

البابُ الثَّاني

علاقات المراجعة الداخلية

obeikandi.com

البحث الثاني

علاقات المراجعة الداخلية

تمهيد

تعدُّ مهمة المراجع الداخلي من المهام الصعبة داخل منظمات الأعمال، لأن المراجع الداخلي مطالب بأن ينجح في إنجاز المتطلبات الفنية لمهمته. وفي نفس الوقت عليه أن يوفق بين اتجاهات Attitudes متضادة، ويوائم بين اعتبارات سلوكية متعارضة بطبيعتها، وخصوصاً في داخل التنظيمات التي لا تخلو من الصراعات Conflicts المختلفة ضمن إطار معقد من العلاقات والتفاعلات الإنسانية.

ولا يتوقف نجاح المراجع الداخلي في تأدية واجباته على مهارته الفنية، وإلمامه الكامل بجميع الجوانب الإجرائية الفنية لوظيفة المراجعة الداخلية فقط، وإنما يجب عليه أيضاً أن يبرع في مهارات أخرى تنتسب إلى المفاهيم السلوكية البحتة.

تتعلق الجوانب السلوكية للمراجعة الداخلية بالتأثيرات النفسية التي تترتب على عملية المراجعة الداخلية، أو بالأثار التي تتولد عن سلوك وتصرفات المراجعين الداخليين أثناء إعداد وتنفيذ مراجعاتهم، وما ينشأ منها عن نتائجهم وتوصياتهم، والتي قد تنعكس على اتجاهات ومواقف طوائف مختلفة داخل التنظيم أو خارجه.

بدأت الجوانب السلوكية للمراجعة الداخلية، تأخذ حظها من اهتمام وعناية الباحثين، في مجال المحاسبة والمراجعة مع مطلع الستينات من القرن العشرين.

ففي عام ١٩٦٢ قام Neil C. Churchill بدراسة المراجعة الداخلية كوظيفة لها تأثير

اجتماعي⁽¹⁾، فتوصل إلى أنّ المراجعة الداخلية تُحدث في نفوس الأشخاص الخاضعين لها أثرين ينعكسان على اتجاهاتهم نحو المراجعة أو نحو من يقوم بها، وينعكسان أيضاً على شكل تصرفاتٍ يحاولون من خلالها تلافي أية أخطاء، قد يكتشفها المراجعون. وهذان الأثران هما:

الأول: يحدث من جراء توقع وصول المراجع إلى الوحدة محل الفحص والتقييم أو المراجعة.

الثاني: يحدث أثناء عملية المراجعة.

وقرر في النهاية أنّ الأثر الأول ربما يفوق بأهميته الأثر الثاني.

وفي عام ١٩٦٤ اشترك Neil C. Churchill and William W. Cooper بإجراء دراسة ميدانية عن المراجعة الداخلية⁽²⁾. وقد استهدفت هذه الدراسة التحقق من بعض إدراكات Perceptions ومشاعر الأشخاص الذين خضعت أعمالهم للمراجعة تجاه المراجعة الداخلية وتجاه من يقوم بها. وقد نُشرت نتائج هذه الدراسة في سنة ١٩٦٥، فتبين منها أنّ هناك نظرة سلبية نحو المراجع الداخلي بصفة خاصة، إذ أنّ ٥٨٪ ممن اشتركوا في هذه الدراسة ينظرون إلى المراجع الداخلي وكأنه رجل بوليس داخل المنظمة. و ٢٣٪ منهم يشبهه بالمدعي العام لصالح الإدارة العليا.

وفي عام ١٩٧٢ درس Frederic E. Mints الأنماط السلوكية في علاقات المراجعة الداخلية⁽³⁾. وقد تركّزت الدراسة على العلاقة بين المراجع الداخلي والشخص الخاضع

(1) Neil C. Churchill, "Behavioral Effects of an Audit: An Experimental Study", **Unpublished ph. D. Thesis**,

University of Michigan, 1962. وكما وردت في مقالة: محمد محمود خيرى، «اتجاهات التطور في

المراجعة الداخلية»، المجلة العلمية للإقتصاد والتجارة (جامعة عين شمس، كلية التجارة، عدد

١٩٨١)، ص ٢٣٦ - ٢٣٧.

(2) Neil C. Churchill and William W. Cooper, "A Field Study of Internal Auditing". **The Accounting Review** (October 1965), -pp. 767 - 781.

(3) Frederic E. Mints, **Behavioral Patterns in Internal Audit Relationships**, Research Committee Report, No. 17,

(Now York: The Institute of Internal Auditors Inc.) . 1972.

للمراجعة، وقد استخلص Mints من دراسته أن هناك علاقة صراع Conflict بين المراجع الداخلي والشخص الذي يخضع عمله للمراجعة، وأن هذه العلاقة تؤثر على كفاية وفعالية المراجعة الداخلية، وقد اقترح Mints مدخل المراجعة بالمشاركة من أجل التغلب على تلك العلاقة السلبية.

وفي عام ١٩٧٥، أجرى Russell M. Barefield دراسة لبحث مدى تأثير تكرار عملية المراجعة الداخلية على سلوك الخاضعين للمراجعة، بشأن نوعية التزامهم بإجراءات الرقابة الداخلية^(١). وقد توصل في النهاية إلى أن الدراسة التجريبية التي أجراها، لم توضح بدرجة مرضية علاقة تأثير تكرار عملية المراجعة على مدى التزام أفراد التنظيم بإجراءات الرقابة الداخلية، أو على إعادة التزامهم بما خالفوه من تلك الإجراءات.

وفي عام ١٩٧٦، قام R.N. Blakeney, W.E.Holland and M.T.Matteson بدراسة بعض النواحي السلوكية للعلاقة بين المراجع والشخص الخاضع للمراجعة من أجل تطبيقها في مجال تدريس المراجعة^(٢). وقد استخدموا في دراستهم نموذج نظرية التعليم الشرطي الخاص بظاهرة الاستجابة الشرطية كنوع من أنواع التعلم لتفسير تلك العلاقة. وقد توصلوا في النهاية إلى إن اتجاهات الأشخاص الذين تخضع أعمالهم للمراجعة، تتأثر إلى حد كبير بإدراكاتهم نحو التصرفات التي يمارسها المراجعون داخل المنظمة. وبناءً على ذلك قرروا بأن المراجعين الداخليين يمكنهم اكتساب احترام وتعاون معظم الأشخاص الذين تخضع أعمالهم للمراجعة، من خلال القيام بأعمال إيجابية، يدركها أولئك الأشخاص على أنها موجهة لخدمتهم أو لمساعدتهم.

وفي عام ١٩٨٠، اشترك D.K.Clancy, F.Collins and S.C.Rael بدراسة استهدفت التعرف على الصفات الواجب توفرها في المراجع الداخلي الفعال، وعلى شعور الأشخاص

(1) Russell M. Bardfield, **The Impact of Audit Frequency on Quality of Internal Control** (Florida: American Accounting Association) 1975.

(2) Roger N. Blakeney, Winford E. Holland and Michael T. Matteson. "The Auditor - Auditee Relationship: Some Behavioral Considerations and Implications for Auditing Education", **The Accounting Review** (October 1976) pp. 899 - 906.

الخاضعين للمراجعة نحو أسلوب تنفيذ المراجعة الداخلية، ونحو شرعيتها وفعاليتها⁽¹⁾. وقد توجهوا بأسئلة مباشرة إلى أشخاص تخضع أعمالهم للمراجعة، فتوصلوا من الإجابة عنها، بأن المراجعين الفعالين ينبغي أن يتحلوا بالصفات المهنية، والمهارات السلوكية، وإجادة فنون الإتصال والتعامل مع الآخرين، كما قرر المشاركون في الدراسة أن المراجعة الذاتية لا تُعدُّ بديلاً مناسباً عن المراجعة الداخلية، وأن للمراجعة الداخلية تأثير فعّال على مدى تحقيق أهداف المنظمة ككل.

وفي عام ١٩٨١ قام W.C.Uecker, A.P.Brief and W.R.Kinney بتجربة ميدانية للتعرف على مدى تأثير إدراك الآخرين لدور المراجع الداخلي ودور المراجع الخارجي من خلال زيادة نشاط وحركة كل منهما، على الحد من المخالفات والأعمال غير القانونية أو منع حدوثها⁽²⁾. وقد انتهت التجربة إلى أنّ الزيادة في نشاط المراجع الداخلي أو نشاط المراجع الخارجي، لا تُدرِّك على أنّها عامل يساعد على منع المخالفات أو الأعمال غير القانونية، أو يساعد على التقليل من مرات حدوثهما.

ومن واقع الدراسات السلوكية التي تقدّم عرضها تبين للباحث أنها ركّزت في معظمها على العلاقة التي تربط بين المراجع الداخلي والشخص الذي يخضع عمله للمراجعة فقط، دون التعرّض لباقي علاقات المراجعة الداخلية مع الإدارة العليا، أو مع الإدارات التنفيذية والإدارات الإستشارية في المنظمة، أو علاقات أفراد وحدة المراجعة الداخلية فيما بينهم من ناحية، وفيما بينهم وبين مدير المراجعة الداخلية من ناحية أخرى. وكذلك لم تتعرض أي منها للعلاقات التي ينبغي أن تسود بين المراجعين الداخليين والمراجعين الخارجيين. وبالتالي لم تتعرض تلك الدراسات للأثار السلوكية المُحتملة لهذه العلاقات المتعددة، ولا لمدى تأثيرها على كفاية وفعالية المراجعة الداخلية.

يستهدف هذا الباب دراسة علاقات المراجعة الداخلية من منظور سلوكي، لأن هناك

(1) Donald K. Clancy, Frank Collins and Selimo C. Real, "Some Behavioral Perceptions of Internal Auditing", *The Internal Auditor* (June 1980) pp. 44-52.

(2) Wilfred C. Uecker, Arthur P. Brief and William R. Kinney, "Perception of the Internal and External Auditor as a Deterrent to Corporate Irregularities", *The Accounting Review* (July 1981), pp. 465 - 478.

جهات عديدة داخل المنظمة (المشروع) وخارجها، تتأثر بنتائج البرامج التي تنفذها وحدة المراجعة الداخلية، وتنعكس تلك التأثيرات غالباً على سلوك وتصرفات المتأثرين بها.

من هنا، وجب دراسة تلك العلاقات للتعرف على أنواعها، وللوقوف على كيفية نشوئها، وتقييم التأثيرات السلوكية المحتملة لكل نوع منها، وانعكاس تلك التأثيرات على كفاءة ومقدرة المراجع الداخلي في تحمّل مسؤولياته، وانعكاسها أيضاً على أهداف المراجعة الداخلية بشكل خاص، وعلى سلوك وتصرفات وبرامج بقية أطراف العلاقة بشكل عام.

وتحقيقاً لذلك، فقد تم تقسيم هذا الباب إلى ثلاثة فصول على النحو التالي :

الفصل الأول : العلاقات الوظيفية للمراجعة الداخلية وتأثيراتها السلوكية .

الفصل الثاني : العلاقة بين المراجع الداخلي والمراجع الخارجي وأثارها السلوكية .

الفصل الثالث : الأبعاد السلوكية لعلاقات تنفيذ المراجعة الداخلية .

obeikandi.com

الفصل الأول

العلاقات الوظيفية للمراجعة الداخلية وتأثيراتها السلوكية

تتطلب وظيفة المراجعة الداخلية بحكم طبيعتها، علاقات متشابكة مع جهات عديدة داخل التنظيم، وحيثما وجدت علاقات بين مجموعتين إداريتين توجد بالضرورة آثار سلوكية ترتسم على مجرى الأعمال التي يقومان بها.

سوف يتناول هذا الفصل تلك العلاقات ضمن أربعة مباحث هي :

المبحث الأول: علاقة المراجعة الداخلية مع الإدارة العليا.

المبحث الثاني: علاقة المراجعة الداخلية مع الإدارات التنفيذية.

المبحث الثالث: علاقة المراجعة الداخلية مع الإدارات الإستشارية الداخلية.

المبحث الرابع: العلاقات الوظيفية داخل وحدة المراجعة الداخلية.

المبحث الأول

علاقة المراجعة الداخلية مع الإدارة العليا

١. تدخل الإدارة العليا في مستوى خدمة المراجعة الداخلية :

تعتمد شرعية وظيفة المراجعة الداخلية في أية منظمة للأعمال، على مكانة وحدة المراجعة داخل التنظيم، وعلى الدعم الذي تلقاه من الإدارة العليا من خلال اقتناع المسؤولين في المستويات العليا بأهمية الخدمات التي تؤديها وحدة المراجعة الداخلية، وعن طريق تدخلها في تحديد نطاق عمل وحدة المراجعة، ورسم سياساتها المبدئية.

وتستطيع الإدارة العليا أن تسهم في الرفع من كفاءة المراجعة الداخلية والزيادة من فعاليتها عن طريق عدة مجالات هي^(١):

٤. وضع السياسات الخاصة بالمراجعة الداخلية: فالإدارة العليا هي التي تحدد في غالب الحالات، الاتجاه العام لوحدة المراجعة لديها، وترسم لها حدود مسؤولياتها، وتصادق على خططها وبرامجها السنوية. فكلما كانت الإدارة العليا مرنة مع وحدة المراجعة عندها وتدرك احتياجاتها، وترك لها حرية العمل زاد ذلك من كفاءة وفعالية الخدمة التي تؤديها، والعكس صحيح.

ب. منح التأييد لبرامج المراجعة الداخلية ودعمها بشكل رسمي مُعلن: فعندما يتبين لأعضاء التنظيم أن الإدارة العليا تؤيد برامج المراجعة الداخلية وتصادق عليها، فإن المعوقات التي قد يضعها العاملون في المنظمة أمام المراجعة الداخلية تقل إلى أدنى حد، الأمر الذي يؤدي إلى رفع مستوى خدمات المراجعة.

ج. متابعة الإجراءات التصحيحية التي تتضمنها توصيات وحدة المراجعة الداخلية: ربما تكون المتابعة من أكثر العناصر أهمية في أية مراجعة، فحيث أن وحدة المراجعة

(١) المزيد من التفصيل انظر على سبيل المثال: T. Burgess, op.cit., p.14.

ليست إدارة تنفيذية، وإنما توصي إلى الإدارة العليا بضرورة اتخاذ إجراءات تصحيحية للانحرافات، لذلك فإن المستويات التنفيذية سوف تقوم بإجراء التصحيح اللازم دون إبطاء، إذا ما تسلمت من الإدارة العليا أوامر بذلك، تفيد بأن الإدارة العليا سوف تتابع نتائج التصحيح بنفسها.

٢. توقعات الإدارة العليا من المراجعين الداخليين :

تنظر الإدارة العليا إلى المراجعين الداخليين على أنهم ضميرها الحي، وعينها الساهرة، فالأصل أن يكون المراجعون في حالة يقظة تامة، وحذر شديد تجاه الأمور التي تشكل خطراً على سير العمليات والأنشطة داخل المشروع. ومطلوب منهم إيجاد الطرق الأكثر فعالية لمنع كافة أعضاء التنظيم من التورط في الانتهاكات الأخلاقية والمخالفات القانونية لشروط عملهم.

وعندما تعتمد الإدارة العليا على المراجعين الداخليين ليمثلوا ضميرها الحي، وعينها الساهرة، فإنها تتوقع منهم ما يلي :

أ) الأمانة والاستقامة الشخصية : فالإدارة العليا تتوقع من المراجع الداخلي أن يكون أميناً ومستقيماً، لأن عمله يجب أن يُحترم في ظل مختلف الظروف، ويقترب مع هذه الصفة؛ الأمانة في نقل المعلومات، دقة التقرير، الثبات على مبدأ معين في إجراء المقارنات والقياسات المحاسبية، بالإضافة إلى الأمانة والدقة في استخدام الكلمات والمصطلحات^(١).

ب. اليقظة والموضوعية : تهتم الإدارة العليا غالباً بتعظيم الأرباح وتخفيض التكاليف، وتتوقع من المراجع الداخلي أن يساعدها في ذلك^(٢). ومن هذا المنطلق، فإن يقظة المراجع الداخلي ضرورية لاستغلال فرص تحسين الأرباح أو تخفيض التكاليف. واليقظة ضرورية أيضاً في مجال المحافظة على أصول المشروع وممتلكاته.

(1) J. Stanford Smith, "The Leadership Role of the Internal Auditor", *The Internal Auditor* (December 1976), pp. 12

(2) George E. Hart, "What Really Matters?", *The Internal Auditor* (October 1976), p. 56.

أما الموضوعية التي تنشدها الإدارة العليا من المراجع فتمثل في تقرير الحقائق دون تحيز، والاعتماد على مراجعات وتحليلات مؤيدة بالأدلة والبراهين، وتدعم الموضوعية عادة بزيادة المعرفة لدى المراجعين، واتجاههم إلى اقتراح الحلول المناسبة للمشكلات وعدم الاكتفاء ببيان أوجه القصور فقط.

ج. المحافظة على الاستقلال: تتوقع الإدارة العليا من المراجع الداخلي أن يحافظ على المراجعة الداخلية مستقلة من خلال مواقفه واتجاهاته الثابتة، التي لا تتأثر بأي نشاط أو ضغط من قبل المديرين التنفيذيين، والتي لا تتأثر بأية مصلحة تخص مختلف الجهات داخل التنظيم أو خارجه.

ويتطلب الثبات على المواقف الصحيحة، امتلاك المراجعين للشجاعة الكافية، وقوة الإقناع بالحجة والبرهان، لمواجهة حالات الاختلاف مع الإدارة التنفيذية، وعدم الرضوخ لأية ضغوطات تحولهم عن اقتناعهم الحقيقي بالأمر المتعلقة بمراجعاتهم⁽¹⁾.

ومن ناحية أخرى، يجب على المراجعين أن يوضحوا من خلال مواقفهم، الطريقة التي يمكن بها للمديرين التنفيذيين أن يكونوا قدوة حسنة في المشروع، وذلك بتنفيذ سياسات وإجراءات المنظمة بدقة، ودون مخالفة، إذا ما أرادوا أن يتبعها المستخدمون لديهم بنفس الدقة.

د. تطوير وتنمية قدرات أفراد التنظيم: إنَّ الخبرات المكتسبة في وحدة المراجعة الداخلية، غالباً ما تكون صالحة للتطبيق في مختلف المراكز الإدارية، ولأن الإدارة العليا ترغب دائماً في التعامل مع مديرين ذوي خبرات كافية، فإنها تتوقع من المراجعين الداخليين أن يسهموا في تطوير وتنمية هؤلاء المديرين من خلال تقديم النصائح والإرشادات لهم، ومن خلال تزويدهم بمعلومات عن الطرق والأساليب الإدارية التي ثبتت فعاليتها لهم وهي مطبقة حالياً في وحدات تنظيمية أخرى قاموا بمراجعة عملياتها.

هـ) الإشتراك في حل المشكلات: تواجه الإدارة العليا في كثير من الحالات مشكلات

(1) John C. Corless, "Internal Auditors: The Conscience of Top Management?" *The Internal Auditor* (August 1978), p. 15.

إدارية واقتصادية واجتماعية مثل مشكلة التضخم، أو الإحلالات، أو السياسات الضريبية، أو معالجة الأرباح والخسائر الرأسمالية، أو المساهمات الاجتماعية، المتطلبات الحكومية⁽¹⁾. وبما أن المراجعين الداخليين يعملون معظم وقتهم في الميدان، ويطلعون بحكم عملهم هذا على هذه المشكلات، ويلمسون آثارها الاقتصادية والإدارية، وحيث أن لديهم الوقت الكافي للتفكير فيها من واقع خبراتهم العملية، فإن الإدارة العليا تتوقع منهم أن يتقدموا بحلول مناسبة للتغلب على تلك المشكلات.

مما تقدم، يتبين أن الإدارة العليا تعول كثيراً على المراجعين الداخليين في مساعدتها على تحقيق الأهداف الكلية للمشروع، أو منظمة الأعمال المسؤولة عن إدارة شؤونها. فإذا كانت الإدارة العليا تأمل من المراجعين أن يقدموا ما تتوقعه منهم، فإنه يجب عليها في المقابل أن تعترف لهم بوضع مهني متخصص، وأن تمنحهم تأييدها، ويجب عليها في نفس الوقت احترام وجهات نظرهم، وقبول توصياتهم بعد مناقشتها معهم، أو رفضها بعد توضيح الأسباب.

ويُعدُّ تطوير اتجاه الاحترام المتبادل بين الإدارة العليا، وأعضاء هيئة المراجعة الداخلية ضرورياً لسببين هما⁽²⁾ :

الأول : خلق الجو المناسب للعمل معاً لتحقيق الأهداف الكلية للمنظمة أو المشروع .

الثاني : تكوين وحدة قوية للمراجعة الداخلية تجعل العاملين فيها راضين عن أنفسهم وأعمالهم وعن الخدمات التي يقدمونها للمشروع .

٣ . مجالات الخلاف بين وجهة نظر الإدارة العليا، ووحدة المراجعة الداخلية :

على الرغم من أهمية اقتناع الإدارة العليا بدور وحدة المراجعة الداخلية، في تقديم

(1) J.S.Smith, *op.cit.*, p.15.

(2) Roger Phillips, "What Senior Management Expects and Need from Auditors". *The Internal Auditor*, (December

1982), p.35.

الخدمات الرقابية لها، إلا أنّ هناك ثمة مجالات لاختلاف وجهات النظر بينهما، وغالباً ما يتركز هذا الاختلاف حول نطاق Scope المراجعة، وأسلوب العمل في حدود هذا النطاق.

وعندما يكون لدى الإدارة العليا مفهوم ضيق لمجال المراجعة الداخلية، يدرك المراجعون بأن الإدارة العليا تقيّد حريتهم ولا تطلق يدهم للقيام بمراجعات أكثر كفاءة وفعالية، وبالتالي بأنهم أقل الموظفين مساهمة في تحقيق الأهداف الكلية للمشروع. من الممكن رد الاختلاف بين وجهات نظر الإدارة العليا ووحدة المراجعة الداخلية حول نطاق المراجعة وأساليبها إلى الأسباب التالية^(١):

أ. يعتقد بعض أعضاء الإدارة العليا بأن مهمة وحدة المراجعة الداخلية تتمثل في منع وقوع الأخطاء أو التقليل منها تجنباً للخسائر، سواء أكانت هذه الأخطاء عمدية أم غير عمدية. وفي هذه الحالة يجب على وحدة المراجعة دائماً أن ترفع إلى مجلس الإدارة قائمة بجميع الأخطاء أو المخالفات التي يكتشفها المراجعون. أمّا وجهة نظر وحدة المراجعة الداخلية حول مهمتها، فإنها في الغالب تنظر إليها على أنه يجب أن يتركز اهتمام المراجعين على تقييم كفاية وفعالية نظم الرقابة ومراجعة العمليات، وتقديم التوصيات اللازمة لتحسين تلك النظم والعمليات، ولا ترى أن مهمتها تقتصر على تقديم قائمة بالأخطاء المكتشفة فقط.

ب) يحصر بعض أعضاء الإدارة العليا نطاق المراجعة الداخلية في المجالات المالية أو المحاسبية فقط، وربما يحصرونها في أدنى مستوياتها أيضاً. في حين أنّ وحدة المراجعة الداخلية تعتقد أنّ مجالات عملها يجب أن تمتد إلى كافة العمليات التشغيلية بالإضافة لمجالات المحاسبة والمالية، وعلى كافة المستويات، حتى تتمكن من تقديم خدمات أكثر فعالية.

ج) يتصور بعض أعضاء الإدارة العليا، أنه يتوجب على المراجعين أن يقدموا ملاحظاتهم حول كفاءة وتأهيل ومهارات، الأشخاص الذين تخضع أعمالهم للمراجعة.

(١) لمزيد من التفصيل حول هذه الأسباب انظر على سبيل المثال: A.D.Chambers, op.cit., p.121.

في الوقت الذي يجتهد المراجعون فيه لكتابة ملاحظاتهم حول كفاية وفعالية النظم والعمليات، وليس الأشخاص الذين ينفذونها.

ولا يعني ما سلف أن هناك حالات اختلاف دائمة في وجهات النظر بين الإدارة العليا ووحدة المراجعة الداخلية. ولكن إذا وجدت مثل هذه الحالات، سواء للأسباب السابقة أو لغيرها من الأسباب، فإنه يمكن التغلب عليها من خلال تفهم الإدارة العليا لنطاق عمل المراجعة الداخلية بالمفهوم الحديث الواسع، ومعرفتها بالإمكانيات التي يتمتع بها المراجعون، واقتناعها بالخدمات التي يمكن أن يقدمونها في سبيل تحقيق أهداف المشروع ككل.

٤ . التأثيرات السلوكية لعلاقة الإدارة العليا مع وحدة المراجعة الداخلية .

ينشأ عن تأييد الإدارة العليا ودعمها لوحدة المراجعة الداخلية لديها، من خلال اف لها بنطاق عمليات واسع تأثيرات تبدو واضحة على جهتين:

الجهة الأولى :

تأثيرات تتعلق بسلوك المراجعين الداخليين، حيث يؤثر تأييد الإدارة العليا لهم ولوحدتهم غالباً على درجة إشباعاتهم الوظيفية، وتلبية احتياجاتهم النفسية، وهذا يؤدي في معظم الأحيان إلى زيادة في إنتاجيتهم . وبمعنى آخر، فإنه في ظل هذا التأييد يمكن للمراجعين العمل في جو أكثر حرية، واستقلالية عن الإدارات التنفيذية، ويصبح سلوكهم محكوم فقط بمتطلبات وظيفتهم، ومعايير مهنتهم ودستورها، وفي ضوء ما توقعه الإدارة العليا منهم .

الجهة الثانية :

تأثيرات تتعلق بسلوك بقية العاملين في المشروع، فعندما يدرك العاملون بأن وحدة المراجعة الداخلية تحظى باهتمام الإدارة العليا، من خلال قبول برامج وتوصيات ومقترحات المراجعين، فإن سلوك جميع العاملين تجاه المراجعة ومن يقوم بها يصبح تعاونياً إيجابياً أكثر مما لو أدركوا بأن الإدارة العليا لا تمنح المراجعة الداخلية أي اهتمام، أو تُعير مقترحات وتوصيات المراجعين أدنى اعتراف .

علاقة المراجعة الداخلية مع الإدارات التنفيذية

يدرك الجميع حالياً بأن وجود وحدة للمراجعة الداخلية في المشروعات، تقوم بالواجبات المطلوبة منها بصدد الفحص والتحقيق، يدعو في حد ذاته إلى قيام العاملين بواجباتهم بكل دقة وعناية وبدون تأخير، كما يدعو أيضاً إلى منع فرص ارتكاب الغش أو تقليلها إلى أدنى حد^(١) فالعامل النفسي له أثر كبير في هذا المجال لأن الفرد الذي يعلم بأن هناك من سيراجع عمله، سوف يقوم بهذا العمل وهو يحرص على ألا يقع في أخطاء، بخلاف الشخص الذي يعرف بأن عمله لن يخضع لمراجعة ما^(٢).

من هذا المنطلق، تتمتع وحدة المراجعة الداخلية بقوة غير مباشرة داخل المشروع، تمكنها من تحقيق أهدافها، والمساهمة في تحقيق أهداف التنظيم ككل. وذلك عن طريق دفع العاملين إلى القيام بواجباتهم وهم حريصون على عدم الوقوع في الأخطاء.

ولكن لا بد من التنبيه إلى حقيقة في هذا المجال، وهي أن وظيفة المراجعة الداخلية، تبقى ذات صبغة استشارية، تقدم خدماتها إلى جميع المستويات الإدارية بما فيها المستويات التنفيذية. أي أن توصياتها واقتراحاتها غير ملزمة دائماً، ولا تنفذ إلا بعد اقتناع ذوي السلطة أو الشأن بها.

على هذا الأساس، يجب على المراجع الداخلي أن يتصرف بأسلوب المستشار الخبير، ولا يحاول أن يتصرف بأسلوب التنفيذي المسؤول. ويتطلب ذلك منه أن يكون قادراً على تقديم أفكاره وخدماته بطريقة مقبولة، وعلى أساس منطقي مدركاً لاحتياجات الإدارة التنفيذية ومحاولاً إشباعها.

(١) محمد محمد السيد الجزار، المراقبة الداخلية: أسلوب تحقيق الرقابة الوقائية وتنمية الكفاية، (القاهرة: مكتبة عين شمس، ١٩٧٨) ص ٦٥.

(٢) عبد الفتاح الصحن، الرقابة المالية: دراسة نقد وتحليل (الإسكندرية، مؤسسة شباب الجامعة)

وتتمثل احتياجات الإداريين التنفيذيين سواء كانوا في المستويات الإدارية الدنيا أو الإدارية الوسطى في عدة توقعات من وحدة المراجعة الداخلية، يمكن إيجازها على النحو التالي^(١):

أولاً: احتياجات مستخدمي الإنتاج ومشرفي الخط الأول.

يهتم الأفراد غالباً في هذا المستوى الإداري بتقديم أحسن ما عندهم من جهود لكسب رضا المشرفين عليهم، ويرغبون دائماً بإنجاز الأعمال المثمرة وبنفس المقدار يرغبون في أن يعرف المشرفون عنهم ما يبذلونه من جهود. ومن ناحية أخرى، فإن اهتمامهم ينصب على الإقتراحات التي يقدمها المراجعون الداخليون اليهم بشأن أعمالهم، والتي تكون مبنية على ملاحظات أدركها المراجعون لدى مراجعة أعمال تشبه أعمالهم في مشروعات أو إدارات أخرى. وللمراجع الداخلي الواعي الذي يدرك هذه الاحتياجات تأثير كبير على تقبل الأفراد في هذا المستوى الإداري للنصائح والمقترحات حول تحسين أعمالهم، وربما يفوق هذا التأثير، تأثير المشرفين المباشرين عليهم في هذا المجال.

ثانياً: احتياجات الإدارة الوسطى:

يرغب الإداريون في هذا المستوى من المراجعين الداخليين أن يقوموا بمجموعة من الأنشطة هي:

١. التأكد من التزام العاملين في المستويات الإدارية الدنيا، بالإجراءات والتعليمات التي سبق لهؤلاء المديرين وضعها. كما يهتمون بمعرفة أن المستخدمين يفهمون هذه الإجراءات وأنهم مدربون جيداً على تنفيذها.
٢. تقييم كفاية أو ملاءمة الإجراءات الموضوعية، وتقديم توصيات عند الحاجة إلى إضافة إجراءات جديدة أو تحسين أو تعديل الإجراءات الحالية.
٣. تقييم نظم الرقابة الداخلية والتأكد من فعاليتها.

(١) لمزيد من التفصيل انظر على سبيل المثال: G.E Hart, op.cit., pp.54-55.

٤ . تزويدهم بمعلومات عن أنظمة الأعمال اليومية، واقتراح طرق جديدة تجعل القيام بهذه الأعمال أقل تكلفة. وكذلك فإن الإداريين يرغبون في أن يخبرهم المراجع الداخلي عن الأعمال الزائدة التي لا لزوم لها ويقوم بها العاملون .

اعتراض الإداريين التنفيذيين على نتائج المراجعة الداخلية .

على الرغم من الرغبات التي يبديها الإداريون التنفيذيون ، ويتوقعون قيام المراجعين الداخليين بتقديم توصيات ومقترحات لإشباعها، فإن كثيراً ما يواجه المراجعون اعتراضات على نتائج وتوصيات مراجعاتهم، وترد معظم هذه الاعتراضات من المديرين التنفيذيين بشكل خاص، ويرجعون اعتراضاتهم تلك إلى الأسباب التالية^(١) :

١ . عدم كفاية الدليل على النتيجة التي توصل المراجعون إليها، وهذا سبب قوي لرفض أية توصية تتعلق بتلك النتيجة .

٢ . عدم تبرير التوصيات تكاليفياً، فقد تعترض الإدارة التنفيذية على بعض التوصيات التي يقدمها المراجعون، بحجة أن التوصيات الخاصة بوسائل مقترحة لرفع الكفاءة الإنتاجية غير مبررة من ناحية الجدوى الاقتصادية، ولهذا السبب فإنها لا تقبل تنفيذها .

٣ . قلة الموارد المالية، إذ ربما يكون هناك اتفاق بين الإدارة التنفيذية والمراجع الداخلي على أن بعض التوصيات التي تقدم بها واقعية وفعالة ومبررة تكاليفياً، ولكن الموارد المخصصة محدودة ولذلك لا مجال لقبول مثل هذه التوصيات .

٤ . الفشل في تطبيق توصيات مماثلة في وقت سابق، ربما يرفض الإداريون تبني وتطبيق التوصيات التي يتقدم بها المراجعون، نتيجة لخبرتهم السابقة عن مثل هذه التوصيات، حيث فشلت إدارات قبلهم أو فشلوا هم سابقاً في تطبيقها .

ومن جهة ثانية، هناك عوامل أخرى تجابه توصيات المراجعة الداخلية، ترتبط بالبيئة الإدارية والتنظيمية الداخلية للمشروع أو منظمة الأعمال . وتكون بصورة أو بأخرى،

(1) Terry Tranter, Michael J.Barrett and S. James Bevacqua, "Overcoming Management Objection", **The Internal**

Auditor, (December 1982), pp. 23 - 25.

متأثرة أو مؤثرة بسلوك الإداريين التنفيذيين، ويمكن وضع هذه العوامل^(١) تحت ثلاثة عناوين رئيسية هي:

الأول - غياب النظام السليم للرقابة الداخلية:

إن مقاومة التوصيات الموجهة لتقوية نظم الرقابة الضعيفة تكون مقاومة عنيفة لا سيما في المشروعات التي تحتاج إلى وسائل رقابة داخلية أكثر من غيرها مثل المشروعات الصناعية والتجارية، والإنشاءات والمقاولات، أي المشروعات التي تتيح نظمها الضعيفة استفادة مالية للبعض.

وتعود شدة المقاومة لمثل هذه التوصيات إلى أحد السببين التاليين أو كليهما معاً:

١. تقدم هذه التوصيات في ظل مناخ رقابي ضعيف، وبالتالي فإن تنفيذها ربما يُهْمَل في مثل هذا المناخ، أو أنّ متابعة التنفيذ تكون ضعيفة، وعليه فإن نتائج هذه التوصيات غالباً ما تكون غير فعّالة.

٢. يقاوم أصحاب القرار الذين يستفيدون من ضعف نظم الرقابة أية توصيات تقويها أو تسد الثغرات التي يستغلونها لتحقيق منافعهم الشخصية المباشرة أو منافع وحداتهم التنظيمية الخاصة.

الثاني - تولّي الإدارة رجالاً بخلفيات غير إدارية:

يوجد في الحياة العملية أشخاص يتولون مناصب إدارية ذات نفوذ داخل المشروعات، ولكن خبراتهم وتدريبهم السابق كان في ميادين تختلف عن ميادين الإدارة، ومشكلات دنيا الأعمال. مثل الأطباء الذين يتولون إدارة المستشفيات، والمهندسين الذين يديرون بعض المشروعات الهندسية والنقل.

مع مثل هؤلاء المدراء، يكون على المراجع الداخلي في أحسن الحالات، ترجمة

(١) لمزيد من التفصيل حول هذه العوامل انظر:

- Wilson T. Ballard, "Implementation -Oriented Auditing". **The Internal Auditor** (February 1981), pp.15 - 16.

توصياته ومراسلاته المتعلقة بها بشكل يفهمه هؤلاء المديرين، أما في أسوأ الحالات، يجب على المراجع الداخلي أن يتغلب على المعتقدات المضللة Misguiding التي يتبناها معظم المديرين، وخاصة الذين يضعون الرقابة والكفاية في كفة، والحرية والإبداع في كفة ثانية مقابلة متعارضة، أي لا يقبلون التوصيات المتعلقة بتشديد نظم الرقابة لأنها في نظرهم تقيد الحرية والإبداع الفكري. وعلى المراجع في مثل هذه الحالة، البرهنة لهم، بأنه لا يوجد تعارض بين الرقابة والحرية، ولا بين الكفاية والإبداع.

الثالث - غياب الوضوح في هيكل تحديد السلطة والمسؤولية:

يعتمد تنفيذ توصيات المراجعة الداخلية في المقام الأول على جديتها ووضوحها، ثم يستند تنفيذها بالشكل السليم على وجود هيكل واضح للسلطة والمسؤولية، بحيث يحدد هذا الهيكل مسؤولية كل شخص في تنفيذ المهام، ومنها التوصيات كلها أو بعضها، ويوضح أيضاً كيفية محاسبة كل من لم يستجب لهذه المسؤولية بشكل مناسب.

وفي حالة غياب وضوح الهيكل التنظيمي بالنسبة للسلطة والمسؤولية، تبقى بعض التوصيات بدون تنفيذ، لأنه تم إرسالها إلى شخص غير معني أصلاً بتنفيذها، وعندما تكتشف الإدارة العليا، بأن التوصيات لم تنفذ بعد، يدعي ذلك الشخص أنه لا يملك السلطة أو الصلاحية لتنفيذها، وأنه ليس المعني بها، وبالتالي تنتفي مسؤوليته.

وفي هذا الغموض التنظيمي تكون المسؤولية عائمة، لذلك يُعدُّ الجميع مسؤولين عن القيام بكل شيء، ولا شك أن المسؤولية الجماعية تحجب أو تمنع المقدار الواضح المحدد لمسؤولية كل واحد من الجماعة. بمعنى آخر، فإن كل واحد من المجموع يستطيع أن يتصل من المسؤولية، ولا ينسب التقصير إلى نفسه، إذ أن عدم تحديد المسؤوليات بشكل محدد يؤدي إلى ضياعها.

يتبين مما تقدم أن هناك أسباباً وجيهة يبدؤها الإداريون للإعتراض على نتائج المراجعة الداخلية وتوصياتها. وهناك عوامل تنظيمية أو إدارية تؤدي إلى مقاومة توصيات المراجعة الداخلية. ولكن مهما كانت الأسباب أو العوامل، ففي جميع الأحوال يجب

على المراجعين - إذا ما أرادوا أن يرتفعوا بمستوى خدماتهم - أن يتصدوا لجميع الاعتراضات على توصياتهم بالحكمة والتعقل، وذلك من خلال:

- حشد الأدلة والبراهين التي تثبت صحة نتائجهم .
 - تقديم البيانات التي تدعم أهمية توصياتهم على شكل مردودات اقتصادية .
 - التأكد من توفر الموارد المالية اللازمة لتنفيذ التوصيات .
 - إبراز الأسباب التي أدت إلى فشل تنفيذ التوصيات المماثلة في السابق، وإثبات إمكانية النجاح في تطبيقها حالياً .
 - بذل الجهود للتغلب على ضعف نظم الرقابة الداخلية وإعادة النظر في الهياكل التنظيمية من أجل تحديد الواجبات والمسؤوليات، ووضع وصف وظيفي لجميع العاملين .
- بذلك، يستطيع المراجعون أن يسهموا في التأثير على سلوك وتصرفات التنفيذيين حيال توصياتهم ومقترحاتهم الهادفة إلى تحسين العملية الإدارية، بغية تدعيم مركز المشروع في دنيا الأعمال .

علاقة المراجعة الداخلية مع الإدارات الإستشارية الداخلية

يوجد دائماً في منظمات الأعمال أو المشروعات الإقتصادية إدارات تقدم خدمات استشارية مختلفة إلى الإدارة الرئيسية، وذلك من أجل معاونتها على تحمل مسؤولياتها العديدة بكفاية وفعالية، من خلال تقديم بيانات ومعلومات تستخدم في ترشيد قراراتها الإدارية. ومن أمثلة هذه الإدارات:

- إدارة البحث والتطوير والدراسات.
- إدارة الشؤون القانونية.
- إدارة الإحصاءات.
- إدارة الخدمات الهندسية والتصاميم.

ومما لا شك فيه، أن لهذه الإدارات جميعاً أو لبعضها علاقات عمل مشتركة مع وحدة أو إدارة المراجعة الداخلية، أو لها على الأقل اهتمام مشترك معها يتمثل في خدمة الإدارة العليا لمنظمة الأعمال أو للمشروع.

تتنافس الإدارات الاستشارية في بعض الحالات على إثبات أهمية الخدمات التي تقدمها كل إدارة منها، وتحاول أن تبرهن لدى الإدارة العليا أن خدماتها تسهم في تحقيق الأهداف الكلية للمشروع. ومن هنا، فقد تحاول كل تلك الإدارات أو بعضها أن تنزع وحدة المراجعة - ١٠٤ - مكانتها التنظيمية. وتحاول في سبيل ذلك أية إدارة منها أن تنتزع بعض الاختصاصات المنوطة بإدارة المراجعة الداخلية، وربما تتحول تلك المحاولات إلى درجة من التنافس الشديد يصل إلى حد النزاع أو الصراع.

يكمن هذا الصراع على الأرجح في العلاقات نفسها، ويتجلى في صعوبة تحديد قيم الخدمات التي يمكن لكل إدارة استشارية أن تؤديها، فضلاً عن ذلك فإن أدوار تلك الإدارات لا تتوافق معاً إلى حد كبير^(١).

(1) A.D. Chambers, op.cit., p.123.

ربما يقول قائل ، بأن الصراع الذي يأخذ طابع المنافسة الإيجابية يكون له آثار نافعة للمشروع ، كأن يكون حافزاً على أن تحاول كل إدارة استشارية تقديم أحسن ما عندها ، وتنتقل العدوى إلى بقية الإدارات سواء كانت استشارية أم تنفيذية بما فيها وحدة المراجعة الداخلية . وبالتالي فإن مثل هذا الصراع قد يفيد وحدة المراجعة الداخلية في التماسك من أجل المحافظة على مكائنها التنظيمية ، من خلال القيام بواجباتها ومسؤولياتها بكفاية .

ولكن ، يعتقد الباحث بأن الآثار السلوكية المترتبة على أي لون من ألوان الصراع داخل المشروع أو منظمة الأعمال ، سوف تكون آثاراً سلبية في أغلب الحالات .

فعلى سبيل المثال ، تتمثل معظم النزاعات في أحد الأشكال التالية :

- عدم التعاون بين الإدارات المتنازعة .
 - حجب المعلومات عن بقية الإدارات .
 - التنافس لدى الإدارة العليا بأساليب غير مشروعة أحياناً .
- ومثل هذه الظواهر لها انعكاسات سلبية على الأهداف النهائية للمشروع ، وخاصة على قدرة المنظمة على التقدم والاستمرار .
- وعليه ، يجب على الإدارة العليا أن تفهم حالات الصراع أو النزاع بين إدارتها الاستشارية ، وتحاول جاهدة أن تتغلب عليها ، ويمكنها ذلك عن طريق :
- التحديد الواضح لمسؤوليات واختصاصات وأدوار كل إدارة .
 - وضع معايير أداء محددة لكل إدارة .
 - استخدام الأساليب الكمية في قياس الكفاءة لكل منها .
 - تغذية روح التعاون بين مختلف الإدارات التنفيذية والاستشارية على حد سواء .

المبحث الرابع

العلاقات الوظيفية داخل وحدة المراجعة الداخلية

١. الإشباع الوظيفي للمراجعين الداخليين :

يهتم معظم العاملين في أية وحدة تنظيمية بالحصول على مكافآت مادية تكفي لإشباع حاجاتهم المادية، والشعور بالاطمئنان على مستقبلهم الوظيفي، ثم النجاح في إتمام أعمالهم على أكمل وجه. فالرضى والسرور غالباً ما يتأتيان من العمل الذي أنجز بإتقان. وهذه الإعتبارات تعدُّ في أعلى مستويات الأهمية لدى المراجعين الداخليين. فمن خلال الأعمال المنجزة بنجاح يستطيع المراجعون اكتساب الشرعية كمتخصصين داخل منظماتهم.

وإذا اكتفى المراجعون مادياً، ووجدوا أنّ جميع أعضاء التنظيم من أدنى المستويات إلى أعلى المستويات الإدارية يعترفون بتوصياتهم، ويتخذون قراراتهم بناءً على ما ورد في تقارير المراجعة دون تردد، عندها فقط يمكن الجزم بأن المراجعين الداخليين قد تحمّلوا مسؤولياتهم بأمانة، وأنجزوا أعمالهم بمهارة وكفاءة، وحققوا الأهداف التي يتطلعون إليها، وعندها أيضاً يمكن التأكد من أنهم قد أشبعوا وظيفياً^(١).

وبعكس ذلك سوف يفتقد المراجعون جزءاً كبيراً من إشباعاتهم الشخصية والوظيفية في وحدة المراجعة، وعندها سوف يحاولون البحث عن هذه الإشباعات في وحدات أخرى داخل المشروع^(٢)، وعندئذ سوف لا يبقى في وحدة المراجعة إلا أولئك الذين لم

(1) G.E.Hart, op.cit., p.57.

(٢) تكثر طلبات المراجعين للإنتقال من وحدة المراجعة في الحالات التالية :

(أ) رغبة المراجعين في الحصول على فرص أكبر للترقية، أو طمعاً في المناصب الإدارية العليا، أو لاكتساب مزايا مادية أكثر.

(ب) الرغبة في الحصول على خبرة إضافية خارج وحدة المراجعة الداخلية.

يجدوا إشباعاً أفضل لحاجاتهم في أماكن أخرى داخل التنظيم .

إن كثرة الانتقال من وحدة المراجعة الداخلية، تزيد من سرعة دوران العمل فيها، وهذا الوضع يوقع وظيفة المراجعة الداخلية والقائمين عليها في مشكلة تؤثر بصورة مباشرة على كفاءتها وفعاليتها، وتزيد من مستويات الاستياء وعدم الرضى لدى العاملين فيها^(١) .

تتمثل تلك المشكلة في أنّ مدير وحدة المراجعة الداخلية سوف يضطر إلى استخدام الخريجين الجدد من طلبة معاهد وكليات التجارة، أو إلى استخدام موظفين حديثي التعيين في المشروع أو منظمة الأعمال لتعويض النقص الحاصل عنده نتيجة انتقال المراجعين القدامى إلى وحدات تنظيمية أخرى بحثاً عن مصالحهم الشخصية .

وهذا الوضع سوف يؤدي إلى تنفيذ أساليب وإجراءات المراجعة الداخلية من قبل مراجعين غير مُدرّبين، في الوقت الذي تتطلب فيه مراجعة العمليات، وتقييم الكفاءة والفعالية في المشروع إلى مراجعين ذوي خبرة عالية. وهذا الأمر يجعل التوصيات المقدمة من قبل المراجعين الجدد تستند إلى الحقائق البسيطة، والنتائج السطحية التي توصلوا إليها بخبراتهم المحدودة في مجال المراجعة، حيث أن إتقان مهارات المراجعة الداخلية والتدريب على أساليبها يحتاج إلى فترة طويلة من الزمن . لذلك فإن كثرة التنقل تجعل معظم النتائج والتوصيات تقدم أثناء فترة التدريب، من قبل مراجعين لم يكتسبوا الخبرة بعد .

(ج) اعتقاد بعض المراجعين بأن عمليات المراجعة تشكل خلفية تدريبية مناسبة، ولكنها لا تصلح كوظيفة دائمة .

يلاحظ بأن هذه الأسباب تعود في مجملها إلى الرغبة في إشباع الاحتياجات الشخصية

والوظيفية؛ لمزيد من التفصيل انظر: A.D.Chambers, op.cit., p.26, p.117.

(١) أثبتت إحدى الدراسات أنّ المراجعين الداخليين يشعرون بأمان أقل من الآخرين سواء أكانوا مديرين في المستويات الإدارية الوسطى، أم مراجعين خارجيين (مدققي حسابات) انظر:

- John H.Smith and Wilferd C.Uecker. "Can Internal Auditors Find Job Satisfaction?". **The Internal Auditor**

(October 1976) p.52.

يترتب على النتائج والتوصيات غير المقنعة أن يضعف إسهام وحدة المراجعة في حل المشكلات حسبما كانت الإدارة العليا تتوقعه منها. وعليه تصبح الإدارة العليا أقل اقتناعاً بضرورة استثمار أفضل مواردها البشرية في وحدة المراجعة، وأقل استعداداً لمنح هذه الوحدة مزيداً من المزايا الوظيفية التي تسهم في إشباع احتياجات العاملين فيها، وتصبح بذلك وحدة المراجعة الداخلية مكان عمل غير مرغوب فيه.

٢. دور مدير المراجعة في تعزيز العلاقات الوظيفية:

يستطيع مدير وحدة المراجعة الداخلية أن يسهم في حل المشكلات الناتجة عن كثرة طلبات الانتقال إلى خارج وحدته، عن طريق توفير مناخ عمل ملائم من الناحية المادية والنفسية. فهو يستطيع أن يحصل من الإدارة العليا على ضمانات للعاملين معه، تتمثل في زيادة المكافآت المادية، والمزايا العينية الأخرى، وتوفير فرص مناسبة للترقية، والإجازات وغيرها من المزايا التي قد لا تتوفر في وحدات تنظيمية أخرى داخل المشروع، وذلك للحفاظ على المراجعين لأطول مدة ممكنة في وحدة المراجعة دون أن يفكروا في طلب نقلهم إلى خارج وحدة المراجعة.

كذلك فإن مدير المراجعة مسؤول عن توثيق العلاقات بين المراجعين وتعزيزها، ويمكنه ذلك من خلال ثلاثة مجالات هي:

المجال الأول: تعزيز جهود المراجعين، ومساندتهم على التمسك بما يعتقدون أنه صحيح، ونافع لهم ولمنظمتهم، ويرى أنهم على حق فيما يعتقدون. ويمكن لمدير وحدة المراجعة اتباع الآتي في هذا المضمار^(١).

أ. تشجيع أسلوب المراجعة بالمبادرة الفردية، ضمن إطار متفق عليه، وبحيث لا يكون أسلوب المراجعة واحد في كل مرة.

ب. السماح للمراجعين بالتعبير عن وجهات نظرهم الشخصية في المشكلات المطروحة والمتعلقة بالنطاق العام للمراجعات الداخلية.

(١) لمزيد من التفصيل انظر على سبيل المثال:

- Spencer E. Hodges, "Courage: Key to Top - Notch Audit". **The Internal Auditor** (August 1978), pp. 17 - 18.

ج. تشجيع المراجعين على مواجهة حالات عدم التأكد، ومساعدتهم على معالجة المشكلات التي تواجههم في مجال عملهم.

د. تطوير وتنمية الجهود التعاونية بين كافة المراجعين العاملين في وحدته، وتشجيع أسباب الترابط الفكري والعاطفي بينهم.

هـ. إجراء دراسة وتقييم انتقادي للنتائج والتقارير التي يرفعها المراجعون في نهاية كل مراجعة، ومباركة الجهود الإبداعية فيها، مع لفت النظر إلى عناصر الضعف التي تحتاج إلى تقوية فيها.

المجال الثاني: تشجيع المراجعين على مواجهة الحالات الخلافية التي تنشأ بينه وبينهم، أو بينهم وبين المديرين التنفيذيين داخل المشروع. فمن خلال العلاقة المتفتحة والبناءة بين مدير وحدة المراجعة والمراجعين العاملين معه، يستطيع مدير المراجعة أن يربي فريق قوي ومرن من المراجعين، بحيث يصبح هذا الفريق قوي إلى الدرجة التي يستطيع معها مواجهة الخلافات والمناقشات أياً كان طرفها.

والأصل في الأمور أن تتم معالجة الحالات الخلافية، لا تجنبها. وإذا كان مدير المراجعة ممن يعتقد بأن المراجعين يمكنهم الدفاع عن معتقداتهم، وفي نفس الوقت يمكنهم تجنب الخلاف مع الآخرين، يكون مخطئاً في معتقده هذا. إن مجرد محاولة المراجعين تجنب مواجهة جميع الخلافات تعني بالضرورة التغاضي عن جميع الأمور المتعلقة بهذه الخلافات. وتعني أيضاً التخلي عن جميع ما لا يتفق معهم فيه مديرو التشغيل الخاضعين لمراجعاتهم، ولا شك أنّ في مثل هذا التغاضي وذلك التخلي إشارة ضمنية إلى التنازل عن كل أو بعض معتقداتهم تفادياً للخلاف مع الآخرين. وهذا ما لا يجب أن يسود في وظيفة المراجعة الداخلية.

لذلك، فعندما يتخذ المراجعون أو أحدهم موقفاً مقنعاً من أية قضية خلافية، يجب على مدير المراجعة أن يؤيده ويدافع عن موقفه. إذ لا شيء يقوض الثقة بالمراجعة الداخلية ويضعفها أكثر من تراجع مديرها أمام الضغوط الخارجية، ولا شيء يُحبط المراجعين أكثر من تخلي مديريهم عنهم في مثل هذه المواقف.

ومن ناحية أخرى، فإنه ربما يكون لمواجهة الحالات الخلافية آثار سلوكية إيجابية تنعكس على كل عضو في هيئة المراجعة الداخلية، فمثل هذه المواجهة قد تشكل تحدياً لكل منهم، الأمر الذي يؤدي إلى تقوية البيئة التعااضدية بين المراجعين، وتعزيز روح التعاون والمساندة فيما بينهم.

وإذا كان الباحث يتفق مع تلك الإعتبارات السابقة، إلا أنه يرى أن السعي إلى إيجاد علاقات تعاونية فعالة بين المراجعين وبقية العاملين في المشروع، يستلزم من هؤلاء المراجعين عدم البحث عن القضايا الخلافية مع الآخرين، لمجرد إثبات الذات أو حياً في النزاع حولها. وعليهم في مثل هذه القضايا - إن وجدت - أن يحاولوا اتباع الطرق الإيجابية في إبراز الحقائق الأساسية، ومواجهة كافة الآراء التي يطرحها الآخرون بشيء من اليقظة والمرونة. فالمرونة مطلوبة في عمل المراجعين لأن التصلب في الرأي يقدم صورة خادعة عن الثقة بالنفس، في الوقت الذي تبقى فيه الخلافات قائمة بدون حلول.

ولكن ومع مرونة المراجع الداخلي في مواجهة الخلافات، تبقى هناك أوقاتاً يجب على المراجع أن يتخذ فيها موقفاً محدداً، ويدافع عن هذا الموقف. لأنه إذا لم يدافع المراجع عن مواقفه الإيجابية، ويبرز النقاط الجوهرية فيها، عندها قد يخاطر بفقدان احترام وثقة المديرين التنفيذيين فيه، الأمر الذي قد يؤدي إلى إضعاف أو تشويه جهوده، ويقلل من تأثير وفعالية وظيفة المراجعة الداخلية بالكامل⁽¹⁾.

المجال الثالث: عدم إثارة نزعات التنافس السلبي بين أعضاء فريق المراجعة. إن إثارة مثل هذا التنافس يقوض الجو التعاطفي الذي قد يوجد فيما بينهم⁽²⁾. ولذلك فعلى مدير المراجعة ألا يدع أموراً مثل الترفيعات، أو العلاوات، أو المكافآت، أو حجم العمل أو الإجازات، تغذي جو المنافسة السلبية بينهم، بل على العكس، يجب عليه أن يغذي روح التعاون والألفة والارتباطات العاطفية بينهم، من خلال جعل فرصة الاستفادة من تلك الأمور، متاحة للجميع بنفس المقدار، وعليه أن يطلب من كل واحد فيهم أن يساعد الآخر في عمله ويشجعه على ذلك.

(1) Ibid., P.20.

(2) Idem.

٣. التأثيرات السلوكية للعلاقات الوظيفية في وحدة المراجعة الداخلية :

عندما تسود العلاقات الوظيفية المتوازنة بين مدير المراجعة وبين المراجعين، وتنشأ روح المحبة والألفة فيما بين المراجعين أنفسهم، فإن ذلك من شأنه أن يجعل هيئة المراجعة الداخلية أكثر تماسكاً وحماسة للقيام بأعمال جماعية فعّالة تحقق أهداف وحدة المراجعة، وتسهم في تحقيق الأهداف الكلية للمشروع.

ويعتقد الباحث أن لهذه العلاقات الوظيفية المتوازنة تأثيرات سلوكية متعددة يمكن إثباتها على النحو التالي :

(أ) تأثيرات توجه سلوك المراجعين الداخليين نحو زيادة مهاراتهم الفردية وقدراتهم الجماعية. فعندما يشعر المراجعون بالأمان الوظيفي، والرضا عن العمل، والاستقرار النفسي والاجتماعي من خلال علاقات مستقرة، فإن هذه المشاعر الإيجابية تنعكس غالباً في صورة خدمات متميزة وزيادة في الإنتاجية.

(ب) تأثيرات توجه سلوك الإدارة العليا، لتجعلها أكثر تقبلاً لمقترحات وتوصيات المراجعين، لأنها تعلم أنها حصيلة جهودهم المشتركة بعد دراستها من قبلهم دراسة وافية يتأكدون معها بأنها مقترحات قابلة للتطبيق. واقتناع الإدارة العليا بخدمات المراجعة الداخلية، يؤدي بالضرورة إلى اقتناعها بجدوى الموازبات التي تعتمدها لبرامج تدريب وتنمية المراجعين وصرف المكافآت والحوافز لهم، وهذا الدعم سوف ينعكس إيجابياً على مستوى الروح المعنوية لديهم فيبدلون المزيد من الجهود لزيادة إنتاجيتهم.

(ج) تأثيرات توجه سلوك الأشخاص الذين تخضع أعمالهم للمراجعة، وتوجه سلوك المديرين التنفيذيين، ليصبحوا أكثر اقتناعاً بضرورة تنفيذ توصيات المراجعين، لأنهم يتعاملون معهم كفريق متكامل متعاقد، يعرفون أنهم ينجزون أعمالهم بكفاءة ومقدرة، ويدركون أن مقترحاتهم تحظى بتأييد الإدارة العليا التي تتبنى نتائجهم.