

الفصل الثالث

المعاملة الإنسانية في المراجعة الداخلية (المعاملة الحسنة)

المبحث الأول: أسس التعامل الإنساني في المراجعة الداخلية.
المبحث الثاني: منهج للتعامل الإنساني في المراجعة الداخلية.

المبحث الأول

أسس التعامل الإنساني في المراجعة الداخلية

تتبلور العلاقات التي تنشأ بين المراجعين، والأشخاص الذين تخضع أعمالهم للمراجعة، من خلال التعامل المباشر الذي يتم فيما بينهم، وتتحدد نوعيتها (إيجابية أم سلبية) بناء على الأسلوب التعاملي الذي ينتهجه المراجعون في تنفيذ مراجعاتهم، وعلى إدراك المراجعين لما يعكسه هذا الأسلوب من ردود أفعال سلوكية عند الأشخاص الذين يتعاملون معهم⁽¹⁾.

ويمكن إدراك ردود الأفعال المتوقعة لبعض أنماط السلوك الإنساني عن طريق التعرف على مبادئ «تحليل التعامل Transactional Analysis». فالإنسان يتصرف في حياته بإحدى الصور التالية⁽²⁾:

١. الصورة الأبوية (Parent Image) وتتسم بالقاء الأوامر، وإبداء النصيحة على شكل موعظة، وتوجيه الانتقادات، والإكثار من اللوم والعتاب، ومن يتصرف وفق هذه الصورة لا يقبل مناقشة في آرائه، لأنه يعتقد بصحتها دائماً استناداً إلى خبرته وكبر سنه.
٢. الصورة الطفولية (Child Image) يغلب عليها الطابع العاطفي المتمثل في: الغضب، الألم، الدفاع، الخضوع، التمرد، الابتهاج، الإبداع، السرعة في ردود الأفعال.
٣. الصورة الرشيدة (Adult Image)، ويوصف صاحبها بالعقلانية والاتزان والموضوعية، والتروي في دراسة المشكلات وتحليلها بعيداً عن تدخل العواطف والمشاعر الشخصية.

وكل تعامل بوحدة من تلك الصور له رد فعل معين، يتمثل في قيام الطرف الآخر بإتمام التعامل على أساسه. فمثلاً؛ إذا تعامل (أ) مع (ب) بصورة أبوية، فإن (ب) يرد عليه بصورة طفولية، أما إذا تعامل معه بصورة رشيدة، فإن (ب) غالباً يتمم التعامل معه

(1) M.A Dittenhofer, *The Internal Auditor*, June 1982, op.cit., p. 46.

(2) Susan E. Walime, "Cooperative Auditing and Beyond", *The Internal Auditor* (December 1976), pp. 27 - 29.

على هذا الأساس، وتكون ردود أفعاله متسمة بالانزان وتميل إلى الموضوعية أكثر.

إن الصورة التي يتعامل بها المراجعون الداخليون، مع الأشخاص الخاضعين للمراجعة وفقاً للتحليل التعاملي، لا بد وأن تكون إحدى الصور السابقة. وردود الأفعال المتوقعة لا تخرج عن نتائج هذا التحليل.

فإذا ما تصرف المراجع الداخلي بصورة أبوية، وابتدر الشخص الخاضع للمراجعة بالنقد، وتوجيه المواعظ، فمن المتوقع أن يستجيب هذا الشخص لهذه الانتقادات والتوجيهات بصورة طفولية تتصف بالغضب والرفض أو بتصرفات عدوانية أخرى. ومثل هذه العلاقة محكوم عليها بالفشل.

أما إذا تصرف المراجع بصورة طفولية، تحمل في طياتها معنى أنه يتطلع إلى إرضاء الشخص الخاضع للمراجعة بشتى الوسائل، ويحاول تنفيذ رغباته مهما كانت النتائج، وبأي ثمن، فإنه بذلك يتصرف كمُستخدَم، ومثل هذا التعامل لن يحقق أهداف المراجعة أبداً.

ولكن، عندما يتصرف المراجع بصورة بالغة رشيدة، ويقدم تحليلات وتوصيات واستشارات ذات فائدة إلى الشخص الخاضع للمراجعة، فعلى الأغلب سيكون رد فعل الأخير عليها منطقياً، يتصف بالانزان والموضوعية يتمثل في قبول نتائج وتوصيات المراجعة وتطبيقها دون إبطاء.

وإذا ما رغب المراجعون في تكوين علاقات إيجابية مع الخاضعين للمراجعة، يجب عليهم أن يتصرفوا معهم بصورة رشيدة، آخذين في اعتبارهم طبيعة العلاقات البشرية، وما تركز عليه من أسس للمعاملة الإنسانية، ولعل أهمها ما يلي^(١):

١. افتراض البراءة Presumption of Innocence :

(١) اقترح أحد المهتمين بالعلاقات الإنسانية في المراجعة الداخلية، وضع ميثاق لحقوق الشخص الخاضع للمراجعة، على غرار ميثاق حقوق الإنسان المعمول فيه بالعالم المتحضر، وقد استخدم في صياغته نفس الفاظه القانونية. لمزيد من التفصيل انظر مقالته التالية :

- Gerald E. Hyde, "An Auditee's Bill of Rights". The Internal Auditor (February 1979), pp 29 - 33.

تنص دساتير الدول المتمدنة على أنَّ «المتهم بريء حتى تثبت إدانته»^(١)، وبمقتضى هذا النص يجب على المراجعين الداخليين البدء في مراجعاتهم من منطلق:

أ . عدم النظر إلى المديرين كخاضعين للمراجعة منذ بداية التعامل معهم كمتهمين دائماً.

ب . عدم البحث عن الأخطاء والانحرافات لدى هؤلاء المديرين كهدف نهائي لإثبات التهمة عليهم.

ج . اعتبار المديرين ممثلين للمنظمة (مشروع - منشأة) يوثق فيهم دائماً.

د . تقدير جهود المديرين في أداء وتوجيه العمليات في ظل ظروف عمل معقدة مثل عجز الموارد، ونقص الأفراد، ونظم رقابة واتصالات معيبة.

هـ . توقع وجود أخطاء وانحرافات تعود لأسباب خارجة عن إرادة هؤلاء المديرين.

في ظل هذه الاعتبارات سيقوم المراجعون بأعمالهم وهم مقتنعون بأن المديرين التنفيذيين متساوون معهم في الرغبة والحرص على تحسين العمليات الإدارية، مما يجعل تصرفاتهم تتسم بالإيجابية وعدم الشك في نوايا المديرين. وافترض حسن النية عند المديرين يجعل المراجعين يستمعون إلى وجهات نظرهم ومناقشتهم والاستفسار منهم حول أعمالهم، لإثبات صحة هذا الافتراض، وليس العكس.

٢ . المحاكمة من قبل هيئة من الزملاء Trial by a jury of peers :

يتمتع جميع أعضاء المجتمع دائماً بنفس القدر من الاحترام الاجتماعي، وبالتالي يجب عدم محاكمة أي شخص منهم إلا من قبل شخص أو أشخاص لا يَقلُّون عنهم في

(١) «نص الإعلان العالمي لحقوق الإنسان لسنة ١٩٤٨ على أن كل شخص متهم بجريمة يعتبر بريئاً إلى أن تثبت إدانته قانوناً بمحاكمة علنية تؤمن له فيها الضمانات الضرورية للدفاع عنه. وقد أكدت هذا المبدأ الاتفاقية الدولية لحقوق الإنسان والمدنية والسياسية التي وافقت عليها الجمعية العامة للأمم المتحدة عام ١٩٦٦ بإجماع الآراء (المادة ١٤). انظر أحمد فتحي سرور، الوسيط في قانون الإجراءات الجنائية، المجلد الأول، الطبعة الرابعة (القاهرة: دار النهضة العربية، ١٩٨١) ص ٩٠.

المكانة الاجتماعية . من هنا يأتي حرص معظم الدول على انتقاء قضاة محاكمها من بين أعضاء المجتمع الأكثر نزاهة، وأخلاقاً . وتحافظ على مستواهم الفكري والاجتماعي والنفسي في أعلى مراتبه، من خلال توفير جميع الظروف المادية والمعنوية لهم، توكيماً للعدالة .

وينطوي هذا الحق على الأمور الآتية :

أ . اختيار الأشخاص الأكثر كفاءةً وأخلاقاً للعمل كمراجعين داخليين .

ب . يجب على إدارة وحدة المراجعة الداخلية أن تحرص على تنمية قدرات المراجعين وتحديد واجباتهم، وإرشادهم إلى طرق التعامل الإنساني مع الآخرين .

ج . يجب على المراجعين التعامل مع الخاضعين للمراجعة على أساس المساواة معهم في المكانة الاجتماعية .

وتفسير ذلك، أن المديرين التنفيذيين يتمتعون بمستويات اجتماعية ووظيفية معينة تجعلهم يحظون بتقدير الإدارة العليا، والعاملين تحت إشرافهم، وبالتالي ينبغي أن تُراجع أعمالهم من قبل أشخاص لا يَقْلُون عنهم في النواحي الاجتماعية والوظيفية والفنية .

عبء الإثبات Burden of proof

يقع عبء الإثبات في القضايا المختلفة على المدعي سواء كان عاماً أم خاصاً^(١) . ويتضمن هذا الحق أو المبدأ أن عبء الإثبات في المراجعة الداخلية يقع على عاتق المراجعين الداخليين، فإذا ادعى المراجعون أن هناك انحرافاً أو خطأ لدى أحد

(١) «يتطلب افتراض البراءة في المتهم عدم مطالبته بتقديم أي دليل على براءته، فله أن يتخذ موقفاً سلبياً تجاه الدعوى المقامة ضده، وعلى النيابة العامة تقديم الدليل على ثبوت التهمة المنسوبة إليه، وعليها تقديم الأدلة التي تكشف عن الحقيقة سواء ضد المتهم أو في صالحه . فليس من مهمتها اصطیاد الأدلة ضد المتهم أو حشدّها جزافاً للإيقاع به، بل إن واجبها ينحصر في كشف الحقيقة إيجاباً أو سلباً» أحمد فتحي سرور، مرجع سبق ذكره، ص ٣٥٤ .

المديرين، وجب عليهم إثبات صحة ادعائهم، ولا يتحمل المدير إثبات عدم وجود انحرافات أو أخطاء لديه دون أن يقدم المراجعون أدلة على ذلك. إنما يمكن له دحض الأدلة والبيانات المقدمة ضده بالوسائل المتاحة.

ويتوقف مقدار الإثبات ونوعيته على حجم المشكلة وخطورتها، حيث لا يطلب من المراجعين إثبات ما يزيد على الشكوك الاعتيادية، وكذلك لا يطلب منهم إثبات أمور تزيد نفقات إثباتها عن المنافع المتوقعة منها. وهذه قد تحد من وسائل الإثبات في هذا المجال.

٤. العلانية Discovery :

يحق للمدعى عليه في القانون دائماً أن يعلمَ التهم الموجهة إليه وخلال فترة معقولة لتحضير دفاعه قبل البدء في محاكمته.

ومن حق المدير التنفيذي بموجب هذا المبدأ أن يعرف النتائج التي توصل إليها المراجعون أولاً بأول، دون سرية، وهذه المعرفة أو العلنية، تتيح له فرصة استقصاء وبحث ما ورد فيها ليتحقق بنفسه من صحتها.

ومن ناحية أخرى، فإن المناقشة المبكرة للنتائج بين المراجعين والمدير، تتيح للمراجعين فرصة تحديد النقاط غير الخلافية، أو المتفق عليها بينهم، ليتفرغ المراجعون بعدها للتركيز على تجميع الأدلة والبراهين حول النقاط المشكوك فيها، أو التي اختلف حولها المراجعون والمُنفذون.

٥. الحصانة ضد التعسف في البحث Protection against Unreasonable Search

يحق للمراجعين الداخليين، إجراء التحليلات والتقييمات المختلفة لجميع الأنشطة، ولهم الحق أيضاً في التفتيش على جميع سجلاتها وقيودها، ومستنداتها، وسؤال أي شخص يعمل فيها، بهدف جمع أدلة تثبت صحة بعض النتائج أو تنفي بعض الافتراضات. ولكن هذا الحق ليس مطلقاً، وإنما حق مقيد يمارس في حدود مصلحة العمل وظروفه، بحيث يحق للمديرين في نفس الوقت أن يعرفوا مسبقاً، الأسباب التي

تجعل المراجعين يعتقدون بوجود أدلة إثبات في المجال الذي يبحثون فيه، ودواعي عدم تريت المراجعين لوقت آخر، إذا جاءوا في أوقات غير مناسبة لهؤلاء المديرين .

ومن ناحية ثانية، فإن شرح الأسباب والتعامل بصدق وصراحة مع المديرين ربما يكون له فوائد ذات خلفيات سلوكية عديدة منها على سبيل المثال :

أ . تعبر صراحة المراجعين عن لباقة في التعامل، وتوحي باحترام عقل وذكاء المديرين، وغالباً ما تولد شعوراً لدى المديرين يترجم إلى اتجاه إيجابي نحو المراجعين .

ب . يتجنب المراجعون من خلال صراحتهم مع المديرين كثيراً من الجهد والوقت، لا سيما إذا كانوا يجهلون نظام العمليات محل المراجعة . فبما أن المديرين أقرب الناس إلى العمليات والأنشطة، ويعرفون أسرارها، فإنهم يُقبلون على تقديم جميع البيانات والمعلومات التي يطلبها المراجعون إذا شعروا بأن المراجعين يصارحونهم ولا يخدعونهم .

ج . يستطيع المراجعون من خلال مناقشة المديرين في بعض إجراءات وأساليب المراجعة الداخلية ومداخلها العامة، تعريف أو تعليم المديرين بعض أساليب الرقابة، الأمر الذي يجعل من هؤلاء المديرين متعاطفين، وأكثر تقبلاً لمراجعة أعمالهم، بل وقد يندفعون إلى تقديم كل مساعدة من شأنها إنجاح هذه المراجعة .

٦ . الحق في توكيل محام للدفاع Privilege of Counsel

إن فكرة المحاماة والمعاونة في الدفاع، تضرب جذورها في القدم، وترجع إلى بداية نشوء الحضارات الأولى في التاريخ^(١)، وتعد ضماناً هاماً لحرية الإنسان وحفظ حقوقه ،

(١) يُعد حق الاستعانة بمدافع حق ضمته كثير من الدساتير، فمنها ما ضمنه صراحة في القسم المتعلق بالحقوق الأساسية، كدستور الجمهورية العربية المتحدة المؤقت الصادر ١٩٦٤، ودستور جمهورية العراق عام ١٩٦٤، والتعديل السادس من دستور الولايات المتحدة الذي أورده ضمن وثيقة الحقوق. ومنها ما نص عليه بعبارة عامة عن حق الدفاع بين الحقوق الأساسية أو العامة ودون إشارة إلى الاستعانة بمدافع، مثل دستور الكويت عام ١٩٦٢، والدستور التونسي عام ١٩٥٩، ودستور جمهورية أندونيسيا عام ١٩٥٦، ودستور السنغال عام ١٩٦٠. لمزيد من التفاصيل حول =

وذلك لأن المتهم أو المدعى عليه يكون في موقف لا يستطيع فيه الدفاع عن نفسه كما ينبغي^(١).

وإذا ما نُظر إلى الشخص الذي خضع عمله للمراجعة، في حالة وجود بعض الانحرافات لديه، كمدعى عليه، فمن هو محامي دفاعه؟ هل هو مسؤوله المباشر؟ أم المراجع الداخلي نفسه؟ وهل يستطيع المراجع أن يمثل دور المحامي عن الخاضعين للمراجعة؟ في الوقت الذي يركز فيه على مصالح المنظمة ككل؟

يستطيع الشخص الذي خضع عمله للمراجعة أن يستعين برؤسائه، أو بموظفين لديه، أو بشخص متخصص محايد داخل المنظمة للدفاع عنه، في أية انحرافات يُسأل عنها.

ولكن، قبل أن تصل الأمور إلى الاستعانة بأشخاص آخرين كمحامين، فإنه يجب على المراجعين (وكحق للخاضعين للمراجعة) أن يضع المراجعون أنفسهم في مكان الأشخاص الذين يراجعون أعمالهم. لكي يتمكنوا من فهم وإدراك الظروف المحيطة بأي انحراف أو عجز أو خطأ يكتشفونه. وبذلك ينصب المراجعون أنفسهم كمحامين للدفاع ضد جميع الأدلة والبراهين لصالح الخاضعين للمراجعة، حتى يشتبوا من صحتها. وبعد ذلك يمكنهم أن يضعوا تقارير مراجعاتهم بصورة تعبر عن قناعاتهم بعدالة الأوضاع القائمة.

٧. حق المناقشة Opportunity for Cross-examination

يحق للمدعى عليه أو وكيله مناقشة شهود الإثبات للتثبت من صحة أقوالهم، وكحق للشخص الخاضع للمراجعة، أن تتاح له فرصة مناقشة المراجعين الداخليين بشأن جميع الأدلة والبراهين التي تؤيد نتائج المراجعة وتدعمها، وتقع على عاتق المراجعين مسؤولية

= هذا الحق. انظر رسالة الدكتوراه المنشورة، التي قدمها حسن محمد غلوب، استعانة المتهم بمحام في القانون المقارن (القاهرة: دار النشر للجامعات المصرية ١٩٧٠) ص ٦٩ وما بعدها.

(١) «تقتضي مصلحة المجتمع التحقق قبل إدانة المتهم من فحص كافة الأدلة الموجهة ضده ووزن كافة الاعتراضات التي تبدو لصالحه، لأن عدالة العقوبة تقتضي أن تأخذ في الاعتبار كل الظروف التي تبدو في جانب المتهم. ولهذا كان استعانة المتهم بمدافع ضامناً هاماً لحرية المتهم». أحمد فتحي سبرور، مرجع سبق ذكره، ص ٢١٦.

الاجابة عن جميع الاستفسارات المتعلقة بالنتائج والأدلة .

وإذا لم يتمكن المراجعون من الإجابة عن الاسئلة أو امتنعوا عنها، تظل هذه النتائج وأدلتها محلاً للشك والريبة، ومن حق الخاضعين للمراجعة عدم الاعتراف بها، ومن واجب الإدارة العليا رفضها.

٨ . سرعة استخراج النتائج Assurance of a Speedy Trial

تمثل تقارير المراجعة الداخلية النهائية، الأحكام الصادرة على الخاضعين للمراجعة. ويشكل التأخير في إصدارها نوعاً من التعسف، لأن تأخير إصدارها دون سبب يدركه المديرون والعاملون، ربما يسبب زيادة في حدة القلق والتوتر النفسي لديهم، وهذه الحالة تُعدُّ عقوبة بحد ذاتها.

بيد أنه يجب أن يكون معروفاً، أن تقارير المراجعة ينبغي لها أن تستكمل شروط وإجراءات فنية وموضوعية قبل إصدارها. وتتحكم فيها عدة اعتبارات مثل: قصر الوقت المخصص للعمل الميداني، والوقت اللازم لمراجعة النتائج الأولية، وتنقيح مسودات التقارير المبدئية. وإذا ما طالت الفترة الممتدة بين انتهاء المراجعات وإصدار التقارير، يجب على المراجعين خلالها طمأنة الآخرين عن طريق اطلاعهم على نتائجها الرئيسية، وتحديد موعد مؤكد لإصدارها.

٩ . حق الاستئناف^(١) Right of appeal

يجب أن يكفل للأشخاص الذين خضعت أعمالهم للمراجعة حق الاعتراض على النتائج النهائية، والتوصيات والمقترحات التي وردت في تقارير المراجعة. وينطوي هذا

(١) الاستئناف هو طريق طعن عادي، يسمح بإعادة النظر في موضوع الدعوى أمام محكمة أعلى درجة، فيحقق بذلك مبدأ التقاضي على درجتين. وقد شرع الاستئناف منذ القانون القديم لتحقيق غرضين أولهما: إصلاح الأخطاء القضائية التي قد يقع فيها قاضي محكمة أول درجة. والثاني: تحقيق نوع من وحدة التفسير القانوني بين المحاكم إلى حد ما. انظر المرجع السابق مباشرة، ص ١٢٣٥.

الحق على أن تعرض هذه التقارير قبل رفعها إلى الإدارة العليا، على مديري الوحدات لمناقشة جميع الآراء المتعلقة بها، وتسوية جميع الخلافات.

ويعني هذا الحق ضمناً، عدم تسرع المراجعين في رفع تقاريرهم النهائية إلى الإدارة العليا، كنوع من الضغط وفرض آرائهم على المستويات التنفيذية بالإكراه. ولكن يجب أن تكون هناك فترة معينة للمديرين لمناقشة ما ورد في هذه التقارير أو الاعتراض عليها. وبعدها يجوز للمراجعين رفع تقاريرهم كما هي أو تعديلها بصورة تعكس القنوات الجديدة، إلى الإدارة العليا.

وبعد، فإنه إذا كان معروفاً أن كفاية وظيفة المراجعة الداخلية وفعاليتها يتوقفان في الغالب على العلاقة الإيجابية والثقة المتبادلة بين المراجعين والأشخاص الذين تخضع أعمالهم للمراجعة، فإنه أصبح مؤكداً الآن أن المعاملة الإنسانية بكل مكوناتها ومبادئها وظواهرها من حق الأشخاص الخاضعين للمراجعة بغض النظر عن النتائج المترتبة عليها.

ولكن، هل يملك المراجعون الداخليون من السلطة، ما يجعل الأمر يستدعي إلزامهم بأسس معتمدة للتعامل مع الأشخاص الذين تخضع أعمالهم للمراجعة؟

في واقع الأمر، لا يمتلك المراجعون نفوذاً أو سلطاناً مباشراً، إلا أنهم ومن ناحية سيكولوجية لهم قوة تهديد للأشخاص الخاضعين للمراجعة، لأنهم الوحيدون في منظمة الأعمال الذين يحق لهم الاتصال مع الإدارة العليا والتأثير على قراراتها من خلال قنوات الاتصال المفتوحة معها، وعن طريق نتائج مراجعاتهم التي تعد دالة على كفاءة من تراجع أعمالهم.

المبحث الثاني

منهج للتعامل الإنساني في المراجعة الداخلية

- ١ . يشتمل هذا المنهج على مجموعة من المرتكزات التعاملية الآتية :
 - أولاً : معاملة الخاضعين للمراجعة بأسلوب دبلوماسي .
 - ثانياً : التنبؤ بالمتنوع من أعمال وأفكار الخاضعين للمراجعة .
 - ثالثاً : تجنب الانتقاد السلبي للأشخاص الخاضعين للمراجعة .
 - رابعاً : الابتعاد ما أمكن عن أسلوب المباغطة في المراجعات .
 - خامساً : تطبيق أسلوب المشاركة في المراجعة الداخلية .
- ٢ . يستهدف تطبيق هذا المنهج تحقيق ما يلي :
 - أ . تعزيز العلاقات الإيجابية الموجودة فعلاً بين المراجعين وبعض الخاضعين للمراجعة .
 - ب . تحويل الاتجاهات السلبية لدى بعض الخاضعين للمراجعة نحو المراجعين إلى اتجاهات إيجابية .
 - ج . حصول المراجعين على أكبر قدر ممكن من المعلومات الدقيقة والايضاحات حول العمليات بأقصر وقت وبأقل الجهود والتكاليف .
 - د . إشباع حاجات تقدير الذات عند الخاضعين للمراجعة .
 - هـ . ضمان قبول توصيات المراجعين بأقل قدر من مقاومة المتنفذين .
 - و . تعظيم صورة المراجعة الداخلية وخدماتها داخل المنظمة .

الفرع الأول

معاملة الخاضعين للمراجعة بأسلوب دبلوماسي

يتطلب عمل المراجعين درجة عالية من الدبلوماسية أو الحكمة، وتقاس الحكمة بالقدرة على توجيه الموارد المادية والبشرية نحو تحقيق الأهداف المحددة. وتزداد هذه

القدرة بإتقان عدة مهارات، منها مهارة الاتصال، والتفاوض، والانتقاد البناء، وقوة الإقناع، والتأثير على الآخرين.

وإذا ما أراد المراجعون الداخليون أن يكونوا فعالين، يجب عليهم التحلي بصفات الحكمة أولاً، لأن معظم المشكلات التي تواجههم أثناء تأدية أعمالهم، تكون ناتجة عن الأسلوب الذي يتعاملون به مع الآخرين^(١).

وتقتضي الحكمة من أي مراجع عندما يكلف بإجراء مراجعة لأعمال إحدى الوحدات الإدارية أو الإنتاجية اتباع الخطوات التالية:

أولاً: ابتداء العمل من عند مدير الوحدة، وذلك بعقد لقاء معه يوضح المراجعون فيه نوعية المراجعات التي كُلفوا بها، وبعض الإجراءات العامة، والطلب من المدير مرافقتهم إلى الأقسام والفروع، وتعريف الأفراد بهم، والإلحاح في طلب مساعدة المدير لإنجاح مهمتهم.

ثانياً: الانتقال إلى مواقع العمل الميداني، سواء كانت عنابر إنتاج أو أقسام إدارية أو مستودعات أو مكان حفظ الوثائق والسجلات والدفاتر وغيرها، والالتقاء بالعاملين وتعريفهم بالمهمة، بشكل يعطيهم فكرة عامة عن هدفها.

ثالثاً: فتح قنوات الاتصال مع العاملين من خلال مناقشات حول قضايا عامة تهم المنظمة ككل، أو تتعلق بعملياتهم بصورة غير مباشرة، بهدف إزالة مظاهر التوتر والقلق عند هؤلاء العاملين، وتهيئة الأجواء النفسية المناسبة لقبول النتائج التي سيتوصلون إليها مستقبلاً^(٢).

رابعاً: الرجوع إلى مدير الوحدة المختص في حالة اكتشاف انحرافات أو أخطاء، وعدم تجاوزه إلى المسؤول الأعلى منه، لأن ذلك من شأنه أن يسبب حالة من العداوة المبكرة نحو المراجعين^(٣).

(1) L.A.Noxon, *op. cit.*, p.45.

(2) A.D.Chambers, *op.cit.*, p.133.

(٣) محمد الجزار. المراقبة الداخلية، مرجع سبق ذكره، ص ٦٧.

ومما لا شك فيه، أنَّ الحكمة والدبلوماسية لا تتناقض مع كثير من الصفات الشخصية التي ينبغي للمراجع الداخلي أن يتحلى بها، ويتعامل مع الآخرين على أساسها، مثل دماثة الأخلاق والصدق والصراحة والأمانة^(١)، بل على العكس، فإن هذه الصفات من مقومات الحكمة والدبلوماسية أيضاً، فتعامل المراجع الداخلي مع الآخرين بصدق وصراحة وإخلاص سوف يدفعهم إلى التصرف معه بمثل هذه الصفات، والعكس صحيح^(٢).

ويعتقد الباحث أنَّ الصدق في التعامل، والاستقامة في الأخلاق والمحافظة على مشاعر الآخرين من شأنها أن تظهر المراجع الداخلي أمام الخاضع للمراجعة بصورة الخبير الذي يسعى إلى مساعدته، وتبعد عن مخيلته صورة رجل البوليس الذي يبحث عن الأخطاء فقط، أو صورة النائب العام الذي يبحث عن أدلة الاتهام والإدانة.

ومن ناحية أخرى فإن الدبلوماسية لا تعني في أية حالة التخلي عن اليقظة، أو الإغراق في حسن النية الأعمى. فليس كل شخص يتعامل معه المراجع الداخلي يكون خارج دائرة المظنة والارتياب^(٣). فمن غير الحكمة في كثير من الحالات أن يتخلى المراجع الداخلي عن اتجاهاته الشكوكية التي تُعدُّ الخطوة الأولى نحو الوصول إلى اليقين والتأكد.

فاليقظة ضرورة عملية، تقتضيها حالات ومواقف كثيرة يتعرض لها المراجع الداخلي أثناء عمله. فمثلاً يجب أن يكون المراجع يقظاً في الحالة التي يُبدي فيها الشخص الذي يخضع عمله للمراجعة، موافقته السريعة على ضرورة إجراء التصحيحات فور اكتشاف المراجع لبعض الانحرافات أو الأخطاء. فقد تكون هذه الموافقة بدون مناقشة كمحاولة من جانب الخاضع للمراجعة تهدف إلى وقف استمرار المراجع في إجراء بحثه واختباراته، والتي يخاف الأول من أن تتمخض عن اكتشاف انحرافات وأخطاء أكبر وأخطر يعرفها هو، ويعلم أنه سوف يتعرض للمساءلة الشخصية لو اكتشفت. لهذا فهو

(1) J.S.Persek, op.cit., p.390.

(2) L.B. Sawyer, The Internal Auditor, June 1978, op, cit., p.13.

(3) L.B.Sawyer, The Internal Auditor, Dec. 1980, op. cit., p.25.

يحاول بتعهده السريع أن يطمئن المراجع بأن الذي تم اكتشافه هو الانحراف أو الخطأ الوحيد، وأن باقي الأنشطة والعمليات سليمة^(١).

وكذلك الحال، تجب اليقظة عند متابعة الإجراءات التصحيحية السابق إقرارها، حيث لا تكفي التأكيدات والتفسيرات المختلفة للأوضاع بدلاً عن التيقن الشخصي، من خلال جمع البيانات الحقيقية أو المعاينة على الطبيعة إذا لزم الأمر^(٢).

لذا يوصي الباحث بأن يحافظ المراجع الداخلي على يقظته، وحذره، دون تخل عن مقتضيات التعامل السلوكي الإيجابي، فليس ثمة تعارض بين الدبلوماسية واليقظة أو الحذر.

الفرع الثاني

التنويه بالتميز من أعمال وأفكار الخاضعين للمراجعة

يُعدُّ الثناء على كل عمل ناجح من الدوافع الاجتماعية التي تنمّيها إدارة المنظمة لتحقيق رغبات العاملين لديها^(٣). وتتعلق هذه الدوافع بالجانب العاطفي الذي لا يقل أهمية عن الجوانب المادية عند الأفراد. وفي مجال المراجعات الداخلية، فإن المراجعين يتعاملون دائماً مع صور ذهنية وعاطفية بحتة، لذلك يجب عليهم أن يدركوا رغبة كل إنسان يتعاملون معه، في التعبير عن أفكاره الخاصة، ورغبته في الشعور بأنه قادر على القيام بعمله، وأنه حر في اتخاذ قراراته الذاتية، ويتطلع باستمرار إلى قيام الآخرين بإعلان اعترافهم بجهوده وأفكاره^(٤).

لذلك فكثيراً ما يشعر الإنسان بالسعادة عندما يوجه إليه إطراء أو ثناء على أعماله

(1) M.A.Ditenhofer, *The Internal Auditor*, Oct., 1976, op.cit., p. 84.

(2) E.H.Cunningham, op.cit., p.503.

(٣) حلمي محمود نمر، مرجع سبق ذكره، ص ٥٢.

(4) W.P. Leonard, op.cit., p. 141.

المتميّزة، لأن ذلك الإطار أو الشئ يُعدُّ بمثابة اعتراف من الآخرين بما قدمه من أفكار أو أنجز من أعمال. ويمكن الجزم بأن هذا الشعور هو خاصية بشرية عامة.

ومن المفروض أن يتصرّف المراجع الداخلي كخبير يراعي في تعامله مع الآخرين تلك الخاصية البشرية، فيذكر في تقريره ملاحظات عن الأعمال الناجحة والمبتكرة، ويذكر إلى جانبها أسماء الأشخاص الذين قاموا بها^(١). فضلاً عن ذلك يجب أن يُشيد بهذه الأعمال أمام رؤساء هؤلاء الأشخاص، ويوصي لهم بمكافآت مادية، وثناءات رسمية تنشر داخل الوحدة أو المنظمة بشكل ملائم.

ومن ناحية أخرى، فإن مثل ذلك الإطار أو الشئ يحظى بتقدير الإدارة العليا التي تتوقع من المراجعين الداخليين بصفتهم جنودها أن يتصرفوا بنفس طريقتها، فهي ترغب منهم أن يشنوا على المديرين والمستخدمين الممتازين، ويشجعونهم على المزيد من الإبداع والابتكار. وفي نفس الوقت لا يبخلوا عليهم بالتوجيه والإرشاد إلى أحسن الطرق والأساليب^(٢).

وعلى الرغم من الآثار السلوكية الإيجابية المحتملة للتنبؤ، كعملية تحفيزية، فإن هناك من يعتقد بأن لها بالمقابل آثار سلوكية سلبية، قد تجعل منها عملية محفوفة بالمخاطر، وبالتالي فإنهم يتحفّظون على التوصية بتبنيها لعدة أسباب^(٣):

١ . قد يوجه الشئ أو الإطار إلى أشخاص لا يستحقونه نظراً لأن الذين قاموا بالأعمال المتميزة، تم تجاهلهم عمداً من قبل هؤلاء الأشخاص، وتقدموا إلى المراجعين على أنهم هم أصحاب مثل هذه الأعمال، وبمعنى آخر فإن بعض الأشخاص الذين يتمتعون بمناصب أو مراكز القوة داخل المنظمة، ربما يسرقون جهود غيرهم، ويوحدون

(1) L.E.Berry, *op.cit.*, p. 46.

(2) L.B.Sawyer, *The Internal Auditor*, Dec., 1980, *op.cit.*, p. 26.

(٣) لمزيد من التفصيل حول هذه الأسباب انظر على سبيل المثال:

(a) A.D. Chambers, *op.cit.*, p. 23.

(b) L.E.Berry, *op.cit.*, p. 46.

للمراجعين بأنهم أصحابها، وبالتالي ينالون ثناء المراجعين ومكافآت الإدارة العليا، مع أن جميع العاملين تحت إشرافهم يعلمون أن الفضل في تلك الأعمال لا يعود إليهم، وإنما إلى أشخاص آخرين يعرفونهم جيداً. وهذا يولد شعوراً بالسخط لدى العاملين، من أسلوب الثناء والإطراء المزيف من وجهة نظرهم.

٢ . وقد يوجه الثناء أو الإطراء إلى أصحابه ولكن بمقدار أكبر مما يستحقونه، كأن يغدق المراجعون في توجيه الثناء إلى أشخاص قاموا بأعمال بسيطة عادية، تشجيعاً لهم على بذل المزيد من الجهود مستقبلاً، ولكن مثل هذا الأمر قد يفسره سائر العاملين على أنه عمل غير جدي من قبل المراجعين.

٣ . ربما يكون من العسير على المراجعين دائماً تقديم الثناء إلى جميع أصحابه، إمّا لسهو منهم، أو أنّ بعض الأعمال والأفكار التي يعتقد أصحابها بأنها متميزة لا يراها المراجعون كذلك، أو أنها لا تستحق التنويه، وفي هذه الحالة سيشعر بعض الأشخاص بالغبن لأن المراجعين قد تجاهلوا جهودهم وأفكارهم.

٤ . في الحالات التي يغيب فيها المديح أو الثناء سواء أكان ذلك بقصد أم بدون قصد، فسوف يفسر هذا الغياب على أنه انتقاد سلبي للأشخاص الذين لم يتم الثناء عليهم، خاصة المتعودين منهم على الثناء، وسوف ينعكس هذا التفسير بشكل سلبي على سلوكهم المستقبلي.

ومع أنّ الباحث يتفق مع المخاوف السابقة، فإنه يدعو المراجعين إلى ضرورة اتباع أسلوب التنويه بالتميز من الجهود والأفكار التي يقدمها الخاضعون للمراجعة، شريطة تحرّي الدقة والأمانة في تحديد أصحابها، والحرص على توجيه القدر المناسب فقط من الثناء والمديح لهم، وذلك للأسباب التالية:

- ١ . إشباع حاجة تقدير الذات عند الشخص المبدع.
- ٢ . تقتضي الأمانة المهنية ذكر الأعمال الإيجابية مع الأعمال غير الموفقة في الوحدات محل المراجعة.
- ٣ . ربما يكون التنويه العلني حافزاً لبقية أفراد التنظيم نحو تطوير عملياتهم وأفكارهم.

- ٤ . قد يكون التنويه في تقرير المراجع موحياً للإدارة العليا بضرورة تطبيق التوصيات المتعلقة بالأعمال المنوه عنها في جميع الوحدات التنظيمية المماثلة .
- ٥ . زيادة فعالية العلاقة بين المراجع الداخلي والأشخاص محل المراجعة ، لأن التنويه بالأعمال الإيجابية يجعل الجميع يتيقن بأن المراجع لا يبحث عن الأخطاء والانحرافات ومواطن الضعف كهدف نهائي ، وإنما يهدف إلى التقرير عن الحقيقة فقط وكما هي .

الفرع الثالث

تجنب الانتقاد السلبي لأشخاص الخاضعين للمراجعة

يلجأ كثير من المراجعين الداخليين «غير المحترفين» إلى توجيه الانتقادات السلبية والشخصية المباشرة إلى الأشخاص الذين توجد لديهم انحرافات ، أو أخطاء^(١) . ومثل هذا التصرف سوف ينعكس سلباً على مشاعر وإدراكات هؤلاء الأشخاص نحو المراجع الداخلي وحتى نحو وظيفة المراجعة الداخلية بشكل عام . إلا أن النظرة الحديثة للمراجعة الداخلية الآن تطالب بتجنب توجيه الانتقادات الشخصية لأي فرد مهما كانت نتائج المراجعة^(٢) .

فبدلاً من توجيه الانتقادات الشخصية وربطها بالانحرافات ، فإنه يمكن الإشارة إلى تلك الانحرافات كثغرات في نظام الرقابة الداخلية ، مع وضع توصيات ملائمة للتغلب عليها . ويترك للإدارة العليا أن تحدد من المسؤول شخصياً عن هذه الانحرافات^(٣) . والباحث يتفق مع هذا الرأي حفاظاً على الاتجاهات الإيجابية نحو المراجع والمراجعة الداخلية .

الفرع الرابع

الابتعاد ما أمكن عن أسلوب المباغطة في المراجعات

من أبسط مقتضيات التعامل السلوكي بين الأفراد وأهمها ، هو ألا يتم هذا التعامل

(1) L.B.Sawyer, *The Internal Auditor*, 1976, op.cit., p. 18.

(2) T.Burgess, op.cit., p. 27.

(3) A.D.Chambers, op.cit., p. 239.

على أساس المفاجأة (المباغطة). وحيث أن عملية المراجعة الداخلية من أولها إلى آخرها تُعدّ تعاملًا إنسانياً بين المراجعين كأفراد والأشخاص الخاضعين للمراجعة كبشر، فإنه يجب استبعاد أسلوب المباغطة من هذه العملية^(١). كأن يذهب المراجع إلى أي شخص في أي وقت ويطلب منه الاستعداد الفوري للمراجعة مع إشعاره تعتمد هذا الطلب، وبدون ذكر الأسباب.

وكذلك الحال، عند نشر النتائج أو إصدار التقارير النهائية للمراجعة، فيجب ألا تتم هذه العملية بصورة مفاجئة لأن ذلك قد يُعدّ من قبل الذين تمسهم هذه النتائج والتقارير بأنه تشهيرٌ بهم دون علمهم^(٢).

إن مجرد لجوء المراجع الداخلي إلى أسلوب الزيارات المباغطة يعني بالضرورة اكتشاف الأخطاء التي يتوقع زوالها لو أعلم المسؤولين في المواقع التي يزورها مسبقاً. ومهما حاول المراجع بعدها أن يقدم تبريرات منطقية أو عملية، أو أن ظروف الحال اقتضت ذلك، فإن تصرفه هذا لن يُفسّر من قبل الأشخاص محل المراجعة المفاجئة إلا على نحو واحد، وهو تصيّد الأخطاء فقط، وهذه هي الصورة التي يعمل كافة المراجعون الداخليون حالياً على تغييرها. ولذلك فإن الباحث يوصي بالابتعاد عن أسلوب المباغطة في إجراء المراجعة الداخلية، أو المباغطة في نشر تقاريرها النهائية، ما أمكن المراجعين ذلك.

الفرع الخامس

تطبيق أسلوب المشاركة في المراجعة الداخلية

مفهوم المشاركة :

لقد أصبح أسلوب المشاركة Participation من سمات الإدارة الحديثة. إذ أخذ رجال الإدارة في كثير من الحالات يدعون بعض العاملين لديهم للاشتراك في اتخاذ القرارات

(١) يستثنى من ذلك حالات جرد موجودات الصناديق والمستودعات حيث يجب أن تكون مفاجئة.

(2) J. Lansing, *op.cit.*, p. 77.

التي سوف تُلقى مسئولية تنفيذها على عاتقهم . وقد نجح تطبيق هذا الأسلوب في إعداد الموازنات التخطيطية^(١).

والمشاركة في الواقع ، ما هي إلا عملية اتخاذ قرار مشترك من قبل شخصين أو أكثر، شريطة أن يكون لهذا القرار تأثير مُستقبلي على متخذيهِ^(٢).

وحتى تكون المشاركة فعّالة ، ينبغي أن تكون مشاركة فعلية ، ومتكافئة بين الأطراف المشاركة في صياغة القرار ، بحيث يسود بينهم شعور بالإقناع والاقتراع . ولن يتسنى ذلك إلا إذا اقتنعت السلطة التي لها حق اتخاذ القرارات بجدوى مشاركة الأطراف المنفذة لها .

والمشاركة الفعلية تزيد من فرص التلاقي بين الأهداف الشخصية والأهداف الكلية داخل المنظمة ، حتى تصل إلى درجة انسجام الأهداف *Goals Congruence* ، والتي تتمثل في حدوث أكبر توافق ممكن بين الأهداف الشخصية لمتخذي القرار والهدف النهائي للمنظمة ، وللدرجة التي يصبح لدى الأفراد فيها شعوراً بأن أهداف المنظمة تمثل أهدافهم الخاصة .

ويحرص رجال الإدارة في الوقت الحاضر على تحقيق ذلك الانسجام ، لأن ذلك من شأنه أن يخفف حدة التضارب في منظماتهم ويحسن الاتصالات فيها^(٣).

وتتحقق حالة الانسجام تلك من خلال إعطاء الحاجات البشرية جانباً من الاهتمام والعناية والإشباع . بيد أن إشباع الحاجات لا يعني فقط مقابلتها بالمكافآت المادية الملائمة على أهميتها ، وإنما يعني أيضاً إشباع معنوي (سيكولوجي) مثل الاعتراف بالإنجازات ، وشغل المناصب الإدارية اللائقة والتحديد الواضح لحدود السلطة والمسئولية ، والعمل في ظل معايير أداء عادلة ، والمشاركة في اتخاذ القرارات التي لها

(١) هشام أحمد حسبو، الاتجاهات السلوكية في المحاسبة (القاهرة: مكتبة عين شمس ، ١٩٨١)، ص ١٤٦ .

(2) R.B.Bennett, *op. cit.*, p.38.

(3) *Ibid.*, p.39.

تأثير مستقبلي على هذه الحاجات^(١).

وبالمقابل، فيجب الحذر والابتعاد عن المشاركة غير الفعلية أو المشاركة الزائفة Pseudo - Participation التي تركز على المظاهر الخارجية غير الحقيقية، مثل اشتراك أحد طرفي القرار في الاجتماعات المعقودة لاتخاذها ولكن دون الأخذ برأيه على الرغم من وجاهته^(٢). والخطورة في هذه الحالة تكمن في أنه إذا ما أدرك الشخص بأن مشاركته كانت زائفة، فإن شعوراً بعدم الثقة بالأطراف الأخرى سوف يتولد عنده، وبالتالي فإن قبوله للقرار المتخذ سيكون أقل مما لو لم يشترك في اتخاذه بهذه المشاركة الصورية.

ويعتقد الباحث بأن شعور الشخص بالاضطهاد، أو عدم القدرة على إبداء الرأي، أو إبدائه دون الأخذ به، سيجعله مناهضاً للآراء الأخرى التي اتخذ القرار على أساسها، وربما يدفعه هذا الشعور إلى محاولة إفشال هذا القرار، أو على أحسن الأحوال تنفيذه بالقدر الذي يدرأ عنه المسؤولية فقط.

وبناءً على ما تقدم، فإنه يمكن القول بأن المشاركة بصورتها الفعلية تعدّ وسيلة فعّالة لإنجاح القرارات المتخذة على أساسها، لأنها تمثل حافزاً للمشاركين على تبني النتائج المترتبة عليها. ومنطق هذه النتيجة واضح؛ وهو أنه إذا كان مسموحاً للشخص بأن يشارك في وضع المتطلبات التي سوف يواجهها في المستقبل، فإنه سوف يبذل كل ما في وسعه ويقدم أحسن ما عنده من أجل الوفاء بهذه المتطلبات، لأنه ملتزم بها، وعدم وفائه بها يشعره بسوء تقديراته السابقة لإمكاناته الفعلية. وفي الغالب، لا يرغب أحد في مواجهة مثل هذه المساءلة الذاتية^(٣).

(1) D.M.C. Jones, "Behavioural Aspects of Management Accounting", **Management Decision** (Vo. 14, No.1, 1976)

p. 19.

(2) *Ibid.*, p.20.

(3) Mare Levine, "The Behavioral Implications of Participative Budgeting", **Cost and Management** (March - April

1981). P.30.

المراجعة بالمشاركة :

بناءً على مفهوم المشاركة السابق فقد اقترح البعض تطبيق مدخل المشاركة في المراجعة الداخلية كوسيلة لتحقيق أهدافها. وذلك من خلال تكوين فريق عمل، يضم المراجعين الداخليين وممثلين عن الأشخاص الخاضعين للمراجعة، مهمته إنجاز متطلبات عملية المراجعة الداخلية. ووفقاً لهذا الاقتراح فإن المراجع الداخلي يمكنه أن يذهب في تطوير علاقاته مع الخاضعين للمراجعة إلى أبعد الحدود، حتى تصل هذه العلاقة إلى درجة الاعتناق Empathetic، والحرص على عدم إلحاق الأذى بأي طرف من هذا الفريق. وربما تصل أيضاً إلى أن يأخذ المراجع الداخلي نصيباً من تنفيذ توصيات المراجعة التي قام بها هذا الفريق⁽¹⁾.

وعند تطبيق هذا الاقتراح فإن استجابة الشخص الخاضع للمراجعة وردود أفعاله نحو المراجع الداخلي ستكون في الغالب أقل عدوانية. كما أن هذا الشخص سوف يميل إلى الاستماع إلى نصائح المراجع الداخلي ومحاولة الاستفادة منها، وبذلك تكون أمام المراجع الداخلي فرصة أكبر للنجاح في وظيفته⁽²⁾.

ومن ناحية أخرى، فقد بينت إحدى الدراسات⁽³⁾ أن المراجعين الذين يطبقون أسلوب المراجعة بالمشاركة، يزداد شعورهم بالرضى عن أعمالهم والإحساس بإشباع حاجاتهم الوظيفية، وذلك لشعورهم بأن وظيفتهم من خلال هذا المدخل قد أصبحت مقبولة من كافة أعضاء التنظيم.

وعلى الرغم مما تقدم، فإن كثيراً من المراجعين الداخليين، ما زالوا يعتقدون بأن مدخل المراجعة بالمشاركة، يفوق نطاق المراجعة الداخلية، وأنه كأسلوب عمل بحاجة إلى مزيد من الاختبار، وأنهم يوردون بعض المخاوف من أن يؤدي تطبيقه إلى انتهاك المبدأ التقليدي للمراجعة، من خلال تبني طريقة عمل متهاودة Modus Operandi مع الخاضعين للمراجعة، إذا ما تم إشراك إدارة الوحدة محل المراجعة في تحديد العمليات

(1) F.E.Mints, Research Committee Report, No. 17, op.cit., P.26.

(2) Ibid., P.83, p.100.

(3) B. Larry Allen, "Can the Participative Audit Approach Improve Job Satisfaction?", *The Internal Auditor* (August 1978), p.64.

التي ينبغي مراجعتها، وتوقيتها، والكيفية الملائمة لفحصها، في حين أن المبدأ التقليدي للمراجعة يعطي للإدارة العليا وإدارة المراجعة الداخلية وحدهما، حرية اختيار العمليات الواجب مراجعتها، بالأسلوب والكيفية والتوقيت الملائم من وجهة نظرهما^(١).

ويعتقد الباحث أنه إذا كان من الصعب على المراجعين الداخليين في الوقت الحاضر انتهاك المبادئ التقليدية للمراجعة الداخلية، فإن ذلك لا يعني بالضرورة استبعاد أسلوب المراجعة بالمشاركة كلياً. فالباحث يرى ضرورة تطبيق مفهوم المشاركة في المراجعة الداخلية في مجالين على الأقل كخطوة أولى على الطريق. وهذان المجالان هما:

الأول: إشراك الأشخاص الذين خضعت أعمالهم للمراجعة في مناقشة نتائج هذه المراجعة وتوصياتها.

الثاني: إشراكهم أيضاً في صياغة التقرير النهائي للمراجعة.

المجال الأول: مناقشة نتائج وتوصيات المراجعة مع الخاضعين لها

يفضل أن تتم مناقشة النتائج المبدئية التي تتعلق بانحرافات ذات مغزى مع الأشخاص المعنيين في الوحدات محل المراجعة، وذلك بمجرد التوصل إليها كلما أمكن ذلك. وتعد هذه المناقشة خطوة أولى نحو النجاح، لأنه سوف ينتج عنها غالباً تقليل لجهود المراجع، من خلال تلقيه عرضاً كاملاً للحقائق من المسؤولين في تلك الوحدة أولاً بأول، الأمر الذي يجعله أكثر قدرة على تقديم توصيات - بناءً على هذه النتائج - تؤدي إلى تحسين العمليات^(٢).

ومن ناحية أخرى، فإن مثل هذه المناقشة قد تفيد في تحسين العلاقة بين المراجع الداخلي والشخص الخاضع مباشرة للمراجعة. فقد يرغب هذا الشخص في الإدلاء ببعض المعلومات عن تلك النتائج والردود حول الملاحظات عليها، أو تقديم تفسيرات

(1) A.D.Chambers, *op.cit.*, p. 127.

(2) Robert J. Ryan, "Obtaining and Reporting Auditee Comments", *The Internal Auditor* (October 1976), p. 82.

لها. وفي مثل هذه الحالة ينبغي أن يُسَمَّح للخاضع للمراجعة مباشرة في تقديم كل ما عنده، وإلا فإنه سوف يشعر بالغبن والظلم، ولن تجده مستعداً للتعاون مع المراجع الداخلي في كثير من الحالات مستقبلاً.^(١)

أما بالنسبة للتوصيات، فإن لإشراك مديري الوحدات محل المراجعة في مناقشتها - توطئة لصياغتها - أثراً سلوكية وعملية إيجابية وهي :

١. تشجيع هؤلاء المديرين على الإسهام في حلول المشكلات المطروحة بما لديهم من خبرة ومعرفة. ومهما كانت هذه الحلول فإنها سوف تكون أفضل مما لو انفرد المراجع الداخلي بوضعها^(٢).

٢. توفير شعور الأمان للمديرين الذين اشتركوا في مناقشة وصياغة التوصيات المتعلقة بعملياتهم، من خلال إدراكهم بأنه لن تكون هناك توصيات مفروضة عليهم قسراً، أو أنهم لن يتمكنوا من الالتزام بها. وهذا الشعور يمنحهم الثقة بالنفس، والإحساس بالاستقلالية الفعلية في ممارسة شئون إدارتهم الخاصة^(٣).

٣. في كثير من الأحيان تؤدي الحقائق المقدمة من الأشخاص الخاضعين للمراجعة إلى تغيير في النتائج وصياغة التوصيات. لذا فإن عملية إشراكهم في مناقشتها تتيح الفرصة لتعديلها قبل وضعها في التقرير النهائي للمراجعة^(٤).

وفي الواقع، فإن بعض المراجعين الداخليين يؤيدون حالياً، وجهة النظر التي تنادي بضرورة مناقشة جميع النتائج والتوصيات، مع الإدارة محل المراجعة قبل نشرها ضمن التقرير النهائي، ويؤيدون أيضاً الاستعانة بخبراتهم وآرائهم عند الصياغة النهائية للتوصيات^(٥).

(1) N.Morris, *op.cit.*, P.74

(2) D.J.Hogan, *op.cit.*, p.17.

(3) G.E.Hyde, *The Internal Auditor, Dec., 1982, op.cit.*, p.22.

(4) J.F.Lingg, *op.cit.*, p.25.

(5) Cornelius E. Tierney, "Audit Reports - Some Behavioral Aspects for Improvement" *The Internal Auditor* (June 1977), p.76.

المجال الثاني : المشاركة في صياغة التقرير النهائي للمراجعة :

ينبغي على المراجع الداخلي أن يُجري مشاورات عديدة قبل إصدار تقريره النهائي . ومن الضروري أن يكون جزء كبير من هذه المشاورات مع مديري الوحدات التي خضعت للمراجعة . وذلك بغية إطلاعهم على موجزٍ وافٍ عن نتائج المراجعة وتوصياتها والمنوي إدراجها في التقرير النهائي . ومن خلال تلك المشاورات يستطيع أن يتعرف على مواقفهم واتجاهاتهم نحو المراجعة التي أجراها عندهم ، ونحو الطريقة التي اتبعها في ذلك . فضلاً عن ذلك إتاحة الفرصة أمام هؤلاء المديرين لتفهم وإدراك ما سيرد في تقرير المراجعة مستقبلاً وأهميته في سير عملياتهم⁽¹⁾ .

ومن ناحية أخرى ، فإنه إذا كان المراجع الداخلي مسئولاً عن إبلاغ الإدارة العليا عن أية نتائج وتوصيات يصل إليها ، فإن عليه مسؤولية أخرى وهي الحصول على احترام وثقة الإدارات التنفيذية التي راجع أعمالها . ويمكنه أن يوفق بين هاتين المسئوليتين من خلال تقرير المراجعة النهائي⁽²⁾ حيث يستطيع أن يضع في تقريره جميع الإجراءات التصحيحية التي أجريت للانحرافات السابقة ، أو الإجراءات المنوي اتخاذها لعلاج الأخطاء والانحرافات ، ووجهة نظر مدير الوحدة محل المراجعة في تحديد مسؤولية هذه الانحرافات⁽³⁾ . كما أنه يستطيع اكتساب احترام الإدارة التنفيذية من خلال التزامه بعدم نشر محتويات تقريره أو تسريبها إلى الآخرين قبل التشاور مع المعنيين في الوحدات محل المراجعة⁽⁴⁾ .

وعملية التشاور تلك تعني ضمناً أن تبقى عملية المراجعة الداخلية مفتوحة حتى يتسنى للأشخاص محل المراجعة الدفاع عن مواقفهم وأوضاعهم الوظيفية ، كما أن المراجعة لن تنتهي قبل أن يُعبر كل شخص خضع عمله مباشرة للمراجعة عن رد فعله

(1) Idem.

(2) R.E.Seiler, *op.cit.*, p.331.

(3) A.D.Chambers, *op.cit.*, p.223.

(4) R.G.Schroeder, *op.cit.*, p.25.

بشأن نتائجها، والتوصيات والمقترحات والاعتراضات التي يرغب في أن يحتويها تقرير المراجعة النهائي^(١).

وبالإضافة إلى ما تقدم، فإنه ينبغي على المراجع الداخلي أن يعرض مسودة تقريره على إدارة الوحدة محل المراجعة للأسباب التالية^(٢):

١. للتأكد من أن جميع الحقائق قد وضعت بشكلها الصحيح.
٢. للتأكد من بعض المصطلحات الفنية المستعملة في الوحدة محل المراجعة قد وردت في التقرير بمعناها الصحيح.
٣. لطمأنة الإدارة محل المراجعة على موقفها أو على آرائها.

ويعتقد الباحث أن تقرير المراجعة النهائي الذي يتم إعداده بالتشاور مع مديري ومشرفي الوحدات الإدارية التي خضعت أعمالها للمراجعة، يُعدُّ بمثابة خطة عمل مُستقبلية؛ إذ أنه بهذا الشكل يوجه عناية المديرين واهتمامهم نحو إيجاد الحلول الملائمة للمشكلات الإدارية التي اكتُشِفَتْ، أكثر من الاهتمام بالدفاع عن أنفسهم ومواقفهم أمام الإدارة العليا. وفضلاً عن ذلك، فإن هذا الأسلوب يُظهر المراجع الداخلي بصورة المستشار أو الخبير المتعاون، وينزع عنه الصورة البوليسية التي طالما التصقت به وبأسلافه.

تم بحمد الله

(1) W.E.Thompson, op.cit., p.85.

(2) L.B.Sawyer, In Handbook for Auditors, op.cit., p.20.

المراجع

- ١ . المراجع باللغة العربية
- ٢ . المراجع باللغة الأجنبية

المراجع باللغة العربية

الكتب:

- ١ . إبراهيم علي عشاوي أساسيات المراجعة والمراقبة الداخلية . القاهرة : مطابع أهرام الجيزة الكبرى (التاريخ غير معروف) ، ٥١٤ صفحة .
- ٢ . إبراهيم الغمري السلوك الإنساني والإدارة الحديثة . الإسكندرية : دار الجامعات المصرية (التاريخ غير معروف) .
- ٣ . أحمد فتحي سرور الوسيط في قانون الإجراءات الجنائية ، المجلد الأول . الطبعة الرابعة . القاهرة : دار النهضة العربية ، ١٩٨١ م .
- ٤ . حسن محمد خير الدين مقدمة للعلوم السلوكية . القاهرة : مكتبة عين شمس ، ١٩٨٢ م .
- ٥ . حسن محمد علّوب استعانة المتهم بمحامٍ في القانون المقارن . القاهرة : دار النشر للجامعات المصرية ، ١٩٧٠ م .
- ٦ . حلمي محمود نمر نظرية المحاسبة المالية . القاهرة : دار النشر للجامعات المصرية ، ١٩٧٠ م .
- ٧ . زكي محمود هاشم الجوانب السلوكية في الإدارة . الطبعة الثانية - الكويت : وكالة المطبوعات ، ١٩٧٨ م .
- ٨ . عبد الفتاح الصحن الرقابة المالية دراسة ونقد وتحليل . الإسكندرية : مؤسسة شباب الجامعة ، ١٩٧٩ م .
- ٩ . علي السلمي تحليل النظم السلوكية . القاهرة : مكتبة غريب ، (التاريخ غير معروف) .
- ١٠ . علي السلمي السلوك الإنساني في الإدارة . القاهرة : مكتبة غريب (التاريخ غير معروف) .
- ١١ . محمد عباس حجازي المراجعة : الأصول العلمية والممارسة الميدانية . القاهرة : مكتبة عين شمس ، ١٩٨٢ م .

- ١٢ . محمد محمد الجزار : الرقابة على التكاليف ، القاهرة : مكتبة عين شمس ١٩٨١ م .
- ١٣ . محمد محمد الجزار : المحاسبة الإدارية : الإطار الفكري . الطبعة الثانية ، القاهرة : (الناشر غير معروف) ، ١٩٨١ م .
- ١٤ . محمد محمد الجزار : المراقبة الداخلية : أسلوب تحقيق الرقابة الوقائية وتنمية الكفاءة . القاهرة : مكتبة عين شمس ، ١٩٧٨ .
- ١٥ . محمد محمد الجزار : المراقبة الداخلية : دراسة وسائل تحقيق الرقابة الوقائية ورفع الكفاءة الإنتاجية . القاهرة : مطابع سجل العرب ، ١٩٧٤ م .
- ١٦ . محمد نصر الهواري
و
أحمد سلطان محمد
١٧ . هشام أحمد حسبو : أساسيات المراجعة . القاهرة : مكتبة غريب ، ١٩٧٨ م .
الاتجاهات السلوكية في المحاسبة . القاهرة : مكتبة عين شمس ، ١٩٨١ م .

المقالات .

- ١ . إبراهيم عثمان شاهين : «الآثار السلوكية لمدخل المراجع الداخلي» . مجلة المال والتجارة ، القاهرة ، العدد ١٤٥ ، السنة الثالثة عشر ، مايو ١٩٨١ ، ص ٨-١٢ .
- ٢ . رأفت علي رضوان : «معايير الأداء المهني للمراجعة الداخلية» . المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة ، جامعة عين شمس ، كلية التجارة ، عدد ١٩٨٣ ، ص ١٦١-١٨٦ .
- ٣ . حسن محمد أبو زيد : «أبعاد جديدة في تطور مهنة المراجعة» . مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين ، جامعة القاهرة ، العدد السادس والعشرون ، ١٩٧٩ ، ص ٢٢٧-٢٤٩ .
- ٤ . زين العابدين حسن فارس : «الأبعاد الرقابية المقترحة لوظيفة المراجعة الداخلية في حالة امتداد النشاط إلى المجال الدولي» المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة ، جامعة عين شمس ، كلية التجارة ، عدد ١٩٨٣ ، ص ١٨٧-٢١٥ .

٥. سامي معروف عبد الرحيم «دراسة المشاكل المحاسبية الناتجة عن تحويل هيئة حكومية إلى هيئة اقتصادية». المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، جامعة عين شمس، كلية التجارة، عدد ١٩٨٢، ص ٤٧٩ - ٥١٣.
٦. عبد الحميد عبد المنعم عقده «النظام المحاسبي المتكامل واتخاذ القرارات: بعض الأبعاد السلوكية للمعلومات المحاسبية». مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية، العدد الأول، المجلد السابع عشر، ١٩٨٠، ص ١٨٩ - ٢٠٨.
٧. محمد عبد الرحمن العابدي «مدخل مقترح لزيادة كفاءة وفعالية النظام الكلي للمراجعة»، مجلة المال والتجارة، القاهرة: جمعية التجاريين، العدد ١٨٠، السنة السادسة عشرة، أبريل ١٩٨٤، ص ٢٥ - ٤٠.
٨. محمد محمود خيرى «اتجاهات التطور في المراجعة الداخلية». المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، جامعة عين شمس، كلية التجارة، عدد ١٩٨١، ص ٢٢٧ - ٢٦٤.
٩. محمود شوقي عطاالله «المراجعة الداخلية كأداة لمتابعة الخطة في المشروعات». مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين للبحوث العلمية، جامعة القاهرة، كلية التجارة، السنة السادسة، العدد الثامن، ١٩٦٧، ص ١١٧ - ١٣٢.

مراجع أخرى:

١. سيد الهواري دليل الباحثين في كتابة التقارير ورسائل الماجستير والدكتوراه. القاهرة: مكتبة عين شمس، ١٩٨٠م.
٢. عبدالله محمود سليمان المنهج وكتابة تقرير البحث في العلوم السلوكية. القاهرة: مكتبة الأنجلو المصرية، ١٩٧٣.

المراجع باللغة الأجنبية

REFERENCES

BOOKS:

1. *Arens, A.A. And Loebbecke, J.K. Auditing: An Integrated Approach. (2nd Ed.)*; New Jersey: Prentice - Hall Inc., Englewood Cliffs, 1980.
2. *Chambers, A.D. Internal Auditing: Theory and Practice.* London: Pitman Books Limited, 1981.
3. *Howard, L.R. Principles of Auditing.* (20th Ed.); London: Macdonald and Evans LTD, 1981.
4. *Leonard, W.P. The Management Audit: An Appraisal of Management Methods and Performance.* New Jersey: Prentice - Hall Inc., Englewood Cliffs, 1962.

ARTICLES:

1. *Abdel - Khalik, A.R., Snowball, D. And Wrogge, J.H.* "The Effects of Certain Internal Audit Variables on the Planning of External Audit Programs". **The Accounting Review**, April 1983 pp. 215 - 227.
2. *Aiken, M.E.,* "Modern Internal Auditing in The Public Sector". **The Internal Auditor**, June 1978, pp.80 - 85.

3. *Alderman, C.W. and Deitrick, J.W.* "Internal Audit Impact on Financial Information Reliability". **The Internal Auditor**, April 1981, pp. 43 - 48.
4. *Allen, B.L.* "Can the Participative Audit Approach Improve Job Satisfaction?". **The Internal Auditor**, August 1978, pp. 59 - 64.
5. *American Accounting Association.* "Report of the Committee on Auditing Education". **The Accounting Review**. Supplement to Vol. XLV III, 1973, pp. 1 - 16.
6. *Ashton, R.H.* "Behavioral Implications of Information Overload in Managerial Accounting Reports". **Cost and Management**, July - August 1974, pp. 37 - 40.
7. *Baggett, W.O.* "A Management Approach to Operational Auditing". **The Internal Auditor**, February 1982, pp. 44 - 45.
8. *Ballard, W.T.* "Implementation - Oriented Auditing". **The Internal Auditor**. February 1981, pp. 15 - 18.
9. *Baker, F.W.* "The Team Approach to Auditing". **The Internal Auditor**, June 1978, pp. 58 - 62.
10. *Barrett, M.J., Baker, D.W. and Weiss, D.D.* "Internal Auditing in the Accounting Curriculum". **The Internal Auditor**, July - August 1974, pp 51 - 60.
11. *Barry, T.* "What a Management Audit can do for you?". **Management Review**, June 1977, pp. 41 - 45.
12. *Bennett, R.B.* "Motivational Aspects of Participation in The Planning and Control System". **Cost and Management**, September - October 1974, pp.37 - 40.
13. *Berry, L.E.* "Are you a Thick - Skinned Auditor?". **The Internal Auditor**, January - February 1976, pp. 41 - 51.

14. *Berry, S.T.* "Report Format for Executive Management". **The Internal Auditor**, December 1982, pp. 29 - 32.
15. *Blakeney, R.N., Holland W.E. and Matteson, M.T.* "The Auditor - Auditee Relationship: Some Behavioral Considerations and Implications for Auditing Education". **The Accounting Review**, October 1976, pp. 899 - 906.
16. *Brink, V.Z.* "The Internal Auditor Joins the Management Team". In Johnson, J.T. and Brasseaux, J.H. (Eds.). **Readings in Auditing**. Cincinnati, Ohio: South - Western Publishing Company, 1960, pp. 312 - 321.
17. *Bruns, W.J.* "Behavioral Sciences in the Accounting Curriculum". **The Accounting Review**, July 1972, pp. 591 - 595.
18. *Burgess, T.* "Internal Auditing". In Cashin, J.A. (Ed.). **Handbook for Auditors**. New York: McGraw - Hill Inc., 1971. Chapter 7.
19. *Churchill, N.C. and Cooper, W.W.* "A Field Study of Internal Auditing". **The Accounting Review**, October 1965, pp. 767 - 781.
20. *Clancy, D.K., Collins, F. and Rael, S.C.* "Some Behavioral Perceptions of Internal Auditing". **The Internal Auditor**, June 1980, pp. 44 - 52.
21. *Corless, J.C.* "Internal Auditors: The Conscience of Top Management?". **The Internal Auditor**, August 1978, pp. 12 - 16.
22. *Cunningham, E.H.* "The Responsibilities of the Internal Auditor". In Baker, M. (Ed.). **Handbook of Modern Accounting Theory**. New York: Prentice - Hall Inc., 1955, pp. 489 - 513.
23. *Dayton, A.S.* "Operations Auditing Demands Discernment and Restraint". **The Internal Auditor**, April 1980, pp. 83 - 86.

24. *Deirks, P.A.* "Enhancing The Image of Internal Auditing on College Campuses". **The Internal Auditor**, April 1979, pp. 57 - 59.
25. *Dittenhofer, M.A.* "Reporting Audittee Compliance". **The Internal Auditor**, October 1976, pp. 83 - 85.
26. *Dittenhofer, M.A.* "What Does The Auditor of Small, Local Government Need?". **The Internal Auditor**, June 1982, pp. 44 - 47.
27. *Ferrier, J.J.* "Developing a Working Relationship With Your External Auditor". **The Internal Auditor**, December 1981, pp. 22 -26.
28. *Gibbs, T.E. and Schroeder R.G.* "External Auditor Criteria for Evaluating Internal Audit Departments". **The Internal Auditor**, December 1980, pp. 34 - 42.
29. *Glenn, E.J.* "Toward Better Internal Auditing". **The Internal Auditor**, April 1977, pp. 16 - 26.
30. *Goyer, J.P.* "Let's Make Auditing More Effective". **The Internal Auditor**, October 1976, pp. 42 - 47.
31. *Gravitt, C.A.* "On Ethical Report Writing". **The Internal Auditor**, April 1982, pp. 38 - 39.
32. *Gross, S.C.* "Extend Internal Audit Influence". **The Internal Auditor**, October 1976, pp. 14 - 19.
33. *Harmeyer, W.J.* "Acceptance Demands Credibility". **The Internal Auditor**, October 1978, pp. 35 - 44.
34. *Hart, G.E.* "What Really Matters?". **The Internal Auditor**, October 1976, pp. 54 - 57.

35. *Hoag, D.A.* "Measuring Audit Effectiveness". **The Internal Auditor**, April 1981, pp. 70 - 78.
36. *Hodges, S.E.* "Courage: Key to Top - Notch Audit". **The Internal Auditor**, August 1978, pp. 17 - 20.
37. *Hogan, D.J.* "A Behavioural Scientist's Analysis of the Problems of Expanding the Role of the Internal Auditor". **Management Decision**, Vol. 18, No. 1, 1980, pp. 15 - 34.
38. *Holman, R.* "Communication: An Essential Element of Internal Auditing". **The Internal Auditor**, December 1981, pp. 39 - 44.
39. *Huegli, J.M.* "The Internal Auditor as Change Catalyst". **The Internal Auditor**, June 1980, pp. 53 - 57.
40. *Hyde, G.E.* "A Management - Auditing Methodology". **The Internal Auditor**, December 1982, pp. 19 - 22.
- 41.----- "An Auditee's Bill of Rights". **The Internal Auditor**, February, 1979, pp. 29 - 33.
- 42.----- "Role Models for Internal Auditing". **The Internal Auditor**, April 1980, pp. 65 - 72.
43. *Jarvis, J.E.* "Here Come the Auditors". **The Internal Auditor**, August 1980, pp. 43 - 45.
44. *Jepsen, E.G.* "Internal Auditors Move Into the Spotlight". **The Internal Auditor**, April 1979, pp. 26 - 32.

45. *Jones, D.M.C.* "Behavioral Aspects of Management Accounting". **Management Decision**, Vol. 14, No. 1, 1976, pp. 17 - 24.
46. *Knighton, L.M.* "Four Keys to Audit Effectiveness". **Governmental Finance**, September 1979, pp, 3 - 10.
47. *Lansing, J.* "Behavioral Aspects of Auditing in Local Government". **The Internal Auditor**, June 1977, pp. 77 -78.
48. *Levine, M.* "The Behavioral Implications of Participative Budgeting". **Cost And Management**, March - April 1981, pp 28 - 32.
49. *Light, W.F.* "The Internal Auditor's Job as Seen By a Multinational Company President". **The Internal Auditor**, June 1976, pp. 30 - 35
50. *Lingg, J.F.* "Be More than Just an Auditor". **The Internal Auditor**, August, 1978, pp. 21 - 26.
51. *Lovejoy, J.W., Pitt. H. R. and Schwarts, B.N.* "A University Curriculum for Prospective Internal Auditors". **The Internal Auditor**, April 1980, pp. 50 - 55.
52. *Marsh, H.L.* "The Foreign Corrupt Practices Act: A Corporate Plan for Compliance". **The Internal Auditor**, April 1979, pp. 72 - 76.
53. *McCormich, W.* "Trends in Education for Auditors", **The Accounting Review**, October 1973, pp. 801 - 803.
54. *Moffie, R.P.* "The Affirmative Action Audit". **The Internal Auditor**, October 1982, pp. 26 - 28.
55. *Morris, N.* "How Does Your Audit Department Rate?". **The Internal Auditor**, October 1978, pp. 69 - 82.

56. *Mullins, L.* "Improving Management Control Systems". **Management Accounting**, May 1983, pp. 30 - 32.
57. *Neff, A.F.* "The Internal Auditors Report" In Johnson, J.T. and Crasseeaux, J.H. (Eds.). **Readings in Auditing**. Cincinnati, Ohio: South - Western Publishing Company, 1960, pp. 333 - 336.
58. *Noxon, L.A.* "Power, Profits and Politics". **The Internal Auditor**, April 1977, pp. 40 - 45.
59. *Odiome, G.S.* "Objectives - Focussed Management and Internal Auditing". **The Internal Auditor**, June 1980, pp. 58 - 65.
60. *Ong, J.D.* "Critical Roles for the 1980's". **The Internal Auditor**, December 1980, pp. 28 - 33.
61. *Page, R.F.* "How External Auditors can Help you Evaluate Internal Control". **The Internal Auditor**, October 1980, pp 58 - 61.
62. *Persek, J.S.* "Is Technical Competence Enough?" **The Internal Auditor**, August 1976, pp. 29 - 31.
63. *Phillips, R.* "What Senior Management Expects and Needs From Auditors". **The Internal Auditor**, December 1982, pp. 33 - 35.
64. *Public Relation Department of Xerox Corporation.* "Internal Auditors People Who Lend a Helping Hand". **The Internal Auditor**, February 1977, pp. 22 - 26.
65. *Radwan, R.A.* "Internal Audit Coverage by Management Levels". **The Review of the Faculty of Commerce Assiut University**, December 1982, pp. 1 - 18.

66. *Robertson, J.C. and Simth, C.H.* "Auditing and Professionalism at the Graduate Level". **The Accounting Review**, July 1973, pp. 599 - 602.
67. *Ryan, R.J.* "Obtaining and Reporting Auditee Comments". **The Internal Auditor**, October 1976, pp. 81 - 83.
68. *Sawyer, L.B.* "Auditing Anything Under the Sun". **The Internal Auditor**, December 1981, pp. 39 - 38.
69. ----- "Janus or the Internal Auditor's Dilemma". **The Internal Auditor**, December 1980, pp. 19 - 27.
70. ----- "Operational Auditing". In Cashin, J.A. (Ed.). **Handbook for Auditors**, New York: McGraw - Hill Inc., 1971, Chapter 51.
71. ----- "Professionalism in Internal Auditing". **The Internal Auditor**, January - February 1976, pp. 15 - 24.
72. ----- "Tomorrow's Internal Auditor". **The Internal Auditor**, June 1978, pp. 11 - 23.
73. *Schroeder, R.G.* "How to Audit Internal Auditing". **The Internal Auditor**, August 1977, pp. 21 - 26.
74. *Schuler, C.L.* "The Need for Professional Internal Auditing in Savings and Loan Associations". **The Internal Auditor**, October 1981, pp. 53 - 58.
75. *Seiler, R.E.* "The Operational Audit - An Extension of Management Controls". In Johnson, J.T. and Brasseaux, J.H. (Eds.). **Readings in Auditing**. Cincinnati, Ohio: South - Western Publishing Company 1960, pp. 324 - 332.

76. *Smith, J.S.* "The Leadership Role of the Internal Auditor". **The Internal Auditor**, December 1976, pp. 12 - 16.

77. *Striner, H.E.* "Internal Auditing and the Business School Curriculum". **The Internal Auditor**, June 1978, pp. 42 - 45.

78. *The Institute of Internal Auditors.* "Standards for the Professional Practice of Internal Auditing". **The Internal Auditor**, October 1978, pp. 9 - 30.

79. ----- "Statement of Responsibilities of the Internal Auditor". In Johnson, J.T. and Brasseaux, J.H. (Eds.). **Readings in Auditing**. Cincinnati, Ohio: South - Western Publishing Company, 1960, pp. 322 - 323.

80. ----- "The Statement of Responsibilities of the Internal Auditor". In Chambers, A.D. **Internal Auditing: Theory and Practice**. London: Pitman Book Limited, 1981, pp. 348 - 349.

81. *Thompson, W.E.* "Audit Reports that Communicate". **The Internal Auditor**, June 1980, pp. 83 - 88.

82. *Tierney, C.E.* "Audit Reports - Some Behavioral Aspects for Improvement". **The Internal Auditor**, June 1977, pp. 74 - 77.

83. *Tranter, T. Barrett M.J. and Bevacqua, S.J.* "Overcoming Management Objection". **The Internal Auditor**, December 1982, pp. 23 - 25

84. *Uecker, W.C. Brief, A.P. and Kiney, W.R.* "Perception of the Internal and External Auditor as a Deterrent to Corporate Irregularities". **The Accounting Review**. July 1981, pp. 465 - 478.

85. *Uecker, W.C. and Smith, J.H.* "Can Internal Auditors Find Job Satisfaction?". **The Internal Auditor**, October 1976, pp. 51 - 55.

86. *Walima, S.E.* "Cooperative Auditing and Beyond". **The Internal Auditor**, December 1976, pp. 24 - 29.
87. *Weiss, A.* "Who's Afraid of the Big, Bad Auditor?". **Supervisory Management**, April 1974, pp. 18 - 20.
88. *Williams, H.M.* "The Emerging Responsibility of The Internal Auditor". **The Internal Auditor**, October 1978 pp. 48 - 51.
89. *Winter, J.W.* "Coordination Between Internal and External Auditors". **The Internal Auditor**, December 1976, pp. 17 - 21.
90. *Woods, J.D.* "Reviewing Your Standard for Internal/External Audit Coordination". **The Internal Auditor**, December 1981, pp 27 - 29.
91. *Yates, E.J.* "Internal Audit - A Managerial Control". **The Internal Auditor**, June 1977, pp. 35 - 39.

RESEARCHS:

1. *Barefield, R.M.* **The Impact of Audit Frequency on Quality of Internal Control.** Florida: American Accounting Association, 1975.
2. *Mints, F.E.* **Behavioral Patterns in Internal Audit Relationships.** Research Committee Report No. 17, New York: The Institute of Internal Auditors Inc., 1972.