



**Tikrit Journal of Administrative  
and Economics Sciences**  
مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية

ISSN: 1813-1719 (Print)



**Availability of Agile Auditing Requirements in the Iraqi Environment:  
A Case Study**

**Abdullah Faeq Ibrahim\*, kubraa Muhammed Taher**

Department of Accounting, College of Administration and Economics, University of Mosul

**Keywords:**

Agile Methodology, Agile Audit, Iraqi,  
Environment.

**Article history:**

Received 20 Apr. 2023  
Accepted 30 Apr. 2023  
Available online 30 Aug. 2023

©2023 College of Administration and Economy, Tikrit  
University. THIS IS AN OPEN ACCESS ARTICLE  
UNDER THE CC BY LICENSE

<http://creativecommons.org/licenses/by/4.0/>



**\*Corresponding author:**

**Abdullah Faeq Ibrahim**

Department of Accounting, College  
of Administration and Economics,  
University of Mosul



**Abstract:** The research aims to show the extent to which the requirements for the application of agile auditing are available in the Iraqi environment in general. And in the General Company for North Electricity Distribution in particular. The importance of the research lies in the great importance of agile auditing in improving the functions of internal auditing in the Iraqi environment. Therefore, the research problem is represented by the following question: What is the availability of the requirements for the application of agile auditing in the Iraqi environment? Hence, the research hypothesis lies in the following: The lack of availability of the requirements of agile auditing in the Iraqi environment. Accordingly, the most important conclusions are the lack of familiarity and knowledge of agile auditing among the internal auditors working in the Iraqi environment in general and the General Company for North Electricity Distribution in particular. agile auditing is not applied in the General Company for North Electricity Distribution, but the Internal Control and Internal Auditing Department relies heavily on traditional internal auditing in applied procedures and practical practices.

## مدى توفر متطلبات التدقيق الرشيقي في البيئة العراقية: دراسة حالة

كبرى محمد طاهر

عبد الله فائق إبراهيم

قسم المحاسبة، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الموصل

### المستخلص

يهدف البحث إلى بيان مدى توفر متطلبات تطبيق التدقيق الرشيقي في البيئة العراقية عامة. وفي الشركة العامة لتوزيع كهرباء الشمال بصفة خاصة. وتكمن أهمية البحث من الأهمية الكبيرة للتدقيق الرشيقي في تحسين وظائف التدقيق الداخلي في البيئة العراقية. لذا فإن مشكلة البحث تتمثل بالتساؤل الآتي: ما مدى توفر متطلبات تطبيق التدقيق الرشيقي في البيئة العراقية؟ ومن هنا فإن فرضية البحث تكمن بالآتي: عدم وجود توافر لمتطلبات التدقيق الرشيقي في البيئة العراقية. وعليه فإن أهم استنتاجات تتمثل بعدم وجود إلمام ودراية بالتدقيق الرشيقي لدى المدققين الداخليين العاملين في البيئة العراقية عموماً والشركة العامة لتوزيع كهرباء الشمال بصفة خاصة. إذ لا يتم تطبيق التدقيق الرشيقي في الشركة العامة لتوزيع كهرباء الشمال، وإنما يعتمد قسم الرقابة الداخلية والتدقيق الداخلي على التدقيق الداخلي التقليدي اعتماداً كبيراً في الإجراءات التطبيقية والممارسات العملية.

**الكلمات المفتاحية:** منهجية الرشيقي، التدقيق الرشيقي، البيئة العراقية.

**المقدمة:**

يتغير العالم من حولنا باستمرار مع ظهور مفاهيم ومخاطر مستجدة (ناشئة) risks emerging. ومن أجل التعامل مع مثل هذه القضايا الديناميكية dynamic issues، مما يتطلب حلولاً ديناميكية dynamic solutions. تقليدياً، ويتم تخطيط المشاريع وتنفيذها بطريقة خطية linear manner. إلا أن الطريقة التقليدية لإدارة المشروع غير فعالة دائماً. ومن هنا يأتي دور النهج الرشيقي. على الرغم من أن إدارة المشاريع الرشيقة نشأت في تطوير البرمجيات، إلا أنها يمكن أن تكون مفيدة للبيئات الأخرى أيضاً، بما في ذلك التدقيق الداخلي (Hardenberg & Rubin, 2020: 6). لذلك لطالما حاولت فرق التدقيق الداخلي على حل العديد من نقاط الضعف لسنوات. إلا أن هذه "الإصلاحات" هي مجرد حلول وقتية ترقيعية لا تعالج نقاط الضعف في التصميم المتأصل لنهج التدقيق التقليدي. (Wright Jr., 2020: 6). يكمن الاختلاف الأساس بين التدقيق التقليدي والتدقيق الرشيقي في طول الخطة والمدة الزمنية اللازمة للتدقيق، ففي التدقيق التقليدي، يلتزم فريق التدقيق بإعداد قائمة خاصة بالمخاطر المتوقعة وعمليات التدقيق قبل عام على الأقل، أي يتم تنفيذ برنامج التدقيق الذي تم وضعه مسبقاً، حيث تُحدد أولويات عملية التدقيق بناءً على المجالات التي تمثل أعلى مخاطر في وقت تحديد الخطة؛ فإذا تغير الموقف حتى بعد أسابيع قليلة من تصميم برنامج التدقيق، فمن غير المرجح أن تتم إضافة مخاطر أو إجراءات تدقيق جديدة حتى يتم وضع برنامج جديد في العام المقبل، أما التدقيق الرشيقي فيعمل فريق التدقيق على تصميم برامج قصيرة بشروط التزام قليلة. فضلاً عن ذلك يمكن للفرق أيضاً تطبيق تقنيات رشيقة، حيث يتم تنفيذ عمليات التدقيق الخاصة بهم عن طريق تقصير مراحل التدقيق أو إجراء مراحل عدة في وقت واحد (Duke, 2020).

## المحور الأول: منهجية البحث

- 1-1. **مشكلة البحث:** تتمثل مشكلة البحث بالسؤال الآتي: ما مدى توفر متطلبات تطبيق التدقيق الرشيق على وظائف التدقيق الداخلي في البيئة العراقية؟
- 2-1. **أهداف البحث:** يهدف البحث إلى تسليط الضوء على موضوع التدقيق الرشيق بعدّه من الموضوعات الحديثة المعاصرة في ميدان التدقيق الداخلي، وكذلك يهدف بشكل أساسي إلى بيان مدى توفر متطلبات تطبيق التدقيق الرشيق على وظائف التدقيق الداخلي في البيئة العراقية.
- 3-1. **أهمية البحث:** إن للبحث أهمية بالغة وخاصة في الجانب النظري من خلال رفد الأدبيات العربية بمزيد من الكتابات حول الموضوع في ظل ندرة الدراسات العربية التي عنيت به، فضلاً عن الأهمية الكبيرة لتطبيق التدقيق الرشيق في تحسين وظائف التدقيق الداخلي في البيئة العراقية.
- 4-1. **فرضية البحث:** يقوم البحث على فرضية رئيسة تتمثل: عدم وجود إمكانية لتوافر متطلبات تطبيق التدقيق الرشيق في البيئة العراقية.
- 5-1. **حدود البحث:**

- 1-5-1. **الحدود المكانية:** تتمثل الحدود المكانية للبحث بالشركة العامة لتوزيع كهرباء الشمال، نينوى، العراق. وقد كان الاختيار بسبب التغيرات المتسارعة والمخاطر المستجدة التي تتعرض لها الشركة، وكذلك وجود هدر وضياح في نشاط التدقيق الداخلي للشركة، فضلاً عن إجراءات التدقيق الداخلي المعقدة والطويلة، أيضاً موافقة إدارة الشركة بخضوعها كعينة للدراسة.
- 2-5-1. **الحدود الموضوعية:** والمتمثلة بالتدقيق الرشيق، الذي يرى الباحثان بأن له أهمية كبيرة في تحسين وظائف التدقيق الداخلي في الشركة العامة لتوزيع كهرباء الشمال، مما يتطلب الاطلاع على إجراءات التدقيق الداخلي في الشركة عينة البحث، فضلاً عن البيانات والمعلومات اللازمة والتي تعذر الحصول عليها لأغراض الخصوصية والسرية، مما اضطر الباحثان إلى إجراء التقييم الذاتي لدراسة توفر متطلبات التدقيق الرشيق في الشركة عينة البحث.

## المحور الثاني: طبيعة التدقيق الرشيق

- 1-2. **نشأة وتطور التدقيق الرشيق:** ظهرت منهجية الرشيق Agile في أوائل العقد الأول من القرن الحادي والعشرين في مجال تطوير البرمجيات (Duke, 2020) ويرى البعض أن بواكر ظهور المنهجية الرشيقة يمكن إرجاعها إلى القرن الماضي، غير أن التعرف عليها وتطبيقها لا يزال قيد التطوير. وفي الوقت الحاضر فهي تستخدم في جميع وظائف الشركة بما فيها التدقيق الداخلي. إذ يهدف تطبيقه إلى تحسين جودة التدقيق وتحقيق دورات تدقيق قصيرة وتفاعل أفضل مع الجهة الخاضعة للرقابة وتقديم الرؤى، ويمكن بيان مراحل تطور التدقيق الرشيق بالآتي: (KPMG I, 2020: 4-6) (Dong-Ah & Man-Gon, 2017: 661)
1. **الفترة من 1980-1989:** تعود هذه الفترة إلى نظام إنتاج تويوتا (TPS)، وتحديدًا بداية ظهور النهج (Agile) الذي انتشر على نطاق واسع في شركات الإنتاج آنذاك. كما تم في هذه الفترة نشر مقالة بعنوان "لعبة تطوير المنتجات الجديدة The New Product Development Game" من قبل هيرو تاكاكيوتشي وإيكوجيرو نوناكا في مجلة جامعة هارفارد للأعمال، تضمنت المقالة نهج سكروم (لعبة كرة القدم الركبي) في الإنتاج.
2. **الفترة 1990-1999:** تم فيها تأليف كتاب "المشاكل الشريرة، الحلول الصالحة Solutions Wicked Problems, Righteous" من قبل بيتر ديغريس وليزلي هوليت ستال، إذ

تطرق الكتاب لنهج سكروم وغيرها من الطرق الرشيقية لتطوير البرمجيات. أيضاً تم في هذه الفترة ظهور مجموعة من الطرق مثل؛ تطوير البرمجيات التكيفية (ASD) Adaptive Software Development، التطوير القائم على الميزات أو التنمية المدفوعة بالميزات (FDD) Feature Driven Development، طريقة تطوير النظم الديناميكية (DSDM) Dynamic Systems Developm. كما قدم كل من كين شوابر وجيف ساذرلاند منهجية سكروم لتطوير وتنفيذ أهداف الأعمال في مؤتمر OOPSLA 95، المتعلق بالبرمجة الشيئية<sup>(1)</sup> والنظم واللغات والتطبيقات. بالإضافة إلى ذلك كانت بداية ظهور البرمجة المتطرفة أو البرمجة القصوى Extreme Programming في هذه الفترة من خلال مشروع كشوفات المرتبات (الرواتب) لشركة كرايسلر Chrysler Payroll Project. وأيضاً تم فيها شرح وتوضيح البرمجة المتطرفة Extreme Programming Explained من قبل كينت بيك أثناء عمله على كشوفات المرتبات (الرواتب) لشركة كرايسلر Chrysler Payroll Project.

3. **الفترة 2000-2009:** تعد هذه الفترة حجر الأساس الذي يركز عليه التدقيق الرشيق، إذ تم إصدار وتوقيع البيان الرشيق The Agile Manifesto كما قام كل من كين شوابر ومايك بيدل بنشر الكتاب المشهور الآن باسم "تطوير البرمجيات الرشيقية مع سكروم Agile Software Development with scrum". فضلاً عن بداية العمليات؛ العملية الموحدة الرشيقية للمشروع (AUP) Agile Unifie Process من قبل سكوت أمبلر، عملية موحدة مفتوحة/مشروع الكسوف (OpenUp) Open Unifie Process eclipse project، عملية الموحدة الأساسية (EssUP) Essential Unifie Process من قبل إيفار جاكوبسو. وكذلك تأليف كتاب "تنفيذ تطوير البرمجيات الخالية من الهدر Implementing Agile Software Development" من قبل ماري وتوم بوبينديك، والذي تطرق إلى أسلوب كانبان Kanban. وتم أيضاً نشر "دليل عملي لتوزيع سكروم A Practical Guide to Distributed Scrum" من قبل إليزابيث وودوارد وستيفان سورديك وماثيو جانيس.

4. **الفترة من 2010 إلى الوقت الحاضر:** تم فيها تطبيق النهج الرشيق في الوحدات التنظيمية للشركة بخلاف تقنية المعلومات، من مشاريع التحسين خارج الخط إلى التحسين المستمر داخل المنتجات. وشهدت هذه الفترة الكتابات الأولى في مجال التدقيق الرشيق Agile auditing في أوروبا والولايات المتحدة

5. **التطورات الأخيرة والمستقبلية:** تركز هذه الفترة على تطبيق النهج الرشيق في الشركة بأكملها. وكذلك تطبيقه على خطوط الدفاع الثلاثة؛ الحوكمة، المخاطر والامتثال، الامتثال، التدقيق الداخلي. كما تعمل هذه الفترة في المستقبل على تطبيق التدقيق الرشيق على عدد كبير من وظائف التدقيق الداخلي (IAFs) internal audit function بدرجات متفاوتة من النضج.

2-2. **مفهوم التدقيق الرشيق:** إن لمصطلح "الرشيق" في سياق التدقيق الداخلي يعني أشياء مختلفة لأشخاص مختلفين. فبالنسبة للبعض، فهو عقلية شمولية تركز على تحسين أنشطة وعمليات التدقيق الداخلي بطريقة تُقلل من الهدر وتُقدّم رؤى وأفكاراً ذكية في الوقت المناسب تتسجم مع بيئة المخاطر

(1) **البرمجة الشيئية:** هي عبارة عن طريقة جديدة مستخدمة في البرمجة تمكن من تحليل وتصميم التطبيقات بشكل كائنات تحوي البيانات وتعرف عليها مجموعة من العمليات ولها عدة مسميات منها؛ البرمجة غرضية التوجه، البرمجة الموجهة نحو الأشياء، البرمجة الكائنية الموجهة، برمجة العناصر الموجهة، برمجة كينونية، برمجة موجهة نحو الكائنات (العناصر) (الأنصاري، 2013: 3).

الديناميكية. أما بالنسبة للآخرين، فهو نهج محدد لتنفيذ مهام تدقيق داخلي محددة التي تضيف قيمة لأصحاب المصلحة. يُشار إلى هذين التعريفين المختلفين باسم (الرشيقي الصغير أ) و(الرشيقي الكبير ب) على التوالي: (Wright Jr., 2020: 4)

❖ **الرشيقي (الصغير أ):** هو وصف حصري لجهود تحسين العملية تستخدمه وظيفة التدقيق الداخلي لتحقيق عملية تدقيق داخلي رشيق وبأقل هدر. على سبيل المثال، يبحث الرئيس التنفيذي للتدقيق عن الفرص التي من شأنها أن تجعل عمليات التدقيق أكثر مرونة بحيث تكون خدمات التدقيق الداخلي أكثر قدرة على إدارة المخاطر.

❖ **الرشيقي (الكبير ب):** هو وصف استخدام منهجيات تطوير برمجيات رشيقة محددة وما يرتبط بها من إعادة التفكير لتوليد المزيد من القيمة والمرونة من عملية التدقيق الداخلي. على سبيل المثال، تستخدم وظيفة التدقيق الداخلي مناهج تطوير البرمجيات الرشيقة لابتكار عملية تدقيق داخلي في محاولة لإدارة المخاطر بشكل أفضل.

كما يُعرف بأنه الأسلوب الذي تنتهجه إدارة التدقيق الداخلي في تدقيق ومراجعة مختلف العناصر والعمليات، ويعتمد هذا الأسلوب على توليد منتج أو خدمة التدقيق الداخلي (التقارير) على مراحل عدة وبفترة قصيرة من الزمن، ففي كل مرحلة يتم تكوين منتج (تقرير) يخص هذه المرحلة، له سمات جديدة عن ما قبله، ويعد تقرير المرحلة هذه منتج نهائي يُمكن التعامل معه من قبل أصحاب المصالح (كالإدارة التنفيذية، لجان التدقيق، الوحدات المختلفة داخل الشركة)، وذلك في سبيل معرفة مقدار رضا الزبائن عن كل مرحلة من مراحل تطور تقرير التدقيق الداخلي. وهو أسلوب ليس بالجديد، حيث استعمل فيما مضى في تطوير البرمجيات وإدارة المشاريع، ومن ثم تطور ليستخدم في مجالات متنوعة (القنبري، 2021: 64).

مما سبق يصف الباحثان التدقيق الرشيق بعبارة بسيطة بأنه: "وظيفة التدقيق الداخلي كما يجب أن تكون عليه". فهو عقلية تركز على إجراء عمليات التدقيق الداخلي بصورة ذكية، خائفة، دقيقة من خلال إعطاء الأولوية في عملية التدقيق لمعالجة المخاطر الآنية الطارئة. وهذا ينعكس إيجاباً على وقت وجهد وتكلفة عملية التدقيق الداخلي.

**3-2. فوائد ومتطلبات التدقيق الرشيق:** يمكن القول إن هناك فوائد رئيسة عدة يمكن تحقيقها من خلال اعتماد النهج الرشيق على وظيفة التدقيق الداخلي وهي: (Paterson, 2015: 20-21) (Wright Jr., 2020: 8-9)

1. التعامل مع أصحاب المصلحة الرئيسيين بعقلية واضحة للقيمة المضافة، مما يؤدي إلى تحقيق المزيد من الكفاءة والفاعلية والتي بدورها يمكن أن تزيد من الموارد المتاحة.
2. خطة تدقيق تتماشى بشكل وثيق وواضح مع محركات القيمة الرئيسة للشركة على أساس مستمر، أي أنها شاملة يتم جدولتها وتسليمها بأقل قدر من التأخير أو الصعوبات.
3. تعمل بصورة رئيسة في الحد من المخاطر في الشركة بنظرة شمولية، أو بعبارة أخرى ضرورة تفعيل بانوراما التأمين ضد المخاطر، كما تعمل كمحفز للتغيير الإيجابي في الشركة على جميع المستويات، وليس فقط عملية التدقيق.
4. مهام تدقيق يتم تزويدها بموارد كافية، وغالباً ما تكتمل وفقاً للفترة الزمنية المخططة.
5. نتائج أو مخرجات التدقيق (التقارير) وأشكال الاتصال الأخرى تكون موجزة ودقيقة وتُعترف بالسياق الأوسع للشركة والتحديات التي تواجهها.



6. استغلال الفرص المتاحة، بما في ذلك الحالات التي يكون فيها تبسيط سياسات وإجراءات الامتثال والرقابة مفيداً. كما يمكن أن تظهر بوضوح عائداً إيجابياً على تكلفتها.
  7. محفز لقيادة التحسينات عبر مجموعة واسعة من أنشطة الحوكمة والمخاطر والامتثال (GRC) والتأكيد.
  8. معالجة الأعمال المعقدة والغامضة مثل (التخطيط المتكرر، والوقت الطويل للعمل وتسليم المنتج، والوثائق الكبيرة، انعدام تعاون الزبون، وصعوبة التكيف مع التغيرات).
  9. بناء العلاقات وتشجيع التعاون مع الزبائن في بيئة يقدم فيها زبائن التدقيق ملاحظات بناءة، وهذا يساعد في سد فجوة العلاقة بين المدقق والزبون مثل (تحديات التواصل، وصعوبة فهم المشكلات التي تواجهها الشركة، وما إلى ذلك).
  10. إضفاء ميزات جديدة على نشاط التدقيق الداخلي، مما يؤدي إلى التغيير الجذري وإجبار أصحاب المصلحة على تبني نموذج جديد للتدقيق الداخلي.
  11. تلبية توقعات أصحاب المصلحة، إذ يوفر التدقيق الرشيق حلاً لمعالجة توقعات أصحاب المصلحة المتغيرة وتعزيز تجارب ونتائج تدقيق أصحاب المصلحة. فالتدقيق الداخلي هو خدمة، فإذا لم يتم تلبية توقعات أصحاب المصلحة، فسوف يبحثون في مكان آخر لتلبية احتياجاتهم.
  12. تعظيم الجهد، فهو مصمم لتقدير المبادئ الرشيقة التي تسعى إلى القضاء على الهدر واكتساب الكفاءة والفاعلية في عملية التدقيق. في حين أن التدقيق التقليدي عرضة للهدر بطبيعته.
  13. توفير معرفة تخصصية من شأنها استيعاب مشاركة خبراء الموضوع في فريق التدقيق دون البنية التحتية التنظيمية اللازمة لدعم المدقق الضيف أو برامج التناوب. إن امتلاك هذه الخبرة في الموضوع كجزء من فريق التدقيق الرشيق يوفر أيضاً لموظفي التدقيق الداخلي فرص التعلم والتطوير، إذ إن أحد أهم المتطلبات أثناء تنفيذ عمليات التدقيق الداخلي هو أن يكون لدى فريق التدقيق المعرفة والكفاءة المطلوبة لموضوع التدقيق.
- 2-4. أدوات وتقنيات التدقيق الرشيق:** يتضمن النهج الرشيق العديد من منهجيات إدارة العمليات والمهام. لذا لا يُسمح لفريق التدقيق باختيار منهجية نمطية، بل يتم استخدام منهجيات مختلفة لأن الاختيار في الرشيق يعتمد على الاحتياجات الفريدة للشركة وأهدافها. تمنح منهجية الرشيق فرق التدقيق المزيد من الفرص لتحديد أولويات المخاطر وتقليل أولوياتها وإضافة أعمال التدقيق أو إلزائها بناءً على الأفكار التي يكتسبونها من الاختبارات والمراجعات المتكررة. هناك أسلوبين شائعين عند استخدام التدقيق الرشيق وهما: (Joshi, 2021: 19-21) (Acharya, 2021: 87) (Berger, 2020)
1. **سكروم Scrum:** باختصار فإن Scrum عبارة عن مجموعة من القواعد التي تنظم العمل في حلقات لتحسين التجارب والأخطاء تسمى (Sprints)، فهي تعمل في فرق منظمة ذاتياً إلى حد كبير مع تحديثات تقدم شفافة يومية (يوميًا سكروم). يساعد مجلس سكروم هذا في تصور مكان فريق التدقيق واتجاهاته والعقبات التي يواجهونها والتطبيقات العملية الأخرى في التدقيق الداخلي. بمعنى آخر يتضمن scrum اجتماعات الوقوف بجدول زمني ثابت حيث يقوم الفريق بمراجعة تقدم العمل من عدمه، وعادة ما يتمتع فريق scrum بالحكم الذاتي، إذ يقرر أعضاء الفريق بأنفسهم المهام التي يتعين القيام بها في كل صباح، ويتم تتبع تقدم أعمال التدقيق بناءً على الأعمال المترجمة، والعمل الذي يتعين

القيام به، والعمل الجاري، والمهام المنجزة. يحدد فريق التدقيق ويخطط لأنشطة التدقيق والمخرجات التي يركز عليها كل سباق.

**2. كانبان Kanban:** تعد كلمة كانبان مصطلح ياباني يعني الإشارة أو البطاقة المرئية، فهو يشير إلى نظام تصنيع ياباني. إن هذا الأسلوب يعد مشابهاً نوعاً ما لنهج Scrum من حيث تحسين التسليم، فهو يعمل على متابعة العمل الذي ينبغي القيام به والعمل الجاري والعمل المنجز. إذ يسمح كلا الأسلوبين للفريق بتقسيم المشروع المعقد إلى أجزاء أصغر تصور سير العمل والحفاظ على فريق التدقيق بأكمله في الدائرة. إلا أنهما يختلفان من حيث التنفيذ، إذ يركز كانبان على معالجة جوانب التواصل والتعاون والمساءلة بنهج رشيق، وهو سهل الاستخدام في حالة عدم وجود أحداث غير متوقعة. لذلك تحتاج فرق التدقيق إلى تحليل كلا النموذجين قبل التنفيذ.

**2-5. إجراءات التدقيق الرشيق:** هناك مجموعة من الإجراءات المستخدمة في التدقيق الرشيق، ومعظمها يشترك في الخصائص الأساسية، وكالاتي: (Hardenberg & Rubin, 2020: 6-7) (القنبري، 2021، 55-66).

**1. سجل (تراكم) التدقيق Audit backlog:** الخطوة الأولى في استخدام المنهجية الرشيقة داخل إدارة التدقيق الداخلي تتمثل بإنشاء سجل تدقيق يضم قائمة قابلة للتحديث باستمرار (حسب المستجدات واحتياجات الشركة) بالعمليات والمهام المطلوب تدقيقها يُدعى بتراكم التدقيق، ربما تكون عناصر القائمة في بداية الأمر غامضة من حيث النتائج المستهدفة والتوقيت المطلوب لإنجازها، إلا أن هذا يزول بصورة تدريجية بمجرد عقد الاجتماعات بين إدارة التدقيق الداخلي وأصحاب المصلحة، وإن نتائج الاجتماعات هذه تُسهم في تحسين تفاصيل قائمة العمليات غير المنجزة (المتراكمة) <sup>(2)</sup>، ثم تنتقل بعض العناصر لأعلى القائمة وتكون لها الأولوية في التدقيق الداخلي، وهذا يعتمد على أهمية العنصر والمخاطر التنظيمية organizational risk المرتبطة به. وتخصص الموارد بالاعتماد على العناصر الأعلى قيمة والأقل قيمة.

**2. التعريف بالعناصر الجاهزة Definition of Ready (DoR):** الخطوة الثانية تتمثل بالتعريف بالعناصر الجاهزة للتنفيذ، وعند البدء في تدقيق العنصر يتم تقسيم المدة الزمنية لعملية التدقيق على مدد أو أجزاء قصيرة ومحددة يُطلق عليها stories، وتمثل stories المهام والأعمال التي يمكن تحقيقها في سباقات السرعة Sprints، حيث إن سباقات السرعة فترات زمنية يتم خلالها إكمال العنصر محل التدقيق، وهي تعد بمثابة هيكل (بنية) ووتيرة (إيقاع) لجدول وبرنامج أعمال التدقيق الداخلي، وعادة ما تستمر هذه السباقات من أسبوع إلى أسبوعين. وينبغي الإشارة إلى تحديد هدف لكل سباق وموعد لانهائه، والأخذ بالحسبان أن يكون موعداً مناسباً ولا يُسبب ضغطاً لفريق التدقيق الداخلي، مع ضرورة أن يتم أثناء السباق تنظيم اجتماعات تفاعلية مع أصحاب المصلحة لإعطائهم عروضاً توضيحية للاختبارات المستخدمة ونتائج التدقيق وفيما إذا كان هناك ملاحظات بخصوص العمل.

**3. التعريف بالعناصر المكتملة Definition of Done (DoD):** بعد التعريف بالعناصر الجاهزة، تتمثل الخطوة الثالثة بتحديد العناصر المكتملة، التي تنطبق عليها الشروط والمعايير، وهذا يساعد

(2) تبدأ فرق التدقيق في الجزء العلوي من سجل التدقيق المتراكم وتعمل في طريقها إلى أسفل حتى يتم الانتهاء من جميع عمليات التدقيق، فالجزء العلوي من السجل يعتبر هو الأهم والأكثر صلة في تلك اللحظة (Hardenberg & Rubin, 2020: 7).

على تحديد القيمة التي يتم تسليمها في نهاية كل سباق. حيث يتم عرض العمل المكتمل لأصحاب المصلحة ضمن نقطة معينة تُسمى بنقطة اتصال أصحاب المصلحة stakeholder touchpoint. وما يجدر الإشارة إليه أنه أثناء عملية التدقيق، يعمل مدير سكروم scrum master أو مدير التدقيق audit manager كمساعد وميسر للفريق لضمان تنفيذ عملية التدقيق، واكتمالها في الوقت المحدد وفق ما خطط له. وهذا يسمح بالحصول على إجراءات مرنة لتحسين وظيفة التدقيق الداخلي.

**4. التقارير المؤقتة Interim Reports:** بعد التعريف بالعناصر المكتملة، تأتي خطوة إعداد التقارير المؤقتة (المنتج المرحلي) في نهاية السباق. من خلال هذا التقرير فإن كل من إدارة التدقيق الداخلي وأصحاب المصلحة يقرران فيما إذا كانت هناك حاجة لتحقيق المزيد من الجودة والحصول على ضمان أكبر. وبالتالي الاستمرار بالعمل، أو الاكتفاء بالنتائج المتحققة وإنهاء السباق. على سبيل المثال "إذا كان الغرض هو التحقق من مستوى التأكيد الجيد، وتم تحقيق هذا المستوى بعد أول سباق، فيمكن لفريق التدقيق الداخلي توضيح ذلك بتقرير موجز، ومن ثم الانتقال إلى العنصر التالي في تراكم التدقيق، وبالعكس. فإذا ما اقتضيت المصلحة للحاجة إلى التعمق بصورة أكبر، فيستطيع فريق التدقيق الداخلي إبلاغ أصحاب المصلحة بذلك والمضي قدماً في التنفيذ، وبالتالي فإن المنهجية الرشيدة تضمن التحسين المستمر على مدار كل سباق، وعلى نطاق عملية التدقيق ككل.

فضلا عن ذلك ينبغي لفريق التدقيق حضور اجتماع يومي daily meeting أو ما يسمى بـ (الوقوف اليومي Daily Stand-up) لمدة 15 دقيقة، الغرض من هذا الوقوف هو التنسيق والعمل والتخطيط لأربع وعشرين ساعة القادمة. ودائماً ما يتم أثناء الاجتماع الأخذ بنظر الاعتبار الهدف من سباق التدقيق، وهذا يجعل احتمال تحقيقه كبيراً. وعلى جميع الأعضاء أثناء الاجتماع الإجابة عن أسئلة ثلاث: (KPMG I, 2020: 8)

❖ ما الذي حققته في اليوم الماضي؟

❖ ماذا ستحقق اليوم؟

❖ هل تتوقع وجود عقبات في العمل، وهل يمكن لفريق التدقيق مساعدتي لحلها؟

**2-6. ظروف التدقيق الرشيق:** تجدر الإشارة إلى أن التدقيق الرشيق قد لا يكون أفضل طريقة في كل حالة. فعند التفكير في استخدام التدقيق التقليدي مقابل التدقيق الرشيق، ينبغي مراعاة الآتي: (Hardenberg & Rubin, 2020: 6-7)

**1. وضوح المتطلبات Clarity of requirements:** فإذا كان من المحتمل أن تتغير متطلبات بيئة عمل الشركة أو كانت غير دقيقة وغير واضحة، فإن التدقيق الرشيق يعد الخيار الأفضل. إذا كانت المتطلبات يمكن التنبؤ بها، وتم تحديدها بصورة جيدة، ففي هذه الحال فإن التدقيق التقليدي هو الأفضل.

**2. التهديدات والمخاطر threats and risks:** إذا كانت هناك تهديدات غير مرغوب فيها ومخاطر مرتفعة تتعرض لها بيئة عمل الشركة، فإن الطبيعة الصارمة للتدقيق التقليدي تجعل منه خياراً غير مرغوب فيه. ويعد التدقيق الرشيق حلاً أمثل وأكثر مرونة، حيث يسمح بمعالجة المخاطر دون عرقلة العمل بأكمله.

**3. حجم الفريق Team size:** يعمل التدقيق الرشيق بشكل أفضل في حالة كون أعضاء فريق التدقيق الداخلي مجموعة صغيرة، كونهم فريقاً متمرساً، مما يجعلهم يركزون على التعاون والتواصل وتبادل



الخبرات بصورة أفضل. في حين إن التدقيق التقليدي يعتبر الخيار الأنسب عندما يكون الفريق كبيراً ومتعدد الآراء والوجهات.

يوضح الجدول رقم (1) الظروف المواتية (المناسبة) وغير المواتية (السئية) للتدقيق الرشيق.

الجدول (1): الظروف المواتية وغير المواتية للتدقيق لرشيق

ت	من حيث	المواتية للرشيق	غير مواتية للرشيق
1	حالة السوق	تغييرات متكررة في تفضيلات الزبون والحلول.	سوق مستقر ويمكن التنبؤ به.
2	مشاركة العميل	التعاون الوثيق وردود الفعل السريعة من الزبائن ممكن.	التعاون المستمر مع الزبون غير ممكن؛ إذ أن متطلبات الزبون واضحة من البداية وغير قابلة للتغيير.
3	التعاون	مشاكل معقدة وحلول غير معروفة، نطاق غير واضح، تغيير متطلبات المنتج، الأهمية المعطاة للإبداع ووقت التسويق، العمل الجماعي التفاعلي والمتعدد الوظائف، كله هذا هو أمر حتمي.	تم تنفيذ أنشطة مماثلة من قبل، نطاق وحلول محددة بوضوح، متطلبات المنتج التفصيلية، يتم حل المشكلات بالتتابع في صوامع وظيفية.
4	نمطية العمل	التغييرات اللاحقة ممكنة ويمكن التحكم فيها، يمكن للعملاء اختبار أجزاء المنتجات أثناء مرحلة التطوير، يتم تقسيم الأعمال إلى وحدات ويتم تنفيذها في دورات متكررة وسريعة.	التغييرات اللاحقة مكلفة أو غير عملية، لا يمكن للعملاء اختبار المنتج حتى يكتمل.
5	أثر الأخطاء	تعد الأخطاء فرصة للتعلم.	يمكن أن تكون الأخطاء كارثية.
6	ثقافة الأعمال	ثقافة تركز على الفريق والتعاون والإبداع والتفويض، انخفاض معدل دوران الموظفين.	يعتمد على الاتجاه العلوي والسفلي والتخصص الوظيفي، ثقة متبادلة منخفضة ودوران مرتفع للموظفين.

Source: Acharya, Sadiksha, (2021), Agile Auditing for Increasing Efficiency, International Journal of Auditing and Accounting Studies, Volume 3, Number 1, Academic Open Access Publishing, ARF, INDIA, p 83.

### المحور الثالث: حالة التدقيق الرشيق في البيئة العراقية

3-1. التعريف بالشركة العامة لتوزيع كهرباء الشمال: تقع الشركة العامة لتوزيع كهرباء الشمال حالياً في مدينة الموصل مركز محافظة نينوى/ حي الوحدة قرب مستشفى السلام. وهي تهدف إلى المساهمة في دعم الاقتصاد الوطني في مجال تنفيذ مشاريع الطاقة الكهربائية الخاصة بقطاع الكهرباء

في الرقعة الجغرافية التابعة لها في المحافظات الثلاث (نينوى، كركوك، صلاح الدين) بموجب المواصفات المعتمدة وبما يحقق أهداف التنمية المستدامة.

**2-3. قسم الرقابة الداخلية والتدقيق:** يعد قسم الرقابة الداخلية والتدقيق أحد أهم أقسام الشركة العامة لتوزيع كهرباء الشمال وهو يرتبط ارتباطاً مباشراً بالمدير العام ورئيس مجلس الإدارة ([www.dorar-aliraq.net](http://www.dorar-aliraq.net)). ويقوم القسم بالمهام والواجبات الآتية:

1. المساهمة في وضع التعليمات الحسابية والمالية (الداخلية للمؤسسة)، وإعداد البرامج والتعليمات الخاصة بها ومتابعة تنفيذها والإشراف على تدقيق القيود والمستندات الحسابية والقوائم والاعتماد وكافة المعاملات التي تترتب عليها التزامات مالية.

2. القيام بدراسة التقارير المرفوعة من قبل المدققين أو الهيئات التدقيقية بنتائج التدقيق وإبداء الرأي في الفقرات المتعلقة بالتجاوزات والأخطاء والانحرافات التي تكتشف أثناء عمليات التدقيق واقتراح الحلول اللازمة لمعالجتها ومتابعة تنفيذها مع الأقسام.

3. القيام بتدقيق بعض المعاملات الخاصة بالعقود والاتفاقيات بقدر تعلق الأمر بالناحية المالية.

4. القيام بالرد على كافة الاستفسارات المتعلقة بأعمال التدقيق المالي.

5. القيام بتقييم الوضع المالي بدراسة موازين المراجعة والحسابات الختامية ومقارنتها بما هو مخمن لها وبناتج السنوات السابقة وتقديم المعالجات والبدائل بشأن الانحرافات الناجمة في الأعمال المنجزة.

6. القيام بالإشراف على تنفيذ متطلبات الجهات التدقيقية الخارجية.

7. القيام بدراسة تقارير ديوان الرقابة المالية ورفع المطالعات بشأنها وتقديم التوصيات اللازمة لتسهيل تنفيذها.

8. القيام بتجميع الملاحظات والموضوعات اللازمة لإعداد التقارير السنوية الوزارية وتوثيقها وتبويبها بشكل يسهل استخدامها للغرض المذكور.

9. القيام بمتابعة تقديم الخطط السنوية والفصلية من الهيئات مع المذكرات الإيضاحية وتوحيدها على مستوى الشركة.

10. القيام بمتابعة تقديم التقارير الخاصة بالخطط السنوية والفصلية للهيئات والتحقق من تطابق وتوافق محتوياتها مع تقارير المتابعة الشهرية وتوحيدها على مستوى الشركة.

11. المشاركة في اللجان الخاصة بعملها.

12. الإشراف على إقامة دورات تطويرية في مجال عمله للعاملين في الرقابة والتدقيق.

13. القيام بأعمال ذات الصلة وحسب توجيه المسؤول الأعلى.

**3-3. واقع وإجراءات التدقيق الداخلي في الشركة العامة لتوزيع كهرباء الشمال:** من خلال معاينة الواقع العملي وإجراءات التدقيق الداخلي في الشركة العامة لتوزيع كهرباء الشمال، تبين بأنها - الشركة وفروعها- تعتمد بشكل أساسي على الدليل الاسترشادي لوحدات التدقيق الداخلي في جمهورية العراق الصادر عن ديوان الرقابة المالية الاتحادي عام 2019<sup>(3)</sup>.

**3-4. التقييم الذاتي لمتطلبات التدقيق الرشيق في الشركة العامة لتوزيع كهرباء الشمال**

بعد دراسة الجانب النظري للتدقيق الرشيق، قام الباحثان بالتقييم الذاتي لوظيفة التدقيق الداخلي للشركة العامة لتوزيع كهرباء الشمال لمعرفة مدى توفر متطلبات التدقيق الرشيق في الشركة

<sup>(3)</sup> للاطلاع انقر على الرابط [https://www.fbsa.gov.iq/uploads/files/attachments/istirshad\\_guid.pdf](https://www.fbsa.gov.iq/uploads/files/attachments/istirshad_guid.pdf)

محل الدراسة، من خلال إجراء مقارنة بين التدقيق الرشيقي (4) وواقع التدقيق الداخلي (5) للشركة بناءً على الملاحظة والمشاهدة لواقع التدقيق الداخلي للشركة، فضلاً عن الاستعانة باللقاءات الشخصية مع المدققين الداخليين في الشركة وطرح مجموعة من الأسئلة عليهم. ومن ثم حددت النسب لكل فقرة في الجدول أدناه بالاعتماد على التقدير الشخصي للباحثين كما:

الجدول (2): التقييم الذاتي للتدقيق الرشيقي في الشركة العامة لتوزيع كهرباء الشمال

ت	الفقرة	التدقيق الرشيقي	واقع التدقيق الداخلي	التقييم	
				فوي	ضعيف النسبة
1	الرسالة والرؤية والأهداف	يهدف التدقيق الرشيقي إلى تقديم المشورة المستمرة والبصيرة على أساس دوري قصير، فهو قادر على الاستجابة بمرونة وسرعة أكبر للاحتياجات المتغيرة للشركة، ويعمل كمستشار وشريك منافس للشركة، بالإضافة إلى توفيره التأكيد، فهو أيضاً يوفر للإدارة الرؤى التي يحتاجونها في الوقت الفعلي.	تعمل وظيفة التدقيق الداخلي في توفير تأكيد (ضمان) وموثوقية بأثر رجعي حول عمليات وأحداث الشركة لسنوات سابقة.	√	60%
2	التخطيط	يستند إلى تخطيط مرن ومتكرر بصورة مستمرة في سباقات السرعة (تخطيط قصير ومزيد من العمل والتعاون).	يستند على تخطيط صارم وثابت لأعمال التدقيق.	√	30%
3	التغيير	الاستجابة السريعة للتغيير تبعاً للمخاطر والظروف، حيث إن خطة التدقيق مواءمة مباشرة مع استراتيجيات عمل الشركة.	لا يفضي إلى التغيير؛ كل مرحلة تعتمد على المرحلة السابقة، على أساس عمليات التدقيق، وليس المخاطر ذات الأولوية العالية.	√	15%
4	الملكية	فريق عمل الرشيقي (الفريق القائم على العمل).	حصرياً لفريق التدقيق الداخلي.	√	10%
5	المنتجات والخدمات	التدقيق الرشيقي لديه مجموعة منتجات أوسع، مثل عمليات تدقيق ذات وقت استجابة أقصر وعمليات مسح (فحص) سريعة. وهذا يسمح للتدقيق الداخلي بتكييف منتجاته وخدماته مع الاحتياجات المتغيرة لأصحاب المصلحة، بالإضافة إلى إجراء عمليات تدقيق شاملة تتناول العمليات الكاملة.	منتجات وخدمات أقل.	√	20%
6	مؤشرات الأداء الرئيسية	تتحول مؤشرات الأداء الرئيسية في التدقيق الرشيقي نحو إرضاء الزبائن، وعدد لحظات التفاعل مع الجهة الخاضعة للتدقيق والوقت المستغرق لعمليات التدقيق.	يتم تقييم وظيفة التدقيق الداخلي بناءً على إنتاجيته أو النسبة المئوية لخطة التدقيق السنوية المكتملة أو نتائج تقييم الجودة (الخارجي).	√	15%
7	الكفاءات والمهارات	يتميز فريق التدقيق أكثر من أي وقت مضى بالكفاءة والخبرة المطلوبة فيما يتعلق بالرشيقي ولمختلف السباقات والأنشطة التي يتعين القيام بها. كما يلعب فريق التدقيق متعدد التخصصات دوراً مهماً، حيث يتمتع أعضاء الفريق بمعرفة (أساسية) في تطبيق مبادئ الرشيقي، إذ يعتمد هيكل الفريق على موضوع التدقيق بدلاً من النهج التقليدي.	يتم إجراء عمليات التدقيق الداخلي غالباً في فرق ثابتة.	√	20%
8	السلوك والثقافة	لا يتطلب التدقيق الرشيقي من المدققين تعلم طريقة عمل مختلفة فحسب، بل يطلب أيضاً من المدققين تعديل وتكييف طريقة تفكيرهم، وهذا سيساعد في تقديم نصائح ورؤى متكررة بالإضافة إلى التأكيد، مما يمكن من الاستجابة بسرعة لاحتياجات الشركة، إذ يدخل فريق التدقيق الداخلي والشركة (الجهة الخاضعة للتدقيق) في نقاش من خلال الشفافية في الاتصال حول النتائج المؤقتة (نتائج السباق). حيث يضيف هذا الاتصال المتكرر أثناء تنفيذ تدقيق رشيقي قيمة للشركة.	ينطبق هذا الكلام بصورة نسبية.	√	30%

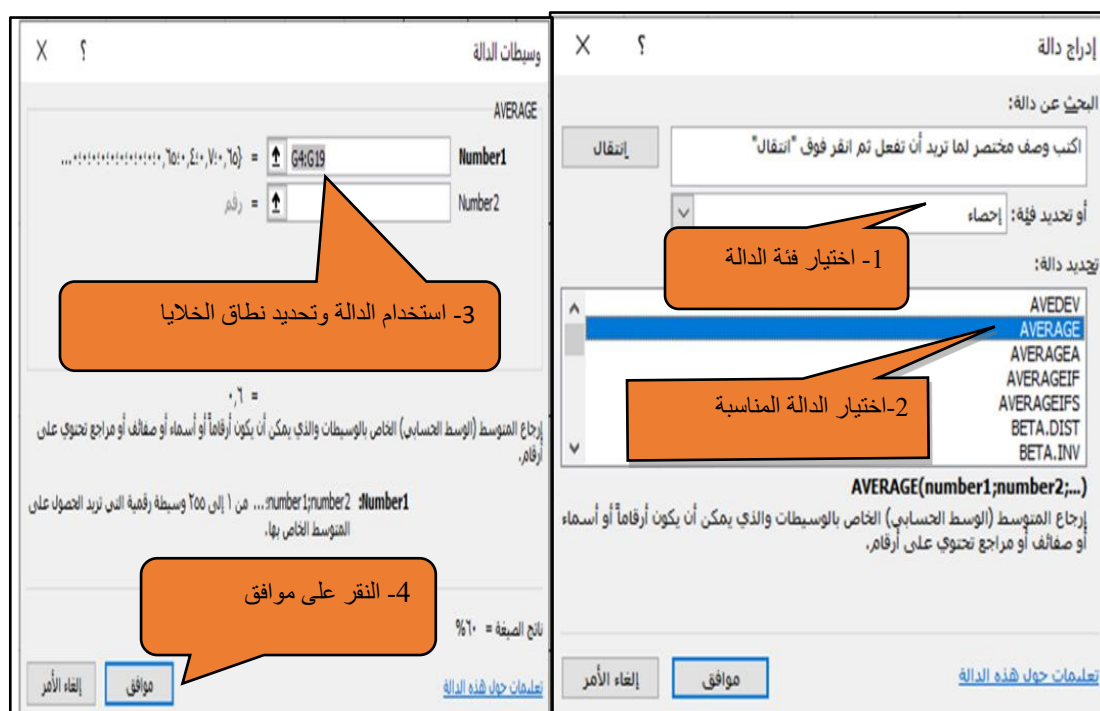
(4) التدقيق الداخلي كما يجب أن يكون عليه.

(5) التدقيق الداخلي كما هو كائن الآن.

ت	الفقرة	التدقيق الرشيق	واقع التدقيق الداخلي	التقييم		
				قوي	ضعيف	النسبة
9	تكوين القسم والفريق	التدقيق الرشيق له هيكل تنظيمي مسطح، إذ تعتمد كيفية تقسيم المهام بشكل كبير على العمل الذي يتعين القيام به ومعرفة وخلفية المدقق الذي يعمل بالرشيق، حيث يضمن Master Scrum بقاء الفريق مركزاً، ويحضر تقمماً ويلبي المواعيد النهائية بطريقة رشيقة، وكذلك الحال بالنسبة لمالك المنتج الذي هو أيضاً جزء من فريق التدقيق الرشيق والذي غالباً ما يكون رئيس التدقيق الداخلي هو المسؤول عن التنفيذ والنتائج.	وجود هيكل هرمي تقليدي مع رئيس التدقيق الداخلي ومديري التدقيق وكبار المدققين.	√		%10
10	تقييم المخاطر	تقييمات متعددة المستويات مرتبطة بأهداف العمل.	تحديد وتقييم المخاطر طبقاً لأهداف العمل.	√		%50
11	التركيز	يركز على قيمة العمل المنجز، فهو يقوم على عمليات التدقيق ذات الأولوية العالية والمخاطر الناشئة، إذ أن زيادة التركيز على المخاطر يرفع من مكانة فريق التدقيق.	يركز على أهداف التدقيق فقط، ويهدر الوقت في أجزاء منخفضة المخاطر من العمل، كما أنه يتجاوز المخاطر الناشئة التي يمكن أن تلحق الضرر بالشركة.	√		%30
12	الزبون	التعاون مع الزبون بهدف الاستفادة من الخبرة والاتفاق على الملاحظات والاستجابة للمخاطر في الوقت المناسب.	عدم التعاون لضمان استقلالية وموضوعية المدقق.	√		%30
13	إدارة الموارد	إدارة الموارد وتوفيرها في الوقت المناسب ولفترة محددة.	موازنة تشاركية (حيث تمت الموافقة على زيادة الموارد بناء على التشاور وحسب الحاجة).	√		%70
14	الاستنتاجات والملاحظات	تتماشى مع استراتيجيات العمل والأهداف المتوقعة.	التدقيق المفرط من قبل إدارة التدقيق الداخلي والتركز بشكل كبير على المخاطر والضوابط.	√		%30
15	تحديثات العمل	اجتماعات الوقوف اليومية؛ قراءات إضافية مع زبون التدقيق وأصحاب المصلحة الرئيسيين الآخرين.	مخصصة حسب الحاجة أو على النحو المحدد في منهجية التدقيق الخاص بالشركة.	√		%35
16	التوافق	يقوم على الثقة والتعاون المتبادل مما يقلل من الخلافات.	خلافات متكررة حول الملاحظات والتوصيات المحتملة بين المدقق والجهة محل التدقيق.	√		%40
17	المشاركة	شفافية المعلومات والمشاركة القائمة على الثقة، التواصل والتعاون المستمر بين أعضاء فريق التدقيق فيما بينهم أو مع أصحاب المصلحة.	عدم مشاركة أصحاب المصلحة بالمعلومات، وفقدانهم التواصل مع أعضاء الفريق في أغلب الأحيان.	√		%20
18	الفترة الزمنية	الانتهاء من المراحل الثلاث في فترة زمنية أقصر بكثير. مما يجعل التغيير أسهل إذا اقتضت الضرورة.	الفترة الزمنية الطويلة، فقد تستغرق مراحل التخطيط، والعمل الميداني، والمراجعة وإعداد التقارير ما يصل إلى ثمانية أسابيع أو أكثر.	√		%15
19	آلية العمل	سجل الأعمال المتراكمة (Backlogs)، سباقات السرعة والاستعراضات (بأثر رجعي).	تخطيط التدقيق، العمل الميداني والمراجعة (التحقق).	√		%40
20	التقارير	التقارير المتكررة.	التقرير في نهاية العمل.	√		%35
21	المعايير المهنية	يتوافق مع إطار الممارسات المهنية الدولي لمعهد المدققين الداخليين (IIA).	يتوافق نسبياً مع إطار الممارسات المهنية الدولي لمعهد المدققين الداخليين (IIA).	√		%70
		النسبة النهائية				%32

المصدر: إعداد الباحثان باستخدام برنامج Excel.

في الجدول أعلاه والذي أعد باستخدام برنامج Microsoft Excel، وبعد تحديد نسب التقييم لكل فقرة، قام الباحثان باستخراج نسبة التقييم النهائية من خلال استخدام إحدى الدوال الإحصائية لبرنامج Excel وبالتحديد دالة (AVERAGE) كما في الشكل رقم (1)، إذ حددت الخلايا المراد إيجاد المعدل (المتوسط الحسابي) لها كما في الصور أدناه، وبمجرد النقر على موافق تظهر النسبة النهائية للتقييم. حيث تبين أن نسبة توفر متطلبات التدقيق الرشيق في الشركة هي 32%، وهذا يعتبر مؤشر ضعيف، إذ يشير إلى وجود ضعف وقصور في هذا الجانب وعدم مواكبة وظيفة التدقيق الداخلي للشركة للتغيرات المستجدة والمخاطر الناشئة، وكذلك وجود هدر في الوقت والجهد والتكلفة فيما يتعلق بالتدقيق الداخلي. مما يتطلب من الشركة محل الدراسة التحول إلى التدقيق الرشيق إذا ما أرادت مواكبة التغيرات المتسارعة والمخاطر الناشئة التي تشهدها بيئة الأعمال عامةً والتدقيق الداخلي بصورة خاصة.



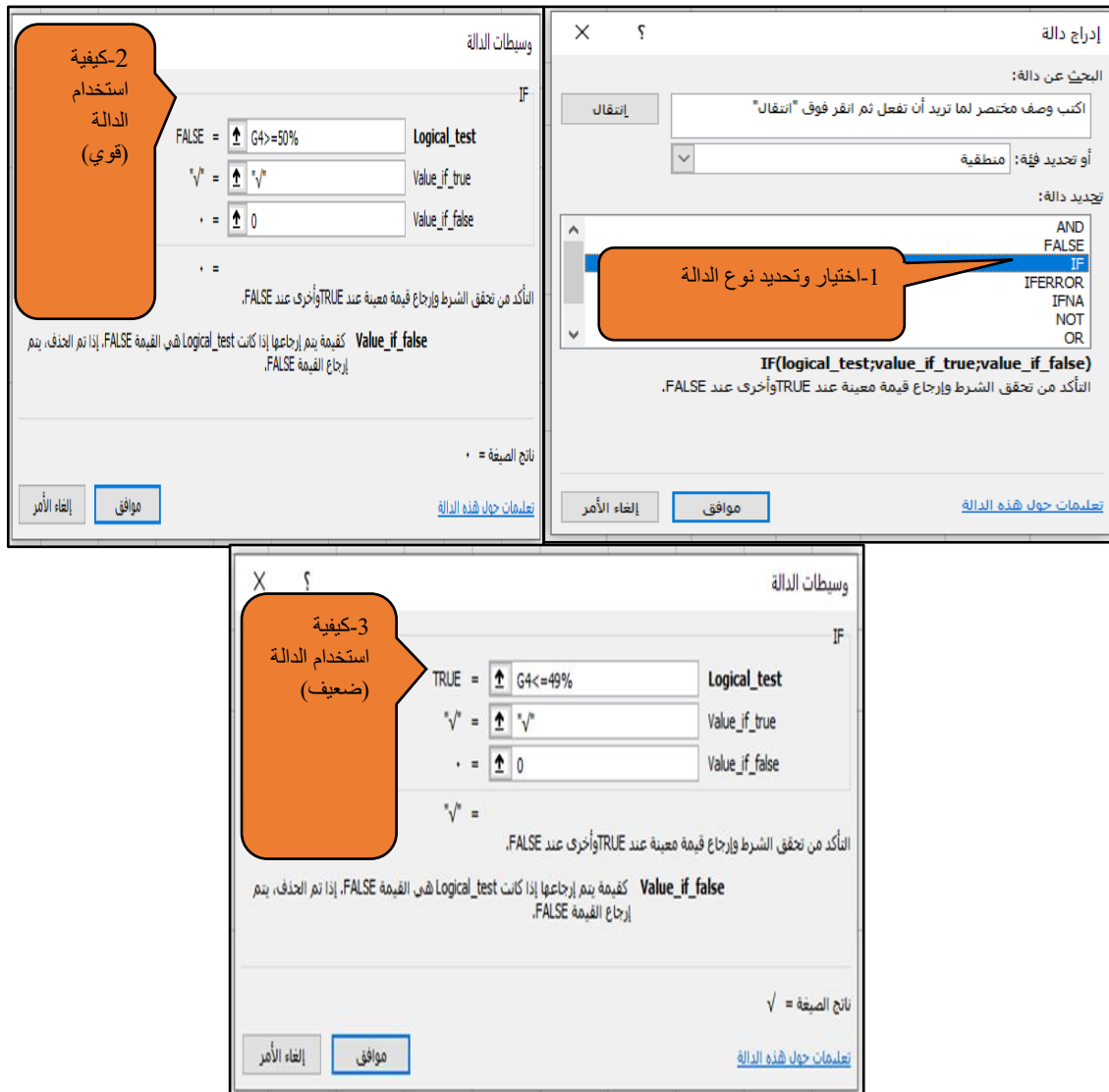
الشكل (1): استخدام دالة AVERAGE

المصدر: إعداد الباحثان باستخدام برنامج Excel. كما تم إدراج علامة (√) في الجدول أعلاه بواسطة برنامج Excel أيضاً من خلال استخدام إحدى الدوال المنطقية وهي دالة (IF) إذا الشرطية، وكالاتي:

التقييم	الدالة	الشرح
قوي	=IF(G4>=50%;"√";0)	إذا كانت الخلية G4 أكبر أو يساوي 50%، ضع رمز √، وبخلافه ضع 0.
ضعيف	=IF(G4<=49%;"√";0)	إذا كانت الخلية G4 أصغر أو يساوي 49%، ضع رمز √، وبخلافه ضع 0.



## ويوضح الشكل رقم (2) كيفية استخدام دالة IF:



الشكل (2) استخدام دالة IF

المصدر: إعداد الباحثان باستخدام برنامج Excel. ومن ثم بعد إدراج دالة IF، يتم تحديد كل الخلايا المراد وضع التقييم لها ومن ثم سحبها للأسفل لتعميم النتائج على بقية الخلايا. مع ملاحظة أن رقم 0 لم يظهر في الجدول رقم (2) أعلاه بخلاف رمز √، إذ قام الباحثان بإخفاء الخلايا التي تحوي على القيم الصفرية باستخدام إحدى مزايا برنامج Excel.

مما سبق يستخلص الباحثان بأن نسبة توفر متطلبات التدقيق الرشيق في الوقت الحاضر على وظائف التدقيق الداخلي في البيئة العراقية ضئيلة جداً ولا تتناسب مع حجم وظروف حالات عدم اليقين والتأكد التي تشهدها بيئة التدقيق الداخلي العراقية. وهذا يعني أن فرضية البحث تعد مقبولة.

## المحور الرابع: الاستنتاجات والتوصيات

### 4-1. الاستنتاجات: تتمثل أهم استنتاجات البحث بالآتي:

1. عدم وجود إلمام ودراية لدى المدققين الداخليين العاملين في البيئة العراقية عموماً والشركة العامة لتوزيع كهرباء الشمال بصفة خاصة بالتدقيق الرشيقي. إذ لا يتم تطبيق التدقيق الرشيقي في الشركة العامة لتوزيع كهرباء الشمال، وإنما يعتمد قسم الرقابة الداخلية والتدقيق الداخلي على التدقيق الداخلي التقليدي اعتماداً كبيراً في الإجراءات التطبيقية والممارسات العملية.
2. هناك عوائق في البيئة العراقية تحول دون تطبيق التدقيق الرشيقي، منها ما يتعلق بالجانب العملي، إلا أن معظمها يكمن في عقليات الإدارة وكبار المديرين وغيرهم من الموظفين الذين يفضلون التدقيق التقليدي الذي يمكن عدّه يداً ثقيلة تُعيق وظائف التدقيق الداخلي من مواكبة المتغيرات المتسارعة والمخاطر المستجدة.
3. يحتاج تطبيق التدقيق الرشيقي في البيئة العراقية تضافر جهود الإدارة والموظفين والتعاون فيما بينهم، فضلاً عن ترسيخ ثقافة التغيير، بتوظيف خبراء في مجال التحول للتدقيق الرشيقي، وتدريب موظفي قسم الرقابة الداخلية والتدقيق على النهج الرشيقي واستخداماته. كما يتطلب تطبيق التقنيات الرشيقة من فرق التدقيق الداخلي إعادة التركيز على أعمالهم الحقيقية لمعالجة المخاطر، وليس فقط مجرد تنفيذ خطة.
4. ضرورة إدراك أن عملية تطبيق التدقيق الرشيقي في البيئة العراقية هو تغيير تنظيمي له عنصر تقني (معرفة بالرشيقي)، فضلاً عن عنصر تكيفي (إدارة التغيير والأفراد)، لذا من المهم على المدقق الداخلي المساعدة في كلا جانبي التحول. وللقيام بذلك فمن الضروري فهم كيفية تنظيم الفريق ومستوى النضج الرشيقي. وهذا يوفر رؤية ثاقبة حول فعالية برامج الرشيقي ومساعدة الشركة في الحصول على فوائد طريقة العمل الجديدة.

### 4-2. التوصيات: تتمثل أهم توصيات البحث بالآتي:

1. ضرورة وضع التدقيق الداخلي على المسار الصحيح، مما يتطلب محاولة للتحرك ولو بشيء بسيط للتغلب على المخاوف من أجل الاعتراف به كعنصر أساس للنجاح المستدام في البيئة العراقية.
2. ينبغي على المدققين الذين اعتادوا على الالتزام بتنفيذ برامج التدقيق الداخلي التقليدي الذي يتصف بكونه صارماً وجامداً، بقبول فكرة التغيير في عملهم، وأن يدعموا الجهود الرامية لتحقيق ذلك، حتى وإن كانت المنهجية الرشيقة بالنسبة لهم غير مريحة أو فوضوية في بداية الأمر، إلا أن هذا يزول تدريجياً بمجرد تحقيق نتائج مرضية.
3. ينبغي على التدقيق الداخلي استخدام تقنيات المعلومات في عملياته، وهذا من شأنه تطبيق تدقيق رشيقي يساهم في تحسين وظائف التدقيق الداخلي في البيئة العراقية.
4. ينبغي من الباحثين إجراء المزيد من الأبحاث في هذا الباب، وخاصة مع التغيرات المتسارعة وظروف عدم التأكد التي تحيط بوظائف التدقيق الداخلي في البيئة العراقية.

## قائمة المصادر

### أولاً. المصادر العربية:

1. الأنصاري، أحمد محمد العربي، 2013، البرمجة الشيئية OOP، المعهد العالي للمهن الشاملة البركت.

<https://www.noor-book.com/%D9%83%D8%AA%D8%A7%D8%A8-%D8%A7%D9%84%D8%A8%D8%B1%D9%85%D8%AC%D8%A9-%D8%A7%D9%84%D8%B4%D9%8A%D8%A6%D9%8A%D8%A9-OOP-pdf>

2. القنبري، محمد قيس، 2021، نحو مراجعة داخلية رشيقة Towards Agile internal audit، إضاءات في المراجعة الداخلية (2)، مجلة منصة المراجعة الداخلية Internal Audit Platform السعودية.
3. مجلس القضاء الأعلى، قاعدة التشريعات العراقية، جمهورية العراق.

[https://iraql.d.e-sjc-services.iq/Law\\_result.aspx](https://iraql.d.e-sjc-services.iq/Law_result.aspx)

### ثانياً. المصادر الأجنبية:

1. Acharya, Sadiksha ,(2021), Agile Auditing for Increasing Efficiency, International Journal of Auditing and Accounting Studies, Volume 3, Number 1, Academic Open Access Publishing, ARF, INDIA.  
[https://arfjournals.com/image/41534\\_5\\_sadiksha\\_ijaas.pdf](https://arfjournals.com/image/41534_5_sadiksha_ijaas.pdf)
2. Berger, Liz, (2020), Agile Internal Audit: How to Audit at the Speed of Risk.  
<https://blog.protiviti.com/2020/01/27/agile-internal-audit-how-to-audit-at-the-speed-of-risk/>
3. Dong-Ah, Park, Man-Gon, Park, (2017), A Study on the Quality Improvement of Information System Auditing for Agile Methodology, Journal of Korea Multimedia Society, Vol. 20, No. <https://doi.org/10.9717/kmms.2017.20.4.660>
4. Duke, David, (2020), Is Your Audit Agile Enough?  
<https://www.misti.a2hosted.com/internal-audit-insights/is-your-audit-agile-enough>
5. Hardenberg, Brian, Rubin, Alexander, (2020), What is Agile Auditing? PRTS Intelligence: Process, Risk, and Technology Solutions, A Publication from Eisner Amper.  
<https://www.eisneramper.com/agile-auditing-prts-0420/>
6. Joshi, Prem Lal, (2021), A Review of Agile Internal Auditing: Retrospective and Prospective, International Journal of Smart Business and Technology, Vol.9, No.2, Sandy Bay, Australia. [https://gvpress.com/journals/IJSBT/vol9\\_no2/vol9\\_no2\\_2021\\_02.html](https://gvpress.com/journals/IJSBT/vol9_no2/vol9_no2_2021_02.html)
7. KPMG,(2020), Agile Internal Audit: White paper on working Agile within Internal Audit Functions, Part I: Introducing working Agile, Hong Kong, China.  
<https://home.kpmg/dp/en/home/insights/2020/06/agile-internal-audit.html>
8. Paterson, James C., (2015), LEAN AUDITING: Driving Added Value and Efficiency in Internal Audit, edition first, John Wiley & Sons Ltd, West Sussex, United Kingdom.
9. Wright Jr., Rick A., (2020), A GILE AUDITING: Transforming the Audit Process, Instituto de Auditores Internos de Chile) IAI CHILE, (Internal Audit Foundation, USA.