

الرقابة الداخلية

Internal Control

أولاً: عموميات حول الرقابة والرقابة الداخلية

1. مفهوم الرقابة

الرقابة وظيفة إدارية منظمة و مستمرة تهدف إلى تقديم درجة تأكيد معقولة بأنه قد تم إنجاز الأهداف حسب ما تم تحديده لهذه الأهداف. وتعتبر نظم الرقابة الداخلية النظام الرئيسي لتمكين وظيفة الرقابة بالمنشأة.

إن " لجنة المنظمات الراعية " (COSO) وهي مجموعة تضم "معهد المدققين الداخليين" و"المعهد الأميركي للمحاسبين القانونيين" (AICPA)، تعرف "الرقابة" بأنها "عملية تم تصميمها من أجل توفير الضمانة اللازمة حول تحقيق المؤسسة أهدافها المرتبطة ب:

- قابلية الاعتماد على التقارير المالية
- فعالية و كفاءة العمليات
- الإمتثال للقوانين والأنظمة المعمول بها".

2. خصائص الرقابة:

يمكن تلخيص خصائص الرقابة في النقاط التالية:

- الرقابة وظيفة و أداة هامة في يدي الإدارة:
- الرقابة هي عملية منظمة ومستمرة و تتم في إطار خطة شاملة:
- الرقابة تعمل في ظل أهداف محددة:
- تنطوي الرقابة على تقويم الأداء الفعلي في ظل الأهداف المحددة:

- يفهم من ذلك أن الرقابة تتطور بتطور الأساليب والإستراتيجيات الإدارية وتطور الأهداف التنظيمية أيضا؛
- الرقابة الداخلية هي محور الوظيفة الإدارية للرقابة.

3. الرقابة الداخلية

الرقابة الداخلية هي العملية المصممة والتي يتم تنفيذها بواسطة المسؤولين عن الحوكمة والإدارة و الأفراد الآخرين وذلك لإعطاء درجة تأكد معقولة عن تحقيق أهداف المنشأة فيما يخص مصداقية التقارير المالية وفعالية وكفاءة الإلتزام بالقوانين والنظم المطبقة. ويستتبع ذلك أن نظام الرقابة الداخلية يتم تصميمه وتنفيذه لمواجهة مخاطر النشاط المحددة التي تهدد تحقيق أي من هذه الأهداف.

ويعكس هذا التعريف بعض المفاهيم الأساسية. الرقابة الداخلية:

- موجهة نحو تحقيق الأهداف في واحدة أو أكثر من فئات – العمليات، الإبلاغ والامتثال؛
- عملية تتألف من المهام الجارية والأنشطة – وسيلة لتحقيق غاية، لا غاية في حد ذاتها؛
- طريقة عامة – ليس فقط حول السياسات وسجلات الإجراءات، نظم وأشكال، ولكن حول الأشخاص والإجراءات التي يتم اتخاذها على كل مستويات المنظمة للتأثير على الرقابة الداخلية؛
- قادرة على توفير تأكيد معقول — لكن الضمانات ليست مطلقة، بالنسبة للإدارة العليا للمنشأة ومجلس الإدارة؛
- يمكن تكيفها لهيكل الكيان – مرنة في التطبيق للكيان ككل أو لفرع معين، وشعبة أو وحدة التشغيل، أو عملية تجارية.

1.3 تعريف لجنة الأوراق المالية والصراف الأمريكية *The U.S Securities and Exchange Commission (SEC)*

"هي عملية مصممة من طرف، أو تحت إشراف السلطة التنفيذية الرئيسية وموظفي المالية الرئيسيين للشركة، أو الأشخاص الذين يؤدون وظائف مماثلة، المدرجة من طرف أعضاء مجلس الإدارة، المسيرين وغيرهم من الموظفين، من أجل تقديم ضمانات معقولة بشأن موثوقية التقارير المالية وإعداد البيانات المالية لأغراض خارجية وفقاً لمبادئ المحاسبة المقبولة عموماً وتشمل تلك السياسات والإجراءات ما يلي:

- تتعلق بالحفاظ على التسجيلات بالقدر المعقول من التفصيل، تعكس بدقة ونزاهة المعاملات والتصرفات في الأصول المملوكة للشركة؛
- تقديم تأكيد معقول بأن المعاملات قد تم تسجيلها بالطريقة اللازمة للسماح بإعداد البيانات المالية وفقاً لمبادئ المحاسبة المقبولة عموماً، وأن إيرادات ومصروفات الشركة تمت فقط وفقاً لتراخيص إدارة والمديرين للشركة؛ و
- تقديم تأكيد معقول بشأن منع أو كشف في الوقت المناسب لاقتناء غير المصرح به أو الاستخدام أو التصرف في موجودات الشركة التي يمكن أن يكون لها أثر مادي على البيانات المالية.¹

2.3 تعريف الرقابة الداخلية حسب المعيار الدولي *ISA400*

«إن تعبير "نظام الرقابة الداخلية" يعني كافة السياسات و الإجراءات (الضوابط الداخلية) التي تتبناها إدارة المنشأة لمساعدتها، قدر الإمكان في الوصول إلى هدف الإدارة وهو إدارة العمل بشكل منظم و كفؤ، والمتضمنة الإلتزام بسياسات الإدارة و حماية الأصول ومنع واكتشاف والإحتيال والخطأ ودقة واكتمال السجلات المحاسبية وإعداد معلومات مالية موثوقة في الوقت المناسب»².

¹ Guide to Internal Control Over Financial Reporting, Center for Audit Quality, Serving Investors, Public Company Auditors & the Markets, www.TheCAQ.org

² المعيار الدولي للتدقيق ISA400، تقدير المخاطر و الرقابة الداخلية

3.3 الرقابة الداخلية وفقا لمفهوم COSO

لجنة COSO هي لجنة تتكون من أعضاء الهيئات المهنية المعنية بالأمور المالية والمحاسبية للمنظمات.

والهيئات الراعية التي لها أعضاء في تلك اللجنة هي:

- معهد المراجعين الداخليين IIA
- معهد المحاسبين القانونيين الأمريكي AICPA
- جمعية المحاسبة الأمريكية AAA
- معهد المحاسبين الإدارية IMA
- معهد المحللين الماليين FEI

"الرقابة الداخلية هي عملية تتأثر بكل من، مجلس إدارة الوحدة، الإدارة التنفيذية، وكل الأفراد المعنيين العاملين في الوحدة، وذلك بهدف تقديم تأكيد معقول حول تحقيق العديد من الأهداف التي تندرج تحت واحدة أو أكثر من الأهداف."

من هذا التعريف نستنتج بأن المفاهيم الأساسية للرقابة الداخلية وفق مفهوم COSO هي:

- الرقابة الداخلية تعتبر عملية Process؛
- وأنها تتأثر بالمستويات العليا من الإدارة؛
- وبكافة الأفراد العاملين في الوحدة؛
- الرقابة الداخلية عملية مستمرة ومتطورة؛
- أن الرقابة تقدم تأكيدا معقولا.

يجب على المراقب أن يتفهم نظام الرقابة الداخلية ذو الصلة بأعمال المراجعة. حيث يستخدم تفهمه لنظام الرقابة الداخلية لتحديد أنواع التحريفات المحتملة ولدراسة العوامل التي تؤثر على مخاطر التحريف الهام و المؤثر وتصميم طبيعة وتوقيت ومدى أي إجراءات أخرى للمراجعة. وعلى الرغم من أن معظم عناصر الرقابة المتعلقة بالتحقيق تكون على الأرجح مرتبطة بإعداد التقارير المالية، فليست جميع عناصر الرقابة المرتبطة بإعداد التقارير المالية

ذات علاقة بالتدقيق. ويعود الأمر إلى الحكم المني للمدقق لتحديد فيما إذا كان عنصر الرقابة، فردياً أو بالاشتراك مع عناصر أخرى، ذو علاقة بالتدقيق.

وهناك العديد من المفاهيم مصاحبة لهذا التعريف:

1. أن الرقابة الداخلية ليست فقط حدثاً منفرداً، بل هي سلسلة من التصرفات التي تتخلل أنشطة المنظمة. هذه التصرفات تعتبر شيئاً ملازماً لطريقة الإدارة في تسيير الأعمال. كما أن الرقابة الداخلية متداخلة بشكل كامل مع أنشطة مزاولة الأعمال، وموجودة لأسباب أساسية لا يمكن تلافيمها.

2. أن النظام يوفر فقط تأكيداً معقولاً – ليس مطلقاً – للإدارة ومجلس الإدارة بأن أهدافاً محددة تم تحقيقها. لأنه لا يقدم تأكيداً مطلقاً؛ نظراً لأن النظم تضعف أو تنهار، ويمكن التحايل على أساليب الرقابة عن طريق التواطؤ بين فردين أو أكثر.

3. أن الرقابة الداخلية تنفذ بواسطة الأفراد وتتأثر بهم – سواء كان مجلس الإدارة، الإدارة، أو موظفين آخرين. فالأفراد هم الذين يحددون الأهداف، ويضعون أساليب الرقابة موضع التنفيذ. وبالمثل، تؤثر أساليب الرقابة في تصرفات الأفراد المعنيين، فقد يفشل هؤلاء الأفراد في أن يفهموا أو يتصلوا بشكل سليم، وأن يؤديوا بشكل مناسب.

4. أساليب الرقابة الداخلية أساسها الموضوعية، وتوجد في العديد من المجموعات. وتتعلق المفاهيم الثلاثة التي تم تعريفها بالآتي:

أ. فعالية وكفاءة استخدام الموارد، بما في ذلك المحافظة على الأصول أو تحقيق خطة الأعمال.

ب. إعداد قوائم مالية منشورة يمكن الاعتماد عليها.

ت. تتبع وتنفيذ عملية الالتزام بالقوانين والقواعد المنظمة للملائمة.

من التعاريف السابقة، يمكن القول بأن الرقابة الداخلية عبارة عن عملية متكاملة تتكيف بشكل متواصل مع التغييرات التي تواجهها أية شركة أو مؤسسة، كما يتعين على كافة مستويات الإدارة والموظفين الانخراط في هذه العملية لتوفير ضماناً معقولاً لتحقيق الأهداف.

4. أهداف الرقابة الداخلية

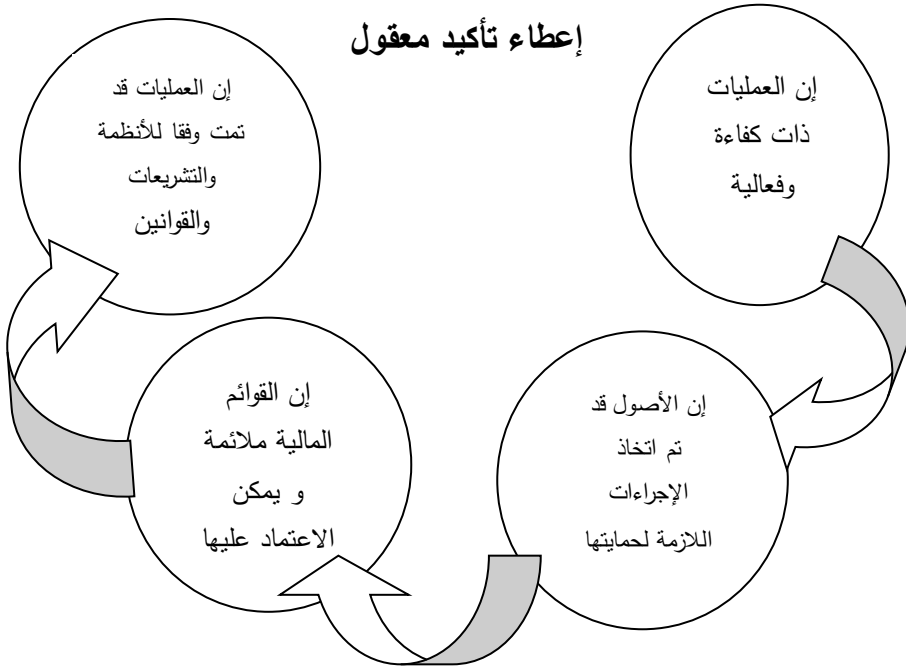
يمكن تلخيص أهداف الرقابة الداخلية في النقاط التالية:

- تنفيذ العمليات التشغيلية بشكل نظامي وأخلاقي واقتصادي وفعال ومؤثر؛
- استيفاء التزامات محاسبة المسؤوليات؛
- الإلتزام بالقوانين واللوائح المعمول بها؛
- تفادي خسارة الأصول.

الشكل رقم: 1-4

أهداف الرقابة الداخلية

إعطاء تأكيد معقول



1.4. تنفيذ العمليات التشغيلية بشكل نظامي وأخلاقي واقتصادي وفعال ومؤثر

يجب أن تكون العمليات التشغيلية للمنشأة نظامية وأخلاقية واقتصادية وفعالة

ومؤثرة وأن تكون كذلك متناسقة مع المهام التي تقوم بها المنشأة. ويقصد بالنظامية هنا أن تكون بطريقة منظمة جدا وممنهجة.

أما الشكل الأخلاقي فإنه يتعلق بالمبادئ الأخلاقية حيث أصبح من الأمور المؤكدة كثيرا منذ التسعينيات التشديد على أهمية السلوك الأخلاقي ومنع التلاعب والفساد والكشف عنهم.

أما المقصود بالجانب الإقتصادي هو ألا تتسبب العمليات التشغيلية عن ضياع أو هدر المال أو تبذيره وذلك بالحصول على القدر المناسب من الأصول بالتنوع المناسبة واستلامها في الوقت والمكان المناسبين بأقل التكاليف.

بينما تشير الفعالية إلى الأصول المستخدمة في تحقيق الأهداف وهي تعني الحد الأدنى من الأصول الداخلة في الإنتاج لتحقيق كمية ونوعية محددة من المنتجات أو بمعنى آخر الحصول على أقصى كمية منتجات ذات نوعية معينة من الأصول المستخدمة في الإنتاج.

أما أثر العمليات التشغيلية فهو يشير إلى تحقيق الأهداف أو إلى أن حجم الإنتاج يتفق مع الأهداف الموضوعية أو أنه يعادل الأثر المطلوب لذلك النشاط.

2.4. استيفاء التزامات محاسبة المسؤوليات

محاسبة المسؤولية هي عملية تكون بموجبها المؤسسات الخدمية الحكومية والأفراد مسؤولين عن قراراتهم وتصرفاتهم بما في ذلك إدارتهم للأموال العامة وبعادلة ومن كافة جوانب الأداء.

ويتحقق ذلك بتطوير والإحتفاظ بالمعلومات المالية وغير المالية على أن تكون موثوقة وذات صلة وكذلك بالإفصاح العادل عن تلك المعلومات في تقارير دورية يتم تقديمها إلى المستفيدين ذوي العلاقة. وقد تتعلق المعلومات غير المالية باقتصديات وكفاءة وفعالية السياسات وعمليات التشغيل وأيضا بالرقابة الداخلية وفعاليتها.

3.4 الإلتزام بالقوانين واللوائح المعمول بها

يتعين على المنشآت أن تتبع العديد من القوانين و اللوائح، ففي المنشآت الحكومية تعمل القوانين واللوائح على تنظيم أعمال تحصيل وإنفاق الإيرادات والأموال الحكومية وطريقة التشغيل. وتتناول تلك القوانين الميزانيات التقديرية والمعاهدات الدولية وقوانين الأجهزة الإدارية للدولة وقوانين المحاسبة وحماية البيئة والحقوق المدنية وضريبة الدخل وقوانين مكافحة التلاعب والفساد.

4.4. تفادي خسارة الأصول

إن الأصول الحكومية عادة ما تجسد أموالا عامة وطريقة استخدامها للمصلحة العامة فإنها وبشكل عام تتطلب عناية خاصة. فضلا عن ذلك فإن إعداد الميزانيات التقديرية بإتباع الأساس النقدي ما زال إجراء واسع الانتشار في القطاع الحكومي ولكنه لا يوفر ضمانا كافيا بخصوص اقتناء واستخدام الأصول والتصرف فيها. ونتيجة لذلك تفتقر الدوائر الحكومية دائما إلى وجود سجلات لكافة أصولها مما يجعل تلك الأصول عرضة للسرقة وبالتالي فإنه يجب غرس الضوابط الرقابية في كافة الأنشطة المتعلقة بإدارة أصول المنشأة بدءا من الاقتناء وانتهاء بالتصرف فيها بالبيع.

كما تعتبر الأصول الأخرى مثل المعلومات والمستندات المصدرية والسجلات الحاسوبية هي أيضا أصول معرضة لمخاطر السرقة وسوء الاستغلال والتلف. وقد تزايدت أهمية حماية بعض الأصول والسجلات مع بدء استخدام أنظمة الكمبيوتر إذ أن البيانات الحساسة المخزونة في أجهزة الكمبيوتر يمكن إتلافها أو نسخها وتوزيعها وإساءة استخدامها إذا لم تتم العناية بها بحمايتها.

5. أنواع الرقابة الداخلية

يوجد عدد من أنواع الرقابة الداخلية التي يجب على المدقق أن يأخذها بعين الإعتبار:

1.5 الرقابة الكاشفة Detective Control

مصممة للكشف عن الأخطاء أو المخالفات التي قد تحدث. فهي الرقابة التي تكتشف الأخطاء عند حدوثها، وهي مصممة لالتقاط الأخطاء التي لم يتم منعها، وقد يكون هذا نوع استثنائي من الأخطاء التي تظهر أن الرقابة المانعة لم تنجح في القيام بدورها، ومثال ذلك اكتشاف سداد مبالغ كبيرة بدون اعتماد.

2.5 الرقابة التصحيحية Corrective Control

ترمي إلى تصحيح الأخطاء أو المخالفات التي تم الكشف عنها. فهي الرقابة التي تحدد أن مشاكل قد حدثت، فإذا ما تم تحديد المشاكل، تقوم هذه الرقابة بالتأكد من أنه قد تم تصحيحها ومن أمثلة الرقابة التصحيحية متابعة إجراءات وتصرفات الإدارة.

3.5 الرقابة المانعة Preventive Control

مصممة لمنع الأخطاء أو المخالفات من الحدوث في المقام الأول. فهي الرقابة التي تمنع حدوث الخطر، على سبيل المثال فإن رقابة التفويض والاعتماد والرقابة المالية التي تتضمن الفصل بين الاختصاصات تمنع حدوث الغش والمعاملات الخاطئة، لذلك يجب تدريب الأفراد المناسبين والتأكد من حصولهم على ثقافة رقابية مناسبة.

6. العوامل التي أدت إلى زيادة الإهتمام بالرقابة الداخلية

هناك العديد من العوامل والأسباب التي أدت إلى زيادة الإهتمام بنظم الرقابة الداخلية كمنشآت مستقل داخل المنشأة، يمكن تلخيص أهمها في النقاط التالية:

- كبر حجم المنشآت في الحياة الإقتصادية الحديثة؛
- اضطرار الإدارة إلى تفويض السلطات والمسؤوليات إلى بعض الإدارات الفرعية؛
- التحول الذي طرأ على عملية تدقيق الحسابات؛
- التطور العلمي و التكنولوجي؛
- إصدار المواصفات القياسية للجودة العالمية؛

- زيادة حالات إخفاق المنشآت؛

7. الأطراف الفاعلة في الرقابة الداخلية

تقع مسؤولية الرقابة الداخلية على عاتق جميع الأطراف داخل المنشأة، حيث يستخدم المرجع COSO 2013 نموذج من ثلاث خطوط من أجل وصف المسؤوليات الأساسية لكل وظيفة رئيسية. هذه الخطوط هي:

- في المرتبة الأولى نجد التنفيذيين: (مثلا المسؤولين عن الإنتاج، المبيعات...إلخ)، المطالبون بالتأكد من التصميم الجيد وحسن تشغيل نظام الرقابة الداخلية.
- ثانيا وظائف الدعم: (مثل المكلفون بالمطابقة، الأمن، إدارة المخاطر...إلخ) الذين يقدمون الخبرة و النصح في مجال أهداف الأداء و الرقابة. و
- ثالثا: التدقيق الداخلي يسمح بتقديم نظرة مستقلة، وملاحظات متنوعة بهدف تحسين و تطوير الرقابة الداخلية للمنشأة

8. مفهوم التأكيد المعقول *The Concept of Reasonable Assurance*

يعتبر التأكيد المعقول مستوى عال من التأكيد ولكن ليس مطلق. ويتم الحصول عليه عندما يحصل المدقق على أدلة تدقيق كافية ومناسبة للحد من مخاطرة التدقيق (أي مخاطرة أن يعبر المدقق عن رأي غير مناسب عندما تحتوي البيانات المالية على أخطاء جوهرية) إلى مستوى منخفض مقبول. ومع ذلك لا يمكن للمدقق أن يقدم تأكيد مطلق بسبب القيود المتأصلة في العمل المنفذ. وينتج هذا من غالبية أدلة التدقيق (والتي على إثرها يستخلص المدقق الإستنتاجات ويستند إليها في تكوين رأيه) ليكون مقنعا أكثر من كونه قاطعا.

ويعادل التأكيد المعقول مستوى مرضي من الثقة يمكن إحرازه تحت ظروف معينة تتعلق بالتكاليف والفوائد والمخاطر. كما يتطلب قدر تحديد التأكيد المعقول أحكاما تقديرية وبمزاولتها فإنه يمكن للمديرين التعرف على المخاطر المتأصلة في عملياتهم التشغيلية ومستويات المخاطر المقبولة تحت ظروف متباينة وتقييم المخاطر كميا ونوعيا.

كما يمكن تعريف التأكيد بأنه معقول عندما لا تزيد تكلفة الرقابة الداخلية عن الفوائد الناتجة عنها. هذا فضلا عن الحاجة إلى دراسة تكاليف قرارات الإستجابة للمخاطر وإعداد ضوابط رقابية ومقارنتها بالفوائد الناتجة عنها.

9. حدود الرقابة الداخلية

إن الرقابة الداخلية تكون قابلة للتطبيق بقدر ما تكون عليه من الفعالية العملية. فلا بد أن تكون هناك بعض الاستثناءات والحالات الخاصة التي يمكن أن تحد من فعالية الرقابة الداخلية، مثل الخطوات والإجراءات في مختلف عمليات المؤسسة والزيادة في عدد الموظفين لضمان الفصل الملائم بين المهام قد تكون مكلفة على المؤسسة. هذه الاستثناءات يجب أخذها بعين الإعتبار والتي نوردتها في النقاط التالية:

- الخطأ البشري *Human Element*: إن هذا العامل قائم بشكل دائم إلى حد ما. فالمخالفات غير المقصودة، الأخطاء والسهو عنها، تعتبر جميعها جزءا من واقع العمل مع الناس.
- عدم مسؤولية الموظفين *Staff Carelessness*: إن الأشخاص الموكلة إليهم مسؤوليات رقابية معينة قد يقوموا بإهمال أو حتى استغلال تلك المسؤوليات. ويحدث ذلك عادة عندما يكون الموظفون غير مكثفين أو يشعرون بالملل من عملهم.
- دوران الموظفين *Staff Rotation*: إن الموظفين الذين عملوا في مجال معين لفترة طويلة يتمتعون بالفعالية والمعرفة بإجراءات العمل أكثر من الموظفين الجدد، لذلك، إن عملية نقل الموظفين من مناصبهم، تغيير أو انسحاب الموظفين، أو التوسع والانتشار السريع في العمليات، وبالتالي زيادة عدد الموظفين الجدد قد يحد من فعالية أنظمة الرقابة الداخلية.
- التواطؤ *Collusion*: إذا كانت عملية رقابية معينة تعمل على أساس الفصل بين المهام، بإمكان عمليات الرقابة الداخلية ذات العلاقة أن تتعرض للتمويه عندما

يتفق شخصان أو أكثر من المسؤولين في تلك العملية على التحايل أو السرقة أو الفساد.

- التكلفة مقابل الفائدة *Cost/Benefit* : محدودية الموارد قد تؤدي إلى قبول بعض المخاطر في سبيل تقليل التكلفة الرقابية. لذلك يجب على وظيفة الرقابة أن تكون ذات تكلفة فعالة – مثلا كلفة تنفيذ عملية رقابية مقارنة بمخاطرة محتملة في حصول خسارة معينة و حجم تلك الخسارة.

تبعاً للأسباب السالفة الذكر فإن الرقابة الداخلية لا تعطي تأكيداً بأن الأهداف قد تم تحقيقها أو إنجازها تماماً (تأكيد مطلق) وإنما تعطي تأكيداً لحدود الإنجازات التي تمت (تأكيد معقول).

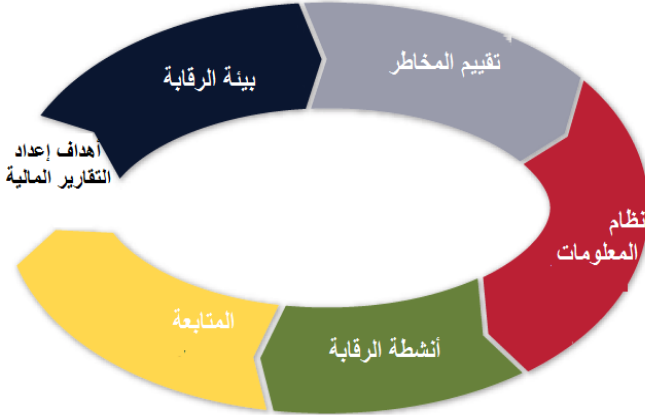
ثانياً: هيكلية الرقابة الداخلية

يتكون نظام الرقابة الداخلية من العناصر التالية:

- بيئة الرقابة
- عملية تقييم الخطر في المنشأة
- الأنشطة الرقابية
- نظام المعلومات ويتضمن ذلك عمليات النشاط ذات الصلة المتعلقة بإعداد التقارير المالية والاتصالات.
- متابعة عناصر الرقابة.

الشكل رقم: 3-2

العناصر الخمسة للرقابة الداخلية



المصدر: : دليل استخدام معايير التدقيق الدولية للتدقيق على المنشآت الصغيرة و متوسطة الحجم، المجلد الأول – المفاهيم الأساسية، الطبعة الثالثة، نوفمبر (تشرين الثاني) 2011، الإتحاد الدولي للمحاسبين، ص 56.

1. بيئة الرقابة *Control Environment*

تعتبر البيئة الرقابية أساس نظام الرقابة الداخلية بكامله إذ أنها توفر الانضباطية والهيكلية وأيضا المناخ الذي يؤثر على الكيفية التي يتم بها وضع الإستراتيجيات والأهداف فضلا عن أنها تقوم بمراقبة الأنشطة المهمة.

تشمل بيئة الرقابة التصرفات والإلمام بالأمور وتصرفات الإدارة والمسئولون عن الحوكمة فيما يخص نظام الرقابة الداخلية وأهميته في المنشأة. وتشمل بيئة الرقابة أيضا وظائف الحوكمة والإدارة وضبط إيقاع المنظمة، وتقوي من مدى الوعي الرقابي للعاملين بها. إنها الأساس للرقابة الداخلية الفعالة، والتي توفر الإلتزام والهيكل التنظيمي.

تتكون بيئة الرقابة من سبعة عناصر والمعبر عنها بـ (*ICHAMPBO*) وهي كالتالي:

1.1 إِبْصَال وَتَنْفِيذُ النِّزَاهَةِ وَالْقِيَمِ الْأَخْلَاقِيَةِ *Integrity and Ethical Values*

إن مدى فاعلية عناصر الرقابة لا يمكن أن يعلو فوق النزاهة والقيم الأخلاقية للأفراد الذين يقومون بوضعها وتقييمها ومتابعتها. والنزاهة والقيم الأخلاقية هي عناصر أساسية لبيئة الرقابة التي تؤثر في مدى فعالية التصميم والإدارة ومدى متابعة العناصر الأخرى في نظام الرقابة الداخلية. إن النزاهة والقيم الأخلاقية هما نتاج المعايير الأخلاقية والسلوكية للمنشأة، وكيف يتم تبليغها، وكيف يتم فرضها في الواقع العملي. وهي تشمل إجراءات الإدارة لمنع أو الحد من الدوافع والإغراءات التي يمكن أن تدفع الأفراد إلى التورط في أفعال غير شريفة، أو غير قانونية، أو غير أخلاقية كما أنها تشمل توصيل معايير قيم وسلوكيات المنشأة إلى الأفراد ممن خلال عرض السياسات وميثاق الشرف وقواعد السلوك بإعطاء القدوة.

2.1 الإلتزام بالكفاءة *Commitment to Competence*

الكفاءة هي تلك المعارف والمهارات المطلوبة لأداء المهام التي تحدد وظيفة الفرد. ويشمل الإلتزام بالكفاءة مراعاة مستويات الكفاءة في وظيفة معينة وكيف يمكن لهذه المستويات أن تترجم إلى مهارات ومعارف أساسية.

3.1 سياسات وممارسات الموارد البشرية *Human Resource Policies and Practices*

ترتبط سياسات الموارد البشرية وممارساتها بأعمال التعيين، والتعريف، والتدريب، والتقييم، والتشاور، والترقيات، والمستحقات، والإجراءات التأديبية. ومثال ذلك وجود معايير لاختيار أفضل الأفراد المؤهلين مع التركيز على الخلفية التعليمية، وخبرة العمل السابقة والإنجازات السابقة وأدلة النزاهة والقيم الأخلاقية، بما يظهر بوضوح عن التزام المنشأة بالأفراد الأكفاء والذين هم محل ثقة. وسياسات التدريب التي توصل المهام والمسئوليات المستقبلية وتشمل ممارسات مثل مدارس التدريب والحلقات الدراسية والتي تعلن بوضوح عن المستويات المتوقعة للأداء والسلوك. كما أن الترقيات التي تعتمد على تقديرات الأداء الدورية توضح التزام المؤسسة بتقديم الأفراد المؤهلين إلى مستويات أعلى من المسئولية.

4.1 تفويض الصلاحيات والمسئوليات *Assignment of Authority and Responsibility*

يشمل هذا العامل كيفية تفويض السلطة والمسئولية عن الأنشطة التشغيلية وكيفية إقامة علاقات إعداد التقارير وتسلسل السلطة. كما أنها تشمل السياسات المرتبطة بممارسات الأنشطة المناسبة، ومعرفة وخبرة الأفراد المهمين والموارد الموجودة من أجل تنفيذ الواجبات. وبالإضافة لذلك، فإنها تشمل السياسات والاتصالات الموجهة لضمان أن جميع الأفراد يفهمون أهداف المنشأة، وكيف تترابط أفعال الأفراد فيها وتتصل ببعضها البعض وتساهم في هذه الأهداف، وتميز كيف ولماذا سيكونوا مسئولين.

5.1 فلسفة الإدارة وأسلوبها التشغيلي *Management's Philosophy and Operating Style*

تشمل فلسفة الإدارة وأسلوب التشغيل نطاق واسع من الخصائص. ويمكن أن تشمل هذه الخصائص المميزة، منهج الإدارة في التعرف على ومتابعة مخاطر النشاط والإتجاهات والإجراءات التي تتخذها الإدارة تجاه إعداد التقارير المالية (الإختيار المتحفظ أو الجري من البدائل لمبادئ المحاسبة، ومدى الوعي والتحفظ ما يتم من عمله من تقديرات محاسبية)، واتجاهات الإدارة تجاه معالجة المعلومات ووظيفة المحاسبة والأفراد الآخرين.

6.1 مشاركة المسئولون عن الحوكمة *Board of Director's or Audit Committee Participation*

تتأثر درجة الوعي الرقابي في المنشأة بشدة بهؤلاء المسئولون عن الحوكمة. وتشمل الصفات المميزة لهؤلاء المسئولون عن الحوكمة استقلالهم عن الإدارة، وخبرتهم، ومكانتهم الرفيعة ومدى مشاركتهم وتدقيقهم في الأنشطة، ومدى ملائمة أفعالهم، والمعلومات التي يتلقونها، والدرجة التي يتم بها إثارة المسائل الصعبة وملاحقة الإدارة بها، ومدى تفاعلهم مع المراجعين الداخليين والخارجيين. ويتم الاعتراف بمدى أهمية مسئوليات المسئولون عن الحوكمة. وتشمل المسئوليات الأخرى للمسئولين عن الحوكمة الإشراف على التصميم والتشغيل الفعال لإجراءات الإنذار المبكر وعملية فحص مدى فعالية نظام الرقابة الداخلية في المنشأة.

7.1 الهيكل التنظيمي *Organizational Structure*

يعتبر الهيكل التنظيمي الدعامة الأساسية من دعامات الرقابة الداخلية، ويكون قاعدة هامة للمساءلة عن نتائج الأعمال وبالتالي يزيد من فعالية الرقابة.

كما يعتبر الهيكل التنظيمي للمنشأة إطار العمل الذي يتم من خلاله التخطيط والتنفيذ ومتابعة وفحص أنشطتها لتحقيق الأهداف العريضة للمنشأة. ويشمل إنشاء هيكل تنظيمي مرتبط بذلك مراعاة المجالات الهامة للسلطة والمسئولية والخطوط المناسبة لإعداد التقارير. وتقوم المنشأة بوضع الهيكل التنظيمي المناسب لحاجاتها. ويعتمد مدى صلاحية الهيكل التنظيمي للمنشأة جزئياً على حجمها وطبيعة أنشطتها.

كما أن الهيكل التنظيمي يوفر طريقة مناسبة لوصف العلاقة بين الأشخاص والمنشأة، إلا أنه لا يحدد بدقة المهام المحددة لكل شخص حيث أن هذه الطريقة تصف فقط العلاقة الرسمية بينهم، ولكن من الناحية العملية قد يكون للعلاقات غير الرسمية آثار مهمة للمدقق.

2. تقييم المخاطر *Risk Assessment*

تشمل المخاطر التي قد تؤثر على قدرة المنشأة على مباشرة وتسجيل ومعالجة وتلخيص وإعداد التقارير المالية بما يتفق مع إثباتات الإدارة في البيانات المالية، حيث يجب على المدقق أن يحصل على فهم فيما إذا كانت المنشأة تملك عملية لما يلي:

- تحديد مخاطر العمل المتعلقة بأهداف إعداد التقارير المالية؛
- تقدير أهمية المخاطر؛
- تقييم احتمال حدوثها؛ و
- اتخاذ القرارات لمعالجة هذه المخاطر.

مما سبق يمكن القول بأن تقييم المخاطر هي عملية التعرف على المخاطر المتعلقة بتحقيق أهداف المنشأة وتحليلها وتحديد كيفية مواجهتها بشكل ملائم، وتشمل هذه العملية ما يلي:

- التعرف على المخاطر:
 - المتعلقة بأهداف المنشأة
 - الشاملة
 - الناتجة عن عوامل خارجية وداخلية على مستوى كل من المنشأة والنشاط
- تقييم المخاطر من حيث:
 - أهميتها
 - احتمال حدوثها
- تقييم مدى ميل المنشأة للوقوع في المخاطر
- تطوير حلول لمواجهة المخاطر:
 - من الضروري دراسة أربعة أنواع من حلول مواجهة المخاطر وهي النقل، التحمل، المعالجة والإنهاء، ومن هذه الحلول تعتبر معالجة المخاطر هي الأكثر ارتباطا بهذه القواعد الإرشادية لأن الرقابة الداخلية الفعالة هي الآلية الرئيسية لمعالجة المخاطر.
 - الضوابط الرقابية الملائمة إما أن تكون ضوابط كاشفة أو وقائية.

ونظرا لأن الظروف الحكومية الإقتصادية، الصناعية، القانونية والتشغيلية هي ظروف دائمة التغير فإن عملية تقييم المخاطر يجب أن تكون متكررة ومستمرة إذ أنها تعني ضمنا التعرف على الظروف والفرص والمخاطر المتغيرة (دورة تقييم المخاطر) وتحليلها وبالتالي تعديل الضوابط الرقابية الداخلية لمواجهة المخاطر المتغيرة.

كما يمكن للإدارة إصدار خطط أو برامج أو إجراءات لتتناول مخاطر معينة، أو قد تقرر قبول مخاطرة بسبب التكلفة أو اعتبارات أخرى. وقد تنشأ المخاطر أو التغير بسبب الظروف مثل ما يلي:

1.2. تغيرات في البيئة التشغيلية: *Changes in the Operating Environment*
 يمكن أن تؤدي التغيرات في البيئة التنظيمية أو التشغيلية إلى تغيرات في الضغوط التنافسية والمخاطر المختلفة إلى حد كبير.

2.2. الموظفون الجدد: *New Personnel*

قد يكون للموظفين الجدد تركيزا أو فهما مختلفا للرقابة الداخلية.

3.2. نظم المعلومات الجديدة: *New Information Systems*

يمكن أن تغير التغيرات الهامة والسريعة في نظم المعلومات المخاطرة الخاصة بالرقابة الداخلية.

4.2. النمو السريع: *Rapid Growth*

يمكن للتوسع الكبير والسريع في العمليات أن يجهد الرقابة ويزيد من مخاطر حدوث تعطل في الرقابة.

5.2. التقنية الجديدة: *New Technology*

قد يغير إدخال تقنيات جديدة في عمليات الإنتاج أو نظم المعلومات من المخاطرة المرتبطة بالرقابة الداخلية.

6.2. النماذج والمنتجات والأنشطة الجديدة: *New Lines, Products or Activities*

إن الدخول في مجالات عمل أو معاملات للمنشأة لها خبرة ضئيلة بها قد يدخل مخاطر جديدة مرتبطة بالرقابة الداخلية.

7.2. إعادة هيكلة الشركة: *Corporate Restructuring*

قد يصاحب إعادة الهيكلة تخفيضات في الموظفين وتغييرات في الإشراف وفصلا للمهام مما قد يغير من المخاطرة المرتبطة بالرقابة الداخلية.

8.2. عمليات أجنبية موسعة: *Foreign Operations*

يحمل التوسع في عمليات أجنبية أو امتلاكها مخاطر جديدة، وكثيرا ما تكون تلك المخاطر ذات أثر على الرقابة الداخلية، وعلى سبيل المثال مخاطر إضافية أو معدلة من معاملات صرف العملات الأجنبية.

9.2. الإصدارات المحاسبية الجديدة: *Accounting Pronouncements*

قد يؤثر تبني مبادئ محاسبية جديدة أو تغيير المبادئ المحاسبية على المخاطر عند إعداد البيانات المالية.

3. أنشطة الرقابة: *Control Activities*

يجب أن يحصل المدقق على فهم لأنشطة الرقابة المتعلقة بالتدقيق التي يعتبر المدقق من أجلها أنه من الضروري الحصول على فهم من أجل تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية عند مستوى الإثبات ومن أجل تصميم المزيد من إجراءات التدقيق التي تستجيب للمخاطر المقيمة. وعملية التدقيق لا تتطلب فهم جميع أنشطة الرقابة الخاصة بكل فئة هامة من المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات في البيانات المالية أو لكل إثبات خاص بها.

بشكل عام يمكن تصنيف أنشطة الرقابة التي قد تكون مناسبة لعملية تدقيق على أنها سياسات وإجراءات تخص ما يلي (*PIPS*):

1.3 مراجعات الأداء: *Performance Review*

تشمل أنشطة الرقابة هذه مراجعات وتحليلات الأداء الفعلي مقابل الموازنات والتوقعات وأداء الفترات السابقة؛ وذلك من خلال ربط مجموعات مختلفة من البيانات - التشغيلية أو المالية - مع بعضها البعض، بالإضافة إلى تحليل للعلاقات وإجراءات استقصائية و تصحيحية، ومقارنة البيانات الداخلية مع الموارد الخارجية للمعلومات، ومراجعة الأداء الوظيفي أو أداء النشاط.

2.3 معالجة المعلومات *Information Processing*

يتم التحقق من المعاملات المالية والأحداث الهامة قبل وبعد حدوثها، مثال ذلك عند استلام كميات بضاعة معينة فإنه يجب التحقق من الكمية التي تم توريدها بمقارنتها مع الكمية المطلوبة. كما يجب التحقق بعد ذلك من صحة الكمية المذكورة بالفواتير بمقارنتها مع الكمية المستلمة. كما يجب التحقق من المخزون بإجراء جرد فعلي.

3.3 الأنشطة الرقابية التي تعتمد على الوجود الفعلي *Physical Controls*

تشمل هذه الأنشطة الأمن المادي للموجودات، سواء تعلق الأمر بضوابط الرقابة (*application controls*) أو الرقابة على تكنولوجيات المعلومات (*general IT-controls*) حيث يكون استخدام الأصول والسجلات مقصوراً على الموظفين المصرح لهم بذلك لأنهم مسؤولين عن حيازتهم واستخدامهم لتلك الأصول، إذ أن تقييد استخدام الأصول يقلل من مخاطر الاستخدام غير المصرح به، كما يساعد على تحقيق توجهات الإدارة. وتتوقف درجة التقييد على مدى أو إمكانية تعرض الأصول للسرقة والمخاطر المتصورة للخسارة أو الاستخدام غير الملائم ويجب أن يعاد النظر دورياً في درجة التقييد. وعند تحديد مدى أو إمكانية تعرض الأصول للسرقة فإنه يجب دراسة الأصل من حيث إمكانية نقله أو استبداله...إلخ.

4.3 الفصل بين المهام الوظيفية *Segregation of Duties*

لتقليل مخاطر الأخطاء والهدر أو المخالفات وكذلك مخاطر عدم اكتشاف تلك المشاكل فإنه لا يجب أن يقوم شخص واحد أو دائرة واحدة بأعمال الرقابة على كافة المراحل الرئيسية للمعاملات أو الأحداث، وبدلاً من ذلك يتعين توزيع المهام والمسؤوليات بطريقة نظامية على عدد من الأفراد لضمان توافر مراجعة فعالة ومتوازنة. تتضمن المهام الرئيسية التفويض بإجراء، تسجيل، تشغيل ومراجعة أو تدقيق المعاملات، ذلك أن التواطؤ يمكن أن يحد من أو يدمر فعالية الأنشطة الرقابية الداخلية. وقد يكون لدى إحدى المنشآت الصغيرة عدد قليل جداً من الموظفين لتطبيق تلك الأنشطة الرقابية بشكل كامل، وفي هذه الحالة يجب أن تكون الإدارة على علم بالمخاطر وأن تعمل على وضع ضوابط رقابية أخرى لمواجهةها.

وقد يساعد تدوير الموظفين على ضمان ألا يقوم شخص واحد بالتعامل في كافة المراحل الرئيسية للمعاملات أو الأحداث لفترة زمنية طويلة لا داعي لها. وكذلك تشجيع الموظفين على القيام بأجازاتهم السنوية أو أن يُطلب منهم ذلك قد يساعد على تقليل المخاطر بإجراء تدوير مؤقت للمهام الوظيفية.

4. الإعلام و الإتصال *Information & Communication*

يتكون نظام المعلومات المتعلق بأهداف التقارير المالية بما في ذلك النظام المحاسبي من الطرق المحاسبية والسجلات التي أنشئت لتسجيل ومعالجة، وتلخيص، والتقرير عن عمليات

المنشأة، والأحداث والظروف ولضمان استمرارية مسئولية المحاسبة عن الأصول والخصوم وحقوق الملاك. وتؤثر جودة المعلومات التي يولدها النظام على قدرة الإدارة في اتخاذ قرارات ملائمة للرقابة على أنشطة المنشأة ولإعداد تقارير مالية موثوق بها.

ويتضمن الاتصال توفير فهم للأدوار والمسئوليات الفردية المتعلقة بالرقابة الداخلية على التقارير المالية.

تعتبر المعلومات والتبليغ من الوسائل الجوهرية لتحقيق أهداف الرقابة الداخلية.

1.4. المعلومات

إن التسجيل الفوري والتصنيف الملائم للمعاملات المالية والأحداث من الأمور الأساسية حتى تكتسب المعلومات مصداقية وتكون ذات علاقة، إذ يجب أن تكون المعلومات وثيقة الصلة بالموضوع ومحددة ومعروفة جيدا وتم تبليغها بالشكل والإطار الزمني لكي يتمكن الموظفين من أداء رقابتهم الداخلية ومسؤولياتهم الأخرى (التبليغ الزمني المناسب إلى الشخص المناسب) لذلك فإنه يتعين إجراء توثيق كامل لنظام الرقابة الداخلية وكافة المعاملات.

وتعمل أنظمة المعلومات على استخراج تقارير تتضمن معلومات متعلقة بالنواحي التشغيلية والمالية وغير المالية ومدى الإلتزام بالقوانين. كما تعمل كذلك على تمكين الإدارة من الرقابة على عمليات التشغيل. وبالتالي فإن أنظمة المعلومات لا تتعامل مع البيانات المستخرجة داخليا فحسب ولكن أيضا مع البيانات المتعلقة بالأحداث الخارجية والأنشطة والأوضاع الضرورية حتى يمكن اتخاذ القرار وتبليغه.

وتتأثر قدرة الإدارة على اتخاذ القرارات المناسبة طبقا لنوعية المعلومات مما يعني ضمنا أن تكون المعلومات:

- ملائمة (هل تتوافر المعلومات المطلوبة)
- موقوتة زمنيا (هل تتوافر المعلومات وقت طلبها)

- حديثة (هل هي أحدث معلومات)
- دقيقة (هل هي معلومات صحيحة)
- يسهل الوصول إليها (هل يمكن للأطراف المختصة أن تحصل على المعلومات بسهولة).

2.4. التبليغ

إن التبليغ الفعال يجب أن يتدفق عبر المنشأة نزولا وصعودا ويتخلل هيكلها وأجزائها بالكامل. كما يجب أن تصل رسالة واضحة إلى جميع موظفي المنشأة من الإدارة العليا بضرورة أخذ المسؤوليات الرقابية مأخذ الجد، وعلى الموظفين أن يتفهموا أدوارهم في نظام الرقابة الداخلية وكيفية ارتباط أنشطتهم الفردية بعمل الآخرين، فضلا عن الحاجة إلى وجود اتصالا فعالا مع الأطراف الخارجية.

5. المراقبة والمتابعة *Monitoring*

«هي عملية لتقييم فاعلية أداء الرقابة الداخلية على مدى الوقت، وهي تشمل تقييم تصميم وعمل أنظمة الرقابة في الوقت المناسب، واتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة المعدلة حسب التغيرات في الظروف».

من التعريف السابق نستنتج بأن المتابعة تقدم التغذية العكسية للإدارة فيما إذا كان نظام الرقابة الداخلية المصمم لتقليل المخاطر:

- فعال في تناول أهداف الرقابة المذكورة؛
- تم تنفيذه و فهمه بالشكل السليم من قبل الموظفين؛
- تم استخدامه والإمتثال له على أساس يومي؛ و
- بحاجة إلى التعديل و التحسين ليعكس التغيرات في الظروف.

وقد تتضمن أنشطة المتابعة للإدارة أيضا استخدام المعلومات المستلمة من الأطراف الخارجية والتي تشير إلى المشكلات أو تبرز النواحي التي تحتاج إلى التحسين. ويمكن أن تتضمن الأمثلة على ذلك:

- الشكاوى من الزبائن؛
- التعليقات من الهيئات الإدارية مثل أصحاب الإمتياز والمؤسسات المالية والجهات التنظيمية؛
- الإتصالات ذات العلاقة بأنظمة الرقابة الداخلية من المدققين والمستشارين الخارجيين.

1.5. أنواع المراقبة

من الضروري بمرور الوقت مراقبة أنظمة الرقابة الداخلية لتقييم جودة أدائها. ويمكن إجراء هذه المراقبة من خلال أنشطة روتينية وعمليات تقييم منفصلة أو مزيج منهما.

1.1.5. المراقبة المستمرة

المراقبة المستمرة للرقابة الداخلية يتم بنائها داخل الأنشطة الرقابية الاعتيادية والمتكررة بالمنشأة. تتضمن المراقبة المستمرة أنشطة دورية إدارية وإشرافية وإجراءات أخرى يقوم بها الموظفون في سبيل أداء مهامهم الوظيفية. وتتناول أنشطة المراقبة المستمرة كل جزء من أجزاء الرقابة الداخلية سواء كانت هذه المخالفات أخلاقية، غير اقتصادية، غير فعالة أو غير مؤثرة.

2.1.5. عمليات التقييم المنفصلة

يتوقف نطاق عمليات التقييم المنفصلة ومدى تكرارها بصفة أساسية على تقييم المخاطر وفعالية إجراءات المراقبة المستمرة. وتتناول عمليات تقييم منفصلة محددة تقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية بما يؤمن تحقيق الرقابة الداخلية للنتائج المرجوة استنادا إلى أساليب وإجراءات محددة مسبقا. ويجب إبلاغ المستوى الإداري المناسب عن جوانب القصور

في الرقابة الداخلية، كما يجب أن تؤمن المراقبة اتخاذ اللازم بدرجة كافية وفورا بخصوص الملاحظات والتوصيات.

ثالثا: إدارة المخاطر والرقابة الداخلية

1. مبادئ الرقابة الداخلية

يمكن تلخيص المبادئ السبعة عشر المحتواة في الإطار العام للرقابة الداخلية في

الجدول الموالي:

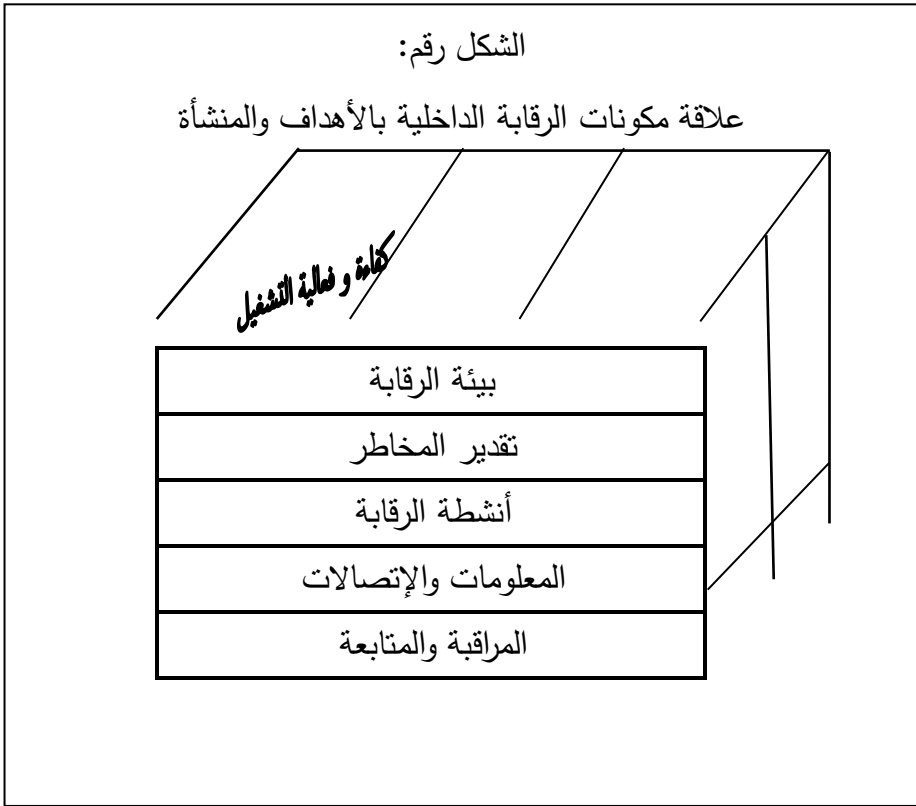
الجدول رقم: 3-1

المبادئ 17 للرقابة الداخلية

1. الإلتزام بالنزاهة والقيم الأخلاقية 2. ممارسة مسؤولية الرقابة 3. تحديد الهيكل، السلطة والمسؤولية 4. توضيح الإلتزام بالاختصاص 5. فرض المساءلة	بيئة الرقابة
6. تحديد الأهداف ذات الصلة 7. تحديد و تحليل المخاطر 8. تقييم خطر الاحتيال 9. تحديد و تحليل التغير المهم	تقييم الخطر
10. تحديد و تطوير أنشطة الرقابة 11. تحديد و وضع ضوابط عامة للتكنولوجيا 12. النشر من خلال السياسات والإجراءات	أنشطة الرقابة
13. استخدام المعلومات ذات الصلة 14. الإتصال داخليا 15. الإتصال خارجيا	الإعلام والإتصال
16. إجراء التقييمات الجارية و/أو المنفصلة 17. تقييم و توصيل أوجه القصور	مراقبة الأنشطة

2. العلاقة بين أهداف وعناصر الرقابة الداخلية

هناك علاقة مباشرة بين الأهداف، التي تسعى المؤسسة إلى تحقيقها، والمكونات، التي تمثل ما هو ضروري لتحقيق تلك الأهداف. وبالإضافة إلى ذلك، فإن الرقابة الداخلية تعتبر أساسية للمؤسسة ككل، أو إلى أي من وحدات التشغيل أو المصالح الخاصة بها. هذه العلاقة موضحة في الشكل الموالي:



3. العلاقة بين إدارة المخاطر والرقابة الداخلية

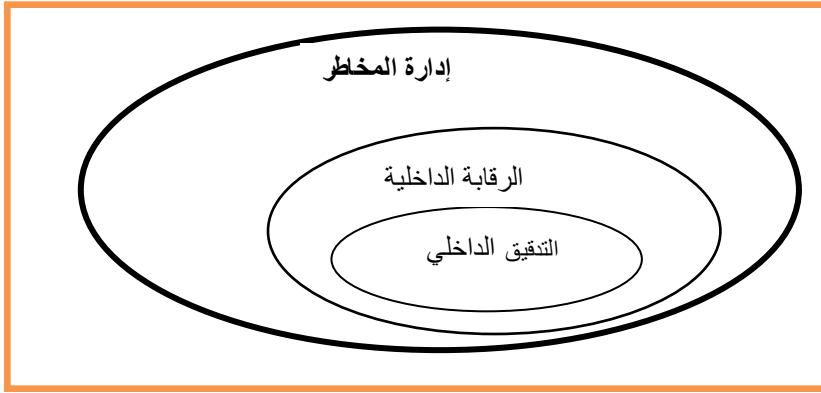
يخلط الممارسون أحياناً ما بين الرقابة الداخلية والتدقيق الداخلي، الذي هو جزء متداخل ضمن الرقابة الداخلية. فالتدقيق الداخلي يركّز فقط على تقييم إدارة المخاطر *ex-post* (بعد العمليات) بينما الرقابة الداخلية تتضمن كلا من إجراءات الـ *ex-ante* و *ex-*

post (قبل وبعد العمليات)، لضبط المخاطر. بمعنى آخر، إن التدقيق الداخلي ليس إلا أحد عناصر عملية الرقابة الداخلية ويعرض الشكل رقم (....) العلاقة ما بينهم:

- إدارة المخاطر هي أسلوب منتظم لتحديد، قياس، مراقبة وإدارة مخاطر الأعمال لدى المؤسسة.
- الرقابة الداخلية تتألف من الآليات التي تستخدمها المؤسسة في مراقبة المخاطر قبل وبعد العمليات.
- التدقيق الداخلي هو تقييم *ex-post* "منتظم لعمليات المؤسسة وتقاريرها المالية.

الشكل رقم : 4-3

العلاقة ما بين إدارة المخاطر والرقابة الداخلية



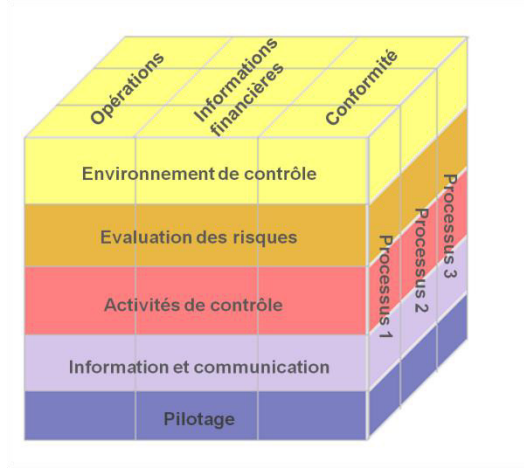
4. مقارنة بين *COSO I*، *COSO II* و *COSO III*

1.4. كوزو 1 - *COSO I*

كما تمت الإشارة إليه سابقا فإن المرجع *COSO* "الرقابة الداخلية – إطار متكامل" الصادر في عام 1992 حدد المبادئ الأساسية للرقابة الداخلية. لقد قام بدمج جميع المفاهيم والتعاريف للرقابة الداخلية في مفهوم أساسي يدعى إطار كوزو *COSO Framework* حيث عرف الرقابة الداخلية بأنها عملية تتأثر بمجلس الإدارة والإدارة والأطراف ذات الصلة وهي مصممة من أجل إعطاء ضمان معقول من أجل تحقيق الأهداف الثلاثة التالية:

- العمليات *opérations*
- الإبلاغ *Information Financière*
- الإمتثال *Conformité*

الشكل رقم:
مكعب COSO



المصدر:

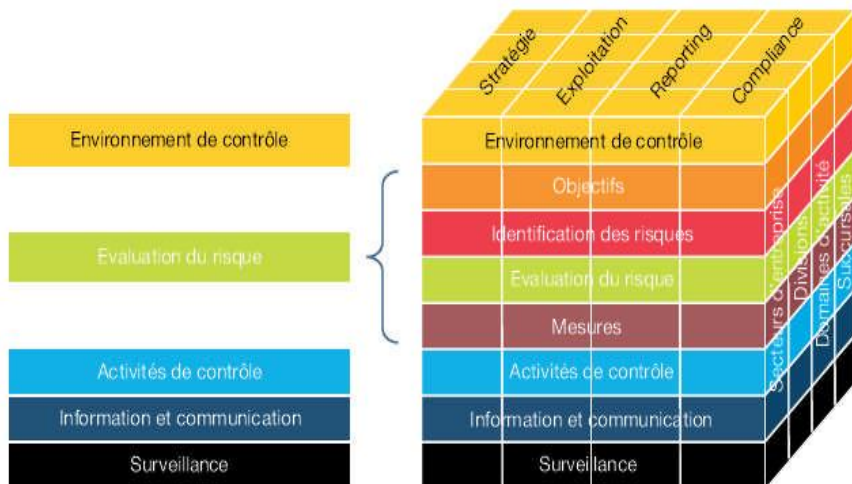
2.4 كوزو 2- (COSO II)-ERM

صدر كوزو 2 سنة 2004 ويسمى : كوزو- إدارة مخاطر المؤسسة *Enterprise Risk*

Management (ERM)

الشكل رقم:

مكعب COSO II



Systeme de contrôle interne : un outil de gestion en pleine mutation. المصدر: Pricewaterhouse Coopers, p. 6.

www.pwc.ch

أسئلة الفصل

1. ما هي مسؤوليات مراجعي الحسابات والإدارة في "الرقابة الداخلية"؟
2. ما هي أهداف "الرقابة الداخلية"؟
3. ما هي أهداف "الرقابة الداخلية" ذات الصلة إلى مراجعي الحسابات؟
4. ما هي قائمة العناصر المكونة للرقابة الداخلية.
5. ما هي العوامل التي تؤثر على "بيئة المراقبة"؟
6. ما المقصود بـ "تقييم المخاطر" في "الرقابة الداخلية"؟
7. ما هو إطار *COSO* لتصميم "نظم الرقابة الداخلية"؟
8. ما هي أنواع "أنشطة الرقابة" في الرقابة الداخلية؟
9. أوصف أنشطة الرقابة في "الرقابة الداخلية"؟
10. ما هي أهمية رصد (*monitoring*) آليات الرقابة الداخلية؟
11. ما هي حدود "الرقابة الداخلية"؟
12. ما هو غرض تقييم مخاطر الرقابة من طرف مراجع الحسابات في تقييم الرقابة الداخلية؟
13. ما هي العلاقة بين تقدير "المخاطر الرقابية" وإجراءات "الاختبار الجوهري"؟

