

دور المراجعة الداخلية المرنة فى تعظيم القيمة المضافة للمنشأة - دراسة نظرية

**The role of flexible internal auditing in maximizing the added  
value of the enterprise - a theoretical study**

دكتور

محمد فتحى عبد القادر

مدرس المحاسبة والمراجعة

المعهد العالى للعلوم الادارية

جناكليس - البحيرة

## ١- مقدمة:

ان التطورات الأخيرة في الفكر المحاسبي أفرزت عدداً من أدوات المراجعة التي كان لها الأثر الأكبر في زيادة تدعيم القدرة التنافسية للمنشأة وتحسين أدائها ، ولما كان الهدف الرئيسي للمراجعة الداخلية هو اضافة قيمة لأصحاب المصالح في المنشأة من خلال تحسين أنشطة وعمليات المنشأة والمساعدة في تحقيق أهداف المنشأة ، وتحسين فعالية ادارة المخاطر والرقابة ، والحوكمة ، فان البحث سيحاول اظهار دور المراجعة الداخلية المرنة في تعظيم القيمة المضافة للمنشأة .

لذلك دعت الحاجة الى اتباع أساس جديد للمراجعة الداخلية يمكنها من التعامل مع المخاطر التي تعوق تحقيق أهداف المنشأة والتحول الى أساس واضح يشمل تطوير عمليات المنشأة سواء كانت مالية أو غير مالية ، والمساعدة في تحقيق أهداف المنشأة من خلال منهجية واضحة ، وعليه يثور التساؤل عن دور المراجعة الداخلية المرنة في تعظيم القيمة المضافة للمنشأة .

## ٢ - مشكلة البحث

واجهت مهنة المراجعة الداخلية العديد من التحديات المهمة ، من أهمها تصاعد حدة التساؤلات حول جدوى الاقتصار على النظم التقليدية في المراجعة الداخلية ، وماهى القيمة المضافة التي تقدمها المراجعة الداخلية لمنظمات الأعمال .

ان الجمود في نظم المراجعة الداخلية التقليدية والتي لايمكن أن تلبي جميع الاحتياجات للمنظمات فى العصر الحالى كانت السبب فى تركيز الانتقادات الموجهة للمراجعة الداخلية . وقد كان نتيجة للاعتراف بهذا الجمود ادخال أطر مراجعة جديدة لتواكب متطلبات منظمات الأعمال العصرية ، والتي تستخدم أساليب التكنولوجيا الحديثة ، مثل تقنية التقيب فى البيانات ، واستخدام البيانات الضخمة وغيرها ، وهذه الأطر أولت الكثير من الاهتمام لتعظيم القيمة المضافة لمنظمات الأعمال .

ونظراً للبيئة المتغيرة باستمرار ولديناميكية الاقتصاد العالمى القائم على المعرفة ، فقد توجب على منظمات الأعمال فى تنفيذ المراجعة التركيز على أدائها واستراتيجيتها وذلك لتحسين وتطوير أداء المراجعة الداخلية حتى تستطيع تحقيق قيمة مضافة للمنشآت وتعظيمها ، هذا التطور فى أداء المراجعة تمثل فى المراجعة الداخلية المرنة .

مما تقدم يمكن تلخيص مشكلة هذا البحث فى السؤال التالى :

ما هو دور المراجعة الداخلية المرنة فى تعظيم القيمة المضافة للمنشأة ؟ ويتفرع من هذا التساؤل

مجموعة من الأسئلة الفرعية تتلخص فيما يلى :

أ- ماهى أهمية المراجعة الداخلية المرنة للمنشأة ؟

ب - هل يؤدي تطبيق المراجعة الداخلية المرنة الى علاج جمود المراجعة التقليدية وتلبية الاحتياجات الحديثة للمنشأة ؟

ج - هل يؤدي تطبيق المراجعة الداخلية المرنة الى تعظيم القيمة المضافة للمنشأة ؟

### ٣ - الدراسات السابقة

١ - دراسة ( James C. Paterson 2015 )<sup>(١)</sup> ، بعنوان " تبنى القيمة المضافة والكفاءة فى المراجعة الداخلية " ، وقد سارت الدراسة على محورين فى تحقيق أهدافها : المحور الأول هو تمكين المراجعين الداخليين مما يلى : وضع خطط المراجعة الحالية والتقارير وطرق العمل ، تحديد الطرق العملية لزيادة أنشطة اضافة القيمة وتقليل الأنشطة غير ذات القيمة المضافة ضمن المراجعة الداخلية ، اعادة تحديد الدور الذى يمكن أن تؤديه المراجعة الداخلية فى المنظمة وفهم الفوائد التنظيمية الأوسع نطاقاً التى ستعود من هذا الدور ، وفهم كيفية تطبيق مبادئ وأدوات وتقنيات المرونة بنجاح فى الحوكمة، المخاطر ، الالتزام بالمعايير ، والمراجعة وضمان الجودة.

أما المحور الثانى فهو تمكين أعضاء مجلس الادارة وكبار المديرين مما يلى : تحديد ما اذا كانت المراجعة الداخلية المرنة تلعب دوراً ايجابياً فى مؤسساتهم ، تحديد الممارسات التقليدية فى الحوكمة والمخاطر والتأكيد والتى لا تضيف أى شئ فى الواقع ، وتحديد فوائد تبنى مبادئ المراجعة المرنة فى مجال الحوكمة والالتزام والمخاطر والتأكيد بشكل عام .

وأشارت نتائج الدراسة الى أمرين هامين : أولاً - السمات الرئيسية لمدخل المراجعة الداخلية المرنة : الاعتراف بالدور الفريد الذى يمكن ويجب أن تؤديه المراجعة الداخلية المرنة فى توفير منظور مستقل وموضوعى عن الحوكمة والمخاطر والالتزام والأداء التنظيمى ، اتجاه المراجعة الداخلية المرنة لطرق العمل التى تضيف قيمة واضحة ومهمة والتى تستبعد النشاط غير ذات القيمة المضافة والقضاء على الفاقد (مودا) وأداء دور المراجعة بطريقة عملية وسهلة التشغيل مع وجود استراتيجية واضحة للعمل كمحفز للتحسين والتطوير التنظيمى ، ادراك أن دور المراجعة الداخلية أكثر من مجرد القيام بمهام المراجعة فهو دور يشجع ويدعم تنسيق تأكيد المخاطر داخل المنظمة كما أنه يتعلق بتقديم المشورة والتأكدات التى تضيف قيمة والتي ستحسن أداء المنظمة على المدى القصير والمتوسط والطويل ، قياس أداء المراجعة الداخلية بطريقة منهجية وفائقة وحاسمة تساعد على تحقيق القيمة المضافة والتحسين المستمر ، وجود متطلبات واضحة عند اختيار الموظفين وتطوير أداءهم للتأكد من أن المراجعة الداخلية يمكن أن تؤدي دورها الكامل وتدعم المنظمة بشكل أوسع .

(١) James C. Paterson,2015,"Lean Auditing : Driving added value and efficiency in internal audit" , first edition published by John Wiley & Sons,,2015.

ثانياً - الفوائد الأساسية لتطبيق أسلوب المراجعة الداخلية المرنة : ان وظيفة المراجعة الداخلية موجهة نحو التفاعل مع أصحاب المصلحة الرئيسيين وتحقيق قيمة مضافة واضحة ، وتؤدي وظيفة المراجعة الداخلية دوراً رئيسياً في المشهد العام لتأكيد المخاطر في المنظمة ، كما أنها تعمل بمثابة محفز للتغيير الإيجابي في المنظمة ، ويتم تقديمها بطرق متعددة وليس فقط مهام المراجعة ، ويمكن لهذه الوظيفة أن تظهر بوضوح عائداً إيجابياً على تكلفتها ، وهي قادرة على تسليط الضوء على فرص الكفاءة المناسبة ، كما أن مهام المراجعة وخطه المراجعة الواضحة يتم توفيرهما بشكل مناسب وانجازهما في الوقت المناسب وبالميزانية المناسبة ، وقد أشارت نتائج الدراسة الى أن المراجعة الداخلية المرنة هي عبارة عن تطبيق مبادئ المرونة على أنشطة المراجعة الداخلية .

٢ - دراسة ( Chartered Institute of Internal A 2018 )<sup>(١)</sup> ، هدفت الدراسة الى الاجابة على تساؤل هام : ماهي المراجعة الداخلية المرنة ؟ وتوصلت الدراسة الى أن المراجعة الداخلية المرنة تشير الى تطبيق مبادئ "المرونة" على عملية المراجعة الداخلية . كما أن "Lean" تعني العمل بأكثر الطرق كفاءة وفعالية ، والقيام بما يجب عمله بأسرع وأفضل وسيلة لتحقيق المنتج أو الهدف النهائي المطلوب للعملاء . كما بينت الدراسة أن مبادئ المرونة مفيدة بشكل خاص للمنظمات والأنشطة التي تعمل بطريقة منهجية ، بما في ذلك مقدمي الخدمات مثل الموارد البشرية وتكنولوجيا المعلومات والمراجعة الداخلية ، وبينت أيضاً أن مبادئ المرونة تتفق تماماً مع تعريف المراجعة الداخلية والمعايير الدولية (Standard 2000) لأن التركيز ينصب على تحسين عمليات المنظمة واطافة القيمة . وأن منهج المراجعة الداخلية يمكن أن يوفر وفورات في التكاليف .

وأوضحت الدراسة ، أنه للبدء في التفكير بطريقة المرونة ، يجب فهم ما يريده العملاء ولماذا ، ففي بعض الحالات قد تكون هناك توقعات متضاربة من حيث الضمان وأنشطة الاستشارات التي تحتاج الى الموازنة ، ولكن هذا المسار سيساعد على ضمان أن تتماشى خطة المراجعة الداخلية مع الأهداف الرئيسية للمنظمة . وفي هذا الصدد ، يتمثل الهدف في وضع جدول زمني لعمليات المراجعة الداخلية التي لها صلة واضحة بالمخاطر الرئيسية وبرامج التغيير الخاصة بالمنظمة لتحقيق قيمة المراجعة الداخلية . وهذا يعني أهمية توافق اختيار عمليات المراجعة ومستوى الموارد المخصصة مع تحديد بعض الأمور التقليدية مثل المراجعة الدورية .

وأظهرت الدراسة أن أي شئ لا يضيف قيمة أو يساهم في نهج المراجعة الداخلية (MUDA) يجب أن يتم تغييره أو حتى استبعاده تماماً ، والهدف من ذلك هو تقليل الوقت المستغرق مع تحقيق نتائج أفضل حتى تكون الكفاءة والفعالية متكافئين .

(١) Institute of Internal Auditing ,2018, " Lean Auditing ",available at <http://www.iaa.org.uk>.

وأشارت نتائج الدراسة ، الى أن "Lean" تحقق وظيفة مرجعة داخلية فعالة ، عندما يتعلق الأمر بالتركيز وأولويات عمليات مراجعة المهام بشكل صحيح ، وتحديد ما اذا كانت المخاطر الرئيسية تحت السيطرة واصدار تقارير المراجعة الداخلية القصيرة وشرح الصورة الأوسع للمنظمة . كما أشارت النتائج الى أن نهج المراجعة الداخلية المرنة يمكن أن يحقق وفورات فى التكاليف للمنظمة ، ويكون التركيز على محركات القيمة والانتاجية مع الموارد المتوفرة لديها .

٣ - دراسة (KPMG 2018)<sup>(٢)</sup>، بعنوان " المرونة فى المراجعة الداخلية منظور مختلف "، وقد استهدفت اظهار أن المراجعة الداخلية المرنة تسعى الى تحديد نقاط الضعف فى الرقابة ، بالإضافة الى فرص لتبسيط العمليات وزيادة رضا العملاء عن طريق تبسيط وتسريع الاتصالات أو الوقت اللازم للتسويق ، حيث أن ذلك يساعد المنظمات على تلبية رغبات العملاء فى الوقت المناسب ، فى حين أن تلك الاجراءات لن تتطلب من المنظمات سوى تبسيط العمليات والقدرة على تخصيص الموارد بشكل أكثر كفاءة .

وأوضحت الدراسة أنه يمكن لنهج المرونة أن يعزز أنشطة المراجعة الداخلية داخل كل جانب من جوانب المنظمة ، فعلى سبيل المثال ، اذا كان النشاط التجارى يحتوى على عدد من الأخطاء فى الجداول الزمنية الخاصة به والتي تؤدى الى مشاكل فى عملية اعداد الفوائير الخاصة به ، فان المراجعة الداخلية المرنة يمكنها أن تساعد على حل المشكلة ، وسيتم استخلاص استنتاجات بشأن ما اذا كانت الضوابط بموافقة الجدول الزمنى تمت بشكل فعال . ومع ذلك ستسعى الأسئلة الى معرفة الخطأ فى الجدول الزمنى ، وكيف حدث ؟ وكيف يمكن تقليل عدد الأخطاء فى المستقبل ؟ ومن شأن ذلك أن يساعد على تحديد السبب الجذرى لعدم الكفاءة ، وابلغ النتائج الى الإدارة ، وتقديم ملخص تقييم الرقابة.

وأشارت نتائج الدراسة الى مجموعة من الفوائد يمكن أن تتحقق عند تطبيق المراجعة الداخلية المرنة : فبالإضافة الى الفوائد السابق الإشارة اليها كالكفاءة وتوفير التكاليف ورضا العملاء ، فان المراجعة الداخلية المرنة ، تعمل على تبسيط وتسريع الاتصالات أو وقت التسويق ، كما تساعد المنظمات على تلبية توقعات العملاء فى الوقت المناسب . وتمكن الموظفين من كسب الوقت والقدرة على تطبيق تركيزهم على الأنشطة الأكثر قيمة ، وذلك من خلال تدريبهم واكسابهم المهارات التى يفكرون اليها .

(٢) KPMG , "Lean in Internal Audit – a different perspective",2018.

٤ - دراسة ( Chatered Institute of Internal Auditors 2016 )<sup>(١)</sup> ، هدفت الدراسة الى ابراز مدى أهمية المراجعة الداخلية المرنة ودورها الهام الذى تؤديه لمنظمات الأعمال من حيث اضافة القيمة فى شتى جوانب العمل ، حيث أشارت الدراسة الى أن المراجعة الداخلية المرنة تساعد على تأكيد أن الموارد تضيف قيمة للعملاء ، وتساعد على تبسيط وتطوير مهام عمليات المراجعة الداخلية لتكون أكثر وضوحاً بشأن التعامل مع طلبات العملاء المختلفة والقضاء على تقارير المراجعة الداخلية الطويلة التى تحوى تفاصيل غير مفيدة .

وبينت الدراسة أن المراجعة الداخلية المرنة تساعد على تخصيص مهام المراجعة ، حيث يتم تحديد أولويات للبدء بعملية المراجعة ذات الأهمية لاضافة القيمة للعمل ، الأمر الذى يؤدى الى تخفيض تكاليف عملية المراجعة . وأوضحت الدراسة أن مبادئ المرونة تساعد على اعادة صياغة الاجراءات الادارية وتبسيطها والتركيز على المهام التى ينبغى القيام بها والتى تضيف قيمة للمنشأة ، مما يترتب عليه تعزيز عملية المراجعة الداخلية وتمكينها من تحقيق قيمة مضافة حقيقية .

وأوضحت الدراسة كيفية تخطيط وتنفيذ مهمة المراجعة ، فبعد توضيح ما يقدمه العملاء الرئيسيون فى المراجعة المرنة ومشاركتهم فى خطة مراجعة القيمة المضافة ، ينبغى ترجمة ذلك الى تخطيط المهمة وتنفيذها ، فى المقام الأول تعتمد ميزانيات المراجعة غالباً على مقدار الوقت الذى استغرقه المراجع السابق فى الماضى . وتخصص المراجعة المرنة الوقت بناءً على أهمية المراجعة للعمل ، وتشجع تحديد أولويات مجالات العمل ، بحيث يتم النظر فى المناطق الأكثر أهمية أولاً بدلاً من تلك التى يمكن القيام بها بسهولة ، هذا النهج يقلل من فرصة التسرع فى نهاية المراجعة لجمع الأدلة الرئيسية ، كما يقلل من حالات مراجعة المهام التى تتجاوز الميزانية ، وتشجع المراجعة المرنة المناقشات الاستباقية طوال المهمة .

وأشارت نتائج الدراسة الى أهمية المراجعة الداخلية المرنة ، من حيث أنه اذا تأخر الاصلاح أو كان غير فعال فى بعض الأحيان ، فان ذلك يظهر أن الادارة قد لا ترى المخاطر والرقابة كجزء من دورها ، وهنا فان تقنيات المراجعة الداخلية المرنة تتضمن تحديد المعالجة التى ترغب فى رويتها ، وهى المعالجة العملية المناسبة الى تضيف قيمة وتتلاءم مع العمليات والأنظمة القائمة حيثما أمكن ، والأهم من ذلك تعزيز المساءلة الادارية لمعالجة هذه القضايا .

(١) (IIA) institute of internal auditing , "Lean Auditing - What ,How and Why",2016,available at <http://www.iaa.org.uk>.

٥ - دراسة (James C Paterson 2016) <sup>(١)</sup> ، بعنوان "إعادة النظر في المراجعة الداخلية باستخدام تقنيات المرونة لتعزيز القيمة المضافة وتقليل الفاقد" ، تقول الدراسة أن فريق المراجعة أشار إلى أن التصنيع الخالي من الهدر تمكن من دفع تحسينات الكفاءة بنحو ٢٠٪ .  
وتتساءل الدراسة عما هي المرونة وماذا يمكن أن تقدم ؟ وتوضح الدراسة أنه تم استخدام العلامة "المرونة" لأول مرة في عام ١٩٨٧ من قبل جون كرافشيك ، وهو طالب في ذلك الوقت من ولاية ماساتشوستس . معهد التكنولوجيا (MIT) الذي فحص نظام إنتاج تويوتا الذي أحدث ثورة طرق الإنتاج الخاصة بهم ولاحظوا : "يحتاج أقل من كل شيء لخلق كمية معينة من القيمة ، لذلك قاموا بتسميتها "المرونة".

وأشارت الدراسة إلى أن الفوائد النموذجية التي يتم الحصول عليها من طرق العمل المرنة تشمل: التخفيضات في : العيوب والمهل الزمنية والتكلفة والمخزون والنفقات ، والتحسينات في : رضا العملاء والإنتاجية والقدرة والاستجابة والجودة ، كما أشارت الدراسة إلى أنه تم استخدام طرق العمل المرنة فيما يتعلق بالتمويل والموارد البشرية وتكنولوجيا المعلومات ، ويمكن اعتبار تطبيق المرونة على المراجعة الداخلية مجرد استمرار في تطبيق هذه الطرق .

وتتطرق التقنيات الخالية من الهدر إلى المشكلات المتعلقة بالتفاوت في تسليم المهام ، حيث يمكن أن تؤثر المهام المؤجلة أو المتأخرة على كل من تسليم خطة المراجعة وجودة المهام التي تم تسليمها في نهاية العام ، وأظهرت الدراسة أن المرونة لا تحتوي فقط على استبعاد الأنشطة غير الضرورية ، بل يتعلق الأمر بالتركيز على المراجعة الصحيحة واستخدام الوقت بشكل أكثر حكمة وفعالية .

وتصف الدراسة الفوائد الرئيسية لنهج المراجعة المرنة بأنها أضعاف كثيرة لكل من المراجعة الداخلية والمنظمة على نطاق أوسع ولكن يمكن أن تشمل : خلق ثقافة المراجعة التي تركز على تقديم القيمة المضافة ، خطة مراجعة أكثر قرباً وبشكل واضح مع محركات القيمة الرئيسية للمنظمة على أساس مستمر مع الحد الأدنى من التأخير ، وظيفة مراجعة تؤدي دوراً رئيسياً في فهم المشهد العام لضمان المخاطر في المنظمة ، وقادرة على إبراز فرص الكفاءة المناسبة في المنظمة ، ووظيفة يمكن أن تظهر بوضوح عائداً إيجابياً على تكلفتها.

وفي النهاية تستخلص الدراسة أن رؤى من الذين تمت مقابلتهم بالطبع تظهر مجموعة عوائق تحول دون تحقيق الفوائد من نهج المراجعة المرنة ، عوائق تتعلق بتغيير عقلية فريق المراجعة وأصحاب المصلحة الرئيسيين.

(1) James Paterson , " Lean Auditing – Rethinking Internal Audit using Lean Techniques to enhance Added Value and reduce waste", (2016), www.RiskAI.co.uk, Lean Auditing ,Isbn 9781118896884-jcp@riskai.co.uk.

٦ - دراسة ( The Institute Internal Auditors Global 2018 ) ( IIA )<sup>(١)</sup> ، استهدفت هذه الدراسة اجراءات محددة يجب تطبيقها لتحقيق المرونة للمراجعة الداخلية ، حيث تحتاج وظيفة المراجعة الداخلية الحديثة إلى ربط أنشطة المراجعة التقليدية عن كثب للأهداف والمخاطر الاستراتيجية للمؤسسة ، وذلك اما من خلال المحادثات مع مجلس الإدارة والمسؤولين التنفيذيين في خط الدفاع الأول ، أو من خلال تطبيق المعايير الدولية للممارسة المهنية للمراجعة الداخلية ، وأن الالتزام بالمعايير يتطلب أن تقوم المراجعة الداخلية بتقييم المخاطر ، لتحقيق الأهداف الاستراتيجية للمؤسسة ولضمان أن تؤدي المراجعة دورها في حماية وتعزيز قيمة المؤسسة . وتبين الدراسة أن هناك واقعان بحبطان هذه الحاجة:

أولهما ، أن المؤسسات تواجه مخاطر كثيرة ، يمكن أن تضر المؤسسة بطرق سريعة ومؤلمة مثل: حملة اعلامية ، طرد أحد الموظفين الرئيسيين ، سياسة تجارية جديدة تقضي على سنوات من نماذج الأعمال المبنية بعناية . وثانيهما ، يجب على الرؤساء التنفيذيين للمراجعة (CAEs) أن يخصصوا الموارد اللازمة للمهام الإضافية التي تقدم دعم تكميلي لمقدمي خدمات التأكيد الآخرين داخل المؤسسة .

وعن أهمية المرونة للمراجعة الداخلية ، تستشهد الدراسة بتقرير "نبض المراجعة الداخلية في أمريكا الشمالية لعام ٢٠١٨ " ، الصادر عن الجمعية العالمية للمراجعين الداخليين ، والذي أوجز نتائج دراسة استقصائية لأكثر من ٦٠٠ رئيس مراجعة تنفيذي (s'CAE) في أمريكا الشمالية فيما يلي :

أ - قال ثلثا المستجيبين : أن المرونة والرشاقة ستكون حيوية للنجاح المستقبلي لوظيفة المراجعة ، أن ٤٥ % فقط من هؤلاء قالوا إن نشاط المراجعة لديهم هو في الواقع مرن ، أن العقبات الأكثر شيوعاً أمام نشاط المراجعة المرنة هي عدم كفاية الموارد ، التعقيد التنظيمي ، والتشبث الإداري بوجهة نظر تقليدية لما فعله المراجعة ، أشار ٥٨ % من المستجيبين إلى حالات تعاون جديدة مع خطوط دفاع أخرى وهو شيء يفعلونه لزيادة مرونة وظيفة المراجعة ، قال ٢١ % فقط أن مجلس إدارته لديه توقعات تقليدية مفرطة في المراجعة الداخلية .

واستخلصت الدراسة من نتائج هذا الاستقصاء ، أنه يجب مساعدة الإدارة على إدراك أنها يجب عليها تغيير نظرتها للمراجعة الداخلية ، كما أشارت الدراسة أنه لكي تكون وظيفة المراجعة "مرنة" ، فإن فريق المراجعة الداخلية سيحتاج إلى مزيد من الدعم والمرونة في تحديد نطاق المخاطر وفهمها وجلب امكانات جديدة لتقييمها.

(١) الجمعية العالمية للمراجعين الداخليين ( The Institute Internal Auditors Global ) ( IIA ) ، " آراء ورؤى

عالمية . المرونة والابتكار " ، ترجمة جمعية المراجعين الداخليين في لبنان ، ٢٠١٨ .



٧ - دراسة ( KPMG 2020 )<sup>(٢)</sup> حيث أظهرت إحدى الدراسات أهمية المراجعة الداخلية المرنة في جائحة كورونا ، جاء فيها ، أنه نظراً لانقطاع نماذج التشغيل التقليدية خلال COVID-19 ، كان على المنظمات التكيف بسرعة ، مما أحدث تغييرات سريعة في ملفات تعريف المخاطر ، وقد تطلبت هذه التغييرات مرونة وظائف المراجعة الداخلية بسرعة وتبني تقنيات وأساليب مراجعة مرنة وقابلة للتطوير .

وأظهرت الدراسة أن وظائف المراجعة الداخلية حظيت بفرصة التحول إلى نهج أكثر واقعية ومرونة ، ومع استمرار الطلب المتوقع على ضمانات أكثر سرعة واستهدافاً وكفاءة ، ستحتاج وظائف المراجعة الداخلية إلى توفير رؤى محسنة واستجابات سريعة للمخاطر والأولويات المتغيرة ، كما بينت الدراسة أن من فوائد المراجعة المرنة ، أن تقنيات المراجعة الداخلية المرنة تسمح باتباع نهج مناسب للغرض في الوقت المناسب لتوفير التأكيد خلال الأوقات غير المؤكدة والمتغيرة . وأوضحت الدراسة ، أنه تم تأسيس عمليات المراجعة الداخلية المرنة على أساس المشروع الرشيق ومنهجية إدارة التغيير ، المصممة لاستيعاب الظروف المتغيرة باستمرار ، ونظراً لأن الأسلوب الرشيق أقصر وتكراري ، فإنه يسمح بمزيد من المرونة ويوفر تأثيراً أكبر عند ظهور مبادرات جديدة أو حدوث انقطاع كبير في الأعمال ، كما أنه يتم استخدام المناهج الرشيقة لتقديم المخرجات بشكل متزايد في جميع المنظمات ، بما في ذلك وظائف الخط الثاني والثالث ، وتوفر المراجعة الداخلية المرنة تكاليف مخفضة وتسليم فعال وجودة محسنة . وذكرت الدراسة أن من مفاهيم المرونة ، دورات مرونة أقصر وسريعة الرؤى في الوقت المناسب ، وتفاعل أكبر لأصحاب المصلحة والمواءمة مع احتياجات أصحاب المصلحة ، مما يقلل من الهدر ويوثق الاتصال المتكرر فتزيد جودة المراجعة .

كما أوضحت الدراسة أن Agile تساعد في تحديد أولويات عمليات المراجعة بناءً على المخاطر واستعداد المنظمة لأداء المراجعة ، مع التركيز في التقرير المقدم على توفير رؤى وتقديم ملاحظات مختصرة وفي الوقت المناسب مع كلمات أقل .

وأشارت نتائج الدراسة إلى بعض فوائد عملية المراجعة الداخلية المرنة ، حيث يخلق اعتماد الرشاقة فرصة للمراجعة الداخلية للتفكير بشكل مختلف حول تنفيذ خطط المراجعة ومراقبة الضوابط الهامة على المدى الطويل ، تخطيط مراجعة داخلية مرنة وديناميكية من خلال المراقبة المستمرة للمخاطر حيث تساعد التكرارات القصيرة على إجراء تعديلات في الوقت المناسب لعملية المراجعة ،

(٢) KPMG, " COVID-19: Enhancing internal audit effectiveness-Apractical guide for agile internal audit", 18 June 2020.

إنشاء القيمة من خلال التركيز على النتيجة (الرشيقة) ، التحسين المستمر على الطريقة من خلال التغييرات ، والفرق متعددة التخصصات كأساس للقيمة المضافة .

تعليق الباحث على الدراسات السابقة :

من خلال استعراض الدراسات السابقة يستنتج الباحث ما يلي :

١- اجماع الدراسات على أهمية المراجعة الداخلية المرنة في أداء دور المراجعة بطريقة سهلة التشغيل مع وجود استراتيجية واضحة للعمل كمحفز للتحسين والتطوير التنظيمي ، مما يساهم في تعظيم القيمة المضافة للمنشأة .

٢- اجماع الدراسات على ما أحدثته المراجعة الداخلية المرنة من تحقيق نتائج متميزة للمنشأة بأكثر الطرق كفاءة وفعالية ، والقيام بما يجب فعله بأسرع وأفضل الوسائل لتحقيق الهدف النهائي ، وذلك من خلال التركيز على طرق العمل التي تضيف قيمة والتي تستبعد النشاط غير ذات القيمة المضافة والقضاء على الفاقد .

٤- أبرزت الدراسات أن من إيجابيات تطبيق المراجعة الداخلية المرنة في المنشأة ، توفير التكاليف والتركيز على الأنشطة الأكثر قيمة ، تسليط الضوء على فرص الكفاءة المناسبة ، اكساب الموظفين الكفاءة وتدريبهم واكسابهم المهارات التي يفتقرون إليها ، والتأكيد أن الموارد تضيف قيمة للعملاء وتسعى لرضاهم .

٥- أظهرت الدراسات العديد من التحديات التي تواجه المراجعة الداخلية المرنة ، تغيير عقلية فريق المراجعة وأصحاب المصلحة الرئيسيين ، ندرة المراجعين الداخليين الأكفاء ، ومدى تأثير البيئة الرقابية على فعالية المراجعة الداخلية .

٦- أن الدراسات السابقة لم تتعرض بشكل كاف للفجوة البحثية التي يتناولها هذا البحث والمتمثلة في تحليل دور المراجعة الداخلية المرنة في تعظيم القيمة المضافة للمنشأة .

٤ - هدف البحث :

يهدف هذا البحث بصورة أساسية الى دراسة دور المراجعة الداخلية المرنة في تعظيم القيمة المضافة للمنشأة ، ولتحقيق هذا الهدف سوف يقوم الباحث من خلال دراسة وتحليل الدراسات السابقة ، بتحليل طبيعة المراجعة الداخلية المرنة وبيان أهميتها في تعظيم القيمة المضافة للمنشأة .

٥ - أهمية البحث

تأتي أهمية هذا البحث من أهمية الموضوع الذي يتناوله ، حيث يستمد البحث أهميته من أنه يتطرق إلى قضية هامة وحديثة في مجال دور المراجعة الداخلية المرنة في تعظيم القيمة المضافة للمنشأة ، كما يكتسب البحث أهميته أيضاً من ندرة الدراسات التي تناولت تحليل دور المراجعة الداخلية

المرنة في تعظيم القيمة المضافة للمنشأة ، مما يشجع المنشأة على الاستفادة من الآثار الإيجابية لهذا الدور في تلبية الاحتياجات الادارية المختلفة ، وتحسين عمليات المنشأة ، وتدعيم قدرتها التنافسية ، وبالتالي تحسين الأداء ، الأمر الذي يعزز الثقة في التقارير المالية ، ويساهم في تعظيم القيمة المضافة للمنشأة .

ويمكن توييب هذه الأهمية الى أهمية عملية وأهمية علمية ، وتتمثل الأهمية العملية للبحث في أن استخدام التقنيات الحديثة المتمثلة في المراجعة الداخلية المرنة يؤدي الى تغير هام في اجراءات تنفيذ المراجعة وبالتالي يرفع مستوى جودة المراجعة الداخلية في المنشأة ، الأمر الذي تعكس آثاره الإيجابية في تعظيم القيمة المضافة للمنشأة .

أما الأهمية العلمية فيكتسبها البحث في أنه يعالج مسألة معاصرة ، ذات أهمية بالغة ، تشغل اهتمام المنشآت ، وشريحة كبيرة من متخذي القرارات الاقتصادية ، هذه المسألة ناجمة عن تطبيق المراجعة الداخلية المرنة في المنشآت ، والتي تحدث تطوراً هاماً في أداء ونتائج الشركات الكبيرة ، والذي يتطلب تطوير عملية المراجعة من خلال رفع كفاءة المراجع وقدرته على اجادة استخدام الأساليب والأدوات الحديثة في تقنية المعلومات المصاحبة لاستخدام المراجعة الداخلية المرنة مما يعظم القيمة المضافة للمنشأة . ولذلك فإن الباحث إذ يحاول تقديم هذه المساهمة العلمية فإنه يقدم هذه الدراسة لبيان دور المراجعة الداخلية المرنة في تعظيم القيمة المضافة للمنشأة .

## ٦ - منهجية البحث:

يعتمد البحث على المنهج الاستنباطي من خلال تحديد وتحليل ما ورد بالفكر الأكاديمي والمهني للمحاسبة والمراجعة والعلوم المرتبطة بها ، عن موضوع دور المراجعة الداخلية المرنة في تعظيم القيمة المضافة للمنشأة . وتتمثل أهم مصادر المعلومات للبحث في الكتب والدوريات والرسائل العلمية - سواء العربية أو الأجنبية - كذلك ما أصدرته المنظمات العلمية والمهنية المعنية بالمحاسبة والمراجعة من معايير ونشرات وتوصيات وإرشادات ، وأخيراً ما أوصت به المؤتمرات والندوات التي تناولت موضوع البحث.

## ٧- نطاق البحث :

تركز الدراسة وتقتصر على دور المراجعة الداخلية المرنة في تعظيم القيمة المضافة للمنشأة .

## ٨- خطة البحث :

لتحقيق أهداف البحث سوف يقتصر الجزء المتبقى من البحث على : الاطار النظري للبحث : ويقوم فيه الباحث ، بتحليل دور المراجعة الداخلية المرنة في تعظيم القيمة المضافة للمنشأة . وذلك من خلال ثلاثة محاور هي : المحور الأول هو المراجعة الداخلية المرنة ، والثاني هو تطبيق المراجعة

الداخلية المرنة في للمنشأة ، أما الثالث فهو أثر تطبيق المراجعة الداخلية المرنة على تعظيم القيمة المضافة للمنشأة .

#### ١/٨ المحور الأول : المراجعة الداخلية المرنة

ينم دراسة ماهية المراجعة الداخلية المرنة من خلال بيان طبيعة وتعريف المراجعة الداخلية المرنة وكذلك توضيح أهميتها وأيضاً لقاء الضوء على مزاياها وعيوبها .

#### ١/١/٨ طبيعة وتعريف المراجعة الداخلية المرنة

تعد إدارة البيانات القوية أمراً حاسماً ، والضوابط الداخلية القوية هي في طريقة إدارة الشركة لبياناتها ، هذا ما أوردته إحدى الدراسات<sup>(١)</sup> ، التي أفادت بأن المراجعة الداخلية تحتاج إلى التكامل مع وظيفة مراجعة تكنولوجيا المعلومات ، وإلى توظيف أو تطوير المواهب المناسبة لتحليل البيانات بطريقة مفيدة .

وأفادت الدراسة ، بأن الابتكار والمرونة يسيران جنباً إلى جنب ، ولمعالجة المخاطر الناشئة بسرعة ( أي بطريقة مرنة ورشيقة ) فإن قادة المراجعة سيحتاجون الى اعتماد تقنيات مبتكرة جديدة مثل أتمتة مهام المراجعة الداخلية الروتينية أو استعمال الذكاء الاصطناعي لأتمتة تحليل أدلة المراجعة ، ولتحسين أساليب العمل ومساعدة المؤسسة على تحقيق الأهداف الاستراتيجية (أي الابتكار) يجب إنشاء علاقات جديدة مع أعضاء مجالس الإدارة ومديري العمليات (أي المرونة )

وأشارت دراسة بحثية الى المراجعة الداخلية القائمة على منهجية القيمة<sup>(٢)</sup> ، حيث يقوم المراجعون الداخليون بأداء خدمات مراجعة داخلية لتقديم رؤى استشرافية والسعي بنشاط الى الابتكار لتحسين المؤسسة ، حيث يجب أن تتخذ المراجعة الداخلية منهجاً مرناً ينسجم بالمرونة الكافية حتى تتمكن من الاستجابة بسرعة وبطريقة رشيقة لما يهيم المؤسسة حقاً ، وهذا يشمل خدمات مراجعة داخلية قصيرة وسريعة بدلاً من ارتباطات المراجعة الداخلية التقليدية بطيئة الخطى ، كما تريد لجان المراجعة والإدارة أن تستجيب المراجعة الداخلية بسرعة للمخاطر والقضايا .

وقد أفادت إحدى الدراسات<sup>(١)</sup> ، بأن المراجعة الداخلية تعد أحد الأدوات المهمة التي تعتمد عليها إدارة المنشأة في تحسين الضوابط الرقابية الداخلية ، ويمكن للإدارة أن تعتمد على المراجعة

(١) الجمعية العالمية للمراجعين الداخليين The Institute Internal Auditors Global ( IIA ) ، " آراء ورؤى عالمية . المرونة والابتكار " ، ترجمة جمعية المراجعين الداخليين في لبنان ، ٢٠١٨ .

(٢) © 2020 - The Institute of Internal Auditors – Australia, "Factsheet: Value-Based Internal Audit".

(١) Ahakachi,R et al,"Lean Accounting Adoption Tool Lean Thinking and Lean Production", World Applid Sciences Journal ,Vol. 17, No. 8, 2012, PP.1040 – 1045 .

الداخلية في التأكد من أنه تم تطبيق فكر البيئة الخالية من الفاقد على مراحل التشغيل المحاسبي للمعاملات ، واعداد التقارير ، وطرق المحاسبة على مستوى المنشأة ، وذلك من خلال أدوارها المتعددة مثل : دورها الوقائي من خلال التحقق من توفير مقاييس الرقابة على فعالية تطبيق مدخل ترشيد الفاقد وتحسين الرقابة أو اكتشاف الفاقد واجراء المراجعة الداخلية لاكتشاف الغش ، وكذلك دورها الوظيفي في تقديم معلومات للادارة عن بيئة الفكر المحاسبي المرن عن طريق انشاء فهارس وظيفية ، وأيضاً دورها في الاقتصاد في الوقت والنفقات من خلال تحديد سوء استخدام الموارد وعدم الكفاءة ، والتأكد من توفير المعلومات الملائمة لتطبيق مبادئ مدخل ترشيد الفاقد .

وفي بحث لاحدى الدراسات<sup>(٢)</sup> ، عرف ريتشارد تشامبرز ، الرئيس والمدير التنفيذي لمعهد المراجعين الداخليين الدولي (IIA) المرونة ، بأنها قدرة المراجعة الداخلية على التمحوور بسرعة لمعالجة المخاطر الناشئة وتغيير توقعات أصحاب المصلحة .

وأفادت دراسة بحثية أخرى<sup>(٣)</sup> بأن وظيفة المراجعة الداخلية تؤدي دوراً رئيسياً في المؤسسة ، حيث تقوم بالسيطرة في المجال المالي وجميع المجالات الأخرى التي تتم تسويتها من قبل الإدارة ، وحماية أصول الشركة وضمن أمن السجلات الدقيقة .

وأشارت نتائج الدراسة الى أن هناك ارتباط قوي بين المراجعة الداخلية وازدهار الشركة ، يؤدي إلى زيادة قيمة الشركة وتحقيق أهدافها ، كما تعطى تقارير المراجعة الداخلية أهمية للشركة من خلال تكييف وظيفتها مع التوقعات المتغيرة ومواءمتها مع سياسات منع الاحتيال، وتقييم المخاطر .

وقد استخلصت إحدى الدراسات<sup>(٤)</sup> ، أن فلسفة Lean تعنى التوجه نحو تحقيق تحسين العمليات ، حيث تعمل منهجية Lean كإطار يضيف الاستراتيجية بغرض تطوير كفاءة المراجعة الداخلية التي تحقق قيمة مضافة للمنشأة . وتوضح الدراسة أن مدخل خلق القيمة يعمل مع منهجية Lean على إزالة الترهل (الهدر- الفاقد) من المراجعة الداخلية ، ويركز على تدفق القيمة لتحسين الأداء ، وهذه المنهجية تعتمد على ثلاثة مفاهيم ، أولها مفهوم إزالة الترهل (الفاقد) من خلال التخلص من كل أشكال الفاقد ،

(٢) Norman Marks, " Why Does Internal Audit Need to Be Agile", CMS Wire news letter 30,2020.

(٣) Maria Alina Caratas et al,(2014)," Contemporary Approaches in Interna Audit" Procedia Economics and Finance, Volume 15, Pages 530-537.

(٤) د . هشام فاروق مصطفى الايبارى ، "إعادة هندسة عملية المراجعة الداخلية : إطار ونموذج مقترح ودراسة استكشافية في بيئة الأعمال المصرية " ، مجلة البحوث التجارية ، كلية التجارة ، جامعة طنطا ، يونيو ، ٢٠١٨ ،

فتمتخفض تكلفة المراجعة الداخلية وتحسن كفاءتها ، وثانيها التحسين الجوهرى ، وثالثها مهارات أفراد المراجعة الداخلية وقدرتهم على الأداء . وتعمل هذه المفاهيم معاً على تعظيم القيمة المضافة للمنشأة .  
وفى دراسة لمعهد Chartered للمراجعين الداخليين(CIIA)<sup>(١)</sup> عن المراجعة الداخلية المرنة ، تم طرح سؤال عما هى المراجعة المرنة ؟ وأوضحت الاجابة ، أن المراجعة المرنة تشير إلى تطبيق مبادئ "المرونة" على عملية المراجعة الداخلية ، وأن "Lean" هى العمل بأكثر الطرق كفاءة وفعالية ، والقيام بما يجب فعله بأسرع وأفضل الوسائل لتحقيق المنتج أو الهدف النهائي المطلوب للعملاء . وترى الدراسة ، أن المبادئ المرنة مفيدة للمنظمات والأنشطة التي تعمل بطريقة منهجية ، بما فى ذلك مقدمي الخدمات مثل الموارد البشرية وتكنولوجيا المعلومات والمراجعة الداخلية . وتتصح الدراسة ، أنه من خلال التفكير فى الطريقة التي تجري بها عمليات المراجعة بشأن ما إذا كانت تلبي احتياجات العملاء بأكثر الطرق كفاءة وفعالية ، فستقوم بتأسيس ثقافة التحسين المستمر ، وهذا يتفق تماماً مع تعريف المراجعة الداخلية والمعايير الدولية (معييار ٢٠٠٠) لأن التركيز ينصب على تحسين عمليات المنظمة وتوفير القيمة .

وفى دراسة بحثية أخرى عما هى المراجعة المرنة<sup>(٢)</sup> ، أفادت الدراسة ، بأن المراجعة المرنة تشير إلى تطبيق المبادئ "الخالية من الهدر" على عملية المراجعة الداخلية . كما أفادت بأن "Lean" يتعنى بالعمل بأكثر الطرق كفاءة وفعالية ، والقيام بما يجب بأسرع وأفضل الوسائل لتحقيق المنتج النهائي أو الهدف المطلوب للعملاء ، والهدف هو تقليل الوقت المستغرق مع تقديم نتائج أفضل بحيث تعمل الكفاءة والفعالية بدأ بيد ، وإظهار ذلك لأصحاب المصلحة الرئيسيين .

واهتمت دراسة أخرى بتعريف المرونة ودورها<sup>(٣)</sup> ، وجاء فيها أن تقنيات المرونة (Lean) ، هى فلسفة تركز على تقديم القيمة على النحو المحدد من خلال نظر العميل ، وأشارت نتائج تلك الدراسة الى أن تقنيات المرونة تدمج العمليات الخالية من الهدر وتحلل السبب الجذري وتعزز القرارات التي تعتمد على البيانات . كما أن المرونة تعنى استهداف مناطق الأنشطة غير الضرورية وغير ذات القيمة المضافة والقضاء عليها . وتضيف الدراسة أن Lean أسلوبها واحد ، يتمثل فى مخطط تدفق القيمة ، تصوير سبب العمل بشكل رسومي ، وإظهار النقاط التي يتم عندها إنشاء القيمة ويحدث الهدر أو التوقف .

(١) Chartered Institute of Internal Auditors,(11 October 2019), "Lean Auditing".

(٢) Lean auditing Chartered Institute of Internal Auditors, 22 September 2020, "What is lean auditing?".

(٣) Ann M. Butera,(2018), " Internal Audit, Risk, Business & Technology Consulting", MBA, CRP, President of The Whole Person Project, Inc., Protiviti Knowledge Leader, www.knowledgeleader.com.

وفى دراسة أخرى<sup>(٤)</sup> ، بحثت إعادة النظر في المراجعة الداخلية باستخدام تقنيات المرونة لتعزيز القيمة المضافة وتقليل الفاقد ، هدفت تلك الدراسة الى تعريف نشأة استخدام مصطلح المرونة وفوائدها ومبادئها ، كما بينت الدراسة أن المبادئ الأساسية الخمسة للمرونة يمكن تلخيصها فى تحديد القيمة من وجهة نظر العميل ، تحديد تيار القيمة ، إنشاء الأنشطة التي تتدفق ، سحب " فى الوقت المناسب " ، والحرص دائماً على الكمال . وتستخلص الدراسة أن مفتاح النجاح هو فهم كيفية تطبيق هذه المبادئ والتقنيات بذكاء مع احترام معايير IIA الرئيسية .

ويرى الباحث أن احترام المعايير الذى أشارت اليه الدراسة هو من أهم الركائز الرئيسية لبناء نظم العمل الحديثة ، ومن المعايير الدولية الهامة للممارسة المهنية للمراجعة الداخلية فى ظل التكنولوجيا المتطورة: معايير COSO - المعيار ١٣ المعلومات والاتصالات : وقد جاء به أن المعلومات ضرورية للمؤسسة وذلك للقيام بمسئوليات الرقابة الداخلية بهدف دعم تحقيق أهدافها . أما رفع التقارير والتواصل فهى عملية متواصلة لتقديم المعلومات الضرورية وتبادلها والحصول عليها . وتسهم فى تمكين الأفراد من تلقى رسالة واضحة من الإدارة العليا بضرورة أخذ مسئوليات الرقابة على محمل الجد .

وفى جانب من جوانب أهمية معايير المراجعة ، بحثت إحدى الدراسات<sup>(١)</sup> ، تطوير إطار مراجعة مفاهيمي (CAF) conceptual auditing framework من خلال دمج مبادئ المراجعة فى iso 9001 ، والذي من شأنه أن يساعد المنظمات التي تواجه صعوبات فى مراجعة ISO 9001 الحالي لتحقيق الفوائد المرجوة فيما يتعلق بمراجعة المطابقة والأداء وإدارة المخاطر والتحسين الجماعي ، وتمت مراجعة معيار المراجعة ذي الصلة (ISO 9001: 2015) والمبادئ التوجيهية ( ISO 19011: 2011 و ISO 19011: 2018) لتحديد الفجوة فيما يتعلق بهذا الغرض .

وأشارت النتائج إلى أن تطوير إطار عمل مراجعة يعتمد على مبادئ ISO 9001 بدلاً من البنود، إنما يحقق نتائج هامة تتمثل فى تعزيز دور المراجعين ليشمل تحديد المخاطر وحل المشكلات وتحليل البيانات ، ومساعدة المنظمات على مراجعة أدائها وإدارة المخاطر والتحسين بشكل جماعي .

ويرى الباحث أن المراجعة الداخلية المرنة توفر معلومات عن الأنشطة التي لا تضيف قيمة والتي تمثل فاقداً وتسبب ضياع للموارد المستخدمة ، وهذا يعطى مؤشراً لخطر الاستخدام غير الاقتصادي

(٤) JAMES C PATERSON,(2016)," LEAN AUDITING - RETHINKING INTERNAL AUDIT USING LEAN TECHNIQUES TO ENHANCE ADDED VALUE AND REDUCE WASTE",Risk & Assurance Insights, Ltd. In part two,2016.

(١) Omran Ahmad Abuazza et al, (2020)," Quality Paper Development of a conceptual auditing framework by integrating ISO 9001 principles within auditing", International Journal of Quality & Reliability Management Vol. 37 No. 3, 2020 pp. 411-427.

وغير الكفاء للموارد ، مما ينبه الادارة الى الاستغلال الأمثل للموارد وتحسين عمليات المنشأة ، الأمر الذي يساعد على تعظيم القيمة المضافة للمنشأة .

### ٢/١/٨ - أهمية المراجعة الداخلية المرنة للمنشأة

اتفقت الكثير من الدراسات على أن مدخل الخلو من الفاقد هو فلسفة شاملة تركز على تقديم قيمة للمنشأة وللمعمل من خلال تدفق المنتجات أو الخدمات والقضاء على الفاقد مع احترام وتمكين العاملين . وقد أفادت إحدى الدراسات<sup>(٢)</sup> ، بأن هدف المراجعة الداخلية هو خلق القيمة المضافة للمنشأة ، رغم من وجود صعوبة حقيقية في الإجراءات التي يمكن من خلالها للمراجعين الداخليين إضافة قيمة أكبر للمنظمات ، وترى الدراسة أنه يجب على المراجعين أن يكونوا على دراية بالمسؤولية التي يتحملونها في خلق قيمة مضافة للمؤسسة .

وأشارت الدراسة الى أنه لا تزال هناك موارد كبيرة لتحسين المراجعة بهدف الكشف عن وظيفة المراجعة كعامل مهم في خلق القيمة المضافة ، وأشارت الدراسة الى أن القيمة المضافة التي أوجدتها المراجعة أصبحت أحد أهم المعايير في تبرير الحاجة إلى المراجعة الداخلية العامة ، ويجب أن تصبح المراجعة الداخلية "منشئ القيمة" وليس "مستهلكاً للموارد".

واستخلصت إحدى الدراسات<sup>(١)</sup> ، أن مبادئ المرونة تعطينا رؤى حول كيفية الموازنة بين احتياجات أصحاب المصلحة المختلفة ، وكذلك فيما يتعلق بالطرق التي يمكن للمراجعين الداخليين من خلالها الحفاظ على استقلاليتهم وموضوعيتهم وتحقيق القيمة المضافة للمنشأة ، وتوضح ذلك في عدة نقاط : فبالنسبة لتقرير المراجعة ، يكون التقرير ذا قيمة فقط عندما تستخدمه الإدارة ومجلس الإدارة ويرى أنه يساعدهم لإدارة أعمالهم . أما بالنسبة لتخصيصات الموارد بشكل مناسب ، فيجب التخلي بمزيد من المرونة بشأن مقدار الوقت الذي يقضى في المهام ، والهدف من ذلك هو مطابقة أطوال وقت المهام بشكل أو توفيق مع القيمة المضافة المحتملة للمنشأة " . علاوة على ذلك ، هناك مسألة الدور المناسب للمراجعة الداخلية من حيث كيفية التعامل مع القضايا التي تم تحديدها بالفعل من قبل الإدارة والتي تحقق قيمة مضافة .

(٢) Sebastian FLOSTOIU,2012," THE OBJECTIVE OF THE PUBLIC INTERNAL AUDIT THE VALUE-ADDED", "Alexandru Ioan Cuza" University, Iasi, REVISTA ACADEMIEI FOR ÎNTELOR TERESTRE NR. 2 (66)/2012.

(١) James C Paterson,(2015),"Lean Auditing- Driving Added Value and Efficiency in Lean Auditing ",(Part 2): Rethinking Internal Audit Using Lean Techniques to Enhance Value and Improve Productivity",Wiley.



وقد أوضحت إحدى الدراسات<sup>(٢)</sup> ، كيف يؤدي توجيه القيمة المضافة في المراجعة الداخلية إلى مجموعة من الطرق المهمة من حيث التوظيف وطرق العمل ، ومزج مهارات المراجعة التقليدية بمهارات أخرى لإنشاء مزيج أقوى مما هو موجود ، وأشارت الدراسة إلى أن طريقة العمل المرنة الحديثة هي خلق الثقافة التي تفخر بها المراجعة ، وتخطيط طريقة عمل المنظمة من أجل أن تضمن نجاحها على المدى القصير والمتوسط والطويل . وتتلخص النقاط الرئيسية للمراجعة الداخلية في : التفكير في قوة فريق مراجعة متنوع من حيث التأثيرات المحتملة على القيمة المضافة للمهمة والكفاءة ، النظر في التوظيف الاستراتيجي على مستوى عال ، الاهتمام بالتدريب والتطوير لضمان أن يشمل ذلك مهارات أكثر ليونة وطرق عمل جديدة ، وتعزيز المراجعة كقائد في طرق العمل متعددة الوظائف للمساعدة في تغيير العقلية التي قد تعتبر المراجعة شيئاً آخر .

وقد وضعت إحدى الدراسات إطاراً لتقييم القيمة المضافة المتصورة من خلال المراجعة الداخلية<sup>(٣)</sup> ، أوضحت فيه أن فعالية المراجعة الداخلية أكثر شمولاً من القيمة المضافة . وأشارت الدراسة إلى أن قياس الفعالية لن يشمل تحديد تصورات أصحاب المصلحة فحسب ، بل سيشمل أيضاً العديد من العوامل الأخرى المنصوص عليها في اتفاق ضمان الجودة الخاص باتفاقية الاستثمار الدولية ، وفقاً لمعايير معهد المراجعين الداخليين . وقد انتهت الدراسة ، إلى أن فعالية المراجعة الداخلية تتطلب تقييم النهج والإجراءات المطبقة داخل وظيفة المراجعة الداخلية ، بالإضافة إلى تقييم القيمة المضافة . واستخلصت أن هيكل القيمة المضافة خاص بأصحاب المصلحة ، في حين أن فعالية المراجعة الداخلية أكثر شمولية . ومن منظور آخر للقيمة المضافة للمراجعة الداخلية<sup>(١)</sup> ، ترى إحدى الدراسات أن المراجعين الداخليين أصحاب الخبرات هم قيمة مضافة هامة للمراجعة الداخلية ، وتضيف الدراسة أنه يمكن وصف قيمة المراجعة الداخلية بهذه الكلمات الثلاث المهمة للغاية : التأكيد ، الموضوعية ، والأهداف . وتشير الدراسة إلى أن المراجعين الداخليين يتمتعون برؤية فريدة حول المخاطر التي قد تؤدي إلى كارثة ، حول كيفية تحسين الضوابط والعمليات والإجراءات والأداء وإدارة المخاطر ، وطرق خفض التكاليف وتعزيز الإيرادات وزيادة الأرباح ، كما أنهم ينظرون إلى المنظمة بأدق شعور بالموضوعية في العمل ، مما يجعلهم جزءاً لا يتجزأ من عمل المنظمة . وتضيف الدراسة أن المراجعين الداخليين محفزين

(٢) James C. Paterson, "LEAN AUDITING, Driving Added Value and Efficiency in Internal Audit", ©2015 James C. Paterson / Risk & Assurance Insights Ltd. WILY on line library.

(٣) Botha Lise Muriel et al, (2020), "A framework for the evaluation of the perceived value added by internal auditing" , Meditari accountancy Research, vol.28, no.3, pp.413-434 .

(١) THE INSTITUTE OF INTERNAL AUDITORS (IIA), **Internal Auditing: Assurance, Insight, and Objectivity**, 2016.

للحلول ، ومناصرين لأفضل الممارسات ، ومتخصصين في الكفاءة الموجهة نحو الجودة ، لذلك فهم أفضل مورد متاح للإدارة لضمان فعالية وكفاءة الحوكمة وإدارة المخاطر وعمليات الرقابة الداخلية ، وهم يمثلون شبكة أمان للإدارة والمجلس والمؤسسة ككل .

وأوضحت دراسة بحثية عن المراجعة الداخلية المرنة<sup>(٢)</sup> ، أن "Lean" تنطبق على عمليات المراجعة الداخلية ، حيث تعمل وظيفة المراجعة الداخلية الفعالة على الحصول على تركيز وأولويات عمليات المراجعة بشكل صحيح ، وتحديد ما إذا كانت المخاطر الرئيسية تحت السيطرة ، وإصدار تقارير مراجعة داخلية قصيرة ومتبصرة ، وأشارت نتائج الدراسة ، الى أن نهج المراجعة الداخلية المرنة يمكن أن يحقق وفورات في التكلفة ، وأنه بالنسبة للعديد من وظائف المراجعة الداخلية ، فإن التركيز ينصب على دفع القيمة والإنتاجية بالموارد التي يمتلكونها ، والتحسين في إظهار هذه القيمة لأصحاب المصلحة .

وقد أوضحت إحدى الدراسات نظرة المراجعة الداخلية للقيمة المضافة في الماضي والحاضر<sup>(٣)</sup> ، وأوردت الدراسة أن تركيز المراجعة الداخلية في الماضي كان ينصب أساساً على التأكد من الالتزام بالمتطلبات التنظيمية الخارجية وتوجيهات الالتزام الداخلي ، وتطبيق نظام الرقابة الداخلية بفعالية ، لكن مخاطر الأعمال الجديدة والناشئة التي يمكن أن تؤثر على بقاء ونمو المنشأة فعالية ما تم تجاهل الشركة لها أو الاعتراف بها في مرحلة متأخرة جداً .

وأشارت الدراسة الى أن نجاح المراجعة الداخلية يكمن في استخدام المناهج الأحدث ، مثل استخدام التحليل الإلكتروني للبيانات الجماعية ، وأدوات المراقبة الاستباقية مثل المراجعة المستمرة ، واستخدام فرق متعددة التخصصات بالإضافة إلى التعاون النشط مع وظائف التأكيد الأخرى ، هي كلها مناهج تمكن المراجعة الداخلية من أن تصبح أكثر معاصرة وتطلعاً إلى الأمام ، كما أنها تمكن وظيفة المراجعة الداخلية من تحديد المجالات داخل المنظمة والتي تحتاج إلى تحسين بشكل أكثر فعالية ، كما تمكنها من تحديد المخاطر الناشئة المحتملة التي ستؤثر على المنظمة في المستقبل بشكل استباقي . ونتيجة لذلك ، فالمراجعة الداخلية تعظم القيمة المضافة للمنشأة وبالتالي تكتسب القبول والموافقة .

ويرى الباحث ضرورة إمام المراجع الداخلي في بيئة المراجعة الداخلية المرنة بالمهارات التكنولوجية حتى يمكنه التعامل مع أساليب المحاسبة من منظور استراتيجي ، يفيد في تعزيز الوظيفة الاستشارية للمراجعة الداخلية في خدمة المستويات الإدارية المختلفة بالمنشأة وتقليص حجم الأعمال الروتينية والتوجه نحو تحقيق الجودة ، كما يعزز استقلالية وموضوعية المراجع الداخلي حتى يمكنه

(٢) Chartered Institute of Internal Auditors,(11 October 2019),"Lean Auditing".

(٣) KPMG," Internal Audit, Risk and Compliance Services", your Internal Audit partner May 2016.

الحصول على المعلومات التي يطلبها من النظم ليبنى عليها رأيه بعيداً عن أهواء الإدارة ، مما يكسبه نظرة ناقبة لطبيعة عمل المنشأة تمكنه من تقديم توصيات لتعظيم قيمة المنشأة وتحقيق قيمة مضافة لها .

٣/١/٨ - مزايا وعيوب المراجعة الداخلية المرنة

وفى دراسة بحثت إعادة النظر في المراجعة الداخلية باستخدام تقنيات المرونة لتعزيز القيمة المضافة وتقليل الفاقد<sup>(١)</sup> ، لخصت الدراسة أهمية استخدام المراجعة المرنة في سبع فوائد تشمل : خلق ثقافة المراجعة التي تركز على تقديم القيمة المضافة ، خطة مراجعة أكثر قرباً وبشكل واضح مع محركات القيمة الرئيسية المنظمة على أساس مستمر ، نتائج المراجعة والتقارير وغير ذلك من أشكال الاتصال التي تكون قصيرة ومتبصرة ، وظيفة مراجعة قادرة على إبراز فرص الكفاءة المناسبة في المنظمة وقادرة على فهم المشهد العام لضمان المخاطر في المنظمة ، وظيفة تظهر بوضوح عائداً إيجابياً على تكلفتها.

وانتهت دراسة أخرى<sup>(٢)</sup> ، الى أن خدمة المراجعة الداخلية تؤدي الى تحسين جودة عملية المراجعة ، تقليل المخاطر ، دعم القدرة التنافسية للمنشأة ، تلبية متطلبات العولمة ، وتفعيل منظومة الحوكمة والحد من مخاطر تطبيقها .

٢/٨ - المحور الثاني: تطبيق المراجعة الداخلية المرنة في المنشأة

يتم دراسة عملية تطبيق المراجعة الداخلية المرنة من خلال بيان دور المراجعة الداخلية المرنة في تحسين أداء المنشأة وإيضاح إجراءات تنفيذها وكذلك إيضاح التحديات التي تواجه المراجعة الداخلية المرنة .

١/٢/٨ - دور المراجعة الداخلية المرنة في تحسين أداء المنشأة

وفسرت إحدى الدراسات<sup>(٣)</sup> ، لماذا تحتاج المراجعة الداخلية إلى المرونة ؟ وأجابت ، نحن نعيش في عالم تتغير فيه ظروف العمل طوال الوقت وتتسارع وتيرة التغيير ، لذلك ، يجب أن تكون المراجعة الداخلية قادرة على الاستجابة لهذه التغييرات على الفور ، وعندما يتم تحديد مخاطر جديدة ذات أهمية للنجاح ، يجب أن تكون المراجعة الداخلية قادرة على تحديث خطتها وتقديم التأكيد والرؤية التي يحتاجها القادة - عندما يحتاجون إليها ، وليس عندما توفرها خطة ثابتة .

(١) JAMES C PATERSON,(2016)," LEAN AUDITING - RETHINKING INTERNAL AUDIT USING LEAN TECHNIQUES TO ENHANCE ADDED VALUE AND REDUCE WASTE",Risk & Assurance Insights, Ltd. In part two,2016.

(٢) د. نبيل سعيد عيده ، " تقديم خدمة مراجعة الأعمال الداخلية لتحسين الأداء الاستراتيجي وإضافة قيمة للمنشأة والعمل " ، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة ، كلية التجارة ، جامعة عين شمس ، العدد الثالث ، ٢٠١٤ .

(٣) Norman Marks , " Why Does Internal Audit Need to Be Agile? " , CMS Wire Newsletter ,Jan 30,2020.

وأشارت دراسة أخرى<sup>(٤)</sup> ، الى أن مفهوم المراجعة الداخلية المرنة يتطلب نهجاً أكثر تفاعلاً وقابل للتغيير ، وأن المراجعة الداخلية المرنة في المؤسسات المالية هي استجابة للتغيرات. والتغيرات الخارجية السريعة ، وهي تعمل على تحقيق التوازن بين نهج تعظيم الأرباح ، وتوسيع استخدام التقنيات الجديدة والأتمتة في جميع المجالات الممكنة ، من ناحية ، وإدخال قواعد أكثر تطلباً لحماية الحقوق ومصالح المستثمرين بما في ذلك تعزيز المتطلبات التنظيمية من ناحية أخرى . ولذلك ، على المراجعين الداخليين فهم مبادئ النهج المرن ودوره الحصري في بناء الجسور داخل المنظمة وتسريع التغيير . وقد أشارت نتائج الدراسة الى أن التخطيط المرن للمراجعة يتضمن نهجاً ثابتاً قائماً على المخاطر ، ووضوح تحديد الأهداف ، والمستوى الضروري والكافي من التأكيد الذي يجب أن توفره المراجعة الداخلية ، والاستخدام السليم للموارد المناسبة.

وقد أفادت دراسة بحثية<sup>(١)</sup> ، أن اضافة القيمة عبر الضغوط المتاحة لمجلس الادارة يتطلب أن تقوم المنظمات اليوم بالضغط قدر المستطاع من جميع مواردها ، وأن مهارات المراجعين الداخليين في ادارة المخاطر ومنظورهم الواسع للمؤسسة يضعهم بشكل فريد كمورد قيم لحوكمة قوية للشركات ، ونتيجة لذلك يعتمد عليهم كبار المديرين ومجالس الادارة المطلعين للحصول على المشورة بشأن كل شيء بدءاً من تحليل العمليات وتقييم المخاطر الى التوصيات لتحسين حوكمة الشركات .

وأشارت الدراسة الى أن المراجعة الداخلية هي المورد الأساسي للجنة المراجعة في القيام بواجباتها ومسئولياتها ، ومع تزايد هذه المسؤوليات واستمرار الضغط من لجنة الأوراق المالية والبورصات من أجل نزاهة التقارير المالية فإن الشراكة الفعالة بين لجنة المراجعة والمراجعة الداخلية أمر حيوي يساهم في نجاح الشركة ويضمن عدم وجود مستويات تنظيمية أدنى من مجلس الادارة يمكن أن تمنع اتخاذ الاجراءات اللازمة أو القرارات المناسبة لتعزيز فرص العمل وتخفيف مخاطر التقلبات الناشئة ، واكتشاف وردع الاحتيال ، وتحليل فعالية السياسات والاجراءات ، وتحديد الفرص لتوفير الأموال للمساهمين .

(٤) CAAU,(2020),"Concept of flexible internal audit: differences from traditional audit and business benefits",26 March 2020.

(١) THE INSTITUTE OF INTERNAL AUDITORS(IIA), **Internal Auditing : Adding Value Across the Board-Cover**, A look at the profession & corporate governance, 05249/9.

وأضافت إحدى الدراسات بعداً آخر رأته بعداً استراتيجياً للمراجعة الداخلية<sup>(٢)</sup> ، وتمثلت رؤية تلك الدراسة في أن إدارة المراجعة الداخلية في المنشأة تستطيع تقديم معلومات لإدارة المنشأة عن أفضل أداء داخلي (أداء تشغيلي) ، وتقديم معلومات عن أفضل أداء تنافسي وتقصده معلومات عن المنافسين، ومعلومات عن أفضل أداء على مستوى الصناعة ، ومعلومات عن أفضل أداء على مستوى الشركات ذات المستوى العالمي وهو ما يعتبر بعداً استراتيجياً جديداً لإدارة المراجعة الداخلية ، وهذا البعد يحاكي الشركات التي حققت تفوقاً تنافسياً في الصناعة ، وأشارت الدراسة إلى أن ذلك يطور من أداء إدارة المراجعة الداخلية ويحسن من فعاليتها من منطلق فكر الابتكار والتجديد بالاعتماد على المستقبل التنافسي .

وجاء في دراسة أخرى<sup>(٣)</sup> ، أن دور المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات يتوقف على ضرورة توافر الفهم المشترك لدى المراجعين الداخليين والأطراف المستفيدة من حوكمة الشركة لكيفية جعل المراجعة الداخلية نشاط يضيف قيمة للشركة يمكنها من تحقيق كفاءة تخصيص الموارد واستخدامها وتشجيع الإبداع والابتكار بما يؤدي إلى رفع مستوى الأداء . كما أن قدرة المنشأة على خلق قيمة إضافية لا تكون متوفرة لدى الشركات المنافسة يعطيها ميزة تنافسية ويعطيها القدرة على الاستمرار والبقاء لمدة أطول ، ويحمي حقوق المساهمين والعمال .

وانتهت دراسة بحثية<sup>(١)</sup> ، إلى أنه من خلال النظر إلى عدسة Lean التي حولت بالفعل الكفاءة والإنتاجية في الأعمال إلى الأفضل ، فإن نهج المرونة هو نهج مبتكر لعملية المراجعة الفعلية ، وهو لا يؤدي فقط إلى تحسين جودة المراجعة ، ولكن يمكن للمؤسسات نفسها أيضاً تطبيق رؤى رئيسية في قرارات الأعمال ، مما يساعد على تحسين جودة المنتج ، وخفض التكاليف ، وزيادة الربحية ، وتعزيز خدمة العملاء ورضاهم ، ودفع الأداء العام، كما أن الجمع بين المراجعين مع المسؤولين التنفيذيين والإدارة - وكذلك الأشخاص الذين يقودون وينفذون أنظمة وعمليات الشركة المستهدفة للمراجعة - يساعد على إنشاء مستوى أوسع من التعاون وتبادل المعرفة .

(٢) د. احمد زكي حسين متولى ، "استخدام التكامل بين أسلوبى المحاسبة المرنة (L.A) والسجلات المفتوحة (OBA) في تطوير الدور الاستراتيجي للمراجعة الداخلية بهدف اضافة قيمة للمنشأة مع دراسة استطلاعية " ، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة ، كلية التجارة ، جامعة عين شمس ، العدد الثالث ، يوليو ٢٠١٤ ، ص ص ٢٢٣ - ٢٩٣ .

(٣) نون جهاد عطية ، " الاتجاهات الحديثة للمراجعة الداخلية ودورها في دعم الميزة التنافسية (دراسة ميدانية على عينة من المصارف السودانية " ، رسالة ماجستير ، كلية الدراسات العليا ، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ،

(١) KPMG LL Canadian,(2016), "Lean in Audit Lean techniques are revolutionizing the audit's value potential".

وتوصلت دراسة أخرى<sup>(٢)</sup> ، الى أن أنشطة المراجعة الداخلية المستجدة أصبحت لها قيمة اقتصادية ، وهى فى نفس الوقت تضيف مهارات جديدة للمراجع الداخلى تؤدي الى تحسين أدائه فى مجالى التأكيد والاستشارات ، ولها دورها المؤثر فى تحسين الحوكمة فى المنظمات من خلال دورها فى تعزيز الأخلاق ، الإبلاغ عن المعلومات المتعلقة بالمخاطر والرقابة ، وتحقيق المنفعة للمساهمين وأصحاب المصالح ، وكل تلك الأدوار تسهم فى تعظيم القيمة المضافة للمنشأة .

ويرى الباحث أن المراجعة الداخلية المرنة تتمتع بعدد من الخصائص يجعلها تتصف بنظام جيد للمعلومات من حيث جودة أداء النظم ، مما يجعلها قادرة على توفير معلومات ملائمة تتصف بأنها محدثة بشكل فوري وتقدم فى الوقت المناسب ودقيقة ومتسقة وكاملة ومصاغة بشكل يسهل فهمه ، وهو ما يدعم اتخاذ القرارات الاستراتيجية فى المنشأة وإدارة مخاطر الأعمال المحيطة مما يؤدي الى تعزيز موقعها التنافسي وتحسين نشاط المراجعة الداخلية مما يعظم قيمة المنشأة .

#### ٢/٢/٨ - إجراءات تنفيذ المراجعة الداخلية المرنة فى المنشأة

بحثت إحدى الدراسات فى كيفية تنفيذ إجراءات المراجعة الداخلية المرنة<sup>(٣)</sup> ، وجاء فيها أن دراستهم لمراجعة Lean بدأت فى نهاية يناير ٢٠١٨ ، واستغرقت المراجعة حوالي سبعة أشهر ، واتبعت المراجعة المرنة المراحل الخمس لمنهجية " DMAIC " وتمثلت هذه المراحل فى : التعريف : ما هي المشكلة التي يجب حلها ؟ ، القياس : ما هي القدرة الحالية للعملية ؟ ، التحليل : متى وأين يحدث الفاقد ؟ ، التحسين : كيف يمكن جعل العملية أكثر كفاءة ؟ ، التحكم : ما هي الضوابط التي يمكن وضعها للحفاظ على المكاسب ؟ ، وقد عمل فريق المراجعة الخالي من الهدر عبر هذه المراحل الخمس بشكل منهجي .

ومن خلال عملية تطبيق منهجية المرونة ، تمت التوصية بسبعة تحسينات رئيسية فى العملية : نهج تنطيط مراجعة أكثر مرونة ، زيادة جمع المعلومات قبل المراجعة ، عملية مراجعة مبسطة ، مراجعة نطاق المراجعة بشكل جزئي ، تمت إعادة هيكلة التقرير إلى صفحة غلاف وصفحتين إضافيتين ، زيادة استخدام برنامج Galileo لأتمتة تتبع الإجراءات ، تحسين الكفاءة والإنتاجية . وأشارت الدراسة الى أن هذه الحلول السبعة ناتجة عن نهج قوي ومنهجي لتحديد التحسينات مجتمعة وسوف تساعد على جعل عملية المراجعة الداخلية أكثر كفاءة وفعالية ، ومعالجة القضايا الجديدة . وأشارت نتائج الدراسة الى أنه تلاحظ الإكمال الناجح للمراجعة الهائلة لعملية المراجعة الداخلية ، وستساعد هذه الإجراءات

(٢) ايمان ممدوح حسن ، " دور المراجعة الداخلية فى تطوير كفاءة وفعالية بيئة الرقابة فى ضوء وتطلبات الحوكمة - دراسة ميدانية " ، رسالة ماجستير ، كلية التجارة ، جامعة عين شمس ، ٢٠١٧ .

(٣) Stephen Carr et al , "Lean review of the Internal Audit process " , Highland Council , 2018 .

على تحسين كفاءة وفعالية وظيفة المراجعة الداخلية ، وقد أدى ذلك إلى تحسين العمليات التي ستوفر كفاءات في طريقة تسليم خطة المراجعة الداخلية .

وأوضحت دراسة بحثية<sup>(1)</sup> ، أنه للتقدم في تطبيق المراجعة المرنة يجب اتخاذ خمس خطوات تتلخص في : البدء بتغيير في العقلية ، حيث تحتاج المراجعة الداخلية إلى إعادة تركيز العمليات وإعادة التفكير في الموارد ، قياس رغبة مجلس الإدارة لمشاركة المراجعة الداخلية في المخاطر والأهداف الاستراتيجية ، الأخذ في الاعتبار خارطة طريق التكنولوجيا التي ستسمح للمراجعة الداخلية بمتابعة المزيد من المرونة والابتكار ، النظر في خارطة الطريق للموارد التي ستسمح لوظيفة المراجعة بمواصلة المزيد من المرونة والابتكار ، العمل مع خط الدفاع الأول لتحديد مخاطر العمل لتحقيق أهدافها .

وقد لخصت إحدى الدراسات<sup>(2)</sup> ، خطوات المراجعة المرنة في ثلاث خطوات . أولها الجدولة والتخطيط لمهام المراجعة ، وتتمثل هذه الخطوة في ادراك أن توقيت تخصيص المهام هو مصدر مهم للقيمة المضافة ، وادراك أهمية التخطيط السليم لتخصيص المهام بشكل فوري . وثانيها تنفيذ عملية المراجعة ، وتتمثل هذه الخطوة في الوصول المباشر الى البيانات والمستندات واستخدام تحليلات البيانات ، واعتماد مشروع لانجاز المهام ، وبناء اختبارات الجودة في جميع مراحل عملية انجاز المهام . أما الخطوة الثالثة فهي مخرجات عملية المراجعة ، وتتمثل في التعرف على مصدر القيمة ، فالمنتج الحقيقي من مهمة المراجعة ليس هو فقط تقرير المراجعة انما هو خلق التغيير ، وتعمل طرق المراجعة المرنة على تعزيز تطوير تقارير المراجعة بمرور الوقت .

كما توصلت إحدى الدراسات<sup>(3)</sup> ، الى أن تأمين خلق القيمة وحماية القيمة يحتاج الى رقابة متكاملة لوجود نطاق معقد واتساع نطاق التغطية ، حيث ستخذ عمليات المراجعة الداخلية نهجاً أكثر شمولية ينظر في عدة جوانب ، مثل الجوانب المالية والتشغيلية وتكنولوجيا المعلومات والتنظيم والالتزام والبيئة والأداء والاحتياط ، وذلك باستخدام تقنيات وأنظمة مراجعة متعددة لتحقيق النتيجة المرجوة ، مثل المراجعة المستمرة وتحليل البيانات وزيادة استخدام الموارد الخارجية ومهارات ادارة المشروع المحسنة

(1) الجمعية العالمية للمراجعين الداخليين The Institute Internal Auditors Global ( IIA ) ، " آراء ورؤى عالمية . المرونة والابتكار " ، ترجمة جمعية المراجعين الداخليين في لبنان ، ٢٠١٨ .

(2) Troborn H.Netland, "Lean Auditing", Journal of business& economics research,2018.

(3) Deloitte &Touche. All rights reserved. Member of Deloitte Touche Tohmatsu Limited, The Changing Role of Internal Audit Moving away from traditional Internal Audits.2015.

لضمان التنسيق والاكتمال الفعال للمراجعة ، وزيادة الرقابة والابداع ، والتواصل بين جميع الأطراف المشاركة في نهج متوازن لتحديد المخاطر وتصنيفها خاصة مع المجالات غير المألوفة التى لم تستم مراجعتها تقليدياً .

ويرى الباحث أن المراجعة الداخلية المرنة تساعد المنشأة على تطوير وتحسين الأداء وتحقيق مستويات مرتفعة من الجودة والخلو من الأخطاء ، والتحسين المستمر لادارة المخاطر والرقابة ، كما أنها تحقق متطلبات المراجعة الداخلية فى دعم الادارة العليا حيث تعد المراجعة الداخلية بمفهومها الحديث من أهم أدوات الادارة العليا فى تحقيق الرقابة الادارية على أنشطة المنشأة ، مما يؤدي الى تعظيم القيمة المضافة للمنشأة .

### ٢/٨ / ٣ - التحديات التى تواجه المراجعة الداخلية المرنة

فى دراسة بحثت إعادة النظر فى المراجعة الداخلية باستخدام تقنيات المرونة لتعزيز القيمة المضافة وتقليل الفاقد<sup>(١)</sup> ، أشارت الدراسة الى مجموعة من العوائق التى تحول دون تحقيق الفوائد من نهج المراجعة المرنة ، وتتعلق هذه العوائق بتغيير عقلية فريق المراجعة وأصحاب المصلحة الرئيسيين. كما بحثت إحدى الدراسات أحد التحديات للمراجعة الداخلية المرنة ، وهو مدى تأثير البيئة الرقابية على فعالية المراجعة الداخلية<sup>(٢)</sup> ، وأشارت نتائج الدراسة الى أن الشركات التى لديها مراجعة داخلية أكثر فعالية ، فى المتوسط ، لديها بيئة مراقبة أكثر تطوراً من حيث الوعي بأهمية المخاطر والسيطرة من الشركات التى لديها مراجعة داخلية أقل فعالية ،

وقد صنفت دراسة أخرى التحديات التى تواجه مهنة المراجعة الداخلية الى عوامل داخلية وعوامل خارجية<sup>(٣)</sup> ، تشمل العوامل الخارجية مختلف أنواع التوجيهات والتشريعات الجديدة التى يتم إصدارها باستمرار ، والأزمات المالية العالمية ، وظهور فضائح الشركات العامة وزيادة عولمة بيئة الأعمال. أما العوامل الداخلية فتشمل زيادة طلب الإدارة على المراجعة الداخلية لتحقيق القيمة المضافة للمنشأة ،

(١) JAMES C PATERSON,(2016)," LEAN AUDITING - RETHINKING INTERNAL AUDIT USING LEAN TECHNIQUES TO ENHANCE ADDED VALUE AND REDUCE WASTE",Risk & Assurance Insights, Ltd. In part two,2016.

(٢) Ivana Barišić & Boris Tušek, (2016)," The importance of the supportive control environment for internal audit effectiveness – the case of Croatian companies", Economic Research- Ekonomska Istraživanja, 29:1, 1021-1037, DOI: 10.1080/1331677X.2016.1211954.

(٣) Georgina Phillipina (Philna) Coetzee,(2010)," A RISK-BASED AUDIT MODEL FOR INTERNAL AUDIT ENGAGEMENTS", THESIS Submitted in fulfilment of the requirements for the degree Philosophiae Doctor in AUDITING, in the FACULTY OF ECONOMIC AND MANAGEMENT SCIENCES CENTRE FOR ACCOUNTING at the UNIVERSITY OF THE FREE STATE, November 2010.



وتعزيز التنسيق بين المراجعين الخارجيين والداخليين ، وزيادة دور المراجعة الداخلية في المساعدة في إدارة المخاطر التي تهدد تحقيق أهداف المنشأة . ففي ظل هذه البيئة ، تنمو مهنة المراجعة الداخلية بمعدل هائل ، ولكن يبدو في الوقت نفسه أنه لا تزال هناك ندرة للمراجعين الداخليين الأكفاء ، خاصة في مجالات تكنولوجيا المعلومات وإدارة المخاطر. ويحاول معهد المراجعين الداخليين ، بصفته الهيئة الإدارية للمهنة ، تلبية هذه الحاجة من خلال إصدار توجيهات مهنية جديدة باستمرار لتزويد أعضائه بالمعلومات والتوجيه . وأشارت نتائج الدراسة الى أن العقبات الأكثر شيوعاً أمام نشاط المراجعة المرنة هي عدم كفاية الموارد ، والتعقيد التنظيمي ، والتشبث الإداري بوجهة نظر تقليدية لما تفعله المراجعة ، وبحاجة مدير المراجعة الداخلية للتفكير بشكل إبداعي للتغلب عليها.

وقد لخصت إحدى الدراسات<sup>(١)</sup> ، التحديات التي تواجه المراجعة المرنة في أربعة نقاط ، أولها التصورات بشأن ماهية المراجعة المرنة ، حيث يتصور البعض أن المرونة تعني أن الأمور ستكون أكثر كفاءة ولكن على حساب الجودة ، وهذا غير صحيح ، فالمرونة شيء يتعلق بالكفاءة ، وثانيها عدم الرغبة في التغيير بسبب الرضا عن الأداء الحالي للمراجعة الداخلية ، أما النقطة الثالثة هي الإدراك الخاطئ لأصحاب المصلحة بأن طرق العمل المرنة لن تؤدي ببساطة الى وفورات في التكاليف . والنقطة الرابعة أنه في بعض الأحيان هناك حاجة الى التغييرات في الموظفين ، وذلك بتعيين موظفين غير العاملين في المراجعة من أجل خلق نهج جديد متعدد التخصصات لعملية المراجعة .

وأوردت إحدى الدراسات<sup>(٢)</sup> ، أن مجموعات المراجعة الداخلية من الجيل التالي تعمل على تطوير نماذج موارد مرنة والاستفادة منها للوصول إلى مجموعات المهارات والقدرات حسب الحاجة ، وهذا يتطلب نماذج تمتد إلى ما وراء جدران المراجعة الداخلية ، إلى الأعمال والشركاء والموردين . ونظراً لانتشار البيانات بشكل أكبر في المؤسسة ، يحتاج المراجعون الداخليون إلى تنفيذ مرنة وقابل للتحليل والتطوير من خلال نشر منهجيات وأدوات توفر النقاط البيانات وتحليلها وتحويلها إلى رؤية قريبة من الوقت الفعلي قدر الإمكان. وبينت الدراسة أنه لتحقيق النجاح ، فإن جهود الجيل التالي تتطلب ثقافة مراجعة داخلية تتبنى التغيير وتحتاج إلى المرونة من خلال انشاء عقلية مرنة .

وأوضحت الدراسة أن إعادة تقييم تصميم وقدرات المراجعة الداخلية ، والسعي إلى أن تصبح وظيفة المراجعة الداخلية من الجيل التالي مرنة تتبنى فوائد التكنولوجيا هو تحول مهم للغاية الا أنه لن

(١) Troborn H.Netland,"Lean Auditing", Journal of business& economics

Research,2018

(٢) PROTIVITL,(2018),"The Next Generation of Internal Auditing – Are You Ready? Catch the Innovation Wave", Internal Audit, Risk, Business & Technology Consulting.

يكون سهلاً ، ويجب أن نتناول مجموعات المراجعة الداخلية هذا الهدف بأسلوب رشيق ، لأن تحديد المجالات التي تحتاج إلى التغيير ، وتخصيص الموارد وإجراء تحسينات تدريجية مستمرة ، يحتاج إلى اتخاذ خطوات صغيرة بسرعة وعلى الفور . وفي حين أن التصميم المحدد للجيل القادم من الحوكمة والمنهجية وعناصر التكنولوجيا التمكينية يختلف وفقاً لبيئة المخاطر الفريدة للمؤسسة وأهداف العمل ، إلا أن هناك اعتبارات وإجراءات مشتركة أثبتت قيمتها في عدد المتزايد من جهود التحول في المراجعة الداخلية الجارية .

وأوردت الدراسة أن عمليات المراجعة الداخلية هي مهام معقدة للأشخاص والعمليات والبيانات ، وتتطلب التعقيدات والتحديات نهجاً منظماً ومرناً ، فغالباً ما تتطوي عمليات المراجعة بطبيعتها على مستوى كبير من العمليات اليدوية ، مما يؤدي إلى دورات زمنية طويلة وأوجه قصور أخرى ، ولتصنيف المخاطر وتتبع المشكلات حتى حلها فغالباً ما تحتاج فرق المراجعة إلى مراجعة آلاف المعاملات ، وتتسبب الخطوات الرئيسية بكفاءة ، وتصعيد المشكلات وحلها بسرعة .

وقد قدمت الدراسة تطبيق Appian ووصفته بأنه يتميز بالرؤية والمرونة والسهولة والكفاءة ، حيث تعالج منصة الأتمتة منخفضة الكود من Appian تلك التحديات والمزيد ، حيث تكتسب المؤسسات المالية الرؤية اللازمة لنطاق المشروع ، ومراقبة حالة أوراق العمل والمهام ، ومعالجة الثغرات في الرقابة بسرعة ، وإنبات وظائف المراجعة الداخلية في المستقبل ، وطوال الوقت ، مما يسمح للفرق بإزالة التعقيد من العمليات بحيث يمكن لأصحاب الأعمال وتكنولوجيا المعلومات التعاون بكفاءة وسهولة . وأوضحت الدراسة أن تطبيق Appian للمراجعة الداخلية ، يمنح المؤسسات المرونة التي نحتاجها لإجراء تعديلات بسرعة ، وإضافة وظائف لتغيير الأعمال والمتطلبات التنظيمية ، وتخصيص التطبيق بالكامل لتلبية الاحتياجات الفريدة للمؤسسة والمتطلبات المحددة .

ويرى الباحث أن المراجعة الداخلية المرنة تساعد في متابعة عملية إدارة المخاطر بالمنشأة من خلال معلومات تساعد في تحديد الأسباب الرئيسية للمخاطر ، حيث أنها توفر معلومات عن الغاء الأنشطة التي لا تضيف قيمة ، والأنشطة التي تسبب الفاقد ، وهذا يعطى مؤشراً لخطر الاستخدام غير الاقتصادي وغير الكفء للموارد ، ويساعد الإدارة على الاستغلال الأمثل للموارد وتحسين عمليات المنشأة . كما أن المراجعة الداخلية المرنة توفر معلومات عن تدعيم وتحسين الأنشطة التي تلبى رغبات العملاء المتنوعة ، ومعلومات عن قرارات التسعير ، مما يمكن الإدارة من تحويل نقاط الضعف إلى قوة ، وهو ما يؤدي إلى النمو والاستقرار وتحسين الوضع الاستراتيجي والحد من الاسراف والضياع ، الأمر الذي يساهم في تعظيم القيمة المضافة للمنشأة .

### ٣/٨ - أثر تطبيق المراجعة الداخلية المرنة على تعظيم القيمة المضافة للمنشأة

يتم دراسة أثر تطبيق المراجعة الداخلية المرنة في تعظيم القيمة المضافة للمنشأة من خلال بيان كيف تؤدي المراجعة الداخلية المرنة الى تعظيم القيمة المضافة للمنشأة ، ودراسة أثر تطبيق المراجعة الداخلية المرنة وتعظيم القيمة المضافة على نتائج أعمال المنشأة .

### ١/٣/٨ - كيف تؤدي المراجعة الداخلية المرنة الى تعظيم القيمة المضافة للمنشأة

ناقشت احدى الدراسات دور المراجعة الداخلية في حوكمة الشركات في خلق القيمة المضافة للشركات<sup>(١)</sup> ، فأوردت الدراسة أن المراجعة الداخلية (IA) تعتبر من الناحية النظرية عنصراً رئيسياً في حوكمة الشركات الحديثة ، رغم أن المعرفة الحالية بشأن IA وعلاقتها بالهيكل الداخلي لحوكمة الشركات متنوعة ونادرة ، وبالتالي ، فإن النتائج التجريبية حول وظيفة المراجعة الداخلية (IAF) ضمن إطار حوكمة الشركات في الاتحاد الأوروبي (EU) نادرة . وأشارت نتائج الدراسة ، الى أنه استناداً إلى بيانات من ٣،٢٩٤ رداً من دراسة هيئة المعرفة المشتركة (CBOK) لعام ٢٠١٠ على ٢٦ دولة عضو في الاتحاد الأوروبي التي تجري نمذجة المعادلة الهيكلية ، وجد المؤلفون أن IA هي آلية مهمة لهيكل حوكمة الشركات ، حيث تقوم IA بإنشاء "قيمة مضافة" للشركة إما بمعنى الكشف عن المشاكل والمظالم أو بالمعنى الوقائي .

وشرحت دراسة بحثية كيف أن عمليات المراجعة تعظم قيمة المنشأة وتزيد من كفاءة وفاعلية وقيمة المنشأة<sup>(٢)</sup> ، فأوضحت أن المراجعين الداخليين يحتاجون الى النظر في كيفية تأثير اجراءاتهم على المنشأة ككل ، وبالطبع توجد فرص تحسين في كل نظام أو عملية تقريباً ، وأن المراجعين يحتاجون أيضاً الى ادراك أين تنتهي القيمة المضافة وتنتهي التكاليف المتزايدة . وقد أوضحت الدراسة أن فهم كيفية ملائمة عمليات المراجعة الداخلية للمنشأة يضيف قيمة أيضاً ، حيث يضيف المراجعون الداخليون قيمة ببساطة عن طريق أداء وظائفهم بكفاءة وفعالية ، كما أشارت الدراسة الى أن وظيفة المراجعة تعمل كضابط للحوكمة ، وتؤدي دوراً حاسماً من خلال تعزيز أنظمة الرقابة الشاملة للمؤسسة واجراء مراجعات ضمان للضوابط الحرجة التي تهدف الى معالجة مخاطر مستوى الكيان والصناعة وخط الأعمال ، وتوفر هذه المراجعات لمجلس الادارة ولجنة المراجعة والمراجعين الخارجيين ضماناً بأن

(١) Marc Eulerich et al,(2013),"Self-perception of the internal audit function within the corporate empirical evidence for the-governance system European Union", Problems and Perspectives in Management, Volume 11, Issue 2, 2013.

(٢) Eric Lundin,"Delevring Audit Value",the Institute of Internal Auditors, Inc. (IIA),www.theiia.org/Intauditor.

الضوابط الرئيسية داخل المنشأة مصممة بشكل مناسب ، وتعمل بكفاءة وفعالية ، وتعمل لحماية أصحاب المصلحة ، وهو ما يشكل بالتأكيد خدمة ذات قيمة مضافة .

وعن المراجعة الداخلية المرنة وكيف تؤدي إلى تعظيم القيمة المضافة للمنشأة<sup>(١)</sup>، استشهدت دراسة بحثية بتوصيات المؤتمر الدولي الثالث عشر للمراجعة الداخلية في أوغندا IIA - في أبريل / نيسان 2018، والتي جاءت في أربعة نقاط ، أولها أن المراجعة المرنة تتماشى مع المبادئ الأساسية للإطار المهني الدولي لممارسة المراجعة الداخلية ، والتي تنص على أن المراجعة الداخلية مبادرة ، ذو بصيرة ، وذو نظرة مستقبلية . وثانيها أنه بالإضافة إلى المسؤوليات اليومية ، يجب على الرئيس التنفيذي للمراجعة أن يكون على دراية تامة بما يحدث في البيانات الداخلية والخارجية للمؤسسة . وثالثها أنه يجب إعداد المراجعة الداخلية من خلال استجابة سريعة للتغيرات في الاستراتيجية أو أولويات المؤسسة ، والبيئة التنافسية ، والبيئة التنظيمية . أما النقطة الرابعة فهي أن مدير المراجعة يحتاج إلى بناء المرونة في خطة المراجعة ، والتأكد من أن عمليات المراجعة رشيقة ، وتسريع دورة المراجعة وتحقيق النتائج .

وعن دور المراجعة الداخلية في تعظيم القيمة المضافة للمنشأة ، أفادت إحدى الدراسات<sup>(٢)</sup> ، بأنه تم تصميم وظيفة المراجعة الداخلية لإضافة القيمة وتحسين عمليات المنظمة . وعن كيفية تحقيق ذلك التطور بمرور الوقت ، تبين الدراسة أن دمج مكونات الحوكمة والالتزام سيساعد المنشأة على : تجنب النقاط العمياء في إدارة المخاطر والالتزام من خلال ضمان تغطية مشهد المخاطر والالتزام بشكل كاف ، تجنب أوجه القصور وبالتالي توفير التكاليف من خلال تحسين كفاءة التكلفة لوظائف الخط الثاني والثالث . وتقديم تقارير متكاملة وروى لأصحاب المصلحة .

كما بينت الدراسة أن المراجعة الديناميكية ستساعد المنشأة - من خلال استخدام التكنولوجيا والمراجعة السريعة - على تعظيم القيمة المضافة من خلال تحقيق : التخطيط المحسن للمراجعة الداخلية وتحديد المخاطر التي تتكيف مع السياق ، يحافظ تخطيط المراجعة الداخلية المرنة (وليس الصارم) على تخطيط محدث دورياً ليتم تنفيذه بأهداف واضحة ، تحديد الأولويات وتخطيط الموارد ، تحسين الجودة والتوحيد والفعالية مما يوفر مستوى أعلى من التأكد ، كما يتيح استخدام تحليلات البيانات والتكنولوجيا فعالية أكثر لمخاطر الاحتيال ، بينما تضيف النتائج المرئية من استفسارات تحليل البيانات قيمة إلى التقارير ، ويوفر التركيز على احتياجات الأعمال وأصحاب المصلحة رؤى أكثر قيمة ، دورات مراجعة متسارعة وتسليم أسرع للمنتجات (الفرعية) ، مما يؤدي إلى زيادة السعة .

(١) الجمعية العالمية للمراجعين الداخليين ، ٢٠١٨ ، مرجع سبق ذكره .

(٢) KPMG, "Enhancing value from internal audit", KPMG Netherlands Internal Audit Risk & Compliance Services, July 2020.

ويتم تنفيذ المراجعة الداخلية في فترات زمنية محددة لاكمال مجموعة من المهام المحددة جيداً وذات الأولوية ، وخلصت الدراسة الى أن كل ذلك سيحقق تقديم رؤى حول المخاطر الجديدة والاتجاهات الناشئة ، وتوافق استراتيجي أقوى .

ويرى الباحث أن تطبيق المراجعة الداخلية المرنة ينعكس على تعظيم القيمة المضافة للمنشأة من خلال توفير المعلومات المطلوبة والتي تساهم في تقييم استخدام أساليب الموارد وإعادة توزيعها بشكل أفضل وتخفيض التكلفة ، الأمر الذي من شأنه زيادة ربحية المنشأة وتدعيم قدرتها التنافسية وحسن الاستغلال الأمثل لأموال المساهمين والتأكد من أن الإدارة تعمل على تحقيق قيمة مرتفعة لأسهم المنشأة مع المحافظة على مبدأ الإفصاح والشفافية وخدمة أصحاب المصالح .

### ٢/٣/٨ - الآثار المترتبة على تعظيم القيمة المضافة للمنشأة

في دراسة عن أهمية المراجعة المرنة في اضافة القيمة للمنشآت<sup>(١)</sup> ، أشارت الدراسة الى أنه يجب تطبيق منهجية المراجعة المرنة التي تعتمد على الكمبيوتر في بيئة الإنتاج لتحسين خصائص الإنتاج مثل الجودة ، وتقليل الفاقد وتقليل النشاط الذي لا يضيف قيمة . ففي أسواق الأعمال التنافسية والمتطلبية الحالية ، تحتاج الصناعات التحويلية إلى الأنشطة المضيف للقيمة لتحسين قوتها ، كما أنها توفر التطبيق لمجموعة متنوعة من الأدوات والاستراتيجيات التي يمكن أن تساعد في الحد من الفاقد أو التخلص منه ، وخفض تكلفة المنتج ، وتقليل الجهد البشري وتقليل وقت تصنيع المنتج .

وأوضحت الدراسة أنه في عصر الأعمال التنافسي الحالي ، فإن الصناعة غير قادرة على الاستدامة في الأعمال العالمية دون تنفيذ التصنيع المتكامل للكمبيوتر في بيئة التصنيع ، وقد قدمت هذه المقالة دراسة حالة تم إجراؤها في صناعة تصنيع قطع غيار السيارات ، بتطبيق منهجية المراجعة المرنة التي تعتمد على الكمبيوتر مما أدى إلى تحسين أداء النظام .

وقد أجريت دراسة كمية لقياس القيمة المضافة لوظائف المراجعة الداخلية في الشركات الهولندية المدرجة<sup>(٢)</sup>. وفي البداية أشارت الدراسة الى التعريف الجديد للمراجعة الداخلية ، كما هو محدد من قبل معهد المراجعين الداخليين ، على أن : " المراجعة الداخلية هي ضمان مستقل وموضوعي ونشاط استثماري مصمم لإضافة قيمة وتحسين عمليات المنظمة ، وهي تساعد المؤسسة على تحقيق أهدافها من

(١) Dhirvidamani,A,et al,(2007), **Implementation of lean manufacturing and lean audit system in an auto parts manufacturing industry – an industrial case study**,"Journal International Journal of Computer Integrated Manufacturing, Volume 31, 2018 - Issue 6,Pages 579-594.

(٢) drs. Matthijs de Bruijn,(2016)," **Measuring the added value of internal audit functions- A quantitative study measuring the added value of internal audit functions at Dutch listed firms**" , "University of Amsterdam, Amsterdam Business School, Executive Internal Audit Programme.

خلال تقديم نهج منظم ومنضبط لتقييم وتحسين فعالية عمليات إدارة المخاطر والرقابة والحوكمة". وأوضحت الدراسة أن هذا التعريف يحول التركيز الرئيسي للمراجعة الداخلية من التأكيد إلى نهج القيمة المضافة. كما أشارت الدراسة إلى أن نظرية الوكالة المسيطرة تتوقع أن وظائف المراجعة الداخلية تضيف قيمة، وأن نظريات أخرى تشير أيضاً إلى أن المراجعة الداخلية تضيف قيمة الجودة المالية. وفي دراسة بعنوان "تقنيات المرونة تحدث ثورة في إمكانات القيمة"<sup>(١)</sup>، وعن القيمة التي تضيفها المرونة إلى الشركات توضح الدراسة أن المزايا التي تقدمها Lean في Audit يمكنها تحقيق القيمة المستمرة من خلال تطوير وتنفيذ ثقافة التحسين المستمر على أساس تطبيق مبادئ المرونة باستمرار على العمليات التجارية.

وعن استجابة المراجعة الداخلية المرنة للظروف الطارئة فقد أجريت دراسة بحثية<sup>(٢)</sup>، عن تأثير COVID-19 على المراجعة الداخلية، وأظهرت الدراسة مدى المرونة التي أبدتها القادة القائمون على المراجعة، وذلك بترتيبهم للأولويات في العمل لمواجهة جائحة كورونا، وقد تبلور ذلك في تحديثات خطة المراجعة والمخاطر الناشئة بشكل عام، حيث أظهر قادة المراجعة الداخلية المرونة وخفة الحركة في الاستجابة لبيئة المخاطر الديناميكية التي يسببها COVID-19. وأوضحت الدراسة أن ثلاثة أرباع وظائف المراجعة الداخلية قد قامت بتحديث خطط المراجعة الخاصة بهم، في حين قام ثلثاهم بتحديد المخاطر الناشئة، وقد قام أكثر من نصفهم بالفعل بتحديث تقييم المخاطر، بينما وجدت بعض الاختلافات في مستوى هذه الأنشطة حسب الصناعة، فكان ذلك دليلاً واضحاً على أن قادة المراجعة الداخلية عبر الصناعات يستجيبون للبيئة المتغيرة التي تعمل فيها مؤسساتهم.

وأشارت نتائج الدراسة إلى أن ما يقرب من ٤ من كل ١٠ مشاركين أعادوا توجيه الموظفين للقيام بأعمال غير متعلقة بالمراجعة، كما أظهر قادة المراجعة الداخلية أيضاً خفة الحركة في حقيقة أن ما يقرب من ٤ من كل ١٠ مشاركين قد أضافوا ارتباطات جديدة بسبب COVID-19، وقد أثبت المستجيبون كيف أنهم يظهرون المرونة وخفة الحركة في الاستجابة لـ COVID-19. كما أشارت النتائج إلى أن أكثر من نصف المستجيبين قد توقف عن بعض ارتباطات المراجعة أو قللوا من نطاقها وألغى نصفهم تقريباً بعض ارتباطات المراجعة.

ومما سبق من عرض يرى الباحث أن المراجعة الداخلية المرنة لها تأثيرات إيجابية متعددة على المنشأة، يتمثل أولها في توفير معلومات عن الأنشطة التي لا تضيف قيمة والتي تمثل فاقداً وتسبب

(١) KPMG LL Canadian,(2016), "Lean in Audit Lean techniques are revolutionizing the audit's value potential".

(٢) AUDIT EXECUTIVE CENTER,(2020)," COVID-19 IMPACT ON INTERNAL AUDIT Survey results about risk assessment, audit plans, staffing, and budge".

ضباغ للموارد المستخدمة ، وهذا يعطى مؤشراً لخطر الاستخدام غير الاقتصادي وغير الكفاء للموارد ، مما يساعد الادارة على الاستغلال الأمثل للموارد وتحسين عمليات المنشأة وتعظيم قيمتها ، وثماني التأثيرات أنها تتمتع بنظام جيد للمعلومات من حيث جودة أداء النظم ، مما يجعلها قادرة على توفير معلومات ملائمة تتصف بأنها محدثة بشكل فوري وتقدم في الوقت المناسب ودقيقة ومتسقة وكاملة ومصاغة بشكل يسهل فهمه ، وهو ما يدعم اتخاذ القرارات الاستراتيجية في المنشأة وادارة مخاطر الأعمال المحيطة وهو ما يؤدي الى تعزيز موقفها التنافسي ، أما الثالثة فأنها من أهم أدوات الادارة العليا في تحقيق الرقابة الادارية على أنشطة المنشأة ، كما أن المراجعة الداخلية المرنة توفر معلومات عن تدعيم وتحسين الأنشطة التي تلبى رغبات العملاء المتنوعة ، ومعلومات عن قرارات التسعير ، مما يمكن الادارة من تحويل نقاط الضعف الى قوة ، الأمر الذي يؤدي الى النمو والاستقرار وتحسين الوضع الاستراتيجي والحد من الاسراف والضباغ ، وكل هذه التأثيرات تساهم في تعظيم القيمة المضافة للمنشأة .

## النتائج والتوصيات:

### أولاً : النتائج

١ - تركزت أهم نتائج البحث في وجود أثر إيجابي لدور المراجعة الداخلية المرنة في تعظيم القيمة المضافة للمنشأة .

١ - أن المراجعة المرنة تشير إلى تطبيق مبادئ "المرونة" على عملية المراجعة الداخلية ، وأن "Lean" هي العمل بأكثر الطرق كفاءة وفعالية ، والقيام بما يجب فعله بأسرع وأفضل الوسائل لتحقيق المنتج أو الهدف النهائي .

٢- السمات الرئيسية لمدخل المراجعة الداخلية المرنة تتمثل في : توفير منظور مستقل وموضوعي عن الحوكمة والمخاطر والامتثال . والأداء التنظيمي ، إضافة قيمة في كل شيء تقوم به المراجعة الداخلية ، التركيز على طرق العمل التي تضيف قيمة والتي تستبعد النشاط غير ذات القيمة المضافة والقضاء على الفاقد ، قياس أداء المراجعة الداخلية بطريقة منهجية تساعد على تعظيم القيمة المضافة والتحسين المستمر ، وجود متطلبات واضحة عند اختيار الموظفين وتطوير أداءهم .

٣- الفوائد الأساسية لتطبيق أسلوب المراجعة الداخلية المرنة تتلخص في : خلق ثقافة المراجعة التي تركز على تقديم القيمة المضافة وتعظيمها ، خطة مراجعة أكثر قرباً مع محركات القيمة الرئيسية للمنظمة ، تعمل بمثابة محفز للتغيير الإيجابي في المنظمة ، توفير التكاليف والتركيز على الأنشطة الأكثر قيمة ، تسلط الضوء على فرص الكفاءة المناسبة وتظهر بوضوح عائداً إيجابياً على تكلفتها ، تساعد على تخصيص مهام المراجعة وتبسيطها وتطويرها وانجازها في الوقت المناسب وبالميزانية المناسبة ، وجود خطة مراجعة أكثر وضوحاً ، اكساب الموظفين الكفاءة وتدريبهم واكسابهم المهارات التي يفتقرون إليها .

٤- المراجعة الداخلية المرنة تساعد على التأكيد بأن الموارد تضيف قيمة للعملاء وتسعى لرضاهم ، والقضاء على تقارير المراجعة الداخلية الطويلة التي تحوى تفاصيل غير مفيدة .

٥- الفوائد النموذجية التي يتم الحصول عليها من طرق العمل المرنة تشمل : التخفيضات في العيوب والمهل الزمنية والتكلفة والمخزون والنفقات ، كما تشمل التحسينات في رضا العملاء والإنتاجية والقدرة والاستجابة والجودة .

٦- ان مفتاح النجاح هو فهم كيفية تطبيق هذه المبادئ والتقنيات بذكاء مع احترام معايير IIA الرئيسية .

٧- المبادئ الأساسية الخمسة للمرونة هي : فهم القيمة من وجهة نظر العميل ، تحديد تيار القيمة ، إنشاء الأنشطة التي تتدفق ، السحب " في الوقت المناسب " ، تهدف الى عملية مثالية خالية من الفاقد والاختناقات .



٨- من التحديات التي تواجه المراجعة الداخلية المرنة ، تغيير عقلية فريق المراجعة وأصحاب المصلحة الرئيسيين ، ومدى تأثير البيئة الرقابية على فعالية المراجعة الداخلية .

٩- أن ملامح النشاط المحاسبي الإداري في المنشأة في ظل المراجعة الداخلية المرنة تتحدد في التركيز على تحليل النشاط ، خفض تكلفة المنتج ، دعم عملية التحسينات المستمرة ، دعم ادارة مسار تدفق القيمة ، ودعم عملية خلق القيمة للمنشأة والعميل .

١٠ - أنه نظراً لانقطاع نماذج التشغيل التقليدية خلال جائحة COVID-19 ، فقد تكيفت المنظمات بسرعة ، مما أحدث تغييرات سريعة في ملفات تعريف المخاطر، وقد تطلبت هذه التغييرات مرونة وظائف المراجعة الداخلية بسرعة وتبني تقنيات وأساليب مراجعة مرنة وقابلة للتطوير. وقد حظيت وظائف المراجعة الداخلية بفرصة التحول إلى نهج أكثر واقعية ومرونة ، لأنه تم تأسيس عمليات المراجعة الداخلية المرنة على أساس المشروع الرشيق ومنهجية إدارة التغيير المصممة لاستيعاب الظروف المتغيرة باستمرار ، لذلك فإنه سمح بمزيد من المرونة ووفر تأثيراً أكبر عندما ظهرت هذه الجائحة .

#### ثانياً : التوصيات:

١ - ضرورة التوسع في تطبيق المراجعة الداخلية المرنة ، بهدف إنتاج معلومات ذات قيمة عالية وأساليب حديثة توفر الوقت والجهد ، وتصل الى أدق النتائج لتحقيق قيمة مضافة للمنشأة ، مما يساهم في تفعيل آليات حوكمة الشركات ، وزيادة الثقة في تقارير المراجعة الداخلية والخارجية لدى جميع الأطراف داخل وخارج المنشأة .

٢ - يجب أن يتوافق النظام المحاسبي المطبق في المنشأة مع فلسفة المراجعة المرنة ، أن يتسم بالبساطة بحيث يكون تصميم وتشغيل النظام غير مكلف، الدقة في تحديد تكلفة المنتج ، والتخلص من الخطوات غير الضرورية.

٣ - يجب أن يتسم النظام المحاسبي في ظل بيئة المراجعة الداخلية المرنة بالفاعلية وذلك من خلال توفير معلومات دقيقة وملائمة وفي التوقيت المناسب عن تكلفة وربحية المنتج ، أن يوفر النظام معلومات تساعد على اتخاذ القرارات عبر مسارات تدفق القيمة .

#### الدراسات المستقبلية:

في ضوء ما تقدم من خلاصة وتوصيات لهذه الدراسة النظرية يمكن للباحث اقتراح الأفكار البحثية الآتية :

- ضرورة اجراء دراسات ميدانية تهدف الى إعداد أسلوب عمل المراجعة الداخلية المرنة من خلال الاستجابة السريعة للتغيرات في الاستراتيجيات أو أولويات المنشأة ، والبيئة التنافسية ، والبيئة التنظيمية .

- اجراء دراسات ميدانية تركز على بناء المرونة في خطة المراجعة ، والتأكد من أن عمليات المراجعة رشيقة، وتسهم في تسريع دورة المراجعة وتحقيق النتائج .
- تطوير استراتيجية خاصة بالمراجعة الداخلية المرنة تركز على تنسيق وظائف المخاطر ، وتوجيه مبادرات المراجعة الداخلية المرنة ، واعداد برنامج إدارة المواهب المناسب الذي يضمن حصول المراجعة الداخلية المرنة على الأشخاص المناسبين الذين يتمتعون بالمهارات المناسبة في المناصب المناسبة.

## المراجع:

### أولاً : المراجع العربية

- ١ - د. احمد زكى حسين متولى ، " استخدام التكامل بين أسلوب المحاسبة المرنة ( LA ) والسجلات المفتوحة ( OBA ) في تطوير الدور الاستراتيجي للمراجعة الداخلية بهدف إضافة قيمة للمنشأة مع دراسة استطلاعية " ، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة ، كلية التجارة ، جامعة عين شمس ، العدد الثالث ، يوليو ، ٢٠١٤ ، ص ص ٢٢٣ - ٢٩٣ .
- ٢- د سلطان على احمد السريحي وأحمد سعد محسن السلفي ، " أثر فاعلية وكفاءة التدقيق الداخلي في تحسين الأداء المالي - دراسة ميدانية في البنوك العاملة بالجمهورية اليمنية " ، مجلة الدراسات الاجتماعية ، كلية العلوم الادارية ، جامعة العلوم والتكنولوجيا ، اليمن ، المجلد الخامس والعشرون ، العدد ٤ ، ٢٠١٩ ، ص ص ٥٧ - ٨٢ .
- ٣- د. محمد فتحى عبد القادر، " أثر استخدام البيانات الضخمة على جودة المراجعة الخارجية " ، مجلة الدراسات التجارية المعاصرة ، كلية التجارة ، جامعة كفر الشيخ ، العدد العاشر ، يوليو ، ٢٠٢٠ ، الجزء الثاني ، ص ص ٧٩٩ - ٨٥٠ .
- ٤- د. محمد فتحى عبد القادر، " الكشف عن الاحتيال المالي باستخدام أساليب التنقيب فى البيانات وأثره على جودة المراجعة الخارجية " ، مجلة الدراسات والبحوث التجارية ، كلية التجارة ، جامعة بنها ، السنة التاسعة والثلاثون ، العدد الرابع ، المجلد الأول ، ٢٠١٩ ، ص ص ٤١ - ٧٢ .
- ٥- د. نبيل سعيد عبيد ، " تقديم خدمة مراجعة الأعمال الداخلية لتحسين الأداء الاستراتيجي وإضافة قيمة للمنشأة والعمل " ، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة ، كلية التجارة ، جامعة عين شمس ، العدد الثالث ، ٢٠١٤ .
- ٦- د. هشام فاروق مصطفى الابيارى ، " إعادة هندسة عملية المراجعة الداخلية : إطار ونموذج مقترح ودراسة استكشافية فى بيئة الأعمال المصرية " ، مجلة البحوث التجارية ، كلية التجارة ، جامعة طنطا ، يونيو ، ٢٠١٨ ، ص ص ١ - ٥٣ .
- ٧ - ايمان ممدوح حسن ، " دور المراجعة الداخلية فى تطوير كفاءة وفعالية بيئة الرقابة فى ضوء متطلبات الحوكمة - دراسة ميدانية " ، رسالة ماجستير ، كلية التجارة ، جامعة عين شمس ، ٢٠١٧ .
- ٨ - نون جهاد عطية ، " الاتجاهات الحديثة للمراجعة الداخلية ودورها فى دعم الميزة التنافسية (دراسة ميدانية على عينة من المصارف السودانية " ، رسالة ماجستير ، كلية الدراسات العليا ، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، ٢٠١٩ .
- ٩- الجمعية العالمية للمراجعين الداخليين The Institute Internal Auditors Global ( IIA ) ، " آراء ورؤى عالمية. المرونة والابتكار " ، ترجمة جمعية المراجعين الداخليين فى لبنان ، ٢٠١٨ .

ثانياً : المراجع الأجنبية

- 1 - Ahakachi,R.,Yanjih,B.,& Alilou,M., "Lean Accounting Adoption Tool Lean Thinking and Lean Production", World Applied Sciences Journal ,Vol. 17, No. 8, 2012, PP.1040 – 1045 .
- 2- Ann M. Butera,(2018)," Internal Audit, Risk, Business & Technology Consulting", MBA, CRP, President of The Whole Person Project, Inc., Protiviti Knowledge Leader,www.knowledgeleader.com.
- 3- AUDIT EXECUTIVE CENTER,(2020)," COVID-19 IMPACT ON INTERNAL AUDIT Survey results about risk assessment, audit plans, staffing, and budget".
- 4- Botha Lise Muriel et al,(2020),"A framework for the evaluation of the perceived value added by internal auditing", Meditari accountancy Research,vol.28,no.3,pp.413-434.
- 5- CAAU,(2020),"Concept of flexible internal audit: differences from traditional audit and business benefits",26 March 2020.
- 6- Chartered Institute of Internal Auditors,(11 October 2019),"Lean Auditing".
- 7- Deloitte & Touche. All rights reserved. Member of Deloitte Touche Tohmatsu Limited, The Changing Role of Internal Audit Moving away from traditional Internal Audits.2015.
- 8- Deloitte," Becoming agile A guide to elevating Internal Audit's performance and value", Part 2: Putting Agile IA into action, Copyright © 2017 Deloitte Development LLC.
- 9- Dhirvidamani,A et al,(2017)," Implementation of lean manufacturing and lean audit system in an auto parts manufacturing industry – an industrial case study",Journal International Journal of Computer Integrated Manufacturing, Volume 31, 2018 - Issue 6,Pages 579-594.
- 10- drs. Matthijs de Bruijn,(2016)," Measuring the added value of internal audit functions- A quantitative study measuring the added value of internal audit functions at Dutch listed firms" ,University of Amsterdam, Amsterdam Business School, Executive Internal Audit Programme.
- 11- Eric Lundin,"Delivering Audit Value", the Institute of Internal Auditors, Inc. (IIA), www.theiia.org/Intauditor.
- 12 - Georgina Phillipina (Philna) Coetzee,(2010), "A RISK-BASED AUDIT MODEL FOR INTERNAL AUDIT ENGAGEMENTS", THESIS Submitted in fulfilment of the requirements for the degree Philosophiae Doctor in AUDITING, in the FACULTY OF ECONOMIC AND MANAGEMENT SCIENCES CENTRE FOR ACCOUNTING, at the UNIVERSITY OF THE FREE STATE, November 2010.
- 13 -(IIA) © 2020 - The Institute of Internal Auditors – Australia, "Factsheet: Value-Based Internal Audit".

- 14 - (IIA) THE INSTITUTE OF INTERNAL AUDITORS (IIA), "Internal Auditing: Assurance, Insight, and Objectivity",2017.
- 15 - (IIA) Institute of Internal Auditing ,2018," Lean Auditing ",available at <http://www.iaa.org.uk>.
- 16 - (IIA) institute of internal auditing ,"Lean Auditing – What ,How and Why",2016,available at <http://www.iaa.org.uk>.
- 17-(IIA)THE INSTITUTE OF INTERNAL AUDITORS(IIA), "Internal Auditing : Adding Value Across the Board-Cover, A look at the profession & corporate governance", 05249/9.
- 18 - Ivana Barišić & Boris Tušek, (2016)," The importance of the supportive control environment for internal audit effectiveness – the case of Croatian companies", Economic Research- Ekonomska Istraživanja, 29:1, 1021-1037, DOI: 10.1080/1331677X.2016.1211954.
- 19 - James C Paterson," LEAN AUDITING AND HIGH IMPACT REPORT WRITING",Institute de Auditors Internos de Espaina,Assurance Insights,[www.RiskAI.co.uk](http://www.RiskAI.co.uk).2018
- 20- James C Paterson,(2015),"Lean Auditing- Driving Added Value and Efficiency in Lean Auditing ", (Part 2): Rethinking Internal Audit Using Lean Techniques to Enhance Value and Improve Productivity",Wiley.
- 21 - James C. Paterson,2015,"Lean Auditing : Driving added value and efficiency in internal audit" , first edition published by John Wiley & Sons,,2015.
- 22 -James C. Paterson,"LEAN AUDITING, Driving Added Value and Efficiency in Internal Audit", ©2015 James C. Paterson / Risk & Assurance Insights Ltd. WILY on line library.
- 23 - James Paterson ,2016, " Lean Auditing – Rethinking Internal Audit using Lean Techniques to enhance Added Value and reduce waste" ,[www.RiskAI.co.uk](http://www.RiskAI.co.uk),Lean Auditing ,Isbn [9781118896884-jcp@riskai.co.uk](https://doi.org/10.1080/9781118896884).
- 24 - KPMG," Enhancing internal audit effectiveness-Apractical guide for agile internal audit",18 June 2020.
- 25-KPMG,"Enhancing value from internal audit", KPMG Netherlands Internal Audit Risk & Compliance Services,July 2020.
- 26 - KPMG," Internal Audit, Risk and Compliance Services", your Internal Audit partner May 2016.
- 27 - KPMG , "Lean in Internal Audit – a different perspective",2018.
- 28 - KPMG LL Canadian,(2016),"Lean in Audit Lean techniques are revolutionizing the audit's value potential".
- 29 - LAURA PAUL,(2020)," Internal Audit — Innovating at the Speed of Risk",Appian, JUNE 24, 2020.
- 30- Marc Eulerich et al,(2013),"Self-perception of the internal audit function within the corporate empirical evidence for the-governance system

- European Union", Problems and Perspectives in Management, Volume 11, Issue 2, 2013.
- 31 - Maria Alina Caratas, Elena Cerasela Spataru," **Contemporary Approaches in Interna Audit**" Procedia Economics and Finance, Volume 15, 2014, Pages 530-537.
  - 32 - Norman Marks," **Why Does Internal Audit Need to Be Agile?** ",CMS Wire newsletter,Jan,30,2020.
  - 33 - Omran Ahmad Abuazza et al, (2020),"Quality Paper Development of a **conceptual auditing framework by integrating ISO 9001 principles within auditing**", International Journal of Quality & Reliability Management Vol. 37 No. 3, 2020 pp. 411-427.
  - 34 - PROTIVITI,(2018),"The Next Generation of Internal Auditing – Are You Ready? Catch the Innovation Wave", Internal Audit, Risk, Business & Technology Consulting.
  - 35 - Sap business objects, Governance, Risk and Compliance ,2009, "**A LOOK INTO THE FUTSURE : THE NEXT EVOLUTION OF INTERNAL AUDIT, CONTINUOUS RISK AND CONTROL ASSURANCE**".
  - 36 - SakarDhahir Omar Amena," **The Use of Lean Thinking Towards Improving the Effectiveness of the Internal Auditor: An applied study in a group of banks in Iraq**", International Journal of Innovation, Creativity and Change, Volume 13, Issue 11, 2020.
  - 37 - Sebastian FLOsTOIU,2012," **THE OBJECTIVE OF THE PUBLIC INTERNAL AUDIT THE VALUE-ADDED**",“Alexandru Ioan Cuza” University, Iasi, REVISTA ACADEMIEI FOR□ELOR TERESTRE NR. 2 (66)/2012.
  - 38 - Stephen Carr et al," **Lean review of the Internal Audit process** ", HIGHLAND COUNCIL, 2018.
  - 39 - Troborn H.Netland,"**Lean Auditing**", Journal of business& economics research,2018.