

## الفصل الثالث

### المراجعون الداخليون

تمتد المراجعة الداخلية لتشمل جميع العمليات والأنشطة - بغض النظر عن طبيعتها - داخل المشروع، بهدف الوصول إلى أعلى مستوى من الكفاية والفعالية الاقتصادية . وحتى تتمكن وحدة المراجعة الداخلية من تحقيق هذا الهدف ، لا بد من أن تستخدم هيئة فنية من المراجعين تضم أفراداً من ذوي الخبرات المتخصصة في مختلف المجالات الإدارية والمالية والتشغيلية .

ومع الأخذ بعين الاعتبار الاختلاف في التخصص بين المراجعين ، تبقى هناك عدة اعتبارات مشتركة يجب توفرها فيمن سيعمل كمراجع داخلي ، أو يجب توفيرها له . وتعلق هذه الاعتبارات بالصفات الشخصية أو بالقدرات الذاتية عند المراجع ، والتأهيل العلمي ، والتدريب العملي ، والإحتراف المهني ، والإستقلال والموضوعية والحياد الشخصي ، وتحديد المسؤوليات بدقة ، وطريقة الإشراف على المراجعين وتوجيههم .

#### أولاً - نوعية المراجع الداخلي :

تتوقف فعالية وظيفة المراجعة الداخلية على توفر بعض الصفات والقدرات الشخصية للقائمين على تنفيذ برامجها . فالمراجع الناجح هو الذي يضمن نجاح وفعالية المراجعة الداخلية ، وبالعكس فإن المراجع الفاشل هو أقدر الناس على جعل عمليات المراجعة الداخلية بغيضة ، ويزيد من أعدادها داخل التنظيم ، ويقلل من نتائجها الإيجابية .

وعليه ، فإن وظيفة المراجعة الداخلية تتطلب نوعية من المراجعين تتوفر فيهم

الصفات التالية :

## ١ . الوعي الإداري : Management Awareness

تتطلب هذه الصفة من المراجع الداخلي أن يدرّب نفسه على التفكير كما يفكر مدير الأعمال، حتى يتمكن من تحقيق ما ترغب فيه الإدارة العليا<sup>(١)</sup>. وهذا يعني أن ينظر المراجع الداخلي إلى الأمور داخل المشروع من منظور إداري، بحيث يربط بين العلاقات المتداخلة، بشرية كانت أم مادية، ويوازن بين المهارات الوظيفية والإدارية، ويقيم ويحلل الوضع الداخلي للمشروع في ظل البيئة الاقتصادية لدنيا الأعمال التي يعيش فيها هذا المشروع.

وتتعرّض قيمة خدمات المراجعة الداخلية عند الإدارة العليا، عندما يمتلك المراجعون الداخليون معرفة تامة بأحوال المشروع الذي يخدمونه، من حيث تاريخه، وعملياته، والعاملون فيه، والإنتاجات المستقبلية<sup>(٢)</sup>. فمن خلال هذه المعرفة التفصيلية لتلك الأمور، والنظر إليها من منظور إداري، يستطيع المراجع أن يركّز توصياته أو مقترحاته حول التغييرات التي تساعد الإدارة العليا على إنجاز وظيفتها بنجاح.

## ٢ . الدافع الشخصي : Personal Drive

يعبّر الدافع الشخصي لدى المراجع عن تطلعاته ورغباته في تحسين نوعية المراجعات التي يقوم بها<sup>(٣)</sup>. وهذا الدافع هو الذي يجعل المراجع تواقاً إلى القيام بأدوار إدارية عالية المستوى، وتقديم خدمات رقابية أكثر فعالية، فضلاً عن أنه يدفعه إلى محاولة تنفيذ واجباته الرسمية بطريقة مقبولة من الخاضعين لها، ومن الإدارة العليا على حد سواء.

## ٣ . الحكمة - بعد النظر - : Insight

يخطط المراجع الحصيف للعمليات التي سينفذها قبل ابتدائه بها، وأثناء مباشرته لمراجعاته يكون مرناً، بحيث يقوم بإجراء التعديلات اللازمة على البرامج التي خططها

(1) A.S. Dayton, *op.cit.*, p.85.

(2) L.A.Noxxon, *op. cit.*, p.41.

(3) J.D. Ong, *op.cit.*, p.32.

مسبقاً في ضوء المستجدات من الظروف. وعندما يختتم عملياته، لا يتوانى عن الاعتراف بالمشكلات التي واجهها، ويعكف على دراسة أسبابها، لكي يستفيد من دروسها في مراجعاته المستقبلية.

#### ٤ . القدرة الاتصالية : Communicative Ability

تتطلب وظيفة المراجعة الداخلية قدرة عالية على الاتصال، تساعد المراجعين على تبادل المعلومات والحقائق، حول العمليات بينهم وبين الأشخاص الخاضعين للمراجعة من جهة، وبينهم وبين الإدارة العليا من جهة أخرى<sup>(١)</sup>. وهذه المقدرة يمكن للمراجعين تلمسها بالخبرة والمران، لذلك فهي تختلف من مراجع إلى آخر. ولكن المراجع الداخلي الناجح هو الذي يحرص على تحسين قدرته الاتصالية سواء كانت شفاهية أم كتابية.

#### ٥ . المثابرة : Perseverance

يحتاج تنفيذ إجراءات المراجعة الداخلية جهوداً فكرية وجسدية كبيرة، ولا يصل المراجعون إلى نتائجها في مدة قصيرة. لذلك، فإن المراجعين الذين لا يمتلكون صفة المثابرة، سوف يتوقفون عن العمل غالباً قبل الوصول إلى نتائج حقيقية تُوصَل إلى أهداف وحدة المراجعة الداخلية<sup>(٢)</sup>. وعلى مدير وحدة المراجعة أن يحاول باستمرار تدريب المراجعين على الصبر والمثابرة، ويعلمهم كيف يؤدون الأعمال الصعبة دونما ملل أو ضجر.

#### ٦ . الابتكارية : Innovativeness

يفترض بالمراجعين الداخليين أن يكونوا محبين للإبداع والإبتكار، ودائمي البحث عن الطرق والأساليب المحسنة لإنجاز الأعمال التي يؤدونها هم، وكذلك الأعمال التي يؤديها بقية العاملين في المشروع<sup>(٣)</sup>. وتتاح دائماً فرصة للمراجع أن يبتكر أساليب وطرق

(1). Idem.

(2) N. Morris, Lc. cit.,

(3) Ibid., p. 77.

إدارية جديدة، لأنه يطلع على مختلف الأساليب المطبقة في الوحدات المختلفة داخل المشروع، والمطبقة في فروعها المنتشرة. فمن دراسة كافة تلك الأساليب يستطيع أن يُدخِل التحسينات على بعضها، بحيث يخرج في النهاية بأسلوب أو طريقة مبتكرة تسهم في تسهيل الأعمال أو تبسيط الإجراءات.

V. اللباقة : Tact

تنطوي صفة اللباقة على الطريقة الإيجابية التي يتعامل بها المراجعون مع الأشخاص الخاضعين للمراجعة. وتتضمن هذه الصفة أيضاً القدرة على إبداء الملاحظات، وأحياناً توجيه الانتقادات البناءة دون استشارة غضب الشخص المنتقد<sup>(1)</sup>. ويمكن امتلاك هذه الصفة عن طريق الإقتناع أولاً بنجاح اتباعها، وثانياً من خلال دراسة المشاعر والأحاسيس الإنسانية، وإدراك ردود الأفعال البشرية، ويمكن تنمية هذه الصفة بالتعلم والتدريب.

ثانياً: تأهيل المراجع الداخلي :

يتكون التأهيل الفني للمراجع الداخلي عادة من الدراسة الأكاديمية، والخبرة العملية في مجال فحص وتقييم جميع عمليات وأنشطة المشروع. فلا يُعدُّ المراجع مؤهلاً بمجرد حصوله على الشهادة الجامعية الأولى أو الثانية مباشرة، لأن التعليم الأكاديمي في مجال المحاسبة أو الإدارة يعطي المراجع خلفية عملية، ومعرفة عامة عن الأعمال المحاسبية أو الإدارية. لذلك فإن المراجع الداخلي حتى يقال عنه أنه مؤهل لا بد وأن يمتلك معرفة أساسية بجميع وظائف الأعمال الإدارية وأهدافها والمبادئ التي تحكمها، ويُدعم هذه المعرفة من خلال الممارسة العملية لمدة كافية<sup>(2)</sup>.

أخذ التأهيل الأكاديمي للمراجع الداخلي قسطاً وافراً من اهتمام الباحثين، لدرجة أن بعضهم<sup>(3)</sup> اقترح بأن تُدرّس مناهج المراجعة الداخلية في أقسام العلوم الإدارية في

(1) Idem.

(2) John S. Persek, "Is Technical Competence Enough?". *The Internal Auditor*, (August 1976), p.30.

(3) Herbert E. Striner, "Internal Auditing and The Business School Curriculum", *The Internal Auditor* (June 1978).

كليات ومعاهد التجارة، وليس في أقسام المحاسبة، على اعتبار أن المراجع الداخلي يجب أن يكون ذا خلفية علمية بنظم الإدارة والعمليات<sup>(1)</sup>، مع معرفة أساسية بالأساليب المحاسبية.

ويخالف الباحث الرأي السابق، لأن التأهيل المناسب للمراجع الداخلي يجب أن يُركّز على أرضية مناهج المحاسبة والمراجعة، وليس على مناهج الإدارة. فالخلفية النظرية في إجراءات المحاسبة والتقييم والتدقيق ليس من السهل على طالب شعبة الإدارة أن يتعلمها بإتقان، فهذه إجراءات أكاديمية وفنية تنمى بالتراكم العلمي على مر السنوات الدراسية، ولكن طالب المحاسبة سوف يتمكن من الإلمام بالخلفيات الإدارية اللازمة لعمله كمراجع، إذا ما أضيف إلى مقررات المحاسبة ما يساعد على تكوين هذه الخلفية.

وعلى صعيد المقررات الدراسية للمراجعة الداخلية، فقد اقترح سترانير Striner<sup>(1)</sup> مقراً يطلق عليه اسم «نظم الرقابة الإدارية Management Control Systems» يحتوي على الموضوعات التالية:

- أ) النظرية التنظيمية.
  - ب) نظم معلومات الإدارة.
  - ج) أساليب تحليل النظم.
  - د) استخدام الحاسبات الالكترونية في العملية الإدارية.
  - هـ) التطبيقات المحاسبية في الوظائف الإدارية.
- وهذا المقرر لا يكفي من وجهة نظر الباحث ليُجعل طالب شعبة الإدارة مراجعاً داخلياً، ولكن هذا المقرر يساعد طالب شعبة المحاسبة على أن يكون مراجعاً داخلياً

---

(1) يعمل المراجع الداخلي غالباً على تقييم مجموعة من أهداف البرامج التي تشمل التمويل، والتسويق، والشراء، والإقتصاد، وإدارة الأفراد، والإنتاج، والمحاسبة، بالإضافة إلى أنه يتحقق من عدة أمور أخرى هي، تنفيذ سياسات الإدارة، مدى الإلتزام بالأوامر والتعليمات العليا، ويلاحظ بأن معظم هذه الوظائف ذات صبغة إدارية.

(1) Ibid., PP. 43 - 44.

ناجحاً، إذا ما أضيف إلى بقية الموضوعات التي يدرسها طيلة سنوات دراسته .

ومن ناحية أخرى، فإنه بغض النظر عن مكان تخريج المراجع الداخلي، وعن طبيعة الموضوعات التي سيدرسها، فإن بعض الباحثين<sup>(1)</sup> نظر إلى المسألة من زاوية أخرى، وهي كيفية تدريس مقررات المراجعات الداخلية للطلبة . ففي الوقت الذي تركز فيه كليات ومعاهد التجارة حالياً على تزويد طلابها بالمعرفة التطبيقية الإجرائية، دون التركيز اللازم على النواحي النظرية المنطقية، يرى McCormich بأن هذا الأسلوب سوف يؤدي إلى فهم غير كامل لنظرية المراجعة لدى الدارسين، وسوف يصبحون أقل إدراكاً للمفاهيم التي تحكمها، ولن يستخدموا المنطق في مواجهة الصعوبات العملية مستقبلاً .

ويؤيد الباحث هذا الرأي، لأن تنمية المهارات الفكرية والتحليلية لدى الطلاب سوف تساعدهم مستقبلاً على سرعة تعلم إجراءات جديدة تلائم الأوضاع العملية، ولا يمكن لأي كلية أو معهد أن تعلم طلبتها جميع الإجراءات الفنية اللازمة لمواجهة جميع الحالات العملية . إذن فالتأهيل الفكري المنطقي يترك مساحة من حرية التصرف لدى المراجع، ليضع ما يلزمه من إجراءات لمواجهة أي موقف حتى لو لم يسبق له أن تعلمها في مراحل دراسته الأكاديمية .

(1) William McCormich, "Trends in Education for Auditors": **The Accounting Review** (October 1973), p. 801.

ويدعو مك كورمك McCormich إلى آلا تزيد نسبة الوقت المخصص لدراسة الأساليب الفنية والإجراءات العملية عن ٢٠٪ من الوقت المخصص لدراسة مادة المراجعة . على أن يخصص باقي الوقت لدراسة النواحي النظرية، وتنمية المهارات الفكرية في مجال المراجعة لدى الدارسين، وذلك لسببين هما:

(أ) إن التركيز على النواحي النظرية المنطقية يؤدي إلى تكوين خلفية فكرية تحليلية لدى الدارسين، تمكنهم من مواجهة جميع حالات المراجعة في الحياة العملية، أما إذا تم التركيز على النواحي الإجرائية فلن يتمكن الطالب مستقبلاً من التغلب على مشكلات لم يتدرب على حلها أثناء دراسته الأكاديمية .

(ب) يمكن تعلم الطرق والإجراءات والأساليب الفنية للمراجعة بعد التخرج، وفي الحياة العملية، لأن العمل الفعلي نفسه هو أحسن مكان لتعلم الإجراءات التطبيقية فيه، ولا يمكن تقليد هذا الواقع العملي في المراحل التعليمية مهما بغلت الإمكانيات في الكليات أو المعاهد التجارية .

وعلى أية حال ، فإنه عند التخطيط لوضع مقررات تدريس مواد المراجعة الداخلية ، يجب على الكليات والمعاهد التجارية أن تأخذ في اعتبارها ، أن تشبع تلك المقررات احتياجات تدرج تحت مجموعتين<sup>(1)</sup> :

الأولى : الاحتياجات الأكاديمية : وهي أن تكون تلك المقررات جديرة بثقة المجتمع الأكاديمي من خلال تمثيلها للنكر المتراكم للإختصاص الكلي للمراجعة الداخلية .

الثانية : الاحتياجات الوظيفية : وهي أن تكون تلك المقررات قادرة على تأهيل المراجعين الداخليين بطريقة تجعلهم قادرين على الإنخراط في الحياة العملية بسرعة وسهولة .

وتستطيع الشركات المساهمة ، والمشروعات الكبيرة أن تسهم في تأهيل المراجعين الداخليين عملياً حتى قبل تخرجهم من الكليات أو المدارس التجارية وذلك من خلال<sup>(2)</sup> :

أ) عقد برامج تدريبية محلية لديها بالتنسيق مع كليات ومعاهد التجارة ، يحاضر فيها مدرسو المحاسبة والمراجعة ، ويستمع إليها المراجعون في تلك المشروعات .

ب) تزويد أعضاء هيئة التدريس في الكليات ومعاهد التجارة باحتياجات المشروعات العلمية ، والمشكلات الميدانية التي تواجه المشروعات في الحياة العملية ، ليقوم المدرسون بإعداد مناهج المراجعة في ضوء تلك الاحتياجات والمشكلات العملية .

ج) السماح لطلاب كليات ومعاهد التجارة للعمل التطوعي في أقسام المراجعة لدى الشركات المساهمة أو المشروعات الكبيرة .

ويعتقد الباحث بأن التفاعل بين الكليات أو المعاهد التجارية ، والشركات المساهمة أو المشروعات الكبيرة في هذا المجال ، سوف يؤدي إلى تحقيق العديد من المنافع لجميع الأطراف ، فعلى سبيل المثال :

(1) John W. Lovejoy, H.R. Pitt and B.N. Schwarts, "A University Curriculum for Prospective Internal Auditors", *The Internal Auditor* (April 1980) , p. 50.

(2) Paul A. Dierks, "Enhancing The Image of Internal Auditing on College Campuses", *The Internal Auditor*, (April 1979), pp. 57 - 59.

أ) سوف تضمن الشركات المساهمة والمشروعات الكبيرة مجموعة من المراجعين الداخليين المؤهلين علمياً وعملياً، يستطيعون مباشرة العمل لديها فور تخرجهم .

ب) سوف يؤدي التفاعل بين الأفكار الأكاديمية لدى المدرسين، والحالات العملية التي تقدمها الشركات والمشروعات الكبيرة، إلى إثراء تلك الأفكار وحل المشكلات الميدانية .

ج) سوف يكون الطلبة الذين تدرّبوا في الشركات أو المشروعات، أكثر ولاءً لها عندما تطلب منهم العمل لديها، بعد تخرجهم من الجامعات أو المعاهد .

ومن ناحية أخرى فإن نقص تأهيل المراجع الداخلي، يؤدي في معظم الحالات إلى خفض كفاية المراجعة الداخلية وفعاليتها، لأنه لا شيء يستطيع أن يُفقد الثقة بالمراجعة الداخلية لدى الإدارة العليا، أو الإدارة التنفيذية أكثر من المراجع غير المؤهل .

لقد رُفِضَ كثيرٌ من المقترحات أو التوصيات التي تقدم بها بعض المراجعين الداخليين، نتيجة عدم تدعيمها بالأدلة والبراهين العملية، لأن المراجع أصلاً يجهل بعض الأساليب الإحصائية، أو أنه ليس على إمام تام بنظم التشغيل الإلكتروني للبيانات، أو عدم قدرته على تحليل المشكلات المحيطة بمجال المراجعة الداخلية<sup>(١)</sup> .

وإذا سلّمنا بأن التأهيل الفني للمراجع الداخلي من العوامل الهامة في زيادة فعالية المراجعة، فإن التأهيل السلوكي لا يقل أهمية بالنسبة لهذه الفعالية . ففي كثير من الحالات يفشل المراجع في معالجة بعض المشكلات ذات الطبيعة السلوكية<sup>(٢)</sup>، لأنه لم يؤهل أصلاً لمعالجتها، بل يستبعد تماماً فكرة اللجوء إلى الأساليب السلوكية لحلّها .

---

(1) L.A. Noxon, *op.cit.*, p. 41.

(٢) كثيراً ما توجد في منظمات الأعمال مشكلات ذات طبيعة سلوكية مثل: مشكلة الاتصال، مشكلة الرضا عن العمل، عدم الإشباع الوظيفي، مشكلة التكيف الاجتماعي، مشكلة الإنماء، مشكلة تصارع القيم والأهداف .

لقد أرجع البعض<sup>(١)</sup> السبب في النقص الذي يحصل في تأهيل المراجعين الداخليين إلى أن المراجعة الداخلية ما زالت تلقى اهتمامات أقل من بقية التخصصات على الصعيد الأكاديمي، ويعزى ذلك إلى عاملين مرتبطين:

الأول: أن وظيفة المراجعة الداخلية في المشروعات لم تكن ذات أهمية ملحوظة فيما مضى بالقدر الذي يكفي لتدعيم الإهتمام الأكاديمي بها<sup>(٢)</sup>.

الثاني: عدم إقبال طلبة الجامعات والمعاهد التجارية باهتمام على مقررات المراجعة الداخلية<sup>(٣)</sup>، لأنهم يعتقدون بأن احتمال طلبهم لشغل وظيفة المراجعة الداخلية في المستقبل احتمال ضعيف.

وفي الواقع، فإن المراجع الداخلي غير المؤهل فنياً وسلوكياً بدرجة كافية، يضعف كفاية وفعالية المراجعة الداخلية من ناحيتين:

الأولى: عندما يعجز عن الوفاء بالمتطلبات والإجراءات الفنية للمراجعة الداخلية.

الثانية: عندما يستعدي الأفراد الخاضعين لمراجعته عليه، ويستثير مقاومتهم ضده لأنه لم يراع الاعتبارات والاحتياجات السلوكية لهم.

وللنقص الحاصل في تأهيل المراجعين الداخليين آثار سلوكية واضحة على تصرفات الإدارة العليا، إذ تصبح غير واثقة تماماً من الخدمات التي تؤديها وحدة المراجعة الداخلية من خلال مراجعين غير مؤهلين، وهذا الأمر يدعوها إلى التصرف بأحد أسلوبين:

الأول: التدخل المباشر في توجيه أنشطة المراجعة الداخلية بالكامل، وهذا التدخل يفقد وظيفة المراجعة الداخلية فرص العمل بحرية، ويجعل المراجعين وكأنهم ينفذون أوامر فقط، دون أن يكون لهم رأي فيما يقومون به.

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

(٢) يعتقد الباحث أن معظم المشروعات في الأردن لا يوجد بها مثل هذه الوظيفة المستقلة، ويجزم الباحث بأنه لا يوجد تخصص في الجامعات العربية اسمه «المراجعة الداخلية».

(٣) في الجامعات والمعاهد البريطانية.

الثاني: التماس الخدمات التي كانت تتوقعها الإدارة العليا من وحدة المراجعة، من جهات أخرى داخل المشروع، مثل إدارة الاستشارات، أو الإدارة المالية، أو إدارة الخدمات الإدارية. وهذا السلوك يعني الاستغناء نهائياً عن وظيفة المراجعة الداخلية، إذ لا يبقى مبرر لوجودها.

### ثالثاً: تدريب المراجع الداخلي:

يحتاج الشخص بعد تخرجه من الكليات أو المعاهد التجارية، إلى عملية تدريبية في العمل نفسه ليتمكن من العمل كمراجع داخلي. ففي أغلب الحالات، لا تكفي درجة البكالوريوس في المحاسبة لمواجهة متطلبات وظيفة المراجعة الداخلية، حتى وإن تم تدريب حاملها في الفصول الصيفية في إحدى الشركات أو المشروعات الكبيرة. وكذلك لا تقدم درجة البكالوريوس في إدارة الأعمال الأدوات التحليلية اللازمة للمراجعين الداخليين<sup>(1)</sup>.

ولا تقتصر الحاجة إلى التدريب على الأشخاص الذين التحقوا حديثاً بوحدة المراجعة الداخلية، وإنما تمتد أيضاً لتشمل المراجعين العاملين الذين جرى تعيينهم منذ مدة طويلة في هذه الوحدة. لأن تنمية مؤهلات وقدرات هيئة المراجعة باستمرار، سوف يقدم المساعدة في تحقيق أهداف المراجعة الداخلية، من خلال التدريب على أحدث الأساليب الفنية والسلوكية في تنفيذ برامج المراجعة.

وإذا كانت لدى أعضاء هيئة المراجعة الداخلية رغبة في تطوير معلوماتهم، وتنمية مهاراتهم، فإن على إدارة وحدة المراجعة الداخلية أن تسعى جاهدة لتلبية هذه الرغبة، عن طريق الاشتراك السنوي بالمجلات والدوريات العلمية المتخصصة في مجالات المحاسبة والمراجعة والإدارة، والمشاركة بمندوبين عنها في الاجتماعات والندوات العلمية في تلك المجالات.

وللإدارة العليا دور في عملية التدريب هذه، فإذا ما اقتنعت بأهمية تنمية قدرات ومهارات أعضاء هيئة المراجعة الداخلية لديها، فإنها تستطيع أن تتبنى وضع وتنفيذ برامج

(1) J.W. Lovejoy, et al., op.cit, p.49.

تدريبية محلية في مجالات مختلف الأنشطة التي تخضع للمراجعة، بحيث تتلاءم وأهداف المشروع، وتفي باحتياجات أعضاء هيئة المراجعة. وفي الحالة التي لا تستطيع موازنة المشروع تحمّل تكاليف عقد مثل هذه البرامج، فإن الإدارة العليا يمكنها أن تنتهز فرص انعقاد برامج التعليم والتدريب المستمرة في المنظمات المهنية المتخصصة والكليات والمعاهد التجارية<sup>(1)</sup>.

وعلى أية حال، فسواء عقدت البرامج التدريبية محلياً أم في المراكز العلمية أو في المنظمات المتخصصة، فإن التركيز فيها يجب أن ينصب على النواحي الفنية للمراجعة الداخلية، ويراعي في نفس الوقت الجوانب السلوكية المتعلقة بالتعامل مع الأشخاص الذين تخضع أعمالهم للمراجعة، وكذلك الجوانب المرتبطة بعملية التقرير عن نتائج المراجعة وتوصياتها. ويمكن أن يحتوي البرنامج التدريبي للمراجعين بالإضافة للموضوعات الفنية للمراجعة، موضوعات يمكن أن تسهم في تنمية المهارات السلوكية لدى المتدربين مثل<sup>(2)</sup> :

- (أ) أساسيات في نظرية السلوك.
- (ب) نظرية الدوافع والإحتياجات.
- (ج) الخصائص السلوكية للأفراد والجماعات.
- (د) الإتصال الإداري.
- (هـ) المراجعة بالمشاركة.
- (و) أساليب صياغة تقارير المراجعة، والتأثيرات المترتبة على بنيتها Structures المختلفة.
- (ز) مواقف المراجعين الداخليين من أنفسهم واتجاهات الأشخاص الخاضعين للمراجعة نحوهم.
- (ح) نظرية التنظيم.

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

(2) Mortimer A. Dittenhofer, "What Does The Auditor of Small, Local Government Need?". **The Internal Auditor** (June 1982), p.46.

وفي الواقع، فإن تدريب المراجعين الجدد لا يتم فقط من خلال الدورات التدريبية، بل إن التدريب الفعلي يتم عادة على أيدي المراجعين القدماء في وحدة المراجعة الداخلية وعلى الحالات الفعلية في الواقع العملي. وما البرامج التدريبية إلا خطوة مساعدة على تنمية المهارات والتعرف على الحديث في مجال المراجعة الداخلية. وعليه فإنه يمكن القول بأن تدريب المراجع الداخلي يجب أن يتم من خلال العمل نفسه والبرامج التدريبية المحلية والخارجية.

#### رابعاً: احتراف المراجع الداخلي:

تستهدف عملية تأهيل المراجع الداخلي وتدريبه، زيادة قدراته الفنية والسلوكية، إلى الدرجة التي يتمكن معها من أن يؤدي عمله بصورة متميزة ذات طابع مهني متخصص.

والمهني شخصٌ مدرب، يتفوق في جميع نواحي عمله، يركّز اهتمامه على الإنجازات والتتائج، ولا يكتفي بملاحظة المدخلات والموارد اللازمة للعمليات<sup>(١)</sup>. وحتى يصبح المراجع الداخلي مهني يتصرف باحتراف Professionalism، يجب أن يتبنى اتجاههاً فكرياً Attitude يدفعه إلى التعامل مع المراجعات المختلفة من منطلق تخصصي، وليس من منطلق وظيفي لا يتجاوز حدود وظيفته، أو يتعامل معها بالقدر الذي يدفع عنه المسؤولية أو يدرأ عنه المساءلة.

والمراجع الداخلي المحترف، هو ذلك المراجع الذي يمتلك القدرة الفنية والمهارة السلوكية، ويطبّقهما في إنجاز المهام الموكلة إليه، بحيث يتعامل مع كافة الأشخاص والأشياء داخل المشروع من منطلق الإدراك العميق لمتطلباتها واحتياجاتها، ويفحص ويراجع العمليات المختلفة عارفاً بأسرار مداخلها ومخارجها ويكون هدفه دائماً التفوق في العمل<sup>(٢)</sup>.

(1) L.M. Knighton, op. cit., p.9.

(٢) طالب مجمع المراجعين الداخليين الأمريكي أعضائه بالكفاية والامتياز المهني من خلال الآتي:  
\* الامتياز في تطبيق السعابير والأساليب الفنية للمراجعة الداخلية. ويقصد بالامتياز هنا القدرة على =

يوجد في الحياة العملية مُراجع محترف، وآخر غير محترف، ويمكن استيضاح الفرق بينهما من خلال عقد المقارنة المبينة في الشكل التالي<sup>(١)</sup>:

### مجالات التصرف وكيفية التعامل معها

المراجع المحترف	المراجع غير المحترف	مجالات التصرف
يحاول دائماً: أ. إدراك حاجاته ومتطلباته. ب. يساعده في التعرف على مجالات العمل، وسير العمليات. ج. يعرفه على الأشخاص الذي ينبغي له	يحاول دائماً: أ. التأثير عليه باستعلاء. ب. إلقاء الأوامر دون تفسيرها. ج. لا يهتم بتعليمه. د. يتصيد أخطاءه	١. توجيه المراجع الجديد

= تطبيق المعرفة والخبرات المكتسبة في الظروف العملية، وكما يقوم بها المراجع المعتدل الحصيف دون استنفاد كبير للموارد.

\* الامتياز في العلوم المحاسبية والمالية، وهو ضروري لكل مراجع يفحص الدفاتر والسجلات المحاسبية والمالية.

\* فهم المبادئ الإدارية، بالقدر الذي يسمح للمراجع بإجراء تقييم الأنشطة وتحديد أسباب أية انحرافات عن الخطط والمعايير الموضوعية.

\* الإدراك العام لأسس بعض موضوعات المعرفة الأخرى مثل الاقتصاد والقانون التجاري والتشريعات الضريبية والمالية والطرق الإحصائية والكمية ونظم تشغيل البيانات.

لمزيد من التفاصيل انظر:

رأفت علي رضوان، «معايير الأداء المهني للمراجعة الداخلية» المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، (القاهرة، جامعة عين شمس، كلية التجارة، عدد ١٩٨٣)، ص ١٧٢.

(١) مأخوذ بتصريف من المقالة التالية:

- Lawrence B. Sawyer, "Professionalism in Internal Auditing", *The Internal Auditor* (Jan. Feb., 1976), pp. 17-

<p>معرفةهم داخل المشروع . د . يوجهه كي لا يقع في الأخطاء .</p>		
<p>يكون : أ . منظم الأفكار . ب . قادر على جدولة أنشطته لمدة لا تقل عن سنتين . ج . قادر على إجابة جميع أسئلة الإدارة العليا حول برامجه . د . متمكن من إقناع الإدارة العليا بجدوى خدماته وقبول توصياته .</p>	<p>يكون : أ . مشوش الأفكار . ب . لا يحضر لعمله . ج . غير قادر على وضع إطار محدد لبرنامج المراجعة طويل الأجل . د . عاجزاً عن الإجابة على أسئلة الإدارة العليا حول برنامج المراجعة .</p>	<p>٢ . عرض برامج المراجعة</p>
<p>أ . يهتم بالآخرين ويجد متعته في العطاء . ب . يركّز على انتقاد النظم وليس الأشخاص . ج . يساعد أفراد التنظيم في تأدية مهامهم بكفاية . د . يشارك أفراد التنظيم في القضايا التي تتعلق بهم . هـ . يحاول بيع توصياته . لهم .</p>	<p>أ . يهتم أساساً بنفسه ومصلحته الخاصة . ب . يميل إلى الإسراع بالإنتقاد الجارح . ج . يتصرف دائماً بطريقة تثير العداوة نحوه من قبل الآخرين . د . لا يعتمد في آرائه على الأدلة والبيانات والحقائق بل على أحاسيسه وأهوائه .</p>	<p>٣ . التعامل مع أعضاء التنظيم</p>
<p>أ . يميز بين الأمور الهامة</p>	<p>أ . يتخبط في وقته وإمكانياته .</p>	<p>٤ . تحديد مجال المراجعة</p>

<p>وغيرها من وجهة نظر الإدارة .  ب . يتجه نحو مراجعة الأهداف  والعمليات وممارسات  الإدارة التنفيذية  ج . ينظم وقته ويستثمر  إمكانياته ليصل إلى  نتائج وتوصيات مقنعة .</p>	<p>ب . لا يستطيع التركيز على  الأمور الهامة في العمليات .  ج . لا يصل إلى نتائج مقنعة  لأنه يبدأ بمراجعة  أي شيء وحتى النهاية .</p>	
<p>أ . يضمّن تقريره ما  يهم الإدارة  العليا، وفي نفس الوقت ما  يلبي احتياجات الإدارات التنفيذية .  ب . يراعي الاختصار  والمنتق في عرض  النتائج والتوصيات .  ج . يعبر في تقريره عن كافة الجهود  التي بذلها في إنجاز مهامه المقرر  عنها .</p>	<p>أ . لا يعرف ما تحتاج إليه  مختلف المستويات  الإدارية من حقائق .  ب . لا يضمّن تقريره كل الأشياء  لكل الأشخاص .  ج . لا يأخذ في حسابه المتطلبات  الفنية والسلوكية للتقرير الفعال .  د . يكتب تقريره بطريقة لا توصل  إلى الإدارة العليا نتائج جهوده  التي بذلها .</p>	<p>٥ . كتابة التقارير</p>
<p>أ . يشعر بمسؤوليته الكاملة عن  اتخاذ الإجراءات التصحيحية  الفعّالة .  ب . يتأكد من نتائج تلك الإجراءات  ج . يلفت انتباه الإدارة العليا  والإدارات التنفيذية إلى نتائج  الإجراءات غير الفعّالة</p>	<p>أ . يكتفي بوعد المديرين التنفيذيين  بإجرائها .  ب . لا يتابع نتائج الإجراءات  المتخذة .</p>	<p>٦ . متابعة الإجراءات  التصحيحية</p>

يتضح من المقارنة السابقة أنَّ المراجعة الداخلية بمفهومها الواسع الحديث، تتطلب مراجعين داخليين محترفين، ينجزون أعمالهم بصورة تؤدي إلى زيادة فعالية النتائج والتوصيات التي يقدمونها. وبنفس الوقت يكونون بمثابة العين الساهرة للإدارة العليا، والمُعِين الحقيقي للعاملين في المشروع.

### خامساً - استقلال المراجع الداخلي :

يعد الاستقلال النسبي لوظيفة المراجعة الداخلية داخل المشروع، الأساس الذي ترتكز عليه عدم تبعية المراجع الداخلي لأية جهة كانت. فهو لا يعبر عن آراء الإدارة التنفيذية التي يراجع أعمالها، ولا يتأثر بوجهات نظر الأشخاص الذين يقدم إليهم تقاريره. وحتى تضمن الإدارة العليا حياد وموضوعية المراجعين لديها، يجب عليها أن تضمن استقلالية المراجع بشتى الوسائل الرسمية وغير الرسمية.

بيد أن كثيرين ينظرون إلى طبيعة عمل المراجع الداخلي وارتباطه كموظف في المشروعات أو منظمات الأعمال، ولا يتصورون بأنه يمكن أن يكون هناك مراجع داخلي مستقل تماماً.

وقضية استقلال المراجع الداخلي، تبحث دائماً بكثير من التحفظات والتساؤلات<sup>(1)</sup>:

- هل المراجع الداخلي مستقل عن الإدارات التنفيذية؟

- أم هل هو مستقل عن واضعي النظم الإدارية؟

- أم أنَّ الاستقلال المطلوب منه هو عبارة عن موقف عقلي؟

- أم أنَّ الاستقلال يعبر عن كل ما تقدم؟

في ظل غموض مؤشرات الاستقلال الواضحة، يجد المراجع الداخلي نفسه في بيئة عمل غير مستقرة، الأمر الذي يجعله عاجزاً عن التصرف باستقلال ذاتي.

ويعدُّ ضعف الاستقلال الذاتي للمراجع الداخلي، دالة على ضعفه وعجزه عن

(1) A.D. Chambers, *op. cit.*, p. 21.

ممارسته للحرية في اختيار الأنشطة التي يرى أنها جديرة بالفحص والمراقبة، لا سيما إذا ما تدخلت أية جهة أخرى داخل المشروع في اختيار تلك الأنشطة، بحجة أن المراجع الداخلي قليل الخبرة بالاحتياجات الإدارية، وأنه غير أهل للعمل باستقلال تام.

ويمكن أن يتأثر استقلال المراجع الداخلي، إذا لم تسمح الإدارة العليا له بمراجعة النظم والإجراءات والسياسات التي سبق وأن وافقت عليها، لأن نطاق عمله سوف يكون محصوراً في المجالات التي ترتأها فقط، وحتى لو قَدِّم اقتراحات أو توصيات أو انتقادات بناءة، فإن الإدارة العليا تملك حق تجاهل كل ما يُقدِّم لها منه.

وإذا ما نُظِرَ إلى الاستقلال من ناحية تنظيمية، فإنه من غير الممكن عادة أن تكون المراجعة الداخلية فعّالة عند مراجعتها لأعمال تقع في مستوى تنظيمي أعلى من المستوى التنظيمي لمدير وحدة المراجعة الداخلية<sup>(١)</sup>.

وقد يبدو من الناحية النظرية في أن الاختيار الأمثل لمواجهة هذا الموقف، هو أن ترتبط وحدة المراجعة الداخلية مباشرة برئيس مجلس الإدارة<sup>(٢)</sup>. ولكن ليس من المحتم أن يكون هذا الاختيار عملياً، إذا أخذنا في الاعتبار كثرة الأعباء الملقاة على عاتق رئيس مجلس الإدارة، التي قد تصل إلى حدٍ من الضخامة والتعقيد، يمنعه من إعطاء الإهتمام الواجب للمتابعة والإشراف على أعمال المراجعة الداخلية، فضلاً أن رئيس مجلس الإدارة ربما يكون غير متخصص في الأمور المحاسبية والمالية بدرجة تمكنه من إدراك احتياجات المراجعة الداخلية. وبالتالي يفقد المراجعون مميزات الدعم المباشر لهم من قبل رئيس مجلس الإدارة.

ولعل أكثر الحلول العملية ملائمة للتغلب على مثل تلك الصعوبات، هو تكوين ما يعرف باسم «لجنة المراجعة Audit Committee»، وهي لجنة تبتثق عن مجالس الإدارة وتكون مسؤولة عن الإشراف على نشاط المراجعة، داخلية كانت أم خارجية<sup>(٣)</sup>.

(1) Raafat A. Radwan, "Internal Audit Coverage By Management Levels". **The Review of the Faculty of Commerce Assiut University** (December 1982), p. 10.

(٢) إبراهيم علي عشاوي، مرجع سبق ذكره، ص ٣٠.

(٣) رأفت رضوان، مرجع سبق ذكره، ص ١٦٦.

ومهما كانت الحلول فإنه يجب أن يُضْمَن الاستقلال الكافي للمراجع الداخلي من الناحيتين التنظيمية والوظيفية، ولكن الاستقلال الأكثر أهمية والذي يجب على المراجع الداخلي أن يحافظ عليه، من وجهة نظر الباحث، هو الاستقلال الذاتي، أي الموقف أو الاتجاه الفكري النابع من داخله، بحيث لا يتأثر في إعطاء آرائه بأية ضغوط خارجية مهما كانت. فالمراجع المستقل فكرياً لا يتنازل عن وجهة نظره التي يعتقد بصحتها، حتى ولو اضطره ذلك الأمر إلى الاستقالة من العمل.

### سادساً - موضوعية المراجع الداخلي :

تعني موضوعية المراجع الداخلي، قدرته على صياغة النتائج التي توصل إليها أثناء مراجعاته، بصورة تتناسق مع الحقائق والبراهين والأدلة، وليس وفقاً للأحاسيس والمشاعر الشخصية فقط<sup>(1)</sup>.

ولأن صفة الموضوعية عند المراجعين الداخليين قد تتأثر نوعاً ما، خاصةً عندما يشعرون بأن أنشطتهم وأدائهم سوف يخضع لتقييم جهة معينة داخل المشروع، وأن مثل هذا التقييم سوف يؤثر على مستقبل وظائفهم<sup>(2)</sup>، فقد ركّز مجمع المراجعين الداخليين الأمريكي (IIA) على أهمية الموضوعية لوظيفة المراجعة الداخلية في معظم ما صدر عنه من قوائم ومعايير تتعلق بالمراجعة الداخلية.

ففي القائمة التي أصدرها عام ١٩٧١ عن مسؤوليات المراجع الداخلي جاء أن :  
«الموضوعية صفة أساسية وجوهرية لوظيفة المراجعة الداخلية»<sup>(3)</sup>.

وفي قائمة معايير الممارسة المهنية للمراجعة الداخلية التي أصدرها نفس المجمع عام ١٩٧٨ جاء فيها ما نصه :

«ليس من وظائف المراجعة الداخلية تصميم ووضع وتشغيل النظم، كما أن وضع مسودة إجراءات تشغيل

(1) N. Morris, *op. cit.*, p. 76.

(2) H. E. Striner, *op.cit.*, p.42.

(3) The Institute of Internal Auditor Inc., *Loc .cit* ◀

النظم ليس من وظائف المراجعة الداخلية، والقيام بمثل هذه الأنشطة من قبل المراجع الداخلي سيؤدي إلى إضعاف موضوعيته»<sup>(1)</sup>.

واستطردت في ذلك قائلة :

«... ولا تتأثر موضوعية المراجع سلباً عندما يوصي ببعض المعايير المناسبة لمراقبة النظم، أو إعادة النظر (مراجعة) في الإجراءات الخاصة بالنظم قبل تطبيقها...»<sup>(2)</sup>.

إن النصين الأولين واضحان ولا لبس فيهما حول أهمية الموضوعية، وما يؤثر عليها، ولكن النص الأخير يحتاج إلى مزيد من المناقشة والتحليل.

فهذا النص يعني أن ما يوصي به المراجع الداخلي، حول وضع معايير مناسبة محددة لمراقبة تشغيل النظم القائمة، أو اطلاعه على الإجراءات الخاصة بالعمليات، بغرض مراجعتها وإبداء الرأي فيها قبل تطبيقها، كل هذه الأنشطة لن تؤثر على موضوعية المراجع الداخلي عندما يضع رأيه المستقبلي بعد مراجعة العمليات بما فيها تلك الإجراءات والنظم التي سبق له الإشتراك في وضع معايير ضبطها.

بيد أن هذا الادعاء، من الناحية المنطقية، يبدو غير صحيح، لأن الإدارة العليا إذا ما أخذت بتوصيات المراجع حول وضع المعايير أو تعديل الإجراءات، واكتشف المراجع فيما بعد أن مثل هذه الإجراءات غير فعالة، كيف سيكون حكمه عليها؟ علماً بأن أي انتقاد لها من جانبه، سوف يكون موجهاً إليه بالدرجة الأولى لأنه هو الذي أشار بتطبيقها. إذن، هناك تأثير احتمالي على الموضوعية.

ربما يقترح بعض الناس اتخاذ تدابير احترازية للتغلب على مثل هذه الصعوبة، كأن

(1) The Institute of Internal Auditors, Inc., *The Internal Auditor* (October 1978), op. cit., p. 19.

(2) *Idem*.

يقوم مراجع آخر غير الذي اقترح المعايير والإجراءات بمراجعتها، ويضع رأيه فيها.

وحتى لو تم مثل هذا الإجراء، فإن احتمال تأثر موضوعية المراجع الآخر وارد، لأنه ربما يتعاطف مع الزميل الذي اقترح تلك المعايير والإجراءات.

ويقبل شامبرز<sup>(1)</sup> مثل هذا التأثير الاحتمالي للموضوعية، حيث أنه يفضل قبول توصيات المراجع الداخلي حول وضع معايير وإجراءات من شأنها رفع كفاءة نظم الرقابة الداخلية، مع وجود شبهة تهديد لموضوعية المراجع، على اعتبار أن هذا الوضع أفضل بكثير من وجود نظام رقابة داخلي غير فعال، يمكن للمراجع أن يشير بإصلاحه، ولا يفعل حرصاً على موضوعيته.

مثل هذا الموقف السابق، سببه أن المراجع الداخلي بالإضافة إلى خبرته، ربما يكون مؤهلاً لاقتراح مثل هذه المعايير والإجراءات. لماذا إذن يمنع من تقديم خدمة تصميم النظم إذا كان قادراً عليها بدعوى عدم المساس بالموضوعية؟ ولماذا يُحرم بالتالي من إشباع العمل لديه، بحرمانه من المشاركة في العملية الإدارية، تحت حجة حماية موضوعيته؟.

واستطراداً فإن شامبرز، يطالب بأن يشترك المراجع الداخلي في تصميم النظم، ويرد على ما ورد في قائمة معايير المراجعة الداخلية بتساؤل:

كيف لا تنتهك موضوعية المراجعة عندما يضع المراجع توصيات ويقترح تحسينات النظم؟ في الوقت الذي يُعدُّ فيه أن المراجع قد انتهك الموضوعية بمجرد مشاركته في تنفيذ هذه التوصيات وتلك المقترحات؟

يتفق الباحث مع ما ذهب إليه شامبرز في هذا الشأن، لا سيما إذا اعتبرت مسألة الموضوعية صفة للأحكام المحايدة، وأنها ليست هدفاً بحد ذاتها، فإذا كانت أحكام المراجع لا تتأثر بما سبق وإن شارك فيه، ويملك من الجرأة الأدبية، ما يمكنه من الاعتراف بخطئه إذا حدث، فإن حياده وموضوعيته لن تتأثر. ويمكن تصور مثل هذا

(1) A.D.Chambers, op.cit., p. 41.

المراجع من الناحية النظرية البحتة .

ولكن من الناحية العملية، فإنه لا يمكن الفصل بين أحكام الشخص (كمراجع) الخاصة بفعالية الإجراءات والنظم التي شارك في وضعها، وبين مشاعر التحيز وعدم الحياد تجاهها .

لذلك، يرى الباحث، أنه من الأفضل إعفاء المراجع الداخلي من مأزق أن يكون موضوعياً ومحيداً في الحكم على ما سبق أن شارك في وضعه . إذ أن مثل هذا المراجع سوف يرهق نفسه دون التوصل إلى حكم موضوعي ومحيد تماماً في النهاية . لهذا يمكن عدم دعوة المراجع إلى فحص وتقييم ما سبق له اقتراحه أو المشاركة في وضعه، أو عدم دعوته نهائياً إلى المشاركة في وضع أو تنفيذ إجراءات ونظم من المحتمل أن يراجعها مستقبلاً .

غير أنه يجب أن لا يفهم من ذلك، أن يُحرَم المراجع من المناقشة حول المعايير أو الإجراءات المقترحة حفاظاً على موضوعيته وحياده المستقبلي، إذ يفضل دائماً دعوة المراجع الداخلي إلى حضور الاجتماعات التي تناقش فيها تصاميم النظم، واختيار الوسائل، ووضع اللوائح والإجراءات حتى تتضح له أغراضها، والأسباب التي دعت إلى إصدارها واستخدامها . وهو بهذه المثابة يُعدُّ كمراقب خارجي، يتأثر عمله بكل تلك الأمور<sup>(١)</sup> .

ومن ناحية أخرى، فإن من الأمور المسلّم بها، أن تكليف الإدارة العليا لوحدة المراجعة الداخلية، القيام ببعض الأعمال الروتينية أو الإجراءات الخاصة بعملية الضبط الداخلي، وتحمل مسؤولياتها، مثل مراجعة جداول الأجور والرواتب قبل صرفها، بحجة أن مثل هذه الوحدة مؤهلة وقادرة على القيام بمثل هذه المراجعة بكفاية واستقلال، يؤثر على موضوعية وحياد المراجعين الداخليين في المستقبل .

وإذا قامت الإدارة الرئيسية بين الحين والآخر بتكليف وحدة المراجعة الداخلية بإنجاز أعمال ذات طبيعة تشغيلية، فيجب أن يفهم من ذلك، أن المراجع المكلف بهذه

(١) محمود شوقي عظالله، مرجع سبق ذكره، ص ١٢٣ .

الأعمال، لا يقوم بها بوصفه مراجعاً داخلياً، فمن المفترض أن موضوعية المراجع تضعف عندما يقوم بفحص ومراجعة أي نشاط كان له فيه سلطة أو تحمل مسؤوليته يوماً ما<sup>(١)</sup>.

ويعتقد الباحث، في هذا المجال، أنه يجب في جميع الأحوال، إعفاء وحدة المراجعة الداخلية من القيام بأية أعمال ذات صبغة تشغيلية أو تنفيذية، لسببين:

الأول: القيام بمثل هذه الأعمال يضعف من موضوعية المراجعين وحيادهم عند مراجعتها مستقبلاً، وهذا احتمال وارد.

الثاني: تكليف المراجعين القيام بأعمال تنفيذية روتينية، يضعف إنتاجيتهم في مجال المراجعة والتقييم. وذلك لتسرب الملل والتعب إلى نفوسهم وأجسامهم، نتيجة قيامهم بأعباء إضافية، وأعمال روتينية مملة ربما لا تشبع حاجاتهم الوظيفية، ولا تزيد من رضائهم عن العمل، وتخفف بالتالي من روحهم المعنوية.

### سابعاً - مسؤوليات المراجع الداخلي:

يقع على عاتق المراجع الداخلي مسؤولية تقديم نوعين من الخدمات هي<sup>(٢)</sup>:

النوع الأول: الخدمات الوقائية Protective Services : وتتميز بطابع الحماية، وتستهدف دائماً حماية مصالح المشروع عن طريق وقاية إدارته من الضياع، والمخاطرة، والغش والأخطاء ومخالفة السياسات والإجراءات، وانتهاك نظم الرقابة. وضد أي شيء من شأنه أن يدفع الإدارة إلى اتخاذ قرارات خاطئة وخاصة في مجال استخدام الموارد المتاحة.

النوع الثاني: الخدمات الإنشائية Constructive Services : ولها خصائص البناء والإصلاح، وتستهدف دائماً تنمية وتطوير مصالح المشروع عن طريق مساعدة المراجع لإدارة المشروع من خلال قيامه بفحص وتقييم الأنشطة والعمليات المختلفة، وتقديم توصيات

(1) The Institute of Internal Auditors, Inc., Loc.cit.

(٢) لمزيد من التوسع حول هذه المسؤوليات انظر على سبيل المثال:

(أ) E.H. Cunningham, op. cit., p. 493

(ب) محمود شوقي عطا الله، مرجع سبق ذكره، ص ١٢١.

بناءة يمكن أن تحسّن من هذه الأنشطة وتزيد من فعاليتها.

وإذا كانت مسؤوليات المراجع الداخلي تتمثل في تقديم خدمات وقائية وأخرى إنشائية لإدارة المشروع، فإن هذه المسؤوليات لا تمتد لتشمل التحقيق الكامل للحماية، والتحسين الفعلي للأنشطة.

فمهما بلغت قدرات المراجع الداخلي، فإنه لن يتمكن من حماية إدارة المشروع من كافة المخاطر التي يمكن أن تتعرض لها، أو الحيلولة دون وقوعها، وتقتصر مسؤوليته فقط على بذل عناية المراجع الداخلي المشابه له.

أما بالنسبة لتحسين الأنشطة من خلال الخدمات الإنشائية، فإن مسؤولية المراجع الداخلي تنتهي عندما تدرك الإدارة العليا أهمية توصياته ومقترحاته بشأن تحسين الأنشطة، حيث يكون لها الحق في قبول تنفيذها أو رفضها تماماً.

ويعتقد الباحث أن مسؤولية المراجع الداخلي المحترف، لا تنتهي عند بذل العناية العادية في مجال الخدمات الوقائية، ولا عند إدراك الإدارة العليا لأهمية التوصيات التي يقدمها في مجال الخدمات الإنشائية. ولكن يجب على المراجع أن يبذل عناية فائقة في مجال الحماية، ويحاول جاهداً إقناع الإدارة العليا بأهمية تنفيذ توصياته ما دام يعتقد بأنها تحقق تحسناً ما في الأنشطة أو العمليات.

ثامناً: الإشراف على المراجع الداخلي:

يقع على عاتق مدير وحدة المراجعة الداخلية مسؤولية الإشراف على المراجعات الداخلية بصورة مناسبة، وبطريقة موثقة ومحفوظة في محاضر وأوراق رسمية<sup>(1)</sup>.

وتتمثل عملية الإشراف على المراجعات في المقدرة على إرشاد وتوجيه المراجعين الداخليين إلى أحسن الأساليب والطرق لتنفيذ مراجعاتهم. كما يعني الإشراف تكوين علاقات إيجابية بين المراجعين أنفسهم من جهة، وبينهم وبين مديريهم من جهة ثانية. وهذا الأمر يتضمن فتح خطوط الاتصال بين الجميع، وسعي مدير المراجعة إلى تنمية

(1) The Institute of Internal Auditors, Inc., *The Internal Auditor*, op.cit., p.20.

وتطوير قدرات ومهارات أعضاء هيئة المراجعة الداخلية .

ولا تكتمل عملية الإشراف على المراجعين ، إلا من خلال تقييم جهودهم باستمرار من خلال مقاييس موضوعية . ويمكن أن يستخدم أسلوب الإدارة بالأهداف Management by Objectives (MBO) لقياس الأداء في وحدة المراجعة الداخلية<sup>(1)</sup> ، بحيث يتم تجزئة الهدف الكلي لوحدة المراجعة ، وتكليف كل مراجع القيام بجزء محدد من هذه الأجزاء ، وتقييم أدائه على أساس تحقيق ما خصص له .

وإذا ما تم قياس أداء المراجعين بموضوعية ، فإن ذلك يعدّ حافزاً للمراجعين لتنفيذ مراجعاتهم بكفاءة ، ويقدمون نتائج وتوصيات أكثر فعالية ، لأن القياس السليم للأداء يؤدي إلى إشباع حاجة المراجعين إلى اعتراف الآخرين بجهودهم عندما يمكن قياسها ، بعكس ما إذا كانت جهود مبهمّة أو مختلطة .

تاسعاً - الاعتراف بالمراجعين الداخليين وقبولهم :

تختلف طبيعة المراجعة الداخلية عن أية وظيفة داخل المشروعات أو منظمات الأعمال ، وتختلف أيضاً عن طبيعة مهنة المراجعة الخارجية (تدقيق الحسابات) ، وهذا الاختلاف يتطلب اعترافاً بها كمراجعة متميزة ، على اعتبار أنّ المراجعين ليسوا تابعين إلى إحدى المهن الأخرى ، ويعود هذا التمييز إلى أنّ للمراجعة الداخلية أهدافاً مختلفة ، ومجالات مختلفة ، ونتائج مختلفة ، وعملاء مختلفين ، ومهارات ومعارف مختلفة ، عن كل ما يناظرها في الوظائف أو المهن الأخرى .

ويؤيد هذا الاتجاه الأستاذ سوير Sawyer ، حيث يقول :

«نحن المراجعين الداخليين ، 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

(1) A.D. Chambers, op.cit., pp. 196 - 197.

تحليل النظم، نحن فقط (مراجعون داخليون)»<sup>(1)</sup>.

وحفاظاً على هذا التميز والاختلاف، والنجاح فيه، يطلب سوير Sawyer من المراجعين الداخليين بذل المزيد من الجهود العملية والعلمية والدراسية والابتكارية لإثبات الجدارة في استحقاق وظيفة متميزة، أو مهنة احترافية تسمى (مهنة المراجعة الداخلية)، فينادي بما نصه:

«يجب ألا تختفي موهبتنا، وقيمنا المتميزة، كما يجب أن يكون معترفاً بها، ويقتضي ذلك إعطاءها الحياة والحركة، وإلا فإن عملاءنا (يقصد الإدارة العليا) ربما يفكرون في البحث عن خدماتنا عند المستشارين الإداريين، أو عند مجموعة الخدمة الإدارية في مكاتب وشركات المحاسبة العامة (مكاتب تدقيق الحسابات)، وعندئذ سوف تكون مهنتنا (وظيفتنا) منبوذة، وخدماتنا ضعيفة، وفعاليتنا أضعف»<sup>(2)</sup>.

إذن، يلقي سوير Sawyer بعبء إثبات هوية المراجعة الداخلية على عاتق المراجعين أنفسهم، إذ أنه يطالبهم بمزيد من التمسك بوجهات نظرهم واستقلالهم وحيادهم، وسعيهم إلى النجاح في تقديم الخدمات المتوقعة منهم إلى الإدارة العليا، وإلى بقية أفراد التنظيم، خوفاً من أن تفقد وظيفة المراجعة مواقعها المتقدمة في المشروعات ومنظمات الأعمال.

لذلك فإن سوير Sawyer يطلب من المراجعين السعي إلى اكتساب اعتراف الآخرين بالمراجعة الداخلية كوظيفة مستقلة متميزة حيث يقول:

«يجب أن يكون هدفنا (كمراجعين داخليين)، السعي إلى انتزاع الإعراف بنا من المديرين، والأكاديميين

(1) Lawrence B. Sawyer, "Tomorrow's Internal Auditor", *The Internal Auditor* (June 1978), p.11.

(2) *Ibid.*, p.12.

والسُّلاب، والجمهور بشكل عام، لكي يستقر في  
وجدانهم أنَّ المراجعة الداخلية بالفعل مهنة متميزة ولها  
إمكانيات خاصة للعطاء»<sup>(١)</sup>.

وإذا كان سوير Sawyer ينشد الاعتراف بالمراجعين الداخليين، من أجل إثبات هوية  
وظيفة المراجعة الداخلية كتخصص متميز، فإن هارمير Harmeyer يطالب بأكثر من ذلك  
حيث يقول:

«يجب علينا كمراجعين ألا نكتفي بمجرد الإعراف، بل  
يجب علينا أن نسعى إلى القبول»<sup>(٢)</sup>.

والقبول اعتراف غير رسمي ولكنه ذاتي يحدث دون ضغوط خارجية ينطوي على  
الاقتناع أكثر من الإجبار، ويؤدي غالباً إلى اتخاذ مواقف إيجابية تجاه الموضوع أو  
الشخص المقبول، فأَي شخص يعين مديراً في أية وحدة تنظيمية يُعترف به كمدير بمجرد  
صدور قرار تعيينه، ولكن ليس كل المدراء مقبولين كمديرين من قبل كافة العاملين في  
الوحدة دون استثناء. وهذا القبول هو الذي يجب على المراجعين الداخليين أن يناضلوا  
من أجل الوصول إليه كهدف نهائي، أما الإعراف فيمكن النظر إليه كهدف مرحلي.

لأن قبول الجهات الأخرى<sup>(٣)</sup> للمراجعين الداخليين لا سيما الأشخاص الذين  
تخضع أعمالهم للمراجعة، يفتح مجالات التعاون والثقة بين المراجعين والآخرين الذين

(١) Idem.

(٢) يمكن التمييز بين مصطلحي الاعتراف « Recognition » والقبول « Acceptance » من حيث أن الإعراف  
يمثل إقراراً من الآخرين بوضع قائم، ويمكن تحقيقه من خلال مرسوم أو قرار رسمي يصدر عن جهة  
ذات صلاحية، أما القبول، فإنه يعبر عن تصرف اختياري، ينطوي على إقرار طوعي، وهو موقف  
لا يمكن إجبار الآخرين على اتخاذه. انظر في سبيل ذلك:

W. James Harmeyer, "Acceptance Demands Credibility". *The Internal Auditor* (October 1978), p.37.

(٣) الجهات التي يجب التماس قبولها للمراجعين هي:

- (أ) الأشخاص الخاضعون للمراجعة الداخلية. (ب) الإدارة العليا. (ج) لجان المراجعة. (د)  
المتخصصون في مهنة المحاسبة والمراجعة. (هـ) المشروعات أو المؤسسات التي تحتاج إلى  
خدمات المراجعة الداخلية. (و) الجمهور بشكل عام.

يقبلون أدوارهم . ولا شك أن التعاون دائماً يثمر نتائج إيجابية أكثر من التنافر.

غير أنه، وعلى الرغم من ضرورة استمرار المراجعين في جهودهم لتحقيق قبولهم من الأطراف الذين يؤثرون ويتأثرون بالمراجعة الداخلية، فإنه يجب التنبيه إلى ضرورة عدم التفريط أو التنازل عن الأهداف الأساسية أو الإجراءات المتعارف عليها للمراجعة الداخلية، كضمن لهذا القبول<sup>(1)</sup>. فما الفائدة إذن من اعتراف الآخرين بالمراجعين وقبولهم لوظائفهم وأدوارهم، مقابل تغاضي المراجعين عن أخطاء وانحرافات الآخرين ابتغاء مرضاة هؤلاء الآخرين؟

واعتقد بأن هارمير Harmeyer وهو يحث المراجعين إلى السعي لتحصيل قبول الآخرين لهم، لا يرتضي أن يفرض المراجعون بشيء من أهدافهم، أو بعض متطلبات أدوارهم كمراجعين لهم إجراءات ومعايير مهنية متعارف عليها حيث يقول:

« ١ . إن اهتمامي ينصب على تحسين وتطوير نتائج المراجعة الداخلية، أكثر مما ينصب على الترويج أو الدعاية لهذه النتائج .

٢ . ينصب تركيزي على برامج تعليم الجمهور (ماهية المراجعة الداخلية) أكثر مما ينصب على برامج العلاقات العامة معهم .

٣ . إنني أهتم كثيراً بالقدرات المهنية التي ينبغي للمراجعين امتلاكها بصورة تشيع الثقة بالمراجعة الداخلية، والتي تؤدي بالتالي إلى قبول هذه المراجعة كتخصص متميز<sup>(2)</sup> .

ويمكن توضيح أهمية القبول بالنسبة للمراجعين والمراجعة الداخلية، إذا ما عَلِمَ بأن المراجع الداخلي يُعدُّ من فريق الاستشاريين Staff . فهو والحالة هذه، لا يملك سلطة

(1) David A. Hoag, "Measuring Audit Effectiveness". *The Internal Auditor* (April 1981), p.74.

(2) W.J.Harmeyer, op.cit., p.44.

تنفيذية مباشرة، تخوله تنفيذ جميع توصياته. لذلك فإن أضمن طريقة لتنفيذ تلك التوصيات والإلتزام بها، هي اللجوء إلى استخدام النفوذ غير المباشر، المتمثل في اكتساب قبول الإدارة العليا لهذه التوصيات والاقتران بها، وتبني ما ورد فيها، توطئة لإصدار أوامرها ذات القوة النافذة، إلى الأشخاص التنفيذيين للعمل بموجب هذه التوصيات<sup>(1)</sup>.

ويعنى آخر، فإن المنفعة المتوقعة من المراجعة الداخلية، لا تظهر بمجرد قبول الإدارة العليا لأهداف المراجعة الداخلية وخطط الوحدة القائمة عليها، وإنما تظهر تلك المنفعة عندما تتبنى الإدارة العليا خطط وبرامج المراجعة، وتوسع نطاق حرية العمل لوحدها، بحيث تشمل عملية الفحص والتقييم والمراجعة جميع العملية الإدارية ومتطلباتها المختلفة، وأخيراً الأمر بتنفيذ التوصيات التي تتمخض عنها كل مراجعة<sup>(2)</sup>.

وحتى تؤتي عملية القبول بالمفهوم السابق أكلها، لا بد أن يعرف جميع أفراد المشروع أو منظمة الأعمال، أن الإدارة العليا تمنح المراجعة الداخلية والمراجعين اعترافها وقبولها وتأييدها. فبدون هذه المعرفة، يستطيع أي فرد له نفوذ داخل المشروع، أن يتحدى أو يعترض على توصيات المراجعة ويعطلها، أو على الأقل يكون اهتمامه بالمراجعة، وبمن يقوم بها أدنى مما لو يدرك مكانتهما لدى الإدارة العليا<sup>(3)</sup>.

ويعتقد الباحث، أن الاعتراف بالمراجعة الداخلية وقبول المراجعين الداخليين من الإدارة العليا، والأشخاص الخاضعين للمراجعة، يعدُّ من أهم عناصر فعالية المراجعة الداخلية. لأنَّ المراجع الداخلي ربما يكون ذو اطلاع وخبرة، ومؤهلاً من الناحية النفسية والسلوكية، وخلقاً في جميع مقترحاته، وبناءً في حلوله للمشكلات، ولكنه غير مقبول من الآخرين، عندئذ تصبح جميع أفعاله غير مقبولة وبدون فائدة، وتكاليفه غير مبررة.

(1) L.A. Noxon, *op. cit.*, p.41.

(2) T. Barry, *op. cit.*, p. 43

(3) L.A. Noxon, *op. cit.*, p.43.