

جامعة عين شمس
كلية التجارة

٢٥٦٦٩

التكامل بين
المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية
كأداة لترشيد القرارات الإدارية

رسالة

[رسالة مقدمة]

للحصول على درجة الماجستير في المحاسبة

٢٨١٤

إعداد

السيد أحمد اسماعيل السقا

المعيد بقسم المحاسبة
كلية التجارة - جامعة طنطا



إشراف

الأستاذ الدكتور محمد نصر الهوارى
أستاذ المراجعة بالكلية

٢٥٨١٤٠٢
٢٠٠٢

١٩٧٨

التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية
كأداة لترشيد القرارات الادارية

بحث مقدم من

السيد / أحمد أسماعيل السقا
للحصول على درجة الماجستير فى المحاسبة

١٩٧٨

أعضاء اللجنة :

الاستاذ الدكتور / محمد فتحى محمد على
الاستاذ الدكتور / محمد نصر الهوارى
الاستاذ الدكتور / محمد علول الهامى

التوقيع / التاريخ
١٩٧٨/٩/٢٠
١٩٧٨/٩/٢٥
١٩٧٨/٩/٢٥

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

سبحانك لا علم لنا إلا ما علمتنا إنك أنت العليم الحكيم
صدق الله العظيم

رابعاً - حدود البحث :

يتحدد نطاق الدراسة في العلاقة بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية وما يرتبط بهذه العلاقة من موضوعات قريبة ومتعلقة بها • ولا يتمرض البحث الى الدخول في تفاصيل الموضوعات التي قد تخرجه عن النطاق المحدد له مثل كيفية وضع معايير للاداء • فهذه موضوع دراسة أخرى •

كما أن البحث لا يتعرض بصورة تفصيلية لجوانب العملية القرائية او مجالات التكامل بين المراجع الداخلي والخارجي في اتجاه ترشيد الادارة الا في الاطار الذي يظهر دور المراجع الداخلي والمراجع الخارجي في ترشيدها بفاعلية أكبر •

خامساً - منهج البحث :

ينهج البحث منهجاً نظرياً تحليلياً لنوعي المراجعة والترابط الموجود بينهما مع استقراء الواقع • وقد اعتمد الباحث في انجاز الدراسة على أسلوبيين :

الاول : أسلوب الدراسة العلمية •

تناولت الدراسة العلمية نوعي المراجعة والترابط الموجود بينهما رغبة في تحقيق التكامل بين المراجعة الداخلية والخارجية • ووضح اطار للتكامل بينهما في المجال التقليدي للمراجعة وفي الاتجاه المعاصر للمراجعة "ترشيد القرارات الادارية" •

وقد استعان الباحث بما جاء بكتب ومراجع ودوريات ونشرات المحاسبة والمراجعة المرتبطة بموضوع البحث •

الثاني : أسلوب المقابلات والاستفسارات •

حيث تم الاتصال الشخصى بالجهاز المركزى للمحاسبات وادارات المراقبة
بالمؤسسات ومكاتب المحاسبة والمراجعة - كمراجع خارجى - وأجهزة
المراجعة الداخلية بالوحدات الاقتصادية ، وقد أفادت هذه الاتصالات
الباحث فى التعرف على واقع العلاقة بين أجهزة المراجعة الخارجية وأجهزة
المراجعة الداخلية .

سادسا - خطة البحث :

تقضى خطة البحث بتقسيم البحث الى قسمين رئيسيين :

القسم الاول :

يتناول القسم الاول الاطار المقترح للتكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة
الخارجية فى أربعة فصول : فى الفصل الاول مقابلة بين نوعى المراجعة للتوصل الى
ضرورة تحقيق التكامل بينهما ، وفى الفصل الثانى ماهية التكامل وأهميته ومجالانسه ،
وفى الفصل الثالث متطلبات التكامل ومشاكله التى تجد حلا فى الاتجاه نحو المهنية
او الاختصاصية فى المراجعة الداخلية موضوع الفصل الرابع .

القسم الثانى :

يتناول كيفية تحقيق التكامل بين نوعى المراجعة فى أربعة فصول : فى الفصل
الاول تحقيق التكامل بين نوعى المراجعة فى المجال التقليدى للمراجعة (الرقابة
الداخلية ، برامج المراجعة ، مراجعة قائمتى المركز المالى والدخل) ، وفى الفصل
الثانى التكامل كآداة لتقريب وجهات النظر فى المراجعة الادارية ، وفى الفصل الثالث
تحقيق التكامل فى الاتجاه المعاصر للمراجعة (ترشيد القرارات ، التكامل فى متابعة
الخطة ، التكامل فى تقييم الاداء) ، وفى الفصل الرابع دراسة موجزة لنظام المراجعة
فى ج . م . ع فى ضوء موضوع البحث للتعرف على واقع العلاقة بين أجهزة المراجعة
الداخلية وأجهزة المراجعة الخارجية .

وقد انتهى البحث بمرغى الخلاصة والنستائج والتوصيات التى توصل اليها
الباحث من دراسته .

القسم الاول

الاطار المقترح للتكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية

ويتناول :

الفصل الاول : اجراء مقابلة بين نوعي المراجعة •

الفصل الثاني : التكامل - ماهيته - مجالاته - أهميته •

الفصل الثالث : متطلبات التكامل ومشاكله •

الفصل الرابع : المهنية في المراجعة الداخلية •

الفصل الاول

اجراء مقابلة بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية

- يتناول هذا الفصل أهمية اخضاع الهيئات المحاسبية للتحقيق من قبل المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية واجراء مقابلة بينهما للتوصل الى ضرورة تحقيق التكامل بينهما .

أصبحت المشروعات الحديثة تكتسب خصائص معينة مثل نمو حجم المشروع وتنوع عملياته وأنشطته ، وقد أشار جون م . فيفنز و فرانك ب . شيبرد الى أن هذا النمو يظهر في صورتين :^(١)

الاولى :

النمو عن طريق التوسع في مبادئ النشاط والبرامج الحالية بإيجاد وسائل إضافية أو مصانع جديدة .

الثانية :

النمو عن طريق التنوع في النشاط وذلك بإعداد برامج متنوعة من النشاط واستحداث سلع جديدة وتنوع الانتاج وإضافة الخدمات اللازمة للانتاج المستحدث .

وأيضاً تتسم المشروعات الحديثة بخاصية زيادة التخصص وتقسيم العمل وهذه الخاصية ترتبت على تزايد أحجام المشروعات وتنوع عملياتها ، والمشروعات الحديثة لا تمشي بمناى عن المجتمع فهي كائنات اجتماعية عليها أن تساهم في تحقيق أهداف المجتمع ، فظهرت أهداف أخرى منافسة لهدف تحقيق أكبر ربح ممكن ، وهي خفض التكلفة وتحسين الانتاجية وإشباع رغبات المستهلكين والمساهمة في تحقيق الرخاء الاقتصادي للمجتمع بصفة عامة .

وفي ضوء ذلك نجد أن المشروعات الحديثة تتسم بمظاهر تؤدي الى تعقيد الوظيفة الادارية ، فأصبحت الادارة تواجه بمشاكل تجهيز المشروع بحاجته من

(١) جون م . فيفنز ، فرانك ب . شيبرد ، التنظيم الإداري ، ترجمة خير الدين عبد القوي ، مراجعة دكتور توفيق رمزي ، (مكتبة النهضة ، القاهرة ١٩٦٥) ، من ص ٥٠٥ الى ص ٥٣٠ .

المعدات الرأسمالية واستبدالها • مشاكل تتعلق بإدارة نشاط المشروع وحمايته
موارد • مشاكل تتعلق بالأفراد العاملين والعلاقات الانسانية • مشاكل تتعلق بتدبير
مصادر الاموال وتكلفة الحصول عليها وعلاقة ذلك بالانتاج والربحية • مشاكل المنافسة
مع المشروعات المثيلة • مشاكل الهيئة والمجتمع والتي تؤثر على المشروع وكيانه •

ولقد تطورت الاساليب الادارية تطورا سريعا لمواجهة المشاكل الادارية
وأصبح أهم مظاهر الادارة في العصر الحديث هو استخدام الاسلوب العلمي نسي
الادارة • في اتخاذ القرارات المختلفة سواء في التخطيط والتنظيم او الرقابة • وبالتالي
ظهرت حاجة الادارة الى اقامة نظام شامل للمعلومات • وأصبحت الادارة في المشروعات
الحديثة تواجه مشكلة الحصول على المعلومات المتعلقة بالاعمال الادارية • فمناصر
العملية الادارية تعتمد أساسا على توفير المعلومات الضرورية والسليمة • فالتخطيط
يبدأ بالمعلومات ويستمر الاعتماد على المعلومات لاتخاذ القرارات النهائية •

(١)

وقد حدد Leonard

احتياجات الادارة من البيانات مثلة في حاجة الادارة الى
معرفة حقائق وأسباب الضياع في الموارد والانشطة والافساراد
والتمويل والعمليات • حاجة الادارة الى معرفة مواطن زبادة
الفاعلية أو الكفاءة وامكانيات خفض التكلفة • حاجة الادارة الى
معرفة المصروفات في العمليات • مساوي الهيكل التنظيمي
والاختناقات في خطوط الانتاج ومشاكل نظام الاتصال وكيفية
تخفيض تكلفة السجلات والنماذج • حاجة الادارة الى معرفة
مستوى التخطيط والانماط غير السليمة • حاجة الادارة الى معرفة
أسباب تخلف السياسات والاجراءات وعدم التجاوب معها • مدى
تحقيق الانظمة لاهدافها ومجالات تحقيقها •

(1) William P., Leonard, The Management Audit, (New
Jersey, Prentice - Hall, Inc., 1963), P. 16.

وبذلك فأننا نجد أن المحاسبة أصبحت تواجه بمشكلة انتاج وتوصيل البيانات المتعلقة بنشاط المشروع الى مجموعة من القراء يهمها أن تتعرف على مثل هذه البيانات .

(١) ويشير البعض في ذلك الى أن الهدف العام للمحاسبة هو امداد البيانات والمعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات الاقتصادية، وأنه يمكن اعتبارها في هذا الشأن كمحطة تفاعل نظامين أولهما للقياس والثاني للاتصال . فالبيانات والمعلومات المحاسبية ماهي في واقع الامر الا نتاج نموذج للقياس كما أن ربطها بالتمسـر في المستهدف منها وتوصيلها للراغبين فيها بالصورة اللازمة يقوم على أركان نموذج الاتصال المحاسبى .

وفي ضوء ما سبق نجد أن البيانات المحاسبية تمثل محورا حيويا له أهميته البالغة سواء على مستوى المشروع أو خارجه ، الامر الذى يؤكد حيوية وأهمية ضرورة تحقيق البيانات المحاسبية .

وقد أوضح ماوتز أن هناك سببين رئيسيين لتحقيق البيانات المحاسبية (٢)

الاول : اعتماد ادارة المشروعات على البيانات المحاسبية عند اتخاذ القرارات .

الثانى : أن البيانات المحاسبية معرضة للاخطاء في مراحل مختلفة .

ويتم تحقيق البيانات المحاسبية عن طريق المراجعة التى تهدف الى التحقق من دقة البيانات والمعلومات المحاسبية وخاصة تلك التى تتولد عن المحاسبة المالية .

(١) دكتور عبد الحى مرعى ، دكتور أحمد نور ، فى المحاسبة المالية ، الجزء الاول ، مقدمة فى المفاهيم والمبادئ والقواعد والاجراءات ، (بيروت ، دار النهضة العربية ، ١٩٧٦) ، ص ٥٥ .

(٢) Mautz, R.K., Fundamentals Of Auditing, (New York, John Wiley & Sons, Inc., 1954), PP. 1 - 5 .

(١)

وتقوم المراجعة أيضا على نموذج للقياس ونموذج للاتصال :
اذ يهدف نموذج القياس في المراجعة الى قياس درجة الثقة في البيانات
الحاسبية والتي تتمكن في نماذج وسجلات وأنظمة المشروع ، وتتوقف درجة الثقة في
البيانات الحاسبية على موضوعيتها ومدى التزامها بمبادئ وقواعد واجراءات القياس
الحاسبى ومدى دقة تعبيرها عن حقيقة موضوع القياس . وذلك فان المراجعة
تضفى على البيانات الحاسبية درجة اكبر من الثقة . بينما يختص نموذج الاتصال فى
المراجعة بتحصيل نتائج القياس الى من يهمه الامر فى صورة مناسبة . فالبيانات
الحاسبية محل اهتمام طوائف كثيرة منها ادارة المشروع ، المساهمين ، الدائنين ،
المستثمرين ، البنوك ، نقابات العمال ، الاجهزة الرقابية والاشراكية وغيرها .

يشير المرعى السابق الى أن الحاسبة تمثل المصدر الاساسى للبيانات فى
المشروع ، وأن المراجعة تمثل أداة المشروع فى تحقيق الدقة فى البيانات . وتنقسم
المراجعة فى ذلك الى مراجعة خارجية يتولى القيام بها مراجع خارجى يختص أساسا فى
التحقق من نتائج القياس فى الحاسبة المالية ، وإلى مراجعة داخلية تتم بمعرفة
مراجعين من داخل الوحدة الحاسبية يقومون بالتحقق من دقة وسلامة البيانات
الحاسبية .

فهل المراجعة الخارجية والمراجعة الداخلية مختلفتان أم متشابهتان ؟ وهل
هذا الاختلاف أو التشابه يفتح المجال للتعاون والتنسيق بين المراجع الخارجى
والمراجع الداخلى بفرض تحقيق التكامل بينهما ؟ هذا ما يشير اليه المبحث
التالى .

(١) دكتور عبد الحى مرعى ، دكتور احمد نور ، مرجع سبق ذكره ، ص ١٥ .

المبحث الاول

أوجه الاختلاف بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية

يمكن تمييز الاختلافات بين نوعي المراجعة الى اختلافات أساسية وأخرى
فرعية ذلك كما يلي :

أولا - من ناحية الهدف :

تهدف المراجعة الداخلية الى التأكد من قوة أنظمة الرقابة الداخلية وصحة
البيانات بالدفاتر أما المراجعة الخارجية فتهدف الى ابداء رأى فنى محايد عمن
مدى دلالة القوائم المالية .

ويرى الباحث أن اختلاف الهدف كاختلاف اساسى يترتب عليه الاختلافات
الفرعية التالية :

١- الاختلاف فى اسلوب التبع :

تتبع المراجعة الداخلية أسلوب الفحص الحسابى اى فحص الدفاتر والسجلات
والمستندات والكشوف التحليلية والقوائم المالية للتأكد من صحة العمليات او البيانات
الموضحة بها من الناحية الحسابية - بينما تتبع المراجعة الخارجية أسلوب الفحص
الحسابى وأسلوب الفحص المستندى وطلب البيانات الايضاحية بهدف جمع أكبر قدر من
الادلة والقرائن التى تفيد عن مدى صحة العمليات المثبتة بالدفاتر والسجلات
وجد يتبها .

٢- الاختلاف فى نطاق العمل :

انتقلت المراجعة الخارجية من مرحلة المراجعة التفصيلية الى مرحلة المراجعة
بالاختبارات لذلك نجد أن المراجع الداخلى فى مركز يسمح له بتوسيع نطاق فحصه

واختبارات نظرا لما يتوفر لديه من وقت وإمكانات تساعد على مراجعة كافة عمليات المشروع ، ذلك في الوقت الذي يضيق فيه نطاق فحص المراجع الخارجي وهو جسد سببين لذلك :^(١)

الاول : عموما تكلفة العمل الذي يؤديه المراجع الخارجي أكبر من تكلفة العمل الذي يؤديه موظف الشركة .

الثاني : يتوقف تقليل المراجع الخارجي لحدود فحصه على مدى تفصيل العمل الذي يؤديه قسم كفا للمراجعة الداخلية بالمشروع .

ثانيا - من ناحية الاستقلال :^(٢)

تختلف درجة الاستقلال التي يتمتع بها كل من المراجع الداخلي والمراجع الخارجي . فالمراجع الداخلي تقوم إدارة المشروع بتميئنه وعزله وتحديد مكافأته لذا فهو تابع لها ويمطئها ولاءه ولا يملئ ذلك عدم تمنحه بأية درجة من الاستقلال اذ يمكن أن تتبع إدارة المراجعة الداخلية الإدارة العليا مباشرة وذلك يتوفر للمراجع الداخلي درجة كافية من الاستقلال .

أما المراجع الخارجي فهو شخص مهني محايد مستقل تماما عن نفوذ إدارة المشروع محل الفحص والمراجعة . اذن الخلاف الاساسي في درجة الاستقلال التسي يتمتع بها كل من المراجع الداخلي والمراجع الخارجي تكمن في أن المراجع الداخلي قد يحصل على قدر مناسب من الاستقلال ولكنه لا يصل أبدا لدرجة الاستقلال الكامل أما المراجع الخارجي فهو يتمتع بالدرجة النهائية من الاستقلال في ممارسة نشاطه .

(1) Mautz, R.K., Op. Cit., P. 338.

(2) Idem.

ويرى الباحث أن الاختلاف في درجة الاستقلال كاختلاف أساسي يترتب عليه
الاختلافات الفرعية التالية :

١- الاختلاف في مجال العمل :

تحدد إدارة المشروع مجال عمل المراجع الداخلي بما يناسب احتياجاتها أما
المراجع الخارجي فإن نطاق عمله يحدده القانون والمرف المحاسبي كما أن
المراجع الداخلي يعمل بصفة مستمرة طوال العام في فحص أوجه نشاط المشروع
بينما يفحصها المراجع الخارجي مرة واحدة في السنة في المال.

٢- الاختلاف في المسؤولية :

تحدد مسؤولية المراجع الداخلي أمام إدارة المشروع مباشرة ويخضع لسلطانها ،
أما المراجع الخارجي فلا يخضع لسلطان المنشأة ويمينه المساهمون ومهتر وكهلا
عنهم ومسئولا أما مهم .

ثالثا - من الناحية الشخصية والتأهيلية :

(١) من يقوم بالمراجعة :

يقوم بالمراجعة الداخلية مراجع من داخل المشروع أى المراجع الداخلي
بينما يقوم بالمراجعة الخارجية مراجع من خارج المشروع أى المراجع الخارجي
أو مراقب الحسابات .

(٢) درجة الكفاية والتأهيل :

يعتمد المراجع الخارجي على مهارته وخبرته المحاسبية والمالية في ممارسة
عمله بجانب أن قانون ممارسة المهنة قد اشترط تأهيدا معيناً لمن يمارس مهنة
الرقابة الخارجية على حسابات المشروعات - بينما المراجع الداخلي وإن كان يعتمد
على خبرته ومهارته أيضا في ممارسة عمله إلا أنه ليس هناك تشريعا معيناً يحدد
تأهيدا معيناً فيمن يعمل مراجعا داخليا لحسابات المشروعات .