

الْبَابُ الثَّالِثُ

المدخل السلوكي للمراجعة الداخلية
«منهج مقترح للنجاح»

الباب الثالث

المدخل السلوكي للمراجعة الداخلية «منهج مقترح للنجاح»

تمهيد :

عندما يتبنى العاملون (كلهم أو بعضهم) في أية منظمة أعمال، أو مشروع، أو منشأة، مواقف أو اتجاهات Attitudes سلبية نحو المراجع الداخلي، أو نحو وظيفته، فإن سلوك أصحاب هذه المواقف أو الاتجاهات، سوف يتجه إلى خلق حالة من التنافر أو عدم التعاون أو تكوين علاقة صراع Conflict بين العاملين والمراجع الداخلي.

وإذا ما أصبحت علاقة الصراع تتحكم في سلوك العاملين مع المراجعين الداخليين، فإنه يمكن القول، بأن كثيراً من المشكلات أو المعوقات، سوف تقف حجر عثرة، في وجه تطور وتقدم وظيفة المراجعة الداخلية وسعيها نحو الكفاية والفعالية، بل وقد تتعرض خطواتها في طريق تقديم الخدمات اللازمة لتحقيق أهداف منظمة الأعمال التي تنتمي إليها.

يستهدف هذا الباب مناقشة المدخل السلوكي لتنفيذ عمليات المراجعة الداخلية كمنهج مقترح للنجاح في التغلب على المعوقات التي قد تعترض المراجعين الداخليين أثناء تأدية مهامهم، وخصوصاً تلك المعوقات المتولدة عن التفاعلات السلوكية.

لذلك سيتم تخصيص هذا الباب لتسليط الضوء على الطرق والأساليب التي يمكن عن طريق اتباعها التأثير على اتجاهات أعضاء التنظيم نحو وظيفة المراجعة الداخلية ونحو من يقوم بها، بغية تعزيز الاتجاهات الإيجابية لتصبح إيجابية أكثر، وتغيير الاتجاهات السلبية لتصبح إيجابية أو أقل سلبية على الأقل.

وحيث أنه لا يمكن التغلب على معظم المعوقات أو المشكلات السلوكية إلا من خلال تغيير سلوك الذين يشتركون في إثارتها، فقد تم التركيز على كيفية تغيير الاتجاهات لأنها عملية لازمة لتغيير السلوك الإنساني المتولد عنها. فمن المؤكد عملياً وعلمياً أنّ السلوك الإنساني في المواقف الاجتماعية يتأثر إلى حد بعيد بنوع الاتجاهات التي يؤمن بها الفرد حيال الموضوعات المختلفة، وهي بالتالي تمثل المؤثر الرئيسي على الإدراك والحكم الشخصي على الأمور^(١).

تتبع اتجاهات الأفراد إلى العوامل المكتسبة في الحياة الإنسانية، وما دامت كذلك، فمن الممكن أن يغير الأفراد من اتجاهاتهم^(٢). فالإنسان لا تولد معه اتجاهاته نحو مختلف الأشياء أو الموضوعات أو الأشخاص، وإنما يولد بدون اتجاهات، ثم يبدأ في تكوين اتجاهاته من خلال خبراته وتجاربه وتعامله مع الحياة البشرية بكل مكوناتها ومؤثراتها.

لهذا، فإن عملية تغيير الاتجاهات تتوقف غالباً على حصول المرء على معلومات جديدة تتعلق بموضوع الاتجاه، سواء أكانت هذه المعلومات ناتجة عن خبرته الشخصية أم تلقاها من مصادر خارجية واقتنع بها. وقد يحدث تغيير الاتجاهات الناتج عن المعلومات الجديدة، بإحدى الطريقتين التاليتين أو بكليهما معاً^(٣):

الأولى: حدوث تغيير حقيقي في موضوع الاتجاه، يحصل على أثره معلومات جديدة عن هذا الموضوع فيتبعها تغيير في اتجاهات الأفراد حياله.

الثانية: تبدل المعلومات عن موضوع الاتجاه، دون أن يتغير الموضوع ذاته. وبهذه الطريقة تتغير الاتجاهات نتيجة حصول الفرد على معلومات جديدة تتعلق بموضوع

(١) انظر في ذلك علي السلمي، تحليل النظم السلوكية (القاهرة: مكتبة غريب)، «تاريخ النشر غير معروف». (رقم الإيداع بدار الكتب ٣٨٩٤)، ص ١٧٤ وما بعدها.

(٢) إبراهيم الغمري، السلوك الإنساني والإدارة الحديثة، الإسكندرية: دار الجامعات المصرية، «تاريخ النشر غير معروف» ص ١٢٦.

(٣) حسن محمد خير الدين، مقدمة للعلوم السلوكية (القاهرة: مكتبة عين شمس، ١٩٨٢)، صفحات من ٩٩ - ١٠٤.

الاتجاهات لم تكن متاحة لهذا الفرد، عندها يمكن إذا ما اقتنع بصحة هذه المعلومات أن يعدّل من اتجاهاته حتى لو لم يحدث أي تغيير أو تبديل في خصائص موضوع الاتجاه ذاته .

ومن جهة أخرى، فإن عملية تغيير الاتجاهات تتخذ مظهرين أساسيين هما^(١):

الأول: تغيير الاتجاه حيال موضوع معين من مؤيد إلى معارض أو من موافق إلى غير موافق، وبالعكس . أي أنّ التغيير هنا يحصل على نوعية الاتجاه أي تحويله من سلبي إلى إيجابي أو من إيجابي إلى سلبي .

الثاني: تغيير في درجة الاتجاه ذاته، بحيث يصبح ذا درجة أكثر إيجابية أو أكثر سلبية حيال موضوع الاتجاه . أي أنه إذا كان الاتجاه إيجابي قبل إحداث التغيير بدرجة جيد، يصبح الاتجاه بعد التغيير أكثر من جيد، وكذلك الحال إذا كان الاتجاه سلبي بدرجة (- ١٠) يصبح سلبي بدرجة (- ٢٠) وهكذا .

وبما أنّ المطلوب إحداث تغييرات في اتجاهات الأفراد العاملين في منظمة الأعمال (مشروع، منشأة)، نحو وظيفة المراجعة الداخلية، ونحو المراجع الداخلي، فإن المدخل السلوكي يشتمل على جميع مقومات تغيير الاتجاهات السابقة، بمعنى أنه يتضمن ما يلي :

أولاً: تقديم معلومات جديدة عن موضوع الاتجاه (المراجعة الداخلية، والمراجع الداخلي) . وهذه المعلومات ستقدم إلى جميع العاملين في منظمة الأعمال من خلال :

١ . عملية إعلامية منظمة وموجهة عن وظيفة المراجعة الداخلية وعمّن يقوم بها، لتبيان أهدافها الحقيقية وإزالة كل غموض أو لبس يعلق بها .

٢ . الإثبات العلمي لأهمية هذه الوظيفة وفائدتها للجميع بما فيهم هؤلاء العاملين أنفسهم، من خلال قيام المراجعين بتقديم خدمات ذات صبغة إدارية تسهم في تسهيل الإجراءات وإحكام نظام الاتصالات الإدارية، وحل المشكلات التي تعترض العاملين

(١) علي السلمي، مرجع سبق ذكره، ص ١٨٠ .

في مختلف المستويات التنفيذية، وغيرها من الخدمات التي يطلبها العاملون ويتقنها المراجعون .

ثانياً: إحداث تغيير حقيقي في موضوع الاتجاه (المراجعون الداخليون)، وذلك عن طريق اتِّباعهم لأسلوب تعامل سلوكي إنساني إيجابي مع الأشخاص الذين تخضع أعمالهم للمراجعة، والتخلي عن كثير من الممارسات السلبية التي كان يتبعها المراجعون، الذين كانت تصرفاتهم سبباً في تكوين الاتجاهات السلبية حيالهم .

أولاً - مرتكزات المدخل السلوكي للمراجعة الداخلية.

يشتمل الإطار النظري للمدخل السلوكي للمراجعة الداخلية على ثلاثة مرتكزات أساسية تمثل الشرط الأساسي لنجاحه في الحياة العملية، وهي :

الأول: الإعلام عن وظيفة المراجعة الداخلية داخل منظمة الأعمال (مشروع أو منشأة)، بهدف توضيح الفلسفة التي تقوم عليها، والأهداف التي تسعى إليها، والإمكانيات التي تمتلكها، والخدمات التي يمكن أن تقدمها. (إعلان النوايا).

الثاني: اتجاه المراجعين الداخليين إلى تقديم خدمات ذات صبغة إدارية، والتوسع فيها إلى جانب عمليات المراجعة الداخلية الأصلية، بهدف الإثبات لجميع العاملين بأن ما ورد في عملية الإعلام عن المراجعة الداخلية لم يكن مجرد كلام، وحتى يُبرهن بالأفعال الملموسة أن وظيفة المراجعة الداخلية ليس هدفها الأول تصيّد الأخطاء ورصد الانحرافات، وإنما المساعدة في تحسين العملية الإدارية برمتها، وبالتالي النهوض بالمنظمة لتحقيق أهدافها الكلية. (دع الأفعال تحدث).

الثالث: انتهاج المراجعين لأسلوب التعامل السلوكي الإنساني الإيجابي مع كافة الأفراد الذين تخضع أعمالهم لمراجعاتهم، ومع المسؤولين عنهم، وذلك قبل وأثناء وبعد إجراء المراجعة الداخلية. أي أن يتبنى المراجعون الداخليون نظرية المعاملة الإنسانية في كل التصرفات التي يقومون فيها سواء كانت تصرفات رسمية أم غير رسمية، أو تصرفات أثناء عمليات المراجعة أم خارج أوقات المراجعة. والهدف من ذلك، طمأنة الجميع بأن

المراجعين زملاء عمل وليسوا رقباء على تصرفاتهم بطريقة تكبّل حرياتهم وتُدخّل الشك والقلق إلى نفوسهم . (المعاملة الحسنة) .

ثانياً - البيئة الصالحة لنجاح المدخل السلوكي للمراجعة الداخلية

يتوقف نجاح تطبيق المدخل السلوكي المقترح على وجود بيئة عمل داخل المنظمة (المشروع أو المنشأة) تتوفر فيها الشروط التالية :

- ١ . تمتع أعضاء فريق (هيئة) المراجعة الداخلية بمهارات فنية عالية، وفي كافة التخصصات التي تتطلبها عمليات المراجعة المختلفة داخل المنظمة .
- ٢ . استقلال وحدة المراجعة الداخلية تنظيمياً وأعضائها وظيفياً .
- ٣ . توفير جميع الإمكانيات المادية والبشرية اللازمة لبرامج المراجعة الداخلية سواء أكانت برامج تدريبية أم مهنية وظيفية .
- ٤ . اقتناع الإدارة العليا بأهمية وظيفة المراجعة الداخلية، وتوفير الدعم والتأييد والحماية لها .

وبافتراض توفر تلك الشروط، فإن الإطار النظري للمدخل السلوكي للمراجعة الداخلية والذي يشتمل على المبررات المنطقية والسلوكية، والإمكانيات العملية لتطبيقه، سيتم تناولها في هذا الباب من خلال ثلاثة فصول جاءت مرتبة لغايات المناقشة والدراسة والتحليل حسب ترتيب ورودها كمرتكزات للمدخل . ولكن لغايات التطبيق فإنها تنفذ معاً وفي وقت واحد، لذا وردت في الباب على النحو التالي :

الفصل الأول: الإعلام عن المراجعة الداخلية (إعلان النوايا) .

الفصل الثاني: إسهام المراجعين الداخليين في تحسين العملية الإدارية (دع الأفعال تتحدث) .

الفصل الثالث: المعاملة الإنسانية في المراجعة الداخلية (المعاملة الحسنة) .

الفصل الأول

الإعلام عن المراجعة الداخلية (إعلان النوايا)

المبحث الأول: موجبات الإعلام عن المراجعة الداخلية.
المبحث الثاني: كيفية الإعلام عن المراجعة الداخلية.

المبحث الأول

موجبات الإعلام عن المراجعة الداخلية

أصبح معروفاً في هذه الأيام أنّ هدف المراجعة الداخلية الرئيسي، يتمثل في تزويد أعضاء التنظيم بالمعلومات والتقييمات والتوصيات المتعلقة بمختلف عملياتهم، بهدف مساعدتهم على القيام بأعمالهم وتحمل مسؤولياتهم بكفاية وفعالية⁽¹⁾.

لذلك فإنّ من واجب المراجعين الداخليين ألاّ يبحثوا عن الأخطاء والانحرافات داخل منظمة الأعمال (مشروع، منشأة) كهدف نهائي لهم، وإنما يستقصونها من أجل اكتشاف أسباب حدوثهما، بغية اقتراح اتخاذ إجراءات إدارية مناسبة للحد من آثارها الحالية، ثم اقتراح وضع سياسات رقابية ملائمة تمنع حدوثها مستقبلاً ما أمكن. وفي هذا السياق يمكن للمراجعين الداخليين أن يتقدموا إلى الإدارة العليا بتوصيات بناءة من واقع فحوصاتهم وتقييماتهم، من شأنها أن تساعد في تطوير الأنشطة وتحسين طرق تنفيذها.

من هذا المنطلق، يمكن تصور دور وظيفة المراجعة الداخلية بشقيه العلاجي والوقائي بعيداً عن التصور العقابي لهذا الدور، الذي يصر بعض الأفراد داخل التنظيم وخارجه على إلصاقه بالمراجعة الداخلية، وبالمراجعين الداخليين أيضاً. نتيجة جهلهم بحقيقة الأهداف التي تسعى إليها وظيفة المراجعة الداخلية في المشروعات الحديثة.

فمثل هؤلاء الأفراد، لديهم صورة سلبية مشوهة، عن المراجعة الداخلية وعن تنفيذها، إلى الدرجة التي يعتقدون معها، بأن عملية المراجعة الداخلية لا تعدو أن تكون أكثر من مجرد عملية لتصيّد الأخطاء، والبحث عن الانحرافات لتوقيع الجزاء على المتسببين فيها، وإن المراجعين لا يهتمهم أكثر من ذلك، وبالتالي فإنهم يجزمون بأن نتائج أية مراجعة داخلية، لا بد وأن يترتب عليها عواقب ضارة مادياً ومعنوياً تلحق بالأشخاص الذين خضعت أعمالهم لها⁽²⁾.

(1) (IIA), *The Internal Auditor*, October 1987, op. cit., p.14.

(2) Allen Weiss, "Who's a Fraud of The Big, Bad Auditor?". *Supervisory Management* (April 1974), p.18.

وسواء أكانت تلك الصورة السلبية للمراجعين والمراجعة الداخلية، قد تكونت لدى هؤلاء الأفراد، نتيجة لخبراتهم السابقة عن تعاملهم مع المراجعين، أم لسوء فهم الغاية من وظيفة المراجعة الداخلية، أو جهل تلك الغاية تماماً، فإن النتيجة المترتبة على تلك الصورة واحدة، وهي أن المراجعين لن يجدوا سهولة في اعتراف أفراد التنظيم بأدوراهم، ولا سهولة في الحصول على تعاونهم، ولا حتى سهولة في قبول نتائجهم وتوصياتهم.

يمثل هذا الوضع تشويهاً لحقيقة دور المراجع الداخلي، ولصورة وظيفته داخل التنظيم. الأمر الذي ربما يؤدي إلى الحد من كفاية وظيفة المراجعة الداخلية بشكل عام، وانحسار دورها عن تحقيق الأهداف التي تسعى إليها. وهذا ما دعا L.B.Sawyer إلى التنبيه لمخطورة ذلك الوضع بقوله:

«إنه يكفي سوءاً ألا يفهم طلبة إدارة الأعمال في المعاهد والجامعات معنى المراجعات والتقييمات التي ينجزها المراجع الداخلي للعمليات. والأسوأ من ذلك أن يتساوى المديرون والعاملون في جهلهم بما يمكن أن تقدمه لهم وظيفة المراجعة الداخلية من خدمات بناءة»⁽¹⁾

إذن، فالجهل بإمكانيات المراجعة الداخلية وفوائدها الحقيقية ربما يكون موجوداً لدى الطلبة قبل تخرجهم من الجامعات والمعاهد التجارية⁽²⁾. وبعد أن يتم تعيينهم في منظمات الأعمال (مشروعاً، منشآت)، يبقى هذا الجهل موجوداً لديهم. وبالتالي فإنهم

(1) Lawrence B. Sawyer, *The Internal Auditor*, June 1980, op. cit., p.14.

(2) أظهرت نتائج إحدى الدراسات التي أجراها A.D. Chambers في سنة ١٩٧٨/٩٧٧ على طلبة الدراسات العليا في بريطانيا، بأن لديهم صورة مشوهة وغير صحيحة تماماً عن المراجعة الداخلية، وذلك بالمقارنة مع الصورة المتكوّنة عنها لدى المراجعين الداخليين بشكل عام، وتلك المتكوّنة لدى المراجعين الداخليين الذين يتساوون معهم بالعمر بشكل خاص: انظر: A.D. Chambers, op.cit.,

ينظرون إلى أي فحص أو مراجعة لأعمالهم، وكأنها تهديد واضح لمراكزهم الشخصية أو على أحسن الأحوال، وكأنها عدم ثقة بكفاءاتهم الوظيفية .

وفي كثير من الأوقات يكون المرء عدواً لما يجهل، متحمساً أو متعاطفاً مع من يعرفه، وعملية الإعلام تزيل حالة الجهل، وتحل محلها حالة المعرفة، وبالتالي تزيل حالة العداوة إذا كان سببها الرئيسي الجهل .

لذلك تلجأ معظم منظمات الأعمال (المشروعات، المنشآت) إلى تنظيم حملة إعلامية الهدف منها توضيح السياسات والإجراءات الإدارية التي تنوي تطبيقها لأول مرة وتعريف المنفذين بالأسباب والأهداف من وضعها^(١) .

وإذا كان قبول مثل هذه السياسات والإجراءات الجديدة ضروري لنجاح تطبيقها، فإن العملية الإعلامية عن وظيفة المراجعة الداخلية بمفهومها المعاصر أكثر أهمية، لأن نجاح هذه الوظيفة يتوقف على قبولها من قبل كافة أعضاء التنظيم، وخصوصاً من أولئك الأشخاص الذين تخضع أعمالهم للمراجعة، ويتوقف على استعدادهم لتقديم معلومات إلى المراجعين تساعدهم على زيادة فعالية الفحوصات والتقييمات التي يجرونها لديهم .

وحتى يمكن تعظيم صورة المراجعة الداخلية داخل منظمات الأعمال (مشروعات، منشآت) ودفع أفراد التنظيم إلى تغيير اتجاهاتهم نحو المراجع ونحو المراجعة الداخلية من أجل تلافي أية معوقات سلوكية قد تحول دون تعاونهم مع المراجعين الداخليين، فإنه لا بد من القيام بحملة إعلامية داخل التنظيم تستهدف ما يلي :

١ . إبراز حقيقة المراجعة الداخلية بأنها وظيفة وجدت لخدمة أهداف المنظمة (مشروع، منشأة) ككل، وتوضيح دورها في تحقيق تلك الأهداف .

٢ . تعريف أفراد التنظيم بأن المراجع الداخلي ليس من بين أهدافه تصيد الأخطاء والبحث عن الإنحرافات لذاتها، وإنما يسعى إلى اكتشافها بهدف معالجة الآثار المترتبة عليها، ووضع السياسات والإجراءات التي تكفل الحد من حدوثها مستقبلاً .

(١) محمد الجزائر، الرقابة على التكاليف، مرجع سبق ذكره، ص ٢٩٤ .

٣. حث أفراد التنظيم على تقديم العون للمراجعين الداخليين، على أن توضح لهم طريقة تقديم هذا العون وفي أي المجالات يجب أن تتم، مع إبراز أثر هذا العون على نجاح وظيفة المراجعة الداخلية.

٤. تعريف أفراد التنظيم بإمكانيات المراجعين الداخليين في مجالات التخصصات الإدارية المختلفة، وتبصيرهم بما يمكن أن يقدمه هؤلاء المراجعون في تلك المجالات، والتأكيد لهم بأن المراجعين يسعون إلى مساعدة العاملين في إنجاز متطلبات أعمالهم، وليس إلى إرباك تلك الأعمال.

من المتوقع أن تُحدث مثل هذه العملية الإعلامية تأثيراً إيجابياً على سلوك أفراد التنظيم ذوي الإتجاهات السلبية نحو المراجع والمراجعة الداخلية، لأن هذه العملية ستكون بمثابة تقديم معلومات جديدة إلى أصحاب تلك الإتجاهات عن حقيقة المراجعة الداخلية وأهداف تنفيذها، وهما موضوع تلك الإتجاهات السلبية.

وفي نفس الوقت، فإن تلك الحملة الإعلامية سوف تزيد من درجة إيجابية اتجاهات الأفراد المحايدون نحو المراجع والمراجعة الداخلية، وكذلك فإنها سوف ترفع من درجة تعاون الأفراد ذوي الاتجاهات الإيجابية أصلاً، مع المراجعين الداخليين.

ومن ناحية أخرى، فإن الحملة الإعلامية عن المراجعة الداخلية، إذا ما تأيدت من الإدارة العليا، بصورة تؤكد للعاملين بأن نتائج المراجعة الداخلية سوف لن تتخذ أساساً لمعاقبة أحد إلا في حالات الغش المتعمد، والخطأ الجسيم، وإنما سوف تتخذ كأساس لإدخال الإصلاحات على النظم والسياسات والإجراءات، فإنها سوف تحقق في الغالب نوعاً من الاطمئنان النفسي والاستقرار لدى المديرين والعاملين الذين تخضع أعمالهم للمراجعة.

وهذا الاستقرار أثناء تأدية الأعمال يُعدُّ هدفاً بحد ذاته. لأن حدوثه يسهم في رفع الكفاية الإنتاجية الكلية للمنظمة. إذ أنّ الفرد الخائف أو المضطرب من أي شيء لن يستطيع إنجاز ما هو مطلوب منه من عمل كما لو كان مستقراً ومطمئناً من الناحية النفسية.

مما تقدم يمكن القول بأن الإعلام عن وظيفة المراجعة الداخلية له موجباته الفعلية ومبرراته المنطقية، والتي تتمثل في الإسهام في تحقيق نتائج إيجابية ملموسة تعود على المنظمة والعاملين فيها بالفائدة من خلال الآتي :

أولاً: تعاون الأشخاص الخاضعين للمراجعة مع المراجعين لإنجاح عملية المراجعة الداخلية، والإشتراك معهم في اقتراح التوصيات التي تستهدف تحسين العمليات والأنشطة المختلفة .

ثانياً: قيام العاملين بإنجاز أعمالهم بكفاية واطمئنان واستقرار، ودون محاولة منهم لإخفاء الأخطاء والانحرافات غير المقصودة أو الهرب من مواجهتها . والعمل على تصحيحها إن حدثت وتلافي حدوثها مستقبلاً .

المبحث الثاني كيفية الإعلام عن المراجعة الداخلية

يناقش هذا المبحث الأساليب التي يمكن اتباعها للإعلام عن وظيفة المراجعة الداخلية (ماهيتها، وأهدافها، وأساليبها، ومعاييرها، والمواصفات الخاصة بالقائمين على تنفيذها)، على نطاقين: النطاق الأول: في المحيط الخارجي لمنظمات الأعمال (منشآت، مشروعات) بهدف إعطاء العاملين المحتملين فكرة واضحة عن المراجعة الداخلية قبل ممارستها أو الخضوع إليها. والنطاق الثاني: يكون داخل منظمات الأعمال (منشآت أو مشروعات) لتعريف العاملين الحاليين بالمراجعة الداخلية أثناء ممارستها أو الخضوع لها.

يتكون هذا المبحث من فرعين هما:

الفرع الأول: الإعلام عن المراجعة الداخلية خارج المنظمة.

الفرع الثاني: الإعلام عن المراجعة الداخلية داخل المنظمة.

الفرع الأول

الإعلام عن المراجعة الداخلية خارج المنظمة

تبدأ عملية التعرف على المراجعة الداخلية غالباً من قبل الأشخاص في مرحلة دراستهم الجامعية أو دراستهم في المعاهد التجارية المتخصصة، وذلك من خلال وضع مناهج تُعدُّ خصيصاً للتعريف بالمراجعة الداخلية، كعملية إدارية أصبحت ضرورية للمحافظة على وسائل الرقابة الداخلية، في أعلى مستوياتها الإنتاجية، وكوظيفة محتملة للطلبة بعد تخرجهم.

وهذا ما أقرته لجنة تعليم المراجعة المنبثقة عن جمعية المحاسبين الأمريكية (A.A.A) في عام ١٩٧٣^(١)، حيث وجدت أن التحسينات في علاقة المراجع مع الأشخاص

(1) American Accounting Association, (A.A.A), "Report of the Committee on Auditing Education". **The Accounting**

Review, Supplement to Vol. XIVIII (1973), pp. 1 - 16.

الخاضعين للمراجعة، وكذلك التفهم التام لطبيعة هذه المراجعة وأهدافها، يمكن أن تبدأ في قاعات الدراسة الجامعية من خلال تزويد الطلبة بالمفاهيم السلوكية المناسبة، ضمن المقررات التي تدرّس لهم في مجال التخصصات الإدارية والمحاسبية.

وحتى تُعطي مثل هذه المقررات فوائدها المرجوة، لا بد من أن يكون لدى الطالب اهتمام أصيل في هذا النوع من العمل (المراجعة الداخلية)، ويمكن إيجاد مثل هذا الإهتمام من خلال إتاحة الفرصة للطلبة، لإجراء مقابلات ولقاءات مع الممارسين لوظيفة المراجعة الداخلية في الحياة العملية.

لقد اقترح البعض⁽¹⁾ في هذا الشأن على كليات التجارة في الجامعات، والمعاهد العليا التي تدرّس المراجعة ضمن مقرراتها، القيام بمجموعة أنشطة الهدف منها الإعلام عن المراجعة الداخلية داخل أروقة الجامعات والمعاهد العليا. على اعتبار أن الطلبة الذين توجه إليهم عملية الإعلام تلك، سوف يكون جزء كبير منهم إما مراجعون، وإما أشخاص تخضع أعمالهم للمراجعة الداخلية، ومن تلك الأنشطة ما يلي:

١. تنظيم برامج خاصة للطلبة في الفترات المسائية، يستمعون فيها إلى محاضرات يلقيها عليهم المراجعون الداخليون الذين يمارسون المراجعة عملياً.
٢. قيام طلاب المحاسبة والمراجعة وإدارة الأعمال بزيارات ميدانية للشركات والمشروعات، للإطلاع على المراجعات التي يُجريها المراجعون الداخليون فعلياً.
٣. تخصيص يوم مفتوح في الحرم الجامعي للإجابة عن أسئلة واستفسارات طلبة كلية التجارة عن المراجعة الداخلية، بحيث يتولى الإجابة عليها المدرسون والمراجعون.
٤. إنشاء منابر كلامية في الجامعات تتاح من خلالها الفرصة للممارسين، وطلبة كلية التجارة لتقديم وجهات نظرهم حول المراجعة الداخلية وتصرفات من يقوم بها، وسلوك من يخضع لها.

ويعتقد الباحث بأن مثل هذه الأنشطة الإعلامية، سوف تتمخض عن نتائج طويلة المدى، من شأنها تعريف الطلبة على المراجعة الداخلية، وإزالة أي نوع من الغموض

(1) P.A. Dierks. *op. cit.*, pp. 56 - 57.

أو الجهل الذي ربما يكون سبباً في المستقبل لاتخاذ مواقف سلبية منها ومن المراجعين الداخليين .

وعلى نطاق أوسع، يمكن للأكاديميين والميدانيين أن يتعاونوا لتطوير وظيفة المراجعة الداخلية علمياً، وتحسين خدماتها عملياً، من خلال تطبيق بعض الاقتراحات التالية⁽¹⁾:

١ . قيام المراجعين الداخليين الذين يمارسون المراجعة الداخلية في منظمات الأعمال (منشآت، مشروعات)، بتزويد مدرسي المراجعة في الجامعات والمعاهد العليا، بسلسلة من الحالات العملية وحلولها، وذلك لاطلاع الطلبة عليها .

٢ . قيام مدرسي المراجعة بكتابة مقالات علمية تناقش ما يمكن تدريسه ضمن مقررات المراجعة الداخلية، وتطرح أفكاراً علمية يمكن تطبيقها في الحياة العملية .

٣ . قيام المراجعين بتشجيع الإدارة العليا في المنظمات (منشآت، مشروعات) التي يعملون فيها على الإستعانة بمدرسي مادة المراجعة الداخلية كمستشارين في حل المشكلات التي تواجه عمليات المراجعة لديها . وهذا من شأنه تزويد هؤلاء المدرسين بخبرة عملية تعزز من كفاءتهم التدريسية .

٤ . الطلب من مدرسي المراجعة إجراء دراسات وبحوث ميدانية في منظمات الأعمال تستهدف دراسة المشكلات التي قد تواجه المراجعة والمراجعين الداخليين، على أن يقوم المراجعون في هذه المنظمات بتزويد الباحثين بكافة المعلومات والبيانات اللازمة للدراسة والتحليل .

٥ . عقد ندوات لبحث ومناقشة مشكلات المراجعة الداخلية، يشترك فيها المراجعون الداخليون، ومدرسو المراجعة في الجامعات والمعاهد العليا، وعدد مختار من المديرين التنفيذيين في أكثر من منظمة، وتمول هذه الندوات من قبل المنظمات المشتركة فيها .

يؤيد الباحث هذه المقترحات، ويعتقد بأن تطبيقها بشكل سليم سوف يؤدي في الغالب إلى تحسين صورة المراجعة الداخلية والمراجعين في نظر طلاب الجامعات

(1) Michael J. Barrett, Donald W. Baker and David D. Weiss, "Internal Auditing in the Accounting Curriculum". *The*

والمعاهد بتخصصاتهم المختلفة سواء كانت مراجعة أو محاسبة أو إدارة أعمال . بخاصة أن طلبه كليات التجارة من أقسام المحاسبة والمراجعة لن يعملوا جميعاً في وظيفة المراجعة الداخلية، أي أنهم لن يكونوا بالكامل (مراجعين) بعد تخرجهم . فسوف يتقلد بعضهم مناصب إدارية تنفيذية، أو أعمال محاسبية لا بد أن تخضع للمراجعة الداخلية يوماً ما . لذلك فإنه عندما يتم تعريفهم بشكل جوهري بوظيفة المراجعة الداخلية نظرياً وعملياً، وإعلامهم بصدق عن أهدافها الحقيقية، فمن المحتمل أن تكون مقاومتهم لمراجعة أعمالهم أقل من أولئك الذين لا يعلمون عنها إلا أنها وسيلة لكشف الأخطاء والانحرافات، ونتائجها مبرر لتوقيع العقوبات على مرتكبي تلك الأخطاء حتى لو كانت غير مقصودة .

وينسحب هذا التصور أيضاً على طلبه إدارة الأعمال، لأنهم غالباً ما سيكونون مديري المستقبل، الذين يتحملون مسؤولية القيام بالأعمال الإدارية في مختلف المشروعات والشركات، وهذه الأعمال ستخضع للمراجعة والتقييم من قبل المراجعين الداخليين . لذلك يرى الباحث أن تمتد العملية الإعلامية والتعليمية إلى طلبه أقسام إدارة الأعمال في كليات التجارة والمعاهد العليا، بنفس الأساليب المستخدمة مع طلبه أقسام المحاسبة والمراجعة .

غير أن الباحث يستدرك بأن عملية الإعلام الخارجية عن وظيفة المراجعة الداخلية، والموجهة لطلبة الجامعات والمعاهد، لن تكون كافية لوحدها لمنع مقاومة المراجعة الداخلية ومتطلباتها، أو مقاومة من يقوم بها . بل على العكس ربما يكون التعرف على طبيعة المراجعات سبباً في مقاومتها بشدة أكثر .

ولكن يمكن الترويج بأن التعرف على ماهية وأهداف المراجعة الداخلية، قد يخفف من حدة مقاومتها، على الأقل لدى من كان يقاومها لأنه لا يعرف أهدافها الحقيقية، ويخاف من عواقبها لاعتقاده بأنها سوف تكون سبباً في إلحاق الأذى به .

الفرع الثاني

الإعلام عن المراجعة الداخلية داخل المنظمة

يجب أن تكون عملية الإعلام عن المراجعة الداخلية داخل المنظمة عملية

مستمرة، وتستهدف التأثير على اتجاهات العاملين، لصالح المراجعة ومَنْ يقوم بها، ولدرجة يتم فيها توضيح الصورة الحقيقية للمراجعة والمراجعين في أذهان كافة أعضاء التنظيم، في مختلف المستويات الإدارية.

ويشترط لنجاح هذه العملية الإعلامية، اشتراك عدد من الجهات داخل المنظمة في تنظيمها وتنفيذها، بصورة متناسقة، وتمثل تلك الجهات بما يلي :

أولاً - إدارة وحدة المراجعة الداخلية :

يقع على عاتق إدارة وحدة المراجعة الداخلية في أية منظمة مسؤولية إعلام أفراد التنظيم في كافة المستويات الإدارية، بماهية وظيفة المراجعة الداخلية، وتعريفهم بما يستطيعون توقعه من خدماتها، ويمكن أن يتم ذلك الإعلام من خلال الآتي :

١ . إصدار دليل سنوي يحتوي على أهداف وإمكانيات وفوائد وظيفة المراجعة الداخلية، بحيث يكون هذا الدليل متاحاً للجميع داخل التنظيم^(١).

٢ . إصدار نشرات دورية، شهرية أو فصلية تحتوي على أحدث السياسات والإجراءات التي يمكن اتباعها في تنفيذ عملية المراجعة الداخلية. بحيث ترسل مثل هذه النشرات إلى مديري الوحدات الإنتاجية داخل المنظمة (مشروع، منشأة).

٣ . عقد ندوات يلتقي فيها مندوبون عن مختلف الوحدات الإدارية والإنتاجية داخل المنظمة تُناقش فيها النواحي السلوكية للمراجعة الداخلية والصعوبات التي يتعرض لها المراجعون أثناء تنفيذ مراجعاتهم، والطلب من أولئك المندوبين طرح المقترحات الملائمة للتغلب على تلك الصعوبات.

٤ . إصدار تقرير سنوي يُعرض على جميع مديري الوحدات الإدارية والإنتاجية داخل التنظيم، بحيث يحتوي على ملخص عن الإنجازات التي قامت بها وحدة المراجعة الداخلية خلال السنة المنتهية، ويبين نسبة ما تحقق من الأهداف المرسومة، ويوضح المشكلات السلوكية التي واجهتها، وكيفية التغلب عليها. وأية بيانات أخرى تريد إدارة المراجعة الداخلية إعلام أفراد التنظيم بها. شريطة ألا يتضمن هذا التقرير أية أسرار للمنظمة (مشروع، منشأة) يخشى تسريبها إلى منظمات أخرى.

(1) Stanley C.Gross, "Extend Internal Audit Influence". *The Internal Auditor* (October 1976), p 17.

ثانياً - الإدارة العليا :

يمكن أن تسهم الإدارة العليا في دعم العملية الإعلامية عن المراجعة الداخلية باعتمادها جميع ما يصدر عن إدارة وحدتها من نشرات دورية أو كتيبات سنوية، أو ندوات أو تقارير سنوية. كما أنها تستطيع أن تسهم في تحسين صورة المراجعة الداخلية في نظر جميع أعضاء التنظيم من خلال إعلامهم بما يلي :

١. أن نتائج المراجعة الداخلية وتوصيات المراجع لن تتخذ أساساً عندها لتوقيع العقوبات على أي شخص داخل التنظيم، إلا في الحالات التي يثبت فيها سوء النية.
٢. أنها تركز اهتمامها على منح التقدير الأدبي والمكافآت المادية للأشخاص الذين تُظهر نتائج المراجعة الداخلية أنهم يستحقون ذلك التقدير وتلك المكافآت.
٣. أنها لا تهتم باكتشاف الأخطاء والانحرافات بقدر اهتمامها بكيفية القضاء على أسباب وجودها وتلافي آثارها السلبية.

ثالثاً - المراجعون الداخليون :

ينبغي على كل مراجع داخلي أن يقوم بعملية إعلام مباشر عن أهداف المراجعة الداخلية، وعن طبيعة مراجعاته لكل فرد داخل التنظيم وفي كل مرة يُكلّف فيها بإجراء مراجعة أو تقييم عادية لدى أية وحدة إدارية، يستطيع أن يعقد لقاءات تمهيدية مع مديرها تسبق عملية المراجعة، بحيث يقوم من خلال تلك اللقاءات باطلاع هؤلاء المديرين على نوعية المراجعات التي ينوي القيام بها، وعلى الأهداف التي يسعى إلى تحقيقها من هذه المراجعات، والطريقة التي سوف يتبعها في تنفيذ تلك المراجعات. ويحدد الفترة التي يمكن أن يمضيها في مراجعاته تلك ويقدم استعداداً للتعاون مع أفراد تلك الوحدة ومساعدتهم على إنجاز عملياتهم^(١).

(١) هناك بعض الحالات التي لا يجوز فيها إعلام مديري الوحدات الإدارية أو الإنتاجية بموعد إجراء المراجعة لديهم أو بنوعيتها، خاصة في حالات الغش والاختلاس، مثل مراجعة موجودات المستودعات، والموجودات النقدية في الصندوق، لأن مثل هذه المراجعات لا بد وأن تكون مفاجئة وسرية، وأي إعلام عنها يمكن المسؤولين عنها من تدارك أي نقص قبل وصول المراجعين. أما بقية

وتعدُّ هذه اللقاءات من أهم أجزاء عملية الاتصال بين المراجعين الداخليين والأشخاص الذين سوف تخضع أعمالهم للمراجعة^(١)، لأنها تحقق الأهداف التالية^(٢):

١. توضيح الغرض من المراجعة الداخلية ونوعيتها.
٢. تفادي إرباك العمل في الوحدات محل المراجعة.
٣. الاتفاق على خطة المراجعة وجدولة تواريخها.
٤. شرح دور المراجعة الداخلية بشكل عام داخل التنظيم.

وبالمقابل فإن المراجعين الذين يحيطون أهدافهم ونواياهم بالسرية، فإن الأشخاص الذين تخضع أعمالهم للمراجعة غالباً ما ينظرون إلى هؤلاء المراجعين وكأنهم يُضمِّرون لهم سوء النية، وبالتالي فإن هؤلاء الأشخاص ربما يحاولون تأجيل مراجعة عملياتهم متعللين بشتى الأسباب، أو محاولة تقديم بيانات ومعلومات مُضلِّلة إلى المراجعين الداخليين عن سير عملياتهم، وفي هذه الحالة قد تُهدم الاتصالات بين هؤلاء الأشخاص وبين المراجعين، وتُخفض الاتجاهات التعاونية لدى الأشخاص محل المراجعة نحو المراجعين، وينعكس هذا الوضع سلبياً على كفاية المراجعة الداخلية لأن

= المراجعات الداخلية خاصة مراجعة العمليات، فإنه من المفضل أن يتم الإعلام عنها لأنها تأخذ وقتاً طويلاً لإنجازها، وتحتاج إلى تعاون المنفذين مع المراجعين لتقييمها وتحليلها وتطويرها.

(١) لقد أجرى F.W. Baker عام ١٩٧٨ مثل هذه اللقاءات بين المراجعين ومديري الوحدات الإنتاجية في إحدى الشركات الأمريكية، بحيث أجاب المراجعون على جميع الاسئلة والاستفسارات والتعليقات التي أثارها المديرون، وتم الاتفاق فيما بينهم على الخطوط العريضة والأهداف العامة للمراجعة قبل البدء في عملية المراجعة. وعندما باشر المراجعون مراجعاتهم وجدوا تعاوناً من القائمين على تنفيذ الأنشطة المختلفة، بحيث زدوهم بمعلومات هامة أفادتهم في تحليلاتهم، وتوصياتهم. كما أنهم وجدوا منهم ألفة في المعاملة، ولم يلحظوا أي استياء من أي نوع من قبل أي شخص راجعوا أعماله. لمزيد من التفصيل انظر المقالة التي نشرها F.W Baker حول هذه التجربة:

- Frank W. Baker, "The Team Approach to Auditing". **The Internal Auditor** (June 1978) pp. 58 - 62.

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

الإتصالات الفعّالة والاتجاهات التعاونية عند الأشخاص محل المراجعة، تمثل أهم المتطلبات التي قد يحتاج إليها المراجعون الداخليون في تنفيذ مراجعاتهم.

رابعاً: المشرفون التنفيذيون:

بعد أن يتم اللقاء بين المشرفين التنفيذيين وبين المراجعين الداخليين ويتم الاتفاق بينهما على ترتيبات المراجعة الداخلية، ويكون المشرفون قد فهموا أهداف المراجعة الداخلية، واقتنعوا بأهمية التعاون مع المراجعين على تحقيقها، عندما يستطيع هؤلاء المشرفون أن يسهموا في إنجاح العملية الإعلامية عند رؤوسهم عن المراجع والمراجعة الداخلية. حيث يمكنهم أن يؤكدوا للأفراد العاملين تحت إشرافهم، بأن المراجع الداخلي قادم لمراجعة أعمالهم بهدف التوصل إلى أسباب ما يمكن أن يخفض قدرتهم على القيام بتلك الأعمال بكفاية أكبر.

ويستطيع المشرفون إقناع العاملين بأن المراجع الداخلي لا يبحث عن الأخطاء والانحرافات بحد ذاتها كهدف نهائي، وإنما يستهدف من وراء ذلك التأكد من سلامة نظام المراقبة الداخلية، وإيجاد الطرق والأساليب التي تكفل المحافظة عليه، من أجل تنفيذ عمليات المنظمة وتطويرها، وأن نتائج المراجعة الداخلية وتوصيات المراجع سوف تعود عليهم جميعاً بالفائدة، سواء من خلال التوصية بعقد دورات تدريبية لبعضهم أو من خلال التوصية بمدّهم ببعض الأفراد لمساعدتهم في إنجاز الأعمال داخل وحدتهم.

ولا شك في أنّ مثل هذا الإيضاح من هؤلاء المشرفين، سوف يزيل كثيراً من القلق أو الخوف الذي كان يساور معظم الأفراد تحت إشرافهم من المراجع والمراجعة الداخلية، حيث أنّ هذا الإيضاح يتم من قبل المشرفين عليهم، والذين يعتقدون بأنهم حريصون عليهم، وعلى مصالحهم أكثر من أية جهة أخرى داخل التنظيم⁽¹⁾.

(1) A. Weiss, Supervisory Management, op. cit., pp. 19 - 20.