



منظمة الأغذية
والزراعة
للأمم المتحدة

联合国
粮食及
农业组织

Food
and
Agriculture
Organization
of
the
United
Nations

Organisation
des
Nations
Unies
pour
l'alimentation
et
l'agriculture

Organización
de las
Naciones
Unidas
para la
Agricultura
y la
Alimentación

A

لجنة المالية

الدورة العاشرة بعد المائة

روما، 19-23/9/2005

إعداد تقارير الرقابة الداخلية

أولا - معلومات أساسية

- 1 - جرت في الدورة السابعة بعد المائة للجنة المالية في مايو/أيار 2004، مناقشة موضوع استحداث نظام لإعداد تقارير رسمية للرقابة الداخلية في منظمة الأغذية والزراعة. كما لوحظ خلال الدورة المذكورة، أن المنظمة لا تعارض من حيث المبدأ استحداث هذا النوع من التقارير التي يمكن أن تصدر مع الحسابات المراجعة.
- 2 - وبطلب من اللجنة، قدّمت الأمانة ورقة إلى الدورة التاسعة بعد المائة، تضمّنت نتائج دراسة عما تقوم به منظمات أخرى في منظومة الأمم المتحدة في هذا الشأن، وتعرض أفضل الممارسات الراهنة في مجال تقارير الرقابة الداخلية والقضايا التي يشملها هذا النوع من التقارير داخل المنظمة. ولاحظت اللجنة أن عددا كبيرا من الأجهزة والمنظمات المعنية بوضع المواصفات يعتبر إعداد التقارير الرسمية عن الرقابة الداخلية من الممارسات الجيدة. كذلك لاحظت اللجنة أن الكثير من المنظمات الأخرى في منظومة الأمم المتحدة أكدت أنها تبحث في إمكانية اعتماد هذا النوع من التقارير.
- 3 - ولدى المنظمة نظام موسّع من عمليات الرقابة الداخلية طوّر على مرّ السنين، ويكفل استمراريته الموظفون والإدارة على جميع المستويات وتبقى المسؤولية النهائية لدى المدير العام. ويتولى المراجع الخارجي تقييم عمليات الرقابة الداخلية ورفع تقارير عنها في إطار المراجعة التي تجري كل سنتين في المنظمة. وموضع البحث حالياً ليس استحداث نظام لعمليات الرقابة الداخلية بل بالأحرى أن ترفع المنظمة تقارير رسمية عن عمليات الرقابة المذكورة.

4 - وخلال مناقشة هذا البند، طلبت اللجنة إعداد وثيقة تتضمن مزيداً من المعلومات عن الموضوع، لا سيما بشأن أساليب العمل البديلة عن رفع تقارير رسمية عن عمليات الرقابة الداخلية للنظر فيها، فضلاً عن التكاليف المقدرة لاستحداث هذا النوع من التقارير في المنظمة. وقد أعدت هذه الوثيقة بناءً على هذا الطلب.

ثانياً - أساليب العمل البديلة عن رفع التقارير عن عمليات الرقابة الداخلية

5 - هناك العديد من الأساليب التي يمكن من خلالها التعامل مع موضوع رفع تقارير رسمية عن عمليات الرقابة الداخلية، سواء من حيث نطاق استعراض وتوثيق أعمال الرقابة الداخلية أو من حيث نوع التقرير الصادر. وجلّ ما تسعى إليه هذه الورقة هو محاولة إعطاء بعض الأمثلة بوجه عام. وقد اختيرت الأمثلة التالية عن التقارير الرسمية عن عمليات الرقابة الداخلية:

- القسم 404 من قانون ساربينز أوكسلي في الولايات المتحدة
- النهج الخاص بالخدمة المدنية في المملكة المتحدة استناداً إلى تقرير تورنبول
- رفع التقارير في البنك الدولي للإنشاء والتعمير حتى تاريخه (استناداً إلى إطار لجنة المنظمات الراعية لهيئة Treadway¹)
- التقارير المستندة إلى الوقائع

ويمكن الاطلاع على موجز عن النقاط البارزة في أساليب العمل تلك في المرفق.

6 - في حين ترد في الجدول التعليقات بشأن تبعات الموارد المحتملة لكل نهج من نُهج العمل، لم تضمن في الجدول أى تفاصيل عن تبعات التكاليف نظراً إلى عدم توافر معلومات مقارنة وموثوق بها عن تكاليف تنفيذ كل أسلوب واستمراره. ويرجع ذلك بصورة رئيسية إلى أن التكاليف تتأثر بالتفاوت الكبير بين بيئات العمل وأنواع المنظمات. وكما يشار إليه في المرفق، تترتب التكلفة الكبيرة على أساليب العمل الثلاثة الأولى وجهود ملحوظة من جانب المنظمة المنفذة، لا سيما في ما يتعلق بعملية التوثيق والتقييم والاختبار التي لا يمكن تغطية تكاليفها من دون إعادة توجيه قسم كبير من موارد المنظمة إلى هذه العملية بالذات، ومن دون تكبد أجر أعلى للمراجعة الخارجية. وفي هذا الصدد، من المفيد استذكار المعلومات في الورقة التي عرضت على الدورة التاسعة بعد المائة للجنة المالية في مايو/أيار 2005:

"تجدر الإشارة إلى أنّ استحداث نظام إعداد تقارير رسمية للرقابة الداخلية في منظمة ما عملية طويلة ومكثفة تتألف من عدة مراحل منفصلة منها على سبيل المثال:

- دراسة أنسب أشكال إعداد التقارير ونطاقها (بالنسبة إلى المنظمات غير الخاضعة للتشريعات القطرية)
- إضفاء الطابع الرسمي على وظيفة الرصد الداخلي

¹ يعمل البنك الدولي حالياً على تنفيذ القسم 404 من قانون ساربينز أوكسلي برفع التقارير الداخلية. والنهج المفصل في المرفق يستند إلى تقارير البنك الدولي حتى تاريخه، قبل البدء بتنفيذ القسم 404.

- وضع خطوط عريضة مناسبة لإعداد التقارير
- وضع خطة تطبيقية مفصلة
- إجراء تقدير للمخاطر على مستوى المنظمة ككل
- إعداد وثائق رسمية عن عمليات الرقابة الموجودة
- تقييم عمليات المراقبة وتحديد القضايا الشائكة
- الاحتفاظ بوثائق رسمية
- إعداد تقارير رسمية من جانب الإدارة

ومما لا شك فيه أنّ هذه العملية تستلزم قدرًا وافرًا من الاستثمارات الأولية من خلال تسخير وقت الموظفين وإسداء المشورة المتخصصة. ومن الضروري كذلك، توفير موارد كبيرة بشكل مستمر للمحافظة على نظام إعداد التقارير في السنوات التي تلي التطبيق الأولي، بما يشمل التحديث والاختبار المنتظمين وإضافة إلى استمرارية التوثيق الرسمي. وبالفعل، طبقاً للمعلومات الواردة من إحدى أكبر المؤسسات المحاسبية، فإنّ تطبيق نظام إعداد تقارير رسمية للرقابة الداخلية والمحافظة عليه، سواء أكان ذلك تبعاً للنظام المعتمد في البنك الدولي أو بما يتماشى والتشريعات والمعايير المعتمدة في كل من الولايات المتحدة والمملكة المتحدة، هو نظام مثقل بالأعباء باهظ التكاليف. فعلى سبيل المثال، واستناداً إلى مسح أجري في الولايات المتحدة، يبلغ متوسط تكلفة تطبيق القسم 404 من قانون ساربنز - أوكسلي أكثر من 3 ملايين دولار أمريكي تقريباً في السنة الأولى، بما في ذلك وقت الموظفين الداخليين لما يزيد عن 25 000 ساعة عمل ومتوسط زيادة بنسبة 50 في المائة تقريباً أتعاب المراجعة الخارجية. ومن المتوقع أن تنخفض تكاليف استمرارية نظام إعداد التقارير بعد سنة التطبيق الأولى ولكنها ستبقى مع ذلك مرتفعة.

7 - ويتضمّن النهج الرابع المشروح في المرفق شكلاً من أشكال التقارير لا مجال فيه لأي بيان نوعي عن نظام الرقابة الداخلية في المنظمة ولا يحتاج بالتالي إلى عملية تقدير واختبار مكلفة. ويمكن اعتبار هذا النهج بديلاً يمكن تطبيقه باستخدام قدر أقلّ من الموارد الإضافية مقارنة مع أساليب العمل الثلاثة الأولى.

ثالثاً - الخلاصة

8 - ومن السمات المشتركة بين مختلف أساليب العمل البديلة لرفع التقارير الرسمية عن الرقابة الداخلية، استحداث هذا النوع من التقارير والمحافظة عليها عملية مكلفة تحتاج إلى قدر وافٍ من الموارد الداخلية والخارجية، سواء بالنسبة إلى الاستثمار الأولي أو بشكل مستمر.

9 - وعليه، من الضروري معالجة المسائل الرئيسية التالية:

- ما إذا كان يجدر بالمنظمة أن تبحث أكثر في استحداث تقارير رسمية عن الرقابة الداخلية في هذا الوقت بالذات، مع الاعتراف بأن المسألة لا تزال قيد البحث في منظومة الأمم المتحدة وأن المنظمة لم تفرض حتى الساعة أي شرط تشريعي أو تنظيمي لرفع مثل هذا النوع من التقارير.
- في هذه الحالة، كيف يجب أن يكون نطاق تلك التقارير والغاية منها. يجب بحث الموضوع بمساعدة استشاريين خارجيين بغية التوصل إلى معرفة الخيار الأنسب.
- نظراً إلى التكلفة العالية التي من المتوقع أن تترتب على تطبيق عملية رفع تقارير عن الرقابة الداخلية، يجب تحديد مصادر التمويل، عند إرساء نظام الرصد ورفع التقارير وصيانته على حد سواء. كما يجب أن يتناول النقاش بشأن التمويل أي رسوم إضافية للمراجعة الخارجية نتيجة زيادة عمليات استعراض الرقابة الداخلية ورفع التقارير عنها.

10 - ويرجى من لجنة المالية استعراض هذه الوثيقة وإعطاء التوجيهات التي تراها مناسبة.

التقارير المستندة إلى الوقائع ³	رفع التقارير في البنك الدولي للإنشاء والتعمير حتى تاريخه (استناداً إلى إطار لجنة المنظمات الراعية لهيئة Treadway ²)	النهج الخاص بالخدمة المدنية في المملكة المتحدة استناداً إلى تقرير تورنبول	قانون ساربينز أوكسلي	
يعطي هذا النهج وقائع تتعلق بعمليات الرقابة الداخلية المعمول بها من دون إجراء تقييم نوعي لنظام الرقابة الداخلية.	الرقابة الداخلية هي عملية يتولاها مجلس إدارة كيان معين وإدارته والموظفون فيه لإعطاء ضمانة معقولة عن تحقيق الأهداف في الفئات الثلاث التالية: ● مدى الوثوق بالتقارير المالية؛ ● فعالية العمليات وكفاءتها؛ ● الامتثال للقوانين والأنظمة المرعية؛	يشمل التقييم جميع المخاطر وعمليات الرقابة ذات الصلة التي تساند تحقيق الأهداف، أي ليس فقط عمليات الرقابة على التقارير المالية. يجب أن يكون لدى الكيان المعني إطار لتقييم إدارة المخاطر يتضمّن الآلية المناسبة لاستعراض المخاطر وعمليات الرقابة. باستطاعة مسؤول المحاسبة (أي رئيس المصلحة أو الوكالة) أن يقرر إلى حد ما كيف الحصول على التأكيد اللازم لكي يتسنى له رفع التقارير عن فعالية عمليات الرقابة الداخلية.	يشمل الرقابة الداخلية على التقارير المالية، بما في ذلك المحافظة على الأصول. يجب أن يقوم على توثيق كامل للإجراءات بما يكفي لتقييم فعالية التشغيل وتصميمها واختبارها - ولا يعتبر التحقيق أساساً مناسباً لذلك	نطاق تقييم الرقابة الداخلية
يسرد وقائع تتعلق بعمليات الرقابة الداخلية المعمول بها مع معلومات عن مختلف مكونات الرقابة الداخلية الموجودة حالياً في المنظمة. يمكن تقسيم التقرير إلى جزأين بحسب إطار لجنة المنظمات الراعية لهيئة Treadway أو المنظمة الدولية لمؤسسات المراجعة العليا: ● بيئة الرقابة	يشمل عمليات الرقابة الداخلية على التقارير المالية الخارجية فقط. يشير إلى إطار لجنة المنظمات الراعية لهيئة Treadway. يلزم الإدارة العليا رفع تقارير إلى لجنة المراجعة من خلال تأكيد الإدارة فيما يتعلق بكفاية عمليات الرقابة الداخلية.	يشمل جميع عمليات الرقابة الداخلية التي تساند تحقيق أهداف الكيان المعني، أي ليس فقط عمليات الرقابة على التقارير المالية. يشمل بياناً عن مسؤولية الإدارة بالنسبة إلى الإبقاء على نظام سليم للرقابة الداخلية ويشير إلى أن نظام الرقابة الداخلية كان موجوداً في الفترة المعنية. يصف البيان الخطر وإطار الرقابة وعمليات استعراض فعالية عمليات الرقابة الداخلية. في حين أن التقرير لا يتوصل إلى استنتاج صريح عن فعالية	يشمل الرقابة الداخلية على التقارير المالية، بما في ذلك المحافظة على الأصول. يجب أن يشمل بيانات عن مسؤولية الإدارة وإخضاع التقارير المالية للرقابة الداخلية المناسبة فضلاً عن تولي الإدارة تقييم عمليات الرقابة المذكورة. يجب أن يتضمن إشارة إلى الإطار المستخدم لتقييم الفعالية - يعتبر إطار لجنة المنظمات الراعية لهيئة Treadway معياراً مقبولاً للتقييم.	نطاق التقارير

²الرقابة الداخلية - الإطار المدمج الصادر عن لجنة المنظمات الراعية لهيئة Treadway.

³يختلف هذا النهج إلى حد كبير عن أي نهج آخر حيث أنه لا يخضع لأي إطار تنظيمي ويتضمّن بيانات عن وقائع وليس بيانات نوعية.

التقارير المستندة إلى الوقائع ³	رفع التقارير في البنك الدولي للإنشاء والتعمير حتى تاريخه (استناداً إلى إطار لجنة المنظمات الراعية لهيئة Treadway ²)	النهج الخاص بالخدمة المدنية في المملكة المتحدة استناداً إلى تقرير تورنبول	قانون ساربينز أوكسلي	
<ul style="list-style-type: none"> ● تقدير المخاطر ● أنشطة الرقابة ● المعلومات والاتصال ● رصد عمليات الرقابة الداخلية <p>لن يتضمّن التقرير أي بيان عن فعالية نظام الرقابة الداخلية أو كفاءته.</p>		نظام الرقابة، من المفهوم أنّ الاستعراض يفرض إلى تقييم موثّق للفعالية.	يجب على الإدارة أن تعلن الإفصاح في تقريرها عن أي خلل مادي وأن يستثني الاستنتاج بأن الرقابة الداخلية فعّالة.	
ثمة حاجة إلى قدر محدود من الوثائق الإضافية	يجب أن يكون التوثيق والاختبار كافيين لمساندة تأكيد الإدارة بشأن كفاءة عمليات الرقابة الداخلية والمصادقة عليه.	متطلبات التوثيق ليست إلزامية لكن ينبغي تقديم وثائق مساندة للبيان الخاص بالرقابة الداخلية.	يجب الاحتفاظ بأوراق ثبوتية بما في ذلك الوثائق كاملة لمساندة تقييم عمليات الرقابة الداخلية من جانب الإدارة واختبار تصميمها وفعاليتها التشغيلية.	الوثائق المطلوبة
كل سنتين	ينبغي إجراء تحديث كامل سنوياً.	ينبغي إجراء تحديث كامل سنوياً.	ينبغي إجراء تحديث كامل سنوياً. يرفع عدد قليل من التقارير الفصلية.	تواتر التحديث
بإمكان المراجع الخارجي التحقق من بيانات تقرير الرقابة الداخلية في إطار المراجعة كل سنتين.	يصدر المراجع الخارجي رأياً منفصلاً عن صوابية التأكيدات الواردة في التقرير الرسمي للإدارة عن عمليات الرقابة الداخلية. ويجري الاستعراض طبقاً للمعايير التي حددها المعهد الأمريكي للمحاسبين المجازين في القطاع العام.	يرفع مكتب المراجع القطري تقارير عما إذا كان بيان الإدارة يتماشى مع التوجيهات وما إذا كان البيان مضللاً أو غير متسق مع معلومات أخرى توافرت للمراجع عقب مراجعة الكشوف المالية. لا رغم ضرورة استعراض نظام الرقابة الداخلية، لا يشكل تقرير المراجع الخارجي رأياً عن كفاءة عمليات الرقابة الداخلية.	يتعيّن على المراجع الخارجي رفع تقارير عن كفاءة عمليات الرقابة الداخلية. يجب أن يشمل التقييم السنوي اختبار كل من العمليات الهامة. لا يمكن للمراجعين الاعتماد فقط على الاختبار الذي تجريه الإدارة. في حال اكتشاف أي خلل مادي، يجب إبداء رأي مخالف.	مدى مشاركة المراجع الخارجي
تبعاً لدى التفاصيل الواردة في التقرير،	إنّ شكل التقارير التي أعدها البنك	النهج الخاص بالخدمة المدنية في المملكة المتحدة	قانون ساربينز أوكسلي هو الأكثر تقييداً من	تعليقات عن

التقارير المستندة إلى الوقائع ³	رفع التقارير في البنك الدولي للإنشاء والتعمير حتى تاريخه (استناداً إلى إطار لجنة المنظمات الراعية لهيئة Treadway ²)	النهج الخاص بالخدمة المدنية في المملكة المتحدة استناداً إلى تقرير تورنبول	قانون ساربينز أوكسلي	
<p>قد تكون الموارد الإضافية المطلوبة محدودة مقارنة مع النهج الثلاثة الأولى.</p>	<p>الدولي للإنشاء والتعمير حتى تاريخه قد يحتاج إلى قدر أقل من الموارد مقارنة مع رفع التقارير طبقاً لقانون أوكسلي ساربينز بما أنه لا يتوجب اتباع أي إطار قانوني محدد بما أن شروط الاختبار والتوثيق أقل تقييداً.</p> <p>لا ترع هذا النهج أي شروط قانونية وهي بالتالي أكثر مرونة من النهجين المتبعين في الولايات المتحدة أو في المملكة المتحدة. غير أن الموارد اللازمة لتنفيذ نظام مماثل لرفع تقارير الرقابة الداخلية في المنظمة ستؤمن من خلال إعادة توجيه كم كبير من موارد المنظمة إلى هذه العملية.</p>	<p>يفسح مجالاً واسعاً للوكالة كي تقرر السبيل إلى بلوغ الضمانة المطلوبة كي يتسنى رفع تقارير عن فعالية عمليات الرقابة الداخلية. فضلاً عن ذلك، يكون نطاق تقرير المراجع الخارجي محدوداً مقارنة مع النطاق المطلوب في قانون أوكسلي ساربينز.</p> <p>غير أن رفع التقارير لا يقتصر على عمليات الرقابة على التقارير المالية بل يشمل أيضاً جميع عمليات الرقابة الداخلية التي تدعم بلوغ أهداف الكيان.</p> <p>ويحتاج تطبيق هذا النهج على الأرجح قدر أقل من الموارد مقارنة مع نهج أوكسلي ساربينز خاصة وأنه أقل تقييداً في مجالات معرفة كيفية اختبار عمليات الرقابة الداخلية وتوثيقها ومدى فعاليتها. غير أن التكلفة المترتبة على ذلك ستستلزم إعادة توجيه كم كبير من الموارد لهذه العملية.</p>	<p>بين النهج التي لا يشملها الاستعراض، لا سيما في مجالات توثيق الإجراءات واختبار الامتثال.</p> <p>وهذا يعني أن النهج يتطلب أكبر قدر من الموارد، سواء بالنسبة إلى الاختبار الخاص بالمؤسسة أو بالعمل اللازم من جانب المراجعين الخارجيين. لا يمكن تغطية التكلفة والجهود اللازمة لتطبيق وصيانة هذا النوع من التقارير دون إعادة توجيه كم كبير من موارد المنظمة إليها.</p>	<p>الانعكاسات على الموارد</p>