

تقييم الضوابط الرقابية في الإطار المهني الدولي لممارسة أعمال التدقيق الداخلي



الإطار المهني الدولي لممارسة أعمال التدقيق الداخلي (IPPF) الصادر عن معهد المدققين الداخليين (IIA) وضح بالتفصيل دور نشاط التدقيق الداخلي^(١) في تقييم الضوابط الرقابية^(٢) في جميع العمليات (processes) اليدوية والآلية، والأنشطة (Activities)، والأنظمة (Systems) المختلفة في المؤسسة والتي تشكل معاً نظام الرقابة الداخلية فيها. قد يقوم نشاط التدقيق الداخلي بتقييم الضوابط الرقابية من خلال تنفيذ مهام تأكيدية (Assurance Engagements) أو مهام استشارية (Consulting Engagements). ولذلك سأحاول في هذا المقال عرض ما ورد في الإطار في هذا الشأن، ويمكنني القول بأن ذلك سيفيد المدقق في تقديم قيمة مضافة عند تدقيق النظم الرقابية.

أولاً: دور نشاط التدقيق الداخلي في تقييم الضوابط الرقابية

ورد في معيار التدقيق رقم ٢٢٠١ - اعتبارات التخطيط - أنه " يجب على المدققين الداخليين الأخذ في الاعتبار عند وضع خطة مهمة التدقيق ما يلي:

- مدى ملاءمة (adequacy) وفعالية (effectiveness) عمليات الرقابة بالمقارنة بأحد الأطر (frameworks) أو النماذج (models) ذات الصلة.
- فرص إدخال تحسينات هامة على عمليات الرقابة "

(١) تم استخدام كلمة "نشاط" لأنه يمكن تقديم خدمات التدقيق الداخلي من قبل إدارة أو وحدة مستقلة في المؤسسة أو من قبل طرف خارجي يتم التعاقد معه (Outsourcing) أو خليط بينهما.
(٢) عرف معهد المدققين الداخليين الضابط الرقابي بـ "الإجراء الذي تتخذه الإدارة والمجلس وأي جهة أخرى بهدف إدارة المخاطر وزيادة درجة احتمال تحقيق الأهداف التي وضعتها المؤسسة".

ونص معيار التدقيق رقم ٢١٣٠ - الرقابة - على أنه " يجب أن يساعد نشاط التدقيق الداخلي المؤسسة في الحفاظ على ضوابط رقابية فاعلة من خلال تقييم فاعليتها وكفاءتها (efficiency) والتشجيع على تحسينها المستمر". ونص المعيار رقم ١١.٢١٣٠^(٣) على أنه " يجب على نشاط التدقيق الداخلي تقييم مدى ملاءمة وفاعلية الضوابط الرقابية في التعامل مع مخاطر المؤسسة المتعلقة بالحوكمة والعمليات التشغيلية وأنظمة المعلومات بالنظر إلى تحقيق الأهداف الاستراتيجية للمؤسسة، وموثوقية ونزاهة البيانات المالية والمعلومات التشغيلية، وفاعلية وكفاءة العمليات والبرامج، وحماية الأصول، والالتزام بالقوانين والأنظمة والسياسات والإجراءات والعقود". ونص المعيار رقم ٢١٣٠.ت١^(٤) على أنه " يجب على المدققين الداخليين عند تقييم عمليات الرقابة في المؤسسة استعمال معرفتهم بالضوابط الرقابية المكتسبة من خلال إنجازهم للمهام الاستشارية".

ثانياً: أهم الاعتبارات عند تقييم الضوابط والإجراءات الرقابية

ورد في "الإرشادات التنفيذية" أنه يجب على المدققين الداخليين:

- (١) اكتساب فهم واضح لمفهوم الرقابة وخصائص عمليات الرقابة النموذجية.
- (٢) إجراء مناقشات مع الإدارة العليا ومجلس الإدارة للتعرف على شهية المخاطر (risk appetite)^(٥)، وتحمل المخاطر (risk tolerance)، وثقافة المخاطر (risk culture) في المؤسسة.
- (٣) فهم المخاطر الحرجة (critical risks) التي يمكن أن تحول دون قدرة المؤسسة على تحقيق أهدافها المختلفة، وطبيعة الضوابط الرقابية التي تم تنفيذها لتخفيف المخاطر إلى مستوى مقبول.
- (٤) الحصول على فهم دقيق لأطر الرقابة التي اعتمدها المؤسسة بشكل رسمي أو غير رسمي، والإلمام بأطر الرقابة الشاملة المعترف بها عالمياً مثل إطار الرقابة الداخلية - الإطار المتكامل، الصادر عن لجنة المؤسسات الراعية (COSO)^(٦).
- (٥) فهم المسؤوليات المتصلة بالحفاظ على ضوابط رقابية فاعلة.
- (٦) استشارة الإدارة القانونية في المؤسسة، أو مسؤول الالتزام، أو الأطراف الأخرى ذات الصلة فيما يتعلق بالقوانين والأنظمة التي يجب على المؤسسة الالتزام بها، فمن المفيد فهم كيف تبقى المؤسسة على دراية بالتغيرات المرتبطة بالمتطلبات التنظيمية وتضمن الالتزام بها.

(٣) معيار تنفيذي خاص بالمهام التأكيدية.

(٤) معيار تنفيذي خاص بالمهام الاستشارية.

(٥) عرف معهد المدققين الداخليين "شهية المخاطر بـ "مستوى الخطورة التي تكون المؤسسة مستعدة لقبوله".

(٦) في إطار الرقابة الداخلية - الإطار المتكامل، الصادر عن لجنة المؤسسات الراعية يعتبر "الامتثال للقوانين والأنظمة التي تخضع لها المؤسسة وامتثال جميع العاملين في المؤسسة لجميع اللوائح والأنظمة والسياسات المعتمدة من أعلى مستوى إداري في المؤسسة" أحد أهداف الرقابة الداخلية الثلاث. كذلك يعتبر نشاط الامتثال وغيره من الأنشطة الرقابية الداخلية في الإطار أحد عناصر الإطار الخمسة (أنشطة المتابعة).

كذلك ورد في الإرشادات التنفيذية سرد لبعض الخطوات التي يمكن أن يتخذها نشاط التدقيق الداخلي لتعزيز التحسين المستمر في فاعلية الرقابة في المؤسسة:

- (١) إعداد تقييم شامل لنظام الرقابة في المؤسسة.
- (٢) التوصية بتطبيق إطار رقابة إذا لم يكن هناك إطار رقابة مطبق لدى المؤسسة.
- (٣) تقديم توصيات لتعزيز بيئة الرقابة (على سبيل المثال، نهج الإدارة العليا لتعزيز ثقافة السلوك الأخلاقي وعدم التسامح مع عدم الالتزام).
- (٤) توفير تدريب على الضوابط الرقابية وعمليات المراقبة الذاتية (self-monitoring) المستمرة.
- (٥) تيسير عقد جلسات لعمل تقييم ذاتي للرقابة (أو المخاطر والرقابة) للإدارة.
- (٦) مساعدة الإدارة على إنشاء هيكلية منطقية لتوثيق وتحليل وتقييم تصميم المؤسسة لعمليات الرقابة.
- (٧) المساعدة في تطوير عملية تحديد وتقييم ومعالجة عيوب الضوابط الرقابية.
- (٨) مساعدة الإدارة على مواكبة القضايا الجديدة، والقوانين والأنظمة المتعلقة بمتطلبات الرقابة.
- (٩) مراقبة التقدم التكنولوجي الذي قد يساعد في مراقبة كفاءة وفاعلية الضوابط الرقابية.

مما سبق يتضح أن دور نشاط التدقيق الداخلي في تقييم الضوابط الرقابية يتركز بشكل رئيسي في تقييم فاعليتها (effectiveness)^(٧) وكفاءتها (efficiency)^(٨) وملاءمتها (adequacy)^(٩).

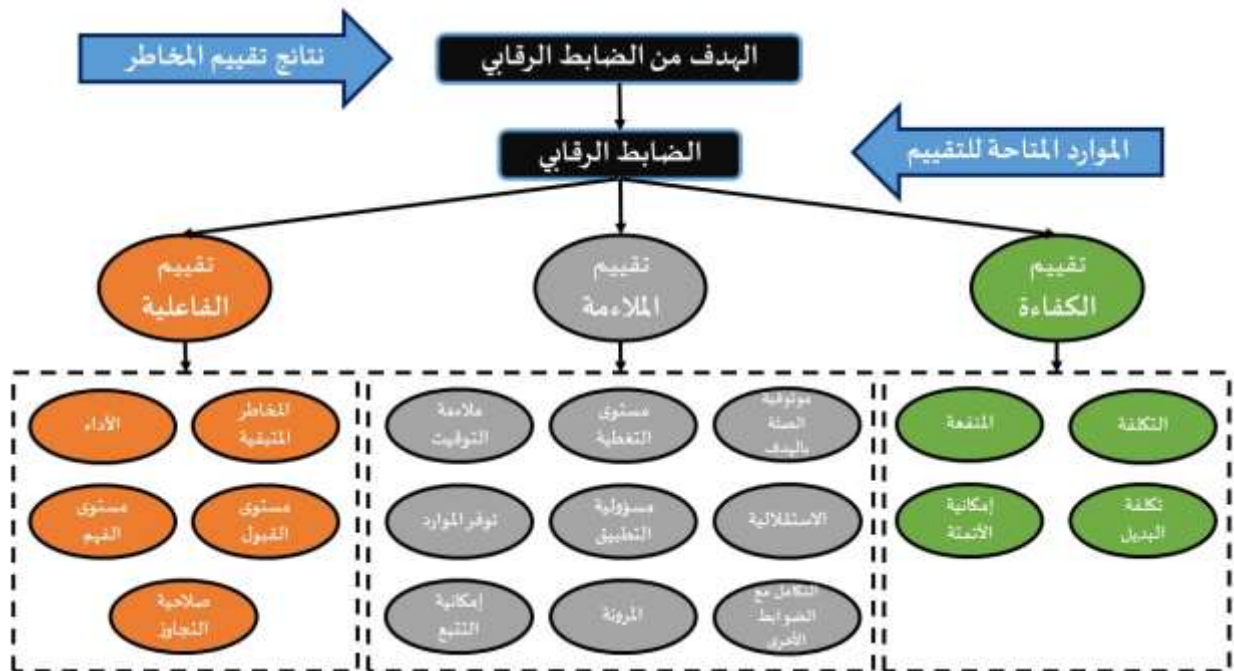
كيفية تقييم الضوابط الرقابية

(٧) الضابط الرقابي "الفاعل" هو الضابط الرقابي الذي يحقق الهدف منه في تقليل احتمالية أو أثر أو احتمالية وأثر مخاطرة سلبية (Threat - تهديد) أو أكثر. وفي سبيل تقييم فاعليته يتم على سبيل المثال تقييم تأثيره في تقليل المخاطر المتأصلة وتقييم مستوى فهم المسؤولين عن تطبيقه لأهميته ومستوى قبولهم له، وغير ذلك من الأمور التي من الممكن أن تؤثر في فاعليته.

(٨) الضابط الرقابي "الكفاء" هو الضابط الرقابي الذي يستخدم أقل الموارد بدون التأثير على فاعليته في تحقيق الهدف منه. وفي سبيل تقييم كفاءته يتم على سبيل المثال تقييم المنافع والتكاليف المرتبطة بتطبيقه، وتقييم منافع وتكاليف الضوابط الرقابية البديلة، وغير ذلك من الأمور التي من الممكن أن تؤثر في كفاءته.

(٩) الضابط الرقابي "الملائم" هو الضابط الرقابي الموجود في المكان المناسب في العملية (Process) أو النظام (system) أو غيرها، ويتم تطبيقه من قبل الشخص المناسب وفي التوقيت المناسب والمكان المناسب والشكل المناسب والتغطية المناسبة والمرونة المناسبة وغير ذلك من الأمور التي يمكن أن تؤثر في ملاءمته.

في الرسم البياني التالي توضيح لأبرز النقاط التي يفضل أخذها في الاعتبار عند تقييم فاعلية وكفاءة



وملائمة أي ضابط رقابي:

التالي مجموعة من الأمثلة على النقاط الواردة في الرسم البياني السابق:

- (١) الضابط الرقابي المؤتمت (Automated) أكثر كفاءة من الضابط الرقابي اليدوي أو غير المؤتمت (Manual).
- (٢) الضابط الرقابي البسيط (مثلاً يتطلب إجراء واحد أو عملية حسابية واحدة) أكثر فاعلية وكفاءة من الضابط الرقابي المعقد (مثلاً يتطلب عدة إجراءات أو مجموعة عمليات حسابية).
- (٣) الضابط الرقابي الذي يقوم به موظف لديه خبرة أكثر فاعلية من الضابط الرقابي الذي يقوم به موظف قليل الخبرة.
- (٤) الضابط الرقابي الوقائي (Preventive Control) أكثر ملاءمة من الضابط الرقابي الكاشف (Detective Control).
- (٥) الضابط الرقابي على كل عملية أكثر ملاءمة من الضابط الرقابي على عينة من العمليات.
- (٦) الضابط الرقابي المصاحب للعملية أو للإدخال أكثر ملاءمة وكفاءة من الضابط الرقابي اللاحق للعملية أو للإدخال.

(٧) الضابط الرقابي الذي يقوم به موظف آخر أكثر فاعلية وملاءمة من الضابط الرقابي الذي يقوم به بنفس الموظف.

(٨) الضابط الرقابي الذي يقوم به موظف آخر من إدارة مختلفة أكثر فاعلية وملاءمة من الضابط الرقابي الذي يقوم به موظف آخر في نفس الإدارة.

موقع الضوابط الرقابية في استراتيجيات الاستجابة للمخاطر

في عمليات إدارة المخاطر؛ يتم الاستجابة للمخاطر وبالذات للمخاطر السلبية (التهديدات) من خلال أربعة استراتيجيات يفضل اتباعها بالترتيب حتى الوصول إلى المستوى المقبول من المخاطر. هذه الاستراتيجيات هي:

(١) **التجنب:** وتشمل على سبيل المثال البدائل التالية: التخلي (divest)، والمنع (prohibit)، والتوقف (stop)، والاستهداف (target)، وإيجاد البديل (screen for alternatives)، والاستبعاد (eliminate)، وغيرها.

(٢) **التقليل:** وتشمل على سبيل المثال البدائل التالية: وضع ضابط رقابي (Control)، التخلص (disperse)، والعزل (isolate)، والفحص (test)، وإعادة التوضع (relocate)، وإعادة التصميم (redesign)، والتنوع (diversify)، وغيرها.

(٣) **النقل:** وتشمل على سبيل المثال البدائل التالية: التأمين (insure)، وإعادة التأمين (reinsure)، والتحوط (hedge)، والتوريق (securitize)، والتعهد (outsource)، والعيوض (indemnify)، وغيرها.

(٤) **التقبل:** وتشمل على سبيل المثال البدائل التالية: التأمين الشخصي (self-insure)، والاحتفاظ (retain)، والمقاصة (offset)، وإعادة التسعير (reprice)، وغيرها.

كما هو ملاحظ أعلاه؛ تعتبر الضوابط الرقابية واحدة من عدة استراتيجيات للاستجابة للمخاطر، وهي ليست الاستراتيجية الوحيدة أو المفضلة دائما في تقليل المخاطر السلبية من خلال تقليل احتمالية وقوعها و/أو آثارها.

خاتمة

عرف معهد المدققين الداخليين الضوابط الرقابية (controls) بالإجراءات التي تتخذ لإدارة المخاطر وزيادة احتمالية تحقيق الأهداف التي وضعتها المؤسسة. وبما أن الضوابط الرقابية مرتبطة بالمخاطر،

والتي في طبيعتها في تغير مستمر، أرى أنه من المفضل مراجعتها وتحديثها باستمرار بحيث تستجيب للتغيرات التي تحدث في بيئة عمل المؤسسة الداخلية والخارجية.

الرقابة الداخلية يتم تطبيقها من قبل الأشخاص، وهي مسؤولية كل شخص في المؤسسة، ولكن المسؤولية النهائية لتأسيس وصيانة الضوابط الرقابية للمؤسسة تقع على عاتق الإدارة العليا ومجلس الإدارة. منظومة الرقابة الداخلية الجيدة تركز على تحقيق أهداف المؤسسة في المستويات المختلفة، لأنها وسيلة لتحقيق غاية محددة، وليست غاية بحد ذاتها.

في الختام من الضروري الأخذ بعين الاعتبار بأن نظم الرقابة الداخلية يجب أن تركز على تحقيق أهداف المؤسسة في المستويات المختلفة، وهي عملية تتألف من عدة مهام ونشاطات متداخلة، وتعتبر وسيلة لتحقيق غاية محددة، وهي ليست غاية بحد ذاتها، ويجب أن يتمتع نظام الرقابة الداخلية بالمرونة "المناسبة"، لأن النظام شديد الصرامة قد يكون مكلفاً وغير عملي، والنظام شديد المرونة قد يزيد من المخاطر المتعلقة بالرقابة الداخلية. كما يجب أن يكون نظام الرقابة ملائماً لهيكلية المؤسسة.

