

المعايير التي تحكم عول المراجع الخارجي على المراجع الداخلي

دكتور محمد علي صمد
كلية التجارة - جامعة المنصورة

تقديم :

الحمد لله عدد خلقه ، ورضا نفسه ، وزنة عرشه ، ومداد كلماته ،
والصلاة والسلام على خاتم أنبيائه ورسله ... وبعد ، فان أحدا
لا يحتاج اليوم ان يكون مقتنعا بأن اعتماد المراجعين الخارجيين
على المراجعين الداخليين يمكن ان يكون حيويا . فاقتمسداد
المراجعة والطلبات المتزايدة على خدمات جديدة ومختلفة اشارة
الى الحاجة الواضحة لفعاليات التكلفة على كل مستويات وفي كل
اشكال المراجعة . ان الارتفاع في منزلة (مكانة) المراجعين
الداخليين يأتي هكذا في الوقت الصحيح ، فوسائل المراجعة
تعد حقا نادرة ومكلفة ، والكثير منها مطلوب من جانب جميع
المراجعين .

وحيث أن التدخل الحكومي في الصناعة يتزايد ونظم الأعمال
تصبح أوسع وأكبر وأكثر تعقيدا ، فان المراجعين الخارجيين
سوف يزدون من درجة عولهم على المراجعين الداخليين ، والذين
ستكون لديهم معرفة افضل عن نظم شركاتهم .

كذلك فانه مع تزايد الطلب من جانب لجان المراجعة والهيئات

المنظمة على المراجعة " المستمرة " ، فان المراجعين الخارجيين سوف يكونون في حاجة الى ان يعولوا الى درجة كبيرة على المراجعين الداخليين لجعل عملية المراجعة ذات تكلفة فعالة .

ويعد معيار جمعية معايير المراجعة (SAS) رقم ٩ لسنة ١٩٧٥ هو المعيار المهني الوحيد الذي يعالج العلاقة بين المراجع الداخلي والمراجع الخارجي ، وهذا المعيار يتطلب انه اذا استنتج المراجعون الخارجيون ان عمل المراجعين الداخليين له تأثير على المراجعة الخارجية ، فان عليهم ان يدرسوا كفاءة ، موضوعية ، واداء العمل للمراجعين الداخليين بهدف تحديد مدى الاعتماد عليهم (٣) .

ونتيجة لذلك ، فاننا سنعتبر هذه العوامل هي البارزة على انها اكثر العوامل المرجح أن تؤثر على اعتماد المراجعين الخارجيين على المراجعين الداخليين .

وتشير نتائج دراسة أجراها Margheim الى ان المراجعين الخارجيين قد خفضوا ساعات المراجعة المخططة اذا كان المراجعون الداخليون لديهم مستوى عال من أداء العمل بكفاءة ، بيد انهم لم يغيروا اختباراتهم استجابة للتغيرات في درجة موضوعية المراجع الداخلي . وبالمثل فكان Schneider وجد ان كفاءة المراجع الداخلي وأداء عمله قد لوحظا على انهما ذوا أهمية متعادلة تقريبا في قرارات العول ، والموضوعية اقل أهمية ، ومع ذلك ، فهي ليست تافهة (٣) .

وبناء على ذلك يمكن القول ان هناك معايير معينة لعول المراجع الخارجي على المراجع الداخلي ، وهذه هي أهم نقطة سنتناولها بالدراسة في هذا البحث - ان شاء الله . وعلاوة على ذلك ، فان هناك عدة نقاط اساسية اخرى سوف نتناولها بالدراسة

البيانات المحاسبية التي تقدم الى الادارة ، وايضاً الحقائق المادية اللازمة لرسم السياسات السليمة واتخاذ القرارات .

بينما تتوقف اتجاهات العمل بالنسبة للمراجع الخارجى على تحقيق الاهداف التي تحددها واجباته والتي يحددها العقد أو الاتفاق في حالة المشروعات الفردية وشركات الاشخاص ، او احكام القانون كما في حالة شركات الاموال .

ثانياً : نطاق العمل :

تحدد الادارة المالية نطاق اعمال المراجع الداخلى ، فهي التي تحدد نطاق هذا العمل وتعتمد برامج المراجعة التي يعدها لتنفيذ الواجبات التي تحددها له ، ولايستطيع المراجع الداخلى ان يخرج عن هذا النطاق الا بموافقة الادارة .

اما المراجع الخارجى فيحدد نطاق عمله وفقاً للواجبات التي نص عليها القانون او اتفق عليها بينه وبين اصحاب المشروع :

ثالثاً : المسئولية :

يعتبر المراجع الداخلى مسئولاً امام الادارة فى المشروع لأنه تابع لها وهي التي تحدد واجباته ، اما المراجع الخارجى فيعتبر مسئولاً امام موكله اصحاب المشروع الذين يعينونه ، وتنشأ مسئوليته بناء على العلاقة التعاقدية الناشئة بين الطرفين .

وهكذا يمكننا القول ان المراجع الداخلى يعصب عليه المحافظة على استقلاله وحياده ، حيث يبدو التعارض واضحا بين الاستقلال والتبعية فى هذا المجال نظرا لأن من واجبه تقديم تقاريره الى افراد او مجموعة من الافراد داخل المشروع ، وهو مسئول امامهم عن اعماله ، ولكى يتحقق الاستقلال للمراجع الداخلى ويضمن حياده فى ابداء الرأى لا بد من توافر العاملين التاليين :

- ان تقدم تقاريره بمصفة مباشرة الى اعلى سلطة ادارية فى المشروع ، وهى مجلس الادارة حتى يتحرر المراجع من تدخل او ضغط اى جهة .
- ان تحدد مسؤوليته امام هذا المستوى .

وذلك عكس المراجع الخارجى - كما سبق القول - وهذا يزيـد من اهمية البحث فى الدرجة التى ينبغى ان يعول بها المراجع الخارجى على المراجع الداخلى .

المبحث الثانى

-

معايير عول المراجع الخارجى
على المراجع الداخلى

سوف يتناول الباحث فى هذا المبحث عدة نقاط فرعية بالدراسة كالتالى :

النقطة الأولى : هل العول موجود :

اوضحت الدراسة التي اجراها Ward and Robertson (٢)

ان جميع المراجعين الخارجيين يعتمدون بالفعل على المراجعين الداخليين الى حد ما ، وتختلف درجة العول حسب كل قسم مراجعة داخلية ، كل عملية مراجعة ، وكل مراجع خارجي . ومع ذلك ، فإن ٥٠٪ من المراجعين الخارجيين و ٤٥٪ من المراجعين الداخليين الذين سئلوا قالوا ان المراجعين الداخليين لم يعتمد عليهم لأقصى حد ممكن .

ومن الناحية النظرية ، فان هناك عدم رغبة من جانب المراجعين الداخليين للمشاركة في المراجعة المالية . ومع ذلك ، فان بيانات الدراسة اشارت الى ان هناك اقسام مراجعة داخلية قليلة نسبيا لاترغب في مساعدة المراجعين الخارجيين ، وعادة ، فان المراجعين الداخليين لا يستفاد منهم ، فقط بسبب الاعباء الملحة الاخرى .

وحيث ان قرارات العول ، في ظل معيار جمعية معايير المراجعة رقم ٩ - السابق الاشارة اليه - تتخذ على اساس كل حالة على حدة من جانب الاشخاص الذين يهتمون بكفاءة وموضوعية الاشخاص الاخرين وتقييم اعمالهم ، فانه من الصعب ان نحدد المستوى العام للعول بالقياس الاحصائي الدقيق ، ويكفي القول بان المراجعين الخارجيين يعولون على نظرائهم الداخليين الى درجة كبيرة اثناء المراجعات المالية .

وقد سئل المجيبون ايضا ، في الدراسة السابقة ، عن آرائهم بخصوص ما يجب ان يكون عليه نطاق (حدود) العول بافتراض ان قسم المراجعة الداخلية اكتشف انه كفاء وموضوعي ، وكان

آراء المراجعين الخارجيين والداخليين متشابهة بال ضبط تقريبا - حوالي ٧٥٪ وافقوا على ان المراجعين الداخليين ينبغي ان يعول عليهم في معظم (ولكن ليس جميع) مجالات المراجعة ، بينما ١٥٪ لم يوافقوا ، و ١٠٪ كانوا محايدين .

وكذلك ، فان كلا المجموعتين وافقت اساسا على ان العول عموما ينبغي ان يزداد (٦٢٪ من المراجعين الخارجيين و ٧١٪ من المراجعين الداخليين) وهذه الاستنتاجات ليست مدهشة ، فان معظم الخبراء لديهم رغبة في تقوية وتوسيع علاقة العول في ظل الظروف الحسنة .

النقطة الثانية : اهم مجالات العول :

هناك مجالان شائعان موجودان لعول المراجعين الخارجيين ، الاول : مساهمة المراجعين الداخليين في نظام شركة العميل الخاص بالرقابة المحاسبية الداخلية . والثاني : اداء المراجعين الداخليين لاجراءات المراجعة الجوهرية تحت اشراف ورقابة المراجعين الخارجيين . وفي الدراسة السابقة اجاب المستجيبون بـ " نعم " عندما سئلوا عما اذا كان العول يقع بشكل متكرر على دور المراجعين الداخليين في نظام الرقابة المحاسبية الداخلي . ومع ذلك ، فان المراجعين الداخليين والخارجيين كانت لديهم ادراكات حسية متباينة فيما يتعلق باداء المراجعين الداخليين لاجراءات المراجعة الجوهرية . والمراجعون الداخليون يرون انفسهم يؤدون عملا اساسيا وهاما ، كما يتضح من الجدول (١) التالي : (٢)

ليس ملابم	لا	نعم	
			عندما يستخدم او يعول المراجعون الخارجيون على المراجعين الداخليين ، فهل من المتكبر القيام باجراءات المراجعة الجوهرية مثل تحقيق رقيب احد المسابح ؟
٢١٤	٢٢٣	٢٥٢	اجاب المراجعين الخارجيين
٢١٥	٢١٩	٢٦٦	اجاب المراجعين الداخليين

الجدول (١)

اللائكات الحسية لاداء اجراءات المراجعة الجوهرية

والجدول رقم (٢) يوضح المجالات التي يعتمد فيها المراجعون الخارجيون على عمل المراجعين الداخليين ، وينبغي ان نلاحظ هنا ان القائمة قد تكون غير شاملة ، وكذلك فان بيانات الدراسة لا توحى بان المراجعين الداخليين يقومون بكل الاعمال الجوهرية في المجالات المدرجة . وتشير نسب الاعتراف بالمول ببساطة التي ان التعاون يحدث بينهم (٢) ويلزم معيار جمعية معايير المراجعة رقم (٩) - السابق الاشارة اليه - المراجعين الخارجيين بالاحتفاظ بالقرارات والاحكام النهائية المؤثرة على التقرير من القوائم المالية . وأهم ما يسترعى الانتباه في الجدول (٢) هو ان المراجعين الخارجيين يظهرون اتجاها عاما لملاحظة تأثير اكبر للمراجعات الداخلى في معظم المجالات مما اظهره المراجعون الداخليون . وربما يكون هذا بسبب ان المراجعين الخارجيين يعرفون كيفية ان المراجعين الداخليين يمكن ان ينتشروا بدرجات مختلفة فسي كثير من اعمال المراجعة ، بينما معظم المراجعين الداخليين يألفون المراجعات المحايدة فقط لشركاتهم .

واعتقد ان السبب في ان هناك مجالات اربعة (كما هو واضح من الجدول ٢) لم يظهر فيها الاتجاه العام السابق هو ان المراجعين الخارجيين يعتبرونها تدخلا مباشرا في صميم اختصاصاتهم التي لا يمكن ان يقوم بها غيرهم تحت اى ظرف .

المراجعون الداخليون بجيبون " نعم "	المراجعون الخارجيون بجيبون " نعم "
---------------------------------------	---------------------------------------

٤٩	٨٩
٦٨	٨٦
٦٢	٨٦
٥٢	٧٩
٦٦	٧٤
٢٩	٧٢
٥٧	٧٢
٥٧	٦٧
٦٠	٦٢
٦٤	٥٧
٢١	٥٧
٤٠	٢٨
١٥	٢٦
١٥	٢٦
٤٠	١٢
١٥	٧

- اعداد القوائم (الجداول - الملاحق)
- عمل كتبر
- تحليل الحسابات
- مراجعة المخزون في الل
- مصر النقل
- مراجعات الطرود لكل الاقسام والطرود
- تسعير المخ
- اختيار الرقابة المحاسبية الداخلية
- اعداد المعادلات للحسابات المستحقة
- مراجعة ارمدة الحسابات
- مراجعة المخزون في الموانع الاساسية
- مراجعة تفهيم التكليف على الاموال
- الممتعة داخلية
- تقييم الرقابة المحاسبية الداخلية
- مراجعة السديونية طويلة الاجل
- مراجعة القوائم المالية التي لسم
- تراجع مراجعة مؤت
- تخطيط برناج ونطاق المراجعة الخارجية
- فحص المسودات (المذكرات) المشتركة

المجالات التي اظهر فيها المراجعون الخارجيون تاشيرا اول للمراجعين الداخليين مما اظهره المراجعون الداخليون

الجدول (٢) المجالات التي يعمل فيها المراجعون الخارجيون على المراجعين الداخليين .

النقطة الثالثة : اهم معايير عول المراجع الخارجى على المراجع

الداخلى :

سبق ان ذكرنا ان معيار جمعية معايير المراجعة رقم (٩) يتطلب انه اذا استنتج المراجعون الخارجيون ان عمل المراجعيين الداخليين يمكن ان يكون له تأثير على طبيعة ، توقيت ، نطاق اجراءاتهم ، فان على المراجعيين الخارجيين ان يدرسوا كفاءة وموضوعية المراجعيين الداخليين ويقوموا بتقييم عملهم .

ويتضح من هذا المعيار ان اهم معايير عول المراجع الخارجى على المراجع الداخلى هي :

الكفاءة - اداء العمل ، والموضوعية :

والكفاءة - اداء العمل تعكس مؤهلات اعضاء هيئة المراجعة الداخلية الخاصة ، مثل مقدار التعليم والمعرفة عن عمليات الشركة ، المهارات المستخدمة ، والتدريب . وعند دراسة الموضوعية ، يفحص المراجع الخارجى المستوى التنظيمى الذى يرفع له المراجعون الداخليون تقاريرهم . وهذا المستوى يشير الى مقدرتهم على العمل باستقلال عن المديرين المسؤولين عن الاعمال التى تكون محل المراجعة .

وتقترح جمعية معايير المراجعة فى الفقرة (٧) من المعيار رقم (٩) - السابق الاشارة اليه - الحكم على موضوعية المراجع الداخلى عن طريق مراجعة وفحص التوصيات المقدمة فى تقاريرهم . كما يشمل المعيار ايضا مقترحات قليلة لتقييم الجودة الفنية للعمل المؤدى بواسطة المراجعيين الداخليين ، وتشتمل هذه اساسا على مراعات او فحوص لبرامج المراجعة ، اوراق العمل

والتقارير والاختبارات الفعلية لبعض العمل المؤدى . (٢)

ويرى الباحث أن هذه المقترحات فعالة وتمكن بالفعل من الحكم على درجة موضوعية المراجعين الداخليين باعتبارها عامل لا يقل أهمية عن عامل الكفاءة .

والمعيار رقم (٩) - السابق الإشارة إليه - يترك لشركات (مكاتب) المراجعة الفرعية مهمة استنباط البرامج الفنية التفصيلية للعول على المراجعين الداخليين . ومع ذلك فإن هذا المعيار يؤدي بالواحد ان يشك في ان المحاسب الذي يمتطيح ان يقوم بمراجعة دقيقة لتدخل مخاسب اخر يمكنه ايضا ان يدرس الكفاءة والموضوعية للمراجعين الداخليين ويقيم عملهم " .

وفي الواقع ، اذن ، فان العول على عمل المراجعين الداخليين يتطلب نوعا من المراجعة الدقيقة غير الرسمية بواسطة المراجع الخارجى ، وعلى ضوء هذا ، فان الكفاءة والموضوعية لهما خاصتان :

الاولى : انهما " اصطلاحات للفن او المهارة او المبادئ " وغير قابلين لتعريفهما بدقة .

الثانية : لدراسة هذه الصفات ، فان المراجعين الخارجيين لابد ان يكونوا قادرين على رؤيتهما والقيام بمراجعة موضوعية دون اشارة استياء Resentment . جانب المراجعين الداخليين .

وخلاصة ذلك ، ان المراجعين الخارجيين لابد ان يكونوا ذوي بميرة نافذة ولبقين .

وقد اوضحت بيانات الدراسة السابقة (٢) ان ٩٠٪ من المراجعين الداخليين يعتبرون اقسامهم محايدة . وبالمثل ، فان ٩٠٪ من المراجعين الخارجيين اوضحوا انهم يفحصون كفاءة وموضوعية المراجعين الداخليين ويعتبرون انفسهم مؤهلين للقيام بهذا العمل ، ولم يعتقد احد من المراجعين الخارجيين انه غير مؤهل للقيام بهذا ، وال ١٠٪ الاخرى من الاجابات غير عملية . ومع ذلك ، فان وجهة النظر المتفائلة هذه لم يشاطر فيها المراجعون الداخليون ، حيث ان ٥٩٪ منهم فقط وافقوا على ان المراجعين الخارجيين مؤهلون لتحديد كفاءتهم ، ٧٦٪ وافقوا على ان المراجعين الخارجيين مؤهلون لتحديد موضوعيتهم .

وقد يعتقد ان وجهات النظر المختلفة هذه يمكن ان تؤدي الى تضاربات عند اتمام المراجعة . وفي الواقع ، فان ٢٦٪ من المراجعين الخارجيين ذكروا ان مراجعاتهم خلقت احيانا استياء من جانب المراجعين الداخليين . ولنا في حاجة للقول ، ان توقعنا لحالة تعارض واحدة من بين كل اربع مراجعات ينبغي الا يعتد به عندما يكون التعاون بين المراجعين هو الهدف .

ومن الغريب ان ١١٪ فقط من المراجعين الداخليين اظهروا استياء من المراجعين الخارجيين الذين يقيمون كفاءتهم و ٤٪ فقط اظهروا استياء من تقييم المراجعين الخارجيين لموضوعيتهم . ومع ذلك ، فان وجهات النظر هذه قد اظهرت من جانب مديري المراجعة الداخلية وقد لاتعكس في الحقيقة مواقف هيئة مراجعيتهم . وعلى اية حال ، فان على المراجعين الخارجيين ان يعملوا بكياسة مع مديري المراجعة الداخلية لضمان علاقات عمل طيبة .

ويشار التساؤل في هذا الصدد عن الاجراءات التي يجب اتباعها عند دراسة الكفاءة والموضوعية . وحيث ان مبادئ المراجعة المتعارف عليها لا توفر قائمة شاملة لتلك الاجراءات ، فـ————ان المراجعين الخارجيين قد اوجدوا برامجهم الخاصة .

والاجراءات المتبعة عموما موضحة في الجدول رقم (٣) التالي (٢) وتجب ملاحظة ان هذه الاجراءات تخبر المراجعين الخارجيين عما يجب ان يعملوه وليس كيفية اتخاذ قرار نهائى فيما يتعلق بالكفاءة او الموضوعية ، فهذا متروك للحكم الشخصى .

الخطوات الخاصة بالكفاءة :

- مراجعة والتحقق من التأهيل العلمى والعملى للمراجعيين الداخليين .
- تقييم اداء المراجعين الداخليين كما ثبت من البيانات المعتمدة فى اوراق العمل والتقارير .
- مراجعة جودة العمل ، بما يشمله من الاجراءات المستخدمة مدى تغطية الاجراءات ، اداء الاجراءات والانجازات .
- تقييم المراجعات الشخصية والخبرة الماضية مع الافراد .
- مراجعة والتحقق من الحرفانية Professionalism
- قسم المراجعة الداخلية - مراجعة العوامل مثل التطور المهنى المستمر ، تدريب الهيئة ، الخبرة فى المحاسبة العامة (شهادة المحاسب القانونى) وتقييم الاداء .
- مراجعة رؤية الشركة عن دور ومنزلة وظيفة المراجعة الداخلية كما انعكست فى المكافآت ، التدريب ، او سياسات الترقية .
- مراجعة التوميفات الوظيفية ، برامج المراجعة ، الموازنات الزمنية ، وجداول الاعمال .
- فحص الملفات الشخصية .

الخطوات الخاصة بالموضوعية :

- مراجعة مسئوليات اعداد تقارير المراجعة الداخلية والمستويات داخل الشركة (اى موقع قسم المراجعة الداخلية فى الخريطة التنظيمية للشركة) .
- مراجعة المحتوى ، الجودة ، وتوزيع تقارير المراجعة الداخلية ، وملاحظة التوصيات المقدمة .*
- مراجعة الطريقة التى تستقبل بها توصيات المراجعة الداخلية من جانب الادارة ، بما تشغله من رد الفعل الادارى الاولى والمتابعة .*
- ملاحظة حالة الموضوعية فى المناقشات والمقابلات الشخصية مع المراجعين الداخليين وايضا ، البحث عن مواقع الموضوعية فى التقارير المكتوبة .*
- التحقق من تحرر المراجعين الداخليين من مسئوليات الاممال . وتحديد ما اذا كان قسم المراجعة الداخلية يودى وظيفته كهيئة مشروع خاص .
- مراجعة جودة ، نوع ومغزى برامج المراجعة والمجسالات التى تراجع .*
- تقييم الاستقلال التنظيمى المحدد .

* هذه الاجابات تعبر الى ان الكفاءة يمكن ان تقيم كجزء من تقييم الاداء ، والتقييم المستقل للكفاءة لا يتطلب الامر القيام به .

الجدول (٣)

اجراءات المراجعين الخارجيين لدراسة كفاءة وموضوعية المراجعين الداخليين

وهذه التقييمات ليست سهلة ،وينبغي على المراجعين الخارجيين ان يقرروا ما اذا كانوا سيطبقونها بالنسبة للمراجعين الداخليين كل بمفرده او على قسم المراجعة الداخلية ككل . وعند هذه النقطة اعطت بيانات الدراسة السابقة وجهات نظر مختلفة ، كما هو واضح في الجدول رقم (٤) التالي .

وقد اشارت تعليقات المجيبين الاضافية الى ان التقييمات ينبغي ان تكون على اساس كل من الاساسين الفردي والجماعي ، ودون ريب ، فان كل حالة عول قد تختلف عن غيرها الى حد ما ، فأحيانا تشمل المراجعين الداخليين الفرديين (كل بمفرده) وفي احيان اخرى تشمل عملا اشمل تم القيام به تحت رعاية قسم المراجعة الداخلية ككل .

وقد ضمنت قضية واحدة في الدراسات الخاصة بالكفاءة والموضوعية ، وهى المعيار المستخدم فى التقييم . فما هو مقدار الكفاءة والموضوعية الذى يجب ان يتحلى به المراجع الداخلى لتبرير العول ؟ (وهذا السؤال بالطبع ، قابل للتطبيق بدرجة متساوية بالنسبة للمراجعين الخارجيين) . وهنا تقع مشكلة ، فالمراجعون الخارجيون يعتقدون بشكل واضح ان المراجعين الداخليين ينبغي ان يكونوا على درجة من الكفاءة والموضوعية تتناسب مع صعوبة وتعقيد العمل المطلوب .

وحيث ان معظم الاعمال التى يقع فيها العول ليست معقدة او صعبة جدا فى آراء المراجعين الخارجيين . فان ثلثيهم يعتقد ان كفاءة المراجعين الداخليين لا يتطلب الامر ان تقبل المقارنة بكفاءتهم . ومن ناحية اخرى ، فان الثلثين من المراجعين الداخليين - ربما للاعتزاز المهنى - اجابوا بأن كفاءة المراجع الداخلى لابد ان تكون قابلة للمقارنة بتلك الخاصة بالمراجعين الخارجيين فى علاقة العول . وهذا الاختلاف فى الرأى دعمته الاجابات عن موضوعية المراجع الداخلى . فالثلثان من المراجعين الداخليين يعتقدون ان موضوعيتهم لابد ان تقبل المقارنة بتلك الخاصة بنظرائهم الخارجيين ، وحوالى الثلث فقط من المراجعين الخارجيين تبنى وجهة النظر هذه .

والامر لا يتطلب نفاذ بميرة لادراك ان المراجعين الداخليين يجسدون رغباتهم - ربما الباطلة (الزائفة) - ليروا من جانب عالم الاعمال على انهم عند مستوى مهنى اعلى مما يتمتعون به . وهم يظهرون اعتقادا قويا فى حيادهم وموضوعيتهم ، وهم يرون ان كثير من المراجعين الخارجيين فى هيئة المراجعة غير خبراء (قليلو التجربة) نسبيا ، ويستخلصون من ذلك ان كفاءتهم مساوية لكفاءتهم او اعلى منها ، وهم يرون ان وجهة

النظر المنطقية هي انه في كل الحالات (النواحي) ينبغي
ان ينظر اليهم على انهم انداد فنيون (من الناحية الفنية)
للمراجعين الخارجيين .

ومن ناحية اخرى ، فان المراجعين الخارجيين يعممون بحرية
ان المراجعين الداخليين ليس ضروريا ان يكونوا على درجة
عالية من الكفاءة لان العمل الذى يؤدونه ليس صعبا ولان المراجعين
الخارجيين يراقبون اعمالهم رقابة محكمة باية طريقة . ولسنا
في حاجة للقول ، ان المراجعين الخارجيين ينبغي الا يحملوا
مثل هذه الافكار والآراء المكونة لديهم في كل مهمة مراجعة
جديدة .

ويرى الباحث أن هذه الخلافات في الرأى بين كلا الفريقين
لا تكون ذات قيمة أو اثر اذا علمنا أن الهدف هو تعاونهم
لتحقيق الصالح العام أولا وأخيرا .

— اختبار عمل المراجعين الداخليين:

عندما ينوى المراجعون الخارجيون ان يعولوا على عمل
المراجعين الداخليين ، فان بعض الاختبارات لهذا العمل
ينبغي ان تتم بالاضافة الى الدراسة الاولى للكفاءة
والموضوعية . وهذه الاختبارات يمكن ان تتضمن الاجراءات
الموضوعة لدراسة الكفاءة والموضوعية . والجدول رقم (٣)
السابق يشمل العديد من الاجراءات التى تبدو على انها
اختبارات للعمل وكذلك وسائل للتقييم الاولى (كما سبقت
الاشارة) .

والمراجع الخارجى يمكنه ان يختار جزءا من المهام
التي روجعت بواسطة المراجعين الداخليين ويعيد القيام

بعملية المراجعة او مراجعة عينة لمهام مشابهة لتعزيز
استنتاجات المراجعين الداخليين .

وتشير الفقرة (٨) من معيارجمعية معايير المراجعة رقم (٩)
السابق الاشارة اليه - الى ان اى من طريقتى الاختبار يكون
مقبولا .

ويرى الباحث ان اختبارات المراجعين الخارجيين ينبغي
ان تبني على اساس كل من اعادة القيام - واختيار مهام مشابهة
لان هذا اكثر فعالية فى تعزيز ثقة المراجع الخارجى وحده على
العول على المراجـح الداخلى بعد اطمئنانه لهذا .

ولا يخفى ان الاختبار الواقعى يمكن ان ينتج عنه تعارضات
وامتعاضات مشابهة لتلك التى يمكن ان تحدث فيما يتعلق
بتقييمات الكفاءة والموضوعية .

ويرى الباحث ان هذا الاجراء يعد عملا اساسيا واوليا
فى تقرير العول ومداه ، وعلى المراجعين الخارجيين فى نفس الوقت
ان يتمتعوا باللياقة ونفاد البصيرة وهم يقومون باجراء تلك
الاختبارات لان الامر لا يعدو كونه تعاونا بين كلا الفريقين .

ويراعى انه بالنسبة لاختبار عمل المراجعين الداخليين فـان
على المراجعين الخارجيين :

- ✱ القيام بمقدار ادنى على الاقل من الاختبار فى كل مجال لعمل
المراجعين الداخليين والذى يعتزم العول عليهم فيه .
- ✱ مراجعة ليس فقط بعض المهام التى روجت عن طريق المراجعين
الداخليين ولكن ايضا بعض المهام التى لم تراجع بواسطتهم .

العول على المراجعين الداخليين في المستقبل متفقة ———
اعتقاداتهم عما ينبغي ان يكون عليه العول في الوقت الحاضر،
وحيث ان جميع المشاركين كانوا ممتهين للمراجعة ، فان تنبؤاتهم
يمكن ان تكون مبشرات في تحققها الذاتي .

وطبقا لتنبؤات ١٩٨١ من المراجعين الخارجيين و١٩٨٣ ———
المراجعين الداخليين ، فان العول على المراجعين الداخليين
سيزداد في المستقبل وذلك للأسباب التالية : (٢)

- ✱ ان ادارات ولجان المراجعة تبدو متعهدة اكثر بزيادة الجودة
والموضوعية للأفراد في اقسام المراجعة الداخلية وذلك بسبب
اتساع مسؤولياتهم القانونية .
- ✱ ان العملاء يزدون الضغط للحصول على مراجعة اكثر كفاءة
لتخفيض او تشييت اتعاب المراجعة ، والحاجة لأن يكتسبون
المراجعون متنافسين . وفي الوقت المناسب سيتسبب هذا في
ان يستخدم المراجعون الخارجيون الموارد المتاحة لهم
أيا كانت .
- ✱ حيث ان التدخل الحكومي في الصناعة يتزايد ونظم الأعمال
تصبح أوسع وأكبر وأكثر تعقيدا ، فان المراجعين الخارجيين
سوف يزدون من عولهم على المراجعين الداخليين ، والذين
ستكون لديهم معرفة افضل عن نظم الشركة .
- ✱ مع تزايد الطلب من جانب لجان المراجعة والهيئات المنظمة
على المراجعة " المستمرة " فان المراجعين الخارجيين
سوف يحتاجون الى ان يعولوا الى درجة كبيرة على المراجعين
الداخليين لجعل عملية المراجعة ذات تكلفة فعالة .
- ✱ ان المراجعين الخارجيين يواجهون صعوبة في الحصول على

وتدريب المحاسبين المؤهلين بشكل كاف عند المستوى الملائم لمواجهة احتياجاتهم . وهكذا ، فان العول المتزايد على المراجعين الداخليين سوف يصبح ضروريا لتحقيق تغطية مراجعة كفاءتهم .

هذا ، وقد حددت اجابات المراجع الخارجى فى الدراسة السابقة ماياتى على انها مشكلات محتملة مستقبلا :

* العول المفرط على المراجعين الداخليين . فبدون التوجيه الواقعى عن حدود العول ، فان استخدام اعمال المراجعين الداخليين يمكن ان يصبح مفرطا لدرجة ان يحل فى الواقع محل ذلك الخاص بالمراجعين الخارجيين . ويلاحظ ان المعيار رقم (٩) - السابق الاشارة اليه - يحرم بوضوح تلك الحالة .

ويرى الباحث انه بغض النظر عن الحظر الوارد فى المعيار السابق فانه لايمكن الاستغناء عن خدمات المراجع الخارجى نظرا لاختلاف اهداف واتجاهات ومسئولية كل من المراجعين الداخلى والخارجى .

* وضوحية (تحديد) مسئوليات المراجعين الداخليين والخارجيين . والمعيار رقم (٩) - الذى سبق الاشارة اليه - يحفظ قرارات مراجعة معينة للمراجعين الخارجيين ، بيد ان درجة مشاركة المراجع الداخلى قد تصبح كبيرة لدرجة ان كمال هذه القيود يكون معرضا للخطر .

وأى من هاتين الحالتين يمكن ان يتسبب فى فقــــــدان للاستقلال من جانب المراجعين الخارجيين .

ويرى الباحث انه بممارسة المراجعين الخارجيين للعناية المهنية المعقولة واحساس كلا الفريقين ان عملية المراجعة لا تعدوا كونها عملية تعاونية بينهما لكفيل بالحفاظ على الاستقلال الذى هو حجر الاساس لمهنة المراجعة . وعلاوة على ذلك ، فطالما ان خدمات المراجع الخارجى لا يمكن الاستغناء عنها فانسه يمكنه ان يحافظ على استقلاله تحت كل الظروف .

المبحث الرابع

أهمية التعاون بين المراجع الداخلى والمراجع الخارجى

يعتقد معظم المراجعين ان تكاليف المراجعة يمكن ان تنخفض - او أن تزداد ببطء - عن طريق الاداء التعاونى للمراجعة . والمنطق الذى يكمن وراء هذا الاعتقاد صحيح . بيد ان مدى فعالية التكاليف المحققة يعتمد على قدرات المراجعين الداخليين والعول المبني على عملهم من جانب المراجعين الخارجيين .

ويتحقق هذا ، وبإدراك ايضا ان العمل المؤدى بواسطة المراجعين الداخليين يمكن ان ينتج عنه وفورات فى التكلفة فى ذاته ، فان الباحث يرى انه ينبغى تشجيع برامج التدريب المهنى للمراجعين الداخليين .

بيد ان الوفورات فى التكلفة والتغطية الافضل للمراجعة ليست الفوائد الوحيدة الممكنة فقط . فهناك فوائد عديداً اخرى ذكرها المراجعون الخارجيون فى الدراسة السابقة تضمنت

الآتى : (٢)

- ✳ يستطيع المراجعون الخارجيون الحصول على نفاذ بصيرة افضل على عمليات العميل فى المجالات المتخصصة من خلال خبرة ومعرفة المراجعين الداخليين .
- ✳ يتم تحسين العلاقات مع العميل بسبب الشعور بالشمول ، ويقصد بذلك بالطبع عدم التشابك او التداخل من خلال التعاون وتنسيق الجهود لكلا الفريقين .
- ✳ يسمح للمراجعين الخارجيين بالتركيز على اكثر المجالات اهمية ، اى الاستفادة من مبدأ الأهمية النسبية .
- ✳ يحصل المراجعون الخارجيون على تدريب مفيد من تنسيق وتوجيه فريق مراجعة من المراجعين الداخليين .

وعلاوة على ما سبق ، فقد ذكر المراجعون الداخليون الفوائد التالية للعول :

- ✳ تعزيز تدريب هيئة المراجعة الداخلية من خلال تبادل اساليب المراجعة ، الاجراءات ، الافكار ، والمعلومات الجديدة المختلفة .
- ✳ ان مجالات اعمال المراجعة الداخلية الاخرى (الإبييد) والاجراءات لاتمام هذا العمل تكون محددة (معينة) .
- ✳ يحصل المراجعون الداخليون على فهم افضل لمعايير واهداف المراجعة الخارجية ، ويحفزوا على ان يكونوا اكثر احترافا للمهنة .
- ✳ ان تقييمات المراجعين الخارجيين لفعالية وظائف المراجعة الداخلية تكون مفيدة .

وتأييدا لما سبق يرى البعض انه يجب وجود تعاون بين كل من المراجعين لتحقيق اهدافهما المتشابهة ، ومنعا لتكرار العمل ، خاصة وانهما يستخدمان نفس الوسائل الفنية فـــــــ
اداء واجباتهما .

ومجال التعاون مفتوح امامهما ، اذ يمكن للمراجع الخارجى ان يعتمد على خبرة المراجع الداخلى فيما يتعلق بالنواحى الفنية الخاصة بأعمال المشروع ، وذلك بالاطلاع على برامج المراجعة الداخلية وتقارير المراجع الداخلى .

ويمكن لهما تخطيط برامجهما بشكل يمنع التكرار فى العمل ، ومثال على ذلك ما يلى : (١)

- يستطيع المراجع الخارجى الاعتماد على المراجع الداخلى فى زيارة الفروع او المناطق البعيدة ، وان يتفقا على القيام بزيارات مشتركة لهذه الفروع يعنى فيها المراجع الخارجى بمراجعة النواحى المالية ، بينما يتجه المراجع الداخلى الى مراجعة الاعمال فيها .

- يمكن تقسيم العمل بين المراجع الداخلى والمراجع الخارجى فيما يتعلق بمراجعة عناصر المركز المالى ونتيجة الاعمال ، فيترك للمراجع الداخلى الاعمال التى تحتاج الى اجراءات تفصيلية مثل اجراءات الجرد وتحقيق ارصدة العملاء ، واعداد تحليل دقيق للمتغيرات فى حسابات الاصول والمصروفات المختلفة .

ويساعد على نجاح مثل هذا التقسيم فى العمل خبرة المراجع الداخلى باعمال المشروع وقدرته على الحصول على البيانات التفصيلية بسهولة ، ولديه الوقت الكافى لتحقيق هذا الغرض .

ويستطرد قائلًا ان وجود تنسيق وتعاون كامل بين المراجعيين امر ضروري لادمن تحقيقه ، الا انه يجب الاحتفاظ دائما باستقلال كل منهما عن الآخر ، والا يعتبر المراجع الداخلى مكملًا للمراجع الخارجى او انه يوجد فى المشروع لخدمته ومساعدته ، فقد لجأت بعض المشروعات فيما مضى الى انشاء قسم للمراجعة الداخلية بها ، وكانت تهدف الى تخفيض تكلفة المراجعة الخارجية ومساعدة المراجع الخارجى على انجاز واجباته فى اقصر فترة ممكنة ، الا ان هذا الاتجاه تبين مدى خطئه فيما بعد ، نظرًا لأنه لا يتمشى مع المفاهيم الصحيحة للمراجعة الداخلية واهدافها ، كما انه لا يتلاءم مع مسؤوليات المراجع الخارجى .

ان المراجع الخارجى لا يستطيع ان يحدد مقدما نطاق اختباره نتيجة اعتماده على قيام المراجع الداخلى ببعض الاعمال التى تدخل ضمن اختصاصاته ، ولا يمكن له ان يتحرر من مسؤوليته بناء على ذلك . ولكن لابد له ان يطمئن اولا الى درجة كفاية العمل الذى يؤديه المراجع الداخلى ويجب عليه دائما ان يقوم ببعض الاختبارات لهذه الاعمال قبل ان يعتمد عليها وان يأخذ بها .

وهكذا ، يمكن القول فى يسر ان الاداء التعاونى للمراجعة وشعور كل من المراجعيين الخارجيين والداخليين بان الامر لا يعدو كونه تعاونًا لتحقيق المصلحة العامة هو العامل الاساسى للقضاء على الامتعاض والتعارض بين كلا الفريقين عند تقييم الكفاءة والموضوعية واجراء الاختبارات من جانب المراجعيين الخارجيين علاوة على انه العامل الاساسى ايضا للحفاظ على استقلال وحياد المراجعيين الخارجيين بالاضافة الى الفوائد المذكورة سلفًا لكلا الفريقين .

وبناء على ذلك يرى الباحث ضرورة تشجيع الأداء التعاوني للمراجعة وحث شعور التعاون في نفوس الفريقين وجعله الاساس في تعاملهما حتى تسود روح الفريق بينهما .

النتائج والتوصيات

تناول الباحث في هذا البحث موضوع " المعايير التي تحكم عول المراجع الخارجي على المراجع الداخلي " وذلك في اربعة مباحث ، تناول الاول العلاقة بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية ، وتناول الثاني معايير عول المراجع الخارجي على المراجع الداخلي ، وتناول الثالث اثر العول على الاستقلال ، وتناول الاخير اهمية التعاون بين المراجعين الداخلي والخارجي .

وكان اهم ما توصل اليه الباحث ما يأتي :

- أنه رغم تشابه أهداف المراجع الخارجي مع أهداف المراجع الداخلي عند قيامه بمراجعة مالية ، فان نشاط كل منهما يختلف من حيث الاتجاه ونطاق العمل والمسؤولية .
- أن هناك عدة مجالات يعول فيها المراجعون الخارجيون على المراجعين الداخليين .
- ان اهم معايير عول المراجع الخارجي على المراجع الداخلي هي:

- * الكفاءة - اداء العمل .
- * الموضوعية .

✽ اختبار عمل المراجعين الداخليين .

وأن هذه المعايير جميعاً على نفس درجة الأهمية .

- ان المراجع الخارجى يمكنه الحفاظ على استقلاله مهماً زادت درجة العول مستقبلاً .
- ان وجود تنسيق وتعاون كامل بين المراجع الخارجى والمراجع الداخلى امر ضرورى ولا بد من تحقيقه لأنه يحقق العديداً من المنافع بالنسبة لكلا الفريقين على السواء .

ويوصى الباحث بما يلى :

(١) تشجيع برامج التدريب المهنى للمراجعين الداخليين ، بالإضافة الى برامج للتوعية الدينية لغرس فضيلة التقوى فى نفوسهم ليعلموا مغزى قول الحق تبارك وتعالى : " وتعاونوا على البر والتقوى ولا تعاونوا على الاثم والعدوان ، واتقوا الله ان الله شديد العقاب (١) ، وقوله سبحانه : " وقل اعملوا فسيرى الله عملكم ورسوله والمؤمنون وستردون الى عالم الغيب والشهادة فينبئكم بما كنتم تعملون " (٢) وقول رسول الله صلى الله عليه وسلم : " ان الله يحب اذا عمل احدكم عملاً ان يتقنه " . (٣)

(٢) تشجيع الاداء التعاونى للمراجعة .

(٣) على المنظمات المهنية ان تعمل جاهدة على توفير دليل مراجعة مفصل فى مجال العول شأنه فى ذلك شأن الكثير من المجالات الفنية .

(١) المائدة اية (٢)

(٢) التوبة اية (١٠٥)

(٣) اخرجه البخارى ومسلم فى صحيحهما .

المراجع

(١) أ.د محمود شوقي مطا الله - المراجعة - دار النهضة العربية - القاهرة ١٩٧٦، ص ٢٣٦ - ٢٣٩

(٢) D. Dewey Ward and Jack C. Robertson ,
" Reliance on Internal Auditors" , Journal
of Accountancy, October , 1980, PP; 62-73;

(٣) Loren L. Margheim , " Further Evidence on
External Auditors" Journal of Accounting
Research , Vol, 24, No.1 Spring, 1986;

" وله الحمد فى الأولى والآخرة وله الحكم وإليه
ترجعون "