

أهمية تقدير المخاطر لنظام الرقابة الداخلية وفاعليته دراسة تطبيقية في الهيئة العامة للضرائب وفقاً للدليل الإرشادي INTOSAIGOV9100

The Risk Assessment Importance For Internal Control And Its
Effectiveness Applied Study In The General Tax Authority According To The Guidelines
(INTOSAIGOV9100)

أ.م. د. فاطمة صالح مهدي الغربان / المشرف
Dr.Fatima Saleh Mehdi AlGharban
fatemasalh_m@uomustansiriyah.edu.iq
غياث صائب طعيمه / الباحث
Ghiyath Saib Tuaima
ghiath.saib@gmail.com
كلية الإدارة والاقتصاد / الجامعة المستنصرية

الكلمات المفتاحية: مكون تقدير المخاطر وحدات القطاع العام، فاعلية نظام الرقابة الداخلية، الدليل الإرشادي لمعايير الرقابة الداخلية في القطاع العام (INTOSAIGOV9100)، الاستجابة للمخاطر، مستويات المخاطر المقبولة

Keywords: The Computer Risk Assessment Component, Public Sector Units, The Effectiveness Of Internal Control, The Guidelines For Internal Control Standards In The Public Sector (INTOSAIGOV9100), Response To Risk, Acceptable Risk levels.

المستخلص

يعد نظام الرقابة الداخلية ضرورة لا غنى عنها لجميع الوحدات الاقتصادية، ومنها وحدات القطاع العام التي يُنشأها المجتمع ويُخصص لها الموارد المادية والبشرية اللازمة حتى تُحقق الغايات وتقدم المنافع العامة التي أنشأت من أجلها، ويعد نظام الرقابة الداخلية فاعلاً إذا كان قادراً على تخفيض المخاطر المتوقعة من المصادر الداخلية والخارجية التي قد تمنع تحقق أهداف الوحدات الاقتصادية وبلوغ مستويات الأداء المطلوب، عبر جعل تلك المخاطر ضمن المستويات المقبولة المحددة لها مما يقدم تأكيداً معقولاً على تحقق الأهداف العامة لتلك الوحدات.

يتناول هذا البحث بالدراسة والتحليل مدى تطبيق معايير الرقابة الداخلية الخاصة بمكون تقدير المخاطر في واحدة من أهم الوحدات الاقتصادية في القطاع العام التي لها تأثير في المجالات الاقتصادية والمالية والسلوكية للمجتمع وهي الهيئة العامة للضرائب، لأن لمخرجات هذا المكون أهمية بالغة فهي تشكل المدخلات للمكونات الأخرى في عملها نحو تخفيض المخاطر المتوقعة، كما يتناول البحث مفهوم وشروط الفاعلية لنظام الرقابة الداخلية من منظور إطار العمل المتكامل (COSO2013).

أعتمد البحث على الدليل الإرشادي لمعايير الرقابة الداخلية في وحدات القطاع العام (INTOSAIGOV9100) وسيلة للقياس، حيث أن منظمة انتوساي قامت بأنشائه على أساس إطار العمل المتكامل للرقابة الداخلية الصادر عن لجنة (COSO1992) وكيفته للائم خصائص وحدات القطاع العام.

قام الباحثين بصياغة استبانة احتوت على (73) سؤالاً غطت معايير مكونات نظام الرقابة الداخلية الخمسة، بنيت وفقاً للدليل الإرشادي (INTOSAI GOV9100)، ووزعت على عينة تكونت من (50) موظفاً ضمن المستويات الإدارية العليا والوسطى والدنيا، منها (12) سؤالاً شملت معايير مكون تقدير المخاطر التي جاء بها الدليل الإرشادي، تم جمع اجابات العينة المدروسة واجراء التحليل الاحصائي الذي بين وجود نسبة عدم تطبيق اجمالية لمعايير مكون تقدير المخاطر بلغت (78.05%).

أوصى البحث بأهمية اصدار تشريع حكومي ملزم للوحدات في القطاع العام يقدم نظاماً كاملاً للرقابة الداخلية على غرار الدول التي سبقت في هذا المجال مثل الجمهورية الاندونيسية ضمن القانون رقم (60) لسنة (2008)، والولايات المتحدة وفق التشريع الصادر عام (2014) [معايير للرقابة الداخلية في الحكومة الفيدرالية GAO2014]، وضرورة شروع ادارة الهيئة بوضع اجراءات علاجية لتطبيق عملية منظمة ومستمرة لتحديد وتقدير المخاطر المتوقعة على تحقيق الاهداف من المصادر الداخلية والخارجية، شاملة لجميع المستويات بهدف تكوين محفظة مخاطر واختيار الاستجابة الملائمة لها وفق ما جاءت به نماذج الرقابة الداخلية المطبقة دولياً ومنها الدليل الإرشادي (INTOSAI GOV9100) او اطار العمل المتكامل (COSO2013) لغرض معالجة النقص في نظام الرقابة الداخلية المطبق.

Abstract

The internal control system is an indispensable necessity for all economic units, including the public sector units that are established by society and allocate the necessary material and human resources to achieve the goals and provide the public benefits for which it was established. The internal control system is effective if it is able to reduce the risks expected from internal sources. and external factors that may prevent the achievement of the objectives of economic units and the attainment of the required levels of performance, by placing those risks within the acceptable levels specified for them, which provides reasonable assurance on the achievement of the general objectives of those units.

This research deals with the study and analysis of the extent to which the internal control standards for the component of risk assessment are applied in one of the most important economic units in the public sector that have an impact in the economic, financial and behavioral fields of society, which is the General Tax Authority, because the outputs of this component are of great importance as they constitute the input to other components in its work towards reducing the expected risks, the research also deals with the concept and conditions for the effectiveness of the internal control system from the perspective of the integrated framework (COSO 2013).

The research relied on the guiding guide for internal control standards in public sector units (INTOSAI GOV9100) as a means of measurement, as INTOSAI established it on the basis of the integrated framework of internal control issued by

the Committee (COSO1992) and adapted it to suit the characteristics of public sector units.

The researchers formulated a questionnaire that contained (73) questions that covered the standards of the five components of the internal control system, built according to the guideline (INTOSAIGOV9100), and distributed to a sample consisting of (50) employees within the upper, middle and lower management levels, including (12) questions that included standards The risk assessment component that was mentioned in the guideline, the answers of the studied sample were collected and a statistical analysis was conducted, which showed that there was a total non-application of the criteria for the risk assessment component amounted to (78.05%).

The research recommended the importance of issuing binding government legislation for units in the public sector that provides a complete system of internal control similar to the countries that preceded in this field, such as the Republic of Indonesia within Law No. (60) of (2008), and the United States in accordance with the legislation issued in (2014) [Standards for internal control in the federal government [GAO2014]], and the need for the authority's management to start developing remedial measures to implement an organized and continuous process to identify and estimate the expected risks on achieving goals from internal and external sources, including all levels, in order to form a risk portfolio and choose the appropriate response to it according to what is stated in the applicable internal control models. Internationally, including the indicative guide (INTOSAIGOV9100) or the Integrated Framework for Action (COSO2013) for the purpose of addressing the deficiency in the applicable internal control system.

المقدمة

جمعت نماذج نظم الرقابة الداخلية الصادرة من الجهات المهنية الدولية بأن هدف تلك النظم هو تخفيض المخاطر المتوقعة التي قد تمنع تحقق اهداف الوحدات الاقتصادية وبلوغ مستويات الاداء المطلوبة، ويتم ذلك عبر عملية متكاملة مستمرة ومتكررة لها خمسة من المكونات يضع المكون الاول وهو بيئة الرقابة لها الهيكل والالتزام، ويقوم المكون الثاني بالدور الاهم فيها وهو تحديد المخاطر المتوقعة من مصادرها الخارجية والداخلية، وتقييمهم اي تحديد قيمة لها لغرض التعرف على اهميتها و اولوياتها، ويكون ذلك عبر تحديد مدى امكانية حدوثها وما تأثيرها ان حدثت على اهداف الوحدة، وباستخدام نتائج عملية التحديد و التقييم وبالاستناد الى مستوى المخاطر المسموح بها المحدد في مرحلة وضع الاهداف تقوم ادارة الوحدة باختيار الاستجابة (المعالجة) القادرة على جعل تلك المخاطر ضمن المستويات المقبولة، لذا فان عملية التحديد والتقييم ضمن هذا المكون لها اهمية بالغة في عمل مكونات الرقابة الداخلية الاخرى، و في اختيار اي من الاستجابات هي الافضل، وعلى الكيفية التي يتم بها تصميم انشطة الرقابة المانعة والكاشفة للمخاطر المتوقعة واختيار انواعها.

لقد حددت الجهات المهنية شروطاً لفاعلية نظم الرقابة الداخلية ومنها الدليل الارشادي (INTOSAIGOV9100) الذي وصف الرقابة الداخلية بأنها عملية متكاملة لها خمسة مكونات تمثل ما يجب القيام به لتحقيق الاهداف العامة وتعمل تلك المكونات بشكل مترابط ومتكامل كي تخفض المخاطر الى المستويات المقبولة ليقدم نظام الرقابة الداخلية التأكيد المعقول على تحقق الاهداف، وكذلك وضع اطار العمل المتكامل (COSO2013) شروطاً تعد أكثر تحديداً لفاعلية نظام الرقابة الداخلية وهي فاعلية الوجود لجميع المكونات مبادئها في تصميم وتطبيق النظام مع فاعلية التشغيل لها جميعاً، فضلاً عن فاعلية العمل المتكامل لكل للمكونات فأن ظهر نقص في التصميم او التطبيق او التشغيل او العمل المتكامل لأحد المكونات او مبدأ / مبادئه فان الوحدة تعد لم تحقق متطلبات نظام الرقابة الداخلية الفاعل.

لذلك يتحتم على ادارة الوحدة ايلاء الاهتمام الكافي بالسياسات والاجراءات ضمن مبادئ مكون تقدير المخاطر لتحقيق شروط فاعليته ضمن تصميم وتطبيق النظام وتشغيل ضوابطه لتعمل بصورة متكاملة مع ضوابط المكونات الاخرى عند توجيه النظام نحو اداء مهامه لما لمخرجات هذا المكون من اهمية في عمل بقية مكونات نظام الرقابة الداخلية وصولاً الى لتقديم التأكيد المعقول على تحقق الاهداف.

المحور الاول اولا منهجية البحث

مشكلة البحث: ضعف اهتمام ادارات الوحدات الاقتصادية بتحديد وتقدير المخاطر وتحديد أولويتها يؤدي لانخفاض فاعلية نظام الرقابة الداخلية المطبق فيها، وتعرض اهدافها ومستويات ادائها المرسومة الى مخاطر من مصادر داخلية وخارجية تمنع تحققها.

اهمية البحث: يستمد البحث الاهمية من امكانية زيادة احتمال تحقق الاهداف وبلوغ الغاية المنشودة من انشاء الوحدات الاقتصادية عبر التحديد و التقييم للمخاطر المتوقعة من جميع مصادرها، وضمن جميع مستويات الوحدة، وتحديد أولويتها لتخفيضها حتى تكون ضمن المستوى المسموح به بوساطة نظام الرقابة الداخلية الفاعل.

اهداف البحث: يتناول البحث بالدراسة ما يأتي:

في الجانب النظري: مفهوم الرقابة الداخلية ومكون تقدير المخاطر وفقاً للدليل الارشادي

(INTOSAIGOV9100) ومفهوم فاعلية نظام الرقابة الداخلية وشروطها.

في الجانب العملي: قياس مدى وجود وعمل مكون تقدير المخاطر ضمن واحدة من اهم وحدات القطاع العام ذات التأثير في الجوانب الاقتصادية والمالية للمجتمع وبعض من الجوانب السلوكية لأفراده.

فرضية البحث: ان لتحديد المخاطر المتوقعة من المصادر المختلفة التي قد تعيق تحقق الاهداف، وتقييمها بالشكل الصحيح من قبل ادارة الوحدة الاقتصادية أثر بالغ على قدرة نظام الرقابة الداخلية المطبق فيها على العمل لتخفيضها، وجعلها ضمن المستويات المسموح بها والحصول على تأكيد معقول بشأن تحقق الاهداف ومستويات الاداء المرسومة.

ثانيا دراسات السابقة

1- دراسة (abdul karim):

Internal control (IC) system in SMEs: Challenges and implications for SMEs in the manufacturing sector in Malaysia- de Montfort university- United Kingdom -2020.

نظام الرقابة الداخلية: التحديات والتطبيقات للوحدات الصغيرة والمتوسطة في قطاع التصنيع في ماليزيا-رسالة ماجستير.

كان الهدف من الدراسة هو التحقق من تطبيق نظم الرقابة الداخلية في الوحدات الصغيرة والمتوسطة ضمن قطاع التصنيع الماليزي، واعتمد الباحث اسلوب الدراسة النوعية، واستخدام المقابلات المعمقة، والتحليل للوثائق كوسيلة لجمع البيانات عبر مقابلة عينة من مألتي تلك الوحدات عددهم (16) وعينة من الموظفين الرئيسيين فيها عددهم (14)، واثنين من الموظفين الحكوميين، واثنين من المدققين الخارجيين، وتوصلت الدراسة الى ان الوحدات الصغيرة والمتوسطة لديها نظم رقابة داخلية غير كافية، وان مدى التطبيق يتأثر بعوامل داخلية مثل (كفاءة العاملين ومعتقداتهم، قيم المالكن، خصائص الشركة) وعوامل خارجية مثل (بيئة عدم التأكد، والممارسات الثقافية، مدى الالتزام الحكومي) واوصت الدراسة بأهمية المتابعة الحكومية التي تشجع على تأسيس نظم الرقابة الداخلية في الوحدات الصغيرة والمتوسطة وبأهمية تطبيق الرقابة الداخلية لما له من منافع منها تسهيل التوسع لتلك الوحدات في الاسواق العالمية.

2- دراسة (BUABENG-2020):

(A Comparative Case Study of Internal Controls and the Impact of Fraud on Nonprofit Organizations)- Northcentral University -USA-2020.

دراسة حالة مقارنة للضوابط الداخلية وأثر الإحتيال على الوحدات غير الهادفة للربح-اطروحة دكتوراه.

كان هدف هذه الدراسة هو تحديد مواضع النقص في نظم الرقابة الداخلية ضمن الوحدات غير الهادفة للربح في ولاية شيكاغو، قام الباحث باختيار عينة قصدية من سبعة قادة مؤسسات غير هادفة للربح وقام بجمع المعلومات عبر اللقاءات المباشرة معهم وباستخدام الاسئلة المفتوحة عن نظم الرقابة الداخلية المطبقة في تلك الوحدات وكان المشاركون هم من المدراء تنفيذيين، ومدراء ماليين، ورؤساء مجلس ادارة، او مسؤولي لجان تدقيق، وتوصلت الدراسة الى وجود جوانب ضعف في نظم الرقابة الداخلية في تلك الوحدات، وقدم الباحث توصية بضرورة الاستثمار في بناء نظم رقابة داخلية فاعلة، مع اهمية مشاركة المدراء التنفيذيين في برامج تدريبية لتنمية امكانياتهم للنهوض بواجباتهم في ادارة تلك الوحدات.

3- دراسة (kagande-2016)

Internal control processes and risk reduction in Harare's retail SMEs- University of Zimbabwe-2016.

عمليات الرقابة الداخلية وتخفيض المخاطر ضمن وحدات التجزئة الصغيرة والمتوسطة في هراي.

كان هدف الدراسة هو تحديد اثر عمليات الرقابة الداخلية وتخفيض المخاطر ضمن الوحدات الاقتصادية الصغيرة والمتوسطة والتي تؤثر على كفاءة تلك الوحدات، اعتمد الباحث اسلوب توزيع الاستبانة على (121) وحدة مختارة وتم تحليل النتائج باستخدام نظام (spss)، توصلت الدراسة الى وجود ارتباط قوي بين متغيرات عمليات الرقابة الداخلية وتخفيض المخاطر للوحدات الصغيرة والمتوسطة، وان الضوابط المحاسبية ومنح الصلاحيات والموافقات، هي من اكثر الضوابط الحرجة التي تؤدي لتخفيض المخاطر وترتبط بإنهاء معدل الفشل، واوصت الدراسة باللجوء الى موردي الخدمات الخارجية على المدى القصير لغرض الحصول على التطوير والتدريب ضمن عمليات الرقابة الداخلية، ونقل المعرفة بعد ذلك ونشرها الى بقية العاملين، وان على ادارة الوحدة التأكد من كفاية الصلاحيات والموافقات على العمليات في جميع الاوقات.

المحور الثاني / اولا. مفهوم الرقابة الداخلية وفقا للدليل الارشادي. وضع الدليل الارشادي تعريفاً للرقابة الداخلية "بأنها عملية متكاملة يؤثر عليها من قبل إدارة الوحدة والموظفين، تصمم لمعالجة المخاطر، و لتقدم تأكيداً معقولاً بأن اثناء سعي الوحدة نحو مهمتها تتحقق الاهداف العامة وهي: التنفيذ المنظم، الاخلاقي، الاقتصادي، الكفوء، والفاعل للعمليات، الايفاء بالتزامات المسائلة، الامتثال للقوانين النافذة والتشريعات، حماية الموارد ضد الضياع و سوء الاستخدام والضرر" ومن التعريف أعلاه يمكن تحديد المميزات التالية للرقابة الداخلية (INTOSAIGOV9100,2004,6):-

1- **هي عملية متكاملة:** تتكون الرقابة الداخلية من سلسلة من الافعال التي تتخلل أنشطة الوحدة، هذه الافعال تتصف بالاستمرارية وتنتشر وتلازم الطريقة التي تدير الادارة بها الوحدة.

2- **تؤثر عليها الادارة والموظفين:** الادارة والموظفين يمثلون افراد الوحدة و يؤثرون بشكل كبير على عمل الرقابة الداخلية بما يقومون به من افعال واقوال، لذلك يجب ان يعرف الموظفون ادوارهم، ومسؤولياتهم، وحدود صلاحياتهم، ويجب على الادارة ان تصمم أنشطة الرقابة ومتابعتها، وتقييم فاعليتها، فجميع العاملين لهم دور مهم في فاعلية نظام الرقابة الداخلية.

3- **تقديم التأكيد المعقول:** ان تحديد مقدار التأكيد المعقول يتطلب اتخاذ قرار بذلك، مما يوجب على المدراء فهم أهداف الوحدة بوضوح، وتحديد المخاطر المتوقعة في عمليات الوحدة، وكذلك مستوى المخاطر المقبول وتقييم تلك المخاطر كمياً ونوعاً، وعند تصميم أنشطة الرقابة والاستجابة للمخاطر يجب الاخذ بنظر الاعتبار ان لا تزيد كلفة أنشطة الرقابة على المنافع المتوخاة منها عند تخفيض المخاطر الى المستوى المقبول.

4- **معالجة المخاطر:** إن تحقيق الوحدة لمهمتها يواجه الكثير من المخاطر المتوقعة من مصادر مختلفة، وتقدم مكونات الرقابة الداخلية مجتمعة مساعدة مهمة في معالجة تلك المخاطر، وان كانت قادرة على تقديم التأكيد المعقول فقط بأن اهداف الوحدة ومهمتها ستحققه.

5- **تحقق الاهداف:** ان نظام الرقابة الداخلية موجه لتحقيق سلسلة منفصلة ولكنها متداخلة من الاهداف العامة، تنفذ هذه الاهداف من خلال اهداف فرعية عدة، و وظائف، وعمليات، وأنشطة.

ثانياً، الاهداف العامة للرقابة الداخلية وفقاً للدليل الارشادي. يمكن توضيح الاهداف العامة للرقابة الداخلية وفقاً للدليل الارشادي بالاتي (INTOSAIGOV9100,2004,9):-

1- **المنظم، الاخلاقي، الاقتصادي، الفاعل والكفوء للعمليات:** [المنظم] يعني المنهج والمتناسق، [أخلاقي] يدل على الالتزام بالمبادئ الاخلاقية، ومنع وكشف الاحتيال والفساد في القطاع العام، وخدمة المصلحة العامة بعدالة، وإدارة المال العام بشكل ملائم [الاقتصادي] يعني حصول الوحدة على المقدار الصحيح من الموارد و بالنوعية المطلوبة وتوجيهها نحو الوجهة الصحيحة وفي الوقت الصحيح وبأقل كلفة، [الفاعلية] هي مدى كون مخرجات النشاط تلاقي الهدف او الأثر المقصود من النشاط، [الكفاءة] هي أعلى مخرجات من كمية ونوعية محددة من المدخلات.

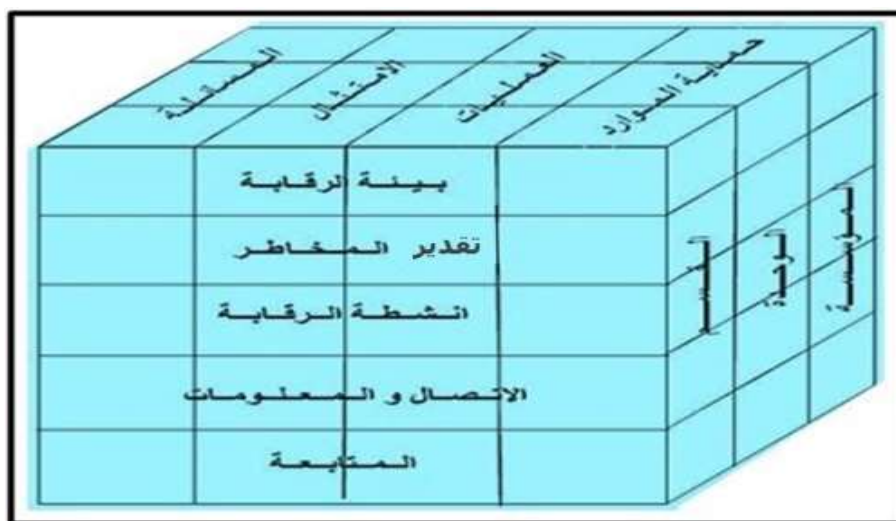
2- **الايفاء بالتزامات المسائلة:** المسائلة هي جعل موظفي الوحدات في القطاع العام مسؤولين عن افعالهم و قراراتهم بشأن عنايتهم بالأموال العامة، وعدالتهم، وكافة جوانب الاداء الاخرى، ذلك بواسطة إدامة وتطوير وتقديم المعلومات المالية وغير المالية الملائمة والموثوقة والعرض العادل لها عبر تقارير تقدم في الوقت المناسب للمستخدمين الداخليين و الخارجيين.

3- **الالتزام بالقوانين والتشريعات:** في وحدات القطاع العام القوانين والتشريعات هي التي تفوض قبض وصرف، وطريقة استخدام الاموال العامة لذا يجب تحقيق الالتزام بها بشكل تام .

4- **حماية الموارد من التبديد، وسوء الاستخدام، والضرر بسبب الضياع، سوء الادارة، الاخطاء والاحتيال، المخالفات:** أصبح هدف حماية الموارد هدفاً رابعاً للرقابة الداخلية في القطاع العام وضعته (INTOSAI) انطلاقاً من أهمية الحماية للموارد في القطاع العام، والتي تجسد عموماً المال العام وكيفية استخدامه في المصلحة العامة، ومن الموارد المهمة ايضاً المعلومات، والسجلات و المستندات الاصلية التي لها دور رئيس في تحقيق المسائلة والشفافية في العمليات الحكومية، مما تطلب ان تكون الضوابط متضمنة في كل الأنشطة ذات العلاقة بإدارة موارد الوحدة.

ثالثاً، مكونات الرقابة الداخلية وفقاً للدليل الارشادي: - لقد حدد اطار العمل المتكامل للرقابة الداخلية الاول الصادر عن لجنة (COSO) في العام 1992 وهو الاطار الذي اعتُبر الاكثر شيوعاً واستخدماً في العالم خمسة مكونات لنظام الرقابة الداخلية هي [المتابعة، المعلومات والاتصال، أنشطة الرقابة، تقدير المخاطر، بيئة الرقابة] (Bubilek, 2017, 23)، وقد قامت منظمة إنتوساي ببناء الدليل الارشادي على اساس اطار العمل المتكامل (COSO 1992) لذا جاء الدليل الارشادي متفقاً ويحمل نفس المكونات الخمسة مع تغيير في ترتيبها، وتربط هذه المكونات ببعضها علاقة تعاضد لتشكل نظاماً متكاملأ يتفاعل ديناميكياً مع الظروف المتغيرة (COSO, 1992, 5)، تمثل فيه هذه المكونات ما يجب القيام به لتحقيق الاهداف العامة، يُظهر الشكل (1) مصفوفة الرقابة الداخلية ومكوناتها واهدافها وفقاً للدليل الارشادي (INTISAIGOV9100, 2004, 15).

الشكل (1) مكونات الرقابة الداخلية للقطاع العام INTOSAIGOV9100



المصدر: من اعداد الباحثين

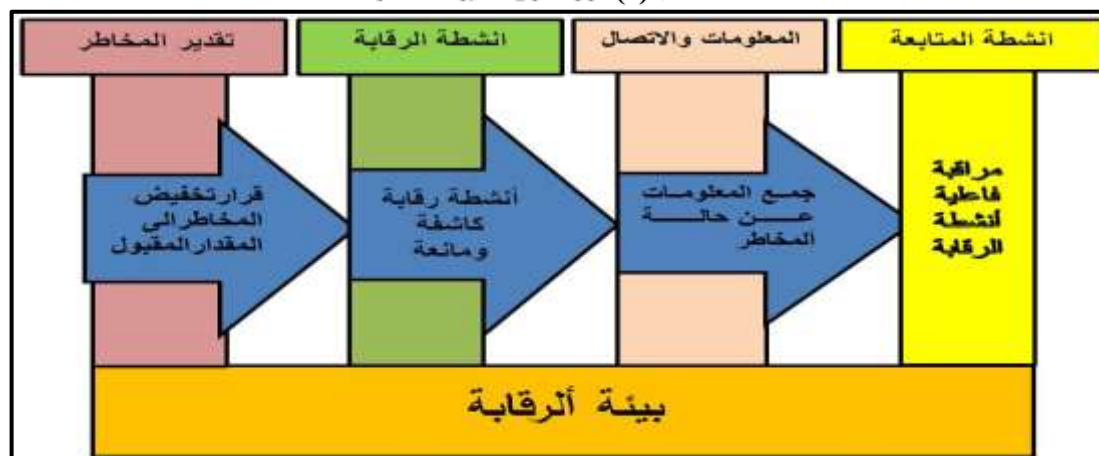
المحور الثالث اولاً، مكون تقدير المخاطر يحتل مكون تقدير المخاطر الترتيب الثاني ضمن مصفوفة مكونات نظام الرقابة الداخلية للدليل الارشادي شكل(1)، ويعد لمخرجاته دور رئيس في اختيار أنشطة الرقابة التي تتخذها الادارة لتخفيض المخاطر المتوقعة على تحقق اهداف الوحدة الاقتصادية وبالتالي في عمل بقية المكونات كما يوضح ذلك الشكل (2)، وقد عرف الدليل الارشادي عملية تقدير المخاطر بأنها "عملية تحديد وتحليل المخاطر ذات العلاقة بتحقيق اهداف الوحدة الاقتصادية وتحديد الاستجابة المناسبة لها" و اشار لوجود شرط مسبق لعملية تقدير المخاطر هو التحديد الواضح للأهداف، وحتى تكون الاهداف ملائمة لعملية تقييم المخاطر يتوجب على الادارة صياغتها بشكل يلي المتطلبات الاتية (COSO, 2012, 62):-

- 1- التماشي بين الاهداف الموضوعة والاولويات الاستراتيجية.
- 2- تحديد مستويات المخاطر المقبولة على تحقيق الاهداف.
- 3- تماشي الاهداف المثبتة مع القوانين، والنظم، والتشريعات، والمعايير المطبقة من قبل الوحدة.
- 4- صياغة الاهداف باستخدام تعابير تكون محددة، ملائمة، قابلة للقياس، قابلة للمراقبة، ومحددة بفترة زمنية.
- 5- تسلسل الاهداف عبر الوحدة وفروعها.
- 6- ان يتم اقرارها خلال مرحلة وضع الاهداف.

وبذلك تتمكن ادارة الوحدة الاقتصادية من تحديد و تقييم المخاطر التي قد تنشأ و تعيق تحقق الاهداف، واتخاذ الاستجابة المناسبة تجاه تخفيضها، ويتوجب أن تصمم عملية تقدير المخاطر بشكل تكون فيه متكررة، مع توفير الموظفين الذين يمتلكون المهارات الملائمة لها، ويتوجب على ادارات الوحدات الحكومية ان تقوم بإدارة للمخاطر التي قد تؤثر على الخدمات التي تقدم وعلى تحقق المخرجات المطلوبة (INTOSAIGOV9100,2004,23). يقسم مكون تقدير المخاطر وفقاً

للدليل الارشادي الى أربعة مراحل هي: تحديد المخاطر، تقييم المخاطر، تقدير رغبة تحمل المخاطر، تطوير الاستجابة الملائمة (INTOSAIGOV9100,2004,25-26).

الشكل (2) دور مكون تقدير المخاطر



المصدر: من اعداد الباحثين

1- تحديد المخاطر: يعتمد منهج تقدير المخاطر على تحديد المؤثر منها على الاهداف التنظيمية الرئيسة و وضعها في دائرة الاهتمام وتقييمها، ولأن اداء الوحدة قد يتعرض للمخاطر من عوامل داخلية وخارجية على مستوى الوحدة وعلى مستوى العمليات، لذا يجب ان تشمل عملية التحديد جميع المخاطر المتوقعة، وتأخذ بالاعتبار مخاطر الاحتيال والفساد ايضاً، لذلك تتصف بانها شاملة لجميع المستويات في الوحدة و مستمرة، ومتكررة، ويتم خلالها تحديد المخاطر بشكل كلي دائماً وليس مراجعة التحديد السابق لها، وذلك للتعرف على التغيرات الداخلية والخارجية الحاصلة في مخاطر الوحدة (INTOSAIGOV9100,2004,23).

2- تقييم المخاطر: لغرض تحديد كيفية التعامل مع المخاطر التي تم تحديدها لابد من تقييم تأثيرها واحتمالية حدوثها، ان منهجية تحليل المخاطر متنوعة بسبب تنوع المخاطر ذاتها، فبعضها كمي يحدد بوساطة الارقام مثل المخاطر المالية، وبعضها غير كمي مثل مخاطر السمعة، لذا يجب على الادارة ان تستخدم معيار تقييم منتظم للمخاطر لتقلل من اخطاء الاحكام الشخصية، وذلك بتوفير إطار عمل للأحكام ليتم اتخاذها بأسلوب ثابت، وان تضع تصنيف للمخاطر يضم فئات [مرتفعة - متوسطة - منخفضة] حسب درجة تأثيرها واحتمالية حدوثها، مما يمكن من ترتيب المخاطر وتحديد أولوياتها، وتوفير معلومات للقرارات التي يجب اتخاذها لتقليل تأثير هذه المخاطر (INTOSAIGOV9100,2004,24).

3- تقييم رغبة تحمل المخاطر: عند تحديد الاستجابة للمخاطر المتوقعة لابد من التعرف على رغبة الوحدة بتحمل المخاطر، ويقصد بها مقدار المخاطر التي تقبل الوحدة التعرض اليها قبل ان تحكم بأن فعلاً ما يجب ان يتخذ، لذا فإن قرار الاستجابة لابد ان يتخذ مقترناً مع المقدار المسموح به للمخاطر (INTOSAIGOV9100, 2004, 25).

4- تطوير الاستجابة: تقسم الاستجابة للمخاطر المتوقعة الى اربعة انواع هي النقل او المشاركة، السماح بالحدوث، الانهاء ولكن في اغلب الحالات فإن المخاطر تستلزم التخفيض ويتطلب ذلك

من ادارة الوحدة ان تنفذ وتديم أنشطة رقابة داخلية فاعلة لإبقاء المخاطر ضمن المستوى المقبول (OECD,2019,35)، إن تغير الظروف الداخلية والخارجية يؤدي الى تغير هيكل المخاطر لأي وحدة اقتصادية وتتغير تبعاً لذلك أهمية المخاطر ومعها تتغير أنشطة الرقابة اللازمة لتخفيض المخاطر، ذلك يستلزم أن تكون عملية تقدير المخاطر عملية مستمرة ومتكررة (Moroney,2017,198).

ثانياً، تعريف المخاطر ومصادرها عرفت المخاطر بأنها "أي شيء يمكن ان يبعد الوحدة عن تحقيق اهدافها ضمن الفئات الثلاثة (Johnson,2019,6-10)، و تعرف كذلك بأنها "نتيجة الظروف، الاحداث، الاوضاع، القيام او الامتناع عن افعال، يمكنها ان تؤثر بشكل سلبي على قدرة الوحدة على تحقيق الاهداف وتنفيذ الاستراتيجية" (ASA315,2009,8)، وعرفها دليل إدارة المخاطر البريطاني بأنها "حالة عدم التأكد من الحصيلة ضمن توقع تعرض للخسارة ناشئ عن مزيج من الاثر والاحتمالية لأحداث ممكنة" (Hopkin,2017,16)، وللمخاطر مصادر متعددة خارجية و داخلية يمكن ان تؤثر على مقدرة الوحدة على النجاح، و المحافظة على المقدرة المالية و السمعة الجيدة، والتنافس ضمن الصناعة، والمحافظة على الجودة الشاملة لمنتجاتها وخدماتها و يبين الجدول (1) بعض من مصادر تلك المخاطر.

جدول(1) مصادر المخاطر الداخلية والخارجية على الوحدة الاقتصادية

العوامل الخارجية التي تولد مخاطر على مستوى الوحدة :-
1- الاقتصاد: التغيرات التي قد تؤثر في التمويل، توفر راس المال، الحواجز امام دخول المنافسين.
2- البيئة الطبيعية: الكوارث الطبيعية او التغيرات المناخية المستمرة التي قد تفقد نحو تغير في العمليات، تخفيض توافر المواد الأولية، او خسارة نظم المعلومات، وتسلب الضوء على الحاجة الى وضع خطط للطوارئ.
3- تنظيمية : معيار إبلاغ مالي جديد قد يتطلب إبلاغ اضافي او مختلف، قانون جديد لمكافحة الاحتكار قد يجبر على تغيرات في التشغيل او سياسات الإبلاغ والاستراتيجيات.
4- العمليات الخارجية: التغير في حكومة بلد اجنبي تتم فيه العمليات قد ينتج قوانين وتشريعات جديدة او تغير في نظم الضرائب.
5- المجتمع: تغير حاجات الزبائن او توقعاتهم التي تستطيع التأثير في تطوير المنتجات، عملية الانتاج، خدمة الزبون، التسعير، او الضمانات.
6- التكنولوجيا: التطورات التي تستطيع التأثير على توافر واستخدام البيانات، تكاليف البنى التحتية، الطلب على الخدمات ذات الاساس التكنولوجي .
العوامل الداخلية التي تولد مخاطر على مستوى الوحدة :-
1- البنية التحتية: القرارات حول استخدام مصادر رأسمال تستطيع ان تؤثر على العمليات، وعلى التوافر المستمر للبنية التحتية.
2- الهيكل الاداري: التغير في مسؤوليات الإدارة يستطيع التأثير على الطريقة التي تعمل بها ضوابط معينة.
3- الوصول لأصول الوحدة: طبيعة أنشطة الوحدة، وامكانية وصول الموظفين الى اصولها تستطيع ان تسهم في اختلاس الموارد.
4- التكنولوجيا: الاضطراب في معالجة نظم المعلومات يستطيع ان يؤثر بشكل سلبي على عمليات الوحدة.
5- الملاك : نوعية الملاك المستخدم، طرائق التدريب والتحفيز التي تستطيع ان تعزز مستوى الوعي بنظام الرقابة الداخلية داخل الوحدة، كما ان انقضاء اتفاقيات عقود العمل يمكن ان يؤثر على توافر الملاك.

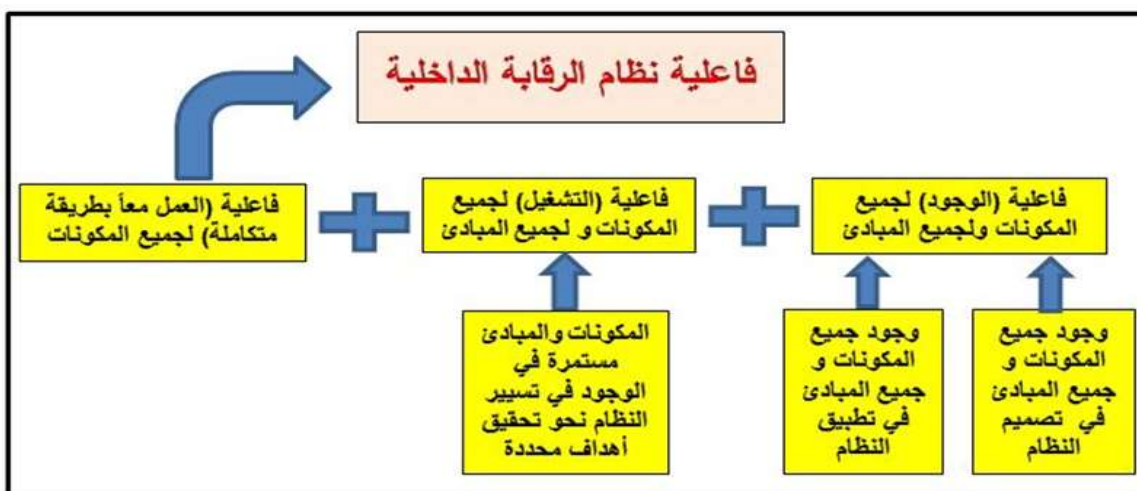
(المصدر: COSO,2013,72-73)

المحور الرابع . فاعلية نظام الرقابة الداخلية وشروطها

لقد حدد الملخص التنفيذي للإطار المتكامل (COSO2013) مواصفات لنظام الرقابة الداخلية الفاعل بأنه القادر على تقديم تأكيد معقول بشأن تحقيق اهداف الوحدة ضمن الفئات الثلاثة (العمليات- الإبلاغ- الالتزام) عبر تخفيض مخاطر عدم تحقيقها إلى المستوى المقبول من الإدارة. واشترط لتحقيق ذلك ان يكون كل مكون من المكونات الخمسة و مبادئه* [موجوداً في التصميم والتطبيق وعاملاً]، وإن مكوناته الخمسة [تعمل معاً] بمعنى تخفض بشكل جماعي إلى المستوى المقبول المخاطر المتوقعة بعدم تحقيق هدف ما، وان لا ينظر إلى المكونات بأنها تعمل منفصلة، إنما تعمل كنظام متكامل مترابطة بعلاقات داخلية متعددة و صلات فيما بينها لتخفيض المخاطر كما يوضح ذلك الشكل (3). □

فأن ظهر نقص رئيس في [الوجود او العمل] في مكون او مبدأ، او ان يكون النقص في الطريقة المتكاملة لعمل المكونات، فلا يمكن للوحدة ان تستنتج بأنها حققت متطلبات نظام الرقابة الداخلية الفاعل (COSOexecutivesummary,2013,9) ويدل مصطلح [نقص الرقابة الداخلية] الى نقص في مكون او مكونات او احد المبادئ المتصلة سيخفض احتمالية تحقيق الوحدة لأهدافها. اما [النقص الرئيس] فهو نقص او مجموعة من النقائص في نظام الرقابة الداخلية التي تخفض بشدة احتمالية ان تحقق الوحدة اهدافها (COSO,2013,20)، وفيما يتعلق بفاعلية أنشطة الرقابة التي توضع لتخفيض المخاطر المتوقعة فيجب ان تمتاز ب (فاعلية التصميم) اي ان تصمم بشكل يضمن انها إن شُغلت بفاعلية فأنها ستكشف وتمنع المخاطر المتوقعة، و(فاعلية التشغيل) وتعني ان الضوابط يتم تشغيلها كما صممت ومن قبل موظف له المؤهلات والصلاحيات المطلوبة (louwers, 2015,190).

الشكل(3) شروط فاعلية الرقابة الداخلية



المصدر: من اعداد الباحثين

المحور الخامس الجانب العملي:

اختار الباحثون عينة من الموظفين العاملين في الادارة العامة للهيئة ممن يمتلكون خبرة طويلة في العمل الضريبي ويشغلون مناصب ضمن مستويات الادارة العليا والوسطى والدنيا، وذلك لمعرفةهم بالسياسات والاجراءات الموضوعية، وكذلك لأن تصميم وتطبيق وتوجيه نظام الرقابة الداخلية يكون ضمن مسؤولية الادارة التنفيذية العليا و بمساعدة الادارة المتخصصة (مدراء الاقسام)، فيما يقع على عاتق الادارة الوسطى والدنيا مسؤولية الاشراف والارشاد للموظفين في اداء مسؤولياتهم نحو نظام الرقابة الداخلية، والمتابعة المستمرة لمدى فاعليته في تخفيض المخاطر المتوقعة على تحقيق الاهداف، وقام الباحثون بتصميم استبانة تحوي اسئلة تم صياغتها من خلال القراءة الدقيقة المتكررة للدليل الارشادي لمعايير الرقابة الداخلية في القطاع العام (INTOSAIGOV9100)، احتوت (73) سؤالاً غطت معايير المكونات الخمسة لنظام الرقابة الداخلية التي جاء بها الدليل الارشادي (INTOSAIGOV9100) منها (12) سؤالاً غطت مكون تقدير المخاطر، وتم بناء الاستبانة وفق مقياس ليكرت الخماسي، ووزعت على عينة من (50) موظفاً وأجري التحليل الاحصائي للإجابات على فقراتها عبر مجموعة من الادوات الاحصائية (برنامج التحليل الاحصائي AMOS الاصدار الخامس والعشرين، وبرنامج SPSS الاصدار الخامس والعشرين، وبرنامج EXCEL2016).

اولاً: تحليل اجابات افراد العينة وفقاً للاستبانة الخاصة بنظام الرقابة الداخلية

1- تحليل مستوى اجابات العينة على فقرات محاور الاستبانة:- قام الباحثون بتفسير نتائج التحليل الوصفي لمستوى اجابات العينة المدروسة على فقرات الاستبانة، من خلال استخدام الأوساط الحسابية الموزونة والانحرافات المعيارية ونسبة تطبيق معايير الدليل الارشادي، وقياس حجم الفجوة للمعايير غير المطبقة أي نسبة ما هو غير مطبق من معايير الدليل الارشادي، واعتمد الباحثون لبيان مستوى اجابات افراد العينة على فقرات الاستبانة على مصفوفة قوة الاجابات الواردة في الجدول (2).

جدول (2) مصفوفة قوة الاجابات على فقرات الاستبانة

الفئة	قيمة المتوسط الحسابي الموزون محصورة ضمن الفترة	قوة الاجابات على فقرات قائمة الفحص	مستوى الاستجابة من قبل أفراد العينة
الأولى	من 0 إلى أقل من 0.8	غير مطبق	معدوم
الثانية	من 0.8 إلى أقل من 1.6	مطبق بشكل ضئيل	منخفض جداً
الثالثة	من 1.6 إلى أقل من 2.4	مطبق جزئياً	منخفض
الرابعة	من 2.4 إلى أقل من 3.2	مطبق كثيراً	عال
الخامسة	من 3.2 إلى 4	مطبق تماماً	عال جداً
طول الفئة في المصفوفة = $\{ (4 - 1) = 3 \}$ عدد الاختيارات في المقياس = 0.80 { و ذلك عند اعتماد مقياس (Likert) الخماسي في الدراسة.			

المصدر: Karnilev: 2002,73

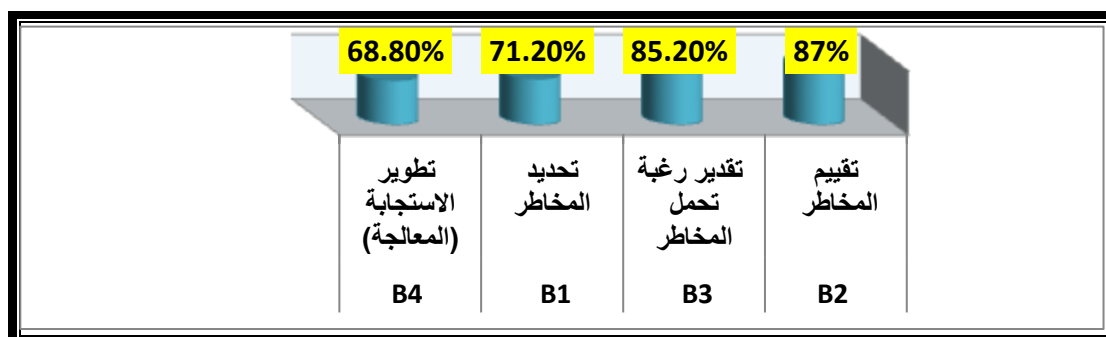
2- التحليل الوصفي لمحور تقدير المخاطر الوارد في الاستبانة الخاصة بنظام الرقابة الداخلية

يستخلص من الجدول (3) والشكل (4) ان قيمة المتوسط الحسابي الموزون لمحور تقدير المخاطر بلغت (1.0975)، وهي ضمن الفئة (من 1.8 إلى أقل من 2.4) في مصفوفة قوة الاستجابة، بما يؤكد ان مستوى أهمية اجابات العينة على مجمل فقرات استبانة تقدير المخاطر اتجهت نحو مطبق

جزئياً وبمستوى استجابة منخفض، وبأنحراف معياري سجل (0.95700)، والذي يؤثر وجود تجانس نوعاً ما في اجابات العينة بخصوص فقرات محور تقدير المخاطر، ولا سيما ان نسبة المطابقة لمعايير تقدير المخاطر شكلت (21.95%) وهي نسبة قليلة بشأن تطبيق معايير تقدير المخاطر في الدليل الارشادي (INTOSAIGOV9100) ويؤكد ذلك ان حجم الفجوة في تطبيق هذه المعايير بلغت (78.05%) وهي نسبة عالية تجاوزت اعلى نسبة للفجوة المسموح بها إحصائياً والبالغة (10 %) بما يؤثر وجود نقص في تطبيق المعايير الموجودة في الدليل الارشادي (INTOSAIGOV9100) والمتعلقة بمحور تقدير المخاطر.

كما يلاحظ من الجدول (3) والشكل (4) أن أكبر فجوة سجلت بين أبعاد تقدير المخاطر كانت من قبل بُعد تقييم المخاطر وبواقع (87%) والذي يؤثر نسبة ما هو غير مطبق من المعايير، مقابل أقل حجم فجوة بين أبعاد تقدير المخاطر سجلت من قبل بُعد تطوير الاستجابة (المعالجة) وبواقع (68.80%) والذي يؤثر نسبة ما هو غير مطبق من المعايير.

شكل (4) ترتيب ابعاد محور تقدير المخاطر على وفق حجم الفجوة في التطبيق



المصدر: من اعداد الباحثين حسب بيانات العينة المدروسة

جدول (3) مستوى الإجابات على فقرات محور تقدير المخاطر

الفقرات	مطبق تماماً	مطبق جزئياً	مطبق مشكوكاً	غير مطبق	الوسط الحسابي	انحراف معياري	نسبة المطابقة %	حجم الفجوة %
q19	1	7	13	15	14	1.09619	26.4%	73.60%
q20	16	24	5	5	0	.91451	60.4%	39.60%
q21	3	5	16	15	11	1.12920	29.6%	70.40%
q22	0	2	8	7	33	.90554	11.6%	88.40%
q23	0	2	9	16	23	.88063	16%	84%
B1	0	2	7	14	27	.98521	28.8%	71.20%
q24	0	2	7	14	27	.86756	13.6%	86.40%
q25	0	2	6	13	29	.85452	12.4%	87.60%
B2	0	1	9	11	29	.86104	13%	87%
q26	0	1	9	11	29	.85141	12.8%	87.20%
q27	0	1	14	11	24	.91160	16.8%	83.20%
B3	0	3	19	8	30	.88151	14.8%	85.20%
q28	9	14	11	10	6	1.29363	44%	56%
q29	2	3	11	15	19	1.10361	21.6%	78.40%
q30	1	3	19	19	8	.90351	28%	72%
B4	0	3	19	19	8	1.10025	31.2%	68.80%
B	0	3	19	19	8	1.0975	21.95%	78.05%

المصدر: اعداد الباحثين على وفق نتائج تحليل اجابات العينة

استنادا للنتائج التي تم التوصل اليها اثناء التحليل الاحصائي لإجابات العينة المدروسة على استبانة فحص محور تقدير المخاطر ضمن استبانة تطبيق معايير الدليل الارشادي والتي بينت وجود فجوة في تطبيق ابعاد مكون تقدير المخاطر بلغت نسبتها (78.05%)، وبالعودة الى ما حدده الدليل الارشادي ضمن خواص الرقابة الداخلية بأنها عملية متكاملة، وان مكوناتها مجتمعة تقدم المساعدة على معالجة المخاطر المتوقعة، وان المكونات تمثل ما يجب القيام به لتحقيق الاهداف العامة، فضلاً عن ما أكد عليه اطار العمل المتكامل (COSO1992) بأن هنالك علاقة تعاضد (synergy) تربط بين هذه المكونات، وشروط الفاعلية لنظام الرقابة الداخلية كما بينها اطار العمل المتكامل (COSO2013) بأنها تحقق فاعلية الوجود في (التصميم والتطبيق) وكذلك فاعلية (التشغيل) لجميع مكونات ومبادئ نظام الرقابة الداخلية وفاعلية (العمل المتكامل) لها ليتمكن توفير التأكيد المعقول على تحقق الاهداف، يرى الباحثون وجود نقص رئيس في فاعلية مكون تقدير المخاطر والذي ينعكس بالتالي على فاعلية نظام الرقابة الداخلية المطبق.

الاستنتاجات والتوصيات

الاستنتاجات

- 1- بين التحليل الاحصائي لإجابات العينة المدروسة على فقرات محور تقدير المخاطر ضمن استبانة تطبيق معايير الدليل الارشادي (INTOSAIGOV9100) وجود فجوة اجمالية في تطبيق المعايير التي جاءها بها الدليل الارشادي التي تتعلق بمكون تقدير المخاطر بنسبة عدم تطبيق مقدارها (78.05%) لجميع أبعاد المكون.
- 2- كانت نسب عدم التطبيق للأبعاد ضمن المكون كالاتي [تحديد المخاطر (71.20%)، تقييم المخاطر (87%)، تقدير رغبة المخاطر (85.20%)، تطوير الاستجابة (68.82%)].
- 3- يمكن التوصل الى وجود نقص رئيس في النظام الكلي للرقابة الداخلية المطبق بسبب ضعف تطبيق مكون تقدير المخاطر من المصادر الداخلية والخارجية على تحقق الاهداف العامة.

التوصيات

- 1- اهمية التحرك الحكومي نحو اعتماد اي من نماذج الرقابة الداخلية لتطبيقها ضمن بيئة وحدات القطاع العام وبشكل خاص الدليل الارشادي (INTOSAIGOV9100) كونه صمم للائم طبيعة هذه الوحدات وتقديمه لأهداف تحقق المنفعة العامة للمجتمع، واصدار تشريع يقدم للوحدات العامة نظام للرقابة الداخلية تكون ملزمة بتطبيقه كما هو معمول به في جمهورية اندونيسيا التشريع رقم (60) لسنة 2008 وكذلك في الولايات المتحدة الامريكية في التشريع المسمى بالكتاب الاخضر- [معايير للرقابة الداخلية في الحكومة الفدرالية- GAO2014].
- 2- ضرورة قيادة ادارة الوحدة لعملية تقدير للمخاطر المتوقعة على تحقيق اهدافها متماز بأنها منتظمة، ديناميكية، ومتكررة، وشاملة لجميع اجزائها ولجميع المخاطر المتوقعة، وتغطي كافة اهدافها، تترافق مع اختيار معايير دقيقة لتحديد امكانية الحدوث والتأثير لتلك المخاطر بغية تقييمها وتحديد اولوياتها بالتماشي مع تحديد للمقدار المقبول من المخاطر لتقديم مدخلات دقيقة للمكونات اللاحقة من نظام الرقابة الداخلية لتخفيض المخاطر والحصول على التأكيد المعقول بشأن تحقق الاهداف.

3- من الممكن توجيه مدراء الاقسام بمعية موظفيهم في مركز الهيئة وفي فروعها للقيام بتحديد لكل المخاطر المتوقعة من المصادر الداخلية والخارجية التي قد تعيق تحقيق اهداف المعاملات الخاصة بتلك الاقسام، والاهداف العامة على مستوى الهيئة لتكوين محفظة مخاطر لعموم اقسام وفروع الهيئة، وتشكيل ورشة عمل مشتركة مستمرة تجمع اساتذة اكااديميين مختصين في مجال الرقابة الداخلية او إدارة المخاطر والموظفين ذوي الخبرة الطويلة ضمن كافة الاقسام لغرض تصميم مصفوفة ومعايير لاحتمالية وقوع واثار المخاطر التي تم تحديدها، واجراء تقييم لها وتحديد أولوياتها ضمن المقدار المقبول من المخاطر، وتصميم أنشطة رقابة مانعة وكاشفة ملائمة لها، وان يشارك في هذه الورش مسؤولي شعب قسم الرقابة و التدقيق الداخلي.

REFERENCES

- 1- COSO "Internal Control-Integrated Framework Executive Summary" 2013.
- 2- COSOERM," Enterprise Risk Management-Integrated Framework"2004.
- 3- Hopkin , Paul "Fundamentals Of Risk Management Understanding ,Evaluating And implementing effective risk manegment"kogane page,UK.2017
- 4- Louwers, Timothy J., & Ramsay, Robert J.,& Sinason ,David H., " Auditing & Assurance Service" Mc Graw Hill Education, Sixth Edition ,USA, 2015.
- 5- Bubilek, O. (2017). Importance of internal audit and internal control in an organization-case study (Arcada) University).
- 6- COSO"Internal Control-Integrated Framework"1992.
- 7- COSO"Internal Control-Integrated Framework"2013.
- 8- International Standard On Auditing 315, 2009.
- 9- Intosai gov 9100 "Guidelines for Internal Control Standards for Public Sector" 2004.
- 10- Johnson, Raymond, &Wiely,Laura" Auditing A Practical Approach With Data Analytics" John Wiley & Sons, First Edition,USA,2019.
- 11- Moroney, Robyn.Campbell, Fiona.Hamilton, Jane(2017)"Auditing: A practical Approach" John Wiley & Sons.
- 12- OECD, "Guidelines For Assessing The Quality Of Internal Control Systems"2019.
- 13-karim abdul,A,Alfian "Internal control (IC) system in SMEs: Challenges and implications for SMEs in the manufacturing sector in Malaysia" de Montfort university - United Kingdom -2020.
- 14- BUABENG, A.,Asiedu "A Comparative Case Study of Internal Controls and the Impact of Fraud on Nonprofit Organizations"- Northcentral University -USA-2020.
- 15-Kagande,R.,Aaron "Internal control processes and risk reduction in Harare's retail SMEs -University of Zimbabwe-2016.