

مؤتمر المراجعة الداخلية الأول بالسودان

قاعة الصداقة 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 علي وجه العموم ، ورغم تعدد وتباين آراء الكتاب في تحديد مفهوم ماهية الإدارة ، إلا أنهم خلصوا إلي 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 إلي 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 علي تحقيقها ويسعون إلي عدم الانحراف عنها. ولأن العنصر البشري يعتبر من أكثر العناصر تعقيداً فتبرز المشاكل كلما ازداد وكبر حجم التنظيم وازداد 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 إلي وظيفة تراقب تنفيذها بدقة ، فكانت المراجعة الداخلية والتي تنشأ كوظيفة لمساعدة الإدارة ومهمتها فحص وتقويم الأنشطة ، ولتتمارس المراجعة الداخلية هذه الوظيفة فلا بد لها أن تكون من أفراد مؤهلين ومعايير تنظم عملها.

الرقابة والرقابة الداخلية

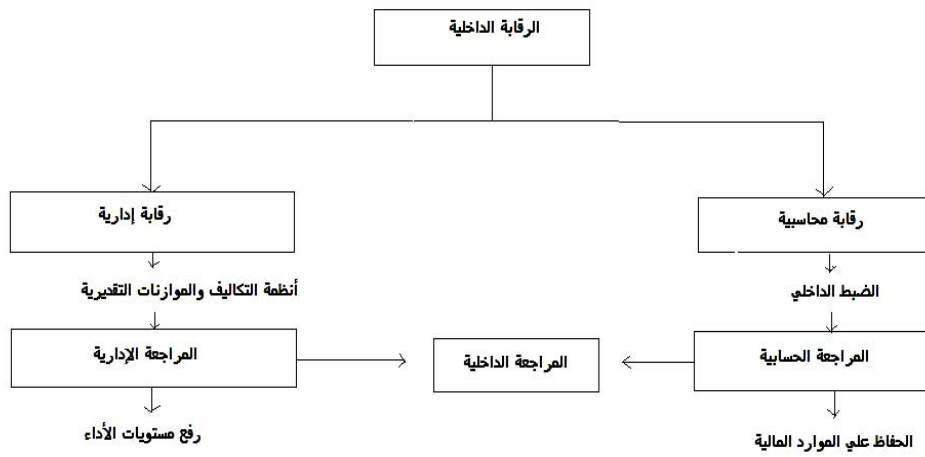
٢-١

الرقابة في مفهومها العام عبارة عن مجهود منظم لوضع معايير أو معدلات الأداء وفقاً للأهداف المخططة 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 بأكفا الطرق وأكثرها فعالية لتحقيق أهداف المؤسسة (Fulman 1978) .

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

ويحتاج تحقيق كل ذلك إلي جهاز مقتدر للمراجعة الداخلية . والشكل التالي يوضح أنظمة الرقابة الداخلية بشقيها الإداري والمحاسبي.

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



واضح من هذا الشكل شمول الرقابة الداخلية علي 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 إلي تحقيقها ، ولابد من الإشارة هنا أن هناك عوامل أخرى عديدة ساعدت وبشكل فعال علي ظهور الحاجة إلي المراقبة الداخلية ومنها:

- (١) الحاجة إلي بيانات دورية دقيقة تعاون علي اتخاذ القرارات.
- (٢) الرغبة في تفادي إعطاء بيانات خاطئة للجهات الحكومية وغيرها.
- (٣) مسئولية 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 إلي حيز الوجود نتيجة لمبادرات قدمت سنة ١٩٧٣ وافق عليها المؤتمر الدولي للمحاسبين الذي عقد في ميونخ عام ١٩٧٧ أثراً عظيماً في وضع معايير محاسبية دولية وهي مهمة الاتحاد التي تتركز في تطوير وتحسين مهنة المحاسبة في العالم بمعايير متجانسة قادرة علي تقديم خدمات ذات جودة عالية وطال الاهتمام مجال المراجعة حيث كانت إحدى لجانها مهمتها وهدفها هو تحسين جودة ووحدة الممارسة والتي انتهت أيضاً بمعايير تنظم ممارستها وضبطها.

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

ترجع بداية الاهتمام المهني بالمراجعة الداخلية إلي 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 علي تدعيم وتطوير المراجعة الداخلية عن طريق بذل الجهود المختلفة في تهيئة الفرصة لبحث وتطوير هيكل عام للمعرفة لمهنة المراجعة الداخلية وإعداد قائمة بمسئوليات المراجع الداخلي وكذلك إعداد دليل لأداب وأخلاقيات مهنة المراجعة الداخلية ووضع برنامج تعليمي مستمر وأيضاً وضع البرامج اللازمة لتأهيل وتخريج المراجع الداخلي المعتمد . ومن أكبر جهود هذا المعهد الفعالة إصداره لمعايير المراجعة الداخلية في عام ١٩٧٨ . تلك المعايير التي تتبناها معظم الدول .

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

ولأنها أيضاً تدخل التحسينات علي الطرق الإدارية والرقابية لتلاحق التطورات الجارية (متولي ١٩٦٨)
وتتميز المراجعة الداخلية بخصائص عديدة تؤدي في النهاية إلى مساعدة الإدارة ومنها :
(١) المراجعة الداخلية هي إحدى إدارات أو أقسام المنشأة المهمة في تحقيق أغراض المنشأة فهي العين الرقابية المفتوحة دوماً .

- (٢) هي وسيلة لتقويم 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 المراجع الخارجي في أدائه لمهمته .

أن فعالية الإدارة لا تزال الاهتمام الرئيسي 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 وعوامل أخرى عديدة تتفاعل لتجعل 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 علي عاتقها القيام بعملية المراجعة المستمرة لشقي الرقابة الداخلية مما يفرض الحاجة إلى معايير تنظم ممارستها وضبطها .

٤-١ معايير المراجعة الداخلية

يقصد بالمعيار المقياس أو الأصل ، وهي ترجمة للكلمة الإنجليزية Standard ويطلق عليها كلمة قاعدة أيضاً وفي اللغة بأنها نموذج يوضع يقاس علي ضوئه وزن شيء أو طوله أو درجة جودته ويقصد بها في مجال المحاسبة المرشد الأساسي لقياس العمليات والأحداث والظروف التي تؤثر علي المركز المالي (حكمت ١٩٩٥) وتقضي المعايير القيام بالبحوث العلمية والتجارب العملية بقصد إعداد مجموعة مواصفات وشروط وكميات محددة تقررها الإدارة للشيء (المعايير) وتصدرها كقانون ملزم للمسؤولين المختصين وهذه المواصفات أو الشروط أو الكميات المقررة هي ما تسمى بالمعايير (بلبع ١٩٩٠) .
أ- الحاجة إلى معايير للمراجعة 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 أننا نذوب بصورة ما ونرتبط بالنشاط الاقتصادي العالمي .
أن الإجابة علي هذا السؤال سهل ويأتي منطقياً وهو أن الحاجة إليها ملحة أما الأسباب فهي كثيرة ومنها:

- (١) التوسع الكبير والقفزة العالية والسريعة في النشاط الاقتصادي بالبلاد بعد اكتشاف وإنتاج وتسويق البترول وازدياد الشركات الاستثمارية الكبرى .
(٢) التطور التشريعي بالبلاد وقيام سوق الأوراق المالية .
(٣) توسع 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 متوافرة الآن بالنسبة للسودان .

ب - القدرة علي وضع المعايير

(١) إذا ما توصلنا إلى أهمية وضرورة إصدار معايير مراجعة وطنية سواء كانت للمراجعة الداخلية أو المراجعة الخارجية فلا بد لنا أن ننظر أولاً أين نقف الآن ، هل لدينا أي قدر من المعايير الوطنية لنبنى عليها ، وهل لدينا القدرة علي وضع تلك المعايير بقسم ...

يقسم بعض الكتاب (Wallace) الدول علي أساس قدرتها علي وضع معايير المحاسبة عموماً إلي:-

- (١) الدول التي تضع المعايير دون الرجوع إلي 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 دولهم بدون التأكد من أن تلك المعايير ملائمة لبيئتهم بسبب افتقارهم إلي 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 المراجع علي بعض المعايير (بالنسبة للمراجعة العامة الحكومية) كمعايير التأهيل والسلوك ... إلخ. أما في مجال النشاط الربحي فإن موضع السودان هو المجموعة الثالثة.

لقد جرت محاولات في السودان لوضع معايير للمحاسبة ، وهي في رأي بعض الكتاب (مصطفى ٢٠٠٧) عبارة عن تعريب لبعض المعايير المحاسبية الدولية ودون النظر في إيجاد إطار فكري وجهود حقيقي لوضع معايير محاسبة سودانية تناسب متغيرات البيئة السودانية والأهداف الحالية والمستقبلية . وأري من جانبي أن هذا الجهد لابد أن يثمن 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 تتوافر بعضاً منه بين طيات لوائح المراجعة الداخلية في القطاع الحكومي ، وفي الإجابة علي القدرة علي وضع المعايير فإن هذه القدرة متوفرة الآن ممثلة في أساتذة 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 ينابط به إعداد المعايير وإصدارها بموجب قانون من الدولة وإيجاد هذا الكيان يختلف من دولة إلي 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) علي النحو التالي:

أ- الارتقاء بمهنة المحاسبة والمراجعة فكرياً ومهنياً وتفعيل دورها في دعم قيم المجتمع والحفاظ علي الحقوق العامة والمساعدة في تحقيق العدالة المنشودة في إطار الحياد والاستقلالية المهنية التامة .

ب- ترسيخ 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 ومستوي التأهيل والتدريب في كليات ومعاهد المحاسبة لتفي بالمستوي المطلوب ولتضمن مستوي علمي رفيع للمحاسبين والمراجعين .

هـ- وضع الضوابط الكفيلة بالمحافظة علي 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 علي الآتي:

" أجازة وتعديل معايير المحاسبة والمراجعة بما يتفق مع المعايير العالمية "

ولا شك أن توافر القانون الصادر من الدولة ولجمل هذه النقاط 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 علي الآتي:

" يضع ديوان المراجعة القومي معايير للمراجعة في السودان ويتولى الرقابة علي الأداء المالي للحكومة القومية إلخ هذه النصوص تشير بوضوح إلي الكيانات التي أنيط بها وضع وإجازة معايير المراجعة ، وأن لم تنص اللوائح التي لم تر النور حتى الآن بالنسبة لمجلس تنظيم المحاسبة علي أن المعايير المذكورة تشمل معايير المراجعة الداخلية فإن الفرصة تكون مناسبة لإنشاء كيان للمراجعة الداخلية في السودان علي غرار معهد المراجعين الداخليين بالولايات المتحدة الأمريكية خاصة ولدينا أرث 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 إلي أن أصبحت كياناً مستقلاً وتسير نحو الاستقلالية الحقيقية بوضع تشريع لها ، وأري ضم الجهود بينها وبين المراجعة القومية ومجلس تنظيم مهنة المحاسبة وإنشاء تنظيم (معهد) يعني بالمراجعة الداخلية لاستمرار البحوث في هذا المجال الخطير وإصدار المعايير وملاحقاتها 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 وتطويعها لتناسب 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 أية معايير جديدة ، إلا أننا نجد أن معايير المراجعة الداخلية الأمريكية هي العالمية الآن وهي مقبولة ويمكن تطويعها لتلائم البيئة السودانية ، وهذا لا شك يقصر الطريق بكشف المواضع التي لا تتلاءم مع متغيرات البيئة بإعادة صياغتها.