

دور التدقيق الداخلي الرشيق في تعزيز فاعلية ادارة المخاطر لتحقيق التنمية المستدامة- دراسة نظرية

The role of agile internal audit in enhancing the effectiveness of risk management to achieve sustainable development - a theoretical study

م. م. منال ظاهر رشاد

Manal Zaher Rashad

manal76.mr@gmail.com

رئاسة الجامعة المستنصرية / قسم الرقابة والتدقيق الداخلي رئاسة الجامعة المستنصرية / قسم الشؤون المالية

م. م. مروة زهير كاظم

Marwa Zuhair Kazem

marwazuhair021@gmail.com

رئاسة الجامعة المستنصرية / قسم الرقابة والتدقيق الداخلي رئاسة الجامعة المستنصرية / قسم الشؤون المالية

Keywords: Agile internal audit, risk management, sustainable development

المستخلص

يهدف البحث الى معرفة دور الارتجال الاستراتيجي المرن للتدقيق الداخلي في بيئة متقلبة ينشأ عنها مخاطر متعددة لتحسين امكانية ادارة تلك المخاطر من خلال التركيز على الاساليب الرشيقة والذكية في التعامل مع مخاطر التدقيق وتأثير ذلك في تحقيق اهداف التنمية المستدامة. وتوصلت الباحثتان الى ان اساليب التدقيق الداخلي الرشيق تمكن الإدارة من تقييم المخاطر وتعزيز من فاعلية ادارتها مما تساعد المؤسسة من مقدرتها على التكيف والبقاء في البيئة المتقلبة، وإن الأساليب الرشيقة للتدقيق الداخلي تساعد على انتهاء عمليات التدقيق في وقت أقصر وتسهم في بناء علاقات وثيقة مع اصحاب المصلحة وتقديم تقارير اكثر صلة مع توثيق اقل، اذ تمكن وظيفة التدقيق الداخلي الاستجابة بسرعة وفاعلية لتحقيق اهداف التنمية المستدامة وتناول ابعادها، مع تطوير الاستراتيجيات والاولويات والتركيز على مخاطر التنمية المستدامة. وكان من أبرز التوصيات التي توصلت إليها الباحثتان هي ضرورة ادخال الاساليب الرشيقة لوظيفة التدقيق الداخلي في مؤسسات القطاع الحكومي والقطاع الخاص في البيئة العراقية لإضفاء المرونة داخل وظيفة التدقيق الداخلي في مواجهة المخاطر والتحديات لأهمية هذه الوظيفة في إنجاح المؤسسات ولما تتمتع به من دور بارز في القضاء على الفساد.

Abstract

The research aims to know the role of flexible strategic improvisation of internal audit in a volatile environment that creates multiple risks to improve the possibility of managing those risks by focusing on the agile and smart methods in dealing with audit risks and their impact on achieving the goals of sustainable development. The two researchers concluded that the lean internal audit methods enable the management to assess the risks and enhance the effectiveness of their management, which helps the organization in its ability to adapt and survive in the volatile environment, and that the lean internal audit methods help to complete the audit operations in a shorter time and contribute to building close relationships with stakeholders. And provide more relevant reports with less documentation, as it enables the internal audit function to respond quickly and effectively to achieving the goals of sustainable

development and addressing its dimensions, while developing strategies and priorities and focusing on the risks of sustainable development. One of the most prominent recommendations was that the two researchers recommended the need to introduce the agile methods of the internal audit function in the institutions of the government sector and the private sector in the Iraqi environment in order to give flexibility within the internal audit function in facing risks and challenges due to the importance of this function in the success of institutions and because of its prominent role in eliminating corruption .

المبحث الأول: منهجية البحث ودراسات سابقة

أولاً: منهجية البحث

1- مشكلة البحث: تتمثل مشكلة البحث بعدم استجابة المؤسسات في البيئة العراقية سواء الحكومية منها أو القطاع الخاص في مواكبة التطورات في البيئة المعاصرة من خلال اتباع الأساليب الرشيقة في التدقيق الداخلي فضلاً عن الصعوبة في تغيير النهج التقليدي للتدقيق الداخلي، وتأثير حجم وطبيعة نشاط المؤسسات.

2- اهداف البحث: يهدف البحث الى معرفة دور الارتجال الاستراتيجي المرن للتدقيق الداخلي في بيئة متقلبة ينشأ عنها مخاطر متعددة لتحسين امكانية ادارة تلك المخاطر من خلال التركيز على الاساليب الرشيقة والذكية في التعامل مع مخاطر التدقيق وتأثير ذلك في تحقيق اهداف التنمية المستدامة.

3- أهمية البحث: تبرز أهمية البحث من خلال توضيح الدور الايجابي الذي يلعبه التدقيق الداخلي الرشيق في زيادة الكفاءة والفاعلية في رفع قدرة ممارسيها على التعلم والابتكار والمرونة من خلال الاستجابة السريعة للتحديات التي تواجه التدقيق الداخلي التقليدي ، والتعزيز من فاعلية ادارة المخاطر لما يتمتع به التدقيق الداخلي من أهمية كبيرة في نجاح المؤسسة، ورفع ثقة اصحاب المصالح .

4- فرضية البحث: يستند البحث على فرضية رئيسة مفادها ان ادخال الأساليب الرشيقة في التدقيق الداخلي للمؤسسات من شأنه ان يعزز في ادارة المخاطر لتحقيق التنمية المستدامة.

5- حدود البحث : اعتمدت الباحثتان في جمع المعلومات على ما توفره المصادر العربية والأجنبية من الكتب والبحوث العلمية المحكمة والرسائل الجامعية والأطاريح والدوريات ووقائع المؤتمرات.

ثانياً: دراسات سابقة: يستعرض هذا البحث بعض الدراسات على المستوى المحلي والعالمي ذات الصلة بالدراسة الحالية ثم بيان ما يميز الدراسة الحالية عن دراسات السابقة على النحو التالي:

1- دراسة (أمين والشمري، 2023) : تهدف الدراسة الى اهمية التدقيق الداخلي الرشيق في تحقيق التنمية المستدامة، وتوصل الباحثان ان تطبيق التدقيق الداخلي الرشيق يمكن اعتباره اداة لإسلوب عمل جديد في التدقيق الداخلي التقليدي ، يمكن ان يؤدي الى اضافة المزيد من القيمة سواء لتقرير التدقيق وترشيق الاجراءات الخاصة بإعداد تقرير التنمية المستدامة يزيد من كفاءة وفاعلية هذه الاجراءات .

2- دراسة (مجيد، 2022): تهدف الدراسة الى بيان أهمية الأدوات التقنيات، والاساليب والاطر الرشيقة مثل اطار Kanban, Scrum ومدى دعمها للتدقيق الداخلي، واسهام التدقيق الرشيق في دعم الاطار المتكامل للحوكمة والمخاطر والامتثال (GRC) في الوحدات الاقتصادية المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية، وأظهرت الدراسة أهمية الدور الذي يلعبه المزج بين طرق العمل التقليدية، وبين المنهج الرشيق كونه الأكثر شمولاً للنظر في مجالات المخاطر والحوكمة والرقابة والامتثال التنظيمي، التي يمارسها التدقيق التقليدي، وبناء خطة مبنية على إضافة قيمة والمحافظة عليها.

3- دراسة (Koerniawati, 2021) أستهدفت الدراسة إلى البحث وتحديد في كيفية تمكين المدققين من إيجاد حلول لمختلف العقبات التي قد تواجههم خلال جائحة COVID-19 وتوصلت هذه الدراسة أنه يمكن استخدام التدقيق عن بعد وتدقيق خفة الحركة كحل لمشاكل التنقل اثنا عملية التدقيق وتعطيل الأعمال في وقت جائحة COVID-19 ويعد التدقيق عن بُعد والتدقيق السريع طريقة بديلة يمكن استخدامها كمرجع في إجراء عملية التدقيق خلال جائحة COVID-19 لتظل قادرة على تحقيق الحوكمة الرشيدة للشركات (GCG) ويمكن الكشف عن الاحتيال بسرعة. أهم يميز الدراسة الحالية عن دراسات السابقة: تأتي هذه الدراسة لاستكمال الدراسات السابقة من حيث تناول دور مفهوم التدقيق الداخلي الرشيق في زيادة فاعلية ادارة المخاطر وانعكاسه على تحقيق التنمية المستدامة لمؤسسات القطاع الحكومي والخاص . المبحث الثاني: دور التدقيق الداخلي الرشيق في تعزيز فاعلية ادارة المخاطر وانعكاسه على التنمية المستدامة

يعد التحول الى التدقيق الداخلي الرشيق من المتطلبات الاستراتيجية المرنة والرشيقة التي تسهم في مواجهة التحديات والتغيرات البيئية المستمرة التي تطرأ على عمليات التدقيق الداخلي في نشاط مؤسسات القطاع الحكومي والخاص، وذلك لأهميته في الامتثال للضبط الداخلي وادارة المخاطر، فالنهج الرشيق يُسهم في اضافة قيمة للمؤسسة دون التخلي عن النهج التقليدي في عمليات التدقيق الداخلي، من خلال تكوين رؤية مستقبلية في رسم خارطة طريق لعمليات التدقيق الداخلي ومشاركة اصحاب المصلحة من اجل تقليل فجوة التوقعات لديهم، فضلاً عن تأهيل المدقق الداخلي لزيادة الكفاءة والفاعلية لديه وسرعة استجابته لمتطلبات عملية التدقيق مع التطوير والتدريب المستمر لجعله أكثر فهماً وادراكاً للمخاطر. وتمكن وظيفة التدقيق الداخلي من تحقيق اهداف التنمية المستدامة وتناول ابعادها، مع تطوير الاستراتيجيات والاولويات والتركيز على مخاطر التنمية المستدامة.

أولاً: التدقيق الداخلي الرشيق Agile

1. مفهوم التدقيق الرشيق Agile ومكوناته الأساسية: يعود نشأة الاسلوب الرشيق في تطوير البرمجيات، وتم تقنين هذه الممارسة كعملية فعالة ومتكررة لتطوير البرمجيات، حيث بدأ تطوير البرمجيات الرشيفة من قبل 17 من الممارسين في مجال البرمجيات في منتجع يوتا للتزلج في الولايات المتحدة الأمريكية في فبراير 2001، لاحظت المجموعة أن صناعة البرمجيات لم تكن تتكيف بسرعة للاستجابة للبيئة والتحول التكنولوجي، لقد كانت هناك فجوات كبيرة في تطوير المنتجات وتسليمها للزبائن، فتناول الاسلوب الرشيق هذه المشكلة باعتبارها تحدياً من خلال الأفكار والاستراتيجيات المبتكرة المرتبطة بالمخاطر والتكاليف والتغذية الراجعة ومن أجل اتباع نهج تكراري لتطوير البرامج تكون الأولوية القصوى هي رضا الزبون (Joshi, 2021: 14). وتم تحويل الأسلوب الرشيق إلى بيان من قبل المجموعة ويعد تعبير عن سلسلة من التقضيلات على النحو التالي (IIA, 2018: 2):

● الأفراد والتفاعلات على العمليات والأدوات.

● من التوثيق الشامل إلى منتج فاعل للغاية .

● التعاون مع المستفيدين بدلاً من مفاوضات العقد.

● الاستجابة للتغيير بدلاً من الالتزام بخطة .

وقد عرف التدقيق الرشيق على انه " العقلية التي سنتبناها وظيفية التدقيق الداخلي للتركيز على احتياجات اصحاب المصلحة وتسريع دورات التدقيق وتوفير الرؤية الثاقبة في الوقت المناسب وتقليل الهدر في الجهود وانتاج وثائق اقل. يطالب المنهج الرشيق Agile المدققين الداخليين وأصحاب المصلحة بتحديد

القيمة التي يجب أن يقدمها التدقيق أو المشروع مقدماً ما هو مستوى التأكيد المطلوب وما هي المخاطر الأكثر اولوية ثم يهدف التدقيق أو المشروع إلى إنتاج تلك القيمة. " (Deloitte:2017:2)

وتوجد ثلاثة مكونات هيكلية أساسية لتدقيق Agile: (Agarwal,2021:7)

أ- استخدام الأعمال المتراكمة للتدقيق على غرار خطة التدقيق، فإن التراكم عبارة عن مجموعة من العناصر المحددة النطاق حسب احتياجات أصحاب المصلحة التي يجب مراجعتها من قبل فريق التدقيق وتكون على غرار خطة التدقيق التي يمكن إزالة العناصر المحددة النطاق أو إضافتها إلى الأعمال المتراكمة بناءً على المخاطر المتصورة والقيمة المضافة للعنصر، ويتمكن المدققين من استخدام الأعمال المتراكمة من معالجة المشكلات الناشئة التي يواجهها أصحاب المصلحة حالياً بدلاً من التركيز على العناصر التي تم تحديدها مسبقاً أثناء التخطيط السنوي للتدقيق.

ب- عمليات التدقيق السريعة أثناء تنفيذ التدقيق، يكون العنصر غير مدرج في سجل التدقيق المتراكم ويتم تقسيم عناصر النطاق المختلفة إلى مهام محددة قابلة للتدقيق تسمى سباقات السرعة وهي فترة زمنية يجب إكمال المهمة خلالها، وعادة ما تكون سباقات السرعة من أسبوع إلى أربعة أسابيع، وتضمن عمليات التشغيل السريع وفاء فرق التدقيق بالمواعيد النهائية المطلوبة من خلال دورات التسليم المتسارعة.

ت- سكرم Scrum عبارة عن اجتماعات قصيرة وموجزة، تستغرق عادةً من 15 إلى 30 دقيقة، وتُعد يومياً بين أعضاء فريق التدقيق وأصحاب المصلحة الرئيسيين في الأعمال لتغطية القضايا المحتملة.

2- فوائد وأهداف تطبيق التدقيق الداخلي الرشيق: تبرز أهمية التدقيق الداخلي الرشيق من خلال تحديد الهدف والتوقعات من عملية التدقيق بالتعاون بين فريق التدقيق وأصحاب المصلحة، وشفافية التدقيق فضلاً عن التحول الأسرع في إصدار تقارير التدقيق (ZMAS,2021:3) ومن الفوائد التي تجلبها المنهجية الرشيقة لوظيفة التدقيق الداخلي هي: (PWC,2018:4)

أ- عندما تستخدم المؤسسة برنامج التدقيق الرشيق سوف تسلم النتائج بشكل أفضل ويوفر البرنامج ضماناً في الوقت الفعلي بدلاً من التأكيد بأثر رجعي.

ب- يساعد النهج الرشيق فريق التدقيق على التخلص من الأعمال منخفضة القيمة وتحقيق الكفاءات التي تسمح بتركيز المزيد من الوقت والجهد على قيمة أعلى في عمليات التدقيق المعقدة.

ت- يتمتع أصحاب المصلحة بتجربة تدقيق أفضل بالحصول على تأكيدات غير رسمية في وقت مبكر من التدقيق للعملية والحصول على المزيد من الفرص لتوضيح سوء الفهم في البداية.

ث- تساعد المراسلات بين أعضاء الفريق في التقارب والمشاركة في جميع جوانب عملية التدقيق وتكون قادرة على إثبات الكفاءة في وقت سابق للعملية.

ج- تبقى فرق التدقيق معاً طوال دورة عملية التدقيق وتتسم تلك الفرق بالفعالية والكفاءة.

بينما يهدف التدقيق الداخلي الرشيق الى (Agarwal,2021:6):

- تسريع دورات التدقيق.
- توفير البصيرة في الوقت المناسب .
- زيادة جودة التدقيق والحد من هدر الموارد.
- زيادة الإنتاجية والقيمة المضافة للمؤسسة وتقليل الوقت الذي تستغرقه عملية التدقيق .

3- مبادئ التدقيق الداخلي الرشيق: يركز التدقيق الداخلي الرشيق الى أهم المبادئ المذكورة في الجدول التالي :

جدول (1) مبادئ التدقيق الداخلي الرشيق

مبادئ التدقيق الداخلي الرشيق	ت
الاولوية القصوى هي ارضاء الزبون من خلال التسليم المبكر للنتائج واطافة قيمة لها .	1-
الترحيب بتغيير المخاطر هي من متطلبات التدقيق الداخلي الرشيق حتى في وقت متأخر من العمل الميداني، وتسخر الأساليب الرشيفة التغيير من أجل الحصول على ميزة تنافسية وإنتاج تقارير مستدامة.	2-
تسليم برامج العمل بصورة متكررة ، من أسبوعين إلى شهرين مع تفضيل النطاق الزمني الأقصر.	3-
مشاركة اصحاب المصالح في العمل من خلال التواصل طوال فترة العمل في المؤسسة.	4-
تحفيز فريق العمل ومنحهم الدعم الذي يحتاجون إليه ، والثقة بهم لإجتاز المهمة.	5-
الطريقة الأكثر كفاءة وفعالية لنقل المعلومات إلى داخل فريق التطوير هو المحادثة وجهاً لوجه.	6-
تعد تقارير التدقيق الداخلي المتوافقة مع اهداف واستراتيجية المؤسسة هي المقياس الأساسي للتقدم.	7-
تعزز العمليات الرشيفة التنمية المستدامة، فينبغي على المدققين الداخليين واصحاب المصالح الحفاظ على وتيرة ثابتة إلى أجل غير مسمى.	8-
الاهتمام المستمر بالتميز التقني والتصميم الجيد مما يسهم في تعزيز خفة الحركة.	9-
البساطة أمر ضروري في تعظيم فن العمل المنجز وتحديد العمل الذي لم ينجز.	10-
تنبثق أفضل البنى والمتطلبات والتصاميم لبرامج العمل من فرق ذاتية التنظيم.	11-
يتوجب تفكير فريق التدقيق في كيفية أن يصبح أكثر فاعلية ، ثم يقوم بضبط سلوكه وتعديله وفق فترات منتظمة.	12-

من اعداد الباحثان وفق المصدر (Galvaize,2020:9)

4- التحديات والمعوقات التي تواجه تطبيق التدقيق الرشيق

بالرغم من الفوائد والمزايا التي يتمتع بها المنهج الرشيق لكن توجد عدة تحديات ومعوقات تواجه تطبيق التدقيق الداخلي الرشيق وتؤثر عليه هي (Agarwal,2021:18):

■ محاولة تطبيق جميع جوانب المنهج الرشيق Agile لكل مؤسسة تأتي بنتائج عكسية وتتعارض مع المبادئ الأساسية لمنهجية التدقيق الرشيق، فمن الأفضل اختيار الممارسات الأكثر ملاءمة للمؤسسة عند تطبيق المنهج الرشيق ، ذلك لإختلاف طبيعة عمل وحجم المؤسسات.

■ اتباع النهج من الأعلى إلى الأسفل وكل ذلك مرة واحدة من غير المجدي ومن اسباب فشل التدقيق الرشيق لمحاولة مدراء التدقيق والتنفيذيون من املاء قراراتهم وفرضها، حيث يعد النهج الرشيق في جوهره إطار عمل مرناً يتم استكشافه من قبل الفرق وتطبيقه حسب متطلبات الظروف بطريقة تدريجية من الأسفل إلى الأعلى لتعزيز التعاون والابتكار.

■ من متطلبات المرونة داخل المنهج الرشيق Agile زيادة الشفافية والقدرة على تتبع قرارات التغطية، وقد يتطلب أيضاً من الفرق إعادة التفكير في الحفاظ على نهج التغطية الخاص بهم لذا ينبغي توخي الحذر بشكل خاص للتأكد من أن هذا لا يؤدي إلى تقليل تغطية المخاطر أو التوثيق.

■ صعوبة توافر الدعم في مجموعة المهارات اللازمة لكل فريق وذلك لان الافراد المشاركين في فرق متعددة الوظائف قد لا تتوفر لديهم المهارات اللازمة لإنجاز المهام .

من خلال ما تم عرضه عن مفهوم التدقيق الداخلي الرشيق ترى الباحثان ان هذا المفهوم يرتبط بمفهوم التنمية المستدامة وذلك بزيادة الكفاءة والفاعلية من خلال تقليل الهدر في الموارد والمرونة في سرعة الاستجابة للتغيرات للحفاظ على الميزة التنافسية باغتنام الفرص وتقليل المخاطر، لكن تنفيذه ليس بالأمر السهل لذلك يتوجب مراعاة الأساليب الرشيفة المناسبة للمؤسسة في حالة تطبيقها.

وضمن معايير IA التدقيق الداخلي يتم التمييز بين المعايير التي تتعلق بتصميم اطار العمل الدولي وضمن معايير IAF (Foundation of internal auditing (سلسلة معايير السمات 1000) ومعايير أداء عمليات التدقيق (سلسلة معايير الأداء 2000) ، فان تطبيق الاسلوب الرشيق داخل اطار العمل الدولي له تأثير على الامتثال لمعايير معهد التدقيق الداخلي (IIA)، على سبيل المثال (kpmg,2019:9):

- معيار الكفاءة المهنية (1210): العمل بأساليب التدقيق الرشيق Agile يتطلب ان يتمتع المدقق الداخلي بمعرفة ومهارات مختلفة بالإضافة إلى فهم الأدوار والتخصصات.

- معيار برنامج ضمان الجودة وتحسينها (1300): يجب تقييم الجودة وازدافة التحسينات وفق اطار (IAF) قد يكون هذا تحدياً كبيراً بالنسبة لتدقيق رشيق، لأن كل عملية تدقيق يجب أن تكون موثقة بما فيه الكفاية فيجب أن يكون المدقق قادراً على إعادة مراجعة التدقيق على أساس الوثائق من خلال توثيق اجراءات وخطط العمل والموافقة عالية بصورة صحيحة في أي وقت.

- معيار التخطيط (2010): من اجل اتباع اجراءات تخطيط رشيقة على المدقق الداخلي السعي لتحقيق الأهداف التي لم تحدد مسبقاً مع وضع احتمالات في تغيير خطة المراجعة السنوية و الأخذ بالاعتبار التخطيط القائم على المخاطر وتقييم أولويات مجالات التدقيق .

- معايير تخطيط المهام، وإعداد برنامج العمل (2200،2240): يعتمد التدقيق الرشيق على اسلوب عمل يتميز بالرشاقة كالسرعة في إجراء التدقيق وامكانية التغيير في نطاق عمل فريق التدقيق.

- معيار توثيق النتائج (2330): يسهم التدقيق الرشيق في وضخ خارطة تدقيق تكون اكثر كفاءة لعرض نتائج عملية التدقيق.

ثانياً: دور التدقيق الداخلي الرشيق في تعزيز ادارة المخاطر: تبرز اهمية اتباع النهج الرشيق لوظيفة التدقيق الداخلي من خلال مساهمته في التخفيف من المخاطر سواء كانت على مستوى الوظيفة بشكل خاص وعلى مستوى المؤسسة بشكل عام .

1- دور الأساليب الرشيقة في مواجهة المخاطر والتحديات لوظيفة التدقيق الداخلي: تسعى وظيفة التدقيق الداخلي كبقية الوظائف الأخرى الى تحقيق أهداف المؤسسة، فقد عرف معهد المدققين الداخليين IIA التدقيق الداخلي بأنه "نشاط مستقل وتأكيد موضوعي ذو طبيعة استشارية مصمم لإضافة قيمة وتحسين عمليات المؤسسة، ويساعد المؤسسة على تحقيق أهدافها من خلال تقديم نهج موضوعي لتقويم وتحسين فعالية إدارة المخاطر، وفعالية الرقابة الداخلية، وفعالية الحوكمة"(Teoh,et.,al.,2017:224). وبحكم تعريف التدقيق الداخلي فإن وظيفة التدقيق الداخلي تساعد المؤسسة بشكل اساس على تحقيق أهدافها بتقديم الآتي (الجواهر واخرون،2017: 114):

أ- نشاط تأكدي أي تطمئن الإدارة بأن المخاطر المرتبطة بالمؤسسة مفهومة ويمكن التعامل معها بشكل مناسب.

ب- نشاط استشاري من خلال تزويد الإدارة بالاستشارات والتحليلات والاقترحات لاتخاذ القرارات.

ت- استقلاليته عن الأنشطة التي يتولى تدقيقها مما تسمح له بإجراء تقييم عادل وغير متحيز لتلك الأنشطة.

ث- موضوعي بأداء الأعمال المنوطة اليه ولا تتأثر أحكامه بأراء الآخرين.

ج- إضافة قيمة من خلال استثمار الفرص لتحقيق اهداف المؤسسة وتقليل التعرض للمخاطر نتيجة تقديم الخدمات الاستشارية والتوكيدية.

وبالرغم من أهمية الأنشطة التي تقدمها وظيفة التدقيق الداخلي، لكن حتى عند النظر إلى تعريف التدقيق الداخلي يمكن سرد بعض المخاطر الرئيسية التي قد تواجه الوظيفة (Baloglu,2019 : 38):

● مخاطر العمل للتدقيق الداخلي.

● مخاطر في الاستقلالية وعدم تقديم مؤهلات الموضوعية.

● تغطية غير كافية لإدارة المخاطر والرقابة والحوكمة.

● الفشل في جودة الأداء للتدقيق الداخلي بكفاءة وفعالية.

وقد عرف معهد المدققين الداخليين IIA المخاطر بأنها "عدم اليقين في حدث ما والتي يمكن ان يكون لها تأثيراً على تحقيق الأهداف" وأضاف المعهد ان قياس المخاطر يتم من حيث احتمال العواقب (Hopkin,2017:15). ومن أجل التعامل مع المخاطر الرئيسية للتدقيق الداخلي والتي تم سردها من تعريف التدقيق الداخلي، فإن إطار الممارسات المهنية الدولية يوضح امكانية أن يوفر التدقيق الداخلي تقييماً ذاتياً لمفهوم المرونة (الرشاقة) وتقديم ضمانات أكثر في نفس مواطن الخطر باستخدام موارد أقل وإقامة علاقات أوثق مع أصحاب المصلحة وهذا يسمح بتقارير أكثر صلة وفي الوقت المناسب وأكثر فاعلية مما يتيح وصولاً أكبر إلى التغييرات التكتيكية والاستراتيجية. (Baloğlu,2019: 39).

وتساعد ادوات التدقيق الداخلي الرشيق سكرم Scrum فريق أو فرق التدقيق من العمل في دورات قصيرة ومستدامة تسمى سباقات السرعة لاستخراج منتج العمل ذو جودة عالية في نهاية كل سباق، ويتم تصميم سباقات السرعة لزيادة تركيز الفريق على المهام الحالية إلى أقصى حد، ليكون هناك متسع من الوقت للمراجعة والتأمل والتعلم والتكيف، وتستمر سباقات السرعة من أسبوع الى اسبوعين، اعتماداً على مقدار الوقت اللازم لإنتاج قيمة للمؤسسة ويبقى السباق على وتيرة ثابتة طوال فترة المشروع لمساعدة الفريق في التطوير والتنبؤ بدقة حجم العمل الذي يمكنها إنجازه، ومن خلال تنفيذ المزيد من المراجعة والتفكير والتعلم سوف يتمكن فريق التدقيق من فهم أفضل للعوائق التي تحول دون الأداء، وبمرور الوقت سوف تزداد قدراتهم على حل المشكلات وأن يصبحوا أكثر مرونة وقدرة على التكيف مع البيئة (newmark&et.,al.,2018:21)، ويركز إطار سكرم على الكفاءة والجودة والمرونة، ويعد وسيلة تدقيق رشيفة، فيما ينص Wilhelm أن "Scrum باختصار هي عبارة عن مجموعة من القواعد التي تنظم عمليات التدقيق في حلقات لتحسين التجارب والأخطاء والشفافية ويتمتع فريق scrum بالتنظيم الذاتي ويقرر أعضاء الفريق أنفسهم المهام التي يجب إكمالها في كل سباق بنهج مرن، ويتم تتبع تقدم أعمال التدقيق بناءً على الأعمال المتراكمة، والعمل الذي يتعين القيام به، والعمل الجاري، والمهام المنجزة. (Joshi,2021:19). بينما يعد إطار عمل كانبان هو نظام إدارة يتم من خلاله تقسيم المهام على لوح كانبان إلى ثلاثة أعمده أو أكثر اعتماداً على طبيعة وحجم العمل، وتمكن الفرق التي تعمل على نفس المنتج أو المشروع أو القسم من التواصل عبر منصة تعاونية مرئية من خلال الإنترنت مما يقلل ذلك من استخدام البريد الإلكتروني لغرض التواصل، وسيتمكن أعضاء الفريق أو الفرق من متابعة الأعمال من خلال رؤية ومتابعة المهام عبر هذه المنصة، ومعرفة مواطن المشاكل، وما هي مسببات الإبطاء والتأخير، وغيره وبذلك يساعد في التقليل من أهدار الوقت (مجيد، 2022: 24).

على غرار ما سبق لاحظت الباحثتان ان استخدام أطر المنهج الرشيق كإطار سكرم وكانبان تسهم في ديمومة عمل فرق التدقيق على وتيرة ثابتة طوال فترة تدقيق المشروع مما يساعد الفريق على مناقشة المخاطر الناشئة والوقوف على اسبابها ووضع الحلول المناسبة لتفاديها أو عدم تكرارها مستقبلاً فضلاً عن مشاركة اصحاب المصالح في العمل لزيادة الوعي لديهم بتلك المخاطر.

2- دور التدقيق الداخلي الرشيق في تعزيز فاعلية ادارة المخاطر المؤسسية: عرفت المخاطر في سياق المؤسسة انه "أي شيء يمكن أن يؤثر في تحقيق أهداف المؤسسة وينظر للأهداف بشكل عام الى التغييرات والتطورات بدلاً من العمليات الروتينية" (Hopkin,2017:16). ويشمل مفهوم ادارة المخاطر ERM جميع انواع المخاطر التي تواجهها المؤسسة والتي تتمثل بالآتي (قادري ورحال 2020: 12-13):

أ- المخاطر الاستراتيجية.

- ب- المخاطر التشغيلية .
ت- المخاطر المالية .
ث- مخاطر المعلومات .
ج- مخاطر السمعة تشمل مخاطر فقدان الشهرة أو العلامة التجارية.
ح- المخاطر القانونية وتتمثل بعدم الالتزام باللوائح والقواعد والتعليمات .
خ- المخاطر الخارجية وتنشأ بسبب عوامل خارجية كالتطورات في التكنولوجيا والتغيرات في القوانين والأنظمة.
د- المخاطر الاقتصادية .
ذ- تغيرات سياسية وثقافية .
ر- توافر رأس المال والعمالة.
ز- المخاطر الأخرى وتتعلق بظروف الطبيعة والتطورات التكنولوجية السريعة والأحداث الطارئة.
وقد عرّفت إدارة المخاطر المؤسسية بأنها " عملية تنفذ من قبل مجلس ادارة المؤسسة والادارة والافراد لتطبيق الاستراتيجية الموضوعية عبر المؤسسة بهدف تحديد الأحداث المحتملة التي قد تؤثر على اداءها ليكون ضمن المخاطر المقبولة لتحقيق أهداف المؤسسة" (Teoh,et.,al.,2017:223).
تعد ادارة المخاطر هي عنصر أساسي في حوكمة المؤسسات، حيث يقع على عاتق الادارة مسؤولية انشاء وتشغيل اطار عمل ادارة المخاطر نيابة عن مجلس الادارة وان ادارة المخاطر ذات النهج المنظم والمتسق على مستوى المؤسسة سوف يجلب العديد من الفوائد، ويتمثل الدور الأساسي للمدقق الداخلي فيما يتعلق بإدارة المخاطر المؤسسية هو تقديم ضمان للإدارة وللمجلس على فعالية إدارة المخاطر. وعندما يوسع التدقيق الداخلي في أنشطته إلى ما بعد هذا الدور الأساسي فيجب أن يطبق بعض الإجراءات الوقائية بما في ذلك التعامل مع الارتباطات على أنها خدمات استشارية وتطبيق جميع المعايير ذات الصلة، وبهذه الطريقة سوف يحمي التدقيق الداخلي استقلالته وموضوعية خدمات التأكيد الخاصة به (IIA,2009:6)، وقد نص المعيار رقم 2600 "قبول الإدارة للمخاطر" على أنه أصبح تقويم وتحسين ادارة المخاطر ضمن نشاط عمل التدقيق الداخلي بموجب المعيار 2120، فينبغي على ادارة التدقيق الداخلي التأكد من المستوى المقبول من المخاطر الذي تتحمله ادارة المؤسسة ومناقشة الادارة العليا حول المخاطر التي تجاوزت المستوى الذي تتحمله المؤسسة وفي حالة تعذر وجود حلول لتلك المخاطر يتم رفعه لمجلس الادارة لتقديم الحل المناسب (القطان، 2020: 11) وبما ان وحدة ادارة المخاطر منفصلة عن وحدة التدقيق الداخلي بالرغم من ان الوظيفتين تربطهما علاقة قوية ، لكن مستويات العلاقة بين ادارة المخاطر والتدقيق الداخلي وفق النهج الرشيق تظهر في جميع مراحل عملية التدقيق المتمثلة بمرحلة التخطيط للعملية ومرحلة التنفيذ ومرحلة اعداد التقارير ومتابعة تنفيذ التوصيات لتقديم نتائج التقرير لصانعي القرار (أمين والشمري، 2023 :125). ويعد النهج الرشيق للتدقيق الداخلي اكثر فائدة للإدارة المؤسسية في التخفيف من المخاطر التي تنشأ من التحديات الديناميكية لأنها تعطي المزيد من المرونة بسبب دورات السرعة الأقصر لعملية التدقيق وتكون أكثر استجابة بسبب التخطيط للتدقيق التي يتم إجراؤها بشكل متكرر وامكانية تحقيق الأهداف لأن تخطيط التدقيق الرشيق يستهدف تحديد المخاطر على مستوى أكثر من حيث الأولوية، فضلاً عن ذلك ان التخطيط الرشيق للتدقيق يتميز بتكلفة أقل لأنه لا يتطلب الكثير من الوثائق، ولا يتطلب لجنة تدقيق خاصة لأن كل قسم يمكن أن ينفذ بشكل مستقل وروتيني ويقدم نظرة عامة للإدارة حول ما يجب القيام به لتقليل المخاطر Dewandaru (&et.al.,2020,118). فمن خلال اسلوب التدقيق الداخلي الرشيق يمكن تقديم نتائج أكثر مرونة، أكثر

كفاءة بعرض قيمة مكونات التدقيق الداخلي الرشيق التي تتمثل بمرونة المخاطرة من خلال تمكين وظائف التدقيق الداخلي من استخدام الموارد بمرونة لدعم ادارة المخاطر الديناميكية، واستشراف رؤى متكاملة قائمة على القيمة من خلال تقديم التقارير التي تتكامل مع استراتيجية المؤسسة، والمخاطر المقابلة لها، وسلاسل القيمة، فضلا عن الكفاءة في تقليل الوقت واستهلاك الموارد لزيادة القدرة على تغطية المخاطر، والفوائد التكميلية أي العائد على الاستثمار في بناء القدرات البشرية للحفاظ على الجودة والقيمة العالية النتائج (IAF,2020:7). ويتم تصنيف المخاطر وفق المنهج الرشيق من خلال قياس المخاطر بشكل دوري ولغرض اعتماد تحليل وادارة المخاطر التالية لسيناريو عمل التطوير السريع والذي يتطلب وجود خطة مسبقة بشأن البيانات والمقاييس التي يتم جمعها وادارتها للتمكين من الادارة الفاعلة للمخاطر، وبعد ذلك بمثابة فرص حقيقية لتحديد قابلية المؤسسة على تحمل المخاطر وطرق تقييمها ومعالجتها وتحديد اولوياتها والمقدرة على ترتيبها وتصنيفها بناءً على المقارنة النسبية للمخاطر فضلا عن ذلك فان التدقيق الرشيق يسمح بمشاركة اصحاب المصلحة بفحص المنتج وتحليل المخاطر والفرص المرتبطة بها لزيادة الوعي بالمخاطر وتصور رؤية قيمة في وقت مبكر على اساس متكرر مما يساعد فريق التدقيق من معرفة متطلبات اصحاب المصلحة وتلبية هذه التغيرات وفق المتطلبات الجديدة (مجيد، 2022:33). ومن اجل خلق الرقابة لوظيفة التدقيق الداخلي للتحسب للمخاطر وسرعة الاستجابة لها، ينبغي توافر عدة سمات التي بدورها تضيف قيمة داخل البيئة المضطربة هي (Pett&et.al.,2017:58-60):

● التفكير بصورة اكثر استباقية للأحداث والاعتراف بأن الأولويات قد تتغير حسب الأهمية، والوعي في احتمالية حدوث المخاطر مع تطوير خطة تدقيق قائمة على المخاطر، واستخدام عملية التخطيط الاستراتيجي والتفكير بشكل مختلف عند عملية تقييم المخاطر الداخلية للمؤسسة بصورة اكثر تكراراً مع اعادة تقييم المخاطر الخارجية التي تؤثر على الأهداف الاستراتيجية للمؤسسة، ولخلق المرونة في خطة التدقيق ينبغي ابقاء مساحة في الخطة بعد احتساب الأنشطة المتكررة لإضافة المشاريع ذات القيمة المضافة والقائمة على المخاطر.

● التعاون مع ادارة المؤسسة في مسؤولية القيادة لأهمية وظيفة التدقيق الداخلي داخل المؤسسة. فعندما تكون هذه المسؤولية بصورة جيدة ستجعل الأمر أسهل لكل من الإدارة ولجنة التدقيق في ادراك وفهم المخاطر.

● الاهتمام بكفاءة العمل من تقييم التدريب والتطوير والتوازن بين مهارات منهجية التدقيق الداخلي ومهارات التقنية لتكنولوجيا المعلومات ومشاركة المعارف والتعاون بين فريق التدقيق.

● المرونة في تصميم إجراءات التدقيق البديلة والسماح بخيارات إعداد التقارير بالمرونة في إيصال الملاحظات المهمة إلى مجلس الادارة بدون عبء القيود المفروضة في المنهج التقليدي لإضافة قيمة للمؤسسة من خلال تقديم أنشطة تأكيدية واستشارية في احتمالية نشوء مخاطر وتقييم استعداد المؤسسة للاستجابة لتلك المخاطر.

● استخدام تحليلات البيانات التي تساعد فريق التدقيق الداخلي من فهم مواطن المخاطر غير المقبولة المرتبطة مع البيئة المضطربة، وتحليل الاتجاهات والارتباطات غير الواضحة من خلال فهم العملية أو اختبار الضوابط والسماح بمزيد من التحليل المباشر القائم على الاستثناء، واكتساب رؤى أعمق تزيد من القيمة التي يدركها أصحاب المصلحة.

وتساعد ادارة المخاطر على تمكين استمرارية الأعمال وترتبط ادارة استمرارية الأعمال بإدارة علاقات المؤسسة فهي عملية ادارية تتبعها المؤسسات لتحديد التهديدات المحتملة والتحوط لها وتوفير ضمان بوفاء المؤسسة بالتزاماتها تجاه العملاء والموظفين والموردين (قواقزة، 2022: 1402).

يمكن القول بأن عملية ادارة المخاطر تسهم في استمرارية وبقاء المؤسسة ويبرز دور التدقيق الداخلي الرشيقي في تعزيز قدرة المؤسسة على فاعلية ادارة المخاطر، حيث يتم في مرحلة التخطيط للتدقيق التي تعد الخطوة الأولى من مراحل التدقيق تحديد وتقييم المخاطر حسب الأولوية والأهمية وفق ملف المخاطر، والاستجابة للمخاطر الناشئة في جميع مراحل التدقيق من خلال تكرار التخطيط والتقييم المستمر للعملية مما يساعد الإدارة في ادارتها للمخاطر وتعزيز التنمية المستدامة لأنشطتها.

ثالثاً: علاقة التدقيق الداخلي الرشيقي في تحقيق التنمية المستدامة

1- مفهوم التنمية المستدامة: إن مفهوم الاستدامة ليس بجديد حيث ظهر بوضوح في اتجاهات التنمية المختلفة خلال النصف الثاني من القرن العشرين، وبدأ هذا المفهوم يفرض نفسه بقوة في بداية القرن الحادي والعشرين، ومفهومه لا يعني فقط الاقتصاد في استغلال الموارد ضمن الحدود المسموح بها ولكن يتعدى ذلك ليشمل الاستغلال الأمثل لها. بمعنى آخر، يشمل معنى الاستدامة المبادئ الأساسية المتضمنة: المحافظة على الموارد والاقتصاد وكيفية استغلالها، الاستمرارية والتجديد.

(Ameedee&Rashid,2023:2). إن أول من استخدم مفهوم التنمية المستدامة هو (EdwardBarbier) حيث وصفه بأنه "نشاط اقتصادي يؤدي للارتفاع بالرفاهية الاقتصادية مع أكبر قدر من الحرص على الموارد الطبيعية وبأقل قدر من الأضرار والاساءة للبيئة " أما (Paget) فعرفت مفهوم التنمية المستدامة بأنه "الحفاظ على الفرص للأجيال القادمة مع وجود فكرة بأن العدالة متداخلة بين الأجيال" (محمد وآخرون، 2015: 341). مما سبق تستنتج الباحثتان بأن مفهوم التنمية المستدامة يستمد تعريفه حسب المنظور الاقتصادي أو الاجتماعي أو البيئي أو التكنولوجي، فيعني اقتصادياً التركيز على تخفيض استهلاك الطاقة والموارد المتاحة من خلال الاستخدام الأمثل لتلك الموارد، أما اجتماعياً فيمثل السعي لرفع مستوى الخدمات الصحية والتعليمية للمواطنين، في حين يركز المنظور البيئي للتنمية المستدامة على ديمومة الموارد الطبيعية والحفاظ على البيئة من التلوث، ويوضح المنظور التكنولوجي كيفية اللجوء الى التصنيع والانتاج النظيف باستخدام وسائل تكنولوجية متطورة تضمن تخفيض التكاليف وتقليل الفاقد والعيوب في عملية التصنيع والانتاج.

2- المبادئ العامة للتنمية المستدامة: يمكن تلخيص المبادئ العامة للتنمية المستدامة على النحو التالي (Al-Ameedee&Rashid,2023:3):

أ- مراعاة الجوانب البيئية والعمل في إطار القدرة الاستيعابية للنظام البيئي.

ب- مراعاة الجوانب الاجتماعية والثقافية.

ت- مراعاة الجوانب الاقتصادية من خلال دراسة جدوى التنمية الاقتصادية وتطوير عمليات المجتمع المحلي وكيفية إدارة الموارد الطبيعية فيه ودعم الاجيال الحالية دون الحاق الضرر بالأجيال القادمة.

ث- استغلال الوقت والموارد من خلال التعامل مع الموارد وفقاً لقيمتها الحقيقية والوقت، وليس فقط قيمتها المادية الحالية.

ج- التوازن بين الاقتصاد والبيئة ومحاولة الموازنة بين الموارد الاقتصادية والأنشطة والأنظمة البيئية عن طريق ضبط العلاقة في استخدام الموارد الاقتصادية والنظام البيئي للقوانين الطبيعية من خلال التوافق بين النظامين، يمكن منع حدوث خلل في النظام البيئي وتحقيق الاستخدام الأمثل للموارد الاقتصادية.

3- أهداف التنمية المستدامة: تتمحور فكرة التنمية المستدامة إلى توجيه سياسات مستقبلية فاعلة لتحقيق مجموعة من الأهداف تسعى التنمية المستدامة إلى دمج السياسات البيئية والاجتماعية والاقتصادية لتحقيقها وتتمثل هذه الأهداف بالآتي (Estes, 2009:32):
أ- الحفاظ على الموارد في الوقت الحاضر واستمرار توفيرها في المستقبل للأجيال القادمة وتطويرها إلى موارد غير ضارة بالبيئة .

ب-رفع المستوى المعيشي للأفراد وتلبية الاحتياجات الأساسية لرفع معدلات النمو الاقتصادي .

ت-الحفاظ على الموارد الطبيعية والبيئة لتلبية احتياجات الحاضر والمستقبل .

ث-تحقيق العدالة الاجتماعية وتضييق الفجوة بين الطبقات الغنية والفقيرة في المجتمع .

4- أبعاد التنمية المستدامة: يخلف الانتشار المتزايد لتكنولوجيا الاتصالات والمعلومات آثاراً متباينة للنمو الاقتصادي والاجتماعي والبيئي، ولتحقيق التوازن بين ذلك جرى تقسيم أبعاد التنمية المستدامة كالآتي (محمد وآخرون، 2015: 347-351)، (Ozili, 2023:152):

● **البعد الاقتصادي:** لا تتحقق التنمية المستدامة الا من خلال الموازنة بين ما تستهلكه الدول الغنية من الموارد الطبيعية ومصادر الطاقة والثروات وبين ما تستخدمه الدول الفقيرة من موارد طبيعية بهدف تحسين مستويات المعيشة والحد من الفقر المرتبط بالنمو السريع للأفراد وتدهور البيئة، ولتحقيق ذلك لابد من اتخاذ صانعي القرار لخطوات تساهم في الحد من الاضرار الاقتصادية المختلفة من خلال ان ينسجم النمو الاقتصادي مع البيئة وتقليل مستويات الفقر والاستخدام الامثل لرأس المال وتحسين مستويات المعيشة في المجتمع وتحقيق العدالة والرفاهية.

● **البعد الاجتماعي:** لتحقيق اهداف التنمية المستدامة، يمكن تلخيص البعد الاجتماعي بالآتي:

*تحسين الرفاهية الاجتماعية. * تأمين الاحتياجات الأساسية . *الارتقاء بالعنصر البشري.

● **البعد البيئي:** يمثل هذا البعد كيفية ادارة الموارد الطبيعية والبشرية بحيث يتم المحافظة على البيئة وتلبية احتياجات الافراد من خلال الموازنة بين حاجات ومتطلبات الاجيال الحالية والمحافظة عليها للمستقبل ويمثل هذا البعد بعداً أخلاقياً لتنظيم العلاقة بين الانسان ومحيطه، ويعتمد البعد البيئي على عاملين اساسيين هما السكان والتكنولوجيا.

● **البعد التكنولوجي:** يسلب الضوء هذا البعد على ان التطور الصناعي الكبير الحاصل في الدول الصناعية يجب ان يحقق التنمية المستدامة من خلال استخدام تكنولوجيا أكفأ وأنظف لان النهوض بالعملية الصناعية يرافقه اعتبارات كثيرة منها التلوث الحاصل في الهواء والماء والارض حيث أن التلوث نتيجة لا مفر منها في النشاط الصناعي ولا سيما تكون المخلفات في الدول النامية غير خاضعة للرقابة مما يؤدي بالنتيجة لرفع درجة حرارة الارض وبالتالي يؤثر على سلامة الكائنات الحية بمختلف أنواعها.

5-علاقة التدقيق الداخلي الرشيق بالتنمية المستدامة: لقد وضعت الفرضية الأساسية للرشاقة لأجل خلق الاستدامة، فينبغي أن تكون المؤسسات قادرة على التكيف وخلق الانسجام البيئي من خلال استخدام الأساليب الرشيقة ضمن استراتيجيتها سوف تمكنها من ظروف التغير والالتأكد والقدرة على الاستجابة للمخاطر الداخلية والخارجية (newmark&et.,al., 2018:19)، وان قدرة المؤسسة على التكيف مع العوامل البيئية يتم لعبها من خلال دور الإدارة الاستراتيجية في دمج نقاط القوة الخارجية والداخلية للمؤسسة، فمن خلال معرفة مخاطر الأعمال سوف تكون المؤسسة قادرة على التكيف مع الظروف البيئية، وان دور الإدارة العليا في تقييم المخاطر يكون بمساعدة المدققين الداخليين من خلال التدقيق الداخلي القائم على المخاطر مع نهج تدقيق داخلي رشيق يعد بمثابة الإجابة على قدرة المؤسسة على

التكيف بشكل ديناميكي ومرن (Dewandaru & et.al.,2020,111). وبتطور مفهوم التدقيق الداخلي واتساع اهدافه ومجالاته شمل جميع وظائف وانشطة المؤسسة التي تقوم بها وذلك بسبب ابعاد التنمية المستدامة في ادارة التدقيق الداخلي ما أدى ذلك الى بروز مجالات جديدة لأدائه فتعين على المؤسسة التوفيق بين اهدافها الاقتصادية والمتطلبات الاقتصادية والبيئية والاجتماعية والمؤسسية وتحسين علاقتها مع جميع الأطراف لضمان استمراريتها وبفائها، مما تطلب الأمر التركيز على كفاءة وفاعلية التدقيق الداخلي لإدارة الأنشطة والاستخدام الأمثل للموارد (امين والشمري، 2023: 203).

ولتحديد ابعاد التنمية المستدامة لوظيفة التدقيق الداخلي يمكن الاستفادة من ابعاد الاطار الذي اصدره

معهد المدققين الداخليين IIA لتنظيم كفاءة التدقيق الداخلي وتكييفها وفق النهج الرشيق

شكل (1) اطار كفاءة التدقيق الداخلي

المهنية	الأداء	البيئة	القيادة والتواصل
*مهمة التدقيق الداخلي. *ميثاق التدقيق الداخلي. *الاستقلال التنظيمي. *الموضوعية الفردية. *السلوك الأخلاقي. *العناية المهنية الواجبة. *التطوير المهني (الإلمام بالمهارات التقنية، التطوير المهني المستمر)	*الحوكمة التنظيمية (تحديد مخاطر الحوكمة). *إدارة المخاطر (استخدام أطر عمل لإدارة المخاطر، فحص فاعلية أطر إدارة المخاطر). *الضوابط الداخلية. *تخطيط المهمة (التخطيط المتكرر، التقييم المستمر للمخاطر وتحديد المخاطر حسب الأولوية). *تنفيذ مهمة العمل الميداني (تحديد فريق العمل وتخصيص الموارد بأقل كلفة، سباقات السرعة، توثيق أقل للبيانات). *نتائج المهمة (تقارير ذات قيمة)	*التخطيط الاستراتيجي التنظيمي والإدارة *عمليات الأعمال الشائعة. *المسؤولية الاجتماعية والاستدامة. *تكنولوجيا المعلومات. *المحاسبة والتمويل.	*التخطيط والإدارة الاستراتيجية للتدقيق الداخلي (أطر التدقيق الرشيق- سكرم - كانبان). *تخطيط التدقيق وتنسيق جهود التأكد (تقييم المخاطر، تطوير خطة التدقيق بصورة مرنة). *إشراك أصحاب المصلحة. *برامج ضمان الجودة وتحسينها.

المصدر: بتصريف من قبل الباحثان بالاعتماد على اصدار IIA ، اطار كفاءة التدقيق الداخلي، 2020:ص 2 وعند تطبيق إجراءات وأدوات التفكير الخالي من الهدر على أنشطة وظيفة التدقيق الداخلي من شأنه أن يوفر ضماناً على فعالية وجودة أداء هذه الوظيفة ويضمن جودة تقاريرها المالية المقدمة للإدارة العليا في المؤسسات وتحسين عمليات تقييم الأداء في المراكز والأقسام مما سينعكس إيجاباً على تلك المؤسسة ويرفع قيمتها. (Sabbar&et.,al.,2021;289). وقد حدد المنهج الرشيق للتدقيق الداخلي عناصر النفايات في الجدول ادناه:

جدول (2) عناصر النفايات بموجب المنهج الرشيق

ت	نوع النفايات	نفايات في العمليات المنتظمة	نفايات داخل وظيفة التدقيق الداخلي
1	الانتاج	الانتاج الزائد عن طلب الزبون	الوثائق الزائدة
2	المخزون	مخزون تحت الانتظار	زيادة اوراق العمل
3	الانتظار	خطوات بطيئة ضمن سلسلة من الخطوات	عدم استعداد الجهة الخاضعة للتدقيق
4	الحركة	حركة غير ضرورية للمعدات والعمالين	إجراء غير ضروري في إجراءات التدقيق
5	المعالجة	القيام باضافات لم يطلبها الزبون	تقرير مفصل لمجلس الإدارة
6	التنقل	حركات غير ضرورية للمواد الأولية	الأسلوب التقليدي في توقيع وارسال التقارير
7	العيوب	تدوير المنتجات المعيبة الى الانتاج مرة اخرى	معلومات خاطئة في تقرير التدقيق

تجد الباحثان ان تعزيز الكفاءة والفاعلية لوظيفة التدقيق الداخلي من خلال التخلص من النفايات والهدر داخل وظيفة التدقيق الداخلي ينمي من استدامة الوظيفة ويجلب قيمة للمؤسسة من خلال تعزيز ادارتها للمخاطر ورفع جودة ادائها وزيادة ثقة اصحاب المصالح بها من خلال تقليل فجوة التوقعات وتقديم تقارير تدقيق مستدامة.

المبحث الثالث: الاستنتاجات والتوصيات

أولاً: الاستنتاجات

- 1- يعتبر المنهج الرشيق لوظيفة التدقيق الداخلي وسيلة لإضفاء المرونة في المنهج التقليدي لتمكين استجابة الوظيفة في بيئة ديناميكية ومعقدة. فهذا لا يعني الغاء تلبية متطلبات معايير التدقيق الداخلي والمتطلبات التنظيمية وانما يؤكد على ضمان تلبية معايير التدقيق الداخلي والمتطلبات التنظيمية وتعزيزها لإضافة قيمة للمؤسسة من خلال التركيز على الأنشطة الضرورية واستبعاد الأنشطة غير الضرورية.
- 2- يسعى التدقيق الداخلي الرشيق لإرضاء الزبون من خلال التسليم المبكر للنتائج واطافة قيمة لها.
- 3- تسهم ادوات التدقيق الداخلي الرشيق على رفع الكفاءة والفاعلية لوظيفة التدقيق الداخلي من خلال التركيز على تنمية المهارات لدى فرق التدقيق ، والتخلص من هدر الوقت والموارد.
- 4- بالرغم من المنافع التي يجلبها التدقيق الداخلي الرشيق لكن توجد معوقات في تطبيقه على جميع انواع المؤسسات فلا بد من مراعاة تطبيق إطار منهج رشيق للتدقيق الداخلي يكون ملائم لطبيعة المؤسسة.
- 5- يسهم تطبيق التدقيق الداخلي الرشيق في التخفيف من المخاطر لأنه يعطي المزيد من المرونة بسبب سباقات السرعة الأقصر للتدقيق ويكون أكثر استجابة بسبب التخطيط للتدقيق التي يتم إجراؤه بشكل متكرر وتحقيقه للأهداف لأن تخطيط التدقيق الرشيق يستهدف تحديد المخاطر على مستوى أكثر من حيث الأولوية، فضلا عن ان اساليب التدقيق الداخلي الرشيق تمكن الإدارة من تقييم المخاطر وتعزيز من فاعلية ادارتها مما تساعد في ذلك المؤسسة من مقدرتها على التكيف والبقاء في البيئة المتقلبة.
- 6- ان الأساليب الرشيقة للتدقيق الداخلي تساعد على انهاء عمليات التدقيق في وقت أقصر وتسهم في بناء علاقات وثيقة مع اصحاب المصلحة وتقديم تقارير اكثر صلة مع توثيق اقل، اذ يمكن وظيفة التدقيق الداخلي للاستجابة بسرعة وفاعلية لتحقيق اهداف التنمية المستدامة وتناول ابعادها، مع تطوير الاستراتيجيات والاولويات والتركيز على مخاطر التنمية المستدامة.

ثانياً التوصيات

- 1- توصي الباحثان بضرورة ادخال الأساليب الرشيقة لوظيفة التدقيق الداخلي في مؤسسات القطاع الحكومي والقطاع الخاص في البيئة العراقية لإضفاء المرونة داخل وظيفة التدقيق الداخلي في مواجهة المخاطر والتحديات نظراً لأهمية هذه الوظيفة في انجاح المؤسسات ولما تتمتع به من دور بارز في القضاء على الفساد.
- 2- ينبغي اجراء دورات وورش عمل للعاملين في اقسام التدقيق الداخلي حول مفاهيم الأدوات الرشيقة لزيادة الكفاءة وتنمية المهارات بالأساليب الرشيقة والتحسين المستمر لعملية التدقيق الداخلي لتحقيق أهداف التنمية المستدامة.
- 3- ضرورة اجراء البحوث والدراسات المحلية حول الأساليب الرشيقة لوظيفة التدقيق الداخلي لتمكين تطبيقها لدى المؤسسات الحكومية وغير الحكومية ، ذلك لقللة البحوث المحلية التي تتمحور حول مفهوم التدقيق الداخلي الرشيق.

المصادر References

أولاً – المصادر العربية

- 1- أمين، هند حليم محمد، الشمري، سعاد عدنان نعمان،(2023)، أهمية التدقيق الداخلي الرشيق في تحقيق التنمية المستدامة، مجلة كلية دجلة الجامعة، المجلد 6، العدد 2، سنة 2023.

- 2- أمين، هند حليم محمد، الشمري، سعاد عدنان نعمان، (2023)، دور اطار سكرم Scrum وكتبان Kanban في تحقيق التنمية المستدامة بالتطبيق على عينة من الوحدات الاقتصادية المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية، مجلة دراسات محاسبية ومالية، المجلد 18 العدد 62 سنة 2023.
- 3- الجوهر، كريمة علي كاظم، البلداوي، شاكر عبد الكريم هادي، محمد، احسان ذياب عبد، حمودي احمد جاسم، (2017)، الاتجاهات الحديثة في التدقيق والرقابة وفقاً للمعايير الدولية والتشريعات المحلية الجزيرة للطباعة والنشر والتوزيع.
- 4- دوزيبة، برنار وآخرون (مفاتيح استراتيجية جديدة للتنمية)، الشعبية المصرية القومية لليونسكو، الفاهره، 7899، ص22.
- 5- الطنطاوي، أحمد عابد، إشكالية العلاقة بين التعليم والتنمية الاقتصادية، التربية والتنمية، العدد 8، القاهرة المكتب الاستشاري للخدمات التربوية، 1995، ص96.
- 6- قادري، زين الدين ورحال، مهدي معمر (2020)، دور التدقيق الداخلي في تقييم إدارة المخاطر وفق إطار COSO، رسالة ماجستير محاسبة وتدقيق، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة – الجزائر.
- 7- القطان، زكريا فوزي شيت، (2020)، دور التدقيق الداخلي في تخفيض التكاليف باستخدام ادوات المحاسبة الرشيقة بالتطبيق على معمل البان الموصل، بحث شهادة الدبلوم العالي مقدم الى مجلس كلية الإدارة والاقتصاد في جامعة الموصل.
- 8- قواقزة، يوسف محمد حسين، (2022)، أثر التدقيق لداخلي على إدارة المخاطر، المجلة العربية للنشر العلمي، الإصدار 5، العدد50 لسنة 2022.
- 9- مجيد، نور صاحب، (2022)، دور التدقيق الرشيقي في دعم تكامل الحوكمة والمخاطر والامثال دراسة تطبيقية - لعينة من الشركات المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية، رسالة ماجستير مقدمة الى مجلس كلية الإدارة والاقتصاد - الجامعة العراقية.
- 10- محمد، عبد الله حسون، داوي، مهدي صالح، خضير، اسراء عبد الرحمن (2015) "التنمية المستدامة المفهوم والعناصر والابعاد"، مجلة ديالى العدد السابع ولستون ص (338 - 356)
- 11- معهد المدققين الداخليين، (2020)، اطار كفاءة التدقيق الداخلي، ترجمة جمعية التدقيق الداخلي الاردنية. **ثانياً- المصادر الأجنبية:**

- 1- IIA , (2018) AGILE AUDITING Sprinting to change: Reimagining internal audit in a digital world Copyright © 2018 by The Institute of Internal Auditors (IIA).
- 2-Joshi,(2021) A Review of Agile Internal Auditing: Retrospective and Prospective. International Journal of Smart Business and Technology (IJSBT), Australia, Volume 9 No 2 2021 .
- 3- Gürol Baloğlu,(2019), İç Denetim İçin Çeviklik: Türk Finans Sektöründeki Bir İşletme Üzerinde İnceleme, Muhasebe Enstitüsü Dergisi - Journal of Accounting Institute.
- 4- PENINGKATAN PENILAIAN RISIKO OLEH *RISK-BASED INTERNAL AUDITING* MELALUI AGILE AUDIT PLANNING PADA ERA NEW NORMAL, Jurnal Akuntansi Universitas Jember Vol. 18 No. 2 (2020).
- 5- Dwi Koerniawati,(2021) , THE REMOTE AND AGILE AUDITING: A FRAUD PREVENTION EFFORT TO NAVIGATE THE AUDIT PROCESS IN THE COVID-19 PANDEMIC, Jurnal Riset Akuntansi dan Bisnis Airlangga Vol. 6. No. 2 (2021) 1131 – 1149.

6-IIA,(2009), THE ROLE OF INTERNAL AUDITING IN ENTERPRISE-WIDE RISK MANAGEMENT.

7- Hopkin, Paul, (2017), (Fundamentals of Risk Management Understanding, evaluating and implementing effective risk management), Fourth Edition, Printed and bound by CPI Group (UK) Ltd, Croydon, published, Kogan Page Limited.

8- IAF,(2020), A GILE AUDITING Transforming the Audit Process.

9- Fedaa Abd Almajid Sabbar ,L.Thamer Kadhim Al-Abedi,L. Hussein Ali Mohaisen,(2021), LEAN INTERNAL AUDITIN A LITERATURE REVIEW.

10- Jason Pett, Mark Kristall, Deborah Mack,(2017), Adopting six traits can enable internal audit functions to become more agile in the face of change, Copyright of Internal Auditor.

11- Deloitte(2017) , Becoming agile | A guide to elevating internal audit's performance and value.

12- Estes Richard J 2009 Towards Sustainable Development From Theory to Praxis (University of Pennsylvania) USA, pp. 32.

13- Richard I. Newmark, Gabe Dickey, William E. Wilcox,(2018), Agility in Audit:Could Scrum Improve the Audit Process? American Accounting Association, Volume 12, Number 1, 2018.

14- Raghad Mahdi Muoslim Al-Ameedee1* and Abdul Sahib Naji Rashidi "Sustainable development of historical areas: study of one of the global experiences" , 3rd International Conference on Smart Cities and Sustainable Planning, 1129 (2023) 012024,p 1-13.

15-Ozili, Peterson "Earnings management for sustainability: the surplus income model of sustainable development"January 2023 Published in: Contemporary Studies in Economic and Financial Analysis, Volume 110B, 145–1582019, (60): 37-46.

16- CA Ram Agarwal (2021) AGILE INTERNAL AUDIT METHODOLOGIES www.rama.co.in / www.ramaerp.in

17- ZMAS (2021) Agile Internal Audit.Paradigm Shift in Internal Audit.

18- PWC,(2018) Agile auditing Mindset over matter.

19- Galvaize,(2020) Sprinting ahead with agile auditing, ©2020 ACL Services Ltd. ACL, Galvanize.

20- Wicaksono Bagus Dewandaru , Ranti Widiastuti, Zahrah Wanda,(2020).

21- KPMG,(2019), Agile Internal Audit,2019 KPMG Services Pte.Ltd.

22- Ai Ping Teoh, Kaih Yeang Lee, Rajendran Muthuveloo,(2017), The Impact of Enterprise Risk Management, Strategic Agility, and Quality of Internal Audit Function on Firm Performance, International Review of Management and Marketing, 2017, 7(1), 222-229.