السنة الثالثة والعشرون العدد 86/ شهرايلول / سنة2025 تاريخ قبول النشر2025/2/6

https://doi.org/10.31272/ijes.v23i86.1332

المجلة العراقية للعلوم الاقتصادية
Iraqi Journal For
Economic Sciences

ISSN : 1812-8742 ISSE ONLIN : 2791-092X Arcif : 0.375

AUDIT AND INTERNAL CONTROL PROCEDURES IN MEETING THE REQUIREMENTS OF RISK-BASED AUDITING / AN APPLIED STUDY IN THE DIRECTORATE OF AUDIT AND INTERNAL CONTROL IN NINEVEH GOVERNORETE

إجراءات التدقيق والرقابة الداخلية في تلبية متطلبات التدقيق المستند الى المخاطر/دراسة تطبيقية في مديرية التدقيق والرقابة في محافظة نينوى

د. هشام عمر حمودي
Dr. Hesham Omar Hammood
Heshamomer35@yahoo.com
ديوان الرقابة المالية الاتحادي/نينوى

نصر محمد عيدان المعماري
Nasr Mohammad Edan Almamary
Nasralmamary81@gmail.com
مديرية التدقيق والرقابة الداخلية/نينوى

Abstract

The Directorate of Audit and Internal Control in Nineveh Governorate is one of the vital institutions that plays a pivotal role in maintaining financial and administrative integrity in government institutions، and plays a vital role in ensuring compliance with policies and regulations، and reducing risks that may affect the efficiency and effectiveness of government performance. In light of the rapid economic and financial transformations، it has become necessary to shift from the traditional method of auditing to risk-based auditing، which seeks to identify and evaluate potential risks that may hinder the achievement of institutional goals.

Keywords: Risk-based audit، inherent risk، control risk، detection risk.

المستخلص

تعد مديرية التدقيق والرقابة الداخلية في محافظة نينوى من المؤسسات الحيوية التي تلعب دوراً محورياً في الحفاظ على النزاهة المالية والإدارية في المؤسسات الحكومية، ودوراً حيوياً في ضمان الامتثال للسياسات والأنظمة، والحد من المخاطر التي قد تؤثر على كفاءة وفعالية الأداء الحكومي ففي ظل التحولات الاقتصادية والمالية المتسارعة، أصبح من الضروري التحول من الاسلوب التقليدي في التدقيق الى التدقيق المستند إلى المخاطر، الذي يسعى إلى تحديد وتقييم المخاطر المحتملة التي قد تعرقل تحقيق الأهداف المؤسسية .

الكلمات الرئيسية : التدقيق المستند إلى المخاطر ، المخاطر الملازمة ، مخاطر الرقابة ، مخاطر الاكتشاف.

المقدمة

إنّ قرار فك الارتباط ليس بالقرار الاعتيادي فالأهمية تكمن في جملة من الاهداف التي تروم الدولة تحقيقها جراء الفصل فليس الغاية تحويل ارتباط تلك الوحدات بوزارتها الى الارتباط بالمحافظة فالغايات عديدة وشاملة والذي يخص هذه المديرية المستحدثة في كيفية تحويل المخاطر من الصيغة الوصفية إلى الصيغة الرقمية التي يتعرف عليها الجميع فالهيكل التنظيمي مع وحدة التدقيق الداخلي سيكون هناك ثمرات ملموسة للجميع وخصوصاً ما يتعلق بالكشف المبكر على مخاطر التدقيق والتعرف عليها وتخفيفها إلى مستويات متدنية.

1. منهجية البحث

اولاً: مشكلة البحث : تكمن مشكلة البحث في الاتي (إنّ عدم الاهتمام بالتدقيق المستند إلى المخاطر قد يفضي بأن تكون القوائم المالية لا تمثل الواقع تمثيلاً عادلاً لواقع تلك المؤسسات)

ثانياً : هدف البحث : هناك مجموعة من الأهداف يرغب الباحثان في تحقيقها وهي كالاتي:

- ✓ تسليط الضوء على مبررات وجود التدقيق المستند إلى المخاطر .
- ✓ تسليط الضوء على أهمية الهيكل التنظيمي في المديرية عينة البحث .
- ✓ تسليط الضوء على دور الهيكل التنظيمي في تلبية متطلبات التدقيق المستند إلى المخاطر.

ثالثاً : أهمية البحث : تكمن أهمية البحث بالدور المهم الذي يلعبه الهيكل التنظيمي الإداري لمديرية التدقيق والرقابة الداخلية في محافظة نينوى في تلبية متطلبات التدقيق المستند إلى المخاطر فتعدد المؤسسات والوحدات منقولة الصلاحية دفع الباحثان الى تركيز الاهتمام حول هذا الموضوع.

رابعاً : مجتمع وعينة البحث: مجتمع البحث هي الوحدات منقولة الصلاحية والمرتبطة بالمحافظة وأما عينة البحث فهي مديرية التدقيق والرقابة الداخلية التي تمثل المظلة التدقيقية لتلك الوحدات .

خامساً : منهج البحث: يعتمد البحث في مناقشة فرضيته ومفرداته المنهج الوصفي من خلال القراءة المستفيضة للمصادر العربية المتاحة من رسائل جامعية وبحوث منشورة في مجلات محكمة ومقالات الانترنيت فضلا عن الوثائق والنشرات والقرارات الصادرة بتكوين المديرية .

سادساً : الاطار الزماني والمكاني: إنّ للبحث حدود مكانية متمثلة في مديرية التدقيق والرقابة الداخلية في محافظة نينوى وأمّا الحدود الزمنية فإنّ المديرية حديثة النشأة والتأسيس كان في أقل من عام واحد.

سابعاً : هيكلية البحث: سيقسم البحث إلى محورين بعد تغطية المنهجية فالمحور الاول يمثل الجانب التظري والمكون من مبحثين لتغطية العنوان نظريا ، أمّا المحور الثاني فيمثل الجانب التطبيقي ومن ثم الاستنتاجات والتوصيات وقائمة المصادر .

المحور الاول : الجانب النظري

المبحث الاول : التدقيق المستند الى المخاطر

التدقيق بصورة عامة قائم على مجموعة خطوات يجب على المدقق أن يلتزم بها لفهم طبيعة عمله وعندما يكون هناك مخاطر في الافق يجب أن يكون المدقق اكثر عناية وأن يبذل ما يستطيع لدفع تلك المخاطر عن المؤسسة أو عن عمله قدر الامكان .عندما يكون التدقيق مستند إلى المخاطر يعني ذلك أنّ هناك مجموعة من الاجراءات الضرورية لمواجهة تلك المخاطر خوفاً من ان يكون هناك ضعف في نظام الرقابة الداخلية أو الأنظمة الألكترونية المساندة للعمل مما يسترعي الانتباه من قبل الجميع او قد تكون هناك تحريفات في بعض الارصدة مما يجعل تقرير مراقب الحسابات لا يصف المؤسسة بصورة دقيقة .ولغرض تسليط الضوء على هذا المبحث فقد تناولنا الاتي :

. المؤثرة والمسببة لها بعد فهم لطبيعة عمل المؤسسة وبيئتها بما في ذلك رقابتها الداخلية وتحديد وتقييم مخاطر الاخطاء الجوهرية سواء كانت ناجمة عن الاحتيال أم عن الخطأ عند مستوى البيانات المالية وعند مستوى الاثبات .أنّ مفهوم التدقيق المستند الى المخاطر ظهر بحسب (كاظم و حمدان

2024، ص75-76) عند اعتماد أسلوب الأولوية كاستجابة لما أبرزته الممارسات التقليدية للتدقيق، وخلصت الدراسات في هذا المجال إلى ضرورة وضع خطة تدقيق مبنية على المخاطر التي تتعرض لها المؤسسة ومراعاة جميع عمليات الحوكمة في تقييم المخاطر، ويعد التحول من دور التأكيد التقليدي للتدقيق إلى ضمان المخاطر امراً مهماً، إذ يوفر التدقيق القائم على المخاطر تأكيداً على أنه تتم إدارة المخاطر ضمن مستوى تقبل المخاطر في المؤسسة، ويتمثل الأساس المنهجي له في تحميل المخاطر الذي يتم إجراؤه في البداية قبل البدء في عملية التدقيق والذي يساعد في تخصيص موارد التدقيق الداخلي بهدف تغطية مناطق المخاطر المتزايدة وينبغي ألّا يبرز المخاطر التي لا يتم التحكم فيها بشكل صحيح فحسب، بل ينبغي أن يبرز أيضاً المخاطر التي يتم التحكم فيها بشكل مفرط بحيث يتم توجيه موارد التدقيق الداخلي نحو المخاطر التي تشكل تهديدات خطيرة للمؤسسات الحكومية، لذلك، لدى التدقيق المستند إلى المخاطر القدرة على جعل وظيفة التدقيق أكثر تركيزاً وفاعلية وكفاءة في عملياتها واستخدام الموارد وبالتالي تحقيق قيمة للمؤسسة. وإن اهم ما يميز التدقيق المسند إلى المخاطر عن الأشكال الأخرى للتدقيق، هو "المخاطر" من حيث المفهوم العام للمخاطر ومن اين جاءت وكيف تم تطويرها إلى عملية إدارة المخاطر، وكيف يكون التدقيق قادر على استخدامها لأداء الانشطة المختلفة كأساس للتدقيق المسند إلى المخاطر، اذ يركز التدقيق المسند الى المخاطر بشكل أكبر على المجالات عالية المخاطر ولقد تناول الباحثين مفهوم هذا النوع من التدقيق وجاء بتسميات عديدة منها (التدقيق المستند أو المسند إلى المخاطر التدقيق المبني على المخاطر، التدقيق المعتمد على اظهار المخاطر) ومع تعدد التسميات إلّا أنّ المقصد واحد ويمكن إدراج المفهوم من خلال الاتي :

1. مفهوم (فرحات و أحمد، 2024، ص47) إذ يروا أن المدقق انتقل من اتباع مدخل النظم Systems Based Approach إلى استخدام منهج التدقيق المبني على المخاطر ، وهو منهج يركز على مخاطر التدقيق ووفقاً لهذا المنهج يتبع المدقق طريقة التدقيق من الأعلى إلى أسفل Top-Down Methodology، إذ تبدأ عملية التدقيق من عمليات الشركة وتنتهي بالقوائم المالية، ويتم تركيز جهود المدقق على النقاط ذات المخاطر المهمة وتناولا مفهوم اتحاد المحاسبين الدولي إذ عرف التدقيق المبني على المخاطر بأن يبدي المدقق رأياً غير مناسب عندما تحتوي القوائم المالية على أخطاء جوهرية وكذلك تناولا مفهوم خاص بهم وهو ان التدقيق المبني على المخاطر هو "أسلوب تدقيق يستند إلى تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية التي تؤثر على القوائم المالية، والتركيز عليها في اختبارات التدقيق من أجل جمع الأدلة الكافية التي تدعم رأي المدقق ".
2. مفهوم (الياسري، 2017، ص350) بان الخطر كان في البداية مرتبط باستخدام العينات الاحصائية الا ان بعض المختصين في حقل المعرفة يروا أن الخطر الحقيقي في التدقيق هو خطر رفض القوائم المالية على أنها غير صادقة أو غير عادلة في حين أنها في الحقيقة معدة بشكل عادل، أو أنه خطر قبول القوائم المالية على أنها معدة بشكل عادل في حين أنها تتضمن خطأ جسيماً، ومن الواضح أن خطر القبول هو اكثر أهمية من خطر الرفض، وتناول المفهوم الصادر عن المعهد الأمريكي للمحاسبين بان التدقيق المبني على المخاطر بانه "المخاطر الناتجة عن
فشل المدقق _ بدون قصد _ في إعطاء رأى إيجابي، في القوائم التي بها أخطاء مادية " .
3. مفهوم (كاظم و حمدان، 2024، ص75-76) بانه " تقييم الإطار العام لإدارة المخاطر في المؤسسة من اجل التحقيق في مدى قيام الادارة بتحديد وتقييم وادارة ومراقبة المخاطر، وخلق بيئة رقابة مشددة ، وتقييم مستوى التعرض للمخاطر، وانشاء خطة قائمة على المخاطر بهدف تلبية احتياجات المؤسسة، واجراء عمليات تدقيق سنوية ودورية لإبلاغ نتائج التدقيق إلى لجنة التدقيق والادارة في الوقت المناسب" وتناولا ايضا مفهوم معهد المدققين الداخليين للتدقيق المسند الى المخاطر بانه " منهجية تربط التدقيق الداخلي بالإطار العام لإدارة المخاطر في المؤسسة ، اذ يمكن للتدقيق الداخلي من تقديم تأكيد لمجلس الإدارة بأن عمليات إدارة المخاطر تدير المخاطر بشكل فعال وأنها ضمن مستوى المخاطر المقبولة "ومن خلال إتباع هذه المنهجية، لا بد إن يكون التدقيق المسند إلى

المخاطر قادر على استنتاج الاتي :

- ✓ الإدارة قامت بتحديد المخاطر وتقييمها واستجابت لها سواء كانت تفوق أو اقل من مستوى المخاطر المقبولة.
- ✓ الاستجابة للمخاطر فعالة ولكنها ليست مفرطة في إدارة المخاطر.
- ✓ يتم مراقبة عمليات إدارة المخاطر، بما في ذلك فاعلية الاستجابة وانجاز الإجراءات، من قبل الإدارة لضمان استمرارها في العمل بفاعلية.
- ✓ يتم تصنيف المخاطر والاستجابات والإجراءات بشكل صحيح والإبلاغ عنها.

ويستنتج الباحثان من خلال المفاهيم السابقة بأن هناك بعض المفاهيم تُركز على جانب المخاطر في التدقيق المتأتية من إبداء المدقق رأياً مهنياً يقضي بأن القوائم المالية تعرض بصورة صادقة وعادلة المركز المالي ونتيجة العمليات للوحدة الاقتصادية التي خضعت للتدقيق بينما في الحقيقة تلك القوائم تتضمن خطأ مادي وهناك مفاهيم أخرى ترى إن المخاطر تتمثل بقيام المدقق بإصدار رأي مفاده عدم صدق وعدالة القوائم المالية المدققة في حين أنها ليست كذلك ويمكن اعطاء مفهوم خاص بالبحث وهي أن التدقيق المستند إلى المخاطر هو "منهجية للتدقيق تركز على تحديد وفهم المخاطر الرئيسة التي قد تؤثر على تحقيق أهداف المؤسسة، ثم توجيه جهود التدقيق نحو المجالات الأكثر عرضة لتلك المخاطر وتهدف هذه المنهجية إلى استخدام الموارد المتاحة بكفاءة وفعالية ".

ثالثاً : الفرق بين التدقيق التقليدي والتدقيق المستند الى المخاطر :

قد يتساءل البعض هل هناك فرق بين النوع السائد من التدقيق مع النوع المبني على المخاطر ؟ وهل ان النوع السائد لم يأخذ بنظر الاعتبار مخاطر التدقيق ؟ وما هي الفروقات الاساسية والثانوية بين هذين النوعين ؟ وللإجابة عن هذه التساؤلات يمكن ادراج الجداول التالية :

الجدول [1] الفروقات الاساسية بين التدقيق التقليدي والتدقيق المستند الى المخاطر

إجراءات المراجعة	التدقيق والرقابة التقليدية	التدقيق والرقابة المستند الى المخاطر
مجال المراجعة	أساسه النواحي المالية في المقام الأول، ويشمل أيضاً الالتزام بالقوانين، واللوائح، والسياسات.	جميع أنشطة الوحدة.
هدف المراجعة ومحور التركيز	التأكد من أن إجراءات الرقابة الداخلية تعمل كما يجب، وتركز على السياسات والاجراءات، والعمل على تحسين كفاءتها.	تقديم رأي حول ما إذا كانت المخاطر يجري إدارتها إلى مستويات مقبولة، وأيضا تركز على إدارة المخاطر.
الخطة السنوية	خطة الدورية (سنوية) لمراجعة الحسابات، لا تعتمد بالضرورة على مستويات المخاطر.	خطة سنوية يجب أن تشمل على كل المخاطر التي قد تتعرض لها الوحدة سواء كانت مالية، أو تشغيلية، أو استراتيجية، أو موجهة إلى مخاطر عالية.
أنواع المراجعة	تميز بين المراجعة المالية، والمراجعة التشغيلية، ومراجعة الالتزام.	تمييز بين مراجعة حسابات مشروع (تطوير النظم)، والعمليات الجارية.
إشراك جميع أطراف المؤسسة	الحد الأدنى، قد يتم الموافقة على خطة المراجعة مع المشاركة في نهاية عملية المراجعة للاتفاق على النقاط التي توصلت اليها.	تشارك في جميع مراحل التخطيط ومراجعة الحسابات، لأنهم مسؤولون عن المخاطر، ويجب توفير ضمانات لأصحاب المصلحة.
خطة فريق العمل	خطة واحدة يتم القيام بها فريق واحد، أو أكثر من الموظفين.	عدد من عمليات المراجعة تتم من قبل فريق واحد، أو أكثر من الموظفين، وقد تكون الوقت نفسه.
العمل الميداني	تعتمد على اساس وجود مجموعة من برامج العمل، حيث قد لا يمون هناك هدف واضح ، إنما مجرد اختبارات فقط تنفيذها.	ضمان من ان الوحدة قد حددت المخاطر، ويتم السيطرة عليها.
الاختبار	التأكد من تشغيل ضوابط الرقابة الداخلية، والتي قد لا تعمل أو إعطاء الاولوية حسب الترتيب من حيث الأهمية، ويمكن أيضا أن تكون موجهة نحو كشف الأخطاء حتى لو لم تكن مهنة.	اختبارات مماثلة كما هو مستخدم في الوقت الحالي، ولكن تهدف إلى التأكد من ان الضوابط المهمة تعمل كما هو مخطط لها، كما أن التغييرات تعطي تأكيدا من إجراء الاختبارات باعتماد على الأهمية النسبية لمخاطر الوحدة.
التقارير	التأكيد من عمل إجراءات الرقابة الداخلية، وتقديم تقرير عن نقاط الضعف فيها.	تقديم رأيا للإدارة حول ما إذا كانت مخاطرها تصل إلى مستويات مقبولة.
التوصيات	تقديم التوصيات لتصحيح نقاط الضعف الموجودة	لا يتم تقديم أي توصيات إلى الادارة، لان الإدارة لديها مسؤولية اتخاذ قرار بشأن إجراءات الرقابة الداخلية المطلوبة، ولكن إذ اتم تقديم أي التوصيات تمثل جزءاً من خدمات الاستشارات.
التقرير السنوي للإدارة	التأكد من أنه قد تم الانتهاء من خطة المراجعة، وتسليط الضوء على ضوابط الرقابة الداخلية التي لا تعمل، ولكن لا يمكن أن تعطي أي إشارة إلى نسبة المخاطر التي تم معالجتها.	تقديم رأي الإدارة بشأن ما إذا كانت المخاطر تصل إلى مستويات مقبولة، ويمكن أن تعطي مؤشرا لنسبة الأخطار التي يمكن معالجتها.
فريق العمل	عـادة ما يكونـــون من المحاسبيـــن، والمراجعين الداخليين	لديه دوافع ذاتية، وتستعمل موظفين من ذوي الخبرة للعمل مع الإدارة العليا، وقد يكونون من المتخصصين في مجالات عدة، وليسوا من المحاسبين و المراجعين فقط.

المصدر : الجدول من اعداد الباحثان بالاعتماد على (زيد عائد مردان ، رواء ياسر مهدي ، ايناس حسن كاظم ، دور الرقابة والتدقيق الداخلي في تقييم إدارة المخاطر في الوحدات الحكومية، 2022 ، المجلد 3 ، العدد 2 ، مجلة كلية الكوت الجامعة للعلوم الإنسانية.)

الجدول(2): يوضح الفروقات الثانوية بين التدقيق التقليدي والتدقيق المستند الى المخاطر

	المنهج التقليدي	منهج التدقيق المستند الى المخاطر
1	في هذا المنهج تتم ممارستها بشكل دوري.	في هذا المنهج تقييم المخاطر يعتبر عملية مستمرة.
2	المحاسبون وامناء الصندوق والمدققين الداخليين مسؤولون عن تحديد المخاطر وادارة التدقيق.	تحديد المخاطر وادارة التدقيق هي من مسؤولية جميع اعضاء المؤسسة الى جانب المدققين الخارجيون.
3	ان سياسات واجراءات الرقابة على المخاطر لا يتم دعمها بشكل كامل من قبل الادارة العليا ولا تتم بمشاركة اعضاء المؤسسة قيد التدقيق.	بينما وفق هذا المنهج تتم الموافقة عليها ودعمها بالكامل من قبل من قبل الادارة العليا وبمشاركة جميع اعضاء المؤسسة قيد التدقيق.
4	في هذا النهج يتم البحث وتحديد المخاطر ومن ثم تتم عملية التعامل معها.	يتم التعامل مع المخاطر بشكل دائم ضمن عملية منظمة ومستمرة ويتم اتخاذ الاجراءات التصحيحية الملائمة في حينه.
5	ان الاشخاص غير الفاعلين هم المصدر الاساس للمخاطر.	ان العمليات غير الفعالة هي المصدر الاساس لهذه المخاطر.

المصدر : من اعداد الباحثان بالاعتماد على (سجاد شمخي جبر الغرباوي ، ستار جابر خلاوي الحجامي ، تأثير استعمال إطار COSO في التدقيق المبني على أساس المخاطر، 2021 ، المجلد 13 ، العدد 42 ، مجلة الكوت للعلوم الاقتصادية والادارية).

ويرى الباحثان أنّ الفروقات الأساسية تكمن في الاتي :

من حيث المنهجية : التدقيق التقليدي يعتمد على مراجعة شاملة لجميع العمليات، بينما التدقيق المستند إلى المخاطر يركز على أهم العمليات بناءً على تقييم المخاطر .

من حيث الهدف : التدقيق التقليدي يسعى لضمان الامتثال والدقة، بينما التدقيق المستند إلى المخاطر يهدف إلى تقليل المخاطر المحتملة وتعزيز الرقابة.

من حيث الكفاءة : التدقيق المستند إلى المخاطر أكثر كفاءة ويوفر وقتًا من خلال تقليل الفحص غير الضروري للأنشطة منخفضة المخاطر وبالتالي يميل التدقيق المستند إلى المخاطر لأن يكون أكثر فعالية في المؤسسات التي تواجه بيئة عمل متغيرة ومعقدة.

رابعاً : انواع مخاطر التدقيق ومكوناتها : تم تقسيم مخاطر التدقيق حسب تصنيف مجمع المحاسبين الأمريكي إلى ثلاثة أقسام أساسية وتتمثل فيما يلي : (كويسي- و صديقي، 2023 ص333) و(عبدالله، 2021، ص90).

1. المخاطر الملازمة : وتعرف بانها "احتمال وجود اخطأ مادية أو مخالفات، يمكن أن تحدث في نظام معالجة البيانات الخاصة بإعداد القوائم المالية " وفيما يخص العناصر التي تؤثر على المخاطر الملازمة منها (طبيعة عمليات الشركة وحجم الشركة وتوسع نشاطها وموسمية النشاط وطبيعة الأخطاء المحتملة والصناعة التي ينتمي اليها العميل والمركز المالي للشركة والضغوط التشغيلية التي يتعرض لها وغيرها) ويستنتج من هذا النوع من المخاطر ما يلي :

✓ يعبر هذا النوع من المخاطر عن إمكانية قابلية رصيد حساب أو معاملة ما أو مجموعة من أرصدة الحسابات أو المعاملات للتلاعب والتزوير والذي يعد وفقا لمفهوم الأهمية النسبية ماديا بدرجة تؤثر في الحكم الشخصي للشخص المعتاد الذي يستخدم القوائم المالية .

✓ إمكانية تعرض القوائم المالية للتلاعب والتزوير المادي بغض النظر عن وجود أو مدى فاعلية نظام الرقابة الداخلية، وذلك على اعتبار أنه قد تتوفر العديد من العوامل التي تجعل تلك القوائم عرضة للتلاعب والتزوير وتوفر بيئة لأنّ تتأصل أو تلازم الأخطاء والغش في القوائم المالية.

✓ هذا النوع من المخاطر لا يسببه أو يتحكم به مدققو الحسابات، وإنما فقط عليهم تقدير درجة هذه المخاطر ومحاولة تخفيض تأثيرها.

2. مخاطر الرقابة : تمثل مخاطر الرقابة في كيفية اعداد نظام الرقابة الداخلية ، فهذه المخاطر لا تقف عند مراقب الحسابات فنظام الرقابة الداخلية هو من تقوم بإعداده المؤسسة أو الشركة إلّا انا المراقب يقوم بفحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية وفاعليته في التقليل من الأخطاء واكتشافها.

3. وتعتبر هذه المخاطر دالة لفاعلية إجراءات الرقابة الداخلية، حيث أنه كلما كانت الرقابة الداخلية أكثر فاعلية كان هناك احتمال عدم وجود أخطاء وأن معامل الخطر الذي يمكن تحديده للمخاطر الرقابية أقل، ونظر لطبيعة التغيرات والتحديثات والحدود اللازمة لأي نظام رقابة داخلية فإنه لا مفر من وجود هذه المخاطر. ويتوقف تقدير المدقق لهذا النوع من المخاطر على قيامه باختبارات مدى الالتزام بنظام الرقابة الداخلية الخاص بالمؤسسة محل التدقيق، وفي حالة عدم وجود تقييم لنظام الرقابة الداخلية داخل المؤسسة، يفترض المدقق الخارجي أن مخاطر الرقابة مرتفعة، كما تجدر الإشارة إلى أن كل من مخاطر الرقابة ومخاطر الالتزام مرتبطة بالمؤسسة محل التدقيق.

4. مخاطر الاكتشاف : على الرغم من المخاطر الملازمة ومخاطر الرقابة، فإن ممارسة التدقيق تشمل أيضا مخاطر الاكتشاف التي تنتج عن إجراءات تدقيق كافية أو غير كافية، وقد تشمل اختبارات بعض المعاملات التي تستند إلى عينات عشوائية، يشير خطر الاكتشاف الى احتمال وجود أخطاء لا يستطيع المدققون الكشف عنها من خلال الإجراءات التحليلية فعليهم اختبار تفصيلي بشكل إضافي وذلك من التمكن في تحديدها، كما لخطر الاكتشاف تأثير على عدم فعالية نظام الرقابة الداخلية وعرفت على انها "مخاطر متعلقة بوجود أخطاء جوهرية في القوائم المالية محل التدقيق، وعدم قدرة المدقق الخارجي على اكتشافها" ويعتبر هذا النوع من المخاطر دالة لفعالية إجراءات التدقيق وكيفية تطبيقها من طرف المدقق الخارجي، وهي تنشأ عادة عن عدم قدرة المدقق على فحص كل فئات المعاملات وأرصدة الحسابات أو الإفصاح عنها، بالإضافة إلى حالة عدم التأكد التي تنشأ من أن المدقق قد حدد إجراءات التدقيق بشكل غير مناسب، أو أنه أساء تطبيق هذه الإجراءات، أو أنه أساء تفسير نتائج التدقيق.

اما مكونات مخاطر التدقيق فقد كان هناك إجماع بين الهيئات المهنية والاختصاصيين بأن لمخاطر التدقيق ثلاث مكونات رئيسة نص عليها كل من المعيار المرقم (400) الصادر عن (IFAC) والمعيار المرقم (300) الصادر عن (ICAEW) وهي كالاتي: (الغرباوي و الحجامي، 2021، ص491-493)

1. **المخاطر الضمنية او المتأصلة** : فقد عرفتها الكثير من الهيئات والمنظمات المهنية وأصحاب الاختصاص بصيغ عدة لكنها تحمل نفس المضمون و لا تختلف في الجوهر، فقد عرفت على أنّها " قياس لتقدير مراقب الحسابات لاحتمال وجود أخطاء جوهرية في البيانات بسبب الغش قبل أخذ اجراءات الرقابة الداخلية بعين الاعتبار" وتقسم على نوعين فرعيين وهما كالاتي :

✓ المخاطر الناتجة عن الظروف : إن هذا النوع من المخاطر ناتج من ظروف خارجة عن سيطرة المؤسسة و لا تستطيع المؤسسة التحكم بها مثل التغير في ظروف الأعمال والعوامل الاقتصادية والتعليمات الحكومية الجديدة ولا يمكن السيطرة عليها في حال تم وضع نظام فعال للرقابة المحاسبية.

✓ المخاطر الناتجة عن الخصائص : ينتج هذا النوع من المخاطر بسبب رصيد حساب معين أو طبيعة حساب معين و أن هذا النوع يمكن السيطرة عليه في حال تم وضع نظام فعال للرقابة المحاسبية.

2. **مخاطر الرقابة :** عرف معهد المحاسبين القانونيين الامريكيين (AICPA) مخاطر الرقابة في معيار التدقيق رقم (323) بأنه "الخطر الناتج عن حدوث تحريف في احد الأرصدة أو في نوع معين من المعاملات، والذي يكون مادياً أذا اجتمع مع تحريفات في أرصدة أو في نوع أخر من المعاملات والذي لا يتم منعه أو اكتشافه في الوقت المناسب بواسطة الرقابة الداخلية للمؤسسة". وعرفت ايضاً بأنها " قياس لتقدير مراقب الحسابات لاحتمال اكتشاف الاخطاء التي تتجاوز الحد المقبول في مجموعة معينة من البيانات في الوقت المناسب من قبل نظام الرقابة

الداخلية".

3. **مخاطر عدم الاكتشاف :** عرفت وفقاً للمعيار رقم(47) الصادر عن(AICPA) " هي الخطر المتمثل في أن تؤدي إجراءات التدقيق، بالمدقق لي نتيجة مفادها عدم وجود تلاعب وتزوير في احد الأرصدة أو في نوع من المعاملات، وفي الوقت الذي يكون فيه هذا التلاعب و التزوير موجوداً بالفعل ويكون مادياً أذا اجتمع مع تلاعب وتزوير في أرصدة أخرى أو في أنواع أخرى من المعاملات". كما عرف ايضاً " هو الخطر الناتج عن فشل الإجراءات الأساسية لمراجع الحسابات في اكتشاف التحريفات في رصيد ما و الذي يمكن ان يكون جوهرياً في حد ذاته. وتتألف مخاطر الاكتشاف من نوعين رئيسين هما كالاتي:

✓ خطر الفحص التحليلي : هو الخطر الناتج عن فشل الاجراءات التحليلية من كشف الأخطاء الجوهرية في حساب معين أو مجموعة من العمليات التي لم تكتشف من قبل نظام الرقابة الداخلية المطبقة من قبل العميل.

✓ خطر اختبار التفاصيل : هو الخطر الناتج عن فشل اختبارات التفاصيل من كشف الاخطاء الجوهرية في حساب معين او مجموعة من العمليات التي لم تستطع الإجراءات التحليلية اكتشافه

ويرى الباحثان أن الأنواع والمكونات متشابها ومكررة وسبب اخذ ذلك بنظر الاعتبار هو أن تكون جميع التسميات حاضرة فيما يخص التدقيق المستند إلى المخاطر فقد تذكر حالة في المكونات لا توجد في الانواع والعكس كذلك والاخذ كان على سبيل الحصر لجميع الحالات المتعلقة بالمخاطر.

خامساً : تقدير التدقيق المستند على المخاطر : بعد تناول الانواع والمكونات كان لابد العروج إلى سؤال يتبادر إلى الاذهان وهو كيف يتم تقدير تلك الأنواع من المخاطر ؟ وهل هي متلازمة لمراحل التدقيق المعروفة ؟ هناك سلسلة من الخطوات يقوم بها المدقق لتقدير مخاطر التدقيق وهي كالاتي : (كاظم، 2024، ص518)

1. تحديد المستوى المخطط للخطر الكلي للتدقيق (المستوى المقبول).
2. تحديد فقرات وأرصدة القوائم المالية المراد إخضاعها للتدقيق (تحديد المجتمع التدقيقي).
3. تحديد مخاطر الاكتشاف لكل رصيد أو فقرة من فقرات القوائم المالية من خلال:

✓ تحديد مستوى المخاطر لكل فقرة (المستوى المقبول).

✓ تقدير المخاطر الموروثة لكل فقرة.

✓ تقدير مخاطر الرقابة لكل فقرة.

✓ استخدام الأنموذج الرياضي للمخاطر في التدقيق لتحديد المستوى المسموح به (المستوى المخطط) لمخاطر الاكتشاف .

ويتم تقدير تلك المخاطر بأنواعها المختلفة من خلال مراحل التدقيق وأن تقدير مخاطر التدقيق كما يرى (كريم، 2024، ص70-71) هو تقدير احتمالي يستند إلى الحكم الشخصي بدرجة كبيرة للمدقق ومقدرته وكفاءته في تشخيص العوامل المؤثرة فيها والمسببات المنشئة لها، ولهذا فان تقدير مخاطر التدقيق لا يرقى إلى مستوى تحديد التدقيق لها، إذ في معظم الأحيان يجد المدقق أنه من الصعوبة بإمكان تحديد التدقيق لقيمة مخاطر التدقيق، لعدم توفر الدليل الموضوعي وأكد مجلس معايير التدقيق الدولية على ضرورة قيام المدقق الخارجي بالحصول على فهم كاف للنظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية لغرض تخطيط عملية التدقيق وتطوير طريقة فعالة لتنفيذها وعلى المدقق استخدام اجتهاده المهني لتقدير مخاطر

التدقيق، وتعميم إجراءات التدقيق للتأكد من أنها خفضت لأدنى مستوى مقبول ثم يضيف ذات الباحث المراحل التالية :

أ- **تحديد مخاطر التدقيق المخططة الكلية (تحديد المستوى المقبول)** : تعرف مخاطر التدقيق المخططة أو كما تسمى أحيانا بمخاطر التدقيق المقبولة بأنها " قياس لكيفية استعداد المدقق لقبول احتمال أن يكون بالقوائم المالية تحريف جوهري بعد انتهاء عملية التدقيق والوصول إلى رأي غير متحفظ" فهو عبارة عن تحديد شخصي للخطر الذي يكون المدقق على استعداد لقبوله في أن القوائم المالية تفتقد التمثيل العادل بعد اكتمال عملية التدقيق وإصدار رأي غير متحفظ وعندما يقرر المدقق مخاطر التدقيق عند اقل مستوى مقبول للخطر فهذا يعني أن المدقق يرغب في أن يكون أكثر تأكد من أن القوائم المالية غير محرفة جوهريا ويترتب على ذلك التأكد الكامل يحدث عندما يكون الخطر صفر في حين أنه عندما يكون الخطر(1..%) فهذه تكون حالة عدم التأكد الكامل، ولاشك أن حالة التأكد الكامل (الخطر صفرا) لدقة وصحة القوائم المالية مسألة غير اقتصادية من الناحية العملية، وهو ما يعني أن المدقق لا يمكنه إعطاء ضمان بان القوائم المالية خالية تماما من الأخطاء والتحريفات الجوهرية أما أهم العوامل التي تؤثر على تقدير المدقق الخارجي في تحديد مستوى المخاطر المخططة المقبولة هي : -

- ✓ مدى اعتماد المستخدمين الخارجيين على القوائم المالية محل التدقيق.
- ✓ احتمال مواجهة الشركة لصعوبات مالية بعد إصدار تقرير التدقيق .

ب- **تقدير المخاطر الضمنية لكل رصيد:** قبل أن يقوم المدقق بتقدير مخاطر التدقيق الضمنية عليه أولا أن يتعرف على العوامل المؤثرة في وجودها أو المنشئة لها، ومن ثم يقرر بعد ذلك درجة المخاطر الضمنية المصاحبة لكل رصيد حساب وقد اشار مجلس معايير التدقيق الدولية في الفقرات (11-12) من المعيار الدولي رقم (4) الى انه لتقدير المخاطر الضمنية يجب على المدقق استخدام حكمه المهني لتقييم العديد من العوامل فهناك عوامل خاصة بالنسبة لمستوى القوائم المالية وتتمثل بـ(خبرة الإدارة وتأهيلها العلمي والتغيرات في الإدارة ، استقامة الادارة ، الضغوط غير العادية على الادارة ، طبيعة نشاط الشركة ، العوامل المؤثرة على الصناعة التي تعمل فيها الشركة) وعوامل اخرى خاصة لمستوى مجموعة العمليات والارصدة وتتمثل بـ(احتمال تعرض حسابات القوائم المالية للانحرافات، تعقد المعاملات الأساسية والإحداث الأخرى والتي ربما تتطلب استخدام عمل خبير ، درجة الحكم الشخصي في تحديد أرصدة الحسابات ، تعرض الأصول للفقد أو سوء الاستخدام ، استكمال المعاملات المعقدة وغير العادية بصورة مناسبة أو قرب نهاية السنة ، المعاملات التي لا تخضع للعمليات العادية) .

علما أن هذه العوامل قد يكون لها تأثير على حساب واحد أو على مجموعة من الحسابات فمثلا عدم نزاهة الإدارة قد يكون لها تأثير على اغلب حسابات البيانات المالية في حين مدى استخدام الحكم الشخصي في تحديد أرصدة الحسابات يكون تأثيرها على بعض أرصدة الحسابات كمخزون بضاعة أخر المدة. بعد دراسة العوامل المؤثرة في وجودها يتم تقدير المخاطر الضمنية وعلى الرغم من أن الجهات المهنية لم تضع معايير أو تعليمات عن كيفية التوصل للمخاطر الضمنية، إلا أن البعض يرى أن المدققين يميلون إلى تحديد المخاطر الضمنية بنسبة تزيد عن(5.%) وربما في بعض الحالات يتم تحديده بنسبة(1..%) عندما يوجد احتمال مناسب لوقوع تحريفات جوهرية وعلى سبيل المثال بفرض أنه عند تدقيق المخزون لاحظ المدقق أنه يوجد عدد كبير من التحريفات تم اكتشافها في السنة السابقة، وأيضا يوجد انخفاض في معدل دوران المخزون هذا العام، لذلك سيضع المدقق الخطر الضمني لهذا الحساب عند مستوى مرتفع نسبيا.

ت- تقدير مخاطر الرقابة لكل رصيد: أشار المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين في تقريره رقم (55) أن تقدير مخاطر الرقابة هو بالأساس عبارة عن تقييم مدى فعالية وسياسات وإجراءات هيكل الرقابة الداخلية للمؤسسة في منع واكتشاف التحريفات الجوهرية التي قد توجد في القوائم المالية، إذا فان خطر الرقابة يحدث أما نتيجة وجود نظام رقابة داخلية مصمم بشكل غير فعال أو نقص الالتزام بالنظام المصمم بصورة دقيقة ، وعليه يجب دراسة وفهم نظام الرقابة الداخلية بصورة صحيحة لتقدير مخاطر الرقابة .

المبحث الثاني : دور الهيكل التنظيمي

يجب ان يحقق الهيكل التنظيمي لأي مؤسسة الغاية التي اوجد من اجلها فهو يضمن توزيع المسؤوليات والصلاحيات بين الموظفين ويحقق انسيابية العمل في تلك المؤسسة وقد يمكن ان نطلق على الهيكل التنظيمي مصطلح خارطة الطريق فهو تمثيل مرئي للأهداف والخطوات اللازمة لتحقيقها فهو يقدم نظرة عامة رفيعة المستوى لكافة الإجراءات التي تقوم بها المؤسسة بل أن البعض اطلق عليه المفتاح في صنع القرار داخل المؤسسة ، ولغرض تسليط الضوء على هذا المبحث فقد تناولنا الاتي :

اولاً : مفهوم وفوائد الهيكل التنظيمي : تتعدد المفاهيم التي تناولها الباحثين لتشخيص الهيكل التنظيمي ووصفه الوصف الدقيق إذ يروا (العالية وفاطمة، 2023، ص5) بأن مفهوم الهيكل التنظيمي مفهوم واسع ليشمل العواطف والانفعالات فهو" وسيلة هادفة لمساعدة المؤسسة على تحقيق أهدافها بكفاءة وفعالية، من خلال المساعدة في تنفيذ الخطط واتخاذ القرارات وتحيد أدوار الأفراد وتحقيق الانسجام بين مختلف الوحدات وتفادي التداخل والازدواجية وغيرها ومن جهة أخرى فإن للهيكل التنظيمي تأثير كبير على سلوك الأفراد والجماعات في المؤسسات، إن تقسيم العمل والتخصص يتضمن إسناد مهام وواجبات محددة للفرد، ويترتب عليه التفاعل والتعامل مع الآخرين داخل وخارج المؤسسة وقد ينشأ عن هذه العلاقات مشاعر الصداقة والود والتعاون والرضا، وقد تسبب له العزلة والغربة والقلق والتوتر كما أن جماعات العمل التي يعمل الفرد معها قد تكون كبيرة أو قليلة العدد وقد تضم أفراد يقومون بأعمال متجانسة أو متباينة وهذا يؤثر على درجة تماسك الجماعة ومدى تفاعلات والاتصالات فيما بينها ".وقد اعطى (الاعرج وابو سرحان ، 2023، ص859) مفهوماً اجرائياً للهيكل بانه " الاطار المادي الذي يصور الدوائر والاقسام المختلفة ويكون شاملاً للمؤسسة ويعطي الحق لفئة من الاشخاص على ان يقوموا بإصدار مجموعة من الاوامر لأشخاص اخرين لإرشادهم نحو تحقيق الاهداف المطلوبة بالكفاءة والفاعلية " . و أشار (نمور، 2021، ص155) بأن الهيكل التنظيمي يُعد أداة تعمل على تحقيق الأهداف التي تسعى اليها المؤسسات، فمن خلاله يمكن تحقيق مجموعة من الفوائد أهمها: تركيز الجهود لربط النشاطات بالأهداف المنشودة، وتوضيح كيفية تدفق العمل وتسهيله، وتجنب الازدواجية بين العمليات والنشاطات الإدارية المختلفة، وتحديد أدوار الأفراد العاملين في المؤسسة، وكذلك تقليل ضغوط العمل والتعارض في المهمات من ناحية وتنسيق الجهود والاستغلال الأمثل للموارد المتاحة، سواءً كانت مالية أم بشرية، مما يؤدي الى زيادة قدرة المؤسسة على تنفيذ أهدافها بسهولة ويسر. وتنظيم العائد فيها، بالإضافة الى تحقيق المواءمة بين حاجات العامل وحاجات المنظمة من ناحية أخرى. كما يساهم في زيادة قدرة المؤسسات على التعامل مع المتغيرات الداخلية والخارجية التي قد تتعرض لها المنظمة ويساعد على تجنب اختناق العمل.

ثانياً : أهمية الهيكل التنظيمي : مما لا شك فيه أن الهياكل التنظيمية مهمة جدا لمختلف انواع المؤسسات الكبيرة والمتوسطة والصغيرة وقد تناول العديد من الباحثين هذه الاهمية اذ يرى احد الباحثين ان الاهمية تتمثل بالاتي: (الغاير، 2023، ص 16).

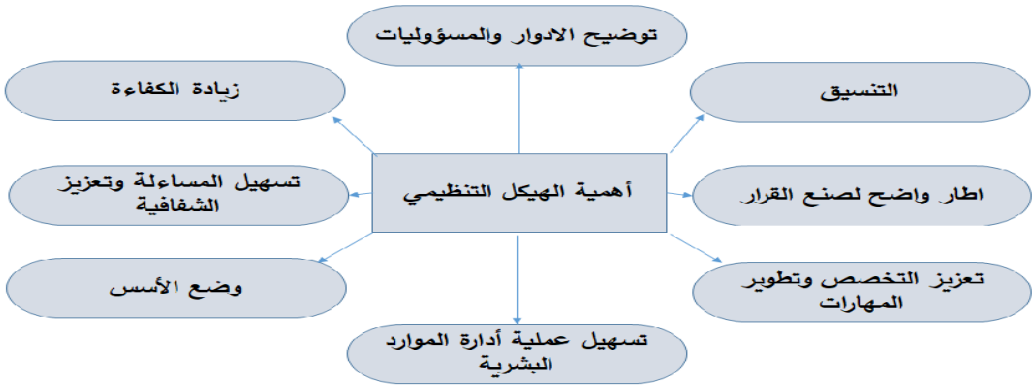
1. الهيكل التنظيمي يحقق الأهداف ويسهل ويساعد في تنفيذ خطط المؤسسة وبرامجها .
2. يحدد الوظائف والواجبات لتنظيم أداء الأفراد ولتنفيذ مهامهم.
3. هو الأداء لتنسيق الفعاليات وممارسة السلطات من خلال المستويات الإدارية.
4. وجد لتقليل التأثيرات الفردية والتصرفات الشخصية من العمليات الرقابية.
5. لمواجهة الغموض والتعقيد في بيئة العمل ويحدد الفروقات بين المؤسسات.
6. له تأثير على سلوك واتجاهات العاملين ويحدد اتجاهاتهم.

بينما أشار اخرون الى أهمية الهيكل التنظيمي بما يلي: (عسليه و ديوب، 2024، ص9).

1. يساعد الهيكل التنظيمي في تحديد الصلاحيات والمسؤوليات.
2. يضمن الهيكل التنظيمي للمنظمة كفاءة وفاعلية النشاطات وفقاً للأهداف المرسومة.
3. تحديد الوسائل اللازمة للإشراف على العمل.
4. يسمح بتدفق البيانات والمعلومات بطريقة تجعل اتخاذ القرارات أكثر فاعلية.
5. يمنع الازدواجية والتداخل بين مختلف الأنشطة التنظيمية.
6. يساعد على تحقيق الاستجابة الفاعلة للتغيرات الداخلية والخارجية.
7. يجعل من عملية تنفيذ الخطط أكثر فاعلية من خلال تحديد الأنشطة والعمل على تحقيق الاستخدام الأمثل للموارد.
8. يسهم في تحديد أدوار وواجبات الأفراد وفقاً للإجراءات والمعايير المعمول بيا.
9. يسهم في تحقيق الانسجام بين الوحدات الإدارية وتجنّب اختناقات العمل.
10. يربط مهام الأفراد والجماعات بما يضمن تحقيق الأهداف التنظيمية.

ويرى الباحثان ان الهيكل التنظيمي في الوحدات الحكومية يلعب دوراً حيوياً في تحقيق الفعالية والكفاءة في تقديم الخدمات وتحقيق الأهداف الاستراتيجية من خلال توضيح الأدوار والمسؤوليات لكل فرد في الوحدة الحكومية، ويقلل من التضارب في المهام ويحسن من توزيع العمل ويسهل عملية التنسيق بين الأقسام المختلفة مما يعزز من التواصل الداخلي ويضمن أن جميع الأفراد يعملون نحو نفس الأهداف، ويعمل ايضاً على زيادة الكفاءة من خلال تنظيم الأفراد والموارد بطريقة منظمة وفعالة ، ويساهم الهيكل التنظيمي في تحديد المسؤوليات بوضوح، مما يسهل عملية المساءلة ويعزز من الشفافية داخل الوحدة الحكومية ، كما يساعد الهيكل التنظيمي على وضع الأسس التي تمكن الوحدات الحكومية من تحقيق أهدافها الاستراتيجية من خلال تنظيم الموارد وتوجيه الجهود بطريقة منهجية ويوفر الهيكل التنظيمي إطاراً واضحاً لصنع القرار، اذ يمكن تحديد من هم الأفراد المخولون باتخاذ قرارات معينة وما هي الإجراءات التي يجب اتباعها ومن خلال تحديد وحدات وأقسام متخصصة، ويعزز التخصص وتطوير المهارات لدى العاملين في مجالاتهم المحددة، مما يؤدي إلى تحسين جودة الخدمات المقدمة. وأخيراً يسهل الهيكل التنظيمي عملية إدارة الموارد البشرية من خلال تحديد مسارات التوظيف والترقية والتدريب، مما يساعد في تطوير كادر مؤهل ومتحفز فهو في المجمل يعد عنصراً أساسياً لتحقيق الأداء الفعّال والوصول إلى الأهداف المرجوة في الوحدات الحكومية.

الشكل(1): يوضح أهمية الهياكل التنظيمية



المصدر : من اعداد الباحثان

ثالثاً : مواصفات وخصائص الهياكل التنظيمية: من منطلق أنّ الهدف الأساس للوظيفة التنظيمية هو تسهيل وتيسير مهمة الإدارة، التي مهامها تحقيق الأهداف، لذلك وجب أن تتوفر في الهيكل التنظيمي لأي مؤسسة كانت مجموعة من المواصفات لتتمكن من القول إنه هيكل تنظيمي جيد، ومن بين هذه المواصفات ما يلي : (رحاحلة و مزهزدي، 2022، ص44-45)

1. مراعاة طبيعة التنظيم ونشاطاته على مستوى المؤسسة من خلال ضرورة المحافظة على شبكة وخطوط الاتصالات الملائمة على مستوياتها.
2. الاستفادة من التخصص من خلال تحديد مجموعة الأنشطة الرئيسة والفرعية والثانوية ومراعات توزيعها والتميز بينها، بحيث تكون النشاطات الرئيسة في قمة الهرم الإداري، ووضع النشاطات الأخرى بما يتلاءم مع موقع المستويات الإدارية الأخرى.
3. مراعاة الظروف البيئية والمرونة، حيث يجب أن يتمتع بدرجة كبيرة منها لمواكبة المتغيرات والمستجدات المحيطة.
4. عدم الاسراف وذلك من خلال تقسيم المهام الإدارية في شتى المستويات، حيث يتم المراعات في توزيع الموارد بكفاءة وفعالية لخفض التكاليف وتنمية القدرات والمهارات للأفراد العاملين.
5. توافر مبدأ التفويض السليم في الهيكل التنظيمي لتضمن المؤسسة استمراريتها وبقاءها ومواكبة التغييرات الحاصلة.
6. تحقيق الأهداف بأقل تكلفة ممكنة.
7. توفر مبدأ التوازن التنظيمي يضمن تحقيق العلاقات المتوازنة بين الصلاحيات والمسؤوليات الممنوحة للفرد وكذلك التوازن في نطاق الإشراف وخطوط الاتصال واعتماد مبدأ وحدة الأوامر الصادرة من المستويات الإدارية المختلفة.

واشار(عرفة و دريد،2021، ص38) ان الهيكل التنظيمي يوضح خطوط السلطة والمسؤولية بدقة، فيعتبر التميز من خلاله عن قدرة الإطار الهيكلي للمنظمة على ربط أجزائها وتحديد مستوى العقلانية بين مختلف المستويات والإطار الإداري مما يؤدي إلى تحقيق درجة عالية من التطابق بين هيكلها التنظيمي وأهدافها، كما تساهم في إيجاد بيئة عمل مناسبة، مما يحقق الانسجام بين مختلف الوحدات والأنشطة، كما له القدرة على تحديد العلاقات بين الأعمال والمراكز والأقسام ويتميز الهيكل التنظيمي بمجموعة من الخصائص منها:

1. يسهل عملية المشاركة في اتخاذ القرارات المبنية على حقائق والمعلومات الدقيقة.
2. يساعد على الاستخدام الأمثل للموارد والتجهيزات والمعدات المختلفة.

3. التنسيق بين مختلف الأنشطة والعمليات والمستويات.
4. يساعد على تدرب الأفراد لزيادة خبراتهم وقدراتهم الإدارية.
5. توفير كوادر بشرية ذات كفاء متميزة.

ويرى الباحثان بأن الهيكل التنظيمي في المديرية عينة البحث له خصائص مميزة تجعله مناسبًا للمهام والوظائف الحكومية الموكلة لها وتشمل اهمها :

1. الهرمية:إذ يتم توزيع السلطة والمسؤوليات من الأعلى إلى الأسفل وهذا يساعد في وضوح التسلسل القيادي ومسؤوليات كل مستوى إداري .
2. الرسمية: إذ يعزز الامتثال للقوانين ويضمن المعاملة المتساوية لجميع الموظفين والمواطنين.
3. المركزية: إذ غالباً ما تكون الوحدات الحكومية مركزية في اتخاذ القرارات .
4. التخصص: إذ يتم تقسيم العمل إلى وظائف أو أقسام تخصصية.
5. المساءلة: إذ يكون الموظفون مسؤولين أمام مديريهم والجهات الرقابية والمواطنين عن تنفيذ المهام والالتزام بالقوانين واللوائح .
6. الشفافية: إذ تعتبر من الخصائص الهامة في الهيكل التنظيمي للوحدات الحكومية.
7. الاستجابة للسياسات العامة: يتم تصميم الهياكل التنظيمية الحكومية لتكون قادرة على تنفيذ السياسات العامة وتلبية الاحتياجات .

رابعاً : انواع الهياكل التنظيمية: أشار كثير من الباحثين الى ان الهيكل التنظيمي يمثل الخطوط الرسمية لانسياب العلاقات والسلطات داخل المؤسسة، وهو نظام يحدد في إطاره أوجه نشاط المؤسسة والعلاقات الرسمية بين وحداتها التنظيمية وخطوط الاتصال والسلطة ونحوها، إذ يعد وسيلة لتحقيق أهداف المؤسسة وسوف يتم الاقتصار على الأنواع التالية كونها الأكثر شيوعا في المؤسسات وفيما يلي توضيح لكل نوع من هذه الأنواع : (الزبيدي و أخرون، 2018 ص 223-224)

1. **الهيكل التنفيذي :** يتركز مفهومه بأنه مبني على السلطة المركزية الموجودة في أعلى قمة المؤسسة وفي هذا الهيكل يكون رئيس واحد يتولى اتخاذ القرارات واصدار الأوامر إلى المرؤوسين المباشرين ثم تتدرج السلطة بطريقة منظمة من مستوى إلى آخر. ويمتاز هذا النوع من الهياكل بالوضوح والبساطة وتسير السلطة فيه من الأعلى إلى الأسفل. أما أهم ما يعاب عليه فهو يهمل مبدأ التخصص والفصل بين السلطات، ويتعذر به تحقيق التعاون والتنسيق بين الإدارات المختلفة.

2. **الهيكل الوظيفي :** ينبثق مفهوم الهيكل الوظيفي من قاعدة أنّ الأعمال يجب أن تخضع إلى التخصص وتقسيم العمل ، وأن التخصص هو الفكرة الأساسية في تنفيذ الأعمال أن أهم ما يميّز الهيكل الوظيفي هو الإفادة من مبدأ التخصص داخل الأقسام والإدارات الوظيفية وامكانية الحصول على طبقة من الموظفين المدربين على تأدية المهام والأعمال، إضافة إلى ذلك سهولة الرقابة والإشراف على الأعمال ، أما ما يعاب على الهيكل الوظيفي صعوبة فرض النظام في المستويات الدنيا من التنظيم، وكذلك عدم وضوح السلطة والمسؤولية نتيجة تداخل نطاق إشراف الفنيين والتنفيذيين .

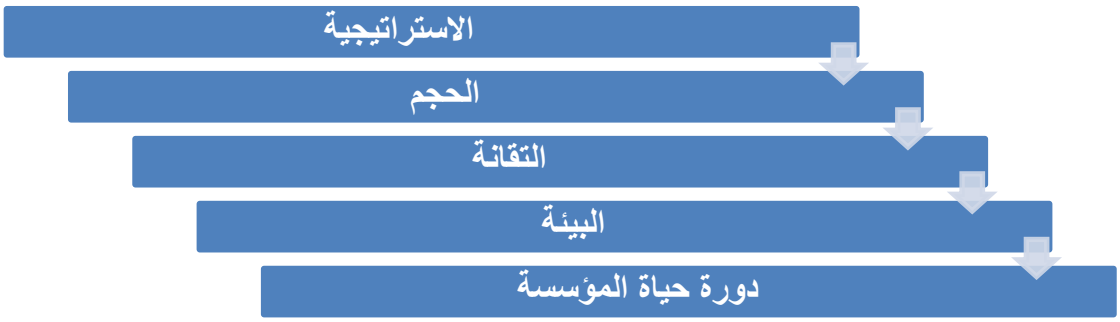
3. **الهيكل الاستشاري:** يجمع مفهوم الهيكل الاستشاري بين مزايا الهيكل التنفيذي والوظيفي فمن ناحية الهيكل التنفيذي فإنه يركز على المسؤولية والسلطة الموحدة التي تستخدم في توجيه الأعمال،أما من ناحية الهيكل الوظيفي فيركز على مبدأ التخصص أما أهم مزاياه فمحدودية السلطة، والإفادة من

مبدأ التخصص فيما يعاب على هذا المدخل الاحتكاك بين طبقة الإداريين والفنيين ، وصعوبة تحديد مجال ومدى السلطة في الاستعانة بخبرة الفنيين الاستشاريين من قبل التنفيذيين.

خامساً : العوامل المؤثرة في تكوين الهياكل التنظيمية : الهيكل التنظيمي ليس قالباً جامداً لا يقبل التبديل أو التغيير، وليس هو شكل ثابت يرسم لمرة واحدة بل هو مرآة عاكسة لمجموعة من العوامل يتحدد من خلالها طوله وحجمه وتمايزه ومستوى المركزية والرسمية والتعقيد التي يعمل ضمنها ، وهذه العوامل المؤثرة هي كالاتي : (البرغوثي، 2018، ص16-18)

1. **الاستراتيجية :** ان التغير في بعض العوامل والظروف البيئة وتكرار حدوثها، يتطلب اجراء التغييرات في استراتيجية المؤسسة، وهذه التغييرات قد لا تتناسب مع الهيكل التنظيمي الموجود بالفعل ، مما يتوجب على الإدارة تطوير وتعديل الهيكل التنظيمي لكي يساعد المؤسسة في تنفيذ الاستراتيجية الجديدة والعمل على إنجاحها.
2. **الحجم :** وجد ضمن سياق تأثير حجم المؤسسة على خصائصها بأن هناك تأثيراً واضحاً لحجم المؤسسة على هيكلها التنظيمي وبشكل جوهري، فكلما ازداد عدد العاملين في المؤسسة ادى الى المزيد من التخصص والتمايز الأفقي، وللقيام بعملية التنسيق فإننا بحاجة الى مديرين أكثر، مما يزيد من التمايز العمودي أيضاً زيادة عدد المستويات الادارية.
3. **التقانة :** تمثل التقانة الوسائل والأنشطة والمعرفة المستخدمة في تحويل المدخلات إلى بيانات اذ أن التقانة المستخدمة هي التي تحدد درجة الاستقلالية التي يتمتع بها العاملون، و أن تقانات العمليات المستمرة تسمح باستقلالية عالية للعاملين.
4. **البيئة :** وتشير الى مدى التغيرات التي تحدث في البيئة المحيطة بالمؤسسة العامة ومدى تعقد هذه البيئة وانعكاسها على المؤسسة العامة ومن ثم اختيار الهيكل التنظيمي المناسب.
5. **دورة حياة المؤسسة :** تمر المؤسسة في دورة تطورها بعدة مراحل فقد تبدأ صغيرة ثم تنضج، تكبر بعد ذلك وتتغير طبقاً لدرجة نموها، وهذا الامر يتطلب دائما العودة إلى الهيكل التنظيمي لإجراء التعديلات التي تواكب المرحلة .

الشكل رقم(2): العوامل المؤثرة في تكوين الهيكل التنظيمي.



المصدر : من أعداد الباحثان

المحور الثاني (الجانب التطبيقي)

مديرية التدقيق والرقابة الداخلية في محافظة نينوى

من المديريات المستحدثة في العراق والتي حاولت ان تعطي للرقابة الداخلية استقلالاً اكبر هي مديرية التدقيق والرقابة الداخلية ، اذ قررت الحكومة العراقية تأليف مديرية بمسمى(مديرية التدقيق والرقابة الداخلية) في دواوين الوزارات والجهات غير المرتبطة بوزارة والمحافظات كافة ترتبط بالوزير المختص أو رئيس الجهة غير مرتبطة بوزارة أو المحافظ ، وتضمن القرار أن ترتبط أقسام الدقيق والرقابة الداخلية في الدوائر التابعة للوزارة أو الجهة غير المرتبطة بوزارة بمديرية التدقيق والرقابة الداخلية مع توسيع نطاق عمل هذه المديريات وأقسام التدقيق والرقابة الداخلية المرتبطة بها ولذلك ولأهمية نظم الرقابة الداخلية وما تضم من مخاطر التدقيق كان لا بد من دراسة الهيكل التنظيمي الخاص بها دراسة جيدة وان يصمم بطريقة يلبي بها متطلبات قيام التدقيق المستند على المخاطر بأفضل وجه .ولغرض تسليط الضوء على هذا المبحث فقد تناولنا الاتي :

اولاً : الية عمل المديرية وضرورة بناء هيكل تنظيمي قوي : ناقش قرار الامانة العامة لمجلس الوزراء ذي العدد 10103 في 2024/2/27 أليات عمل هذه المديريات وخولها بالصلاحيات الآتية :

1. تشمل رقابة المديرية وتدقيقها لأوجه الانشطة جميعها ولها حق الاطلاع والحصول على الوثائق والسجلات كافة والمعاملات والمعلومات والأوامر والمحررات الرسمية والعادية ذات العلاقة بمهمات الرقابة ولا يحق للجهات الخاضعة لرقابتها الامتناع عن تزويدها بذلك وتكون رقابتها شاملة سابقة ومواكبة ولاحقة .
2. مراجعة الأعمال والحسابات والنشاطات وتدقيقها، لضمان النزاهة والشفافية والكفاءة.
3. تلقي الشكاوى والإخباريات المتعلقة بالأعمال المخالفة للقوانين والأنظمة والتعليمات واخذ الاجراءات اللازمة بشأنها وفقاً للقانون.
4. الكشف عن المخالفات التي تقع من الموظفين أو المكلفين بخدمة عامة في أثناء تأديتهم واجباتهم الوظيفية أو بسببها والعمل على منع وقوعها.
5. الاسهام في اجراء التحقيق الاداري، وللوزير أو رئيس الجهة غير المرتبطة بوزارة والمحافظ تخويل مدير المديرية صلاحية تأليف اللجان التحقيقية وفق القانون.
6. اجراء التدقيق المستندي والميداني من خلال الزيارات التفتيشية لمواقع العمل جميعها دون استثناء ولها حق الحصول على السجلات والوثائق جميعها والبيانات والمعلومات والمحررات الرسمية والعادية اللازمة لأعمال التدقيق .
7. القيام بالزيارات التفتيشية للجهات الخاضعة للرقابة .
8. تقديم المقترحات والتوصيات الملائمة المتعلقة بتطوير البرامج والسياسات والاجراءات.
9. القيام بأي اجراء يسهم في منع الفساد والوقاية منه.

ويرى الباحثان ان هذه الصلاحيات والمهام تتطلب تصميم هيكل تنظيمي قوي يجب ان يضم جانبين مهمين وهما كالاتي :

- ✓ وحدات متخصصة : إنشاء وحدات متخصصة ضمن المديرية لكل مجال رقابي (مالي، إداري، قانوني، فني، تقني) .
- ✓ توزيع المهام: توزيع المهام بشكل واضح بين الأقسام والشعب والوحدات لضمان الشمولية وعدم التداخل في العمل

ثانياً : الهيكل التنظيمي للمديرية والتدقيق المستند الى المخاطر : كما اشرنا ان الهيكل يجب ان ينشى وحدات متخصصة والجميع يخدم المجال الرقابي فتلبية متطلبات التدقيق بكافة جوانبه يجب ان تكون من الاولويات التي يعتني بها الهيكل وكذا الحال عندما يكون هناك ادارة للتدقيق الداخلي ضمن عمل المديرية ككل ، فالتدقيق الداخلي سيأخذ ثلاث جوانب ضمن

عمله المنصوص عليه في الهيكل التنظيمي والذي يتعلق بالتدقيق المستند الى المخاطر ولقد أشار معهد المدققين الداخليين الى ذلك من خلال الاتي : (بو غازي و أخرون، 2020، ص250-251).

1. **دور التدقيق الداخلي في تحديد إدارة المخاطر :** تعتبر الإدارة المسؤولة الأولى عن عملية إدارة المخاطر، اذ تقوم في البداية بتحديد المجالات التي من الممكن أن تتعرض للمخاطر، وكذا تحديد العوامل التي تؤدي إلى ذلك، وهنا يقدم نشاط التدقيق الداخلي المساعدة للإدارة من خلال تحديد الأحداث السلبية التي يمكن أن تؤثر على تحقيق أهداف المديرية ، وذلك عن طريق تزويدها بالمعلومات عن مختلف الأنشطة التي من المتوقع أن تضم مخاطر فيها، مع تقديم النصح والارشاد بصورة تقارير دورية ومتابعة هذه التقارير وما ورد فيها.
2. **دور التدقيق الداخلي في تقييم المخاطر :** تلي مرحلة تحديد المخاطر ضرورة القيام بتقييمها عن طريق قياسها بشكل كمي وتقدير احتمال حدوثها وحجم تأثيرها، ويؤدي التدقيق الداخلي دورا فاعلا في هذه المرحلة من خلال تقييم الطرق المستخدمة في عملية تقييم المخاطر والتأكد من صحتها، لتقديم تأكيد معقول للإدارة بأن التقييم الذي سيتم على أساسه التعامل مع المخاطر قد تم بالشكل الصحيح .
3. **دور التدقيق الداخلي في الاستجابة للمخاطر :** تجد إدارة المديرية أمامها عدة بدائل للتعامل مع المخاطر منها قبول الخطر، تجنبه، التخفيف منه... وتتخذ القرارات اللازمة تبعا لتكرار احتمال حدوثه ودرجة تأثيره، ويؤدي التدقيق الداخلي دورا هاماً من خلال تقديمه النصح لإدارة المديرية حول الخيار الأنسب لمعالجة المخاطر مقارنة مع تكلفته، اذ يقوم التدقيق الداخلي باختبار فعالية عملية الاستجابة للمخاطر من خلال اختبار فعالية نظم الرقابة ودورها في التخفيف أو الحد من المخاطر المحتملة، كما يقوم التدقيق الداخلي بتحليل وتقييم المخاطر التي تحققت فعلا، ومدى فعالية الخيار الذي اتبع للتعامل معها .

ثالثاً : مساهمة إدارة التدقيق الداخلي في الحد من المخاطر : يجب ان يساهم الهيكل التنظيمي ضمن متطلباته تحقيق ادارة للتدقيق الداخلي وان تساهم تلك الادارة في الحد من المخاطر المحيطة بالمديرية والخاصة بالتدقيق فلا شك أن التدقيق الداخلي يلعب دوار محوريا في التعامل مع المخاطر، اذ أشارت جمعية المدققين الداخلين الى توجيه الانظار من خلال الاتي : (رانيا، 2022، ص19).

1. أن المخاطر الهامة يتم تحديدها وتقييمها.
2. قيام الإدارة العليا بتقدير مستوى المخاطر المقبولة لدى المديرية.
3. أن الاستجابات المناسبة إزاء المخاطر يتم اختيارها بما يوافق بين المخاطر ومدى استعداد المؤسسة لتقبل المخاطر.

وفيما يلي اهم المخاطر التي تتولى ادارة التدقيق الداخلي تقييمها والمشاركة في تحليلها و إدارتها و هي كالاتي:

1. عدم دقة المعلومات المالية والتشغيلية مع ضياع الأموال .
2. الاستخدام الغير الاقتصادي والغير الكفء للموارد والفشل في تحقيق الأهداف الموضوعية.

رابعاً: الهيكل التنظيمي ومتطلبات دعم التدقيق المستند الى المخاطر : ان وجود هذه المديريات اصبح يضيف قيمة للمؤسسات الخاضعة لها بصورة عامة وبناء هيكل تنظيمي ضمن هذه المديريات يحقق تخطيط العمل بصورة سليمة لجميع تلك المؤسسات فيما يخص الجانب الرقابي، واصبحت ادارة التدقيق الداخلي تقدم تأكيد معقول على ان مخاطر الوحدات

التابعة للمديرية تدار بفاعلية وكذا من خلال التحسينات الذي يقدمها في مجال إدارة المخاطر فاتسع نشاط التدقيق الداخلي من مراجعة المجالات المحاسبية والمالية ليشمل مختلف الأنشطة التشغيلية للمؤسسة ويمكن ان يأخذ الدعم الصور التالية : (إيدير بتصرف، 2023 ص33)

1. تنمية قدرات المدققين الداخليين ضمن الوحدات التابعة للمديرية من خلال دورات تدريبية ونشرات علمية في إطار تقييم المخاطر بالشكل الصحيح.
2. يقدم التدقيق الداخلي ضمانات موضوعية إلى الإدارة بشأن فعالية أنشطة إدارة المخاطر، من خلال التأكيد على أن مخاطر الأعمال الرئيسة بانها تدار بشكل مناسب، وأن نظام الرقابة الداخلية يعمل بشكل فعال.
3. يقوم التدقيق الداخلي بتحديث ومتابعة وتقييم المخاطر التي تواجه كافة مستويات أنشطة الوحدات بشكل دوري ومستمر لمعرفة وتحديد أكثر الأنشطة تعرضاً للمخاطر.
4. يقوم التدقيق الداخلي بتقييم المخاطر وترتيبها حسب الأولويات المعتمدة من قبل الادارة.
5. يقوم التدقيق الداخلي بتقييم كفاءة وفعالية الضوابط الموضوعة لمواجهة المخاطر المتعلقة بأحداث الأنشطة الرئيسة .
6. يتم توثيق نتائج تقييم المخاطر والضوابط الرقابية التي من شأنها الحد من المخاطر لكل نشاط على حده.
7. تتوفر لدى قسم التدقيق الداخلي الأدوات والوسائل اللازمة لقياس المخاطر و تقييمها.
8. يقوم التدقيق الداخلي بتقديم تقارير عن نتائج تقييم المخاطر وتقييم كفاءة وفعالية الضوابط الموضوعة لمواجهة المخاطر الى الإدارة العليا في المديرية .
9. يتأكد المدقق الداخلي من فعالية أداء الموظفين في التعامل مع المخاطر.
10. يقوم التدقيق الداخلي بتقييم كفاية و منطقية المعلومات التي تم الحصول عليها و التي تستخدم للحد من المخاطر.
11. يقوم المدقق الداخلي برفع تقارير دورية إلى لجنة التدقيق عن نتائج الاستجابة للمخاطر، وهذا يجب على التدقيق الداخلي التأكد من كفاءة وفعالية نظام التقارير المتبع في توصيل المعلومات الملائمة والكافية حول عملية إدارة المخاطر إلى الإدارة العليا .

ونستنتج مما سبق ان عملية التدقيق المبني على المخاطر تختلف عن باقي أساليب التدقيق التقليدية في كونها عملية تقوم على تحديد وتقييم مخاطر وتحديد مصادر تلك المخاطر ويرى احد الباحثين ان انواع مخاطر التدقيق الثلاث يجب ان تكون محاطة بأسئلة مهمة فتقييم المخاطر المتأصلة ينبثق من سؤالين هامين وهما : (عبد القادر بتصرف، 2020، ص67-69)

- ✓ ما هي احتمالية حدوث الاخطاء نتيجة المخاطر؟
- ✓ ماذا سيكون الحجم (الأثر النقدي) إذا حدثت المخاطر؟

وكذا الحال لمخاطر الرقابة الداخلية ينبثق من سؤالين هامين وهما :

- ✓ هل نظم الرقابة الداخلية قوية ام ضعيفة ؟
- ✓ هل تستطيع تلك النظم التخلص من المخاطر المتأصلة او التخفيف منها ؟

واخيرا مخاطر الاكتشاف تنبثق ايضا من سؤالين هامين ايضا وهما :

- ✓ هل تقرير مراقب الحسابات يرشد متخذ القرار الداخلي ؟
- ✓ هل تقرير مراقب الحسابات يرشد متخذ القرار الخارجي ؟

على افتراض ان التقرير الذي يرشد متخذ القرار هو الذي يمثل الواقع تمثيل عادل .

الاستنتاجات:

1. من ابرز الصعوبات التي تواجه الدراسات التي تعني بالتدقيق المستند على المخاطر هي أنّها تعتمد الى حد كبير على الحكم الشخصي وكيفية تحويل الصورة الوصفية إلى تقدير كمي .

2. إن من مبررات وجود التدقيق المستند إلى المخاطر والحاجة اليه تكمن في تحسين كفاءة وفعالية التدقيق وتحقيق اهداف المؤسسة فلدى التدقيق المستند الى المخاطر القدرة على جعل وظيفة التدقيق أكثر تركيزاً وفاعلية وكفاءة .
3. هناك مجموعة من الفروقات الاساسية والثانوية بين التدقيق المستند الى المخاطر والتدقيق التقليدي والغاية هي تخفيض المخاطر الى المستويات المقبولة .
4. تتباين انواع المخاطر الثلاث ومكوناتها واهميتها بالنسبة للقوائم المالية والغاية ان تكون تلك القوائم تحقق التمثيل العادل لواقع المؤسسة .
5. الهيكل التنظيمي يوزع ويحدد ادوار الافراد العاملين في المؤسسة فهو أداة تعمل على تحقيق الأهداف التي تسعى اليها المؤسسات فضلا عن اهداف كثيرة تتحقق من خلال تواجد هيكل تنظيمي يعبر عن واقع المؤسسة بصورة حقيقية .
6. الهيكل التنظيمي في المديرية عينة البحث له خصائص مميزة تجعله مناسبًا للمهام والوظائف الحكومية فهو اشبه بالخيمة المظلة لعدد من الوحدات منقولة الصلاحية ويحدد ادوار واعمال تلك الوحدات فهو يلبي متطلبات الجميع .
7. قرار الامانة العامة لمجلس الوزراء كان لإعطاء الرقابة الداخلية مساحة اوسع ومن المفترض ان تكون تلك الرقابة قد تناولت انواع المخاطر المحيطة بعمل التدقيق .
8. ادارة التدقيق الداخلي ضمن المديرية عينة البحث تقدم تأكيد معقول على ان مخاطر الوحدات التابعة للمديرية تدار بفاعلية وكذا من خلال التحسينات الذي يقدمها في مجال إدارة المخاطر .

التوصيات:

1. ان وضع هيكل تنظيمي قوي للمديرية وأقسامها المختلفة، والتعرف على مهام وصلاحيات كل قسم يساهم ويلبي احتياجات التدقيق المبني على المخاطر، ويوضح كيفية توزيع المسؤوليات الرقابية لضمان تغطية المخاطر بكفاءة .
2. بحث مدى ملاءمة الهيكل التنظيمي الحالي لإدارة المخاطر وتلبيته لمتطلبات التدقيق المستند إلى المخاطر، ومناقشة آلية اتخاذ القرارات الرقابية داخل المديرية، وكيفية توجيه الجهود بناءً على مستويات المخاطر ونوع المخاطر وتحليل العلاقة بين المرونة التنظيمية وكفاءة استجابة المديرية للمخاطر المتغيرة .
3. قياس مدى قدرة الهيكل التنظيمي المديرية على تحديد المستويات المقبولة للمخاطر والتعرف على انواع المخاطر وتقييمها وتوجيه الموارد نحو الفحص والرقابة في المجالات الأكثر أهمية
4. الهياكل التنظيمية مرنة وليست جامدة لذا بين الفترة والاخرى نقترح ان يسمح الهيكل التنظيمي للمديرية اجراء تعديلات ضرورية بناءً على الموقف مع التدقيق المستند على المخاطر مثل إعادة تنظيم الوحدات أو الأقسام بناءً على أولويات المخاطر، وتقديم توصيات بإنشاء وحدات متخصصة في تحليل وإدارة المخاطر، لتعزيز دقة وفعالية التدقيق المستند إلى المخاطر .
5. التركيز على أهمية تدريب الكوادر على أساليب وانوع ومكونات التدقيق المستند إلى المخاطر، واقتراح خطط تدريبية لرفع كفاءة الموظفين في مجال تقييم المخاطر والرقابة.
6. يجب ان يكون هناك دور للتقنيات الحديثة (الالكترونية والرقمية) في الكشف عن حجم مخاطر التدقيق والخروج من اسلوب العينة الى الشمولية في ظل تلك التقنيات وان تتوافر أدوات التحليل المتقدمة في تحسين كفاءة التدقيق وإدارة المخاطر .
7. الدعم المستمر للمديرية عينة البحث بشتى انواع الدعم وتحقيق اعلى حالات الاستقلالية واستخدام عدة نماذج وانواع للهياكل التنظيمية للثبات على نوع يتلاءم وطبيعة المؤسسات المتنوعة والتابعة لتلك المديرية

المصادر: Refrences

1. اماركة زاهد الغاير، أثر أبعاد الهيكل التنظيمى على الفعالية التنظيمية "دراسة ميدانية في الشركة الأهلية المساهمة للإسمنت-الخمس" 2023 ، رسالة ماجستير ، الجامعة الاسمرية الاسلامية كلية الاقتصاد والتجارة – زليتن.
2. بن زرورق زكية ، دور التدقيق القائم على مخاطر الأعمال في دعم مصداقية تقارير المدقق الخارجي 2017 اطروحة دكتوراه ، جامعة باتنة – كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير.
3. حميداتو رانيا ، مساهمة التدقيق الداخلى في التحكيم في مخاطر المؤسسة الاقتصادية دراسة حالة مؤسسة ديوان الترقية و التسيير العقاري OPGI ، 2022 ،ورقلة- ، رسالة ماجستير ، جامعة قاصدي مرباح ورقلة ، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير.
4. خلود بن عرفة أميرة دريد ، دور تحسين المناخ التنظيمي فى تحقيق التميز التنظيمى- دراسة حالة: مؤسسة سوميفار –تبسة- 2021 ، رسالة ماجستير ، جامعة العربي التبسى-تبسة- كلية العلوم الاقتصادية، العلوم التجارية وعلوم التسيير.
5. زوبيري إيدير ، دور التدقيق الداخلي في الحد من مخاطر التسيير – دراسة حالة لمؤسسة الجزائرية للمياه وحدة – ورقلة- 2023 ، رسالة ماجستير ، جامعة قاصدي مرباح –ورقلة- كلية العلوم الاقتصادية والتجارية علوم التسيير.
6. سميرة رحاحلة – هدى مزهودي ، علاقة استراتيجية المنظمة بهيكلها التنظيمى –دراسة تحليلية- 2022 رسالة ماجستير ، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير.
7. سميرة نواف أسعد البرغوثي ، تأثير أبعاد الهيكل التنظيمي على تميز أداء الموظفين في الشركة العالمية للتأمين 2018 ، رسالة ماجستير ، جامعة القدس – عمادة الدراسات العليا.
8. محمد ديب نمور ، أثر طبيعة الهيكل التنظيمي في جودة علاقات العمل "دراسة مقارنة على العاملين في مستشفيات ريف دمشق" 2021 ، قسم ادارة الاعمال. جامعة دمشق-كلية الاقتصاد
9. مدقن العالية – كودية فاطمة ، أثر العوامل التنظيمية على الابداع التنظيمي "دراسة حالة مؤسسة اتصالات الجزائر بورقلة" 2023 ، رسالة ماجستير ، جامعة قاصدي مرباح ورقلة – كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير.
10. احمد حميد كاظم ، خولة حسين حمدان ، التدقيق المستند إلى المخاطر ودوره في اضافة قيمة للشركة 2024 ، المجلد التاسع عشر ، العدد ثمانية وستون ،مجلة دراسات محاسبية ومالية.
11. اسماعيل بوغازي ، عثمان بن سيد احمد ، لمين تغليسية ، تطبيق التدقيق الداخلى المبنى على المخاطر لدعم مسارات الحوكمة وإضافة قيمة للشركة ،2020 ، المسؤولية الاجتماعية والتنمية المستدامة ، المجلد 02 ، العدد 1 ، مجلة الحوكمة .
12. حيدر حمودي الزبيدي ، زينب هادي معيوف الشريفى ، حسنين هادي حسن الابراهيمى ، تأثير الهيكل التنظيمى فى الحد من الفساد الاداري والمالى "دراسة استطلاعية لآراء عينة من العاملين فى مديرية تربية محافظة النجف" 2018 ، ، المجلد 1 ، العدد 13، مجلة الدراسات الاقتصادية والادارية .
13. حيدر كريم كاظم ، اثر مخاطر التدقيق فى كفاءة المدقق الداخلى – دراسة استطلاعية مديرية تربية النجف الاشرف ، 2024 ، المجلد 20 ، العدد 2 مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والادارية
14. زمان يوسف كريم ، قياس الأهمية النسبية وتقدير مخاطر التدقيق خلال مراحل عمل المدقق الخارجي " دراسة في رئاسة جامعة الكوفة" ، 2024، والتجارية ، المجلد 3 ، العدد 2 ، مجلة القرطاس للعلوم الاقتصادية زيد عائد مردان ، رواء ياسر مهدي ، ايناس حسن كاظم ، دور الرقابة والتدقيق الداخلي في تقييم إدارة المخاطر في الوحدات الحكومية ، 2022 ، المجلد 3 ، العدد 2. مجلة كلية الكوت الجامعة للعلوم الإنسانية
15. سجاد شمخي جبر الغرباوي ، ستار جابر خلاوي الحجامى ، تأثير استعمال إطار COSO في التدقيق المبنى على أساس المخاطر ، 2021، ، المجلد 13 ، العدد 42 ، مجلة الكوت للعلوم الاقتصادية والادارية .
16. ضرغام محمد الاعرج ، زيد عيسى- ابو سرحان ، العلاقة بين الهيكل التنظيمى واشراك العاملين في اتخاذ القرارات في المؤسسات الفلسطينية: هيئة شؤون الأسرى نموذجاً ، 2023 ، مجلد 40 ، العدد 2 ، مجلة نسق .
17. عمروش ابراهيم ، دور تقنيات الذكاء الاصطناعى في التقليل من مخاطر التدقيق دراسة استطلاعية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات ، 2022 ، ، المجلد 13 ، العدد 2 مجلة الاقتصاد الجديد

18. عناني عبدالله ، دور المدقق الخارجي في تقييم مخاطر التدقيق في ظل معيار التدقيق الدولي رقم 400 2021 ، المجلد 05 ، العدد 02 مجلة شعاع للدراسات الاقتصادية .
19. فراس انس عسليه ، أيمن حسن ديوب ، أثر الهيكل التنظيمي على تمكين العاملين في الفنادق السياحية بمحافظة دمشق 2024 ، المجلد 40 – 3. مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والسياسية .
20. محمد فاضل نعمة الياسري ، أثر مخاطر التدقيق على كفاءة وفاعلية تخطيط وتنفيذ عمل مراقب الحسابات 2017 ، المجلد 14 ، العدد 3. مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والادارية
21. مصطفى كويسي و فؤاد صديقي ، التخصص المهني الدقيق للمدقق الخارجي واثره في الحد من مخاطر التدقيق 2023 ، ، المجلد 9 ، العدد 1. مجلة الدراسات الاقتصادية الكمية
22. منى خالد فرحات ، هادي محمد احمد ، تطبيق التدقيق المبنى على المخاطر فى المصارف السورية الخاصة 2024 ، المجلد 5 ، العدد 1. مجلة التنويع الاقتصادي .
23. كتاب الامانة العامة لمجلس الوزراء ذي العدد (10103) في 2024/2/27
24. سجاد شمخي جبر الغرباوي ، ستار جابر خلاوي الحجامي ، دور التدقيق المبني على أساس المخاطر في تعزيز المحتوى المعلوماتي للتقارير المالية ، 2021 ، المجلد 13 ، العدد 42 مجلة الكوت للعلوم الاقتصادية والادارية .