

**المحور الثاني: تصميم نظام الرقابة الداخلية****أولاً- التصميم والتنفيذ والتشغيل**

**1- تصميم الرقابة (la conception)** هو الطريقة التي يُتوقع أن تعمل بها أداة الرقابة لتوفير مستوى معقول من التأكيد على أنه سيتم التخفيف من المخاطر التي تواجه تحقيق الأهداف، كما هو موضح في وثائق السياسة والإجراءات، على عكس كيفية عملها بالفعل.

**2- تنفيذ عنصر الرقابة (mise en œuvre)** هو عملية حدوث عنصر الرقابة، مما يعني أنه تم وضع العنصر في وقت محدد؛ فيقال بأنه أصبح حاضرا. غالبًا ما يتم فحص التنفيذ مع التصميم وهو يختلف عن التشغيل.

**3- تشغيل عنصر الرقابة (fonctionnement)** هو تنفيذه مع مرور الوقت. بمعنى آخر، يعمل عنصر الرقابة إذا تم تنفيذه بشكل مستمر كما هو متوقع بمرور الوقت (أي التنفيذ الفعال المستمر).

**ثانيا- من يقوم بعملية التصميم وعلى أي أساس؟**

ان تصميم نظام الرقابة الداخلية يعد من مسؤوليات الادارة لتحقيق أهدافها المخططة واكتشاف الاخطاء والغش الذي قد يقع، والتحقق من فعالية الاجراءات الرقابية التي وضعتها. من أجل تصميم نظام الرقابة الداخلية ينبغي تبني مرجعية معينة حيث حددت المعايير الدولية ( COSO ، IFACI الفرنسي والدليل البريطاني لنظام الرقابة الداخلية) الاجراءات التي يمكن أن تعمل على توفير نظام رقابة داخلية فعال للمنشأة. نذكر من هذه الاجراءات ما تعلق بالسجلات المحاسبية والتكليف بالمقبوضات والمدفوعات النقدية، واجراءات حماية الاصول والاشراف والمتابعة، واجراءات المساءلة وغيرها من الاجراءات لتصميم وتحقيق نظام الرقابة الداخلية.

**ثالثا- التصميم الملائم:**

يتم تصميم الرقابة بشكل مناسب إذا كان من المرجح أن يوفر تشغيله ضمانا معقولا بأن مخاطر عدم تحقيق الأهداف سيتم التخفيف منها (أي القدرة على منع واكتشاف ومكافحة المخاطر التي من المفترض أن تتحكم فيها). قد يشكل التصميم السيء لعنصر الرقابة قصورا كبيرا في الرقابة الداخلية.

**رابعا- مراحل تصميم نظام الرقابة الداخلية:**

ان التصميم الاداري ونظام الرقابة الداخلية يجب أن يسبقه تحليل النشاط التشغيلي للمؤسسة، هذا التحليل يمكن أن يكون في شكل مخطط أنشطة موزعة على عدة أقسام، بعد ذلك يجب جرد احتياجات المؤسسة من المعلومات (من بحاجة الى المعلومات؟ وأي معلومات؟ وأي أنشطة تخص هذه المعلومات؟ وكيف تجمع المعلومات؟) وبعد أن يتم وضع تنظيم اداري واعتماد نظام الرقابة الداخلية من البديهي أن تكون هناك رقابة

مستمرة للتأكد من احترام الاجراءات وتقييمها وتصحيحها، وهذا بقدر حاجة المديرية (الادارة التنفيذية) لمواجهة بيئة متغيرة باستمرار.

### خامسا- مكونات نظام الرقابة الداخلية:

وفقا لمنظمة COSO تتميز الرقابة الداخلية بخمس مكونات يتداخل بعضها مع البعض الآخر.

**1- بيئة الرقابة:** هي أساس المكونات الأخرى، وهي التي تحدد هيكل المنظمة وتوفر الانضباط داخلها. تشمل البيئة العوامل التالية: النزاهة والقيم الأخلاقية وكفاءة أفراد الكيان؛ فلسفة الإدارة وأسلوب التشغيل؛ الطريقة التي تحدد بها الإدارة السلطة والمسؤولية وتنظم موظفيها؛ الاهتمام والتوجيه من جانب مجلس الإدارة.

**2- تقييم المخاطر:** يتحقق التقييم من خلال تحديد وتحليل المخاطر ذات الصلة، الداخلية والخارجية منها على حد سواء، وذلك لتحقيق الأهداف. ويشكل هذا التقييم أساسا لتحديد كيفية إدارة المخاطر.

**3- أنشطة الرقابة:** تساعد هذه الأنشطة على ضمان اتخاذ الإجراءات اللازمة لمعالجة المخاطر المتعلقة بتحقيق أهداف الكيان. تحدث أنشطة الرقابة في جميع جوانب المنظمة وعلى مختلف المستويات وفي كل الوظائف.

**4- المعلومات والاتصالات:** يجب تحديد المعلومات الداخلية والخارجية والتقاطها والإبلاغ عنها في شكل إطار زمني يمكنان الأشخاص من تنفيذ مسؤولياتهم. يجب أن يحدث الاتصال الفعال أيضا بمعنى أوسع، ويتحقق بين مختلف مستويات المنظمة ومن أعلاها إلى أدناها.

**5- القيادة أو المراقبة:** يجب مراقبة أنظمة الرقابة الداخلية، وهي عملية تقييم جودة أداء النظام بمرور الوقت. يتم تحقيق ذلك من خلال أنشطة المراقبة المستمرة أو التقييمات المنفصلة أو الجمع بين الاثنين.

### سادسا- تحديث الاطار المتكامل للرقابة الداخلية لمنظمة COSO

نميز في هذا الاطار بين تحديتي 2013 و2017:

**2013:** يساعد تحديث 2013 لـ "الرقابة الداخلية - الإطار المتكامل" المؤسسات على تصميم وتنفيذ الرقابة الداخلية في ضوء التغييرات العديدة في بيئات العمل والتشغيل منذ إصدار الإطار الأصلي عام 1992. هذا التحديث يوسع تطبيق الرقابة الداخلية في معالجة العمليات وأهداف التقارير، ويوضح متطلبات تحديد ما يشكل رقابة داخلية فعالة.



2017: "إدارة مخاطر المؤسسة - التكامل مع الإستراتيجية والأداء" (Enterprise Risk Management— Integrating with Strategy and Performance) يتناول تحديث 2017 تطور إدارة مخاطر المؤسسة وحاجة المؤسسات إلى تحسين نهجها في إدارة المخاطر لتلبية متطلبات بيئة الأعمال المتطورة. يسلط التحديث الضوء على أهمية مراعاة المخاطر في كل من عملية وضع الإستراتيجية وقيادة الأداء.



الإطار نفسه عبارة عن مجموعة من المبادئ المنظمة في خمسة مكونات مترابطة:

**الحوكمة والثقافة:** الحوكمة هي التي تحدد أسلوب المنظمة وتعزز أهمية ادارة مخاطر المؤسسة، وتؤسس مسؤوليات الرقابة لهذه الادارة. تتعلق الثقافة بالقيم الأخلاقية والسلوكيات المرغوبة وفهم المخاطر في الكيان.

**تحديد الإستراتيجية والأهداف:** تعمل إدارة المخاطر المؤسسية والاستراتيجية وتحديد الأهداف معاً في عملية التخطيط الاستراتيجي. يتم تأسيس قابلية تحمل المخاطر (أو الرغبة في المخاطرة) ومواءمتها مع

الاستراتيجية؛ تضع أهداف النشاط الإستراتيجية موضع التنفيذ كما تعتبر (أي الأهداف) أساسا لتحديد وتقييم المخاطر والاستجابة لها.

**الأداء:** يجب تحديد وتقييم المخاطر التي قد تؤثر على تحقيق الإستراتيجية وأهداف العمل. يتم تحديد أولويات المخاطر حسب شدتها في سياق قابلية تحمل المخاطر، ثم تختار المنظمة الاستجابات للمخاطر، وتعتمد منظور المحفظة بخصوص مقدار المخاطر التي تتحملها؛ يتم الإبلاغ عن نتائج هذه العملية لأصحاب المصلحة الرئيسيين المخاطرين.

**المراجعة والتعديل:** من خلال مراجعة الأداء يمكن للمؤسسة النظر في مدى جودة عمل مكونات إدارة مخاطر المؤسسة بمرور الوقت. وفي ضوء التغييرات الجوهرية وكذا التعديلات المحتملة الضرورية.

**المعلومات والاتصالات والإبلاغ:** تتطلب إدارة مخاطر المؤسسة عملية مستمرة للحصول على المعلومات الضرورية ومشاركتها، من كل من المصادر الداخلية والخارجية، والتي تتدفق لأعلى ولأسفل في المؤسسة وعبرها كذلك.

#### سابعا- نماذج أخرى للرقابة:

رغم أن نموذج COSO للرقابة الداخلية يعتبر الأشهر والأكثر تطبيقا في مجال الأعمال على مستوى العالم إلا أن هناك نماذج أخرى معروفة، وبعضها أكثر تطبيقا من البعض الآخر، كما أن عددا منها يعتمد بشكل أو بآخر على نموذج COSO.

نذكر من أهم النماذج:

- ✓ اطار الرقابة CoCo؛
- ✓ اطار المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة؛
- ✓ اطار أهداف الرقابة للمعلومات والتكنولوجيا ذات الصلة (CobiT)؛
- ✓ نموذج لجنة بازل للرقابة المصرفية؛
- ✓ اطار سلطة الاسواق المالية – في فرنسا (AMF)؛
- ✓ المرجع البريطاني Turnbull.

#### ثامنا- عوامل يجب مراعاتها عند تقييم مدى ملاءمة التصميم:

يأخذ فريق التدقيق في الاعتبار العديد من العوامل عند تقييم مدى ملاءمة التصميم لنظام رقابة معين. يتم النظر إلى هذه العوامل معا وغالبا ما تكون مرتبطة؛ ولا يوجد بالضرورة عنصر أكثر أهمية من عنصر آخر.

- 1- وجود عنصر الرقابة: من غير الملائم تصميم عنصر رقابي (مناسب مبدئياً) مفقود أو غير موجود.
  - 2- فائدة الرقابة وملاءمتها: يعني هذا العامل مدى قدرة الرقابة على المساهمة في تحقيق الهدف المنشود والتخفيف من المخاطر المصاحبة.
  - 2- الاكتمال و / أو التغطية: يتعلق هذا العامل بتطبيق الرقابة في المنطقة المعنية أو القطاع المُدار. فهل يتم تطبيقها على جميع العناصر المطلوبة؟ وهل تؤخذ جميع العوامل أو العناصر الملائمة في الاعتبار؟
  - 3- حسن اختيار التوقيت: بمعنى مدى استجابة عنصر أو نظام الرقابة للأحداث في الوقت المناسب. فهل يتم تطبيق الرقابة بسرعة كاستجابة للأحداث المستهدفة؟
  - 4- التكرار: السؤال المطروح في هذا الصدد كم مرة يتم تنفيذ الرقابة؟ وهل هذه الفترة الزمنية مناسبة (يومية، شهرية، سنوية)؟
  - 5- الوضوح: يعني هذا العامل بأنه تم توثيق عنصر الرقابة بشكل جيد وإبلاغ المسؤولين عن تطبيقه.
  - 6- مستوى الاتساق أو التقدير أو الذاتية : نتساءل هنا إلى أي مدى تكون الرقابة محددة مسبقاً وموضوعية؛ وهل تطبيقها يتم تلقائياً أم يخضع للتفسير والتقدير؟
  - 7- درجة الفصل : يعني هذا العامل درجة الفصل بين الرقابة والنشاط المستهدف، وكذلك درجة الفصل بين الوظائف داخل نظام أو عنصر الرقابة نفسه. فهل عملية الرقابة منفصلة عن العملية التي تستهدفها؟ وهل الأنشطة المختلفة للرقابة نفسها منفصلة؟
  - 8- موثوقية المعلومات المستخدمة في تطبيق الرقابة: يثور التساؤل هنا عن حقيقة الثقة في المعلومات المستخدمة لأداء عنصر الرقابة؟ وكيف يعرف الكيان أن المعلومات موثوقة؟
  - 9- كفاءة الأشخاص المشاركين في تنفيذ الرقابة: حيث يشارك الأشخاص الذين لديهم المعرفة والخبرة اللازمتين لتنفيذ الرقابة.
  - 10- إجراءات المتابعة كاستجابة لمشكلة ما: يعني العامل الأخير وجود استجابة مناسبة وواضحة للمشكلات التي حددتها الرقابة وهي قابلة للتنفيذ.
- تاسعا- تصميم إجراءات نظام الرقابة الادارية:
- يتم تصميمها وفقا لتدرج السلم الاداري، وما يشمله من تحديد للمسؤوليات بما يتلاءم معها من تفويض للسلطات. وعلى هذا الأساس يتم التصميم كما يلي:
- 1- مبادئ التصميم الاداري: تعتبر هذه المبادئ مهمة من أجل تقليل الأخطاء ومخاطر التصميم الخاطئ، ولهذا الغرض من الأفضل الاسترشاد بها عند تصميم أي مهمة. وهي كالتالي:

- مبدأ وحدة الهدف: ينبغي أن يكون هناك هدف واضح وقابل للتحقيق، كما أن على كل الوحدات التابعة للمؤسسة المساهمة في تحقيق الهدف من وجودها؛
  - مبدأ الوثيقة: أي أن التنظيم في المؤسسة يجب أن يقوم على أساس تحديد كل الوثائق؛
  - مبدأ وحدة الرئاسة: يقصد بهذا المبدأ أن يكون كل موظف تابع لمسؤول واحد؛
  - مبدأ تساوي السلطة مع المسؤولية: حيث ينبغي أن يكون لكل موظف مستوى معين من السلطة بما يتناسب مع المسؤوليات الملقاة على عاتقه؛
  - مبدأ الاشراف: حيث ينبغي أن تكون حدود الاشراف معروفة ومحددة، أي يوجد عدد معين من الموظفين يستطيع ان يشرف عليهم كل مسؤول؛
  - مبدأ قصر السلطة: يقوم على ألا تكون هناك فروق كبيرة في مستويات السلم الاداري، أو بين متخذي القرار والمنفذين؛
  - مبدأ تفويض السلطة: أي ينبغي أن تكون هناك القدرة على تسليم زمام الأمور فيما يخص اتخاذ القرار والاشراف من مسؤول أعلى الى مسؤول أقل منه، لتمثيله والقيام بأداء مهامه وفقا للسلطات المخولة له؛
  - مبدأ المرونة: حيث ينبغي أن يكون النظام مرنا ويتأقلم مع التغيير؛
  - مبدأ الكفاءة: حيث ينبغي أن يصمم التنظيم لأداء الأعمال وتحقيق الأهداف بأقل تكلفة ممكنة؛
  - مبدأ العلاقات الانسانية: يقوم على عدم اهمال الموارد البشرية لأنه عامل مهم في نجاح أو فشل التنظيم؛
  - الهيكل التنظيمي: يعتبر الهيكل من مقومات نظام الرقابة الداخلية، فمن خلاله تظهر العلاقات الوظيفية بين مصالح ومديريات المؤسسة وقنوات الاتصال وخطوط السلطة والمسؤولية. ومن أجل اختيار التنظيم الملائم ينبغي: تحليل الأنشطة، تحليل القرارات، تحليل العلاقات، تحليل البيئة، الفصل بين المهام، بالإضافة الى تحديد هذه المهام بدقة وكذلك الأشخاص القائمين عليها.
- 2- **تصميم اجراءات الرقابة المحاسبية:** وهذا من خلال نظام المعلومات المحاسبي، حيث يعرف بأنه نظام فرعي للمعلومات داخل المنشأة، يتكون من مجموعة من الامكانيات الآلية والبشرية التي تكون مسؤولة عن توفير المعلومات المالية والمعلومات التي يتم الحصول عليها من السياسات التاريخية (السابقة)، وذلك من أجل مساعدة الادارة وجهات من البيئة الخارجية في عمليات التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات. يهدف هذا النظام الى تحقيق الأمن المالي والمحاسبي (والقانوني) وجودة المعلومات المحاسبية.
- 3- **تصميم قواعد السلوك:** تساعد قواعد السلوك المصممة جيدا في تطبيق برنامج تحسين أداء المنشأة. فالمنشأة التي تخفق في وضع وتطبيق قواعد السلوك وغرس قيمها التنظيمية يمكن أن تعاني من تدني

الانتاجية، وتسارع تدوير الموظفين وارتفاع تكاليف المعاملات وتكاليف الوكالة، ويزيد التعرض للإجراءات القانونية.

ان قواعد الاخلاقيات والسلوك المهني يمكن أن تدعم وتمكن السلوكيات المرغوب فيها من جانب العاملين، كما تمارس تأثيرها من خلال توضيح العواقب المترتبة عن مقاومة المبادئ التي تتأسس عليها تلك القواعد.

## ملخص المحاضرة الثانية

**تصميم الرقابة** هو الطريقة التي يُتوقع أن تعمل بها أداة الرقابة، أما تشغيل عنصر الرقابة فهو تنفيذه مع مرور الوقت. يعد التصميم من مسؤولية الإدارة لتحقيق أهدافها وذلك على أساس مرجعية معينة، خاصة إطار منظمة COSO، بالإضافة الى نماذج أخرى من أهمها: إطار أهداف الرقابة للمعلومات والتكنولوجيا ذات الصلة (CobiT)، إطار سلطة الاسواق المالية-فرنسا (AMF)، المرجع البريطاني Turnbull.

**مكونات نظام الرقابة الداخلية حسب منظمة COSO:** يشمل إطار الرقابة حسب تحديث 2017 "إدارة مخاطر المؤسسة-التكامل مع الإستراتيجية والأداء". مبادئ منظمة في خمسة مكونات مترابطة: الحوكمة والثقافة، تحديد الإستراتيجية والأهداف، الأداء، المراجعة والتعديل، المعلومات والاتصالات والابلاغ.

**تصميم اجراءات نظام الرقابة الادارية:** يتم التصميم وفقا لتدرج السلم الاداري، وما يشمله من تحديد للمسؤوليات بما يتلاءم مع تفويض للسلطات، في إطار احترام مبادئ التصميم الاداري؛ وهي كالتالي: مبدأ وحدة الهدف، مبدأ الوثيقة، مبدأ وحدة الرئاسة، مبدأ تساوي السلطة مع المسؤولية، مبدأ الاشراف، مبدأ قصر السلطة، مبدأ تفويض السلطة، مبدأ المرونة، مبدأ الكفاءة، مبدأ العلاقات الانسانية، الهيكل التنظيمي.

**تصميم اجراءات الرقابة المحاسبية:** وهذا من خلال نظام المعلومات المحاسبي، من أجل مساعدة الإدارة وجهات من البيئة الخارجية في عمليات التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات. يهدف هذا النظام الى تحقيق الأمن المالي والمحاسبي وجودة المعلومات المحاسبية.

**تصميم قواعد السلوك:** يمكن لقواعد الاخلاقيات والمدونات والسلوك المهني أن تدعم وتمكن السلوكيات المرغوب فيها، كما تمارس تأثيرها من خلال توضيح عواقب مقاومة المبادئ التي تتأسس عليها تلك القواعد.

