



## تمهيد:

تُعد المراجعة الداخلية ووظيفة تقييم مستقلة تنشأ داخل المؤسسة لفحص ومراجعة كافة أنشطتها كخدمة لأهداف هذه المؤسسة، وذلك عن طريق تزويد مختلف أعضاء المؤسسة بالمعلومات والتقييمات والتحليلات والتوصيات التي تعينهم على تحمل مسؤولياتهم بكفاءة وفعالية.

وفي الواقع، فإن مهمة المراجع الداخلي تُعد من المهام الصعبة، ذلك لأنه يجب عليه أن ينجح في إنجاز المتطلبات الفنية لوظيفة المراجعة الداخلية، وفي نفس الوقت عليه أن يوفق بين اتجاهات متضادة ويوازي بين متطلبات سلوكية متعارضة في طبيعتها، وخصوصاً في داخل التنظيمات التي لا تخلو من الصراعات المختلفة ضمن إطار معقد من التفاعلات والعلاقات الإنسانية. ولذلك فإن نجاح المراجع الداخلي في تأدية واجباته لا يتوقف على مهاراته الفنية وإلمامه الجيد بجميع الجوانب الإجرائية لوظيفة المراجعة الداخلية فقط، وإنما يجب عليه فضلاً عن ذلك أن يبرع أيضاً في مهارات أخرى تنتسب إلى المفاهيم السلوكية البحتة.

فالجوانب السلوكية تتعلق بالتأثيرات النفسية التي تترتب على عملية المراجعة الداخلية أو الآثار السلوكية التي تتولد عن تصرفات المراجعين الداخليين أثناء إعداد وتنفيذ مراجعاتهم، وما ينشأ منها عن توصياتهم، والتي تنعكس بالتالي على اتجاهات ومواقف فئات مختلفة داخل التنظيم وخارجه تجاه المراجع والمراجعة الداخلية.

إن جهات عديدة داخل المؤسسة تتأثر بنتائج البرامج التي ينفذها فريق المراجعة الداخلية، تنعكس هذه الأخيرة على سلوك وتصرفات المتأثرين بها، ولعل أكثر الجهات تأثراً من الناحية السلوكية هم الأشخاص الذين تخضع أعمالهم للمراجعة، الإدارة العليا، المراجعون الداخليون أنفسهم، والمراجعون الخارجيون كذلك.

وقد تنشأ عن تلك التأثيرات علاقات متبادلة بين وظيفة المراجعة الداخلية ومن يقوم بها من جهة، والأفراد الآخرون من جهة أخرى، ويتوقف نجاح المراجعة الداخلية في معظم الأحيان على نوعية تلك العلاقات، وعلى مدى إيجابيتها. و مما سبق يمكن استخلاص سؤال الإشكالية الرئيسي:

ما هي العوامل التي تؤثر على تعزيز قبول المراجعة الداخلية في المؤسسة و كيف أن تلك العلاقات تؤثر على كفاءة ومقدرة المراجع الداخلي؟

و ينبثق عن هذا السؤال الأسئلة الفرعية التالية:

- ما هي الشروط الواجب توافرها لإيجاد علاقة تعاون ايجابية بين المراجع الداخلي والأفراد محل المراجعة؟
- ما الأسباب المؤدية إلى نشوء الصراع بين المراجع الداخلي والأفراد محل المراجعة؟
- ما أهمية علاقة التعاون بين المراجع الداخلي والأفراد محل المراجعة؟
- كيف يمكن للمراجع الداخلي أن يحقق علاقات عمل أكثر تعاوناً مع الأفراد محل المراجعة؟
- هل يؤثر سلوك، كفاءة، عمر و جنس، شخصية، خبرة و مؤهلات المراجع الداخلي على قبوله من طرف الأشخاص الذين تخضع أعمالهم لمراجعاته؟

➤ هل تؤثر سرعة الانجاز ، اكتشافات و دعم الإدارة العليا للمراجع الداخلي على قبوله من طرف الأشخاص الذين تخضع أعمالهم لمراجعتها ؟

**فرضيات الدراسة:** للإجابة عن الإشكالية الرئيسية و الأسئلة الفرعية يمكن أن نضع الفرضيات التالية:

\* لا توجد علاقة تعاونية بين المراجع الداخلي والشخص الخاضع للمراجعة و بينه وبين الإدارة العليا.

\* إن الصفات الشخصية للمراجع الداخلي ليس لها أي تأثير على عمل المراجع ولا على تعزيز قبوله من طرف الأشخاص الذين تخضع أعمالهم للمراجعة.

**أهداف الدراسة:** تهدف هذه الدراسة إلى:

\* تسليط الضوء على الطرق و الأساليب و العوامل التي يمكن عن طريق إتباعها التأثير على اتجاهات أفراد المؤسسة.

\* تعزيز قبول أفراد المؤسسة لوظيفة المراجعة الداخلية و نحو من يقوم بها من خلال دراسة مختلف الجوانب لعلاقات تنفيذ هذه العملية للتغلب على المعوقات التي قد تعترض المراجعين

\* دراسة مختلف العلاقات التي تربط المراجع الداخلي مع الافراد المتعاملين معه و ما يجب أن يكون فيه من صفات من اجل تعزيز قبوله من طرف الأشخاص الذين تخضع أعمالهم للمراجعة.

**للقيام بمتطلبات هذه الدراسة نتبع المحاور التالية:**

أولاً: إمكانية وجود علاقة تعاونية بين المراجع الداخلي والشخص الخاضع للمراجعة.

ثانياً: علاقة المراجع الداخلي بالمراجع الخارجي .

ثالثاً: علاقة المراجع الداخلي مع الإدارة.

رابعاً: صفات المراجع الداخلي الشخصية.

خامساً: الاعتراف بالمدققين الداخليين وتعزيز قبولهم.

سادساً: دراسة ميدانية من اجل تحديد العوامل التي تؤثر على تعزيز قبول المراجعة الداخلية في المؤسسة الوطنية لإنتاج أجهزة القياس و المراقبة بالعلمة .

**أولاً: إمكانية وجود علاقة تعاونية بين المراجع الداخلي والشخص الخاضع للمراجعة**

يعد التعاون أحد المظاهر الإيجابية للتفاعل الاجتماعي داخل المؤسسة، و يعد من المطالب الأساسية التي تنادي بها الإدارة العليا(المؤسسة الام سونلغاز والتي تحاول المؤسسة المعنية بالدراسة تطبيقها) و تسعى إلى الوصول لتحقيقه بين جميع أفراد المؤسسة، لذا فإن التعاون بين المراجع الداخلي والأفراد الذين تخضع أعمالهم للمراجعة يعد أحد المتطلبات الأساسية في هذا الاتجاه، فالمراجع لا يتمكن بسهولة من الوصول إلى أهدافه وتقييماته للعمليات بدون تضافر جهود وتعاون العديد من الأشخاص الذين يقومون بهذه العمليات .

و بالتالي فان دراسة العلاقة التعاونية وإمكانية وجود هذه الأخيرة بين المراجع الداخلي والشخص الخاضع للمراجعة، وبالتالى إبراز أهمية وجود مثل هذه العلاقة.

إن اختلاف وجهات النظر بين المراجع الداخلي والشخص الذي تخضع أعماله للمراجعة قد يكون راجعا إلى طبيعة أعمالهما والأدوار المسندة إلى كل منهما داخل المؤسسة، ووجود مثل هذا الاختلاف لا يعد أمرا مرغوبا فيه دائما، بل على العكس فربما يكون وجوده مفيدا لزيادة فعالية المراجعة الداخلية.

فاختلاف وجهات النظر هذه قد تدفع المراجع الداخلي إلى المزيد من البحث عن أسباب حدوث الانحرافات أو الأخطاء، وهذا من شأنه أن يوصله إلى حقائق كان من غير الممكن أن يصل إليها لولا اختلافه مع الشخص الخاضع للمراجعة، ولا شك أن الحقائق تزيد من موضوعية المراجعة الداخلية وتدعم أهميتها في نظر أفراد المؤسسة.(1)

وفي الواقع فإن المراجع الداخلي يستطيع أن يتعامل مع الأشخاص الخاضعين لمراجعته على أساس علاقة تفاعلية إيجابية، وذلك إذا تمكن أولا من اكتساب احترامهم واقتنعوا بأنه يستطيع مساعدتهم في حل مشاكلهم وتحسين عملياتهم دون أن يتعرضوا للمساءلة أو توجيه اللوم إليهم(2).

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

#### أ/ أهمية التعاون بين المراجع الداخلي والشخص الخاضع للمراجعة

يعد التعاون بين المراجع الداخلي والشخص الخاضع للمراجعة عاملا هاما في إنجاح عملية المراجعة الداخلية في أغلب الحالات (3)، ويمكن إبراز أهمية هذه العلاقة التعاونية من خلال التالي:

- من غير المعقول أن يكون المراجع الداخلي ملما بجميع الجوانب الفنية للعمليات والأنشطة التي يراجعها، وبالتالى فإن عمله لا يكون كاملا، بمعنى يكون عمله ناقصا إذا لم يتلق المعلومات الدقيقة عن الأمور أو الجوانب السابقة الذكر من الأشخاص الذين يقومون بها أو يشرفون عليها. فابسط الطرق لجميع المعلومات هو إجراء مقابلات مباشرة مع جميع أفراد المستويات الإدارية وإجراء حوارات في شكل أسئلة عن كيفية تنفيذهم لمهام أعمالهم(4).

ولن يتمكن المراجع الداخلي من الحصول على معلومات حقيقية إذا كان لدى من يسأله عنها شعور بعدم الثقة في المراجعين، وعدم الاطمئنان إليهم، أو إذا كان لديه أدنى شك بأن مثل هذه المعلومات من الممكن أن تستخدم ضده في المستقبل(5).

- إن الأشخاص الخاضعين للمراجعة إذا كانوا مقتنعين بأن المراجع الداخلي هو محل التعاون معهم، وبالتالى سوف يقومون بإخبار المراجع الداخلي بنقاط الضعف الموجودة في العمليات أو في المؤسسة ككل، وذلك بسبب الممارسة اليومية والخبرة.(6)

- إن المراجع الداخلي إذا ما شعر بتعاون الأشخاص الخاضعين للمراجعة معه، يجعله ذلك يشعر بأنه ينتمي إلى أفراد المؤسسة، وهذا الشعور سيدفعه إلى تقديم مساعدات تساهم في تسهيل تأدية واجبات الأشخاص الخاضعين للمراجعة.(7)

- تساعد علاقة التعاون على زيادة قبول الأشخاص الخاضعين للمراجعة لعملية المراجعة في حد ذاتها. وقبول من يقوم بها كذلك، حيث إن هذا القبول يؤدي في كثير من الأحيان إلى خلق حالة من الاستعداد النفسي لدى الشخص الخاضع للمراجعة لقبول توصيات المراجع الداخلي ، وعدم الاعتراض على نتائج مراجعته<sup>(8)</sup>.

يمكن القول أن التعاون بين المراجع الداخلي والأشخاص الخاضعين للمراجعة والتفاهم الكلي بينهما يعد أمرا بالغ الأهمية، فبدون هذا التعاون لن يتمكن المراجع من الوصول إلى نتائج حقيقية وفعالة، ولن يتوصل كذلك إلى إحداث التغييرات اللازمة التي ينبغي أن تترتب عن تلك النتائج والتوصيات.

### ب/ علاقة التضارب بين المراجعة الداخلية والأفراد الخاضعين للمراجعة

نتيجة لقيام المراجع بأعماله المحددة داخل المؤسسة، قد تنشأ بينه وبين الشخص الذي يراجع أعماله علاقة غير إيجابية، وربما تصل تلك العلاقة في كثير من الأحيان إلى درجة التضارب.<sup>(9)</sup>

فإذا ما تصور الشخص الذي يخضع للمراجعة بأن المراجع يسعى إلى اصطیاد أخطائه، والتقارير عن سوء تصرفاته إلى الإدارة العليا، فإن شعور هذا الشخص سوف يكون غير ودي نحو المراجع الداخلي ، وفي هذه الحالة فإن ذلك الشخص سوف يتخذ موقفا عدائيا نحو المراجع، وربما تكون نتيجة هذا الاتجاه رفض الشخص الخاضع للمراجعة تعاونه مع المراجع الداخلي ، وفي كثير من الحالات تهرب الشخص من أن تخضع أعماله لأية مراجعة أو تقييم مهما كانت الغاية من عملية المراجعة<sup>(10)</sup>.

إن مثل هذه العلاقة السلبية يمكن أن تتولد عن عدة عوامل، سوف نتناولها ضمن ثلاثة نقاط وهي:

### 1- التضارب الكامن في طبيعة دور المراجع الداخلي

إن المراجع الداخلي شخص يؤدي دورا داخل المؤسسة، والمتوقع من المراجع الداخلي في الوقت الحالي الكثير، فإن ذلك يلزمه بذل المزيد من الجهود ليحافظ على حقه في الدور المسند إليه<sup>(11)</sup> هذا من ناحية، ومن ناحية أخرى ينبغي على المراجع الداخلي أن يدخل في عملية تفاوض مع بقية المجموعات التنفيذية والاستشارية لتحديد دور كل شخص منهم.

كما ينبغي على المراجع الداخلي أن يدرك أن عمله يتمثل في إبداء النصيحة الاستشارية، وليس إصدار الأوامر، وأن نتائج عمله تباع إلى الآخرين ولا تفرض عليهم، ولذلك فإن دور المراجع الداخلي في أية مؤسسة يعد دورا استشاريا واقتراحاته غير ملزمة.<sup>(12)</sup>

وتقوم طبيعة الدور الاستشاري على أساس الرضا وقبول هذا الدور، ولا تستند على الإكراه كآساس للعمل أو تنفيذ هذا الدور من خلال التأثير على الآخرين، فالعمل بالإكراه سوف يؤدي إلى تعطيل مهام المراجعة<sup>(13)</sup>.

### 2- صورة المراجع الداخلي

تعاني صورة المراجع الداخلي كثيرا، فتكونت لدى معظم الأشخاص الذين تخضع أعمالهم لمراجعته فكرة أنه طرف خارجي غريب عنهم، يقوم بكشف الأخطاء والانحرافات، وأنه كذلك يهمل المشاعر الإنسانية ولا يهتم إلا بالمنطق.<sup>(14)</sup>

وفي الواقع فإن للمراجع الداخلي ثلاثة صور ينظر إليه من خلالها وهي:

1- الصورة التي يكونها الآخرون له.

2- الصورة التي يكونها المراجع الداخلي لنفسه.

3- الصورة الحقيقية للمراجع الداخلي .

وأي اختلاف بين هذه الصور يؤدي -غالبا- إلى إحداث مشاعر سلبية نحو المراجع الداخلي ، وتنتج عن هذا في النهاية رفض الأشخاص الخاضعين للمراجعة المساعدة في إنجاح مهمته ، فالمراجع الداخلي رغم محاولاته العديدة التي يبذلها يظهر بصورة الخبير أو المستشار، فإن طبيعة دوره نفسها تجعله يبدو كأحد رجال الشرطة.<sup>(15)</sup>

ولا شك أن الدلالات السلبية لكلمة " الرقابة" تقوى الدلالات السلبية لكلمة "المراجعة" وتزيد من صعوبة الحصول على التأييد التام لجهود المراجعين الداخليين من قبل الأشخاص الخاضعين للمراجعة<sup>(16)</sup>، فالرقابة بالنسبة للأفراد قد لا تكون عملية محببة إلى أنفسهم<sup>(17)</sup>.

وفي الواقع، فإن طبيعة عمل المراجع الداخلي لا تساعد في التخلص من الصورة المنسوبة إليه على أنه رجل يقوم بنقل كل الاخطاء والمعلومات الى الادارة ، فهناك العديد من المؤشرات التي تجعل معظم أفراد المؤسسة لا يقتنعون بجديّة دوره الاستشاري، ومن هذه المؤشرات ما يلي:<sup>(18)</sup>

1- دورة تقارير المراجعة الداخلية من المراجعين الداخليين إلى الإدارة العليا وبالعكس.

2- خط الاتصال المفتوح والتقرير المباشر إلى المدير العام.

3- حق المراجع الداخلي في القيام بأية مراجعة وفي أي وقت يشاء.

4- حرية المراجع الداخلي في مراجعة وتقييم سجلات وأعمال الأفراد وفي جميع الأوقات التي يختارها.

#### أ/ خوف الشخص الخاضع للمراجعة من العقوبة

التقرير النهائي لأعمال المراجعة الداخلية عبارة عن ملخص مكتوب تنقل فيه جميع الملاحظات والمقترحات وتوصيات المراجع الداخلي إلى الإدارة العليا، ولا شك أنه يتضمن الأخطاء والانحرافات إن وجدت، وكذلك أسباب حدوثها، وبالتالي فالمؤسسة تستخدم تلك التقارير كأساس لمساءلة المديرين، أو توقيع العقوبة عليهم، وهنا تنشأ حالة الخوف لدى الأفراد الذين روجت أعمالهم.<sup>(19)</sup>

#### ب/ خوف الشخص الخاضع للمراجعة من التغيير

إن خوف الشخص الخاضع للمراجعة من التغييرات التي قد تحدث أو تترتب عن نتائج المراجعة أو توصيات المراجع الداخلي له مبرراته السلوكية، فأى تغيير في ممارسات هذا الشخص قد يتطلب منه تغيير في سلوكه العادي، قد يحول الشخص المطالب بالتغيير إلى شخص ذي نشاط عدواني ضد محدث التغيير أو المتسبب فيه، وبالتأكيد إذا ما حدث التغيير سوف يوجهون الاتهام الأول والأخير للمراجع الداخلي.<sup>(20)</sup>

بمعنى أن يُنظر إلى المراجع الداخلي على أنه دافع إلى التغيير أو محفز له، وبالتالي فإن مقاومتهم لهذه المطالبة قد تتجه إلى مقاومة دور المراجع الداخلي .<sup>(21)</sup>

### ج/ سلوك المراجعين أثناء تنفيذ عملية المراجعة الداخلية

إن نسبة كبيرة من الانطباعات الشخصية عن المراجع الداخلي تتكون لدى أفراد المؤسسة خلال فترة خضوع أعمالهم للمراجعة الداخلية، كما أن معظم اتجاهات هؤلاء الأفراد ومواقفهم من المراجع الداخلي تتغير وفقاً لسلوك المراجعين وتصرفاتهم الظاهرة أثناء فترة المراجعة.

فالمراجعون الذين يضعون أنفسهم في مركز القوة على الأشخاص الخاضعين للمراجعة، ويستبدون في استعمال الصلاحيات الممنوحة لهم، يمكنهم بسهولة إفساد العلاقة التي تربطهم مع من يتعاملون معهم. ويؤدي سلوكهم هذا إلى إحداث حالة من التضارب في تلك العلاقات وفي أقرب الأوقات. (22)

وقد تزداد حدة تؤثر العلاقة بين المراجعين الداخليين والأشخاص الخاضعين للمراجعة لتصرفات البعض منهم، والذين يحاولون باستمرار إثبات نجاحهم من خلال إظهار عجز الخاضعين للمراجعة، فهم يقومون بتوجيه الانتقادات السلبية دون التقدم بمقترحات تساعد على معالجة الأوضاع الخاطئة إن وجدت. (23)

وعلى الرغم من اعتراف مختلف الباحثين في مجال المراجعة بأن العنصر الإنساني أصبح عنصراً مهماً وهاماً في نجاح مهمة المراجعة الداخلية، فالاعتبارات والمفاهيم السلوكية أصبحت مجالاً بالغ الأهمية، الأمر الذي جعل العديد للمطالبة بتدريسها ضمن مقررات المحاسبة والمراجعة بشكل جوهري. (24)

### ثانياً: علاقة المراجع الداخلي مع الإدارة

إن الإدارة العليا هي التي تحدد نطاق المراجعة الداخلية وحدود مسؤولياتها، وسياساتها، كما أن عليها أن تعتبر المراجعين الداخليين بمثابة عينها وضميرها اليقظين، لذلك يطلب من المراجعين الداخليين المحافظة دائماً على الأمانة، والاستقامة الشخصية والحرص على اليقظة والموضوعية، والعمل على تنمية قدراتهم الفنية، وحتى اشتراكهم في حل المشاكل الإدارية. (25)

أو قد تضطر للتعاقد مع أطراف خارجية بغية طلب الخدمات التقييمية وهذا قد يؤدي إلى اهتزاز صورة المراجع الداخلية في أعين المراجعين الداخليين في حد ذاتهم، وكذلك اهتزازها في أعين باقي أفراد المؤسسة. (26)

### \* العلاقات الوظيفية داخل وحدة المراجعة الداخلية

يعد النجاح في إنجاز العمل على الوجه الصحيح من الأمور التي تهم الفرد العامل في أي مؤسسة، فهذا المطلوب يعد من أعلى مستويات الأهمية لدى المراجعين الداخليين.

فمن خلال الأعمال المنفذة بنجاح يستطيع المراجعون اكتساب الشرعية كمتخصصين داخل مؤسستهم، وإذا ما سار جميع أعضاء المؤسسة من أدنى المستويات الإدارية إلى رئيس مجلس الإدارة وراء توصيات المراجعين الداخليين، واتخذوا قراراتهم بناء على نتائج المراجعة دون تردد، عندها فقط يمكن القول بأن المراجعين الداخليين قد تحملوا جميع مسؤولياتهم بأمانة، وقاموا بواجباتهم على أكمل وجه، وتحققت بذلك أهدافهم، ومنها تحقق أهداف المؤسسة ككل. (27)

كما يستطيع مدير إدارة المراجعة الداخلية المساهمة في إنجاز عمل أو مهمة فريق المراجعة الداخلية من خلال تعزيز وجودهم ومساندتهم على التمسك بوجهات نظرهم. (28)

## ثالثاً: علاقة المراجع الداخلي بالمراجع الخارجي

### 1: أساس العلاقة بين المراجع الداخلي والمراجع الخارجي

يقوم المراجع الخارجي بفحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية المطبق في المؤسسة بهدف تكوين رأى فنى محايد عن كفايته الإنتاجية، بقصد تحديد مدى إجراءات المراجعة الاختبارية التي سيقوم بها. (29)

وبما أن إدارة المراجعة الداخلية تقوم بأعمال تعد جزءاً هاماً من نظام الرقابة الكلى للمؤسسة، وبالتالي فالمراجع الخارجي يقوم بالاعتماد على وظيفة المراجعة الداخلية لتحديد مستوى اختباراته وإجراءات مراجعته، وبالتالي فالمراجع الخارجي يقيم ما يلي: (30)

أ- درجة استقلالية المراجع الداخلي عن مسؤولي الوظائف التي يقوم بمراجعتها.

ب- عدد الموظفين المؤهلين و ذوي الخبرة المستخدمين في إدارة المراجعة الداخلية.

لكن مهما بلغت كفاية وفعالية المراجعة الداخلية في أي مؤسسة، فإنها لا تعد بديلاً عن المراجعة التي ينبغي أن يقوم بها المراجع الخارجي، وذلك لأن كلا من المراجع الداخلي والخارجي له أهداف مختلفة وخدمات متميزة. (31)

### 2: علاقة التعاون بين المراجع الداخلي والمراجع الخارجي

لا ينبغي أن يرفض فريق المراجعة الداخلية التعاون مع فريق المراجعة الخارجية، وذلك من أجل رفع كفاءة نظم الرقابة الداخلية بغرض زيادة أو رفع فعالية النظام الكلى للمراجعة (المراجعة الداخلية والخارجية). (32)

ومما لاشك فيه أن أدوار المراجعين الداخليين تختلف كثيراً عن أدوار المراجعين الخارجيين (33) وعلى الرغم من ذلك، فإنه تبقى هناك علاقة تفاعل متبادلة بينهما، ومن الممكن تنسيق هذه العلاقة بهدف زيادة التعاون بينهما. (34)

غير أن الباحث Page ركز على المساعدة التي يمكن ان يقدمها المراجع الخارجي للمراجع الداخلي ، وقد صنفها في نوعين أساسيين وهما: (35)

**الصنف الأول:** يقوم المراجع الخارجي بتقييم موضوعي غير متحيز لنظام الرقابة الداخلية، وبالتالي فإنه يستطيع تقديم توصيات من شأنها أن تساعد دراسة وتحليل الاتجاهات المستقبلية.

**الصنف الثاني** نتيجة لقيام المراجع الخارجي بتقييماته في مؤسسات مختلفة تتكون لديه الخبرة الكافية والعالية والمعرفة الواسعة بنظم الرقابة الداخلية، وبالتالي يستطيع تقديم التحليلات والتقييمات والتوصيات التي تساهم في تحسين عمليات المؤسسة، وبالتالي تساعد هذه الأخيرة في تطوير وظيفة المراجعة الداخلية.

إن الباحث Page ركز على المساعدات التي تقدمها المراجعة الخارجية لنظيرتها المراجعة الداخلية؛ لأن Page أصلاً مراجع خارجي، والدليل على ذلك أن الباحث Ferrier وهو مراجع داخلي يعتقد عكس ما يراه Page، فينظر إلى مفهوم العلاقة بين المراجع الداخلي والخارجي على أنها علاقة منفعة متبادلة، وأكثر من ذلك على أنها علاقة تقييم متبادلة ويصورها على النحو التالي: (36)



وفي ظل هذا المفهوم للعلاقة فإن Ferrier يرى بأنه يمكن للمراجع الداخلي أن يقيم أعمال المراجع الخارجي ويقدم رأيه فيها إلى لجنة المراجع أو الإدارة العليا، فالمرجع مَعْنَى كذلك بعملية تقييم أعمال المراجع الخارجي كجزء من معرفة فعالية التكاليف التي تتحملها مؤسسته مقابل الخدمات الاستشارية التي يقدمها المراجع الخارجي كخبير أو مستشار من خارج المؤسسة. (37)

### 3: استخلاص العلاقة بين المراجع الداخلي والمراجع الخارجي

إن العلاقة بين المراجع الداخلي والمراجع الخارجي سوف تنعكس بالتأكيد على عملية المراجع ككل، فالعلاقة المثلى سوف تؤدي إلى رفع كفاءة وفعالية واقتصادية عملية المراجعة، أما العلاقة غير الجيدة قد تؤدي إلى ازدواج العمل وزيادة تكلفة عملية المراجعة، وقد حدد أربعة مستويات للعلاقة بين المراجع الداخلي والمراجع الخارجي وهي: (38)

#### المستوى الأول: التعايش Coexistence - المستوى الثاني: التنسيق Coordination

#### المستوى الثالث: التكامل Integration - المستوى الرابع: الشراكة Partnering

وحتى يستطيع المراجع الخارجي الاعتماد على وظيفة المراجعة الداخلية بهذا المستوى، لا بد أن تحقق له وظيفة المراجعة الداخلية الاعتمادية Reliable، حيث أشارت Brune إلى بعض المميزات التي حددها بعض المراجعين الخارجيين من ثلاثة من أشهر مكاتب المراجعة، ومن وجهة نظرهم للاعتمادية Reliability على وظيفة المراجعة الداخلية وهي: (39)

- هيئة مؤهلة Compétent Staff.

- استقلالية وظيفة المراجعة الداخلية Independence of Internal Audit Fonction.

ومن المفيد لأداء عملية مراجعة بجودة عالية تحقيق درجة عالية من الثقة والاعتمادية بين كل من المراجعين الداخليين والمراجعين الخارجيين كأفراد Individuals، وهو أمر متعلق بالجوانب السلوكية لهؤلاء الأفراد، حيث يرى ECIIA (40) بأن العلاقة بين المراجع الداخلي والخارجي هي علاقة بين أشخاص، مدير المراجعة الداخلي وشريك المراجعة من مكتب المراجع الخارجي،

#### رابعاً: صفات المراجع الداخلي الشخصية:

إن فعالية وظيفة المراجعة الداخلية تتوقف على توفر بعض الصفات والقدرات الشخصية للقائمين على تنفيذ برامجهم، فالمرجع الداخلي الناجح هو الذي يضمن نجاح وفعالية مراجعته، و المراجع الداخلي الفاشل هو أقدر الناس على جعل عملياته بغیضة ويزيد من أعدائها داخل التنظيم ويقلل من نتائجها الإيجابية، وعليه فإن وظيفة المراجعة الداخلية تتطلب نوعية من المراجعين تتوفر فيهم الصفات التالية (41):

#### 1- الوعي الإداري. 2- الدافع الشخصي. 3- الحكمة وبعد النظر. 4 - القدرة الاتصالية:

يجب على المراجع الداخلي أن يكون صبوراً جداً لأن الجزء الأكبر من عمله ذو طبيعة روتينية تدعو للملل.

كما يجب أن يكون كنوماً أميناً يحافظ على أسرار العمل التي يطلع عليها أثناء قيامه بواجباته ووظيفته.

ويكون سيد نفسه لا سلطان عليه غير ضميره، وأن يضع مصلحة عمله في مصلحته من حيث الأولوية<sup>(43)</sup>.

#### خامسا: الاعتراف بالمدققين الداخليين وتعزيز قبولهم:

إن وظيفة المراجع الداخلي تختلف عن أية وظيفة أخرى داخل المشروعات أو منظمات الأعمال من حيث طبيعتها، كما أنها تختلف أيضاً عن طبيعة مهنة المراجع الخارجي، وهذا الاختلاف يتطلب اعترافاً بها كوظيفة متميزة، على اعتبار أن المراجعين الداخليين ليسوا تابعين إلى إحدى المهن الأخرى، ويعود هذا التمييز إلى أن للمراجعة الداخلية أهدافاً ومجالات ونتائج وعملاء ومهارات مختلفة عن كل ما يناظرها في الوظائف أو المهن الأخرى.

ويؤيد هذا الاتجاه سوير (Sawyer) حيث يقول:

- " نحن - المراجعون الداخليون - لسنا أحسن ولا أسوأ من أحد، ولكننا فقط مختلفون عن الآخرين، فوظيفتنا ليست فرعاً من المحاسبة العامة أو فرعاً من المحاسبة الإدارية، أو فرعاً من الهندسة الصناعية، أو فرعاً من تحليل النظم، نحن فقط مراجعون داخليين " .

لذلك فإن (Sawyer)<sup>(44)</sup> يطلب من المدققين الداخليين السعي إلى اكتساب اعتراف الآخرين بالتدقيق الداخلي كوظيفة مستقلة متميزة.

أما هارمير (Harmeyer)<sup>(45)</sup> فيطالب بأكثر من الاعتراف، حيث يقول:

- " يجب علينا كمدققين ألا نكتفي بمجرد الاعتراف، بل يجب علينا أن نسعى إلى القبول " .

والقبول اعتراف غير رسمي ولكنه ذاتي يحدث دون ضغوط خارجية ينطوي على الاقتناع أكثر من الإكراه ويؤدي غالباً إلى اتخاذ مواقف إيجابية تجاه الموضوع أو الشخص المقبول. وهذا القبول هو الذي يجب على المدققين الداخليين أن يسعوا من أجل الوصول إليه كهدف نهائي الذي يقبلون أدوارهم، ولا شك أن التعاون يثمر دائماً نتائج إيجابية أكثر من التنافر<sup>(46)</sup>.

سادسا: دراسة ميدانية من أجل تحديد العوامل التي تؤثر على تعزيز قبول المراجعة الداخلية في المؤسسة الوطنية لإنتاج أجهزة القياس و المراقبة بالعلمة و كيف أن تلك العلاقات تؤثر على كفاءة ومقدرة المراجع الداخلي

تم توزيع قائمة استقصاء على جميع أفراد العينة، وقد طلب منهم الإجابة عليها ثم إعادة لها إلى الباحثة، وقد تمت الإجابة عليها فعلاً من قبل أفراد العينة المختارة، حيث الدراسة الأولية احتوت على 20 سؤالاً، كان الغرض منها هو:

\* تعزيز قبول المراجعة الداخلية في المؤسسة E.N.A.M.C حيث كان عدد حجم العينة المعنية بالدراسة بالمرحلة الأولى يمثلون نسبة (56% من إجمالي عدد العمال بالمؤسسة و المحدد ب 800 عامل)

وهم الموظفين الذين تخضع أعمالهم للمراجعة و الوقوف على العلاقة التي تربطهم بالمراجع الداخلي

استبيان الدراسة الميدانية:

هذا الجزء من الاستبيان هو من أجل: " رأي كل موظف في وظيفة المراجعة الداخلية وتعزيز قبولها في المؤسسة الوطنية لإنتاج أجهزة القياس والمراقبة " . ولأفضل تعريف بالمؤسسة محل الدراسة نعرض البطاقة التعريفية التالية:

تحليل البيانات: أساليب تحليل البيانات: باستخدام التحليل الوصفي الاحصائي للبيانات.

\* المتغير التابع: - أهمية المراجعة الداخلية ومدى ميولها:

تبين أن نسبة من اختار الإجابات الإيجابية تفاوتت من سؤال إلى آخر، فتراوحت بين 58% و99%، وبشكل عام كانت نسبة الإجابات الإيجابية أكثر من 85%، وهذا يشير إلى قبول مفهوم المراجعة الداخلية والتأكيد على أهميتها وضرورتها.

وعليه نقول بأن وجود وظيفة المراجعة الداخلية في المؤسسة أمر في غاية الأهمية، نظراً للدور الذي تلعبه هذه الأخيرة في مساهمتها في منع وقوع الأخطاء واكتشاف حوادث التلاعب والاختلاس والتزوير، أما بالنسبة للأسئلة الخاصة بضرورة وجود مراجعين داخليين في المؤسسة، فقد بلغ متوسط الإجابات على هذا السؤال 4.737، كما أن 99% من الموظفين في عينة الدراسة يرون وجود مراجعين داخليين في مؤسستهم يعتبر ضرورياً جداً.

\* أما بالنسبة للأسئلة الخاصة برؤية الموظفين للمراجع الداخلي فكان متوسط الإجابات 4.292، إذا أن 89% من الموظفين في عينة الدراسة يقابلون وجود المراجعين الداخليين في المؤسسة بارتياح كبير وكبير جداً.

\* أما بالنسبة للأسئلة التي تخص المراجعة الداخلية وتزويد المؤسسة بالمعلومات اللازمة والضرورية، فقد بلغ متوسط الإجابات على هذه الأسئلة 3.772، إذا أن 69% من الموظفين في عينة الدراسة يعتقدون أن دور المراجع الداخلي في تزويد الشركة بالمعلومات كبير، كذلك وترى الباحثة أن المراجع الداخلي عندما يقوم بتدقيق كامل وشامل لمعاملات المؤسسة كلها وليس عن طريق العينات، فإن أمامه فرصة كبيرة للإطلاع على كافة المعلومات المتعلقة بنشاطات المؤسسة المختلفة، خاصة إذا إما كانت المراجعة مالية محاسبية وإدارية، حيث إن ارتباط المراجع الداخلي يكون عادة مع المدير العام للشركة، فإنه يطلع على سير العمل في مختلف الأقسام والدوائر، ويبين له كافة المخالفات التي ترتكب أو التجاوزات التي تتم، وبالتالي فإن المراجعة الداخلية تعتبر مصدراً جيداً وكبيراً لتزويد الإدارة بالمعلومات.

\* أما بالنسبة للأسئلة المتعلقة بدور المراجعة الداخلية ودورها في مساعدة الشركة على حماية ممتلكاتها، فقد بلغ متوسط الإجابات 4.248، إذ أن 84% من الموظفين في عينة الدراسة يرون أن دور المراجعة الداخلية في مساعدة المؤسسة على حماية ممتلكاتها كبير جداً.

وترى الباحثة أن المراجع الداخلي عندما يقوم بواجبه وبشكل جيد في منع التلاعبات والأخطاء والاختلاسات، وبالتالي فهو يعتبر الحارس الأمين الذي يحمي ممتلكات المؤسسة.

\* أما بالنسبة للأسئلة الخاصة بدور المراجع الداخلي في مراقبة صحة العمليات، فقد بلغ متوسط الإجابات على هذا السؤال 4.267، إذ أن 88% من الموظفين في عينة الدراسة يرون أن دور المراجع الداخلي في مساعدة المؤسسة لرقابة صحة عملياتها هو دور كبير جداً.

وبالتالي يمكن القول بأن المراجعة الداخلية دورها هو منع حدوث الخطأ قبل وقوعه، وبالتالي فالمراجعة الداخلية تصبح العين الساهرة على رقابة صحة العمليات.

ويبين الجدول التالي درجة الإجابة (أهميتها) لكل سؤال من الأسئلة الموضحة أدناه:

جدول رقم 1: درجة الإجابة للأسئلة المتعلقة بأهمية المراجعة الداخلية ومدى قبولها

الرد	موضوع السؤال	موافق جداً %	موافق %	محايد %	أرفض %	أرفض جداً %
1	ضرورة وجود مراجعين داخليين	84.65	14.36	0.99	-	-
2	اعتماد متزايد على المراجعة الداخلية	33.66	43.16	10.89	8.42	3.47
3	وجود مراجعين في الشركة	43.16	45.05	8.42	2.97	-
4	دور المراجع الداخلي في حصول الشركة على معلومات	26.73	42.08	14.85	14.36	1.98
5	عمل المراجع يؤدي إلى نتائج إيجابية	32.67	57.92	4.95	1.49	2.97
6	أهمية إعداد التقرير ودرجة الرضا عن المراجع الداخلي	44.06	43.08	9.40	2.97	0.49
7	من الأفضل أن يكون في الشركة مصلحة المراجعة الداخلية	74.75	4.94	18.32	0.99	0.99

ب - شخصية المراجع الداخلي:

إن الأسئلة التي تخص شخصية المراجع الداخلي وصفاته أثناء قيامه بمهام المراجعة فمتوسط الإجابات على تلك الأسئلة قد بلغ 3.787 حيث إن 585% من الموظفين في عينة الدراسة يفضلون التعامل مع المراجع الداخلي الذي يتمتع بالشخصية الجادة، وأن 31% منهم يفضلون التعامل مع المراجع الداخلي ذي الشخصية المرحة.

وترى الباحثة أن شخصية المراجع الداخلي تلعب دوراً هاماً في تعامله مع الآخرين، فالشخصية الجادة والمرحة والهزلية كل منها تعكس نظرة مختلفة للآخرين عن المراجعة الداخلية. فالمراجع ذو الشخصية الجادة يفرض احترامه على من يتعامل معهم.

ج - سلوك المراجع الداخلي:

إن المراجع الداخلي يتصرف في المواقف المختلفة في محاولة للتوفيق بين أفكاره ومشاعره المتنوعة، كذلك فإنه يسلك سلوكاً رشيداً في الاستجابة للتفاعل مع الموظفين، ففي كل مرة يتعرض المراجع الداخلي لمواجهة مع الموظفين، فإنه سيتعين بما لديه من اتجاهات محددة في اختيار نمط السلوك الملائم لذلك، فإن سلوك المراجع الداخلي في هذا المجال يعتبر من الأمور الهامة التي تلعب دوراً رئيسياً في تعزيز قبول مفهوم المراجعة الداخلية، وبالتالي زيادة هذا القبول من الأشخاص الذين تخضع أعمالهم لمراجعة الداخلية.

وقد تبين من تحليل نتائج الاستبيان أن 84% من الموظفين في عينة الدراسة يشعرون أن المراجع الداخلي طرف متعاون مع زملائه الآخرين، بينما لا يشعر 4% منهم بذلك وقد بلغ متوسط الإجابات عن الأسئلة الخاصة بسلوك المراجع الداخلي 4.861.

ويرى 84% من الموظفين أن المراجع الداخلي يتعامل مع الآخرين معاملة الحريص على أعمال المؤسسة، بينما يرى 3% من الموظفين أنه يتعامل مع الآخرين معاملة الوفاء للأصدقاء، حيث إن المراجع في بعض الأحيان يكون في موقف حرج، فيما إذا اكتشف خطأ أو تلاعب من قبل أحد الموظفين الذين يعتبرون من أصدقائه المقربين، فهذا إما أن يقوم بواجبه ويكتب تقرير يؤدي فيه صديق، أو أن يتغاضى عن الخطأ ويرضى صديقه، كما يرى 9% منهم بأنه يتعامل مع الآخرين معاملة فوقية، ويرى 3.5% أنه يتعامل مع الآخرين معاملة انتهازية، ويرى 0.5% أنه يتعامل مع الآخرين معاملة الابتزاز.

د- اكتشافات المراجع الداخلي:

إن الأخطاء التي يكتشفها المراجع الداخلي أثناء قيامه بواجبات وظيفته والطريقة التي يتبعها على سبيل معالجة هذه الأخطاء سواء بإبلاغ المسؤولين بوجود خطأ مرتكب من قبل أحد الموظفين، أو إبلاغ الموظف نفسه لتصحيح خطأه الذي ارتكبه، أو رفع تقرير رسمي حول الموضوع - تلعب دوراً هاماً في نظرة الموظفين للمراجع الداخلي في مدى قبول المراجعة الداخلية.

فكانت نسبة الإجابات 55% من طرف الموظفين الذين يرون أنه في حالة اكتشاف المراجع الداخلي للخطأ فإنه يفضل دائماً أو غالباً تصحيحه مع الموظف المختص بدلا من رفع الأمر إلى المسؤولين. و 15% من إجابات عينة الدراسة يرون أن المراجع الداخلي يفضل رفع الأمر وإبلاغه للمسؤولين، و 30% منهم من ذوي الرأي المحايد.

\*جدول رقم 2: التحليل الوصفي الإحصائي: جدول المتوسط ومعامل الاختلاف لكل متغير

رقم المتغير	المتغير	المتوسط	معامل الاختلاف %
y	1- أهمية وضرورة المراجعة الداخلية	4.2	11.9
N1	2- شخصية المراجع الداخلي	3.8	16.4
N2	3- كفاءة المراجع الداخلي	4.1	14.2
N3	4- سلوك المراجع الداخلي	3.8	14.8
N4	5- سرعة إنجاز المراجع الداخلي	4.3	13
N5	6- اكتشافات المراجع الداخلي	3.6	10.5
N6	7- دعم الإدارة العليا للمراجعة الداخلية	3.1	16.1

ويتبين من هذا الجدول ما يلي:

1- أن متوسط الإجابات للمتغيرات المستقلة: الشخصية، الكفاءة، السلوك، السرعة، الاكتشاف ودعم الإدارة العليا لا تختلف عن بعضها البعض إذ بلغت على التوالي:

4.2 / 3.8 / 4.1 / 3.8 / 4.3 / 3.6 / 3.1 مما يشير إلى أن الإجابة التي حصلت على الأغلبية هي الإجابة رقم (4)، وهذا يعني أن الاتجاه العام هو تفضيل المراجع الداخلي ذو الشخصية الجادة، والذي يكون بكفاءة عالية، والمتعاون مع الموظفين، والذي لا يسبب لهم التأخير في أعمالهم، والذي يفضل تصحيح الخطأ مع الموظف المختص دون رفع الأمر إلى المسؤولين، وغالباً ما يكون على حق عندما يعيد معاملة لتصويبها، كما أنه نادراً ما يعتمد على تصيد الأخطاء ويعمل على منع الخطأ قبل وقوعه، كما يعمل على حماية المؤسسة من حوادث الاختلاسات والسرقة، كما أن متوسط الإجابات الخاصة بدعم الإدارة العليا لوظيفة المراجعة الداخلية كان 3.1 بنسبة 16.1% مما يعني أن الموظفين الذين يلمسون أن هناك دعماً معقولاً من الإدارة العليا للمراجع الداخلي، وأن هذا الدعم يقابل أحياناً بالاحترام.

## نتائج الدراسة الميدانية:

أن وجود وظيفة المراجعة الداخلية في كافة المؤسسات أمر في غاية الأهمية والضرورة نظراً للدور الذي لعبته وتلعبه هذه الوظيفة بالعمل على منع الأخطاء والغش، والمخالفات، والتجاوزات، التزوير والتأكد من أن جميع الموظفين في مختلف المستويات الإدارية يقومون بعملهم وواجباتهم كما حددت لهم.

- كما أن الموظفين يقابلون وجود المراجعين الداخليين بارتياح كبير.
- أن درجة رضي الموظفين عن دور المراجع الداخلي في المؤسسة كانت 58% وهذه النسبة غير كافية، وتعني أن التدقيق الداخلي لا يقوم بدوره على أكمل وجه، وأنه بحاجة إلى تعزيز وتدعيم.
- إن 69% من الموظفين في عينة الدراسة يفضلون المراجع الداخلي طرف متعاون مع زملائه و لا يفضلون المراجع الغير متعاون معهم.
- إن 82% من الموظفين في عينة الدراسة يشعرون أن سرعة إنجاز العمل في مصلحة المراجعة الداخلية تعتمد على أهمية المعاملة بالنسبة للمؤسسة، وأن 55% من الموظفين يرون أن المراجع الداخلي لا يقوم بتأخير أعمالهم.
- إن 55% من الموظفين في عينة الدراسة يفضلون أن يتم تصحيح الخطأ مع الموظف المختص بدلاً من رفع الأمر إلى المسؤولين عند اكتشافه من طرف المراجع الداخلي.
- إن 64% من الموظفين في عينة الدراسة يلمسون أن هناك دعماً من الإدارة العليا للمراجعة الداخلية، كما أن 73% يرون أن هذا الدعم يقابل بالاحترام.
- إن للمراجع الداخلي مصلحة واضحة في تكوين علاقة تعاونية إيجابية مع موظفي المؤسسة، وخصوصاً ذوي المناصب الإدارية التنفيذية، لذا يجب على المراجع الداخلي دائماً إيجاد الطرق والأساليب التي تخلق إمكانية لقيام مثل هذه العلاقات بين الطرفين

## الخلاصة:

إن وجود نشاط المراجعة الداخلية في المؤسسة أمر في غاية الأهمية نظراً للدور الذي تلعبه هذه الأخيرة في هذه المؤسسة بالعمل على منع الخطأ والغش والمخالفات والتجاوزات، بما فيها اكتشاف حوادث السرقة والتزوير والتلاعب، وكذلك التأكد من أن جميع الموظفين والعمال في مختلف المستويات الإدارية يقومون بعملهم وواجباتهم كما حددت لهم و لا تلقى المراجعة الداخلية ترحيباً كبيراً من قبل معظم أفراد المؤسسة لسبب من السببين التاليين أو كليهما:

**السبب الأول:** خوف الشخص الخاضع للمراجعة من أن يترتب على نتائج وتوصيات المراجعة الداخلية توجيه عقوبة عليه مثلاً أو لوم.

**السبب الثاني:** خوف الشخص الخاضع للمراجعة من نتائج المراجعة الداخلية إذا ما كانت هذه الأخيرة تمش بعض التغييرات في الممارسات الحالية أو الأعمال التي تقود عليها، الأمر الذي يلزمه بذل جهد أكبر وتحمل أعباء إضافية.

بناءً على نتائج البحث وحتى يمكن جعل المراجعة الداخلية إدارة إدارية أكثر فعالية، والمراجعين الداخليين أكثر مقدرة على إنجاز برامجهم، والأشخاص الخاضعين للمراجعة أقل اعتراضاً على نتائجها وتوصيات منفذتها فنصل إلى انه:

يجب على الإدارة العليا لأي مؤسسة أن تقتنع بضرورة المراجعة الداخلية ووجهة النظر السلوكية من أجل تحسين صورة المراجع الداخلي، فتقوم الإدارة العليا بالتنسيق مع خلية المراجعة الداخلية من أجل تنظيم حملة إعلامية، تستهدف تعريف أفراد المؤسسة بمهاتمة المراجعة الداخلية وأهدافها الحقيقية والتمثلة في خدمة أهداف المؤسسة ككل، وأن تبين الإدارة العليا لأفراد المؤسسة أنها لن تتخذ نتائج المراجعة الداخلية كأساس لتوجيه الاتجاهات أو توقيع العقوبات عليهم إلا في حالة الاختلاس، الغش، الإهمال المتعمد.

كما ان عمل المؤسسة على مكافأة أصحاب الأفكار والجهود المتفوقة والتي أشارت إليها نتائج مراجعات أعمالهم، على أن تتم المكافأة بصورة علنية تساعد على إنجاز الحملة الإعلامية التي شاركت فيها.

و العمل على إتباع المراجع الداخلي لمدخل الإعلام الشخصي المباشر مع الأفراد الذين ستخضع أعمالهم للمراجعة الداخلية، بحيث يعلن لهم في أول لقاء عن الأهداف التي يسعى إلى تحقيقها من أجل الوصول إلى ما يهدف إليه. فعلى المراجع الداخلي التركيز على تقديم خدمات فعلية تساعد الأفراد الخاضعين للمراجعة على تأدية أعمالهم بسهولة، كما يعمل أيضاً على تحسين الاتصالات داخل المؤسسة.

فمراجعة المراجع الداخلي للاعتبارات السلوكية للأفراد الذين تخضع أعمالهم لمراجعته، وبالتالي فإن هذا الأمر يتطلب منه عدم التعامل معهم من منطلق أنهم متهمون حتى تثبت براءتهم.

و عدم توجيه الانتقادات السلبية مباشرة إلى أي فرد من أفراد المؤسسة سواءً كان الانتقاء شخصياً أم مكتوباً في التقرير النهائي للمراجعة.

#### الهوامش والمراجع:

- 1-Joseph, Ling, " Be more than Just an Auditor", The internal auditor, August 1978p 22
- 2 -L-E Berry , "The Internal Auditor;" " Are you a Thick Skinned Auditor", February 1976 p 45
- 3- David A Hoag , " Measuring Audit effectiveness", The IA, April 1981, p 72.
- 4 - Walter, O.Bagget, "A management approach to operational auditing", the I.A , February 1982, p 45.
- 5 - Walter, O Bagge, op. cit, p 46
- 6 - Joseph, F, Lingg, op. cit p 24.
- 7 - A.D, chambers, "Internal auditing", theory and practice, London, 1981, p124.
- 8 - أ. محمد شوقي عطا الله، " المراجعة الداخلية كأداة لمتابعة الخطة في المشروعات، مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين"، جامعة القاهرة، كلية التجارة، العدد الثامن 1967، ص 12.
- 9 - مصطلح التضارب، العديد من علماء السلوك يستخدمون مصطلح الصراع.
- 10 - الدكتور إبراهيم عثمان شاهين، " الآثار السلوكية لمدخل المراجع الداخلي" كلية التجارة، القاهرة، 1981، ص 07.
- 11 - د. محمد محمود خيرى، " اتجاهات التطور في المراجعة الداخلية" المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، جامعة عين شمس، مصر، 1981، ص 227.
- 12 - د. محمد محمود خيرى، مرجع سابق، ص 228.

13-R.E, "Seiler « the operational audit", the south western publishing company, 1960, p 330.

14-Joseph, F, Lingg, op. cit, p 2

15 - A.D Chambers, op. cit, p 124.

16 - الأستاذ محمد السيد محمد الجزائر، "الرقابة علي التكاليف"، القاهرة، 1981، ص255.

17- Lawrence Mullins, "Improving management control systems", May 1983, p31.

18- A.D Chambers, op, cit, p 124--125

19 - تيسير أحمد أزمقنا، "تعزيز قبول التدقيق الداخلي في شركات المساهمة العامة"، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في المحاسبة، الجامعة الأردنية، 1994، ص161.

20 - د. زكي محمود هاشم: الجوانب السلوكية في الإدارة" الكويت، الطبعة الثانية، وكالة المطبوعات 1978، ص 265.

21 - A.D, Chambers, op.cit, p 12.

22-Leonard, E, Berry , op, cit, p45

23 - أحمد محمد زامل، " اتجاه جديد في المحاسبة الإدارية"، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، كلية التجارية السنة التاسعة، العدد الأول، 1998، ص125.

24- Sawyer, L, B, " An internal audit philosophy", I.A, August 1995. p 42.

25 - د. زكي محمود هاشم، مرجع سابق، ص 267.

26 - A.D Chambers, op. cit, p 181.

27-Sawyer, L, B, op.cit, p 30.

28 - Spencer E, Hodges, " Courage: key to top – notch audit", I.A ,August 1990, p 17-18.

29 - د. محمد نصر الهواري والدكتور أحمد سلطان محمد، " أساسيات المراجعة"، القاهرة، مكتبة غريب، 1987، ص06.

30-IFACI, "les nouveaux instruments financiers", guide de l'audit en entreprise- Paris, octobre 1990, p 120.

31 - د. محمد نصر الهواري ود. أحمد سلطان محمد، مرجع سابق، ص07.

32- L.B. Sawyer, op. cit, p 27.

33 - د. محمد عبد الرحمن العائدي، "مدخل مقترح لزيادة كفاءة وفعالية النظام الكلي للمراجعة"، القاهرة، 1984، ص31.

34 - الأستاذ محمد السيد محمد الجزائر، مرجع سابق، ص 260.

35- R. Frank- Page, «How external auditors can help you to evaluate internal control», the I.A, October 1980, p 59-60.

36 - R.J. Ferrier, op . cit, p 23.

37- L.B. Sawyer,op. cit, p 51.

38-Felix ; w, "The relationship between internal and external auditors", The IIA, Florida, USA 1998, p23.

39 - Brune .C, "Internal auditing", Audit wire, Vol 26 N°:1/Jan/ Feb 2004, p 25-26.

40- ECIIA, "European confederation of institutes of internal auditors", Brussels, Belgium, 2000, p10.

41 - أحمد صالح العمرات ، " المراجعة الداخلية الإطار النظري والمحتوى السلوكي " ، دار البشير للنشر والتوزيع، عمان، 1990 ، ص 25-26.

42 - خالد أمين عبد الله ، "علم تدقيق الحسابات - الناحية النظرية " ، الجامعة الأردنية ، 1986 ، ص 15-16.

43 - خالد أمين عبد الله ، مرجع سابق ، ص 20.

44 - Sawyer Dawrence, "Tomorrow is Internal Auditors", The Internal Auditors, June 1978, p 43-44.

45 Harmeyer, W. James, " Acceptance Credibility The Internal Auditor", Oct 1978, p 33-38.

46 - فوزي بشري أحمد، "العلاقات الإنسانية في المنظمات الصناعية"، جامعة حلوان، 1995، ص24-28.