

الفصل الثاني

العلاقة بين المراجع الداخلي والمراجع الخارجي وآثارها السلوكية

يستهدف هذا الفصل دراسة الجوانب المختلفة للعلاقة القائمة بين وظيفة المراجعة الداخلية (باعتبارها أداة رقابية إدارية تتحقق من سلامة الإجراءات والنظم الداخلية المطبقة في المشروع، وتقدم خدماتها إلى الإدارة العليا فيه، لتسهّم في ترشيد القرارات الإدارية) وبين مهنة المراجعة الخارجية (تدقيق الحسابات) (باعتبارها جهة فحص خارجية تتولى عملية تدقيق حسابات المشروع للتأكد من سلامة النظم المحاسبية والمالية، بصفتها جهة خارجية تقدم خدماتها إلى جهات غير مسؤولة عن إدارة المشروع مثل المساهمين والمستثمرين، والسلطات الحكومية، والجمهورية بشكل عام).

يشتمل هذا الفصل على أربعة مباحث تتناول الموضوعات التالية :

- المبحث الأول: أساس العلاقة بين المراجع الداخلي والمراجع الخارجي .
- المبحث الثاني: أوجه الاختلاف والتشابه بين المراجع الداخلي والمراجع الخارجي .
- المبحث الثالث: علاقة التفاعل بين المراجع الداخلي والمراجع الخارجي .
- المبحث الرابع: الجوانب السلوكية للعلاقة بين المراجع الداخلي والمراجع الخارجي .

المبحث الأول

أساس العلاقة بين المراجع الداخلي والمراجع الخارجي

تُستخدَم المراجعة الداخلية كوسيلة رقابية داخلية هدفها قياس وتقييم فعالية وسائل الرقابة الأخرى، وهذا الهدف يختلف عن هدف المراجعة الخارجية (تدقيق الحسابات)، والذي يتمثل في التحقق من عدالة القوائم المالية، ومدى تمثيلها لنتائج الأعمال التي أنجزتها المنشأة، أو الوحدة المحاسبية خلال فترة زمنية محددة، بالإضافة إلى التأكد من أن المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً، يجري تطبيقها من سنة إلى أخرى وعلى أساس ثابت ومتماثل^(١).

وفي بداية مراجعته المالية، يقوم المراجع الخارجي (مراقب الحسابات) بفحص وتقييم نظام المراقبة الداخلية المطبق في المنشأة، بهدف تكوين رأي فني محايد عن مدى كفايته الإنتاجية، من أجل معرفة الدرجة التي يمكنه بها الاعتماد على هذا النظام، في تحديد نطاق مراجعته الإختبارية التي سيقوم بها^(٢).

وبما أن وحدة المراجعة الداخلية، تقوم بأعمال تُعدُّ جزءاً من نظام الرقابة الكلي للمنشأة، فإن ذلك يتطلب من المراجع الخارجي (مراقب الحسابات) أن يتفهم الكيفية التي ترتبط بها وظيفة المراجعة الداخلية مع وسائل الرقابة الداخلية، وعليه أن يدرك مقدماً كيف تؤثر الأولى على سلامة الثانية، في كل منشأة ينوي تدقيق حساباتها.

وعندما يشاء المراجع الخارجي (مراقب الحسابات) إدراك تأثير وظيفة المراجعة الداخلية على سلامة نظم المراقبة الداخلية، من أجل تحديد مستوى اختباره،

(1) John W. Winter, "Coordination Between Internal and External Auditors". *The Internal Auditor* (December 1976), p. 18.

(٢) محمد نصر الهواري، أحمد سلطان محمد، أساسيات في المراجعة (القاهرة: مكتبة غريب، ١٩٧٨)، ص ٦.

وإجراءات مراجعاته، فإنه يقيّم هذه الوظيفة من النواحي التالية: (١)

- ١ . درجة استقلال المراجع الداخلي عن مسؤولي الوظائف التي يقوم بمراجعتها .
- ٢ . عدد الموظفين المؤهلين وذوي الخبرة المستخدمين في وحدة المراجعة الداخلية .
- ٣ . أدلة الإثبات المتاحة والتي توثق الأعمال التي أنجزتها وحدة المراجعة الداخلية .
- ٤ . مدى جدية الإجراءات التي تتخذها الإدارة الرئيسية بناء على تقارير المراجعة الداخلية .

وفي مجال تأثير المراجعة الداخلية على تخطيط برامج المراجعة الخارجية (تدقيق الحسابات)، أُجريت دراسة لمعرفة أي العناصر التي يأخذها المراجع الخارجي (مراقب الحسابات) في اعتباره عندما يبدأ في وضع خطته العملية^(٢). وقد تضمنت الدراسة العناصر التالية:

- ١ . المستوى الإداري الذي ترفع إليه هيئة المراجعة الداخلية تقاريرها، كمؤشر حقيقي على استقلالها .
- ٢ . درجة قيام الإدارة الرئيسية بتكليف هيئة المراجعة الداخلية بفحص وتقييم التعديلات أو الإستحداثات التي تنوي إدخالها على برامج أو تطبيقات تشغيل البيانات إلكترونياً .
- ٣ . قيام هيئة المراجعة الداخلية باستخدام أسلوب الملف الإختباري المندمج مع نظام التشغيل (ITF) Integrated Test Facility .
- ٤ . قيام هيئة المراجعة الداخلية بفحص البرامج العامة لتشغيل البيانات (المراجعة حول الحاسب) . (GAS) Generalized Audit Software .
- ٥ . قيام هيئة المراجعة الداخلية بأسلوب استخدام البيانات الإختبارية (DT) Data Test .

وقد خلُصت الدراسة السابقة إلى نتيجتين هامتين هما:

الأولى: أنّ المستوى الإداري الذي يرفع إليه مدير وحدة المراجعة الداخلية تقاريره

(1) Leslie R. Howard, op. cit., p. 35.

(2) A. Rashad Abdel - Khalik, Doug Snowball, and John H. Wragge, "The Effects of Certain Internal Audit Variables on the Planning of External Audit Programs", *The Accounting Review* (April 1983), pp. 215 - 227.

(كدالة على الاستقلالية) هو العنصر الذي يحظى بالأهمية الكبرى عند وضع برامج المراجعة الخارجية، وذلك بإجماع المشتركين في هذه الدراسة وهو العنصر الوحيد الذي يمكن تعميمه في هذه الدراسة .

الثانية : تبين أن كل من أساليب فحص تشغيل البيانات إلكترونياً (GAS)، (ITF) التي تستخدمها هيئة المراجعة الداخلية، متساوية الأهمية بالنسبة لتقديرات وأحكام المراجعين الخارجيين (مراقبي الحسابات) عند وضع برامج مراجعاتهم، ولكن أياً من هذه الأساليب لا يفوق عنصر الإستقلالية في الأهمية عند المراجعين الخارجيين .

تدل هذه الدراسة إلى جانب الممارسات العملية في تدقيق الحسابات، على حقيقة راسخة؛ مفادها أن الوضع التنظيمي للمراجعة الداخلية، والأعمال التي يقوم بها المراجعون الداخليون طوال السنة المالية، تشكل عناصر هامة، يعتمد عليها المراجعون الخارجيون (مراقبو الحسابات) من بداية مراجعاتهم في نهاية السنة المالية وحتى الإنتهاء منها .

وعليه، يمكن القول بأنه كلما زادت كفاية المراجعة الداخلية وفعاليتها، ولمس المراجعون الخارجيون (مراقبو الحسابات) ذلك فعلاً، فإنهم يضيّقون من نطاق مراجعاتهم، وعدد اختباراتهم، والعكس صحيح . فقد أشارت نتائج إحدى الدراسات إلى أن قوة هيئة المراجعة الداخلية تزيد دائماً من الوثوق والإعتماد على المعلومات المالية التي تنتجها المنشآت التي توجد فيها مثل هذه الهيئات (*) .

بيد أنه، مهما بلغت كفاية المراجعة الداخلية وفعاليتها، فإنها لا تُعدُّ بديلاً عن المراجعة التي يجب أن تجرى من قبل مراجع خارجي مستقل . فلكل من المراجع الخارجي، والمراجع الداخلي أهدافاً مختلفة، وخدمات متميزة وأساليب متباينة، وجهات يخدمها كل منهما ربما لا تكون نفس الجهات^(١) .

(*) سبق ذكر هذه الدراسة في الفصل الأول من هذا البحث .

(١) انظر في هذا المجال على سبيل المثال :

a) Thomas E. Gibbs and Richard G. Schroeder, "External Auditor Criteria for Evaluating Internal Audit Departments", *The Internal Auditor* (December 1980), p 34.

b) A.H. Cunningham, *op. cit.*, p. 499.

المبحث الثاني

أوجه الاختلاف والتشابه بين المراجع الداخلي والمراجع الخارجي

عند دراسة العلاقة القائمة بين المراجعين الداخليين والمراجعين الخارجيين، يفضل أن يتم التعرف على أوجه الاختلاف والتشابه بينهما، بهدف إلقاء الضوء على إمكانية تنسيق العلاقة التفاعلية فيما بينهما على أساس من المعرفة الكاملة لإمكانات وحدود كل فئة منهما.

١. أوجه الاختلاف:

يمكن توضيح بعض الاختلافات الهامة بين المراجعين الداخليين والخارجيين (مراقبي الحسابات) بمقارنة المجالات التالية^(١):

التسلسل	المجال	المراجعون الداخليون	المراجعون الخارجيون
١	الأهداف Objectives	تحدد الإدارة العليا أهداف المراجعة الداخلية وفقاً لاحتياجاتها، وفي مقدمتها فحص وتقييم أنظمة الرقابة الداخلية.	تحدد أهداف المراجعة الخارجية وفقاً لنصوص العقد المبرم مع مجلس الإدارة للمنشأة، أو وفقاً لاتفاق أعضاء المهنة، ولا تخرج عن مراجعة أو تدقيق الدفاتر والسجلات المالية والتأكد من تطبيق المبادئ المحاسبية العامة.

(١) لمزيد من التفصيل في هذا الاختلاف انظر على سبيل المثال:

أ) محمد محمد الجزائر، المراقبة الداخلية دراسة وسائل . . . ٩٧٤، مرجع سبق ذكره، صفحات ٢٦٥ - ٢٦٧.

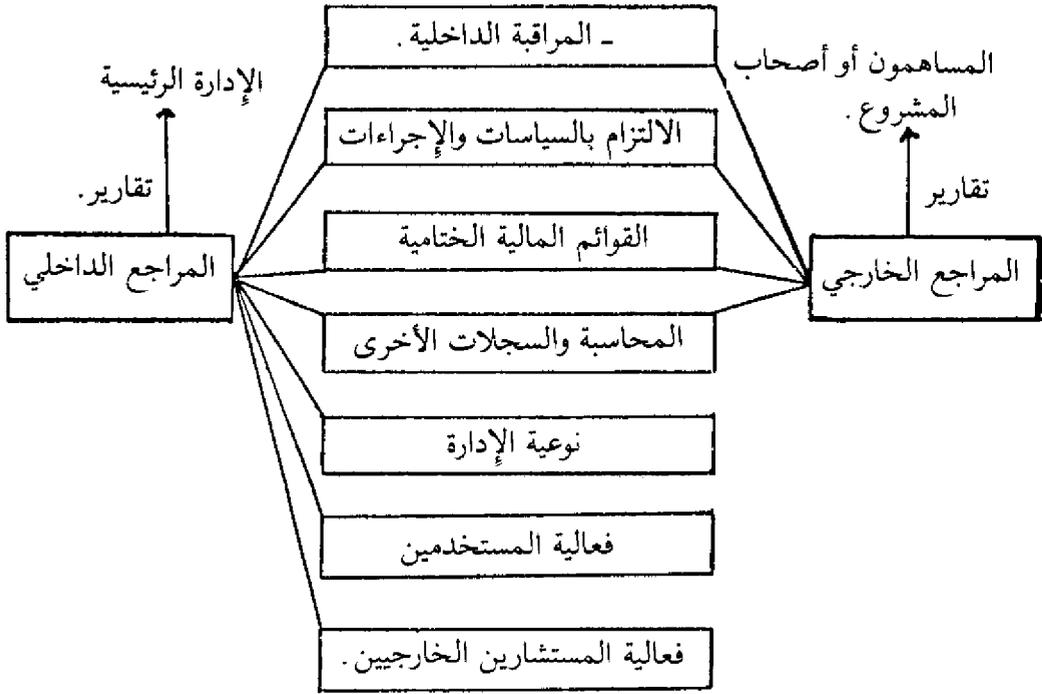
ب) محمود شوقي عطاالله، مرجع سبق ذكره، ص ١٢٥ وما بعدها.

٢ . المسؤولية Accountability	يتحمل المراجعون الداخليون مسؤولياتهم أمام الإدارة العليا للمنشأة التي يعملون فيها .	يتحمل المراجعون الخارجيون (مراقبو الحسابات) مسؤولياتهم كاملة أمام الجمعية العمومية للمساهمين ويستقلون تماماً عن إدارة المنشأة .
٣ . المؤهلات Qualifications	تحدد الإدارة العليا في المنشأة المؤهلات المطلوبة لمن يقع عليه الاختيار ليعمل مراجعاً داخلياً لديها .	تحدد مؤهلات المراجعين الخارجيين (مراقبي الحسابات) طبقاً لدستور مهنة تدقيق الحسابات ويطلب منهم دائماً أن يكونوا أعضاء في هذه المهنة .
٤ . الأنشطة Activities	يهتم المراجعون الداخليون بالتواحي والعمليات المالية وغير المالية في المنشأة .	يهتم المراجعون الخارجيون (مراقبو الحسابات) فقط بالتواحي المالية للمنشأة العميل .

٢ . أوجه التشابه :

يبقى هناك أوجه للتشابه بين اهتمامات المراجعين الداخليين والمراجعين الخارجيين على الرغم من الاختلاف بينهما في المجالات السابق ذكرها . ومع مراعاة الطبيعة الخاصة لكل من المراجعة الداخلية ، والمراجعة الخارجية ، فإن كليهما يهتم بنظم الرقابة الداخلية ، ويركز على تقييمها ، وإن اختلفت الأهداف والأساليب في ذلك التقييم . وفيما يلي أغلب مجالات العمل المشتركة بينهما^(١) :

(١) أخذ الشكل بتصرف من المقالة التالية :



يتبين من هذا الشكل أنّ هناك أربعة مجالات مشتركة فيما بين المراجعين الداخليين والخارجيين، ومن الممكن أن تتوحد أساليبيهما وجهودهما في فحصها منعاً للإزدواجية والتكرار.

ومن هنا فإنه يمكن القول بإمكانية وجود فرص كثيرة لإنتاج علاقة تفاعل بينهما.

المبحث الثالث

علاقة التفاعل بين المراجع الداخلي والمراجع الخارجي

يجب على المراجعين الداخليين أن يتذكروا باستمرار أنهم أعضاء في تخصص جديد في مجال المراجعة. وتفرض عليهم تلك العضوية أن يتعلموا طرقاً وأساليب متميزة تتناسب وذلك التخصص^(١). وعليهم أن يدركوا أيضاً أنهم ليسوا تابعين إلى أية جهة خارج المنظمات التي يعملون بها^(٢).

بيد أن هذا لا يعني أن يُحجَم المراجعون الداخليون عن التعاون مع الآخرين، وخاصة مع المراجعين الخارجيين (مراقبي الحسابات)، من أجل رفع كفاءة نظم الرقابة الداخلية بغية زيادة فعالية النظام الكلي للمراجعة (المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية)^(٣).

مما لا شك فيه أن أدوار المراجعين الداخليين تختلف كثيراً عن أدوار المراجعين لخارجيين (مراقبي الحسابات)^(٤)، وعلى الرغم من هذا الاختلاف، تبقى هناك علاقة

(١) من التخصصات الهامة التي يجب على المراجعين الداخليين الامام بأساليبها وطرقها ما يلي :
(أ) بحوث العمليات . (ب) بحوث التسويق . (ج) طرق الانتاج . (د) معالجة البيانات الكترونياً . (هـ) الاتصال . (و) العلاقات الانسانية . (ز) السلوك الإنساني . (ح) الاتجاهات الحديثة في الإدارة . هذا إلى جانب الخلفية العلمية والعملية في مجال المراجعة والتدقيق المحاسبي وأساليب تقييم الأداء .

(2) Lawrence B. Sawyer, "Janus or The Internal Auditor's Dilemma". **The Internal Auditor**. (December, 1980) p. 27.

(٣) محمد عبد الرحمن العابدي «مدخل مقترح لزيادة كفاءة وفعالية النظام الكلي للمراجعة» مجلة المال والتجارة (القاهرة - جمعية التجاربيين - العدد ١٨٠، أبريل ١٩٨٤) ص ٣١.

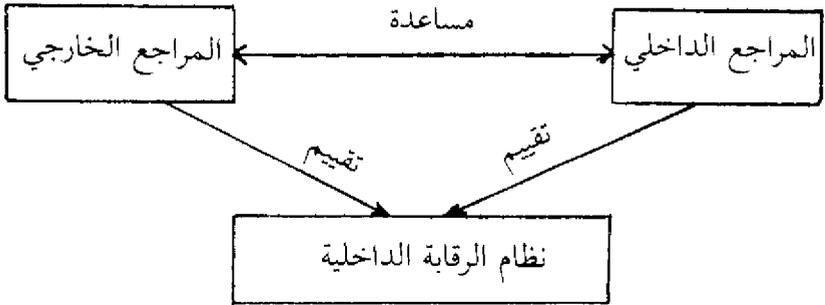
(٤) بينا ذلك في أوجه الاختلاف في المبحث السابق، ولمزيد من التفصيل حول الاختلافات انظر على سبيل المثال :

(أ) محمد محمد الجزار، المراجعة الداخلية دراسة وسائل . . . ١٩٧٤ مرجع سبق ذكره، صفحات من ٢٦٥ - ٢٦٧.

(ب) محمود شوقي عطاالله، مرجع سبق ذكره، ص ١٢٥ وما بعدها.

تفاعل متبادلة فيما بينهما. ومن الممكن أن يتم تنسيق هذه العلاقة بهدف زيادة التعاون بينهما، من أجل تحقيق أهداف كليهما دونما تعارض أو ازدواج في الجهود المبذولة من قبلهما⁽¹⁾.

في واقع الأمر، هناك مجالات واسعة للتعاون بين المراجع الداخلي، ونظيره الخارجي، وقد وصف باج Page، تلك العلاقة بأنها علاقة تفاعل أو مساعدة متبادلة (Mutual Assistance) على أساس أن المساعدة تتدفق في كلا الاتجاهين كما يوضحها الشكل التالي⁽²⁾:



في ظل هذه العلاقة يقوم المراجع الداخلي بتقديم مساعدة إلى المراجع الخارجي من شأنها أن تعينه على تنفيذ المراجعة الخارجية بسهولة، وذلك من خلال الفحوصات التي سبق وأجرها المراجع الداخلي خلال الفترة المالية.

غير أن باج Page ركّز في مقالته السابقة على المساعدة التي يمكن أن يقدمها المراجع الخارجي (مراقب الحسابات) إلى المراجع الداخلي، وقد أجملها في نوعين أساسيين هما⁽³⁾:

الأول: يقوم المراجع الخارجي بتقييم موضوعي غير متحيز لنظام الرقابة الداخلية، وبالتالي فإنه يستطيع تقديم توصيات من شأنها أن تسهم في تقييم المنجزات الماضية، وتساعد في دراسة وتحليل الإتجاهات المستقبلية.

(1) T. Burgess, *op. cit.*, p. 24.

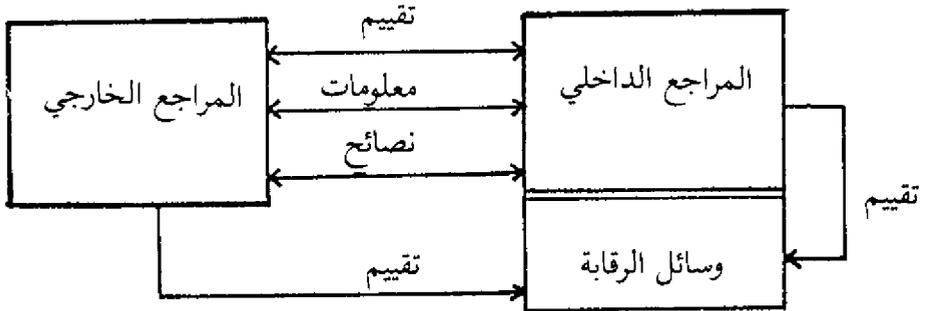
(2) R. Frank Page, "How External Auditors can Help you Evaluate Internal Control". *The Internal Auditor* (October 1980), p. 59.

(3) *Ibid*, p. 60.

الثاني : نتيجة لقيام المراجع الخارجي ، بتدقيق الحسابات في مشاريع ومنشآت مختلفة ، تتكوّن لديه خبرة عالية ، ومعرفة واسعة في أساليب تقييم نظم الرقابة الداخلية ، الأمر الذي يمكنه من إجراء تحليلات وتقييمات مقارنة بين أساليب منشآت ومشاريع مختلفة فيما يخص نظمها الرقابية الداخلية ، وبعدها يستطيع تقديم توصيات تسهم في تحسين عمليات منشأة العميل ، ويمكن أن يقدم مقترحات تساعد في تطوير وظيفة المراجعة الداخلية أيضاً. مثل تقديم توصيات بشأن تطوير مناهج تدريب المراجعين الداخليين ، وتحسين برامجهم المختلفة ، أو الإقتراح على الإدارة العليا بضرورة دعم وحدة المراجعة الداخلية لديها .

يعتقد الباحث أن Page قد ركز على المساعدات التي يمكن أن يقدمها المراجع الخارجي (مراقب الحسابات) إلى نظيره الداخلي مع عدم ذكر إمكانيات الأخير، لأن باج Page هو في الأصل مراجع خارجي ، ويتبنى وجهات نظر المراجعين الخارجيين (مدققي الحسابات) .

والدليل على صحة هذا الاعتقاد أن فراير Ferrier وهو مراجع داخلي يعتقد عكس ما يراه باج Page حيث ينظر إلى مفهوم العلاقة التي يجب أن تربط بين المراجع الخارجي والداخلي من زاوية أنه ينبغي لها أن تكون ذات منفعة متبادلة لهما ، وأكثر من ذلك ، يجب النظر إليها كعلاقة تقييم متبادلة لكليهما ، ويصورها على النحو التالي (1) :



في ظل هذا المفهوم للعلاقة ، فإنه يمكن للمراجع الداخلي أن يقيم أعمال المراجع

(1) R.J. Ferrier, *op.cit.*, p.23.

الخارجي (مراقب الحسابات) ويقدم رأيه فيها إلى لجنة المراجعة أو الإدارة العليا. وفلسفة هذا التقييم، أنه إذا كان المراجع الخارجي (مراقب الحسابات) معنياً بتقييم أعمال المراجع الداخلي، كجزء من تقييم نظام الرقابة الداخلية، والذي تقتضيه متطلبات المراجعة الخارجية الاختبارية، فإن المراجع الداخلي معني أيضاً بتقييم أعمال المراجع الخارجي (مراقب الحسابات) كجزء من معرفة فعالية التكاليف التي تتحملها المنشأة مقابل الخدمات المحاسبية أو الاستشارية التي يقدمها المراجع الخارجي كخبير أو مدقق من خارج المنشأة.

ومن ناحية أخرى، يمكن أن يقدم المراجع الداخلي أيضاً معلومات مفيدة إلى المراجع الخارجي تعينه وتساعد على تحسين برامج تنفيذ مراجعته المالية. وفي نفس الوقت يمكن أن يقدم المراجع الداخلي (إذا كان ذو خبرة واسعة وله سنوات خدمة طويلة في مجال المراجعة الداخلية)، نصائح بناءة ربما تساعد المراجع الخارجي (مراقب الحسابات) حديث العهد بالمراجعة، على تنمية قدراته الشخصية، وتسهم في تحسين برامج تدريبه.

حتمية التعاون بين المراجع الداخلي والمراجع الخارجي (مراقب الحسابات)

تفرض علاقة التفاعل بين المراجعين الداخليين، ومراقبي الحسابات الخارجيين، ضرورة حتمية للتعاون البناء فيما بينهم. ومن خلال تحليل تلك العلاقة التفاعلية بينهما نستطيع تبيان العديد من المنافع التي تعود على كليهما^(١)، والتي تُعدُّ بمثابة أسباب قوية لحتمية التعاون بينهما:

(١) لمزيد من التفصيل حول هذه المنافع انظر على سبيل المثال:

أ) محمد محمد الجزائر، المراقبة الداخلية: أسلوب تحقيق الرقابة الوقائية ١٩٧٨، مرجع سبق ذكره، ص ٧٠ وما بعدها.

ب) A.D. Chambers, *op. cit.*, p.205.

ج) R.J. Ferrier, *op. cit.*, p.23.

د) L.B. Sawyer, In Handbook..., *op. cit.*, p. 11.

أولاً: المنافع التي تعود على المراجعين الخارجيين (مراقبي الحسابات):

١. تُعدُّ وحدة المراجعة الداخلية في أية منشأة، مصدرًا للدليل المتعلق بقوة الرقابة الداخلية، لا سيما المتعلقة بمدى الإلتزام بالسياسات والإجراءات الموضوعة، فتقارير المراجعة الداخلية، وأوراق العمل التي يقدمها المراجعون الداخليون هي التي تُكوِّن هذا الدليل، والذي يحتاج إليه المراجعون الخارجيون (مراقبو الحسابات) لتحديد حجم العينة في مراجعاتهم الإختبارية.

٢. يقدّم المراجعون الداخليون إلى مراقبي الحسابات إيضاحات حول طبيعة ونطاق نظم الرقابة الداخلية لا سيما تلك النظم التي أُدخِلت أو طُوِّرت حديثاً.

٣. يمكن لوحدة المراجعة الداخلية أن تقدم مساعدتها إلى المراجعين الخارجيين (مراقبي الحسابات) بخصوص تصميم وتنفيذ وتقييم قوائم الاستقصاء ونتائجها المتعلقة بنظم الرقابة الداخلية.

٤. تقوم وحدة المراجعة الداخلية عادة بتجهيز القوائم والكشوفات والشهادات التي يحتاجها مراقب الحسابات (المراجع الخارجي)، وبالصورة المطلوبة في ضوء الأغراض التي سوف تستخدم بها.

٥. قيام وحدة المراجعة الداخلية بتزويد المراجع الخارجي (مراقب الحسابات) ببعض المواد التدريبية (المواضيع النظرية) والمعلومات المتعلقة ببعض برامج التدريب التي قد تناسبه.

٦. في حالة الوحدات ذات الفروع المنتشرة جغرافياً، لا يتمكن المراقب (المراجع الخارجي) عادة من زيارة كافة فروع المنشأة، وهنا لا بد له من الإعتماد على نطاق أعمال وحدة المراجعة الداخلية بالنسبة لفحص عمليات الفروع.

ثانياً: المنافع التي تعود على المراجعين الداخليين:

بناءً على ما تقدم، فإن المراجع الخارجي (مراقب الحسابات) يتحصّل على منافع عديدة من وجود إدارات أو وحدات فعّالة للمراجعة الداخلية في منشأة العميل. لذلك فهو دائم السعي إلى زيادة فعالية وحدات المراجعة الداخلية في جميع الشركات أو

المنشآت التي يكلف بمراجعة وتدقيق حساباتها. وقد يتمكن المراجع الخارجي (مراقب الحسابات) من الإسهام في رفع كفاية وفعالية وحدات المراجعة الداخلية عن طريق تقديم مساعدات كبيرة إلى المراجعين الداخليين أهمها:

١. يقوم المراجعون الخارجيون (مراقبو الحسابات) بمراجعة وتقييم نظم الرقابة الداخلية (بما فيها وظيفة المراجعة الداخلية)، وإبداء الملاحظات عليها، في ضوء المعرفة والخبرة التي اكتسبوها في منشآت أخرى.

٢. تقديم ملاحظات وإرشادات حول محتويات برامج تدريب المراجعين الداخليين، وحول محتويات ونطاق المراجعات التي أنجزوها.

٣. التحقق من مواطن الخطر داخل المنشأة، وإظهار هذه المواطن مع الإشارة إلى درجات الخطر الكامنة فيها.

٤. تقديم مواد وحالات تدريبية متطورة في مجال الرقابة الداخلية، تساعد في تدعيم تجارب وخبرات المراجعين الداخليين.

وفضلاً عن الفوائد السابقة، فإن المراجع الخارجي (مراقب الحسابات)، يمكنه أن يقدم خدمة كبيرة إلى وظيفة المراجعة الداخلية في منظّمة العميل، في سبيل زيادة اعتراف الإدارة العليا فيها. فوحدة المراجعة الداخلية ربما تفتقر إلى مقومات فعاليتها، نتيجة للقيود المفروضة عليها من قبل الإدارة العليا. وحيث أنّ المراجع الداخلي يلقي أذن صاغية عند هذه الإدارة، فإنه يستطيع أن يدافع عن وجود وفعالية وجدية وظيفة المراجعة الداخلية أمام مجلس الإدارة، والإدارة الرئيسية في المنشأة التي فحص حساباتها. كما يستطيع أن يطالب بمزيد من الحرية للمراجعين الداخليين، عن طريق رفع بعض القيود عنهم، وإطلاق يدهم في مجالات كانت تحرمها عليهم الإدارة العليا^(١).

- تنسيق جهود المراجعين الداخليين والخارجيين (مراقبي الحسابات):

لقد تبين مما تقدم أنّ هناك فوائد عديدة يمكن أن تتحقق للمراجعين الداخليين

(1) L.B. Sawyer, *The Internal Auditor* (Dec. 1980) op. cit., p. 27.

والخارجيين على حد سواء، نتيجة تعاونهما. لذلك أصبح التعاون بينهما أمراً لا مفر منه إذا ما أراد كل منهما أن يزيد من كفاية وفعالية مراجعاته .

وضرورة التعاون هذه تستدعي أن تتم بينهما اللقاءات في وقت مبكر من السنة المالية لتنسيق الجهود، والاتفاق على مجالات العمل المشتركة، وتوزيع الأدوار فيما بينهما. ففي مثل هذه اللقاءات يمكن وضع خطط تفصيلية تحدد مستوى الأفراد، والأعمال التي يجب على كل شخص أن يقوم بها. وذلك بغية تجنب الازدواجية والتكرار في الأعمال المشتركة⁽¹⁾.

والناحية الأكثر أهمية في زيادة التنسيق بين المراجعين الداخليين، والخارجيين (مراقبي الحسابات) تقع في الفهم المتبادل للخطط والبرامج التي تخص كل منهما. ويشتمل هذا الفهم، على الإدراك الكامل لمجال المراجعة المقترح تغطيته، وفهم الأهداف من العمل في كل مجال، والإجراءات التفصيلية التي سوف تطبق في أي مجال من هذه المجالات .

وهناك عامل حيوي في مجال بناء التنسيق الفعال بين المراجعين الداخليين، والخارجيين (مراقبي الحسابات)، ويتمثل في تكوين علاقة الألفة والمودة بين جميع العاملين في مختلف المستويات الإدارية، وبين أفراد مجموعتي المراجعة الداخلية والخارجية على حد سواء، وهذه العلاقة تساعد غالباً على خلق جو من شأنه أن يزيد من جهود التنسيق والتعاون بين الجميع⁽²⁾.

يبد أنه يجب عدم الإندفاع في التنسيق أكثر من الحدود السابقة، إلى استعداد مديري وحدات المراجعة الداخلية، للقيام بأية أعمال من شأنها خدمة المراجعين الخارجيين (مراقبي الحسابات)، لمجرد شعورهم، بأن موظفيهم قادرون على القيام بها بتكلفة أقل أو بفعالية أكبر، فهذا الشعور خاطيء ومشكوك فيه، لأنه شعور خادع، فلن

(1) Jerry D. Woods "Reviwing your Standards for Internal/External Audit Coordination". **The Internal Auditor**

(December 1981), p. 29.

(2) J.W. Winter, **op. cit.**, p.20

يؤدي غالباً إلى تخفيض في تكلفة المراجعة الخارجية، أو إلى زيادة في فعالية المراجعة الداخلية. فعندما يكلف المراجع الداخلي بأعمال روتينية كثيرة، وإجراءات تفصيلية نيابة عن المراجع الخارجي (مراقب الحسابات)، ومن بداية السنة المالية، فإن وظيفة المراجعة الداخلية تتعرض للمخاطرة، التي تتمثل في إحدى الصورتين التاليتين أو كليهما معاً⁽¹⁾.

١. إضاعة الوقت اللازم لتحقيق أهداف المراجعة الداخلية، والتي تتميز بشكل مختلف تماماً عن أهداف المراجعة الخارجية.

٢. إصابة المراجعين الداخليين الذين كلفوا بهذه الأعمال بالملل، أو بانخفاض في مستوى رضائهم عن العمل، والذي يسعى مدير المراجعة الداخلية إلى رفعه باستمرار.

ومع أخذ التحفظ السابق بنظر الاعتبار، فإن الباحث يعتقد بأن علاقة التعاون الإيجابية بين المراجع الداخلي ونظيره الخارجي لها آثار سلوكية مفيدة تنعكس على المراجعين الخارجيين (مراقبي الحسابات) وتنعكس أيضاً على نفسيات وتصرفات المراجعين الداخليين أنفسهم، وتؤثر إيجابياً على اتجاهات ومواقف الآخرين داخل المنشأة نحو المراجعة الداخلية ونحو من يقوم بها. وهذا سيتم بحثه في المبحث التالي.

(1) A.D. Chambers, *op. cit.*, p. 205

المبحث الرابع

الجوانب السلوكية للعلاقة بين المراجع الداخلي والمراجع الخارجي

نظراً لوجود أوجه اختلاف بين أهداف ومسؤوليات وطبيعة عمليات كل من المراجعين الداخليين والخارجيين (مراقبي الحسابات)، ربما ينشأ بينهما جو من الصراع Conflict الفكري . وقد يتفاقم هذا الصراع بينهما بسبب أن أهداف كليهما ما زالت متشابكة ، وأن لكل منهما مصلحة حقيقية وشرعية في كفاية وفعالية عمل الآخر، وكذلك فإن نتائج كل مراجعة يجريها أحدهما لها دلالة معينة لدى الطرف الآخر.

وفي واقع الأمر، فإن أفراد كل من وحدة المراجعة الداخلية، ومراقبي الحسابات يوصفون بأنهم (مراجعون) . ولذلك ربما يتكون لدى كل فرد منهم حساسية مفرطة (Ultrasensitive) ، نحو الإنطباع الشخصي المتكوّن لدى الطرف الآخر عن مراجعاته⁽¹⁾ .

فالمراجع الداخلي مثلاً . حساس جداً نحو ما يشعر به المراجع الخارجي تجاه المراجعة الداخلية، لا سيما في كيفية إدراك المراجع الخارجي (مراقب الحسابات) لجهود المراجع الداخلي، وفي طريقة حكمه على سلامة تصرفات أفراد المراجعة الداخلية .

وفي المقابل، فإن سلوك المراجع الداخلي أثناء فحصه وتقييمه لوظيفة وجهود المراجعين الداخليين، يكون انعكاساً لشعوره الداخلي، تجاه إدراكات المراجعين الداخليين لهذا الفحص وذلك التقييم . فإذا كان المراجع الخارجي (مراقب الحسابات) يشعر بأن المراجعين الداخليين في منشأة العميل ينظرون إلى جهوده على أنها عديمة الفائدة، ومضيعة للوقت، فقد يبذل كل ما في وسعه من أجل إبراز الدليل على عكس ما يشعر به المراجعون الداخليون تجاهه . بل وأكثر من ذلك فقد يحاول أن يجد ثغرات

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

وعيوب في نظم الرقابة الداخلية التي من المفروض أن يراها المراجعون الداخليون،
ناسباً إليهم التقصير في العمل، ليبرر أهمية مراجعاته الخارجية.

ربما تحدث مثل هذه العلاقة السلبية بين طرفي المراجعة الداخلية، والمراجعة
الخارجية، وفي مثل هذه الحالة لن يخدم هذا النوع من العلاقات أي منهما ولن يتمخض
إلا عن مزيد من الجهود والنفقات يتحمل كل منهما الجزء الأكبر منها.

ولكن، وفي معظم الحالات، تحدث علاقة من التفاهم والتفاعل الإيجابي بين
المراجعين الداخليين، ومدققي الحسابات، ولمثل هذه العلاقة الحميدة، آثار سلوكية
إيجابية، تؤثر على سلوك وتصرفات، وكفاية وفعالية كل منهما، ويمكن النظر إلى هذه
الآثار من ناحيتين هما:

الناحية الأولى: آثار تعكسها تصرفات المراجعين الداخليين أو تنعكس على تصرفات
الآخرين نحوهم؛ فعن طريق التحليل والتقييم الموضوعي الذي يجريه مراقب
الحسابات، في ظل علاقة التفاعل المتبادل، لأعمال وأنشطة المراجعة الداخلية، ضمن
تقييمه لنظم الرقابة الداخلية، والتوجيهات والإرشادات التي يقدمها مراقب الحسابات
لكل من الإدارة العليا، وإدارة وحدة المراجعة الداخلية، لا بد أن تؤثر إيجابياً على زيادة
فعالية وكفاية وظيفة المراجعة الداخلية، من خلال تعضيد جهودهم، ودعم الإدارة العليا
لهم، ولبرامج تدريبهم، ومكافآتهم.

ومن شأن هذه الآثار أن تنعكس إيجابياً على مستوى الخدمات التي يقدمها
المراجعون الداخليون مستقبلاً، الأمر الذي يؤدي إلى قبول خدماتهم والإعتراف بها من
قبل الإدارة العليا، وبقية العاملين في المشروع أو المنشأة. وهذا القبول والإعتراف،
يزيد من الإدراك العام لأهمية وضرورة وظيفة المراجعة الداخلية، والنظر إليها كأداة إدارية
لازمة لإنجاز أهداف ومتطلبات المشروع ككل.

الناحية الثانية: آثار تنعكس على سلوك وتصرفات المراجعين الخارجيين (مراقبي
الحسابات)، فعندما تكون هناك علاقات تعاون وتنسيق بين المراجعين الداخليين
ومراقبي الحسابات، وعندما تكون وحدة المراجعة الداخلية في منشأة العميل فعالة

فعلى الأغلب سوف يتأثر سلوك وتصرفات المراجعين الخارجيين (مراقبي الحسابات) نحو الاطمئنان إلى سلامة نظم الرقابة الداخلية وإجراءاتها، وإلى سلامة الالتزام بها من قبل العاملين، الأمر الذي يدعوهم إلى التخفيف من نظرتهم الشكوكية، نحو كافة عمليات المنشأة، وبالتالي فإنهم سوف يضيّقون من نطاق اختباراتهم، ويقللون من جهودهم الجسمية والذهنية اللازمة، والتي كانوا سيبدلونها في ظل نظم الرقابة المعيبة أو غير المراقبة جيداً، وربما يشعرهم هذا الوضع بالرضا عن العمل في هذه المنشأة. ولا شك أن ذلك سوف ينعكس في النهاية على مستوى روحهم المعنوية إيجابياً.