

الآثار المتوقعة لبناء وتدعيم الثقافة التنظيمية

لمنشآت المراجعة وانعكاس ذلك في تقارير وتحفظات

مراقبي الحسابات وامكانية استمرارهم - دراسة تطبيقية

د . محمد سعيد محمد جنيدى

الأثار المتوقعة لبناء وتدعيم الثقافة التنظيمية لمنشآت المراجعة وانعكاس ذلك في تقارير وتحفظات مراقبي الحسابات وإمكانية استثمارهم - دراسة تطبيقية .

د . محمد سعيد محمد جنيد

مشكاة وهدف البحث :-

يمثل تقرير مراقب الحسابات بشأن مراجعة القوائم المالية بمثابة الأساس الذي تقوم عليه مصداقية القوائم المالية ، ومدى تعبيرها عن الرأي الفني المحايد لنتائج عملية المراجعة التي تم القيام بها ، كما يمثل في نفس الوقت أداة الاتصال الرئيسية لتوصيل المعلومات الهامة والمؤثرة للأطراف ذات الصلة بالمنشأة لترشيد قراراتهم الاستثمارية والتمويلية .

وقد ركزت معايير المراجعة الدولية علي ضرورة أن يتضمن تقرير المراجع رأياً صريحاً عما إذا كانت القوائم المالية تعبر بوضوح في كل جوانبها الهامة علي المركز المالي ونتائج الأعمال والتدفقات النقدية طبقاً لمعايير المحاسبة المتعارف عليها ، وما إذا كانت هذه القوائم تتفق مع ما يتصل بمراجعتهم من القوانين واللوائح السارية . (١)

أكد Robertson (٢) في دراسته التطبيقية لردود أفعال المحللين الماليين تجاه تقارير المراجعة كنموذج للمستخدمين علي ثلاثة أثار رئيسية لها تشمل المصداقية المضافة التي يمكن أن يضيفها التقرير Credibility Added ، الأعتمادية علي القوائم المالية التي يشملها التقرير Reliance وأخيراً الرضا من الوفاء باحتياجاتهم ومتطلباتهم لإجراء التحليل اللازم Satisfaction .

وتعتبر تحفظات مراقب الحسابات والتي ترجع لأسباب متعددة أهم أشكال تقارير مراقب الحسابات المؤثرة سواء علي المنشآت التي يتم مراجعتها من خلال التأثير علي أسعار أسهم المنشأة السوقية ، أو علي الأطراف ذات الصلة باعتبار أن التحفظات تمثل إنذاراً لتعرض المنشأة لأخطار محتملة ، وما يتبع ذلك من إجراءات وتصرفات من جانب تلك الأطراف ، وأخيراً التأثير علي مراقب الحسابات نفسه علي أساس الضغط الذي يمكن أن يمارس عليه من جانب الإدارة وإمكانية تغييره لإجباره علي إصدار تقرير نظيف .

ويقوم مراقب الحسابات بإبداء رأي متحفظ عندما يقتنع المراجع بأنه لا يمكن إبداء رأي غير متحفظ ، وان وجود خلاف مع الإدارة ، أو قيد علي النطاق لا تصل أهميته إلي الدرجة التي تستدعي إبداء رأي عكسي أو الامتناع عن إبداء رأي . وللتأثير الممتد لهذا الرأي المتحفظ يجب أن يفصح مراقب الحسابات عن الأسباب التي جعلته يصدر مثل هذا الرأي في فقرة أو أكثر من التقرير . (٣)

وفي ضوء معايير المراجعة الدولية والمحلية ، وضرورة التأكيد علي جودة عملية المراجعة ، واهتمام المنظمات والهيئات المهنية من جانب والباحثين من جانب آخر بالتطوير المستمر لتقرير مراقب الحسابات ليحاكي متطلبات المتغيرات البيئية المحيطة ، برز مفهوم الثقافة التنظيمية لمنشآت المراجعة كمتغير رئيسي لجودة الأداء المهني ، ويعكس بشكل واضح أهمية استقلال مراقب الحسابات لإعداد تقارير مراجعة عادلة وصادقة ومحايدة ويمكن الوثوق بها وتحقق فهم صحيح وإدراك سليم للمحتوي المعلوماتي الذي يراد توصليه للأطراف المستفيدة . ويتفق كثير من الباحثين علي أهمية الدور الذي تؤديه الثقافة التنظيمية ، والتأثير المعنوي لها داخل منشآت المراجعة ، ويؤكد Jay (٤) علي أنها أحد العناصر التي تحقق ميزة تنافسية في سبيل الحصول علي نصيب سوق أكبر من المنشآت الأخرى التي تعمل معها في نفس المجال . وفي ظل الانتقادات الحادة لمهنة المراجعة أثر الاتهيات المالية للعديد من منشآت الأعمال والتي تم مراجعتها وإبداء الرأي فيها ، ولم تظهر تقارير المراجعة الخاصة بها أية آراء عكسية أو حتى آراء متحفظة ، كان من الضروري الاتجاه إلي إعادة النظر في عمليات المراجعة والأداء المهني ، وتقارير مراقب الحسابات ، بالإضافة إلي أهمية تطوير منشآت المراجعة لدعم استقلالية المراجع .

وقد أشارت دراسة James (٥) إلي تلك الانتقادات الموجهة للمراجعين ، كما كانت شركة Enron للطاقة ، وشركة World com للاتصالات مثالا للخسائر الهائلة التي تحققت نتيجة إخفاقات المراجعة ، وأدت إلي تدخل الكونجرس الأمريكي لإصدار قانون Oxley-Sarbanes لتنظيم مهنة ومنشآت المراجعة .

ويهدف البحث إلي دراسة وتحليل الآثار المتوقعة لبناء وتدعيم الثقافة التنظيمية لمنشآت المراجعة كأحد أهم المتغيرات المؤثرة ، والتي يمتد تأثيرها وينعكس علي تقارير مراقبي الحسابات ، والحاجة في بعض الأحيان لإصدار تقارير متحفظة تؤثر علي إمكانية استمرارهم .

فروض ومنهج البحث :-

يحاول الباحث اختيار صحة الفرضين الآتيين :-

الفرض الأول :- هناك أثار إيجابية للثقافة التنظيمية داخل منشآت المراجعة لا بد من العمل

علي بناءها وتدعيمها لترسيخ المبادئ والسلوكيات والقيم لدي مراقب الحسابات .

الفرض الثاني :- هناك دور هام يجب أن تقوم به الهيئات والمنظمات المهنية لتفعيل الثقافة

التنظيمية لمنشآت المراجعة .

ويستخدم الباحث المنهج الاستقرائي للدراسات والأبحاث التي تمت في هذا الاتجاه ، والمنهج

الإيجابي لتحليل وتفسير مفهوم الثقافة التنظيمية والتنبؤ بآثارها المتوقعة .

حدود وتنظيم البحث :-

ستقتصر الدراسة النظرية والتطبيقية علي :-

- التركيز علي الثقافة التنظيمية في منشآت المراجعة دون الدخول في المفهوم الفلسفي

والممتد والذي يمكن أن يتم الاستفادة منه في منشآت الأعمال الأخرى .

- التركيز علي تقارير المراجعة المتحفظة باعتبار أنها أكثر أشكال التقارير تأثراً بالثقافة

التنظيمية ، بالإضافة إلي تأثيراتها الممتدة علي مراقب الحسابات والمنشآت التي يتم

مراجعتها ، وباقي الأطراف ذات الصلة .

وعلي ذلك فإن تنظيم البحث سوف يشمل الموضوعات الآتية :-

١- الثقافة التنظيمية في منشآت المراجعة .

٢- تقرير مراقب الحسابات .

٣- الآثار المتوقعة للثقافة التنظيمية .

٤- الدراسة التطبيقية .

١- الثقافة التنظيمية في منشآت المراجعة :-

إذا كان من السهل إدراك الثقافة التنظيمية للمنشأة من خلال تأثيرها علي مؤشرات الأداء وسلوك العاملين بها ، فإن هناك صعوبة في وضع تعريف محدد لها علي أساس أنها تعبر عن شخصية المنشأة الخاصة بها والتي تتكون عبر الزمن ، وتتسع لتشمل كافة المظاهر المادية والاجتماعية المحيطة بها ، وكذا المبادئ والقيم التي تحكم العمل داخلها .

ونظراً لكون الثقافة التنظيمية عملية تراكمية Incremental Process حيث تتم تدريجياً وعلي مدار الزمن ، فإن بناءها يبدأ مع بداية نشأة وتكوين المنشأة من خلال الدور الرائد للملاك والمؤسسين ، ويتم تدعيمها بعد ذلك في ضوء ممارسة المنشأة لكافة أنشطتها علي مدار حياة المنشأة لتحقيق جودة الأداء المهني والأخلاقي .

وقد أشار Hood (٦) إلي قلة الدراسات التطبيقية المتعلقة بدراسة وتحليل الثقافة التنظيمية في منشآت المراجعة بالمقارنة بالقطاعات الأخرى نظراً لخصائصها الفنية والسلوكية والبيئية المحيطة بها .

وسوف يناقش هذا البحث إلقاء الضوء علي مفهوم الثقافة التنظيمية في منشآت المراجعة والدور الملموس للمؤسسين في تواجدها من خلال الإجراءات التنظيمية التي يتم اتخاذها عند نشأة وتكوين منشآت المراجعة ، ثم يتطرق المبحث بعد ذلك إلي الاتجاه نحو تدعيم الثقافة التنظيمية من خلال الإجراءات التنفيذية لعمليات المراجعة التي تتم لتحقيق جودة الأداء المهني والأخلاقي .

وعلي ذلك فإن هذا البحث سوف يتناول النقاط الآتية :-

١/١ طبيعة ومفهوم الثقافة التنظيمية .

٢ /١ بناء الثقافة التنظيمية في منشآت المراجعة .

٣/١ تدعيم الثقافة التنظيمية لتحقيق جودة الأداء المهني والأخلاقي .

١/١ طبيعة ومفهوم الثقافة التنظيمية :-

يمثل تحديد وصياغة رسالة المنشأة أولي خطوات التخطيط الإستراتيجي لها ، حيث تشير إلي رؤية طويلة المدى لها ، وتعبر عن سبب وفلسفة وجودها ، وما يميزها عن المنشآت الأخرى المنافسة في ضوء الطموحات والتوقعات التي تهدف إليها . ومع زيادة حدة المنافسة ، وكثرة التحديات التي تواجهها المنشآت ، وفي ضوء تعقد وتشابك وتأثيرات المتغيرات البيئية

المحيطة ، أصبحت الحاجة ملحة في التأكيد علي رسالة المنشأة لأهميتها في أنها تشير وتضمن وحدة الهدف العام المراد تحقيقه ، والذي ينعكس بعد ذلك علي تحديد برامج العمل المطلوبة ، وتخصيص الموارد المختلفة لتنفيذها ، مما يساهم في خلق نقطة ارتكاز لكافة العاملين في أداء كافة المهام التي تسند إليهم ، وبما يوفر مناخ تنظيمي جيد .

وتعتبر الثقافة التنظيمية أهم الأسس والعناصر التي تشكل رسالة المنشأة ، حيث توفر صورة كاملة لها ، وتعتبر عن فلسفة وقيم واتجاهات والمعتقدات التي تحكم الأداء خلال دورة حياتها . وقد واجه الباحث صعوبة في اختيار تعريف يحدد مفهوم الثقافة التنظيمية للمنشأة نظراً لحدائثة استخدامه ، وعدم توافر مجالات تطبيقية له تحدد وتوصف كيفية الاستفادة منه بالقدر الكاف . ويزداد الأمر صعوبة في المجالات الإدارية والمحاسبية نتيجة للطبيعة الخاصة لتلك المجالات مما أدي إلي قلة التعريفات العامة والمقبولة والواضحة لهذا المفهوم ومن ثم نقص البحوث والدراسات التي تتناولها ، ويمكن للباحث إجمال مسببات هذا القصور ويرجع هذا النقص إلي عدة عوامل منها :

أ - تعبر الثقافة التنظيمية عن شخصية المنشأة الخاصة بها ، والخصائص الفريدة التي تميزها عن غيرها وتعكس فلسفتها . وتعبر عن الصورة الذهنية التي ترغب المنشأة في إسقاطها في أذهان المتعاملين معها ، وهي بلا شك تختلف من منشأة لأخرى . وهناك اتجاه يقسم المنشآت إلي أربعة مجموعات وفقاً للعلاقة بين الثقافة التنظيمية والإستراتيجية ورسالة المنشأة ، وتتمثل هذه المجموعات في ما يلي : (٧)

- المنشآت المحافظة أو المدافعة عن حصتها السوقية ، حيث تقوم ثقافتها التنظيمية علي المنافسة مع المنشآت التي تعمل معها في نفس المجال ، ومحاولة التميز المستمر وتحقيق الجودة الشاملة .
- المنشآت سريعة التطوير لاكتشاف أفكار جديدة لزيادة حصتها التسويقية ، حيث تقوم ثقافتها التنظيمية علي الصراع المستمر لمواجهة الشركات المنافسة .
- المنشآت الهادفة باستمرار حيث تقوم ثقافتها التنظيمية نحو تحقيق أهداف متجددة توجه كافة طاقاتها إلي تحقيقها ، فهي في منافسة مستمرة مع نفسها .

• المنشآت الهابطة أو الساكنة والتي لا تتعامل مع المتغيرات البيئية المؤثرة
بالقدر الكاف ، حيث تقوم ثقافتها التنظيمية علي محاولة التحكم في المتغيرات
البيئية المؤثرة.

ولكل نوعية من هذه المنشآت مفهومها المختلف للثقافة التنظيمية ، وكيفية إدارتها
والاستفادة منها .

ب - المدى الواسع لمفهوم الثقافة التنظيمية ، حيث تتسع الثقافة التنظيمية للمنشأة لتشمل كافة
المظاهر المادية والاجتماعية المحيطة بها ، وكذا المبادئ والقيم والاتجاهات والمعتقدات التي
تحدد إطار العمليات وتشكل الفلسفة التي تحكم الأداء .

وقد أرجع Hannagan (٨) صعوبة وضع تعريف لمفهوم الثقافة التنظيمية للمدى الواسع لها ،
وتأثيراتها المتعددة بحيث يسمح بتعدد وجهات النظر بشأنها .

كما برر Bernard (٩) حالة عدم الاتفاق حول وضع تعريف محدد للثقافة التنظيمية لوجود
مدخلين رئيسين هما :

• مدخل التشغيل
Process Approach
يركز هذا المدخل علي المبادئ الأساسية التي تحكم أداء المنشأة والعاملين بها ،
وعلاقتها بالغير ، و تفاعلها مع مكونات البيئة المحيطة .

• مدخل التبويب
Classification Approach
يركز هذا المدخل علي الأبعاد والأشكال والنماذج السلوكية التي تستخدمها المنشأة
في أداء أنشطتها ، وفي مواجهة الآخرين .
وقد استخدم Edgar (١٠) ثلاث مستويات للثقافة التنظيمية تشمل :

• المستوى الأول : السلوكيات ومظاهر البيئة المادية والاجتماعية للمنشأة

Behaviors And Artifacts

• المستوى الثاني : القيم والمعتقدات التي تحكم سلوكيات المنشأة وتوجه
سلوكياتها Values

• المستوى الثالث : الافتراضات الأساسية التي تحكم التعامل مع
الغير Basic Assumptions .

ومثل هذه المداخل والمستويات للثقافة التنظيمية يمكن أن تعبر عن مفهوم مختلف لها .

ج - تعدد الآثار المترتبة عليها ما بين مظاهر البيئة المادية والاجتماعية للمنشأة ككيان تنظيمي ، وبين القيم والمبادئ والمعتقدات التي تحكم أداء العاملين كسلوكيات مستقرة .
ويؤثر كل عنصر من تلك المفردات علي الأداء الفني وتحقيق مفهوم الجودة الشاملة من جهة ،
وعلي الأداء الأخلاقي والسلوكي وتحقيق القيم الاجتماعية المرغوبة من جهة أخرى .
وفي ضوء تلك الآثار المتعددة يمكن التركيز علي بعضها دون الأخرى عند تحديد مفهوم الثقافة
التنظيمية ، مما يؤدي إلي اختلاف التعاريف وتعدد وجهات النظر بشأنها .

ويؤكد Pettinger (١١) علي ذلك المعني حيث نكر أن الثقافة التنظيمية تنعكس علي الشكل
الإداري المطبق داخل المنشأة ، وبالتالي علي طريقة أداء وتنفيذ كافة أنشطة المنشأة الإنتاجية
والتسويقية والإدارية ، كما تؤثر أيضاً علي القيم والمعتقدات والمبادئ التي تحكم سلوك
العاملين بالمنشأة ، وهي قيم متعددة الجوانب تشمل قيم اقتصادية وجمالية واجتماعية
ودينية وأخلاقية .

ويؤكد الباحث أن الثقافة التنظيمية هي التي تحقق التوافق والتكامل بين تلك الآثار حتى لا يحدث
تناقص بين أي منها .

د - ارتباط الثقافة التنظيمية بالمنشأة ككل كإطار عام دون الاهتمام بنفس القدر بضرورة تغلغها
علي كافة مستويات ووحدات الأداء الفرعية .

وقد انعكس هذا الاتجاه عند وضع تعريف أو مفهوم للثقافة التنظيمية بالتركيز علي مظاهر البيئة
المادية والاجتماعية للمنشأة ككل ، وكذا القيم والمبادئ والمعتقدات التي تحكم أداء العاملين
بالمنشأة كوحدة تنظيمية . في حين أن الثقافة التنظيمية تتداخل أبعاد ومراحل تطبيقها علي
مستوي الأنشطة الرئيسية والوظائف الفرعية والأقسام التشغيلية وكافة مستويات ووحدات
الأداء الفرعية الأقل .

ويؤكد علي ذلك أحد الباحثين (١٢) بأن الرؤية الشاملة للثقافة التنظيمية Macro View يجب الا
تبعدها كثيراً عن ضرورة الرؤية الجزئية لها Micro View .

وفي نفس الاتجاه وصف أحد الباحثين (١٣) الثقافة التنظيمية في أحد مستوياتها والخاصة
بالافتراضات الأساسية Basic Assumptions بأنها تتعلق بالجوانب التي لا تظهر للمتعاملين
من خارج المنشأة ، والجوانب التي لا يتم إدراكها للعاملين داخل المنشأة .

وبالرغم من تلك المسببات فإن الباحث يمكن أن يعرض تعريفه للثقافة التنظيمية علي أنها " مفهوم يعبر عن فلسفة وشخصية المنشأة الذاتية ، والتي يتم تكوينها عبر الزمن ومن ثم فهي تتغلغل في كافة مستويات ووحدات الأداء الفرعية وتحدد المظاهر المادية والاجتماعية الخاصة بها ، وتفرض مجموعة المبادئ والقيم والاتجاهات التي يتم التعامل علي أساسها ، وتنعكس أثارها علي الأداء الفني والسلوكي لتحقيق مفهوم الجودة الشاملة وتطبيق القيم الاجتماعية المرغوبة "

وفي ضوء هذا التعريف يمكن تطبيق مكوناته وعناصره علي منشآت المراجعة علي النحو الآتي :-

١- تعبر الثقافة التنظيمية في منشآت المراجعة عن فلسفتها وشخصيتها الذاتية والتي تتبع من رسالتها وأهدافها طويلة المدى ، وتنعكس علي أداءها بشأن :

- الهيكل التنظيمي وتوزيع الاختصاصات وتفويض السلطات .

- القيم وقواعد السلوك التي تحكم أداء المراجعين المهني والأخلاقي .

- المبادئ والاتجاهات والقيم الخاصة بقبول أو رفض العملاء وتحديد الأتعاب .

ولا شك أن هذه المظاهر المادية والاجتماعية ، والقيم والمبادئ والاتجاهات لمنشآت المراجعة تتكون عبر الزمن بدءاً من ملاكها ومؤسسيها مروراً بالمراجعين الذين عملوا بها ، ومن ثم فهي تتغلغل في كافة الأنشطة التي يتم القيام بها ، وعلي مستوي كافة الوظائف الفرعية والإجراءات التخطيطية والراقبية التي يتم القيام بها .

٢- تحدد الثقافة التنظيمية لمنشآت المراجعة الشكل الإداري والمتعلق بالمظاهر المادية والاجتماعية الخاصة بها ، وتحدد أيضاً المضمون القيمي والخاص بالمبادئ والاتجاهات والقيم التي يتم التعامل علي أساسها .

والشكل الإداري في منشآت المراجعة يتعلق بالتنظيم الداخلي وأشكال وترتيب مكاتب المراجعين ، والمظاهر العامة لسلوكيات وأناقاة العاملين ، وكل ما يتعلق بالتعامل مع العملاء وطريقة استقبالهم وحفظ مستنداتهم ، والشعارات والوثائق والخطابات التي يتم تداولها معهم .

أما المضمون القيمي لمنشآت المراجعة فيشمل القيم والمبادئ والاتجاهات التي يتم التعامل بها سواء مع العملاء أو مع العاملين والمراجعين والتي تظهر في الممارسات العملية .

٣- تنعكس أثار الثقافة التنظيمية علي الأداء المهني لمنشآت المراجعة فيما يتعلق بالتزام المراجعين بقواعد السلوك المهني ، وتطبيق معايير المراجعة المتعارف عليها لتحقيق مفهوم الجودة الشاملة . ويتطلب ذلك ضرورة اتخاذ الإجراءات التخطيطية والرقابية المناسبة لكل عملية مراجعة علي حدة ، وإعداد التقرير الصريح عن الرأي الفني المحايد لنتائج عملية المراجعة .

كما تنعكس أثار الثقافة التنظيمية أيضاً علي الأداء السلوكي لمنشآت المراجعة فيما يتعلق بتطبيق القيم الاجتماعية المرغوبة مثل المصداقية ، الحياد ، الصراحة في إعداد تقرير المراجعة ، والمحافظة علي أسرار العملاء ، التواصل والاتصال مع العملاء ، العلاقات الجيدة مع زملاء المهنة ، والبعد عن مواطن الشبهات ، وغيرها . ومثل هذه القيم تضيف لرصيد منشآت المراجعة وخاصة الأجل الطويل .

٢/١ بناء الثقافة التنظيمية في منشآت المراجعة :

إذا كانت الثقافة التنظيمية في منشآت المراجعة تعبر عن فلسفتها وشخصيتها الذاتية فإن بناءها يبدأ مع بداية نشأتها وظهورها في السوق ، وتحديد رسالتها الأساسية ومجال نشاطها ، وبالتالي يقع عنها علي المؤسسين والملك الأوانل ، ويتعاطف دورهم في فرض مجموعة المبادئ والقيم والاتجاهات التي يتم التعامل علي أساسها ، وفي تحديد المظاهر المادية والاجتماعية الخاصة بها . حيث تظهر وتزداد قدراتهم علي فرض رؤيتهم بحكم الملكية والقيادة .

ويزداد البناء قوة في بدايات النشأة ، والتأكيد علي تلك الأساسيات التي تحدد كيفية التعامل مع السوق والبيئة المحيطة والمشكلات التي تظهر وآلية مواجهتها وذلك من خلال التنظيم الداخلي والمستويات التنظيمية داخل منشآت المراجعة وخطوط الاتصال بينها ، والتي تحدد بشكل مستقر توزيع الاختصاصات وتفويض السلطات ومستويات الأداء .

وقد أكد Edgar (١٤) علي الدور الهام والحيوي للمؤسسين في تكوين ونشأة الثقافة التنظيمية والتي حددها مجموعة الافتراضات الأساسية والتي تختص بشكل وطبيعة العلاقة مع البيئة المحيطة ، وتدور بشكل رئيسي حول العلاقات السلوكية معهم .

وعلي ذلك يمكن أن نتبين أن بناء الثقافة التنظيمية في منشآت المراجعة يمر بمرحلتين أساسيتين تبدأ المرحلة الأولى عند بداية تكون منشأة المراجعة ، وتستمر في المرحلة الثانية

مع بدايات عملها ومراحل نشاطها الأولية في السوق . وفي المرحلتين نستطيع أن نحدد ثلاثة أبعاد يتعلق بها بناء الثقافة التنظيمية في منشآت المراجعة يشمل البعد الأول دور المؤسسين والملاك الأوائل ، ويختص البعد الثاني بالهيكل التنظيمي والشكل الإداري ، أما البعد الثالث فيتعلق بالمراجعين والقائمين بالعمل المهني .

ويمكن دراسة وتحليل هذه الأبعاد على النحو الآتي :

1/3/1 دور المؤسسين في بناء الثقافة التنظيمية :

حددت معايير المراجعة الدولية عدة مبادئ أساسية يتعين علي مراقب الحسابات الالتزام بها وضرورة تطبيقها ، وتشمل الاستقامة ، والموضوعية ، الكفاية المهنية والعناية الواجبة ، السرية ، السلوك المهني ، تطبيق معايير الأداء الفنية (١٥) .

ويختلف طريقة وأسلوب تنفيذ هذه المبادئ الأساسية في منشآت المراجعة المتعددة ، حيث تمثل فلسفة المؤسسين وتوجهاتهم اللبنة الأولى في إرساء دعائم وأساسيات التطبيق ، والتي تفرض مجموعة المبادئ والقيم والاتجاهات التي يتم التعامل علي أساسها ، وتحدد المظاهر المادية والاجتماعية الخاصة بها ، وهي العناصر الأساسية التي تشكل الثقافة التنظيمية لمنشآت المراجعة ، حيث يستمر العمل في ضوءها بحكم تواصل الخبرات بين الأجيال القائمة علي التنفيذ خلال الزمن .

فما زالت رؤية وفلسفة مؤسسي المنشآت وخاصة العلاقة منها تسيطر علي طريقة التفكير وأسلوب الأداء فيها ، بالرغم من تعاقب عدة أجيال ، حيث تنتقل الخبرات وتتواصل الأهداف والسياسات بحكم التعلم والاستمرار .

وقد أكدت وأثبتت إحدى الدراسات الميدانية (١٦) علي أن أهم العوامل ذات التأثير الإيجابي علي استمرار منشآت المراجعة الكبيرة وجودة أدائها في السوق يكمن في السمعة الطيبة لمكتب المراجعة ، وهو ما نستطيع أن نطلق عليه الثقافة التنظيمية التي غرسها مؤسسي هذه المنشآت عند بداية تكوينها وفي المراحل الأولى لتقديم خدماتها .

وتظهر فلسفة ودور المؤسسين في بناء الثقافة التنظيمية في منشآت المراجعة في تحديد رسالة المنشأة ومجال نشاطها ، فقد يختار المؤسسون مجالاً واحداً أو أكثر من الخدمات التي يمكن أن يقدمها للعملاء لا يزيد عنها مهما كانت الأسباب ، كما قد يتم تحديد تخصص واحد أو أكثر

للمنشآت والعلماء الذين يتم التعاقد معهم ، أو تطبيق التخصص علي المراجعين العاملين بالمكتب وغير ذلك من الأمور الأساسية التي تحدد هوية منشآت المراجعة .

وقد يحدث عند بداية تكون منشأة المراجعة تناقض ثقافي داخلي Internal Cultural Conflict نتيجة قيام مجموعة من المؤسسين بتبني بعض الافتراضات والتي تختلف فيما بينهم ، وفي مثل هذه الحالة لابد من عقد الجلسات والمشاورات للاتفاق التام علي مثل هذه الافتراضات والتي تكون في الغالب غير أساسية وتتعلق بأسلوب العمل .

أما في المرحلة الثانية لبناء الثقافة التنظيمية في منشآت المراجعة والتي تتم مع بدايات عمل منشآت المراجعة والسنوات الأولى لممارسة نشاطها فإن التناقض الثقافي قد يحدث نتيجة دخول مديرين جدد يسعون لنشر بعض الافتراضات الخاصة بهم ، وفي هذه الحالة لابد أن يلعب المؤسسون دورهم القيادي في القضاء علي مثل هذا التناقض .

٢/٢/١ أهمية التنظيم الإداري في بناء الثقافة التنظيمية :

لا يمكن وضع تنظيم إداري محدد يصلح لكافة منشآت المراجعة حيث تختلف حسب الملكية والشكل القانوني ، فقد تكون منشأة فردية أو تأخذ شكل شركة ، وتختلف أيضاً حسب الحجم ما بين المنشآت الكبيرة والمتوسطة والصغيرة ، كما قد يكون الاختلاف طبقاً للأنشطة التي تقوم بتقديمها للعلماء .

وإذا كان هناك دور قوي ومحوري للمؤسسين في تحديد رسالة وفلسفة منشأة المراجعة ، وفي فرض مجموعة المبادئ والقيم والاتجاهات التي يتم التعامل علي أساسها ، وفي تحديد المظاهر المادية والاجتماعية الخاصة بها ، فإن الهيكل التنظيمي لتلك المنشآت يحدد كيفية التطبيق وشكل وأسلوب الأداء من حيث وضع وتنفيذ السياسات ، توزيع العمل وتلويص السلطات وتحديد المسئوليات ، وتخصيص الموارد ، بيان آليات الرقابة التي تستخدم لضمان الاستمرار والنمو .

وقد أكد Jamie (١٧) علي أن أحد أهم العناصر المؤثرة في بناء الثقافة التنظيمية هو حجم منشأة المراجعة ، حيث تميل منشآت المراجعة الكبيرة إلي المنهجية والتنظيم الإداري المحكم أكثر من المنشآت الأصغر ، وقد توصل البحث إلي وجود علاقة طردية بين الثقافة التنظيمية لمنشآت المراجعة وحجمها .

ويري الباحث أن التأثير الأكبر للتنظيم الإداري في بناء الثقافة التنظيمية يظهر بجانب ما سبق بيانه في اتجاهين هما :-

أ- يؤثر التنظيم الإداري في تحديد خطوط وقنوات الاتصال الداخلية والخارجية . وتشمل خطوط الاتصال الداخلية خطوط الاتصال الأفقية بين الشركاء أو بين مجموعات العمل ، وأيضاً خطوط الاتصال الرأسية مع مجلس الشركاء من ناحية ومع فريق العمل من مديريين ومراجعين من ناحية أخرى .

بينما تشمل خطوط الاتصال الخارجية خطوط الاتصال بالعملاء والشركات التي يتم تقديم الخدمات لها ، وآلية الاتصال بالمراجع السابق في حالة قبول مراجعة منشأة تم مراجعتها من قبل مراجع آخر .

بد- يتيح التنظيم الإداري الجيد ضرورة توفير برامج لرقابة الجودة على الأداء داخل منشأة المراجعة . فقد أصدر المعهد الأمريكي للمحاسبين القاتونيين AICPA عام ١٩٨٩ برنامج أطلق عليه برنامج فحص النظير Peer Review Program وعدل عام ٢٠٠١ ليشمل ثلاثة أنواع من الفحص للتحقق من جودة عمليات المراجعة ، هي مراجعة النظام System Review ، مراجعة الارتباط Engagement Review ومراجعة التقرير Report Review . (١٨)

٣/٢/١ الاهتمام بالمراجعين كخطوة أساسية لبناء الثقافة التنظيمية :

يمثل اختيار وتعيين وتأهيل المراجعين عملياً أولى الخطوات الأساسية لبناء ثقافة تنظيمية مميزة لمنشآت المراجعة . ويمكن الاستفادة من مفهوم تخطيط القوى العاملة وتنمية المسارات الوظيفية على مستوى المنظمة في تفعيل هذا الاهتمام . وتخطيط القوى العاملة في منشآت المراجعة يشير إلى ضرورة توفير العدد والنوعية المناسبة من المراجعين للقيام بأنشطة وخدمات المحاسبة والمراجعة وأية أنشطة أخرى متعلقة تكون واردة في رسالة المنشأة ومجال نشاطها طبقاً لثقافتها التنظيمية .

ويجب أن يكون هذا التخطيط طويل وقصير الأجل طبقاً لمفهوم الإدارة الإستراتيجية . وتخطيط القوى العاملة في منشآت المراجعة يجب أن يستند على توافر نظام متكامل لتحليل الوظائف يشمل وصف وتوصيف كافة الأنشطة التي تدخل في مجال عملها ، وتحديد إطار علمي للإمداد والاختيار ، ويفضل في هذه الحالة إجراء المقابلة الشخصية مع المتقدمين بجانب الاختبارات الأخرى التي يتم الاعتماد عليها بحيث يتم استبعاد طلبات المتقدمين الذين لم تتوافر

فيهم المواصفات المطلوبة ولم تتوافق المظاهر المادية والاجتماعية الخاصة بهم بالإضافة إلى قيمهم واتجاهاتهم مع مظاهر وقيم واتجاهات المنشأة . وبالتالي يكون الاختيار والتفضيل طبقاً لملائمة المحاسبين والمراجعين المتقدمين لرسالة منشأة المراجعة ومجال نشاطها من ناحية ، وطبقاً لملائمة أنشطة وخدمات المحاسبة والمراجعة للمتقدمين من ناحية أخرى لضمان تحقيق الانسجام التام بين أنشطة وخدمات المحاسبة والمراجعة وبين المحاسبين والمراجعين الذين يتم اختيارهم ، أو بمعنى آخر تحقيق الانسجام التام بين الثقافة التنظيمية لمنشأة المراجعة وبين الثقافة التنظيمية للمحاسبين والمراجعين الذين يتم توظيفهم .

وهو ما يمثل خطوة أولية وأساسية لبناء الثقافة التنظيمية لمنشآت المراجعة . وقد أشار Daniel (١٩) إلى ضرورة التأكد من توافق الثقافة التنظيمية بين المنشأة والذين يتم اختيارهم للعمل بالمنشأة في مرحلة إجراء المقابلات الشخصية ، وفي مرحلة إعداد التوصيات الخاصة بالتعيين ، وأخيراً في مرحلة اتخاذ قرار التعيين النهائي .

ولا يقتصر الأمر على الاهتمام باختيار المراجعين المناسبين لبناء الثقافة التنظيمية لمنشأة المراجعة بل يتطلب الأمر أيضاً تأهيل المراجعين الذين تم اختيارهم عملياً لضمان استمرار وتدعيم توافقهم ، ويتم ذلك من خلال فتح قنوات اتصال مستمرة معهم ، وعقد برامج التدريب والتعليم التي تحقق طموحات واتجاهات كل من المنشأة والمراجعين ، وهو ما يتفق مع مفهوم تنمية المسارات الوظيفية للمراجعين لزيادة طموحهم وقدرتهم على الترقية من مراجعين تحت التمرين إلى مراجعين إلى مراجعين أوائل إلى مديرين للمراجعة إلى الوصول لمرتبة الشركاء مما يحقق الولاء التنظيمي الكامل للمنشأة .

ويرتبط تحقيق الانسجام والتوافق الثقافي بين المراجعين والمنشأة التي يعملون بها ضرورة تحقيق الانسجام والتوافق المادي بينهما ، وذلك فيما يتعلق بالمرتبات والمكافآت والحوافز التي تشكل دوافع واتجاهات كل منهما .

ويري الباحث أن التوافق الثقافي يؤدي إلى توافق مادي ، وأن الشفافية في المعلومات الوظيفية بشأن تخطيط القوي العاملة في منشآت المراجعة وتنمية المسارات الوظيفية للمراجعين تؤدي لمثل هذا التوافق .

٣/١ تدعيم الثقافة التنظيمية لتحقيق جودة الأداء المهني والأخلاقي:

يمثل تدعيم الثقافة التنظيمية امتداداً طبيعياً لعملية البناء لدرجة يمكن معها اعتبارها عملية واحدة مستمرة من مرحلة التكوين والنشأة والأولية إلى مراحل العمل وممارسة النشاط الفعلي ، فهي عملية تراكمية تتم تدريجياً بمرور الزمن .

ولمسايرة اتساع الفاصل الزمني المستمر بين تلك المراحل ، وانضمام أعضاء جدد لمنشآت المراجعة ، ولضمان زيادة الاهتمام بمفاهيم الثقافة التنظيمية وتواصلها ، فقد رأى الباحث أن التدعيم يجب أن يشمل بجانب التأكيد علي الأساسيات والأبعاد المتعلقة بدور المؤسسين ، التنظيم الإداري الجيد ، الاهتمام بالمراجعين لبناء الثقافة التنظيمية ، ضرورة الالتزام بعدة مبادئ وقيم وسلوكيات قبل وأثناء وبعد القيام بعمليات المراجعة لضمان تحقيق جودة الأداء المهني والأخلاقي .

ويختص هذا الجزء بدراسة وتحليل خطوات العمل التي تقوم بها منشآت المراجعة لإبراز المبادئ والقيم والسلوكيات التي يمكن التركيز عليها لتدعيم الثقافة التنظيمية بها ، ودون الدخول في تفاصيل هذه الخطوات وذلك علي النحو الآتي :

١/٣/١ الخطوات ما قبل القيام بعملية المراجعة:

تشمل الخطوات ما قبل القيام بعملية المراجعة الفعلية خطوات تمهيدية وأخرى تخطيطية وفيما يتعلق بالقيم والسلوكيات التي تشكل الثقافة التنظيمية لمنشأة المراجعة يتم ممارسة الكثير منها خلال القيام بالخطوات التمهيدية لعملية المراجعة وتشمل :

أ - توطيد وتوثيق العلاقة مع زملاء المهنة بضرورة الاتصال بالمراجع السابق للمنشأة المعروضة لتقديم خدمات لها ، فبجانب أن هذا الاتصال يمثل أحد آداب وسلوك المهنة التي يجب مراعاتها والتي أكدتها كل دساتير آداب وسلوك المهنة في مختلف البلدان ، فإنه يتيح فرصة للمراجع للحصول علي معلومات هامة عن تلك المنشأة قد تؤدي إلي تغيير اتجاهه ورفض العرض المقدم منها .

ومثل هذا السلوك من جانب منشآت المراجعة يدعم روح التعاون بين زملاء المهنة ويعمل علي تنمية تبادل المعلومات فيما بينهم لصالح المهنة ، ويضيف قيمة لعملها والتعبير علي أنها مهنة خدمية للتعامل في المقام الأول ، وتحد كثيراً من تغيير المنشآت لمراجعيها بعد تقديمهم لتقارير

عكسية أو متحفظة أو لمجرد الاختلاف في الرأي ومحاولة فرض بعض الشروط الفنية أو المادية عليهم .

وقد نص التوجيه Statement On Auditing Standards NO.7 الذي أصدره المعهد الأمريكي للمحاسبين علي ضرورة اتصال من يتم اختياره مراجعاً لإحدى المنشآت Successor Auditor بالمراجع السابق Predecessor Auditor للحصول علي معلومات تفيد في تحديد مدى قبوله أو رفضه لتلك المهمة . (٢٠)

ب- التأكد من قدرات منشأة المراجعة وإمكانياتها المهنية قبل التعاقد مع عميل جديد ، وأن احتياجات العميل تدخل في إطار رسالة المنشأة ومجال نشاطها ، وإن المنشأة لم تتبع أية وسائل أو طرق غير صحيحة أو مضللة أو إحتيالية للإعلان واجتذاب العملاء ، وإنه لا توجد مصالح سواء أكانت مالية أو غير مالية مع العميل والتي يمكن أن تؤثر علي استقلاله . وتمثل هذه الخطوة أهمية بالغة في تدعيم وتوطيد الثقافة التنظيمية لمنشأة المراجعة والمتمثلة في قيم الرضا والقبول من ناحية ، وفي ضوء السلوكيات والعناية المهنية المطلوبة من ناحية أخرى . فالعبرة ليست بالتعاقد مع عميل جديد قد يتم خسارته في أقرب وقت ، وإنما الاتجاه يبدأ بدراسة احتياجات العميل للتأكد من قدرة المنشأة علي تنفيذها بالجودة المهنية والأخلاقية حتى يتم الاحتفاظ بالعميل مستقبلاً .

ج- اتخاذ الإجراءات المناسبة والتي تحفظ حقوق منشأة المراجعة فيما يتعلق بالإطلاع علي كافة المستندات والدفاتر والنظم ، وطلب الإيضاحات وتوجيه الاستفسارات ، والحصول علي أية بيانات يراها ضرورية لاستكمال الفحص وتقييم الأدلة .

وتشمل هذه الإجراءات التحقق من صحة إجراءات التعيين وإنها قد تمت وفقاً للإجراءات القانونية ، وإنه قد تم تحديد نوع المراجعة المطلوبة ونطاق الفحص الواجب القيام به بدقة والوارد في قرار الجمعية العمومية للشركة المراد مراجعتها ، أو في العقد المبرم مع أصحابها في حالة المشروعات الفردية وشركات الأشخاص ، وإمكانية قبول أو رفض منشأة المراجعة الاشتراك مع آخرين في عملية واحدة وفقاً لبرنامج مراجعة موحد يراعي التنسيق والتعاون .

وتستكمل هذه الإجراءات بتحديد الأتعاب الملائمة لنوع المراجعة ونطاق الفحص المطلوب من جانب ، ولحجم وقدرات منشأة المراجعة من جانب آخر ، وأنها قدرت بشكل لا يسبب ضغطاً علي المراجعين من جانب إدارة الشركة ، بالإضافة إلي كيفية وتوقيتات سداد هذه الأتعاب .

فلا يجوز قبول أتعاب أقل من مجرد الحصول علي عميل جديد ، أو قبول شروط مادية تخفض من قيمة المهنة في نظر الآخرين .

من خلال هذه الإجراءات يوجد عدة مجالات لتدعيم الثقافة التنظيمية لمنشأة المراجعة تشمل الاعتزاز بالنفس والمحافظة علي كرامة المهنة ، بالإضافة إلي الوضوح والشفافية .

أما فيما يتعلق بالخطوات التخطيطية والتي يجب أن تتم ما قبل القيام بعملية المراجعة فتشمل الحصول علي معلومات عن المنشأة المراد مراجعة حساباتها تتعلق بالجوانب العامة والتنظيمية والفنية للتعرف علي التطورات التي مرت بها المنشأة واكتشاف المداخل التي يمكن أن تسهل عملية المراجعة ، ويتم التركيز علي المعلومات المتعلقة بالنظام المحاسبي والتكاليفي ونظام الرقابة الداخلية لوضع خطة وبرنامج المراجعة المناسب يراعي تحديد أهداف وإجراءات العمل بدقة ، وتوزيعها علي فريق العمل من المراجعين حسب الكفاءة والخبرة .

ولا يتعلق البحث بالدخول في تفاصيل هذه الخطوات التخطيطية وإعداد برنامج المراجعة المناسب إلا في حدود استخلاص جوانب الثقافة التنظيمية في هذه المرحلة لتدعيمها والتركيز عليها .

وفي هذا الإطار يمكن تدعيم الثقافة التنظيمية للمراجعين بالتأكيد علي ضرورة الحصول علي المعلومات من المنشأة يتابع الأساليب المناسبة القانونية والنظيفة والبعد عن الأساليب البوليسية . وفي مرحلة التخطيط أيضاً يتم توزيع العمل المناسب للمراجع المناسب حسب طبيعة العمل وكفاءة وخبرة المراجعين وتحت الإشراف المهني والأخلاقي لمنشأة المراجعة .

ومثل هذه الخبرات تساهم في إعداد وتوفير برامج لرقابة الجودة علي الأداء داخل منشأة المراجعة .

٢/٣/١ الخطوات التنفيذية لعملية المراجعة :

تبدأ الخطوات التنفيذية لعملية المراجعة بعد إعداد برنامج المراجعة المناسب باختبار عناصر الرقابة الداخلية واختبارات المعاملات ، والتي علي ضوءها يتم تحديد إجراءات المراجعة التحليلية لأنشطة المنشأة وتحقيق حسابات وأرصدة قوائمها المالية .

وقد تعددت الآراء والاتجاهات لتحقيق جودة المراجعة نظراً لعدم الاتفاق بين الباحثين علي النطاق الذي يجب أن تغطيه عمليات المراجعة . وفي هذا الصدد يمكن التمييز

بين ثلاثة اتجاهات : (٢١)

أ - الاتجاه المهني وهو الاتجاه الذي تتبناه المنظمات المهنية ذات الصلة بمراجعة الحسابات ، ويركز هذا الاتجاه علي مدى التزام المراجعين بالمعايير المهنية التي تصدرها هذه المنظمات عند إنجاز أعمال المراجعة .

و يتبنى هذا الاتجاه المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICPA والمعهد المصري للمحاسبين والمراجعين .

ب - اتجاه فريق العمل وهذا الاتجاه يركز علي مدى التزام فريق العمل الذي قام بتنفيذ عملية المراجعة بالخطط والبرامج الموضوعه لأداء عملية المراجعة .

ج - اتجاه نتائج الأداء ويركز هذا الاتجاه علي نتائج عملية المراجعة ودرجة اكتشاف المراجع للأخطاء والمخالفات التي تحدث ، ومن رواد هذا الاتجاه De Angelo .

ويري الباحث أن جودة المراجعة يمكن التعبير عنها من خلال كافة هذه الاتجاهات باعتبارها مفهوم متعدد الأبعاد لتعدد الأطراف ذوي الصلة بعملية المراجعة ، والذين يتطلعون إلي قيام منشآت المراجعة بأداء عملية المراجعة بجودة تامة من وجهة نظرهم ، وأيضاً علي أساس أن جودة المراجعة مفهوم يرتبط بدرجة وثيقة بالثقافة التنظيمية لكل هذه الأطراف ذات الصلة ، وخاصة منشآت المراجعة ويمكن إيضاح ذلك كما يلي :

- جودة المراجعة تعبر عن درجة من الثقافة التنظيمية للمنشآت محل المراجعة من خلال قبول تقارير المراجعة ، وعدم وجود ردود أفعال سلبية تجاهها ، وتحقيق في نفس الوقت تأثير واضح علي أسعار الأسهم واتجاهات السوق .

- جودة المراجعة تعبر عن درجة من الثقافة التنظيمية لمستخدمي القوائم المالية من المستثمرين والمقرضين من خلال الوثوق في تقارير المراجعة والاعتماد عليها في اتخاذ قراراتهم ، وتحقيق في نفس الوقت الشفافية والوضوح للقرارات الاستثمارية والتمويلية للسوق .

- جودة المراجعة تعبر عن درجة من الثقافة التنظيمية للأجهزة الحكومية المستخدمة لتقارير المراجعة لاتخاذ القرارات المناسبة لحماية النشاط الاقتصادي والاجتماعي للمجتمع ، وتحقيق في نفس الوقت التكافل الاجتماعي والاقتصادي بين طبقات المجتمع .

- جودة المراجعة تعبر عن درجة من الثقافة التنظيمية للمنظمات المهنية لقدرتها علي إلزام منشآت المراجعة علي اتباع المعايير المهنية والأخلاقية عند تنفيذ عمليات

المراجعة ، وتحقق في نفس الوقت تشجيعاً لتلك المنظمات علي التطوير المستمر للمهنة ، وتدعيم الثقة فيها وتجنب التدخل الحكومي .

- جودة المراجعة تعبر عن درجة كبيرة من الثقافة التنظيمية لمنشآت المراجعة ذاتها لإظهار قدراتها المهنية والأخلاقية وتدعيم صورتها وسمعتها في السوق ، وتحقق في نفس الوقت رسم إطار جيد للمهنة وتقدير خدماتها من جانب المجتمع .

وبصفة عامة فإن جودة المراجعة تعزز وتدعم الثقافة التنظيمية لكافة الأطراف ذوي الصلة ، وبصفة خاصة في منشآت المراجعة ذاتها حيث تحقق الرضا والارتباط والالتزام الوظيفي للمراجعين ، وتساهم بشكل إيجابي في التعبير عن فلسفة وشخصية المنشأة الذاتية ، وتفرض مجموعة المبادئ والقيم والاتجاهات التي يتم التعامل علي أساسها ، وتحدد المظاهر المادية والاجتماعية الخاصة بها ، وهو ما ينعكس علي الأداء المهني والأخلاقي لها .

ويمكن إيضاح ذلك من خلال الإجراءات التنفيذية والاتصالات التي تتم أثناء عمليات المراجعة بين منشأة المراجعة والعميل وما يتطلبه من مكاتبات ورسائل متبادلة ، والتي يجب أن تتم في إطار قيم الثقافة التنظيمية لمنشأة المراجعة من حيث الشكل والمضمون .

٣/٣/١ الخطوات ما بعد تنفيذ عملية المراجعة :

بعد إتمام الخطوات التنفيذية لعملية المراجعة وقبل تكوين الرأي النهائي للمراجع يتم اتخاذ بعض الإجراءات والتقويمات لعناصر معنية تشمل :- (٢٢)

- فحص ارتباطات المنشأة مع الغير Commitments التي تنشأ من عقود واتفاقيات مستقبلية وعود بالشراء أو البيع أو الاستثمار .

- فحص المواقف الاحتمالية Contingencies والتي قد ينشأ عنها آثار مالية تتعلق بمكاسب أو خسائر محتملة .

- مراجعة العمليات التي تتم بعد انتهاء السنة المالية وإعداد الحسابات الختامية والميزانية وتكون في بداية السنة المالية التالية Subsequent Events .

- تقييم ما إذا كانت المنشأة محل المراجعة تتمتع بالقدرة علي الاستمرار في المستقبل .
Going Concern

- الحصول علي خطاب من المنشأة Representation Letter يشير إلي تفهم الإدارة لما قام به المراجع من إجراءات ونطاق عمله ومسئولية كل طرف عن القوائم المالية ، ويثبت أن المنشأة وفرت للمراجع كافة المعلومات التي طلبها ومساعدته في أداء عمله. وتقضي معايير المراجعة بأن يستخدم المراجع إجراءات تحليلية بعد تنفيذ عملية المراجعة وقبل استخلاص النتائج ، وإذا ما وجد المراجع أن هناك علاقات تثير بعض التساؤل ما بين الأرقام في القوائم المالية ، فإنه يتعين عليه الحصول علي أدلة إضافية حتى يجد تفسيراً مقنعاً لهذه الملاحظات . ويجب علي المراجع أيضاً أن يعيد النظر في تقدير الأهمية النسبية في ضوء ما استخلصه من أدلة المراجعة لإعادة تقدير خطر المراجعة .

ويمكن أن تعكس هذه الإجراءات والتقويمات بوضوح الثقافة التنظيمية لمنشأة المراجعة من خلال الالتزام بمبادئ الوضوح والشفافية لتحقيق الإفصاح الملائم والكاف لإبداء الرأي الفني وفقاً لمعايير المراجعة المتعارف عليها GAAS .

كما تشير تعاملات منشأة المراجعة مع أوراق العمل التي تمت خلال كافة المراحل التنفيذية حدود الثقافة التنظيمية لها .

وفي نفس الاتجاه تنظيم الأرشيف وكيفية احتفاظ المنشأة بأوراق المراجعة الخاصة بعملائها ، والذي يضم ملف المراجعة الدائم والجاري ، بالإضافة إلي سجل الملاحظات والمكاتبات مع العميل ، وضرورة الاحتفاظ بها والمحافظة علي ما تحويه من أسرار بالشكل وفي المكان الملائم واللائق لسمعة وثقافة المنشأة التنظيمية .

وتقضي الثقافة التنظيمية لمنشأة المراجعة أيضاً ألا يقتصر الاتصال بالشركة أو الوحدة محل المراجعة أثناء القيام بالعمل التنفيذي فقط ، بل لا بد أن تمتد هذه الاتصالات دورياً أثناء العام ، والاحتفاظ بعلاقات طيبة ومستمرة مع الإدارة سواء تمت الاتصالات بشكل شفوي أو مكتوب ، فالعبرة أن تكون ودية .

ويمكن أن تتضمن هذه الاتصالات بعض المقترحات من جانب المراجع لتحسين أو تصحيح بعض المواقف لرفع كفاءة العمل وتفعيل أداء الأنشطة .

وتتضمن الثقافة التنظيمية أيضاً الاتصال الدائم بلجنة المراجعة Audit Committee لإطلاعها علي نقاط عدم الاتفاق مع الإدارة والصعوبات التي صاحبت عملية المراجعة ، باعتبارها لجنة تمثل مصالح المساهمين والمجتمع بصفة عامة .

ومثل هذه الاتصالات المستمرة يجب أن تتم في إطار من القيم والمبادئ والاتجاهات التي تشكل وتدعم ثقافة المنشأة .

وتدعيماً للثقافة التنظيمية لمنشأة المراجعة ، وفي ضوء مسنولية المراجع بعد تاريخ تقديم تقريره ، وفي حالة التأكد من التغاضي عن بعض إجراءات المراجعة التي كان يجب تنفيذها أثناء المراجعة ولكنها لم تتم ، أو اكتشاف لبعض الحقائق التي كانت غير معلومة لديه أثناء عملية المراجعة ولو علمها لتغير تقريره ، في هذه الحالة يجب علي المراجع أخطار المنشأة بخطاب رسمي حتى يتسنى لها أن تخطر مستخدمي القوائم المالية الذين قد يكون وصلهم التقرير . وفي حالة رفض المنشأة محل المراجعة القيام بهذه الإخطارات ، أن يقوم المراجع نفسه بإبلاغ الجهات الرسمية ، بالإضافة إلي الأطراف الأخرى المتوقع استخدامهم للقوائم المالية بعدم الاعتماد علي تقريره السابق .

وفي كل الأحوال فإن الاتصال المستمر بين المراجع والشركة يقضي علي مثل هذه الإجراءات .

٢- تقدير مراقب الحسابات:

يمكن النظر إلي تقرير مراقب الحسابات بشأن مراجعة القوائم المالية باعتباره أداة للاتصال بينه وبين كافة الأطراف ذو الصلة ، ومن ثم فإنه يجب استخدام صيغة نمطية ومختصرة للتقرير تتسم بالسهولة والوضوح ، وتحمل لغة مفهومة محايدة وموثوق فيها للمعلومات المراد توصيلها للأطراف المستفيدة . (٢٣)

وتحمل مثل هذه السمات رسالة من مراقب الحسابات للمجتمع المحيط لترشيد القرارات الاقتصادية التي يتم اتخاذها والتي تنعكس علي التخصيص الكفاء للموارد المتاحة من خلال تدفقات الأموال بأشكالها المختلفة إلي السوق .

وعلي ذلك فإن المحتوى المعلوماتي لتلك التقارير يجب أن يتفق مع إدراكات الأطراف المختلفة لمضامين التقرير وما يحويه من إشارات معلوماتية .

وقد أشار Bailey (٢٤) إلي تأثير التغيرات في صيغة التقرير علي تباين إدراكات المستخدمين والمستفيدين من التقرير للرسالة التي يحتويها مما قد يؤدي إلي اتخاذ قرارات متضاربة مؤثرة .

وتمثل تقارير المراجعة المتحفظة ومحتواها الإعلامي هدف خاص للبحث لاتساع وأهمية نطاق تأثيرها علي منشآت المراجعة وعلي القرارات التي يتم اتخاذها في ضوءها .

وترجع المشاكل الأساسية لتقارير المراجعة في جزء منها للمنظمات المهنية حيث تترك للمراجع مساحة كبيرة للاختيار عند إعداد تقريره . بينما يتحمل المراجعين أنفسهم الجزء الأكبر لتلك المشاكل بالجوء إلى استخدام مصطلحات فنية ومفردات لغوية غير واضحة أو غير مفهومة في محاولة منهم للتهرب من مسؤولياتهم القانونية . ويعتقد الباحث أن السبب يرجع إلى غياب الثقافة التنظيمية لمنشآت المراجعة ، والتي تنعكس بدورها علي تقرير مراقب الحسابات ويتناول هذا المبحث تلك النقاط كما يلي :

١/٢ المحتوي المعلوماتي لتقارير المراجعة .

٢/٢ الآثار المتوقعة لتقارير المراجعة المتحفظة .

٣/٢ الإعلان عن تقارير المراجعة المتحفظة .

١/٣ المحتوي المعلوماتي لتقارير المراجعة :

إذا كانت مسؤولية إدارة المنشأة محل المراجعة هي إعداد القوائم المالية ، فإن مسؤولية المراجع هي إبداء الرأي الفني المحايد بشأن مصداقية تلك القوائم بناء علي مراجعته لها .

وتفرض تلك المسؤولية ضرورة أن يصف تقرير المراجع طبيعة عملية المراجعة التي تمت ، ونطاق الفحص والمسئولية التي يتحملها ، ويذكر أن الفحص قد تم علي أساس الاختبارات بالعينة للأدلة المؤيدة للقيم والإيضاحات الواردة بالقوائم المالية ، ومتضمناً تقييماً للتقديرات الهامة التي تمت بمعرفة إدارة المنشأة ، وللسياسات المحاسبية التي استخدمتها المنشأة ، بالإضافة إلي رأياً صريحاً عن القوائم المالية ككل .

ويعتبر تقرير المراجعة بمثابة المنتج النهائي المراد توصيله للأطراف المستفيدة ، والمحصلة الختامية لعمليات المراجعة التي تمت لإبداء الرأي الفني لمحايد لنتائج الأنشطة والأحداث الاقتصادية ومدى تطابقها مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها وباقي المعايير المقررة والمتطلبات الأخرى المحددة بالقوانين واللوائح المتعلقة بها .

ولا شك أن تقارير المراجعة تضيف قيمة للمعلومات الواردة بالقوائم المالية من خلال خضوعها للمراجعة والفحص والتحقيق من جانب طرف خارجي مستقل .

ويمكن تقسيم المحتوي المعلوماتي لتقرير مراقب الحسابات لأغراض تحسين الجودة المستمر إلي معلومات تقييميه ، معلومات تحقيقية ، وأخيراً معلومات تشغيليه .

وسوف نتناول كل نوعية منها علي حدة كما يلي :-

أ- المعلومات التقييمية : يشتمل تقرير مراقب الحسابات علي كثير من المعلومات التقييمية لعدة اتجاهات منها علي سبيل المثال :-

- تقييم أنشطة الرقابة الداخلية المعمول بها في المنشأة لتقرير مدى الاعتماد عليها ، وتحديد مدى ونطاق وتوقيت اختبارات الفحص .
- تقييم للسياسات المحاسبية المستخدمة في إعداد القوائم المالية .
- تقييم للتقديرات الهامة والمعدة بمعرفة الإدارة والمستخدم في إعداد القوائم المالية .
- تقييم عرض القوائم المالية ككل طبقاً لمعايير ومبادئ المحاسبة المتعارف عليها .
- تقييم الالتزام بالقواعد واللوائح الموضوعه من قبل سلطات أعلى في المنشأة محل المراجعة .

ومثل هذه المعلومات التقييمية تمثل مقدمات منطقية لتحديد درجة الخطر لباقي المعلومات التحقيقية والتشغيلية . ومن ثم يؤدي تركيز التقرير علي هذه المعلومات إلي تطلع المنشأة محل المراجعة لتحسين أداءها فيما يتعلق بالالتزام ومعالجة أوجه القصور والسيئات التي تظهر في التقرير في الفترات المقبلة .

ب - المعلومات التحقيقية : يركز تقرير مراقب الحسابات بصفة أساسية علي هذه المعلومات والتي تتعلق بتحقيق عناصر الأصول والخصوم وحقوق الملكية في قائمة المركز المالي وعناصر الإيرادات والمصروفات في الحسابات الختامية طبقاً لدورات وأنشطة المنشأة المختلفة. وتتطلب هذه المعلومات التأكد من دقة العنصر محل الفحص ، وذلك من خلال إجراءات المراجعة الميدانية والتي تشمل المراجعة الحسابية ، المراجعة المستندية ، بالإضافة إلي المراجعة الفنية والتي تتعدى إلي التحقق من الوجود بالمعاينة والجرد الفعلي ، الاستفسار والتتبع ، الحصول علي شهادات من داخل وخارج المنشأة والمصادقات ، الفحص والدراسة الاقتصادية والمقارنات والربط بين المعلومات .

ويمثل التحقق من استقلال الفترات المحاسبية وسلامة تخصيص الإيرادات والمصروفات بين الفترات المحاسبية بشكل ملائم بمثابة إطار للتحقق من سلامة العرض والإفصاح .
وتعتبر مثل هذه المعلومات عن مدى صدق وعدالة القوائم المالية والحاجة إلي تحسين جودة الأداء مستقبلاً .

جـ المعلومات التشغيلية : يجب أن يشتمل تقرير مراقب الحسابات علي معلومات تشغيلية تتعلق بقياس الأداء لكافة أنشطة المنشأة محل المراجعة بمستوياتها المختلفة ، وتحديد مدي كفاءة استخدام الموارد المتاحة لديها ، وفعالية سياسات وبرامج الإدارة في تحقيق أهدافها المخططة . وحتى تكتمل منظومة المحتوي المعلوماتي لتقرير المراجعة يجب مراجعة وفحص المشكلات في الأنشطة التشغيلية واقتراح معالجتها ، وعرض التوصيات والإجراءات التي يراها المراجع مناسبة لتحسين الكفاءة والفعالية لعمليات وأنشطة التشغيل المتنوعة ، وإمكانية تطوير النتائج بناء علي ما وجده من نقاط ضعف وقصور ومعوقات في إجراءات التشغيل الحالية .

وتمثل المعلومات التشغيلية أهمية خاصة في حالات التقرير غير النظيف ، وفي هذه الحالة يكون ضرورياً علي مراقب الحسابات أن يرفق بالتقرير ملاحق تتضمن المعلومات التفصيلية للمخالفات ومجالات عدم الالتزام من أجل الإفصاح التام عن العمليات والبرامج والأنشطة محل المراجعة .

وبصفة عامة فإن المعلومات التشغيلية تمثل معلومات تصحيحية لمسار العمليات والأنشطة لتحقيق الجودة المستمرة للأداء .

وتقوم منشآت المراجعة بإعداد تقريرها في ضوء معايير المراجعة المتعلقة بالتقرير وإبداء الرأي ، وهي معايير لا تتسم بالمرونة الكافية حيث حددت شكل ولغة التقرير وأنواع الرأي المحتملة بطريقة لا تسمح لأي مجال لاجتهاد أو اختيار المراجع .

وقد أشارت لجنة مسئوليات المراجعة (CAR) Commission On Auditors Responsibilities إلي أن التقارير النمطية التي تحمل شكل ولغة واحدة تؤدي إلي عدم كفاءة عملية الاتصال بين المراجعين ومستخدمي تقرير المراجعة نتيجة وجود مصطلحات فنية وتعبيرات غير واضحة وغير مفهومة وخاصة لغير المتخصصين ، ومن ثم يتحول التقرير إلي مستند رمزي أكثر من كونه أداة اتصال حقيقية . (٢٥)

ورغم نمطية شكل وصياغة تقرير المراجعة ، إلا أن هناك عدة أشكال للتقارير الذي يمكن أن يعطيها المراجع باختلاف الرأي الذي يصل إليه بعد إتمام عمليات المراجعة ، ويمكن عرض أشكال وأثار تقرير مراقب الحسابات كما يلي :

Unqualified Report

وهو التقرير الذي يستخلص فيه المراجع في فقرة الرأي أن القوائم المالية تعبر بأمانة في كل جوانبها الهامة عن المركز المالي في تاريخ الإعداد ، وعن نتائج الأعمال عن الفترة المنتهية ، وكذا باقي القوائم المالية ، وقد تم إعدادها وعرضها طبقاً للمبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً .

ومن ثم فهو لا يحمل أيه ملاحظات من المراجع ، وأنه يوافق مهنياً علي كل ما جاء بتلك القوائم المالية ، وأنه قد حصل علي المعلومات والإيضاحات التي طلبها للمراجعة ، ويؤدي مثل هذا التقرير اطمئنان كافة الأطراف ذو الصلة علي مصداقية القوائم المالية .
وقد تستدعي بعض الظروف إضافة فقرة تفسيرية لفقرة الرأي في التقرير النظيف في الاحترافات غير الجوهرية والتي لا تؤثر في مصداقية القوائم المالية ، أو في الحالات الشك غير المؤكد ، أو الحالات التي يرغب فيها تحديد مسؤليته عندما يشترك مع مراجع آخر .

- التقرير العكسي

Adverse Report

وهو التقرير الذي يستخلص فيه المراجع في فقرة الرأي أن القوائم المالية لا تعبر بصدق عن المركز المالي ونتائج الأعمال والتدفقات النقدية خلال الفترة التي تم مراجعتها ، ويعني تقرير المراجع لهذا الرأي وجود انحرافات عن المتبائل المحاسبية المتعارف عليها ، وأن هذه الانحرافات قد أثرت تأثيراً جوهرياً وشاملاً علي القوائم المالية ، وعلي درجة الإفصاح فيها .
ونظراً لخطورة هذا التقرير وتأثيره السلبي علي استمرارية المنشأة محل المراجعة فلا بد من تأييد المراجع لهذا الرأي بالحصول علي الأدلة الكافية ، وإن يفصح في فقرة تفسيرية مستقلة تسبق فقرة الرأي عن الأسباب الرئيسية لذلك الرأي .

- التقرير السلبي

Disclaimer Report

وهو التقرير الذي يمتنع فيه المراجع عن إبداء رأيه في القوائم المالية ، ويلجأ لذلك لعدة أسباب كوجود عوامل مؤثرة علي استقلاله ، نقص المعلومات المتاحة لديه ، عدم أدائه لعملية المراجعة بالنطاق الكاف ، أو عندما يتولد لدي المراجع شك في قدرة المنشأة علي الاستمرار مستقبلاً بسبب وجود حالات عدم تأكد ، أو عندما يعتقد المراجع أن التقرير النظيف المتبوع بفقرة تفسيرية يكون غير مناسباً . وفي هذه الحالة لا بد أن يوضح المراجع في فقرة تفسيرية أسباب عدم إبداء رأيه طبقاً لما تقضي به معايير المراجعة .

ويكون لهذا النوع من التقارير أثراً وانعكاسات سلبية هامة علي القوائم المالية .

Qualified Report

- التقرير المتحفظ

وهو التقرير الذي يراي فيه المراجع أن القوائم المالية مقبولة في مجملها مع وجود تحفظات معينة علي بعض الأمور تتعلق في الغالب بوجود بعض القيود علي النطاق أو باحتراف عن المبادئ المحاسبية المتعارف عليها .

وعلي المراجع أن يفصح عن كافة الأسباب الرئيسية لذلك الراي في فقرة تفسيرية مستقلة أو أكثر من فقرة تسبق فقرة الراي .

ونظراً للتأثير الهام والممتد لمثل هذا التقرير ، وباعتباره هدفاً من أهداف البحث فسوف يتم تناوله بشيء من التفصيل في الجزء التالي .

٢/٣ الآثار المتوقعة لتقارير المراجعة المتحفظة :

التقرير المتحفظ هو رأي وسط بين التقرير النظيف والتقرير العكسي ، ويلجأ إليه مراقب الحسابات عند عدم تأثير ملاحظاته علي صدق وأمانة القوائم المالية ككل ، ولكن في نفس الوقت وجود أسباب جوهرية تتعلق أما بوجود بعض القيود علي نطاق عمليات المراجعة وعدم الحصول علي أدلة الإثبات الكافية ، أو ثبوت بعض الاحترافات عن المبادئ المحاسبية المتعارف عليها ولكن تأثيرها محدوداً علي دلالة القوائم المالية ككل . ويتم ذلك في ضوء تقدير المراجع للأهمية النسبية للبند محل المراجعة ، والأثر المتوقع له علي قرارات المستخدمين .

وإذا كانت المشاكل الأساسية لتقارير المراجعة ترجع في جزء منها للمنظمات المهنية المهمة بالمحاسبة والمراجعة فإن محاولاتها مازالت مستمرة في ضوء تغير الظروف البيئية المحيطة المؤثرة ، وقد كانت جهود المنظمات المهنية الأمريكية الأكثر أهمية من خلال اعتماد معايير المراجعة في معظم الدول ومعايير المراجعة الدولية علي معايير المراجعة الأمريكية .

وقد تمثلت جهود المنظمات الأمريكية في العديد من اللجان التي تم تشكيلها وأهمها لجنة Cohen 74 ، لجنة Mare 76 ، لجنة Metcalf 77 ، لجنة Brooks 85 ، ولجنة Dingell 85 ، ولجنة Anderson 86 ، لجنة Treadway 87 (٢٦)

وقد أثمرت جهود مجلس معايير المراجعة ASB المنبثق عن معهد المحاسبين القانونيين الأمريكي AICPA علي إصدار النشرات المتتالية والتي تهدف إلي تفسير معايير المراجعة

المتعارف عليها GAAS في محاولة للتخلص من فجوة التوقعات بين إدراك المراجعين وإدراك المستخدمين لتقارير المراجعة .

وقد اختلفت النشرة رقم ٥٨ بإلزام المراجعين بشكل جديد للتقرير ، ويمكن بيان أهم التعديلات بخصوص أشكال التقدير كما يلي : (٢٧)

التقرير النظيف :

- إضافة فقرة تمهيدية Introductory Paragraph بجانب فقرة النطاق Scope وفقرة الرأي Opinion بغرض تمييز مسؤولية المراجع عن مسؤولية إدارة المنشأة بشأن القوائم المالية محل المراجعة .
- إضافة كلمة مستقل Independent إلى عنوان التقرير ، واستخدام كلمة راجعنا بدلاً من فحصنا باعتبار أن الأولي أكثر تمثيلاً مع المهنة وطبيعة عمل المراجع وتميزها عن الفحص المحدود أو مراجعة الشكل .
- الإشارة إلى أن تصميم إجراءات المراجعة قد تمت للحصول علي تأكيداً معقولاً أو مناسباً بخلو القوائم المالية من الأخطاء الهامة والجوهرية المؤثرة ، وليس للتوصل إلي ضمانات مطلقاً أو حتمياً .
- حذف كل الإشارات لمصطلح الثبات Consistency في تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها في التقرير ، والاكتفاء بإضافة فقرة تفسيرية تشير إلي التغيير وطبيعته ، تتبع فقرة الرأي في حالات عدم الثبات وذلك إذا كان التغيير غير جوهرياً ، وكذا في حالات عدم التأكد طالما كان التأثير غير شامل علي القوائم المالية تبعاً لرؤية وتقدير المراجع .

- التقرير العكسي :

- يصدر هذا الرأي في حالة واحدة فقط هي وجود انحرافات عن المبادئ المحاسبية المتعارف عليها يؤدي إلي تأثير جوهري وشامل علي القوائم المالية ككل ، وذلك وفقاً لرؤية وتقدير المراجع .

- التقرير السلبي :

- يلجأ المراجع إلي هذا الرأي في حالتين محددتين هما وجود قيود علي نطاق عملية المراجعة ، ووجود حالات عدم تأكد بشرط أن يكون الأثر منهما جوهرياً وشاملاً علي القوائم المالية ككل وفقاً لرؤية وتقدير المراجع

- التقرير المتحفظ :

- توحيد لغة التحفظ وقصرها فقط علي كلمة " باستثناء " Except أو وضعها في عبارة مثل Except For أو With the Exception ، وقد ترتب علي ذلك إلغاء صيغة التحفظ "مع الأخذ في الاعتبار" Subject To والتي كانت تستخدم في التحفظ علي جميع حالات عدم التأكد .

- استخدام لغة تحفظية مناسبة بشأن الإفصاح عن كافة أسباب هذا التحفظ وذلك في فقرة تفسيرية أو أكثر من فقرة تسبق فقرة الرأي .

- يقتصر تحفظ المراجع علي حالتين محددتين وهما وجود قيود علي نطاق عملية المراجعة ، ووجود انحراف عن المبادئ المحاسبية المتعارف عليها ، وذلك عندما يكون الأثر عنهما جوهرياً ولكنه ليس شاملاً علي القوائم المالية ككل تبعاً لرؤية وتقدير المراجع .

ويمثل التقرير المتحفظ أهمية خاصة نظراً لتأثيره الهام والممتد علي كافة الأطراف ذو الصلة ، وقد خلصت دراسة Robertson (٢٨) إلي أن أعلي مصداقية للمراجع تبدو عندما يصدر تقريراً متحفظاً باعتباره أكثر وضوحاً في لغته مما يسهل من فهمه واستيعابه من جانب المستخدمين ، وخاصة في ظل نشرة معايير المراجعة رقم (٥٨) .

وفي دراسة أخرى قام بها Holt & Maizer (٢٩) في إنجلترا وتناولت ثمانية أنواع مختلفة من تقارير المراجعة . أوضحت النتائج مقدرة معدي القوائم المالية علي التمييز بين الأنواع المختلفة لتقارير المراجعة ، وإدراك الفروق البسيطة للمعاني في أشكال تقارير المراجعة الثمانية ، أما مستخدمي القوائم المالية فكان لهم مقدرة أقل علي التمييز بين أنواع التقارير المختلفة ، وإن كانت التقارير المتحفظة بينها تشكل إدراكاً مناسباً لباقي الأنواع الأخرى من التقارير ويمكن بسهولة إدراك التأثير المباشر للتقارير المتحفظة علي المنشآت التي يتم مراجعتها ، وعلي الأطراف ذو الصلة من المستخدمين ، وأخيراً علي منشآت المراجعة ذاتها .

١ - تأثير التقارير المتحفظة علي المنشآت محل المراجعة :

قدمت دراسات السوق نتائج متباينة فيما يتعلق بطبيعة العلاقة بين تحفظات مراقبي الحسابات والأداء السعري لأسهم المنشأة محل المراجعة نتيجة عدم اتساق الدراسات بشكل عام في مسببات وحالات التحفظ ، وفي توقع التحفظ من عدمه ، وفي تاريخ الإفصاح عن التحفظ ، وفي نوعية وحجم منشآت الأعمال التي يتم مراجعتها ، وأيضاً في النموذج الذي تم الاعتماد عليه . وإن مالت معظم الدراسات إلى وجود أثاراً سلبية علي أسعار الأسهم للمنشآت التي حصلت علي تحفظات في تقارير مراقب حساباتها بصفة عامة ، مع اختلاف درجة وامتداد التأثير .

فقد تركز هذا التأثير حول فترة الإعلان والإفصاح عن هذه التحفظات ، وفور الإعلان عنها ، كما كان التأثير أكبر عند الإعلان عن التحفظ في وسائل الأعلام المالية مقارنة بالإعلان عنها من خلال الملفات الروتينية للتقارير السنوية لمراقب الحسابات .

كما لا يكون التأثير ملموساً بدرجة كافية في حالة المنشآت الصغيرة أو عندما يتوقع السوق صدور الرأي المتحفظ مقارنة بحالة المنشآت الكبيرة ، وبحالة عدم التوقع والتي يكون فيها التأثير أكبر نسبياً . (٣٠)

أما إذا كان سبب التحفظ وجود قيود علي نطاق عملية المراجعة فإن التأثير سوف يكون بدرجة أقل مقارنة بوجود انحراف عن المبادئ المحاسبية المتعارف عليها وخاصة إذا كانت المنشأة محل المراجعة مستقرة في السوق .

ب- تأثير التقارير المتحفظة علي مستخدمي التقرير :

تمثل تحفظات مراقب الحسابات بدرجة أو بأخرى إنذار لتعرض المنشأة لإخطار محتملة يستتبع ردود أفعال وتصرفات وإجراءات متباينة من مستخدمي تقرير المراجع .

وتتوقف التأثيرات المتوقعة علي نوعية المستخدمين ومدى قريهم لظروف وأحوال المنشأة التي يتم مراجعتها ، وظروف البيئة المحيطة المؤثرة بصفة عامة ، كما تختلف الآثار أيضاً تبعاً لخبرات المستخدمين بظروف السوق وطبيعة نشاط المنشأة ، بالإضافة إلي مدى استيعابهم للغة ومحتوي التقرير .

فالمقترضين ومؤسسات التمويل قد لا تنظر إلي تقارير المراجعة بصفة عامة علي أنها من مصادر المعلومات الهامة عند اتخاذهم لقرارات منح القروض ، علي أساس أن لديها مصادر

معلومات خاصة بها ، كما أن لها إمكانية طلب ما تراه مناسباً من المعلومات و عند أي مستوى من التحليل أو التفصيل قبل الموافقة علي طلبات الاقتراض . (٣١)

أما في حالة تقارير المراجعة المتحفظة فإنها تكون أحد المصادر المكتملة لزيادة قيمة ونوعية الضمانات المطلوبة ، ووضع شروط أكثر ملاءمة للمقترضين ومؤسسات التمويل قبل الموافقة علي طلبات الاقتراض .

أما رد فعل المستثمرين لتقارير المراجعة المتحفظة فيتوقف علي عدة عناصر أخرى مكتملة تشمل نوعية التحفظ ومدى استمراريته ، العوائد المعلنة التي يتم توزيعها ، بالإضافة إلي الظروف البيئية المحيطة المؤثرة الأخرى . وبصفة عامة يمكن القول أن تقرير المراجعة المتحفظة قد يكون له تأثير سلبي علي اتجاهات المستثمرين بجانب عناصر أخرى أكثر أهمية .

وبالنسبة للجهات والأجهزة الحكومية فقد يمثل تقرير المراجعة المتحفظة عنصراً هاماً لطلب المزيد من المعلومات التحليلية والتفصيلية قبل اتخاذ القرارات المناسبة لحماية حقوق المجتمع ودعم النشاط الاقتصادي لتحقيق التكافل الاجتماعي والاقتصادي بين طبقات المجتمع .

ج- تأثير التقارير المتحفظة علي منشآت المراجعة :

يتعلق تأثير التقارير المتحفظة علي منشآت المراجعة بالضغط التي قد تمارسها إدارة المنشآت محل المراجعة ، وإمكانية تغيير المراجع لإجباره علي إصدار تقرير نظيف حيث ترغب في تجنب الآراء المتحفظة بسبب تأثيرها المحتمل علي سوق أسهم المنشأة من جانب ، وعلي حوافز المديرين أنفسهم من جانب آخر .

وتختلف درجة رد فعل إدارة المنشأة محل المراجعة بتغيير مراجعيها طبقاً لعدة عوامل منها :

- عندما تتلقى آراء متحفظة نتيجة السلوك المتشدد من جانب منشآت المراجعة في تفسير وتطبيق المعايير المحاسبية .
- عندما تفاجأ بتقرير متحفظ للمرة الأولى ، وبعد الحصول الدائم علي تقارير نظيفة من قبل ، وخاصة إذا كانت تلك الآراء المتحفظة تأخذ الاتجاه المتدرج في درجة خطورتها المتوقعة .
- تميل المنشآت المتعثرة مالياً إلي تغيير مراجعيها أكثر من المنشآت التي لا تعاني آية مشاكل مالية في محاولة منها لتأجيل الكشف عن المعلومات السلبية والعمل علي علاجها .

- المنشآت الكبيرة قد تكون أكثر احتمالاً للتقارير المتحفظة في حين لا تلجأ المنشآت الصغيرة لتغيير مراجعيتها وخاصة في حالة عدم وجود احتمال للتحسين في المستقبل ، أما المنشآت المتوسطة فهي الأكثر ميلاً لتغيير المراجعين في حالة التقارير المتحفظة أملاً في الحصول علي رأي نظيف مستقبلاً . (٣٢)

والافتراض الرئيسي لتفسير نوافع المنشآت لتغيير مراجعيتها بعد الحصول علي أراء متحفظة هو محاولة منها لتجنب التكاليف الناشئة عن هذه التحفظات حيث تزداد تكاليف المراجعة نتيجة زيادة الوقت المخصص لإتجاز عمليات المراجعة ، بالإضافة إلي تكاليف الآثار السلبية علي كل من أسعار الأسهم في السوق وحوافز المديرين ، وضعف القدرة التفاوضية بشأن الحصول علي مصادر تمويل إضافية . (٣٣)

ويختلف رد فعل السوق تجاه تغيير المراجعين اللاحق لحصول المنشأة علي تحفظات من بيئة اقتصادية لأخرى ، كما أن التحول إلي منشآت المراجعة الأكبر قد يكون له آثاراً إيجابية وخاصة بالنسبة لمستخدمي القوائم المالية من المتخصصين ، وتزداد هذه الإيجابية إذا تم الحصول علي تقرير نظيف بعد ذلك .

٣/٣ الإعلان عن تقارير المراجعة المتحفظة :

اتفقت الآراء علي أن الإفصاح عن المعلومات المحاسبية في التوقيت المناسب يمثل أحد الخصائص الهامة لجودتها ، حيث تصبح أكثر ملاءمة وأعلي إفادة للتنبؤ بالأداء المستقبلي ومن ثم زيادة نفعيتها لمستخدميها . فالمعلومات تفقد مقدرتها النفعية والتنبؤية بمرور الوقت وبالتالي قدرتها التأثيرية في القرارات المراد اتخاذها .

وقد كان توقيت الإفصاح عن التقارير المالية محور اهتمام العديد من الأطراف المستفيدة والذي انعكس بدوره علي التوصيات المتعددة للهيئات والمنظمات المهنية ، وإلزام قوانين الشركات في معظم الدول بتحديد فترة معينة لأعداد ونشر القوائم والتقارير المالية .

وبالرغم من هذه التوصيات والقوانين إلا أن إدارة المنشأة ما زال لديها بعض المرونة لتحديد توقيت إعلانها عن قوائمها المالية والتقارير الخاصة بها ، حيث تتأثر إمكانية إتاحة المعلومات في توقيت معين بالفترة الزمنية اللازمة لإعداد ونقل هذه المعلومات .

ويرتبط توقيت الإفصاح عن تحفظات المراجعة بالإعلان عن المحتوى المعلوماتي للتقارير المالية ، حيث يكون لدى إدارة المنشآت في هذه الحالة الدافع لتأخير الإعلان علي أمل أن يتم تسوية رد فعل السوق واحتواء أثارها المتعددة .

وقد يوفر تأجيل الإعلان عن القوائم والتقارير المالية بصفة عامة إشارة معلوماتية للمستخدمين ومتخذي القرار وخاصة المستثمرين بأن إدارة المنشأة تواجه صعوبة ما في إعداد القوائم المالية مما قد يدفعهم إلي تعديل احتمالاتهم القبلية لإمكانية صدور تقرير متحفظ علي الأقل ، وهو ما ينعكس سلباً علي أسعار الأسهم . (٣٤)

ويعتقد أحد الباحثين (٣٥) أن أحد الآثار السلبية لعمليات المراجعة هو عدم الإعلان عن القوائم والتقارير المالية في التوقيت المناسب مما يفقد المعلومات التي تحتويها قدرتها التأثيرية علي أساس الفترة التي تتطلبها تنفيذ برنامج المراجعة وإعداد التقرير النهائي . وقد يكون هذا الاعتقاد مناسباً أكثر في حالة وجود تحفظات لاستنفاذ المزيد من الوقت في المفاوضات مع إدارة المنشأة للعدول عن هذه التحفظات أو الاكتفاء بإعداد فقرة تفسيرية أو أكثر والاحتفاظ بتقرير نظيف .

ويري الباحث أن التخطيط الجيد لعمليات المراجعة ووضع البرامج المناسبة طبقاً لحجم الأعمال الكلي لدي منشآت المراجعة قد يكون خطوة لضمان الانتهاء من كافة الأعمال في الوقت المحدد ، كما أن القيام بعمليات المراجعة المستمرة خلال العام يمثل خطوة أساسية لتأكيد المحتوى المعلوماتي لتقرير المراجعة في الوقت المناسب ، أما الخطوة المقترحة فتعتمد علي ضرورة توافر الثقافة التنظيمية لمنشآت المراجعة لتحقيق الالتزام المهني والأخلاقي لتنفيذ كافة أنشطتها وأعمالها طبقاً للوقت المخطط ، وهو ما يعني ضمناً تطبيق الخطوات السابقة ، حيث تصبح هذه الخطوات متداخلة ومتكاملة لضمان وتأكيد وتوفير المعلومات الملائمة للقوائم والتقارير المالية في التوقيت المناسب للاستفادة القصوي من قدرتها النفعية والتنبؤية .

فبناء وتدعيم الثقافة التنظيمية لمنشآت المراجعة سوف يؤدي إلي التخطيط الجيد ووضع برامج المراجعة المناسبة ، وتوزيع الأنشطة علي المراجعين والمساعدين بما يتناسب مع القدرات المتاحة ، وينعكس هذا علي ضرورة إجراء المراجعات المستمرة طوال العام حتي لا يحدث تأخير في الإعلان عن تقارير المراجعة وخاصة التقارير المتحفظة . وهو ما أكدته أيضاً معايير الرقابة علي جودة خدمات المراجعة .

وقد أوضحت نتائج دراسة Ashton (٢٦) أن آراء المراجعة المتحفظة هي أكثر المتغيرات ومحددات التأخير لعمليات المراجعة ، والتي تؤدي بالطبع إلى تأجيل الكشف عن المعلومات المحاسبية ونشر القوائم والتقارير المالية . وهو نفس الاتجاه الذي سار عليه Whittred (٢٧) والذي أشار إلى أن تأخير الإعلان عن تقارير المراجعة المتحفظة من جانب منشآت المراجعة يرجع إلى :

- الوفاء بمتطلبات معايير المراجعة والتي تقضي بوجود اتخاذ منشآت المراجعة لكافة الخطوات المناسبة قبل تقديم تقرير متحفظ ، بحيث يستنفذ كافة السبل الممكنة لتقديم تقرير نظيف ، وهي إجراءات وخطوات تتطلب وقتاً أكبر .

- رغبة منشآت المراجعة بصفة عامة في تقديم تقرير نظيف ، وعدم اللجوء إلى التقرير المتحفظ لتأثيره المحتمل على كافة الأطراف .

وإذا كانت المراجعة تلعب دوراً كبيراً وهاماً في حوكمة الشركات على أساس أنها تزيد الثقة في المعلومات المحاسبية ، وتعبّر عن الرأي الفني المحايد لمدي مصداقية القوائم المالية للمنشآت محل المراجعة لخدمة كافة الأطراف ذو الصلة .

فإن تقارير المراجعة تفصح بطريقة أو بأخرى أيضاً عن مدى التزام إدارة تلك المنشآت بالقوانين والنظم واللوائح والإجراءات المالية لضمان حماية وكفاءة استغلال الموارد المتاحة ، وهي أمور تؤدي إلى تدعيم لمفهوم حوكمة الشركات .

وتقوم الهيئات والمنظمات المهنية بدور كبير في تفعيل الدور الحوكمي للمراجعة من خلال إصدار العديد من المعايير المهنية ، ومن خلال الآليات التي يتم من خلالها ضمان التزام المراجعين بتلك المعايير وتطبيقها ضماناً لتحقيق الجودة في أداء عمليات المراجعة والرقابة عليها .

وقد انعكس ذلك كما سبق القول في اشتراط قوانين الشركات في معظم الدول لفترة معينة لإعداد ونشر تقاريرها المالية . فلجنة البورصة والأوراق المالية في الولايات المتحدة (SEC) تشترط ضرورة تقديم التقارير السنوية من خلال نموذج K-10 خلال فترة تسعون يوماً من نهاية السنة المالية ، كما ينبغي أن تسلّم التقارير الربع سنوية من خلال نموذج Q-10 خلال فترة خمسة وأربعين يوماً من نهاية ربع السنة المعلن عنها .

وفي هذا الاتجاه صدر قانون سوق رأس المال في مصر رقم ٩٥ لسنة ١٩٩٢ ولائحته التنفيذية بإلزام الشركات بإعداد ونشر قوائم مالية مرحلية ، وفحصها بواسطة مراجع حسابات مستقل ، كما صدرت قواعد جديدة لقيود واستمرار قيد وشطب الأوراق المالية بيورصتي الأوراق المالية بالقاهرة والإسكندرية طبقاً للقرار رقم (٣٠) عام ٢٠٠٢ للتأكيد علي تحقيق الإفصاح والشفافية بإلزام الشركات المقيدة بالبورصة بإعداد قوائم مالية ربع سنوية خلال خمسة وأربعون يوماً علي الأكثر من تاريخ الفترة المذكورة مع فرض العديد من العقوبات علي الشركة في حالة عدم الالتزام . (٣٨)

وترتب علي ذلك ضرورة فحص تلك القوائم المالية المرحلية من جانب المراجع أولاً لتدعيم الثقة في المعلومات التي تحتويها ، وثانياً لتحقيق الشفافية من جانب الإدارة بتوفير المعلومات الملائمة في التوقيت المناسب لكافة الأطراف المستفيدة مما يدعم دورها في حوكمة الشركة . وقد تبنت المعايير الدولية للمراجعة الاختلاف بين مراجعة القوائم المالية السنوية وفحص القوائم المالية المرحلية ، فالأخيرة ما هي إلا أداء بعض إجراءات المراجعة وليس كلها مثل القيام ببعض المطابقات أو الاستفسارات أو الفحص التحليلي علي بعض وأهم مفردات القوائم المالية ، أو الحصول علي معلومات ذات طبيعة خاصة تهم العميل طالب الفحص ، ولذلك يجب الا ينتهي هذا الفحص المرحلي بإبداء رأي فني محايد وتأكيد معقول أو مناسب للقوائم المالية كما هو الحال في المراجعة التي تتم في نهاية السنة المالية ، وإنما يعطي المراجع تأكيداً متوسطاً بأن القوائم المالية المرحلية محل الفحص خالية من التحريفات الجوهرية ، ويتم التعبير عن ذلك في ضوء تأكيد سلبي بشأن ما إذا كانت هناك حاجة لإجراء تعديلات هامة أو مؤثرة علي القوائم المالية المرحلية طبقاً لمعايير ومبادئ المحاسبة المتعارف عليها .

وفي هذا الإطار يمكن حل مشكلة الإعلان عن تقارير المراجعة ، وخاصة المتحفظة منها بتفعيل دور منشآت المراجعة في فحص تلك القوائم المالية المرحلية أو الفترية ، وذلك في إطار مدخل تكامل الفترة المرحلية مع السنة المالية ، وفي ضوء معايير المراجعة المتعارف عليها ، ومراعاة عدة أمور منها : (٣٩)

- أن الفحص الذي يتم أقل شمولاً من مراجعة القوائم المالية السنوية ، وهو ما ينعكس علي المسؤولية القانونية للمراجع ، باعتبار أن الفحص لن ينتهي بإبداء رأي فني علي تلك القوائم .

- أن تستند عملية الفحص بقدر الإمكان إلي مراجع ملم بنشاط الشركة وهيكلها التنظيمي ونظامها المحاسبي وطبيعة أصولها والتزاماتها وإيراداتها ومصروفاتها ونقاط الضعف في هيكل الرقابة الداخلية ، وأن تستند إليه مراجعة القوائم المالية السنوية .

- لا يبدي المراجع الذي يقوم بالفحص المرحلي رأياً فنياً محايداً للقوائم المالية المرحلية ، بل يعطي تأكيداً سلبياً بعدم الحاجة إلي إجراء تعديلات جوهرية علي تلك القوائم لكي تتمشى مع المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً .

وبصفة عامة يجب علي منشآت المراجعة أن تخطط جيداً لأعمال الفحص بتحديد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات الفحص ، وفي ضوء ثقافتها التنظيمية لتحقيق الشفافية من جانب الإدارة ، وإعطاء ثقة في المعلومات المحاسبية المرحلية ، وتأكيد لمدي التزام الإدارة بالقوانين والنظم والإجراءات المالية لضمان حماية وكفاءة استغلال الموارد المتاحة ، وهو ما ينعكس إيجاباً علي الدور الحوكمي للفحص ، وتدعيم لمفهوم حوكمة الشركات بصفة عامة .

وفي حالة وجود تحفظ علي التأكيد السلبى لابد للمراجع أن يوضح مسبباته في فقرة تفسيرية أو أكثر قبل فقرة نتائج الفحص ، حيث يمثل هذا التحفظ بمثابة إنذار مبكر لإدارة المنشأة لتسوية واحتواء مسببات التحفظ .

ويري الباحث أنه بجانب الدور الحوكمي لعمليات الفحص المرحلية يمكن حل مشكلة توقيت الإعلان عن تقارير المراجعة وخاصة المتحفظة منها علي أساس تخفيض وقت مراجعة القوائم المالية السنوية باعتبار أن منشآت المراجعة قد قامت بجزء لا بأس به من إجراءات عمليات المراجعة ، وحصلت علي بعض أدلة الإثبات خلال الفترات الثلاثة السابقة ، بالإضافة إلي الإنذار المبكر الذي تظهره تقارير الفحص المرحلية .

يتضح مما سبق الدور الهام الذي تلعبه الثقافة التنظيمية لمنشآت المراجعة في تفعيل المحتوى المعلوماتي لتقارير المراجعة بصفة عامة ، وتقارير المراجعة المتحفظة بصفة خاصة ، وفي تخفيض وقت الإعلان عن تقارير المراجعة المتحفظة .

ويبقى السؤال الأهم في بيان الآثار المتوقعة للثقافة التنظيمية لمنشآت المراجعة علي أطراف عملية المراجعة ذاتها . وهو ما سوف نبينه في الجزء التالي .

٣- الآثار المتوقعة للثقافة التنظيمية :

تناولت معظم الدراسات السابقة الخاصة بالثقافة التنظيمية للمنشآت بصفة عامة دورها وآثارها على الأفراد العاملين والقائمين على الأداء ، ثم علي المنشأة ذاتها وحياتها التنظيمي والوظيفي . فالثقافة التنظيمية تعمل من جانب علي تحقيق الرضا والارتباط الوظيفي ، وفي خلق الالتزام والانتماء التنظيمي ، وفي تفعيل جودة الأداء المهني والأخلاقي لكافة الأفراد العاملين بالمنشأة والقائمين علي الأداء .

وعلي الجانب الأخر تتعكس الثقافة التنظيمية علي ضمان أداء كافة أنشطة المنشأة طبقاً للبرامج المخططة ، وعلي تأكيد مجموعة المبادئ والقيم والاتجاهات التي تحكم الأداء ، وفي التعبير الحقيقي عن فلسفة وشخصية المنشأة الذاتية وحياتها التنظيمي والوظيفي ، والتي نحتسب من منشأة لأخري .

وامتداد لهذه الآثار الهامة ، وتأكيداً للدور الفاعل للثقافة التنظيمية فإن هذا المبحث سوف يتناول وطبقاً للهدف من البحث دور واثار الثقافة التنظيمية في منشآت المراجعة علي أطراف عملية المراجعة والتي تشمل المراجع نفسه والذي يهدف إلي تحقيق منفعة ذاتية وأهدافه الخاصة ، بالإضافة إلي المنشآت محل المراجعة والتي تحوي مصالح متعددة ، وتتعلق بأهداف متنوعة ، وأخيراً في الهيئات والمنظمات المهنية والتي تعمل علي تحقيق الصالح العام للمجتمع ككل .

وعلي ذلك فإن هذا المبحث سوف يتم تقسيمه علي النحو الآتي :

١/٣ الآثار المتوقعة علي المراجع .

٢/٣ الآثار المتوقعة علي المنشآت محل المراجعة .

٣/٣ الآثار المتوقعة علي الهيئات والمنظمات المهنية .

١/٣ الآثار المتوقعة علي المراجع :

تشير أشكال تقرير مراقب الحسابات من زاوية إلي الرأي الفني المحايد لنتائج عمليات المراجعة ومدى مصداقية القوائم المالية ، وتعبير من زاوية أخري عن سلوك المراجع واتجاهاته وأهدافه الذاتية . بمعنى آخر فإن تقرير المراجع يمثل المحصلة النهائية للمتغيرات الفنية والمتغيرات السلوكية وقت إعداده والإفصاح عنه .

وتتعلق المتغيرات الفنية بمدي الالتزام المهني بمعايير المراجعة المتعارف عليها ، وفي تأكيد المراجع علي تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها ، وفي ضمان عدم مخالفة القوانين واللوائح السائدة ومتطلباتها المحاسبية .

بينما تشير المتغيرات السلوكية إلي دالة هدفه الذاتية والتي تتمثل في تعظيم المقابل الذي يحصل عليه من العميل لمراجعة قوائمه المالية ، وفي الحرص علي الاحتفاظ بالعميل ، وفي تجنب المسؤولية القانونية التي تحيط به ، وفي تحقيق أقصى عائد اقتصادي ، وفي المحافظة علي مصالحه المادية في الشركة .

ويمثل استقلال المراجع نقطة الحسم عندما يتخذ قراره ويعد تقريره ويعبر عن هذه المحصلة النهائية . فالمراجع المستقل يكون أكثر مقاومة للمتغيرات السلوكية وأكثر ميلا للمتغيرات الفنية ، بينما يصبح أكثر استجابة للمتغيرات السلوكية علي حساب المتغيرات الفنية عندما يفقد استقلاله .

وقد عرض Knapp (٤٠) بعض الضغوط التي تمارسها إدارة المنشآت محل المراجعة في التأثير علي سلوك المراجع ، ومحاولتها التأثير علي دالة هدفه الذاتية وبالتالي علي تقريره النهائي للاحتفاظ بتقرير نظيف . وأشار إلي أن أحد أهداف لجنة Cohen كان فحص المقترحات التي تؤدي إلي زيادة مقدرة المراجع علي مواجهة ضغوط الإدارة ، وخلصت إلي أن مهمة المراجع المستقل هو تمرير تقريره الفني والضغط علي الإدارة لكي تقبل ما لا تريد .

وبصفة عامة هناك عدة محددات لاستقلال المراجع يمكن استخدامها كوسائل للضغط علي المراجع حتى يكون أكثر استجابة للمتغيرات السلوكية . وقد كان تعيين المراجع وعزله وتحديد أتعابه أكثر هذه المحددات تنالاً في معظم دراسات استقلال المراجع ، كما أولتها القوانين والتوصيات المهنية أهمية خاصة لتأكيد عدم وجود ضغوط علي المراجع بشأنها ولضمان استقلاله .

وإذا ما نظرنا إلي الواقع العملي حيث تنفرد إدارة الشركات محل المراجعة بتعيين وعزل وتحديد أتعاب المراجع ، نجد أن ضغوط الإدارة للحصول علي تقرير نظيف قد تكون أكبر من أن تتحملها منشآت المراجعة التي ترغب في الاستمرار والاحتفاظ بعملائها ، وفي تعظيم المقابل الذي تحصل عليه من العميل ، وقد تقبل بالإفصاح عن الأمور التي ترغبها الإدارة ، وتمتنع عن الأخرى التي لا ترغبها .

وفي إطار هذه المتغيرات الفنية والسلوكية تختلف منشآت المراجعة في الاستجابة لرغبات الإدارة ، وفي درجة تجنبهم للمسئولية القانونية التي تحيط بها ، ومن ثم في مدى قبولهم لتحمل خطر المراجعة وذلك طبقاً لفلسفة وشخصية منشأة المراجعة الذاتية وهو ما أطلقنا عليه الثقافة التنظيمية .

وفي ضوء هذا التحليل يرى الباحث أن الثقافة التنظيمية لمنشآت المراجعة تمثل أهم محددات استقلال المراجع ، فالمنشآت التي لا تتمتع بدرجة من الثقافة التنظيمية تكون على استعداد لتحمل درجة خطر عالية في سبيل الاحتفاظ بعملائها وتعظيم عوائدها المالية ، وهي المنشآت التي تفضل متغيراتها السلوكية عن المتغيرات الفنية ، بينما المنشآت التي تتمتع بدرجة من الثقافة التنظيمية تفضل سمعتها المهنية والمتغيرات الفنية عن متغيراتها السلوكية ، وتعد تقاريرها في ضوء الالتزام بمعايير المراجعة المتعارف عليها ، والتأكيد على المبادئ المحاسبية ، وضمان عدم مخالفة القوانين واللوائح السائدة ومتطلباتها المحاسبية .

وتكمن أهمية تفعيل الثقافة التنظيمية لمنشآت المراجعة في عدة اتجاهات منها :

- وضع إطار جديد للمنفعة الذاتية للمراجع فبجانب تعظيم المقابل المادي الذي يحصل عليه من العميل لمراجعة قوائمه المالية ، والحرص على الاستمرار والاحتفاظ بالعملاء ، وتجنب المسئولية القانونية التي تحيط به ، وفي تحقيق أقصى عائد اقتصادي ، وفي المحافظة على مصالحه المادية في الشركة ، حيث يمكن إضافة بعد آخر هو تحقيق السمعة المهنية والأخلاقية العالية التي يهدف إليها .

- توضيح قوي التأثير المتعددة التي يملكها المراجع في مواجهة الضغوط الإدارية المتعددة ، حيث ركزت الدراسات السابقة على تفوق قوي التأثير التي تملكها الإدارة عن التي تملكها منشآت المراجعة ، مما أدى إلي أن تكون تبعية المراجع للشركة محل المراجعة أكبر من تبعية الشركة للمراجع .

وتتمثل قوي التأثير التي يملكها المراجع في تقديمه لخدمات متميزة للعملاء تؤدي إلي مردود إيجابي على أنشطتهم ونتائج أعمالهم ومراكزهم المالية . فعندما يحس الملاك أو المستثمرين بأنهم المستفيدون في المقام الأولي فسوف يكون رد فعلهم الاستمرار مع المراجع حتى ولو تم ذلك في الأجل الطويل ، ويبقى فقط رغبة منشآت المراجعة في الاستفادة من قوي التأثير التي تملكها .

إضفاء بعداً إيجابياً علي تقارير المراجعة المتحفظة لكل من الشركات محل المراجعة ومنشآت المراجعة ذاتها . حيث أن مثل هذه التقارير تعتبر بمثابة إنذار مبكر للشركات لتوفيق وتسوية أوضاعها واحتواء مسببات التحفظ مما ينعكس علي وضعها ومؤشراتها السوقية بطريقة إيجابية ، كما أن التقارير المتحفظة تمثل التزام مهني واخلاقي من جانب منشآت المراجعة مما ينعكس علي سمعتها المهنية والأخلاقية في السوق .

التركيز علي البيئة المحيطة التي تعمل فيها منشآت المراجعة ، حيث تؤثر البيئة الاقتصادية والاجتماعية بوجه عام ، وبيئة المراجعة والمنافسة في سوق خدمات مهنة المراجعة ، ودور المنظمات والهيئات المهنية بوجه خاص في تفعيل الثقافة التنظيمية لمنشآت المراجعة .

فالبيئة المحيطة قد تكون داعمة للمظاهر المادية والاجتماعية والأبعاد المتعددة للثقافة التنظيمية ، ومساندة للمضمون القيمي المتعلق بالمبادئ والاتجاهات والقيم التي يتم التعامل علي أساسها ، وعلي الجانب الأخر قد لا تساعد البيئة المحيطة في تفعيل هذه الأبعاد .

تمثل الثقافة التنظيمية أهم محددات استقلال المراجع ، فتحليل علاقات القوة بين المتغيرات الفنية والسلوكية للمراجع يعبر عن مدى استقلاله فعندما تظهر المتغيرات الفنية وتتحكم في سلوك المراجع يكون أكثر استقلالاً ، أما عندما تسيطر المتغيرات السلوكية للمراجع ودوافعه الذاتية يكون فاقداً استقلاله .

وتبدو الثقافة التنظيمية لمنشآت المراجعة هي المحدد الذي يميل بها إلي جانب المتغيرات الفنية ، حيث ترجح تحقق السمعة المهنية والأخلاقية العالية لها علي كافة المتغيرات السلوكية والدوافع الذاتية .

لا تقتصر الآثار المتوقعة للثقافة التنظيمية لكافة منشآت المراجعة علي حدودها الخاصة ، ولا ينعكس تأثيراتها فقط علي سلوكها وأسلوب وطريقة أداءها لعملها ، وإنما تتعداها إلي الشركات محل المراجعة ، وكذا الهيئات والمنظمات المهنية وردود أفعالها وهي الأطراف الرئيسية لعمليات المراجعة ، وهو ما سوف نبحثه في الجزئين التاليين .

سبق أن أوضحنا أن منشآت المراجعة تملك قوي تأثير وعوامل ضغط علي الشركات محل المراجعة ، ويبقى فقط رغبة المراجع في الاستفادة من هذه القوي في اتجاه ثقافته التنظيمية لتدعيم موقفه في سوق خدمات المراجعة .

وإذا كان تقديم منشآت المراجعة لخدمات متميزة لعملائها واستخدامها للتكنولوجيات الحديثة في أداء أنشطتها أحد وأهم قوي التأثير التي تملكها ، حيث تسهم في تقييم وتصحيح مسار أعمال وأنشطة الشركات محل المراجعة ، فإن الالتزام بتطبيق ميثاق آداب وسلوك المهنة يمثل أيضاً مصدر قوة للمراجع يجب الا يتم تجاهله حيث يشكل الاستقلال والنزاهة والموضوعية أول القواعد التطبيقية للمحافظة علي أخلاقيات المهنة .

كما يمثل المنتفعون والإطراف الأخرى المستفيدة من خدمات المراجعة عنصراً فاعلاً في زيادة قوي المراجع في مواجهة الضغوط الإدارية .

وقد شغلت قضية استقلال المراجع في ضوء المصالح الخاصة لكل من المراجعين والعملاء وقوي التأثير التي يملكها كل طرف أهمية كبيرة في سوق خدمات المراجعة وما يرتبط به من إجراءات وقرارات .

ويري الباحث أن تفعيل الثقافة التنظيمية لمنشآت المراجعة سوف يغير من القوي التأثيرية في العلاقة بين المراجعين والشركات محل المراجعة ويجعله أكثر ميلاً لمنشآت المراجعة . ويبقى فقط رغبة المراجع في الاستفادة من قوي التأثير التي يملكها من خلال استخدام أدواته ومتغيراته الفنية المتعددة بكفاءة عالية ، والاحتياز لمفاهيم الثقافة التنظيمية التي تحقق الصالح العام لكل الأطراف المستفيدة في المجتمع ، فمثل هذا التوجيه والسير في اتجاهه سوف يجبر الشركات محل المراجعة في عدم الاستفادة من قوي التأثير التي تملكها وأهما كما سبق ذكره تعيين وعزل المراجع وتحديد أتعابه ، والتوجه نحو منشآت المراجعة ذات السمعة المهنية والأخلاقية العالية .

ويبقى السؤال كيف تدعم الثقافة التنظيمية لمنشآت المراجعة موقفها السوقي في زيادة القوة التأثيرية لها ، وجعلها أكثر قدرة علي مقاومة الضغوط الإدارية في سوق خدمات المراجعة ؟

تؤدي الثقافة التنظيمية لمنشآت المراجعة دوراً مزدوجاً في هذا الاتجاه ، يتعلق في جانب منه باستغلال القدرات المهنية وتقديم خدمات مميزة للعملاء والمستفيدين ، ويختص الجانب الآخر بضرورة الالتزام بمعايير المراجعة المتعارف عليها ، وتطبيق ميثاق آداب وسلوك المهنة .

ومثل هذا التوجه لمنشآت المراجعة سوف يؤثر علي سوق خدمات المراجعة . فإذا كانت معايير المراجعة تحدد شروط ومتطلبات عامة لمزاولة المهنة وإجراءات تنفيذية تتعلق بالعمل الميداني ، وأساساً خاصة لإعداد تقارير المراجعة ، فإنه من المفترض أن يتم تقديم خدمات متماثلة بغض النظر عن الطبيعة الذاتية لمقدم الخدمة .

ويصطدم هذا الافتراض بالواقع العملي حيث نجد سيطرة بعض منشآت المراجعة علي سوق خدمات المراجعة ، ووجود ظاهرة تغيير المراجعين والتحول بين منشآت المراجعة ، وبالإضافة إلي التفاوت الكبير في أتعاب عمليات المراجعة ، وظهور حالات رفض للقيام بعمليات المراجعة من جانب بعض منشآت المراجعة .

وتشير هذه الظواهر إلي تميز بعض منشآت المراجعة عن الأخرى ، ويعزي الباحث سبب هذا التميز في جانب كبير منه إلي مدي توافر الثقافة التنظيمية ودورها الفاعل في تحقيق جودة عمليات المراجعة ، حيث تحدد معايير المراجعة المتعارف عليها الحد الأدنى لمقاييس الأداء المهني .

ويرجع أحد الباحثين (١١) اختلاف طبيعة الخدمة من مكتب مراجعة لأخر إلي عدة عوامل تتعلق بحجم وسمعة وتخصص مكتب المراجعة ، حيث تتميز المكاتب الكبيرة بصقل مهارات العاملين في المكتب باستمرار لإكسابهم خبرات قيمة تسهم في تحقيق معدلات أداء مرتفعة بجودة مناسبة ، كما تؤثر سمعة مكتب المراجعة في النصيب السوقي له من خلال مستويات الجودة العالية التي يقدمها ، بالإضافة إلي أن التخصص يجعل عمليات المراجعة أكثر سهولة وكفاءة ، فكل صناعة لها متطلباتها وعملياتها وتقاريرها المحاسبية الخاصة بها أو ما يسمى بالتكنولوجيا المحاسبية .

ومثل هذه العوامل ما هي الا بعض من جوانب الثقافة التنظيمية لمنشآت المراجعة . وبصفة عامة يمكن القول بان الدور المزدوج لتطبيقات الثقافة التنظيمية في منشآت المراجعة تؤدي إلي زيادة القوة التأثيرية لها وجعلها قادرة علي مقاومة الضغوط الإدارية في سوق خدمات المراجعة ، وهو ما يفسر تزايد سيطرة بعض منشآت المراجعة علي النصيب الأكبر

من العملاء . والاتجاه إلى عمليات الاندماج بين مكاتب المراجعة . فقد تقلصت عدد المكاتب العالمية الكبيرة تدريجياً إلى خمس مكاتب بعد أن كانت ثمانية ، كما أن هيكل سوق المراجعة المصري يسير في نفس الاتجاه ، ويتسم بقدر من الاحتكار . ويرى الباحث أن انتشار مفهوم الثقافة التنظيمية في منشآت المراجعة سوف يجبر الشركات محل المراجعة إلى تفعيل دور لجان المراجعة للقيام برقابة مستقلة وفاعلة علي نظم التقارير المالية وعمليات المراجعة التي تتم . ولأهمية دور لجنة المراجعة في تحقيق استقلالية المراجع فسوف يتم التطرق إليها من هذه الزاوية فقط ، وبما يخدم موضوع البحث .

- تفعيل دور لجنة المراجعة :

إذا ما استعرضنا مسنولية لجنة المراجعة طبقاً لمجموعة الإرشادات التي أصدرها معهد القاتون الأمريكي نجد أنها شملت : (٤٢)

- اقتراح تعيين وعزل وتحديد أتعاب المراجع الخارجي ، ومناقشة المشكلات الرئيسية التي يواجهها عند قيامه بعمليات المراجعة .
- اقتراح تعيين مراجع لأغراض خاصة ، وتحديد نطاق عمله ومناقشة برنامجه وتحديد أتعابه .
- تقييم والإشراف علي نظام الرقابة الداخلية والمسئول عنها وإمكانية عزله .
- حلقة اتصال بين مجلس الإدارة وبين كل من المراجع الخارجي ونظام الرقابة الداخلية ونظام التقارير المالية ، ومن ثم مناقشة نقاط الخلاف بين المراجع والإدارة .
- تقييم السياسات المحاسبية وتقديرات الإدارة ومبرراتها وأثرها علي تغيير نتائج الأعمال
- مناقشة تقارير المراجع الخارجي سواء التقرير السنوي أو التقرير عن نظام الرقابة الداخلية أو تقارير الإدارة .

تفصح المسئوليات المتعددة للجنة المراجعة عن تحقيقها لمستوي كبير من الاستقلال للمراجع بدورها الواضح في الحد من القوة التأثيرية لإدارة الشركات محل المراجعة بشأن تعيين وعزل وتحديد أتعاب المراجع الخارجي ، ومناقشة مشكلات عمليات المراجعة ، ونقاط الخلاف التي قد تنشأ بين الإدارة والمراجع . وأيضاً من خلال قدرتها علي تمثيل مصالح المساهمين

والأطراف المتعددة ذو الصلة والمجتمع بصفة عامة بتقييم السياسات المحاسبية ونظم الرقابة الداخلية وتقديرات الإدارة ومناقشة مبرراتها .

وبصفة عامة فإن دور لجنة المراجعة سوف يساهم في تحقيق الاستقلال الظاهر للمراجع ، وهو الجانب الذي يتوافر من خلال تفعيل مسؤوليتها وتنفيذ توصياتها بجانب ما توفره قوانين ومعايير المهنة من نصوص وقواعد .

وفي المقابل يستهدف بناء وتدعيم الثقافة التنظيمية لمنشآت المراجعة في جزء كبير منه الاستقلال الباطن للمراجع والذي قد يصعب إدراكه من جانب الغير لأنه يتعلق بالقيم والمبادئ والاتجاهات التي تحكم سلوكياته وتعاملاته مع الغير وهي أمور داخلية .

٣/٣ الآثار المتوقعة على المصنعات والمنظمات المهنية :

زاد اهتمام الأوساط المهنية والأكاديمية بجودة المراجعة ومحاولة العمل علي دعمها وتعزيزها ، خاصة بعد انهيار بعض الشركات الأمريكية الكبرى (شركة Enron للطاقة – شركة World Com للاتصالات) ، وعدم تمكن المراجعين من التنبؤ بالمشاكل المالية لتلك الشركات في الوقت المناسب .

فعلني المستوي المهني اهتم المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICPA بضرورة تطبيق إجراءات تضمن جودة أداء عمليات المراجعة ، وتوفير مجموعة برامج تدريبية للمراجعين لتحقيق ذلك ، وقد تم أخيراً إنشاء هيئة تتولى رقابة منشآت المحاسبة والمراجعة . كما أعلن الاتحاد الأوربي للمحاسبين عن تأكيده بضرورة توافر مجموعة من المعايير لضمان جودة عملية المراجعة ، ولم تكن مصر ببعيدة عن ذلك الاتجاه فقد أوصت جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية بضرورة تأسيس وتشكيل لجان المراجعة في الشركات المساهمة بما يضمن حياد عمل المراجع ، وتحقيق مزيد من جودة المراجعة ، وإن كان المشوار لا يزال طويلاً لإصدار وتطبيق معايير للرقابة علي الجودة تضمن وفاء منشآت المراجعة في مصر لمسئولياتهم المهنية تجاه عملائهم .

ومازال البحث مستمراً علي المستوي الأكاديمي ، فقد تعددت البحوث العلمية التي تناولت جودة عمليات المراجعة وتحديد العوامل المؤثرة في تحقيقها .

(دراسة 2003 Blockdijk – دراسة 2004 Chen - دراسة 2004 Devis) وقد أكدت تلك البحوث وغيرها علي أن أهم العوامل التي تؤثر في جودة المراجعة تتمثل في السمعة الطيبة

لمكتب المراجعة ، طول فترة الخبرة للمكتب والمراجعين العاملين به ، وجود برنامج لرقابة جودة الأداء ، واستخدام المراجع للتقنيات الحديثة في القيام بعمليات المراجعة . (٤٣)

ولعل الباحث يدرك من دراسة وتحليل تلك الاتجاهات بأن مهنة المراجعة باتت تحتاج لجوانب أخلاقية تتعلق بالقوي الداخلي للمراجع لتحقيق الاستقلال الباطن له ، بجانب الجوانب القانونية والفنية والخاصة بالقوانين والنواحي من جانب ، ومعايير المراجعة المتعارف عليها من جانب آخر لتحقيق الاستقلال الظاهر للمراجع .

وقد أشارت أحد البحوث (٤٤) إلى وجود ثلاثة أبعاد للسلوك المهني بصفة عامة تحكمه ثلاث مناطق للاختيار يؤثر في كل منها عنصر أو عناصر معينة وتشمل :

- منطقة الاختيارات المهنية ، وهي اختيارات محدودة الحرية .
- منطقة الاختيارات القانونية ، وهي محكومة بالقوانين واللوائح الساندة ، وهي محدودة أكثر بطبيعتها .

- منطقة الاختيارات الأخلاقية ، وهي خاضعة لقوي داخلية تتمثل في سلطة الضمير والأخلاق والسلوكيات الطيبة ، وهي منطقة متسعة للاختيار .

ويمكن تطبيق تلك الأبعاد والاختيارات في منشآت المراجعة حيث يحكم عملها مجموعة القوانين واللوائح السارية ، وكذا معايير المراجعة المتعارف عليها ، والتي تنظم عمل المراجع وتحدد مسؤولياته وتراقب سلوكياته ، ويمكن إبراز مناطق الاختيار لمنشآت المراجعة علي النحو الآتي :

- منطقة الاختيارات المهنية وتشمل معايير أداء العمل الميداني لاتمام عمليات الفحص والتحقيق وتتعلق بتخطيط عمليات المراجعة ، وفحص نظام الرقابة الداخلية ، والحصول علي قدر كاف من أدلة الإثبات . بالإضافة إلي معايير إعداد التقرير النهائي للمراجع .

- منطقة الاختيارات القانونية وتشمل القوانين واللوائح السارية والتشريعات المرتبطة بمجال الأعمال والخدمات مثل قوانين الضرائب ، قوانين سوق رأس المال ، قوانين الشركات ، قانون مزاوله مهنة المحاسبة والمراجعة ، قوانين منع الاحتكار والغش ، وغيرها من القوانين ذات الصلة بمهنة المراجعة .

- منطقة الاختيارات الأخلاقية وتشمل في الغالب التقديرات الشخصية لمراقب الحسابات والتي يحددها في ضوء اعتبارات الوقت والتكلفة من جانب ، والأبعاد الداخلية وقوي

الضمير من جانب آخر . وتمثل المعاينة الإحصائية وتقويم أنظمة الرقابة الداخلية وقرار حجم ونطاق الاختيارات ، وتحديد مستويات الفحص ، وحدود الإشراف علي أعمال المراجعين المساعدين ، والحصول علي أدلة الإثبات الكافية أمثلة لتقديرات المراجع التي تخضع في جزء كبير منها علي الهيكل التنظيمي وتوزيع الاختصاصات وتفويض السلطات في منشآت المراجعة ، وتعتمد أيضاً علي المبادئ والقيم والاتجاهات التي تحكم أداء المراجعين المهني والأخلاقي في المنشآت التي يعملون بها . وهي مقومات الثقافة التنظيمية لمنشآت المراجعة التي سبق الإشارة إليها .

وبصفة عامة يمكن القول أن هناك ظروف متعددة يواجهها المراجعون تفرض عليهم اتخاذ قرارات وتقديرات شخصية فالواجبات والمسئوليات المهنية تتسع لتشمل الكثير من الآراء والمواقف المتعددة للتعارض ، حيث تسمح القوانين السائدة والمعايير التي تحكم الأداء بحرية اتخاذ بعض القرارات ، وبمرونة الإعلان عنها ، وهي مواقف وظروف تحكمها الأبعاد والاختيارات الأخلاقية للمراجع ، وتعتمد بشكل أساسي علي الثقافة التنظيمية لمنشآت المراجعة .

ويسير في نفس الاتجاه ويدعمه الدور الهام والفعال للمراجعة في حوكمة الشركات والذي يتعلق بزيادة ثقة كافة الأطراف المستفيدة في القوائم المالية ، وتحديد مجالات الإصلاح المالي والإداري للشركات محل المراجعة .

وقد أشار أحد الباحثين (٥٠) إلي أهمية لجوء منشآت المراجعة إلي بعض الآليات لتدعيم دور المراجعة في حوكمة الشركات ، وتشير هذه الآليات إلي الجوانب الأكاديمية بتطوير برامج التعليم والتدريب المهني المستمر ، وعقد المؤتمرات في مجال المراجعة ودورها في حوكمة الشركات ، كما تشير أيضاً هذه الآليات إلي الجوانب التنظيمية من خلال تطوير معايير المحاسبة ومعايير المراجعة وتفعيل الدور الحوكمي لتقرير مراقب الحسابات ونظام مراجعة القرين ، وأخيراً تتعلق هذه الآليات بالجوانب المهنية والارتقاء المستمر بجودة عمليات المراجعة ، وضرورة تفعيل المساءلة المهنية لمراقب الحسابات ، وكل هذه الآليات تسير في جانب منها في اتجاه ضرورة بناء وتدعيم الثقافة التنظيمية لمنشآت المراجعة .

وفي ضوء الاهتمام المتزايد والتأكيد المستمر لجودة عمليات المراجعة ، والدور الهام والفعال للمراجعة في حوكمة الشركات لتحقيق الشفافية والعدالة والانضباط ظهر مفهوم الثقافة

التنظيمية لمنشآت المراجعة كمتغير رئيسي لجودة الأداء المهني ، والتي تعكس بشكل واضح أهمية استقلال مراقب الحسابات لأعداد تقارير مراجعة عادلة وصادقة ومحايدة ويمكن الوثوق بها ، وتحقق فهم صحيح وإدراك سليم للمحتوي المعلوماتي الذي يراد توصيله للأطراف المستفيدة .

ومثل هذه التحديات تجعل الهيئات والمنظمات المهنية مطالبة بالاهتمام المستمر بطريقة أعمق بالثقافة التنظيمية لمنشآت المراجعة ، وبضرورة إظهار الجانب الأخلاقي للمراجعة بشكل أكثر تحديداً ليكون ويكمل مثلث أداء عمليات المراجعة الذي يحتوي أيضاً علي الجانب القانوني والجانب الفني .

ويري الباحث أن هناك بعض الخطوات من جانب الهيئات والمنظمات المهنية يمكن أن تساهم في تفعيل الثقافة التنظيمية في منشآت المراجعة وهي :

أ- تفعيل دور لجان المراجعة في الشركات محل المراجعة ، بحيث لا يقتصر الإلزام فقط علي الشركات المقيدة بالبورصة لضمان استقلال المراجع . ويقترح الباحث أن يكون الإلزام للشركات التي تتعدي حقوق الملكية بها رقم معين ، حيث أن انهيار مثل هذه الشركات الكبيرة سوف يؤثر علي الاقتصاد القومي بصفة عامة .

ب- إلزام منشآت المراجعة قانوناً بعدم قبول خدمات المراجعة في حالة تغيير المراجعين الا بعد الاتصال بالمراجع الأصلي ، بجانب الإلزام الأخلاقي والذي تنص عليه مواثيق آداب وسلوك المهنة . ويجب أن يتعلق هذا الإلزام القانوني بضرورة الإفصاح عن هذا التغيير وتحديد أسبابه وذلك للتأكد من عدم وجود أسباب مهنية للتغيير .

ج- تحديد الإجراءات والممارسات المحاسبية لتخفيض مجالات الاختيار بين السياسات المحاسبية المتاحة ، وخاصة في الحالات التي تتسع فيها البدائل ويكون لها تأثير كبير علي القوائم المالية ، بهدف الحد من الضغوط الإدارية علي المراجع .

د- تفعيل مسنولية المراجع القانونية والتأديبية لزيادة استقلالية المراجع ، والتي تشمل المسنولية المدنية تجاه العميل أو تجاه الأطراف المستفيدة الأخرى أو ما يطلق عليه الطرف الثالث ، وكذا المسنولية الجنائية تجاه المجتمع بصفة عامة ، وأخيراً المسنولية المهنية تجاه المنظمة المهنية التي يعمل من خلالها .

ومثل هذه الخطوات تمهد لضرورة تبني الهيئات والمنظمات المهنية لنصوص وتشريعات قانونية من جهة ، وتعديلات في معايير المراجعة المتعارف عليها من جهة أخرى لتفعيل مفاهيم الثقافة التنظيمية في منشآت المراجعة ، وإظهار الجانب الأخلاقي والمهني للمراجعة بشكل أكثر تحديداً .

٤- الدراسة التطبيقية :

تهدف الدراسة التطبيقية إلى اختبار الفرضين الأساسيين للبحث في مصر من خلال عدة خطوات تشمل:

١/٤ عينة و أسلوب الدراسة .

٢/٤ تحليل البيانات و اختبار الفروض .

٣/٤ خلاصة البحث و النتائج و التوصيات .

٤/٤ عينة و أسلوب الدراسة :

تشمل عينة البحث عدة فئات تدور أنشطتهم الأساسية حول مهنة المحاسبة والمراجعة من الناحية العملية والأكاديمية في البيئة المصرية. وقد تم مراعاة عنصر الخبرة والاستمرارية في كل فئة حتى تأتي الدراسة متكاملة لتسجل الخبرات المتراكمة من جهة ، ولتحاكي متطلبات المتغيرات البيئية المحيطة سواء المحلية أو العالمية، و لذلك فإن مفردات العينة جاءت متوازنة و شملت :

- عينة من المراجعين الممارسين للمهنة والمسجلين في جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية ، والتي يمثل أعضائها خبرات مهنية وأكاديمية عالية ويعملون في مكاتب كبيرة .

- عينة من أعضاء هيئة التدريس في أقسام المحاسبة والمراجعة بكليات التجارة ، والذي يعمل معظمهم في سوق خدمات المراجعة لتعزيز الدور الأكاديمي للبحث ومسايرة التطورات العلمية .

- عينة من المحللين الماليين ومديري الائتمان وصناديق الاستثمار بالبنوك كنموذج لمستخدمي تقارير القوائم المالية ، والمتعاملين مع منشآت المراجعة الكبيرة .

وقد استخدم الباحث أسلوب قوائم الاستقصاء حيث تم تصميمها لاختبار فرضي الدراسة من خلال أسلوب النسب المنوية التقريبية كمؤشرات لإجابات أفراد العينة مقسمة حسب الفئات الثلاثة الذين تم التعامل معهم . بالإضافة إلى المقابلات الشخصية لتوضيح بعض جوانب الاستبيان.

وفيما يلي بيان بتوزيع قوائم الاستقصاء والاستجابات الواردة والتي كانت كلها صحيحة نظرا للاختيارات الجيدة لعينة البحث مقسمة حسب الفئات الثلاثة :

فئة العينة	حجم العينة	الاستجابات الواردة و الصحيحة	النسبة المئوية للاستجابات
- المراجعون الممارسون	٤٠	٣١	٧٧,٥%
- أعضاء هيئة التدريس	٤٠	٢٨	٧٠%
- مستخدمي القوائم المالية	٤٠	٢٦	٦٥%

ويعتقد الباحث أن النسبة المئوية للاستجابات الصحيحة جيدة حيث تتراوح بين ٦٥%: ٧٧,٥% ومن ثم فهي قادرة على اختبار فرضي الدراسة .

٣/٤ تحليل البيانات واختبار الفروض:

١/٢/٤ الفرض الأول: هناك آثار إيجابية للثقافة التنظيمية .

لاختبار هذا الفرض تم صياغة خمسة أسئلة على النحو التالي :

السؤال الأول: رتب العوامل المؤثرة الآتي بيانها على نوعية الرأي وشكل تقرير المراجع

وذلك حسب أهميتها النسبية من وجهة نظرك ؟

أ- الحجم ب- السمعة الطيبة ج- المنافسة في سوق المراجعة د- وجود مصالح أخرى مع العميل

السؤال الثاني: هل عدم إبداء المراجع لرأي نظيف في التقرير المالي للعميل يؤثر على

استمراريته ؟

أ- نعم ب- لا ج- يتوقف على نوعية الرأي الآخر د- يتوقف على عوامل أخرى - حدها

السؤال الثالث: حدد بترتيب عناصر المنفعة الذاتية الآتي بيانها لمنشآت المراجعة.

أ- الأتعاب الكبيرة ب- ضمان الاستمرارية ج- تحقيق السمعة المهنية

د- تحقيق السمعة الأخلاقية هـ - تحقيق السمعة المهنية والأخلاقية.

السؤال الرابع: هل تتواجد لجان المراجعة بشكل فعلي في الشركات محل المراجعة ؟

إذا كانت الإجابة بنعم ما هو الدور العملي لها في الواقع ؟

أ- تقوم بكل وظائفها بشكل فعال ب- لا تقوم بأية أدوار مؤثرة

ج- يتوقف ذلك على التشكيل د- يتوقف على عوامل أخرى - حدها

السؤال الخامس: هل يمكن اعتبار الثقافة التنظيمية لمنشآت المراجعة محددًا لاستقلال

المراجع؟ إذا كانت الإجابة بنعم هل يمكن اعتبارها أهم محددات الاستقلال بالنسبة لمحددات الاستقلال الأخرى؟

بالنسبة للسؤال الأول: جاء هذا السؤال لاستجلاء موقف الثقافة التنظيمية وتأثيرها الإيجابي

على نوعية الرأي وشكل تقرير المراجع في مصر . حيث تعبر السمعة الطيبة و الحجم عن متغيرات الثقافة التنظيمية لمنشآت المراجعة والتي تتحكم في التقارير التي يتم إعدادها ، بينما تمثل عوامل المنافسة والمحافظة على المصالح انعكاس للمتغيرات البيئية التي يمكن أن تؤثر على تقرير المراجع .

وقد اتفقت الفئات الثلاثة على أن السمعة الطيبة تمثل أهم العوامل المؤثرة على نوعية الرأي وشكل تقرير المراجع ، حيث جاءت الأولى للفئات الثلاثة لعدد ٦٧ استجابة بنسبة ٧٨,٨% وإن اختلفت النسبة حسب الفئة فقد كانت ٢٢ استجابة للمراجعين الممارسين بنسبة ٧١% ، بينما كان ٢٤ استجابة بنسبة ٨٥,٧% لأعضاء هيئة التدريس ، في حين كانت ٢١ استجابة بنسبة ٨٠,٨% لمستخدمي القوائم المالية .

أما حجم مكتب المراجعة فقد جاء في المركز الثاني لكافة الفئات أيضا لعدد ١٢ استجابة بنسبة ١٤,١% .

وواضح من التحليل أن متغيرات الثقافة التنظيمية في رأى الاستبيان تتحكم في نوعية الرأي وشكل التقرير بنسبة ٩٢,٩% ، بينما تمثل المتغيرات الأخرى البيئية التي تؤثر على تقرير المراجع نسبة لا تتعدى ٧,١% فقط .

ويشير هذا الرأي أيضا إلى أن التقارير التي تتحكم فيها المتغيرات البيئية المحيطة تصدرها منشآت مراجعة لا تتوافر فيها مظاهر وقيم الثقافة التنظيمية ، وتعتبر عن مراجعين أكثر استجابة لمتغيراتهم السلوكية على حساب المتغيرات الفنية .

السؤال الثاني: تم تصميم هذا السؤال ليعبر عن رد فعل الشركات محل المراجعة في مصر

عند عدم إبداء المراجع لرأى نظيف ، وهو ما يشير إلى مدى قبول تلك الشركات واقتناعها بمفاهيم الثقافة التنظيمية لمنشآت المراجعة وتأثيراتها المحتملة .

وقد جاءت الإجابة بنعم لعدد ٥٢ مفردة بنسبة ٦١,٢% بمعنى أن عدم إبداء المراجع لرأى نظيف يؤدي في الغالب إلى تغيير المراجعين ، ومن ثم يؤثر على استمراريتهم ، وهي نسبة جيدة لباقي الآراء الأخرى و التي جاءت بالترتيب كما يلي:

- يتوقف على نوعية الرأي الآخر ١٧ مفردة - لا تؤثر على الاستمرارية ١١ مفردة
- يتوقف على عوامل أخرى ٥ مفردات ، وقد ركزت العوامل الأخرى على العوامل البنائية المحيطة بعدة صور .

وهو رأى يشير إلى عدم قبول الشركات محل المراجعة لمفاهيم الثقافة التنظيمية لمنشآت المراجعة وتأثيراتها المحتملة ، ومؤشر يعبر عن بحث إدارة تلك الشركات عن منفعتها الذاتية في الأجل القصير في البيئة المصرية دون اهتمام يذكر بتحليل عوامل عدم الكفاية التقييمية والتحقيقية والتشغيلية للمعلومات المحاسبية في القوائم المالية .

وعلى مستوى فئات العينة كانت الإجابة بنعم لعدد ٢٢ مفردة للمراجعين الممارسين بنسبة ٧١% ، ولعدد ١٦ مفردة لأعضاء هيئة التدريس بنسبة ٥٧,١% ، ولعدد ١٤ مفردة لمستخدمي القوائم المالية بنسبة ٥٣,٨% .

السؤال الثالث: يعبر هذا السؤال عن مدى تغلغل الثقافة التنظيمية في منشآت المراجعة

في مصر ، وامكانية وضع إطار جديد للمنفعة الذاتية .

وقد أوضحت قوائم الاستقصاء التباين الواضح في ترتيب عناصر المنفعة الذاتية للفئات الثلاثة للعينة . حيث كانت النتائج لفئة المراجعين الممارسين تشير إلى ترتيب المركز الأول كان على النحو الآتي :

- ضمان الاستمرارية ١٢ مفردة .
- تحقيق السمعة المهنية ١١ مفردة .
- الأتعاب الكبيرة خمس مفردات .
- تحقيق السمعة المهنية والأخلاقية ثلاث مفردات .
- بينما لم يحصل تحقيق السمعة الأخلاقية كمركز أول على أية تركزية .
- أما فئة أعضاء هيئة التدريس فقد كان ترتيب المركز الأول على النحو الآتي:
- تحقيق السمعة المهنية والأخلاقية ١٤ مفردة .
- تحقيق السمعة المهنية ٨ مفردات .
- ضمان الاستمرارية أربع مفردات .
- بينما حصلت الأتعاب الكبيرة وتحقيق السمعة الأخلاقية على تركزية واحدة في المركز الأول .

وقد جاء ترتيب فئة مستخدمي القوائم المالية للمركز الأول كما يلي :

- الأتعاب الكبيرة ١٦ مفردة
- ضمان الاستمرارية أربع مفردات
- السمعة المهنية والأخلاقية أربع مفردات
- وجاءت السمعة المهنية لمفردتان

بينما لم تحصل تحقيق السمعة الأخلاقية على أي تركيز في المركز الأول .

وهي نتائج جعلت التحليل أكثر صعوبة ، فمن النظرة الأولى أشارت النتائج إلى أن الثقافة التنظيمية وتأثيراتها مازالت تتطلب الكثير لتفعيلها في بيئة الأعمال في مصر ، وإن عناصر المنفعة الذاتية تتغير من فئة لأخرى ، وتخضع للمتغيرات المحيطة .

السؤال الرابع يشير هذا السؤال إلى الآثار المتوقعة لتفعيل الثقافة التنظيمية لمنشآت المراجعة

على الشركات التي يتم مراجعتها في مصر، وإمكانية الاستفادة من لجان المراجعة في تدعيم استقلال المراجع والقيام برقابة محايدة وفاعلة على التقارير التي يصدرها .

وقد جاءت الإجابة بنعم لعدد ٤٦ مفردة بنسبة ٥٤,١% وهي نسبة تعكس الواقع على أساس العينة المتميزة والكبيرة التي تم اختيارها . حيث تتواجد لجان المراجعة في البنوك والشركات المساهمة المقيدة بالبورصة في مصر بحكم قرارات وقواعد القيد واستمراره والشطب في البورصة . وإن كانت هذه النسبة ليست كافية بالقدر المناسب للحكم على تجربة لجان المراجعة في مصر، فهي ما زالت في المراحل الأولى من التطبيق، ولذلك جاءت الإجابات الخاصة بالدور العملي لتلك اللجان في الواقع ليعكس عدم نضج التجربة في مصر، حيث أشارت ٣٣ مفردة بعدم قيام لجان المراجعة بأية أدوار مؤثرة بنسبة ٧١,٧% من حجم المفردات التي أشارت إلى وجود لجان مراجعة ، بينما لم تحظى قيام لجان المراجعة بكل وظائفها بشكل فعال بأي استجابة ، وهو ما يؤكد بدائية تطبيق لجان المراجعة في مصر ، ويعكس في نفس الوقت قصور الآثار المتوقعة للثقافة التنظيمية لمنشآت المراجعة على الشركات التي يتم مراجعتها في مصر وذلك من وجهة نظر الباحث .

السؤال الخامس يتعلق هذا السؤال مباشرة بالدور الفاعل الذي يمكن أن تلعبه الثقافة التنظيمية

لمنشآت المراجعة في مصر في تحقيق استقلال المراجع ، والذي ينعكس آثاره في عدم التأثير على نوعية الرأي وشكل التقرير .

وفي الجزء الثاني من السؤال يمكن رصد الأهمية النسبية لدور الثقافة التنظيمية في تحقيق استقلال المراجع بالمقارنة مع محددات الاستقلال الأخرى .

وقد جاءت الإجابة بنعم لعدد ٥١ مفردة بنسبة ٦٠% وهي نسبة مشجعة للباحث في إقرار أهمية ودور الثقافة التنظيمية لمنشآت المراجعة ، وقدرتها في تحقيق استقلال المراجع، والذي ينعكس آثاره بالتأكيد في عدم التأثير على رأى المراجع و شكل التقرير النهائي الذي يصدره ، و هو ما يؤكد صحة الفرض الأول للبحث.

و إن اختلفت الأهمية النسبية للإجابات التي أكدت دور الثقافة التنظيمية في تحقيق استقلال المراجع وذلك من فئة لأخرى . فقد كانت أعلى النسب لفئة أعضاء هيئة التدريس لعدد ١٩ استجابة بنسبة ٦٧,٩% في حين كانت أقل النسب لفئة مستخدمي القوائم المالية لعدد ١٤ استجابة بنسبة ٥٣,٨%، في حين كانت ١٨ استجابة بنسبة ٥٨,١% لفئة المراجعين الممارسين .

وهي نسب تعكس الدور الهام الذي يمكن أن تلعبه الثقافة التنظيمية و آثارها الإيجابية المشروطة ٢/٣/٤ الفرض الثاني: هناك دور هام يجب أن تقوم به الهيئات والمنظمات المهنية لتفعيل

الثقافة التنظيمية لمنشآت المراجعة في مصر .

لاختبار هذا الفرض تم صياغة ثلاثة أسئلة على النحو الآتي :

السؤال الأول: هل تمثل الثقافة التنظيمية لمنشآت المراجعة متغير مؤثر في تحقيق جودة الأداء

المهني والأخلاقي لعمليات المراجعة ؟

وإذا كانت الإجابة بنعم هل تمثل متغيراً رئيسياً أم فرعياً أم يتوقف ذلك على الظروف البيئية المحيطة ؟

السؤال الثاني: هل هناك حاجة لتعديل القوانين السارية التي تنظم عمليات المراجعة لتحكي

متطلبات الثقافة التنظيمية لمنشآت المراجعة في مصر؟

وإذا كانت الإجابة بنعم هل تشمل حدود هذه التعديلات المقترحة حقوق المراجع أم مسؤولياته أم الحقوق والمسئوليات معا ؟

السؤال الثالث: هل هناك حاجة لتعديل بعض بنود معايير المراجعة المتعارف عليها لتحكي

متطلبات الثقافة التنظيمية في مصر ؟

وإذا كانت الإجابة بنعم هل تشمل حدود هذه التعديلات المعايير العامة أم معايير أداء العمل الميداني أم معايير إعداد التقرير أم تشمل كافة تلك المعايير ؟

بالنسبة للسؤال الأول: جاء هذا السؤال ليبين أهمية الثقافة التنظيمية لمنشآت المراجعة

في تحقيق جودة الأداء المهني والأخلاقي للتقارير المالية التي تصدرها ،
وتحدد الأهمية النسبية لها .

وقد جاءت ٧٧ استجابة بنسبة ٩٠,٦% من حجم العينة لتؤكد هذه الأهمية ، وإن اختلفت تلك الأهمية النسبية ، فقد أشارت ٣١ استجابة منها بنسبة ٤٠,٣% على أنها متغيرا رئيسيا ، بينما ذكرت ٢٦ استجابة أخرى بنسبة ٣٣,٨% على أن الأمر يتوقف على ظروف البيئة المحيطة ، في حين تبنت باقي الاستجابات وعددها ٢٠ استجابة بنسبة ٢٥,٩% على أنها متغيرا فرعا .

وقد جاءت الإجابات متوازنة إلى حد كبير بين فئات العينة، وهو ما يؤكد الدور الهام و المؤثر للثقافة التنظيمية لمنشآت المراجعة في تحقيق جودة الأداء المهني والأخلاقي لعمليات المراجعة.

السؤال الثاني: يتعلق هذا السؤال ببيان الدور الذي يمكن أن تلعبه القوانين السارية في مصر

التي تنظم عمليات المراجعة لتحاكى متطلبات الثقافة التنظيمية مثل قوانين الاستثمار ، قانون الشركات، قانون سوق رأس المال، قانون الضرائب، قانون مزاولة مهنة المحاسبة والمراجعة ، ودستور المهنة وغيرها من القوانين الخاصة ، وحدود هذه التعديلات في رأى عينة البحث .

وقد جاءت ٧٢ استجابة بنسبة ٨٤,٧% في اتجاه التعديل، بينما أشارت ١٣ استجابة بنسبة ١٥,٣% لعدم التعديل ، وقد كانت مبرراتهم عند المناقشة بوجود نصوص تتعلق بطريقة غير مباشرة بالثقافة التنظيمية .

أما بالنسبة لحدود هذه التعديلات فقد تضمنت ٥٨ استجابة بنسبة ٨٠,٦% من الآراء الموافقة على التعديل ليشمل حقوق ومسئوليات المراجع معا ، بينما جاءت باقي الاستجابات الموافقة وعددها ١٤ استجابة بنسبة ١٩,٤% ليشمل التعديل حقوق المراجع ، ولم ترد أية استجابة لتعديل مسئوليات المراجع فقط .

السؤال الثالث: يهدف هذا السؤال إلى استكمال حلقة التعديل لتشمل بجانب القوانين السارية ،

معايير المراجعة المتعارف عليها لتحاكى متطلبات الثقافة التنظيمية في مصر .

و تبين أيضا حدود هذه التعديلات من وجهة نظر عينة البحث .

وقد جاءت ٨٠ استجابة بنسبة ٩٤,١% من حجم العينة في اتجاه التعديل وهي نسبة عالية جداً لتؤكد صحة الفرض الثاني للبحث .

ويخصوص حدود هذه التعديلات فقد ركزت الإجابات لتشمل كافة المعايير لعدد ٥٢ استجابة بنسبة ٦٥% من الموافقين على التعديل، بينما تضمنت ٢٠ استجابة بنسبة ٢٥% لتشمل معايير إعداد التقارير، أما باقي الاستجابات وعددها ٨ استجابات بنسبة ١٠% فقد أشارت إلى معايير أداء العمل الميداني ، بينما لم تشير أية استجابة للمعايير العامة .

٣/٤ خلاصة البحث والنتائج والتوصيات:

يمكن استخلاص عدة عناصر من هذا البحث تتعلق بأهدافه الرئيسية وتشمل :

- يجب ألا يكون النقص الظاهر لمفاهيم الثقافة التنظيمية لمنشآت المراجعة في مصر مبرراً لتجاهل هذا المحدد الرئيسي لجودة الأداء المهني والأخلاقي لعمليات المراجعة ، والذي يبرز في نفس الوقت استقلال المراجع .

- يتم بناء الثقافة التنظيمية مع بداية النشأة وظهور منشأة المراجعة في السوق وتحديد رسالتها الأساسية ، وبالتالي يقع عبئها على المؤسسين والملك الأوائل ، كما يزداد البناء قوة في بدايات العمل وترسيخ قواعد الأداء .

ويمثل التنظيم الإداري ، واختيار وتعيين وتأهيل المراجعين أولى الخطوات الأساسية للبناء .

- هناك عدة خطوات يجب تطبيقها لتدعيم الثقافة التنظيمية يتعلّق بعضها بمرحلة ما قبل القيام بعملية المراجعة ، وتشمل أيضاً المراحل التنفيذية أثناء الأداء الفعلي ، ثم مرحلة ما بعد تنفيذ عملية المراجعة، حيث أنها عمليات مستمرة .

- المحتوى المعلوماتي لتقارير المراجعة يشمل معلومات تقييمية ، معلومات تحقيقية ، ومعلومات تشغيلية ، والاعتبار الرئيسي لفعاليتها هو توقيت الإعلان عنها . ولذلك تأتي أهمية فحص القوائم المالية المرحلية لتدعيم الثقة في المعلومات التي تحتويها .

- تمثل الثقافة التنظيمية أهم محددات استقلال المراجع ولذلك يجب تفعيلها في عدة اتجاهات لتحقيق عدة آثار إيجابية تتعلق بالأداء الفني والسلوكي للمراجع .

فالمراجع المستقل يكون أكثر مقاومة للمتغيرات السلوكية وأهدافه الذاتية.

وفي ضوء الأهداف الرئيسية للبحث توصل الباحث لعدة نتائج تتعلق بالآثار المتوقعة للثقافة التنظيمية لمنشآت المراجعة على أطراف عملية المراجعة والتي تشمل المراجع نفسه ، والمنشآت محل المراجعة ، وأخيرا الهيئات والمنظمات المهنية ، وذلك على النحو الآتي :

١- الآثار المتوقعة على المراجع : يرى الباحث أن الثقافة التنظيمية تمثل أهم محددات استقلال المراجع ، ولذا يجب تفعيلها في عدة اتجاهات منها :

أ- وضع إطار جديد للمنفعة الذاتية للمراجع بإضافة أهمية تحقيق السمعة المهنية والأخلاقية لمنشآت المراجعة .

ب- يملك المراجع عدة قوى للتأثير ، ويبقى فقط كيفية الاستفادة منها .

ج- إضفاء بعد إيجابي لتقارير المراجعة المتحفظة ، باعتبارها إنذار مبكر للشركات لتوفيق أوضاعها .

د- تأثير البيئة المحيطة في تفعيل الثقافة التنظيمية لمنشآت المراجعة .

٢- الآثار المتوقعة على المنشآت محل المراجعة: تؤدي الثقافة التنظيمية لمنشآت المراجعة إلي تفعيل دور لجان المراجعة للقيام برقابة مستقلة وفاعلة على التقارير، وفي تحقيق استقلال المراجع بكل جوانبه .

٣- الآثار المتوقعة على الهيئات والمنظمات المهنية: يرى الباحث أن هناك دور يجب أن تقوم به الهيئات والمنظمات المهنية لتفعيل الثقافة التنظيمية لمنشآت المراجعة تشمل :

أ- تفعيل دور لجان المراجعة ، وجعل تكوينها إلزامي إذا تعدت حدود الملكية رقم محدد .

ب- الإلزام القانوني لمنشآت المراجعة بالاتصال بالمراجع الأصلي في حالة تغيير المراجعين .

ج- تحديد الإجراءات والممارسات المحاسبية لتخفيض مجالات الاختيار بين السياسات المحاسبية .

د- تفعيل مسئولية المراجع القانونية والتأديبية لزيادة استقلالية المراجع .

وأخيرا يوصي الباحث بإجراء المزيد من البحوث حول مفاهيم الثقافة التنظيمية سواء في منشآت الأعمال أو في منشآت الخدمات لدراسة تأثيراتها الممتدة على الأداء ونتائج الأعمال .

مراجع البحث

- ١- د. أمين السيد أحمد لطفى ، المعايير الدولية للمراجعة وإيضاحات تطبيقاتها ، الجزء الأول ، بدون ناشر ، ٢٠٠٢ ، ص ٧٤٥ .
- 2- Robertson, J., Analysts " Reactions to Auditors" Messages in Qualified Reports , Accounting Horizons , June, 1988, pp . 82 – 89.
- ٣- د. أمين لطفى ، مرجع سابق ، ص ٧٥٧ .
- 4- Jay , B ., Organizational Culture : Can it be a source of sustained competitive advantage ? , Academy of Management Review , Vol . 11 , No. 3 , 1986 , P. 2.
- 5- James , T. , & Fran , W ., Sarbanes _ Oxley & Audit Failure : A Critical Examination , Managerial Auditing Journal , April , 2004 , P . 5 .
- 6- Hood, J., & kiberg , C ., Accounting Firm Cultures and Creativity among Accountants , Accounting Horizons , Vol. 5 , Issue 3 , 1991 , P. 9 .
- ٧- د. رمضان عبد السلام ، الإدارة الإستراتيجية – سياسات وإستراتيجيات إدارية ، دار الشافعى للطباعة ، المنصورة ، ١٩٩٩ ، ص ٤٧-٤٨ .
- 8- Hannagan, T., Management Concepts and Practices, Pitman Publishing, 1995 , P. 6 .
- 9- Bernard , L., Examining the Organizational Culture and Organizational Performance Link , Leadership and Organization Development Journal, Vol. 16 , No. 5, 1995, P. 12 .
- 10- Edgar , S., Coming to a New Awareness of Organizational Culture, Sloan Management Review , 1984 , P. 10 .
- 11- Pettinger , R., Introduction to Management , Macmillan, 1994, P.8 .
- 12- Jamie , P. , Organizational Culture in Public Accounting : Size, Technology , and Functional Area, Accounting Organizations and Society , vol. 17 , No. 7 , 1992 , P. 22 .
- 13- Edgar , S. , op. cit, p. 11 .
- 14- Ibid, p. 14 .

- ١٥- د. أمين السيد لطفى ، مرجع سابق ، ص ٨١ .
- ١٦- د. طارق حسنين ، د. أحمد سباعى ، مدى إدراك خصائص جودة مراجعة الحسابات من الأطراف ذوي الصلة بعملية المراجعة - دراسة ميدانية ، مؤتمر مستقبل مهنة المحاسبة والمراجعة في عالم متغير ، كلية التجارة - جامعة القاهرة ، يونيو ٢٠٠٦ ، ص ٣٣ - ٣٤ .
- 17- Jamie , P., op. cit . P. 23 .
- ١٨- د. طارق حسنين ، د. أحمد سباعى ، مرجع سابق ، ص ٦ .
- 19- Daniel , T., The Role of Person – Organization fit in Organizational Selection Decisions, CAHRS, Working paper , 1995 , P. 6 .
- 20-William , G., & Mark , B. , The Auditor change process, Journal of Accountancy , June 1996, P. 73.
- ٢١- د. طارق حسنين ، د. أحمد سباعى ، مرجع سابق ، ص ٤-٥ .
- ٢٢- د. شوقى السيد خاطر ، د. سمير رياض هلال ، أصول المراجعة - مدخل معاصر ، مركز لغة العصر للكمبيوتر والطباعة ، طنطا ، ١٩٩٧ ، ص ٣٣١ وما بعدها .
- 23- Goldstein, M. , High Impact Reports , Internal Auditor, Vol. 48, No. 6, Dec. 1991, pp. 18-24.
- 24- Bailey, E., & Joseph , B . , & Michael , S. , Effects of Audit Report Wording Changes on the Perceived Message , Journal of Accounting Research , Vol. 21 , No. 2 , Autumn 1993 , pp. 355 – 369.
- 25- Dillard, J . ,& Jensen , D., The Auditors Report : An Analysis of Opinion , The Accounting Review, Oct. 1983 , p. 78.
- ٢٦- د. محمد سامى راضى ، فجوة التوقعات في المراجعة : التشخيص والحلول - دراسة إنتقادية ، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية ، جامعة الإسكندرية ، العدد الأول ١٩٩٩ ، ص ٧١٧-٧٥٨ .
- 27- AICPA , ASB , Report on Audited Financial Statements , SAS No. 58 , April 1988 , In Carmichael , D . & Benis , M., Auditing Standards and Procdueres Manual , John Wiley & sons , Inc. , New York , 1992 , Sec. 508.
- 28- Robertson, J., op . cit . , pp. 82 – 89.
- 29- Holt , G. & Moizer , p. , the Meaning of Audit Reports , Accounting and Business Research , Spring 1990 , pp . 111 – 121.
- 30- Loudder , M., et al , The Information Content of Audit Qualifications, Auditing : A Journal of Practice & Theory , spring 1992 , pp . 69 – 82.
- 31- Houghton , K. , Audit Reports : Their Impact on the Loan Decision Process and outcome – An Experiment and Business Research , winter – 1983, pp. 15 – 20.

32- Teoh , S., Auditor Independence , Dismissal Threats and the Market Reaction to Auditor Switches , Journal of Accounting Research , Spring-1992 , pp. 1-23.

33- Craswell , A., The Association Between Qualified Opinions and Auditor Switches , Accounting and Business Research, winter 1988 , pp . 23-31.

34- Graswell , A., Studies of the Information Content of Qualified Audit Reports , Journal of Business Finance & Accounting , spring 1985 , p. 100.

35- Whittred , G. , Audit Qualifications and the Timeliness of Corporate Annual Reports , The Accounting Review, October 1980 , p. 564.

36- Ashton, R. , An Empirical Analysis of Audit Delay , Journal of Accounting research , Autumn 1987 , pp . 275 – 292.

37- Whittred , G. , op. cit , pp . 563 – 577.

٣٨- د. عبد الوهاب نصر على ، د. شحاته السيد شحاته، مراجعة الحسابات وحوكمة الشركات - في بيئة الأعمال العربية والدولية المعاصرة ، الدار الجامعية - الإسكندرية ، ٢٠٠٦ ، ص١٧١ وما بعدها .

٣٩- المرجع السابق ، ص٢١٢-٢١٧ .

40- knapp , M. , Audit Conflict : An Empirical study of the perceived ability of auditors to resist management pressure , The Accounting Review, April 1985 , pp . 202 – 211.

٤١- د. مدثر طه أبو الخير ، درجة التركيز في سوق خدمات المراجعة - دراسة ميدانية وتحليل مقارن لطبيعة السوق في مصر، المجلة العلمية للتجارة والتمويل ، كلية التجارة - جامعة طنطا ، العدد الأول ٢٠٠٠ ص ١١-١٤ .

٤٢- د. عماد الدين علوى عساف ، إطار مقترح لتفعيل دور لجان المراجعة في بيئة الأعمال المصرية ، المجلة العلمية للتجارة والتمويل ، كلية التجارة - جامعة طنطا ، الملحق الثاني للعدد الأول ٢٠٠١ ، ص٦٠-٦١ .

٤٣- د. طارق حسنين ، د. احمد سباعي ، مرجع سابق ، ص١-٤ .

٤٤- د. كمال خليفة ابو زيد ، دراسة تحليلية لأبعاد ومصادر النظام الأخلاقي لمهنة المحاسبة والمراجعة ، مجلة البحوث المحاسبية ، الجمعية السعودية للمحاسبة ، المجلد الأول - العدد السادس - أكتوبر ١٩٩٧ ، ص٥٢٥-٥٢٦ .

٤٥- د. عبد الوهاب نصر على ، د. شحاته السيد شحاته ، مرجع سابق ، ص٣٥٥-٤١٧ .