

الفصل الثاني

ماهية المراجعة الداخلية

نشأت المراجعة الداخلية وتطورت نتيجة لازدياد الحاجة إليها كأداة تساعد الإدارة على إنجاز وظيفتها الرئيسية، والتي تتمثل في السعي إلى اشباع أكبر قدر ممكن من احتياجات ذوي المصالح المختلفة في المشروع الذي تديره. وإذا كانت الإدارة تحرص على النجاح في مهمتها تلك، من خلال محاولة استخدام الموارد الاقتصادية المتاحة لها أمثل استخدام، فإنها ترغب في أن تتم المراجعة الداخلية عندها بالطريقة التي تسهم في ترشيد ذلك الاستخدام.

وما دام الأمر كذلك، فما هي المراجعة الداخلية؟ وحتى يمكن الإجابة عن هذا السؤال فلا بد من التعرف على طبيعة المراجعة الداخلية، ونطاقها، وأهدافها، والتخطيط لتنفيذها، ومدخلها، والتقارير التي تُصدرها وحدة المراجعة الداخلية، وأخيراً متابعة الإجراءات التصحيحية التي اتخذت بناء على توصياتها.

أولاً - طبيعة المراجعة الداخلية :

المراجعة الداخلية، هي وظيفة تقوم بها وحدة متخصصة داخل المشروع، تستقل عن الوظائف الخاضعة للمراجعة والتقييم، مهمتها فحص ومراجعة وتقييم كافة العمليات المالية والإدارية، للتأكد من أنها تمت وفقاً للخطة والسياسات المعتمدة، وأنها حققت النتائج المرجوة، وجميع المقترحات التوصيات التي يقدمها المراجعون الداخليون تستهدف رفع الكفاءة وزيادة الفعالية داخل المشروع.

وترسخ هذا المفهوم للمراجعة الداخلية منذ أن أصدر مجمع المراجعين الداخليين

الأمريكي (IIA) The Institute of Internal Auditors أول قائمة تتضمن مسؤوليات المراجع الداخلي سنة ١٩٤٧. فقد جاء فيها ما يلي :-

«المراجعة الداخلية هي نشاط تقييمي مستقل يوجد في منظمة الأعمال لمراقبة العمليات المحاسبية والمالية، والعمليات الأخرى، من أجل تقديم خدمات وقائية وعلاجية للإدارة، وهي نوع من الرقابة هدفه فحص وتقييم فعالية وسائل الرقابة الأخرى. وهذا النوع من المراجعة يتعامل أساساً مع الأمور المحاسبية والمالية، ولكنه قد يتعامل بشكل ما مع بعض الأمور ذات الطبيعة التشغيلية»^(١).

وعليه فإنه وفقاً لهذه القائمة، تتعامل وظيفة المراجعة الداخلية في الأصل مع الأمور المحاسبية والمالية، للتأكد من صحتها، وكفاية أنظمتها، ومن دقة البيانات أو المعلومات التي تنتجها، ولا تتعامل بشكل رئيسي مع الأمور التشغيلية إلا في بعض الحالات الاستثنائية، وعندما تطلب الإدارة العليا من وحدة المراجعة الداخلية ذلك.

ومع تغير الظروف الاقتصادية والمفاهيم الإدارية، عاد مجمع المراجعين الداخليين الأمريكي وأصدر قائمة معدلة لمسؤوليات المراجع الداخلي سنة ١٩٥٧ جاء فيها ما يلي :-

«المراجعة الداخلية هي نشاط تقييمي مستقل ينشأ داخل منظمة الأعمال من أجل مراجعة العمليات المحاسبية والمالية والعمليات الأخرى كأساس لخدمة الإدارة. وهي وسيلة رقابة ادارية تعمل على قياس وتقييم فعالية وسائل الرقابة الأخرى»^(٢).

(1) Victor Z. Brink "The Internal Auditor Joins The Management Team" in James T. Johnson and J.H. Brasseaux (eds.), **Readings in Auditing**, (Cincinnati, Ohio:South - Western Publishing Company, 1960). P. 313.

(2) The Institute of Internal Auditors Inc., "Statement of Responsibilities of the Internal Auditor", In T. Johnson and J.H. Brasseaux (eds.), in **Readings in Auditing**., op. cit., P. 332.

ويمكن ملاحظة الاختلاف بين مفهومي المراجعة الداخلية، ففي القائمة المعدلة لم يتم التمييز بين العمليات المالية والمحاسبية، وبين العمليات التشغيلية من حيث الأهمية. فجميع هذه العمليات تدخل ضمن اهتمامات وفحص المراجعة الداخلية، في حين كانت حسب القائمة الأولى تتعامل مع العمليات التشغيلية في حالات استثنائية، وليست أساسية كالعمليات المالية والمحاسبية.

ويبدو أن مجمع المحاسبين القانونيين بانجلترا وويلز، قد تأثر بالتعريف السابق للمراجعة الداخلية، عندما اعتمد تعريفه لها عام ١٩٦٤ إذ جاء فيه :-

«إن المراجعة الداخلية، مراجعة للأعمال والسجلات، تتم داخل المشروع بصفة مستمرة أحياناً، وبواسطة موظفين يخصصون لهذا الغرض، ويختلف نطاق وأهداف المراجعة الداخلية كثيراً في المشروعات المختلفة، وقد يمتد - وخاصة في المشروعات الكبيرة - إلى أمور متعددة لا تتعلق مباشرة بالنواحي المحاسبية بطبيعتها»^(١).

وفي عام ١٩٧١ عاد المجمع الأمريكي المذكور (AII) فأصدر قائمة مسؤوليات المراجع الداخلي بتعديلٍ ثانٍ جاء فيها :-

«المراجعة الداخلية هي نشاط تقييمي مستقل ينشأ داخل منظمة الأعمال لمراجعة العمليات كخدمة للإدارة، وهي وسيلة رقابة إدارية تعمل على قياس وتقييم فعالية وسائل الرقابة الأخرى»^(٢).

(١) Statement on Internal Control, Issued by The Institute of Chartered Accountants in England and Wales, 1964.

كما ورد في مقالة محمود شوقي عطاالله، «المراجعة الداخلية كأداة لمتابعة الخطة في المشروعات»، مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين للبحوث العلمية (الصادرة عن جامعة القاهرة، كلية التجارة، العدد الثامن، السنة السادسة، ١٩٦٧)، ص ١١٩.

(2) The Institute of Internal Auditors Inc., "The Statement of Responsibilities of the Internal Auditor", Appendix 7 in

Andrew D. Chambers, *op. cit.*, P. 348.

وحسبما ورد في هذه القائمة، فقد أصبح هناك تعميم واضح لمجال المراجعة الداخلية حيث أوضحت جميع العمليات بغض النظر عن طبيعتها سواء أكانت مالية أم تشغيلية أو ذات طبيعة إدارية بحتة، تدخل ضمن نشاط مراجعة وتقييم المراجعة الداخلية. وهذا التعميم يفيد بأن للمراجعين الداخليين الحق في توسيع نشاطاتهم، لتشمل مراجعة الخطط والأهداف والسياسات والبرامج والأنظمة، وكل ما يتصل بالعملية الإدارية، هذا من جهة.

ومن جهة أخرى، فإن المتتبع لمفهوم المراجعة الداخلية في قوائم المسؤوليات السابقة، يدرك بأن هدف المراجعة تلك كان دائماً خدمة الإدارة. ولكن هذا الهدف اختلف عند تعريف المراجعة الداخلية في قائمة معايير الممارسة المهنية للمراجعة الداخلية، والصادر عن المجمع الأمريكي للمراجعين الداخليين سنة ١٩٧٨ حيث جاء في مقدمتها ما يلي :-

«المراجعة الداخلية هي وظيفة تقييم مستقلة تنشأ لفحص وتقييم كافة الأنشطة كخدمة للمنظمة»^(١).

وحسب هذا المفهوم، يكون هدف المراجعة الداخلية خدمة المنظمة ككل وليس خدمة الإدارة فقط. ومن تحليل المفاهيم السابقة للمراجعة الداخلية يمكن التوصل إلى ما يلي :-

١. المراجعة الداخلية هي وظيفة تقييم مستقلة: أي أن وظيفة المراجعة الداخلية تستقل عن بقية الأنشطة والعمليات التي تخضع لفحصها وتقييمها. وهذا الاستقلال يُعدُّ حجر الزاوية في نتائج المراجعة الداخلية، فبدون هذا الاستقلال فإن نتائج وتوصيات المراجعين سوف تكون غير موضوعية، وقد حرصت جميع القوائم السابقة على هذه الصفة فأوردتها دون استثناء.

٢. تضطلع وظيفة المراجعة الداخلية بمهمة فحص وتقييم ومراجعة جميع الأنشطة في

(1) The Institute of Internal Auditors Inc., "Standards for the Professional Practice of Internal Auditing" **The Internal Auditor** (October 1978), P. 14.

المنظمة . وهذه الاشارة وردت بوضوح في القوائم اللاحقة أكثر منها في أول قائمة للمسؤوليات ، وخاصة في آخر قائمة معايير صدرت عن مجمع المراجعين الداخليين الأمريكي . وهذه الاشارة تتضمن أن تفتح جميع مجالات منظمة الأعمال أمام المراجع الداخلي ، لفحصها وتقييمها دون استثناء . وهذا الوضع يتناسق مع ما هو مطلوب من المراجعة الداخلية أن تكون عليه ، بحيث تعكس اهتمامات الإدارة العليا ، والإدارة التنفيذية وأصحاب المصالح المختلفة في منظمة الأعمال على حدٍ سواء .

٣ . كانت وظيفة المراجعة الداخلية توجد أصلاً كخدمة للإدارة بينما أشارت قائمة المعايير الاخيرة الى انها توجد كخدمة لأهداف منظمة الأعمال ككل . وهذه الاشارة تتضمن ان يسعى المراجعون الداخليون الى تقديم خدماتهم وخبراتهم الى الادارة العليا ، والى الادارة التنفيذية ، والى كافة أعضاء التنظيم لمساعدتهم في إنجاز مهامهم على أحسن وجه ، وكذلك أن يقدموا توصيات ومقترحات ، من شأنها أن تزيد من المنافع العائدة على ذوي المصالح المختلفة في منظمة الاعمال التي يراجعون أنشطتها .

ثانياً - نطاق المراجعة الداخلية :

تعدُّ القواعد الرئيسية للمراجعة ، بفهومها الحديث ، من أساسيات أنظمة الرقابة الداخلية السليمة ، ولذلك فإن معظم الإدارات العليا حالياً ، تعتمد على وظيفة المراجعة الداخلية ، في تعزيز نظمها الداخلية للرقابة ، وتعلق عليها آمالاً عريضة للقيام بهذا الدور بكفاية وفعالية^(١) .

وحتى يعمل أي نظام للرقابة بشكل متناسق ويحقق الأهداف الذي وضع من أجلها ، يجب أن يشمل ما يلي^(٢) :-

١ . تحديد الأهداف التي تعظم وتحقق المنافع من استخدام الأساليب والطرق المناسبة في استغلال الموارد المادية والبشرية المتاحة .

(1) Erroll J. Yates, "Internal Audit - A Managerial Control", **The Internal Auditor** (June 1977), P. 35.

(2) Maxwell E. Aiken, "Modern Internal Auditing in The Public Sector" **The Internal Auditor** (June 1978), P. 80.

٢. وضع توصيف هيكلية للسياسات، والإجراءات، وتحديد المسؤوليات، وإصدار التوجيهات ووضع المعايير، واعتماد الموازنات، وتعميم نظم الاتصال، التي تكفل توصيل أهداف الإدارة العليا إلى جميع العاملين في التنظيم داخل المشروع.

٣. التدفق التلقائي للمعلومات من خلال النظام، على شكل تغذية مرتدة Feed back وخاصة عن مرحلة تقييم فعالية الأداء وتحقيق الأهداف، بالإضافة إلى تدفق بيانات عن عملية تقييم نظام الاتصال الداخلي، للتأكد من أن جميع الأوامر والتعليمات اللازمة لإنجاز العمل، كانت موصلة إلى الإدارة محل المراجعة، بشكل لا يدع مجالاً للبس أو الغموض فيها.

وحيث أن وظيفة المراجعة الداخلية بمفهومها الحديث، أصبحت تمارس أنشطتها في مختلف اجزاء التنظيم دون استثناء، وتراجع كافة العمليات الإدارية والمالية والتشغيلية، فإنه يمكن القول بأن نطاق المراجعة الداخلية لا يقتصر فقط على فحص وتقييم نظم الرقابة الموضوعية لتحقيق الكفاية والفعالية في بلوغ الأهداف، بل أصبح يتسع ليشمل أيضاً تقييم الأهداف نفسها وما دونها من خطوات.

وإذا نظرنا إلى المراجعة الداخلية على أنها وسيلة رقابة إدارية، تعمل على قياس وتقييم فعالية وسائل الرقابة الأخرى، كما جاء في قائمة مسؤوليات المراجع الداخلي الصادرة عن مجمع المراجعين الداخليين الأمريكي^(١)، أدركنا مدى اتساع النطاق الذي تعمل به وظيفة المراجعة الداخلية.

لأن من وسائل الرقابة الأخرى، نظام الرقابة الداخلية "The Internal Control" والتعريف المقبول لهذا النظام هو التعريف الصادر عن المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين عام ١٩٤٨، إذا نص على أن :-

«نظام الرقابة الداخلية، يشتمل على الخطة التنظيمية والطرق المتناسقة والمقاييس التي تتخذ دخل المنظمة لحماية أصولها، والتأكد من صحة البيانات المحاسبية،

(1) The Institute of Internal Auditors Inc., Appendix 7, in A.D. Chambers, op. cit., P. 348.

والتأكد من إمكانية الاعتماد عليها، وتعزيز الكفاية التشغيلية، لتشجيع الالتزام بالسياسات الإدارية الموضوعة»^(١).

فالرقابة الداخلية بهذا المفهوم، أوسع نطاقاً من الرقابة الإدارية^(٢). وعلى المراجعة الداخلية كإحدى وسائل الرقابة الإدارية، أن تتأكد من تطبيق نظام الرقابة الداخلية بكل ما ينطوي عليه من سياسات ومعايير ومقاييس وإجراءات.

يتطلب نطاق العمل المتسع هذا من المراجعين الداخليين عدم الاكتفاء بمراجعة وفحص وتدقيق السجلات المالية والقيود المحاسبية، من أجل تكوين صورة كاملة عن جميع العمليات الخاضعة للمراجعة، بل يجب عليهم حتى يحصلوا على صورة حقيقية عن تلك العمليات، أن يقوموا بمراجعة عمليات، أو ما يسمى بالمراجعة التشغيلية Operational Audit، التي تمتد لتشمل مراجعة جميع الخطوات العملية التي اتخذت لإنجاز العمليات.

ومراجعة العمليات بالمفهوم النظري لا تعدو أن تكون أكثر من إطار فكري "Frame of Mind"، يُنفذ به المراجع الداخلي خطوات عمله أثناء قيامه بتقييم وتحليل المنجزات التي يراجعها، ويشتمل هذا الإطار على المنهج العقلي الذي يدرس به النتائج التي يتوصل إليها^(٣). ومن هذا المنظور فإنه يمكن القول بأن مراجعة العمليات ليست نوعاً متميزاً من المراجعات، ولا تختلف عن المراجعة الداخلية، لكنها في الواقع امتداد

(١) كما ورد في A.D.Chambers, op. cit., p. 20.

(٢) يتكون نظام الرقابة الإدارية من خمسة عناصر أساسية هي :-

(أ) تحديد الأهداف . (ب) وضع معايير الأداء . (ج) مراقبة الأداء الفعلي . (د) مقارنة الأداء الفعلي مع ما هو مخطط . (هـ) اتخاذ الإجراءات التصحيحية للانحرافات السلبية .
انظر في هذا المجال :-

- Lawrence Mullins, "Improving Management Control Systems", **Management Accounting** (May 1983), P. 30.

(3) Lawrence B Sawyer, "Operational Auditing" Chapter 51, in J.A.Cashin (ed.) **Hand book for Auditors** (Now York: McGraw - Hill Inc., 1971) P. 3.

المراجعة الداخلية إلى المجالات التشغيلية وعدم الوقوف عند حدود السجلات المالية والقيود المحاسبية⁽¹⁾.

وإذا ما أخذنا بهذا المفهوم للمراجعة الداخلية، فإن المراجع الداخلي سوف يمد اهتماماته إلى رفع توصيات إلى الإدارة العليا، تتعلق بتحسين الأداء ولا يقصر هذه الاهتمامات على التقرير عن فعالية الأداء الحالي. أي أن المراجع في هذه الحالة سوف يوجه عناية الإدارة العليا إلى كيفية معالجة الانحرافات، وليس الإشارة إليها فقط مع ترك الأمر للإدارة العليا في شأن تدبير معالجتها.

وتبني المراجع الداخلي لمفهوم مراجعة العمليات، يتطلب منه أن تمتد مراجعاته لتشمل أي جزء من طرق وإجراءات التشغيل التنظيمي، بهدف تقييم الكفاية والفعالية الإدارية، بغية تقديم توصيات من شأنها تحسين العمليات المختلفة داخل التنظيم⁽²⁾.

بناءً على ما تقدم، فإنه يمكن القول بأن المراجعة الداخلية، لا بد أن يتسع نطاقها ليحيط بجميع العمليات داخل منظمة الأعمال، دون استثناء لأي مجال يرى المراجعون الداخليون أن مراجعته ضرورية لخدمة الأهداف الكلية للمنظمة. ولذلك فإن المراجعات التي يقوم بها المراجعون الداخليون يمكن أن يطلق عليها اسم مراجعة العمليات أو المراجعة الإدارية "Management Audit" ولكن، تثار هنا عدة تساؤلات :-

- هل يمكن للمراجعين الداخليين أن يكونوا متخصصين في جميع الأنشطة داخل مثل هذا النطاق الواسع للمراجعة؟

- هل المراجعة الداخلية هي مراجعة للعملية الإدارية برمتها؟ وإذا كانت كذلك من وجهة نظر المراجعين، فهل يعني أن يعمل هؤلاء المراجعون وفقاً لاتجاهاتهم واقتناعاتهم بغض النظر عن القيود التي يملك الإداريون فرضها عليهم؟ وإذا تحدى المراجعون تلك القيود، هل يقلل هذا التحدي من شأنهم لدى الإداريين؟ ويولد العداوة والخصومة بينهم؟

(1) Leslie R. Howard, **Principles of Auditing**: Twentieth Edition (London and Plymouth, Macdonald and Evans LTD, 1981), P. 317.

(2) A.A. Arens and J.K. Loebbecke, **op. cit**, P. 7.

تدل مثل هذه التساؤلات على مدى صعوبة مهمة المراجعين الداخليين، وتبين ضخامة المسؤولية الملقاة على عواتقهم، لا سيما انه ليس هناك اتفاقاً عاماً على كيفية قياس الكفاية أو الفعالية للعملية الإدارية، ومطلوب من المراجعين الداخليين التقرير عن الكفاية والفعالية الإدارية في ظل غياب مقاييس موحدة لها.

إنَّ الجزم بكفاية أو فعالية العمليات الإدارية أمر أكثر صعوبة من الجزم بمدى التزام العاملين بالسياسات الإدارية أو الإجراءات الموضوعية أو بمدى الحكم على عدالة القوائم المالية، أو بمدى تطابقها مع المبادئ المحاسبية العامة.

وتعود صعوبات تحديد كفاية وفعالية العمليات الإدارية، إلى تعدد وجهات النظر بشأنها من مشروع لآخر، ومن وقت لآخر في المشروع الواحد، وبالتالي اختلاف وجهات نظر الأشخاص حولها داخل هذا المشروع. فالشخص القائم بالعملية الإدارية، يعتقد بأنه أنجزها بكفاية، وحقق النتائج المطلوبة في ظل الظروف التي احاطت به، ولكن الشخص الذي يراجع أعماله، قد يرى أنها لم تؤد بكفاية عالية، أو أنها لم تحقق النتائج المتوقعة منها، وهذا الاختلاف يُنشئ في الغالب صعوبات أو معوقات للمراجعين.

ويعتقد الباحث، بأن اتساع نطاق المراجعة الداخلية ليشمل مراجعة الكفاية والفعالية، وما تتطلبه هذه المراجعة من أعباء جسيمة، وتخطي عقبات أو صعوبات عملية ونفسية، من شأنها أن تخلق لدى بعض المراجعين الداخليين، شعوراً باليأس، قد يؤدي إلى الفشل، وربما يجعل المراجعين أكثر تردداً وحيرة في اختيار المجالات، التي يعتقدون أنها أكثر أهمية، وموضوعية لقياس الكفاية والفعالية.

ثالثاً- أهداف المراجعة الداخلية.

يحاول المراجعون الداخليون تقديم مساعداتهم إلى جميع أعضاء التنظيم، لكي يتمكنوا من تحمل مسؤولياتهم بكفاية وفعالية، وذلك من خلال تزويدهم بالتحليلات والتقييمات والتوصيات وأية ملاحظات لها صلة بالأنشطة التي تتم مراجعتها.

ومع أن الهدف الرئيسي لوحدة المراجعة الداخلية في أي تنظيم هو الإسهام في

تحقيق الأهداف الكلية لهذا التنظيم، فإن المراجعين الداخليين يسعون بصفة أساسية إلى تحقيق الأهداف التالية^(١):-

- ١ . مراجعة وتقييم نظم الرقابة الداخلية .
- ٢ . تحديد مدى التزام العاملين بسياسات المشروع واجراءاتها .
- ٣ . حماية أصول المشروع .
- ٤ . منع الغش والأخطاء واكتشافها إذا ما وقعت .
- ٥ . تحديد مدى الاعتماد على نظام المحاسبة والتقارير المالية، والتأكد من أن المعلومات الواردة فيها تعبر بدقة عن الواقع .
- ٦ . القيام بمراجعات منتظمة ودورية للأنشطة المختلفة، ورفع تقارير بالنتائج والتوصيات إلى الإدارة العليا .
- ٧ . تحديد مدى التزام المشروع بالمتطلبات الحكومية والشعبية .
- ٨ . تقييم أداء الأفراد بشكل عام .
- ٩ . التعاون مع المراجع الخارجي (مدقق الحسابات) لتحديد مجالات المراجعة الخارجية .
- ١٠ . المشاركة في برامج تخفيض التكاليف ووضع الإجراءات اللازمة لها .

وإذا ما نجحت وحدة المراجعة الداخلية في تحقيق الأهداف السابقة، فإنها تكون بذلك قد أسهمت في تحقيق الأهداف الكلية للمنظمة التي تراجع عملياتها. ولكن، يتطلب تحقيق هذه الأهداف، أن يُجري المراجعون مزيداً من التقييمات ضمن الإمكانيات المادية والبشرية المتاحة لهم، وتشتمل تلك التقييمات على ما يلي^(٢):-

(١) المزيد من التفاصيل حول هذه الأهداف يرجى الرجوع إلى :-

أ) محمد محمد الجزار، المراقبة الداخلية: دراسة وسائل تحقيق الرقابة الوقائية ورفع الكفاءة

الإنتاجية، (القاهرة: مطابع سجل العرب، ١٩٧٤) ص ٢٥٧ - ٢٦٢ .

ب) Thomas Burgess, "Internal Auditing". Chapter 7., in J.A. Cashin, (ed.) *Handbook For Auditors*, op. cit (٢) :- p 14.

- E.J. Glenn, op. cit., P. 19.

(ج)

(2) L.B. Sawyer, in J.A. Cashin, (Ed.), op. cit., PP. 4-9

- ١ . تقييم وسائل الرقابة، للتأكد من سلامتها وكفاءتها ومدى ملاءمتها في الماضي والحاضر والمستقبل .
- ٢ . تقييم الأداء، للحصول على بيانات كمية حول أداء الأفراد، وعبء العمل والانتاجية، والجودة، والتكلفة .
- ٣ . تقييم الأهداف والخطط، وهذا يتطلب البحث والمراجعة لأسس العمليات الإدارية والتشغيلية للتأكد من سلامتها، ومدى ملاءمتها للظروف المستجدة .
- ٤ . تقييم الهيكل التنظيمي، وينطوي الهيكل التنظيمي عادة على تقسيم للواجبات وتحديد للمسؤوليات، وتفويض للسلطات، وهذه تشكل أسس العملية الإدارية، ومن أجل التأكد من سلامتها لا بد للمراجعين الداخليين من تقييمها بين الحين والآخر، لا سيما عند حدوث أية تغييرات في الواجبات أو الأهداف .

وهكذا، يتضح أن أهداف المراجعة الداخلية تمثل غايات بعيدة، ويتطلب الوصول إليها، إجراء العديد من الدراسات والتقييمات والتحليلات، التي يقع عبئها على المراجعين الداخليين، ويزداد هذا العبء ثقلاً عندما تكون الإمكانيات المتاحة لوحدة المراجعة الداخلية محدودة .

وهذا ما حدا ببعض الكتاب^(١) إلى أن يقرر بأنه ليس من السهل أن يحقق مدير المراجعة الداخلية أهدافه بالموارد المتاحة لديه، الأمر الذي يضطره إلى وضع أهداف متواضعة يمكن الوصول إليها بما هو متاح له من إمكانيات، لأنه عندما يضع مدير المراجعة أهدافاً تتطلب أكثر من الإمكانيات المتاحة، عندها يتوجب عليه أن يعدّل من هذه الأهداف إذا لم يستطع أن يحصل على مزيد من تلك الإمكانيات .

وإذا ما كانت الأهداف غير واضحة أو غير واقعية، فإن وحدة المراجعة الداخلية لن تتمكن من تقديم الخدمة التي تتوقعها منها الإدارة العليا . وبذلك يفقد المشروع أو منظمة الأعمال أداة هامة وجدت أصلاً للمساعدة في تحقيق الأهداف الكلية للتنظيم .

والأخطر من ذلك، أن مثل هذا الفشل في خدمة المشروع أو المنظمة قد ينعكس

(1) A.D. Chambers, op. cit., P. 187.

سلبياً على مشاعر المراجعين الداخليين وسلوكهم ، الأمر الذي يجعلهم أقل كفاءة ومقدرة على رفع كفاية وظيفة المراجعة الداخلية أو زيادة فعاليتها .

وتفسير ذلك ، أن صعوبة تحقيق الأهداف ، قد تشعر المراجعين باليأس من تحقيقها ، بما ينعكس على قدرات المراجعين سلبياً ، لدرجة تحول دون تطوير هذه القدرات ، الأمر الذي تكون نتيجته انخفاض في كفاية وظيفة المراجعة الداخلية .

رابعاً - التخطيط لعمليات المراجعة الداخلية :

يُعدُّ التخطيط أول الخطوات الضرورية لتحقيق الأهداف الموضوعية لأية وحدة تنظيمية . وهذا الأمر ينطبق على وحدة المراجعة الداخلية كوحدة تنظيمية لها أهداف . ومهمة التخطيط لعمليات المراجعة الداخلية تقع على عاتق مدير المراجعة بالدرجة الأولى ، فهو الذي يحدد المجالات التي يجب مراجعتها ، ويعين فريق العمل الذي يمكن أن يقوم بمراجعة تلك المجالات . ولكن يجب على مدير المراجعة أن ينسق مع الإدارة العليا بشأن الخطط السنوية أو الفصلية أو الشهرية للمراجعة حتى تظل الإدارة العليا قادرةً على توجيه ومراقبة أعمال وحدة المراجعة الداخلية .

تشمل عملية التخطيط لتنفيذ عمليات المراجعة الداخلية ما يلي (1) :-

- ١ . تحديد الأهداف التي تضعها وحدة المراجعة الداخلية نصب عينها خلال الفترة التي تغطيها الخطة .
- ٢ . وضع جداول عمل محددة لإجراء المراجعات الداخلية خلال تلك الفترة .
- ٣ . وضع خطط للاحتياجات من الأيدي العاملة اللازمة لوحدة المراجعة الداخلية .
- ٤ . وضع خطة بالموازنات التقديرية المالية اللازمة للاحتياجات وحدة المراجعة .
- ٥ . تصميم نماذج تقارير النشاط التي سوف تصدرها وحدة المراجعة الداخلية عن الأنشطة التي سيتم انجازها داخل هذه الوحدة .

ومثل هذا التخطيط يتيح للمراجعين الداخليين فرصة التحديد الواضح للعمليات والأنشطة التي سوف تخضع لفحصهم ، وكذلك فرصة وضع الإجراءات والخطوات

(1) The Institute of Internal Auditors Inc., The Internal Auditor, October 1978, op. cit., P. 28.

اللازمة لتنفيذ أعمالهم. وهذه الفرص تمهد لهم الطريق للنجاح في مهامهم. لأن المراجعين الذين يبدأون بمراجعة الأنشطة والعمليات التي يواجهونها دون تخطيط مسبق، سوف يرهقون أنفسهم وقد لا يصلون إلى نتائج إيجابية، فكثيراً من المراجعات الفاشلة، كان سبب اخفاقها عدم التحديد الدقيق لمجالات وإجراءات المراجعة⁽¹⁾.

وينسحب التخطيط أيضاً إلى المراجعات الطارئة، التي تتطلبها بعض ظروف العمل، أو رغبة الإدارة العليا لاجرائها في غير الاوقات المحددة لها من قبل. فلا يجوز أن تباشر هذه المراجعات الطارئة بدون تحديد واضح لأهدافها وتخطيط مسبق لخطوات تنفيذها. فإذا كان لا بد من حدوث مفاجأة Surprise من جراء هذا النوع من المراجعات فيجب أن تحصل لدى الأشخاص الخاضعين للمراجعة Auditees لا أن تحصل عند المراجعين Auditors⁽²⁾.

قد تستغرق عملية التخطيط للمراجعة الداخلية عدة أسابيع وقد تصل إلى شهور قبل المباشرة في تنفيذ برامجها. وهذا وضع طبيعي، وليس بضار أن تطول مدة التخطيط، إذا ما أسفرت عن وضع خطة شاملة لا تدع مجالاً للصدف والمفاجآت، وتأخذ في الحسبان نظم الرقابة الداخلية وأهداف واحتياجات وظروف الأعمال التي تخدمها⁽³⁾.

مما تقدم، يتضح أن عملية التخطيط لتنفيذ المراجعات الداخلية تعد الأساس الذي يسير على هديه المراجعون الداخليون، والطريق الذي يوصلهم إلى النجاح في إنجاز مهامهم، وعندها تكون المراجعة الداخلية أداة رقابية محكمة التنفيذ، لاتقبل الصدفة والعشوائية.

خامساً - مداخل المراجعة الداخلية :

يَلجُ المراجعون الداخليون مداخل كثيرة متعددة للوصول إلى الغايات التي يسعون

(1) Allan S. Dayton "Operations Auditing Demands Discernment and Restraint" **The Internal Auditor** (April 1980), P. 84.

(2) Norman Morris, "How Does Your Audit Department Rate?" **The Internal Auditor** (October 1978), P. 73.

(3) Edward G. Jepsen, "Internal Auditors Move into the Spotlight" **The Internal Auditor** (April 1979), P. 30.

إليها من جراء قيامهم بفحصهم وتدقيقهم للعمليات والأنشطة المختلفة داخل المشروع . ويتحدد المدخل المناسب لأي منهم وفقاً للغرض من المراجعة . فإذا كان الغرض من المراجعة مثلاً هو التحقق من مدى التزام Compliance العاملين بالخطط والسياسات والإجراءات والتعليمات، فإن المدخل الذي يلجج المراجع سوف يختلف عن ذلك المدخل فيما كان الغرض من المراجعة هو مراجعة العمليات التشغيلية .

١ . مداخل مراجعة مدى الالتزام :

تستهدف عملية المراجعة من هذه المداخل، التحقق مما إذا كان العاملون في المستويات الإدارية المختلفة، قد التزموا بنص وروح الأوامر والتعليمات الصادرة عن الإدارة العليا، واتبعوا الإجراءات المناسبة في تنفيذ واجباتهم . وتتم هذه المراجعة من خلال ثلاثة مداخل هي^(١) :-

أ) مدخل التحقق : وبموجب هذا المدخل يبحث المراجع عن أدلة وبراهين تثبت صحة أية عملية يراجعها، ويحرص المراجع في هذا المقام على جمع معلومات عن أعمال المشروع من جهة خارجية محايدة مثل :-

- شهادة الرصيد الصادرة عن البنوك .
- رسائل وأجوبة من المدينين والدائنين .
- إعادة تقويم أو تميم الممتلكات من قبل متخصصين .
- المعاينة في الموقع .

ب) مدخل المراجعة المستندية : يعتمد المراجع في هذا المدخل على المستندات التي تثبت صحة القيود، والمطابقة القانونية للشروط الواجبة الاتباع في المعاملات والعمليات . وبموجب هذا المدخل لا يفحص المراجع أكثر من السجلات والدفاتر والوثائق وذاكرة الحسابات الآلية الميكروفيلم، وشرائط واسطوانات التسجيل المختلفة .

(١) لمزيد من التفاصيل انظر في :-

(a) A.A. Arens and J.K. Loebbecke, *op. cit.*, P. 6.

(b) A.D. Chambers, *op. cit.*, PP. 51-56.

جـ) مدخل مراجعة النظم : يركز المراجع وفقاً لهذا المدخل على النظام نفسه ، فيأخذ كل نظام على حدة ويفحصه و يقيمه ويحاول ربطه مع النظم الأخرى . وذلك للتحقق من أن النظم الموضوعة تعمل بشكل صحيح ، وأنها تحقق الغرض الذي وضعت من أجله .

٢ . مداخل مراجعة العمليات :

يسعى المراجع في مُراجعته للعمليات إلى الحصول على أدلة وقناعات تثبت ارتفاع كفاية العمليات ، وفعالية السياسات والإجراءات ووسائل الرقابة المتبعة لتدعيم كفاية تلك العمليات . وبشكل أساسي فإن هذه المراجعة تشتمل على فحص وتقييم ومراقبة الاستخدام الأمثل للموارد المتاحة ، وكل ما يتصل بحقوق ومصالح العاملين والمستثمرين والمستهلكين والموردين . (١)

يتبع المراجع الداخلي في مراجعة العمليات مدخلين لتحقيق غايات المراجعة هما (٢) :-

الأول : المدخل التنظيمي Organizational Approach

يركز المراجع الداخلي في هذا المدخل اهتماماته على الوحدة التنظيمية ، حيث يخضع جميع عملياتها وأنشطتها لمراجعتها وتحليله وتقييمه ، ويشمل فحصه مراجعة أهداف وخطط وسياسات وأساليب وإجراءات هذه الوحدة ، ولكنه لا يخرج بفحصه عن الحدود التنظيمية لهذه الوحدة .

الثاني : المدخل الوظيفي Functional Approach

يتبع المراجع الداخلي في هذا المدخل العملية أو النشاط محل المراجعة من بداية العملية أو النشاط إلى نهايته ، حتى وأن أخترت إجراءات هذه العملية الحدود التنظيمية للوحدات المختلفة . فالعمليات كثيراً ما تشترك في إنجازها أكثر من وحدة تنظيمية ، وعلى المراجع أن يقوم بفحص جميع الإجراءات التي تمت في المراحل التي قطعتها في

(1) Lennis M. Knighton, "Four Keys to Audit Effectiveness" *Governmental Finance* (September 1979), P. 5.

(2) L. B. Sawyer, in *Handbook for Auditors*, op. cit., P. 14.

مختلف الوحدات التنظيمية. ومن أمثلة العمليات التي تراجع بموجب هذا المدخل، عمليات الشراء، والبيع، وإصدار الأوراق المالية، ومراجعة عمليات المدفوعات.

ويُعدُّ المدخل الوظيفي أكثر صعوبة وتعقيداً من المدخل التنظيمي، لأن مراجعة الوظائف تتطلب من المراجع أن يفحص ويقيم جميع المراحل التي تمر فيها عملية معينة لدى عدد كبير من الموظفين، وفي العديد من الوحدات التنظيمية المستقلة عن بعضها. فمثلاً حتى يتمكن المراجع من فحص وتقييم عملية شراء معينة، فعليه أن يقوم بمراجعة الاحتياجات الأساسية والتي قد تضعها دائرة اللوازم، وينتقل إلى إجراءات الشراء التي تتم لدى لجنة العطاءات، ثم ينتقل إلى إدارة المستودعات يراجع عملية استلام المواد وفقاً للمواصفات ويتحقق من توريدها للمخازن، ويتابع معاملاتها حتى ترد إلى الجهات التي تسدد قيم هذه المشتريات. بينما في المدخل التنظيمي يفحص المراجع المرحلة التي مرت فيها عملية الشراء في الوحدة تنظيمية محل المراجعة فقط.

سادساً - تقارير المراجعة الداخلية :

تقوم وحدة المراجعة الداخلية بنوعين من الأعمال، الأول: الأعمال الإدارية اللازمة لإنجاز وظيفتها الفنية، والثاني: الأعمال الفنية المتعلقة بالمراجعات الداخلية التي تجريها داخل المشروع. وفي نهاية كل عام يجب أن تصدر وحدة المراجعة تقارير عن الأعمال التي أنجزتها خلال ذلك العام. والتقارير التي تتعلق بالأعمال الإدارية المساعدة فتسمى تقارير النشاط (Activity Reports) أما التقارير التي تتعلق بالمراجعات الداخلية ونتائجها فإنها تسمى تقارير المراجعة (Audit Reports).

١. تقارير النشاط : Activity Reports

وهي التقارير التي تقيس أداء وحدة المراجعة الداخلية، وترفع هذه التقارير دورياً إلى الإدارة العليا في منظمة الأعمال، كما ترسل منها نسخة إلى مجالس الإدارة في نهاية السنة المالية. وتتضمن هذه التقارير في العادة ما يلي (١):

(1) The Institute of Interani Auditors Inc., *The Internal Auditor*, op. cit., P. 29.

أ. مقارنة الأداء الفعلي مع الأهداف المرسومة لوحدة المراجعة الداخلية في ضوء جداول الأعمال المعتمدة.

ب. مقارنة المصروفات الفعلية مع الموازنات التقديرية المالية المخصصة لوحدة المراجعة الداخلية.

ج. توضيح أسباب الانحرافات إن وجدت.

د. بيان الإجراءات المتخذة بشأن الانحرافات السلبية أو الإجراءات الواجب اتخاذها من قبل الإدارة العليا.

وحتى تكون تقارير النشاط فعالة أكثر، يجب عدم التركيز على عدد المراجعات التي تمت خلال الفترة التي يغطيها تقرير النشاط، لأن العدد وحده لا يعبر عن نوعية المراجعات التي تمت، ولا يدل على مدى الصدق في الأداء، وعن إمكانية الاعتماد على النتائج التي تمخضت عنها المراجعات. ولكن يجب استخدام مقاييس للأداء أكثر دلالة على النجاح مثل مقاييس ربحية المراجعة الداخلية، وكيفية استخدام الوقت في وحدة المراجعة، والانجازات الفعلية في تحسين العملية الإدارية، ومقدار المساهمة في تخفيض التكاليف داخل المشروع ككل⁽¹⁾.

وبالنسبة لتوقيت إصدار تقارير النشاط، فإن الفترة الفاصلة بين إصدار تقرير نشاط وآخر يجب أن لا تزيد على سنة واحدة في جميع الأحوال⁽²⁾. ولو وجدت إمكانية لإصدار تقارير نشاط عن وحدة المراجعة الداخلية شهرياً لكان أفضل، ولكن طبيعة المراجعة الداخلية غالباً ما لا تسمح بإصدار التقارير الشهرية. لذا فالتوقيت الأكثر ملاءمة لوحدة المراجعة الداخلية هو أن تصدر تقارير عن نشاطها كل ثلاثة أشهر وبانتظام.

٢. تقارير المراجعة Audit Reports

يُعدُّ التقرير الذي تصدره وحدة المراجعة الداخلية عقب كل عملية مراجعة تقوم بها، بمثابة المنتج النهائي لها، لأن مثل هذا التقرير هو حصيلة مجموعة من التكاليف والأعباء والجهود التي بذلت أثناء عملية المراجعة. حيث تشمل هذه التكاليف والأعباء على

(1) N. Morris, *op. cit.*, P. 71.

(2) A.D. Chambers, *op. cit.*, P. 189.

أجور ومتاعب سفر المراجعين، والمصروفات الإدارية التي أنفقت لإنجاز هذه العملية، بالإضافة إلى قيمة الوقت الذي استنفذ في ذلك الانجاز سواء أكان وقت المراجعين أم وقت الأشخاص الذين خضعت أعمالهم للمراجعة وكذلك الوقت الذي ستخصصه الإدارة العليا لدراسة وتحليل ما ورد في هذا التقرير.

ومن أجل تبرير جميع تلك التكاليف والأعباء والجهود، فإنه لا بد من أن تكون الإدارة العليا قادرة على الاستفادة من المعلومات الواردة في تقرير المراجعة، ولا يكون تقرير المراجعة فعالاً إذا لم يتضمن تشخيصاً وتحليلاً للمشكلات، وتوصيات عملية للتغلب على أسباب هذه المشكلات.

(أ) مقومات تقارير المراجعة :

بصفة عامة، يجب أن تمتاز تقارير المراجعة من الناحية الفنية بما يلي^(١):-

- ١ . الكفاية: أي أن يكون التقرير كاملاً (Complete)، ناهضاً بنفسه ويجعل القارئ له قادراً على إدراك جميع الحقائق والظروف التي أحاطت بعملية المراجعة التي تعبر عنها.
- ٢ . الإيجاز: (Concise) بحيث لا يشتمل إلا على الحقائق الأساسية فقط، لأن معظم قراء هذا التقرير مشغولون بمهام أخرى، وعنصر الوقت هام بالنسبة لهم.

(١) لمزيد من التفاصيل حول الاعتبارات التي تجعل من تقرير المراجعة أكثر فعالية انظر على سبيل المثال في :-

(a) Stanley J. Berry, "Report Format for Executive Management" **The Internal Auditor** (December 1982), P.

29.

(b) Walter O. Baggett, "A Management Approach to Operational Auditing", **The Internal Auditor** (February 1982), P. 45.

(c) Arthur F. Neff, "The Internal Auditor's Report", in **Readings in Auditing**, op. cit., PP. 333-336.

(d) A.D. Chambers, op. cit., PP. 220-225.

(e) T. Burgess, op. cit., PP. 26-28.

(f) N. Morris, op. cit., P. 74.

(g) R. G. Schroeder, op. cit., PP. 24-25.

٣ . الوضوح (Clarity) إذ يفضل تجنب اللغة الفنية المتخصصة في صياغة هذا التقرير، لأن قراءه ليسوا كلهم ممن يعرفون النواحي الفنية في المراجعة والتدقيق فضلاً عن الابتعاد عن الجمل الطويلة، والفقرات الكبيرة.

٤ . الدقة (Accurate) والدقة في هذا المجال أمر هام، لأن الإدارة العليا غالباً ما تستخدم إجراءات وتصدر تعليمات، وتضع خطط وسياسات بناءً على ما يرد في تقرير المراجعة. لذلك يجب أن يكون تقرير المراجعة دقيقاً في أي جزءٍ منه وخاصة من حيث البيانات واللغة، والترقيم والحجج والبراهين، والنتائج والتوصيات.

٥ . التوقيت (Timing) فالتقرير الذي يتأخر عن موعد اتخاذ القرارات الإدارية المتعلقة بما ورد فيه من نتائج وتوصيات، سوف يكون عديم الفعالية بالنسبة للإدارة في تأدية مهامها ورعاية شؤونها الإدارية حتى ولو ورد فيه كل المعلومات الدقيقة والمتناسقة.

أما من الناحية السلوكية، فإن هناك بعض المؤشرات التي تدل على ضعف أو فشل في تقرير المراجعة الداخلية وهي^(١):-

١ . ظهور نبرة الانتقادات الشخصية السلبية في محتوياته :

مثل هذه النبرة، تنقل إلى قارئه معنى مفاده، أن المراجع الداخلي يكرّس جل وقته وجهده لإظهار عيوب الآخرين، وتصويرها وكأنها جريمة أو عار يلصق بهم مدى الحياة.

وفي الواقع، فإن كثيراً من تقارير المراجعة الداخلية تفقد فعاليتها وجاذبيتها نتيجةً لتركيزها على الأخطاء والانحرافات فقط، فالإدارة العليا لا تولي إبراز الأخطاء والانحرافات جل اهتمامها، وإنما تركز على كيفية معالجتها إن وجدت.

ففي أغلب الحالات، تكتشف الإدارة العليا والإدارة التنفيذية على حدٍ سواء انحرافات وأخطاء معينة، ولكنهما لا تعرفان طريقة للتغلب عليها، وتنتظران من المراجعين الداخليين دراستها ورفع تقارير مراجعة تتضمن مقترحات من شأنها أن تساعد

(1) Charles A. Gravitt, "On Ethical Report Writing" *The Internal Auditor* (April 1982), P. 38.

في مواجهة الأسباب التي تُوجد مثل هذه الانحرافات وتلك الأخطاء وليس الإشارة إليها فقط^(١).

٢. تقديم النتائج والتوصيات على شكل مواعظ أو أوامر لا تقبل الجدل:

وبهذه الطريقة، يوحي تقرير المراجعة إلى قارئه، بأن المراجع الذي كتبه ينظر إلى الأشخاص الخاضعين للمراجعة، وكأنهم ناقصي الأهلية، وأنهم بحاجة دائماً إلى إرشادات ومواعظ حول عملياتهم. وبذلك يظهر وكأن المراجع يقول بأنه أكفاً من الأشخاص التنفيذيين، وأنه يعلم أسرار أعمالهم أكثر منهم. وهذا ليس صحيحاً على أية حال^(٢).

٣. استخدام الألفاظ العامة غير المحددة:

والمراجع في هذه الحالة وبدون قصد منه يخبر القارئ بأنه لا يفهم العمليات التي خضعت لمراجعته وفحصه.

٤. الاغفال المتعمد لمقترحات التنفيذيين حول المشكلات المطروقة أو إرجاعها إلى كاتب التقرير:

مثل التعمد في إنكار جهود الآخرين سوف يشعر أفراد الوحدة التنظيمية بأن المراجع الداخلي قد أساء لهم مرتين:

- مرة عندما سرق حقهم في الاقتراحات ونسبها إلى نفسه.

(1) Lawrence A. Noxon, "Power, Profits and Politics", The Internal Auditors (April 1977), P. 42.

(٢) من غير الممكن أن يكون المراجع مدركاً لجميع الظروف التي أسهمت في جعل أداء الأفراد ضعيفاً. فمثلاً، ربما تكون بعض هذه الظروف خارجة عن مجال المراجعة أصلاً، أو أن الشخص محل الانتقاد قد يكون من الأشخاص الذين يتحملون مسؤوليات إضافية لا يعرفها المراجع، أو أن ذلك الشخص يقوم بعمل يتعارض مع موهلاته أو رغباته، أو قد تكون له مشكلة شخصية تمنعه من أداء عمله على أحسن وجه. لذلك فمن «الظلم» توجيه الانتقادات الشخصية، وفي تقرير مكتوب إلى الأشخاص لمجرد وجود أخطاء أو انحرافات سلبية قبل دراسة أسبابها الأصلية.

- ومرة ثانية عندما أظهرهم أمام الإدارة العليا، وكأنهم لا يعرفون حلولاً لمشكلاتهم الخاصة .

(ب) أهمية تقارير المراجعة :

لا تقاس أهمية تقرير المراجعة بحجم صفحاته أو بعددها، وإنما تقاس بما يحتويه من نتائج وتوصيات موضوعية . لأن مثل هذه النتائج والتوصيات تعد حافزة على التصرف .

فعندما ترى الإدارة العليا ضرورة الأخذ بما ورد في تقارير المراجعين الداخليين، فإنها سوف تتخذ إجراءات من شأنها أن تحدث تغييراً ربما في الخطط أو السياسات أو الأساليب أو النظم، وذلك كله بهدف تصحيح الانحرافات . ومعالجة المشكلات التي اكتشفها المراجعون أثناء تقييم وتحليل ومراجعة العمليات .

وتُعدُّ تقارير المراجعة وسيلة فعّالة للاتصال بين الإدارة العليا والمستويات الإدارية الأخرى، وهي بهذه المثابة يجب أن تعالج نواحي سلوكية متعددة⁽¹⁾ . إذ أن كثيراً من مهارات كتابة التقارير تتعلق بالأثر الذي يجب أن يتركه التقرير في نفسية متلقيه؛ فيما أن يكون أثراً إيجابياً أو أثراً سلبياً .

إن خطورة كتابة تقارير بمؤشرات الدالة على ضعفها أو فشلها لا تكمن في عدم استجابة الإدارة العليا لما ورد فيها، وإنما تكمن تلك الخطورة في الآثار السلوكية المترتبة عليها .

فمن خلال تقرير مكتوب بغير إحساس، وبدون مراعاة لمشاعر الذين يُكتب عنهم هذا التقرير، يمكن إفساد العلاقات الحميدة، وتدمير الاتصال المرضية التي تم بناؤها بمزيد من الجهد أثناء عملية المراجعة بين المراجعين والأشخاص الذين خضعوا للمراجعة . وربما يؤدي مثل هذا التقرير إلى تقويض الثقة بالمراجعة الداخلية، وبالتأكيد فإن مثل هذا التقرير يفشل في تقديم عرض عادل وملائم لنوعية المراجعة حتى لو كانت في مستواها الفعلي مرتفعة⁽²⁾ .

(1) William E. Thompson, "Audit Reports That Communicate" *The Internal Auditor* (June 1980), P. 83.

(2) C.A. Gravitt., *op. cit.*, P. 38.

تصدر الإدارة العليا غالباً أوامرها إلى الإدارات التنفيذية باتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة لمعالجة الانحرافات أو المشكلات التي اكتشفها المراجعون الداخليون. وفي هذه الحالة، يفضل أن يتم الاتفاق بين المراجعين والإدارات التنفيذية على كيفية معالجة الموقف الخاطئة.

ولا ينتهي دور المراجعين الداخليين عند حد التوصية بمعالجة الانحرافات وإنما يجب عليهم، وفقاً لمعايير الممارسة المهنية للمراجعة الداخلية، أن يتأكدوا من اتخاذ الإجراءات التصحيحية للانحرافات من قبل الجهات المسؤولة، ثم متابعة نتائج هذه الاجراءات، وتقييمها.

وعندما يكتشف المراجعون أن توصياتهم بضرورة اتخاذ اجراءات تصحيحية لم يؤخذ بها، عليهم أن يتأكدوا من أنّ الإدارة العليا والإدارة التنفيذية على حد سواء، أصبح لديهما تصور واضح عن خطورة تجاهل النتائج والتوصيات التي أوردتها المراجعون الداخليون في تقاريرهم⁽¹⁾.

إنّ وحدة المراجعة الداخلية غير مسؤولة عن تنفيذ الإجراءات التصحيحية التي أوصت بها، ولكنها مسؤولة عن متابعتها عندما تقررها الإدارة العليا وتنفذها الإدارة التنفيذية محل المراجعة، وعليهما يقع عبء التنفيذ أو اتخاذ قرار متعمّد Conscious decision بعدم قبول توصيات وحدة المراجعة الداخلية وما يتعلق بها من إجراءات تصحيحية.

وتحدد مسؤولية المراجعين الداخليين في التأكد من أن هناك ترتيبات كافية للمتابعة، وأنّ هذه الترتيبات واضحة ومفهومة، وأنها تتم في الوقت المناسب. وعلى مدير وحدة المراجعة الداخلية أن لا يسمح للمراجعين بتأجيل متابعة الإجراءات التصحيحية إلى وقت حلول موعد المراجعات الداخلية التالية للمراجعة التي اتخذت بشأنها تلك الاجراءات، لأن تأجيل المتابعة قد يغري الإدارة التنفيذية بتأجيل إتمام الاجراءات التصحيحية التي أمرت بها الإدارة العليا بناءً على توصيات المراجعين.

(1) The Institute of Internal Auditors Inc., *The Internal Auditor*, op. cit., P. 27.