



بحث بعنوان

دور الأجهزة العليا للرقابة في تطوير أنظمة إدارة المخاطر بالجهات الحكومية
(دراسة ميدانية)

إعداد

دكتور محاسب/ عبدالله احمد جابر عبدالقادر

الجهاز المركزي للمحاسبات بجمهورية مصر العربية

بحث مقدم إلى

المنظمة العربية

للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة

المسابقة الرابعة عشرة للبحث العلمي في مجال الرقابة

٢٠٢٤

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

{ قَالُوا سُبْحَانَكَ لَا عِلْمَ لَنَا إِلَّا مَا عَلَّمْتَنَا إِنَّكَ أَنْتَ الْعَلِيمُ الْحَكِيمُ }

صدق الله العظيم

ملخص الدراسة

يهدف البحث إلى دراسة وتحليل دور الأجهزة العليا للرقابة في تحسين وتطوير أنظمة إدارة المخاطر بالجهات الحكومية. ويمكن تحقيق ذلك من خلال عرض الإطار العام لأنظمة إدارة المخاطر بالجهات الحكومية ومكوناته ودورة عمله، ومبادئ إدارة المخاطر، والتحديات والصعوبات التي تواجه تلك الجهات في إنشاء وتطوير إدارة المخاطر. ومن خلال تقييم مدى تأثير تبني الأجهزة العليا للرقابة لمدخل التدقيق على أساس المخاطر في تحسين جودة عملية التدقيق بما ينعكس على تطوير أنظمة إدارة المخاطر بالجهات الحكومية وقدرتها على الحد من انتشار مخاطر الفساد المالي والغش والاحتيال. وكذلك بيان أهم عوامل نجاح الأجهزة العليا للرقابة للقيام بذلك الدور، وما الصعوبات التي تحد من دور تلك الأجهزة في تطوير أنظمة إدارة المخاطر بالجهات الحكومية.

ولتحقيق الهدف الرئيسي من الدراسة تم إعداد استبانة وتم تحليلها باستخدام برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS) وأساليب إحصائية أخرى مثل التحليل الإحصاء الوصفي، اختبار ألفا كرونباخ Cronbach's Alpha، المتوسط، الانحراف المعياري، اختبار One-sample Test، اختبار كروسكال-واليز Kruskal-Wallis Test، كا تربيع Chi-square.

وقد توصلت الدراسة الميدانية إلى عدم وجود فروق معنوية بين معظم آراء أفراد العينة بشأن أهمية دور الأجهزة العليا للرقابة في تحسين وتطوير أنظمة إدارة المخاطر بالجهات الحكومية، وان اتفقت تلك الآراء على وجود بعض الصعوبات التي تعوق ذلك الدور إلا أنها وبدرجة مرتفعة موافقة على أن هناك مجموعة من عوامل النجاح التي يمكن للأجهزة الرقابية أخذها في الاعتبار لتحسين جودة ذلك الدور.

وقد انتهى البحث إلى مجموعة من التوصيات أهمها: الاهتمام بوضع إطار متكامل لإدارة المخاطر من أجل تجنب الوقوع في الأزمات وزيادة كفاءة الأداء بالجهات الحكومية، ضرورة اهتمام الأجهزة العليا للرقابة بتطبيق معايير التدقيق الدولية ومعايير الانتوساي والالتزام بقواعد السلوك المهني، قيام الأجهزة العليا للرقابة بتنظيم دورات تدريبية وندوات علمية في كيفية تدقيق وتقييم أنظمة إدارة المخاطر بالجهات الحكومية والتركيز على استخدام مدخل التدقيق على أساس المخاطر، وتحسين دور الأجهزة العليا للرقابة في زيادة فاعلية إجراءات نظم الرقابة لمساعدة الجهات على الحد من مخاطر الفساد والغش، التنسيق والتعاون الجيد مع التدقيق الداخلية، استخدام الأجهزة العليا للرقابة لتكنولوجيا المعلومات والاتصالات وتحليل البيانات، إلى جانب تبادل الخبرات مع الأجهزة الأخرى في مجال تدقيق أنظمة إدارة المخاطر بالجهات الحكومية.

الكلمات المفتاحية: الأجهزة العليا للرقابة، أنظمة إدارة المخاطر، التدقيق على أساس المخاطر.

محتويات الدراسة

رقم الصفحة	الموضوع	م
١	الفصل الأول: الإطار العام للبحث والدراسات السابقة	
٢	الإطار العام للبحث	١/١
٢	تمهيد	١/١/١
٣	مشكلة البحث	٢/١/١
٥	الهدف من البحث	٣/١/١
٦	أهمية البحث	٤/١/١
٧	فروض البحث	٥/١/١
٧	منهج البحث	٦/١/١
٧	حدود البحث	٧/١/١
٧	خطة البحث	٨/١/١
٨	الدراسات السابقة	٢/١
٨	الدراسات السابقة المتعلقة بأنظمة إدارة المخاطر بالجهات الحكومية	١/٢/١
٩	الدراسات السابقة المتعلقة بالتدقيق على أساس المخاطر	٢/٢/١
١٠	الدراسات السابقة المتعلقة بدور الأجهزة العليا للرقابة في تطوير أنظمة إدارة المخاطر بالجهات الحكومية	٣/٢/١

١٢	تحليل الدراسات السابقة وتحديد الفجوة البحثية	٤/٢/١	
١٤	الفصل الثاني: أنظمة إدارة المخاطر بالجهات الحكومية		
١٥	ماهية إدارة المخاطر وأهدافها وأهميتها بالجهات الحكومية	١/٢	
١٥	مفهوم المخاطر بالجهات الحكومية	١/١/٢	
١٥	مفهوم إدارة المخاطر بالجهات الحكومية	٢/١/٢	
١٦	أهمية أنظمة إدارة المخاطر بالجهات الحكومية	٣/١/٢	
١٧	أهداف أنظمة إدارة المخاطر بالجهات الحكومية	٤/١/٢	
١٧	دور أنظمة إدارة المخاطر بالجهات الحكومية	٥/١/٢	
١٨	المعايير الدولية المستخدمة بأنظمة إدارة المخاطر	٢/٢	
١٨	مبادئ أنظمة إدارة المخاطر بالجهات الحكومية	٣/٢	
٢٠	التحديات والصعوبات التي تواجه أنظمة إدارة المخاطر بالجهات الحكومية	٤/٢	
٢٠	الإطار العام لأنظمة إدارة المخاطر بالجهات الحكومية	٥/٢	
٢١	مكونات أنظمة إدارة المخاطر بالجهات الحكومية	١/٥/٢	
٢٤	دورة عمل أنظمة إدارة المخاطر بالجهات الحكومية	٢/٥/٢	
٣٠	الفصل الثالث: تبني الأجهزة العليا للرقابة مدخل التدقيق على أساس المخاطر		
٣١	ماهية التدقيق على أساس المخاطر وأهميتها وأهدافها	١/٣	
٣١	مفهوم مخاطر التدقيق	١/١/٣	

٣٢	مفهوم التدقيق على أساس المخاطر	٢/١/٣	
٣٢	أهمية التدقيق على أساس المخاطر	٣/١/٣	
٣٣	أهداف التدقيق على أساس المخاطر	٤/١/٣	
٣٤	أنواع مخاطر التدقيق والعلاقة بينها	٢/٣	
٣٤	المخاطر الملازمة / الكامنة	١/٢/٣	
٣٥	مخاطر الرقابة	٢/٢/٣	
٣٥	مخاطر الاكتشاف	٣/٢/٣	
٣٦	العلاقة فيما بين مخاطر التدقيق	٤/٢/٣	
٣٧	تأثير مراحل التدقيق على أساس المخاطر على أنظمة إدارة المخاطر بالجهات الحكومية	٣/٣	
٣٧	الإعداد لعملية التدقيق على أساس المخاطر	١/٣/٣	
٤٢	تخطيط عملية التدقيق بناء على تقييم المخاطر	٢/٣/٣	
٤٣	تنفيذ عملية التدقيق على أساس المخاطر	٣/٣/٣	
٤٤	إعداد تقرير التدقيق	٤/٣/٣	
٤٥	متابعة تقرير التدقيق	٥/٣/٣	
٤٦	اثر تطبيق مدخل التدقيق على أساس المخاطر على جودة عملية التدقيق وانعكاسه على تطوير أنظمة إدارة المخاطر بالجهات الحكومية	٤/٣	
٤٧	الفصل الرابع: الدور الاستراتيجي للأجهزة العليا للرقابة في تطوير أنظمة إدارة المخاطر		

بالاتات الءكومية		
٤٨	أهمية دور الأجهزة العليا للرقابة في ضوء المخاطر التي تواجهه الجهات الءكومية	١/٤
٤٩	تأثير تطبيق الأجهزة العليا للرقابة للمعايير المهنية على تطوير أنظمة إدارة المخاطر بالجهات الءكومية	٢/٤
٤٩	أهمية معايير التءقيق بالنسبة لأنظمة إدارة المخاطر بالجهات الءكومية	١/٢/٤
٥٠	دور معايير التءقيق الدولية في تطوير أنظمة إدارة المخاطر بالجهات الءكومية	٢/٢/٤
٥١	دور معايير الانءوساي في تطوير أنظمة إدارة المخاطر بالجهات الءكومية	٣/٢/٤
٥٢	التءديات والصعوبات التي تواجه الأجهزة العليا للرقابة في تطوير أنظمة إدارة المخاطر بالجهات الءكومية	٣/٤
٥٢	التءديات الخارجية	١/٣/٤
٥٣	التءديات الداخلية	٢/٣/٤
٥٣	عوامل نجاح الأجهزة العليا للرقابة في تطوير أنظمة إدارة المخاطر بالجهات الءكومية	٤/٤
٥٣	دور الأجهزة العليا في تطوير نظم الرقابة الداخلية وأثرة على أنظمة إدارة المخاطر بالجهات الءكومية	١/٤/٤
٥٥	تأثير استخدام نظام التقييم الذاتي في تقييم مخاطر الرقابة على تطوير إدارة المخاطر	٢/٤/٤

٥٧	التنسيق والتعاون بين الأجهزة العليا للرقابة والتدقيق الداخلية بالجهات الحكومية	٣/٤/٤	
٥٩	التزام الأجهزة العليا للرقابة بقواعد السلوك المهني	٤/٤/٤	
٦٠	مشاركة الأجهزة العليا للرقابة في إعادة تصميم أنظمة إدارة المخاطر بالجهات الحكومية	٥/٤/٤	
٦١	تكوين المعارف وبناء القدرات لأعضاء الأجهزة العليا للرقابة في مجال تدقيق أنظمة إدارة المخاطر	٦/٤/٤	
٦٢	استخدام الأجهزة العليا للرقابة لتكنولوجيا المعلومات والاتصالات وتحليل البيانات	٧/٤/٤	
٦٣	تبادل الخبرات بين الأجهزة العليا للرقابة في مجال تدقيق أنظمة إدارة المخاطر بالجهات الحكومية	٨/٤/٤	
٦٥	الفصل الخامس: الدراسة الميدانية		
٦٦	مجتمع وعينة الدراسة	١/٥	
٦٦	فروض الدراسة	٢/٥	
٦٦	توصيف متغيرات الدراسة	٣/٥	
٦٧	أساليب جمع البيانات	٤/٥	
٦٧	الأساليب الإحصائية المستخدمة	٥/٥	
٦٧	وصف قائمة الاستبيان	٦/٥	
٦٨	تحليل نتائج الدراسة	٧/٥	

٦٩	اختبار تحليل المصادقية والثبات	١/٧/٥	
٧١	اختبار فروض الدراسة	٢/٧/٥	
٨٢	النتائج والتوصيات		
٨٣	أولاً: النتائج		
٨٣	نتائج الدراسة النظرية	(أ)	
٨٤	نتائج الدراسة الميدانية	(ب)	
٨٥	ثانياً: التوصيات		
٨٦	المراجع		

قائمة الجداول

الرقم	اسم الجدول	الصفحة
١-٥	توزيع المشاركين بالاستبيان طبقا لسنوات الخبرة	٦٨
٢-٥	توزيع المشاركين بالاستبيان طبقا للمستوى التنظيمي	٦٨
٣-٥	توزيع المشاركين بالاستبيان طبقا للمؤهل الدراسي	٦٩
٤-٥	ثبات فقرات الاستبيان بطريقة التجزئة النصفية	٦٩
٥-٥	نتائج تحليل المصدقية	٧٠
٦-٥	أهمية استخدام مدخل التدقيق على أساس المخاطر One-Sample Statistics	٧١
٧-٥	أهمية استخدام مدخل التدقيق على أساس المخاطر One-Sample Test	٧٢
٨-٥	أهمية استخدام مدخل التدقيق على أساس المخاطر Kruskal-Wallis Test	٧٣
٩-٥	التزام الأجهزة العليا للرقابة بمعايير التدقيق الدولية ومعايير الإنتوساي One-Sample Statistics	٧٤
-٥ ١٠	التزام الأجهزة العليا للرقابة بمعايير التدقيق الدولية ومعايير الإنتوساي One-Sample Test	٧٥
-٥ ١١	متطلبات نجاح الأجهزة العليا للرقابة في تطوير أنظمة إدارة المخاطر بالجهات الحكومية One-Sample Statistics	٧٧
-٥ ١٢	متطلبات نجاح الأجهزة العليا للرقابة في تطوير أنظمة إدارة المخاطر بالجهات الحكومية One-Sample Test	٧٨
-٥	صعوبات تحول دون قيام الأجهزة العليا للرقابة بدورها في تطوير أنظمة إدارة	٧٩

	المخاطر بالجهات الحكومية One-Sample Statistics	١٣
٨٠	صعوبات تحول دون قيام الأجهزة العليا للرقابة بدورها في تطوير أنظمة إدارة المخاطر بالجهات الحكومية One-Sample Test	-٥ ١٤

قائمة الأشكال

الصفحة	اسم الشكل	الرقم
١٩	مبادئ إدارة المخاطر	١-٢
٢١	الإطار العام لإدارة المخاطر	٢-٢
٢٤	دورة عمل إدارة المخاطر	٣-٢
٣٤	أنواع مخاطر التدقيق	١-٣

الفصل الأول

الفصل الأول

الإطار العام للبحث والدراسات السابقة

١/١ الإطار العام للبحث:

١/١/١ تمهيد:

تواجهه الجهات الحكومية العديد من المخاطر، إلى جانب التحديات الكبيرة حول كيفية إدارة تلك المخاطر. الأمر الذي يظهر مدى أهمية وضع نظام متكامل ومتطور لأنظمة إدارة المخاطر يعتمد على بنود أساسية وهي بيئة رقابة سليمة (وهي تشمل تحديد السلطات والمسؤوليات، ميثاق أخلاق، الالتزام بالآداب والسلوك المهني، ودرجة مشاركة الإدارة في الرقابة)، نظم ضبط داخلي، التدقيق الداخلية الفعالة، الاتصالات والمعلومات، والمتابعة. ومع سعي الأجهزة العليا للرقابة إلى تحقيق أكبر قدر ممكن من الكفاءة والفاعلية في أداء المهام الرقابية المسندة لها، تبرز أهمية الدور الفعال لتلك الأجهزة في تقييم مدى كفاءة وفعالية أنظمة إدارة المخاطر بالجهات محل التدقيق.

فالجهات الحكومية كغيرها من المؤسسات تتعرض للعديد من المخاطر منها المالية والتشغيلية والقانونية والمعلوماتية وغيرها، لذا لزم الأمر إنشاء إدارة للمخاطر في مثل هذا النوع من المؤسسات (عبد الناصر محمد، ٢٠١٣: ٤٣). كما أن التطور التكنولوجي أدى إلى التزايد المستمر لكم المخاطر التي تتعرض لها الجهات وأنشطتها وجعلها أكثر عرضة للمخاطر، الأمر الذي يعكس أهمية دور إدارة المخاطر في إبقاء التعرض للمخاطر ضمن معايير ومستويات آمنة عن طريق تحديد وتحليل الأسباب الجوهرية المؤدية إليها والتحوط لها والاستعداد المبكر لمواجهتها والحد منها (صلاح نوري، ٢٠١٨: ٥٩).

ولقد حظيت إدارة المخاطر باهتمام على نطاق واسع في السنوات الأخيرة وأصبحت بمثابة على جدول أعمال القطاعين الحكومي والخاص. وخاصة في ظل تنامي العديد من المشاكل والمعوقات من ارتفاع وزيادة الأخطاء وعمليات الغش والتلاعب وما يشوب بعض عملياتها من فساد، والذي يحتاج إلى تفعيل دور الأجهزة العليا للرقابة في تقييم المخاطر بتلك الجهات بهدف التعرف على نقاط الضعف والتقشير في إدارة تلك المخاطر والعمل على تقديم التوصيات اللازمة للتخفيف من أثارها، وبالتالي الوصول إلى حلول لمشكلات ومعوقات الأداء في الجهات الحكومية.

وقد أكدت بعض الدراسات أن السبب في فشل الوحدات الاقتصادية يرجع إلى عدم وجود إدارة للمخاطر تقوم بتخطيط وتحليل المخاطر ووضع الاستراتيجيات لمواجهة تلك المخاطر (يوسف صلاح، ٢٠١٣: ١١٩).

وتقع على الأجهزة العليا للرقابة مسؤولية تحديد وتحليل وتقييم المخاطر عن طريق فهم بيئة ونشاط الجهات الحكومية بما في ذلك الرقابة الداخلية وإجراءات تقييم المخاطر والأنشطة ذات العلاقة تساعد بشكل كبير في تحقيق الهدف الرئيسي لعملية التدقيق التي تقوم بها تلك الأجهزة، وهي تمكين المدقق من إبداء الرأي في البيانات المالية، وتزويد تلك الجهات بتقارير حول ملائمة أنظمة الرقابة الداخلية وتحليل المخاطر ومدى الالتزام بالمتطلبات القانونية. ولعل تلك التقارير بما تحتويه من ملاحظات وتوصيات تعد أحد عوامل تحسين وتطوير أنظمة إدارة المخاطر بالجهات الحكومية.

ونتيجة لانتشار المخاطر بمختلف أنواعها فإن الأمر يحتاج إلى تفعيل استخدام مدخل التدقيق على أساس المخاطر بما يساهم في تعزيز ودعم الأداء وتفعيل وتقييم إدارة المخاطر في الجهات محل الرقابة بهدف العمل على التخفيف من حدة آثار هذه المخاطر ومعوقات الأداء في تلك الجهات، ويتحقق ذلك من خلال تطوير إجراءات وأساليب التدقيق وممارسة عملياتها بشكل يتوافق مع الاحتياجات، فاستخدام مدخل التدقيق على أساس المخاطر سوف يؤدي إلى تحسين مستوى جودة التدقيق بما ينعكس على تحسين الأداء المالي للجهة (نورهان السيد، ٢٠١٨: ١١٠).

حيث تستهدف التدقيق على أساس المخاطر تحسين جودة وفاعلية عمليات التدقيق من خلال تغيير ممارسات التدقيق بشكل كبير، حيث تشير التدقيق على أساس المخاطر إلى إنه كلما زادت المخاطر في مجال ما زاد التركيز على عملية التدقيق، كما يساعد ذلك المدخل القائم على المخاطر المدققين في التخطيط لعملية التدقيق للمساهمة بشكل فعال في الحوكمة الفعالة وإدارة المخاطر والرقابة الأكثر واقعية (Sastra,C., et al., 2018: 1581). مما يساهم في التوصل لنتائج أكثر منطقية وتحقيق الهدف من عملية التدقيق. لذلك فتبني الأجهزة العليا للرقابة لمدخل التدقيق على أساس المخاطر سوف يساهم بشكل كبير في دعم وتطوير أنظمة إدارة المخاطر بما يحقق قيمة مضافة للجهات محل الرقابة ولجميع الأطراف أصحاب المصلحة.

٢/١/١ مشكلة البحث:

نظر لما شهدته الجهات الحكومية من تحول رقمي والاتجاه إلى تطبيق ما يسمى بالحكومة الإلكترونية، وما تبعة من تزايد في المخاطر بالجهات الحكومية، ونظرا لطبيعة ما تواجهه من تحديات مستمرة واعتماد تلك الجهات في تحقيق أهدافها على الأداء الكفء والفعال للأنظمة المالية والإدارية بها، ونتيجة الطلب المتزايد للمجتمع بشأن الاهتمام بالمساءلة والإفصاح والشفافية في المعاملات التي تجريها تلك الجهات من معرفة ومتابعة مصادر إيراداتها ومصروفاتها ونوعية ومستوى الخدمات التي تقدمها والإفصاح عن المعلومات

اللازمة عنها (كمال عبدالسلام، ٢٠١٤)، كل ذلك القى على الأجهزة العليا للرقابة عبء تحديد وتقييم تلك المخاطر والتقرير عن كفاءة وفاعلية إدارتها بتلك الجهات.

ويشار إلى أسلوب إدارة المخاطر في مجال التدقيق كونه عملية مستمرة تبدأ قبل التعاقد على عملية التدقيق وتنتهي بإعداد تقرير التدقيق، فإذا وافق المدقق على التعاقد يكون قد قبل التحمل بمستوى معين من الخطر ويقوم حينئذ باستخدام كافة الأساليب التي ربما تساعده في تخفيض احتمال تعرضه لتلك المخاطر، هذا إلى جانب ما يقوم به المدقق من اختبارات الالتزام والاختبارات الأساسية الهادفة إلى تخفيض احتمال وجود تحريفات جوهرية بالبيانات المالية (شاهنדה عادل، ٢٠١٣: ٧٩).

وكثيرا ما يثار الجدل في أوقات الأزمات وانتشار مخاطر الفساد والغش والاحتيال حول المخاطر وإدارتها في الجهات الحكومية على المستوى الداخلي بتلك الجهات بما في ذلك تناول دور الإدارة وأطراف أخرى في الرقابة ومتابعة المخاطر، وقد امتد ذلك الجدل إلى دور الأجهزة العليا للرقابة في تقييم تلك المخاطر وكفاءة إدارتها خاصة بعد تبني معظم تلك الأجهزة لمدخل التدقيق على أساس المخاطر. ولم يتوقف ذلك الجدل على المخاطر السابقة فقط، بل امتد ليشمل جميع مخاطر الأعمال والتي احتوت على المخاطر الاستراتيجية ومخاطر التشغيل ومخاطر التقدم التكنولوجي ومخاطر الحوكمة والتغيرات السريعة في أساليب ونظم الإدارة مما أدى إلى زيادة حجم وتعقيدات المخاطر التي تواجهها تلك الجهات.

وفي ظل انتشار مخاطر الفساد المالي في بعض الجهات الحكومية ومع ضعف نظم الرقابة الداخلية وقصورها عن تحقيق أهدافها بتلك الجهات تظهر الحاجة إلى تطوير أنظمة إدارة المخاطر من قبل الأجهزة العليا للرقابة حتى تتمكن من الحد من هذه المخاطر وتخفيضها إلى أدنى حد ممكن، كما لا يمكن إغفال دور تلك الأجهزة في تطوير نظم الرقابة الداخلية بما ينعكس على كفاءة وفاعلية نظم إدارة المخاطر.

ولقد اهتمت لجنة معايير التدقيق الدولية بالمخاطر وتقييمها، حيث أصدرت العديد من المعايير في ذلك الشأن (احمد عبدالمجيد، ٢٠١٥: ٦٠). وكذلك المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الانتوساي)، حيث أصدرت معيار الانتوساي (ISSAI 1315) والذي يهتم بتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية من خلال الوصول إلى فهم الجهة وبيئتها. ومعيار الانتوساي (ISSAI 1330) والذي أوضح بان المدقق مطالب بوضع إجراءات رقابية كاستجابة لهذه المخاطر وغيرها من المعايير ذات الصلة.

وانطلاقا مما سبق يمكن تلخيص مشكلة البحث في أنه على الرغم من تأكيد العديد من المنظمات العلمية والمهنية على أهمية دور الأجهزة العليا للرقابة في تحسين وتطوير أنظمة إدارة المخاطر بالجهات الحكومية إلا أن ذلك الدور يتوقف على العديد من العوامل ويواجه العديد من التحديات، فالمشكلة الرئيسية تتمثل في

كيفية الانتقال الفعال بدور التدقيق من كونها مجرد نشاط رقابي مالي إلى مستوى أوسع يتمثل في تحسين فاعلية وكفاءة إدارة المخاطر. إلى جانب عدم وضوح الدور الذي يمكن أن تؤديه الأجهزة العليا للرقابة في دعم وتطوير أنظمة إدارة المخاطر بالجهات الحكومية. الأمر الذي دفع الباحث إلى محاولة إلقاء الضوء على دور الأجهزة العليا للرقابة في ظل تبني مدخل التدقيق على أساس المخاطر ومتطلبات نجاح ذلك الدور في تطوير أنظمة إدارة المخاطر بالجهات الحكومية. ويمكن تلخيص مشكلة البحث من خلال محاولة الإجابة على التساؤلات التالية:

- ماهية المخاطر التي تواجهها الجهات الحكومية وكيفية إدارتها والاستجابة لها ومعالجتها؟
- ما هو الإطار العام لأنظمة إدارة المخاطر بالجهات الحكومية مراحل إدارة المخاطر بها؟
- ما هي التحديات والصعوبات التي تواجه أنظمة إدارة المخاطر بالجهات الحكومية؟
- هل يساهم تبني الأجهزة العليا للرقابة مدخل التدقيق على أساس المخاطر في تطوير أنظمة إدارة المخاطر بالجهات محل الرقابة؟
- هل التزام الأجهزة العليا للرقابة بمعايير التدقيق الدولية والمهنية يؤدي إلى زيادة فاعلية التدقيق على إدارة المخاطر بالجهات الحكومية؟
- ما هو الدور الاستراتيجي للأجهزة العليا للرقابة في تطوير أنظمة إدارة المخاطر بالجهات الحكومية؟
- ما هي الصعوبات التي تواجه الأجهزة العليا للرقابة في سبيل القيام بدورها في زيادة كفاءة وفاعلية أنظمة إدارة المخاطر بالجهات الحكومية؟

٣/١/١ الهدف من البحث

في ضوء مشكلة البحث يتمثل الهدف الرئيسي للبحث في دراسة أهمية دور الأجهزة العليا للرقابة في تحسين وتطوير أنظمة إدارة المخاطر بالجهات الحكومية وذلك من خلال:

- تحليل وتقييم الدراسات والبحوث في مجال إدارة المخاطر بالجهات الحكومية ودور الأجهزة العليا للرقابة في تحديد وتقييم المخاطر وإدارتها.
- دراسة وتحليل مفهوم ومبادئ والإطار العام لأنظمة إدارة المخاطر بالجهات الحكومية.
- بيان أثر تطبيق مدخل التدقيق على أساس المخاطر على أنظمة إدارة المخاطر بالجهات الحكومية.
- دراسة وتحليل العوامل المؤثرة على الدور الاستراتيجي للأجهزة العليا للرقابة في تحسين وتطوير أنظمة إدارة المخاطر بالجهات الحكومية.

- بيان أثر التزام الأجهزة العليا للرقابة بمعايير التدقيق على جودة الأداء بما ينعكس على كفاءة وفعالية أنظمة إدارة المخاطر بالجهات محل الرقابة.

٤/١/١ أهمية البحث

تتبع أهمية البحث من أنه يتطرق إلى أهم المجالات الحيوية المتعلقة بمحاولة الارتقاء وتطوير إدارة المخاطر بالجهات الحكومية من خلال الدور الرقابي للأجهزة العليا للرقابة، ويمكن إيضاح ذلك كما يلي:

- الأهمية العلمية للبحث:

- للبحث أهميته العلمية نظرا لندرة الأبحاث والمدقق التي اهتمت بدراسة دور الأجهزة العليا للرقابة في تحسين وتطوير أداء أنظمة إدارة المخاطر بالجهات الحكومية.
- إثراء الأدب والفكر المحاسبي بالمعلومات والمعارف حول دور الأجهزة العليا للرقابة في تطوير أنظمة إدارة المخاطر بالجهات الحكومية.

- الأهمية العملية للبحث:

ترجع الأهمية العملية للبحث:

- تزايد الحاجة إلى تحقيق الثقة في كفاءة ونزاهة الجهات الحكومية والحاجة المتزايدة إلى دعم وتطوير إدارة المخاطر بتلك الجهات حيث أصبح من أهم عوامل نجاح تلك الجهات.
- يعتبر هذا البحث خطوة على الطريق للاستفادة من قدرات الأجهزة العليا للرقابة في مجال التدقيق على أساس المخاطر بصفة عامة، وفي التوجه نحو دورها في التحسين المستمر لإدارة المخاطر بالجهات الحكومية بصفة خاصة.
- ازدياد حاجة المدقق الى التقييم الدقيق للمخاطر، وخاصة مخاطر التدقيق عند الاعداد والتخطيط لعملية التدقيق على أساس المخاطر، نتيجة لتزايد حجم المخاطر التي تواجه الجهات محل الرقابة.
- تحديد مقومات نجاح الأجهزة العليا للرقابة في تحسين وتطوير أنظمة إدارة المخاطر بالجهات الحكومية، وكذلك الصعوبات والتحديات التي تواجهها في ذلك المجال.
- يؤمل ان تساعد نتائج البحث أعضاء الأجهزة العليا للرقابة في تحديد وتقييم المخاطر التي تتعرض لها الجهات محل الرقابة، وأخذها في الاعتبار عند تخطيط وتنفيذ والتقرير عن عملية التدقيق في ضوء معايير التدقيق الدولية والمهنية، بما يساعد في تحسين دور الأجهزة العليا للرقابة في مجال تطوير أنظمة إدارة المخاطر.

٥/١/١ فروض البحث

في ضوء أسئلة البحث ومن خلال مراجعة أدبيات إدارة المخاطر ودور الأجهزة العليا للرقابة يمكن صياغة الفروض التالية:

- لا يؤثر استخدام الأجهزة العليا للرقابة لمدخل التدقيق على أساس المخاطر على دورها في تطوير أنظمة إدارة المخاطر بالجهات الحكومية.
- لا ينعكس التزام الأجهزة العليا للرقابة بمعايير التدقيق الدولية ومعايير الإنتوساي على دورها في تطوير إدارة المخاطر بالجهات الحكومية.
- لا توجد علاقة بين توفير متطلبات نجاح الأجهزة العليا للرقابة ودور تلك الأجهزة في تطوير أنظمة إدارة المخاطر بالجهات الحكومية.
- لا توجد صعوبات تحد من قيام الأجهزة العليا للرقابة بدورها في تطوير أنظمة إدارة المخاطر بالجهات الحكومية.

٦/١/١ منهج البحث

لتحقيق أهداف الدراسة يعتمد الباحث على المنهج الاستقرائي لتجميع المعلومات المتعلقة بالعناصر الرئيسية للدراسة وتحليلها وتفسيرها بهدف بناء الإطار النظري لها وذلك بالاعتماد على أدبيات المحاسبة والتدقيق والدراسات السابقة المرتبطة بموضوع البحث فيما يتعلق بدور الأجهزة العليا للرقابة في تطوير أنظمة إدارة المخاطر بالجهات الحكومية، ومعرفة ما توصلت إليه تلك الدراسات وما يمكن أن يضيفه البحث الحالي إلي تلك الدراسات. كما يعتمد الباحث على المنهج الاستنباطي وذلك لاختبار فرضيات الدراسة من خلال محاولة إعداد قائمة استبيان لاستخلاص النتائج.

٧/١/١ حدود البحث

تقتصر الدراسة على الاهتمام بأنظمة إدارة المخاطر بالجهات الحكومية، وأيضا على دور الأجهزة الرقابية في تطوير تلك الأنظمة، كما تقتصر دراسة وتحليل معايير التدقيق على المعايير المرتبطة بإدارة المخاطر.

٨/١/١ خطة البحث

في ضوء مشكلة البحث وأهميته وأهدافه يمكن تقسيم البحث على النحو التالي:

الفصل الأول: الإطار العام للبحث والدراسات السابقة.

الفصل الثاني: أنظمة إدارة المخاطر بالجهات الحكومية.

الفصل الثالث: تبني الأجهزة العليا للرقابة مدخل التدقيق على أساس المخاطر.

الفصل الرابع: الدور الاستراتيجي للأجهزة العليا للرقابة في تطوير أنظمة إدارة المخاطر بالجهات الحكومية

الفصل الخامس: الدراسة الميدانية

نتائج وتوصيات

المراجع

٢/١ الدراسات السابقة

سيتم استعراض الدراسات السابقة المرتبطة بموضوع البحث على النحو التالي:

١/٢/١ الدراسات السابقة المتعلقة بأنظمة إدارة المخاطر بالجهات الحكومية

١/١/٢/١ دراسة Hoffman, Mark, A., 2008:

أوضحت الدراسة مدى قدرة القطاع الحكومي في الولايات المتحدة الأمريكية على تطبيق مفهوم إدارة مخاطر المشروع، وتوصلت إلى أن هناك العديد من التحديات التي قد تعوق تطبيق هذا المفهوم في القطاع الحكومي من أهمها: خصائص القطاع الحكومي، وعدم الاتفاق على مفهوم محدد لإدارة المخاطر به، وعدم قدرة القطاع على الاستجابة السريعة للتغيرات التي تحدث في البيئة المحيطة.

٢/١/٢/١ دراسة Harris, P. et al., 2011:

استهدفت الدراسة تحديد مجموعة من الخطوات وذلك لمساعدة الإدارة في عمل نظام لإدارة المخاطر بالمنشأة يقوم على التحسين المستمر، وذلك بتوفير البيانات التي تساعد الإدارة على تقييم المخاطر التي في المنشأة وذلك لأن المساهمين يحتاجون تأكيدات من الإدارة بوجود نظم ضوابط داخلية كافية لحماية المنشأة من مخاطر الأعمال وكذلك الغش.

وقد توصلت الدراسة إلى النتائج الآتية: يجب أن تتبنى المنشآت نظام إدارة مخاطر المنشأة للوفاء بواجباتها، وتوفير أفضل استجابة للمخاطر وذلك لأن نظام إدارة المخاطر بالمنشأة يساعد في عملية التحسين المستمر وتحديد المخاطر والاستجابة لها، كما يعتبر إنشاء نظام شامل لإدارة المخاطر وسيلة فعالة لتحديد الجوانب الهامة لعمليات المنشأة التي يمكن أن تؤثر على استمرارها.

٣/١/٢/١ دراسة Ershadi, M., et al., 2016:

هدفت هذه الدراسة إلى التأكيد على أن إدارة المخاطر هي الوظيفة الرئيسية للمنشآت القائمة على المشاريع العملاقة، وهدفها هو خلق قيمة وربحية لها، وفي السنوات الأخيرة قامت العديد من هذه الشركات القائمة بالمشاريع العملاقة بإنشاء نظم لإدارة المخاطر لقياسها وإدارة جميع المخاطر المعقدة بتلك المشاريع، وقد قدمت الدراسة إطاراً مقترحاً لتقييم أداء نظام إدارة المخاطر كي يوفر أساساً نظرياً في هذا المجال وذلك من خلال إجراء مقابلات مع خبراء إدارة المخاطر ومراجعة أفكارهم وإدماجها في هذه الدراسة.

٤/١/٢/١ دراسة عبدالله العتيبي، ٢٠١٦:

هدفت الدراسة إلى توضيح أهداف ومكونات إدارة مخاطر المنشآت والتحديات والفرص المرتبطة بها وكذلك وضع إطار مفاهيمي لعملية إدارة مخاطر المنشآت وقد قدمت الدراسة الإطار النظري لإدارة المخاطر متضمناً: تحديد وتوصيف كبري المخاطر، ووضع نماذج للمخاطر، ورقابة عملية إدارة المخاطر، أكيد مدى استمرارية هذه المخاطر، ونقل وتغطية وتأمين تلك المخاطر، مقياس الأداء بالإضافة إلى فوائد تنوع المخاطر.

٢/٢/١ الدراسات السابقة المتعلقة بالتدقيق على أساس المخاطر

١/٢/٢/١ سامح محمد السيد، ٢٠١٥:

هدفت الدراسة إلى معرفة مدى تطبيق مكاتب التدقيق لمدخل التدقيق على أساس المخاطر وتشير نتائج هذه الدراسة إلى أن تطبيق مدخل التدقيق على أساس المخاطر يؤدي إلى تخفيض المخاطر، وهذا يؤدي إلى تحسين مستوى جودة عملية التدقيق مما يؤدي إلى تحسين جودة المعلومات المحاسبية الواردة بالتقارير المالية، وتقليل أخطاء التقارير، ويؤدي إلى تحسين أداء المنشآت وزيادة موثوقية البيانات ودرجة الاعتماد على التقارير المالية من قبل مستخدميها.

٢/٢/٢/١ دراسة نورهان السيد، ٢٠١٨:

هدفت الدراسة إلى توضيح أثر تفعيل استخدام مدخل التدقيق على أساس المخاطر وفق إطار COSO في تحسين مستوى جودة التدقيق وانعكاساته على كفاءة الأداء المالي، وذلك من خلال محاولة وضع إطار متكامل لتفعيل استخدام مدخل التدقيق على أساس المخاطر بحيث يعمل على تحسين فاعلية أداء الإدارة الشاملة للمخاطر من خلال قيامها بتحديد وتقييم المخاطر والاستجابة لها لكي يتم إدارتها والتخفيف من حدة آثارها حتى تصبح في حدود المستويات المقبولة.

وقد توصلت الدراسة إلى العديد من النتائج منها: إن عملية التدقيق تلعب دور هام في إدارة المخاطر المختلفة التي تواجهها المنشآت، من خلال تقييم مدى كفاية وفعالية أنظمة رصد والتعرف على المخاطر، كما توصلت الدراسة إلى وجود علاقة إيجابية غير مباشرة بين مدخل التدقيق على أساس المخاطر ومستوى كفاءة الأداء المالي بالمنشأة وذلك من خلال جودة عملية التدقيق.

٣/٢/٢/١ دراسة Le, T., et al., 2022 :

تناولت الدراسة المدخل القائم على المخاطر وجودة التدقيق باستخدام نموذج المعادلة الهيكلية، واستهدفت الدراسة تحديد العوامل المؤثرة على مدخل التدقيق على أساس المخاطر وجودة عملية التدقيق في فيتنام، وبحث العلاقة بين ذلك المدخل وجودة عملية التدقيق في شركات التدقيق في فيتنام. وقد توصلت الدراسة إلى وجود علاقة ارتباط إيجابية ذات دلالة بين كفاءة المدقق والضغوط المهنية على المدقق، والدعم من تكنولوجيا المعلومات، والقدرة التنافسية لشركات التدقيق، ورسوم التدقيق، والمخاطر المتعلقة بالعملاء، وتطبيق التدقيق على أساس المخاطر وجودة التدقيق. كذلك وجود علاقة ارتباط قوية بين مخاطر العملاء واستخدام تكنولوجيا المعلومات على جودة التدقيق.

٤/٢/٢/١ أمل عبد الله، ٢٠٢٣ :

هدفت الدراسة إلى التعرف على أثر التكامل بين تخطيط موارد المنشأة ERB ومدخل التدقيق على أساس المخاطر على جودة التدقيق الخارجي للشركات المدرجة بسوق الأوراق المالية الكويتية، وقد توصلت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها وجود أثر إيجابي ذو دلالة إحصائية للتكامل بين تخطيط موارد المنشأة ERB والتدقيق على أساس المخاطر على جودة التدقيق الخارجية وقد أوصت الدراسة بضرورة الاهتمام بشكل خاص بتدريب وتأهيل المدققين على طريقة التدقيق على أساس المخاطر لتقديم تقارير مالية تلبى احتياجات المستخدمين.

٣/٢/١ الدراسات السابقة المتعلقة بدور الأجهزة العليا للرقابة في تطوير أنظمة إدارة المخاطر بالجهات الحكومية

١/٣/٢/١ دراسة رضوه أحمد ٢٠١١ :

هدفت الدراسة إلى لتوضيح دور مهنة التدقيق الداخلية والخارجية في إدارة مخاطر الأداء في قطاع الخدمات الحكومية مع الإشارة إلى التحديات التي يمكن أن تواجه المهنة عند القيام بذلك، ومن ثم تحديد المقومات اللازمة لمهنة التدقيق لأداء دور إيجابي في تدقيق إدارة مخاطر الأداء في قطاع الخدمات الحكومية، وتوصلت الدراسة إلى النتائج التالية: تعتبر إدارة المخاطر مسؤولية جميع وحدات القطاع الحكومي بما يكفل الاستخدام الكفء والفعال للموارد المتاحة، يتفق كل من القطاع الحكومي وقطاع الأعمال في بعض الأمور

المرتبطة بإدارة المخاطر ويختلف في البعض الآخر، وتعتبر التدقيق الداخلية أداة استراتيجية في حوكمة القطاع الحكومي وتصحيح الإدارة المالية وأخيرا فإنه يجب أن يكون هناك تعاون مشترك بين الجهاز المركزي للحسابات والوحدات الإدارية الحكومية بشأن إدارة المخاطر.

: Schrock, C., 2015 دراسة ٢/٣/٢/١

هدفت الدراسة إلى توضيح الوظيفة الرئيسية للمدقق والمتمثلة في تقييم كفاءة وفاعلية العمليات الرئيسية داخل المنشأة، و ذلك بالتركيز على تدقيق العمليات الحرجة التي تساعد في إدارة المخاطر بطريقة تتوافق مع توقعات الإدارة، حيث أوضح البحث بأن على المدقق إجراء تقييم مستقل لكفاءة وفاعلية عمليات إدارة المخاطر ، ولتحقيق ذلك يجب أن يكون لدى المدقق فهم واضح ليه ما تحاؤل العملية تحقيقه، كما بينت الدراسة إنه ممكن تقسيم مراجعة إدارة المخاطر إلى قسمين هما، الأول: مراجعة إدارة المخاطر الاستراتيجية حيث يركز المدقق على المخاطر المرتبطة بتصميم الاستراتيجيات الجيدة، والآخر: تدقيق إدارة مخاطر الأداء حيث يركز المدقق على المخاطر المرتبطة بتنفيذ هذه الاستراتيجيات.

: ٢٠١٥ دراسة هاني خليل فرج، ٣/٣/٢/١

هدفت الدراسة إلى توضيح أثر مدخل مراجعة الأداء على كفاءة مراقبي الحسابات بالجهاز المركزي للحسابات في كشف والتقرير عن مخاطر الفساد المالي في الوحدات الحكومية، وقد اكد البحث على أن مراقب الجهاز المركزي للحسابات غير مسئول عن منع مخاطر الخطأ والغش، لكن يجب عليه بذل العناية المهنية الملائمة والتي تتطلب منه دراسة وتقييم هيكل الرقابة الداخلية، وتحديد الإجراءات والاختبارات اللازمة وتوقيتها، وبرنامج عمل مراقب الجهاز شامل يتضمن إجراءات إضافية إذا توقع وجود تحريف جوهري في الدفاتر. وتتحصر مسؤوليته في الحصول على تأكيد معقول أن القوائم المالية في جميع جوانبها الهامة خالية من التحريفات الجوهرية سواء بسبب مخاطر الغش أو التلاعب أو الأخطاء.

: ٢٠١٨ دراسة علي إبراهيم شردية ٤/٣/٢/١

هدفت الدراسة بصفة أساسية إلى تحليل معايير التدقيق الدولية وانعكاساتها على تطوير إدارة مخاطر المنشآت، حيث تناولت الدراسة بالتحليل معايير التدقيق الدولية وجهود الهيئات المهنية فيما يتعلق بتطوير إدارة المخاطر.

وتواصلت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها: وجود علاقة ارتباط قوية بين معايير التدقيق واكتشاف حالات الغش والأخطاء في القوائم المالية حيث تقدم المعايير اتجاهات عامة تساعد التدقيق على القيام بعمله بطريقة تساعده على اكتشاف الغش والأخطاء، إن الالتزام بمعايير الأداء المهني يساهم في تحسين أداء إدارة

المخاطر، كما توصلت الدراسة إلى أن تطبيق معايير التدقيق الدولية يؤدي إلى تطوير إدارة مخاطر المنشآت.

٥/٣/٢/١ دراسة وليد إبراهيم، ٢٠١٨:

هدفت الدراسة إلى تحليل دور أجهزة الرقابة العليا في تطوير نظم الرقابة للحد من الفساد المالي بالوحدات الحكومية، وذلك من خلال تقييم مدى كفاءة أداء أنظمة الرقابة الداخلية في الحد من انتشار ممارسات الفساد المالي في الوحدات الحكومية، وكذلك إظهار التحديات والمعوقات التي تؤثر على تطوير نظم الرقابة وكيفية التغلب عليها من قبل أجهزة الرقابة العليا. وتوصلت الدراسة إلى أن أهم أهداف أجهزة الرقابة العليا هو تطوير نظم الرقابة بالجهات الحكومية للحد من الاحتيال والسرقة والاختلاس وسوء استخدام مواردها.

٤/٢/١ تحليل الدراسات السابقة وتحديد الفجوة البحثية:

أولاً: فيما يتعلق بالدراسات التي تناولت أنظمة إدارة المخاطر في القطاع الحكومي، يتضح ما يلي:

- اتفقت بعض الدراسات على أن هناك العديد من التحديات التي قد تعوق تطبيق أنظمة إدارة المخاطر بالجهات الحكومية منها: طبيعة القطاع الحكومي، عدم الاتفاق على مفهوم موحد لإدارة المخاطر، وعدم قدرة القطاع على الاستجابة السريعة للتغيرات في البيئة المحيطة.
- أحد أهداف إدارة المخاطر يتمثل في إضافة قيمة للجهة. وخاصة الجهات المشرفة على مشروعات عملاقة، لما تقدمه من تحديد وقياس وإدارة لجميع المخاطر المعقدة بتلك المشاريع.
- تناولت العديد من الدراسات مكونات الإطار النظري لأنظمة إدارة المخاطر من حيث: تحديد وتوصيف المخاطر، ورقابة عملية إدارة المخاطر، ونقل وتغطية تلك المخاطر، ومقاييس الخاصة بها

ثانياً: فيما يتعلق بالدراسات التي تناولت التدقيق على أساس المخاطر، يتضح ما يلي:

- أكدت الدراسات على الدور الفعال لمدخل التدقيق على أساس المخاطر في تحسين جودة التدقيق، وانعكاس ذلك على كفاءة الأداء المالي وتحسين فعالية أداء إدارة للمخاطر بالجهات الحكومية.
- إن تطبيق مدخل التدقيق على أساس المخاطر يؤدي إلى تخفيض المخاطر التي تتعرض لها الجهة وينعكس أيضاً على جودة البيانات المالية وتقليل الأخطاء وتحسين أداء الجهات. وهذا يؤدي إلى زيادة الثقة في البيانات ودرجة الاعتماد على التقارير المالية بها.

ثالثاً: فيما يتعلق بالدراسات التي تناولت دور الأجهزة العليا للرقابة في تطوير أنظمة إدارة المخاطر بالجهات الحكومية، يتضح ما يلي:

- اتفقت معظم الدراسات على أن هناك تأثير إيجابي لتحديد وتقييم مخاطر التدقيق على تحسين جودة تقرير التدقيق، الأمر الذي يتطلب من المدقق قياس مخاطر التدقيق وتقييمها باستمرار.
- تتفق معظم الدراسات على إن مهنة التدقيق تواجه العديد من التحديات في الجهات الحكومية عند تدقيق أنظمة إدارة المخاطر وإنه يجب أن يكون هناك تعاون مشترك بين الجهاز الرقابي والوحدات الإدارية الحكومية بشأن إدارة المخاطر.
- أكدت بعض الدراسات على إن إدارة المخاطر مسؤولية جميع الإدارات داخل الجهة الحكومية بما يكفل الاستخدام الكفاء للموارد المتاحة، وبما يعمل على تخفيض المخاطر إلى المستوى المقبول.
- أشارت بعض الدراسات إلى أن الالتزام بمعايير الأداء المهني يساهم في تحسين أداء إدارة المخاطر، حيث تساعد التدقيق على اكتشاف الغش والاحتيال الموجود. كما أكدت على أن المدقق غير مسئول عن منع مخاطر الغش والاحتيال لكن عليه بذل العناية المهنية الملائمة.
- توصلت بعض الدراسات إلى أن من أهم أدوار الأجهزة العليا للرقابة هو دورها في تطوير نظم الرقابة الداخلية وذلك من خلال تقييم مدى تأثيرها على الحد من انتشار مخاطر الفساد المالي بالجهات الحكومية وسوء استخدام مواردها.

رابعاً: أهم ما يميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة

- حققت الدراسات السابقة نتائج هامة في مجال إدارة المخاطر الحكومية وفي مجال التدقيق على أساس المخاطر، ورغم ذلك فإن هناك بعض الفجوات البحثية في هذا المجال، وهي ما تميز هذه الدراسة:
- ندرة الأبحاث التي تناولت أثر ودور الأجهزة العليا للرقابة في تحسين وتطوير أنظمة إدارة المخاطر بالجهات الحكومية، الأمر الذي له انعكاساته على زيادة جودة أداء الجهات الحكومية، ويبرز الدور الفعال للأجهزة العليا في مكافحة مخاطر الغش والاحتيال والفساد.
- بيان مدي توافق مدخل التدقيق على أساس المخاطر للتعامل مع التحديات التي تواجه مهنة التدقيق عند القيام بدورها في تدقيق وتقييم إدارة المخاطر بالجهات الحكومية.
- دراسة وتحليل تأثير التزام الأجهزة العليا للرقابة بمعايير التدقيق الدولية والمهنية على تطوير أنظمة إدارة المخاطر.
- بيان مقومات نجاح الأجهزة العليا للرقابة في تطوير أنظمة إدارة المخاطر بالجهات الحكومية، والتحديات والصعوبات التي تواجهها الأجهزة في ذلك المجال.

الفصل الثاني

الفصل الثاني

أنظمة إدارة المخاطر بالجهات الحكومية

تعتبر المخاطر من أهم التحديات التي تواجه الجهات الحكومية، وتتشأ تلك المخاطر نتيجة لحالات عدم التأكد والتغيرات البيئية والتطورات الاقتصادية والتكنولوجية السريعة، حيث تشكل تلك المخاطر التحدي الصعب الذي يتوجب التصدي له أو محاولة تقليل أثاره، وذلك من خلال وجود نظام فعال لإدارة المخاطر.

١/٢ ماهية إدارة المخاطر وأهدافها وأهميتها بالجهات الحكومية

تتعرض الجهات الحكومية للعديد من المخاطر التي من الممكن أن تؤثر على قدرتها في أداء وظائفها وتقديم خدماتها، ومن هنا تأتي أهمية إدارة المخاطر في مساعدة تلك الجهات على التعامل مع المخاطر المؤكدة الحدوث أو المحتملة بما يضمن لها تحقيق أهدافها.

١/١/٢ مفهوم المخاطر بالجهات الحكومية

تعددت تعريف المخاطر في الأدب الإداري والمحاسبي:

- حيث عرف معهد المدققين الداخليين المخاطر بأنها " إمكانية حدوث حدث ما قد يكون له تأثير سلبي على تحقيق الأهداف ويتم قياس المخاطر من حيث أثرها واحتمالية حدوثها" (The Institute of Internal Auditors, 2010:38).
- كما عرفت لجنة (COSO) الخطر بأنه "احتمالية وقوع حدث وأن يؤثر سلباً على تحقيق الأهداف".
- وقد عرفت المنظمة الدولية للمعايير ISO الخطر بأنه " تأثير حالة عدم اليقين على تحقيق الأهداف، ويقصد بالتأثير بأنه الانحراف الإيجابي (الفرص) أو السلبي (التهديدات) عن التوقعات. ويقصد بحالة عدم اليقين الافتقار إلى المعلومات المتعلقة بفهم أو معرفة حدث ما، واحتمالية حدوثه، ونتائجه" (ISO31000,2018).

٢/١/٢ مفهوم إدارة المخاطر بالجهات الحكومية

يحظى تطبيق مفهوم إدارة المخاطر باهتمام متزايد من قبل العديد من القطاعات سواء كانت حكومية أو غير حكومية، وقد اهتمت العديد من الدراسات بتعريف إدارة المخاطر:

- فقد تم تعريف إدارة المخاطر بأنها "موقفاً ينطوي على احتمال حدوث ضرر من حيث إصابة إنسان أو اعتلال للصحة أو الضرر الذي يلحق بالبيئة أو المنشآت أو البنية التحتية بسبب العوامل البيئية أو الأخطاء البشرية". (Sila,k., ٢٠١٨ :١٣).

- كما يشير مفهوم إدارة المخاطر إلى " الطرق والعمليات المستخدمة من قبل المنشآت لإدارة أي تهديدات واستغلال الفرص في سبيل تحقيق أهدافها ضمن مستويات محددة مسبقا لمستوى تحمل المخاطر " (ماجد البهال وآخرون، ٢٠٢١: ٢٣).
- في حين يرى معهد المدققين الداخليين (IIA) إدارة المخاطر على إنها "هيكل متناسق من العمليات المستمرة على مستوى الوحدة ككل، لتحديد وتقييم والتقريب عن الاستجابات والفرص والتهديدات التي تؤثر على إنجاز الأهداف" (نورهان السيد، ٢٠١٨: ٨).

٣/١/٢ أهمية أنظمة إدارة المخاطر بالجهات الحكومية

تعتبر أنظمة إدارة المخاطر في القطاع الحكومي أكثر تعقيدا عنها في قطاع الأعمال، للأسباب التالية (رضوه أحمد ماهر، ٢٠١١):

- طبيعة المخاطر: يتعرض القطاع الحكومي لنفس المخاطر التي يتعرض لها القطاع الخاص.
- أسباب مواجهة المخاطر: يقوم القطاع الحكومي بدور فريد في إدارة المخاطر من خلال عمله على إدارة وحماية المجتمع ضد المخاطر والكوارث التي يتعرض لها.
- المرونة في مواجهة المخاطر: إن القطاع الحكومي لديه مرونة أقل في تحديد المخاطر التي سيتم اتخاذ إجراءات وقائية بشأنها، كما أن الحكومة هي المسؤول الأول والأخيرة عن الاستعداد لمواجهة ومعالجة الأعمال غير القانونية والكوارث الطبيعية والصناعية.

ومن أهم الفوائد التي يمكن أن تحققها أنظمة إدارة المخاطر ما يلي (نورهان السيد، ٢٠١٨: ١١٨، دليل تقييم المخاطر، ٢٠١٩: ١٠، إسراء عبد الصاحب وآخرون، ٢٠٢١: ١٨، ISO31000,2018) :

- حماية سمعة الجهة الحكومية وصورتها العامة أمام المجتمع وأمام متلقي الخدمة.
- تعزيز التحسين المستمر لعمليات الجهة بما يضمن لها تحقيق التميز في الأداء.
- تحسين عمليات التخطيط وإدارة الأداء والذي بدوره يمكن الجهة من تقديم خدماتها بشكل فعال.
- زيادة قدرة الجهات على اتخاذ القرارات الفعالة بشأن إدارة الآثار السلبية المحتملة الناتجة عن المخاطر واستغلال الفرص المحتملة.
- زيادة ثقافة ووعي العاملين بدورهم في تحديد المخاطر والحد منها، وتعزيز التعاون بين الإدارات المختلفة داخل الجهات الحكومية.
- تحسين فعالية أنشطة الحوكمة وتعزيز التقارير الإلزامية والطوعية للجهات الحكومية.

٤/١/٢ أهداف أنظمة إدارة المخاطر بالجهات الحكومية

مع زيادة التحديات التي تواجهها الجهات الحكومية، فإن ذلك يستدعي منها ضرورة أن تتبنى خطة لإدارة المخاطر بحيث تكون جزء من استراتيجيتها الشاملة التي تقوم أصلاً على منهج تحليل البيئة الداخلية لعناصر القوة والضعف وتحليل البيئة الخارجية لتحديد الفرص والتهديدات. وبناء على ذلك يمكن تحديد أهداف أنظمة إدارة المخاطر بما يلي (ماجد البهلال وآخرون، ٢٠٢١: ٢٣، احمد مصبح، ٢٠١٩: ٣٣٦، بيداء ستار وآخرون، ٢٠١٨: ٧):

- ترسيخ مفهوم إدارة المخاطر في الأنشطة اليومية وعمليات صنع القرار وفي ثقافة الجهات وموظفيها.
- الحد من التهديدات وتعظيم الفرص مما يؤدي إلى زيادة احتمال تحقيق الأهداف الاستراتيجية للجهة.
- حماية أصول الجهات الحكومية والتركيز على تخصيص مواردها بكفاءة.
- تقديم إطار شامل لأهداف ومبادئ ومنهجية ومهام إدارة المخاطر وكيفية معالجة المخاطر المتوقعة.
- تطوير قاعدة المعلومات وأدوات وأساليب التحليل والتفسير والتنبؤ بالمخاطر المتوقعة التي قد تواجه الجهة وتقييمها وتحديد برامج وإجراءات التعامل معها.
- تطوير خطط الطوارئ في الجهات الحكومية لمواجهة الكوارث والأزمات المتوقعة.
- تحديد وتقييم المخاطر والتعامل معها بشكل استباقي ووقائي.
- إيجاد نظرة مشتركة ولغة موحدة تمكن من التواصل بفاعلية في عملية إدارة المخاطر.

٥/١/٢ دور أنظمة إدارة المخاطر في تحسين أداء الجهات الحكومية

تساهم أنظمة إدارة المخاطر بشكل كبير في تحسين أداء الإدارات داخل الجهات الحكومية، ويتضح ذلك الدور في النقاط التالية (Bourn. J, Op., 2000: P37):

- **تقديم أفضل الخدمات:** هناك عدد من المخاطر المرتبطة بتقديم الجهات الحكومية لخدماتها مثل التأخر في تقديم الخدمات، أو أن تكون ذات جودة رديئة، وهنا يمكن أن تساعد إدارة المخاطر تلك الإدارات في التعامل مع تلك المخاطر.
- **التعامل مع الغير:** البيئة المتغيرة التي تعمل بها الجهات الحكومية تنتج عنها مشكلات اقتصادية واجتماعية وتكنولوجية وهنا تظهر أهمية إدارة المخاطر في تقييم المتغيرات الرئيسية والتي قد تؤثر على الموارد المملوكة للجهات، وذلك من خلال قيامها بتطوير خطط الطوارئ للتعامل مع تلك المتغيرات.

- **الاستخدام الكفاء للموارد:** مشكلة الندرة والمحدودية في الموارد من أهم الصعوبات والمخاطر التي تواجهها الجهات الحكومية، لذا يجب أن تحدد إدارة المخاطر الموارد الأكثر عرضة للمخاطر ووضع الخطط اللازمة لزيادة كفاءة استخدامها.
- **إدارة أفضل للمشروعات:** قد تواجه الجهات الحكومية مخاطر تأخر تسليم المشروعات، أو تجاوز الأرقام المدرجة بالموازنة العامة. ويمكن أن تساعد إدارة المخاطر في تحديد وتقييم المخاطر عند مرحلة أعداد دراسات الجدوى لتلك المشروعات.
- **تقليل عمليات الاحتيال والفساد:** تحتاج الجهات الحكومية إلى تقييم إجراءات الضبط الداخلي والرقابة للحد من مخاطر الاحتيال والفساد. لذا يمكن لإدارة المخاطر الفعالة إن تقدم تقييماً منتظماً لمقاييس الأداء والعمليات بما يساهم في منع واكتشاف تلك المخاطر أو معالجتها.
- **الابتكار:** إن عدم القدرة على الابتكار أو إتاحتها يعد أحد المخاطر التي تعاني منها الجهات الحكومية، وهنا تتطلب إدارة المخاطر تقييماً لمجموعة من الخيارات في ضوء الفرص المحتملة لتحسين طرق تقديم الخدمة، وتقديم إطار لتبني مزيداً من الطرق المبتكرة وإدارة المخاطر المرتبطة بها.

٢/٢ المعايير الدولية المستخدمة بأنظمة إدارة المخاطر

تم تطوير العديد من المعايير الدولية لأنظمة إدارة المخاطر إلا أن المعايير التالية الأكثر استخداماً (ماجد البهلال وآخرون، ٢٠٢١: ٢٤):

- **المعيار الأسترالي Australian Standard AS/NZS 4360:1999.**
- **سلسلة معايير الأيزو ISO 27000 – ISO 31000 – ISO 22301.**
- **إصدارات لجنة COSO:** اهتمت اللجنة بتقييم المخاطر حيث أصدرت إطار متكامل لإدارة المخاطر.
- **مقررات لجنة بازل:** الخاصة بإدارة المخاطر المصرفية وكيفية معالجة المخاطر الائتمانية والحد منها
- **معيار الخطر البريطاني (IRM : 2002) .**

٣/٢ مبادئ أنظمة إدارة المخاطر بالجهات الحكومية

وفقاً للمعيار الدولي لإدارة المخاطر ISO 31000 المبادئ العامة لأنظمة إدارة المخاطر هي كالتالي (الدليل الاسترشادي لبناء نظام المخاطر المؤسسية، ٢٠٢٢: ٧):

- **مدمجة Integrated:** إدارة المخاطر جزء لا يتجزأ من جميع الأنشطة التنظيمية.

- منظمة ومتكاملة **Structured and comprehensive**: إدارة المخاطر عملية ممنهجة ومنظمة تساهم في تحقيق نتائج متسقة وقابلة للمقارنة.
- متوائمة أو متوافقة **Customized**: يتغير ويتطور إطار وعملية إدارة المخاطر بما يتناسب مع الظروف الخارجية والداخلية للمنظمة وبما ينسجم مع أهدافها.
- شاملة **Inclusive**: إن المشاركة المناسبة وفي الوقت المناسب لأصحاب المصلحة تمكن من أخذ معارفهم ووجهات نظرهم وتصوراتهم في الاعتبار. ويؤدي هذا إلى تحسين الوعي بأهمية إدارة المخاطر في الجهات.
- ديناميكية **Dynamic**: يمكن أن تظهر المخاطر أو تتغير أو تختفي لذلك يجب أن تتوقع إدارة المخاطر تلك التغييرات والأحداث وتكتشفها وتعترف بها وتستجيب لها بطريقة مناسبة وفي الوقت المناسب.
- أفضل المعلومات المتاحة **Best available information**: تستند مدخلات إدارة المخاطر على المعلومات التاريخية والحالية، وكذلك على التوقعات المستقبلية.
- العوامل البشرية والثقافية **Human and cultural factors**: يؤثر السلوك البشري والثقافة بشكل كبير على جميع جوانب إدارة المخاطر وعلى كل مستوياتها ومراحلها.
- التحسين المستمر **Continual improvement**: يتم تحسين إدارة المخاطر باستمرار من خلال التعلم والخبرة.



شكل (٢-١) مبادئ إدارة المخاطر وفقا لمعيار الأيزو ٣١٠٠٠:٢٠١٨

٤/٢ التحديات والصعوبات التي تواجه أنظمة إدارة المخاطر بالجهات الحكومية

تواجه أنظمة إدارة المخاطر العديد من التحديات والصعوبات لعل من أهمها ما يلي (عبدالله العتيبي، ٢٠١٦: ٣٧٧): إن الحكم البشري في إدارة المخاطر يمكن أن يخطئ في اتخاذ القرارات المرتبطة بالمخاطر وبناء الرقابة، والعائد والتكلفة في قرارات مواجهة المخاطر وبناء نظم الرقابة أحد المعوقات التي تواجه إدارة المخاطر.

بالإضافة إلى ما سبق فإن أنظمة إدارة المخاطر بالجهات الحكومية تواجه التحديات والصعوبات التالية:

- عدم الاتفاق على مفهوم محدد لإدارة المخاطر.
- عدم قدرة القطاع الحكومي على الاستجابة السريعة للتغيرات التي تحدث في البيئة المحيطة.
- نقص التفكير الاستراتيجي، وضعف المشاركة والتواصل، والنقص في فهم ثقافة إدارة المخاطر، وعدم دمج أهداف إدارة المخاطر مع أهداف الجهة.
- عدم تركيز عملية إدارة المخاطر على المخاطر الحيوية المهمة نتيجة عدم وضوح تلك المخاطر المضمنة في عمليات الجهة.
- عدم استقلالية إدارة المخاطر، وعدم وجود سياسة لإدارة المخاطر، أو توجد سياسة، ولكنها لا تؤكد على مبادئ إدارة المخاطر بالجهة.

- الحاجة إلى التدريب وتنمية المهارات وتعلم عمليات إدارة المخاطر.
- ضعف أنظمة الرقابة الداخلية في بعض الجهات الحكومية.
- تحديات التنسيق والمشاركة، والتي تتمثل في عدم وجود انسجام وتوافق في القرارات والرؤى الخاصة بالمخاطر وإدارتها بين مستويات الإدارة المختلفة.

٥/٢ الإطار العام لأنظمة إدارة المخاطر بالجهات الحكومية

الهدف من إطار إدارة المخاطر هو مساعدة الجهة في دمج إدارة المخاطر في كافة الأنشطة والوظائف الهامة بها. ويتم تحديد مكونات الإطار والطريقة التي يعمل بها وفقاً لاحتياجات الجهة، ويتضمن الإطار الأنشطة التالية (منصة إدارة المخاطر، ٢٠٢١: ١٥، 4:2018، ISO31000):

- القيادة والالتزام بإدارة المخاطر.
- تكامل ودمج إدارة المخاطر في عمليات الجهة.
- تصميم إطار عمل لإدارة المخاطر.
- تنفيذ عملية إدارة المخاطر.
- تقييم عملية إدارة المخاطر ومعالجتها.
- التحسين المستمر لإطار أنظمة إدارة المخاطر.



شكل (٢-٢) الإطار العام لإدارة المخاطر

١/٥/٢ مكونات أنظمة إدارة المخاطر بالجهات الحكومية

لبناء إطار إدارة مخاطر فعال ينبغي على الجهة الحكومية التأكد من وجود أهم عناصر أنظمة إدارة المخاطر التي تتوافق مع طبيعة نشاطها وأعمالها وسياستها، والتي منها:

١/١/٥/٢ **حوكمة إدارة المخاطر:** حوكمة إدارة المخاطر تتمثل في عدم وجود تضارب مصالح في الأدوار والمسؤوليات داخل الجهة الحكومية وان ترتبط الأدوار والمسؤوليات بشكل مباشر بالصلاحيات. ولذلك فانه قد يكون من الأفضل استخدام نموذج خطوط الدفاع الثلاثة في إدارة المخاطر الذي قدمته لجنة تريديواي Treadway للتحكم في المخاطر بصورة فعالة (مرفت على، ٢٠٢٣: ٦٢):

الخط الأول: يتمثل في إدارات وأقسام الجهة الحكومية، حيث تتولى كل إدارة رصد المخاطر التي قد تعيق تحقيق أهداف الجهة وتقييمها وإبلاغ الإدارة التنفيذية عنها.

الخط الثاني: يتمثل في إدارة المخاطر وإدارة الالتزام والحوكمة، ويتمثل دورها الأساسي في تقديم الخبرات والدعم لأنشطة خط الدفاع الأول.

الخط الثالث: يتمثل في التدقيق الداخلية، والتي تهتم بتقديم ضمانات مباشرة للمسؤولين وللإدارة العليا حول جهود الحوكمة وإدارة المخاطر وإدارة الالتزام فيما يخص الخط الأول والثاني.

٢/١/٥/٢ الأدوار والمسؤوليات

على الجهة تحديد الأدوار والمسؤوليات المتعلقة بإدارة المخاطر والتي يمكن إيجازها فيما يلي (منصة إدارة المخاطر، ٢٠٢١: ٩، نواف بندر، ٢٠٢٢: ١٧٠٤):

- **الإدارة العليا:** دورها اعتماد سياسة إدارة المخاطر في الجهة والموافقة على حدود تقبل المخاطر.
- **الإدارة التنفيذية:** يقع على عاتقها تحديد مخاطر كل وظيفة أو نشاط داخل الجهة الحكومية.
- **لجنة الإشراف على إدارة المخاطر:** تقوم اللجنة باعتماد إطار إدارة المخاطر في الجهة وأي تعديلات عليه. ومراجعة مستويات تقبل المخاطر، وسياسة إدارة المخاطر، والسياسات ذات العلاقة، واعتماد الإجراءات اللازمة لتطبيق السياسة.
- **إدارة المخاطر:** تقوم باقتراح استراتيجية إدارة المخاطر، وإعداد واقتراح حدود تقبل وتحمل الجهة للمخاطر، والسياسات والإجراءات ذات العلاقة والإطار العام للتعامل مع المخاطر ومنهجية تقييمها وأساليب قياسها وآلية تقييم الخسائر ورفعها للجنة.

- **فريق العمل:** يقوم بتحديد وتقييم المخاطر الكامنة والمتبقية المتعلقة بوحدتهم، وتحديد وتقييم خيارات معالجة المخاطر وإعداد وتنفيذ خطط العمل لمعالجة المخاطر ورفع التقارير بها. ومراجعة وتحديث سجلات المخاطر.
- **التدقيق الداخلي:** يتمثل دورها في مراجعة عمليات إدارة المخاطر داخل الجهة.

٣/١/٥/٢ سياسات إدارة المخاطر

تقوم الجهة بإعداد سياسة المخاطر المناسبة لها والتي تعتبر وثيقة تحدد إجراءات واضحة لكيفية إدارة المخاطر حيث تقوم الجهة بمراجعة وتقييم المخاطر التي تواجهها في جميع مجالات عملها وخطط إدارة تلك المخاطر.

٤/١/٥/٢ مؤشرات أداء إدارة المخاطر

على الجهة متابعة ومراقبة فعالية وكفاية أداء إدارة مخاطرها من خلال تحديد مؤشرات أداء رئيسية بهدف التحسين والتطوير المستمر لإدارة المخاطر ومعرفة مدى قدرة الجهة على تجنب الآثار السلبية للمخاطر واستغلال الآثار الإيجابية الناتجة من الأحداث والمتغيرات والتي تعرف بالفرص. ويعتمد تحديد تلك المؤشرات على طبيعة الأنشطة والخدمات التي تقوم بها الجهة الحكومية، وتتنوع تلك المؤشرات بين مؤشرات كمية وأخرى نوعية (وليد الدسوقي، ٢٠١٩: ١٨).

٥/١/٥/٢ تصنيف فئات المخاطر

يتم تصنيف المخاطر إلى فئات لتسهيل تجميع المخاطر المتشابهة ووضع تصور واضح لكيفية التعامل معها ومعالجتها، حيث يتوقف تصنيف المخاطر على طبيعة عمل ونشاط الجهة مع الأخذ بالاعتبار الظروف الداخلية والخارجية المحيطة بالجهات الحكومية. وفيما يلي أمثلة لفئات المخاطر:

• المخاطر الاستراتيجية

هي المخاطر التي تنشأ نتيجة لغياب الخطة الاستراتيجية المناسبة والتي تحدد من خلالها المسار الواجب اتباعه لتحقيق أهداف المنشأة قصيرة وطويلة المدى (الحديدي محمد، ٢٠٢٠)

• المخاطر التشغيلية

هي الخسائر الناتجة عن عدم كفاءة، أو فشل العمليات الداخلية، أو الأفراد، أو خلل في أنظمة المعلومات أو ضعف الرقابة الداخلية، أو بسبب أحداث خارجية" (Henderson, 2022). وتنقسم هذه المخاطر إلى نوعين أولها: مخاطر الموارد البشرية الناتجة عن أخطاء الأفراد سواء بصورة متعمدة مثل التلاعب أو الاحتيال، أو غير متعمدة مثل الأخطاء. ويتمثل ثانيها: في مخاطر

الغش والفساد المالي والذي ينتج عن الإهمال أو الحذف أو التزوير في السجلات والدفاتر أو التطبيق الخاطئ المتعمد لمعايير ومبادئ المحاسبة (دعاء النجار، ٢٠١٣: ١٦).

• مخاطر الأمن السيبراني وتكنولوجيا المعلومات

تعد من أكبر المخاطر التي تواجه الجهات الحكومية وخاصة بعد تطبيق الحكومة الإلكترونية، ومن أمثلتها خطر الاستيلاء على البيانات، أو الفيروسات والذي ينتج عنه فقد البيانات، أو مخاطر الهجمات السيبرانية والقرصنة والاختراقات الإلكترونية (Nambisam et al., 2019).

• مخاطر عدم الالتزام

هي المخاطر التي قد تنتج من عدم الالتزام بالقوانين والتشريعات والتعليمات واللوائح المعمول بها والتي تشكل التزام على الجهات الحكومية والعاملين.

• المخاطر المالية

" هي أحد أشكال إدارة المخاطر الناتجة عن فشل المنظمة في تدبير أموالها، والوفاء بالتزاماتها" (Khoruzhy et al., 2022)، مثل تجاوز المبالغ المخصصة بموازنة الجهة الحكومية، أو الفشل في التخطيط المالي، أو مخاطر عجز السيولة.

• مخاطر الحوكمة

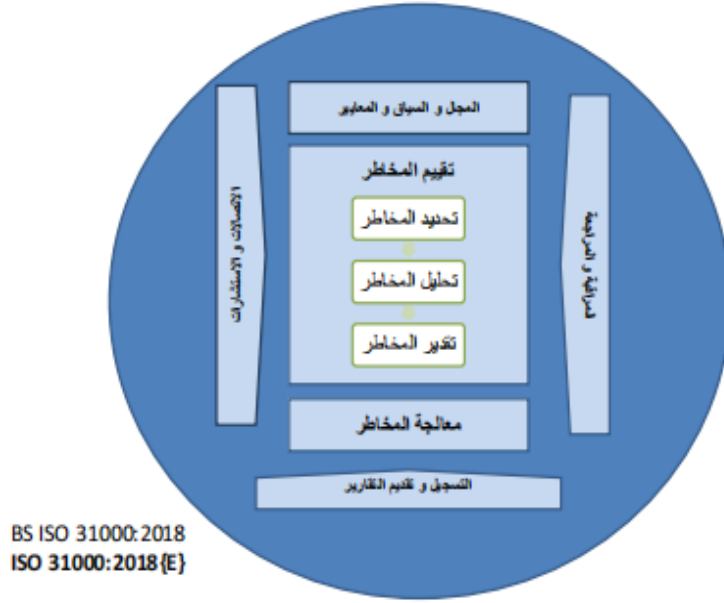
وهي المخاطر الناتجة عن عدم وضوح الأهداف أو المسؤوليات للسلطات الإشرافية، وتضارب المصالح، والافتقار إلى الفصل المناسب بين الواجبات، وتخصيص المهام غير المناسبة للإدارات أو خطوط الدفاع الثلاث.

٦/١/٥/٢ حدود تقبل وتحمل المخاطر

تعتبر حدود تقبل المخاطر حدود متغيرة يتم تحديثها عند تغير الأهداف والاستراتيجيات، وترتبط درجة تحمل المخاطر ارتباطاً وثيقاً بالاستراتيجية الحالية للجهة وهي العامل الأساسي في ارتفاع أو انخفاض الرغبة في تقبل المخاطر كعلاقة طردية بينهم، فكلما كانت الأهداف الاستراتيجية أكثر تحديداً وطموحاً، تزداد حدود الرغبة في تقبل المخاطر لتحقيق هذه الاستراتيجيات (هدى الاحيدب، ٢٠٢١: ٣٦).

٢/٥/٢ دورة عمل أنظمة إدارة المخاطر بالجهات الحكومية

تنفيذ عملية إدارة المخاطر أمر جوهري لأي جهة، وحتى يمكن تنفيذها يجب أن تكون اقتصادية وقابلة للتطبيق بالنسبة للجهة (غادة القاضي، ٢٠٢١: ١٢).



الشكل (٢-٣) دورة عمل إدارة المخاطر

١/٢/٥/٢ تحليل الأهداف والاستراتيجيات ومؤشرات الأداء للجهات الحكومية

قبل البدء بأعمال دورة المخاطر، فإنه يجب مراجعة الأهداف والمؤشرات المعتمدة من قبل إدارة المخاطر وذلك بغرض بناء تصور شامل عن الوضع الحالي وما هو مطلوب تحقيقه مستقبلاً.

٢/٢/٥/٢ تحديد النطاق والسياق والمعايير

قبل أن تبدأ عمليات إدارة المخاطر يقوم فريق إدارة المخاطر بدراسة وتحليل الأهداف الاستراتيجية المنشأة لكل قطاع أو إدارة بداخلها لتحديد النطاق والسياق والمعايير وذلك على النحو التالي (الدليل الاسترشادي لبناء نظام المخاطر المؤسسية، ٢٠٢٢: ١٦، هبه بن شلهوب، ٢٠٢١: ٣٣):

- النطاق:

يمثل النطاق الحدود الأساسية لسجل المخاطر، حيث يتم ربط النطاق بأهداف كل إدارة ومن ثم ربطه بالأهداف الاستراتيجية للجهة بشكل عام.

- السياق:

يمكن تقسيم السياق إلى السياق الداخلي ويشمل مكونات وعناصر البيئة الداخلية، والسياق الخارجي ويشمل البيئة الخارجية التي تمارس الجهة فيها عملياتها.

- المعايير:

يعتبر تحديد المعايير التي سيتم الاعتماد عليها لوزن المخاطر في دورة ادارة المخاطر من الأسس الهامة قبل عمليات إدارة المخاطر.

٣/٢/٥/٢ عمليات إدارة المخاطر

تمر عملية إدارة المخاطر بمراحل تحديد وتحليل وتقييم المخاطر.

أولاً: تحديد المخاطر

تحديد المخاطر هي اكتشاف والتعرف على المخاطر المحتملة والتي تهدد أهداف الجهة أو المؤسسة حسب أهميتها، ويمكن الاستعانة بعدة وسائل لتحديدها مثل الاستبيان، آراء الخبراء، وإجراء المقابلات الشخصية مع المدراء وغيرها (بيداء ستار وآخرون، ٢٠١٨: ٨).

وهناك العديد من الأدوات التي يمكن استخدامها في تحديد المخاطر مثل:

- تحليل SWOT : وهي أداة تحليلية متعارف عليها يمكن استخدامها كداعم في عملية تحديد المخاطر، حيث تستخدم في تحديد نقاط القوة والضعف الداخلية للجهة، وفرص النمو والتهديدات الخارجية التي يمكن أن تؤثر عليها، وكيفية استخدام نقاط القوة التي تم تحديدها مسبقاً لمواجهة هذه المخاطر.
- تحليل (PESTEL) Political, Economic, Social, Technological, Environmental,) : ويستخدم لتحديد العوامل السياسية والاقتصادية والاجتماعية والتكنولوجية والبيئية والقانونية (Legal) التي يمكن أن تؤثر على الجهة.
- تحليل الشبكات: يمكن استخدام تحليل الشبكات لتحديد المخاطر التي تؤثر على العلاقات بين عناصر المؤسسة.

ثانياً: تحليل المخاطر

الهدف منها الوصول إلى طرق السيطرة على المخاطر وتخفيف نتائجها وترتيبها بشكل يستند إلى الاحتمال وشدة تأثيرها على أهداف الجهة (بيداء ستار وآخرون، ٢٠١٨: ٩).

فبمجرد تحديد أنواع المخاطر، يتم تحديد احتمالات حدوثها، وكذلك عواقبها، والهدف من تحليلها هو زيادة فهم كل حالة محددة من المخاطر، وكيف يمكن أن تؤثر على مشروعات الجهة وأهدافها الاستراتيجية (احمد مصبح، ٢٠١٩: ٣٣٦).

ومن الأدوات التي يمكن استخدامها في مرحلة تحليل المخاطر مثل:

- تحليل الأسباب والعواقب: يستخدم تحليل الأسباب والعواقب لتحديد الأسباب المحتملة لحدوث المخاطر وتحليل العواقب المحتملة لوقوع هذه المخاطر.
- تحليل الحساسية: يمكن استخدام تحليل الحساسية لتحديد مدى تأثير المخاطر المحتملة على الأهداف المحددة ومعرفة المخاطر الأكثر حساسية.
- النمذجة والمحاكاة: يمكن استخدام النمذجة والمحاكاة لتحليل المخاطر المحتملة وتصور تأثيرها على الجهة بشكل أكثر واقعية.

ثالثاً: تقييم المخاطر

تقييم المخاطر يقصد به تقدير المخاطر المحتمل حدوثها وتصنيف درجة خطورتها بغرض اختيار أنسب الوسائل للتحكم بها والتخفيف من تأثيرها (بيداء ستار وآخرون، ٢٠١٨: ٩).

فبعد تحليل المخاطر وتحديد احتمالية حدوثها يتم تقييمها بشكل أكبر، بعد ذلك يتخذ القرار بشأن ما إذا كانت المخاطر مقبولة، وما إذا كانت الجهة مستعدة لاتخاذها (احمد مصبح، ٢٠١٩: ٣٣٦).

إن عملية تقييم المخاطر تمكن الجهة من الأخذ في الاعتبار مدى تأثير الأحداث المحتملة على عملية تحقيق الأهداف حيث يجب على الإدارة تقييم الأحداث من منظورين:

الأول: التأثير، ويتمثل في قياس التأثير الذي سيحدثه الحدث على قدرة الجهة في تحقيق أهدافها، ويمكن تقييم التأثيرات الإيجابية والسلبية للأحداث إما بصورة فردية أو حسب الفئة وذلك من حيث تأثيرها على الجهة بأكملها.

الثاني: الاحتمالية، وذلك باستخدام أسلوب كمي أو شبه كمي أو نوعي من حيث احتمال التحقق والنتائج المحتملة. فالاحتمالية تتمثل في إمكانية وقوع الحدث في فترة زمنية محددة.

وعندما يتم تقييم المخاطر يتم تحديد أولويات المخاطر في الجهة والتي يمكن تصنيفها إلى (الدليل الإرشادي لمعايير الرقابة الداخلية للقطاع العام، ٢٠٠٧: ١٦):

مخاطر متصلة: أي مخاطر تواجه الجهة في غياب أي إجراءات قد تأخذها الإدارة لتعديل احتمالية أو تأثير الحدث.

مخاطر متبقية: والتي تتمثل في المخاطر التي تبقى بعد الأخذ في الاعتبار استجابة الإدارة للخطر.

ومن الأدوات التي يمكن استخدامها في مرحلة تقييم المخاطر:

- تحليل الاحتمالية والتأثير: يستخدم لتحديد مدى احتمالية حدوث المخاطر المحتملة ومدى تأثيرها على الجهة.
 - تحليل المخاطر الكمي: يستخدم تحليل المخاطر الكمي لتحديد مدى تأثير المخاطر المحتملة على الأهداف المحددة باستخدام الأدوات الإحصائية والرياضيات.
 - تحليل المخاطر النوعية: يستخدم تحليل المخاطر النوعية لتحديد المخاطر المحتملة وتصنيفها وتحديد الإجراءات المناسبة للتعامل معها.
 - خريطة المخاطر: يمكن إنشاء خريطة المخاطر لتصور المخاطر المحتملة وتقييمها وتحديد الإجراءات اللازمة للتعامل معها.
- إلى جانب بعض الأساليب الأخرى التي تستخدم في قياس المخاطر وهي: معامل بيتا وهو من أكثر المقاييس المستخدمة لتحديد حجم المخاطر المنتظمة، الانحراف المعياري وهو من المقاييس المستخدمة لتحديد حجم المخاطر غير المنتظمة، التباين، ومعامل الاختلاف (Horn, et al.,2017:11).

٤/٢/٥/٢ معالجة المخاطر

بعد تقييم المخاطر تحدد الإدارة طريقة معالجة استجابتها لهذه المخاطر والتعامل معها من خلال احدي الاستراتيجيات التالية (اسراء عبدالصاحب واخرون، ٢٠٢١ : ١٩، غادة القاضي، ٢٠٢١ : ١٢):

- تجنب الخطر Risk Avoidance : تعد من أفضل الاستراتيجيات لمعالجة المخاطر حيث يؤدي اتباعها إلى انعدام الخطر كلياً، وبالتالي عدم تعرض الجهة إلى خسارة من خلال محاولة استبعاد النشاطات التي تؤدي إلى حدوث مخاطر.
- نقل أو تحويل الخطر Risk Transfer : وهي وسيلة تضمن نقل المخاطر إلى طرف آخر من خلال التعاقد الخارجي أو التأمين.
- تقليل الخطر Reduce Risk : اتخاذ الإجراءات المناسبة للتقليل من احتمالات حدوث المخاطر وتأثيراتها على الجهة من خلال استخدام البرامج والأنشطة الوقائية لتقليل ومنع الخسائر Loss Reduction And Prevention Programs أو وضع خطة المعالجة التي تخفف من اثره في حالة حدوثه.
- قبول أو تحمل الخطر Accept/Tolerate: تعد هذه الاستراتيجية مقبولة في حالة المخاطر الصغيرة حيث يتم قبول الخسائر عند حدوثها، إذا أن جميع المخاطر التي لا يمكن تجنبها أو نقلها

يتم القبول بتحملها. فقبول الخطر يعني اتخاذ القرار بأن الخطر هو خطر متأصل لممارسة النشاط، وأن المنفعة من هذا النشاط تفوق الأخطار المحتملة.

٥/٢/٥/٢ التواصل والاستشارات

تعتبر عملية التواصل وتقديم الاستشارات جزءاً لا يتجزأ من عملية خلق ثقافة إدارة مخاطر إيجابية على مستوى الجهة. وذلك من خلال اتباع منهج استشاري لإدارة المخاطر، بدلاً من تبادل المعلومات من طرف واحد (الدليل الإرشادي لمعايير الرقابة الداخلية للقطاع العام، ٢٠٠٧: ٢٢).

٦/٢/٥/٢ التسجيل والتقرير

يعتبر التسجيل والتقارير خطوة مستمرة داعمة لدورة المخاطر ومنظمة لها، تهدف إلى دعم الإدارة التنفيذية ولجنة المخاطر في مسؤوليتهم تجاه بيئة المخاطر ومتابعتها لتفعيل المسؤولية تجاه المخاطر من قبل كافة المستويات، حيث يتوجب توثيق إجراءات دورة المخاطر ومخرجاتها ورفع التقارير ذات العلاقة بها من خلال القنوات المناسبة والمعتمدة (الدليل الإرشادي لبناء نظام المخاطر المؤسسية، ٢٠٢٢: ٣٠).

٧/٢/٥/٢ المراقبة والمتابعة

تتضمن هذه العملية تنفيذ عمليات التدقيق المستمرة للتأكد من فعالية برنامج إدارة المخاطر الحالي والخطوات المتبعة والمطبقة في دورة وسجلات المخاطر، علماً بضرورة وجود متابعة مستمرة ودورية لضمان تغيير منهجيات إدارة المخاطر لتعزيز أفضل الممارسات. فإدارة المخاطرة هي عملية مستمرة وليست مشروع من الممكن أن ينتهي ويتم نسيانه، فالجهة وبيئتها ومخاطرها متغيرة باستمرار (غادة القاضي، ٢٠٢١: ١٤).

الفصل الثالث

الفصل الثالث

تبني الأجهزة العليا للرقابة مدخل التدقيق على أساس المخاطر

كانت عملية التدقيق تعتمد على مجموعة من الإجراءات الروتينية لاكتشاف حالات الغش والتحريفات في العمليات والدفاتر المحاسبية، إلا أنها توسعت لتشمل تقييم أنظمة إدارة المخاطر وأنظمة الرقابة الداخلية بالجهات، ولأن عملية إبداء الرأي ترتبط بها العديد من المخاطر التي يصعب تقديرها بشكل كامل، لذا اتجهت عملية التدقيق نحوه المناطق التي تتمتع بمخاطر مرتفعة (فراس محمد، ٢٠١٦: ١). الأمر الذي دفع المنظمات المهنية إلى تشجيع الأجهزة العليا للرقابة على تبني مدخل التدقيق على أساس المخاطر من خلال إصدار معايير وإرشادات تساعد في تطبيق ذلك المدخل.

١/٣ ماهية التدقيق على أساس المخاطر وأهميتها وأهدافها

تسعى التدقيق على أساس المخاطر إلى تحسين فعالية وكفاءة التدقيق من خلال تحويل الوظيفة من النشاط الرقابي إلى ذلك النشاط الذي يساهم بفاعلية في إدارة المخاطر، فهو منهج يهدف إلى زيادة ضمان الشفافية والتحقق من نظم الرقابة وتخصيص الموارد اللازمة للتصدي للمخاطر (ياسر سعيد، ٢٠١٣: ٧١).

١/١/٣ مفهوم مخاطر التدقيق

يجب أن نفرق بين مخاطر التدقيق وبين مخاطر العميل:

- فتعرف مخاطر التدقيق بأنها "التحريفات الجوهرية التي تكون في السجلات والدفاتر المحاسبية وتؤثر على القوائم المالية ولم يكتشفها المدقق".
- كما عرفها المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين بأنها "المخاطر الناتجة عن فشل مراجع الحسابات دون أن يدري في تعديل رأيه بشكل ملائم بخصوص القوائم المالية التي بها تحريفات جوهرية" (فراس محمد، ٢٠١٦: ٢٨).

أما مخاطر العميل فتعرف بانها "عدم قدرة الجهة أو المنشأة على تحقيق أهدافها والتي تعكسها استراتيجيتها نتيجة لعوامل داخلية وخارجية والتي تعبر عن العقبات التي تواجه المنشأة والتي تؤثر سلبا في قدرتها على الاستمرار" (ذكي محمد عويص، ٢٠١٣). ولقد ترتب على ظهور ذلك المفهوم اتجاه التدقيق لتطوير آلياتها وأدواتها وظهر ما يسمى بالتدقيق على أساس المخاطر والتي تركز على تحليل مخاطر نشاط المنشأة الداخلية والخارجية وفهم استراتيجيتها وأنشطة عمليات المنشأة بهدف الوصول إلى تحديد التحريفات الهامة.

كما يجب أن نفرق بين مخاطر التدقيق ومراجعة إدارة المخاطر، فتعرف الأخيرة بأنها "عبارة عن تدقيق تفصيلي ومنظم لبرنامج إدارة المخاطر، مصممة للتقرير عما إذا كانت أهداف البرنامج ملائمة لاحتياجات الشركة، وما إذا كانت الحلول المصممة لتحقيق هذه الأهداف مناسبة، وما إذا كانت هذه الحلول قد تم تنفيذها بشكل سليم" (احمد عبدالله واخرون، ٢٠١٥: ١٥٠).

٢/١/٣ مفهوم التدقيق على أساس المخاطر

تعددت مفاهيم التدقيق على أساس المخاطر منها:

- فهناك من عرفها بأنها " العملية التي يتم من خلالها تحديد المخاطر الكامنة في الخطط الاستراتيجية واختبار ماذا كفاية وفاعلية الأنظمة في مواجهة المخاطر والإبلاغ عنها" (Zainal) .Abidin, N., 2017: 363
- كذلك تعرف التدقيق على أساس المخاطر بأنها " توسيع نطاق عمليات التفتيش والتدقيق لتشمل جميع الإجراءات المطلوبة لإدارة المخاطر داخل الشركات والتي تزود المدقق برؤية واضحة وتمكنه من تقديم التوصيات لإدخال إجراءات رقابية جديدة" (أمل عبد الله، ٢٠٢٣: ٦٦٢).
- وعرفها آخر بأنها " عملية التدقيق التي تشرح كيفية دمج مفاهيم الخطر في الاستراتيجيات والمداخل المستخدمة للنظم الإدارية، فهي توفر آلية لفهم المخاطر التي تؤثر على تحقيق أهداف المنظمة، وتصف المقاييس الحالية والاستراتيجيات المقترحة لإدارة هذه المخاطر، كما إنها آلية لمتابعة وتقييم التدقيق الداخلية والتقرير عن الممارسات والإجراءات" (Spadaccini, D., 2010: 2).

٣/١/٣ أهمية التدقيق على أساس المخاطر

تتمثل أهمية تطبيق التدقيق على أساس المخاطر فيما يلي (نورهان السيد، ٢٠١٨: ١٢٤، ياسر السيد، ٢٠١٥: ٤٧٩، فراس محمد، ٢٠١٦: ٥٣):

- إدخال عملية تقدير المخاطر سيحسن من جودة عملية التدقيق من خلال زيادة مستوى كفاءة الأداء، وسوف يؤدي إلى تغييرات كبيرة في ممارسات عملية التدقيق.
- تتيح فهم أعمق للجهة وبيئته، بما في ذلك فهم الرقابة الداخلية لتحديد مخاطر التحريفات الجوهرية في البيانات المالية وما تقوم به الجهة لتخفيض تلك المخاطر.
- من خلال تحديد وتقييم المخاطر المحتملة، يستطيع المدققين تصميم إجراءاتهم والتركيز على المجالات التي تشكل أكبر المخاطر على البيانات المالية.

■ تحسين الربط ما بين تقدير المخاطر وطبيعة وتوقيت ومدى إجراءات التدقيق المنفذة كاستجابة لتلك المخاطر. حيث يساعد ذلك المدخل المدققين في تخصيص وقتهم ومواردهم بكفاءة، مما يضمن إجراء عملية مراجعة أكثر شمولاً.

■ يساعد تقييم المخاطر المدقق في تحديد عمليات الاحتيال والأخطاء المحتملة التي قد تكون موجودة في البيانات المالية للجهة. ومن خلال فهم المخاطر الكامنة المرتبطة بالمعاملات المختلفة أو أرصدة الحسابات، يمكن للمدققين تصميم إجراءات التدقيق المناسبة لاكتشاف الاحتيال ومنعة.

ومن ثم يعد تقييم المخاطر عنصراً لا غنى عنه في عملية التدقيق، فمن خلال فهم وتقييم المخاطر يمكن تعزيز فعالية عملية التدقيق، وتحديد الاحتيال والأخطاء المحتملة، وتصميم إجراءات التدقيق، وضمان الالتزام بمعايير التدقيق.

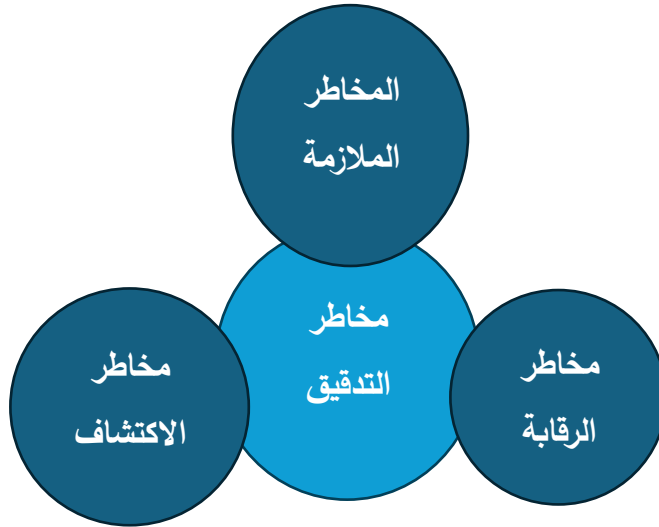
٤/١/٣ أهداف التدقيق على أساس المخاطر

الهدف من تطبيق مدخل التدقيق على أساس المخاطر يتمثل في (عبير محمد، ٢٠١٤: ٦٠، ياسر السيد، ٢٠١٥: ٤٨٣):

- التعرف على مخاطر التحريف الجوهرى في القوائم المالية بسبب الغش وتقديرها من خلال التعمق في فهم المنشأة وبيئتها بما في ذلك الرقابة الداخلية.
- التقييم الدقيق للمخاطر والتحريفات الجوهرية اعتماداً على ألفهم والإدراك.
- الحصول على ما يكفي من أدلة التدقيق المناسبة عن المخاطر المقدره لوجود تحريف جوهرى، من خلال تصميم وتنفيذ استجابات مناسبة لتلك المخاطر.
- الاستجابة بشكل مناسب لحالات المخاطر الناتجة عن الغش المكتشف أو الغش المشتبه بوجوده خلال عملية التدقيق.
- تقييم عمليات إدارة المخاطر للتأكد من أن الاستجابات التي استخدمتها الإدارة لمعالجة المخاطر ملائمة متوافقة مع سياسة الجهة، وفعاله في تخفيض تلك المخاطر إلى المستوى المقبول.
- التحقق من مدى قيام إدارة التدقيق الداخلية لدى المنشأة بدورها في تقييم إدارة المخاطر، ومن مدى وجود وكفاية برامج مواجهة المخاطر لدى المنشأة.
- التحقق من وجود إطار عمل سليم للضوابط الرقابية الموضوعه وذلك من أجل تخفيض تأثيرات المخاطر التي ترغب الجهة في قبولها والتعامل معها

٢/٣ أنواع مخاطر التدقيق والعلاقة بينها

تحديد نوع المخاطر يساعد التدقيق على تصميم اختبارات التدقيق التي تركز على المسائل الهامة، ويمكن تحديد مخاطر التدقيق فيه الأنواع التالية:



شكل (١-٣) أنواع مخاطر التدقيق

١/٢/٣ المخاطر الملازمة/ الكامنة Inherent Risk

الخطر المتلازم هو عبارة عن احتمال إن حسابا معيناً أو مجموعة من العمليات تتضمن أخطاء جوهرية دون الأخذ في الاعتبار كفاءة نظام الرقابة الداخلية بهذا الخطر يرتبط بطبيعة العنصر الذي يتم تدقيقه (عبير محمد، ٢٠١٤: ٣٤).

وتتوقف المخاطر الملازمة على العديد من العوامل يمكن تلخيصها في العوامل التالية (فراس محمد، ٢٠١٦: ٣٢):

أولاً: طبيعة الرصيد أو النوع المعين من المعاملات، فالمخاطر الملازمة تكون أكبر كلما كان الرصيد أو النوع المعين من المعاملات أكثر تعرضاً للخطأ المقصود أو غير المقصود.

ثانياً: العوامل الخارجية مثل التطورات التكنولوجية: فإذا كانت المنشأة موضوع التدقيق تعمل في صناعة تتميز بالتطورات التكنولوجية السريعة فهناك خطر ملازم للمخزون السلعي أو يكون المخزون في مثل هذه الصناعات أكثر عرضة للمغالاة في تقييمه.

ثالثاً: عوامل أخرى تتعلق بالمركز المالي للمنشأة: مثل عدم كفاية رأس المال العامل المتاح للاستمرار في العمليات.

ومن خلال معرفة المدقق بالعوامل التي قد تزيد من المخاطر الكامنة وتقييمها بكفاءة وفاعلية يمكنه تقدير هذه المخاطر بشكل صحيح وتحسين عملية الكشف عن مواطن الفساد والغش والتلاعب والاحتيال، وبالتالي تحسين جودة عملية التدقيق بما ينعكس على تحسين وتطوير أنظمة إدارة المخاطر بالجهات الحكومية.

٢/٢/٣ مخاطر الرقابة Control Risk

هي المخاطر الناجمة عن أخطاء البيانات التي يمكن أن تحدث لرصيد حسابات أو مجموعة عمليات، والتي يمكن أن تكون منفردة أو عندما يتم تجميعها مع أخطاء بيانات أخرى لأرصدة أو عمليات، وهي الأخطاء التي يمكن منعها أو اكتشافها أو تصحيحها في الوقت المناسب بواسطة أنظمة المحاسبة والرقابة (احمد قايد، ٢٠١٥: ٦٠).

وبالتالي فإن مخاطر الرقابة هي عبارة عن مخاطر لم تمنعها إجراءات الرقابة الداخلية في الوقت المناسب، أو لم تكتشف احتمال وجود أخطاء جوهرية. ويعتبر هذا النوع من المخاطر دالة لفعالية إجراءات الرقابة الداخلية، حيث إنه كلما كانت الرقابة الداخلية أكثر فعالية كان هناك احتمال عدم وجود أخطاء أو اكتشافها بواسطة هذا النظام. ونظرا لان أي نظام رقابة داخلية له حدود، فإنه لا مفر من وجود هذا الخطر.

ويتوقف تقدير المدقق لهذا النوع من المخاطر على قيامه باختبارات مدى الالتزام بنظام الرقابة الداخلية الخاص بالمنشأة محل التدقيق. حيث يقوم المدقق عادة بتقدير المخاطر الرقابية في ضوء دراسة وتقييم إجراءات الرقابة الداخلية فيما يتعلق بالحساب أو النوع المعين من المعاملات. ويقرر المدقق بعد ذلك إمكانية الاعتماد على هذه الإجراءات مع تحمل درجة الخطر المترتبة على ذلك أو عدم الاعتماد عليها والتوسع في إجراءات التدقيق التحليلية والتفصيلية التي تحتاج إلى تكاليف إضافية لعملية التدقيق.

ويعرف تقدير مخاطر الرقابة الداخلية بأنه "توقع المدقق لمدى قدرة الرقابة الداخلية على منع التحريفات الجوهرية من الحدوث أو قدرتها على اكتشاف تلك التحريفات وتصويبها في حال حدوثها" (Arens, et al., 2012: 320).

ولكي يستطيع المدقق تقييم مخاطر الرقابة يجب عليه دراسة مكونات الرقابة الداخلية بالجهة محل التدقيق وهي: البيئة الرقابية، تقييم المخاطر، الإجراءات الرقابية، المعلومات والاتصال، ومراقبة الأنشطة الرقابية.

٣/٢/٣ مخاطر الاكتشاف Detection Risk

يعتمد المدقق على مجموعة من الإجراءات لجمع أدلة الإثبات تتراوح بين التقدير الشخصي واستخدام الأساليب

الإحصائية أو حتى الكمية المعقدة، لذا سميت مخاطر الاكتشاف بالمخاطر التي يمكن التحكم فيها ويحدث هذا التحكم من خلال التخطيط والإشراف الجيد على عملية التدقيق، والاستعانة بأدلة الإثبات الموضوعية والالتزام بمعايير التدقيق المتعارف عليها (حامد نور الدين وآخرون، ٢٠١٦: ٩٦).

فهي مخاطر لا يستطيع المدقق حتى وإن قام بتطبيق الاختبارات الأساسية أن يكتشف الأخطاء الجوهرية في القوائم المالية. كما تمثل مخاطر الاكتشاف تلك المخاطر الناتجة عن عدم اكتشاف الأخطاء الجوهرية الموجودة في البيانات والحسابات المالية على الرغم من قيام المدقق بإجراء الفحص أو التدقيق أو الرقابة تفصيلاً على تلك البيانات أو الحسابات (لجنة المعايير المهنية والرقابية، ٢٠٢٠: ٨).

وتُعدّ مخاطر الاكتشاف دالة لإجراءات التدقيق وتطبيقها بواسطة المدقق، وينتج هذا الخطر جزئياً من حالة عدم التأكد التي تسود عملية التدقيق عندما لا يقوم المدقق بالفحص الشامل للعمليات، كما أن مثل هذا الخطر قد يوجد حتى لو قام المدقق بالفحص الشامل، فقد تكون حالات عدم التأكد ناتجة من استخدام المدقق لإجراءات غير ملائمة أو بسبب عدم تطبيق الإجراءات بطريقة سليمة أو التفسير الخاطئ لنتائج التدقيق. وبالتالي فإن المدقق يمكنه التحكم في مخاطر الاكتشاف وتخفيضها بحيث يكون مسؤولاً عن تجميع أدلة الإثبات الكافية التي تجعله قادراً على إدارة هذه المخاطر والتحكم فيها (محمد احمد، ٢٠١١: ١١١).

وتتضمن مخاطر الاكتشاف عنصرين هما:

الأول: المخاطر المتعلقة بفشل إجراءات التدقيق التحليلية في اكتشاف الأخطاء التي لا يتم منعها أو اكتشافها عن طريق إجراءات الرقابة الداخلية. ويسمى "مخاطر التدقيق التحليل".

الثاني: المخاطر المتعلقة بالقبول غير الصحيح لنتائج الاختبارات التفصيلية في الوقت الذي يكون هناك خطأ جوهري يوجب الرفض ولم يتم اكتشافه عن طريق إجراءات الرقابة الداخلية وإجراءات التدقيق التحليلية وغيرها من الاختبارات الملائمة ويسمى "مخاطر التدقيق التفصيلية".

وبالتالي فإن معادلة مخاطر التدقيق مكوناتها كما يلي:

مخاطر التدقيق = المخاطر الكامنة x مخاطر الرقابة x مخاطر الاكتشاف

Audit Risk = Inherent Risk x Control Risk x Detection Risk

٤/٢/٣ العلاقة فيما بين مخاطر التدقيق

من العرض السابق لأنواع مخاطر التدقيق يمكن توضيح العلاقة بين أنواع المخاطر وذلك على النحو التالي (فراس محمد، ٢٠١٦: ٣٩):

- مخاطر الرقابة تشترك مع المخاطر الملازمة في أن كليهما لا يتوقف على المدقق وإنما يعتمد على طبيعة نشاط المنشأة محل التدقيق.
- توجد علاقة طردية بين مخاطر الرقابة وكمية الجهد المبذول في تنفيذ عملية التدقيق حيث يزيد الجهد المبذول في تنفيذ عملية التدقيق كلما زادت مخاطر الرقابة.
- تختلف مخاطر الاكتشاف عن كل من المخاطر الملازمة ومخاطر الرقابة في كونها تتوقف على إجراءات التدقيق التي يستخدمها المدقق، ومن ثم يمكن التأثير عليها من خلالها.
- أن العلاقة عكسية بين مخاطر الاكتشاف وكل من المخاطر الملازمة ومخاطر الرقابة، بحيث تقل مخاطر عدم الاكتشاف كلما زادت المخاطر الملازمة ومخاطر الرقابة والعكس صحيح.

٣/٣ تأثير مراحل التدقيق على أساس المخاطر على أنظمة إدارة المخاطر بالجهات الحكومية

تمر عملية التدقيق على أساس المخاطر بالعديد من المراحل بداية من مرحلة الإعداد لعملية التدقيق، ثم مرحلة التخطيط يليها مرحلة التنفيذ ثم مرحلة إعداد التقرير وانتهاءً بمرحلة المتابعة. وفيما يلي ملخص لتلك المراحل، مع بيان أثر كل مرحلة من المراحل على أنظمة إدارة المخاطر بالجهات الحكومية.

١/٣/٣ الإعداد لعملية التدقيق على أساس المخاطر

تبدأ عملية التدقيق بمرحلة تمهيدية تسبق مرحلة التخطيط.

١/١/٣/٣ فهم طبيعة المنشأة وبيئتها

يجب على المدقق دراسة طبيعة نشاط الوحدة الخاضعة للرقابة والتعرف على بيئة وظروف العمل وذلك للوقوف على المخاطر التي تواجهها، وتقدير خطر التدقيق، ويمكن للمراجع استخدام أساليب متعددة لفحص ودراسة بيئة وظروف العمل مثل:

- ملاحظة العمليات داخل بيئة العمل.
- الإجراءات التحليلية.
- المناقشات والاستفسارات الشفوية مع الإدارة والعاملين.
- المعلومات التاريخية عن المنشأة وأنشطتها.
- فهم الأهداف والاستراتيجيات وما يرتبط بها من مخاطر.
- قياس وتقييم الأداء المالي للمنشأة.
- دراسة مدى التزام الجهة محل الرقابة بالقوانين واللوائح وذلك من خلال دراسة التقارير السابقة.

٢/١/٣/٣ تقييم مخاطر التدقيق

يجب على المدقق قبل التخطيط لعملية التدقيق وتحديد الإجراءات أن يقوم بتقدير المخاطر سواء بصورة كمية أو غير كمية

أولاً: خطوات تقييم المخاطر

تتم عملية تقييم المخاطر وفقاً للخطوات التالية (فراس محمد، ٢٠١٦: ٥٤، Risk assessment, Apr. 2024):

الخطوة الأولى: تحديد المخاطر

يتم تحديد المخاطر المحتملة التي قد تؤثر على البيانات المالية وذلك من خلال حصول المدقق على فهم كامل لأعمال المنشأة وبيئتها بما في ذلك مكونات الرقابة الداخلية واستناداً لهذا الفهم يحدد المدقق مخاطر الأعمال التي تؤدي إلى التحريفات الجوهرية في البيانات المالية.

الخطوة الثانية: تقييم احتمالية وتأثير المخاطر

بمجرد تحديد المخاطر، يحتاج المدقق إلى تقييم احتمالية حدوث تلك المخاطر وتأثيرها المحتمل على البيانات المالية. ويتضمن ذلك تقييم احتمالية حدوث الخطر وحجم تأثيره المحتمل. ومن خلال تصنيف المخاطر على أساس احتمالياتها وتأثيرها، يمكن للمدقق تحديد أولويات إجراءات التدقيق الخاصة بها وفقاً لذلك.

الخطوة الثالثة: تصميم إجراءات التدقيق لمعالجة المخاطر

بعد تقييم المخاطر، يستطيع المدقق بعد ذلك تصميم إجراءات التدقيق الخاصة بها لمعالجة المخاطر المحددة. ويتضمن ذلك تصميم إجراءات تهدف بشكل خاص إلى الحصول على أدلة مراجعة كافية ومناسبة للتخفيف من المخاطر المحددة. ومن ثم ربطها بتقديرات مخاطر التحريفات الجوهرية على مستوى التأكيدات المتعلقة بها، وتحديد المخاطر المتبقية والتي لم تأخذها الإدارة بالحسبان عند استجابتها للمخاطر.

الخطوة الرابعة: تحديد مستوى المخاطر المتبقية

تشمل تلك الخطوة تقييم الأدلة التي تم الحصول عليها من إجراءات تقييم المخاطر واختبارات الرقابة والاختبارات التفصيلية، وتحديد مستوى المخاطر المتبقية لكل خطر تم تحديده، وتحديد أثرها على النظام الرقابي وعلى البيانات المالية للمنشأة، فالمخاطر المتبقية هي المخاطر التي تبقى بعد النظر في فعالية

الضوابط. وتساعد هذه الخطوة المدقق على تحديد أولويات إجراءات التدقيق الخاصة بها والتركيز على المجالات ذات المخاطر المتبقية الأعلى.

الخطوة الخامسة: توثيق عملية تقييم المخاطر

يجب على المدقق توثيق عملية تقييم المخاطر، بما في ذلك المخاطر المحددة، ومعايير التقييم، والأساس المنطقي وراء تقييم الاحتمالية والأثر. حيث تعمل هذه الوثائق كدليل على تخطيط عملية التدقيق وتوفير أساساً للرجوع إليها في المستقبل. بالإضافة إلى ذلك، فإن ذلك يساعد المدقق على توصيل المخاطر المحددة إلى الإدارة وأصحاب المصلحة بشكل فعال.

الخطوة الأخيرة: المراقبة المستمرة وإعادة التقييم

لا يُعد تقييم المخاطر نشاطاً لمرة واحدة، بل هو عملية مستمرة طوال عملية التدقيق. ومع تقدم عملية التدقيق، يحتاج المدقق إلى مراقبة المخاطر المحددة وإعادة تقييمها باستمرار، مع الأخذ في الاعتبار أي معلومات جديدة أو تغييرات في الظروف. وهذا يضمن أن تظل إجراءات التدقيق ذات صلة وفعالة في معالجة المخاطر الناشئة، ويعتبر التواصل والتعاون المنتظم مع إدارة الجهة أمراً ضرورياً في هذا الصدد.

ثانياً: أساليب تقييم المخاطر

هناك عدة أساليب لتقييم مخاطر التدقيق منها:

- الأسلوب الكمي (نموذج مخاطر التدقيق): وهو النموذج الذي يقيس مخاطر التدقيق بشكل كمي، فهو نموذج يعبر عن العلاقة بين عناصر الخطر التي تتعلق بتقييم المدقق للرقابة الداخلية وإجراءات التدقيق التحليلية والاختبارات التفصيلية.
- الأسلوب غير الكمي (مصفوفة مخاطر التدقيق): تستخدم مصفوفة مخاطر التدقيق في حالة صعوبة استخدام الأسلوب الكمي لتقييم مخاطر التدقيق، وذلك بغرض الربط بين أنواع المخاطر ومعرفة العلاقة بينهما.
- النموذج الحديث لتقييم وإدارة المخاطر: وفقاً لذلك النموذج فإن جميع العاملين بالمنشأة على اختلاف مستوياتهم التنظيمية يشاركون في عملية إدارة المخاطر، ويمارس المدقق دوراً هاماً في نجاح عملية إدارة المخاطر على النحو التالي:
 - تحديد الأحداث المسببة للمخاطر.
 - تحديد الآثار السلبية لكل حدث من الأحداث (المخاطر).
 - تقدير احتمالات حدوث كل حدث منها (المخاطر).

• دراسة مدى ملائمة النظم الحالية لتخفيض المخاطر الناجمة عن تلك الأحداث والإجراءات المتخذة لتجنب أو تقليل تلك المخاطر.

• وضع المقترحات التي تساهم في تخفيض آثار المخاطر.

ثالثاً: صعوبات وتحديات عملية تقييم المخاطر وكيفية التغلب عليها

هناك عدة عوامل تؤثر على تقييم المخاطر أثناء عملية التدقيق أهمها ما يلي (Risk assessment, Apr. 2024):

▪ صعوبة جمع البيانات الكافية: أحد التحديات الشائعة في تقييم المخاطر هو الافتقار إلى جمع البيانات الكافية. وبدون بيانات دقيقة وشاملة، يصبح من الصعب على المدقق تقييم المخاطر المحتملة بدقة.

▪ الاعتماد الزائد على البيانات التاريخية: على الرغم من أن البيانات التاريخية يمكن أن توفر رؤى قيمة حول المخاطر الماضية وتأثيراتها، إلا أنها قد لا تكون دائماً مؤشراً موثقاً للمخاطر المستقبلية. فقد تتغير الظروف وبيئات العمل بمرور الوقت، والاعتماد على البيانات التاريخية فقط قد يؤدي إلى إغفال المخاطر الناشئة.

▪ عدم مراعاة العوامل الداخلية: يجب ألا يركز تقييم المخاطر على العوامل الخارجية فحسب، بل يجب أيضاً أن يأخذ في الاعتبار العوامل الداخلية التي قد تساهم في المخاطر.

▪ الفشل في إشراك أصحاب المصلحة الرئيسيين: يجب أن يشمل تقييم المخاطر أصحاب المصلحة الرئيسيين لضمان الفهم الشامل للمخاطر. فإشراك أصحاب المصلحة مثل الإدارة والموظفين والخبراء الخارجيين يمكن أن يوفر وجهات نظر متنوعة ويساعد في تحديد المخاطر التي قد يتم التغاضي عنها بطريقة أخرى.

▪ الافتقار إلى المراقبة المستمرة: قد يؤدي الفشل في مراقبة وتحديث تقييمات المخاطر بشكل مستمر إلى ظهور ملفات تعريف قديمة أو غير كاملة للمخاطر. حيث تسمح المراقبة المنتظمة بتحديد المخاطر الجديدة في الوقت المناسب وإعادة تقييم المخاطر الحالية.

وللتغلب على الصعوبات والتحديات الخاصة بتقييم المخاطر، يمكن القيام بما يلي:

▪ التأكد من وجود آليات مناسبة لجمع البيانات، وتشجيع الجهات على الاحتفاظ بسجلات دقيقة يمكن الوصول إليها.

▪ تحقيق التوازن بين استخدام البيانات التاريخية ونهج تطوعي لتحديد المخاطر الناشئة.

- دمج العوامل الداخلية في تقييم المخاطر من خلال النظر في الثقافة التنظيمية والحوكمة وآليات الرقابة الداخلية.
- إشراك أصحاب المصلحة الرئيسيين لاكتساب وجهات نظر ورؤى متنوعة.
- إنشاء نظام للمراقبة المستمرة وتحديث تقييمات المخاطر للبقاء استباقياً في إدارة المخاطر.

من خلال إدراك هذه التحديات والصعوبات الشائعة في تقييم المخاطر وتنفيذ النصائح المقترحة، يمكن للمراجعين والجهات تعزيز فعالية وتحسين وتطوير عمليات تقييم وإدارة المخاطر الخاصة بهم واتخاذ قرارات مستنيرة للتخفيف من المخاطر المحتملة.

رابعاً: استخدام التكنولوجيا في تعزيز دور التدقيق في تقييم المخاطر

استخدام التكنولوجيا في تطبيق التدقيق على أساس المخاطر له تأثير كبير على عملية التدقيق وخاصة في تقييم المخاطر:

- استخدام التكنولوجيا لتقييم المخاطر بكفاءة: تلعب التكنولوجيا دوراً محورياً في تحويل الصناعات المختلفة، ومجال التدقيق ليس استثناءً. بينما يسعى المدققين إلى تعزيز إجراءات تقييم المخاطر، فإنهم يتجهون بشكل متزايد إلى الأدوات والتقنيات التكنولوجية المتقدمة لتبسيط عملياتهم، وتحسين الدقة، والكشف عن الرؤى المهمة.
- تسخير تحليلات البيانات للحصول على رؤى أعمق: أحد أهم التطورات في مجال التدقيق هو تكامل أدوات تحليل البيانات، حيث تسمح هذه الأدوات للمراجعين بتحليل كميات هائلة من البيانات بسرعة وكفاءة، مما يمكنهم من تحديد الأنماط والحالات الشاذة والمخاطر المحتملة.
- تطبيق الذكاء الاصطناعي لتحديد المخاطر: أحدث الذكاء الاصطناعي ثورة في تقييم المخاطر في التدقيق من خلال أتمتة المهام والعمليات المختلفة. فيمكن للخوارزميات التي تعمل بالذكاء الاصطناعي تحليل كميات كبيرة من البيانات، وتحديد المخاطر المحتملة، وحتى اقتراح استراتيجيات مناسبة لتخفيف المخاطر. على سبيل المثال، يمكن للمدققين استخدام الأدوات القائمة على الذكاء الاصطناعي لفحص البيانات المالية واكتشاف التناقضات أو المخالفات التي قد تشير إلى أنشطة احتيالية. ومن خلال أتمتة هذه العمليات، يمكن للمدققين تركيز جهودهم على تحليل المناطق عالية المخاطر وتقديم رؤى قيمة للعملاء.
- تعزيز التواصل والتعاون من خلال التكنولوجيا السحابية: لقد غيرت التكنولوجيا السحابية طريقة تعاون المدققين ومشاركة المعلومات وإجراء تقييمات المخاطر. باستخدام المنصات السحابية، فيمكن

للمدققين الوصول إلى وثائق التدقيق ومشاركتها في الوقت الفعلي، مما يعزز التعاون والتواصل بين أعضاء الفريق. بالإضافة إلى ذلك، تمكن التكنولوجيا السحابية المدققين من تخزين وإدارة كميات هائلة من البيانات بشكل آمن، مما يقلل من مخاطر فقدان البيانات.

٢/٣/٣ تخطيط عملية التدقيق بناءً على تقييم المخاطر

عندما يكون هناك فهم للمخاطر ويتم تقييمها وربطها بعملية التخطيط فإن ذلك يعطي ثقة أكبر ووضوح وشفافية عالية في التقارير النهائية للعملية الرقابية لدى المستفيدين، لذا يجب عند تخطيط عملية التدقيق على أساس المخاطر الأخذ في الاعتبار الآتي (على احمد، ٢٠٢٢: ١٤، مبادرة تنمية الانتوساي، ٢٠١٩: ٣٧):

- تحليل البيانات والاطلاع على تقارير التدقيق الداخلية ولجان التدقيق فيما يتعلق بإدارة الجهة للمخاطر والتقرير عنها.
- ضرورة قيام المدقق بدراسة مخاطر التدقيق والأهمية النسبية معاً عند تخطيط عملية التدقيق.
- يضع المدقق إجراءات رقابية تضمن عدم انتشار المخاطر أو تقليلها إلى أدنى مستوى ممكن. خاص
- إعطاء الأولوية لمجالات التدقيق المهمة ذات المخاطر العالية.
- التحديد الواضح للأهداف المرجوة من التدقيق وربطها بتحديد وتقييم المخاطر.
- التحديد المسبق لكافة المشاكل والعقبات المحتملة التي قد تواجه المدقق.
- التحديد الواضح لكافة الإجراءات والسياسات اللازمة لتحقيق الأهداف - إعداد برنامج التدقيق مدرج به المخاطر المحتملة.
- كما يجب أن تكون الخطة مرنة لاستيعاب أي تغييرات قد تتطلبها الظروف كإكتشاف نوع من أنواع المخاطر لم يتم إدراجه في الخطة، كما يجب ان تكون مكتوبة.

وهناك بعض العوامل التي تؤثر مباشرة على عملية تخطيط التدقيق على أساس المخاطر ولا يمكن معرفتها إلا أثناء ممارسة عملية التدقيق ويتم تعديل الخطط بناء على ذلك، وفيما يلي بعض العوامل المتعارف عليها والتي تؤثر على عملية التخطيط على أساس المخاطر:

- عدم وضوح الأهداف.
- مدى القدرة على الاستمرارية في عملية التخطيط.
- قابلية الخطة للتغيير وهذا ما يعرف بمرونة الخطة.
- كيفية توثيق خطة التدقيق على أساس المخاطر.
- مدى إمكانية تنفيذ الخطة بكل سهوله.

- عدم اختيار الوقت المناسب للتنفيذ.
- كيفية اختيار فريق العمل.
- مدى الالتزام بالوقت.

٣/٣/٣ تنفيذ عملية التدقيق على أساس المخاطر

بعد مرحلة الإعداد والتخطيط لعملية التدقيق تأتي مرحلة التنفيذ وجمع أدلة الإثبات وتقييمها، حيث يقوم المدقق بتنفيذ برنامج التدقيق الذي تم وضعه والقيام بمهام التدقيق التي سبق عرضها بنطاق عملية التدقيق.

١/٣/٣/٣ اعتبارات مرحلة تنفيذ التدقيق على أساس المخاطر

عند تنفيذ عملية التدقيق على أساس المخاطر يجب الأخذ في الاعتبار ما يلي (على احمد، ٢٠٢٢: ١٥، مبادرة تنمية الانتوساي، ٢٠١٩: ٦١):

- نظراً لأن تقييم المخاطر هو عملية مستمرة طوال عملية التدقيق، لذلك يحتاج المدقق إلى إعادة تقييم المخاطر باستمرار وفقاً للتغيرات في البيئة المحيطة أو حصوله على أي معلومات جديدة. الأمر الذي يضمن استمرار كفاءة وفعالية إجراءات التدقيق في معالجة المخاطر الناشئة.
- الزم معيار الانتوساي (١٣٣٠،٦-ISSAI) المدقق بوضع وتنفيذ إجراءات رقابة إضافية تعتمد طبيعتها وتوقيتها ومداهما على مخاطر الأخطاء الجوهرية المقيمة على مستوى التأكيد والاستجابة لها، كما يجب عليه جمع أدلة رقابة داعمة وجوهرية.
- تحديد مستوى المخاطر المقبولة من قبل الجهة أثناء عملية التنفيذ.
- التحقق من وجود إجراءات فعالة لقياس المخاطر التشغيلية أثناء تنفيذ عملية التدقيق.
- قياس مستوى كفاية رأس المال لدى الجهة خلال مرحلة التنفيذ.
- تبادل المعلومات مع قسم إدارة المخاطر لتحسين إدارة المخاطر.
- التحقق من وضع الجهة إجراءات رقابية تضمن عدم انتشار المخاطر أو تقليلها إلى أدنى مستوى ممكن.
- التحقق من تقبل الجهة للمخاطر والتعامل معها بشكل سريع لتقليل آثارها السلبية.
- التحقق من قيام الجهة باشتراك أطراف أخرى في تحمل المخاطر عن طريق عدد مختلف من الأساليب كاعتماد أسلوب الكفالة أو التأمين لدى شركات التأمين.

٢/٣/٣/٣ إجراءات المدقق للحد من مخاطر التدقيق

لقد تم تحديد عدد من الإجراءات التي يمكن القيام بها للحد من مخاطر التدقيق والتي تتلخص فيما يلي (بلقاسم الخليل وأخرون، ٢٠٢١: ٢١٩):

- تحديد فريق التدقيق والإشراف عليهم: إن الاستجابة للمخاطر قد تحتاج الى أفراد إضافيين للقيام بعملية التدقيق، بحيث يكون هؤلاء الأفراد يتمتعون بمعارف وكفاءات خاصة في مجموعة من الميادين، مثل المتخصصين في الاحتيال والغش وذوي الخبرة في تكنولوجيا المعلومات، ونطاق الإشراف يوضح تقييم المدقق لمخاطر الغش وأيضا تقييم مدى كفاءة أعضاء الفريق التي تم تكليفها بمهمة التدقيق.
- عنصر المفاجأة في تحديد إجراءات التدقيق: إن إدراج عنصر المفاجأة في تحديد طبيعة جدول الأعمال الخاص بعملية التدقيق يُعتبر من أهم الأمور التي ينبغي أن يقوم بها المدقق، حيث إن جميع من ينتمون إلى الجهة من موظفين وإدارة قد ألفوا إجراءات التدقيق المعتادة، الأمر الذي يتيح لهم القيام بإخفاء معلومات مالية معينة، ومن أمثلة تلك الإجراءات: القيام بفحص التأكيدات وأرصدة الحسابات التي لم تخضع للفحص بسبب تدني مستوى خطرها وأهميتها، وإحداث تغيير في جداول أعمال إجراءات التدقيق بالمقارنة مع ما تم إقراره، واستخدام أساليب مغايرة للاستطلاع، هذا بالإضافة إلى فحص عينة من الفروع للجهة يكون من غير المتوقع عمل التدقيق بها.
- إجراءات التدقيق للحد من مخاطر الغش على مستوى التأكيدات: تشتمل مهمة المدقق فيما يتعلق بالحد من مخاطر الغش على مستوى التأكيدات مجموعة من التعديلات على مستوى نطاق إجراءات التدقيق وطبيعة جدول أعمال التدقيق، عن طريق: القيام بتعديل على مستوى طبيعة التدقيق بهدف جمع مجموعة من الأدلة التي تتمتع بأكثر قدر من المسؤولية، والعمل على تكييف جدول الأعمال المتعلق بالتدقيق التحليلية، وأيضا تعديل نطاق الإجراءات الذي يوضح درجة تقييم مخاطر الغش.
- إجراءات التدقيق للحد من مخاطر الالتفاف والتحايل على الرقابة من طرف الإدارة: وهو يختص بالإجراءات التي تعمل على الحد من مخاطر التحايل على الرقابة ومكافحتها.

٤/٣/٣ إعداد تقرير التدقيق

يلزم معيار الانتوساي (ISSAI-١٥٠٠) المدقق بجمع أدلة رقابية سليمة وكافية لتقديم رأي رقابي بشأن البيانات المالية. وتُجمع الأدلة الرقابية من خلال تنفيذ إجراءات رقابية معينة تتعلق بالمخاطر التي سبق تحديدها على مستوى التأكيد أو مستوى البيانات المالية. وفي هذه المرحلة من عملية الرقابة، يقيم المدقق أدلة الرقابة التي جمعت في مرحلة التنفيذ. ويجب تقييم أدلة الرقابة من حيث الكفاية والملاءمة، حيث إنها تمثل الأساس الذي يقوم عليه الرأي بشأن القوائم المالية وإعداد التقارير حول عدم الالتزام بالقوانين والقواعد واللوائح التنظيمية، إن وجدت (مبادرة تنمية الانتوساي، ٢٠١٩: ٢٥).

وبصفة عامة يجب أن يعد المدقق تقرير التدقيق وفقا لمعايير التدقيق المتعارف عليها، وان يتصف التقرير بالدقة والوضوح والتوقيت المناسب، وان تكون لغة التقرير لغة مهنية ومفهومة لدى مستخدمي التقرير.

٥/٣/٣ متابعة تقرير التدقيق

لا تتوقف عملية الرقابة بالتقرير عن النتائج، بل يتعين متابعة نتائج التدقيق فيما يتعلق بأوجه القصور ومواطن عدم الكفاية، والتأكيد على مدي استجابة الجهة لتقارير التدقيق.

وتعد إجراءات المتابعة واحدة من الممارسات الجيدة وفقا للمبدأ (٣) من معيار الانتوساي (ISSAI-20). ولا يستطيع الجهاز الأعلى للرقابة قياس ما إذا نتج عن المهمة الرقابية الأثر المستهدف أو لا ما لم تكن عملية المتابعة هذه قد طبقت بعد إصدار تقرير الرقابة. ولذلك، تعتبر إجراءات المتابعة واحدة من المكونات المهمة في عملية الرقابة (مبادرة تنمية الانتوساي، ٢٠١٩: ٢٦).

وفي ضوء متابعة تقرير التدقيق على أساس المخاطر يجب الأخذ في الاعتبار ما يلي (على احمد، ٢٠٢٢: ١٦، مبادرة تنمية الانتوساي، ٢٠١٩: ٨٨):

- يتابع المدقق مدى تنفيذ التوصيات التي نص عليها تقرير التدقيق بما في ذلك التوصيات الخاصة بإدارة المخاطر.
- يتأكد المدقق في مرحلة المتابعة من أن الإجراءات التصحيحية التي تم اتخاذها من قبل الجهة للتعامل مع المخاطر تحقق النتائج المرغوب فيها. وقد يستدعي الإجراء غير الكافي أو غير المرضي الذي اتخذته الجهة الخاضعة للرقابة تقريراً إضافياً من الجهاز الأعلى للرقابة.
- يقوم المدقق عادة بتنفيذ هذه المتابعة كجزء من عملية الرقابة على السنة التالية حيث إن قضايا السنة السابقة التي لم يتم حلها قد تمثل مخاطر أخطاء جوهرية في بيانات السنة اللاحقة.
- يتمثل أحد أهداف المهمات الرقابية في المساعدة على تحسين الأنظمة والإجراءات بما في ذلك أنظمة إدارة المخاطر والرقابة الداخلية في الجهة. ومن خلال إجراء المتابعة، سيتمكن الجهاز الأعلى للرقابة أيضاً من تحديد القيمة المضافة من خلال الرقابة المالية من حيث التحسينات التي أدخلت على الأنظمة.

ويتضح من العرض السابق أن تحديد المخاطر وتقييمها وكيفية إدارتها ومدى الاستجابة لها ومعالجتها، هي جزء أصيل من عمل المدقق (الأجهزة العليا للرقابة) خلال المراحل المختلفة التي تمر بها عملية التدقيق على أساس المخاطر، سواء في مرحلة الإعداد لعملية التدقيق، أو التخطيط لها، أو تنفيذها، أو التقرير عنها، أو

حتى متابعة التقرير الصادر عنها. بما يساهم في تحسين أداء الجهة محل الرقابة بشكل عام وتحسين أنظمة إدارة المخاطر ونظم الرقابة بشكل خاص.

٤/٣ أثر تطبيق مدخل التدقيق على أساس المخاطر على جودة عملية التدقيق وانعكاسه على تطوير أنظمة إدارة المخاطر بالجهات الحكومية

إن جودة عملية التدقيق تعكس قدرتها على اكتشاف والتقرير عن مخاطر الغش والأخطاء والاحتيال بالجهات الحكومية، ومن ثم حماية المال العام من مخاطر الفساد. فتطبيق التدقيق على أساس المخاطر له اثر على جودة عملية التدقيق ومن ثم على تحسين وتطوير أنظمة إدارة المخاطر. حيث يعتمد ذلك المدخل على تحسين جودة وفاعلية عملية التدقيق من خلال تغيير ممارسات التدقيق بشكل مستمر وكبير (علي احمد، ٢٠٢٢: ٢٣).

ولقد أشارت العديد من الدراسات بأن مدخل التدقيق على أساس المخاطر له القدرة على إجراء اختبارات مركزة على مستوى نظام الرقابة الداخلية، باستخدام إجراءات تحليلية عالية الدقة، بدلاً من إجراء اختبارات تفصيلية على نطاق واسع، حيث يتم التركيز على المخاطر التي يمكن أن تتعرض لها الجهة والتي تتسبب في عدم تحقيقها للأهداف بدلاً من التركيز على مخاطر البيانات فقط (Kachelmeier , et.al. , 2014 ; Jim, p., 2016)

وتلعب التدقيق دوراً هاماً في إدارة المخاطر المختلفة التي تواجهها المنشآت على اختلاف أنواعها وذلك من خلال تقديم التوصيات والنصائح للإدارة في مجال تقييم وإدارة المخاطر التي تتعرض لها تلك المنشآت ويكون ذلك من خلال فحص السياسة العامة لإدارة المخاطر والتحقق من أنها تسير في نسق الأنظمة والإجراءات الواردة في سياق هذه سياسة ثم تقييم مدى كفاية وفعالية أنظمة رصد والتعرف على المخاطر التي يمكن أن تتعرض لها المنشأة، وتحديد نقاط الضعف والانحرافات التي تحدث في إدارة المخاطر والتقرير عنها وتقديم التوصيات لمعالجتها من خلال إعداد التقارير المتعلقة بهذا الشأن (نورمان السيد، ٢٠١٨: ١١٩).

وفي ضوء الأهمية البالغة لجودة عملية التدقيق ولمواجهة التحدي الرئيسي الذي يواجه الأجهزة العليا للرقابة والمتمثل بتقديم خدمات رقابية ذات جودة عالية، فقد قامت المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة بوضع إطار عام لنظام رقابة الجودة لمساعدة الأجهزة الرقابية في الحفاظ على مستوى جودة الأداء، (نشرة المدقق، ٢٠٢١: ٢٨). فالحفاظ على مستوى جودة مناسب للعملية الرقابية سوف يكون له أثر كبير على جودة التقارير الصادرة عن الأجهزة العليا للرقابة في كافة مجالات الرقابة بما في ذلك دورها في تحسين وتطوير أنظمة إدارة المخاطر في الجهات الحكومية.

الفصل الرابع

الفصل الرابع

الدور الاستراتيجي للأجهزة العليا للرق

أهمية تطوير أنظمة إدارة المخاطر بالجهات الحكومية

تواجه الجهات الحكومية مزيد من المخاطر نتيجة لما تواجهه من تحديات في ظل الظروف الراهنة الأمر الذي ينعكس على أدائها وعلى جودة الخدمات المقدمة. وفي هذا الصدد تلعب الأجهزة العليا للرقابة دورا هاما في سبيل زيادة كفاءة وفاعلية أداء الجهات الحكومية، وذلك من خلال تقييم أداء أنظمة إدارة المخاطر في القطاع الحكومي ومحاولة تطوير واكتشاف أساليب ومؤشرات حديثة لقياس وتقييم ذلك الأداء بما يتناسب مع طبيعة خصائص تلك الجهات وما تواجهه من مخاطر. فيعتبر تقييم وتحسين عمليات إدارة المخاطر من المهام الأساسية التي تواجه مهنة التدقيق، حيث لم يعد لنظام الرقابة الداخلية وجودا مستقلا كما كان في الماضي القريب، بل أصبحت جزءا من إطار إدارة المخاطر.

١/٤ أهمية دور الأجهزة العليا للرقابة في ضوء المخاطر التي تواجهها الجهات الحكومية

تواجه الجهات الحكومية بصفة مستمرة مطالب بزيادة الشفافية، ودقة الأداء وترشيد النفقات، والاستخدام الأمثل للموارد، لذا فإن هذه الجهات وأنشطتها المختلفة معرضة دائما لمجموعة من المخاطر، الأمر الذي يعكس أهمية دور الأجهزة العليا للرقابة وقيامها بالتدقيق على أساس المخاطر، وذلك لإعطاء تأكيد عن مدى فاعلية نظم الرقابة ومدى فاعلية وكفاءة أنظمة إدارة المخاطر داخل الجهات الحكومية، لرفع كفاءتها وفعاليتها للحد من المخاطر التي تتعرض لها مثل مخاطر الفساد المالي كالاختيال والسرقة والاختلاس وسوء الاستخدام.

حيث أصبح يقع على عاتق التدقيق التحقق من مدى التقيد بالأنظمة والإجراءات الواردة في السياسة العامة لإدارة المخاطر، وتقييم مدى كفاية وفعالية أنظمة التعرف على المخاطر وأنظمة القياس، وتقييم التقارير المعدة من طرف مدير المخاطر حول تطبيق الإطار العام لإدارة المخاطر وسرعة الإبلاغ بمعالجتها، وتقييم مدى كفاية وفعالية أنظمة الضبط الداخلي وآليات الرقابة الموضوعية للتحكم في المخاطر وصحة قياسها (مرفت على، ٢٠٢٣: ٥٧).

فيمكن للأجهزة العليا للرقابة أن تساهم في تطوير وزيادة كفاءة أنظمة إدارة المخاطر عن طريق لفت نظر تلك الجهات إلى المخاطر الهامة التي تؤثر على أهداف وعمليات وموارد الجهة، وذلك من خلال الملاحظات

والتوصيات الواردة بتقارير التدقيق. كما تسهم عملية الرقابة في إعطاء صورة واضحة عن كفاءة أداء الأجهزة الحكومية وتمت القيادات العليا بالمعلومات الموضوعية والدقيقة عن كيفية استخدام الموارد وتحديد الانحرافات التي رافقت الأداء بما يعزز جانب المسائلة عن الانحرافات في الأداء ويسهم في بناء الثقة (وليد إبراهيم، ٢٠١٨: ١٢٦).

ولبيان دور الأجهزة العليا للرقابة في تطوير أنظمة إدارة المخاطر لابد من توافر مجموعة من العوامل أهمها:

- وجود المقومات الأساسية لتمكين الأجهزة العليا للرقابة من الإسهام الفعال في زيادة كفاءة وفاعلية أنظمة إدارة المخاطر.
- توافر المبادئ والمقومات الأساسية للرقابة المالية والمحاسبة السليمة والفعالة في الجهات الحكومية (وليد الراهيم، ٢٠١٨: ١٢٦).
- وجود معايير محددة تحكم الممارسة العملية لوظيفة التدقيق الداخلية في القطاع الحكومي بما يزيد من كفاءة وفاعلية التدقيق الداخلية عند تدقيق وتقييم أنظمة إدارة المخاطر. لما لذلك من تأثير على نطاق وبرنامج وتكلفة عملية التدقيق.
- وجود إرشادات تمكن الأجهزة العليا للرقابة من التعرف على المخاطر التي تهدد التدقيق في الجهات الحكومية وخاصة بعد التوجه نحو الحكومة الإلكترونية. فطبقاً للمعيار الدولي رقم (٤٠٠) بعنوان تقييم المخاطر والرقابة الداخلية، قد تنتج المخاطر من قصور أنشطة تشغيل نظم المعلومات الإلكترونية (رشا علي، ٢٠١٨: ٩٣).

٢/٤ تأثير تطبيق الأجهزة العليا للرقابة للمعايير المهنية على تطوير أنظمة إدارة المخاطر بالجهات الحكومية

إن دراسة وتحليل وتطبيق المعايير المهنية سوف تؤدي إلى زيادة جودة أداء الأجهزة العليا للرقابة بما في ذلك زيادة قدرتها على اكتشاف وتحديد وتقييم المخاطر التي تواجه الجهات الحكومية مثل مخاطر الغش والفساد والتقرير عنها وتقديم التوصيات بشأنها، بما يساهم في تطوير أنظمة إدارة المخاطر بالجهات محل الرقابة.

١/٢/٤ أهمية معايير التدقيق بالنسبة لأنظمة إدارة المخاطر بالجهات الحكومية

تجاوبت لجنة معايير التدقيق الدولية والهيئات المهنية مثل منظمة الانتوساي مع الاتجاهات الحديثة في التدقيق لمواجهة المعوقات والمخاطر التي تواجه إدارة المخاطر بالجهات. لذلك تتضح أهمية معايير التدقيق بالنسبة لأنظمة إدارة المخاطر فيما يلي (علي إبراهيم، ٢٠١٨: ٢١٢):

- تعتبر معايير التدقيق وسيلة فعالة ومقياس جيد لتقييم الأداء المهني للمراجعين بالأجهزة العليا للرقابة وذلك في إطار مسؤولياتهم المهنية.
- تمثل معايير التدقيق نموذجاً يلتزم به كافة أعضاء الأجهزة العليا للرقابة عند أداء مهام التدقيق.
- تحدد معايير التدقيق المتطلبات الفنية لإعداد تقارير التدقيق والأركان والمقومات الأساسية لها.
- تحدد معايير التدقيق متطلبات الصفات الشخصية والتكوين الذاتي التي يجب توافرها في من يمارس مهنة التدقيق والتي تؤدي إلى تطوير الأداء المهني للمراجع مما يساعد على سرعة اكتشاف الغش والأخطاء وسرعة وتحسين التعامل مع المخاطر وتطوير إدارة المخاطر.
- تؤدي معايير التدقيق إلى تحسين نظم الرقابة الداخلية ويؤدي ذلك إلى تحسين إدارة المخاطر.

٢/٢/٤ دور معايير التدقيق الدولية في تطوير أنظمة إدارة المخاطر بالجهات الحكومية

يتحمل التدقيق الخارجي مسؤولية الإفصاح عن أية مخاطر أو شكوك تهدد الجهة محل التدقيق ويعد ذلك من ضمن مهام التدقيق حتى تتمكن تلك الجهات من اتخاذ القرارات المناسبة وفي التوقيت المناسب بشأن ما تتعرض له من مشكلات أو مخاطر، وفي سبيل ذلك وحتى يكون المدقق قد قام بواجباته على الوجه السليم فإنه يقوم بإجراء اختبارات وإجراءات التدقيق بما يتفق مع معايير التدقيق المقبولة قبولاً عاماً، وبذل العناية المهنية الكافية، وأن يتضمن تقريره الحقائق والنتائج التي توصل إليها (صلاح نوري وآخرون، ٢٠١٨: ٦١).

ومن أمثلة المعايير التي يعتمد عليها المدقق عند تحديد وتقييم المخاطر عند القيام بعملية التدقيق (إيمان بن قارة، ٢٠٢٢: ٣٧، ٩٤، صلاح نوري وآخرون، ٢٠١٨: ٦١):

- معيار التدقيق الدولي رقم (240) بعنوان "مسؤولية مراجع الحسابات عن الغش والخطأ"، والذي يتناول دور المدقق في تحديد مخاطر الأخطاء الجوهرية الناجمة عن الاحتيال وتقييمها.
- معيار التدقيق الدولي (٣١٥) بعنوان "التعرف على مخاطر التحريف الجوهري" والذي أشار إلى مسؤولية المدقق عن التعرف على مخاطر التحريف الجوهري سواء بسبب الغش أو الخطأ وتقييمها.
- معيار التدقيق الدولي رقم (330) "استجابات المدقق للمخاطر المقيمة"، والذي يوفر إرشادات تتعلق بتحديد ردود أفعال المدقق وتصميمه وأدائه لإجراءات مراجعة إضافية لمواجهة مخاطر التحريف الهام.
- ومعيار التدقيق الدولي رقم (450) بعنوان "تقييم التحريفات المكتشفة خلال التدقيق"، والذي يتناول مسؤولية المدقق بشأن تقييم أثر التحريفات المكتشفة خلال عملية التدقيق وعثر التحريفات غير المصححة على القوائم المالية.

- ومعيار التدقيق الدولي رقم (٦١٠) بعنوان "استخدام عمل المدققين الداخليين" ويهدف هذا المعيار إلى وضع معايير وتوفير إرشادات لمراجع الحسابات عند دراسة عمل التدقيق الداخلية. فوجود إدارة مراجعة داخلية فعالة تقوم على تحديد وتقييم المخاطر له تأثير على عملية التدقيق الأمر الذي يؤدي في النهاية إلى تحسين أداء الإدارات داخل الجهة بما في ذلك إدارة المخاطر.

وبدراسة المعايير السابقة نجد أنها تركز على المخاطر المؤثرة على المنشأة والتي من شأنها التأثير على تخطيط وتنفيذ عملية التدقيق بكفاءة وفاعلية، والتي تساعد المدقق على تحقيق الأهداف التالية (ناجي نجيب، ٢٠١٦: ٣٣، أسماء محمد، ٢٠١٧: ٩٨):

- تقم المنشأة وتقييم مخاطر التحريف الهامة من خلال: تحديد المخاطر المحتمل أن تواجه الجهة، تحديد احتمالية حدوث المخاطر، وتحديد نوعية التحريفات المحتملة، ثم تحديد إجراءات التدقيق الواجب اتخاذها لاكتشاف مخاطر التحريفات.
- تحديد الأهمية النسبية لتلك المخاطر.
- تحديد الإجراءات الواجب اتخاذها لمواجهة المخاطر التي تم تقييمها مما يساهم في القيام بالتخطيط للمراجعة وإتمام التدقيق بكفاءة وفاعلية بما ينعكس على تحسين أنظمة إدارة المخاطر بالجهة.

ووفقا لما سبق فإن التزام الأجهزة العليا للرقابة بتطبيق معايير التدقيق يساهم في تقييم إدارة المخاطر وتحديد أوجه القصور في أدوات الرقابة الخاصة بكل نوع من أنواع المخاطر التي تواجهها الجهة الحكومية بما يؤدي الي تطوير أنظمة إدارة المخاطر بتلك الجهات.

٣/٢/٤ دور معايير الانتوساي في تطوير أنظمة إدارة المخاطر بالجهات الحكومية

تهدف المعايير والإرشادات الدولية الصادرة عن المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الانتوساي) إلى تعزيز استقلالية وفعالية الرقابة للأجهزة الأعضاء، ولا شك ان تلك الفاعلية ستعكس بالإيجاب على الجهات محل الرقابة وأدائها المتنوعة بما في ذلك أنظمة إدارة المخاطر بها.

ومن أمثلة معايير الانتوساي التي يلتزم بها المدقق عند تقييم المخاطر، معيار الانتوساي (ISSAI 1315) ويتطلب تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية من خلال الوصول إلى فهم الجهة وبيئتها. وبناء على تقدير المخاطر مطلوب من المدقق الوقوف على الضوابط المتبعة التي قد تخفف من المخاطر أو تقضي عليها، وأن يختبر مدى فاعلية هذه الضوابط عند تطبيقها كاستجابة للمخاطر (معيار الانتوساي ISSAI 1330)، فإن المدققين مطالبون بوضع إجراءات رقابية، مثل اختبار الضوابط والاختبارات الجوهرية. كما يجب مراجعة

خطة الرقابة والتصديق عليها من قبل المدققين، ويجب أيضا - طبقا لمتطلبات معايير الانتوساي - أن تظل خطة الرقابة محدثة لحين اكتمال المهمة الرقابية وإصدار التقرير الرقابي.

كما يلزم معيار الانتوساي (ISSAI 1610) المدقق بتحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية على مستوى القوائم المالية ومستوى التأكيد بالنسبة لفئات المعاملات وأرصدة الحسابات أو الإفصاحات، ليقيم الأساس الذي يقوم عليه وضع إجراءات رقابة إضافية وتنفيذها.

ويحدد معيار الانتوساي (ISSAI 1240) ما يتوقع من المدقق تجاه الغش عند رقابة القوائم المالية. ويصف هذا المعيار المتطلبات المتعلقة بإجراءات تقييم المخاطر، والأنشطة ذات الصلة، والاستجابة للمخاطر المقيمة للأخطاء الجوهرية الناجمة عن الغش، وأدلة الرقابة، وما إلى ذلك.

كما أكد معيار الانتوساي رقم (٢٠٠) بعنوان "المبادئ الأساسية للرقابة المالية" على مجموعة من الاعتبارات المتعلقة بالمخاطر والتي يجب أخذها في الحسبان عند قيام المدقق بتقييم المخاطر ذات الأهمية النسبية ليوفر أساسا لإجراءات الرقابة الأخرى وتنفيذها.

ومن العرض السابق يتضح مدى اهتمام معايير الانتوساي بالمخاطر، وذلك من خلال تحديد وتقييم المخاطر ثم تحديد إجراءات الرقابة في ضوء عملية الاستجابة للمخاطر المقيمة، وبناءً على التزام الأجهزة العليا للرقابة بهذه المعايير والذي ينعكس بالطبع على جودة ما يرد بتقريرها من ملاحظات وتوصيات يكون لها اثر هام في تطوير أنظمة إدارة المخاطر بالجهات الحكومية.

٣/٤ التحديات والصعوبات التي تواجه الأجهزة العليا للرقابة في تطوير أنظمة إدارة المخاطر للجهات الحكومية

ترتبط الصعوبات التي تواجه الأجهزة العليا للرقابة في تطوير أنظمة إدارة المخاطر بعوامل داخلية وأخرى خارجية (وليد إبراهيم، ٢٠١٨: ١٢٦، رشا علي، ٢٠١٨: ٩٣):

١/٣/٤ التحديات الخارجية

- الثورة الرقمية والتحول إلى اقتصاد المعرفة: وهو ما نتج عنه ظهور العديد من المخاطر التي لم تكن موجودة، كالتعاملات الإلكترونية وحماية المعلومات من الفيروسات وغيرها من المخاطر، فأصبح دور تلك الأجهزة يتطلب تقييم كفاءة أنظمة إدارة المخاطر في الحد من المخاطر التكنولوجية مما يستلزم منها زيادة كفاءة أداءها، وتوفير الخبرات التي تمكن المدقق من تفهم الأنظمة المحاسبية القائمة على مستويات متقدمة من تكنولوجيا المعلومات.

- ظاهرة العولمة ومتغيراتها: فبالرغم من إنها لم تؤثر مباشرة على المفاهيم المحاسبية والرقابية إلا إنها تفرض على أجهزة الرقابة ضرورة تطوير الأنظمة لتساير التغيرات لتحقيق الانسجام بين المعايير الوطنية للرقابة والمحاسبة والمعايير الدولية.
- ظهور التدقيق البيئية: كتحديد جديد أمام الأجهزة العليا للرقابة أصبحت تلك الأجهزة مسؤولة عن تقييم المخاطر البيئية للجهة وتنفيذ عمليات التدقيق البيئية لفحص الأثر البيئي والتقرير عنه. وبالتالي التحقق من كفاءة وفاعلية أنظمة إدارة المخاطر في الحد من المخاطر البيئية التي قد تتعرض لها الجهات الحكومية.
- ظاهرة الفساد وانتشارها: أحد أهم المخاطر التي يعد الحد من انتشارها من أهم التحديات التي تواجه الأجهزة العليا للرقابة، حيث يبرز أهمية دور تلك الأجهزة في تطوير نظم الرقابة الداخلية ونظم إدارة المخاطر للحد من انتشار تلك الظاهرة بالجهات الحكومية.

٢/٣/٤ التحديات الداخلية

- تحديث طرق وأساليب الرقابة: مع اتساع نشاط الجهات الحكومية وزيادة حجم المال العام، وبما أن مهمة الرقابة موكلة للأجهزة العليا للرقابة، ظهرت الحاجة إلى تطوير وتحديث أساليب العمل بحيث تضع ضمن أهدافه ضرورة التأقلم والتفاعل مع المستجدات التي تطرأ على محيط العمل الرقابي.
- تطوير نظم التقييم والجودة: فكلما زادت جودة أعمال الرقابة التي تقوم بها الأجهزة العليا للرقابة زادت درجة الثقة والاعتماد على ما يصدر عنها من تقارير.
- تطوير وتوسيع المجال الرقابي ومقتضياته: يجب أن يتسع الدور الرقابي إلى رقابة تنظر في كفاءة الأداء بالنسبة للجهات الخاضعة للرقابة بما في ذلك كفاءة وفاعلية أنظمة إدارة المخاطر، وتقييم السياسات والبرامج المنفذة وذلك يتطلب التطوير المناسب في مجال آليات عمل الأجهزة الرقابية.

٤/٤ عوامل نجاح الأجهزة العليا للرقابة في تطوير أنظمة إدارة المخاطر بالجهات الحكومية

يتوقف نجاح الأجهزة العليا للرقابة في تطوير أنظمة إدارة المخاطر بالجهات الحكومية على مجموعة من العوامل منها ما يتصل بالأجهزة العليا للرقابة، ومنها ما يتصل بالجهات الحكومية محل الرقابة.

١/٤/٤ دور الأجهزة العليا في تطوير نظم الرقابة الداخلية وأثره على أنظمة إدارة المخاطر بالجهات الحكومية

تعتبر الرقابة الداخلية خط دفاع رئيسي للوقاية من الوقوع في المخاطر ومن أسباب الاهتمام بوجود نظام فعال للرقابة الداخلية زيادة حجم الجهات واتساع أعمالها مما أدى إلى صعوبة الاعتماد على طرق الرقابة

المباشرة، والحاجة إلى نظام يساعد على منع الأخطاء والغش أو التقليل من فرص ارتكابها وضمان دقة البيانات المالية بما يساعد على اتخاذ القرارات الإدارية الصحيحة والكشف عن الانحرافات تمهيدا لاتخاذ الإجراءات التصحيحية بشأنها (هدى الدردور، ٢٠٢٣: بص ٦٠).

وتسعى أجهزة الرقابة العليا إلى تحقيق أكبر قدر ممكن من الكفاءة والفاعلية في أداء المهام الرقابية المسندة لها وذلك من خلال مساهمتها في تطوير نظم الرقابة الداخلية للجهات محل الرقابة بما يؤدي إلى زيادة كفاءة وفاعلية أنظمة إدارة المخاطر للحد من المخاطر التي تحيط بالجهة. ولتحقيق ذلك يجب وضع نظام متكامل ومتطور لنظم الرقابة الداخلية بالجهات الحكومية يعتمد على مجموعة من الركائز تتمثل في (وليد إبراهيم، ٢٠١٨: ١٢٨، مرفت علي، ٢٠٢٣: ٧٥):

■ بيئة رقابية سليمة

تتضمن العناصر الآتية:

- ميثاق الأخلاق: على الإدارة أن تضع الأساس لبيئة أخلاقية سليمة في الجهات الحكومية من خلال وضع ميثاق للأخلاق.
- تعيين الأشخاص المناسبين: وذلك حتى تكون بيئة الرقابة فعالة في الجهة.
- الهيكل التنظيمي وتحديد السلطات والمسؤوليات: حتى لا تقود الصلاحيات الواسعة لبعض المسؤولين إلى ارتكاب الممارسات الفاسدة.
- درجة مشاركة الإدارة في الرقابة: فكلما زادت درجة مشاركة الإدارة في الرقابة كلما أدى ذلك إلى زيادة فعالية الرقابة في الجهة.

■ ضوابط رقابية مناسبة

- للحد من المخاطر يجب أن يتضمن نظام الرقابة الداخلية بالجهات الحكومية الضوابط التالية:
- الفصل بين الواجبات بصورة مناسبة لتخفيض مخاطر الغش والتلاعب والفساد.
- وجود نظام محاسبي يسمح بتسجيل جميع العمليات وتوافر مستندات وسجلات مناسبة.
- **تدقيق داخلي فعال:** فوجود نظام فعال للتدقيق الداخلي يساعد في زيادة كفاءة أنظمة إدارة المخاطر بالجهات الحكومية، لدورهم الهام في مساعدة الجهة الحكومية في الحد من مخاطر الفساد والاحتيال والاختلاس وغيرها من المخاطر التي تواجهها.
- **المعلومات والتوصيل:** حتى تتحقق الفاعلية لنظام الرقابة الداخلية بما يؤدي إلى وجود نظام فعال لإدارة المخاطر، يتعين أن يكون في الجهة الحكومية نظاما جيدا لتوصيل المعلومات من أعلى إلى أسفل ومن أسفل إلى أعلى لنشر السياسة الرقابية داخل الجهة.

■ **المتابعة:** حتى يحتفظ نظام الرقابة الداخلية بفعاليتها ودوره في دعم إدارة المخاطر، لا بد من إجراء تقييم ومتابعة مستمرة لجودة أدائه لتعديل مدى كفاية ضوابط الرقابة التي تضمنها ومدى فعاليتها في اكتشاف المخاطر داخل الجهات الحكومية.

فتطوير نظم الرقابة الداخلية بآليات حوكمة تكنولوجيا المعلومات لتوفير الأمن والخصوصية في المعلومات المحاسبية المنتجة بالتقارير المالية للجهات الحكومية، واتباع مدخل منظم ومنضبط لتقييم وتحسين فعالية إدارة المخاطر، له أثر كبير على جودة تقارير الأجهزة العليا للرقابة عن الجهات الحكومية (مرفت علي، ٢٠٢٣: ٧٦).

٢/٤/٤ تأثير استخدام نظام التقييم الذاتي في تقييم مخاطر الرقابة على تطوير إدارة المخاطر

لزيادة كفاءة وفعالية أنظمة إدارة المخاطر والحد من المعوقات والصعوبات التي تواجهها فقد تبنت الهيئات المهنية استخدام نظام التقييم الذاتي لمخاطر الرقابة لهذا الغرض، حيث قام المعهد الأمريكي للمراجعين الداخليين (IIA) بإصدار معيار التدقيق (٢١٢٠) بعنوان "استخدام التقييم الذاتي للرقابة في تقييم كفاية عمليات الرقابة". كما أصدرت جمعية مراجعة ورقابة نظم المعلومات الأمريكية إجراء التدقيق رقم (٥) بعنوان التقييم الذاتي لمخاطر الرقابة. فاستخدام نظام التقييم الذاتي لمخاطر الرقابة في تطوير إدارة المخاطر سوف يؤدي إلى زيادة اعتماد المدقق الخارجي على أعمال التدقيق الداخلية (علي إبراهيم، ٢٠١٨: ٢٠٨).

ويعرف التقييم الذاتي لمخاطر الرقابة بأنه "عملية تمكين الإدارات التنفيذية بالمنشأة من فحص وتقييم نظم الرقابة الحالية وتصميم نظم الرقابة المثلى اللازمة لإدارة المخاطر وتحقيق أهداف المنشأة".

ويتضح أهمية نظام التقييم الذاتي لمخاطر الرقابة في تحسين وتطوير إدارة المخاطر كما يلي:

أولاً: تأثير استخدام نظام التقييم الذاتي لمخاطر الرقابة على المعوقات التي تواجه إدارة المخاطر

يوجد العديد من المعوقات التي تؤثر على هيكل إدارة المخاطر بالجهات ويمكن بيان تأثير تطبيق نظام التقييم الذاتي للمخاطر الرقابة في التغلب على تلك المعوقات مما يؤدي إلى تحسين وتطوير إدارة مخاطر إدارة المخاطر بالجهات الحكومية مثل (جيهان عبد المعز، ٢٠١١: ٩٠-٩٧):

• تقوم إدارة المخاطر باتخاذ القرارات على أساس الحكم الشخصي والذي من الممكن أن يحتمل الخطأ أو التحيز، ولكن مع تطبيق نظام التقييم الذاتي لمخاطر الرقابة ومن خلال عقد الاجتماعات والمقابلات مع العاملين ومع تشجيعهم على إبداء ملاحظاتهم المتعلقة بأوجه القصور في إجراءات وضوابط الرقابة الداخلية على الأنشطة داخل الجهة فإن ذلك يساعد على ترشيد قرارات الحكم الشخصي للإدارة وذلك فيما يخص قرارات إدارة المخاطر.

- يتم مراعاة تحليل التكلفة والعائد في قرارات مواجهة المخاطر ووضع نظم الرقابة ومع استخدام نظام التقييم الذاتي لمخاطر الرقابة يرتفع العائد من إدارة المخاطر من خلال تخفيض أو تجنب الخسائر واقتناص الفرص المتاحة بما يساهم في تحقيق عائد أكبر مع تحقيق رضا المستفيدين من السلع والخدمات المقدمة من الجهات الحكومية.
- يمكن التغلب على تجاوز الإدارة العليا لقرارات إدارة مخاطر المنشأة وإجراءات الرقابة من خلال تطبيق نظام التقييم الذاتي لمخاطر الرقابة عن طريق قيام المدقق الخارجي بالتقرير عن مدى كفاية وفعالية نظام الرقابة الداخلية وكذلك إدارة مخاطر الجهة، بما يدفع الإدارة العليا إلى السعي الدائم إلى تحسين وتطوير إدارة المخاطر بالجهة.

ثانياً: تأثير استخدام نظام التقييم الذاتي لمخاطر الرقابة على العناصر الأساسية لإدارة المخاطر

- يؤثر استخدام نظام التقييم الذاتي لمخاطر الرقابة على العناصر الأساسية لإدارة مخاطر الجهات المتمثلة في:
 - تأثير نظام التقييم الذاتي لمخاطر الرقابة على التدقيق الداخلية: يتناسب مفهوم التقييم الذاتي لمخاطر الرقابة مع المفاهيم الحديثة للمراجعة الداخلية لما لها من دور في تحسين تخطيط عملية التدقيق الداخلية، ودعم كفاءتها من خلال توفير أساس صحيح للتأكد من ضوابط الرقابة الداخلية لكل وظيفة ودعم دورها في إدارة المخاطر بالجهة (يوسف صلاح، ٢٠١٣: ١١٩).
 - تأثير تطبيق نظام التقييم الذاتي لمخاطر الرقابة على الإدارة العليا: وذلك من خلال تقوية العلاقة بين الحوكمة ونظم الرقابة الفعالة ومساعدة مدير إدارة المخاطر على متابعة إجراءات العمل المرتبطة بتحديد وتقييم المخاطر ونظم الرقابة، والعمل على تأكيد التزام الإدارة بتطوير نظم إدارة المخاطر.
 - تأثير تطبيق التقييم الذاتي لمخاطر الرقابة على التدقيق الخارجي: حيث ينتج عن تطبيق التقييم الذاتي لمخاطر الرقابة قيام مدير إدارة المخاطر وإدارة الرقابة بإبلاغ المدقق الخارجي عما إذا كانت نظم الرقابة تعمل بشكل جيد أم لا، كما يستخدم المدقق الخارجي التقييم الذاتي لمخاطر الرقابة في جميع المجالات عدا اختبارات التحقق الأساسية (على إبراهيم، ٢٠١٨: ١٩٩).
 - كما يؤثر التقييم الذاتي لمخاطر الرقابة على عمل المدقق الخارجي بما فيها الوفاء بمتطلبات قانون Sarbanes-Oxley، وفي زيادة اعتماده على أعمال التدقيق الداخلي وتقوية العلاقة بينهما.

ثالثاً: إيجابيات ومحددات التقييم الذاتي لمخاطر الرقابة وأثرها على تطوير إدارة المخاطر

- ينتج عن التطبيق الصحيح للتقييم الذاتي لمخاطر الرقابة العديد من الإيجابيات التي يكون لها تأثير على تحسين وتطوير إدارة المخاطر منها: خلق علاقة قوية بين مدير إدارة المخاطر ومدير الرقابة، تقوية الاتصالات بين الإدارات المختلفة داخل الجهة، تقوية علاقة المشاركة بين الجهة والتدقيق الخارجية من خلال قيام الجهة محل الرقابة بتقييم وتحديد نظم الرقابة والمخاطر.
- يوجد محددات لتطبيق نظام التقييم الذاتي لمخاطر الرقابة على تطوير إدارة المخاطر من بينها: يؤدي الفشل في تطبيق اقتراحات التطوير إلى تدمير طموحات العاملين ونقص الدافع إلى الحد من فعالية اكتشاف ضعف الرقابة، إمكانية عدم دعم الإدارة العليا، وانخفاض الموارد الضرورية لإقامة ورش عمل ناجحة (عبدالله العتيبي، ٢٠١٦: ٣٧٧).

رابعاً: مجالات استخدام التقييم الذاتي لمخاطر الرقابة في إدارة المخاطر بالجهة

يوجد العديد من مجالات إدارة مخاطر المنشآت الملائمة لاستخدام التقييم الذاتي لمخاطر الرقابة منها (علي إبراهيم، ٢٠١٨: ٢٠٠):

- تقييم وتحديد ضوابط الرقابة والمخاطر وذلك لإعداد الخطط لإدارة المخاطر
- المساهمة في التخطيط للمشروعات الهامة حيث يساهم في التقييم والتحديد المبكر للمخاطر ووضع الخطط لإدارة تلك المخاطر
- مجالات أمن نظم التشغيل وتطوير النظم وقواعد البيانات والشبكات وتوثيق نظم المعلومات والتبادل الإلكتروني للبيانات ومراكز الاتصال.
- التركيز على مجالات المخاطر والمشاكل التي تحتاج إلى مراجعات إضافية مثل استخدام الطرق التقليدية لمراجعة نظم المعلومات.

مما سبق يتضح أن وجود نظام للتقييم الذاتي لمخاطر الرقابة يساعد المدقق على زيادة فهم طبيعة وبيئة الجهة محل الرقابة والمخاطر التي تتعرض لها وذلك بطريقة أفضل، كما يساعد على اتخاذ القرارات الملائمة بما يؤدي إلى تخفيض احتمالات تعرض المنشأة للأزمات والمخاطر وتوفير معلومات عن المخاطر الجوهرية وكيفية التعامل معها، بما يساعد في زيادة كفاءة أداء أنظمة إدارة المخاطر وتطويرها.

٣/٤/٤ التنسيق والتعاون بين الأجهزة العليا للرقابة والتدقيق الداخلية بالجهات الحكومية

أصبحت عملية التدقيق الداخلية عاملاً رئيسياً من عوامل الرقابة والمساءلة. وبالتالي فإن التدقيق الداخلية تشكل أساساً مهماً في نظام الرقابة الداخلية باعتبارها صمام الأمان في إدارة المخاطر. فالمدققين الداخليين

يعملون وفق منهجية جديدة تعتمد على تقييم منظم لعمليات المؤسسة وتقاريرها المالية، هذا بالإضافة إلى تقييم المخاطر الداخلية والخارجية بشكل مستمر من خلال تحديد وتحليل المخاطر التي يمكن أن تؤثر على تحقيق أهدافها الاستراتيجية وتحديد كيفية إدارة كل نوع منها (Everson, et.al. , 2018).

لذا فإن للتدقيق الداخلي دور هام في عملية إدارة المخاطر من خلال تحليل وتقييم الطرق المستخدمة في تقدير حجم المخاطر واحتمال حدوثها، وهنا يبرز دور التدقيق الداخلية في اختبار فعالية نظام الرقابة الداخلية ودوره في التخفيف من المخاطر أو التخلص منها من خلال الرقابة المستمرة لعملية إدارة المخاطر ومدى تنفيذها بما يتناسب مع خطط واستراتيجيات وأهداف المنشأة.

هذا وتلعب عمليات التدقيق دوراً هاماً في إدارة المخاطر المختلفة التي تواجهها الجهات الحكومية، وقد أكد إطار COSO في عام ٢٠٠٤ على أن وظيفة التدقيق يمكن أن تلعب دوراً هاماً في إدارة مخاطر المنشأة من خلال تقديم النصح والمشورة للإدارة في مجال تقييم وإدارة المخاطر، ويكون ذلك من خلال قيامها بما يلي:

- تقديم الخدمات الاستشارية والاقتراحات للإدارة من أجل رسم السياسة العامة للإدارة المخاطر.
- تقييم مدى كفاية وفعالية أنظمة رصد والتعرف على المخاطر التي يمكن أن تتعرض لها الجهة وسرعة الإبلاغ عنها والعمل على معالجتها.
- تحديد نقاط الضعف والانحرافات التي تحدث في إدارة المخاطر لتقييم فعاليتها من خلال إعداد التقارير المتعلقة بهذا الشأن.
- التأكد من أن السياسة العامة لإدارة المخاطر والتي تنتهجها الجهة تسير في نسق الأنظمة والإجراءات الواردة في سياق هذه السياسة.

ولضمان نجاح التعاون والتنسيق بين التدقيق الداخلية في الجهات الحكومية (المتتمثلة في المراقب المالي الداخلي بالجهات الحكومية الداخلة في الموازنة العامة) والجهاز الأعلى للرقابة في تطوير أداء أنظمة إدارة المخاطر، وتحقيق رقابة ذات فعالية أكبر من هذا التعاون، فإنه يجب القيام بما يلي (ايريني اكرم، ٢٠٢١: ٧٧):

- التوعية الكاملة لأهمية التعاون بينهم عن طريق فهم أفضل من قبل الطرفين لنتائج عمل كل منهما مما يؤدي إلى عملية رقابة أفضل.
- تقوية القدرات المتبادلة من خلال تبادل الأفكار والمعرفة لتعزيز الرقابة والمسائلة.
- تعزيز فهم أكثر وضوحاً لمشاكل الوحدات الحسابية الحكومية.
- إدخال منهج نظامي للرقابة الداخلية منضبط لتقييم وتحسين فعالية عمليات اداره المخاطر والمراقبة.

- تحقيق حوار أفضل لإدارة المخاطر والسيطرة عليها التي يمكن ان تواجه القطاع الحكومي مما يؤدي إلى عملية رقابة فعالة ومركزه وبالتالي توصيات مفيدة.
- الاتصال المنظم والمفتوح بين أجهزة الرقابة المالية والمحاسبة والمدققين الداخليين للوصول إلى فهم مشترك لتحقيق التنسيق والتعاون.

مما سبق يتضح أهمية دور التدقيق الداخلية في تقييم ومراقبة أنظمة إدارة المخاطر، ويعتمد المدقق الخارجي على ذلك الدور عند تخطيط عملية التدقيق، لذلك فان من مخاطر التدقيق التي تواجه الأجهزة العليا للرقابة عدم وجود معايير تحكم الممارسة العملية لوظيفة التدقيق الداخلي في القطاع الحكومي مما يفقد هذه الوظيفة فاعليتها، وفي هذا الصدد فإن أنظمة إدارة المخاطر هي المعنية بتقييم المخاطر في القطاع الحكومي بهدف السيطرة عليها وتخفيضها إلى مستويات مقبولة (رشا علي، ٢٠١٨: ٩٣).

٤/٤/٤ التزام الأجهزة العليا للرقابة بقواعد السلوك المهني وأثره على تطوير أنظمة إدارة المخاطر

التحديات والتغيرات المستمرة والمخاطر التي تواجهها الجهات الحكومية وضعت الأجهزة العليا للرقابة في مواجهة مع تلك التحديات والمخاطر، الأمر الذي أوجب عليها العمل على زيادة جودة وتطوير أدائها الرقابي. ويعد الالتزام بتطبيق معايير التدقيق وعلى رأسها المعايير الصادرة عن منظمة الإنتوساي أحد تلك العوامل المؤثرة على جودة العمل الرقابي والذي بدوره يؤثر على الجهات الحكومية محل الرقابة.

ومن تلك المعايير معيار الإنتوساي (ISSAI 130) بعنوان "قواعد السلوك المهني" الصادر عن لجنة المعايير الرقابية المنبثقة عن المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (INTOSAI)، والذي يوفر مجموعة من القيم والمبادئ التي يستند إليها السلوك الأخلاقي للعاملين بالأجهزة العليا للرقابة. حيث يجب أن تستند قرارات الأجهزة العليا للرقابة والعاملين فيها إلى خمس قيم أخلاقية أساسية تناولها المعيار وهي: النزاهة، الاستقلالية والموضوعية، الكفاءة، السلوك المهني، السرية والشفافية. وتتناول هذه القواعد على وجه التحديد مسؤوليات الأجهزة العليا للرقابة فيما يتعلق بتعزيز وصون الأخلاقيات والقيم داخل مؤسساتهم (الأمم المتحدة، ٢٠٢٣: ٤٩).

وقد صدرت عدة إرشادات لدعم الأجهزة العليا للرقابة في تنفيذ قواعد السلوك المهني التي وضعتها الإنتوساي. ومن بين هذه الإرشادات نموذج النضج الذي وضعته الأوروساي بشأن "الجهاز الأعلى للرقابة المالية والمحاسبة المتسم بالأخلاقية"، والذي يهدف إلى تزويد الأجهزة العليا للرقابة بأداة لتشجيعها على اتباع نهج تدريجي في تنفيذ متطلبات معيار (ISSAI 130)، وتحديد مستويات الامتثال للمعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة وتزويد تلك الأجهزة برؤية حول كيفية المضي قدما. ويمكن استخدام تلك الأداة لأجراء تقييمات ذاتية

وتدقيقات داخلية وخارجية لتحديد وتحليل مواطن الضعف المحتملة، والتوصية بتدابير لتحسين إدارة الأخلاقيات (الأمم المتحدة، ٢٠٢٣: ٤٩).

حيث يُعد تبنى وتطبيق المعايير الرقابية واحد من أهم العوامل التي تساعد الأجهزة العليا للرقابة في مواجهة المخاطر والتحديات باعتبارها مصدرا هاما لإسراء العمل الرقابي لما توفره من حد أدنى من التوجيه للمراجعين يساعدهم على تحديد الخطوات والإجراءات الرقابية التي يجب تطبيقها ومن ثم فهي مقياس هام لجودة نتائج العملية الرقابية. فتعزيز الجوانب التنظيمية والتشغيلية والمالية للأجهزة العليا للرقابة وتطوير المهارات المهنية وزيادة المعارف العلمية لمنتسبيه من خلال الالتزام بتطبيق معايير الإنتوساي ومنها المعيار رقم (١٣٠) يعد بمثابة بيانا شاملا للقيم والمبادئ التي ينبغي أن توجه العمل اليومي الذي يقوم به المدقق ضمانا لجودة نتائج العملية الرقابية (هشام زغول، ٢٠٢٣: ٤٣٩).

فتلك القواعد وما يحصل عليه العاملين بالأجهزة العليا للرقابة من دورات متخصصة في ذلك المجال تعمل على إنكفاء الوعي بالمخاطر. وتتعكس جودة أداء الأجهزة العليا للرقابة ونتائج عملية التدقيق على دورهم في حماية المال العام والوقاية من مخاطر الفساد والغش والاحتيال التي تواجه بعض الجهات الحكومية، وتساعد جودة الأداء على تحديد تلك المخاطر وتقييم إدارة المخاطر وتحديد إجراءات الاستجابة لمعالجة تلك المخاطر، بما يؤدي في النهاية إلى تطوير أنظمة إدارة المخاطر بها.

٥/٤/٤ مشاركة الأجهزة العليا للرقابة في إعادة تصميم أنظمة إدارة المخاطر بالجهات الحكومية

تساهم الأجهزة العليا للرقابة من خلال ممارسة اختصاصاتها الرقابية وفي ضوء القوانين واللوائح المالية والمحاسبية في إعادة تصميم وتطوير نظم إدارة المخاطر بالجهات الحكومية، وذلك من خلال التحقق من صحة وسلامة سير العمليات المالية للجهات الخاضعة للرقابة. وتحديد مجالات التحسين واقتراح الوسائل التي تراها ضرورية لتحقيق هذه التحسينات بما في ذلك اقتراح إنشاء أو تطوير نظم إدارة مخاطر لزيادة مستويات وقدرات الوقاية من المخاطر التي تتعرض لها الجهة الحكومية.

فيمكن اعتبار تقرير التدقيق أحد مصادر المعلومات التي يمكن أن تعتمد عليه الجهات الحكومية في تصميم أو تطوير نظم إدارة المخاطر لديها لما تقدمه من توصيات وملاحظات عن مواطن الضعف والخلل في تلك النظم. ولا تتوقف عملية الرقابة عند تقديم الأجهزة العليا للرقابة تقاريرها وتوصياتها للجهات الحكومية محل الرقابة، بل تقوم بمتابعة تنفيذ تلك التوصيات بما يساهم في تعزيز كفاءة وفاعلية نظم إدارة المخاطر والمساهمة في تحقيق الأهداف الاستراتيجية للجهة محل الرقابة.

وبالتطبيق على دور الأجهزة العليا للرقابة في إعادة تصميم نظم إدارة المخاطر وذلك فيما يخص المخاطر الناتجة عن الفساد، فإن المعلومات والخبرات الفنية التي يمتلكها الجهاز الأعلى للرقابة ونتائج مراجعة الحسابات بالجهات الحكومية قد تكون مفيدة جدا عند تصميم خطط واستراتيجيات مكافحة وتقليل ذلك النوع من المخاطر باعتبارها أحد المدخلات الأساسية لتصميم ناجح لاستراتيجيات مكافحة مخاطر الفساد. فعندما تكتشف الأجهزة العليا للرقابة بما لديها من تفويض قانوني وجود مواطن ضعف في أنظمة الإدارة في الوزارات والإدارات الحكومية فهذا يعتبر وقاية من مخاطر الفساد بشكل كلي والقضاء على أي ثغرات متبقية قد تنتج عن ذلك الضعف. ويعد تجنب إنفاق الأموال العامة في الظروف المحفوفة بالمخاطر طريقة فعالة لتجنب الخسائر والأضرار (الأمم المتحدة، ٢٠٢٣: ٣٥). كل ذلك يمثل دورا هاما للأجهزة العليا للرقابة في تحسين وتطوير إدارة المخاطر بالجهات الحكومية.

٦/٤/٤ تكوين المعارف وبناء القدرات لأعضاء الأجهزة العليا للرقابة في مجال مراجعة أنظمة إدارة المخاطر

كي نحصل على أداء أكثر كفاءة وفاعلية، على الأجهزة العليا للرقابة تطوير المهارات والمعارف الراهنة والجديدة ومعالجة الثغرات ونقاط الضعف، وفي سبيل بناء القدرات والتعليم المستمر تستطيع الأجهزة العليا للرقابة تدريب الموظفين سواء كان تدريب داخلي أو خارجي والتقييم المستمر لمستويات معارفهم ومهاراتهم وتحديد نقاط الضعف والثغرات والقيود المحتملة على التدريب وتحديد ما يحتاجون إليه لتحسين جودة الأداء.

فالتحديات والمتغيرات التي تواجه الأجهزة العليا للرقابة والتي منها التحول في مجال الرقابة إلى التدقيق على أساس المخاطر، وما تحتاج إليه من بناء المهارات والمعرفة والوعي للعاملين بها بما يمكنهم من اكتشاف وتحديد وتقييم المخاطر وتحديد إجراءات الاستجابة لتلك المخاطر، كل ذلك دفع المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة إلى وضع إطار عام لنظام رقابة الجودة لمساعدة الأجهزة الرقابية في إنشاء نظام مناسب لرقابة الجودة يتناسب مع تكلفتها وظروفها ويستجيب للمخاطر التي تواجهها، بما يمكن تلك الأجهزة من تقديم خدمات رقابية ذات جودة عالية. وقد تبنت الأجهزة العليا للرقابة عناصر إطار رقابة الجودة الواردة ضمن معيار الانتوساي رقم (ISSAI 140) وهي (نشرة المدقق، ٢٠٢١: ٢٨):

- **العنصر الأول:** مسؤوليات القيادة المتعلقة بالجودة داخل الأجهزة العليا للرقابة، حيث يجب على كل جهاز صياغة سياسات وإجراءات مصممة لتعزيز ثقافة داخلية تعتبر أن الجودة أمر أساسي في أداء كافة أعمالها.

■ **العنصر الثاني:** متطلبات السلوك الأخلاقي ذات العلاقة، يجب على كل جهاز أعلى للرقابة صياغة سياسات وإجراءات مصممة لتقدم له تأكيدا معقولا أن الجهاز وجميع موظفيه وأي من الأطراف المتعاقدة معه لتأدية أعماله ملتزمون بمتطلبات السلوك الأخلاقي ذات العلاقة.

■ **العنصر الثالث:** القبول والاستمرار، حيث يجب على كل جهاز صياغة سياسات وإجراءات مصممة لتقدم له تأكيدا معقولا إنه سيقوم بمهام الرقابة وغيرها من الأعمال فقط لو إذا كان الجهاز:

- مؤهلا للقيام بالعمل ولديه القدرات بما فيها الوقت والموارد للقيام بذلك.
- باستطاعته الامتثال لمتطلبات السلوك الأخلاقي ذات الصلة.
- قد أخذ بعين الاعتبار نزاهة الجهة الخاضعة للرقابة ودرس كيفية التعامل مع المخاطر.

■ **العنصر الرابع:** الموارد البشرية، حيث يجب على كل جهاز صياغة سياسات وإجراءات مصممة لتقدم له تأكيدا معقولا إن لديه ما يكفي من الحد من الموارد البشرية، والكفاءة والقدرات، والالتزام بمبادئ السلوك الأخلاقي اللازمة للقيام بمهامه وفقا للمعايير ذات الصلة والمتطلبات القانونية والتنظيمية المطبقة وكذلك اللازمة لتمكين الجهاز من إصدار تقارير مناسبة للظروف.

■ **العنصر الخامس:** تأدية المهام الرقابية وغيرها من الأعمال، حيث يجب على كل جهاز صياغة سياسات وإجراءات مصممة لتقدم له تأكيدا إنه يؤدي مهامه وفقا للمعايير ذات الصلة والمتطلبات القانونية والتنظيمية المطبقة وأنه يصدر تقارير تلائم الظروف.

■ **العنصر السادس:** المراقبة/ أو المتابعة، حيث يجب على كل جهاز إنشاء عملية مراقبة مصممة لتقدم له تأكيدا معقولا أن السياسات والإجراءات المتعلقة بنظام رقابة الجودة هي ذات صلة وكافية وتعمل بفاعلية

كل ما سبق من ضمان جودة عملية التدقيق وبناء قدرات أعضاء الأجهزة العليا للرقابة وتدريبهم وتنمية مهاراتهم ومعارفهم يساهم في تحسين الأداء وتجويد مخرجات عملية التدقيق بما يساهم في تطوير أنظمة إدارة المخاطر بالجهات الحكومية محل التدقيق.

٧/٤/٤ اثر استخدام الأجهزة العليا للرقابة لتكنولوجيا المعلومات والاتصالات وتحليل البيانات في تحسين إدارة المخاطر

هناك توافق على أهمية استخدام الأجهزة العليا للرقابة لتكنولوجيا المعلومات والاتصالات في تحسين جودة أداء عملية مراجعة الحسابات. الأمر الذي يستلزم من مدققي الحسابات التدريب على كيفية استخدام

تكنولوجيا المعلومات والاتصالات بما يؤدي في الأمد البعيد إلى تهيئة بيئة يمكن فيها لتكنولوجيا المعلومات والاتصالات أن تعمل بشكل كامل كميسر لعمليات التدقيق بدلا من أن تكون عائقا لها.

وتتمثل إحدى أدوات تحقيق الاتفاق بين البيانات وزيادة جودة التحليلات في اعتماد أنظمة مثل الذكاء الاصطناعي لإجراء عمليات مراجعة مؤتمتة، فهذا يمكن أن يزيد في جودة البيانات وكذلك اتساقها، وذلك أيضا يتطلب توافر مهارات معينة في مجال تكنولوجيا المعلومات والاتصالات لدى موظفي الجهاز الأعلى للرقابة (الأمم المتحدة، ٢٠٢٣: ١٢١).

إن هناك ضرورة قصوى لتكامل أنشطة تحليلات البيانات باستخدام تكنولوجيا المعلومات والاتصالات في أنشطة إدارة المخاطر، حيث يعتبر استخدام تحليلات البيانات كنشاط رقابي لرصد مخاطر الاحتيال والفساد وتحليله بصورة استباقية أقل شيوعا مقارنة بأنشطة الرقابة الأخرى.

تشتمل تحليلات البيانات على مجموعة من التقنيات والمنهجيات التي يمكن تنفيذها باستخدام مجموعة متنوعة من الأدوات بداية من استخدام جداول البيانات البسيطة حتى البرامج المتخصصة وأنظمة تكنولوجيا المعلومات المصممة لتسهيل تحليل البيانات الضخمة، بما يساعد التدقيق على اكتشاف وتحديد المخاطر في الجهة محل الرقابة والمساعدة على تقييم مدى ملائمة الضوابط القائمة لمعالجة تلك المخاطر. كما تستخدم تكنولوجيا المعلومات في تحليل البيانات بما يساعد في تحديد الأسباب الجذرية للمخاطر مثل مخاطر الفساد والاحتيال والغش، وتساعد المدقق في توفير أدلة الرقابة اللازمة.

ويمكن للسياسة الشاملة لتكنولوجيا المعلومات والاتصالات أن تضع الأساس للأدوات والمدخلات اللازمة لدمج تحليلات البيانات بفاعلية في مجموعة من المهام الحكومية بما في ذلك التدقيق وإدارة المخاطر وإجراءات الرصد والتقييم، حيث تساهم تحليلات البيانات في تعزيز فعالية إدارة المخاطر على النحو التالي (منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية، ٢٠١٩: ١٠٣) :

- تساعد تحليلات المعلومات والبيانات عالية الجودة التي تدعم تقييم المخاطر في تحسين صنع القرار في الجهة.
- تساعد إدارة المخاطر على التركيز على المناطق عالية المخاطر.
- الكشف عن جوانب جديدة من التهديدات والاتجاهات والفرص التي قد لا تكتشفها الأساليب التقليدية.

كل ما سبق يعكس تأثير استخدام الأجهزة العليا للرقابة تكنولوجيا المعلومات والاتصالات وتحليل البيانات على تطوير أنظمة إدارة المخاطر بالجهات محل الرقابة.

٨/٤/٤ تبادل الخبرات بين الأجهزة العليا للرقابة في مجال تدقيق أنظمة إدارة المخاطر بالجهات الحكومية

التعاون الدولي وتبادل الخبرات بين الأجهزة العليا للرقابة وبعضها البعض يساهم في توسيع نطاق وأثر الإجراءات المتخذة للوقاية من المخاطر مثل مخاطر الفساد، سواء كان ذلك من خلال تبادل أمثلة للممارسات الجيدة والمعلومات والتحديات، أو من خلال وضع المعايير والإرشادات التي ينبغي اعتمادها والاتفاق عليها.

وعلى سبيل المثال فقد قامت منظمة الأوروساي بعدة مبادرات تعاون من خلال فرقة عمل الأوروساي المعنية بمراجعة الحسابات والأخلاقيات مما أدى إلى تبادل الخبرات والمهارات والمعارف والمعلومات. كما وضعت المنظمة مبادئ توجيهية بشأن كيفية إجراء مراجعات في مواضيع الأخلاقيات ومكافحة الفساد. وأنشأت المنظمة مؤخرا شبكة للأخلاقيات تغطي أيضا أعمال مكافحة مخاطر الفساد (الأمم المتحدة، ٢٠٢٣: ٩٩).

ويتضح مما سبق دور المنظمات المهنية في تشجيع تبادل الخبرات بين الأجهزة العليا للرقابة وبعضها البعض وبين الأجهزة العليا للرقابة وجهات أخرى مثل هيئات مكافحة الفساد ووحدات مكافحة غسيل الأموال. وإن كان تبادل الخبرات اقتصر على مخاطر الفساد، إلا إنه يمكن الاستفادة من تلك الخبرات في تحديد وتقييم باقي المخاطر التي تتعرض لها الجهات الحكومية، وتحديد واقتراح مجالات تحسين وتطوير نظم إدارة المخاطر لزيادة مستويات وقدرة الوقاية من هذه المخاطر.

الفصل الخامس

الفصل الخامس

الدراسة الميدانية

تستهدف الدراسة الميدانية اختبار فروض البحث وتحليلها وذلك من خلال تناول النقاط التالية:

١/٥ مجتمع وعينة الدراسة

يتكون مجتمع الدراسة من أعضاء الجهاز المركزي للمحاسبات، وقد شملت العينة التي تجرى عليها الدراسة فئات من المدققين (تنفيذي، إدارة إشرافية، إدارة وسطى، إدارة عليا).

٢/٥ فروض الدراسة

حيث تهدف الدراسة إلى اختبار الفروض التالية

- (١) لا يؤثر استخدام الأجهزة العليا للرقابة مدخل التدقيق على أساس المخاطر على دورها في تطوير أنظمة إدارة المخاطر بالجهات الحكومية.
- (٢) لا ينعكس التزام الأجهزة العليا للرقابة بمعايير التدقيق الدولية ومعايير الإنتوساي على دورها في تطوير إدارة المخاطر بالجهات الحكومية.
- (٣) لا توجد علاقة بين توفير متطلبات نجاح الأجهزة العليا للرقابة ودور تلك الأجهزة في تطوير أنظمة إدارة المخاطر بالجهات الحكومية.
- (٤) لا توجد صعوبات تحول دون قيام الأجهزة العليا للرقابة بدورها في تطوير أنظمة إدارة المخاطر بالجهات الحكومية.

٣/٥ توصيف متغيرات الدراسة

تتمثل متغيرات الدراسة في:

- Y: تمثل المتغير التابع وهو تطوير أنظمة إدارة المخاطر بالجهات الحكومية.
- X1: تمثل المتغير المستقل وهو مدخل التدقيق على أساس المخاطر.
- X2: تمثل المتغير المستقل وهو معايير التدقيق الدولية ومعايير الانتوساي.
- X3: تمثل متطلبات نجاح الأجهزة العليا للرقابة في تطوير أنظمة إدارة المخاطر بالجهات الحكومية.
- X4: تمثل صعوبات تحول دون قيام الأجهزة العليا للرقابة بدورها في تطوير أنظمة إدارة المخاطر بالجهات الحكومية.

٤/٥ أساليب جمع البيانات

اعتمد الباحث في الحصول على البيانات الأولية اللازمة للدراسة واختبار الفروض على:

- قائمة استبيان كوسيلة أساسية لجمع البيانات.
 - أسلوب المقابلة الشخصية لضمان سلامة وفهم المتلقين لقوائم الاستبيان.
- وقد تم استخدام مقياس لكيرت Likert الخماسي المتدرج لتحديد إجابات أفراد العينة حيث تتراوح أوزان الإجابات من موافق بشدة إلى موافق إلى محايد إلى غير موافق إلى غير موافق بشدة مما يتيح الحصول على بيانات متصلة.

٥/٥ الأساليب الإحصائية المستخدمة

تم استخدام برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية للقيام بعمل التحليل الإحصائي Statistical Package for Social Sciences (SPSS) Version 22 وتم استخدام الاختبارات الإحصائية التالية:

- الإحصاء الوصفي Descriptive Statistics الذي يشمل حساب التكرارات والنسب المئوية للتعرف على السمات الشخصية لأفراد العينة من حيث المؤهل الدراسي وسنوات الخبرة والمركز الوظيفي.
- اختبار ألفا كرونباخ Cronbach's Alpha، وذلك لقياس درجة ثبات ومصدقية فقرات الاستبيان.
- المتوسط وذلك للتعرف على مدى انخفاض أو ارتفاع استجابات أفراد العينة لكل فقرة من فقرات الاستبيان.
- الانحراف المعياري وذلك للتعرف على مدى تشتت إجابات أفراد العينة.
- اختبار One-sample T Test وذلك لاختبار فروض الدراسة ويقبل الفرد إذا كانت قيمة T المحسوبة أكبر من T الجدولية التي تساوي (١,٩٩٣) عند مستوى معنوية ٥% ودرجة حرية ٧٢ درجة.
- اختبار كروسكال-واليز، وعادة ما يستخدم للتطبيق على بيانات وصفية، كما يستخدم لمقارنة مجتمعين أو أكثر في حالة البيانات الكمية، ويتم تطبيق الاختبار لمعرفة الفروق بين آراء المستويات التنظيمية الأربعة.
- اختبار كا تربيع Chi-square ويعتبر من مقاييس الدلالة الإحصائية لاختبار الفروض المعلمية ويستخدم لحساب دلالة فروق التكرار.

٦/٥ وصف قائمة الاستبيان

تم تصميم قائمة الاستبيان لجمع بيانات تغطي الجوانب المختلفة للدراسة وقد شملت قائمة الاستبيان مجموعتين من الأسئلة كما يلي:

المجموعة الأولى: وتتضمن أسئلة عن بيانات عامة وشخصية وتهدف هذه المجموعة لتجميع بيانات ترتبط بالخصائص الشخصية للأفراد المشاركين في الدراسة تتعلق بسنوات الخبرة والمستوى التنظيمي والمؤهل الدراسي.

المجموعة الثانية: وتتضمن أسئلة عن المتغيرات الرئيسية للبحث (X1, X2, X3, X4).

٧/5 تحليل نتائج الدراسة

تم توزيع ٨٩ استبيان، وبلغ عدد الاستبيانات المستلمة والصالحة للتحليل ٧٣ استبيان.

جدول (٥-١) توزيع المشاركين بالاستبيان طبقاً لسنوات الخبرة

الإجمالي	عدد سنوات الخبرة				الفئات
	أكثر من 15	10 - 15	5 - 10 أقل من	1- أقل من 5	
73	37	22	10	4	العدد
%100	%50,7	%30,1	%13,7	%5,5	النسبة

جدول (٥-٢) توزيع المشاركين بالاستبيان طبقاً للمستوى التنظيمي

النسبة المئوية	العدد	المستوى التنظيمي
%19,2	14	تنفيذي
%34,2	25	إدارة إشرافية
%38,4	28	إدارة وسطى
%8,2	6	إدارة عليا

الإجمالي	73	%100
----------	----	------

جدول (٥-٣) توزيع المشاركين في الاستبيان طبقاً للمؤهل العلمي

المؤهل العلمي	العدد	النسبة المئوية
مؤهل فوق متوسط	٠	٠
مؤهل عالي فقط	33	%45,2
دراسات عليا وشهادات مهنية	40	%54,8
الإجمالي	73	%100

١/٧/٥ اختبار تحليل المصدقية Reliability Analysis والثبات

١/١/٧/٥ طريقة التجزئة النصفية Split-Half Coefficient

تم تقدير معامل ارتباط بيرسون بين معدل الأسئلة الفردية الرتبة ومعدل الأسئلة الزوجية الرتبة لكل محور وقد تم تصحيح معاملات الارتباط باستخدام معامل الارتباط اسبيرمان براون للتصحيح طبقاً للمعادلة التالية:

$$Reliability = \frac{2(r)}{1 + (r)} = \text{معامل الثبات}$$

حيث r معامل الارتباط

جدول (٥-٤) ثبات فقرات الاستبيان بطريقة التجزئة النصفية

المعنى	معامل الثبات	معامل الارتباط	محاور الاستبيان
0,00	0,922	0,856	مدخل التدقيق على أساس المخاطر
0,00	0,825	0,702	معايير التدقيق الدولية ومعايير الانتوساي
0,00	0,850	0,739	تأثير متطلبات نجاح الأجهزة العليا للرقابة على

			تطوير أنظمة إدارة المخاطر بالجهات الحكومية
0,00	0,615	0,444	صعوبات تحول دون قيام الأجهزة العليا للرقابة بدورها في تطوير أنظمة إدارة المخاطر

يتضح من جدول (٥-٤) أن هناك معاملات ثبات عالية نسبياً لفقرات الاستبيان مما يمكن الباحث من الاعتماد على قائمة الاستبيان المطروحة بالدراسة.

٢/١/٧/٥ اختبار تحليل المصدقية والثبات بطريقة ألفا كرونباخ Cronbach's Alpha

حيث يستخدم اختبار ألفا - كرونباخ الذي يبين مدى اتساق وتجانس بنود المتغيرات المستخدمة في قياس ظاهرة معينة، وفي ضوء هذا الاختبار ستتوافر المصدقية لأداة جمع البيانات.

جدول رقم (٥-٥) نتائج تحليل المصدقية

المتغير	أرقام العبارات	N. of Items	Cronbach's Alpha	الصدق*
مدخل التدقيق على اساس المخاطر	1-6	٦	0,907	0,952
معايير التدقيق الدولية ومعايير الانتوساي	7-13	٧	0,857	0,926
تأثير متطلبات نجاح الأجهزة العليا للرقابة على تطوير أنظمة إدارة المخاطر بالجهات الحكومية	14-21	٨	0,902	0,950
صعوبات تحول دون قيام الأجهزة العليا للرقابة بدورها في تطوير أنظمة إدارة المخاطر	22-28	٧	0,842	0,918
مجموع المتغيرات	1-28	28		

*الصدق = الجذر التربيعي الموجب لمعامل إلفا كرونباخ

ويكون هناك تجانس واتساق كبير بين المتغيرات كلما اقتربت قيمة ألفا من الواحد الصحيح بينما يكون هناك عدم تجانس كلما اقتربت قيمة ألفا من الصفر. ويوضح الجدول (٥-٥) أن هناك درجة عالية من التجانس والاتساق تعكسها قيم ألفا بين المتغيرات المستخدمة والتي تراوحت بين (٠,٩٠٧ - ٠,٨٤٢).

كذلك فان درجة المصادقية عليها بين المتغيرات والتي تراوحت بين (٠,٩٥٢ - ٠,٩١٨). مما يدل على حسن اختيار مجموعة متغيرات الدراسة وإمكانية الاعتماد على نتائج التحليلات الإحصائية.

٢/٧/٥ اختبار فروض الدراسة

اختبار الفرض الأول (X1):

لا يؤثر استخدام الأجهزة العليا للرقابة مدخل التدقيق على أساس المخاطر على دورها في تطوير أنظمة إدارة المخاطر الجهات الحكومية.

جدول رقم (٥-٦) One-Sample Statistics

Rank	Std. Error Mean	Std. Deviation	Mean	الترميز	أهمية استخدام مدخل التدقيق على أساس المخاطر
5	.087	.739	3.849	Q1	إدراك المدقق لأهمية تطبيق مدخل التدقيق على أساس المخاطر بما يؤدي الى زيادة جودة عملية التدقيق.
2	.077	.656	3.986	Q2	إدراك المدقق لأهمية أنظمة إدارة المخاطر بالجهات الحكومية بما يساهم في فهم وتحديد وتقييم المخاطر وإدارتها بكفاءة.
1	.080	.687	4.027	Q3	مساعدة المدقق في وضع إجراءات رقابية تضمن عدم انتشار المخاطر أو تقليلها إلى أدنى مستوى ممكن.
6	.094	.805	3.822	Q4	تقييم عمليات إدارة المخاطر للتأكد من ملائمة الاستجابات التي استخدمتها الجهة لمعالجة مخاطر الغش والأخطاء المكتشفة خلال عملية التدقيق.
3.5	.093	.795	3.918	Q5	يساعد على التحقق من مدى قيام التدقيق الداخلية بدورها في تقييم إدارة المخاطر.
3.5	.089	.759	3.918	Q6	تحسين الربط بين تقدير المخاطر وطبيعة ومدى إجراءات الرقابة المنفذة بما يساهم في توجيه الوقت والموارد للمخاطر الأكثر أهمية.
		.7422	3.92	6	الإجمالي

من الجدول رقم (٥-٦) يتضح أن متوسط الإجابات لعبارات الفرض الأول (X1) يتراوح بين ٤,٠٢٧ و ٣,٨٢٢، والمتوسط العام للإجابات يبلغ ٣,٩٢٠، وهو يزيد عن المتوسط الافتراضي لمجموعة أوزان

الإجابات وفقا لمقياس ليكرت الخماسي والذي يعادل (٣). وإن الانحراف المعياري لإجمالي الإجابات بلغ ٠,٧٤٢٢ وذلك يؤكد على عدم تشتت إجابات جميع العبارات، كما يؤكد اتفاق جميع مفردات العينة على أهمية استخدام الأجهزة العليا للرقابة لمدخل التدقيق على أساس المخاطر بما يؤدي إلى تحسين وتطوير أنظمة إدارة المخاطر بالجهات الحكومية.

ولاختبار صحة الفرض الأول (X1) يتم استخدام اختبار T لعينة واحدة كما يلي:

جدول (7-5) One-Sample Test

Test Value = 0						أهمية استخدام مدخل التدقيق على أساس المخاطر
95% Confidence Interval of the Difference		Mean Difference	Sig. (2tailed)	df	t	
Upper	Lower					
4.02	3.68	3.849	.000	72	44.492	إدراك المدقق لأهمية تطبيق مدخل التدقيق على أساس المخاطر بما يؤدي الى زيادة جودة عملية التدقيق.
4.14	3.83	3.986	.000	72	51.917	إدراك المدقق لأهمية أنظمة إدارة المخاطر بالجهات الحكومية بما يساهم في فهم وتحديد وتقييم المخاطر وإدارتها بكفاءة.
4.19	3.87	4.027	.000	72	50.114	مساعدة المدقق في وضع إجراءات رقابية تضمن عدم انتشار المخاطر أو تقليلها إلى أدنى مستوى ممكن.
4.01	3.63	3.822	.000	72	40.553	تقييم عمليات إدارة المخاطر للتأكد من ملائمة الاستجابات التي استخدمتها الجهة لمعالجة مخاطر الغش والأخطاء المكتشفة خلال عملية التدقيق.
4.10	3.73	3.918	.000	72	42.105	يساعد على التحقق من مدى قيام التدقيق الداخلي بدورها في تقييم إدارة المخاطر.
4.09	3.74	3.918	.000	72	44.087	تحسين الربط بين تقدير المخاطر وطبيعة ومدى إجراءات الرقابة المنفذة بما يساهم في

						توجيه الوقت والموارد للمخاطر الأكثر أهمية.
--	--	--	--	--	--	--

من الجدول السابق يتضح معنوية جميع عبارات الفرض الأول (X_1) بمستوى معنوية اقل من 5% فمستوى المعنوية. Sig يساوي 0,000 لذا تعتبر الفقرات السابقة دالة إحصائياً عند مستوى دلالة $\alpha \leq 0,05$. وان قيمة T المحسوبة اكبر من T الجدولية (1,993) لجميع عبارات الفرض مما يعني عدم صحة فرض العدم وقبول الفرض البديل وهو يوجد تأثير لاستخدام الأجهزة العليا للرقابة لمدخل التدقيق على أساس المخاطر على دورها في تطوير أنظمة إدارة المخاطر بالجهات الحكومية.

كما يمكن إجراء اختبار كروسكال واليز Kruskal-Wallis Test واختبار Chi-Square لاختبار صحة عدم وجود فروق معنوية بين آراء المستويات التنظيمية الأربعة لعينة الدراسة حول ان هناك تأثير لاستخدام الأجهزة العليا للرقابة لمدخل التدقيق على أساس المخاطر على دورها في تطوير أنظمة إدارة المخاطر الجهات الحكومية.

جدول (٥-٨) Kruskal-Wallis Test

Asymp. Sig.	df	Chi-Square	Mean Rank	N	المستوى التنظيمي	أهمية استخدام مدخل التدقيق على أساس المخاطر
.299	3	3.677	32.22	25	ادره إشرافية	إدراك المدقق لأهمية تطبيق مدخل التدقيق على أساس المخاطر بما يؤدي الى زيادة جودة عملية التدقيق.
			40.75	28	إدارة وسطى	
			44.58	6	إدارة عليا	
			34.79	14	تنفيذي	
				73	Total	
.002	3	15.038	33.88	25	ادره إشرافية	إدراك المدقق لأهمية أنظمة إدارة المخاطر بالجهات الحكومية بما يساهم في فهم وتحديد وتقييم المخاطر وإدارتها بكفاءة.
			32.41	28	إدارة وسطى	
			61.92	6	إدارة عليا	
			41.07	14	تنفيذي	
				73	Total	
0.125	3	5.738	30.48	25	ادره إشرافية	مساعدة المدقق في وضع إجراءات رقابية تضمن عدم انتشار المخاطر أو تقليلها إلى أدنى مستوى ممكن.
			38.48	28	إدارة وسطى	
			46.17	6	إدارة عليا	
			41.75	14	تنفيذي	
				73	Total	

0.532	3	2.200	37.72	25	ادره إشرافية	تقييم عمليات إدارة المخاطر للتأكد من ملائمة الاستجابات التي استخدمتها الجهة لمعالجة مخاطر الغش والأخطاء المكتشفة خلال عملية التدقيق.
			35.82	28	إدارة وسطى	
			28.33	6	إدارة عليا	
			41.79	14	تنفيذي	
				73	Total	
0.027	3	9.201	29.22	25	ادره إشرافية	يساعد على التحقق من مدى قيام التدقيق الداخلية بدورها في تقييم إدارة المخاطر.
			37.20	28	إدارة وسطى	
			51.75	6	إدارة عليا	
			44.18	14	تنفيذي	
				73	Total	
0.153	3	5.274	30.24	25	ادره إشرافية	تحسين الربط بين تقدير المخاطر وطبيعة ومدى إجراءات الرقابة المنفذة بما يساهم في توجيه الوقت والموارد للمخاطر الأكثر أهمية.
			41.13	28	إدارة وسطى	
			43.08	6	إدارة عليا	
			38.21	14	تنفيذي	
				73	Total	

يتضح من نتائج اختبار Kruskal-Wallis Test ان عبارات الفرض الأول غير معنوية مما يؤكد على عدم وجود فروق معنوية بين معظم آراء عينة الدراسة بخصوص أن هناك تأثير لاستخدام الأجهزة العليا للرقابة لمدخل التدقيق على أساس المخاطر على دورها في تطوير أنظمة إدارة المخاطر بالجهات الحكومية.

اختبار الفرض الثاني (X2)

لا ينعكس التزام الأجهزة العليا للرقابة بمعايير التدقيق الدولية ومعايير الإنتوساي على دورها في تطوير إدارة المخاطر بالجهات الحكومية.

جدول رقم (٥-٩) One-Sample Statistics

Rank	Std. Error Mean	Std. Deviation	Mean	الترميز	الالتزام الأجهزة العليا للرقابة بمعايير التدقيق الدولية ومعايير الإنتوساي
4.5	.097	.833	4.027	Q7	تعمل المعايير على زيادة إدراك المدقق لأهمية تحديد وتقييم المخاطر وتحديد إجراءات الاستجابة لها.
3	.087	.739	4.301	Q8	تمثل المعايير نمودجا يلتزم به أعضاء الأجهزة الرقابية عند

مراجعة أنظمة إدارة المخاطر .					
7	.101	.865	3.795	Q9	تحدد المعايير المتطلبات الفنية لإعداد تقارير التدقيق بما فيها التقارير عن نقاط الضعف والخلل في أنظمة إدارة المخاطر.
2	.081	.688	4.452	Q10	تحدد المعايير متطلبات الصفات الشخصية والتكوين الذاتي للمراجع، والتي تؤدي إلى تطوير الأداء المهني للمراجع بما يساعد على سرعة اكتشاف مخاطر الغش والاحتيال.
1	.062	.528	4.548	Q11	يؤدي الالتزام بالمعايير إلى زيادة كفاءة وفاعلية نظم الرقابة الداخلية بما ينعكس على تحسين أنظمة إدارة المخاطر.
6	.086	.732	3.863	Q12	يؤدي الالتزام بالمعايير إلى زيادة جودة أداء عملية التدقيق على أساس المخاطر.
4.5	.093	.799	4.027	Q13	توفر المعايير إرشادات تتعلق بمسؤولية المدقق عن الحصول على تأكيد معقول بأن البيانات المالية خالية من الأخطاء الجوهرية الناتجة عن مخاطر الغش والتدليس.
		٠,٨٦٠٧	٤,١٤٥	7	الإجمالي

من الجدول رقم (٥-9) يتضح أن متوسط الإجابات لعبارات الفرض الثاني (X2) يتراوح بين ٤,٥٤٨ و ٣,٧٩٥، والمتوسط العام للإجابات يبلغ ٤,١٤٥، وهو يزيد عن المتوسط الافتراضي لمجموعة أوزان الإجابات وفقاً لمقياس ليكرت الخماسي والذي يعادل (٣). وإن الانحراف المعياري لإجمالي الإجابات بلغ ٠,٨٦٠٧ وذلك يؤكد على عدم تشتت إجابات جميع العبارات، كما يؤكد اتفاق جميع مفردات العينة على انعكاس التزام الأجهزة العليا للرقابة بمعايير التدقيق الدولية ومعايير الإنتوساي على دورها في تطوير إدارة المخاطر بالجهات الحكومية.

ولاختبار صحة الفرض الثاني (X2) يتم استخدام اختبار T لعينة واحدة كما يلي:

جدول (5-10) One-Sample Test

Test Value = 0						
95% Confidence Interval of the Difference		Mean Difference	Sig. (2tailed)	df	t	الترام الأجهزة العليا للرقابة بمعايير التدقيق الدولية ومعايير الإنتوساي
Upper	Lower					

4.22	3.83	4.027	.000	72	41.315	تعمل المعايير على زيادة إدراك المدقق لأهمية تحديد وتقييم المخاطر وتحديد إجراءات الاستجابة لها.
4.47	4.13	4.301	.000	72	49.700	تمثل المعايير نموذجاً يلتزم به أعضاء الأجهزة الرقابية عند مراجعة أنظمة إدارة المخاطر.
4.00	3.59	3.795	.000	72	37.464	تحدد المعايير المتطلبات الفنية لإعداد تقارير التدقيق بما فيها التقارير عن نقاط الضعف والخلل في أنظمة إدارة المخاطر.
4.61	4.29	4.452	.000	72	55.287	تحدد المعايير متطلبات الصفات الشخصية والتكوين الذاتي للمراجع، والتي تؤدي إلى تطوير الأداء المهني للمراجع بما يساعد على سرعة اكتشاف مخاطر الغش والاحتيال.
4.67	4.42	4.548	.000	72	73.576	يؤدي الالتزام بالمعايير إلى زيادة كفاءة وفعالية نظم الرقابة الداخلية بما ينعكس على تحسين أنظمة إدارة المخاطر.
4.03	3.69	3.863	.000	72	45.060	يؤدي الالتزام بالمعايير إلى زيادة جودة أداء عملية التدقيق على أساس المخاطر.
4.21	3.84	4.027	.000	72	43.076	توفر المعايير إرشادات تتعلق بمسؤولية المدقق عن الحصول على تأكيد معقول بأن البيانات المالية خالية من الأخطاء الجوهرية الناتجة عن مخاطر الغش والتدليس.

من الجدول (٥-١٠) يتضح معنوية جميع عبارات الفرض الثاني (X2) بمستوى معنوية اقل من 5% فمستوى المعنوية. Sig يساوي ٠,٠٠٠ لذا تعتبر الفقرات السابقة دالة إحصائياً عند مستوى دلالة $\alpha \leq 0,05$. وان قيمة T المحسوبة اكبر من T الجدولية (١,٩٩٣) لجميع عبارات الفرض مما يعني عدم صحة فرض العدم وقبول الفرض البديل وهو يوجد اثر لالتزام الأجهزة العليا للرقابة بمعايير التدقيق الدولية ومعايير الإنتوساي على دورها في تطوير إدارة المخاطر بالجهات الحكومية.

اختبار الفرض الثالث (X3)

لا توجد علاقة بين توفير متطلبات نجاح الأجهزة العليا للرقابة ودور تلك الأجهزة في تطوير أنظمة إدارة المخاطر بالجهات الحكومية.

جدول رقم (٥-١١) One-Sample Statistics

Rank	Std. Error Mean	Std. Deviation	Mean	الترميز	تأثير متطلبات نجاح الأجهزة العليا للرقابة على تطوير أنظمة إدارة المخاطر بالجهات الحكومية.
1	.107	.912	4.027	Q14	وجود نظام رقابة داخلية فعال يساهم في زيادة كفاءة وفعالية أنظمة إدارة المخاطر للحد من المخاطر المحيطة بالجهة.
8	.092	.790	3.288	Q15	يساعد تطبيق نظام التقييم الذاتي لمخاطر الرقابة في تحسين أنظمة إدارة المخاطر من خلال تقوية علاقة المشاركة بين الجهة والجهاز الرقابي.
7	.111	.950	3.370	Q16	التنسيق والتعاون بين الأجهزة العليا للرقابة والتدقيق الداخلية بما لها من دور في تقييم ومراقبة أنظمة إدارة المخاطر.
3	.087	.746	3.836	Q17	التزام الأجهزة العليا للرقابة بتنفيذ قواعد السلوك المهني ينعكس على جودة أداء العمل الرقابي في تحديد وتقييم المخاطر وتحديد إجراءات الاستجابة لمعالجتها، بما يؤدي إلى تطوير أنظمة إدارة المخاطر بالجهات الحكومية.
4	.090	.765	3.671	Q18	تساهم الأجهزة العليا للرقابة من خلال ممارسة اختصاصاتها الرقابية في إعادة تصميم وتطوير أنظمة إدارة المخاطر من خلال ما تقدمه من توصيات وملاحظات عن نواحي القصور في تلك الأنظمة.
6	.100	.852	3.479	Q19	تكوين المعارف وبناء القدرات لأعضاء الأجهزة العليا للرقابة في مجال مراجعة أنظمة إدارة المخاطر لما له من تأثير على تطويرها.
2	.091	.774	3.890	Q20	استخدام الأجهزة العليا للرقابة لتكنولوجيا المعلومات والاتصالات وتحليل البيانات في تحديد وتقييم المخاطر يساهم في تحسين وتطوير أنظمة إدارة المخاطر.
5	.089	.761	3.589	Q21	تبادل الخبرات والتجارب بين الأجهزة العليا للرقابة في مجال مراجعة أنظمة إدارة المخاطر بالجهات الحكومية.
		.8219	3.644	8	الاجمالي

من الجدول رقم (٥-11) يتضح ان متوسط الإجابات لعبارات الفرض الثالث (X3) يتراوح بين ٤,٠٢٧ و٣,٢٨٨، والمتوسط العام للإجابات يبلغ ٣,٦٤٤، وهو يزيد عن المتوسط الافتراضي لمجموعة أوزان

الإجابات وفقا لمقياس ليكرت الخماسي والذي يعادل (٣). وإن الانحراف المعياري لإجمالي الإجابات بلغ ٠,٨٢١٩ وذلك يؤكد على عدم تشتت إجابات جميع العبارات، كما يؤكد اتفاق جميع مفردات العينة على وجود علاقة بين توفير متطلبات نجاح الأجهزة العليا للرقابة ودور تلك الأجهزة في تطوير أنظمة إدارة المخاطر بالجهات الحكومية.

ولاختبار صحة الفرض الثالث (X3) يتم استخدام اختبار T لعينة واحدة كما يلي:

جدول (5-12) One-Sample Test

Test Value = 0						تأثير متطلبات نجاح الأجهزة العليا للرقابة على تطوير أنظمة إدارة المخاطر بالجهات الحكومية.
95% Confidence Interval of the Difference		Mean Difference	Sig. (2tailed)	df	t	
Upper	Lower					
4.24	3.81	4.027	.000	72	37.712	وجود نظام رقابة داخلية فعال يساهم في زيادة كفاءة وفعالية أنظمة إدارة المخاطر للحد من المخاطر المحيطة بالجهة.
3.47	3.10	3.288	.000	72	35.547	يساعد تطبيق نظام التقييم الذاتي لمخاطر الرقابة في تحسين أنظمة إدارة المخاطر من خلال تقوية علاقة المشاركة بين الجهة والجهاز الرقابي.
3.59	3.15	3.370	.000	72	30.300	التسيق والتعاون بين الأجهزة العليا للرقابة والتدقيق الداخلية بما لها من دور في تقييم ومراقبة أنظمة إدارة المخاطر .
4.01	3.66	3.836	.000	72	43.953	التزام الأجهزة العليا للرقابة بتنفيذ قواعد السلوك المهني ينعكس على جودة أداء العمل الرقابي في تحديد وتقييم المخاطر وتحديد إجراءات الاستجابة لمعالجتها، بما يؤدي إلى تطوير أنظمة إدارة المخاطر بالجهات الحكومية.
3.85	3.49	3.671	.000	72	41.016	تساهم الأجهزة العليا للرقابة من خلال ممارسة اختصاصاتها الرقابية في إعادة تصميم وتطوير أنظمة إدارة المخاطر من

						خلال ما تقدمه من توصيات وملاحظات عن نواحي القصور في تلك الأنظمة.
3.68	3.28	3.479	.000	72	34.908	تكوين المعارف وبناء القدرات لأعضاء الأجهزة العليا للرقابة في مجال مراجعة أنظمة إدارة المخاطر لما له من تأثير على تطويرها.
4.07	3.71	3.890	.000	72	42.950	استخدام الأجهزة العليا للرقابة لتكنولوجيا المعلومات والاتصالات وتحليل البيانات في تحديد وتقييم المخاطر يساهم في تحسين وتطوير أنظمة إدارة المخاطر.
3.77	3.41	3.589	.000	72	40.308	تبادل الخبرات والتجارب بين الأجهزة العليا للرقابة في مجال مراجعة أنظمة إدارة المخاطر بالجهات الحكومية.

من الجدول رقم (٥-١٢) يتضح معنوية جميع عبارات الفرض الثالث (X3) بمستوى معنوية اقل من 5% فمستوى المعنوية. Sig يساوي ٠,٠٠٠، لذا تعتبر الفقرات السابقة دالة إحصائياً عند مستوى دلالة $\alpha \leq 0,05$. وان قيمة T المحسوبة اكبر من T الجدولية (١,٩٩٣) لجميع عبارات الفرض مما يعني عدم صحة فرض العدم وقبول الفرض البديل وهو وجود علاقة بين توفير متطلبات نجاح الأجهزة العليا للرقابة ودور تلك الأجهزة في تطوير أنظمة إدارة المخاطر بالجهات الحكومية.

اختبار الفرض الرابع (X4)

لا توجد صعوبات تحول دون قيام الأجهزة العليا للرقابة بدورها في تطوير أنظمة إدارة المخاطر بالجهات الحكومية.

جدول رقم (٥-١٣) One-Sample Statistics

Rank	Std. Error Mean	Std. Deviation	Mean	الترميز	صعوبات تحول دون قيام الأجهزة العليا للرقابة بدورها في تطوير أنظمة إدارة المخاطر بالجهات الحكومية
1	.062	.527	4.438	Q22	التحول الرقمي وما نتج عنه من ظهور العديد من المخاطر بالجهات الحكومية والتي لم تكن موجودة من قبل.
7	.098	.839	3.932	Q23	ظاهرة العولمة ومتغيراتها تفرض على الأجهزة الرقابية

					ضرورة تطوير أنظمتها لتساير تلك التغيرات.
2	.066	.565	4.370	Q24	ظهور التدقيق البيئية وما يتطلبه ذلك من التحقق من كفاءة وفاعلية أنظمة إدارة المخاطر في الحد من المخاطر البيئية.
4	.083	.706	4.205	Q25	ظاهرة الفساد وانتشارها وما لها من تأثير على دور الأجهزة العليا للرقابة.
5	.074	.631	4.137	Q26	تحديث طرق وأساليب الرقابة التي تستخدمها الأجهزة العليا للرقابة.
3	.085	.722	4.247	Q27	تطوير وتوسيع مجال آليات عمل الأجهزة الرقابية وخاصة مجال مراجعة أنظمة إدارة المخاطر.
6	.089	.764	4.000	Q28	توافر الخبرات والكوادر المؤهلة لمراجعة أنظمة إدارة المخاطر بالجهات الحكومية.
		.6868	4.190	7	الإجمالي

من الجدول رقم (5-13) يتضح أن متوسط الإجابات لعبارة الفرض الرابع (X4) يتراوح بين 4,438 و 4,000، والمتوسط العام للإجابات يبلغ 4,190، وهو يزيد عن المتوسط الافتراضي لمجموعة أوزان الإجابات وفقا لمقياس ليكرت الخماسي والذي يعادل (3). وإن الانحراف المعياري لإجمالي الإجابات بلغ 0,6868، وذلك يؤكد على عدم تشتت إجابات جميع العبارات، كما يؤكد اتفاق جميع مفردات العينة على وجود صعوبات تحول دون قيام الأجهزة العليا للرقابة بدورها في تطوير أنظمة إدارة المخاطر بالجهات الحكومية.

ولاختبار صحة الفرض الرابع (X4) يتم استخدام اختبار T لعينة واحدة كما يلي:

جدول (5-14) One-Sample Test

Test Value = 0						صعوبات تحول دون قيام الأجهزة العليا للرقابة بدورها في تطوير أنظمة إدارة المخاطر بالجهات الحكومية
95% Confidence Interval of the Difference		Mean Difference	Sig. (2tailed)	df	t	
Upper	Lower					
4.56	4.32	4.438	.000	72	72.000	التحول الرقمي وما نتج عنه من ظهور العديد من المخاطر بالجهات الحكومية

						والتي لم تكن موجودة من قبل.
4.13	3.74	3.932	.000	72	40.047	ظاهرة العولمة ومتغيراتها تفرض على الأجهزة الرقابية ضرورة تطوير أنظمتها لتساير تلك التغيرات.
4.50	4.24	4.370	.000	72	66.039	ظهور التدقيق البيئية وما يتطلبه ذلك من التحقق من كفاءة وفاعلية أنظمة إدارة المخاطر في الحد من المخاطر البيئية.
4.37	4.04	4.205	.000	72	50.873	ظاهرة الفساد وانتشارها وما لها من تأثير على دور الأجهزة العليا للرقابة.
4.28	3.99	4.137	.000	72	56.053	تحديث طرق وأساليب الرقابة التي تستخدمها الأجهزة العليا للرقابة.
4.42	4.08	4.247	.000	72	50.234	تطوير وتوسيع مجال آليات عمل الأجهزة الرقابية وخاصة مجال مراجعة أنظمة إدارة المخاطر.
4.18	3.82	4.000	.000	72	44.747	توافر الخبرات والكوادر المؤهلة لمراجعة أنظمة إدارة المخاطر بالجهات الحكومية.

من الجدول (٥-١٤) يتضح معنوية جميع عبارات الفرض الرابع (X4) بمستوى معنوية اقل من 5% فمستوى المعنوية. Sig يساوي ٠,٠٠٠ لذا تعتبر الفقرات السابقة دالة إحصائياً عند مستوى دلالة $\alpha \leq 0,05$. وان قيمة T المحسوبة اكبر من T الجدولية (١,٩٩٣) لجميع عبارات الفرض مما يعني عدم صحة فرض العدم وقبول الفرض البديل وهو توجد صعوبات تحول دون قيام الأجهزة العليا للرقابة بدورها في تطوير أنظمة إدارة المخاطر بالجهات الحكومية.

النتائج والتوصيات

النتائج والتوصيات

أولاً: النتائج

(أ) نتائج الدراسة النظرية

توصلت الدراسة النظرية إلى مجموعة من النتائج تتمثل في:

- إن التطبيق الفعال لإدارة المخاطر في الجهات الحكومية يضمن تحقيق الأهداف المتمثلة في رفع كفاءة وزيادة فاعلية الأداء من خلال التحقق من أن موارد هذه الجهات قد أُديرت بالكفاءة والفاعلية المطلوبة.
- تلعب الأجهزة العليا للرقابة دورًا محوريًا في تمكين الجهات الحكومية من تطوير أنظمة إدارة مخاطر فعالة وشاملة، مما يساهم في تعزيز الأداء المؤسسي والحد من المخاطر المرتبطة بعملياتها. وذلك من خلال تقديم الملاحظات والتوصيات لتلك الجهات في مجال تقييم وإدارة المخاطر.
- تطبيق مدخل التدقيق على أساس المخاطر له تأثير مباشر على جودة عملية التدقيق وإطفاء الثقة على مخرجاتها، الأمر الذي ينعكس على تطوير أنظمة إدارة المخاطر بالجهات الحكومية.
- هناك فرق بين مخاطر التدقيق ومخاطر الأعمال، كما أن هناك فرق بين مخاطر التدقيق وتدقيق إدارة المخاطر.
- هناك تأثير لمراحل عملية التدقيق على أساس المخاطر على أنظمة إدارة المخاطر، ويتضح ذلك بدء من مرحلة الإعداد لعملية التدقيق والتخطيط لها، مروراً بمرحلة تنفيذ التدقيق والتقرير عنها، مع الأخذ في الاعتبار أن عملية تحديد وتقييم المخاطر هي عملية مستمرة خلال مراحل عملية التدقيق على أساس المخاطر، والتي لا تنتهي بالتقرير عنها وإنما يجري متابعة ما ورد عنها بتقرير التدقيق.
- وجود علاقة بين التزام الأجهزة العليا للرقابة بتطبيق معايير التدقيق الدولية ومعايير الانتوساي ودورها في تطوير أنظمة إدارة المخاطر بالجهات الحكومية. وذلك من خلال تقديم تلك المعايير اتجاهات عامة تساعد المدقق على القيام بعمله بطريقة تساعده على اكتشاف وتقييم المخاطر.
- من أهم أهداف الأجهزة العليا للرقابة هو تطوير نظم الرقابة الداخلية بالجهات الحكومية للحد من مخاطر الغش والاحتيال وسوء استخدام الموارد. ويتطلب ذلك وجود بيئة رقابية سليمة، وضوابط رقابية وتدقيق داخلي فعال، ونظام جيد للمعلومات والاتصال والمتابعة.
- التقييم الذاتي لمخاطر الرقابة هو وسيلة ناجحة لتحديد ثغرات الرقابة التي تهدد تحقيق أهداف الجهات الحكومية. فتطبيق نظام التقييم الذاتي لمخاطر الرقابة يساعد على التصدي لمعوقات إدارة المخاطر مما يؤدي إلى تحسين وتطوير أداءها.

- من عوامل نجاح الأجهزة العليا للرقابة في تطوير أنظمة إدارة المخاطر التعاون والتنسيق الفعال بينها وبين التدقيق الداخلية بالجهات الحكومية.
- هناك تأثير لالتزام أعضاء الأجهزة العليا للرقابة بقواعد السلوك المهني على تحسين وتطوير أنظمة إدارة المخاطر وذلك من خلال تحديد وتقييم الأخطاء الجوهرية في البيانات المالية وتقليل مخاطر التدقيق الكاملة بما يساهم في زيادة الثقة والمصدقية في المعلومات والبيانات المالية.
- تساهم الأجهزة العليا للرقابة من خلال ممارسة اختصاصاتها الرقابية وفي ضوء القوانين واللوائح المالية والمحاسبية في إعادة تصميم وتطوير نظم إدارة المخاطر بالجهات الحكومية، وذلك من خلال التحقق من صحة وسلامة سير العمليات المالية للجهات الخاضعة للرقابة. وتحديد مجالات التحسين واقتراح الوسائل التي تراها ضرورية لتحقيق هذه التحسينات بما في ذلك اقتراح إنشاء أو تطوير نظم إدارة مخاطر لزيادة مستويات وقدرات الوقاية من المخاطر التي تتعرض لها الجهة الحكومية.
- يعد تكوين المعارف وبناء القدرات لأعضاء الأجهزة العليا للرقابة من مقومات نجاحها في مجال مراجعة وتقييم أنظمة إدارة المخاطر وتطويرها.
- يساعد استخدام تكنولوجيا المعلومات والاتصالات وتحليل البيانات من قبل الأجهزة العليا للرقابة في تحسين وتطوير إدارة المخاطر بالجهات الحكومية.
- تبادل الخبرات بين الأجهزة العليا للرقابة في مجال مراجعة أنظمة إدارة المخاطر بالجهات الحكومية يساهم في زيادة كفاءة وفعالية أداء تلك الأجهزة في تحسين وتطوير إدارة المخاطر.

(ب) نتائج الدراسة الميدانية

- توصل الباحث من خلال هذه الدراسة إلى العديد من النتائج تتمثل في:
- عدم صحة فرض العدم وقبول الفرض البديل وهو يوجد تأثير لاستخدام الأجهزة العليا للرقابة لمدخل التدقيق على أساس المخاطر على دورها في تطوير أنظمة إدارة المخاطر بالجهات الحكومية.
 - عدم صحة فرض العدم وقبول الفرض البديل وهو يوجد أثر لالتزام الأجهزة العليا للرقابة بمعايير التدقيق الدولية ومعايير الإنتوساي على دورها في تطوير إدارة المخاطر بالجهات الحكومية.
 - عدم صحة فرض العدم وقبول الفرض البديل وهو وجود علاقة بين توفير متطلبات نجاح الأجهزة العليا للرقابة ودور تلك الأجهزة في تطوير أنظمة إدارة المخاطر بالجهات الحكومية.
 - توجد صعوبات تواجه الأجهزة العليا للرقابة عند قيامها بدورها في تطوير أنظمة إدارة المخاطر بالجهات الحكومية، أهمها التحول الرقمي وما نتج عنه من ظهور العديد من المخاطر بالجهات الحكومية والتي لم تكن موجودة من قبل، يليها ظهور التدقيق البيئية وما يتطلبه ذلك من التحقق من

كفاءة وفاعلية أنظمة إدارة المخاطر في الحد من المخاطر البيئية، وتطوير وتوسيع مجال آليات عمل الأجهزة الرقابية وخاصة مجال مراجعة أنظمة إدارة المخاطر، وظاهرة الفساد وانتشارها وما لها من تأثير على دور الأجهزة العليا للرقابة، وتحديث طرق وأساليب الرقابة التي تستخدمها الأجهزة العليا للرقابة، وتوافر الخبرات والكوادر المؤهلة لتدقيق أنظمة إدارة المخاطر بالجهات الحكومية، وأخيرا ظاهرة العولمة ومتغيراتها تفرض على الأجهزة الرقابية ضرورة تطوير أنظمتها لتساير تلك التغيرات.

ثانيا: التوصيات

بناءً على النتائج التي تم التوصل إليها يوصي الباحث بما يلي:

- نشر الوعي بين المسؤولين عن إدارة المخاطر بأهمية إدارة المخاطر وأثرها الإيجابي على أداء وقيمة الجهات الحكومية، إلى جانب تفعيل دور العاملين في إدارة المخاطر وتثقيفهم وتطوير كفاءتهم وتعريفهم بالمهام المطلوبة منهم لمواجهة التغيرات المستمرة في البيئة المحيطة من خلال عقد المزيد من البرامج التدريبية وورش العمل ذات العلاقة.
- الاهتمام بوضع إطار متكامل لإدارة المخاطر من أجل تحقيق الأهداف وتجنب الوقوع في الأزمات وزيادة فاعلية وكفاءة الأداء بالجهات الحكومية، واعتبار المخاطر التي تتعرض لها فرص يمكن من خلالها تحقيق أهدافها واستغلالها.
- ضرورة اهتمام الأجهزة العليا للرقابة بتطبيق معايير التدقيق الدولية أو المحلية ومعايير الإنتوساي، حيث يساهم ذلك في زيادة جودة عملية التدقيق وزيادة فاعليتها في تحسين وتطوير إدارة المخاطر بالجهات الحكومية.
- ضرورة قيام الأجهزة العليا للرقابة بتنظيم دورات تدريبية متخصصة وندوات علمية في كيفية مراجعة وتقييم أنظمة إدارة المخاطر بالجهات الحكومية، وكيفية استخدام مدخل التدقيق على أساس المخاطر في ضوء المعايير والقوانين المتبعة.
- ضرورة التعاون بين الأجهزة العليا للرقابة ولجان التدقيق والمدقق الداخلي بالجهات الحكومية لاكتشاف والحد من مخاطر الغش والتلاعب وضبط وتدنية الفساد. مع إلزام التدقيق الداخلي في تلك الجهات بتطوير واستخدام مقاييس ومؤشرات لتدقيق وتقييم أداء إدارة المخاطر بها.
- تطبيق أسلوب التقييم الذاتي للمخاطر في الجهات الحكومية لما له من تأثير إيجابي في تطوير أنظمة إدارة المخاطر والرقابة الداخلية للحد من الخسائر الناتجة عن المخاطر وإدارتها والسيطرة عليها.

- ضرورة توسع الأجهزة العليا للرقابة في مجال رقابة أداء أنظمة إدارة المخاطر داخل الجهات الحكومية حتى تتمكن من توفير بيئة رقابية سليمة تساعد في الحد من مخاطر الفساد والغش والتلاعب.

المراجع

المراجع

أولاً: المراجع باللغة العربية

- ايريني أكرم كمال، "مدى تطابق إجراءات الرقابة المالية في النظام المحاسبي الحكومي في مصر لمبادئ الأجهزة العليا للرقابة المالية"، مجلة البحوث المالية، كلية التجارة - جامعة بورسعيد، المجلد ٢٢، العدد الأول، يناير ٢٠٢١، ص.ص ٦٢ - ٨١.
- احمد قايد نور الدين، التدقيق المحاسبي وفقاً للمعايير الدولية، دار الجنان للنشر والتوزيع، عمان، ٢٠١٥.
- احمد عبد الله العمودي، سالم عبد الله كليب، "العوامل المؤثرة على دور المدقق الداخلي اتجاه إدارة المخاطر في المصارف اليمنية"، مجلة الأندلس للعلوم الإنسانية والاجتماعية، جامعة الأندلس للعلوم والتقنية، المجلد ٩، العدد ٥، ٢٠١٥، ص.ص ١٣٧-١٦٨.
- احمد عبد المجيد محمد عبد المجيد، "استخدام نظرية القيود في الحد من أخطاء التنبؤات المالية في ضوء معايير التدقيق المرتبطة"، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة، كلية التجارة - جامعة قناة السويس، ٢٠١٥.
- احمد مصبح الخياط، "تصور مقترح لتطوير إدارة الأعمال في ضوء مدخل إدارة المخاطر بمؤسسات الأعمال الكويتية"، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة - جامعة عين شمس، المجلد ٤٩، العدد ٤، ٢٠١٩، ص.ص ٣٢٧ - ٣٥٤.
- اسراء عبدالصاحب محمد، خلود هادي عبود، "العلاقة بين استراتيجيات إدارة الخطر وأخطار النقل بالحيويات - بحث تطبيقي في شركة التأمين الوطنية"، مجلة دراسات محاسبية ومالية، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية - جامعة بغداد، المجلد ١٦، العدد ٥٧، ٢٠٢١، ص.ص ١٤ - ٢٤.
- اسماء محمد عبد الرحمن القباني، "أثر تحليل العوامل المؤثرة على المنشأة والقياس المرجعي للأداء في تقييم المدقق لمخاطر المنشأة - دراسة ميدانية"، مجلة البحوث التجارية، كلية التجارة جامعة الزقازيق، المجلد ٣٩، العدد ٢، يوليو ٢٠١٧، ص.ص ٩٥-١٢٥.
- الأمم المتحدة، تعزيز التعاون بين الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة وهيئات مكافحة الفساد على منع الفساد ومكافحته دليل عملي، مكتب الأمم المتحدة المعني بالمخدرات والجريمة، فيينا، ٢٠٢٣.
- الحديدي محمد عبد السلام، إدارة المخاطر والأزمات، الطبعة الأولى، دار العلم والإيمان للنشر والتوزيع، ٢٠٢٢.

- الدليل الاسترشادي لبناء نظام المخاطر المؤسسية، الهيئة العامة للأوقاف، المملكة العربية السعودية، يونيو ٢٠٢٢.
- أمل عبد الله مبارك الفوزان، "أثر التكامل بين تخطيط موارد المنشأة ERB ومدخل التدقيق على أساس المخاطر على جودة التدقيق الخارجية للشركات المدرجة بسوق الأوراق المالية الكويتية"، مجلة البحوث المحاسبية، كلية التجارة - جامعة طنطا، العدد الرابع، ديسمبر ٢٠٢٣، ص.ص ٦٥٣-٦٨٩.
- ايمان بن قارة، معايير التدقيق الدولية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة باجي مختار - عنابة، الجزائر، ٢٠٢٢.
- بلقاسم الخليل بوخديمي، مليكة حفيظ شبايكي، "التدقيق الخارجية ودورها في الكشف والحد من مخاطر الغش: دراسة حالة مكتب KPMG الجزائر"، مجلة الأصيل للبحوث الاقتصادية والإدارية، المجلد الخامس، العدد الثاني، ٢٠٢١، ص.ص ٢١٠-٢٢٧.
- بيداء ستار لفتة، علاء عبد الكريم البلداوي، "تقييم ممارسات إدارة المخاطر وعلاقتها بالسلوك الريادي للمدراء في شركات التأمين - بحث تطبيقي"، مجلة دراسات محاسبية ومالية، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية - جامعة بغداد، عدد خاص، ٢٠١٨، ص.ص ١-٣٨.
- حامد نور الدين، مريم عمارة، التدقيق الداخلي للثبتيات في المؤسسات الاقتصادية، دار زهران للنشر والتوزيع، عمان، ٢٠١٦.
- دعاء محمد حامد النجار، "إطار مقترح لتحقيق التكامل بين التدقيق الداخلية على أساس الخطر وأدوات لدعم عملية اتخاذ القرارات الاستراتيجية"، رسالة دكتوراه غير منشورة، كلية التجارة - جامعة طنطا، ٢٠١٣.
- دليل تقييم المخاطر، هيئة تنظيم الأعمال الخيرية، دولة قطر، أكتوبر ٢٠١٩.
- ذكي محمد مبارك عويض، "أثر مدخل مخاطر نشاط العميل على تقرير التدقيق الخارجي - دراسة ميدانية"، مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة - جامعة عين شمس، عدد خاص الجزء الثاني، أكتوبر ٢٠١٣، ص.ص ٣٦٣-٤٠٠.
- رشا علي إبراهيم الفقي، "المحاسبة عن الإنجاز (TA) كمدخل لتطوير دور المدقق الداخلي في مراجعة إدارة مخاطر الأداء الحكومي مع دراسة تطبيقية"، المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية، كلية التجارة - الإسماعيلية، جامعة قناة السويس، المجلد التاسع، العدد الأول - الجزء الثاني، 2018، ص.ص ٩٠-١٤١.

- رضوه أحمد ماهر محمد، "مراجعة إدارة مخاطر الأداء في قطاع الخدمات الحكومية"، مجلة البحوث التجارية، كلية التجارة - جامعة الزقازيق، العدد الثالث، ٢٠١١، ص.ص ١٤٥-١٨٢.
- سامح محمد السيد، "تطبيق منهجية مراجعة مخاطر الأعمال في مكاتب التدقيق لأغراض تحسين مستوى جودة التقارير المالية"، مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة - جامعة عين شمس، العدد الأول، ٢٠١٥.
- شاهنדה عادل غريب محمود، "تفعيل مدخل التدقيق المبنية على المخاطر كأداة لتحقيق موضوعية الحكم المهني لمراقب الحسابات عن التقديرات المحاسبية"، مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة - جامعة عين شمس، المجلد ١٧، العدد ٤، ٢٠١٣، ص.ص ٥٩-٨٤.
- صلاح نوري خلف، نافع حسين علي، "دور التدقيق الخارجي في إدارة المخاطر المصرفية إطار مقترح انموذجي اختبارات الرقابة وتقييم المخاطر المصرفية"، مجلة دراسات محاسبية ومالية، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية - جامعة بغداد، المجلد الثالث عشر، العدد ٤٣، ٢٠١٨، ص.ص ٥٨-٧٩.
- عبد الله العتيبي، "إطار نظري مقترح لإدارة مخاطر المؤسسات من المنظور المحاسبي والإداري"، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، كلية التجارة - جامعة الإسكندرية، العدد الأول - الجزء الثاني، يناير ٢٠١٦.
- عبدالناصر محمد سيد درويش، "دور أنشطة التدقيق الداخلية في تفعيل إدارة المخاطر في شركات التأمين المصرية"، مجلة المحاسبة والتدقيق، كلية التجارة - جامعة بني سويف، المجلد الأول - العدد الثاني، ٢٠١٣.
- عبير محمد عطيفي، "نموذج مقترح لتطوير لجان التدقيق لتفعيل مدخل التدقيق على أساس المخاطر - دراسة ميدانية في قطاع البترول"، رسالة دكتوراه في المحاسبة غير منشورة، كلية التجارة جامعة عين شمس، ٢٠١٤.
- علي إبراهيم علي شردية، "دراسة وتحليل معايير التدقيق الدولية وانعكاساتها على تطوير إدارة مخاطر المنشآت"، المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية، كلية التجارة بالإسماعيلية - جامعة قناة السويس، المجلد التاسع، العدد الأول - الجزء الثاني، ٢٠١٨، ص.ص ٢٠٧-٢٢٣.
- غادة القاضي، "الخطوات الخمسة لعملية إدارة المخاطر" مجلة منصة إدارة المخاطر، العدد الأول، ٢٠٢١، ص.ص ١٢-١٤.

- فراس محمد فارس شحادة، "استخدام منهج مراجعة مخاطر الأعمال لتطوير نموذج تقدير مخاطر التدقيق - دراسة التطبيقية"، رسالة دكتوراه في المحاسبة غير منشورة، كلية التجارة - جامعة عين شمس، ٢٠١٦.
- كمال عبد السلام، "استخدام مدخل المحاسبة عن الإنجاز لتقييم الأداء في الوحدات الإدارية الحكومية بالتطبيق على الهيئة القومية للتأمين الاجتماعي ببورسعيد-دراسة تطبيقية"، مجلة البحوث المالية والتجارية، كلية التجارة- جامعة بورسعيد، العدد الثالث، ٢٠١٤، ص.ص ٣٤٨-٣٨٣.
- لجنة الانتوساي الفرعية التابعة للجنة المعايير المهنية، الدليل الإرشادي لمعايير الرقابة الداخلية للقطاع العام - معلومات إضافية حول إدارة المخاطر في الجهات، ٢٠٠٧.
- لجنة المعايير المهنية والرقابية لمنظمة الأرابوساي، " أثر تقييم المخاطر على الأهمية النسبية"، مجلة الرقابة المالية ديسمبر ٢٠٢٠، ص.ص ٦-١٠.
- ماجد البهلال، هدى الأحيدب، "ما هي إدارة المخاطر وإطار عملها"، مجلة منصة إدارة المخاطر، العدد الأول، ٢٠٢١.
- مبادرة تنمية الأنطوساي، دليل تطبيق المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة بشأن الرقابة المالية، الإصدار الأول، مايو ٢٠١٩.
- محمد أحمد حسن سرور، "إطار مقترح لتدعيم استقلال مراقب الحسابات وأثر ذلك على مخاطر التدقيق"، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة، كلية التجارة - جامعة عين شمس، ٢٠١١.
- مرفت علي محمود العدلي، "دعم التدقيق الداخلية المبنية على المخاطر بآليات حوكمة تكنولوجيا المعلومات وفق لإطار (NIST 800-37) للرقابة الداخلية وانعكاسه على تقارير الأجهزة العليا للرقابة"، مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة - جامعة عين شمس، المجلد ٢٧، العدد ٢، يوليو ٢٠٢٣، ص.ص ٤٣-٩٢.
- منصة إدارة المخاطر، إدارة المخاطر المؤسسية، ٢٠٢١.
- منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD)، الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر من أجل النزاهة العامة في منطقة الشرق الأوسط وشمال أفريقيا، ٢٠١٩.
- ناجي نجيب يوسف، خدمات التأكد ومعايير التدقيق الحديثة، كلية التجارة - جامعة الزقازيق، ٢٠١٦.
- نشرة المدقق، "إطار نظام رقابة الجودة للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة"، نشرة المدقق، ديوان المحاسبة، الأردن، الإصدار الأول، أيلول ٢٠٢١.

- نواف بندر شريده، " دور آليات التحول الرقمي في تفعيل مدخل التدقيق على أساس المخاطر لتعزيز جودة عملية التدقيق"، المجلة العلمية للدراسات والبحوث المالية والإدارية، كلية التجارة - جامعة مدينة السادات، المجلد ١٣٢، العدد ٢، مارس ٢٠٢٢، ص.ص ١٦٨٥ - ١٧١٤.
- نورهان السيد محمد عبد الغفار، "أثر تفعيل استخدام مدخل التدقيق على أساس المخاطر وفق إطار COSO على تحسين مستوى جودة التدقيق وانعكاساته على كفاءة الأداء المالي في الشركات المساهمة المصرية - دراسة تطبيقية"، مجلة البحوث المالية والتجارية، كلية التجارة - جامعة بورسعيد، المجلد التاسع عشر، العدد الثاني، إبريل ٢٠١٨، ص.ص ١٠٧-١٨٧.
- هاني خليل فرج، "أثر تفعيل مدخل مراجعة الأداء على كفاءة مراقبي الحسابات بالجهاز المركزي للحسابات في كشف والتقرير عن الفساد المالي في الوحدات الحكومية - دراسة ميدانية وتجريبية"، مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة - جامعة عين شمس، المجلد ١٩، العدد ٤، ص.ص ٤٧٣-٥٣٨.
- هبة بن شلهوب، "معايير تقييم المخاطر"، مجلة منصة إدارة المخاطر، العدد الأول، ٢٠٢١، ص.ص ٣٣-٣٤.
- هدى الأحيدب، " الإشراف على مدى الاستعداد لتحمل المخاطر والمعوقات التي يجب تجاوزها والتغلب عليها"، مجلة منصة إدارة المخاطر، العدد الأول، ٢٠٢١، ص.ص ٣٥ - ٤٠.
- هدى الدرور، " كفاءة الرقابة الداخلية على تحسين الأداء المالي"، المجلة العربية للنشر العلمي، الإصدار السادس، العدد ٥٤، ٢٠٢٣، ص.ص ٥٨-٦٩.
- هشام زغول إبراهيم، "تأثير تطبيق المدقق الخارجي العام لمعيار الأنتوساي رقم (١٣٠) - قواعد السلوك المهني - على جودة العمل الرقابي"، المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية، كلية التجارة وإدارة الأعمال جامعة حلوان، المجلد ٣٧، العدد الأول، ٢٠٢٣، ص.ص ٤٣٧-٥٦٥.
- وليد إبراهيم محمد أمين، "دراسة تحليلية لدور أجهزة الرقابة العليا في تطوير نظم الرقابة الداخلية للحد من الفساد المالي بالوحدات الحكومية"، المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية، كلية التجارة بالإسماعيلية - جامعة قناة السويس، المجلد التاسع، العدد الثاني - الجزء الثاني، ٢٠١٨، ص.ص ١١٥ - ١٣٢.
- وليد الدسوقي، "نموذج تطبيقي لمنهجية تقييم نضج إدارة المخاطر بالمؤسسات"، صندوق النقد العرب، 2019.

- ياسر سعيد محمود الورداني، "دور التدقيق على أساس المخاطر في تحسين جودة التدقيق الداخلية - دراسة ميدانية"، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة، كلية التجارة -جامعة عين شمس، ٢٠١٣.
- يوسف صلاح عبد الله حسن، "دور التدقيق الداخلية في تحسين أداء إدارة المخاطر"، المجلة العلمية للتجارة والتمويل، كلية التجارة - جامعة طنطا، العدد الثاني - المجلد الأول، ٢٠١٣.

ثانيا: المراجع باللغة الإنجليزية

- Arens, A. A., Loebbeck, J. k., Auditing and Assurance Services: An Integrated Approach, 14th ed. Prentice-Hall. Inc, USA, 2012.
- Bourn. J," Supporting innovation: Managing risk in government departments" LONDON: The Stationery Office National Audit Office ١٧، August 2000.
- Ershadi, Mahmood, Taheri, Alireza and Khameneh, Amir, "Offering a framework for evaluating the performance of project risk management system", Journal of Social and Behavioral Sciences, 2016, Vol. 226, No. 2.
- Everson. et.al., "Internal Control - Integrated Framework", Executive Summary, The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO), 2018, <https://na.theiia.org/standards>.
- Harris, P., Kinkla, K, And Hayes, T., "Internal Auditing Studies key Risk Assessment as component of enterprise risk management", Internal Auditing, NO.26, ISS 5., 2011, pp.11-15
- Henderson, I. L. (2022). Examining New Zealand Unmanned Aircraft Users' Measures for Mitigating Operational Risks. MDPI, 2022, 6(2), 32, pp. 1-26.
- Hofmann, M., A., "Public Sector Faces Unique Enterprise Risk Management Business", Insurance, 2008, Vol 42, Iss. 14, PP. 14-15.
- Horn, Magnus P., Hoang, Daniel, Emmel, Heiko and Gatzler, Sebastian "Country Risk-Cost of Equity Measurement: Methodologies and Implications", Journal of Corporate Finance ,2017.

- International Organization for Standardization (2018). ISO 31000 – 2018 Risk management. Retrieved from: <http://v.ht/QxQF>.
- Kachelmeier, et al., " Does Intent Modify Risk - Based Auditing?' , The Accounting Review ,2014, Vol.89, No. 6.
- Khoruzhy, L. I., Khoruzhy, V. I., Vasyakin, B. S., & Shen, W., "Program-Targeted Approach to Managing Financial Risks of Sustainable Development Based on Corporate Social Responsibility in the Decade of Action", MDPI, 2022, V10(3), pp. 1–20.
- Le, T. T., Nguyen, T. M. A., & Ngo, T. H. C., "Risk-based approach and quality of independent audit using structure equation modeling–Evidence from Vietnam", European Research on Management and Business Economics, 2022, 28(3), pp. 1–11.
- Nambisam, S., Wright, M., & Feldman, M., " the digital transformation of innovation and entrepreneurship: progress challenges, and Key themes", Research police, 2019, VOL 48, No. 8.
- Risk Assessment: A Crucial Step in Auditing Standards Board's Framework, Apr.2024, Available <https://fastercapital.com/content/Risk-Assessment--A-Crucial-Step-in-Auditing-Standards-Board-s-Framework.html>
- Sastra, C. D., Yuhertiana, I., & Budiwitjaksono, G. S., "The Use of Risk Based Audit Techniques in Government Entities: Indonesia Case", Account and Financial Management Journal, 2018, 3(6), pp. 1581–1586.
- Schrock, C. D., "Strategy, Risk, and Results; The Focus of the (Strategic) Internal Auditor", Internal Auditing, 2015, 30, (5), pp. 16–20.
- Sila, K., "Guidelines for Hazard Identification, Risk Assessment and Risk Control (HIRARC), Director General Department of Occupational Safety and Health", Malaysia, 2018, pp. 1– 34. <http://www.dosh.gov.my/index.php>

- Spadaccini, D.," Difference between traditional and risk-based auditing; one petrol: Society of petroleum Engineers, 2 Heath, safety, security, environment and social responsibility conference, 2010, pp. 1-9.
- The Institute of Internal Auditors, International Standards for the Professional Practice of Internal Audit (Standards), 2010, www.theiia.org.
- Zainal Abidin, N., H., " Factors influencing the implementation of risk-based auditing", Asian Review of Accounting, 2017, 25(3), pp. 361-375.