Risk-based internal audit and its role in adding value to the company

Ahmed H. Kadhim
The Independent High Electoral Commission
ahmedhk22@yahoo.com

Prof. Dr Khawla H. Hamdan
Post Graduate Institute for Accounting and Financial Studies, University of Baghdad
dr.kawla@pgiafs.uobaghdad.edu.iq

Received: 7/2/2024 Accepted: 3/3/2024 Published: 30/9/2024

Abstract:

Risk-based internal audit contributes to adding value to the company, but most corporate departments in the local environment neglected the role of the internal audit function, and thus the work of this function was limited to meeting the requirements of administrative work without contributing to adding value. Hence the problem of the research came from the non-compliance of most internal audit bodies with the standards. Professionalism and the guidelines that govern their work to enable them to fulfill the responsibilities entrusted to them and thus their inability to add value and its reflection on the value of the company. The research aims to shed light on the risk-based internal audit methodology as it is one of the methodologies that takes into account the objectives of each activity and thus the matter ends. The risks and controls that are most important to stakeholders and the company in general, to determine the work centers according to the degree of their exposure to risks to control them and reduce them to the level that management accepts. This in turn allows the internal auditor to allocate scarce audit resources to the areas that will add value to the company in accordance with international standards of professional practice. To achieve the goal of the research, it was adopted. The researcher used the descriptive analytical method by choosing the General Company for Land Transport as a sample for the community of public transport companies. The research reached several conclusions, the most important of which is that the mechanism of risk-based internal auditing used on the research sample helped in identifying the company's risks for each department and proposing ways to address them to design an audit plan according to the departments. The most risky and useful of limited audit resources.

Keywords: Risk-Based Internal Audit, Adding Value, International Standards for Professional Practice

التدقيق الداخلي المسند الى المخاطر ودوره في اضافة قيمة للشركة

احمد حميد كاظم
المفوضية العليا المستقلة للانتخابات

أ.د. خولة حسين حمدان
المعهد العالي للدراسات المحاسبية والماليه– جامعة بغداد

المستخلص:

يسهم التدقيق الداخلي المسند الى المخاطر في إضافة قيمة للشركة الا ان اغلب إدارات الشركات في البيئة المحلية اهملت دور وظيفة التدقيق الداخلي وبالتالي اقتصر عمل هذه الوظيفة على تلبية متطلبات العمل الإداري دون مساهمته في إضافة قيمة ومن هنا جاءت مشكلة البحث بعدم التزام اغلب أجهزة التدقيق الداخلي بالمعايير المهنية والأدلة الاسترشادية التي تحكم عملهم لتمكنهم من الوفاء بالمسؤوليات المناطة إليهم وبالتالي عدم قدرتهم على إضافة قيمة وانعكاس ذلك على قيمة الشركة، اذ هدف البحث الى تسليط الضوء على منهجية التدقيق الداخلي المسند الى المخاطر كونها من المنهجيات التي تأخذ بنظر الاعتبار اهداف كل نشاط وعليه ينتهي الأمر بالمخاطر والضوابط الأكثر أهمية بالنسبة لأصحاب المصلحة والشركة عموماً، لتحديد مراكز العمل حسب درجة تعرضها للمخاطر للتحكم فيها وتخفيضها الى المستوى الذي تقبله الادارة وهذا بدوره يتيح للمدقق الداخلي تخصيص

موارد التدقيق النادرة للمجالات التي ستضيف قيمة للشركة على وفق المعايير الدولية للممارسة المهنية، ولتحقيق هدف البحث اعتمد الباحثان المنهج الوصفي التحليلي باختيار الشركة العامة للنقل البري كعينة لمجتمع الشركات العامة للنقل، وتوصل البحث لعدة استنتاجات أهمها ان الية عمل التدقيق الداخلي المسند الى المخاطر المستخدم على عينة البحث ساعد في التعرف على مخاطر الشركة الخاصة بكل قسم واقتراح طرق لمعالجتها لتصميم خطة تدقيق على وفق الأقسام الأكثر خطورة والإفادة من موارد التدقيق المحدودة.

الكلمات المفتاحية: التدقيق الداخلي المسند الى المخاطر، إضافة قيمة، المعايير الدولية للممارسة المهنية

المقدمة:

ان الغرض من معايير التدقيق الداخلي هو مساعدة المدققين الداخليين وأصحاب المصلحة في التدقيق الداخلي على فهم وتوضيح قيمة التدقيق الداخلي كونها تعمل على تعزيز قدرة الشركة على خلق القيمة وحمايتها والحفاظ عليها من خلال تزويد مجلس الإدارة والإدارة بضمانات ومشورة تقوم على المخاطر وموضوعية، وللاستجابة لهذه المعايير فضلاً عن التطورات المستمرة في بيئات الإعمال أصبح من الضروري اعتماد وظيفة التدقيق الداخلي على منهجية تقوم على أساس المخاطر طبقاً للمعايير المهنية لإنجاز عملية التدقيق بطريقة فعالة ومرنة مبنية على النتائج من اجل دعم اهداف الشركات لمواجهة التحديات المستقبلية، ولتتمكن من تحقيق ذلك لابد من التعرف على المخاطر التي تتعرض لها الوحدات الاقتصادية بالتالي العمل بشكل فعّال للاستجابة لتلك المخاطر والتحكم فيها ، من اجل استغلالها كفرص أو ايجاد حلول للتهديدات المحتملة بشكل افضل من المنافسين، كما ينبغي على المعنيين بالتدقيق الداخلي والإدارة تخصيص الموارد للمجالات التي ستضيف قيمة للوحدة الاقتصادية، فمن خلال المعايير المهنية التي يصدرها معهد المدققين الداخليين (IIA)، أصبحت جميع أنشطة التدقيق الداخلي ذات قيمة وتغير دوره التقليدي من تقييم نظام الرقابة الداخلية الى تدقيق مبني على نهج منظم لتقييم وتحسين فعالية إدارة المخاطر وبالتالي يسهم ذلك في بناء منهجية سليمة تنسجم مع المعايير الدولية للممارسة المهنية وانعكاسها على قيمة الشركة وتم تقسيم البحث الى منهجية البحث والجانب النظري والجانب العملي والاستنتاجات والتوصيات.

المبحث الاول: منهجية البحث

1-1 مشكلة البحث: تكمن مشكلة البحث في عدم التزام اغلب أجهزة التدقيق الداخلي بالمعايير المهنية والأدلة الاسترشادية التي تحكم عملهم لتمكنهم من الوفاء بالمسؤوليات المناطة إليهم، ومن ثم ضعف دور قسم التدقيق الداخلي في متابعة تقييم المخاطر التي تؤثر على عمليات الشركة وعدم قدرتهم على إضافة قيمة لها وبما يؤثر على قيمة الشركة عينة البحث.

1-2 أهداف البحث: يسعى البحث إلى:

1-تسليط الضوء على منهجية التدقيق الداخلي المسند إلى المخاطر ودورها في وضع خطة مسندة الى المخاطر لتحديد مراكز العمل الأكثر خطورة.

2-اقتراح معالجات مناسبة لكل خطر تم تحديده كاستجابة للخطر وبشكل يسهم في اضافة قيمة لها.

1-3 أهمية البحث: تبرز أهمية هذه الدراسة في تطور نشاط وظيفة التدقيق الداخلي فبعد ان كان مقصوراً على تدقيق العمليات المالية اتسع إلى التدقيق الذي يضيف قيمة على أساس المساهمة في تقليل التعرض للمخاطر والمشاركة في تحقيق الأهداف والتحسين التشغيلي للأعمال من خلال خدمات التأكيد والاستشارات وفقاً للمعايير الدولية للممارسة المهنية، كما انها تمثل قاعدة لطريقة التدقيق الداخلي المسند الى المخاطر ومدى دعمها لخطة التدقيق وتقرير المدقق الداخلي، كونها تركز على الدور الذي يمارسه المدقق الداخلي في تقييم وتحسين فعالية ادارة المخاطر في الشركة لإضافة قيمة لها والإجراءات المتخذة من قبل الإدارة في ضوء هذه التقييمات.

1-4 فرضية البحث: يستند البحث إلى فرضية رئيسة مفادها (ان قيام الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي بأعداد خطة تدقيق مسندة الى المخاطر على وفق المعايير الدولية يسهم في تقديم تأكيدات تتعلق بفعالية إدارة المخاطر وبالتالي يضيف نشاط التدقيق الداخلي قيمة للشركة).

1-5 مجتمع وعينة البحث: يتمثل مجتمع البحث بالشركات العامة للنقل العاملة في وزارة النقل العراقية، واختيرت هذه الشركات لما لها من دور بارز في تنمية الاقتصاد الوطني، أما عينة البحث فتتمثل بالشركة العامة للنقل البري.

1-6 اسلوب البحث: اعتمد البحث على المنهج الاستقرائي بالاعتماد على المصادر العربية والاجنبية والقوانين والمعايير الدولية في الجانب النظري كما تم اعتماد المنهج التحليلي لواقع ممارسات عينة البحث في الجانب العملي من خلال البيانات والاحصائيات ثم وضع الباحثان إجراءات مقترحة كاستجابات للمخاطر يرى في انها تضيف قيمة للشركة لتحقيق اهداف البحث.

1-7 الحدود الزمانية والمكانية

الحدود المكانية: شملت الدراسة الميدانية الشركة العامة للنقل البري والفروع التابعة لها في بغداد.

الحدود الزمانية: تضمنت البيانات المالية للسنوات (2020، 2021).

المبحث الثاني: الجانب النظري

2-1 التدقيق الداخلي:تتولى وظيفة التدقيق الداخلي عملية التقييم المستمر لنشاطات الشركة كافة للتأكد من مدى الالتزام بالقوانين والنظم والاحكام العامة من قبل الشركة والعاملين فيها فضلاً عن السياسيات والإجراءات المعمول بها وتعزيز كفاءة التشغيل للأعمال لإضافة قيمة للشركة وتحسين عملياتها (الجوهر، 2013: 7)، حيث يُمارس التدقيق الداخلي في بيئات قانونية وثقافية مختلفة ومتنوعة، تختلف من حيث الأهداف والحجم والتعقيد والهيكل ، ويمارس من قبل أشخاصاً من داخل المؤسسات أو خارجها، وعلى الرغم من أن هذه الاختلافات قد تؤثر على ممارسة التدقيق الداخلي في كل بيئة على حدة، الا ان الالتزام بالمعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي ضروري للمدققين الداخليين ونشاط التدقيق الداخلي للوفاء بمسؤولياتهم، حيث عرف معهد المدققين الداخليين (IIA) التدقيق الداخلي بأنه: "نشاط استشاري يقدم تأكيدات موضوعية يتم تصميمه لإضافة قيمة للمنظمة ويقوم بتحسين عملياتها، ويساعدها في الوصول لأهدافها عبر تقديم منهج متكامل لتقييم وتحسين فعالية إدارة المخاطر والرقابة والحوكمة". (IIA STANDARD, 2024)، ويعمل التدقيق الداخلي على تزويد مجلس الإدارة والإدارة بالتأكيدات الموضوعية والمشورة المستقلة والقائمة على المخاطر، لتعزيز قدرة الشركة على خلق القيمة وحمايتها واستدامتها من خلال:

-النجاح في تحقيق أهدافها.
-عمليات الحوكمة وإدارة المخاطر والرقابة.
-اتخاذ القرار والإشراف.
-السمعة والمصداقية مع أصحاب المصلحة.
-القدرة على خدمة المصلحة العامة

ويكون التدقيق الداخلي أكثر فاعلية عندما:

أ- يتم تنفيذه من قبل مدققين داخليين مؤهلين وفقاً للمعايير العالمية للتدقيق الداخلي، والتي تم وضعها لتحقيق المصلحة العامة.

ب- يتم وضع التدقيق الداخلي ضمن الهيكلية كوظيفة لها استقلاليتها، مع المساءلة المباشرة امام مجلس الإدارة.

ج- يتحرر المدققون الداخليون من أي تحيز أو تأثير غير مبرر، ويكونوا ملتزمين بإجراء تقييمات موضوعية. (IIA STANDARD, 2024).

2-1-1 التغير من المفهوم التقليدي للتدقيق الداخلي الى التدقيق المسند الى المخاطر: ان العديد من وحدات التدقيق تجد نفسها مكشوفة، وتفتقر إلى المهارات المطلوبة للتعامل مع المخاطر المعاصرة بسبب مواجهة وحدات التدقيق الداخلي عدداً هائلاً ومتنوعاً من المخاطر والضوابط ذات الصلة التي يجب تقييمها ومراقبتها والإبلاغ عنها، حيث أدت الأزمة المالية الأخيرة وانهيارات الشركات إلى زيادة الحاجة إلى نظام قوي للرقابة الداخلية ووظيفة تدقيق داخلي ذات مهارات عالية لضمان استمرارية الشركات، ولقد استجاب العالم المتقدم للأزمة من خلال سن الأطر التنظيمية لمنع حدوثها في المستقبل(AYAGRE, 2014 :52) ، وكنتيجة لتغير الاحتياجات التنظيمية والتكنولوجيا وتعقيد الأعمال والأنظمة ، تغيرت طبيعة الخدمات المطلوبة من المدققين الداخليين على مر السنين من التدقيق التقليدي القائم على الامتثال إلى التدقيق الذي يضيف قيمة على أساس المساهمة في تقليل التعرض للمخاطر والمشاركة في تحقيق الأهداف والتحسين التشغيلي للأعمال من خلال خدمات التأكيد والاستشارات، يرجع هذا التحول بشكل أساسي إلى تطور واجبات المدقق وظهور بيئات داخلية وخارجية ، وتنوع المخاطر التي يتم تكبدها والتي أدت إلى تطوير دور المدقق الداخلي من التحقق من الامتثال للمعايير والقواعد إلى دور التأكيد والمشورة (Faiteh, Aasri, 2022: 667,671)، ويتوقع من الرئيس التنفيذي للتدقيق إبداء رأي مفاده أن عمليات إدارة المخاطر فعالة، حيث يوفر التدقيق الداخلي القائم على المخاطر الوسائل للقيام بذلك، لذا فإن التدقيق الداخلي القائم على المخاطر مماثلة للتدقيق الداخلي المتوقع وفقاً للمعايير الحديثة، والذي يتضمن كافة المخاطر التي تهدد جميع أهداف الشركة، حيث نشأ مصطلح التدقيق الداخلي القائم على المخاطر من الحاجة إلى التمييز بين التدقيق الداخلي في هذا المعنى الواسع وبين التدقيق الداخلي التقليدي، حيث يبدأ التدقيق الداخلي المسند الى المخاطر بجميع أهداف الشركة ويقدم رأياً حول ما إذا كان سيتم تحقيق هذه الأهداف من خلال تقليل المخاطر التي تهدد هذه الأهداف إلى مستوى مقبول بواسطة الضوابط الداخلية، ويعتبر التدقيق الداخلي التقليدي مقصوراً على النظر في الضوابط على المخاطر المالية ومخاطر الاحتيال ، وربما مخاطر تكنولوجيا المعلومات، لذلك، ينبغي توسيع التفسير الضيق للتدقيق الداخلي، من خلال التركيز على تنفيذ التدقيق الداخلي المسند الى المخاطر، لان التدقيق الداخلي المسند الى المخاطر هو دفع التدقيق الداخلي إلى حدود جديدة حيث تتمثل هذه الحدود بالآتي:

- إبداء الرأي حول احتمالية تحقيق الأهداف، بناءً على إدارة المخاطر التي تهدد تحقيق جميع أهداف الشركة.
- اعتباره من قبل مجلس الإدارة ولجنة التدقيق كمشارك أساسي في ضمان تحقيق أهداف الشركة.
- الاتصال المنتظم مع جميع الإدارات العليا في الشركة.
- تمتع المدققون بخبرة واسعة.

وبالتالي، فإن بيئة التدقيق الداخلي تتغير من بيئة تحت السيطرة إلى بيئة تعتمد فيها على الآخرين.(Griffiths, 2020 :31) ، هذا وقد يُنظر إلى تخطيط التدقيق على أساس المخاطر على أنه نهج لأعمال التدقيق يركز على المخاطر الإستراتيجية والتنظيمية والمالية التي تواجه الشركة، والتي تستخدم هذه المخاطر لتوجيه عملية التدقيق بطريقة تزيد من جودة المعلومات المقدمة من قبله. (Pickett, 2013 :1)

2-1-2 التدقيق الداخلي المسند إلى المخاطر: ظهر هذا المفهوم 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 الشركة ومراعاة جميع عمليات الحوكمة في تقييم المخاطر (محسن، 2019: 161)، ويعد التحول من دور التأكيد التقليدي للتدقيق الداخلي إلى ضمان المخاطر امراً مهماً، حيث يوفر التدقيق الداخلي القائم على المخاطر تأكيداً على أنه تتم إدارة المخاطر ضمن مستوى تقبل المخاطر في الشركة، ويتمثل أساس منهجية RBIA في تحليل المخاطر الذي يتم إجراؤه في البداية قبل بدء عمل التدقيق الذي يساعد في تخصيص موارد التدقيق الداخلي بهدف تغطية مناطق المخاطر المتزايدة وينبغي ألا يبرز RBIA 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 للشركات، لذلك، لدى RBIA القدرة على جعل

وظيفة التدقيق الداخلي أكثر تركيزاً وفاعلية وكفاءة في عملياتها واستخدام الموارد وبالتالي تحقيق قيمة للشركة ، (Ayagre, 2014 :57) وإن اهم ما يميز التدقيق الداخلي المسند إلى المخاطر عن الأشكال الأخرى للتدقيق الداخلي، هو "المخاطر" من حيث المفهوم العام للمخاطر ومن اين جاءت وكيف تم تطويرها إلى عملية إدارة المخاطر، وكيف يكون التدقيق الداخلي قادر على استخدامها لأداء الانشطة المختلفة كأساس للتدقيق الداخلي المسند الى المخاطر (Coetzee, 2010 :32) ، حيث يركز التدقيق المسند الى المخاطر بشكل أكبر على المجالات عالية المخاطر، حيث تم تعريف التدقيق الداخلي المسند إلى المخاطر بأنه: بأنه تقييم الإطار العام لإدارة المخاطر في المنظمة من اجل التحقيق في مدى قيام مجلس الإدارة والادارة بتحديد وتقييم وادارة ومراقبة المخاطر، وخلق بيئة رقابة، وتقييم مستوى التعرض للمخاطر، وانشاء خطة قائمة على المخاطر، بهدف تلبية احتياجات المنظمة، واجراء عمليات تدقيق سنوية ودورية لإبلاغ نتائج التدقيق إلى لجنة التدقيق ومجلس الإدارة والادارة في الوقت المناسب (Drogalas et.al, 2021 :2) ، كما وعرف معهد المدققين الداخليين (IIA) التدقيق الداخلي المسند الى المخاطر (Risk Based Internal Audit) بأنه منهجية تربط التدقيق الداخلي بالإطار العام لإدارة المخاطر في المؤسسة، حيث يمكّن (RBIA) التدقيق 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 الداخلي المسند إلى المخاطر قادر على استنتاج إن: (Erlina et.al, 2020: 301)

1-الإدارة قامت بتحديد المخاطر وتقييمها واستجابت لها سواء كانت تفوق أو اقل من مستوى المخاطر المقبولة.

2-الاستجابة للمخاطر فعالة ولكنها ليست مفرطة في إدارة المخاطر.

3-يتم مراقبة عمليات إدارة المخاطر، بما في ذلك فاعلية الاستجابة وإنجاز الإجراءات، من قبل الإدارة لضمان استمرارها في العمل بفاعلية.

4-يتم تصنيف المخاطر والاستجابات والإجراءات بشكل صحيح والإبلاغ عنها.

وبناءً على ما جاء اعلاه يرى الباحثان بأن التدقيق الداخلي المسند إلى المخاطر يتصف بما يلي:

1- يقدم ضمان للشركة بان تعرضها للمخاطر مفهوم ويتم ادارته بفعالية من اجل تحقيق اهدافها.

2- يقدم توصيات لمجلس الإدارة لتحسين فهم وأدراك المخاطر التي تتعرض لها ومن ثم إدارتها.

3- توجيه موارد التدقيق نحو أفضل استخدام من خلال تجنب اضاعة الوقت وهدر تكاليف إضافية في الأنشطة غير المهمة نسبياً.

2-1-3 بناء خطة قائمة على المخاطر : ينبغي أن يتم تأسيس خطة التدقيق الداخلي على أساس تقييم كل مخاطر النشاط، فعندما تسعى الشركة من اجل التغلب على هذه المخاطر فأنها ستولد قيمة أكبر، وبالتالي يجب وضع خطة مصممة بناءً على تأثير هذه المخاطر،(سعيدي، 2021: 202،203)، حيث اكدت المعايير المهنية للتدقيق الداخلي إلى ضرورة قيام الرئيس التنفيذي بإعداد خطة مسندة الى المخاطر من أجل تحديد أولويات نشاط التدقيق الداخلي بما يتماشى مع أهداف الشركة، ويقوم بذلك بعد التشاور مع مجلس الإدارة والإدارة العليا للحصول على فهم لاستراتيجية الشركة وأهدافها الرئيسية والمخاطر المرتبطة بها ومع كل هدف رئيسي، لكي يتم تطوير أساليب واجراءات لكيفية إدارة هذه المخاطر، كما ينبغي تعديل الخطة ومراجعتها عند الحاجة استجابة للتغيرات والمخاطر والبرامج والأنظمة والعمليات المختلفة والضوابط الرقابية للشركة، كما تؤكد المعايير على ضرورة قيام فريق التدقيق الداخلي بوضع خطة عمل لكل مهمة تدقيق، تتضمن هذه الخطة الأهداف والنطاق والتوقيت والموارد المخصصة لكل مهمة، ويجب مشاركة الأهداف التي حددها المدقق مع مدير النشاط وإذا لزم الأمر ولاحظ أنه مناسب اجراء استبيان لتحديد الأنشطة والمخاطر والضوابط، لتحديد المجالات والموضوعات المهمة، والتماس التعليقات والاقتراحات من أولئك الخاضعين للإشراف، ويتم تحديد الشخص الذي سيتم تعيينه للمهمة مع مراعاة جودة المهمة وتعقيدها، والوقت المحدد والموارد المتاحة (Juwenni et.al, 2022: 656-657)

2-2 مفهوم إضافة القيمة: هو مفهوم ذو جذور محاسبية وتعني مقدار ما يضيفه كل نشاط من أنشطة سلسلة القيمة (مجموعة من الأنشطة التي تؤديها الشركة من أجل تقديم خدماتها ومنتجاتها) وتحليل تلك الأنشطة وبالتالي تحديد القيمة التي يضيفها كل نشاط، ثم استبعاد الأنشطة التي لا تضيف قيمة (الركابي: 2008، 100)، وفي اقتصاد المعلومات يعد تحسين منفعة المعلومات مرادفاً لخلق قيمة اقتصادية ، ويتم إحراز التقدم وإضافة القيمة من خلال إنشاء معلومات مفيدة تقلل من عدم اليقين (Browning et.al,2002: 444) كما وتعتبر إضافة القيمة من المصطلحات الشائعة الاستخدام في اغلب المجالات تقريباً، وبالتالي فليس من المستغرب استخدام هذا المصطلح في مجال التدقيق الداخلي خاصة وأن العديد من المدققين الداخليين يعتقدون أن الهدف الأهم هو زيادة قيمة الشركة ، بحيث يجب أن تكون إضافة القيمة إلى الشركة جزءاً من كل عملية تدقيق داخلي، حيث حدد معهد المدققين الداخليين كيف يضيف التدقيق الداخلي قيمة للشركة وأصحاب المصلحة عندما يوفر ضماناً موضوعياً ويساهم بكفاءة وفعالية في عمليات إدارة المخاطر والرقابة والحوكمة، حيث حدد (محمد) ان احد متغيرات القيمة المضافة للتدقيق الداخلي هي تقليل خسائر المخاطر أي إدارة المخاطر وتحليلها واعتبر ان هذا المفهوم حديثاً بالنسبة للشركات لهذا تواجه العديد منها صعوبة في فهم دور إدارة المخاطر في الشركة، وبينَ انه يمكن للشركات تقديم قيمة اكبر لأصحاب المصلحة عن طريق تطبيق منهجية التدقيق الداخلي المسند الى المخاطر من خلال تطوير خطة التدقيق لتحديد الأولويات والعمليات، فضلاً عن تحديد المخاطر وتقييمها للنشاط الخاضع للتدقيق عند كل مهمة تدقيق(محمد، 2020: 160)، وترجع أهمية التدقيق الداخلي الى ما يقدمه للشركة من قيمة حيث تُعتبر إضافة القيمة كهدف استراتيجي لوظيفة التدقيق الداخلي من خلال دوره (الاستشاري والتقويمي والتأميني)، فضلاً عن دوره في تخفيض المخاطر وتحسين عمليات الشركة (مساعد، 2023: 21)، ومن خلال ما سبق يمكن تعريف إضافة القيمة على أنها الفائدة المحققة للشركة وأصحاب المصلحة المختلفين، وأن القيمة تزداد عندما تتجاوز فوائد شيء ما تكلفته وتساهم في حل مشاكل الشركة. (لخضر والدينوري، 2021: 133)

وهنا يبرز دور التدقيق الداخلي في إضافة قيمة من خلال: (فتحية، 2013: 12)

1-رفع قدرة الشركة في ضوء فاعليته في تقييم إدارة المخاطر ونظام الرقابة الداخلية في الشركة.

2-مساهمته في خفض التكاليف ومتابعة الأنشطة وتطبيق الامتثال للمتطلبات البيئية والاجتماعية وبالتالي تحقيق الأهداف الإدارية ويساعدهم اتساع معرفتهم ومهاراتهم في التدقيق على ذلك.

3-مساهمة فريق التدقيق الداخلي في تقييم مخاطر كل نشاط.

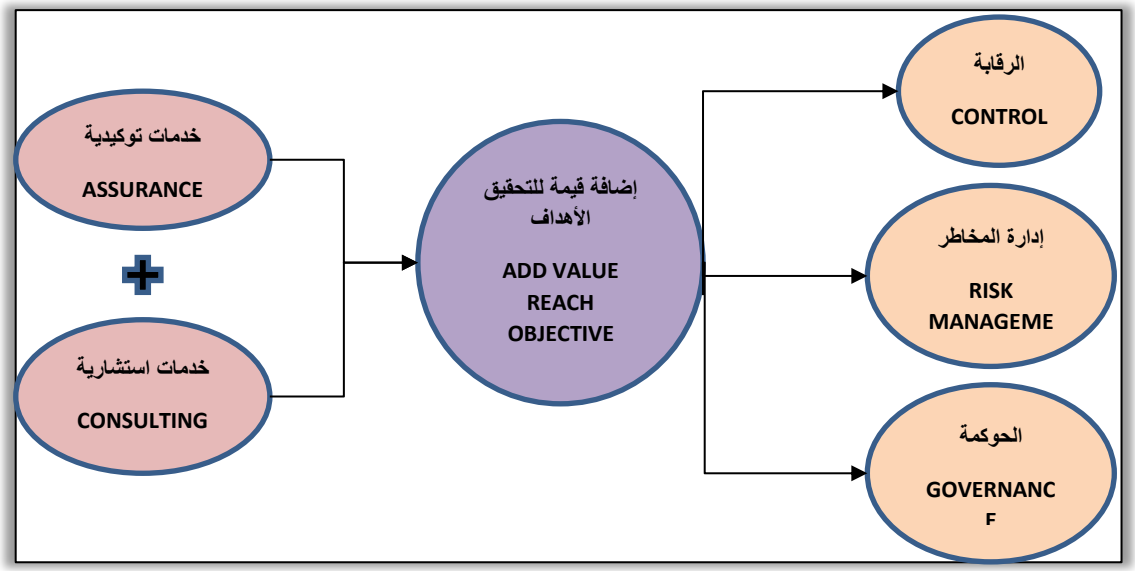
4-جودة التدقيق الداخلي والتي تحكمها العلاقة بين فريق التدقيق الداخلي والإدارات العليا في الشركة ومدى اقتناعهم بدور التدقيق الداخلي في إضافة قيمة.

حيث تتكون أنشطة التدقيق الداخلي من التخطيط، والتنفيذ، والاتصال، واعداد التقارير، ومن ثم المتابعة، أي اخضاع كل نشاط للتحليل الوظيفي لدعم المهام والوظائف التي تضيف قيمة واستبعاد المهام والوظائف التي لا تضيف قيمة وبما يكفل سرعة وجودة الأداء وفاعليته.

2-3: انعكاس التدقيق الداخلي المسند إلى المخاطر على قيمة الشركة: يدفع منهج التدقيق المسند الى المخاطر المدقق الداخلي الى التوسع في فهم نشاط الشركة وعملياتها كأفضل وسيلة لكشف المخاطر مما ينعكس بشكل ايجابي على مستوى جودة عملية التدقيق فضلاً عن تلبية احتياجات مختلف أصحاب العلاقة من خلال طمأنتهم بان تأثير هذه المخاطر سيكون محدود على القوائم المالية وبانها ضمن المستوى المقبول، حيث ان استخدام هذا المنهج يقوم على تحديد المخاطر العليا التي تؤثر على تحقيق اهداف الشركة، ثم تحديد المهام التي ينبغي تنفيذها للتأكد من ان الضوابط الموضوعة كافية بخصوص هذه المخاطر وتقديم التوصيات عندما تكون هذه الضوابط غير كافية (سليم، 2018: 29)، وتتطلب منهجية التدقيق الداخلي فهم عام لأعمال الإدارة من خلال تحديد الهيكل التنظيمي والبدء بفهم مدى ارتباط اهداف واولويات واهتمامات الإدارة بالعمليات المختلفة، وتأكيد

وتحليل اهداف عمل الإدارة المزمع تقييم مخاطرها، وتحديد العوامل المؤثرة الداخلية والخارجية، وتحديد المخاطر الرئيسية التي تهدد تحقيق الإدارة لأهدافها ومن ثم ربط هذه العمليات بأهداف الشركة، أي تحديد عمليات الإدارة الأساسية التي تؤثر على اهداف الشركة وتحليل هذه العمليات لتحديد أهميتها النسبية عن طريق فهم اهداف وخصائص كل عملية ومؤشرات الأداء والمخاطر والضوابط الرقابية الخاصة بها، ومن ثم ينبغي تحديد المخاطر وتقييمها والهدف من ذلك هو تمكين المدققين الداخليين من تركيز جهودهم عند تنفيذ التدقيق على العمليات المرتبطة بالمخاطر (EY,2020: 15)، وبالرجوع الى تعريف معهد المدققين الداخليين للتدقيق الداخلي يتضح من ذلك ان إدارة المخاطر احد الابعاد الاساسية للتدقيق الداخلي كما موضحة أدناه:

شكل (1) ابعاد التدقيق الداخلي



(Coetzee, 2010 :32)

نلحظ من خلال هذا التعريف انه نشاط يضيف قيمة بتحقيق الشركة لأهدافها، وتحسين عملياتها من خلال الخدمات الموضوعية التي يقدمها، لان وظيفة التدقيق الداخلي تعتمد على معايير تضمن جودة الخدمات المقدمة وتساهم في كفاءة وفاعلية عمليات الحوكمة والرقابة وإدارة المخاطر، إن تغيير النظرة التقليدية للتدقيق الداخلي من العداء إلى التعاون البناء والتحول من التحقيق في مجالات المخاطر المالية إلى دور الشريك الساعي لتقديم الخدمات المساندة والجهود المساعدة يؤدي إلى تعظيم القيمة في العمليات المختلفة للشركة والأطراف المستفيدة منها، بما في ذلك الملاك والموظفون، والإدارة العليا والموردون ايضاً، ولكل منهم احتياجات خاصة، (الصفتي، 2022: 82)، ومن الواضح أن التدقيق الداخلي المسند الى المخاطر هو نشاط وهدف داخلي، وهو جزء من خطة الشركة التي تهدف إلى إدارة مخاطر النشاط بطريقة تؤدي إلى تعظيم القيمة المحققة، كما يسعى قسم التدقيق الداخلي ، بناءً على اهتمامه الخاص بمفهوم خلق القيمة ، إلى تعريف وتحديد المخاطر الأكثر إلحاحاً ، وتقييم المخاطر ، وتحديد الأساليب المستخدمة لإدارتها ومدى ملائمتها ، والتأكد من كفاءة أنظمة الرقابة الموضوعة، وتقديم التوصيات اللازمة للتحسين لتلك الأنظمة ، ويساعده موقعه المتميز كمتابع غير متحيز للعلاقات السائدة بين أعضاء الشركة ، ومعرفتها بالمهارات الفنية المتاحة، حيث ينبغي أن تقوم خطة التدقيق الداخلي على تقييم جميع مخاطر النشاط المتمثلة في المخاطر الإستراتيجية ، ومخاطر العمليات ، فضلاً عن المخاطر المالية، في ضوء فرض علاقة إيجابية بين نوع المخاطر والقيمة المحققة ، أي أن السعي للتغلب على المخاطر يولد أعلى قيمة للشركة والأطراف الأخرى المرتبطة بنشاطها أو تتأثر به، من خلال تصميم الخطة في ضوء تأثير كل منها على القيمة القابلة للتحقيق كما يجب تدقيق استراتيجيات الشركة وخططها التفصيلية للتأكد من أن اختبارات التدقيق تتضمن كافة الجوانب التي تحقق فاعلية النتائج ، ويتبع ذلك تحديد المخاطر وتصنيفها حسب أهميتها ، وتصميم إجراءات تدقيق مناسبة لكل نوع من أنواع المخاطر، ومن ثم ستمثل الخطة وإجراءات تنفيذها ناتج عمل مشترك بين الإدارة وفريق التدقيق للتأكد من

تحفيزهم لدعم عملية التنفيذ، كما ينبغي أن يسعى فريق التدقيق الداخلي دائماً إلى متابعة تطورات الأنشطة ودعم فرصة مساهمته في اضافة القيمة (فتيحة، 2013: 13،15)، فضلاً عن دور المدققين الداخليين في عملية تقييم كفاءة إدارة المخاطر بحكم دورهم الاستشاري لمساعدة الشركة في تحديد وتقييم وتطبيق منهجيات مناسبة لإدارة المخاطر وذلك عن طريق فحص وتقييم العمليات الخاصة بإدارة المخاطر وتقديم التوصيات المطلوبة لتحسين كفاءة هذه العمليات بالإجراءات المتبعة من قبلهم في جمع الأدلة للحكم على عملية إدارة المخاطر من خلال دراسة ومراجعة التطورات الحالية والحصول على معلومات حول الصناعة المتعلقة بطبيعة عمل الشركة واية معلومات متاحة لتحديد المخاطر وإمكانية التعرض لها وتأثيرها وإجراءات الرقابة المتخذة في عملية إدارة المخاطر إضافة الى مراقبتها وتقييمها، ومراجعة التقارير السابقة لتقييم المخاطر من قبل الإدارة وقسم التدقيق الداخلي والمدققين الخارجيين واي جهة أصدرت مثل هذه التقارير، ومراجعة أي موضوعات متعلقة بالمخاطر تشير الى ضعف تطبيق عمليات إدارة المخاطر ومناقشة الإدارة المختلفة ومجلس الإدارة اذا وجد المدقق ان ذلك مناسباً. (الرمحي، 2017: 422)، وتتضح علاقة التدقيق الداخلي في عملية إدارة المخاطر بإضافة قيمة على مستوى الشركة ككل، حيث أشار المعهد الامريكي للمراجعين الداخليين من خلال ورقة أصدرها لتحديد موقف التدقيق الداخلي عن طريق دوره التأكيدي والاستشاري للمساهمة بشكل فعال في إدارة المخاطر واضافة قيمة للشركة، حيث تم تقسيم ذلك الدور إلى: (لخضر والدينوري، 2021: 136)

- الدور التأكيدي: وفيه يقوم التدقيق الداخلي بتقديم التأكيدات فيما يتعلق بـ:
  - مدى فعالية إدارة المخاطر من حيث تصميمها والية عملها.
  - مدى فعالية الأنشطة الرقابية وطرق الاستجابة للمخاطر.
  - مدى فعالية تقييم المخاطر والابلاغ عنها.
- الدور الاستشاري: وفيه يقوم التدقيق الداخلي بـ:
  - تحسين عملية تحديد وتقييم المخاطر.
  - مساعدة وتوجيه المديرين لتحديد واختيار طرق الاستجابة للمخاطر.
  - المساعدة في توحيد تقارير المخاطر.
  - المساعدة في تطوير إطار إدارة المخاطر.

وبناءً على ذلك ووفقاً للأدوار المحددة للمدققين الداخليين في إدارة المخاطر، وبالرجوع الى تعريف (Drogalas et.al, 2021: 2) التدقيق الداخلي المسند الى المخاطر نلحظ بانه يقوم بتقييم الإطار العام لإدارة المخاطر في الشركة من اجل التحقق في مدى قيام مجلس الإدارة والادارة بتحديد وتقييم وادارة ومراقبة المخاطر، وخلق بيئة رقابة، وتقييم مستوى التعرض للمخاطر، لأنشاء خطة قائمة على المخاطر، بهدف تلبية احتياجات الشركة، واجراء عمليات تدقيق سنوية ودورية لإبلاغ نتائج التدقيق على وفق المخاطر وفي الوقت المناسب، حيث يمكّن (RBIA) التدقيق الداخلي من تقديم تأكيد لمجلس الإدارة بأن عمليات إدارة المخاطر تدير المخاطر بشكل فعال وأنها ضمن مستوى المخاطر المقبولة وبالتالي اضافة قيمة للشركة، هذه المساهمة في إضافة القيمة تعني أن التدقيق الداخلي يجب أن يفحص جميع الإدارات في الشركة بالتفصيل لإنشاء قائمة شاملة بالمخاطر ونقاط الضعف وأوجه القصور الموجودة داخل الشركة، فضلاً عن ذلك ، يحدد التدقيق الداخلي مصداقية وواقع وسلامة المعلومات المالية والتشغيلية التي تأتي من وحدات تنظيمية مختلفة، والتي تستند إليها القرارات الإستراتيجية المناسبة على جميع مستويات الإدارة، كما بين الاستبيان العالمي الذي أجراه البنك المركزي العماني ومن خلال إجابات 1800 مدقق داخلي حول مهنة التدقيق الداخلي أن المتغيرات المرتبطة بشكل إيجابي في إضافة القيمة التي يقدمها التدقيق الداخلي هي: الاستقلالية والموضوعية، والالتزام بمدونة أخلاقيات معهد المدققين الداخليين، ومساهمة التدقيق الداخلي في تقييم فعالية الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر، وبذلك تقدم وظيفة التدقيق الداخلي نفسها على أنها أداة رئيسية، يمكنها من خلال المهام التأكيدية والاستشارية التي تقوم بها، مساعدة الشركات على زيادة القيمة والحفاظ عليها بناءً على نهج قائم على المخاطر. (Faiteh, Aasri, 2022: 667, 672).

ويمكن تلخيص كيفية إضافة القيمة للشركة وللأطراف المختلفة عن طريق التدقيق الداخلي المسند الى المخاطر من خلال:

1- مساعدة المديرين في تحديد وتقييم وتخفيف مخاطر الشركة، من خلال اتباع نهج قائم على المخاطر للتخطيط، وتقديم ضمانات فيما يتعلق بكفاية أنظمة إدارة المخاطر. (D'Onza et.al, 2015: 185)

2- التأكد من اختيار الاستجابات المناسبة للمخاطر وفقًا لمستويات المخاطر التي تقبلها الشركة وابلاغ مجلس الإدارة من خلال التقارير الدورية بالمعلومات الضرورية حول المخاطر وفي الوقت المناسب. (عباس واخرون، 2022: 27)

3- توفير التأكيد للإدارة ومجلس الإدارة بشأن فاعلية إدارة المخاطر (Erlina et.al, 2020 :308)

4- يضيف المدققون الداخليون قيمة عندما تكون تقاريرهم موضوعية ومعزولة عن أي ضغوط او دافع أساسي لتقديم نتيجة او توصية معينة. (D'Onza et.al, 2015: 184).

المبحث الثالث: الجانب العملي: تطبيق التدقيق المسند الى المخاطر لإضافة قيمة للشركة

من خلال هذا المبحث سيتم تحديد المخاطر المحيطة بالشركة من خلال فهم وتحليل اعمال الشركة وما تتعرض له من مخاطر ومن ثم تحديد عدد من الإجراءات المقترحة لإضافة قيمة والتي يجب اتخاذها من قبل الشركة لتجنب هذه المخاطر وما يمكن ان تتعرض له الشركة من صعوبات تعيق اعمالها او تحملها خسائر مالية دون التحوط لها وكالاتي:

1-تحديد الأقسام الرئيسة الخاضعة للتدقيق وتحديد المخاطر الخاصة بكل قسم.

2-تقويم مخاطر الأنشطة على أساس قاعدة احتمالية حدوث ودرجة تأثيره على الشركة.

3-اقتراح عدد من الإجراءات كاستجابة للمخاطر لإضافة قيمة للشركة

جدول (1) الاستجابات لمخاطر عينة البحث

القسم	الخطر	معالجة الخطر
مجلس الإدارة	قلة الشاحنات الحوضية والتخصصية في اسطول الشركة وبالتالي الاعتماد بشكل كبير على شاحنات القطاع الخاص لتنفيذ عقود النقل حيث بلغ عدد شاحنات الشركة (442) شاحنة، وبلغ عدد شاحنات القطاع الخاص (12400) شاحنة أي تشكل شاحنات الشركة نسبة (3%) من اجمالي الشاحنات.	1- تعزيز اسطول الشركة بالشاحنات الكافية لتنفيذ عمليات النقل فضلاً عن الشاحنات التخصصية وتحصيل ايراد العقود بشكل كامل دون الحصول على نسبة (6%) فقط من إيرادات كل نقلة وعدم تفويت فرصة تعظيم إيراداتها. 2-قيام قسم التدقيق والرقابة الداخلية بتقديم تقرير استشاري يبين نسب النقل المتحققة بواسطة شاحنات الشركة بالمقارنة مع شاحنات شركات القطاع الخاص والايرادات المتحققة لكل جهة مع بيان راي القسم في ذلك.
مجلس الادارة	تشكل إيرادات قطع المنافيست ما يقارب (70%) و (77%) من اجمالي إيرادات الشركة للسنوات 2020 و2021 على التوالي على الرغم من انه ليس نشاط الشركة الأساسي وفق القانون.	اتخاذ مجلس الإدارة قرارات للدخول في استثمارات جديدة او توسيع أنشطة قائمة فهو المسؤول عن إقرار الخطط والتوسعات والاشراف على تنفيذ اعمال الشركة وبما يحقق أهدافها وفق الأسس الاقتصادية والإدارية والفنية وفقاً للمادة (6) من النظام الداخلي للشركة، فضلاً عن اقتراح تعديل قانون الشركة ليتضمن فقرة صريحة تتضمن السماح للشركة بإصدار المنافيست.
شعبة إدارة الجودة	عدم بذل الجهود المطلوبة في تدريب الموظفين وتطوير كفاءة ادائهم في مجال مكافحة الفساد والحد منه ضمن جدول الدورات التدريبية حيث بلغ عدد الموظفين المتدربين (8) من (1905) لسنة 2020 و(38) من (1762) موظف لسنة 2021	ينبغي على قسم التدقيق الداخلي اصدار تقرير خاص بالتزام الموظفين بلائحة السلوك الوظيفي الصادرة عن هيئة النزاهة، فضلا عن اقتراح عدد من البرامج لتوفير التدريب والتوعية المستمرة للموظفين بشأن مخاطر الفساد وأهمية النزاهة والأخلاق في العمل، وتعزيز الوعي بالسياسات والإجراءات المتعلقة بمكافحة الفساد.
قسم التخطيط والمتابعة	عدم وجود اتفاقيات متبادلة بين العراق ودول الجوار بخصوص النقل المشترك وبما يتيح للشركة الفرصة للنقل الخارجي.	ينبغي على قسم التدقيق الداخلي اعداد تقرير يتضمن الفرص المتحصلة من ابرام اتفاقيات النقل مع الدول المجاورة فضلاً عن الموارد المطلوبة لتنفيذها لاستثمار التعاون المشترك ووضع الخطط بمشاركة الأقسام الأخرى في الشركة وبالتعاون مع قسم التعاون الدولي في مقر الوزارة لتوسيع افاق التعاون الاقتصادي بين العراق ودول الجوار من خلال تقييم أداء عمل اللجان المشتركة مع دول الجوار لتبادل البضائع ودعم الاقتصاد المحلي.

قسم التخطيط والمتابعة	لم تقوم الشركة بوضع أي إجراءات للقضاء على ظواهر الفساد والحد منه وعدم الالتزام بتوجيه الأمانة العامة لمجلس الوزراء.	متابعة إجراءات الشركة بتطبيق إجراءات الحوكمة الجيدة وتحسين الشفافية وذلك لزيادة الثقة في الشركة وتجنب التأثيرات السلبية للفساد وتكثيف الجهود لتحديد المواطن الأكثر عرضة للفساد واعداد برنامج تدريبي ملائم للموظفين في مجال مكافحة الفساد بالتعاون مع الجهات المختصة.
قسم التخطيط والمتابعة	عدم استعانة دوائر الدولة والشركات الأخرى بأسطول الشركة العامة لنقل بضائعها عند الاستيراد.	قيام قسم التدقيق والرقابة الداخلية بتقديم تقرير يحدد الفرص والتهديدات المرتبطة بتفعيل الناقل الوطني لتنبيه مجلس الإدارة على أهمية سعيها بالتعاون مع مركز الوزارة لمفاتحة مجلس الوزراء باعتماد الشركة العامة للنقل البري كناقل وطني وإلزام الوزارات بتخصيص قسم من البضائع التي يتم استيرادها لتنقل من قبل الشركة العامة التزاماً بالمادة (17) من التعليمات رقم (1) لسنة 1984 الملحقة بقانون النقل والتي تنص (إلزام الجهات الاستيرادية عند ابرام عقود التجهيز الاشتراط على المجهز باختيار شركة متعاقدة مع الشركة العامة للنقل البري للقيام بالنقل).
قسم التخطيط والمتابعة	عدم تنوع مصادر الايراد من قبل الشركة العامة للنقل البري حيث قامت الشركة بتفعيل المطبعة الخاصة بالشركة كمصدر جديد للإيراد الا ان عمل هذه المطبعة يقوم ايضاً بشكل كبير على طبع دفاتر المنافيست اللازمة لقطع المنافيست في المنافذ الحدودية فضلاً عن انها لم تحقق اي إيرادات خلال سنة (2020) وحققت مبلغ قدره (540912200) دينار خلال سنة (2021) كنسبة من الإيرادات المتحققة للشركة المتعاقد معها لادارة المطبعة.	ينبغي قيام القسم بأعداد دراسة لتطوير خدمات الشركة او اعداد خطة للاستثمار في مشاريع مقترحة والاستفادة من نسب النمو بشكل يساعدها في الحصول على مصادر ايراد جديدة وعدم الاعتماد التام على الإيرادات المتأتية من عقود التشغيل المشترك مع الشركات الخاصة من خلال تطبيق المادة (15) والمادة (16) من قانون الشركات العامة رقم (22) لسنة 1997، فضلاً عن المادة (4) من قانون الشركة.
القسم المالي	انخفاض الإيرادات المتحققة من عقد المشاركة مع شركة ليث البوادي حيث بلغت الإيرادات المتحققة لسنتين (600955000) دينار، وهو لا يتناسب مع الايراد المثبت في الجدوى الاقتصادية المقدمة من قبل الشركة المتعاقدة والبالغ (5323500) دولار، وكذلك بالنسبة لعقد المشاركة مع شركة جسر البراري حيث بلغت الإيرادات المتحققة لسنتين (771678000) دينار وهو لا يتناسب مع الايراد المثبت في الجدوى الاقتصادية والبالغ (4750200000) للسنة الامر الذي يؤشر عدم متابعة إيرادات المنافذ وعدم كفاءة اداء هذه الشركات.	1-التحقق من قطوعات المنافيست للشركة المتعاقدة بمطابقتها مع قسم الحاسبة والايراد المستلم من القسم المالي. 2-مطابقة الوصولات المقطوعة مع الوصولات المستلمة عن نفس الفترة من شعبة المخازن. 3-تقييم أداء الشركة المتعاقدة وانهاء التعاقد معها في حالة الإهمال والتقصير في تحقيق الإيرادات المطلوبة.
القسم القانوني	عدم قيام الشركة بإزالة التجاوزات التابعة لها على الرغم من كسب الدعاوى لصالح الشركة وان جميع هذه العقارات متجاوز عليها قبل سنة 2010، خلافاً لأعمام الأمانة العامة لمجلس الوزراء والذي نص على الزام الجهات كافة بإزالة التجاوزات الحاصلة على عقارات الدولة، فضلاً عن عدم تحقق المطالبة بأجر المثل عن فترة التجاوز والاشغال، خلافاً لأعمام هيئة النزاهة والذي نص على قيام الموظف القانوني في الوزارات والتشكيلات باتخاذ كافة الإجراءات القانونية وإقامة الدعاوى المدنية بشان عقارات الدولة المتجاوز عليها وطلب اخلائها والتعويض باجر المثل عن فترة التجاوز والاشغال.	قيام قسم التدقيق الداخلي بإصدار تقرير مفصل يتضمن الاتي: 1-الموقف الخاص بمتابعة تنفيذ الأوامر القضائية وإزالة التجاوزات، والإجراءات القانونية المتخذة للمطالبة باجر المثل عن فترة التجاوز فضلاً عن تقييم أداء اللجان المختصة بإزالة التجاوزات لمعالجة أوجه القصور في تنفيذ الاعمامات الخاصة بمجلس الوزراء وهيئة النزاهة. 2-اقتراح الية لاستغلال هذه الأراضي والعقارات وتوسيع نشاطها او استثمارها كمراكز لصيانة المركبات للجهات المختلفة مع بيان أثر هذه الاستثمارات على نشاط الشركة لضمان عدم استغلالها من قبل جهات أخرى وبالتالي التعرض لنفس المخاطر الحالية.
القسم القانوني	عدم انجاز اللجان التحقيقية البالغ عددها (77) والمشكلة وفقاً لأحكام قانون انضباط موظفي الدولة والقطاع العام رقم (14) لسنة 1991 المعدل، خلافاً لأعمام الأمانة العامة لمجلس الوزراء والذي الزم بإنجاز اللجان التحقيقية غير المنجزة خلال (90) يوماً وبخلافة يحال الموظفين المقصرين الى التحقيق.	قيام قسم التدقيق الداخلي بمتابعة اعمال اللجان التحقيقية وتقييم أداءهم وتقديم تقرير بالإنجاز الى مجلس الإدارة للوقوف على أسباب عدم انجاز اللجان التحقيقية المشكلة وفقاً لأحكام قانون انضباط موظفي الدولة والقطاع العام خلال الفترة المقررة ومحاسبة المقصرين.
القسم القانوني	عدم حسم الدعاوى الجزائية والبالغ عددها (15) امام المحاكم المختصة بالنظر في قضايا النزاهة خلافاً لأعمام الأمانة العامة لمجلس الوزراء والذي نص على توجيه الدوائر القانونية بمتابعة الدعاوى القضائية الخاصة بالمال العام وايكال مهمة المرافعة امام المحاكم المختصة الى الممثلين القانونيين ذوي الخبرة والكفاءة والمقدرة على مجاراة الخصوم.	تأكيد قسم التدقيق الداخلي باعتماد الية تضمن ايكال مهمة المرافعة امام المحاكم المختصة الى الممثلين ذوي الخبرة والكفاءة لحسم الدعاوى الجزائية غير المحسومة وفقاً لمعايير يقترحها القسم (الخبرة، اختصاص الممثل القانوني)، او الاستعانة بخبراء خارجيين لتقديم المشورة فيما يخص هذه الدعاوى.

قسم المكاتب	نقل ساحة التبادل التجاري الى الجانب السعودي حسب كتاب وزارة النقل المرقم (1/ك/2402) والمرسل الى هيئة المنافذ الحدودية، بسبب التلكؤ من قبل الشركة المتعاقدة في تنفيذ مراحل العقد.	قيام قسم التدقيق الداخلي بالتوصية بإلغاء التعاقد مع الشركة المنفذة واتخاذ كافة الإجراءات القانونية بحقها بالإسناد الى تقرير تقييم اداء معد مسبقاً من قبل القسم يوضح النتائج المتحققة عن اعمالها ومسند بملاحظات المهندس المقيم وحسب الكتاب رقم (18) في 2021/8/12 والذي أشار الى عدم تقديم جدول العمل لغاية تاريخ اعداد الكتاب، وعدم اجراء فحص التربة وفحص حدل طبقات الدفن، وعدم التعاون وامتناع الشركة حول اجراء زيارة المهندس الدوري المشرف للمشروع، فضلاً عن العديد من السلبيات المشخصة في تقريره خلال زيارة الوفد السعودي الى ساحة التبادل التجاري.
قسم المكاتب	ضعف الجانب الأمني الحدودي مع سوريا جعل من الصعب عملية مرور البضائع عبر هذا المنفذ ومن ثم التأثير على إيرادات للشركة	قيام قسم التدقيق الداخلي بمتابعة اعمال المكاتب في المنافذ الحدودية وبتقديم تقرير عن الجانب الأمني في المنفذ الحدودي والتوصية بالتنسيق مع الجهات الأمنية المعنية لغرض تعزيز الجانب الأمني في المنافذ غير الامنة لتشغيلها وإعادة العمل بالمكتب الحدودي وتحقيق إيرادات للشركة من المنافذ المتوقف العمل بها.
قسم المكاتب	كل المنافذ الحدودية تدار من قبل شركات خاصة متعاقدة مع الشركة العامة وبالتالي فان احتمالية وجود تلاعب او خروقات ينعكس بدوره على إيرادات وسمعة الشركة العامة للنقل البري.	اقتراح قسم التدقيق الداخلي على الشركة الاعتماد على امكانيتها المادية والبشرية لإدارة المكاتب الحدودية والاستفادة من كامل إيرادات هذه المنافذ دون خسارة نسبة من الإيرادات لصالح الشركات المتعاقدة بعد تقديم تقرير بالاحتياجات المطلوبة لإدارة هذا النشاط خاصة وان العمل في هذه المنافذ لا يحتاج الى بنى تحتية او برامج الكترونية نادرة وبالتالي السيطرة على أي خروقات او تلاعب في هذه المنافذ ينعكس بدوره على نتيجة اعمال الشركة، فضلاً عن إمكانية اعداد ضوابط رقابية وعمليات تقييم دورية لمتابعة الاعمال المنفذة من قبل الشركات المتعاقدة.
قسم التدقيق والرقابة الداخلية	عدم وضع خطة شاملة معدة من قبل القسم تغطي جميع الأنشطة، وعدم متابعة الضوابط الرقابية اللازمة لعمل كل قسم وعليه لم يتم متابعة وتقييم نتائج اعمال كل قسم وفق الخطط الموضوعة.	وضع وتوثيق خطة عمل لكل مهمة من مهام التدقيق وتقديم المعلومات بشكل دوري عن وضعية تنفيذ خطة التدقيق السنوية ونتائج متابعة القوانين والتعليمات التي تحكم عمل الشركة من خلال الضوابط الرقابية الموضوعة لكل مهمة تدقيق وفقاً للدليل الاسترشادي لوحدات التدقيق الداخلي.
القسم المالي	التجاوز بالصرف على بعض الاعتمادات نتيجة قلة التخصيص وعدم اجراء المناقلات بسبب الاضطرابات الأمنية وفرض حضر التجول.	قيام قسم التدقيق الداخلي بتقديم تقارير لمجلس الإدارة خاصة بدراسة التخصيص السنوي المخطط لكل حساب بناءً الية ومعايير محددة لضمان وضع التخصيص المالي المناسب لكل حساب وفقاً لأسس محددة والالتزام بعدم التجاوز على التخصيصات المقرة واجراء المناقلات لاي سبب الا بموافقة الجهات المختصة.
القسم المالي	لا توجد الأوليات الخاصة بموافقات وزارة المالية المتعلقة بفتح الحسابات الجارية بسبب تعرضها للحرق والتلف اثناء احداث 2003.	مفاتحة وزارة المالية او المصارف المعنية لطلب تزويد الشركة بالأوليات الخاصة بموافقات وزارة المالية لفتح الحسابات الجارية لدى هذه المصارف مع بيان أسباب طلب هذه الأوليات، فضلاً عن ضمان حقوق الشركة بالإسناد الى هذه الأوليات.
القسم المالي	عدم استحصال القسم المالي لمبلغ (128908250) دينار عن (4) أوامر تضمين خلافاً للمادة (1) من قانون التضمين رقم (31) لسنة 2015.	قيام قسم التدقيق الداخلي بوضع الية لضمان تحصيل مبالغ التضمين ومتابعة حقوق الشركة والتوصية باستقطاع مبالغ التضمين دفعة واحدة او خلال (5) سنوات بعد موافقة الوزير او رئيس الجهة غير المرتبطة بوزارة على تقسيط المبلغ لقاء كفالة ضامنة، وتطبيق احكام قانون تحصيل الديون الحكومية في حال امتناعه عن أداء أي مبلغ تضمين بذمته.
قسم التشغيل	تقليل إنتاجية قسم التشغيل بسبب تنسيب عدد كبير من سيارات الشركة الى جهات أخرى ولم يتم اعادتها من قبل هذه الجهات رغم مطالبة الشركة لها بسبب الإجراءات الروتينية والموافقات المتكررة خلافاً لأعمام الأمانة العامة لمجلس الوزراء والذي الزم بأنهاء تنسيب السيارات بين دوائر الدولة.	متابعة قسم التدقيق الداخلي لموقف السيارات الباعة للشركة وتحليل وتقييم الإجراءات الحالية المتخذة واقتراح إجراءات تضمن التخلص من الإجراءات الزائدة والتكرارية التي تزيد من التعقيدات وتؤدي إلى تقليل الفاعلية عن طريق مطالبة الشركة بالتعاون مع مقر الوزارة والجهات المختصة لإعادة السيارات التابعة للشركة وتشغيلها ضمن اسطول الشركة لتحقيق اقصى منفعة من موجوداتها.
قسم التشغيل	وجود تأخير كبير في السيطرات الخارجية الامر الذي يؤثر على دورة عمل الشاحنات وتقليل إنتاجية قسم التشغيل وحسب النظام الداخلي للشركة	اقتراح الية للتعاون مع الجهات المعنية مثل (الجمارك، ووزارة الداخلية، وغيرها) لتسهيل عمليات مرور شاحنات الشركة فضلاً عن تحديد موظف معتمد من الشركة في كل محافظة يسهل إلاجراءات اللازمة لشاحنات الشركة العامة والشركات المؤتلفة معها.
القسم المالي	ترتبت على الشركات المتعاقدة لإدارة وتشغيل المنافذ الحدودية غرامات تأخيريه بسبب التأخر لأكثر من (14) يوم في تسديد مبالغ إيرادات قطع المنافيست وبالتالي تعرض الشركة لمخاطر تأثير التغيرات في أسعار الصرف بين فترة استلام ايراد قطع المنافيست من قبل الشركة المتعاقدة في المنافذ الحدودية وبين فترة تسليم الايراد للشركة العامة للنقل البري	1-اعتماد وسائل الدفع الالكتروني مقابل خدمات الشركة لأحكام الرقابة على الايراد. 2- يمكن للشركة تنويع استثماراتها وتوزيعها على عدة مصادر لتقليل المخاطر المرتبطة بتقلبات أسعار الصرف. 3-ينبغي على الشركة وضع سياسة تحوط مالية واضحة تحدد الإجراءات والأدوات

		المالية المسموح بها للتحوط من تقلبات أسعار الصرف ويجب أن تكون هذه السياسة متوافقة مع أهداف واحتياجات الشركة.
القسم المالي	عدم تسديد حصة الخزينة العامة والبالغة (117789855412) دينار كما في 2021/12/31، على الرغم من توفر سيولة نقدية لدى الشركة، خلافاً للمادة (35/اولاً) من قانون الموازنة العامة الاتحادية/2021 والتي نصت على (تحول نسبة (50%) من حصة الخزينة العامة في أرباح الشركات العامة بضمنها أرباح السنوات السابقة غير المدفوعة الى الخزينة العامة قبل اكمال تدقيق حساباتها من ديوان الرقابة المالية).	1-تسديد مبلغ حصة الخزينة العامة اول بأول مع تسديد أرباح السنوات السابقة، التزاماً بالمادة المذكورة وتجنب العواقب القانونية من اجل تنظيم عملها بما يساهم في النهوض بالاقتصاد الوطني وتحقيق الوظيفة الاجتماعية. 2-قيام قسم التدقيق الداخلي بوضع خطة لمتابعة تسديد الديون التي بذمة الشركة للغير لتجنب فرض غرامات عليها.
قسم التدقيق والرقابة الداخلية	عدم تأييد الأرصدة المثبتة في سجلات الشركة من قبل الجهات المدينة والبالغة (2219861600) دينار حيث بينت هذه الجهات بعدم وجود تعامل معها، او عدم وجود اوليات خاصة بمستحقات الشركة العامة للنقل البري دون قيام قسم التدقيق والرقابة الداخلية بمتابعة الامر طوال سنوات الدين.	1-اعداد تقرير من قبل قسم التدقيق والرقابة الداخلية يوضح موقف هذه المبالغ ومقدارها والإجراءات المتخذة بها واجابات الجهات المدينة، ويقدم الى مجلس الإدارة لاتخاذ قرار بها وشطبها وتنزيلها من سجلات الشركة، او اتخاذ الإجراءات القانونية بحق الجهات المدينة في حالة توفر الأوليات الخاصة بها. 2-اعداد تقارير بشكل دوري عن الحسابات المدينة والدائنة بهدف استحصال الأرصدة المدينة ووضع خطة لتسديد الأرصدة الدائنة.

يلحظ الباحثان من خلال تحليل مخاطر عينة البحث ان اكبر خطر تواجهه الشركة هو ان إيرادات قطوعات المنافيست المتحققة للشركة تشكل ما يقارب (70%) و (77%) من اجمالي إيرادات الشركة للسنوات 2020 و2021 على التوالي، وان إيرادات نشاط النشاط الاساسي (النقل البري للبضائع) الذي تتحصل عليه الشركة لا يغطي الا نسبة بسيطة من مصروفات الشركة وعليه في حالة وجود أي مخاطر لسحب ترخيص اصدار المنافيست من قبل الشركة العامة للنقل البري سيهدد استمرارية الشركة وقدرتها على وجودها كشركة عامة متخصصة في النقل البري كون ان قانون الشركة ونظامها الداخلي لا يتضمن أي فقرة تسمح للشركة بإصدار المنافيست بمختلف انواعه، وانما تقوم الشركة بإصداره استناداً الى تعليمات تنص على قيامها بكافة العمليات المرتبطة بنقل البضائع لم يتم تزويدنا بها من قبل الشركة تحفظاً من قبلهم وان هذه التعليمات قابلة للتغيير في أي وقت تبعاً للظروف المختلفة، فضلاً عن إمكانية اصدار تعليمات جديدة تفرض على الشركة العامة تحديد مبالغ المنافيست باقل من المبالغ المحددة حالياً الامر الذي يهدد قدرة الشركة على تغطية مصروفاتها وسداد التزاماتها وفق القوانين التي تحكمها، وعليه يقترح الباحثان على الشركة (كإضافة قيمة لها) استثمار أموالها في تعزيز اسطول النقل الخاص بها وتحقيق النسبة الأكبر من إيراداتها بممارستها لنشاطها الأساسي المحدد لها وفق القوانين واستمرارها كشركة عامة ترفد خزينة الدولة بالمال العام، فضلاً عن إمكانية سعي الشركة العامة مع وزارة النقل لتعديل القانون الخاص بالشركة وتضمين فقرة ضمن القانون تسمح لها بإصدار المنافيست وتحصيل ايراداته من مختلف المنافذ الحدودية في البلد.

كما يلحظ الباحثان إنّ فريق التدقيق الداخلي للشركة عينة البحث لا يطبق نهج التدقيق الداخلي المسند الى المخاطر وبالتالي لم يمتثل للمعايير المهنية للتدقيق الداخلي وبما إنّ فعالية إدارة نشاط التدقيق الداخلي تتحدد بالتقيد، والامتثال للمعايير، ومن ثم ينبغي عليهم تطوير معرفتهم المهنية بالمعايير وضمان الالتزام بتطبيقها لأنّ تحقيق الفعالية في عملية التدقيق تضمن إضافة قيمة للشركة من خلال التركيز على الانشطة التي يمكن بوساطتها أن يضيف نشاط التدقيق الداخلي قيمة للشركة فضلاً عن التركيز على تنمية مهارات المدققين الداخليين لدراسة المجالات المختلفة التي تتعلق بأنشطة الشركة لتدعيم قدراته في النظر بشمولية لأنشطة الشركة كافة، والتحقق من مدى توفر الدراسات، والموازنات الضرورية لتحقيق الأهداف المستقبلية، ومدى توافر الموارد اللازمة لتحقيقها بكفاءة وفاعلية، بما يمكنه من تقديم المقترحات والتحسينات والتوصيات لتحسين الأداء الناتجة من تقييم أداء الأنشطة المختلفة جميعها والتي تساعد في إضافة قيمة لمهام ونظم عمل الشركة، والمشاركة في تحسين قدرتها التنافسية، فضلاً عن ان الدور الذي يمكن أن يؤديه التدقيق الداخلي مهم في تفعيل إدارة المخاطر وينبع من التأكيدات التي يقدمها فيما يتعلق بفعالية مكونات إدارة المخاطر جميعها (تحديد المخاطر، تقييم المخاطر، الاستجابة للمخاطر، أنشطة الرقابة، والمراقبة والتبليغ)، والاستشارات التي

يقدمها إلى مجلس الإدارة، والإدارات التنفيذية وإدارة المخاطر في تقييم كفاية، وفعالية الرقابة، إدارة المخاطر، وممارسات الحوكمة في الشركة.

المبحث الرابع: الاستنتاجات والتوصيات

اولاً: الاستنتاجات

1- هناك علاقة وثيقة بين نشاط التدقيق الداخلي والمعلومات التي يقدمها والمهام التي يؤديها ولهذا دور كبير في إضافة قيمة للشركة.

2- إنّ التدقيق الداخلي المسند الى المخاطر يوافر إمكانية تحديد الأقسام الأكثر خطورة ومن ثم يستطيع الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي أن يحدد أولويات نشاط التدقيق الداخلي عن طريق وضع خطة مسندة الى المخاطر استناداً لمعيار التدقيق الداخلي الدولي (2010) التخطيط.

3- ضعف الدعم المقدم من قبل الشركة لموظفيها لزيادة كفاءة وفاعلية أدائهم، وتطوير امكاناتهم من خلال اشراكهم في دورات تدريبية أو تثقيفية إذ بلغت نسبة المتدربين لسنوات البحث (13%) و (20%) من إجمالي موظفي الشركة، كما بلغت نسبة حملة الشهادات العليا دكتوراه، ماجستير، دبلوم عالي (0.004) مقارنة بأجمالي الموظفين على الرغم من أهمية الاعمال التي تمارسها الشركة.

4- ضعف اعتماد قسم التدقيق الداخلي في الشركة عينة البحث على معايير التدقيق الداخلي الدولية والأساليب الحديثة المتبعة في التدقيق كأساس للعمل وعدم تطبيق منهجية التدقيق الداخلي المسند الى المخاطر.

5- ان الية عمل التدقيق الداخلي المسند الى المخاطر المستخدم على عينة البحث ساعد في التعرف على مخاطر الشركة الخاصة بكل قسم واقتراح طرق لمعالجتها والإفادة من موارد التدقيق المحدودة وادناه أبرز هذه المخاطر:

أ- عدم وجود قسم في الشركة خاص بإدارة المخاطر الامر الذي يؤشر عدم اهتمام الشركة بالمخاطر المحيطة بها وتأثير ذلك على نشاطها وتحقيق أهدافها، حيث لا يوجد لدى الشركة خطط لتحديد المخاطر وتقييمها وتخفيفها ومراقبتها وفق أسس علمية مدروسة.

ب- وجود ضعف كبير في نظام الرقابة الداخلية للشركة وهذا يجعلها غير قادرة على مواجهة المخاطر التي تتعرض لها، مثل مخاطر تدني كفاءة العاملين، او مخاطر الاحتيال، او مخاطر عدم الالتزام بالقوانين والتعليمات ومتابعتها.

ج- لا توجد لدى قسم التدقيق والرقابة الداخلية برامج تؤمن تغطية جميع أنظمة الرقابة المطلوب اجرائها، كما لا يعد تقارير شهرية تتضمن نتائج النشاط يمكن للإدارة من خلالها التركيز على الأنشطة والاقسام الأكثر خطورة وبالتالي اتخاذ الإجراءات اللازمة بشأنها وتصفية المخالفات التي تضمنتها التقارير حسب ما جاء في المادة (28) و (29) من قانون الشركات العامة رقم (22) لسنة 1997.

د- لم يقوم قسم التدقيق والرقابة الداخلية بمراجعة فعالية وكفاية استعمال خدمات الشركة واقتراح طرق فعالة لتقديم تلك الخدمات، كما لم يقوم بتقديم المعلومات بشكل دوري عن وضعية تنفيذ خطة التدقيق السنوية.

ذ- أحد أبرز المخاطر هي عدم تقديم الدعم اللازم من قبل الدولة من خلال إلزام دوائرها ومؤسساتها والمجهزين المتعاقدين معهم بالاستعانة بالشركة العامة للنقل البري لتنفيذ عمليات النقل الخاصة بها عن طريق تفعيل الاعتراف بالشركة كناقل الوطني، وتقديم التسهيلات الجمركية، لان الاستمرار بهذا النهج سيؤدي الى تكبد الشركة العامة للنقل البري خسائر مادية كبيرة والذي سينعكس سلباً على التزاماتها المالية وعدم تمكنها من صرف رواتب موظفيها ورفد الخزينة العامة بالنسب المقررة وفق القانون.

ثانياً: التوصيات

1-تقديم الدعم الكافي من قبل الإدارات لأجهزة التدقيق الداخلي من حيث الكوادر المؤهلة والموارد اللازمة، وصلاحية الوصول مع تصفية الملحوظات التي تضمنتها التقارير لغرض تمكينه من أداء دوره على نحو يضمن إضافة قيمة للشركة لان العمل على أساس العدالة وعدم الانحياز يؤدي الى نجاح الشركة.

2-ضرورة قيام الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي عند وضع خطة مسندة الى المخاطر ان يتشاور مع مجلس الإدارة، والإدارات العليا، ليكتسب فهماً لاستراتيجية الشركة واهداف عملها، والمخاطر المرتبطة بها وأساليب إدارة المخاطر مع مراجعة، وتعديل الخطة عند الاقتضاء، للاستجابة للتغيرات في اعمال ومخاطر، وعمليات، وبرامج ونظم الشركة، والضوابط الرقابية فيها، مع ارتكاز هذه الخطة على تقييم موثق للمخاطر يتم مره في السنة على الأقل.

3-ضرورة تنظيم دورات تدريبية متخصصة وورش عمل للاختصاصات العاملة كلها في الشركة وجدولتها لضمان حصول الموظفين كافة على الدورات اللازمة، مع توافر الامتيازات الداعمة لحملة الشهادات العليا لحث موظفيها على تطوير مستوياتهم العملية، فضلاً عن استقطاب اخرين ومن ثم الاستفادة من مهاراتهم، وخبراتهم لرفد كوادر الشركة بالتخصصات الكفؤة.

4-ضرورة اعتماد معايير السمات والأداء الخاصة بمعايير التدقيق الداخلي الدولية لضمان إضافة قيمة للشركة بوساطة نشاط التدقيق الداخلي.

5-إعطاء اهتمام أكبر للتدقيق الداخلي المسند الى المخاطر، من قبل المؤسسات الحكومية، وشركات القطاع الخاص عن طريق العمل به ودراسة نتائجه ومن ثم توافر المعلومات، والمصادر اللازمة على وفق نتائج واقعية يمكن قياسها، واهتمام الجهات المعنية بمهنة التدقيق بهذا النوع من التدقيق لتطوير برامجها، وخططها للتعرف على المخاطر المحيطة بالشركات ووضع آلية لتجنبها كونه يركز على الأقسام الأكثر خطورة لإعطائها الأولوية عند وضع خطة التدقيق، مع ضرورة استحداث شعبة أو قسم لإدارة المخاطر في الشركة عينة البحث تتبنى استراتيجية واضحة لإدارة المخاطر من خلال تحديد (خطط وأهداف واستراتيجيات ونطاق ومسؤوليات وموارد) أنشطة إدارة المخاطر مع استحداث سجل خاص بالمخاطر التي تتعرض لها الشركة.

المصادر

أولا: المصادر العربية

❖ **القوانين والأنظمة والنشرات العلمية**

1- الدليل الاسترشادي لوحدات التدقيق الداخلي، ديوان الرقابة المالية الاتحادي، 2019، العراق.

2- قانون الشركة العامة للنقل البري رقم (115) لسنة 1971، ونظامها الداخلي رقم (16) لسنة 2000.

3- المعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي، معهد المدققين الداخليين (IIA Standard)، 2017، 2024.

4- Ernst and Young، منهجية التدقيق الداخلي القائم على تقييم المخاطر، 2020

❖ **الكتب**

1- الرمحي، زاهر عطا، "الاتجاهات الحديثة في التدقيق الداخلي وفقاً للمعايير الدولية"، 2017، عمان.

❖ **الاطاريح والرسائل**

1- الركابي، ناجي شايب كايم، "دور الرقابة الداخلية في تخفيض تهديدات نظام المعلومات المحاسبي المؤتمت لتحقيق قيمة للمنظمة والزبون" اطروحة مقدمة ضمن متطلبات نيل درجة دكتوراه فلسفة في المحاسبة، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد، 2008، العراق.

2- سليم، بسام محمد، "واقع تطبيق التدقيق الداخلي المبني على المخاطر في الشركات المساهمة العامة الفلسطينية" اطروحة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في المحاسبة والضرائب، كلية الدراسات العليا، جامعة القدس، 2018، فلسطين.

3- فتحية، خمقاني، "مساهمة المراجعة الداخلية في تحقيق قيمة مضافة للمؤسسات الاقتصادية دراسة حالة مؤسسة اتصالات الجزائر الوحدة العملية-ورقلة-"، اطروحة مقدمة لاستكمال متطلبات نيل درجة الماجستير أكاديمي في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، 2013، الجزائر.

❖ **الدوريات والنشرات والمقالات**

1- الجوهر، كريمة علي،" دور جهاز التدقيق الداخلي في الكشف عن الفساد من خلال المساءلة"، مجلة الدراسات المحاسبية والمالية، المجلد (8)، العدد (23)، 2013، العراق.

2- سايح، نوال، "مدى تطبيق منهج التدقيق الداخلي القائم على المخاطر (RBIA) في المؤسسة الجزائرية، مجلة الامتياز لبحوث الاقتصاد والادارة، العدد (1)، 2017.

3- سعيدي، يحى، أوصيف، لخضر، "دور المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات"، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، العدد (5)، جامعة الوادي، 2012، الجزائر.

4- الصفتي، سارة إبراهيم صلاح، " المردود الإيجابي لاستخدام المراجع الداخلي أسلوب تحليل السبب الجذري على إضافة قيمة المنشأة"، مجلة البحوث المالية والتجارية، العدد (1)، جامعة بور سعيد، 2022، مصر.

5- عباس، زهرة، وبن عويدة، نجوى، "التدقيق الداخلي كأحد اهم الاليات الداخلية لتجسيد مبادئ حوكمة الشركات"، مجلة بحوث متقدمة في الاقتصاد واستراتيجيات الاعمال، المجلد (3)، العدد (1)، 2022، الجزائر.

6- لخضر، صالحي محمد، الدينوري، محمد سالمي، " الاتجاهات الحديثة للمراجعة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية دراسة استطلاعية لعينة من (أكاديميين، محاسبين معتمدين، مراجعين داخليين، وخبراء محاسبين)"، مجلة الدراسات المحاسبية والمالية، العدد (1)، جامعة الشهيد حمه لخصر، 2021، الجزائر.

7- محسن، اكتفاء رحيم،" أثر التدقيق الداخلي في تحسين أداء البنك المركزي العراقي"، مجلة الدراسات المحاسبية والمالية، المجلد (14)، العدد (46)، 2019، العراق.

8- محمد، مطلك حمد، "القيمة المضافة للتدقيق الداخلي ودورها في تحقيق دعائم الحوكمة المتمثلة بالاستقلالية والمسؤولية بحث تطبيقي في شركة الرافدين العامة"، مجلة الدراسات المحاسبية والمالية، المجلد (15)، العدد (52)، 2020، العراق.

9- مساعد، حمزة محمد،" مدى مساهمة وظيفة التدقيق الداخلي في تحسين الأداء الاداري"، مجلة الدراسات المحاسبية والمالية، المجلد (18)، العدد (65)،، 2023 العراق.

ثانياً: المصادر الأجنبية

1. Anouar Faiteh, Mohammed Rachid Aasri, " Internal Audit and Added Value: What is the Relationship", (2022).
2. David Griffiths, " Internal auditing an introduction ", (2020).
3. Erika Pristiwati Anugraheni, Erma Setiawati, Rina Trisnawati, " Analysis of Risk-Based Internal Audit Planning Implementation and Its Impact on Audit Quality: Case Study at the Inspectorate of Surakarta, Indonesia ", (2022).
4. Erlina, Abdillah Arif Nasution, Idhar Yahya and Agung Wahyudhi Atmanegara, " THE ROLE OF RISK BASED INTERNAL AUDIT IN IMPROVING AUDIT QUALITY", (2020).
5. George Drogalas, Petros Lois, Michail Nerantzidis, Ifigenia Georgiou, Eleni Gkampeta, "Risk-based internal audit: Factors related to its implementation", (2021).
6. Georgina Phillipina Coetzee, " A Risk-Based Audit Model For Internal Audit Engagements", (2010).
7. Giuseppe D'Onza, Georges M. Selim, Rob Melville and Marco Allegrini, "A Study on Internal Auditor Perceptions of the Function Ability to Add Value", (2015).
8. Juwenni. Judson Ng, Meliesa Chandrawati, "Risk Based Internal Auditing and Implementation on Organization", (2022).
9. K.H. Spencers Pickett, "Audit Planning a Risk-Based Approach", (2013).
10. PHILIP AYAGRE, " The adoption of Risk Based Internal Auditing in developing countries: The case of Ghanaian companies ", (2014).
11. Ronald W. Hilton, David E. Platt " Managerial Accounting Creating Value in a Dynamic Business Environment", (2017).
12. Tyson R. Browning, John J. Deyst, Steven D. Eppinger, Member, IEEE, and Daniel E. Whitney," Adding Value in Product Development by Creating Information and Reducing Risk", (2002).