

الفصل الثالث

الأبعاد السلوكية لعلاقات تنفيذ المراجعة الداخلية

عندما تخضع أعمال شخص ما، لفحص ومراجعة وتقييم شخص آخر، تنشأ بينهما علاقة معينة قد تتخذ ألواناً مختلفة. فقد تكون هذه العلاقة ودية إيجابية، على أساس الاقتناع المتبادل بأهمية المراجعة والتقييم للعمل المُنَجَز وإدراك تام لحسن النوايا التي يحملها الشخص الذي يُجرى هذه المراجعة، تجاه الشخص التي تخضع أعماله للمراجعة، بحيث يكون هدفه تصحيح الانحرافات، وليس تصيّد الأخطاء.

وربما يتخذ شكل العلاقة لوناً آخر من النفور والاستياء، قد يحتدم ليصل إلى اتخاذ مواقف عدوانية أو اتجاهات عدوانية، من قبل الشخص الذي تخضع أعماله للمراجعة، تجاه من يقوم بفحص تلك الأعمال أو تقييمها، وربما يمتد الاستياء ليصبح كرهاً لعملية المراجعة والتقييم برمتها.

وفي الحالة الأولى، ينتج عن العلاقة الودية الإيجابية السائدة، بين الأشخاص الذين تخضع أعمالهم للمراجعة والتقييم، والأشخاص الذين يقومون بهذه العملية، علاقة تعاون (Cooperation Relationship) بناءة تهدف إلى إنجاح عملية المراجعة من أجل تصويب مسار العمليات، أو تطويرها وزيادة فعاليتها.

وفي الحالة الثانية، عندما تسود حالة النفور والكراهة، لعملية المراجعة، ومن يقوم بها، فإنه تنشأ علاقة صراع (Conflict Relationship) بين الأشخاص الذين تخضع أعمالهم للمراجعة والتقييم، والأشخاص الذين يقومون بهذه المراجعة أو التقييم. وقد تنتج هذه

العلاقة مزيداً من الصعوبات والمشكلات التي تحول دون نجاح المراجعة والحيلولة دون وصولها إلى الأهداف التي وجدت من أجلها.

يتكون هذا الفصل من مبحثين هما:

- المبحث الأول: علاقة التعاون بين المراجع الداخلي والشخص الخاضع للمراجعة.
- المبحث الثاني: علاقة الصراع بين المراجع الداخلي والشخص الخاضع للمراجعة.

المبحث الأول

علاقة التعاون بين المراجع الداخلي والشخص الخاضع للمراجعة

يمثل التعاون حالة من التكيف الاجتماعي بين شخصين أو جماعتين أو أكثر، بحيث يترتب على هذه الحالة تضافر الجهود وتنسيقها لتحقيق هدف مشترك، يسعى الجميع إلى الوصول إليه من خلال سلوكهم التعاوني^(١).

وإذا كانت علاقة التعاون هي إحدى المظاهر الإيجابية للتفاعل الاجتماعي داخل منظمات الأعمال، والتي تمثل مطلباً أساسياً، تسعى الإدارة العليا إلى تحقيقه، بين جميع أفراد التنظيم من أجل تحقيق أهدافها، فإن التعاون بين المراجع الداخلي، والشخص الذي تخضع أعماله للمراجعة الداخلية، يمثل أحد المتطلبات الأساسية في هذا الاتجاه، إذ أن المراجع الداخلي ربما يجد صعوبات كثيرة، قبل أن يصل إلى الحقائق التي يبني عليها تحليلاته وتقييماته لعمليات المنشأة إذا لم يتعاون معه الأشخاص الذين يقومون بهذه العمليات.

ولكن، ربما تطرح أسئلة في هذا المجال، مثل: هل هناك إمكانية لقيام تعاون إيجابي بين المراجع والشخص الذي تُراجع أعماله؟ وما هي أهمية هذا التعاون؟.

الفرع الأول: إمكانية التعاون بين المراجع الداخلي، والشخص الخاضع للمراجعة.
الفرع الثاني: أهمية التعاون بين المراجع الداخلي، والشخص الخاضع للمراجعة.

الفرع الأول:

إمكانية التعاون بين المراجع الداخلي والشخص الخاضع للمراجعة

يسعى المكلفون بإنجاز الأعمال من مستخدمي المنشآت، أو منظمات الأعمال،

(١) زكي محمود هاشم، الجوانب السلوكية في الإدارة (الطبعة الثانية: الكويت، وكالة المطبوعات،

١٩٧٨)، ص ١٩٦.

إلى الإلتزام بالسياسات، والإجراءات الموضوعية، ويحاولون باستمرار، تحقيق النتائج المتوقعة منهم، بأقل الأخطاء، أو بأدنى الانحرافات.

وبالمقابل، فإن المراجعين الداخليين، المكلفين بمراجعة خطوات العمليات المُنَجَّزة، إنما يهدفون إلى التحقق من الكفاية، أي من مدى استخدام الموارد المتاحة للعاملين أفضل استخدام، ومن مدى التزامهم بالسياسات والإجراءات الموضوعية. وفي نفس الوقت، يهدف المراجعون إلى قياس الفعالية، أي معرفة النتائج التي تمخضت عنها العمليات المُنَجَّزة.

وبمجرد اكتشاف بعض أخطاء التنفيذ، أو انحرافات المحقق عن المستهدف، يحاول العاملون تبرير مواقفهم أمام المراجعين أولاً، وأمام الإدارة العليا ثانياً، ومن هنا، ربما وفي حالات كثيرة يحدث اختلاف في وجهات النظر، حول أسباب الانحرافات.

ومن خلال سعي كل طرف لإثبات صحة وجهة نظره، تنشأ حالة من الاستعداد لدى كل منهما للبحث والتحري عن الأسباب الحقيقية لنشوء مثل تلك الأخطاء والانحرافات، ونسبتها إلى المسبب الحقيقي لها، من أجل القضاء على تلك المسببات، بغية تصحيح الأوضاع الحالية، ولمنع حدوث مثلها مستقبلاً.

إنَّ اختلاف وجهات النظر حول الأخطاء والانحرافات أو حول غيرها من الأمور، لا يمنع وجود أهداف مشتركة بين المراجع الداخلي، والأشخاص الذين تخضع أعمالهم للمراجعة^(١). فهما وإن اختلف أسلوبهما في النظر إلى نفس الأمور، أو حول أساليب حل المشكلات المطروحة، فإنهما غالباً ما يسعيان إلى تحقيق المصالح الكلية للمشروع، أو لمنظمة الأعمال التي يعملان فيها، كل حسب دوره المحدد له وفي إطار اجتهاد فكري محض.

ومن هذا المنطلق، يمكن الجزم بأنَّ هناك أرضية مشتركة يقف المراجعون الداخليون والأشخاص الذين تُراجع أعمالهم عليها، وتمثل تلك الأرضية في أنَّ كلاً

(١) محمد محمد الجزار، المراجعة الداخلية دراسة وسائل... مرجع سبق ذكره، ص ٢٦٤.

منهما يضع نصب عينيه، الهدف النهائي للمشروع أو لمنظمة الأعمال التابعين لها، ويحاول كل منهما الوصول إلى هذا الهدف بأقصى ما لديه من جهد ومهارة.

فإذا كان معظم المراجعين الداخليين يجتهدون في تنفيذ أعمالهم على أكمل وجه، ويرغبون مخلصين في تقديم خدمات مفيدة للإدارة العليا، لترشيد قراراتها، ويتطلعون إلى مساعدة أفراد التنظيم من خلال تزويدهم بالمعلومات والخبرات والنصائح، التي قد تسهم في رفع كفاية وفعالية العمليات أو الأنشطة التي يقومون بها، فإن الأشخاص الذين تخضع أعمالهم للمراجعة يكرسون جهودهم أيضاً لإنجاز واجباتهم بكفاية، ويتهجون كثيراً عندما يشاركون بحق، في تحقيق أهداف مشروعهم أو منظمة الأعمال وتعظيم أرباحها⁽¹⁾.

ومن فوق مثل هذه الأرضية المشتركة، والتطلعات الموحدة، فإنه يمكن للمراجع الداخلي، والشخص الذي تراجع أعماله، أن يسعي إلى تمهيد هذه الأرضية، لتصبح ملائمة لإنشاء علاقة تعاون فعالة بينهما، وبعد ذلك المحافظة عليها وتنميتها باستمرار.

ويقع على عاتق المراجع الداخلي العبء الأكبر، في عملية تمهيد هذه الأرضية. وعليه أن يسعى إلى تحقيق علاقة تعاونية إيجابية، تقوم على الثقة المتبادلة مع الأشخاص الذين تراجع عملياتهم وأنشطتهم. ومصلحة المراجع واضحة في نشوء هذه العلاقة. فجميع خدمات المراجعة تقوم على أنها ذات طبيعة استشارية، تعتمد فعاليتها على مدى قبولها من قبل أعضاء التنظيم، واقتناعاتهم بأهمية تنفيذها. وهذا القبول لن يتأتى إلا إذا كان دور المراجع الداخلي مقبولاً داخل المشروع.

وفي سبيل الحصول على قبول أعضاء التنظيم لدور المراجع الداخلي، يجب على المراجع دائماً أن يوضح أهدافه، ومنهجه، وأن يكون واضح النوايا. ويحاول مناقشة الجميع حول عملياتهم، ولا سيما ذوي المناصب الإدارية العالية منهم. حتى لا يتخذوا منه مواقف سلبية مبنية على معتقدات خاطئة تجاه المراجع، والمراجعة الداخلية.

فالمدير التنفيذي، مثل مدير الإنتاج، أو مدير التسويق، أو مدير المستودعات، إذا

(1) Joseph F. Lingg, "Be More than Just an Auditor". *The Internal Auditor*, (August 1987), p. 22.

ما كانت لديه معتقدات خاطئة (وظالمة أحياناً) عن عمل المراجع الداخلي ، فإنه قد يقف حجر عثرة أمام تكوين علاقات تعاونية ، بينه وبين المراجع من جهة ، وبين المراجع والعاملين تحت إمرته من جهة ثانية .

فعلى سبيل المثال ، قد يحاول المدير التنفيذي في الحالة السابقة ، تضليل المراجع الداخلي ، من خلال تزويده بمعلومات خاطئة ، أو عدم الإفصاح عن كل الحقائق التي يعرفها عن العمليات ، بل ربما يندفع هذا المدير إلى بذل محاولات جادة لدى الإدارة العليا ، لإفشال عمل المراجع ، والتقليل من أهمية النتائج التي يصل إليها ، ومثل هذه المحاولات تعيق سير المراجعة الداخلية أكثر من أية أوجه للقصور قد توجد لدى المراجع الداخلي نفسه⁽¹⁾ .

وهكذا يتبين أنّ للمراجع الداخلي ، مصلحة واضحة في تكوين علاقة تعاونية إيجابية مع أعضاء التنظيم ، وخصوصاً ذوي المناصب الإدارية التنفيذية . لذا ، يجب على المراجعين الداخليين دائماً ، إيجاد الطرق والأساليب التي تخلق إمكانية لقيام مثل هذه العلاقة .

وتتمثل مصلحة الأشخاص الذين تخضع أعمالهم للمراجعة في مثل هذه العلاقة الإيجابية ، في أنّ المراجعين سوف يفهمون ظروف عملهم ، ويبحثون عن الانحرافات وأسبابها عندهم ليس من أجل اتخاذها كأساس لتوجيه اللوم أو العقوبة إليهم ، وإنما بهدف التوصية بالحلول الكفيلة بالقضاء على أسباب حدوثها مستقبلاً ، وتقديم حلول مناسبة لتصحيح الأوضاع القائمة .

ويستطيع المراجع الداخلي المتعاون ، أن يقدم لمن يُراجع أعمالهم ، إذا لمس منهم تعاوناً معه ، معلومات وإرشادات تستند إلى خبرته ، وإلى ما رآه في مشروعات أو فروع أخرى ، ومثل هذه المعلومات والإرشادات ، ربما تساعد العاملين على إنجاز أعمالهم بكفاية ، وبأقل الجهود والتكاليف .

(1) D. A. Hoag, *op.cit.*, p. 72.

وتحقيقاً، لمصلحة الأشخاص الذين تخضع أعمالهم للمراجعة، دعاهم البعض⁽¹⁾ إلى اتخاذ مواقف إيجابية من المراجعين الداخليين من خلال تقديم معلومات حول العمليات لهم، ويجب قبول أدوارهم، لأن هذه الأدوار مفروضة عليهم، بموجب شروط وظائفهم. وكذلك يجب على الأشخاص التي تُراجع أعمالهم أن لا يترددوا في طرح الأسئلة على المراجعين والاستفادة من خبراتهم حول المجالات التي راجعوها.

وتستطيع الإدارة العليا، أن تسهم في تكوين علاقة تعاونية بين المراجعين الداخليين والأشخاص الذين تخضع أعمالهم للمراجعة، من خلال الآتي :

- ١ . تأييد خطط وبرامج المراجعة وتدعيم استقلال المراجعين .
- ٢ . الإسهام في الإعلام عن أهداف المراجعة الداخلية، بالنسبة لها على الأقل .
- ٣ . التأكيد لجميع العاملين في المستويات الإدارية المختلفة، بأن نتائج المراجعة وتوصيات المراجعين، لن تتخذ أساساً لعقوبة أو توجيه اللوم إلى أي شخص داخل التنظيم .

وإذا ما تضافرت جهود المراجعين، والخاضعين للمراجعة تؤيدها الإدارة العليا، فإنه يمكن القول بأنَّ هناك إمكانية لإنشاء علاقة تعاونية بين الجميع، والمحافظة على هذه العلاقة وتنميتها .

ويمكن للمراجع الداخلي أن يجزم بأنه يتعامل مع الأشخاص الخاضعين للمراجعة على أساس علاقة تفاعلية إيجابية إذا تمكَّن من الآتي⁽²⁾ :

- ١ . اكتساب احترام جميع أعضاء التنظيم .
- ٢ . خلق جو من الثقة والتعاون معهم .
- ٣ . إقناع العاملين في مختلف المستويات أنه يستطيع مساعدتهم في حل مشكلاتهم وتحسين عملياتهم دون تعريضهم للمساءلة أو الخطر .

(1) James E. Jarvis, "Here Come the Auditors". **The Internal Auditor** (August 1980). p. 44.

(2) Leonard E. Berry, "Are You a Thick-Skinned Auditor?". **The Internal Auditor** (Jan., Feb., 1976), p. 45.

وفي مثل هذه الحالة فقط، يمكن للأشخاص الخاضعين للمراجعة أن يفصحوا عن كل ما يعرفونه حول عملياتهم أمام المراجع الداخلي بثقة واطمئنان.

بيد أنه، حتى تتكون مثل هذه العلاقة الإيجابية، فلا بد من توفر شروط أساسية تتمثل في الآتي^(١):

١. توظيف هيئة من المراجعين الداخليين، مؤهلين فنياً وسلوكياً، وجادين في العمل، بحيث يستطيعون اكتساب احترام وقبول أعضاء التنظيم لهم، بناءً على نوعية أعمالهم وقدراتهم الشخصية، وليس استناداً إلى مراكزهم التنظيمية، أو دعم الإدارة العليا لهم من الناحية الرسمية.

٢. إيجاد شبكة من قنوات الاتصال المفتوحة بين جميع أطراف العلاقة، على أن تستخدم هذه القنوات بكفاءة وفعالية من قبل الجميع.

٣. التحديد الواضح لأدوار جميع أطراف العلاقة وفقاً لما يلي:

أ - تحديد هذه الأدوار بصورة لا تدع مجالاً للاختلاف حولها.

ب - اتساق هذه الأدوار مع بعضها.

ج - اعتراف وقبول متبادل لهذه الأدوار من جميع الأطراف.

والشرط الثالث الأخير، على غاية كبيرة من الأهمية، لأنه في حالة عدم تحديد واتساق الأدوار، وقبولها من جميع أطراف العلاقة، سوف تنشأ حالة من الصراع المستتر Latent Conflict بين أطراف العلاقة. وخطورة هذا الوضع، أنه معرض للانفجار المفاجيء، ليجعل من العلاقات السائدة علاقات سلبية، يصبح من العسير إعادتها إلى الإيجابية مرة أخرى.

الفرع الثاني

أهمية التعاون بين المراجع الداخلي والشخص الخاضع للمراجعة

يُعَدُّ التعاون بين المراجع الداخلي والشخص الخاضع للمراجعة عاملاً هاماً في

(1) A.D. Chambers, op. cit., p. 121.

إنجاح عملية المراجعة الداخلية في أغلب الحالات، فقد أجمع المشاركون في إحدى الدراسات^(١) على ضرورة وجود مثل هذه العلاقة الإيجابية في هذا المضمار.

وفي واقع الأمر، فإن أهمية علاقة التعاون بين المراجع الداخلي والشخص الخاضع للمراجعة، تبدو واضحة للطرفين من خلال الآتي :

١. المراجع الداخلي غير مُطلع دائماً على جميع الجوانب الفنية للأنشطة والعمليات محل المراجعة، وسوف يكون عمله ناقصاً إذا لم يتلق معلومات دقيقة عن هذه الجوانب من الأشخاص الذين يقومون بها^(٢). ومن أبسط طرق جمع المعلومات التي يمكن للمراجع الداخلي انتهاجها، إجراء مقابلات مباشرة مع جميع أفراد المستويات الإدارية المختلفة، وسؤالهم عن كيفية تنفيذهم لمهام أعمالهم^(٣). ولن يتمكن المراجع الداخلي من الحصول على معلومات حقيقية تماماً، إذا ما كان لدى من يسأله عنها شعور بعدم الثقة في المراجعين، أو عدم الاطمئنان لهم. لا سيما إذا كان لدى أي شخص يسأله أدنى شك بأن مثل هذه المعلومات من الممكن استخدامها ضده في المستقبل. ولكن إذا ما وجدت علاقة التعاون والثقة المتبادلة بين المراجع والشخص الخاضع للمراجعة، فإنها تزيل جميع المخاوف من نفسية الأخير، وتجعله مستعداً لتقديم أية معلومات يطلبها الأول.

٢. لن يتحرّج الأشخاص الخاضعون للمراجعة، في ظل علاقة التعاون والثقة المتبادلة، من الإفصاح عن أخطائهم ومواطن الضعف الخاصة بهم، ويُدلون للمراجع الداخلي بما يعتقدون أنه سبب في هذه الأخطاء، لأنهم يشعرون بأن المراجع الداخلي موجود لمساعدتهم على حل المشكلات التي تواجههم^(٤).

فمن الناحية العملية يُعدُّ المديرون والعاملون في الخط التنفيذي خبراء في أعمالهم، وهم لذلك يدركون مواطن الضعف فيها، ويعرفون أسبابها، ولن يوجد ما

(1) D.K.x Clancy, F.Collins and S. C.Roel, **op.cit.**, pp. 44 - 52.

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

(3) W. O. Baggett, **op. cit.**, p. 45.

(4) R. E Seiler, **Loc. cit.**,

يدفعهم إلى إخبار المراجع الداخلي بما يعرفونه، أكثر من اعتقادهم الجازم بأن هذا المراجع محلاً للثقة.

ومن هنا، يستطيع المراجعون أن يزدوا من فعالية مراجعاتهم من خلال الاستعانة بخبرات الأشخاص محل المراجعة. وأكثر من ذلك، فقد يُقدّم الخاضعون للمراجعة مقترحات عديدة للتغلب على مواطن الضعف والمشكلات التي تواجههم، وما على المراجع الداخلي إلا دراسة هذه المقترحات، وتقديم توصيات بها إلى الإدارة العليا لاعتمادها^(١).

٣. سوف يشعر المراجع الداخلي في إطار علاقة التعاون، بالإنتماء إلى أفراد التنظيم، وهذا الشعور سيدفعه غالباً إلى تقديم مساعدات تسهم في تأدية واجبات من ينتمي إليهم وفي الوقت الذي تُشبع لديه حاجة الإنتماء والأمن النفسي^(٢).

٤. تساعد علاقة التعاون على زيادة قبول الأشخاص الخاضعين للمراجعة لعملية المراجعة، وقبول من يقوم بها. وهذا القبول يؤدي في كثير من الحالات إلى خلق حالة من الإستعداد النفسي لدى الخاضعين للمراجعة لقبول توصيات المراجع، وعدم الإعتراض على نتائج المراجعة^(٣).

وبالمقابل، فإن حالة عدم قبول المراجعة سوف تجعل الخاضع لها يُبدي مشاعر العداء نحوها، ونحو من يقوم بها، وعندها لن يكون من الصعب عليه توقيف تنفيذ التوصيات أو إهمالها. إذ أن تنفيذ التوصيات يتوقف على قبول المكلف بتنفيذها. والتوصيات المفروضة قسراً تحمل درجة عالية من المخاطرة وتحتمل الفشل^(٤).

في حقيقة الأمر، إن المشاركة الفعلية في المراجعة الداخلية، وقبول توصياتها،

(1) J.F. Lingg, *op. cit.*, p. 24.

(2) A.D. Chambers, *op. cit.*, p. 124.

(3) *Idem.*

(4) D. J. Hogan. "A Behavioural Scientist's Analysis of the Problems of Expanding The Role of the Internal Auditor"

Management Decision, (Vol. 18, No.1, 1980) p. 16.

أمران متصلان تماماً. فإذا ما تمكن المراجع الداخلي من دفع الأشخاص محل المراجعة إلى المشاركة الحقيقية البناءة معه، من خلال حثهم على تقديم مقترحات تتعلق بتطوير النظم والإجراءات، فإنهم سوف ينظرون إلى التوصيات التي يضعها المراجع الداخلي في تقريره النهائي، وكأنها نابعة من مشاركتهم الحقيقية، وأنها تعبر عن مقترحاتهم السابقة، وبالتالي فإن مثل هذا الشعور يضمن تعاونهم في أن يضعوا مثل هذه التوصيات موضع التنفيذ الفعلي، فور اعتمادها من الإدارة العليا.

مما تقدم، يتبين أن التعاون المستمر بين المراجع الداخلي، والشخص الخاضع للمراجعة، والتفاهم الكامل بينهما، يُعدّان من الأمور الهامة لهما، وللمنظمة أو المنشأة بشكل عام.

فقبول التوصيات والتغييرات المترتبة عليها، وتنفيذها، تُشكّل المحصلة النهائية، والمبرر الشرعي لوجود وظيفة المراجعة الداخلية، ومن مصلحة المنظمة أو المنشأة، تنفيذ التوصيات، وإجراء التغييرات طوعية، دون اللجوء إلى الضغوط الرسمية على المنفذين⁽¹⁾.

والنتيجة النهائية الناجمة عن علاقة التعاون بين المراجع الداخلي والشخص الخاضع للمراجعة تتمثل بالآتي :

- إدارة عليا مُطلعة على جميع أمور المنظمة أو المنشأة.
- وأشخاص خضعوا للمراجعة، راضون عن نتائج المراجعة.
- وعمليات أكثر فعالية.
- ومراجع داخلي مقبول من بقية أعضاء التنظيم.

(1) Mortimer A. Dittenhofer, "Reporting Auditee Compliance". **The Internal Auditor** (October 1976) p. 85.

المبحث الثاني

علاقة الصراع بين المراجع الداخلي والشخص الخاضع للمراجعة

دَلَّت التجارب العلمية، والدراسات السابقة في مجال المراجعة الداخلية^(١)، على أنَّ العلاقة التي تسود بين المراجع الداخلي والأشخاص الذين تُراجع أعمالهم تكون في بعض الحالات علاقة ضعيفة، ومعقّدة، وتصل في كثير من هذه الحالات إلى حد الصراع (Conflict) .

في مثل هذه العلاقة، يتخذ أطرافها، اتجاهات أو مواقف عدائية، لا سيما الأشخاص الذين تخضع أعمالهم للمراجعة، فهم ينظرون والحالة هذه إلى المراجعين بشك وريبة، وقد يحجمون في معظم الأوقات عن التعاون معهم لإنجاح عملية المراجعة الداخلية. بل أكثر من ذلك، فقد يحاول الشخص الخاضع للمراجعة، أن يُقْشِل عملية المراجعة، أو أن يتخلص من المراجع الداخلي بأسرع وقت ممكن، بصرف النظر عن الآثار السلبية التي تنعكس على أهداف المشروع أو منظمة الأعمال من جراء هذا التصرف.

ويعتقد الباحث أن مثل هذه العلاقة السلبية يمكن أن تتولد عن عامل أو أكثر من العوامل التالية، والتي تم اختيارها كعناوين للفروع المكونة لهذا المبحث وعلى النحو الآتي :

الفرع الأول: الصراع الكامن في طبيعة دور المراجع الداخلي .

الفرع الثاني: طريقة تعامل المراجعين مع الخاضعين للمراجعة .

الفرع الثالث: الخوف من عواقب المراجعة الداخلية .

(١) انظر في هذا الشأن على وجه الخصوص دراسة كل من شيرشل وكوبر سنة ١٩٦٥ ومنتس ١٩٧٢ :

(a) N.C. Churchill and W.W. Cooper, *op. cit.*, pp 767 - 781.

(b) F.E Mints, *op. cit.*, pp. 100 - 120

الفرع الأول: الصراع الكامن في طبيعة دور المراجع الداخلي.

أولاً: مفهوم الدور:

يقوم الأفراد في حياتهم العادية بتأدية عدد من الأدوار. فبإمكان كل واحدٍ منهم أن يكون أباً، أو صديقاً، أو مديراً، أو مراجعاً داخلياً أو خارجياً.

ومهما كانت طبيعة الأدوار، فإن لها متطلبات، على الإنسان أن يجيدها، ويتصرف وفقاً لها، وبالتالي فإن الآخرين يتوقعون من لاعب أي دور تصرفات معينة، وهذا ما يعرف عادة بتوقعات الدور (1). The Role Expectation

فعلى سبيل المثال، يُلقى دور الأب أو الأم أو الأطفال أضواءً على توقعات معينة لدى الآخرين، عن كيفية التفاعل بين شاعلي هذه الأدوار، داخل الأوضاع الأسرية، وفي نفس الوقت، فإن كل فرد في الأسرة، يتوقع سلوكاً معيناً من الآخرين، وسوف يكون تصرفه انعكاساً لما كان متوقعاً منه.

وتصرفاتنا، في الواقع، ما هي إلا مزيج من توقعاتنا لتصرفات الآخرين، وما ندركه من توقعاتهم لما سنقوم به، أي أن تصرفاتنا انعكاس لتوقعات أديارنا وأدوار الآخرين.

ونضرب لذلك مثلاً، فعندما يزورنا أحد الأشخاص في بيوتنا، فإننا نتوقع منه أن يتصرف وفقاً لدوره كضيف وهو أن يجلس في المكان الذي نحدده له ويتكلم في موضوعات نرغب في التحدث فيها. ولا نتوقع منه أن يقوم ويتجول في أركان البيت دون إذن، أو أن يقوم بتفتيش محتويات المنزل، وعلى هذا الأساس، نتصرف معه، فنحترمه ونقدم له ما يُقدَّم للضيوف من مأكّل ومشرب، ولكن عندما يخرج عن التصرفات المتوقعة منه، كأن يبدأ بانتهاك حرّمات المنزل أو حرّمات سكّانه، عندها نتصرف معه بأسلوب قاس، كالغضب، أو الطرد من المنزل، وبالتالي فإنه بذلك يكون قد خرج عن متطلبات دوره كضيف، وخرجنا عن متطلبات دورنا كمضيفين.

غير أنه، قد يكون لدى الأفراد المختلفين توقعات مختلفة عن نفس الدور، وربما

(1) D.J. Hogan, op. cit., pp. 17 - 18.

تكون بعض مكونات الدور محدّدة تماماً، وفقاً لقواعد وأصول متعارف عليها، وبعضها الآخر متروك لتصورات ومعتقدات شاغل الدور، أمّا المكونات المحددة، فهي التي تُعدُّ مُلزمة لشاغل الدور. ويجب عليه أن يؤديها كما هي متوقعة منه أو من غيره، إذا ما رغب في أن ينظر إليه كمالك شرعي لهذا الدور. وأمّا المكونات المتروكة لتصورات شاغل الدور، فإنها تخضع أيضاً لتوقع آخر، وهو أن تكون منسجمة من المكونات المحددة، وإلا أصبح هناك تناقض في مفهوم الدور.

يعترف الأطباء النفسيون، و علماء السلوك بأثر توقعات أفراد المجتمع على سلوك وتصرفات الشخص الذي يعيش بينهم. وقد دلّت التجارب العلمية، وبعض الدراسات الحديثة، على أن معلمي المدارس الذين يكون لديهم توقعات معلنة عن اجتهد طلابهم، يُحدثون بهذا الإعلان زيادة في اجتهد هؤلاء الطلاب للوصول إلى الدرجات النهائية في المواد التي يُدرّسونها⁽¹⁾.

وفي التنظيمات الواسعة، مثل منظمات الأعمال، والمصالح الحكومية، أو الخاصة، أو أية تجمعات بشرية منظمة، يرتبط الأفراد فيها بتفاعلات قوية فيما بينهم، من أجل إتمام واجباتهم، وإنجاز مهامهم. وهذا التفاعل يتطلب دائماً، قيام عدد مناسب من الأفراد، بأدوار مختلفة مناسبة يحاولون القيام بها معاً. وإذا كانت هذه الأدوار متناقضة أو غير منسجمة مع متطلباتها، أو أن القائمين بها غير مدرّكين لمتطلباتها، فعلى الغالب سوف تُحدث مشكلات تنظيمية ضارة.

بيد أنه، ليس من الضروري دائماً أن يمتلك كل شخص له دور تربطه علاقة ما بدور آخر، نفس قيم وتطلعات شاغل الدور الآخر، لكي يعمل معه حسب مقتضيات هذا الدور. والعامل الأكثر حيوية لإتمام هذين الدورين، هو درجة استعداد ورغبة طرفي العلاقة في إتمام عملية تفاوض Negotiation على طبيعة دوريهما، والإتفاق النهائي على الحدود الفاصلة، والروابط المتشابهة فيما بينهما، والموافقة التامة على تأديتها وفقاً لهذا الإتفاق⁽²⁾.

(1) W.J. Harmeyer, *op. cit.*, p. 36.

(2) D.J. Hogan, *op. cit.*, p. 18.

وفي عملية التفاوض على الأدوار، لا يجوز لأحد أن يدعي بأن له الحق في فرض معتقداته، وخبراته، وآرائه، ومعاييره في تقييم الأشياء على الآخرين، على اعتبار أنها صحيحة تماماً، لا تقبل الجدل. وبمعنى آخر، لا يجوز لأية جهة احتكار التفسير الصحيح للمقاييس، ومعايير الأداء لأية مجموعة إدارية تنفيذية كانت أم خدمية، لأن الإدراك، والفهم لها حتماً يختلف من شخص لآخر داخل هذه المجموعة. وهذا الأمر يجعل من عملية التفاوض على معايير الأداء، أو مقاييس الكفاءة، عملية إدارية حتمية وضرورية للإتفاق على تفسير محدد وموحد بها يلتزم الجميع به، ويحدد أدوارهم وفقاً لذلك الإتفاق⁽¹⁾.

وعملية التفاوض على الأدوار ليس ضرورياً أن تتم بشكل رسمي دائماً، كما يحدث في عمليات التفاوض على الأجور، أو الإنتاجية، إذ يمكن أن تكون عملية تفاوضية فعالة وغير رسمية، إذا ما توصلت إلى نتائج دقيقة ومفيدة.

وعندما تنتهي عملية التفاوض على الأدوار بالإتفاق فيما بين المتفاوضين على دور محدد لكلٍ منهم، يجب على كل واحدٍ منهم أن يقوم بتصرفات من أفعال وأقوال تعكس ما هو متوقع من هذا الدور، وإلا أصبح فاقداً لحقه في الدور المسند إليه.

ثانياً - مضمون دور المراجع الداخلي :

يؤدي أي شخص يُعيّن كمراجعٍ داخلي دوراً داخل التنظيم، ولذلك فإنه يخضع لنفس إطار العلاقة بين السبب والنتيجة لتوقعات الدور.

وحيث أن المتوقع من المراجع الداخلي في هذه الأيام يفوق ما كان متوقعاً منه في الماضي، نتيجة للإعتراف المتزايد بالمراجعة الداخلية كوظيفة إدارية ورقابية فعالة تخدم أهداف المشروعات ومنظمات الأعمال ككل. فإن ذلك التوقع يلزمه ببذل المزيد من الجهود، للمحافظة على حقه في هذا الدور المسند إليه بكافة أبعاده⁽²⁾.

(1) Idem.

(2) W.J. Harmeyer, op. cit., p.36.

يرتبط دور المراجع الداخلي دائماً مع بقية أدوار المجموعات التنفيذية والاستشارية، ويتشابه معها في جميع ما يقوم به من أعمال داخل التنظيم. وهذا الوضع يتطلب منه أن يحاول دائماً تحديد متطلبات دوره، ويوضحها للآخرين من خلال عملية تفاوض معهم. وعليه أن لا يدع طريقة رسمية أو غير رسمية أثناء تفاوضه، من أجل الحصول على اتفاق عام بين أعضاء التنظيم على دوره، واعترافهم به كشغل حقيقي لهذا الدور، توطئة إلى قبولهم له بينهم.

ولكن، ما هو مضمون دور المراجع الداخلي من ناحية إدارية؟ أولاً وقبل كل شيء يجب على المراجع الداخلي أن يدرك تماماً بأن عمله استشاري وليس تنفيذي، وأنه يتمثل في إسداء النصيحة، لا في إصدار الأوامر، وأن مهمته ونتائج أعماله تباع إلى الآخرين ولا تفرض عليهم. وعليه، فإن خدمات المراجع الداخلي تدخل في باب الخدمات الاستشارية، وأن مقترحاته وتوصياته يُستأنس بها ولكنها لا تتمتع بقوة الإلزام^(١).

وتقوم طبيعة الدور الاستشاري على أساس الرضى والقبول، ولا تستند في أية حال على الإكراه كأساس للعمل والتأثير على الآخرين، والإستشارة أو النصيحة بواسطة الإكراه تعطل الدور وتفشل محاولات الحصول على القبول إذا كانت النصيحة مرفوضة أصلاً. ولا يتم قبول النصيحة قسراً، إلا في الحالات التي لا تستطيع فيها السلطة المنفذة رفضها، أي لا يكون أمامها إلا الأخذ بها ولا خيار آخر أمامها.

مما تقدم يتبين، أن الشخص الذي يلعب دوراً استشارياً، يحتاج دائماً إلى اكتساب إطار مقبول، يستطيع من خلاله تقييم وفحص أنشطة وعمليات الأشخاص، وفي نفس الوقت يقدم لهم نصائح استشارية مقبولة منهم حول هذه الأنشطة.

وينبغي على هذا الإطار حق ثابت يتمثل في أن لمتلقي النصيحة دائماً الحق في رفضها أو قبولها بحرية^(٢).

(١) R. E. Seiler, *op. cit.*, p. 330.

(٢) D. J. Hogan, *op. cit.*, p. 19.

ومن هذا المنطلق، يعتمد قيام الدور الاستشاري على قبوله من قبل المنتفع أو المستفيد من الخدمات، التي يقدمها شاغل هذا الدور، فالمنتفع من الاستشاري هو الذي يمنح لدوره الشرعية من خلال قبول خدماته، ولا تنعقد الشرعية لهذا الدور إذا لم يعترف بها متلقي خدماته.

هذه النقطة، بالغة الأهمية، وتفهمها واجب على كل مراجع داخلي من أجل المحافظة على تمييز واضح لديه بين السلطة التنفيذية والخدمة الاستشارية. وذلك بهدف اكتساب تعاون التنفيذيين معه للأخذ بتوصياته الهادفة إلى تحسين العملية الإدارية. وكثيراً ما فشلت وتفشل جهود المراجع الداخلي الذي يتصرف بأسلوب صاحب السلطة التنفيذية، عن طريق إصدار الأوامر والتعليمات إلى التنفيذيين، في الوقت الذي كان المفروض عليه أن يتصرف من زاوية استشارية، عن طريق تقديم نصائح بناءة لهم حول تحسين عملياتهم⁽¹⁾.

ثالثاً: صورة المراجع الداخلي:

يعاني المراجع الداخلي كثيراً من الأشخاص الذين يتعامل معهم داخل المشروع، إذا كانت صورته المتكونة لديهم سلبية. فكثيراً ما يتصور الشخص الخاضع للمراجعة، بأن المراجع، يتحرك ضمن إطار عمل معقد وغير مرن، وأنه كثيراً ما يهمل المشاعر الإنسانية، ولا يعبأ إلا بالمنطق، وأن المراجع الداخلي ينغزل عن الحياة الاجتماعية.

وقد يشعر بعض الأشخاص الذين أُخضعت أعمالهم للمراجعة، بأن المراجع دائماً يمثل طرفاً خارجياً غريباً عن العاملين، ولا ينظر إليه إلا كعين للإدارة العليا، لا تبحث إلا عن الأخطاء والانحرافات السلبية⁽²⁾.

ويمكن استجلاء هذه الصورة القاتمة للمراجع الداخلي من بعض التعليقات والملاحظات التي يبديها بعض المديرين التنفيذيين تجاه المراجعين مثال ذلك⁽³⁾:

(1) R.E. Seiler, *op. cit.*, p. 330.

(2) L.E. Lingg, *op. cit.*, p.23.

(3) E.J. Glenn, *op. cit.*, P. 20.

- جميع المراجعين الداخليين متشابهين، وهمهم الأول إيجاد الأخطاء.
- جميع التوصيات التي يتقدم بها المراجعون الداخليون غير عملية فضلاً عن أنها مكلفة جداً.
- لو كان المراجعون في الخط التنفيذي لما أبدوا أية تعليقات أو ملاحظات حول العمليات.
- يجتهد المراجعون دائماً في البحث عن توفير بعض الأموال، في الوقت الذي نحاول فيه عملياً توفير كميات كبيرة من الأموال.

مثل هذه التعليقات، تدل دلالة واضحة على مدى الاستياء الذي يشعر به المديرون التنفيذيون، عندما تخضع العمليات التي يشرفون عليها للمراجعة الداخلية. ويمكن استخلاص أنهم لا يؤمنون بجدوى عملية المراجعة الداخلية تماماً. وهذه الصورة إذا ما وجدت، فإنها غالباً ما تخلق صعوبات أمام المراجعة الداخلية، وأمام مَنْ يقوم بها.

في حقيقة الأمر، هناك ثلاث صور يُنظر إلى المراجعين الداخليين من خلالها، وهي^(١):

١. الصورة التي يكوّنها الآخرون لهم.
٢. الصورة التي يكوّنها المراجعون لأنفسهم.
٣. الصورة الحقيقية للمراجعين.

هذه الصور الثلاث، يجب أن تكون متطابقة تماماً، حتى يقال بأن صورة المراجع الداخلي في نظر الآخرين، تعبّر عن مشاعر إيجابية، كفيلة بإحداث نوع من الفهم المتبادل لدور المراجع الداخلي داخل المشروع. وأي اختلاف بين هذه الصور، سوف يؤدي غالباً إلى إحداث مشاعر سلبية حقيقية لدى الأشخاص المتعاملين مع المراجع، وخاصة الأشخاص الذين تخضع أعمالهم للمراجعة.

وحتى يتجنب المراجعون الداخليون الصعوبات الناتجة عن سوء الفهم لأدوارهم،

(١) J.F. Lingg. Loc. cit.,

يجب عليهم توحيد تلك الصور في أذهان الآخرين، قبل الإتيان بأية خطوات تهدف إلى تحسين العلاقات مع الأشخاص الذين تُراجع أعمالهم.

رابعاً: الصراع في دور المراجع الداخلي :

يحاول المراجع الداخلي، في كثير من الأوقات القيام بدور المستشار، الذي يقدم خدمات نصحية أو إرشادية، إلا أن طبيعة دوره تجعل منه في نظر الآخرين، رجل شرطة (Policeman) رغماً عنه^(١). ومهما حاول أن يغير أو يبدل هذه الصورة فلن يفلح كثيراً.

وحقيقة الأمر أن طبيعة الدور الذي يقوم به المراجع الداخلي هي التي تخلق بعض الصعوبات التي قد تواجه المراجعين الداخليين في كثير من المشروعات أو منظمات الأعمال.

ويمكن إدراك هذه الصعوبات إذا علمنا أن طبيعة هذا الدور مزدوجة حيث تقتضي ما يلي^(٢) :

- ١ . يلتزم المراجع الداخلي بواجبات ومسؤوليات عديدة تجاه الإدارة العليا، وفي نفس الوقت يجب عليه الوفاء بالواجبات والالتزامات تجاه الإدارات التنفيذية في المشروع.
- ٢ . يتوجب على المراجع الداخلي أن يعمل كشريك فعال في حل مشكلات المديرين التنفيذيين، وفي نفس الوقت عليه أن يخبر الإدارة العليا عن أية تصرفات خاطئة، أو عدم كفاية أو تحايل أو اختلاس أو غش يقع فيه هؤلاء المدبرون.
- ٣ . تتطلب طبيعة أعمال المراجع أن يكون علاقات إيجابية (حميدة) مع المديرين التنفيذيين في الوقت الذي يجب عليه أن يكون على علاقة طيبة مع المشرفين على هؤلاء المدبرين.

وعلى الصعيد العملي، فإن المراجع الداخلي يواجه موقفاً قد يبدو حرجاً، لأنه عندما يُستدعى لمراجعة العمليات أو الأنشطة في الخط التنفيذي يجب عليه أن يراجع

(1) A.D. Chambers, *op. cit.*, p. 124.

(2) L.B Sawyer, The Internal Auditor, December 1980, *op. cit.*, p.19.

كافة الخطوات التي اتبعت لإنجاز تلك العمليات أو الأنشطة. وهذا يستدعيه أن يقوم بفحص ومراجعة وتقييم أعمال المُنفذين، وإذا ما حدث خطأ أو مشكلة، فإن الأمر يتطلب منه إلقاء الضوء على أوجه القصور، ومواطن الضعف لدى المنفذين، لكي يصل إلى الأسباب الحقيقية لوجود مثل تلك المشكلة أو ذلك الخطأ، إذ لا يمكن للإدارة أن تعمل على علاج الأوضاع دون معرفة أسبابها. وهنا لا بد للمراجع من أن يُعلم الإدارة بكل ما وصل إليه.

ولا يوجد مديرون كثيرون على استعداد لمواجهة موقف اكتشاف مواطن الضعف، وأوجه القصور لديهم بدون مقاومة^(١).

والمقاومة، في هذه الحالة طبيعية، فمن ناحية، لا أحد يرغب أصلاً في أن تكون لديه مجالات ضعف أو أوجه قصور، وربما تكون هذه الرغبة هي الدافع الذي يحدو بالمنفذين إلى تلافي العيوب، والتجويد في أعمالهم. ومن ناحية أخرى، فلا أحد يرغب في أن تطلع الإدارة المسؤولة عنه على أوجه القصور أو مواطن الضعف إذا ما وجدت عنده.

قد تتولد مقاومة المراجعة الداخلية لدى الأشخاص الخاضعين لها أيضاً إذا ما نظروا إليها كأداة رقابية، فالرقابة ذاتها غير محببة إلى نفوس الأفراد^(٢).

وتبرز الرقابة عدداً من الإعتبارات السلوكية الهامة. فمن ناحية، ربما تساعد نظم الرقابة على إشباع حاجات عدد من الأفراد، وربما يرحب هؤلاء الأفراد بوجود أنظمة مختلفة للمراقبة الداخلية، لا سيما إذا كانوا ممن لا يخضعون لها مباشرة أو كانوا مشرفين على تنفيذها. ومن ناحية مقابلة، فإن نظم الرقابة غالباً ما تُدرك على أنها تهديد لإشباع حاجات الأفراد، لأنها تُعدُّ قيداً على حرياتهم وسلوكهم، مثل هذه الرقابة غالباً ما ترفض أو تقاوم^(٣).

(1) Public Relations Department of Xerox Corporation, "Internal Auditors: People Who Lend a Helping Hand", **The Internal Auditor** (February 1977), p.26.

(٢) محمد محمد الجزار، الرقابة على التكاليف (القاهرة: مكتبة عين شمس، ١٩٨١)، ص ٢٥٥.

(3) L. Mullins, **op. cit.**, p. 31.

ويمكن الاستنتاج، بأن الأفراد الذين يقومون بتشغيل وتطبيق نظم الرقابة، يحظون بقليل من احترام وحب وتعاون أولئك الذين تُمارَس عليهم الرقابة.

وعلى الرغم من المحاولات العديدة التي يبذلها المراجعون الداخليون، للحصول على قبول الآخرين لأدوارهم، والنظر إليها على أنها موجهة لخدمة أعضاء التنظيم، فإن كثيرين من هؤلاء الأعضاء ما زالوا ينظرون إلى المراجعين على أنهم يمارسون رقابة الإدارة العليا على جميع المستويات التنفيذية، وما زالوا يربطون بين أعمال المراجعين ومفهوم الرقابة.

ولا شك أن الدلالات السلبية لكلمة «الرقابة» تقوي من الدلالات السلبية لكلمة «المراجعة»، وتزيد من صعوبات الحصول على التأييد التام لجهود الراجعين من قبل الأشخاص الخاضعين للمراجعة^(١).

لذلك فإن ربط المراجعة الداخلية مع عملية الرقابة الداخلية وهي جزء منها فعلاً، يمكن أن يحدث نوعاً من المقاومة للمراجعة، حتى عند المديرين ذوي الإنجازات الرقابية^(٢).

والمراجعة الداخلية، كأداة للرقابة تحمل في طياتها سبباً حقيقياً لمقاومتها، فالرقابة تنطوي في جانب منها على تقييم الأداء للآخرين من خلال الآتي :

١. فحص وتقييم نظم المعلومات، ومراجعة البيانات المكوّنة لأية معلومات.
٢. تقييم أداء العاملين للتأكد من كفايتهم، والتزامهم بالخطط والسياسات الموضوعية.
٣. وضع نتائج وتوصيات في نهاية عملية الفحص أو التقييم.
٤. توصيل النتائج والتوصيات إلى الجهات الإدارية العليا، القادرة على تبني وتنفيذ ما ورد فيها، لإجراء التصحيح للأوضاع الخاطئة.

وحيثما يتفاعل طرفان بهذه الصورة، عمل أحدهما يخضع لمراجعة وتقييم الآخر،

(1) Gerald E. Hyde, "Role Models for Internal Auditing", *The Internal Auditor* (April 1980), p. 68.

(2) A.D. Chambers, *op. cit.*, p. 124

فلا بد من تولد جو دفاعي (عاطفي) لدى الطرف الذي يخضع عمله للمراجعة والتقييم . ذلك لأن عملية التقييم ربما تنطوي على أسباب تدعو إلى توجيه انتقادات تمس مقدرة وكفاءة الشخص المُقيم عمله ، الأمر الذي يدفع هذا الشخص إلى القيام برد فعل دفاعي لحماية نفسه من عواقب تلك الانتقادات .

وبمقدار زيادة الوضع الدفاعي وتصعيده عند الخاضع للمراجعة ، فإن احتمال قبول توصيات ومقترحات المراجع الداخلي يصبح أقل ، وبالتالي تصبح إمكانية التصرف على أساسها منخفضة أيضاً .

وعلى أية حال ، فإن طبيعة دور المراجع الداخلي تلعب دوراً كبيراً في إضفاء الصفة الرقابية على أعماله ، مهما حاول هذا المراجع أن يمثل دور الناصح أو المستشار الخبير ، محاولاً تفادي سلوك رجل البوليس ، فهناك العديد من المؤشرات التي تجعل الخاضعين للمراجعة الداخلية غير مقتنعين بجدية دوره الاستشاري ، ولا يرون فيه إلا الدور البوليسي . ومن أهم تلك المؤشرات ما يلي^(١) :

- ١ . دورة تقارير المراجعة التي تبدأ من المراجعين الداخليين إلى الإدارة العليا وبالعكس .
- ٢ . خط الاتصال المفتوح مع المدير العام للمشروع أو منظمة الأعمال .
- ٣ . حق المراجع الداخلي في القيام بأية مراجعة ، وفي أي وقت يختاره .
- ٤ . حق المراجع الداخلي في مراجعة جميع العمليات والنظم المطبقة دون أية قيود .
- ٥ . حرية المراجع الداخلي في مراجعة وتقييم جميع السجلات ، وأداء الأفراد في جميع الأوقات التي يختارها .

وبعد هذه الصلاحيات ، هل يمكن لأي مراجع داخلي أن يظهر بدور الناصح المستشار دون أن يتهمه الآخرون بأنه يمارس دوراً رقابياً بوليسياً؟ هذه هي المعضلة أو الصراع الكامن في دور المراجع الداخلي ، وعليه أن يحاول ما استطاع إلى ذلك سبيلاً ، بمزيد من الجهود والتصرفات والبراهين العملية إثبات الوجه الاستشاري لدوره .

(1) A.D. Chambers, *op. cit.*, p. 124 - 125.

وهكذا نجد أن المراجع الداخلي يواجه معضلة حقيقية في ظل هذا الدور المزدوج، فمن جهة، يجب أن يكون له اتصال وثيق ومباشر مع الإدارة العليا، لأن هذا الاتصال يُعدّ عاملاً رئيسياً في تحقيق الاستقلال الكافي لوظيفة المراجعة الداخلية عن بقية وظائف الإدارات، التي تخضع أعمالها للمراجعة.

ومن جهة أخرى، فإن مقتضيات تحقيق أهداف منظمة الأعمال، تتطلب أن يقوم المراجع الداخلي بتقديم خدمات إدارية واستشارية للإدارات التنفيذية، كي تتمكن من تحمل مسؤولياتها العديدة بكفاية وفعالية⁽¹⁾.

وفي الواقع، فإن المراجع الداخلي المعاصر الذي يرنو إلى القيام بواجباته، ومتطلبات دوره بأبعادها المختلفة، محاولاً اكتساب قبول وتقدير وتعاون جميع الأفراد العاملين في المشروع الذي يعمل فيه، يجب عليه أن يجمع بين الجوانب الفنية والجوانب السلوكية للمراجعة الداخلية، دون أن تطغى إحداها على الأخرى.

الفرع الثاني

طريقة تعامل المراجعين مع الخاضعين للمراجعة

يرصد الأشخاص الذين تخضع أعمالهم للمراجعة، ببالح العناية والاهتمام، تصرفات المراجعين الداخليين وسلوكهم قبل تنفيذ عملية المراجعة وأثناءها. ويتأثر سلوك هؤلاء الأشخاص تجاه المراجعة والمراجعين بناء على ما يدركونه من تلك التصرفات⁽²⁾. بمعنى أن تعامل المراجعين مع الأشخاص الذين تُراجع أعمالهم، ومع زملائهم في العمل، يكون الأساس الذي يبني عليه هؤلاء الأشخاص مواقفهم واتجاهاتهم نحو المراجعة والمراجعين.

فالمراجع الداخلي الذي يتصرف من منطلق الهيمنة Dominance، فيعامل الأشخاص الذين تخضع أعمالهم للمراجعة بقسوة. ويتشدد في موقفه معهم، ويفرض عليهم وجهات نظره، ويستبد في استعمال الصلاحيات الممنوحة له، يمكنه أن يفسد العلاقات

1) Harald M. Williams, "The Emerging Responsibility of the Internal Auditor", *The Internal Auditor* (October 1978).

(2) N.C. Churchill and W.W. Cooper, *op. cit.*, pp. 767 - 781.

الإنسانية بينه وبين من يتعامل معهم بسهولة . وربما يؤدي بتصرفه هذا إلى توليد حالة من الصراع والعداوة مع هؤلاء الأشخاص في وقت قصير^(١).

وكذلك الحال، بالنسبة للمراجعين الداخليين الذي يحاولون باستمرار استعراض قدراتهم الذاتية، متجاهلين مشاعر وأحاسيس الأشخاص الذين يفحصون أعمالهم، من خلال التركيز على إنجاز متطلبات أعمال المراجعة والفحص فقط، ودون مراعاة لظروف العمل، واحتياجات القائمين عليه .

وقد يلجأ بعض المراجعين إلى إثبات نجاحهم من خلال إظهار عجز الخاضعين للمراجعة، باتهامهم دائماً بارتكاب الأخطاء، والمصارعة إلى توجيه الانتقادات الشخصية لهم، دون التقدم بمقترحات تساعد على معالجة الأخطاء إن وجدت . مثل هؤلاء المراجعين يفتّرون مكان السخط والعداوة نحوهم لدى الأشخاص الذين يراجعون أعمالهم^(٢).

ومن ناحية أخرى، فقد يكون تركيز المراجعين على إبراز الأخطاء، والإنحرافات السلبية عند العاملين، سبباً في تجاهل هؤلاء المراجعين للأعمال الناجحة والإنحرافات الإيجابية التي حققها الخاضعون للمراجعة، وبالتالي عدم تقديم الثناء، أو المديح إلى المبرزين منهم . وهذا التجاهل أو الإغفال لنواحي النجاح ربما يكون أقوى تأثيراً من توجيه الانتقادات واللوم، في إفساد العلاقات الإيجابية بين المراجعين والخاضعين للمراجعة^(٣).

فعدم إشارة المراجعين للجهود المثمرة التي بذلها الخاضعون للمراجعة، يُعدّ إحباطاً لمشاعر المخلصين، وحافزاً على تقاعس الأفراد، ودعوة صريحة إلى عدم القيام بأي عمل إلا بالقدر الذي يعفي من المسؤولية فقط . لذلك فإنني أعتقد أن تجاهل الإيجابيات أسوأ نفسياً من ذكر السلبيات .

(1) L.E. Berry, *op. cit.*, p. 45.

(2) E.G. Jepsen, *op. cit.*, p. 30.

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

لأن قيام المراجعين الداخليين بالتدقيق سواء بصورة مباشرة أثناء المراجعة، أو في تقرير المراجعة النهائي بجهود الأفراد المجتهدين الأكفاء، يدفع هؤلاء الأفراد إلى الاطمئنان إلى المراجعين والثقة فيهم، والنظر إليهم كأشخاص حسني النية، وكمساعدين على تحسين العملية الإدارية، وهذه المشاعر تدعو الأشخاص الخاضعين للمراجعة إلى تقديم المعلومات التي يعرفونها، إلى المراجعين لمساعدتهم في إنجاح عملية المراجعة الداخلية، أو التغلب على المشكلات القائمة.

مما تقدم، يمكن الجزم، بأن سلوك أو تصرفات المراجعين الداخليين غير الملائمة، ربما تلعب دوراً كبيراً في إذكاء حدة الصراع، واستثارة المشاعر السلبية لدى الآخرين ضدهم.

ولكن، ما الذي يجعل المراجعين الداخليين، يلجأون إلى عدم مراعاة المشاعر البشرية، والإعتبارات السلوكية للأشخاص الذين يراجعون أعمالهم؟ والإجابة عن هذا السؤال تكمن في اعتقادي في أن المراجعين لم يتعلموا بالقدر الكافي المفاهيم السلوكية، وأثر تطبيقها على نجاح المراجعة، في مرحلة تعليمهم الأكاديمي.

فعلى الرغم من اعتراف معظم الباحثين في مجال المراجعة، بأن العنصر الإنساني، ومشاعره البشرية، من العناصر الهامة في نجاح المراجعة والتقييم، ومع أن هذه الحقيقة ليست جديدة، فإن المفاهيم السلوكية وتطبيقاتها، تدخل ضمن مقررات تعليم المحاسبة والمراجعة تحت عنوان (العلاقات الإنسانية) بمقدار لا يشكل جزءاً هاماً ومقبولاً في تلك المقررات.

لقد تبين ذلك، من خلال الدراسة التي قام بها الباحثان، ربرتسون وسميث Robertson and Smith سنة ١٩٧٣^(١) التي كان الهدف منها، الوقوف على آراء المراجعين الممارسين حول المضمون الملائم لمقررات تدريس المراجعة في المستوى الجامعي الثاني، وقد اقتضت الدراسة على الممارسين لأنهم أكثر الناس احتكاكاً بالمجالات المتغيرة

(1) Jack C. Robertson and Charles H. Smith, "Auditing and Professionalism at The Graduate Level". **The Accounting Review** (July 1973), pp. 599 - 602.

للمراجعة ، ويتنظر منهم أن يقدموا آراء مفيدة لبلورة إطار معقول يمكن من خلاله وضع توصيات نافعة لتطوير مناهج تعليم المراجعة في الجامعات .

وفي سبيل تحقيق هذه الدراسة أرسل الباحثان ، قائمة استقصاء إلى (١٩) تسعة عشر مكتباً ، تمثل (١٦) ستة عشر شركة تدقيق حسابات (CPA Firms) في ولاية تكساس الأمريكية ، وقد تضمنت تلك القائمة (١٣) ثلاثة عشر موضوعاً تصلح لتدريس مقرر المراجعة خلال (٥٠) خمسين ساعة معتمدة ، وقد تم الطلب من المشتركين ترتيب هذه الموضوعات حسب الأهمية مع تخصيص الوقت الملائم لكل موضوع في حدود الخمسين ساعة المعتمدة .

جاءت النتائج كما يلي :

أولاً : الترتيب من حيث الأهمية :

<u>الترتيب</u>	<u>الموضوع</u>
الأول	العلاقات القانونية .
الثاني	مؤشرات وظيفة التصديق على القوائم المالية .
الثالث	نظرية المراجعة .
الثالث (مكرر)	إجراءات حفظ الملفات .
الخامس	العينات الإحصائية في المراجعة .
السادس	الأبعاد الدولية للمراجعة .
السابع	تشغيل البيانات إلكترونياً (EDP) .
الثامن	تقارير المراجعة .
التاسع	أوراق العمل والإجراءات .
العاشر	النماذج الرياضية في المراجعة .
الحادي عشر	الرقابة الداخلية .
الثاني عشر	العلاقات الإنسانية في المراجعة .
الثالث عشر	علاقات المراجعة المختلفة .

ثانياً: الوقت المقترح تخصيصه لتدريس موضوع العلاقات الإنسانية في المراجعة هو ساعة ونصف ساعة معتمدة من الوقت الإجمالي ومقداره (٥٠) خمسون ساعة معتمدة .

ومع أن هذه النتائج ، تعكس وجهات نظر الممارسين للمراجعة الخارجية (تدقيق الحسابات) فقط ، فإنها تدل على اتجاه غير متحمس نحو تعليم مادة المفاهيم السلوكية ، والعلاقات الإنسانية ، لطلبة المحاسبة والمراجعة .

والمقررات الدراسية ، التي تبنى على مثل ذلك الاتجاه ، سوف لا تمنح الطلبة الذين سيعملون في مجال المراجعة الداخلية مستقبلاً - لأنهم سوف يكونون غالباً من طلبة قسم المحاسبة والمراجعة - إلا قدراً ضئيلاً في حصيلتهم العلمية عن الاعتبارات السلوكية وتطبيقاتها العملية .

والمراجع الذي لا يدرك أهمية المفاهيم والإعتبارات السلوكية في الحياة العملية ، لن يلجأ إليها في حل المشكلات التي قد تعترضه ، لأن المراجع الذي لا ينظر إلى العلاقات الإنسانية المتداخلة بين الأفراد كمشكلة ، لن يلجأ إلى الأساليب السلوكية في حلها^(١) .

بيد أن نتائج الدراسة السابقة ، لا تعبّر عن كامل وجهة النظر حول أهمية المفاهيم السلوكية في مجال المراجعة . فقد أدرك بعض الباحثين^(٢) أهميتها وحضوا على تدريسها ، واقترحوا أساليب بديلة لإدخال تلك المفاهيم في مقررات تعليم طلبة المحاسبة والمراجعة وهي :

الأول : تعليم طلاب المحاسبة والمراجعة المفاهيم السلوكية من مصادرها ، وبمقررات منفصلة عن كتب المحاسبة والمراجعة ، ومن الكتب المتخصصة في العلوم السلوكية ، مثل علم النفس ، علم الاجتماع ، الجوانب السلوكية في الإدارة ، وغيرها . ولكن المشكلة في هذا الأسلوب ، هو أنه سيكون هناك انفصال بين المفاهيم السلوكية

(1) A.D. Chambers, *op. cit.*, p. 114.

(2) William J. Bruns, "Behavioral Sciences in the Accounting Curriculum", *The Accounting Review* (July 1972), pp.

والمبادئ المحاسبية والإجراءات الخاصة بالمراجعة، وعملية الربط بينها سوف تقع بالطبع على عاتق الطالب بعد تخرجه.

الثاني: وضع مقررات جديدة في المحاسبة والمراجعة ذات اتجاه سلوكي، ويمكن إشراك الطلبة في اختيار محتوياتها. والمشكلة في هذا الأسلوب هي أن وضع مقررات أو موضوعات مختارة سوف يوحي بأن المفاهيم السلوكية لا ترتبط تماماً مع المبادئ المحاسبية وإجراءات المراجعة، وإلا لما كان هناك إمكانية للاختيار. وهذا الإيحاء من شأنه أن يُشعر الطلبة بقلّة الأهمية للمفاهيم السلوكية.

الثالث: إدخال المفاهيم السلوكية في مقررات المحاسبة والمراجعة الحالية، أي أن يتم إلقاء الضوء على الأبعاد السلوكية للمفاهيم والمبادئ والإجراءات للمحاسبة والمراجعة من خلال عملية التدريس لها، ويتولى هذه المهمة واضعو أو مدرسو المقررات المعتمدة للمحاسبة والمراجعة، ويبدو أن هذا الأسلوب معقول وعملي، خصوصاً إذا ما تولى عملية التدريس فريق مؤهل ومدرب على المفاهيم السلوكية، وتطبيقاتها سواء بالأمثلة الواقعية أو اتباع طريقة الحالات العملية أو الافتراضية Case Study للمشكلات السلوكية في مجال المراجعة.

وأياً كان الأسلوب المتبع في إدخال المفاهيم والتطبيقات السلوكية في عملية تعليم المحاسبة والمراجعة، فإن الباحث يعتقد بأنها سوف تتمخض عن نتائج إيجابية، تتمثل في تخريج أفواج من المراجعين الداخليين والخارجيين، يحرصون على تجنب كثير من المعوقات السلوكية، ويحاولون إزالة الأجواء المتوترة في محيط المراجعة ويصلون بالنهاية إلى تحسين صورة المراجعات ومن يقوم بها، لدى الأشخاص الذين تخضع أعمالهم للمراجعة، بهدف تقديم خدمات مفيدة إلى مختلف المستفيدين من عملية المراجعة.

الفرع الثالث

الخوف من عواقب المراجعة الداخلية

يُمثل الخوف حالة عاطفية، تكون بمثابة استجابة إلى تهديد حقيقي، يتطلب نوعاً من السلوك، على شكل هروب أو هجوم. وعندما يكون الإنسان في حالة خوف، فإنه

يكون هناك شيء أمامه معروف له ، يحاول استبعاده أو الهروب منه . أي أن الإنسان يعرف تماماً ما يخيفه^(١) .

وعملية المراجعة الداخلية ، يجب أن يكون لها نتائج وتوصيات ، أي أن لها عواقب معينة ، يُفترض أن تنعكس على مجرى الأحداث في المشروع أو منظمة الأعمال ، وغالباً ما يتحمل مسؤوليتها الأفراد العاملون ، وخصوصاً أولئك الذين روجعت أعمالهم .

عندما تتبنى الإدارة العليا ، ما ورد في تقرير المراجعة ، ويكون فيه إشارة إلى الإنحرافات السلبية أو مجموعة الأخطاء ، فقد تُتخذ هذه النتائج أساساً لتوجيه اللوم أو إيقاع العقوبة على المتسببين في حدوثها .

وكذلك ، عندما يكون في التقرير توصيات مقترحة يتطلب تنفيذها إحداث تغييرات في النظم أو السياسات أو الإجراءات ، فإن ذلك يستلزم ، إضافة أعباء حقيقية على أولئك الذين يطلب منهم التكيف مع التغيرات الجديدة .

ومن هنا يمكن القول أن عواقب المراجعة معروفة تقريباً ، وتحدث حالة من الخوف لدى أولئك الذين سيتحملون تلك العواقب ، سواء أكانت في شكل لوم أو عقوبة أم في شكل تكيف مع التغيرات المطلوبة^(٢) .

أولاً - الخوف من العقوبة :

يشتمل تقرير المراجعة الداخلية بصورته النهائية على ملاحظات ومقترحات وتوصيات تُرفع إلى الإدارة العليا . وعادة ما يتضمن التقرير مواطن الإنحرافات أو الأخطاء ، إلى جانب مواطن القوة والإبداع في المجالات التي تمت مراجعتها ، مدعماً بالأسباب التي أدت إلى وقوع مثل تلك الإنحرافات أو الأخطاء .

وتقوم الإدارة العليا غالباً ، بإجراء تحقيق مع مَنْ تسبب في حدوثهما وقد تكون

(١) زكي محمود هاشم ، مرجع سبق ذكره ، ص ٩٥ .

(٢) انظر نتائج دراسة منتس Mints عام ١٩٧٢ .

النتيجة، مساءلة الأشخاص الذين روجعت أعمالهم، أدبياً، أو قانونياً، وتوقيع العقوبات عليهم أو توجيه اللوم إلى مديريهم. ومن هنا قد يعتقد معظم الذين يخافون من عملية المراجعة أن نتائجها سوف تتمخض عن عقوبات أو مساءلة يتحملون عواقبها شخصياً.

وحالة الخوف هذه، حالة طبيعية موجودة لدى معظم الناس^(١)، فالخوف من العقوبة أو التعرض للانتقاد واللموم، يتولد من الصراع حول الأهداف الشخصية، إذ أن الشخص الذي يتعرض لأي شكل من أشكال العقوبة المادية أو المعنوية، مثل الجزاء المادي، الحرمان من المكافآت، أو الحرمان من فرص الترفيع (الترقية) أو تعريضه للانتقاد أو اللوم أو العقاب من قبل مديره، سوف يشعر بخسارة في الأمن الشخصي، كما أنه يفقد بعض فرص التقدم الوظيفي، أو يشعر بفقدان بعض الإحترام من الزملاء في العمل.

ومما لا شك فيه، أن معظم المديرين أو العاملين في المستويات التشغيلية أو التنفيذية الخاضعة للمراجعة الداخلية، سوف يقاومون كل عمل أو شخص يتسبب في تعريضهم ولو لشبهة العقوبات المادية أو الأدبية.

ومن هنا تبدأ عملية الصراع بين الأشخاص الذين تخضع أعمالهم للمراجعة، وبين المراجع الداخلي، استناداً إلى المخاوف التي قد تتولد عند هؤلاء الأشخاص نتيجة تحسُّبهم من أن يكتشف المراجع لديهم انحرافات حقيقية، أو انحرافات وهمية، أو يسيء المراجع تفسير بعض الأمور لغير صالحهم، فيعرضهم بالتالي للمساءلة والتحقيق والعقوبة.

ثانياً: الخوف من التغيير.

إن حالة الخوف المتعلقة بالتغييرات في السلوك أو التصرفات الإنسانية المعتادة لها مبررات سلوكية قوية^(٢). إذ أن تغيير السلوك بحد ذاته عملية ليست مريحة لجميع الناس أو في جميع الحالات. وغالباً ما يصاب الشخص المُطالب بالتغيير باضطراب وقلق.

(1) L.E. Berry, *op.cit.*, p. 51.

(٢) المزيد من التفصيل انظر زكي محمود هاشم، مرجع سبق ذكره، ص ٢٦٥.

وعملية التغلب على حالة الاضطراب النفسي المصاحبة للتغيير، تختلف من شخص لآخر، فهناك أشخاص يحاولون التكيف مع الأوضاع الجديدة بعد إحداث التغييرات. وهناك أشخاص ربما يصبحون ذوي أنشطة عدوانية ضد التغيرات أو ضد محدثيها. وهناك أشخاص آخرون ربما يهربون من الموقف الجديد بشتى الحيل النفسية، وربما توجد فئة أخرى من الأشخاص يؤدي بهم الاضطراب إلى الوقوع فريسة لصراع نفسي عنيف.

وإذا نظرنا إلى عملية المراجعة الداخلية، نجدها تستهدف إحداث تغيير في سلوك الإدارة العليا، عن طريق التوصية لها باتخاذ إجراءات جديدة، أو تعديل في نظم معتمدة، أو أي من التغييرات في مجالات الأنشطة الإدارية أو التشغيلية المختلفة.

إذن يمكن النظر إلى توصيات المراجعة الداخلية، على أنها دافع، أو محفز Catalyst على التغيير من خلال:

«تقديم التوصيات تبادل المعلومات ← تعديل الاتجاهات ← التصرف أو القرار»^(١).

وبما أن المديرين التنفيذيين لا يُجرون تغييرات في سياساتهم أو أساليبهم، إلا بعد أن يقتنعوا بجدية هذه التغييرات وفعاليتها. وكذلك الإدارة العليا، لا تُقدم على اتخاذ قرارات لإجراء أية تغييرات أو تعديلات، إلا بعد تأكدها من أن هذه التعديلات لها مردودات ملموسة^(٢)، وحيث أن التغييرات المفروضة قسراً على المديرين أو العاملين تنطوي على أسباب فشلها^(٣)، فإنه والحالة هذه يجب على المراجعين الداخليين، أن يكونوا حريصين في تقديم توصياتهم ومقترحاتهم المتعلقة بإجراء أية تعديلات أو تغييرات تتطلب إحداث تغييرات في السلوك الإنساني عند المديرين أو العاملين، إذ يجب دراستها من كافة الجوانب والتأكد من نتائج تطبيقها قبل اقتراحها.

(1) John M. Huegli, "The Internal Auditor As Change Catalyst", *The Internal Auditor* (June 1980), p.54.

(2) Jewel Lansing, "Behavioral Aspects of Auditing in Local Government" *The Internal Auditor* (June, 1977), p. 77.

(3) A.D. Chambers, *op. cit.*, p. 124

لذلك، فإنه إذا ما اعتقد المراجعون، بأن التغييرات التي يقترحونها بناءة، وتؤدي إلى رفع الكفاية الإنتاجية، يجب عليهم ألا يكتفوا بمجرد اقتراحها، وإنما يجب عليهم أن يجمعوا كل الأسباب والمبررات التي تُقنِع الإدارة العليا أولاً بضرورة تبني هذه المقترحات، وتضمن عدم معارضة المقترحات من قبل المُطالبين بها ثانياً.

إنَّ هذا الأمر، يتطلب من المراجعين التعامل مع المديرين بلباقة وحنكة، ويحاولون ما أمكنهم ترجمة أفكارهم، إلى أفعال ملموسة، وحقائق ماثلة أمام الجميع، لا سيما إذا ما قررت الإدارة العليا الموافقة على تطبيق المقترحات التي تقدّم بها المراجعون. عندئذ يبقى على المراجعين دور هام، وهو الحصول على قبول المديرين لإجراء التعديل أو التغيير في سياساتهم وأساليبهم باقتناع تام.

وعملية اقتناع المديرين بضرورة التغيير هامة، لأنه قد يكون المديرون من الناحية العقلية، (معترفين) داخلياً بقيمة التغييرات التي يقترحها المراجعون، ولكن من الناحية النفسية العاطفية (يقاومون) إجراءاتها، وذلك لعدة أسباب هي^(١):

١. ينظر بعض المديرين إلى التغييرات المطلوبة منهم على أنها تهديد لصورتهم الذاتية. وهؤلاء هم في الغالب من النوع العصبي «Neurotic» الذين يقاومون أي تغيير مقترح، لأنهم يفسرونه على أنه هجوم شخصي عليهم.
٢. يخاف بعض المديرين من إجراء التغييرات، لأنها سوف تؤدي غالباً إلى إحداث تبديلات في العلاقات الاجتماعية التي تعودوا عليها، وقد يتخوفون من أن ينظر إليهم الآخرون إذا ما قبلوا بالتغييرات الفنية المقترحة، وكأنهم لا يملكون وجهات نظر واضحة حول عملياتهم.
٣. يتحسب المديرون من أن يترتب على التغييرات المقترحة، اضطراب الإدارة العليا إلى

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

J.M. Huegli, op. cit., p. 56. (أ)

ب) 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 ٥٠٧ وما بعدها.

نقلهم إلى أماكن عمل أخرى، وهذا النقل حتماً سوف يحرمهم من الشعور بالانتماء Affiliation إلى المجموعات التي كانوا يعملون معهم.

٤. ينطوي أي تغيير على الشعور بعدم الاطمئنان إلى المستقبل غير المؤكد، للتغيرات المطلوبة وغير المجربة. ومن هنا فقد يقاوم بعض المديرين التغيرات التي تضطرهم إلى التعامل مع ظروف غامضة أو غير مؤكدة. وقد يقاوم بعض المديرين مقترحات المراجعين حول المستقبل، خوفاً من أن يفسر قبولهم على أنهم غير قادرين على التعامل مع المستقبل بأنفسهم. لذلك فهم يرفضون أي تغيير حتى لا يقال عنهم بأنهم العوبة في أيدي المراجعين مثلاً.

٥. يقاوم بعض المديرين عادة أية تغييرات مقترحة من المراجعين الداخليين، لأنهم لا يثقون بهم، ولاعتقادهم الجازم، بأن المراجعين يمتلكون اتجاهات مختلفة عن اتجاهات المديرين. وكذلك، فإن المديرين ربما ينظرون إلى المراجعين كقاصرين عن إدراك كنه العمليات الإدارية أو التشغيلية كما يدركها هؤلاء المدبرون.

لذلك، فقد تكون مقاومة المدير للتغيير المقترح، نابعة من شعوره أو اقتناعه بأن المراجع الداخلي لا يمكن في أية حال من الأحوال، أن يتعلم طبيعة الأعمال أو الأنشطة الإدارية خلال الوقت المخصص لمراجعتها، وبالتالي فإن مقترحاته لا تشكل الحلول الصحيحة للمشكلات المطروحة.

أيضاً قد تنشأ المقاومة لدى المدير أصلاً، كرد فعل على مواقف اتخذها المراجع الداخلي أثناء عملية المراجعة، كأن يكون المراجع قد أغفل الكثير من المقترحات والحلول التي قدمها المدير بشأن حل المشكلات المطروحة، أو لم يتقبل المراجع أية معلومات تقدم بها له هذا المدير في هذا الشأن. لذلك وبالمقابل فإن المدير يتخذ موقفاً معاكساً، ويرفض كل ما يُقدَّم من المراجع بصرف النظر عن صحته أو خطئه.

٦. يقاوم بعض المديرين التغيرات المطلوبة خوفاً من أن يترتب عليها كثرة في التعليمات أو زيادة في إجراءات الرقابة، فمن الممكن عند إدخال أية تغييرات في محيط العمل أن يخضع العاملون لضغوط مختلفة من جانب المشرفين والإدارة العليا والخبراء لإنجاح هذه التغيرات وضمان استمرارها. وتجنباً لتلك الضغوط المحتملة يقاوم

المديرون أية تغييرات مقترحة حرصاً على مشاعر ووحدة العاملين تحت إشرافهم .
٧ . ترجع مقاومة بعض المديرين والعاملين للتغييرات إلى الخوف من أن تنفيذها يحتاج إلى جهود إضافية ، تجعل أعباء حياتهم أكثر قسوة أو أكثر صعوبة . وغالباً ما يرتاح الإنسان نفسياً ، وجسدياً إلى الأعمال أو الأفعال أو الأفكار التي تعود عليها مع مرور الزمن ، واكتسب خبرة فيها ، فأى تغيير فيها ، سوف يضطره إلى تعلّم مهارات جديدة ، أو التعايش مع أفكار جديدة ، لا يرغب في بذل المزيد من الجهود في تعلّمها .