

مؤتمر المراجعة الداخلية الأول بالسودان

قاعة الصداقاة ٢٠-٢١ يناير ٢٠٠٨

نحو بناء معايير مراجعة داخلية وطنية

بروفسور/ عبد الماجد عبد الله حسن احمد

FIRST SUDANESE INTERNAL AUDIT CONFERENCE

رغم تعدد الكتابات في مجال علوم الإدارة على وجه العموم ، ورغم تعدد وتباعد آراء الكتاب في تحديد مفهوم ماهية الإدارة ، إلا أنهم خلصوا إلى أنها عملية تحقيق النتائج المرجوة عن طريق التأثير في السلوك الإنساني في نطاق بيئة مناسبة ( Wadia 1966 ) وأن وظائف الإدارة هي التخطيط والتنظيم والتوجيه والرقابة وأن الوظيفة الإدارية لا تخص فرداً واحداً في التنظيم بل تمتد إلى مختلف المستويات الإدارية ، فنجد المدير العام والمدير المالي وغيرهم من مدراء الإدارات المختلفة في التنظيم يمارسون وظائف التخطيط والتنظيم والتوجيه والرقابة ويجمع هؤلاء في أدائهم لهذه الوظائف أهداف مشتركة يتعاونون على تحقيقها ويسعون إلى عدم الانحراف عنها. ولأن العنصر البشري يعتبر من أكثر العناصر تعقيداً فتبرز المشاكل كلما أزداد وكبر حجم التنظيم وأزداد عدد الأفراد الذين يشكلون المستويات الإدارية المختلفة ، فيتطلب الأمر في هذه الحالة وجود سياسات ومعايير وإجراءات تحكم أداء الأنشطة المختلفة داخل التنظيم والتي تكون في مجملها ما يطلق عليها نظام الرقابة الداخلية والتي تحتاج إلى وظيفة تراقب تنفيذها بدقة ، فكانت المراجعة الداخلية والتي تنشأ كوظيفة لمساعدة الإدارة ومهمتها فحص وتقديم الأنشطة ، ولتمارس المراجعة الداخلية هذه الوظيفة فلابد لها أن تكون من أفراد مؤهلين ومعايير تنظم عملها.

## ٢-١

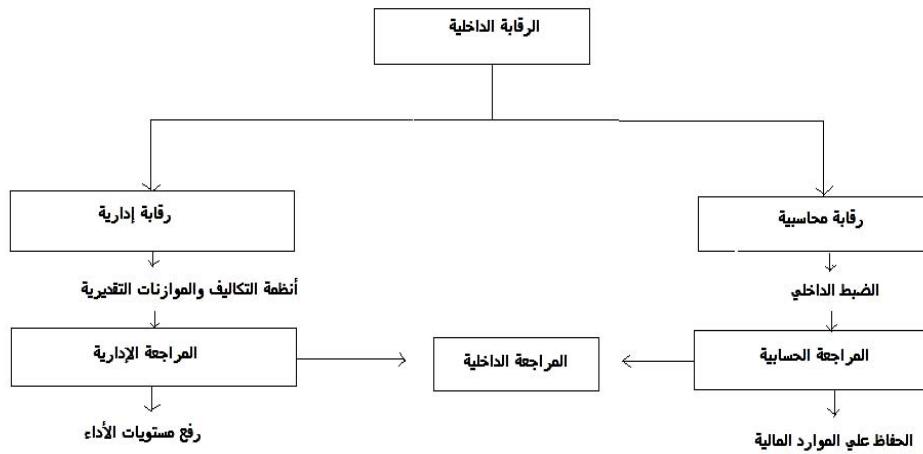
الرقابة والرقابة الداخلية

الرقابة في مفهومها العام عبارة عن مجهد منظم لوضع معايير أو معدلات الأداء وفقاً للأهداف المخطططة وتصميم أنظمة المعلومات المرتدة لمقارنة الأداء الفعلي مع المعايير الموضوعة مقدماً لتحديد مدى وجود اختلافات وقياس درجة معنوياتها أو خطورتها واتخاذ التصرف الذي من شأنه تحقيق ضمان استخدام موارد المؤسسة بأكمل الطرق وأكثرها فعالية لتحقيق أهداف المؤسسة ( Fulman 1978 ).

أما الرقابة الداخلية فقد عرفت بأنها خطوة تنظيمية وكافة الطرق والأساليب التي تتبعها المؤسسة من أجل حماية أصولها والتتأكد من دقة وامكانية الاعتماد على بياناتها المحاسبية وتنمية الكفاءة التشغيلية وتشجع على الالتزام بالسياسات الإدارية ( Welliam & Emerson 1980 ) وقد كان قيام الثورة الصناعية وقيام شركات المساهمة الكبرى وظهور نظرية الشخصية المعنوية وانفصال الملكية عن الإدارة سبباً مباشرأً في الاهتمام بالإدارة لكونها أهم عنصر مؤثر في المشروع . وأيضاً لضخامة تلك المشروعات وتعدد وتعقد العمليات بها كان لزاماً أن يفوض المديرين بعض سلطاتهم لمساعيهم من مدراء الإدارات والفروع . وقد ألقى هذا بظلال جديدة على الرقابة الداخلية وأهدافها حيث اتسع نطاقها وتحطي الإشراف على النواحي المالية والمحاسبية في التنظيم إلى النواحي الإدارية ، وأصبحت الرقابة الداخلية تتضمن ناحتين ، رقابة محاسبية ( مالية ) ورقابة إدارية وتشمل الرقابة المحاسبية خطوة التنظيم والوسائل والإجراءات التي تختص بصفة أصلية بالحفاظ على أصول المشروع ( الضبط الداخلي ) والتتأكد من دقة البيانات المحاسبية . أما الرقابة الإدارية فتشمل خطه التنظيم والوسائل المختصة بتحقيق أكبر كفاية إنتاجية ممكنة وضمان تحقيق السياسات الإدارية ، وترتبط تلك الرقابة الإدارية بأنظمة التكاليف والموازنات وتقارير الأداء وبرامج التدريب ( جلال .... )

ويحتاج تحقيق كل ذلك إلى جهاز مقدر للمراجعة الداخلية . والشكل التالي يوضح أنظمة الرقابة الداخلية بشقيها الإداري والمحاسببي .

المصدر: جلال مطاوع، الاتجاهات الحديثة في المراجعة (بدون)



وأوضح من هذا الشكل شمول الرقابة الداخلية على جميع أنشطة المؤسسة من مالية وإدارية وأن المراجعة الداخلية جزء من الرقابة الداخلية ، وهناك هدف هام بين طيات مشتملات الرقابة الداخلية بشقيها وهو تحقيق الرقابة الداخلية هدف التوفيق بين تصرفات وسلوك العاملين وأهداف المؤسسة التشغيلية التي تسعى إلى تحقيقها ، ولابد من الإشارة هنا أن هناك عوامل أخرى عديدة ساعدت وبشكل فعال على ظهور الحاجة إلى المراجعة الداخلية ومنها:

- ١) الحاجة إلى بيانات دورية دقيقة تعاون على اتخاذ القرارات.
- ٢) الرغبة في تقاضي إعطاء بيانات خاطئة للجهات الحكومية وغيرها.
- ٣) مسؤولية الإدارة عن حماية أموال المنشأة.
- ٤) تطور إجراءات المراجعة.

### المراجعة الداخلية

٣-١

لقد نشأت المحاسبة وتطورت عبر مراحل عديدة وكان من أهم مراحل تطورها في عصر النهضة التجارية في أوروبا في القرن الرابع عشر الميلادي ، وكان ظهور الاتحاد الدولي للمحاسبين إلى حيز الوجود نتيجة لمبادرات قدمت سنة ١٩٧٣ وافق عليها المؤتمر الدولي للمحاسبين الذي عقد في ميونخ عام ١٩٧٧ أثراً عظيمًا في وضع معايير محاسبة دولية وهي مهمة الاتحاد التي تتركز في تطوير وتحسين مهنة المحاسبة في العالم بمعايير متجانسة قادرة على تقديم خدمات ذات جودة عالية وطال الاهتمام مجال المراجعة حيث كانت إحدى لجانها مهمتها وهدفها هو تحسين جودة ووحدة الممارسة والتي انتهت أيضًا بمعايير تنظم ممارستها وضبطها.

أما المراجعة الداخلية فقد ظهرت متأخرة عن الخارجية وقد ظهرت هي الأخرى نتيجة الحاجة إليها ، كما أنه وبقدر تزايد وتتنوع هذه الحاجة يزداد التطور في المراجعة الداخلية .

ترجع بداية الاهتمام المهني بالمراجعة الداخلية إلى إنشاء معهد المراجعين الداخليين The Institute of Internal Auditors في الولايات المتحدة الأمريكية عام ١٩٤١ وهذه الخطوة كانت هي الأساسية في مجال التجسيد المهني للمراجعة الداخلية وقد عمل المعهد على تدعيم وتطوير المراجعة الداخلية عن طريق بذل الجهود المختلفة في تهيئة الفرصة لبحث وتطوير هيكل عام للمعرفة لمهنة المراجعة الداخلية وإعداد قائمة بمسؤوليات المراجع الداخلي وكذلك إعداد دليل لأداب وأخلاقيات مهنة المراجعة الداخلية ووضع برنامج تعليمي مستمر وأيضاً وضع البرامج الازمة لتأهيل وتخريج المراجع الداخلي المعتمد . ومن أكبر جهود هذا المعهد الفعالة إصدارة لمعايير المراجعة الداخلية في عام ١٩٧٨ . تلك المعايير التي تتبعها معظم الدول .

لقد عرفت المراجعة الداخلية بأنها مجموعة من أوجه النشاط المستقلة داخل المنشأة تشنّها الإدارة ل القيام بخدمتها في تحقيق العمليات بشكل مستمر ، هذا التعريف يوضح أن خدمات المراجعة الداخلية يمكن وصفها بأنها خدمات وقائية Constructive وإنسانية Productive للإدارة فهي وقائية لأنها تحمي أموال المنشأة والخطط الإدارية من الانحراف وهي إنسانية لأنها تضمن دقة البيانات التي تستخدمها الإدارة في توجيه السياسات العامة للمنشأة

ولأنها أيضاً تدخل التحسينات على الطرق الإدارية والرقابية لتلائم التطورات الجارية ( متولي ١٩٦٨ )  
وتحمي المراجعة الداخلية بخصائص عديدة تؤدي في النهاية إلى مساعدة الإدارة ومنها :

١) المراجعة الداخلية هي أحدى إدارات أو أقسام المنشأة المهمة في تحقيق أغراض المنشأة فهي العين  
الرقابية المفتوحة دوماً .

٢) هي وسيلة لتقدير أنظمة الرقابة الداخلية .

٣) هي أيضاً نشاط يتميز بالاستمرارية خلال السنة المالية ومراجعتها شاملة لكافة أوجه النشاط .

٤) وهي وظيفة استشارية وتسعى لخدمة الإدارة .

٥) وكلما كانت قوية ساعدت المراجعين الخارجيين في أدانه لمهمته .

أن فعالية الإدارة لا تزال الاهتمام المعني لكل الأطراف المعنية فإن لم تدر المنشأة بشكل جيد فسوف يعاني المجتمع  
وفي الوقت ذاته أصبح دور الإدارة أكثر تعقيداً بسبب التغيرات السريعة في البيئة الخارجية والأدوات الجديدة المتاحة  
للمديرين ، كل هذه العوامل وأخرى عديدة تتفاعل لجعل مساعدة الإدارة بكل الطرق العملية الممكنة ضرورية  
وهامة ( Haward 1970 ) وبالرجوع لتعريف الرقابة الداخلية السابق وشموله للجوانب المحاسبية والإدارية ، نجد  
أن المراجعة الداخلية وفي ظل هذا العمل الضخم يقع على عاتقها القيام بعملية المراجعة المستمرة لتحقق الرقابة  
الداخلية مما يفرض الحاجة إلى معايير تنظم ممارستها وضبطها .

#### ٤- معايير المراجعة الداخلية

يقصد بالمعايير المقياس أو الأصل ، وهي ترجمة الكلمة الإنجليزية Standard ويطلق عليها كلمة قاعدة أيضاً  
وفي اللغة بأنها نموذج يوضع يقاس على ضوء وزن شيء أو طوله أو درجة جودته ويقصد بها في مجال  
المحاسبة المرشد الأساسي لقياس العمليات والأحداث والظروف التي تؤثر على المركز المالي ( حكمت ١٩٩٥ )  
وتقضى المعايرة القيام بالبحوث العلمية والتجارب المعملية بقصد إعداد مجموعة مواصفات وشروط وكميات محددة  
تقررها الإدارة للشيء ( المعاير ) وتتصدرها كقانون ملزم للمسؤولين المختصين وهذه المواصفات أو الشروط  
أو الكميات المقررة هي ما تسمى بالمعايير ( بلع ١٩٩٠ ) .

##### أ- الحاجة إلى معايير المراجعة الداخلية

لا نريد هنا أن نستعرض تجارب الدول في إصدار معايير المراجعة الداخلية وظروف حاجتها إليها رغم تشابه  
عوامل الاحتياج بين الدول المختلفة ، ولكن نريد أن نتساءل عن مدى حاجتنا في السودان إلى معايير مراجعة  
داخلية وطنية وملزمة رغم انتذوب بصورة ما وترتبط بالنشاط الاقتصادي العالمي .

أن الإجابة على هذا السؤال سهل ويأتي منطقياً وهو أن الحاجة إليها ملحة أما الأسباب فهي كثيرة ومنها:

١) التوسيع الكبير والقفزة العالية والسرعة في النشاط الاقتصادي بالبلاد بعد اكتشاف وإناج وتسويق  
البترول وازدياد الشركات الاستثمارية الكبرى .

٢) التطور التشريعى بالبلاد وقيام سوق الأوراق المالية .

٣) توسيع النشاط الحكومي وتبني قواعد محاسبية جديدة في المحاسبة الحكومية .

٤) معايير المراجعة سواء كانت خاصة ببعض الدول أو تلك التي تأخذ الصفة الدولية قد لا تلائم بشكل  
كامل للبيئة في السودان .

٥) اتفاقيات السلام التي تأخذ فيها السلطة والثروة حيزاً كبيراً .

٦) أن الظروف والأسباب التي دعت الدول المختلفة أن تصدر معاييرها الوطنية أو تبني بعض معايير  
الدول الأخرى متوفرة الآن بالنسبة لسودان .

##### ب- القدرة على وضع المعايير

(١) إذا ما توصلنا إلى أهمية وضرورة إصدار معايير مراجعة وطنية سواء كانت للمراجعة الداخلية أو المرجعة  
الخارجية فلابد لنا أن ننظر أولاً أين نقف الأن ، هل لدينا أي قدر من المعايير الوطنية لنبني عليها ، وهل لدينا  
القدرة على وضع تلك المعايير بقسم ...

يقسم بعض الكتاب ( Wallace ) الدول على أساس قدرتها على وضع معايير المحاسبة عموماً إلى:-

١) الدول التي تضع المعايير دون الرجوع إلى الدول الأخرى أو بالرجوع إليها بصورة طفيفة ، فهذه الدول  
لديها إجراءات متقدمة لوضع المعايير .

٢) الدول التي تمزج بين المعايير من مصادر خارجية والمعايير المولدة محلياً .

٣) الدول التي تأخذ المعايير المعدة في الدول الأخرى أو من قبل الوكالات الأخرى خارج دولتهم بدون التأكيد  
من أن تلك المعايير ملائمة لبيئتهم بسبب افتقارهم إلى المقدرة والطاقة اللازمة لوضع معايير خاصة  
بها .

(٢) لا نحتاج إلى كبير عناء في تحديد أين يقع السودان بين هذه الدول ، إذ أنه يقع في المجموعة الثانية بالنسبة للنشاط الحكومي حيث يشتمل قانون المرابع على بعض المعايير ( بالنسبة للمراجعة العامة الحكومية ) كمعايير التأهيل والسلوك ... إلخ. أما في مجال النشاط الريحي فإن موضع السودان هو المجموعة الثالثة.

لقد جرت محاولات في السودان لوضع معايير للمحاسبة ، وهي في رأي بعض الكتاب ( مصطفى ٢٠٠٧ ) عبارة عن تعريب بعض المعايير المحاسبية الدولية ودون النظر في إيجاد إطار فكري وجهد حقيقي لوضع معايير محاسبة سودانية تناسب متغيرات البيئة السودانية والأهداف الحالية والمستقبلية . وأوري من جانبي أن هذا الجهد لا بد أن يتم كجهد مقدر ، فإذا ما توافرت القناعة بأن ترجمتها واعتمادها كمعايير وطنية أمر لا غبار عليه بل قد يكون مطلوباً ومخرجاً أفضل أما إذا لم تراعي ظروف البيئة فإنه يكون عملاً مرفوضاً .

بالنسبة لمعايير المراجعة الداخلية فليس هناك جهد ظاهر إلا ما تتوافق بعضاً منه بين طيات لوائح المراجعة الداخلية في القطاع الحكومي ، وفي الإجابة على القدرة على وضع المعايير فإن هذه القدرة متوفرة الآن ممثلة في أستاذة المحاسبة الذين تزخر بهم الجامعات السودانية وممارسي المهنة الذين اكتسبوا خبرات عالية .

أن أهم ركيزة لإصدار معايير مراجعة سواء كانت مراجعة خارجية أو مراجعة داخلية هي الكيان الذي ينطوي به إعداد المعايير وإصدارها بموجب قانون من الدولة وإيجاد هذا الكيان يختلف من دولة إلى أخرى . أما في السودان فقد حدد قانون مجلس تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة لسنة ٢٠٠٤ اختصاصات المجلس باعتباره الكيان المختص ومنها ما ورد في المادة (٥) على النحو التالي:

- أ- الارتقاء بمهنة المحاسبة والمراجعة فكرياً ومهنياً وتفعيل دورها في دعم قيم المجتمع والحفاظ على الحقوق العامة والمساعدة في تحقيق العدالة المنشودة في إطار الحياد والاستقلالية المهنية التامة .
  - ب- ترسیخ مبادئ مهنة المحاسبة والمراجعة وتوحيد مسمياتها ومفاهيمها وأهدافها في ضوء التجارب المحلية والتطورات الدولية .
  - ج- تطوير مهنة المحاسبة والمراجعة وتطوير الإدارة المالية وجميع العلوم المتعلقة بها .
  - د- التنسيق مع المؤسسات العلمية بشأن المناهج ومستوى التأهيل والتدريب في كليات ومعاهد المحاسبة لنفي بالمستوى المطلوب ولتضمن مستوى علمي رفيع للمحاسبين والمراجعين .
  - هـ- وضع الضوابط الكفيلة بالمحافظة على أخلاقيات مهنة المحاسبة والمراجعة .
  - و- التنسيق مع المنظمات والجمعيات المهنية المحلية والإقليمية والدولية ذات العلاقة بمهنة المحاسبة والمراجعة .
- ومن أهم ما جاء في فقرات هذا القانون الفقرة (أ) من المادة (٦) والتي تنص على الآتي:
- "أجازة وتعديل معايير المحاسبة والمراجعة بما يتفق مع المعايير العالمية "
- ولا شك أن توافر القانون الصادر من الدولة ولجعل هذه النقطة هو مدخل ممتاز لوضع معايير وطنية تناسب البيئة في السودان وتوافر القانون هو نصف الطريق بل قد يكون ثلاثة أرباع الطريق.
- أما فيما يتعلق بالنشاط الحكومي فإن الفقرة (٢) من المادة ٢٠٥ من دستور السودان الانتقالي لسنة ٢٠٠٥ تنص على الآتي:

"يضع ديوان المراجعة القومي معايير للمراجعة في السودان ويولى الرقابة على الأداء المالي للحكومة القومية .... ألح هذه النصوص تشير بوضوح إلى الكيانات التي أنيط بها وضع وإجازة معايير المراجعة ، وأن لم تنص اللوائح التي لم تر النور حتى الآن بالنسبة لمجلس تنظيم المحاسبة على أن المعايير المذكورة تتضمن معايير المراجعة الداخلية فإن الفرصة تكون مناسبة لإنشاء كيان للمراجعة الداخلية في السودان على غرار معهد المراجعين الداخليين بالولايات المتحدة الأمريكية خاصة ولدينا أثر جيد في مجال المراجعة الداخلية في النظام الحكومي في السودان حيث بدأت محاولات إنشائها ككيان مستقل منذ بدايات الثمانينيات من القرن الماضي وسارت بخطوات ثابتة إلى أن أصبحت كياناً مستقلاً وتسير نحو الاستقلالية الحقيقة بوضع تشريع لها ، وأوري ضم الجهات بينها وبين المراجعة القومية و مجلس تنظيم مهنة المحاسبة وإنشاء تنظيم ( معهد ) يعني بالمراجعة الداخلية لاستمرار البحث في هذا المجال الخطير وإصدار المعايير وملحقاتها بالتطوير مع المستجدات في حركة التطور السريعة للنشاط الاقتصادي في بلادنا . وحتى يتم ذلك أري تبني معايير المراجعة الداخلية الصادرة عن معهد المراجعين الداخليين بالولايات المتحدة بعد دراسة متعمقة وتطبيعها لتتناسب البيئة في السودان خاصة ومعايير هذا المعهد تتضمن الجوانب الأساسية الهامة في معايير المراجعة الداخلية ومنها :

- ١) المعايير الخاصة بالاستقلال المهني .
- ٢) المعايير الخاصة بكفاءة الأداء .
- ٣) المعايير الخاصة بنطاق العمل .
- ٤) المعايير الخاصة بتنفيذ أعمال المراجعة الداخلية .
- ٥) المعايير الخاصة بإدارة العمل في إدارة أو قسم المراجعة الداخلية .

وهي تعطي أرضية جيدة لإنشاء معايير وطنية .

صحيح أن دراسة معايير المراجعة الداخلية لمختلف الدول وتجاربها أمر ضروري قبل البدء في تبني آية معايير جديدة ، إلا أننا نجد أن معايير المراجعة الداخلية الأمريكية هي العالمية الآن وهي مقبولة ويمكن تطبيقها للتلاميذ السودانية ، وهذا لا شك يقصر الطريق بكشف الموضع التي لا تتلاءم مع متغيرات البيئة بإعادة صياغتها.