



Using Classification of Brown risks in Evaluation of the internal control system Application Research in Karbala University

أ.م. د. خولة حسين حمدان
المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية - جامعة بغداد

كمال نوماس طينة
باحث

المستخلص

يعد نظام الرقابة الداخلية صمام الأمان الذي يحفظ موجودات الوحدات الاقتصادية وضمان دقة البيانات المالية، فضلاً عن الالتزام بالقوانين والتعليمات والسياسات الإدارية وتحسين فاعلية وكفاءة و واقتصادية التشغيل ، لذا أصبح لزاماً على هذه الوحدات الاهتمام بنظام الرقابة الداخلية وتطويره وتتمثل مشكلة البحث في تعرض الوحدات الاقتصادية عند ممارسة أعمالها الى العديد من المخاطر التي تهدد تحقيق اهدافها ومن هذه المخاطر (مالية، تشغيلية، استراتيجية، مجازفة) وان عدم الاعتماد على تقويم المخاطر وفق الاساليب العلمية الحديثة كما في تصنيف براون للمخاطر، قصور في تحديد المخاطر التي تتعرض لها الانشطة المختلفة التي تمارسها كذلك يؤدي الى عدم تحقيق الاهداف التي انشئت من اجلها فقد تضمن البحث تقويم نظام الرقابة الداخلية لجامعة كربلاء وفق تصنيف براون للمخاطر وانتهى بمجموعة من الاستنتاجات والتوصيات

Abstract

Internal control system is a safety valve that preserves economic units assets and ensure the accuracy of financial data, as well as to obligation in the laws, regulations, administrative policies, and improve the efficiency, effectiveness and economic of operation, so it has become imperative for these units attention to internal and developed control system The research problem in exposure the economic units when the exercise of their business to many of the risks to growth or hinder the achievement of its objectives and the risks (financial, operational, strategy, risk) and not it rely on risk Assessment according to modern scientific methods, as in Brown's risk Classification, Which led to the weakness of the internal control identifying risks to the various activities lead to failure to achieve the goals established for it. Evaluate the internal control in Karbala University accordance with the classification of Brown risks and finished to a set of conclusions and recommendations

المقدمة

يُعدّ نظام الرقابة الداخلية وسيلة أساسية تعمل على تخفيض المخاطر التي من الممكن ان تتعرض لها الوحدات الاقتصادية وذلك من خلال تطويره ووضع هيكل لبيان مفاهيمه وإجراءاته واختصاصاته لزيادة القدرة على تقويم أنشطة الوحدة ومعرفة مدى إمكانية الاعتماد عليه في مواجهة او خفض المخاطر المتوقع حدوثها والسيطرة عليها، وقد تضمن البحث ثلاث محاور تضمن المحور الاول منهجية البحث والمحور الثاني تعريف نظام الرقابة الداخلية واهدافه ومكوناته وعلاقته بإدارة المخاطر ومن ثم تصنيف براون للمخاطر والمعايير الدولية بشأن نظام الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر والمحور الثالث تضمن تقويم نظام الرقابة الداخلية لجامعة كربلاء وفق تصنيف براون للمخاطر .

*بحث مسدل من دراسة تطبيقية في المحاسبة القانونية المعادل للدكتوراه في المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية جامعة بغداد

1- منهجية البحث

1-1- مشكلة البحث

تتمثل مشكلة البحث في تتعرض الوحدات الاقتصادية عند ممارسة أعمالها الى العديد من المخاطر التي تهدد نموها أو تعيق تحقيق اهدافها ومن هذه المخاطر (مالية، تشغيلية، استراتيجية، مجازفة)، فضلا عن عدم الاخذ بعين الاعتبار المكونات الرئيسة لنظام الرقابة الداخلية ومدى تأثير المخاطر على اهداف نظام الرقابة الداخلية كما في تصنيف براون للمخاطر. مما ادى الى قصور نظام الرقابة الداخلية في الوحدات الاقتصادية في تحديد المخاطر التي تتعرض لها الانشطة المختلفة التي تمارسها مما يؤدي الى عدم تحقيق الاهداف التي انشأت من اجلها.

1-2- أهمية البحث

تبرز أهمية البحث من أهمية نظام الرقابة الداخلية في تحقيق اهداف الوحدة الاقتصادية اذ ان استخدام تصنيف براون للمخاطر في تقويم نظام الرقابة الداخلية يسهم في تحديد المخاطر التي يتعرض لها ذلك النظام وتقويم فاعلية الانشطة الرقابية في مواجهة تلك المخاطر مما ينعكس ايجابيا على تحقيق اهداف الوحدة الاقتصادية بكفاءة وفاعلية واقتصادية .

1-3- اهداف البحث يهدف البحث الى التعرف على:-

1. نظام الرقابة الداخلية وأهميته وأهدافه ومكوناته ومعايير التدقيق الدولية .
2. تصنيف براون للمخاطر وإدارة المخاطر وعلاقة إدارة المخاطر بنظام الرقابة الداخلية.
3. تقويم نظام الرقابة الداخلية لعينة البحث وفق تصنيف براون للمخاطر.

1-4-فرضية البحث يستند البحث على فرضية مفادها :-

ان استعمال تصنيف براون للمخاطر سيساعد في تحديد المخاطر التي تتعرض لها الوحدات الاقتصادية وتقويم مدى استجابة نظام الرقابة الداخلية لهذه المخاطر وتحديد المخاطر المتبقية واقتراح اساليب مواجهتها لتحقيق اهداف النظام والذي ينعكس في تحقيق أهداف الوحدات الاقتصادية .

2- نظام الرقابة الداخلية وتصنيف براون

1-2-1 نظام الرقابة الداخلية

1-1-2 تعريف نظام الرقابة الداخلية

لقد وردت عدة تعاريف لنظام الرقابة الداخلية اختلفت باختلاف الهدف من النظام او وجهة النظر التي ينظر من خلالها له حيث سعت المنظمات الدولية والاقليمية والمحلية الى وضع تعريف لنظام الرقابة الداخلية بما يتماشى مع اهدافها او وجهة نظرها وكالاتي :-

فقد عرفت المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (INTOSAI)¹ نظام الرقابة الداخلية "عملية متكاملة تقوم بها ادارة وموظفي احدى الجهات اثناء سعيها لاداء مهامها ويتم تصميمه بحيث يوفر ضمانا معقولا بان الاهداف الاتية يتم تحقيقها"

- تنفيذ العمليات التشغيلية بشكل نظامي واخلاقي واقتصادي وفاعل ومؤثر .
- استيفاء التزامات محاسبة المسؤولية .
- الالتزام بالقوانين واللوائح المعمول بها.

ويرى الباحثان انه بالامكان وضع التعريف الاتي لنظام الرقابة الداخلية "ان نظام الرقابة الداخلية هو نظام يتكون من مجموعة من الانظمة الفرعية والعمليات التي تعمل مع بعضها البعض من اجل تحقيق اهداف الوحدة الاقتصادية فيما يتعلق بضمان تحقيق الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية وكفاءة وفاعلية واقتصادية الانشطة والالتزام بالقوانين والانظمة والسياسات الموضوعية وحماية الموجودات فضلا عن ادارة المخاطر ."

2-1-2 اهداف نظام الرقابة الداخلية:- يتفق الكتاب والباحثون على مجموعة من الاهداف التشغيلية لنظام الرقابة الداخلية وكالاتي :-

أ- حماية موجودات الوحدة الاقتصادية :- "أن الموجودات هي منافع اقتصادية مستقبلية محتملة تمتلكها أو تسيطر عليها وحدة اقتصادية معينة، وتكون ناتجة من صفقات أو أحداث ماضية" (كام، 2000:143)، ويجب ان تتوفر لدى المؤسسة الامكانيات اللازمة لحماية ووقايتها كل من من التلف او الفساد أو الضياع (توماس وهنكي ، 381:).

ب- ضمان تحقيق الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية : الخصائص النوعية هي الصفات التي تجعل المعلومات المعروضة في التقارير المالية ذات فائدة لمستخدميها ومنهم المستثمرون الحاليون والمحتملون والمقرضون والدائنون وغيرهم والتي تجعل المعلومات المالية ذات جودة عالية (ابو نصار وحמידات، 2013: 7)

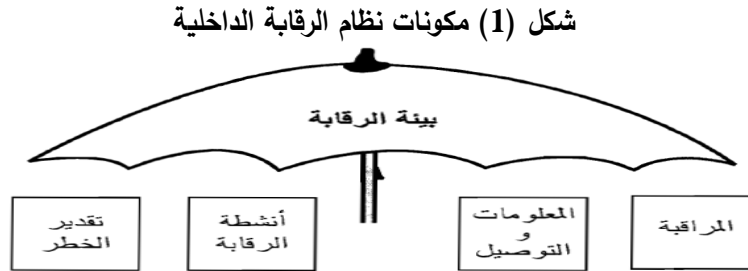
ج- تحقيق الفاعلية والكفاءة و والاقتصادية والبيئية لانشطة الوحدة الاقتصادية: ان اداء الوحدة الاقتصادية سواء كانت هادفة للربح أو غير هادفة للربح يتركز على مجموعة من المؤشرات ضمن الابعاد الفاعلية والكفاءة و والاقتصادية والبيئية التي اذا ما تحققت كان بالامكان تحقيق اهداف هذه الوحدة (جمعة ، 2000 : 38)

و-التأكد من الالتزام بالتشريعات والسياسات التحقق من مدى الالتزام بالسياسات الادارية التي تشمل القواعد والاجراءات التي تضعها الادارة للوصول الى الاهداف المرسومة، والتقليل من الاخطاء والسرقة التي قد تحدث والالتزام بالقوانين واللوائح الملائمة، وتحديد الاجراءات التنفيذية واللوائح والتعليمات بطريقه تضمن انسياب العمل (الافندي ، 2006 : 54).

¹ International Organization of Supreme Audit Institutions

2-1-3 مكونات نظام الرقابة الداخلية

قامت لجنة رعاية دعم للمنظمات (COSO)² في تحديد عناصر الرقابة الداخلية، حيث أصدرت تقريراً في عام 1992 تحت العنوان " الرقابة الداخلية إطار متكامل " وقد تضمن ذلك التقرير خمسة مكونات للرقابة الداخلية ويمكن تمثيل هذه المكونات بالشكل (1):-



(Boynton، 2001: 329)

ويوضح الشكل السابق أن بيئة الرقابة تمثل المظلة للمكونات الأخرى، وبدون وجود بيئة رقابية فاعلة ، لن ينتج عن العناصر الأربعة أخرى رقابة داخلية فاعلة، بغض النظر عن جودتها، ويعني المدقق أساساً بأنواع الرقابة التي تصمم لمنع أو إكتشاف التحريفات الجوهرية في التقارير المالية (أرينز، 2001: 383). والآتي شرح للمكونات الخمسة لنظام الرقابة الداخلية :-

1. **بيئة الرقابة:** يقصد ببيئة الرقابة مجموعة العوامل التي تشترك معا في خلق مناخ معين يسمح بممارسة الرقابة الداخلية بفاعلية (الجوهر، 1999: ص45)، وتتكون بيئة الرقابة العناصر هي: (النزاهة والقيم الأخلاقية، المؤثرات الخارجية، مجلس الإدارة أو لجنة التدقيق، فلسفة الإدارة والنمط التشغيل، الهيكل التنظيمي، تحديد المسؤوليات وتفويض الصلاحيات، السياسات المتعلقة بالموارد البشرية وتطبيقها)

2- **تقدير المخاطر:** هي عملية التعرف على المخاطر المتعلقة بتحقيق أهداف الوحدة الاقتصادية وتحليلها وتحديد كيفية مواجهتها بشكل ملائم (الانتوساي، 2012: 18)

الانشطة الرقابية: هي سياسات واجراءات موضوعة يتم تطبيقها لمواجهة المخاطر وتحقيق اهداف الشركة، وحتى تكون الانشطة الرقابية فعالة فأنها في حاجة الى ان تكون (ملائمة ومنخفضة التكاليف وشاملة ومتداخلة في اهداف الشركة (الانتوساي، 2005: 20) وتقع الاجراءات الرقابية ضمن احد الفئات (التفويض السليم للأنشطة

² Committee of Sponsoring Organizations

والمعاملات، فصل الواجبات، الرقابة على تنمية وتطوير الأنشطة، الرقابة على إجراءات التغيير، تصميم واستخدام الوثائق، حماية الموجودات والسجلات والمعلومات). (ستينبارت، ورومني، 2009: 303).

2. **المعلومات والاتصال:** المعلومات يجب ان تكون دقيقة ومترابطة فيما بينها ليتمكن الموظفين من تنفيذ مسؤولياتهم ولما الاتصال فهو تدفق المعلومات من اعلى الى الاسفل او بالعكس، فضلا عن وجود امكانية الاتصال الفعال مع الجهات الخارجية (Shenker & Walker, 2011: 20)

3- **المراقبة:** هي عملية تقويم فاعلية عناصر إدارة المخاطر وهي تنقسم الى (المراقبة المستمرة، عمليات التقييم المنفصلة)

2-2- تصنيف براون للمخاطر

عرف معهد المدققين الداخليين الامريكي المخاطر على انها احتمال حدوث ظروف او احداث يمكن ان تؤثر على تحقيق اهداف الوحدة الاقتصادية، وتقاس المخاطر من خلال درجة تأثيرها على اهداف المنظمة ودرجة احتمال حدوثها (IAS, 2010: 19)، كما عرفت المعايير الدولية المهنية لممارسة التدقيق الداخلي على انها احتمال حدوث احداث لها تأثير على تحقيق الاهداف، وتقاس المخاطر بتأثيرها واحتمال حدوثها. (معايير التدقيق الداخلي، 2010: 37)، وقد قدم براون وجهة نظر عملية جدا نحو ادارة المخاطر فقد حدد اربعة اصناف من المخاطر واقترح ثمانية مخاطر ضمن الاصناف الاربعة

2-2-1 مخاطر مالية تتعلق بنشاطات نقدية :

أ- **خطر السوق :** هو عدم التأكد المتعلق بالايرادات نتيجة التغيرات في اسعار الفائدة والتقلبات في اسعار الصرف، والتقلبات في اسعار الاوراق المالية واسعار السلع وهي مخاطر لايمكن التخلص منها بالتوزيع لانها تؤثر على السوق ككل وغير ممكن تنويعها (بدران، 2005: 67) وهذه المخاطر : (مخاطر اسعار الفائدة، مخاطر اسعار الصرف، مخاطر تغيير القوة الشرائية للنقود)

ب- **خطر الائتمان :** يرتبط بالزبائن الممتنعين او العاجزين عن دفع المبالغ المدينين بها، على سبيل المثال منح دين بدون التحقق الجيد من قدرة الزبون على السداد من المحتمل ان يرفع المبيعات في المدى القريب لكن الوحدة الاقتصادية تخاطر بضمان تحصيله (Hart, 2009: 55).

ويرى الباحثان انه بالامكان وضع التعريف الاتي لمخاطر الائتمان " هي المخاطر الناتجة من عدم ايفاء المدينين او المتعاقدين مع الوحدة الاقتصادية بالتزاماتهم سواء كانت تلك الالتزامات بتقديم مبلغ نقدي او تقديم خدمة معينة كما تنطبق على عقود المقاولات والتجهيز فيما يتعلق بالتزامات المقاولين والمجهزين".

ج- **مخاطر السيولة :** ويتضمن احتمال عدم امتلاك الوحدة الاقتصادية سيولة نقدية كافية وموجودات شبه نقدية متوفرة لتنفيذ التزاماتها في الامد القصير (البديري، 2003: 40).

2-2-2 مخاطر العمليات (المخاطر التشغيلية)

عرفت المخاطر التشغيلية بأنها الخسائر التي تنشأ من عدم كفاءة او فشل الانظمة الداخلية أو العملة أو نتيجة لأحداث خارجية (Basil cometty, 2003: 2)

ويرى الباحثان ان المخاطر التشغيلية تكون نتيجة لنوعين اساسيين من الاحداث اما احداث داخلية او احداث خارجية, لذا يجب على الادارات ان تبني تصورا واضحا لمفهوم المخاطر التشغيلية محددة اياها بدقة لكي تستطيع ان تتعرف بدقة على طبيعة المخاطر التي تواجهها بما يمكنها من مواجه تلك المخاطر عن طريق نظام رقابة داخلية فعال.

وهناك نوعين من المخاطر التشغيلية حسب تصنيف براون للمخاطر:-

أ- **مخاطر الانظمة:** يتصل مباشرة بتقنية المعلومات فبأعتماد المنظمات على الحاسبات الالكترونية بدرجات كبيرة وربطها بتقنية المعلومات لتسليم البضائع والخدمات الى الزبائن فهي تخاطر بأحتمالية فشل مصادر تقنية المعلومات في لحظة خطرة (Hart, 2009:54)

ويرى الباحثان ان مخاطر الانظمة لا تقتصر فقط على انظمة تقنيات المعلومات وانما تشمل كل انواع الانظمة داخل المنظمة سواء كانت نظم الانتاج أو نظم المعلومات أو نظام الرقابة الداخلية حيث ان اي فشل أو ضعف في هذه الانظمة سوف يؤثر سلبا على قدرة الوحدة الاقتصادية في تحقيق اهدافها .

أ- **مخاطر الخطأ البشري:** يتضمن احتمالية ارتكاب الاخطاء من قبل الاشخاص في المنظمة تلك الاخطاء قد تنتج عن سوء استغلال الاصول او السرقة او تسريب الاسرار التجارية (Hart, 2009:54)

2-3-2-3-2-3 المخاطر الاستراتيجية

وهي تتعلق بعملية اتخاذ القرارات للكيان في مستوى مجلس الادارة والادارة العليا هي المخاطر الحالية والمستقبلية التي يمكن ان يكون لها تأثير استراتيجي نتيجة لاتخاذ قرارات خاطئة أو التنفيذ الخاطئ للقرارات، ويتحمل مجلس الادارة المسؤولية وكذلك الادارة العليا (الكراسنة، 2006: 40).

أ- **المخاطر التنظيمية والقانونية:** عرف هذا النوع من المخاطر بأنه قيام الاطراف العليا بخرق القوانين التي تؤدي الى عقوبات مالية، قانونية، عملية (Hart, 2009: 55).

أ - **مخاطر استراتيجية العمل:** هي المخاطر الناتجة اتخاذ قرارات غير صائبة، اذ قد تتخذ الادارة قراراً خاطئاً يؤدي الى خسارة وفقدان المكاسب (حشاد، 2005: 43).

2-4-2-2-2 مخاطر المجازفة

في تصنيف براون للمخاطر تضمنت هذه المخاطر صنف واحد وهو مسؤولية المدراء والموظفين، ان المدراء والموظفين في اي منظمة متهمون بسوء الادارة من قبل حملة الاسهم ، الاجهزة الحكومية (Hart, 2009: 55). ويمكن القول ان مخاطر المجازفة تمثل اتخاذ الادارة قرار معين رغم معرفتها بوجود مخاطر تحيط بهذا المجال كاتخاذ الجامعة قرار بزيادة خطة القبول لسنة معينة رغم معرفتها بعدم توفر المقاعات الدراسية الكافية او كان عدد التدريسين غير كافي.

2-3-2-3-2-3 المعايير الدولية بشأن نظام الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر

لقد تناولت العديد من المعايير الدولية الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر والاتي بيان مختصر لهذه المعايير :-

2-3-1- المعايير الصادرة عن المنظمة الدولية للاجهزة العليا للرقابة المالية (INTOSAI) لجنة معايير الرقابة الداخلية

جدول (1) معيار الانتوساي

رقم المعيار	اسم المعيار	البيان
9100	ارشادات الانتوساي حول معايير الرقابة الداخلية في القطاع الحكومي	اهم ماجاء في هذا المعيار : تعريف الرقابة الداخلية ، القيود المفروضة على الرقابة الداخلية، مكونات الرقابة الداخلية، الادوار والمسؤوليات
9110	توجيهات للابلاغ عن فاعلية الرقابة الداخلية	في 1992 ارشادات الإنتوساي لمعايير الرقابة الداخلية حددت هيكل الرقابة الداخلية بانه خطط المنظمة، بما في ذلك موقف الإدارة والأساليب والإجراءات، وغيرها من التدابير التي توفر ضمانات معقولة بأن يتم تحقيق الأهداف العامة التالية: • تعزيز وجود عمليات اقتصادية وفعالة بشكل وجود المنتجات والخدمات بما يتفق مع مهمة المنظمة. • حماية الموارد من الضياع بسبب الهدر وسوء الاستعمال وسوء الإدارة، وأخطاء، والاحتيال وغيرها من المخالفات. • الالتزام بالقوانين واللوائح والتوجيهات الإدارية. • تطوير وصيانة البيانات المالية وإدارة موثوق بها والإفصاح إلى حد ما عن تلك البيانات في التقارير في الوقت المناسب.
9120	الرقابة الداخلية توفر اساسا للمساءلة الحكومية	يوفر إطار عمل لإنشاء والحفاظ على رقابة داخلية فعالة يتكون من المحاور الاتية(دور مديري الرقابة الداخلية ومسؤوليتهم ومسؤوليات مدققي الحسابات ممارسات الرقابة الداخلية المشتركة (انشطة الرقابة)
9130	معلومات اضافية حول ادارة المخاطر في الجهات	يستعرض إطار عمل موصى به لتطبيق مبادئ إدارة المخاطر في القطاع العام ويوفر اساسا يمكن من خلاله تقييم ادارة المخاطر، الا انه لايشكل بديلا او يحل محل الدليل الارشادي لمعايير نظام الرقابة الداخلية للقطاع العام ، وانما يهدف الى تقديم معلومات اضافية مكملة لاستخدامها جنبا الى جنب مع تلك المعايير ، كما انها لاتشكل تقييدا او تدخلا في السلطة الممنوحة والمتعلقة بتطوير التشريعات ووضع القواعد او غيرها من صنع السياسات في المنظمة حسب الحاجة و هذا المعيار تضمن ارشادات اضافية لمعايير الحوكمة المشتركة .
9140	استقلالية التدقيق الداخلي في القطاع العام	يتناول هذا المعيار استقلالية التدقيق الداخلية في القطاع العام والامور الهامة المتعلقة بالاستقلالية والموضوعية وطرق تحقيق الاستقلال
9150	التنسيق والتعاون بين الاجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة والمدققين الداخليين بالقطاع	قدم هذا المعيار ارشادات التعاون بين المقيمين الداخليين واجهزة الرقابة المالية و قدم توجيهات مفيدة للمدققين الداخليين .

2-3-1 المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة الصادرة من الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC)³ والجدول الذي يبين أهم المعايير التي تناولت الرقابة الداخلية

جدول (2) معايير الاتحاد الدولي للمحاسبين

رقم المعيار	اسم المعيار	الفقرة	البيان
210	الاتفاق على شروط التكليف بالتدقيق	6. ب. 2	الحصول على موافقة الإدارة على أنها تقر وتدرك مسؤوليتها عن الرقابة الداخلية حسبما تراه الإدارة ضروريا من أجل التمكن من اعداد بيانات مالية خالية من الاخطاء الجوهرية.
240	مسؤولية المدقق المتعلقة بالاحتيال في عملية تدقيق البيانات المالية	16	عند تنفيذ اجراءات تقويم المخاطر والانشطة ذات العلاقة لفهم الوحدة الاقتصادية وبيئتها بما في ذلك الرقابة الداخلية حسب المعيار 315 ينبغي ان ينفذ المدقق الاجراءات المنصوص عليها في 17 الى 24 للحصول على المعلومات بقصد استخدامها في تحديد مخاطر الاخطاء الجوهرية بسبب الاحتيال
		18	عمل استفسارات للإدارة وللرقابة الداخلية وللآخرين داخل الوحدة الاقتصادية لتحديد ما اذا كان لديهم اي معرفة بأي احتيال فطري او مشكوك فيه يؤثر على الوحدة الاقتصادية
		27	ينبغي ان يعامل المدقق تلك المخاطر على أنها هامة وعليه ان يحصل على فهم لانظمة الرقابة ذات العلاقة بما في ذلك انشطة الرقابة.
265	الابلاغ عن نواحي القصور في الرقابة الداخلية للمكلفين بالحوكمة والادارة	6	اقصور في الرقابة الداخلية يكون موجودا عندما تكون الرقابة مصممة او منفذة او مشغلة بطريقة لاتكون فيها قادرة على منع او اكتشاف وتصحيح الاخطاء في البيانات المالية وفي الوقت المناسب
		7	على المدقق ان يحدد على اساس عمل التدقيق الذي تم اداؤه نواحي القصور في الرقابة الداخلية
		8	ان يحدد ما اذا كانت نواحي القصور المحددة هامة سواء كانت مفردة او مجتمعة.
		9	ان يبلغ الإدارة كتابة عن نواحي القصور الهامة
315	تحديد وتقييم مخاطر الخطأ الجوهري	4. ج	العملية التي يقوم الاشخاص المكلفون بالرقابة أو الإدارة أو غيرهم من الموظفين بتصميمها وتطبيقها والمحافظة عليها من أجل توفير تأكيد معقول حول تحقيق اهداف المنشأة فيما يتعلق بموثوقية اعداد البيانات المالية وفعالية وكفاءة العمليات والامتثال للقوانين واللوائح المطبقة
		12	يجب ان يحصل المدقق على فهم للرقابة الداخلية لمتعلقة بالتدقيق وعلى الرغم من ان معظم عناصر الرقابة المتعلقة بالتدقيق تكون على الأرجح مرتبطة بأعداد التقارير المالية فليست جميع عناصر الرقابة المرتبطة بأعداد التقارير المالية ذات علاقة بالتدقيق ويعود الامر للمدقق في تحديد اذا كان العنصر ذو علاقة بالتدقيق.
		13	عند الحصول على فهم لعناصر الرقابة الداخلية المتعلقة بالتدقيق يجب ان يقيم المدقق تصميم عناصر الرقابة هذه ويحدد فيما اذا تم تنفيذها من خلال الاجراءات الاضافية فضلا عن الاستفسارات .

استعمال تصنيف براون للمخاطر في تقويم الرقابة الداخلية *
بحث تطبيقي في جامعة كربلاء

رقم المعيار	اسم المعيار	الفقرة	البيان
		14 الى 24	حدد المعيار في الفقرات من 14 الى 24 عناصر الرقابة الداخلية وأكد على ضرورة فهم المدقق لهذه العناصر وفي هذا الصدد حدد المعيار خمسة عناصر للرقابة الداخلية (بيئة الرقابة ، عملية تقييم المخاطر ، نظام المعلومات ، أنشطة الرقابة ، متابعة عناصر الرقابة)
330	استجابة المدقق للمخاطر المقيمة	4.ب	اختبارات انظمة الرقابة : هو اجراء تدقيق مصمم لتقويم الفعالية التشغيلية لانظمة الرقابة في منع الاخطاء الجوهرية عند مستوى الاثبات او الكشف عنها وتصحيحها
		8	يتعين على المدقق تصميم واداء اختبارات لانظمة الرقابة للحصول على ما يكفي من ادلة التدقيق المناسبة فيما يخص فعالية عمل انظمة الرقابة ذات الصلة اذا يتضمن تقييم المدقق لمخاطر الاخطاء الجوهرية عند مستوى الاثبات توقعاً بعمل انظمة الرقابة بشكل فعال . ان الاجراءات الجوهرية لا تقدم لوحدها ما يكفي من ادلة التدقيق المناسبة عند مستوى الاثبات
		16	يتعين على المدقق عند تقييم فاعلية عمل انظمة الرقابة ذات الصلة ان يقيم فيما اذا كانت الاخطاء التي تم الكشف عنها بواسطة الاجراءات الجوهرية تشير الى ان لظمة الرقابة لاتعمل بشكل فعال، كما ان غياب الاخطاء المكتشفة بواسطة الاجراءات الجوهرية لا تقدم ادلة تدقيق تثبت بان انظمة الرقابة المتعلقة بالاثبات الذي تم اختباره فعالة
610	استخدام عمل المدققين الداخليين	7	التدقيق الداخلي نشاط تقييم يتم تقديمه كخدمة للمنشأة وتشمل وظائفه من بين امور اخرى فحص وتقويم ومراقبة كفاءة وفاعلية الرقابة الداخلية.

المحور الثالث تقويم نظام الرقابة الداخلية لجامعة كربلاء

3-1- تقارير ديوان الرقابة المالية حول تقويم نظام الرقابة الداخلية لجامعة كربلاء

من خلال مراجعة تقارير ديوان الرقابة المالية الاتحادي الصادرة حول تدقيق أنشطة وحسابات الجامعة لوحظ عدم وجود تقرير يتناول تقويم شامل لنظام الرقابة الداخلية للجامعة وتم تحديد ملاحظات حول مواطن الضعف في نظام الرقابة الداخلية ضمناً في التقارير الصادرة سواء كانت تقارير بيانات مالية او تقارير نتائج اعمال وفي ما يلي اهم النقاط التي تم تشخيصها :-

1. قيام قسم التدقيق الداخلي بتقديم التقارير عن نشاط الجامعة لثلاثة أشهر فقط.
2. عدم التأمين على بعض المشاريع المنفذة .
3. عدم وجود مراقبة على توفر التخصيص قبل الصرف.
4. لم تقم الجامعة بتنظيم قيد الحسابات النظامية المتقابلة للموجودات المشتراة .
5. لم تقم الجامعة بتصفية الأرصدة الموقوفة لحسابات الدائنين.
6. لم تقم الجامعة بتحليل وتصفية الأرصدة المخالفة لطبيعتها.
7. لم تقم الجامعة بفتح حساب جاري للأمانات.
8. لم تقم الجامعة بتصفية الأرصدة الموقوفة من سنوات سابقة لحسابات المدينون.

9. عدم وجود خطة لتنمية قدرات الاداريين العاملين في الجامعة .

10. عدم وجود توصيف وظيفي للوظائف المختلفة في الجامعة.

3-2 تقويم نظام الرقابة الداخلية لجامعة كربلاء وفق تصنيف براون للمخاطر

سيتم في هذا المحور تقويم نظام الرقابة الداخلية لجامعة كربلاء وفق تصنيف براون للمخاطر اذ تأسست الجامعة في مدينة كربلاء بقرار من وزارة التعليم العالي والبحث المرقم 15 لعام 2002 ،هذا وتناولت عملية التقويم جزء من أنشطة الجامعة متمثلة في (عقد المقاولات والتجهيز ، جودة الاداء الجامعي، الايفاء بالمتطلبات البيئية) وتمت عملية التقويم وفق الخطوات الآتية :-

4-2-1- اعداد قوائم استقصاء نظام الرقابة الداخلية :-بعد تحديد الأنشطة الفرعية التي يختص كل منها بنشاط معين يتم اعداد قائمة استقصاء من خلال الفهم الجيد للأنشطة وتحديد اهم الأنشطة الرقابية اللازمة لتحقيق اهدافها ويعتمد ذلك على خبرة المدقق وماتوفره الانظمة والتعليمات النافذة من ضوابط رقابية حول كل نشاط من هذه الأنشطة من اجل التوصل الى فهم جيد للنشاط من خلال الاجابات التي تم الحصول عليها عن طريق هذه القوائم كذلك بعد التأكد من دقة الاجابات ،ويوضح الجدول الاتي مثال عن بعض الاسئلة التي تتضمنها قائمة استقصاء لنشاط الطلاب لتوضيح الالية لتقويم نظام الرقابة الداخلية

جدول (3) قائمة استقصاء نشاط الطلاب

لا	نعم	اهداف الرقابة الداخلية
1	√	هل تعتمد الجامعة معيار في اختيار الطلبة ؟
2	√	هل تحرص الجامعة على قبول اعداد الطلبة في الدراسات الأولية وفقاً لخطة القبول المقررة؟
3	√	هل تحرص الجامعة على قبول اعداد الطلبة في الدراسات العليا وفقاً لخطة القبول المقررة؟
4	√	هل يتم اختبارات للطلبة للتأكد من استعدادتهم العلمية والأدنية ؟

4-2-2 تحليل المخاطر باستخدام مصفوفة المخاطر في هذه المرحلة يتم تحليل المخاطر التي تحيط بكل نشاط من الأنشطة التي تم تحديدها والتي تعيق تحقيق نظام الرقابة الداخلية لاهدافه ويتم ذلك من خلال استخدام مصفوفة المخاطر والتي تبين لنا وصف الخطر وما هو نوعه وما هو احتمال وقوعه وما هو تأثيره وما هي الاجراءات المتخذة من قبل الادارة لمنع وقوع مثل هذا الخطر (الاستجابة) وما هو الخطر المتبقي كل هذه المعلومات يتم ترجمتها الى ارقام داخل مصفوفة المخاطر المبينة في الجدول (4) الاتي :

الجدول (4) مصفوفة المخاطر

ت	نوع الخطر	تبويب الخطر	وصف الخطر	هدف الرقابة	الاحتمال	التأثير	الخطر الكلي %	الاستجابة %	الخطر المتبقي
	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)	(7)	(8)	(9)
الاوزان الترجيحية					10-1	10-1		100 - 0	100 - 0

وفي ماياتي شرح موجز لكيفية عمل هذه المصفوفة

1- نوع الخطر : يمثل الانواع الاربعة الرئيسية لتصنيف براون للمخاطر (مخاطر مالية, مخاطر العمليات, مخاطر استراتيجية, مخاطر المجازفة).

2- تبويب الخطر : الانواع الفرعية (الثمانية) لتصنيف براون للمخاطر.

3- وصف الخطر : وصف الخطر الذي يعيق تحقيق اهداف نظام الرقابة الداخلية ويتم تحديد هذه المخاطر بالاعتماد على نتائج المرحلة السابقة المتمثلة باستخدام قائمة استقصاءات نظام الرقابة الداخلية واجراءات التحقق والاستفسارات والمقابلات الشخصية مع الافراد والمسؤولين في الجامعة.

4- هدف الرقابة : يعني اي من اهداف نظام الرقابة الداخلية سوف يتأثر بوجود الخطر.

5- الاحتمال: يشمل تقدير احتمال وقوع الخطر او استمراره ويعطى احد الاوزان الترجيحية الاتية:

غير مرجح: (1-4)، ممكن: (5-7)، مرجح: (8-10)

6- التأثير : تأثير الخطر على امكانية تحقيق اهداف نظام الرقابة الداخلية ويتم وضع اوزان ترجيحية لهذا الحقل

كالاتي : غير جوهري: (1-4)، متوسط: (5-7)، جوهري: (8-10)

7- الخطر الكلي : يتم احتساب الخطر الكلي من الحقلين السابقين احتمال الخطر وتأثيره اي (الاحتمال X التأثير)

8- الاستجابة : يمثل مدى الاستجابة للمخاطر المقيمة والاجراءات المتبعة للتقليل من هذه المخاطر ويتم اعطاء الاوزان الترجيحية الاتية لتحديد مدى الاستجابة :منخفضة : (0-49)، متوسطة : (50-79) عالية (80-100)

9- المخاطر المتبقية : يمثل قيمة الخطر المتبقي بعد حذف مدى الاستجابة لهذا الخطر اي انه يمثل الفرق بين عمود الخطر الكلي وعمود الاستجابة (الخطر المتبقي = الخطر الكلي - الاستجابة).

وفيما يلي الية اعداد هذه المصفوفة لبعض مخاطر نشاط الطلاب من أنشطة الجامعة والتي يتم تطبيقها على الأنشطة الاخرى للجامعة وبما يتلائم طبيعة كل نشاط

المخاطر (استراتيجية الاعمال) عدم الاخذ بعين الاعتبار اراء جهات التوظيف في نوعية ومستوى الخريجين.
هدف الرقابة : ان هدف نظام الرقابة الداخلية الذي سوف يتأثر في حال وقوع هذا الخطر هو هدف تحقيق الفاعلية والكفاءة والاقتصادية .

استعمال تصنيف براون للمخاطر في تقويم الرقابة الداخلية *
بحث تطبيقي في جامعة كربلاء

ان احتمال وقوع هذا الخطر مرجح ذلك لان الجامعة ليس لديها قناة اتصال مع جهات التوظيف او دراسة للمجتمع لتحديد الاحتياجات من الاختصاصات المختلفة وتعتمد في ذلك على خطة القبول المركزية.

التأثير : ان لهذا الخطر تأثير كبير على تحقيق الجامعة لاهدافها المتمثلة في افراد المجتمع بالخبرات والكفاءات التي يحتاجها.

الاستجابة : ان استجابة الجامعة لهذا الخطر منخفضة متمثلة في تقليل خطة القبول لبعض الاختصاصات مثل تخصص التاريخ في كلية التربية لكن دون الاستناد الى دراسة علمية.

جدول (5) مصفوفة مخاطر الطلاب

ت	نوع الخطر	تبويب الخطر	وصف الخطر	هدف الرقابة	الاحتمال	التأثير	الخطر الكلي %	الاستجابة %	الخطر المتبقي
1	عمليات	انظمة	عدم الاحتفاظ بملفات خاصة لكل طالب يحتوي معلومات عن الطالب ونشاطه.	كفاءة وفاعلية واقتصادية	2	9	18	15	3
2			عدم وجود احصاءات عن اعداد الطلبة وتوزيعهم حسب النوع ، المراحل الدراسية ، البرامج الدراسية ، الحالة الاجتماعية والاقتصادية ، الخ.	كفاءة وفاعلية واقتصادية	8	8	64	30	34
3		قانوني	لا توجد معيير في اختيار الطلاب.	كفاءة وفاعلية واقتصادية	2	9	18	15	3
4			قبول طلاب اكثر من الطاقة الاستيعابية للجامعة.	كفاءة وفاعلية واقتصادية	9	9	81	30	51
5	استراتيجية الاعمال	استراتيجية الاعمال	عدم اجراء اختبارات للطلبة للتأكد من استعدادتهم العلمية والذهنية.	كفاءة وفاعلية واقتصادية	8	9	72	20	52
6			عدم الاخذ بعين الاعتبار اراء جهات التوظيف في نوعية ومستوى الخريج .	كفاءة وفاعلية واقتصادية	9	9	81	20	61

وبعد تطبيق مصفوفة المخاطر على جميع الأنشطة التي تم تحديدها تم التوصل الى النتائج الاتية:-

4-2-3- التقرير عن نظام الرقابة الداخلية وفق تصنيف براون لمخاطر

الى / جامعة كربلاء

م/ تقويم نظام الرقابة الداخلية

بعد التحية:

تم تكليفنا بموجب كتابكم المرقم XXX في XX/XX/XX والخاص بتقويم نظام الرقابة الداخلية لجامعة كربلاء لتحديد المخاطر التي يتعرض لها النظام والتي تعيق تحقيق اهداف الجامعة وتمت عملية التقييم استنادا الى المعلومات التي توفرت لدينا اذ تم التقويم بالاعتماد على " تقويم نظام الرقابة الداخلية وفق تصنيف براون للمخاطر " وتم تقسيم الجامعة الى مجموعة من الانشطة الفرعية وتحديد المخاطر التي تواجه نظام الرقابة الداخلية كما تم تصنيف المخاطر وفق تصنيف براون للمخاطر من خلال استخدام مصفوفة مخاطر نظام الرقابة الداخلية وتم التوصل الى النتائج الاتية:-

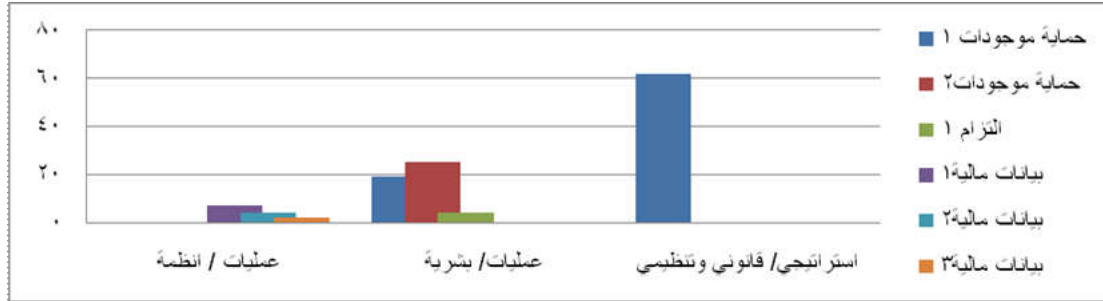
1. الايرادات والنقدية

جدول (6) الايرادات والنقدية

ت	نوع الخطر	تبويب الخطر	وصف الخطر	الاستجابة	هدف الرقابة	الخطر المتبقي
1	العمليات	بشرية	استلام النقد بدون تخويل.	اصدار أوامر ادارية بالأشخاص المخولين لاستلام النقد	التزام	4
2			عدم وجود سيطرة ومطابقة دورية لوصولات القبض.	اجراء مطابقة دورية	حماية موجودات	19
3			عدم ايداع المبالغ النقدية المستلمة في المصرف يومياً.	الالتزام بالإيداع في نهاية كل يوم	حماية موجودات	25
4		انظمة	عدم مطابقة الرصيد في السجل مع الموجود النقدي الفعلي.	اجراء جرد دوري للموجود النقدي ومطابقة نتائج الجرد مع السجلات	بيانات مالية	7
5			عدم تطبيق الايرادات المودعة المستلمة	مطابقة قسّم الايداع مع سجل الايرادات.	بيانات مالية	4
6			عدم اجراء مطابقة دورية للحسابات المصرفية من قبل قسم الحسابات وتدقيقها	اعداد مطابقة الحسابات المصرفية بصورة دورية.	بيانات مالية	2
7	الاستراتيجي	قانوني وتنظيمي	عدم التأمين على امين الصندوق عن الحيازة	التأمين على امين الصندوق	حماية موجودات	62

العدد 33 - المجلد العاشر - 2015
استعمال تصنيف براون للمخاطر في تقويم الرقابة الداخلية *
بحث تطبيقي في جامعة كربلاء

ويمكن تمثيل المخاطر في الجدول اعلاه بالشكل الاتي:-



شكل (2) الإيرادات والنقدية

من الشكل السابق يتضح ان اعلى نسبة مخاطر متبقية في نشاط الإيرادات والنقدية بلغت (62%) وتمثل خطر استراتيجي ويعود الى عدم التأمين على امين الصندوق عن الحيازة النقدية مما يؤثر على هدف حماية الموجودات وتلافي او لمواجهة هذا الخطر ينبغي التأمين على امين الصندوق في حين كانت اقل نسبة مخاطر متبقية (5%) تمثل خطر عمليات يعود سببه الى عدم اجراء مطابقة دورية للحسابات المصرفية من قبل قسم الحسابات وتدقيقها من قبل قسم التدقيق الداخلي. ويؤثر على هدف بيانات مالية ولمواجهة هذا الخطر ينبغي التأمين على امين الصندوق

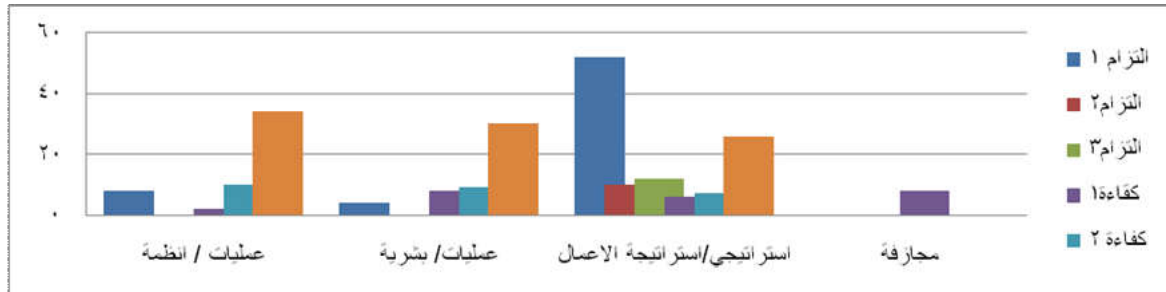
جدول (7) جودة التعليم

ت	نوع الخطر	تبويب الخطر	وصف الخطر	الاستجابة	هدف الرقابة	الخطر المتبقي
1	العمليات	انظمة	الهيكل التنظيمي للجامعة غير مرن لاستيعاب التغيرات المحتملة.	اجراء دراسة مدوية للهيكل التنظيمي من اجل لكي يتلائم مع التغيرات الحاصلة فالجامعة.	كفاءة وفاعلية واقتصادية	2
2			عدم توفير بيانات الكترونية عن الجامعة	تحديث الموقع الالكتروني للجامعة بصورة مستمرة.	كفاءة وفاعلية واقتصادية	10
3			عدم الالتزام بتعليمات الترقية العلمية (البحوث العلمية)	التقيد بالتعليمات النفاذة للترقية العلمية.	التزام	8
4			لا يتم استخدام نظم الكترونية في العمل الاداري	العمل على توفير نظم الكترونية تتناسب مع الانشطة الادارية المختلفة في الجامعة.	كفاءة وفاعلية واقتصادية	34
5		بشرية	عدم وجود توصيف وظيفي يحدد الواجبات والمسؤوليات والادوار	تحديث التوصيف الوظيفي في الجامعة بما يتلائم مع السلطات والمسؤوليات	كفاءة وفاعلية واقتصادية	42

استعمال تصنيف براون للمخاطر في تقويم الرقابة الداخلية *
بحث تطبيقي في جامعة كربلاء

ت	نوع الخطر	تبويب الخطر	وصف الخطر	الاستجابة	هدف الرقابة	الخطر المتبقي
6			لا يتم توفير المعلومات اللازمة للعاملين لتمكينهم من اداء واجباتهم بكفاءة.	اعداد دليل اجراءات لكل وظيفة من الوظائف داخل الجامعة	كفاءة وفاعلية واقتصادية	9
7			لا توجد معايير واضحة لاختيار عضو هيئة التدريس.	ضرورة التركيز على تطبيق التعليمات الخاصة بتعيين اعضاء الهيئة التدريسية.	التزام	4
8			لا توجد قاعدة بيانات لاعضاء هيئة التدريس.	تحديث قاعدة البيانات الخاصة ببيانات لاعضاء هيئة التدريس.	كفاءة وفاعلية واقتصادية	10
9			عدد اعضاء هيئة التدريس غير كافي.	تحديد احتياجات الجامعة من اعضاء هيئة التدريس ووضع خطة لاستقطاب الكفاءات	كفاءة وفاعلية واقتصادية	30
10	استراتيجي	استراتيجية الاعمال	عدم وجود وحدة تنظيمية لضمان جودة التعليم.	تفعيل دور وحدة ضمان الجودة	فاعلية وكفاءة واقتصادية	6
11			لا توجد جهة تتابع تنفيذ رسالة الجامعة.	العمل على تنفيذ رسالة الجامعة من خلال الخطة الاستراتيجية المرسومة.	التزام	52
12			عدم تطوير اعضاء هيئة التدريس.	وضع خطة سنوية لتطوير اعضاء الهيئات التدريسية.	كفاءة وفاعلية واقتصادية	7
13			عدم وجود خطط عمل مستقبلية.	مراجعة وتطوير الخطط الموضوعية بما يتلائم مع الخطة الاستراتيجية للجامعة.	كفاءة وفاعلية واقتصادية	4
14			عدم مراجعة لخطط الموضوعية.		التزام	10
15			لا يتم تدقيق نتائج الخطط من اجل التحسين المستمر.		التزام	12
16			لا توجد خطة لتطوير المناهج الدراسية في الجامعة.	تشكيل لجان متخصصة للتنسيق مع اللجان القطاعية لتحديث المناهج الدراسية.	كفاءة وفاعلية واقتصادية	26
17	مجازفة	مجازفة	لا توجد رسالة واضحة للجامعة.	مراجعة رسالة الجامعة باستمرار للتأكد من مدى انسجامها مع رؤيا الجامعة.	كفاءة وفاعلية واقتصادية	8

ويمكن تمثيل المخاطر في الجدول اعلاه بالشكل الاتي:-



شكل (3) جودة التعليم

من الشكل السابق يتضح ان أعلى نسبة مخاطر متبقية في نشاط جودة التعليم اذ بلغت (52%) وتمثل خطر استراتيجي ويعود الى عدم وجود جهة تتابع تنفيذ رسالة الجامعة مما يؤثر على هدف الالتزام ولتلافي او لمواجهة هذا الخطر ينبغي العمل على تنفيذ رسالة الجامعة من خلال الخطة الاستراتيجية المرسوم، في حين كانت اقل نسبة مخاطر متبقية (2%) تمثل خطر عمليات يعود سببه الى الهيكل التنظيمي للجامعة غير مرن لاستيعاب التغيرات المحتملة. ويؤثر على هدف الكفاءة ولمواجهة هذا الخطر ينبغي اجراء دراسة سنوية للهيكل التنظيمي لكي يتلاءم مع التغيرات الحاصلة في الجامعة.

2. الخدمات المكتبية :

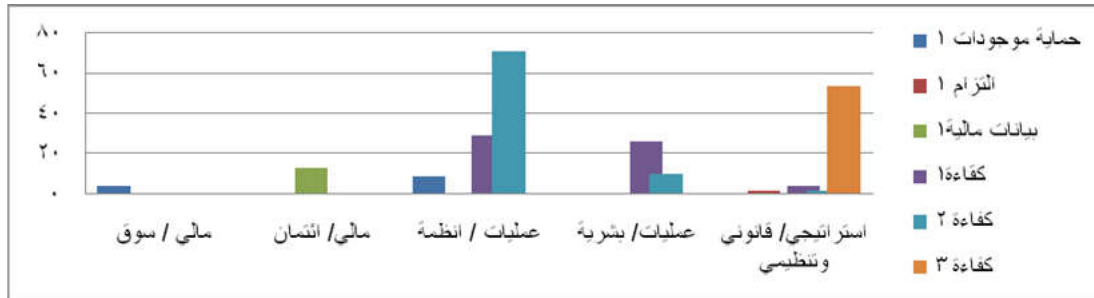
جدول (8) الخدمات لمكتبية

ت	نوع الخطر	تبويب الخطر	وصف الخطر	الاستجابة للخطر	هدف الرقابة	الخطر المتبقي
1	مالي	ائتمان	عدم اخذ الضمانات الكافية عند اعادة الكتب.	اخذ الضمانات الكافية عند اعادة	حماية موجودات	4
2		سيولة	لا يوجد تخصيص مالي خاص بالمكتبة.	توفير التخصيص المالي الكافي	بيانات مالية	13
3			لا يوجد نظام لحفظ الكتب والمصادر لسهولة الرجوع اليها.	ضرورة اتباع نظام سليم لحفظ الكتب لتسهيل الوصول اليها.	حماية موجودات	9
4	عمليات	انظمة	لا يوجد اتصال بين المكتبة والاقسام العلمية لتوفير الكتب الضرورية.	التنسيق مع الاقسام العلمية لتوفير الكتب المطلوبة	كفاءة وفاعلية واقتصادية	29
5			عدم ربط المكتبة مع مكتبات الجامعات الاخرى ومراكز البحث العلمي.	التنسيق المتواصل مع مكتبات الجامعات الاخرى	كفاءة وفاعلية واقتصادية	71
6		بشرية	عدد العاملين في المكتبة غير كافي لتقديم الخدمات المكتبية.	توفير التخصيص اللازم لتعيين عدد كافي من العاملين	كفاءة وفاعلية واقتصادية	26
7			العاملين في المكتبة ليس من ذوي الخبرة والاختصاص.	تعيين اشخاص يمتلكون الخبرة والمهارة المطلوبة	كفاءة وفاعلية واقتصادية	10
8	استراتيجي	قانوني وتنظيمي	لا توجد تعليمات لاعارة الكتب والمصادر.	اصدار تعليمات واضحة للاعارة	الترام	2

استعمال تصنيف براون للمخاطر في تقويم الرقابة الداخلية *
بحث تطبيقي في جامعة كربلاء

ت	نوع الخطر	تبويب الخطر	وصف الخطر	الاستجابة للخطر	هدف الرقابة	الخطر المتبقي
9	استراتيجية الاعمال		محتويات المكتبة غير ملائمة مع المقررات الدراسية.	تحديث محتويات المكتبة بما يتلائم مع المقررات	كفاءة وفاعلية واقتصادية	4
10			عدم وجود قاعات مخصصة للمطالعة والبحث.	بناء قاعات للمطالعة والبحث	كفاءة وفاعلية واقتصادية	2
11			عدم وجود مكتبة افتراضية في الجامعة.	توفير مكتبة افتراضية للجامعة	كفاءة وفاعلية واقتصادية	54

ويمكن تمثيل المخاطر في الجدول اعلاه بالشكل الاتي:-



شكل (4) الخدمات المكتبية

من الشكل السابق يتضح ان اعلى نسبة مخاطر متبقية في نشاط الخدمات المكتبية اذ بلغت (71%) وتمثل خطر عمليات ويعود الى عدم ربط المكتبة مع مكاتب الجامعات الاخرى ومراكز البحث العلمي ، مما يؤثر على هدف حماية الموجودات ولتلافي او لمواجهة هذا الخطر ينبغي العمل على التنسيق المتواصل مع مكاتب الجامعات الأخرى ، في حين كانت اقل نسبة مخاطر متبقية (2%) تمثل خطر استراتيجي يعود سببه الى عدم وجود تعليمات لإعارة الكتب والمصادر وعدم وجود قاعات مخصصة للمطالعة والبحث ، ويؤثر على هدي الكفاءة والالتزام لمواجهة هذا الخطر ينبغي اصدار تعليمات واضحة للإعارة و بناء قاعات للمطالعة والبحث

3. الطلاب

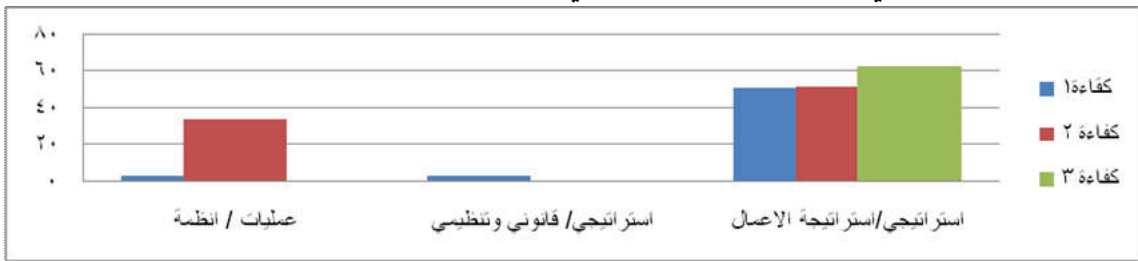
جدول (9) الطلاب

ت	نوع الخطر	تبويب الخطر	وصف الخطر	الاستجابة للخطر	هدف الرقابة	الخطر المتبقي
7	عمليات	انظمة	عدم الاحتفاظ بملفات خاصة لكل طالب يحتوي معلومات عن الطالب ونشاطه.	الاحتفاظ بملفات خاصة لكل طالب يحتوي معلومات عن الطالب ونشاطه.	كفاءة وفاعلية واقتصادية	3
8			عدم وجود احصاءات عن اعداد الطلبة وتوزيعهم حسب النوع ، المراحل الدراسية ، البرامج الدراسية ، الحالة الاجتماعية والاقتصادية الخ	اعداد قاعدة بيانات عن اعداد الطلبة وآلية توزيعهم حسب النوع ، المراحل الدراسية ، البرامج الدراسية ،	كفاءة وفاعلية واقتصادية	34

استعمال تصنيف براون للمخاطر في تقويم الرقابة الداخلية *
بحث تطبيقي في جامعة كربلاء

ت	نوع الخطر	تبويب الخطر	وصف الخطر	الاستجابة للخطر	هدف الرقابة	الخطر المتبقي
9	استراتيجية	قانوني	لا توجد معايير في اختيار الطلاب.	الحالة الاجتماعي والاقتصادية الخ.	كفاءة وفاعلية واقتصادية	3
10		استراتيجية الاعمال	قبول طلاب أكثر من الطاقة الاستيعابية للجامعة.	قبول طلاب أكثر من الطاقة الاستيعابية للجامعة.	كفاءة وفاعلية واقتصادية	51
11			عدم اجراء اختبارات للطلبة للتأكد من استعدادتهم العلمية والذهنية.	اجراء اختبارات للطلبة للتأكد من استعدادتهم العلمية والذهنية.	كفاءة وفاعلية واقتصادية	52
12			عدم الأخذ بعين الاعتبار اراء جهات التوظيف في نوعية ومستوى الخريج .	الأخذ بعين الاعتبار اراء جهات التوظيف في نوعية ومستوى الخريج	كفاءة وفاعلية واقتصادية	61

ويمكن تمثيل المخاطر في الجدول اعلاه بالشكل الاتي:-



شكل (5) الطلاب

من الشكل السابق يتضح ان اعلى نسبة مخاطر متبقية في نشاط الطلاب اذ بلغت (61%) وتمثل خطر استراتيجية أعمال وذلك لعدم الأخذ بعين الاعتبار اراء جهات التوظيف في نوعية ومستوى الخريج .مما يؤثر على هدف الكفاءة ،ولتلافي او لمواجهة هذا الخطر ينبغي الأخذ بعين الاعتبار اراء جهات التوظيف في نوعية ومستوى الخريج ، في حين كانت اقل نسبة مخاطر متبقية (3%) تمثل خطر عمليات انظمة بسبب عدم وجود معايير في اختيار الطلاب، ويؤثر على هدف الكفاءة ولمواجهة هذا الخطر ينبغي اعتماد معايير واضحة في اختيار الطلاب.

من خلال ما تم عرضه في الجانب النظري للبحث وما تم التوصل اليه من نتائج في الجانب العملي يرى الباحثان امكانية تطبيق تصنيف براون للمخاطر في تقويم نظام الرقابة الداخلية لمؤسسات التعليم العالي.

الاستنتاجات

- أ- لم يتم اعتماد معايير الانتوساي والمعايير الدولية للتدقيق في تحديد عناصر الهيكل الرقابة الداخلية والمتمثلة بـ (بيئة الرقابة، تقييم المخاطر، أنشطة الرقابة، المعلومات والاتصال، المراقبة).
- ب- لم تتضمن التقارير الصادرة من ديوان الرقابة المالية الاتحادي أنواع المخاطر التي تتعرض لها الرقابة الداخلية وما هي مصادر هذه المخاطر لكي يسهل عملية تحديدها وقياسها ووضع الحلول المناسبة لها، إذ استخدم قوائم الاستقصاء تضمنت أسئلة عامة دون مراعاة خصوصية كل نشاط.
- ج- من خلال تقويم نظام الرقابة الداخلية لجامعة كربلاء وفق تصنيف براون للمخاطر اتضح ان هناك مجموعة من المخاطر تعرض لها النظام بعضها منخفضة وذات تأثير محدود والبعض الآخر له تأثير جوهري على تحقيق اهداف نظام الرقابة الداخلية ويمكن بيان نسب ونوع المخاطر لبعض أنشطة الجامعة بالاتي:-
- أولاً- اعلى نسبة مخاطر متبقية في نشاط الإيرادات والنقدية بلغت (62%) وتمثل خطر استراتيجي ويعود الى عدم التأمين على امين الصندوق عن الحيازة النقدية مما يؤثر على هدف حماية الموجودات ،في حين كانت اقل نسبة مخاطر متبقية (5%) تمثل خطر عمليات يعود سببه الى عدم اجراء مطابقة دورية للحسابات المصرفية من قبل قسم الحسابات وتدقيقها من قبل قسم التدقيق الداخلي. ويؤثر على هدف بيانات مالية.
- ثانياً- اعلى نسبة مخاطر متبقية في نشاط جودة التعليم اذ بلغت (52%) وتمثل خطر استراتيجي ويعود الى عدم وجود جهة تتابع تنفيذ رسالة الجامعة ،مما يؤثر على هدف الالتزام ، في حين كانت اقل نسبة مخاطر متبقية (2%) تمثل خطر عمليات يعود سببه الى الهيكل التنظيمي للجامعة غير مرن لاستيعاب التغيرات المحتملة. ويؤثر على هدف الكفاءة . ثالثاً- اعلى نسبة مخاطر متبقية في نشاط الخدمات المكتبية اذ بلغت (71%) وتمثل خطر عمليات ويعود الى عدم ربط المكتبة مع مكاتب الجامعات الاخرى ومراكز البحث العلمي ، مما يؤثر على هدف حماية الموجودات ، في حين كانت اقل نسبة مخاطر متبقية (2%) تمثل خطر استراتيجي يعود سببه الى عدم وجود تعليمات لإعارة الكتب والمصادر وعدم وجود قاعات مخصصة للمطالعة والبحث ، ويؤثر على هفي الكفاءة والالتزام .
- رابعاً- ان اعلى نسبة مخاطر متبقية في نشاط الطلاب بلغت (61%) وتمثل خطر استراتيجي أعمال وذلك لعدم الاخذ بعين الاعتبار اراء جهات التوظيف في نوعية ومستوى الخريج .مما يؤثر على هدف الكفاءة ، في حين كانت اقل نسبة مخاطر متبقية (3%) تمثل خطر عمليات انظمة بسبب عدم وجود معايير في اختيار الطلاب، ويؤثر على هدف الكفاءة .

التوصيات:

- أ-يتم اعتماد معايير الانتوساي والمعايير الدولية للتدقيق الخاصة بادارة وتقييم المخاطر في فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية
- ب-ضرورة اهتمام المنظمات المهنية والجهات التي لها علاقة بنشاط الجامعات بوضع نصوص تهتم بتطوير أنظمة الرقابة الداخلية وأساليب عملها نظراً لأهميتها وللمخاطر التي تتعرض لها والتي قد تعيق تحقيق أهدافها

ج- استخدام تصنيف براون للمخاطر (مالية، تشغيلية، استراتيجية، مجازفة) في تقويم نظام الرقابة الداخلية ويتم ذلك من خلال استخدام مصفوفة المخاطر والتي تبين وصف الخطر ونوعه و احتمال وقوعه و تأثيره و الاجراءات المتخذة من قبل الادارة لمنع وقوع مثل هذا الخطر (الاستجابة) وما هو هدف الرقابة الداخلية الذي يتأثر بهذا الخطر وما هو الخطر المتبقي كل هذه المعلومات يتم ترجمتها الى ارقام داخل مصفوفة المخاطر .

د- ضرورة الاستجابة الى المخاطر المتبقية والتي لها تأثير على تحقيق اهداف نظام الرقابة الداخلية لمواجهة كافة انواع المخاطر وبالتالي تحقيق اهداف الجامعة وكالاتي :

اولاً- لمواجهة مخاطر نشاط الإيرادات والنقدية والمتمثلة بالخطر الاستراتيجي و خطر عمليات ينبغي التأمين على امين الصندوق.

ثانياً- لمواجهة مخاطر نشاط جودة التعليم والمتمثلة بالخطر الاستراتيجي ينبغي العمل على تنفيذ رسالة الجامعة من خلال الخطة الاستراتيجية المرسومة، لمواجهة خطر العمليات ينبغي اجراء دراسة سنوية للهيكل التنظيمي لكي يتلاءم مع التغيرات الحاصلة في الجامعة

ثالثاً- لمواجهة مخاطر نشاط الخدمات المكتبية والمتمثلة بخطر العمليات ينبغي العمل على التنسيق المتواصل مع مكاتب الجامعات الأخرى ،والخطر الاستراتيجي ينبغي اصدار تعليمات واضحة للإعارة و بناء قاعات للمطالعة والبحث.

رابعاً- لمواجهة مخاطر نشاط الطلاب المتمثلة بخطر استراتيجية أعمال ينبغي الاخذ بعين الاعتبار اراء جهات التوظيف في نوعية ومستوى الخريج و خطر عمليات الانظمة ينبغي اعتماد معايير واضحة في اختيار الطلاب.

المصادر :

الوثائق :

1. المعايير الدولية المهنية لممارسة التدقيق الداخلي، جمعية الدقيقين الداخليين، 2010
- 2- المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الانتوساي) 2005 www.intosai.org
- 3- اصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكيد الاخرى والخدمات ذات العلاقة 2010.
- 4- معايير الانتوساي للمراجعة 2010
- 5- معايير الانتوساي للمراجعة 2012

البحوث :

1. الافندي ، أرسلان أبراهيم، متطلبات إقامة نظام معلومات التكاليف لتعزيز فاعلية نظام الرقابة الداخلية، كلية الادارة والاقتصاد ،جامعة الموصل، 2006.
2. النجار، عماد غفوري عبود، الإتجاهات المعاصرة للإبلاغ المالي على وفق تقنيات تقويم الأداء، دراسة تطبيقية في المديرية العامة لصحة واسط ، أطروحة مقدمة إلى مجلس كلية الإدارة والاقتصاد في جامعة بغداد كجزء من متطلبات نيل درجة دكتوراه فلسفة في المحاسبة، بغداد، 2010

الكتب :

- 1- ابو نصار ، محمد ، حميدات ، جمعة ، معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية ، عمان، دار وائل للنشر الطبعة الثالثة 2013.

2- أرينز ولوباك، ألفين أرينز، جيمس لوباك، المراجعة مدخل متكامل، ترجمة د. محمد عبد القادر، الرياض، 2001

3- بدران، احمد، الادارة الحديثة للمخاطر المصرفية في ظل بازل 2، اتحاد المصارف العربية، تشرين الثاني، 2005.

4- توماس، وليم و هنكي، أرسون (2000) المراجعة بين النظرية والتطبيق، ترجمة أحمد حامد حجاج و كمال الدين سعيد، دار المريخ للنشر.

5- جمعة، أحمد حمي، ((المدخل الحديث لتدقيق الحسابات)) الطبعة الأولى، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان - الأردن، 2000.

6- جمعة، السعيد، الأداء المالي لمنظمات الأعمال (التحديات الراهنة)، دار المريخ، الرياض، 2000.

7- حشاد، د. نبيل. دليلك الى ادارة المخاطر المصرفية - موسوعة بازل - الجزء الثاني، 2005.

8- ستينبارت، بول. ج و رومني، مارشال، نظم المعلومات المحاسبية، تعريب قاسم إبراهيم الحسيني، دار المريخ للنشر، الرياض، المملكة العربية السعودية، 2009

9- البديري، حسين حميل، البنوك مدخل اداري ومحاسبي، 2003 الطبعة الاولى، الوراق للنشر والتوزيع، عمان الاردن.

10- الجوهر، كريمة علي كاظم، "الرقابة المالية"، الطبعة الثانية، وزارة التعليم العالي والبحث العلمي، الجامعة المستنصرية، بغداد، 1999.

11- عرب، يونس، امن المعلومات ماهيتها وعناصرها واستراتيجيتها، اتحاد المصارف العدد 281، نيسان 2004.

12- فيرنون كام، نظرية المحاسبة، ترجمة رياض العيد الله، دار الكتب للطباعة والنشر، جامعة بغداد، 2000.

13- القريشي، اياد رشيد، التدقيق الخارجي منهج علمي نظريا وتطبيقيا، دار المغرب للطباعة والنشر، بغداد، 2011.

14- الصحن، عبدالفتاح محمد وسرايا، محمد السيد وشحاته، السيد (2006) الرقابة والمراجعة الداخلية الحديثة، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، الاسكندرية - مصر.

15- الكراسنة، ابراهيم، اطر اساسية ومعاصرة في الرقابة على البنوك وادارة المخاطر، صندوق النقد العربي، ابو ظبي، 2006.

الانترنت

اتفاقية بازل 2003، www.basel.inl

المصادر الاجنبية

- 1 Schafer , Scott M . and Meredith , Jack R ., " Operations Management " (A process Approach with Spreadsheets) , John Wiley and Sons , Inc ., New Yourk , Third Edition , 1998 .
- 2 Boynton , William C , Raymond N. Johson , & Walter G.Kell (2001) Modern Auditing , John Wiley & Sons , Inc.(7th ed) .
- 3 Shenker , William G. & Walker, Paul L. , Enterprise Risk Management , Frameworks,Elements, and Integration , Institute of Management Accountants , 2011.
- 4 The institute of internal auditors, international standards for the professional practice of internal audit (standards), 2010.
- 5 COSO's Enterprise Risk Management – Integrated Framework , Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO) , New York, NY , September, 2004 .
- 6 Hart, Book of accounting information systems in the business world, 2009.