

دليل الممارسات الجيدة الدولية

# تقويم وتحسين الرقابة الداخلية بالمنشآت

ترجمة وتعريب

الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين  
رمضان ١٤٣٤هـ (يوليو ٢٠١٣م)

إصدار

الاتحاد الدولي للمحاسبين  
يونيو ٢٠١٢م

الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين

S O C P A



الإصدار باللغة العربية برعاية



يوزع مجاناً ولا يباع

هذا الإصدار والمعنون بـ «تقويم وتحسين الرقابة الداخلية بالمنشآت» هو من إصدارات لجنة المحاسبين المهنيين في عالم الأعمال التابعة للاتحاد الدولي للمحاسبين ونُشر باللغة الإنجليزية في شهر يونيو ٢٠١٢م، وتمت ترجمة الإصدار إلى اللغة العربية بواسطة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين في شهر يوليو ٢٠١٣م وبموافقة الاتحاد الدولي للمحاسبين. ولا يتحمل الاتحاد الدولي للمحاسبين أية مسؤولية عن دقة واكتمال الترجمة أو عن الإجراءات التي يمكن أن تترتب نتيجة لذلك. ويعد النص المعتمد لجميع إصدارات الاتحاد الدولي للمحاسبين هو النص المنشور باللغة الإنجليزية.

النص باللغة الإنجليزية لتقويم وتحسين الرقابة الداخلية بالمنشآت © ٢٠١٢ من قبل الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC). جميع الحقوق محفوظة.

النص باللغة العربية لتقويم وتحسين الرقابة الداخلية بالمنشآت © ٢٠١٣ من قبل الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC). جميع الحقوق محفوظة.

تقويم وتحسين الرقابة الداخلية بالمنشآت :

Evaluating and Improving Internal Control in Organizations ISBN: 978-3-123-60815-1

٢ الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، ١٤٣٤هـ

فهرسة مكتبة الملك فهد الوطنية أثناء النشر

الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين

تقويم وتحسين الرقابة الداخلية بالمنشآت / الهيئة السعودية للمحاسبين

القانونيين - الرياض ، ١٤٣٤هـ

٤٠ ص، ١٧×٢٤سم

ردمك: ٩٧٨-٩٩٦٠-٨٠٧-٣٩-٣

١- الرقابة الداخلية ٢- الرقابة المالية ٣- التقارير المالية  
أ.العنوان

١٤٣٤/٨٢٧٢

ديوي ٦٥٨.١٥

رقم الإيداع: ١٤٣٤/٨٢٧٢

ردمك: ٩٧٨-٩٩٦٠-٨٠٧-٣٩-٣



# تمهيد

بسم الله الرحمن الرحيم

قامت الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، ممثلة في لجنة المحاسبين في قطاعات الأعمال، بترجمة وتعريب الإصدار المعنون بـ (تقويم وتحسين الرقابة الداخلية بالمنشآت)، والصادر عن الاتحاد الدولي للمحاسبين، وذلك بعد حصول الهيئة على موافقة الاتحاد الدولي على ترجمته للغة العربية.

تمثل الرقابة الداخلية عنصراً مهماً في نظام حوكمة المنشأة والقدرة على إدارة المخاطر، وتعد الأساس الذي يدعم تحقيق أهداف المنشأة وتعزيز وحماية قيمتها. ويقدم هذا الإصدار إرشادات للممارسات الدولية الجيدة في مجال زيادة فعالية نظم الرقابة الداخلية في المنشآت بمختلف أنواعها، وتحسينها بشكل مستمر.

وتأتي ترجمة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين لهذا الإصدار في إطار جهودها لنقل أفضل الممارسات على المستوى الدولي في مجال مهنة المحاسبة والمراجعة، وما يرتبط بها من مجالات. وتأمل الهيئة أن يمثل هذا الإصدار مرجعاً مفيداً لكافة المنشآت في المملكة العربية السعودية بشكل خاص، و في العالم العربي بشكل عام، بما يحقق مزيداً من الارتقاء بمستوى الأداء المهني وتأسيس معايير وممارساته.

وتشكر الهيئة كل من ساهم في ترجمة وإخراج هذا الإصدار، وتخص بالشكر الأستاذ الدكتور أحمد محمد زامل نائب رئيس الجامعة المصرية اليابانية للعلوم والتكنولوجيا الذي قام بمهمته ترجمة هذا الإصدار إلى اللغة العربية. كما تخص بالشكر أيضاً رئيس وأعضاء لجنة المحاسبين في قطاعات الأعمال بالهيئة على جهودهم في متابعة ومراجعة الإصدار حتى خرج للنور. كما تشكر الهيئة شركة عسير للتجارة والسياحة والصناعة والزراعة والعقارات وأعمال المقاولات على رعايتها لهذا الإصدار وتحمل تكاليف طباعته .

والله الموفق،،،

أمين عام الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين

د.أحمد بن عبدالله المغامس



إن رسالة الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC، هي خدمة المصلحة العامة عن طريق: المساهمة في تطوير، تبني وتطبيق معايير وأدلة مهنية عالية الجودة، والمساهمة في تطوير منشآت وشركات مهنية في مجال المحاسبة، وممارسة عملية عالية الجودة من جانب المحاسبين المهنيين، لدعم وتعزيز قيم هؤلاء المحاسبين في جميع أنحاء العالم؛ وطرح القضايا التي تمس المصلحة العامة، الأمر الذي يصب في صميم تخصص مهنة المحاسبة.

تخدم لجنة المحاسبين المهنيين في عالم الأعمال PAIB، أعضاء الإتحاد الدولي للمحاسبين من الهيئات والمحاسبين المهنيين في جميع أنحاء العالم، الذين يعملون في قطاعات التجارة، الصناعة، الخدمات المالية، التعليم، والقطاع العام والقطاع غير الهادف، إلى الربح. وهدفها، هو المساهمة في تعزيز مكانة المحاسبين المهنيين في عالم الأعمال. ولتحقيق ذلك يجب:

- زيادة الوعي بالدور المهم الذي يلعبه المحاسبون المهنيون في زيادة قيمة المنشأة، والحفاظ عليها، والتقرير عنها لذوي المصالح.
- دعم أعضاء الإتحاد الدولي للمحاسبين في مجال تعزيز جدارة وقدرة أعضائها، حتى يقوموا بالدور المأمول. ويتحقق هذا الأمر عن طريق تيسير عملية الاتصال والمشاركة بين الأعضاء في الممارسات والأفكار الجيدة.

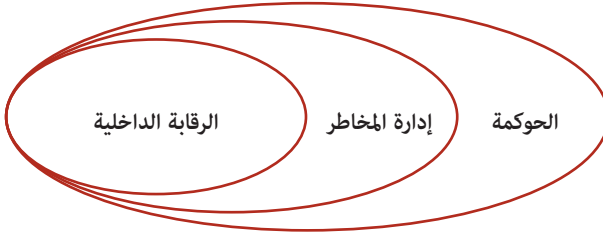
Copyright © June 2012 by the International Federation of Accountants (IFAC). For copyright, trademark, and permissions information, please see page 37

## دليل الممارسات العملية الجيدة تقويم وتحسين الرقابة الداخلية في منشآت الأعمال

صفحة	المحتويات
٦	مقدمة
٧	أهمية الرقابة الداخلية
٨	الأدوار التي يلعبها المحاسبون المهنيون في عالم الأعمال
٩	المبادئ الأساس لتقويم وتحسين الرقابة الداخلية
١١	ماذا ينبغي أن يكون عليه نطاق الرقابة الداخلية؟
١٤	من المسؤول عن نظام الرقابة الداخلية؟
١٦	ما المسؤوليات / الإجراءات التي ينبغي توقعها من الهيئة الإدارية والإدارة؟ كيف يمكن الوصول إلى اهتمام حقيقي من جانب الإدارة بشأن تحقيق أهداف الرقابة الداخلية؟
١٧	كيف ينبغي أن يضطلع المشاركون في نظام الرقابة الداخلية بالمسؤوليات الملقاة على عاتقهم؟
١٩	كيف يتم اختيار وتطبيق، واستخدام أساليب الرقابة الداخلية؟
٢٢	كيف يمكن تأصيل وترسيخ الرقابة الداخلية في هوية المنشأة؟
٢٤	كيف تتم متابعة وتقويم الرقابة الداخلية؟
٢٩	كيف للمنشأة ان تعد تقارير أداء الرقابة الداخلية؟
٣١	الملحق (أ): التعاريف
٣٥	الملحق (ب): المصادر

## ١- مقدمة:

- ١-١ إن واحداً من أفضل طرق تجنب القصور في مجال الأعمال، وفي الوقت نفسه، يعد دافعاً مهماً للأداء في نشاط الأعمال، هو أن يكون لدى المنشأة نظام فعال للرقابة الداخلية، عن طريقه يمكن مواجهة المخاطر، ويمكن إضافة قيمة للمنشأة والحفاظ عليها. ففي الكثير من الحالات، تعرف المنشآت الناجحة كيف تقتنص الفرص وتستفيد من منافعها ومزاياها، وكيف تواجه التهديدات وتتعامل معها، وذلك من خلال التطبيق الفعال لأساليب الرقابة، وبالتالي، تحسن المنشأة أداؤها.
- ٢-١ تمثل الرقابة الداخلية جزءاً لا يتجزأ في نظام حوكمة المنشآت والقدرة على إدارة المخاطر، الأمر الذي تفهمه وتؤثر فيه وتتابعه الهيئة الإدارية بالمنشأة والإدارة والأفراد الآخرون، حتى يمكن الاستفادة من الفرص المتاحة للمنشأة، ومقاومة، والتعامل مع التحديات التي تواجهها من أجل تحقيق أهدافها<sup>(١)</sup>.



- ٣-١ يشارك المحاسبون المهنيون في جميع أنحاء العالم، في تصميم وتطبيق وتشغيل ومتابعة وتقويم وتحسين نظم الرقابة الداخلية في منشآتهم التي يعملون بها. ويشمل دليل الممارسات الدولية الجيدة، القضايا الأساس التي يمكن أن يمارسها المحاسبون المهنيون في عالم الأعمال (وسوف يُطلق -فيما بعد- عليهم المحاسبون المهنيون)، من أجل تحسين نظم الرقابة الداخلية.
- ٤-١ يتضمن دليل الممارسات الدولية الجيدة، أسباب عدم فعالية نظم الرقابة الداخلية في المنشآت، وكيفية قيام المحاسبين المهنيين بدعم منشآتهم في مجال تقويم وتحسين نظم الرقابة. ليس الهدف أن يكون هذا الدليل إلزامياً، ولكن بدلاً من ذلك، يعد هذا الدليل، الرقابة الداخلية، من المجالات التي تحتاج المنشأة إلى تحسينها بشكل مستمر والأمور التي يتطلب الأمر التعامل معها.
- ٥-١ يمكن تطبيق هذا الدليل الموجه إلى المحاسبين المهنيين، في جميع أنواع المنشآت، فكل المنشآت، ينبغي أن يكون لديها نظام للرقابة الداخلية، بغض النظر عن أحجامها أو هيكلها، أو ما إذا كانت هادفة للربح أو غير الهادفة للربح.

(١) للمزيد من المعلومات عن تعريف الحوكمة، إدارة المخاطر، والرقابة الداخلية، أنظر الملحق (أ) لهذا الدليل



## ٢- أهمية الرقابة الداخلية:

١-٢ تمثل الرقابة الداخلية عنصراً مهماً في نظام حوكمة المنشأة والقدرة على إدارة المخاطر، وتعد الأساس الذي يدعم تحقيق أهداف المنشأة وتعزيز وحماية قيمتها. لا شك أن الفشل التنظيمي للمنشأة، يؤدي -عادة- إلى فرض قواعد ومتطلبات إضافية، بالإضافة إلى الوقت المستنفد والتكاليف التي تتحملها المنشأة في سبيل الالتزام بالقواعد الرقابية. لكن هذا يطمس حقيقة أن النوعية السليمة من أساليب الرقابة الداخلية -التي تمكن المنشأة من الإستفادة من الفرص، وفي الوقت نفسه تجنب التحديات- يمكن في حقيقة الأمر، أن توفر الوقت والمال، وتحفز عملية إضافة القيمة والمحافظة عليها. و توفر -أيضاً- الرقابة الداخلية الفعالة للمنشأة، ميزة تنافسية، حيث يمكن أن يكون باستطاعة المنشأة ذات الرقابة الداخلية الفعالة، إدارة المخاطرة بشكل أفضل.

٢-٢ وطبقاً للمقابلات الشخصية التي أجراها الإتحاد الدولي للمحاسبين مع ٢٥ من القادة المتميزين في عالم الأعمال، والتي تم تلخيصها في نشرة بعنوان: Integrating the Business Reporting Supply Chain (٢٠١١)، فإن ضمان وجود نظام فعال ومتكامل لإدارة المخاطر والرقابة الداخلية، يجب أن يكون هو الجزء الرئيس والأساس من الرقابة الشاملة التي تمارسها الجهة التنظيمية. لقد اتضح من خلال الأزمات المالية المختلفة التي حدثت في السنوات الأخيرة، أن بعض المنشآت -وبصفة خاصة في بعض المؤسسات المالية- أتضح أن نظم إدارة المخاطر والرقابة الداخلية كانت ضعيفة وغير فعالة. وطبقاً لآراء المسؤولين عن تلك المنشآت الذين تمت مقابلتهم، فإن هذه المنشآت لم تكن تدرك المخاطر التي كانت تتعرض لها. فقبل سلسلة الأزمات المالية الأخيرة، كان العديد من المنشآت تركز -بشكل مبالغ فيه- على أساليب إعداد التقارير المالية. ولقد سلطت هذه الأزمات الضوء على حقيقة مؤداها: أن العديد من -إن لم يكن معظم- المخاطر التي أثرت على المنشآت، ترجع إلى أسباب أخرى بخلاف إعداد التقارير المالية، وتتضمن العمليات التشغيلية والمؤثرات الخارجية. إن التوجه نحو نظم إدارة المخاطر والرقابة الداخلية، يجب أن يتضمن منظوراً أوسع يأخذ في حسابه تأثير المنشآت بالعديد من المتغيرات التي غالباً ما تكون خارج نطاق سيطرتها. لذلك، فإن وجود نظام فعال لإدارة المخاطر والرقابة الداخلية، يجب أن يكون هو الجزء الرئيس والأساس من نظام جيد للحوكمة في كل مستوى في المنشأة، ويشمل جميع العمليات.

٢-٢ لقد أوضح المسح الشامل -على المستوى الدولي الذي قام به الإتحاد الدولي للمحاسبين- عن إدارة المخاطر والرقابة الداخلية Global Survey on Risk Management and Internal Control (٢٠١١)، الذي أجري مع أكثر من ٦٠٠ مشارك من مختلف أنحاء العالم ومختلف أنواع المنشآت: (أ) ضرورة القيام بتوعية أكبر بشأن فوائد تطبيق نظم إدارة المخاطر والرقابة الداخلية (ب) ضرورة أن تشكل نظم إدارة المخاطر والرقابة الداخلية جزءاً لا يتجزأ من عمليات المنشأة وإستراتيجيتها ونظم الحوكمة بها. وطبقاً لآراء المشاركين، فإن المحرك الأساس لتكامل نظم إدارة المخاطر والرقابة الداخلية، هو تحقيق نوع من الاهتمام بهذه النظم، أما بالنسبة لأدوات وأدلة تطوير وتطبيق نظم متكاملة بشكل سليم، فلم تتطرق لها تلك الآراء. وتجدر الإشارة إلى أنه -حالياً- غالباً ما يكون هناك انفصال بين المعايير الإرشادية لنظام إدارة المخاطر عن الأدلة الإرشادية لنظام الرقابة الداخلية. وطبقاً لآراء المشاركين، فإن الخطوة الأولى لتعزيز وتقوية الدليل الإرشادي في هذا المجال، هي دمج تلك الأدلة المنفصلة عن بعضها البعض في مجموعة أدلة واحدة متكاملة. لا شك أن عملية الدمج هذه، سوف تساعد على رفع مستوى الفهم العام لكل من إدارة المخاطر والرقابة الداخلية كجزء لا يتجزأ من نظام الحوكمة الفعال.

٤-٢ على الرغم من وجود معايير متميزة للرقابة الداخلية، ففي أغلب الأحيان لا يمكن تطبيقها، أو قد يكون من الممكن تحسينها في العديد من المنشآت. وتهدف لجنة المحاسبين المهنيين إلى توفير دليل عملي يركز على كيفية قيام هؤلاء المحاسبين بتقديم الدعم لمنشآتهم في مجال تقويم وتحسين الرقابة الداخلية كجزء لا يتجزأ من نظام الحوكمة وإدارة المخاطر في تلك المنشآت. ويعد هذا الدليل الإرشادي مكملاً للأدلة الإرشادية لنظم الرقابة الداخلية الموجودة بالفعل، واعتمد على تلك القضايا المتعلقة بالرقابة الداخلية التي غالباً ما تتسبب في مشكلات ومصاعب متعلقة بالتطبيق العملي.

### الأدوار التي يلعبها المحاسبون المهنيون في عالم الأعمال:

٥-٢ على المستوى العالمي، هناك أكثر من مليون محاسب مهني يعملون لدعم المنشآت في مجالات التجارة، الصناعة، الخدمات المالية، التعليم، والقطاع العام والقطاعات غير الهادفة للربح، الأمر الذي يجعل تلك المنشآت أكثر نجاحاً واستقراراً واستدامة. لا شك أن هؤلاء المحاسبين يشكلون مكوناً أساسياً متنوعاً، ويمكن أن تجدهم يعملون كموظفين، مستشارين، مديرين لأعمالهم الخاصة، أو مستشارين مستقلين.

٦-٢ وكما تم التوضيح -بشكل أكبر- في مطبوعة Competent and Versatile- How Professional Accountants in Business Drive Sustainable Organizational Success (٢٠١١)، فإنه يمكن وصف الأدوار التي يقوم بها المحاسبون المهنيون -بشكل أوسع- بأنهم يقدمون الأفكار الإبداعية لإضافة القيمة والمساعدة في المحافظة عليها وعمل التقارير المناسبة عنها بما يضمن استدامة تلك القيمة بالنسبة للمنشأة.

٧-٢ يتبوأ الكثير من المحاسبين المهنيين مواقع قيادية استراتيجية، أو وظيفية في المنشآت التي يعملون بها، أو يحتلون مواقع تمكنهم من أن يكونوا شركاء في عمليات التخطيط، التنفيذ، التقويم، أو التحسين لنظام الرقابة الداخلية. بالإضافة إلى ذلك، فإن الكثير من المحاسبين المهنيين يتحملون مسؤولية توفير المعلومات والتحليلات الموضوعية والدقيقة في الوقت المناسب لدعم جميع الأنشطة المتعلقة بأعمال المنشأة.

### ٣- المبادئ الأساس لتقويم وتحسين الرقابة الداخلية:

١-٣ تمثل المبادئ التالية ممارسة جيدة لتقويم وتحسين نظم الرقابة الداخلية. وتجدر الإشارة إلى أنه لم تتم صياغة هذه المبادئ بغرض تصميم وتطبيق نظام للرقابة الداخلية، والتي توجد أدلة إرشادية أخرى خاصة بها (أنظر الملحق ب)، ولكن تم صياغتها لتيسير عملية تقويم وتحسين نظم الرقابة الداخلية القائمة، من خلال تسليط الضوء على عدد من المجالات التي غالباً ما فشل فيها التطبيق العملي لتلك المعايير في الكثير من المنشآت.

#### • دعم أهداف المنشأة

يتم تطبيق نظام الرقابة الداخلية لمساعدة المنشأة في تحقيق أهدافها عن طريق إدارة المخاطر التي تواجهها، وفي الوقت نفسه تتسق مع القواعد المنظمة والسياسات التي تطبقها المنشأة. لهذا يجب على المنشأة أن تجعل الرقابة الداخلية جزءاً من إدارة المخاطر، على أن يكون كلاهما جزءاً لا يتجزأ من نظام الحوكمة.

#### • تحديد الأدوار والمسؤوليات

يتعين أن تحدد المنشأة مختلف الأدوار والمسؤوليات المتعلقة بنظام الرقابة الداخلية، متضمنة الهيئة الإدارية، الإدارة بكل مستوياتها، العاملين، وجهات الرقابة الداخلية والخارجية، بالإضافة لتنسيق عملية التعاون فيما بين هذه الفئات.

### • تعزيز وترسيخ ثقافة التحفيز:

يتعين على الهيئة الإدارية بالمنشأة وإدارتها أن تعزز الثقافة التنظيمية التي تحفز أعضاء المنشأة على التصرف بما يتفق مع إستراتيجية وسياسات إدارة المخاطر التي وضعتها الهيئة الإدارية فيما يتعلق بالرقابة الداخلية، من أجل تحقيق أهداف المنشأة. ولا شك أن تصرفات الإدارة العليا، تمثل عنصراً حاسماً في هذا المجال.

### • ربط نظام الرقابة الداخلية بالأداء الفردي:

يتعين على الهيئة الإدارية بالمنشأة وإدارتها، أن تربط تحقيق أهداف الرقابة الداخلية بأهداف الأداء لكل فرد من أفراد المنشأة. فكل فرد بالمنشأة يجب أن يكون مسؤولاً عن إنجاز المهام الموكلة إليه، والتي ترتبط بأهداف الرقابة الداخلية.

### • ضمان توافر المهارات الكافية:

يتعين أن يكون لدى الهيئة الإدارية بالمنشأة وإدارتها، والمشاركين الآخرين في نظام حوكمة المنشأة من المعارف والمهارات والقدرات ما يكفي للاضطلاع بمسؤوليات الرقابة الداخلية المرتبطة بالأدوار التي يقومون بها.

### • الاستجابة للمخاطر

يتعين -دائماً- تصميم وتنفيذ وتطبيق نظام وإجراءات الرقابة الداخلية، استجابة لمخاطر محددة، ومسببات تلك المخاطر والعواقب الناجمة عنها.

### • التواصل بشكل منتظم

يتعين أن تضمن الإدارة وجود عملية تواصل فعالة ومنتظمة بين كل المستويات بالمنشأة، فيما يتعلق بنظام الرقابة الداخلية ونتائجها على جميع المستويات، وذلك حتى تتحقق من الفهم الكامل والتطبيق السليم لمبادئ الرقابة الداخلية من جميع أفراد المنشأة.

### • المتابعة والتقويم:

يتعين أن تتم متابعة وتقويم أساليب الرقابة، سواء كانت أساليب رقابة فردية، أم نظام الرقابة الداخلية بشكل منتظم. إن اكتشاف مستويات خطر غير المقبولة، وفشل عملية الرقابة، أو الأحداث التي تقع خارج نطاق الخطر المقبول، يمكن أن يكون مؤشراً على عدم فعالية الأساليب المتبعة في الرقابة الفردية، أو نظام الرقابة الداخلية، ما يستدعي تحسينها وتطويرها.

### • توفير الشفافية والمساءلة

يتعين أن تقوم الهيئة الإدارية مع إدارة المنشأة، بتقديم تقارير دورية إلى أصحاب

المصالح عن المخاطر التي تتعرض لها المنشأة، فضلاً عن هيكل نظام الرقابة الداخلية بالمنشأة، والأداء الفعلي لهذا النظام.

## ٤- الدليل الإرشادي العملي لتطبيق المبادئ:

### ماذا ينبغي أن يكون عليه نطاق الرقابة الداخلية؟

أ: غالباً ما ينظر إلى الرقابة الداخلية على أنها امتثال للمعايير المعمول بها، وليس كوسيلة لتمكين عملية تحسين الأداء التنظيمي للمنشأة. لا شك أن نظام الرقابة الفعال يمكن أن يساعد المنشآت في تحسين أدائها عن طريق تمكينها من استغلال فرص جديدة ومواجهة تحديات إضافية، بطريقة تخضع -بدرجة أكبر- لرقابة وسيطرة المنشأة. لهذا، فهناك حاجة إلى فهم أفضل لكيفية ارتباط الأداء التنظيمي بالإدارة الفعالة للمخاطر، ومستوى فعالية الرقابة الداخلية والدور الذي تلعبه.

#### المبدأ (أ) دعم أهداف المنشأة:

يتم تطبيق نظام الرقابة الداخلية لمساعدة المنشأة في تحقيق أهدافها عن طريق إدارة المخاطر التي تواجهها، وفي الوقت نفسه تتسق مع القواعد المنظمة والسياسات التي تطبقها المنشأة. لهذا يجب على المنشأة أن تجعل الرقابة الداخلية جزءاً من إدارة المخاطر، على أن يكون كلاهما جزءاً لا يتجزأ من نظام الحوكمة.

١.أ: دائماً ما تواجه المنشآت مخاطر في تحقيق أهدافها التشغيلية والإستراتيجية وغيرها. ومع ذلك يمكن لتلك المنشآت أن تقرر مستوى الخطر الذي يمكن أن تتعرض له خلال سعيها لتحقيق تلك الأهداف. لا شك أن وجود نظام سليم ومناسب لتقويم المخاطر وللرقابة الداخلية يساعد المنشآت في اتخاذ القرارات السليمة فيما يتعلق بمستوى الخطر الذي سوف تواجهه، وتطبيق الأساليب الضرورية للرقابة، وذلك خلال سعيها لتحقيق أهدافها. في الوقت نفسه يتعين الأخذ في الحسبان، فهم المعوقات المرتقبة التي قد تؤثر في عدم تحقيق المنشأة لأهدافها. لهذا يحتاج متخذو القرارات إلى معلومات ملائمة وموثوق بها، يتم الحصول عليها في ظل وجود نظام للرقابة الداخلية، وذلك يساعد على التطبيق والتنفيذ الفعال للخطط الإستراتيجية والتشغيلية.

٢.أ: في السنوات الأخيرة، تحول التركيز من الرقابة الداخلية كمفهوم منفصل إلى الرقابة الداخلية كجزء لا يتجزأ من إدارة المخاطر والحوكمة. على سبيل المثال:

بشكل عام تركز حوكمة الشركات في جميع أنحاء العالم على الإدارة الفعالة للمخاطر بشكل أكبر من تركيزها على الرقابة الداخلية. ويمكن أن تكون الرقابة الداخلية أكثر فعالية عندما تكون جزءاً لا يتجزأ من نظام إدارة المخاطر، وبدورها يمثلان جزءاً لا يتجزأ من عملية الحوكمة بالمنشأة. وتجدر الإشارة إلى ضرورة النظر إلى إدارة المخاطر والرقابة الداخلية بحسبانها وجهين لعملة واحدة، حيث تركز إدارة المخاطر على تحديد المعوقات التي يمكن أن تواجه المنشأة، وأيضاً الفرص المتاحة لها، بينما تم تصميم الرقابة الداخلية كأداة فعالة لمواجهة المعوقات المحتملة و الاستفادة من الفرص المتاحة.

أ.٣: يعتمد النجاح المتواصل للمنشآت على مدى سلامة الطريقة التي قامت بها المنشأة بدمج نظامي إدارة المخاطر والرقابة الداخلية في نظام أوسع للحوكمة كجزء لا يتجزأ من النظام الشامل بها الذي يتضمن كافة الأنشطة، ومراحل اتخاذ القرارات. ويمثل نظام الحوكمة المتكامل جزءاً لا يتجزأ من عملية إدارة أي منشأة تتسم بالانضباط. لا شك أن عملية الدمج الفعال يمكن أن تنتج نظاماً للحوكمة وإدارة المخاطر ونظام الرقابة الداخلية على مستوى المنشأة يؤدي إلى:

- دعم الإدارة لتحسين أداء المنشأة إلى الأمام بطريقة تتصف بالتماسك والتكامل لتحسين الأداء أثناء تنفيذ العمليات التشغيلية بفعالية وكفاءة بما يتوافق مع الجوانب الأخلاقية والقانونية في إطار محدد للمخاطر.
- تحقيق التكامل والترتيب للأنشطة والعمليات المرتبطة بوضع الأهداف، التخطيط، السياسات والإجراءات، الثقافة، الاختصاصات، التنفيذ والتطبيق، قياس الأداء، المتابعة، التحسين المستمر، وإعداد التقارير.

أ.٤: إن التركيز المفرط على أساليب إعداد التقارير المالية فقط، يصرف نظر الإدارة عن ضمان وجود أساليب الرقابة التشغيلية والإستراتيجية، وأن هذه الأساليب الرقابية تعمل كما هو مخطط لها. إن التحليل الأساس لتكرار فشل أعمال المنشأة، يوضح عدم كفاءة نظام الرقابة على المخاطر على المستوى التشغيلي والتي قد تتسبب في حدوث مشاكل جوهرية ربما قبل اعداد القوائم المالية. والتحدي هنا هو الاعتراف بأنه يمكن أن تكون الأساليب الرئيسية للرقابة المالية قادرة على اجتياز اختبارات الفاعلية والصلاحيية، ولكن عدم وجود أساليب رقابة أساس، كافية تعرض المنشأة إلى مستويات غير مقبولة من المخاطر. فعلى سبيل المثال: ضمان فعالية أساليب إعداد التقارير المالية بالنسبة للمخزون، لا تؤدي -بالضرورة- إلى تخفيض المخاطر المرتبطة بالمخزون مثل: مخاطر الفاقد، التقادم، أو السرقة،

بشكل كاف. لهذا يجب على المنشآت أن تتبع منهجاً يمكن من إدارة كل أنواع المخاطر يتوافق مع المبدأ (و) من هذا الدليل الإرشادي: الاستجابة للمخاطر.

أ.0: تعد عملية تقويم وتحسين نظم إدارة المخاطر والرقابة الداخلية من بين المهارات الأساس للمحاسبين المهنيين، الأمر الذي يعني إمكانية قيام المحاسبين المهنيين بدور رائد لضمان أن يشكل نظام إدارة المخاطر -متضمناً نظام الرقابة الداخلية- جزءاً لا يتجزأ من نظام حوكمة المنشأة. أيضاً، وجود منهج متكامل على مستوى المنشأة لإدارة المخاطر والرقابة الداخلية، يشجع المحاسبين المهنيين على النظر إلى المخاطر والتعامل معها بشكل أكثر شمولاً. لهذا يجب أن تتأسس كل القرارات المهمة، المتعلقة بنشاط الأعمال على نظام سليم لإدارة المخاطر، يحدد التأثير الشامل لظروف عدم التأكد لتحقيق أهداف المنشأة، حيث لا تتم عملية تقويم كل خطر والتعامل معه بشكل منفرد أو بطريقة يسيرة لا تأخذ في الحسبان التأثير المشترك لكل الأخطار على المنشأة. وتتضمن الأسئلة المناسبة في هذا الصدد ما يلي:

- هل الأقسام المختلفة التي تتعرض لنوع معين من المخاطر، أو تكون مسؤولة عن تطبيق أساليب رقابية مشتركة، تعمل -فعلاً- مع بعضها البعض؟
- هل لدى المنشأة فهم دقيق وشامل للمخاطر التي تواجهها في الوقت الحاضر؟
- هل تتفهم المنشأة أنه ربما تكون هناك أسباب مشتركة لمخاطر متعددة، أو إلى أي مدى يعزز وجود هذه المخاطر المتعددة في الوقت نفسه، الفرصة لتحمل المنشأة العواقب الناجمة عن تفاعل تلك المخاطر مع بعضها البعض؟
- هل تقع المخاطر التي تواجهها المنشأة ضمن المجال المحدد -مسبقاً- في إستراتيجية إدارة المخاطر وسياسات الرقابة الداخلية؟
- هل يتم التعامل مع المخاطر، كل على حدة. وبشكل منفرد، أم أن المنشأة لا تفهم التأثير الشامل من عدم التأكد بشأن أهدافها؟
- هل تعلم المنشأة -وبدرجة كافية- مدى فعالية أساليب الرقابة بها وكيف يمكن تحسينها؟
- كيف يمكن للمنشأة أن تتحقق من أنها على علم بالإجابات الصحيحة للأسئلة السابقة؟ وما هي المراحل التي تتبعها المنشأة في المتابعة والتقويم وما إذا كانت تلك المراحل فعالة؟

## من المسؤول عن نظام الرقابة الداخلية؟

ب: يجب أن تحمّل مسؤولية نظام الرقابة الداخلية لهؤلاء الذين لديهم أعلى مستوى من السلطة، بدلاً من تفويضها لموظفين ليس لديهم سلطة تنفيذية.

### المبدأ (ب) تحديد الأدوار والمسؤوليات :

يتعين أن تحدد المنشأة مختلف الأدوار والمسؤوليات المتعلقة بنظام الرقابة الداخلية، متضمنة الهيئة التنظيمية، الإدارة بكل مستوياتها، العاملين، وجهات الرقابة الداخلية والخارجية، بالإضافة لتنسيق عملية التعاون فيما بين هذه الفئات.

ب.١: تتوزع المسؤوليات عن الرقابة الداخلية بين مجموعات متعددة:

- يجب أن تتحمل الهيئة الإدارية المسؤولية الكاملة بشأن إستراتيجية الرقابة الداخلية، السياسات، والنظم بالمنشأة وتتصرف طبقاً لذلك. كما يجب عليها تحديد إستراتيجية إدارة المخاطر، وتعتمد حدود المخاطر التي يمكن تحملها ومعايير الرقابة الداخلية، وتؤكد من اضطلاع الإدارة بشكل كفاء بمسؤولياتها المتعلقة بإدارة المخاطر وأساليب الرقابة الداخلية المرتبطة بها (وظيفة الرقابة).
- يجب على الإدارة، بحسبانها صاحب الصلاحية الأساس في التعامل مع المخاطر، أن تصمم نظام الرقابة الداخلية بالمنشأة، وتطبقه، وتحافظ عليه وتطوره، وتتابعه، وتقومه، وتقدم التقارير عنه، وذلك وفقاً لإستراتيجية وسياسات الرقابة الداخلية المعتمدة من الهيئة الإدارية.
- يجب أن يتحمل كل فرد داخل المنشأة -الإدارة والعاملون على حد سواء- مسؤوليته عن الفهم الصحيح والتنفيذ السليم لإدارة المخاطر والرقابة الداخلية في حدود السلطات الممنوحة له.
- يمكن أن يكون للعاملين في الوظائف الداعمة أي الإداريين المسؤولين عن المخاطر (مديري المخاطر Risk Officers)، أو الخبراء من خارج المنشأة دور داعم، ولكنه لا ينبغي تحميلهم مسؤولية إدارة خطر محدد، أو فعالية الأساليب الرقابية.
- تلعب جهات الرقابة الداخلية والخارجية -مثل هؤلاء المهتمين بالصحة، السلامة، البيئة، الجودة، فعالية التشغيل، أو المحاسبة المالية- دوراً

(٢) يستخدم معيار الأيزو رقم ٢٠٠٩/٣١٠٠٠ والخاص بإدارة المخاطر (نوقش في الملحق ب) مصطلح "معايير المخاطر Risk Criteria" لكي يشير إلى الشروط الفنية التي تتحدد - على أساسها مدى أهمية الخطر موضع التقويم. أما الأدلة الإرشادية الأخرى فتستخدم مصطلحات "نزعة المخاطرة Risk Appetite" و "الخطر المسموح risk tolerance"، ونظراً لأنه لا توجد تعاريف واضحة ومحددة لتلك المصطلحات، فإن هذا الدليل يستخدم مصطلح "حدود الخطر المسموح بها Limits for Risk Taking"



هاماً في متابعة وتقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية وطمأنة الهيئة الإدارية، وذلك بعيداً عن الإدارة. ومع ذلك، لا ينبغي تحميلهم مسؤولية إدارة خطر محدد، أو عدم فعالية الأساليب الرقابية.

ب.٢: يمكن أن يكون لدى الهيئة الإدارية، لجنة للمراجعة، أو لإدارة المخاطر، تعهد إليها القيام ببعض مهامها الرقابية فيما يتعلق بالرقابة الداخلية. مع ذلك، يجب أن تضطلع الهيئة الإدارية بمسؤوليتها في الإشراف العام على إدارة المخاطر والرقابة الداخلية.

ب.٣: في بعض المنشآت، هناك وظائف متخصصة بإدارة المخاطر. يجب أن تكون وظيفة مدير المخاطر هي توعية جميع العاملين بالمنشأة بإدارة المخاطر والرقابة الداخلية، حتى يتم الالتزام بها طواعية، وعن اقتناع بأهميتها، بدلاً من إجبارهم على الالتزام بها. لا شك أن مديري المخاطر يستطيعون زيادة معارف ومهارات وقدرات الهيئة الإدارية، والإدارة، والعاملين في مجال إدارة المخاطر والرقابة الداخلية، ولكنهم لا يجب -بأي حال من الأحوال- أن يتولوا مسؤوليات إدارة المخاطر والرقابة الداخلية، بدلاً من المديرين التنفيذيين .

ب.٤: كما أنه يتعين المسؤول عن تحديد المخاطر ومستوياتها، فإنه يتعين تحديد المسؤول عن أساليب الرقابة وطريقة تقييمها وهو من يقوم بتنفيذ العمليات الرقابية بشكل يومي. وتجدر الإشارة إلى أنه قد يكون المسؤول عن المخاطر هو المسؤول عن أساليب الرقابة، وقد يكونان شخصين مختلفين<sup>٣</sup>. وتجدر الإشارة هنا إلى ضرورة قيام المنشأة بتعيين المسؤولين عن المخاطر والرقابة وإبلاغ جميع العاملين بذلك.

ب.٥: من خلال خبراتهم وتدريبهم الخاص، يحتل المحاسبون المهنيون موقعاً متميزاً لدعم الإدارة في مجال تحديد، وتطبيق ومتابعة مختلف الأدوار والمسؤوليات المتعلقة بالرقابة الداخلية. وتجدر الإشارة إلى أنه يمكنهم القيام بمهام المسؤول عن المخاطر داخل المنشآت.

(٣) هذا لا يؤثر على المسؤولية العامة للمسؤول عن المخاطر، من حيث التحديد الواضح والسليم لتلك المخاطر، وبالتالي، لا تتأثر عملية تصميم وتطبيق أساليب الرقابة، وكذلك تنفيذ ومتابعة وتقييم عملية الرقابة.

## ما المسؤوليات / الإجراءات التي ينبغي توقعها من الهيئة الإدارية والإدارة؟

ج: تصرفات الإدارة العليا، تمثل عامل جوهري وحاسم لنجاح المنشأة:

### المبدأ (ج) تعزيز وترسيخ ثقافة التحفيز:

يتعين على الهيئة التنظيمية والمستويات الإدارية أن تعزز الثقافة التنظيمية التي تحفز أعضاء المنشأة على التصرف بما يتفق مع إستراتيجية وسياسات إدارة المخاطر التي وضعتها الهيئة التنظيمية، فيما يتعلق بالرقابة الداخلية من أجل تحقيق أهداف المنشأة. ولا شك أن تصرفات الإدارة العليا تمثل عنصراً حاسماً في هذا المجال.

ج.١: يجب على الهيئة الإدارية والإدارة أن تقر -وبشكل كامل- بأهمية القيادة بالقدوة كثقافة، وأيضاً أهمية الإطار الأخلاقي للمنشأة، بحسبان أن هذه الأمور -جميعها- تمثل الأساس لنظام الرقابة الداخلية الفعال. وبعبارة أخرى، تحتاج الهيئة الإدارية، وأيضاً الإدارة بمستوياتها المختلفة، أن تضرب المثل للمرؤوسين كأساس للقيادة في النظم الجيدة للحوكمة وإدارة المخاطر والرقابة الداخلية. فعلى سبيل المثال: إذا ظهر أن أحد رجال الإدارة العليا غير مهتم بإدارة المخاطر والرقابة الداخلية، فسوف يكون مرؤوسه أكثر ميلاً نحو الشعور بأن الإدارة المناسبة للمخاطر من خلال استخدام أساليب فعالة للرقابة ليست من أولويات الإدارة العليا.

ج.٢: عنصر آخر مهم من عناصر القيادة، وهو التأكد من أن قيم المنشأة المتعلقة ب الحوكمة وإدارة المخاطر والرقابة الداخلية، قد تم إيصالها إلى كل العاملين بالمنشأة بحسبانها قيم أساس للمنشأة. إن هذا المفهوم، لا بد أن يكون جزءاً من ثقافة تحمل المسؤولية داخل المنشأة.

ج.٣: قواعد الأخلاقيات والسلوك المهني يمكن أن تدعم وتمكن السلوكيات المرغوب فيها من جانب العاملين، وتوضح العواقب المترتبة على مخالفة المبادئ التي تتأسس عليها تلك القواعد. بالإضافة إلى ذلك فإنه بمجرد وجود هذه القواعد، فيجب على الإدارة أن تدعم وتعزز المبادئ التي تتأسس عليها قولاً وعملاً، عن طريق البرامج التدريبية، اتباع السلوك النموذجي، واتخاذ الإجراءات المناسبة في حالة مخالفة تلك المبادئ.

ج.٤: يعتمد وجود أساس فعال للقيادة بالقدوة، على وضع قواعد واضحة ومسؤوليات محددة، فيما يتعلق بالحوكمة وإدارة المخاطر والرقابة الداخلية، بالإضافة إلى إعطاء هذه الموضوعات أولوية قصوى ضمن جدول أعمال اجتماعات الهيئة الإدارية، وإدارة المنشأة، وكذلك اللقاءات مع العاملين. أمثلة أخرى، هي منهج الممارسة الشخصية بالنسبة لتشغيل أساليب الرقابة

Hands-on Approach، إجراءات فعالة للإبلاغ عن المخالفات والمتابعة بطريقة ملائمة لنقاط الضعف، أو الفشل.

ج.5: أيضاً، فإن توفير الموارد اللازمة لتنفيذ الرقابة الداخلية يعد جزءاً بالغ الأهمية لتأسيس المنهج السليم للقيادة بالقدوة (مبدأ ثقافة تحمل المسؤولية).

ج.6: يستطيع المحاسبون المهنيون الذين يشغلون مناصب عليا، توعية زملائهم بأهمية الحوكمة، وإدارة المخاطر، والرقابة الداخلية.

## كيف يمكن الوصول إلى اهتمام حقيقي من جانب الإدارة بشأن أهداف الرقابة الداخلية؟

د: يمكن أن يكون للنتائج الإيجابية للأداء تأثير كبير بشأن زيادة قوة وفعالية الرقابة الداخلية. حتى يمكن جذب انتباه المسؤولين التنفيذيين ورجال الإدارة المباشرة، وأيضاً كل العاملين في المنشأة، وكما يجب ألا ترتبط أهداف الرقابة الداخلية بأهداف المنشأة فقط، بل -أيضاً- ترتبط بأهداف الأداء الفردي لكل عامل من العاملين بالمنشأة.

### المبدأ (د) : ربط نظام الرقابة الداخلية بالأداء الفردي:

يتعين على الهيئة التنظيمية والإدارية بالمنشأة، أن تربط تحقيق أهداف الرقابة الداخلية بأهداف الأداء لكل فرد من أفراد المنشأة. فكل فرد بالمنشأة يجب أن يكون مسؤولاً عن إنجاز المهام الموكلة إليه، والتي ترتبط بأهداف الرقابة الداخلية.

د.1: ليس من المبالغ فيه، تأكيد أهمية الرقابة الداخلية بالنسبة لاستمرار نجاح المنشأة. فتحقيق أهداف المنشأة ووجود أساليب فعالة للرقابة، أمران مرتبطان ولا ينفصلان عن بعضهما البعض. يتأسس النجاح الدائم والمستمر على الأفراد الذين يبتكرون الفرص، وأيضاً على نظام الرقابة على أعمال هؤلاء الأفراد. لذلك يتعين تحديد أداء الأفراد ونظام الرقابة على أعمال هؤلاء الأفراد في عملية تقويم الأداء بالمنشأة. أيضاً ينبغي أن تكون مسؤولية المديرين واضحة في كونهم مسؤولين مشاركين في عملية الرقابة.

د.2: يدعم هذا الأمر وجهة النظر التي صدرت ضمن ورقة العمل التي أعدها مجلس إعداد المعايير المالية في المملكة المتحدة، بعنوان Review of the Turnbull Guidance on Internal Control-Evidence Paper، والتي جاء بها "لقد كان هناك شعور سائد بأن الشركات التي كانت تنظر إلى

الرقابة الداخلية كممارسة متميزة في عالم الأعمال، قد قامت بدمج الرقابة الداخلية في مراحل نشاطها العادي، وأنها نتيجة لذلك، قد استفادت أكثر من تلك المنشآت التي كانت تنظر إلى الرقابة الداخلية على أنها مجرد إجراء ملزم".

٣.د: يتعين على المنشأة أن تتأكد من أن كافة المسؤولين عن كل نوع من أنواع المخاطر، يحافظون عليه داخل الحدود الموضوعه للخطر، وربما يميل هؤلاء المسؤولون لوضع حدود لمخاطر خاصة بهم تكون أكثر تحفظاً عن تلك الحدود التي وضعتها المنشأة.

٤.د: يمكن أن يقدم المحاسبون المهنيون الدعم لمنشآتهم في مجال دمج المعلومات المتعلقة بالأهداف الرقابية والأداء الرقابي ضمن مختلف أنظمة إدارة الأداء، سواء كان الأداء شخصياً، أو جماعياً.

## كيف ينبغي أن يضطلع المشاركون في نظام الرقابة الداخلية بالمسؤوليات الملقاة على عاتقهم؟

هـ: هناك مخاطرة أنه قد لا يكون لدى الأفراد المعينين للاضطلاع بمسؤوليات الرقابة الداخلية المعارف والخبرات والمهارات الكافية، أو الوقت الكافي للقيام بتلك المسؤوليات. إن ذلك يمكن أن يؤدي -وبشكل خطير- إلى إضعاف درجة فعالية نظام الرقابة الداخلية، أو يمكن حتى يعرضها للأخطار التي يمكن أن تلحق الأضرار بالمنشأة.

### الملحق (هـ): ضمان توافر المهارات الكافية:

يتعين أن يكون لدى الهيئة التنظيمية و الإدارية والمشاركين الآخرين في نظام حوكمة المنشأة، من المعارف والمهارات والقدرات ما يكفي للاضطلاع بمسؤوليات الرقابة الداخلية المرتبطة بالأدوار التي يقومون بها.

١هـ: في هذا الصدد، تعني المهارات اللازمة:

- الفهم الكافي لكيفية تأثير التغييرات في تحقيق أهداف المنشأة، وبيئتها الخارجية والداخلية وإستراتيجيتها وأنشطتها والعمليات والنظم على درجة تعرض المنشأة للمخاطر.
- معرفة كيفية التعامل مع المخاطر باستخدام أساليب الرقابة المناسبة، بما لا يتعارض مع إستراتيجية المنشأة لإدارة المخاطر وسياساتها بشأن الرقابة

الداخلية.

- معرفة مبادئ فصل الواجبات وتحديد الاختصاصات بما يضمن الفصل السليم للواجبات والاختصاصات المتعارضة، بحيث لا يكون هناك فرد واحد لديه الصلاحيات الكاملة في إجراء اعتماد عملية ما، من أولها إلى آخرها.
- القدرة على تنفيذ وتطبيق أساليب الرقابة ومتابعة درجة فعاليتها والتعامل مع أي مخاطر غير مغطاه بشكل كاف، وكذلك التعامل مع أي نقاط ضعف، أو حالات فشل محتملة.
- توافر القدرات الكافية لتقويم وتحسين كل أسلوب من أساليب الرقابة الفردية.
- القدرة على تقويم مراجعة وتحسين نظام الرقابة الداخلية في المنشأة.

٢٥: في حين يستطيع المحاسبون المهنيون تقديم الدعم للمنشأة، وذلك بتدريب الموظفين عن طريق الممارسة العملية فيما يتعلق بإدارة المخاطر والرقابة الداخلية، فإنهم في حاجة إلى دعم المستويات الإدارية العليا، بالإضافة إلى الدعم المالي حتى يتمكنوا من القيام بهذه الأدوار. فهذا الدعم، يستطيع المحاسبون المهنيون المساعدة في رفع مستوى فعالية الرقابة الداخلية داخل المنشأة.

## كيف يتم اختيار وتطبيق واستخدام أساليب الرقابة الداخلية؟

و: غالباً ما تقوم المنشآت باستخدام أساليب رقابة داخلية دون التقويم الدقيق لبيئتها الخارجية والداخلية، وأيضاً أهدافها وأنشطتها وعملياتها والنظم المطبقة بها، والتي تمثل مصادر المخاطر التي تتعرض لها.

### المبدأ (و): الاستجابة للمخاطر:

يتعين - دائماً - تصميم وتنفيذ وتطبيق نظام وإجراءات الرقابة الداخلية والاستجابة لمخاطر محددة، ومسببات تلك المخاطر والعواقب الناجمة عنها.

١.و: أساليب الرقابة هي وسيلة لتحقيق غاية - الإدارة الفعالة للمخاطر تمكن المنشأة من تحقيق أهدافها. وتجدر الإشارة إلى أنه قبل تصميم وتنفيذ وتطبيق وتقويم نظام الرقابة، فإن أول سؤال يتم طرحه، هو أي خطر، أو مجموعة من المخاطر يفترض أن يحد نظام الرقابة منها.

٢.و: يتعين أن تقر المنشآت بأن جميع القرارات الإستراتيجية والتشغيلية تم اتخاذها

بدعم من نظام إدارة المخاطر وما يتبعه من تطبيق واستخدام أساليب رقابية مناسبة، مع الحاجة إلى تحديد التجاوزات عن النتائج المستهدفة وتقويمها.

و٣: يتعين أن تكون المنشآت على وعي تام بأن مختلف أنواع المخاطر، يمكن أن يكون لها تأثير مشترك، يخلق ظروف عدم التأكد، بما يؤثر -سلباً- على تحقيق المنشأة لأهدافها. لهذا يتعين أن يتم تقويم للمخاطر، وتصميم أساليب الرقابة بحيث تأخذ في حسابها الأسباب المشتركة والآثار الناجمة عن التفاعل الداخلي لتلك المخاطر. فعلى سبيل المثال، الفيضان يمكن أن يسبب مجموعة من الآثار المتلاحقة والمترتبة على بعضها البعض، تبدأ بالأضرار التي تلحق بالأصول (عن طريق المعوقات التي تعترض سلسلة التوريد وما يترتب عليها من فقد للإنتاج)، وانخفاض المبيعات، وزيادة العجز في السيولة، وغيرها من الصعوبات المماثلة، التي يمكن أن تؤدي في آخر الأمر إلى فشل الأعمال.

و٤: يتعين أن توضع أدوات الرقابة المناسبة لتعديل المخاطر، أو التخفيف منها، بحيث تكون عند المستوى المقبول. وهناك مجموعة من الاعتبارات المهمة للاختيار والتطبيق الدقيق لأساليب الرقابة، تتضمن:

- خصائص المخاطر المتشابهة (الأسباب، العواقب، واحتمالات حدوثها).
- الحدود التي تضعها المنشأة للمخاطر المقبولة.
- مختلف أنواع وأساليب الرقابة، مثلاً: أساليب الرقابة الإدارية، أو التشغيلية، أساليب الرقابة الوقائية، أو التي من الممكن اكتشافها، أساليب الرقابة المكتوبة، أو الآلية<sup>(٤)</sup>.
- مدى ملاءمة توليفة أساليب الرقابة مع حجم المنشأة وهيكلها والثقافة السائدة بها.
- مقارنة التكاليف، بالمنافع بالنسبة لاستخدام أساليب رقابية إضافية، أو مختلفة.
- التغييرات المستمرة التي يمكن أن تجعل الأساليب والأدوات الحالية غير فعالة، أو متقادمة، وتؤدي إلى الحاجة إلى التقويم الدوري لها (انظر المبدأ (ح) المتابعة والتقييم).

يتعين أن تأخذ المنشآت في حسابها إيجاد نظام ذكي يتم -بموجبه- تجنب الرقابة الزائدة عن الحد، حتى لا تسود (البيروقراطية)، وأن يساعد نظام

(٤) يمكن أن تكون أساليب الرقابة الآلية مفيدة للمنشأة لأنها تسمح بالتحديد الواضح للمسئوليات والتشغيل المستمر لنظام الرقابة. أي أن الرقابة الآلية تعمل طوال الوقت بمجرد تطبيقها أو تنفيذها بشكل سليم.

الرقابة الداخلية في تحقيق الأهداف التنظيمية وليس العكس.

و.5: اعتماداً على نوع ودرجة المخاطرة والعوامل الأساس للرقابة الداخلية المشار إليها أعلاه، مع الأخذ في الحسبان عوامل أخرى، يمكن للمنشآت أن تقرر:

- تجنب خطر معين قبل البدء في النشاط الذي يتسبب في هذا الخطر، أو إيقاف هذا النشاط في حالة قد بدأ العمل فيه من قبل.
- تحمل مخاطر إضافية مقابل عائد أعلى عن طريق تنفيذ أنشطة تواجه مخاطر أكثر، أو تخفيض مستوى الرقابة الداخلية.
- التحكم في المخاطر عن طريق التخلص من مصدره، أو تغيير احتمالات حدوثه، أو تغيير طبيعته، أو حجمه، أو المدى الزمني لعواقبه.
- المشاركة في تحمل المخاطر عن طريق التأمين ضد المخاطر، والذي يعد -أيضاً - أسلوباً من أساليب الرقابة.
- تحمل المخاطر عن طريق عدم القيام بأي إجراء، ماعدا متابعة التغيرات في المخاطر.

يتعين أن يتم اتخاذ هذه القرارات بطريقة واضحة للجميع.

و.6: يتعين أن تكون أساليب الرقابة فعالة، من حيث التكلفة بالمعنى الواسع لذلك - بمعنى أن تكون المنافع الكلية، مع الأخذ في الحسبان الاعتبارات والقواعد الاقتصادية والبيئية والاجتماعية، وحدود المخاطر التي يمكن أن تتحملها المنشأة، أكبر من التكاليف، فكلما زاد الفارق، كلما كانت درجة فعالية الرقابة من حيث التكلفة أعلى. لهذا تتمثل نتائج هذا المبدأ في أن الرقابة الداخلية يمكن أن توفر تأكيداً معقولاً بأن المنشأة تحقق أهدافها الرقابية. ويجب الاعتراف بأن بعض المخاطر - وإن تكن قليلة القيمة من المنظور المالي - يمكن -مع ذلك- أن يكون لها عواقب غاية في الأهمية إذا تحققت، ومن ثم تستحق قدراً أعلى من الرقابة، مقارنة بنتائج التحليل الكمي. فعلى سبيل المثال: دفع مبلغ -ولو ضئيل- على سبيل الرشوة، قد يتسبب في أضرار خطيرة لسمعة أي منشأة.

و.7: الموازنة بين المخاطر وأدوات، أو أساليب الرقابة -بشكل مستمر- في ظل الظروف المتغيرة لذلك يتطلب إعادة تقويم للأساليب الرقابية لتتناسب مع التغير في المخاطر. إن ذلك يستلزم ضرورة تنفيذ عملية إعادة تقويم المخاطر، وبالتالي إجراء التعديلات اللازمة في أساليب الرقابة الداخلية على أساس مستمر

(التحسين المستمر). فبالنسبة لكل دورة أعمال، يتطلب الأمر إعادة تقويم المخاطر والسياسات الرقابية المتعلقة بها، كلما قامت الإدارة بإعادة النظر في إستراتيجية المنشأة. لا شك أن التغييرات في إستراتيجية تحمل المخاطر تؤدي إلى تغييرات في قدر المخاطر التي يمكن تحملها، أو مستوى أدوات وأساليب الرقابة المطبقة. بالإضافة إلى ذلك، فإن العوامل الخارجية ذات تأثير على درجة تلك المخاطر، ما يتطلب تغييراً في أساليب الرقابة لمواجهة تلك المخاطر.

٨.و: يجب أن يكون هناك توازن تام بين الجهود المبذولة في تصميم وتخطيط وتنفيذ ومتابعة الرقابة من ناحية، والجهود المبذولة في تخطيط وتنفيذ ومتابعة خطة العمل التنظيمية من ناحية أخرى. فإعطاء قدر قليل من الاهتمام بالرقابة الداخلية، لن يمكن المنشأة من تحقيق أهدافها. ومن الناحية الأخرى، فإن متطلبات الرقابة المفرطة، أو المبالغ فيها يمكن أن تؤدي إلى أن تصبح الرقابة الداخلية هدفاً في حد ذاتها، وبالتالي تعجز المنشأة عن تحقيق أهدافها.

٩.و: يمكن أن يدعم المحاسبون المهنيون منشأتهم عن طريق تصميم نظام رقابة أكثر كفاءة من حيث التكلفة، عن طريق -مثلاً- تغيير تشكيلة أساليب الرقابة، أو عن طريق دمج أساليب وأدوات الرقابة -بشكل أفضل- في الخطة العادية، أو المسار العادي للأعمال (كلما زادت عملية "الدمج" كلما قلت عملية "الإضافة" لأساليب وأدوات الرقابة).

## كيف يمكن تأصيل وترسيخ الرقابة الداخلية في هوية المنشأة ؟

ز: في الكثير من المنشآت، يوجد نظام الرقابة الداخلية مكتوباً في شكل تعليمات وإجراءات، ولكن قد لا يتم اتباع تلك التعليمات، أو تبني تلك السياسات بالشكل الكافي عند إدارة العمل اليومي، أو العمليات الفعلية.

### المبدأ (ز) التواصل بشكل منتظم:

يتعين أن تضمن الإدارة وجود عملية تواصل فعالة ومنتظمة بين كل المستويات بالمنشأة، فيما يتعلق بنظام الرقابة الداخلية، وذلك حتى تتحقق من الفهم الكامل والتطبيق السليم لمبادئ الرقابة الداخلية من جميع أفراد المنشأة.

١.ز: يمكن -فقط- أن تعمل أساليب وأدوات الرقابة بفعالية، عندما تكون تلك الأساليب والأدوات، وإضافة للمخاطر التي يمكن أن تواجهها وتعالجها، مفهومة بشكل واضح من جانب المشاركين في عملية الرقابة. لذلك يتعين توثيق أساليب الرقابة



وتوصيلها إلى جميع المشاركين من خلال القنوات الرسمية وغير الرسمية، بما في ذلك الأهداف والأنشطة والعمليات والنظم والمخاطر والمسؤوليات المرتبطة بها.

ز.٢: تعد عملية التوثيق وإيصال المعلومات من الأمور المهمة التي تؤدي إلى رقابة داخلية فعالية. وعند القيام بتلك العملية، يجب أن ينصب الاهتمام على قابلية استخدام مختلف السياسات والإجراءات وغيرها، وأن تكون واضحة ومفهومة للجميع. إن استخدام لغة سهلة الفهم يدعم نظام الرقابة الداخلية الفعال. ولذلك يجب أن تقي هذه اللغة بالمعايير المهنية والفنية، وفي الوقت نفسه تكون قابلة للفهم من جانب غير المتخصصين من المديرين في مستوى الإدارة المباشرة والمسؤولين عن سير العمليات.

ز.٣: تمثل عملية التوثيق نقطة البداية فقط. لذلك يتعين دمج نظم إدارة المخاطر والرقابة الداخلية مع الطريقة التي يعمل بها الأفراد. لذلك يتعين أن تتأكد الإدارة، من خلال أساليب توصيل ومناقشات فعالة، من أن ما تم تدوينه في مستند، أو دليل الإجراءات قد فهم فهمًا كاملاً من جانب جميع العاملين بالمنشأة، وتم تطبيقه عملياً في كافة عملياتها. لا شك أن أيسر طريقة لاستيعاب نظم إدارة المخاطر والرقابة الداخلية هي المشاركة الفعالة من جانب الأفراد - عن طريق التدريب واجتماعات فرق العمل- في التعامل مع المخاطر التي يتعرضون لها وفي تطوير وتطبيق واستخدام وتقويم أساليب الرقابة المناسبة. إن هذا يعد أمراً له أهمية خاصة عندما يقوم هؤلاء الأفراد بنقل الأساليب والحدود المناسبة لتحمل المخاطر، وأدوات الرقابة المستخدمة، والمخاطر المتبقية، إلى الموظفين الآخرين.

ز.٤: يتعين أن تكون التغييرات في نظام الرقابة الداخلية موثقة ومحدثة ويتم توصيلها إلى الأفراد بوضوح. هذا الأمر يتطلب تحديد وتوثيق وإبلاغ متخذي القرارات، وتحديد المسؤولية لمختلف العمليات، وكيف تتم عملية اعتماد وتطبيق ومتابعة التغييرات في نظام الرقابة الداخلية. ومن الأمور المهمة، اختبار أساليب وأدوات الرقابة التي تم البدء بتطبيقها وتوثيقها، وبلي ذلك متابعة فعالية تشغيل واستخدام تلك الأساليب الجديدة.

ز.٥: الاستخدام المشترك للنظم يسهل ويؤدي إلى تحديات تتعلق بالتوثيق الفعال والتوصيل الجيد والمتابعة الفعالة للرقابة الداخلية. يتعين أن تؤخذ هذه الحقيقة في الحسبان لضمان الإيصال والاستخدام الفعال لسياسات وإجراءات الرقابة الداخلية بالمنشأة، بما في ذلك أية تحديثات تحصل بشأنها.

ز.٦: كثيراً ما يشارك المحاسبون المهنيون في تحسين عمليات توثيق وتوصيل نظم الرقابة

الداخلية بالمنشأة ودعمها عن طريق تنظيم دورات تدريبية في مجال الرقابة الداخلية، وتأسيس وترسيخ لغة سهلة يمكن فهمها، متعلقة بالرقابة الداخلية، تقي بالمعايير المهنية والفنية.

### كيف تتم عملية متابعة وتقويم الرقابة الداخلية؟

ح: يتعين أن تكون المنشأة على علم بأي مشكلة بمجرد حدوثها، سواء كانت المشكلة مرتبطة بأساليب الرقابة الفردية، أو بنظام الرقابة الداخلية، حتى يمكن تجنب أي أضرار إضافية، أو تقليصها ومعالجة أسبابها. لكن، وفي الكثير من الحالات لم يُعطِ الاهتمام الكافي لتحديد ما يتعين رقبته ومتابعته، وكيف يتم تنفيذ عملية المتابعة والرقابة و من المسؤول عن ذلك.

#### المبدأ (ح) المتابعة والتقويم:

يتعين أن تتم متابعة وتقويم أساليب الرقابة، سواء كانت أساليب رقابة فردية، أم نظام الرقابة الداخلية بشكل منتظم. إن اكتشاف مستويات الخطر غير المقبولة، وفشل عملية الرقابة، أو الأحداث التي تقع خارج نطاق الخطر المقبول، يمكن أن يكون مؤشراً على عدم فعالية الأساليب المتبعة في الرقابة الفردية، أو نظام الرقابة الداخلية ما يستدعي تحسينها وتطويرها.

ح.١: يخطط الكثيرون بين متابعة وتقويم نظام الرقابة الداخلية من ناحية، ومتابعة وتقويم أساليب الرقابة الفردية من ناحية أخرى. فقد يبدو للوهلة الأولى، أن الرقابة الفردية فعالة ولكن يتعين أن تخضع لعملية تقويم ضمن عملية تقويم النظام الشامل للرقابة. ويتعين أن يكون نظام الرقابة الداخلية الفعال قادراً -وبشكل فوري- على حماية وإصلاح أساليب الرقابة الفردية من أن تصبح أقل، أو أكثر مما يجب. لهذا، فإنه يجب أن يخضع كلا النوعين، أساليب الرقابة الفردية (انظر رقم ح.٢) ونظام الرقابة الداخلية الشامل (انظر رقم ح.٣) للمتابعة والتقويم بشكل دوري. وتجدر الإشارة إلى أن هذا يكمل "دورة خطط - اعمل - تحقق - نفذ" (PDCA cycle) فيما يتعلق بالرقابة الداخلية<sup>(٥)</sup>.

ح.٢: متابعة وتقويم وتحسين أساليب الرقابة الفردية.

ح.١،٢: يمكن أن تتضاءل -مع مرور الوقت- فعالية أساليب الرقابة الفردية التي تثبت فعاليتها في وقت سابق، ومن ثم، تفشل في تحقيق الهدف منها، أو

قد لا تكون هناك حاجة لمثل هذه الأساليب. إضافة إلى احتمال أن تكون أساليب الرقابة المطلوبة غير موجودة. وتتضمن الأسباب الممكنة لضعف أو فشل الرقابة ما يلي:

- تؤدي التغيرات المستمرة التي تتم بالمنشأة، والتي تشمل أهدافها و إجراءاتها و بيئتها، إلى تغيير طبيعة، أو مستوى المخاطر، ومن ثم تصبح أساليب الرقابة القائمة غير فعالة، أو غير مناسبة، حتى ولو كانت تبدو أنها تعمل بشكل جيد.
  - إن تحليل المخاطر لم يعد مناسباً، مقارنة بالتغيرات المختلفة، وبالتالي لم تعد أساليب الرقابة صالحة.
  - لا تتناسب أساليب الرقابة الموضوعة مع المخاطر المرتبطة بها (لخفاً في التصميم)، أو أنها مطبقة بشكل خاطئ.
  - الوسائل الرقابية غير منفذة بشكل صحيح (لخفاً في التشغيل)، وفيما يلي بعض الأسباب على سبيل المثال:
    - قلة الموارد المخصصة للرقابة.
    - تغيير في الإدارة، أو العاملين المنوط بهم القيام بعملية الرقابة، أو عدم إدراكهم الكافي لمسؤولياتهم الرقابية.
    - الافتقار إلى المعارف، أو الجدارات المتعلقة بعملية تشغيل نظام الرقابة.
    - الثقة المفرطة، أو ضعف الإشراف.
    - قبول ضمان طرف ثالث غير موثوق به.
- حتى بعد أن تتم معالجة وتصحيح وضع أساليب الرقابة التي يعترها قصور ما، فإن المخاطر المتبقية يمكن أن تظل خارج حدود الرقابة التي يمكن قبولها، والتي قد تستلزم تطبيق أساليب إضافية، أو مختلفة للرقابة، فعلى سبيل المثال: أصبحت عمليات القرصنة على نظم (الكمبيوتر) بالمنشأة، أو الدوائر الحكومية أكثر تعقيداً، ولهذا فإنه ما كان يعد أمراً جيداً لممارسات الرقابة الداخلية منذ عام، أو عامين ربما يكون غير مناسب الآن.

ح.٢،٢: تعد أساليب الرقابة غير المصممة تصميماً جيداً، أو التي طبقت بشكل سيء، مصدراً رئيساً للمخاطر، كما يجب أن يتم تصميم أساليب الرقابة

وتطبيقها -أيضاً- في ضوء نتائج تقويم المخاطر. على وجه الخصوص عندما تكون أساليب، أو أدوات الرقابة على شكل تعليمات مكتوبة أو إجراء ما، فيجب -حينئذ- أن يستخدم أسلوب تقويم مناسب لإختبار وتحسين أساليب الرقابة التي يتم -عن طريقها- تطبيقها بواسطة التدريب والتعريف بتلك الأساليب<sup>(٦)</sup>.

ح.٢،٣: متى تتم عملية متابعة وتقييم أساليب الرقابة الفردية؟ تتم هذه العملية بشكل دوري، وفي بعض الحالات، تتم بشكل مستمر، بناء على عوامل عديدة مثل: التقلبات المحيطة بالمنشأة، أهمية عملية الرقابة، طبيعة عملية الرقابة (رقابة متكررة (روتينية) أو غير متكررة)، درجة استقرار ودوام عملية الرقابة، سجل الفشل في عملية الرقابة (أساليب الرقابة المتكررة (الروتينية)، أو غير المتكررة)، مدى وجود نوع من أساليب الرقابة البديلة، اعتبارات التكلفة والعائد. ويجب أن تشمل عملية المتابعة تقويم الأحداث والحوادث الأخرى التي توضح مدى سلامة تنفيذ عمليات الرقابة، وكيف يمكن أن تحسن أساليبها. أيضاً يتعين أن يتم تقويم أساليب الرقابة المستخدمة كجزء من عملية تقويم وإعادة تقويم المخاطر.

ح.٤،٢: من المسؤول عن متابعة وتقييم أساليب الرقابة الفردية:

- أولاً يتعين على القائمين بتنفيذ أنشطة الرقابة أن يتحققوا من التنفيذ الفعال لها كجزء من الرقابة المستمرة (أي الرقابة الذاتية).
- ثانياً المديرين المسؤولون عن استمرارية أساليب الرقابة وفعاليتها تطبيقها وتنفيذها بالنسبة للمخاطر التي تقع داخل نطاق مسؤولياتهم. فمثلاً: المتابعة المستمرة من خلال الإشراف على القائمين بتنفيذ الأنشطة الرقابية، عادة ما تمثل ممارسة فعالة، طالما تمت عملية الإشراف تلك عن قرب، وفي مراحل مبكرة (بالمقارنة بعمليات التقويم غير المستمرة والتي تتم بشكل أقل تكراراً). علاوة على ذلك، فإن هذا الأمر يعزز إحساس المسؤولين بأن عمليات الرقابة تمثل جزءاً لا يتجزأ من مسؤولياتهم.
- بالإضافة إلى ما سبق، يمكن أن توفر عملية المتابعة والتقييم المستقل، عن طريق المراجعة الداخلية والخارجية على سبيل المثال:

(٦) على سبيل المثال : من خلال استخدام دراسة الأخطار والقابلية للتشغيل Hazard and Operability Study (HAZOP) ، والتي تتمثل في طريقة ممنهجة لتقويم إجراءات الرقابة المخططة، أو القائمة بهدف تحديد وتقويم نقاط الضعف والقصور بها.

تأكيداً إضافياً وأكثر موضوعية بشأن الحفاظ على فعالية أساليب الرقابة الفردية، بحسبانها جزءاً لا يتجزأ من متابعة وتقييم نظام الرقابة الداخلية (انظر ح.٣).

ح.٥,٢: كيف ينبغي متابعة تنفيذ عمليات الرقابة الفردية؟ إن عملية متابعة وتقييم فعالية أساليب الرقابة المطبقة يعد جزءاً من المسؤوليات الوظيفية للفرد. وبصفة عامة، ينبغي أن تكون عملية المتابعة والتقييم لدى أشخاص متخصصين لديهم المعارف والمهارات والقدرات الكافية للقيام بذلك. فالأفضل أن يتم ربط أساليب الرقابة بأشخاص معينين "القائمون بتنفيذ عملية الرقابة Control Owners". (انظر المبدأ ب: تحديد الأدوار والمسؤوليات). أيضاً ينبغي على الإدارة أن تبلغ العاملين وغيرهم بالطرق التي ينبغي اتباعها عند رفع التقارير عن أوجه القصور في أساليب وإجراءات الرقابة الموضوعية، أو مخالفات تلك الأساليب، أو الإجراءات كجزء من نظام الحوكمة الشامل.

ح.٦,٢: عند القيام بعملية الرقابة والمتابعة لأساليب الرقابة الفردية، يمكن للمحاسبين المهنيين أن يساعدوا منشأتهم في تأسيس نظم متابعة، وأيضاً التعرف على قيمة الأدلة المباشرة للفعالية، مثل معدلات الخطأ، وشكاوى العملاء، وعدد وقيمة البنود النقدية المقيدة بالخطأ Unmatched Cash Items. وتعد هذه الأمور من أفضل مصادر المعلومات عن فشل عملية الرقابة.

ح.٧,٢: تتضمن الإجراءات التي تنتج عن عملية التقييم:

- تحديد ما إذا كانت الرقابة تمت طبقاً لما هو مخطط، أم لا.
- تصحيح حالات الفشل، أو الأخطاء، وفهم لماذا حدث الفشل، أو وقعت الأخطاء، وضمان عدم حدوثها مرة أخرى، مع تأكيد أن كل هذه الأمور تعد جزءاً من دورة التحسين المستمر.
- تحديث أساليب الرقابة المتقادمة -وفي الوقت نفسه التأكد من أنها عفا عليها الزمن فعلاً- من أجل المحافظة على فعالية نظام الرقابة الداخلية.
- التوثيق الجيد لعمليات تحسين الرقابة وإيصال ذلك لكل المهتمين بالعمليات الرقابية.

- تلخيص مختلف حالات الغلل والقصور في الرقابة لتكون أحد عوامل عملية تقويم نظام الرقابة الداخلية، فربما يشير فشل الكثير من أساليب الرقابة إلى نقاط ضعف، أو قصور في نظام الرقابة الداخلية الشامل.

### ح.٢٠: متابعة وتقويم نظام الرقابة الداخلية:

ح.١،٢: لا تعد نظم الرقابة الداخلية فعالة باستمرار، فربما تتأثر مع مرور الزمن وتفقدها فعاليتها حتى تصل نقطة الفشل، وبالتالي لا تحقق المستهدف منها. لهذا يتعين على المنشأة القيام -بشكل دوري- بمتابعة وتقويم ما إذا كانت العناصر الواجب توافرها في نظام الرقابة الداخلية الفعال والكفاء من حيث التكلفة -كما هي محددة في مختلف الأدلة الإرشادية للرقابة الداخلية- متوافرة أم لا، وما إذا كانت هذه النظم تعمل بشكل جيد بما يتفق مع الأدلة الإرشادية.

ح.٢،٣: تحتاج المنشآت إلى عملية منهجة لضمان التقويم الشامل لنظام الرقابة الداخلية في الوقت المناسب.

ح.٣،٤: متى تتم عملية متابعة نظام الرقابة الداخلية؟ يعتمد التوقيت الفعلي لمتابعة نظام الرقابة الداخلية على تسارع التغييرات الداخلية والخارجية. فعلى سبيل المثال: يمكن القيام بعملية المتابعة -بشكل دوري- بما يتوافق مع دورة التخطيط وتقويم الأعمال، أو عندما تكون هناك مؤشرات تدل على انخفاض الفعالية، مثل حالات الفشل المتعددة لأساليب الرقابة الفردية.

ح.٤،٥: من الذي ينبغي أن يقوم بمتابعة نظام الرقابة الداخلية؟ ينبغي على الهيئة الإدارية -وربما تدعمها في ذلك لجنة المراجعة- أن تكفل، أو تضمن خضوع نظام الرقابة الداخلية للمتابعة والتقويم بشكل دوري. ويمكن أن تقوم إدارة المنشأة بعملية التقويم الفعلي. وتجدر الإشارة إلى أن الموظف -الذي يجب أن يتمتع بالاستقلالية الكافية عن هؤلاء المسؤولين عن النظام مثل المراجعين الداخليين- يمكن أن يوفر تأكيداً إضافياً بشأن فعالية نظام الرقابة الداخلية وكفاءته من حيث التكلفة.

ح.٥،٦: كيف ينبغي متابعة نظام الرقابة الداخلية؟ يجب أن تتم متابعة وتقويم نظام الرقابة الداخلية في ضوء إستراتيجية إدارة المخاطر وسياسات الرقابة الداخلية، مع الأخذ في الحسبان الأداء الإستراتيجي والمالي

والتشغيلي والمخاطر المصاحبة لتحقيق أهداف هذه المجالات. وينبغي أن تتضمن العناصر موضع المتابعة والتقييم، إعادة فحص واختبار الإختيارات الأساس، المبادئ، والتقويمات التي تمت، وأدت إلى الوصول إلى النظام الحالي، أيضا مراجعة حالات فشل المراجعة التي حدثت منذ آخر تقييم، استعراض التطورات الداخلية والخارجية، والتي تؤدي -مجتمعة- إلى إقتراح أن الاختيارات الشاملة قد تكون في حاجة إلى إعادة نظر.

ح.٦,٣: يجب أن تتضمن التصرفات التي تتم نتيجة لعملية تقييم نظام الرقابة الداخلية مزج نتائج تطبيق "دورة خطط - عمل - تحقق - نفذ (PDCA cycle" مع المدخلات الجديدة للنظام، ومن ثم، تستطيع المنشأة الإستجابة -بسرعة وفعالية- لأي إنحراف عن الخطة والتأقلم مع التغيرات البيئية التي تؤثر على قدرتها على تحقيق أهدافها داخل حدود المخاطر التي يمكن تحملها.

ح.٧,٣: تعد عملية إعداد التقارير عن نتائج وحالة الخطط التنفيذية التصحيحية، وتقديمها إلى الهيئة الإدارية لتمكينهم من الاضطلاع بمسؤولياتهم، تعد جزءاً لا يتجزأ من عملية متابعة وتقييم نظام الرقابة الداخلية.

## كيف تعد المنشأة تقارير أداء الرقابة الداخلية؟

ط. لدى مختلف ذوي المصالح الداخليين والخارجيين اهتمامات مبررة في وجود نظام إدارة المخاطر والرقابة الداخلية واهتمام كبير بأداء هذا النظام.

### المبدأ (ط): توفير الشفافية والمساءلة:

يتعين أن تقوم الهيئة التنظيمية مع إدارة المنشأة بتقديم تقارير دورية إلى أصحاب المصالح عن المخاطر التي تتعرض لها المنشأة، فضلاً عن هيكل نظام الرقابة الداخلية بالمنشأة والأداء الفعلي لهذا النظام.

ط.١: يتعين أن تقدم المنشأة تقارير تتسم بالشفافية عن هيكل وأداء نظام الحوكمة وإدارة المخاطر والرقابة الداخلية، وذلك ضمن مختلف التقارير التي تقدمها إلى أصحاب المصالح الداخليين والخارجيين من خلال نظام التقارير الدورية، أو موقع المنشأة على شبكة المعلومات الدولية (الإنترنت).

ط.٢: لا ينبغي -مع ذلك- أن تقوم المنشأة -فقط- بالتقرير عن وجود نظمها، ولكن -أيضاً- تقوم بالتقرير عن المخاطر الرئيسة التي تتعرض لها، وأساليب الرقابة

التي تستخدمها، وكيف تتم عملية متابعة وتقويم النظم، وكيف تعمل تلك النظم، وماهي الإجراءات الفورية التي تم اتخاذها لمعالجة أي جوانب فشل أو قصور متعلقة بالرقابة.

ط.٣: فيما يتعلق بنطاق وشمول التقارير، ينبغي على المنشأة تقويم المعلومات التي يحتاجها مختلف أصحاب المصالح، حتى يمكنهم من اتخاذ القرارات السليمة فيما يتعلق بالمنشأة. وتجدر الإشارة إلى أن قدراً كبيراً من المعلومات الملائمة لاتخاذ القرارات الإدارية تعد -أيضاً- مناسبة لأصحاب المصالح الخارجيين. مع ذلك، يجب أن تؤخذ في الحسبان اعتبارات المنافسة والسرية. لا شك أن فتح قنوات اتصال مع ذوي المصالح بخصوص نظم الحوكمة وإدارة المخاطر والرقابة الداخلية يمثل أداة فعالة في هذا الصدد.

ط.٤: ينبغي على المنشأة أن تطور آلية لتضمين أي تعليقات، أو آراء من ذوي المصالح في نظام الرقابة الداخلية بها.



## ملحق (أ) التعاريف

الرقابة الداخلية: لقد اعترف الإتحاد الدولي للمحاسبين بأنه يمكن أن يكون لمصطلح "الرقابة الداخلية" معانٍ متعددة، تتضمن:

- أنه: نظام، أو عملية: نظام الرقابة الداخلية يغطي المنشأة بالكامل، ويعني نظام الرقابة الداخلية بالمنشأة.
- نشاط، أو مقياس: القياس الفعلي لمواجهة المخاطر والذي يُفعل الرقابة الداخلية، بمعنى أساليب الرقابة المنفردة، أو الفردية.
- حالة، أو نتيجة: نتيجة نظام، أو عملية الرقابة الداخلية، بمعنى أن تحافظ المنشأة على رقابة داخلية فعالة، أو ملائمة.

هذا وقد تم تعريف هذه المعاني الثلاثة بشكل أكثر تفصيلاً فيما يلي:

**نظام، أو عملية الرقابة الداخلية:** تأسيساً على التعريف الذي استخدمه بواسطة لجنة حماية المنشآت COSO Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission، عرف المجلس الدولي لمعايير المراجعة والتأكد، الرقابة الداخلية بأنها "عملية صممها وطبقها وتمسك بها، المسؤولون عن إدارة المنشأة وغيرهم من الأشخاص، من أجل توفير تأكيد معقول بشأن تحقيق أهداف المنشأة التي تتعلق بمصادقية التقارير المالية وإمكانية الاعتماد عليها، وفعالية وكفاءة العمليات، ومدى الالتزام بالقوانين والقواعد التنظيمية المطبقة.

تعريف أوسع وأكثر ثراءً للرقابة الداخلية يأخذ في الحسبان بعض المقترحات التي تم التوصل إليها نتيجة للدراسة التي قام بها الإتحاد الدولي للمحاسبين على المستوى العالمي بخصوص الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر Global Survey on Risk Management and Internal Control (٢٠١١)، تعد الرقابة الداخلية جزءاً لا يتجزأ من نظام حوكمة المنشأة وإدارة المخاطر، الذي تعرفه وتؤثر فيه وتتابعه الهيئة الإدارية بالمنشأة والإدارة والأفراد الآخرون، حتى يمكن الاستفادة من الفرص المتاحة للمنشأة والتعامل مع التحديات التي تواجهها، بما يتسق مع إستراتيجية إدارة المخاطر وسياسات الرقابة الداخلية التي تضعها الهيئة الإدارية، من أجل تحقيق أهداف المنشأة من خلال أمور أخرى كما يلي:

- تنفيذ عمليات إستراتيجية وتشغيلية، تتسم بالفعالية والكفاءة.
- توفير معلومات مفيدة للمستخدمين الداخليين والخارجيين من أجل اتخاذ قرارات رشيدة في التوقيت المناسب.

- ضمان التوافق مع القوانين والقواعد المنظمة المطبقة، وكذلك مع سياسات المنشأة وإجراءاتها وأدلتها الإرشادية.
- حماية موارد المنشأة من فقدان الغش وسوء الاستخدام والتلف.
- حماية نظم المعلومات بالمنشأة، بما فيها (تكنولوجيا) المعلومات بما يضمن وجود وتكامل وسرية تلك النظم.

**نشاط، أو مقياس الرقابة الداخلية:** الأنشطة التي يتم القيام بها لمواجهة المخاطر وتحقيق الرقابة الداخلية. ومن أمثلة أنشطة الرقابة الفعلية التي تتضمن أساليب الرقابة الإدارية: تنفيذ "دورة خطط - عمل - تحقق - نفذ" "PDCA Cycle" أو أساليب رقابة العمليات مثل: التحقق، والتسوية والتوفيق، وتفويض السلطات، وأساليب الرقابة المادية، وأساليب الإشراف التي تستخدم للتحقق من تطبيق أساليب رقابة العمليات. وتجدر الإشارة إلى أنه في بعض الأحيان يشار إلى الرقابة الداخلية كنشاط، أو مقياس بمصطلح الرقابة فقط.

**الرقابة الداخلية كحالة أو نتيجة:** تكون المنشأة "تحت السيطرة" عندما تحقق أهداف الرقابة الداخلية.

**هدف الرقابة الداخلية:** مستوى مرغوب فيه من الرقابة الداخلية يتم تحقيقه -وذلك أثناء تحقيق المنشأة لأهدافها- عن طريق مواجهة المخاطر التي تواجهها المنشأة والتعامل معها، طبقاً لإستراتيجيتها لإدارة المخاطر وسياساتها الخاصة بالرقابة الداخلية.

**الخطر (المخاطر):** يعرف معيار الأيزو رقم ٣١٠٠٠/٢٠٠٩ والخاص بإدارة الجودة ISO Standard ٣١٠٠٠:٢٠٠٩ (انظر الملحق ب) الخطر بأنه "تأثير حالة عدم اليقين على الأهداف" سواء كان هذا التأثير ايجابياً أو سالباً.

**إدارة المخاطر:** يعرف معيار الأيزو رقم ISO Standard ٣١٠٠٠:٢٠٠٩ والخاص بإدارة المخاطر بأنها "أنشطة متناسقه لتوجيه ورقابة المنشأة فيما يتعلق بالمخاطر التي تواجهها".

**الحوكمة:** مجموعة من المسؤوليات والممارسات التي تضطلع بها وتمارسها الهيئة الإدارية بهدف (أ) توفير التوجه الإستراتيجي (ب) ضمان تحقيق تلك الأهداف (ج) التأكد من أن المخاطر قد أديرت بشكل مناسب (د) التحقق من أن موارد المنشأة قد استخدمت بشكل مناسب<sup>(7)</sup>. ويعكس هذا التعريف جانبي الحوكمة وهما: الأداء والتوافق.

(7) Board Briefing on IT Governance, 2nd Edition (IT Governance Institute, 2003)

**النظام المتكامل للحوكمة:** تقوم الهيئة الإدارية والمستويات الإدارية التالية بدمج الحوكمة في إستراتيجية المنشأة وأساليب الإدارة والإشراف والمساءلة من أجل تحقيق النجاح التنظيمي المستدام، أو المستمر.

**الهيئة الإدارية :** الشخص (الأشخاص)، أو الهيئة (أي مجلس الإدارة) الذي يتحملون المسؤولية الرئيسية بالنسبة للإشراف على التوجه الإستراتيجي للمنشأة ومراقبته، ويكون مسؤولاً عن المنشأة، بما في ذلك الإشراف على عملية إعداد التقارير المالية. ويمكن أن تشكل الهيئة الإدارية من مديرين مستقلين، أو غير مستقلين، كما يمكن أن تستعين بلجان فرعية مختلفة مثل لجان المراجعة، المكافآت والتعويضات، ولجنة سلوك وآداب المهنة. في بعض الأحيان، يمكن أن تتضمن الهيئة الإدارية أفراداً من الإدارة، أو أعضاء تنفيذيين من مجلس الحوكمة لوحدة تابعة للقطاع الخاص، أو العام، أو المدير المالك.

**التوافق (الالتزام):** الالتزام بالقوانين والقواعد المنظمة، واتباع أفضل ممارسات الحوكمة، والمساءلة، وتوفير الضمانات لذوي المصالح بشكل عام. ويمكن أن يشير المصطلح إلى عناصر داخلية حددها المسؤولون، أو المساهمون، أو النظام الأساس للمنشأة، وأيضاً العوامل الخارجية مثل مجموعات المستهلكين، العملاء، والمنظمين

**الأداء:** سياسات وإجراءات تركز على الفرص والمخاطر، الإستراتيجية، إضافة القيمة، واستغلال الموارد، وترشيد عملية اتخاذ القرارات بالمنشأة.

**ذوو المصالح:** أي شخص، مجموعة أشخاص، أو وحدة لها مصلحة أو لديها اهتمام بأنشطة المنشأة، مواردها، أو مخرجاتها، أو تتأثر بتلك المخرجات. ويمكن أن يتضمن ذوي المصالح المنظمين، المساهمين، المدينين، العاملين، العملاء، الموردين، مجموعات التأييد، الحكومات، أو المجتمع ككل.

**القيمة من منظور أصحاب المصالح:** القيمة التنظيمية التي تولدت لأصحاب المصالح، عن طريق وضع وتطبيق وإدارة استراتيجيات وعمليات وأنشطة فعالة واقتناء أصول.... لا شك أن استمرارية خلق القيمة لذوي المصالح، تحدث عندما تكون المنافع التي يحصلون عليها أكبر من الموارد التي يستنفذونها. وعادة تقاس القيمة بلغة المال، كما هو الحال بالنسبة للمساهمين، ولكنها -أيضاً- يمكن أن تقاس بمنافع اجتماعية، أو بيئية كما هو الحال بالنسبة للمساهمين وأصحاب المصالح الآخرين.

المعلومات المفيدة: لكي تكون المعلومات مفيدة، يجب أن تكون ملائمة (مناسبة) وتمثل بأمانة ما تسعى إلى تمثيله. وتزداد منفعة المعلومات إذا كانت قابلة للمقارنة،

قابلة للتحقق، متاحة في التوقيت المناسب، وقابلة للفهم. وهذا يتوافق مع تعريف  
المعلومات المالية المفيدة في الإطار التنظيمي لإعداد التقارير المالية  
Conceptual Framework for Financial Reporting International Accounting  
Standards Board, (٢٠١٠)

القيادة بالقُدوة Tone at the Top: أقوال وأفعال الهيئة الإدارية بالمنشأة ورجال الإدارة  
العليا،

هي التي تحدد قيم وثقافة وسلوك وتصرفات الأفراد. يطلق عليها: القيادة بالقُدوة.

## Appendix B: Resources

This list of resources is not intended to be exhaustive. Use the IFACnet at [www.ifac.org](http://www.ifac.org) to search IFAC and many of its member body websites for additional information (click on the search function and select IFACnet).

- The IGPG Defining and Developing an Effective Code of Conduct for Organizations (IFAC, 2007) helps organizations encourage an ethics-based culture and define and develop a code of conduct. It also refers to the most significant resources in this area.
- Internal Control from a Risk-Based Perspective (IFAC, 2007) includes ten senior-level professional accountants in business who share their experiences and views on establishing effective internal control systems.
- Global Survey on Risk Management and Internal Control-Results, Analysis, and Proposed Next Steps (IFAC, 2011) contains over 600 responses from around the globe and provides an analysis of survey results and summarizes respondents' recommendations for the next steps in this area.
- The IGPG Evaluating and Improving Governance in Organizations (IFAC, 2009) includes a framework-consisting of a series of fundamental principles, supporting guidance, and references-for how professional accountants can contribute to evaluating and improving governance in organizations.
- Integrating the Business Reporting Supply Chain (IFAC, 2011) features 25 prominent business leaders provide their recommendations on what should be done to effectively improve governance (including risk management and internal control), the financial reporting process, audit, and the usefulness of business reports in the aftermath of the financial crisis of 2008. The report provides a summary of interviewees' recommendations in each area and highlights some of IFAC's related initiatives.
- Competent and Versatile: How Professional Accountants in Business Drive Sustainable Organizational Success (IFAC, 2011) outlines the diverse roles of professional accountants in business and the many ways they serve their employers and the public interest.
- Enterprise Risk Management-Integrated Framework (COSO, 2004) expands on internal control and provides key principles and concepts on the broader subject of enterprise risk management. A summary can be downloaded at the COSO website at [www.coso.org](http://www.coso.org).
- COSO is also set to release its revised Internal Control-Integrated Framework and companion documents in early 2013. Visit the COSO website for further information.
- Standard 31000:2009-Risk Management (International Organization for Standardization, 2009) sets out principles, a framework, and a process for the management of risk that are applicable to any type of organization in the public or private sector. It does not mandate a "one size fits all" approach, but rather emphasizes the fact that the management of risk must be tailored to the specific needs and structure of the particular organization.
- HB158: Delivering Assurance Based on ISO 31000:2009 Risk Management-Principles and Guidelines (Standards Australia, Standards New Zealand, and the

Institute of Internal Auditors-Australia, 2010) describes how to develop a risk-based assurance strategy and program, plan an assurance engagement, report the assurance program, and design controls.

- On March 1, 2010, the King Code of Governance for South Africa (King III) came into effect. The code recommends companies maintain effective governance, risk management, and internal control system.
- IDW Accounting Standard IDW RS FAIT 1 Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung bei Einsatz von Informationstechnologie (Principles of Proper Booking When Applying Information Technology) (Institut der Wirtschaftsprüfer, 2002) is Germany's generally recognized standard on internal control over financial reporting.
- Managing Opportunities and Risks (Certified Management Accountants Association of Canada, 2012) explores ways to use the risk management process to exploit opportunities, drive organizational innovation, and generate short- and long-term profits.
- Rules for Risk Management: Culture, Behaviour and the Role of Accountants (Association of Chartered Certified Accountants, 2012) examines members' views of integrated risk management and the role that accountants play, both in terms of the role that they play now and the extent to which their expertise could be used in more effectively managing risk in the future.
- Basic Standard for Enterprise Internal Control (Chinese Ministry of Finance, Chinese National Audit Office, China Securities Regulatory Commission, China Banking Regulatory Commission, and China Insurance Regulatory Commission, 2008) applies to all companies listed on the Shanghai and Shenzhen stock exchanges. Large, non-listed and listed medium-sized Chinese companies will also be encouraged to adopt its provisions. More information on the Chinese-language document is available in English from KPMG and China Briefing.
- Internal Control: Guidance to Directors (UK Financial Reporting Council, 2005), also known as the Turnbull guidance, sets out best practice on internal control for UK listed companies, and assists them in applying the UK Corporate Governance Code.
- COBIT®, developed and issued by ISACA, is a business framework for the governance and management of enterprise IT that allows managers to bridge the gap between control requirements, technical issues, and business risk.
- A Framework for Board Oversight of Risk (Canadian Institute of Chartered Accountants, 2012) provides a practical approach to risk oversight designed specifically for boards of directors, including a framework, methodology, and toolsets.

The Preface to IFAC's International Good Practice Guidance sets out the scope, purpose, and due process of the PAIB Committee's International Good Practice Guidance series.

يكون حق التأليف والنشر للإتحاد الدولي للمحاسبين IFAC وذلك بالنسبة لما يصدره من إصدارات أولية (مسودات) ، تقارير استشارية ، وأي إصدارات أخرى. الإتحاد الدولي للمحاسبين لن يتحمل المسؤولية عن الخسارة التي تحدث لأي شخص يتصرف أو يمتنع عن التصرف اعتماداً على المادة العلمية المنشورة في هذه المطبوعة ، سواء نتجت هذه الخسارة عن التجاهل أو غيره.

يمثل شعار الإتحاد الدولي للمحاسبين ماركة تجارية وماركة خدمية للإتحاد

Copyright © June 2012 by the International Federation of Accountants (IFAC). All rights reserved. Permission is granted to make copies of this work provided that such copies are for use in academic classrooms or for personal use and are not sold or disseminated and provided that each copy bears the following credit line: "Copyright © June 2011 by the International Federation of Accountants (IFAC). All rights reserved. Used with permission of IFAC. Contact [permissions@ifac.org](mailto:permissions@ifac.org) for permission to reproduce, store or transmit this document." Otherwise, written permission from IFAC is required to reproduce, store, transmit, or make other similar uses of this document, except as permitted by law. Contact [permissions@ifac.org](mailto:permissions@ifac.org). ISBN: 9783-123-60815-1-

Published by:



## الاتحاد الدولي للمحاسبين

٤٤٥ الجادة الخامسة، الطابق ٤، مدينة نيويورك،  
ولاية نيويورك ١٠١٧-الولايات المتحدة الأمريكية  
هاتف: +١ (٢١٢) ٢٨٦-٩٣٤٤  
فاكس: +١ (٢١٢) ٢٨٦-٩٥٧٠  
[www.ifac.org](http://www.ifac.org)



## الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين

ص.ب: ٢٢٦٤٦ الرياض: ١١٤١٦ - المملكة العربية السعودية  
هاتف: +٩٦٦١١)٤٢٨٥٥٥  
فاكس: +٩٦٦١١)٤٢٥٦١٦  
البريد الإلكتروني: [info@socpa.org.sa](mailto:info@socpa.org.sa)  
موقع الهيئة: [www.socpa.org.sa](http://www.socpa.org.sa)

الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين

S O C P A