

الفصل الثاني

إسهام المراجعين الداخليين في تحسين العملية الإدارية (دَعُ الأفعال تتحدث)

يُفترض أن يمتلك المراجعون الداخليون خاصة في المشروعات الكبيرة المنتشرة جغرافياً مؤهلات فنية، وإدارية وخبرات عملية تمكنهم من تقديم خدمات إنشائية، تساعد الإدارة العليا، على اتخاذ قرارات رشيدة لتحسين العملية الإدارية برمتها، وتمكنهم أيضاً من تقديم نصائح للعاملين في المستويات التنفيذية، تساعدهم على تبسيط الإجراءات، واستغلال وقتهم بشكل مناسب، واتباع بعض الأساليب التي تسهل عملياتهم، دون إجراء أية تعديلات في السياسات المعتمدة أو إخلال بالأوامر والتعليمات الصادرة عن الإدارة العليا.

وتتاح الفرصة غالباً للمراجعين الداخليين لإثبات أهمية خدماتهم بشكل عملي لأنهم على اتصال دائم مع الإدارة العليا، ومع الإدارات التنفيذية، الإدارية منها والإنتاجية، ولأنهم يستطيعون أن يقدموا خدمات إنشائية بناءة، تُعظّم من صورتهم لدى كافة المستويات الإدارية.

وعندما ينجحون في مساعدة العاملين على تأدية مهامهم بكفاءة وفعالية، فإنهم بذلك يدعمون ما ورد في الحملة الإعلامية عن المراجعة الداخلية، فيما يتعلق منها بوصف المراجعة الداخلية كأداة لتحسين العملية الإدارية.

والسؤال الذي يثار هنا: هل يمتلك المراجعون الداخليون إمكانيات كافية تجعلهم قادرين على الإسهام في تحسين العمليات؟ وإذا كان الجواب نعم، فما هي المجالات التي يمكنهم من خلالها تقديم خدماتهم الإدارية الإنشائية؟.

يجيب هذا الفصل عن السؤال السابق من خلال مبحثين هما:

المبحث الأول: الإمكانيات الإدارية لدى المراجعين الداخليين .
المبحث الثاني: مجالات إسهام المراجعين الداخليين في تحسين العملية الإدارية .

المبحث الأول

الإمكانيات الإدارية لدى المراجعين الداخليين

حتى يتمكن التعرف على الإمكانيات الإدارية لدى المراجعين الداخليين، لا بد من مناقشة هذه الإمكانيات من زاويتين، الأولى: النظر إلى المراجعين الداخليين كأعضاء في فريق الإدارة، أي أن لهم مصلحة في نجاح العملية الإدارية، والثانية: النظر إليهم كخبراء في شؤون العمليات، بمعنى أنهم مُطلعون على التطبيقات العملية للسياسات والنظم والإجراءات، ويعرفون ما يعتور هذه التطبيقات من مشكلات، وهم بحكم عملهم يتابعون تنفيذ العمليات في جميع مراحلها.

أولاً: المراجعون الداخليون كأعضاء في فريق الإدارة:

يتألف فريق الإدارة عادة من مجموعة مديرين، يعملون معاً لتحقيق الهدف الكلي للمنظمة (منشأة، مشروع) التي ينتمون إليها. ويقع على عاتق كل مدير منهم مسؤولية إدارة وحدة تنظيمية لها أهداف فرعية، يُفترض أنها تتسق مع أهداف باقي الوحدات الأخرى، بحيث تشكّل في مجموعها الهدف الرئيسي للمنظمة.

وإلى جانب مسؤولية المدير عن تحقيق الأهداف الخاصة به، فإنه مطالب أيضاً بأن يدرك الأهداف الخاصة بزملائه، ويعمل معهم ما استطاع على تحقيقها، آخذاً في الاعتبار أن تحقيق الهدف الرئيسي لمنظمة الأعمال هو الأمر الأولي بالرعاية دائماً.

يحاول المديرين غالباً التنسيق فيما بينهم لإنجاز عملياتهم بصورة متكاملة، ويحثون العاملين معهم على التعاون مع زملائهم في الوحدات الأخرى باتساق لمنع الإزدواج أو التضارب.

ومما لا ريب فيه أن مدير وحدة المراجعة الداخلية، له أهداف خاصة به، مستمدة

من الهدف الرئيسي للمنظمة، وهذا ما يجعله عضواً في فريق الإدارة، الأمر الذي يُوجب عليه أن يسعى دائماً إلى مساعدة باقي المديرين على تحقيق أهدافهم، عن طريق تقديم توصيات ومقترحات يقبلها المدبرون، حتى يقال بأنه جزء من فريق الإدارة.

وحتى يتمكن مدير وحدة المراجعة، والمراجعون الداخليون الذين يعملون تحت إشرافه من تقديم خدمات إدارية أو توصيات ومقترحات مقبولة من المديرين، تجعلهم شركاء في العملية الإدارية، فإنه يتوجب عليهم من ناحية، تعلُّم الطريقة التي يفكر بها المدبرون^(١)، ووضع أهداف فرعية لهم تنسجم مع الأهداف الفرعية للوحدات الأخرى، ولا تتعارض مع الهدف الكلي للمنظمة من ناحية أخرى.

وإذا كان تعظيم المنافع الكلية للمنظمة (مشروع - منشأة) يمثل أحد الأهداف الرئيسية التي يسعى إليها المدبرون، فيجب على مدير وحدة المراجعة، والمراجعين التابعين له أن يعملوا بالطريقة التي تعظم هذه المنافع. ويقع على عاتق مدير وحدة المراجعة في هذا السياق، أن يسعى دائماً إلى تطوير أساليبه وطرق إدارته لوحدة المراجعة، وأن يحرص دائماً على اختيار أفضل الأفراد للعمل لديه كمراجعين، وأن يهتم بتدريبهم والإشراف عليهم، وترقيتهم إلى المناصب القيادية، وبيث فيهم الروح المعنوية العالية، ويركز على ناحيتي الولاء والإحترام المتبادل عندهم^(٢).

إن الإهتمام بالمراجعين كعناصر تمثل العيون الساهرة على حسن سير العمليات، له ما يبرره عملياً، فالمراجعات الداخلية ما هي إلا مراجعات للعمليات، ومراجعة العمليات، ما هي إلا جزء من نظام الرقابة الإدارية، ولذلك فإن المراجعين يتحتم عليهم

(١) لقد أقر مجموعة من الكتاب بأنه لا يمكن للمراجعين أن يخدموا العملية الإدارية، إلا إذا فكروا بنسب الأسلوب الذي يتبعه المدير في النظر إلى القضايا المطروحة أمامه. انظر في هذا المجال على سبيل المثال:

(أ) محمد محمد الجزار، المحاسبة الإدارية. مرجع سبق ذكره، ص ٦٦.

(ب) E.J.Glenn, op.cit., p.20.

(ج) L.B.Sawyer, In Handbook... op. cit., p.9.

(2) V.Z.Brink, op. cit., p.319.

أن يدركوا جميع الأنشطة والعمليات الإدارية، من منظور ينسجم مع وجهة النظر الإدارية، ويتسق مع الخطوات التي تستهدف تحقيق أهداف ومصالح المنظمة (المشروع، المنشأة).

من هذا المنطلق، يمكن النظر إلى المراجعين الداخليين كموظفين، يقع عليهم واجب الإسهام في إنجاح العملية الإدارية⁽¹⁾.

ولن يتمكن المراجعون الداخليون من الاضطلاع بهذا الواجب، إلا إذا وسَّعوا من معارفهم بمقدار اتساع معارف المديرين داخل منظماتهم. لأن زيادة الطلب على خدمات المديرين، سوف تزيد من الطلب على خدمات المراجعين، فالمدير يعمل وينفذ، والمراجع يقيم ويفحص ما أنجز ونفذ. وحتى يكون التقييم منطقي ومعقول، فإنه يجب ألا تقل معرفة المقيّم عن معرفة المنفذ، وإلا أصبحت عملية التقييم ناقصة بمقدار نقص معرفة المقيّم للأمر التي يقيّمها⁽²⁾.

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

(2) يقول سوير Sawyer : إذا كان من واجب المديرين في الوقت الحاضر أن يكونوا مؤهلين وقادرين على إدارة أي شيء تحت الشمس، (To manage anything under the sun) ، فإنه يتوجب على المراجعين الداخليين أن يكونوا مؤهلين وقادرين على مراجعة وفحص وتقييم أي شيء تحت الشمس، انظر مقالته التالية : Lawrence B. Sawyer, "Auditing Anything Under The Sun". **The Internal Auditor** (December 1978), pp. 30-31. وما ورد في المقالة السابقة ينسجم مع ما سبق وأن نادى به كاتبها في وقت سابق عام 1978 حيث كان يقول «أنا أعتبر قضية المراجعة الداخلية بالمفهوم الواسع هي قضية الإدارة الحديثة». فعمل المراجع كما عرفه مجمع المراجعين الداخليين الأمريكي (IIA) هو : «مساعدة جميع أعضاء الإدارة على تحمّل مسؤولياتهم بكفاية» وأنا (أي سوير Sawyer) أوافق على ذلك التعريف مع إضافة الكلمات التالية إليه وهي : (من خلال تقديم توصيات وملاحظات لهم تكون وثيقة الصلة بالأنشطة والعمليات التي يراجعها). ويستطرد سوير قائلاً : (يجب أن تكون تلك التوصيات والملاحظات ذات مستوى أعلى بكثير من مجرد تصحيح الأخطاء والعيوب البسيطة، إذ يجب أن تكون أفكار رفيعة المستوى تهدف إلى التغلب على مواطن الانحرافات، والحد من أسباب حدوثها. لذلك يجب أن تتعلق تلك التوصيات والمقترحات بالبناء الأساسي للوظائف الإدارية، وتهدف جعل عمل المدير التنفيذي أسهل وأكثر فعالية). انظر مقالته التي نشرها عام 1978 : -

وفي الواقع، فإن المديرين يحاولون تطبيق المبادئ الأساسية في الإدارة بطريقة تعكس وجهة نظرهم حولها، أو بالكيفية التي يرونها مناسبة لهم، وتتمثل تلك المبادئ بما يلي:

١. التخطيط: فالمدير الذي يخطط جيداً ويتوقع المستقبل يكون أقل الناس عرضة للمفاجآت.
٢. التنظيم: إن المدير الذي ينظم أعماله يستطيع أن يفوض جزءاً من مهامه لمن هم أدنى منه مرتبة وهو مطمئن، ويتفرغ هو للأعباء الجسيمة.
٣. التوجيه: يتمكن المدير الذي يوجه موظفيه بطريقة مناسبة أن يعمل على قيادتهم بكفاية، ويبقى خطوط الاتصال معهم مفتوحة، ويساعدهم على تطوير مهاراتهم، ويحفّزهم لدرجة يستطيع معها الشخص العادي منهم أن يقوم بأعمال خلاقية.
٤. الرقابة: إن تفويض السلطات لا يُعفي من المسؤوليات، ولذلك فالمدير الذي يراقب أعمال مساعديه بكفاية، يستطيع أن يضمن تنفيذ الخطط والبرامج بالطريقة المرسومة، دون انحرافات محزنة.

وحيث أن أغلب المديرين لا يمتلكون المعرفة الكاملة أو الوقت الكافي ليتأكدوا بأنفسهم من أن ما يطبقونه غالباً يتوافق مع مبادئ الإدارة الأساسية، فإن المراجعين يمتلكون المعرفة والوقت اللازمين للتأكد لهؤلاء المديرين، بأن سياساتهم وخططهم وقراراتهم تتوافق أو تتعارض مع المبادئ الإدارية الرئيسية. وبإمكان المراجعين توجيه أنظار المديرين إلى مواطن الضعف أو القوة في تطبيقاتهم.

والمراجعون في هذه الحالة، أكثر من مجرد مراجعين للعمليات، فهم مساعدون للمديرين، بل وفي أحيان كثيرة يكونون بمثابة مدربين لهؤلاء المديرين، أو موجهين لهم، لأنهم دائماً في وضع المراقب أو الرقيب على مجريات الأمور داخل المنظمة وأحياناً خارجها.

والرقابة وإن كان هناك من يعتبرها وظيفة إدارية منفصلة، إلا أنها في الحياة العملية وظيفة إدارية منتشرة ومستمرة في جميع الوظائف الإدارية الأخرى.

فالتخطيط يحتاج إلى رقابة فعالة وخاصة في مرحلة جمع البيانات وترتيب البدائل، ولا يتصور قيام رقابة إذا لم يكن هناك خطة تحتوي على المعايير التي تتم الرقابة بموجبها.

وهكذا بالنسبة لبقية الوظائف الإدارية مثل إعداد الهياكل التنظيمية، وعملية التوظيف والإعداد والتدريب، والتنسيق وغيرها، فجميعها وظائف إدارية لا بد من مراقبتها ومراجعتها باستمرار للتأكد من مدى ملاءمتها لمعطيات الواقع، والظروف الاقتصادية الحالية والمستقبلية⁽¹⁾.

وإذا نظرنا إلى المراجعين الداخليين كمراقبين يقومون بأعمالهم كجزء من المراقبة على جميع تلك الوظائف الإدارية، فإنهم وبلا أدنى شك يعدّون من أعضاء الإدارة المهمين الذين يسهمون فعلاً في تحسين العملية الإدارية.

ثانياً: المراجعون الداخليون كخبراء في شؤون العمليات:

تكوّن لدى المراجعين الداخليين خبرة واسعة في مختلف شؤون العمليات، الإدارية منها والإنتاجية، لأنهم يراجعون ويفحصون كل ما يتعلق بها، فهم وإن كانوا لا يتدخلون في أمر التشغيل والتنفيذ إلا أنهم يراقبون ويدرسون إجراءات المتفّذين، ويبدون رأيهم في صحة تنفيذهم. لذلك يُفترض دائماً أنهم يدركون جميع أسرار هذه العمليات التي يراجعونها ويجب عليهم مناقشة المستجدات على تلك العمليات مع الإدارة العليا، أو مع الإدارات التنفيذية لمعرفة الأسباب التي أدت إلى إدخالها.

وإذا كانت طبيعة وظيفة المراجعة الداخلية تفرض على المراجعين الإلمام بكافة نواحي النشاط داخل التنظيم، فإن الإدارة العليا تتوقع منهم مراجعة كافة العمليات، وتقديم نصائح وإرشادات تساعد العاملين والموظفين على تجويد أعمالهم، وتنتظر منهم توصيات تساعد على ترشيدها قراراتها الإدارية.

(1) A.D. Chambers, *op.cit.*, p.36.

ولا يتوقف الطلب على الخدمات المراجعة على ما تطلبه الإدارة العليا منها، بل أن معظم المديرين التنفيذيين يطلبون مراجعة عملياتهم، من قبل المراجعين الداخليين، ويدفعهم إلى ذلك الطلب عدة أسباب، من أهمها^(١):

١. يرحب كثير من المديرين التنفيذيين بالنظرة الموضوعية لعملياتهم لا سيما إذا كانت خارجية ومن جهة متخصصة مثل (هيئة المراجعة الداخلية)^(٢)، لأن مثل هذه النظرة تقدم آراء مفيدة لهؤلاء المديرين، وفرصة لمناقشة وجهات النظر المختلفة حول العمليات.
٢. يتوقع المديرين أن يطرح المراجعون الداخليون أفكاراً عملية يمكن تطبيقها في الحياة العملية، بوصفهم خبراء في شؤون العمليات، إذ أنهم يراجعون عمليات مختلفة في إدارات أو فروع أو أقسام مختلفة.
٣. لا يمتلك كثير من المديرين الوقت اللازم لمراجعة وتقييم العمليات التي تتم تحت إشرافهم، إذ تستغرقهم القرارات والأنشطة اليومية، ودائماً يتلقون معلوماتهم من المرؤوسين المنفذين للعمليات، لذا فإنهم يحتاجون إلى المراجعين لينوبوا عنهم في إجراء تلك المراجعة أو التقييم للعمليات.
٤. يعتقد معظم المديرين الذين يطلبون خدمات المراجعة الداخلية، أن المراجعين الداخليين يمتلكون مهارات وأدوات تحليلية قد لا توجد عند هؤلاء المديرين، أو أنها غير متاحة في وحداتهم التي يرأسونها.

لهذه الأسباب أو ل بعضها، يطلب المديرين من المراجعين الداخليين تقييم عملياتهم، كخبراء في شؤون العمليات يقدمون المساعدة لهم لتحسين عملياتهم. ولا تطلب المساعدة عادة إلا من قبل الأشخاص الذين يحتاجون إليها، ولا تقدم لمجرد أن المراجعين قادرين على تقديمها، وبالتالي فإن خدمات المراجعين لا تُعدُّ مطلوبة إلا إذا اعترف بها المحتاجون إليها، وحتى تكتسب خدمات المراجعين صفة شرعية ومقبولة، فإنها يجب أن تكون ملبية لاحتياجات طالبيها، وعليه يتوجب على المراجعين إدراك تلك الاحتياجات والعمل على إشباعها، من خلال توصيات ومقترحات واقعية، قابلة للتطبيق،

(1) Gerald E. Hyde, "A Management - Auditing Methodology". *The Internal Auditor* (December 1982), p.20.

(٢) تُعدُّ هيئة المراجعة الداخلية جهة خارجية بالنسبة للإدارات التنفيذية ولكنها جهة داخلية بالنسبة للمنظمة ككل.

مضمونة النتائج . وبالعكس ذلك فإن احتمال رفضها أو تجاهلها سوف يزداد⁽¹⁾ .

ومن ناحية أخرى، فإن للمراجعين الداخليين أسباباً تدفعهم إلى الإقبال على مراجعة العمليات بكافة جوانبها، ولعل من أهمها سببين هما⁽²⁾ :

الأول: يُعدُّ مجال مراجعة العمليات مجالاً واسعاً، يتيح للمراجعين فرصة كبيرة لإشباع حاجاتهم الذهنية والوظيفية، إذ أنهم يستطيعون في هذا المجال ابتكار أساليب تقييم وتحليل جديدة، أو الاجتهاد في تفسير كثير من الأمور نتيجة احتكاكهم ومناقشتهم مع المتفذين، وفي نفس الوقت فإنهم في هذا المجال يشعرون أن الآخرين يقدِّرون أعمالهم، وبالتالي فإنهم يشعرون حاجاتهم الوظيفية.

الثاني: يستطيع المراجعون في نهاية مراجعتهم للعمليات وتقييمها تقديم توصيات إلى الإدارة العليا، من شأنها أن تسهم في ترشيد القرارات الإدارية، ويظهر أثرها بشكل تخفيض للتكاليف أو تحسين في الربحية⁽³⁾ . ومثل هذه التوصيات تزيد من أهمية وظيفة المراجعة الداخلية في نظر الإدارة العليا، وفي نظر العاملين في مختلف مستويات التنظيم .

وبناءً على ذلك فإن المراجعين الداخليين تدفعهم أسباب كثيرة منها ما يتعلق بالإدارة العليا، ومنها ما يتعلق بالإدارات التنفيذية، ومنها ما يتعلق بهم، ليصبحوا خبراء في شؤون العمليات، يزداد الطلب على خدماتهم .

يتضح مما تقدم أن المراجعين الداخليين يمتلكون الإمكانيات الفنية، والمبررات المنطقية، وكذلك الفرصة لأن يكونوا أعضاء فعالين في الإدارة، ويمكنهم من خلال تلك العضوية - إذا اعترف الآخرون لهم بهذه العضوية - أن يسهموا في تحسين العملية الإدارية .

(1) J.F.Lingg, *op.cit.*, p.25.

(2) E.G. Jepsen, *op. cit.*, p.27.

(3) تخفض التكاليف عادة عن طريق اكتشاف مواطن الضياع أو الإسراف واتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة لمعالجتها. وغالباً ما تتمخض المراجعة الداخلية عن نتائج وتوصيات تعالج الانحرافات والأخطاء، وبالتالي فإنها تسهم في تحسين الربحية.

المبحث الثاني

مجالات إسهام المراجعين الداخليين في تحسين العملية الإدارية

يمكن تدعيم الحملة الإعلامية عن ماهية المراجعة الداخلية وفوائدها لكافة أفراد التنظيم، من خلال قيام المراجعين الداخليين بتقديم خدمات ملموسة تؤيد ما جاء في أقوالهم، وما وعدوا به خلال تلك الحملة. وذلك بهدف اكتساب ثقة هؤلاء الأفراد وإقناعهم بأنّ الهدف الأساسي للمراجعة هو السعي إلى تحقيق الكفاية الإنتاجية القصوى لمنظمتهم.

وفي هذا السياق يجب على المراجعين الداخليين عدم الاكتفاء بمحاولة تقديم الخدمات المتوقعة عادة منهم، وإنما بذل المزيد من الجهود للنجاح دائماً في تقديم تلك الخدمات، مضافاً إليها خدمات أخرى تفوق ما هو متوقع منهم.

وعليهم أيضاً أن يدركوا تماماً أنّ من مسؤولياتهم، القيام بمراجعات وتقييمات لأنشطة وعمليات المنظمة تستهدف تحسين تلك الأنشطة والعمليات، ليس فقط من قبيل القيام بالواجب لدرجة المسؤولية، وإنما تنفيذ تلك المراجعات والتقييمات بكفاية وفعالية، بدافع أقوى من درء المسؤولية، يتمثل في أنّ نجاحهم في ترشيد العملية الإدارية، غالباً ما يكون له تأثيرات سلوكية إيجابية على اتجاهات وسلوك مختلف أعضاء التنظيم، إذ دائماً ما يكون إقناع الأفعال أقوى من إقناع الأقوال.

وبعدّ نجاح المراجعين الداخليين في إجراء المراجعات والتقييمات وتقديم المزيد من الخدمات لجميع العاملين، بمثابة تقديم معلومات جديدة عن ماهية المراجعة الداخلية وأهدافها، وعن إمكانيات تنفيذها بصورة ملموسة، ربما تُحدث تغييرات إيجابية في اتجاهات وسلوك هؤلاء الأفراد حيال المراجع والمراجعة الداخلية.

وحيث أنه ينبغي للمراجعين الداخليين أن يمتلكوا الامكانيات الحقيقية للنجاح في

تقديم خدمات ذات صبغة إدارية، وفي مختلف المجالات الإدارية، فقد تم أفراد هذا المبحث لتوضيح كيفية إسهام المراجعين في تحسين العملية الإدارية من خلال عدة مجالات لعل أهمها ما يلي :

أولاً: تحديد الأهداف :

يقيم المراجعون الداخليون الكفاية والفعالية للعمليات التي يراجعونها، وبما أن قياس الفعالية في مراجعة العمليات ما هو إلا مقارنة الإنجاز الفعلي مع ما هو مستهدف (الهدف المحدد) من أية عملية، فإنه يجب أن يكون واضحاً في أذهان القائمين على التنفيذ، الفرق بين الهدف العام والهدف المحدد^(١).

ولا تتم المراجعة أو الفحص والتقييم على أساس الأهداف العامة، وإنما على أساس الأهداف المحددة، لأنها تكون قابلة للقياس بشكل كمي ودقيق، وعند تحديدها يتم تحديد ما يحتاج تحقيقها إليه من إجراءات، وإمكانيات وموارد بشرية ومادية، ضمن فترة زمنية محددة غالباً ما تكون سنة مالية.

وإذا كان تحديد الأهداف السنوية ضروري لعملية المراجعة والفحص والتقييم، فإن ضرورته أسبق لمنفذي الأنشطة والعمليات المطلوب منهم تحقيق هذه الأهداف تحت طائلة المساءلة. وعندما يكون هناك خلط أو تداخل بين الأهداف السنوية (التكتيكية)، والأهداف العامة (الاستراتيجية) عند الإدارة العليا أو الإدارات التنفيذية، فإن ذلك من شأنه أن يصعب من عملية القياس أو عملية تحديد المسؤولية عن الأخطاء، أو عدم تحقيق الأهداف.

(١) يعبر الهدف العام : Goal عادة عن الغاية التي تسعى إليها منظمة الأعمال (منشأة - مشروع) بشكل عام، أو يكون هذا الهدف على شكل طموحات Aspirations تسعى الإدارات العليا في أية منظمة لبلوغها. وهذا الهدف يصعب قياسه كمياً، ولا تعرف فترة زمنية لتحقيقه. أما الهدف المحدد Objective فهو على العكس من ذلك، حيث يعبر عن كمية الإنجازات (سلع، خدمات، برامج) التي تسعى إدارة المنظمة إلى تحقيقها خلال فترة زمنية محددة. لمزيد من التفصيل انظر:

وبما أن المراجعين الداخليين، خبراء في شؤون العمليات، وشركاء في فريق الإدارة، ويمتلكون معلومات وافرة عن أهداف المنظمة بشكل عام، فإنهم يستطيعون مساعدة الإدارة العليا على تحديد أهدافها العامة، ومساعدة الإدارات التنفيذية على إعادة تحديد أهدافها السنوية بشكل دقيق، واقتراح طرق وأساليب محاسبية تسهل عملية تجميع وتسجيل وتبويب وتحليل البيانات لقياس المنجز مع المستهدف.

مثل هذه الخدمة، في مجال تحديد الأهداف ليست خدمة مراجعة بالأصل، يطلب من المراجعين القيام بها كواجب رئيسي، ولكنها تُعدُّ من الخدمات الإدارية التي يستطيع المراجعون تقديمها بعد الإشتراك مع المسؤولين في المستويات الإدارية المختلفة في دراستها ومناقشتها ووضع الحلول البديلة للتغلب على مشكلاتها. بهذه الطريقة يسهم المراجعون في تحسين أو تطوير إنتاجية الأنشطة والعمليات.

ثانياً: عملية التخطيط:

يتعلق التخطيط دائماً بالمستقبل، فهو تدبير يرمي إلى تحقيق أهداف خلال فترة زمنية قادمة، ولكن هذا التدبير في المستقبل لا ينطلق من فراغ أبداً، وإنما تحكمه ظروف الحاضر والماضي أيضاً، بمعنى أن المعلومات التي يستند إليها المخطط تتعلق بالواقع الحالي أو بواقع الماضي القريب.

وإذا كانت المعلومات المتعلقة بالحاضر والماضي مهمة لأن المخطط يسترشد فيها لتصور المستقبل الغائب، فإن دقة وصحة هذه المعلومات مهمة أيضاً، لا بل أهم بالنسبة لأي مخطط، لأن درجة صدق التوقع ربما تعتمد بشكل كبير على درجة دقة المعلومات التي تُرشد إلى هذا التوقع.

وعمل المراجعة الداخلية هو أصلاً، تفحص البيانات والمعلومات المنتجة داخل المنظمة (المشروع، المنشأة) للتأكد من سلامة النظم التي تنتجها. ولكن هناك خطط مستجدة أو تعديل لخطط قائمة تحتاج إلى بيانات أو معلومات أخرى، يستطيع المراجعون التثبت من صدقها أو دقتها، بأساليب المراجعة الداخلية المعتمدة لديهم، بصورة تطمئن المخطط إلى سلامة المعلومات التي يعتمد عليها كحجر أساس لعملية

التخطيط سواء أكانت طويلة الأجل أم قصيرة الأجل⁽¹⁾.

وهكذا يُمكنُ للمراجعين تقديم خدمات ذات صبغة تخطيطية، يسهمون من خلالها في إنجاح عملية التخطيط بصورة غير مباشرة. ولكن يجدر الذكر أنّ هذه الخدمات لا تعني اشتراك المراجعين في عملية التخطيط ذاتها، لأنّ عملية التخطيط تظل وظيفة الإدارة العليا، أو المدراء العامون، ولكن دور المراجعين يتمثل في تقديم المساعدة كوسيط أو خبير يطمئن المخططين إلى سلامة المعلومات ودقتها وتكاملها فيما بينها، وملاءمتها للموقف الذي طُلبت له.

ومن ناحية أخرى، فإن للمراجعين دور في ترشيد عملية التخطيط بعد تبلورها في شكل خطط مقترحة أو معتمدة، فيمكنهم دراسة الخطط وتقييمها وفقاً لاعتبارات أساسية، يجب على المخطط مراعاتها لضمان نجاح الخطط، ويجب على المراجعين التأكد من مراعاة المخطط لها وهي⁽²⁾.

- ١ . تتقدم وظيفة وضع الخطط جميع الوظائف الإدارية الأخرى .
- ٢ . توضع الخطط أصلاً لتسهيل تحقيق الأهداف المحددة .
- ٣ . انسجام الخطط الفرعية مع الخطط الرئيسية بحيث تعمل وفقاً لها .
- ٤ . لمنفذي الخطط دور في تطوير أو تعديل هذه الخطط .
- ٥ . مراعاة القيود والمحددات التي تحكم عملية التخطيط مثل الموارد المالية، التطورات التكنولوجية، الإمكانيات البشرية، الظروف الاقتصادية .
- ٦ . مرونة الخطة بدرجة تكفي للتكيف مع الظروف الطارئة، بحيث يؤخذ في الحسبان الاحتياجات اللازمة لمواجهة العواقب أو النتائج المتولدة عن الصدفة .
- ٧ . توصيل الخطط الموضوعة إلى الأشخاص المسؤولين عن تنفيذها قبل البدء بتنفيذها بوقت كافٍ .

(1) George S.Odiorne, "Objectives - Focussed Management and Internal Auditing". **The Internal Auditor** (June 1980), p. 59.

(2) L.B. Sawyer, **The Internal Auditor**, (Dec - 1981), op. cit., p. 38.

إنّ أية مخالقات لتلك الاعتبارات أو تغاضٍ عنها سواء عن جهل أو إهمال أو قصد تقلل من فعالية الخطط المقترحة أو المعتمدة . ولن تُكشَف هذه المخالقات وتوضَّح أمام الإدارة العليا إلا إذا قام المراجعون الداخليون بتقييم تلك الخطط في ضوء الاعتبارات السابقة، وتصويب الأوضاع بصورة تتوافق معها .

ثالثاً: عملية التنسيق :

تعدُّ عملية التنسيق بين الوحدات الإدارية وأقسامها المختلفة، عملية هامة لمنع حدوث تضارب أو ازدواج في الجهود المبذولة والتقليل من تكرار الأعمال والأنشطة، وهي عملية إدارية مستمرة تقوم بها الإدارة العليا بالنسبة للوحدات الرئيسية، ويقوم بها المدير في أي مستوى تنظيمي آخر بالنسبة للأقسام والفروع التابعة له .

وتفتقد أية منظمة أعمال التنسيق بين أجزائها المختلفة، إذا كانت الأهداف والخطط غير محددة ولا ثابتة، أو إذا تشابكت خطوط السلطة فيها، وتداخلت وظائفها الإدارية .

وتزداد حالة التنسيق سوءاً إذا كانت نظم الاتصالات غير فعّالة، لأنها تضعف فعالية التقارير، ولا توفر معلومات أو تعليمات وأوامر مكتوبة أو مفهومة . وكذلك إذا ما تعارضت الأفكار بدرجة تؤدي إلى عدم الإلتزام بالسياسات والخطط الموضوعة . وللإدارة العليا دور في إضعاف عملية التنسيق إذا تبنت أفكار أحد المديرين العامين، وتجاهلت أفكار بقية المديرين، أو عندما تعتمد معايير مُحدّدة للأداء، أو تراخيها في التحديد الواضح لسياسات وواجبات المديرين . وهناك العديد من الأسباب التي تؤدي إلى عدم وجود تنسيق، والعديد من المؤشرات التي تدل على ضعف التنسيق الموجود^(١) .

وبما أنّ المراجعين الداخليين يتصلون مع جميع الوحدات والأقسام داخل المنظمة بحكم طبيعة أعمالهم ومقتضيات واجباتهم، فإنهم يستطيعون اكتشاف جميع الأسباب المؤدية إلى فقدان التنسيق، أو المؤشرات الدالة على ضعفه^(٢) .

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

- W.P. Leonard, *op. cit.*, p. 134.

(2) W.F.Light, "The Internal Auditor's Job As Seen By A Multinational Company President". *The Internal Auditor* (June 1976) p. 14.

وبصفتهم شركاء في فريق الإدارة، فإنه يجب عليهم، عدم ترك أمر اكتشاف تلك الأسباب والمؤشرات للصدفة، أو إهمال شأنهما إذا شكوا في وجودهما. بل يجب عليهم أن يولوا عملية التنسيق عناية كافية من خلال تخصيص وقت كافٍ، وبرنامج متكامل لدراستها وتقييمها، والوقوف على نقاط الضعف والقوة في خريطة التنسيق.

وحيث أنهم خبراء في شؤون الوظائف الإدارية والعمليات، ويدركون المبادئ الإدارية الرئيسية، فإنه بإمكانهم تقديم توصيات ومقترحات من شأنهما التغلب على جميع الأسباب المضعفة للتنسيق، أو الاستزادة من عناصر القوة التي تجعل عملية التنسيق تامة ومتكاملة وفعالة^(١).

رابعاً: عملية اتخاذ القرارات:

يحتاج متخذ القرار دائماً إلى معلومات دقيقة حول المشكلة المطروحة أمامه، ليتمكن من اتخاذ قرار مناسب لحلها، وكلما كانت المعلومات المتاحة أمامه كافية ودقيقة وملائمة وتتعلق بالمشكلة المطروحة، زاد ذلك من إمكانية اتخاذ القرار المناسب في الوقت المناسب.

ويتجلى دور المراجعين الداخليين في عملية اتخاذ القرارات وتطبيقها من خلال مجالين رئيسيين هما:

الأول: تقارير المراجعة التي يقدمونها إلى الإدارة العليا متضمنة معلومات دقيقة حول الأمور التالية^(٢):

١. مدى التزام العاملين بالقوانين والتعليمات والأوامر.
٢. فعالية تكلفة البرامج الموضوعية.
٣. مدى تحقيق أهداف الأنشطة والبرامج.
٤. أية مشكلات تتطلب بحثاً وتحتاج إلى اتخاذ قرارات بشأنها.

(١) انظر في هذا المجال ما ورد في: L.B.Sawyer, In Handbook for Auditors, Chap., 51, op.cit., p.14.

(٢) Jean P.Goyer, "Let's Make Auditing More Effective". The Internal Auditor (October 1976), p.44.

وبذلك يستطيع متخذ القرار في ظل هذه المعلومات أن يصوّب قراراته نحو الكفاية والفعالية الإدارية .

الثاني : الرعاية المستمرة لنظم الرقابة الداخلية، حيث يقوم المراجعون بشكل مستمر بفحص ومراجعة هذه النظم للتأكد من سلامتها، والتحقق من سرعة ودقة التغذية المرتدة فيها (Feedback) .

إنّ هذا الوضع يجعل الإدارة العليا مطمئنة وهي تتخذ قراراتها، بأن تطبيقها سوف يكون في ظل نظم رقابية سليمة . وهذه ناحية مهمة، إذ أنّ القرارات لا تكون فعّالة إذا كانت جيدة من الناحية النظرية فقط، حيث يستلزم الأمر أن تكون واقعية أو ممكنة التنفيذ أيضاً .

ولا يمكن تنفيذ أي قرار بصورة تحقق الغرض منه، إلا إذا كانت نظم الرقابة الداخلية تعمل بآلية مناسبة. والذين يقررون بأن آلية النظم الداخلية مناسبة هم المراجعون الداخليون .

ولهذا تجدهم دائماً يراقبون هذه النظم، ولا يتأخرون عن تقديم التوصيات والمقترحات لتلافي ما قد يوجد فيها من عيوب أو ما يواجهها من صعوبات .

خامساً: عملية استخدام الموارد:

تعدّ عملية استخدام الموارد المتاحة من أهم العمليات الإدارية التي تضطلع بها الإدارة العليا، لذلك تحرص على أن يكون استخدامها لهذه الموارد استخداماً أمثل في جميع الأوقات، وتحاول باستمرار أن تكون قراراتها المتعلقة بها قرارات رشيدة .

وتنتظر الإدارة العليا من جميع المسؤولين في المنظمة، مساعدتها على اتخاذ قرارات تخصيص واستخدام هذه الموارد بالطريقة التي تعظّم المنافع الكلية لمنظمة الأعمال التي تديرها. ويقع على عاتق المراجعين الداخليين عبء المساعدة في مثل هذا التخصيص والاستخدام للموارد سواء كانت مادية أم بشرية .

ففي مجال الموارد المادية يمكن للمراجعين المساعدة في ترشيد ثلاثة أمور هي⁽¹⁾:

الأول: تحديد مجالات الاستخدام الأكثر أولوية بالنسبة لتعظيم المنافع، وفي حدود الموارد المالية المتاحة بناءً على تحليل ودراسات الجدوى الاقتصادية. ويقوم المراجعون في هذا السياق بتقديم خبراتهم إلى الإدارة العليا بوصفهم خبراء في شؤون العمليات. الثاني: تحديد أساليب استخدام الموارد بعد تخصيصها في ضوء الأهداف الموضوعية. الثالث: تقديم توصيات أو مقترحات بشأن زيادة فعالية التكاليف بحيث تصبح أنواعاً كثيرة من التكاليف أو النفقات تحقق أهدافاً اقتصادية واجتماعية وسياسية وشخصية.

أما في مجال الموارد البشرية والتي تحرص الإدارة العليا على تقييمها وتنميتها، وتولي عناية خاصة لاستغلال قدراتها، فإن المراجعين الداخليين يستطيعون تقديم مساعدة فعّالة في هذا المجال، عن طريق مراجعة وتقييم أعمال وتصرفات وإنجازات العاملين، لاكتشاف نقاط القوة والضعف في أدائهم، وكفاءاتهم والتوصية بتوجيه طاقاتهم وقدراتهم إلى المجالات الأكثر تحقيقاً لأهداف المنظمة⁽²⁾.

فنتيجة لعمليات التقييم والمراجعة التي يقوم بها المراجعون، سوف يكتشفون مثلاً أن هناك حاجة لبعض العاملين في بعض الأقسام أو الفروع، وأن هناك تكديساً في العاملين في بعضها الآخر. وهذا الوضع من شأنه إذا ما استمر أن يضعف الكفاية الإنتاجية بشكل عام، لأن بعض العاملين يرهقون أنفسهم دون أن ينجزوا ما هو مطلوب منهم، وبعضهم الآخر لا يجد ما يشغل به وقته، وبالتالي قد يُحمّل المنظمة (المنشأة أو المشروع) نفقات لا طائل من ورائها.

وقد يكتشف المراجعون أيضاً أن بعض العاملين يتبعون أساليب خاطئة في أداء العمل، أو يقومون بإجراءات زائدة عن الحاجة ترهقهم وليس لها مبرر. وهكذا، فإن المراجعين يمكنهم اكتشاف مثل هذا الاستخدام الخاطيء للموارد البشرية، وبعدها

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

(2) Robert P. Moffie, "The Affirmative Action Audit". *The Internal Auditor*. (October 1982), p. 28.

يتقدمون بتوصيات أو مقترحات تساعد على تصويب الأخطاء وتصحيح أية انحرافات تنتج عنها.

سادساً: وضع النظم والإجراءات الجديدة:

يلعب المراجعون الداخليون دوراً هاماً، وإن كان غير مباشر في وضع النظم والإجراءات الجديدة. وهذا الدور لا يستند إلى اهتمام المراجعين بدقة وسلامة نظم وإجراءات الرقابة الداخلية في جميع المجالات فقط، وإنما يبرز كنتيجة لخبرة المراجعين الواسعة نسبياً في مجال تقييم وتحليل النظم⁽¹⁾.

ويمكن إبراز هذا الدور من خلال ما يقوم به المراجعون من تحليل أولي لمشاريع النظم المقترحة، وتوضيح بعض الطرق البديلة لتنفيذ هذه النظم، وكذلك التحقق من إمكانية تنفيذها على أرض الواقع.

ومن ناحية أخرى، فإن النتائج التي يتوصل إليها المراجعون يمكن النظر إليها كمرحلة أولى من مراحل وضع النظم والإجراءات الجديدة، فعندما يوصي المراجعون في تقاريرهم بضرورة تعديل بعض النظم الرقابية، أو استحداث نظم جديدة، أو اتخاذ بعض الإجراءات، بهدف تدعيم نظم الرقابة الداخلية أو تطوير بعض العمليات، فإنهم بذلك يقدمون أفكارهم لاستحداث ما يروونه مناسباً من نظم وإجراءات، ويتركون للإدارة العليا حرية قبول أو رفض هذه الأفكار.

وعلى الرغم من أن مسؤولية المراجعين تنتهي عندما يتقدمون بتوصياتهم إلى الإدارة العليا إلا أنه ومن باب الحرص على مصالح المنظمة التي ينتمون إليها، يجب عليهم أن يحاولوا إقناع الإدارة العليا بضرورة وضع النظم والإجراءات المناسبة التي اقترحوها بناءً على دراسة وتقييم أجروه. وتكون حججهم أقوى في الإقناع، كلما حشدوا من الأدلة والبراهين التي تؤيد صلاحية ما يقترحونه من نظم وإجراءات جديدة للتطبيق العملي، وكلما كانت النتائج المتوقعة أكثر وضوحاً من خلال السياق المنطقي للتحليل.

(1) C.Lawrence Schuler, "The Need for Professional Internal Auditing in Savings and Loan Associations". *The*

عندما تتبنى الإدارة العليا، وجهة نظر المراجعين وتصدر أوامرها بصدد وضع نظم وإجراءات جديدة مع ما سبق طرحه في مشاوراتها مع المراجعين، وعندما تثبت النظم والإجراءات الجديدة فعاليتها في الحياة العملية، وعلى أرض الواقع، عندها يمكن الجزم بأن المراجعين الداخليين قد أسهموا في تطوير العملية الإدارية بحق .

سابعاً: حل المشكلات الإدارية :

يعتقد البعض^(١)، أن دور المراجعين الداخليين ينحصر في اكتشاف المشكلات أو التحقق من وجودها، وبالتالي ليس من شأن المراجعين حل هذه المشكلات، ويعتقدون أن مجرد اكتشاف المشكلة يُعدُّ إسهاماً رئيسياً في حلها. فالقدرة على تشخيص المشكلة يتطلب بُعد نظر يفوق ما تتطلبه القدرة على حل تلك المشكلة بعد اكتشافها ومعرفة أسبابها.

وبالمقابل، فإن هناك من يعتقد^(٢) بأن الاكتفاء باكتشاف الأخطاء أو مواطن الاخفاقات والمشكلات فقط، لا يخدم الإدارة ولا يخدم وظيفة المراجعة الداخلية، فالمدير أو رئيس القسم الخاضع للمراجعة ينتظر تقديم المساعدة له في حل المشكلات التي تواجهه كرئيس تنفيذي .

فمثلاً، عندما تكون هناك انحرافات في الالتزام بمعايير الأداء الموضوعة، فإن هذه المشكلة تكون معروفة من قبل مديري شؤون الموظفين أو العاملين، من خلال الانحرافات السالبة التي تُبينها معدلات الأداء الفعلي . ولكن هذا المدير قد لا يجد

(١) انظر في هذا الرأي على سبيل المثال :

(a) Hugh L. Marsh "The Foreign Corrupt Practices Act: 1979). p.75.

A Corporate Plan for Compliance". **The Internal Auditor** (April) .

(b) R.E.Seiler, **op. cit.**, p.332.

(a) C.A.Gravitt, **op. cit.**, p.39.

(٢) انظر في الرأي المقابل على سبيل المثال :

(b) T. Burgess, **op. cit.**, p.19.

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

(d) L.B.Sawyer, In Handbook for Auditors, **op.cit.**, p.17.

الوقت الكافي لدراسة هذه الانحرافات وإبراز أسبابها، والتقدم بمقترحات تسهم في التغلب على آثارها الحالية، ووضع إجراءات تحول دون حدوثها مستقبلاً.

وعندما يدرس المراجعون المشكلات المتعلقة بأداء الأفراد، لن يجدوا أسبابها تخرج عن واحد من الاحتمالات التالية⁽¹⁾ :

١ . أن سياسات الإدارة غير واقعية، ومعاييرها مثالية لدرجة يصعب على الأفراد الإلتزام بها.

٢ . أن السياسات والمعايير الموضوعية واقعية وممكنة التطبيق، ولكن الأفراد المكلفين بتنفيذها غير مؤهلين أو مدربين لتطبيقها كما هي مرسومة .

٣ . أن عدد الأفراد غير كافٍ لإنجاز ما هو مطلوب منهم، على الرغم من كفاءتهم الفنية لها.

٤ . أن ظروف العمل، لا تسمح لهؤلاء الأفراد بأن ينفذوا ما هو مطلوب منهم حسب المعايير المرسومة رغماً عن تأهيلهم المناسب وعددهم الكافي .

وأياً كانت الأسباب في حدوث تلك الانحرافات، فإن المراجعين الداخليين وفقاً لأصحاب الرأي الأول، ليس مطلوب منهم أكثر من رفع تقرير إلى الإدارة العليا، يتضمن تحديد السبب الحقيقي وراء حدوث هذه المشكلة، تاركين لها مسؤولية اتخاذ ما تراه مناسباً للتغلب على هذا السبب في الوقت الملائم لها .

أما وفقاً لأصحاب الرأي الثاني، فإنهم يرون بأن دور المراجعين لا ينتهي عند الحد الذي يطالب به أصحاب الرأي الأول، وإنما يعتقدون بأن هذا الدور يجب أن يتعدى توضيح الأسباب ليشمل مقترحات تقضي :

- إما بتعديل المعايير إذا كانت صعبة التطبيق عملياً، ويستحيل الوصول إليها في ظل الظروف المتاحة، شريطة أن يوضح مدى التعديل المطلوب وتبين العقبات التي ستعترض سبيل تنفيذه، وما يترتب عليه من تضحيات أو أعباء إضافية تتحملها خزينة المنظمة (مشروع، منشأة).

(1) W.P. Leonarde, op. cit., p.68.

- وإما التوصية بضرورة تدريب العاملين إذا كانت مهارتهم الفنية، لتطبيق السياسات والمعايير الموضوعية بشكل واقعي، هي السبب في عدم التزامهم بها.

- وإما بتقديم مقترحات عملية للتغلب على مشكلة نقص العاملين، أو مشكلة تحسين ظروف عملهم.

وفي كل مرة يقدم فيها المراجعون توصيات أو مقترحات عليهم دائماً يقَع عبء إثبات صلاحيتها للتطبيق العملي، والآثار المترتبة على تبنيها، سواء أكانت مادية أم سلوكية.

إن توصيات المراجعين ومقترحاتهم بشأن حل المشكلات الإدارية، ومشكلة انحرافات الأداء ما هي إلا مثلاً عليها، تُعدُّ بمثابة إسهام من المراجعين لزيادة كفاية وفعالية العملية الإدارية، سواء أدت إلى تحسين الأداء، أم سهّلت على العاملين الوصول إلى المعايير المعدّلة التي أصبحت تُلائم قدراتهم وأعدادهم وظروف عملهم.

وإذا ما تم النظر إلى مشاركة المراجعين في حل المشكلات الإدارية من زاويتها كخدمة تؤديها وظيفة المراجعة الداخلية، فإنه يمكن اكتساب اعتراف وقبول الآخرين لوظيفة المراجعة الداخلية، ومنّ يقوم بها، من خلال زيادة عدد المرات التي يشارك فيها المراجعون في حل مشكلات الآخرين. بل وعن طريق تنبؤ المراجعين بالمخاطر التي قد تترتب على حدوث مشكلات متوقعة، والتوصية باتخاذ الإجراءات اللازمة للوقاية منها. ولن يتحقق للمراجعة الداخلية ما تنشده من اعتراف وقبول إذا ما اكتفى المراجعون بمجرد احتساب تكاليف المشكلة بعد وقوعها^(١).

(١) عزى شامبرز Chambers إمكانية اعتراف الآخرين بالمراجعة الداخلية وقبولهم لها، إلى قيام المراجعين بتبني مدخل الخدمة Service Approach الذي يحرص المراجعون من خلاله على تقديم خدمات بناءة إلى الأشخاص الذين تُراجع أعمالهم من ضمنها مقترحات إنشائية لحل المشكلات التي تواجههم. انظر A.D.Chambers, op.cit., p.23. وهو ما نادى به سويز، انظر مقالته L.B.Sawyer. Internal Auditor, June 1978, op.cit., p. 13. وقد اعترف بذلك مدير فرع أمريكا الشمالية لشركة Xerox بعدما زاره فريق المراجعة الداخلية التابع للشركة الأم، حيث كتب إلى مديرها العام قائلاً (أنا لا أعرف ما الذي سيكتبه فريق المراجعة الداخلية عن فرعي، ولكن أريدك أن تعرف قبل أن يرفع الفريق إليك تقريره بأن أعضائه جاءوا إلى فرعي، وفهموا عمالي، وقدموا لي أفكاراً قيمة ومساعدة =

يعتقد الباحث أن أصحاب الرأي الثاني يمثلون وجهة النظر الحديثة في مفهوم المراجعة الداخلية الفعّالة، حيث يبرز دور المراجعين الداخليين من خلاله كأعضاء في فريق الإدارة يسهمون فعلاً لا قولاً في تحسين العملية الإدارية.

ف عندما تجد الإدارة العليا أمامها تقريراً متكاملًا، قدمه المراجعون بعد دراسة وافية للمشكلة، ويتضمن أسباب حدوث المشكلة، والمقترحات المعقولة لحلها، بالإضافة إلى تحليل وافٍ عن العواقب التي ستترتب على هذا الحل، أو التي سوف تترتب على عدم الأخذ بهذه المقترحات، فإن ذلك من شأنه أن يحفز الإدارة العليا على التفكير جدياً بضرورة الإسراع في يحل هذه المشكلة. وبذلك يلعب المراجعون الداخليون دوراً تحفيزياً لحل المشكلات الإدارية.

ثامناً: تحسين عملية الاتصالات:

يُعدُّ وجود نظام فعّال للاتصال أحد العوامل الرئيسية، لنجاح المنظمة (كوحدة اقتصادية) في خلق أو تحويل المنافع بأقصى كفاية ممكنة^(١). وتمثل وظيفة المراجعة الداخلية إحدى حلقات الاتصال والرقابة بين أعضاء المنظمة، حيث أن من واجب المراجعين الداخليين المساعدة في المحافظة على كافة الأنشطة متلاحمة وفعالة. وفي نفس الوقت المحافظة على خطوط الاتصال بين القائمين على هذه الأنشطة مفتوحة ومتواصلة، لا سيما وأنّ منظمات الأعمال تعيش في هذه الأيام في عصر الانتشار في محيط سريع التغيير^(٢).

ويظهر دور المراجعين في تحسين عملية الاتصال من خلال محورها الرأسي والأفقي:

١. محور الاتصال الرأسي:

= حقيقية وقاموا بعمل فعّال) ارجع إلى مقالة قسم العلاقات العامة في الشركة المذكورة:

- Public Relations Department of Xerox Corporation, *op.cit.*, p. 26.

(١) حلمي محمود نمر، نظرية المحاسبة المالية، (القاهرة، دار النهضة العربية ١٩٧٧)، ص ٤٩.

(2) W.J.Harmeyer, *op.cit.*, p. 39.

يجب على المراجعين الداخليين أن يمتلكوا مهارات الاتصال المختلفة لأنهم يتعاملون باستمرار مع الإدارة العليا، ومع المستويات الإدارية الأخرى داخل المنظمة، ويتعاملون بصورة مباشرة مع الأفراد الذين تخضع أعمالهم للمراجعة. فإذا لم تكن هناك علاقة ذهنية متولدة عن الخلفية العلمية، والتجربة الشخصية، والاتصال الفعال بين الجميع، فإن المشاركة العقلية والتعاون الإيجابي لن يحدث بينهم⁽¹⁾.

فالاتصال مع الإدارة العليا، واضح الأهمية، والسبب هو أن هناك بعض الأمور الخاصة يجب أن تُناقش مع الإدارة العليا، لأنها ربما تكون ذات طبيعة حساسة تحتاج إلى قرار حاسم وفوري، مثل أمور النقدية، وتوريدات البضائع، وظروف التخزين، وشكاوى العملاء. لذا فإن هذا الاتصال تقتضيه الضرورة العملية. وفي نفس الوقت يتمكن المراجعون من خلال مناقشتهم لتلك الأمور مع الإدارة العليا من أن يكونوا معرفة كافية برغبات الإدارة العليا، ويطلعوا على ردود أفعالها المختلفة، الأمر الذي يجعلهم قادرين مستقبلاً على تلبية احتياجاتها ومراعاة رغباتها، وهذا من شأنه أن يبرز أهمية دورهم، وفائدة وظيفتهم على أعلى المستويات في المنظمة.

أما دور المراجعين الداخليين كحلقة اتصال، بين الإدارة العليا وبين المستويات التنفيذية المختلفة، فيمكن أن تبرز أهميته من خلال قيام المراجعين بنقل رسائل خاصة أو بواسطة تقارير المراجعة، تحمّل وجهات نظر العاملين في مختلف المستويات التنفيذية حول الأنشطة والعمليات التي يقومون بها، وتتعلق بالسياسات والطرق والإجراءات التي يرغبون في تعديلها لتصبح أكثر واقعية أو أكثر قابلية للتطبيق، أو تتعلق بالتحسينات التي أدخلوها على أساليب عملهم⁽²⁾.

وتوصيل رسائل الخاضعين للمراجعة أمر بالغ الأهمية، والأهم منه هو أن يتلقوا ردوداً عليها من الإدارة العليا. فعدم تلقيهم لهذه الردود قد يولّد لديهم مشاعر الحيرة، الأمر الذي لا يستطيعون معه تحديد ما إذا كانوا قد حققوا نجاحاً أم فشلاً، وبالتالي لا

(1) Richard Holman, "Communication: An Essential Element of Internal Auditing". *The Internal Auditor* (December 1981) p. 43.

(2) W.P.Leonard, *op.cit.*, p. 207.

يستطيعون تحديد ما إذا كانوا قد حققوا مستويات طموحهم أم لا . وربما تؤدي مثل هذه الحيرة إلى خفض الروح المعنوية لديهم أو إصابتهم بالإحباط⁽¹⁾ . وفي هذه الحالة قد تزداد المشاعر السلبية لديهم نحو المراجعة الداخلية ونحو من يقوم بها .

ويرى الباحث أن النتيجة السابقة منطقية، ويمكن أن يستنتج منها أن اعتراف الأشخاص الذين تخضع أعمالهم للمراجعة سوف يصبح متزايداً بالمراجعين الداخليين، إذا ما استطاع هؤلاء المراجعون نقل رسائل ووجهات نظر أولئك الأشخاص إلى الإدارة العليا بدون تحريف، وتمكنوا بعدها من موافاتهم برسائل تحمل موافقة الإدارة العليا على طلباتهم ومقترحاتهم، أو وعداً منها بدراسة وجهات نظرهم بجدية وفي أسرع وقت ممكن .

وفي الواقع، فإنه توجد في أغلب المنظمات مشكلة في توصيل سياسات الإدارة العليا، والإجراءات التي تعتمدها إلى المستويات التنفيذية . وغالباً ما يُساء فهمها في تلك المستويات، أو قد لا تكون معروفة لدى الأفراد فيها على الإطلاق⁽²⁾ . وفي هذه الحالة مثلاً يستطيع المراجع الداخلي أن يلعب دوراً فعالاً إذ يقول الأستاذ الجزائري:

«على المراجع الداخلي مراعاة صحة تفسير السياسات والإجراءات من جانب الموظفين، خاصة وأنهم معرضون لسوء فهم التعليقات الصادرة، إما بحسن نية بسبب اختلاف العقلية أو بسوء نية لتحقيق أغراض شخصية، وعلى المراجع الداخلي أن يعمل على توحيد التفسير والتطبيق لجميع الإجراءات»⁽³⁾ .

وبالمقابل، فإنه ينبغي على المراجعين الداخليين أن يفسروا للمستويات الإدارية العليا أية آراء يديها الأشخاص الذين خضعت أعمالهم للمراجعة، حتى ولو كانت هذه

(1) Robert B. Bennett, "Motivational Aspects in the planning and Control System", **Cost and Management** (September - October 1974), p.40.

(2) T. Burgess, *op. cit.*, p.19.

(3) محمد الجزار، المراجعة الداخلية: أسلوب تحقيق . . مرجع سبق ذكره، ص ٦٣ .

الآراء متعارضة مع النتائج والتوصيات التي توصل إليها المراجعون في نهاية مراجعاتهم^(١).

٢. محور الاتصال الأفقي :

تزايد الحاجة إلى المعلومات الدقيقة والمعتمدة في حالة اتخاذ القرارات الإدارية، وخصوصاً في تلك القرارات المتعلقة باستخدام الموارد المحدودة. ويعاني متخذ القرارات في كثير من المنظمات عدم سهولة الحصول على المعلومات والبيانات التي يحتاجها لسبب أو لآخر من الأسباب التالية^(٢):

١. قلة المعلومات المتاحة من الغير.
٢. تحيُّز مُقدِّم المعلومات، فكثيراً ما يُقدِّم الشخص معلومات تتفق مع رغباته، ويتوقع أن يُكيِّف القرار المُتَّخذ وفقاً لأهدافه الخاصة.
٣. ضخامة حجم البيانات الناتج عن تضخم حجم المعاملات التبادلية المعقدة. وفي خِصَم هذه البيانات ربما تختفي معلومات ذات أهمية خاصة.

ويرى البعض^(٣) أن النزاع على المعلومات خصيصة كامنة في السلوك القراري، ويتركز هذا النزاع حول مجالين: الأول: اقتناء المعلومات، والظاهرة التي تعبر عنه تُعرَف بظاهرة (الفائض التنظيمي)، وتمثل في سعي متخذ القرار إلى الحصول على أكبر قدر ممكن من المعلومات لتدعيم موقفه، عن طريق حرمان الآخرين منها. والمجال الثاني: تفسير المعلومات، وتُعبَّر عنها بظاهرة (التحيز القطاعي)، وفي هذه الحالة يقوم متخذ القرار بتفسير المعلومات المقدمّة إليه في ضوء مصالح واحتياجات القطاع الذي يرأسه.

ويعتقد الباحث أنه بإمكان المراجعين الداخليين بما لهم من خبرة في تقييم النظم،

(1) A.D. Chambers, *op.cit.*, p. 225.

(2) A.A. Arens and J.K. Loebbecke, *op.cit.*, pp. 1-2.

(٣) عبد الحميد عقدة، «النظام المحاسبي المتكامل واتخاذ القرارات» مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية (جامعة الإسكندرية، كلية التجارة، العدد الأول، المجلد السابع عشر، ١٩٨٠)، ص ١٩٩ وما بعدها.

ومن بينها نظم المعلومات، وبما لهم من اطلاع واسع على عملية الاتصالات داخل التنظيم، أن يقدموا مقترحات من شأنها أن تخفف من ظاهرتي النزاع حول كمية المعلومات وتفسيرها، ويمكنهم القضاء على ظاهرتي النزاع التي سبق الإشارة إليهما عن طريق توفير مصادر المعلومات اللازمة والملائمة لجميع متخذي القرارات داخل المنظمة (الفائض التنظيمي) وعن طريق توحيد التفسير لكافة المعلومات (التحيز القطاعي).

ومن ناحية أخرى، فإن المراجعين الداخليين ربما لا يتمكنون من توفير جميع مصادر المعلومات، ولكنهم من خلال مراجعاتهم وتقييماتهم قد يكتشفون أن هناك خللاً في نظام المعلومات، يتسبب في حدوث فائض في المعلومات لدى بعض الجهات الإدارية، يقابله نقص في بعضها الآخر. أو يكتشفون أن هناك سعياً إلى اقتناء المعلومات في جهات أخرى. وفي هذه الحالة ينبغي على المراجعين أن ينبهوا الجميع إلى خطورة هذا الوضع الذي قد يترتب عليه حدوث ما يسمى بعبء المعلومات Information Overload الأمر الذي يؤدي في كثير من الحالات إلى خفض فعالية الاتصالات داخل المنظمة⁽¹⁾.

لأن المعلومات الزائدة تعوق عملية الاتصال الفعال، حيث يترتب عليها غالباً ردود فعل سلبية مثل إهمال بعض البيانات أو الفشل في تشغيلها أو الانتظار حتى يخف تدفقها، أو الاستبعاد وفقاً لأولويات غير مدروسة، أو التقريب بطريقة غير صحيحة، أو التهرب من مواجهة اتخاذ القرارات المبنية عليها⁽²⁾.

وردود الفعل هذه لا تؤدي فقط إلى اتخاذ قرارات قليلة الفعالية، وإنما قد تؤدي إلى اتخاذ أسوأ القرارات الإدارية. وبصفة عامة، يجب ألا تزيد المعلومات عن حاجة متخذ القرار وما تتطلبه طبيعة المشكلة المطروحة، ليس لأن لها آثاراً سلوكية سلبية كالسابقة فحسب، وإنما لأن إعداد وتشغيل هذه المعلومات يحتاج إلى تكاليف إضافية كان من الممكن تجنبها لو أنتجت تلك المعلومات بالقدر اللازم فقط.

(1) A.D. Chambers, *op.cit.*, p.128.

(2) Robert H.Ashton, "Behavioral Implications of Information Overload in Managerial Accounting Reports", *Cost and Management* (July - August 1974), p. 38.

وحيث أن أهم قرار يجب على المراجعين الداخليين اتخاذه هو تحديد أي نوع من المعلومات مطلوب لحسن إدارة المشروع^(١)، وحيث أنهم خبراء في نظم المعلومات، وقنوات تدفقها، فإن الباحث يستنتج أنهم يستطيعون تقديم مقترحات وتوصيات من شأنها أن تجعل نظم المعلومات تعمل لإنتاج القدر اللازم وفي الأوقات الملائمة، وهذا يؤدي حتماً إلى تحسين عملية الإتصالات الإدارية.

(١) عبد الفتاح الصحن، مرجع سبق ذكره، ص ٦.