

Agile Internal Audit from the Perspectives of Saudi Internal Auditors: An Exploratory Study

Mr. Anan Abdulaziz Almahyawi*¹, Co-Prof. Fahdah Sultan Alsudairi¹

¹ Faculty of economics and administration | King Abdulaziz University | KSA

Received:

01/02/2023

Revised:

09/02/2023

Accepted:

13/02/2023

Published:

30/04/2023

* Corresponding author:

falsudairi@kau.edu.sa

Citation: Almahyawi,

A. A., & Alsudairi, F. S.

(2023). Agile Internal

Audit from the

Perspectives of Saudi

Internal Auditors: An

Exploratory Study. *Journal*

of Economic,

Administrative and Legal

Sciences, 7(4),1 – 24.

[https://doi.org/10.26389/](https://doi.org/10.26389/AJSRP.A010223)

[AJSRP.A010223](https://doi.org/10.26389/AJSRP.A010223)

2023 © AJSRP • National

Research Center, Palestine,

all rights reserved.

• Open Access



This article is an open access article distributed under the terms and conditions of the Creative Commons Attribution (CC BY-NC) license

Abstract: This research explores the concept and principles of agile internal audit and the views of Saudi internal auditors regarding the expected obstacles and challenges of applying this approach, in addition to their perspectives on the extent to which their organizations support the adoption of the agile methodology in internal auditing. This qualitative study employed exploratory analytical methodology by analyzing the data from 25 interviews with Saudi internal auditors using the thematic analysis method. The research concluded several results, the most important of which is that the obstacles to implementation are the lack of awareness of the concept of agile internal auditing among auditors and stakeholders and the need to gain the support of organizations by providing the financial and human resources and technical tools necessary to adopt the agile methodology to internal auditing. The organization's culture also plays an essential role in developing the internal audit function to become more efficient and effective. Considering the previous results, the study presented several recommendations, most notably the need to raise auditors' awareness of the importance of agile internal auditing and its advantages and benefits, clarifying its practical applications, and conducting more research on agile methodology and its applications in internal audit.

Keywords: Internal audit, agile methodology, agile internal audit.

المراجعة الداخلية الرشيقة من وجهة نظر المراجعين الداخليين السعوديين: دراسة استكشافية

أ. عنان عبد العزيز المحياوي*¹، الأستاذ المشارك / فهدة سلطان السديري¹

¹ كلية الاقتصاد والإدارة | جامعة الملك عبد العزيز | المملكة العربية السعودية

المستخلص: يستطلع هذا البحث مفهوم ومبادئ المراجعة الداخلية الرشيقة، ووجهات نظر المراجعين الداخليين السعوديين فيما يتعلق بالمشكلات والتحديات التي يتوقعون مواجهتها عند تطبيق النهج الرشيقي، بالإضافة إلى منظورهم عن مدى دعم إدارات منظماتهم لتبني النهج الرشيقي في المراجعة الداخلية. واعتمدت هذه الدراسة النوعية على المنهج التحليلي الاستكشافي وذلك عن طريق إجراء 25 مقابلة شخصية مع مراجعين داخليين سعوديين وتوظيف أداة التحليل الموضوعي لتحليل بيانات المقابلات. وخلص البحث إلى عدد من النتائج أهمها أن عوائق التطبيق تتمثل في غياب الوعي بمفهوم المراجعة الداخلية الرشيقة لدى المراجعين وأصحاب المصلحة، وضرورة كسب دعم المنظمات عن طريق توفير الموارد المالية والبشرية والأدوات التقنية اللازمة لتبني النهج الرشيقي بالمراجعة الداخلية. كما أن ثقافة المنظمة تلعب دوراً هاماً في المساهمة في تطوير وظيفة المراجعة الداخلية لتصبح أكثر كفاءة وفعالية. وفي ضوء النتائج السابقة قدمت الدراسة عدداً من التوصيات أبرزها ضرورة رفع الوعي لدى المراجعين بأهمية المراجعة الداخلية الرشيقة وما ستحقق لهم من مميزات وفوائد وتوضيح الممارسات العملية لها، وإجراء المزيد من الدراسات المتعلقة بالنهج الرشيقي وتطبيقاته في المراجعة الداخلية. الكلمات المفتاحية: المراجعة الداخلية، النهج الرشيقي، المراجعة الداخلية الرشيقة.

1. الإطار المنهجي للبحث

1.1 المقدمة:

تؤدي وظيفة المراجعة الداخلية دوراً حيوياً في المنظمات من خلال تقديم تأكيدات تتعلق بالمخاطر سواء الداخلية أو الخارجية، والالتزام بالقوانين واللوائح والسياسات. مع ذلك قد لا تكون المراجعة الداخلية التقليدية قادرة على مواكبة التغيرات والتطورات المتسارعة في بيئة الأعمال الحديثة. فأصحاب المصلحة يطالبون بتأكيدات أكثر كفاءة من المراجع الداخلي بشأن سير العمليات في المنظمة والرقابة والمخاطر، كما يطالبون بتقارير مراجعة أكثر عمقاً وفائدة (Deloitte, 2017). والمراجعة الداخلية الرشيقة هي نهج بديل يهدف إلى مواجهة هذا التحدي من خلال موازنة ممارسات المراجعة الداخلية مع مبادئ وممارسات تطوير البرمجيات الذكية. يتميز هذا النهج بتركيزه على المرونة والقدرة على التكيف والتعاون ولديه القدرة على تحسين فعالية المراجعة الداخلية في المنظمات (Beerbaum, 2021).

لكن وعلى الرغم من الفوائد المحتملة للمراجعة الداخلية الرشيقة، إلا أن تبنيها لا يزال محدوداً في بيئة الأعمال، كما أن الدراسات المتعلقة بها محدودة نسبياً (Christ, Eulerich, Krane, & Wood, 2021; Joshi, 2021). وتهدف هذه الدراسة إلى المساهمة في معالجة هذه الفجوة في الأدبيات من خلال استعراض مفهوم ومبادئ المراجعة الداخلية الرشيقة واستكشاف وجهات نظر المراجعين الداخليين فيما يتعلق بالعوائق التي قد تواجههم عند محاولة تبني هذا النهج.

تنقسم هذه الدراسة إلى ثلاثة أجزاء، يستعرض الجزء الأول الإطار المنهجي للدراسة والذي يحتوي على: هدف وأهمية البحث، تطور وظيفة المراجعة الداخلية، ومفهوم المراجعة الداخلية الرشيقة، ومراجعة الأدبيات ذات العلاقة، ومنهج وأسئلة البحث. ويستعرض الجزء الثاني الدراسة الميدانية وتحليل المقابلات الشخصية مع أفراد عينة الدراسة. وختاماً يناقش الجزء الثالث نتائج وتوصيات الدراسة.

1.2 هدف وأهمية البحث:

إن وظيفة المراجعة الداخلية تتطلب تطوراً مستمراً لتتكيف مع التطورات والاحتياجات المتغيرة للمنظمات. ومن أحدث التطورات في هذا المجال هو تبني النهج الرشيق في المراجعة الداخلية بهدف رفع فعالية وكفاءة مخرجات المراجعة الداخلية. ومع ذلك، وعلى الرغم من الفوائد المتوقعة لهذا النهج، فإن تبني المراجعة الداخلية الرشيقة يعتبر محدوداً في الواقع العملي. لذلك فمن الأهمية تسليط الضوء على هذا النهج لتكوين تصور عن مفهومه وفهم العوائق التي قد تعترض تبنيه وذلك عن طريق استكشاف وجهات نظر المراجعين الداخليين في بيئات عمل مختلفة، حيث أنه وعلى حد علم الباحثين، لم تجر دراسات حول المراجعة الداخلية الرشيقة في بيئة الأعمال السعودية. كما أن هذه الدراسة تساهم في تكوين تصورا أعمق عن إمكانات تطوير وظيفة المراجعة الداخلية لتقديم قيمة مضافة تواكب التطورات المتسارعة والتي ينتج عنها تنوع بالمخاطر والحاجة لمواجهتها بشكل فعال.

وبناء على ما سبق فإن هذه الدراسة تهدف إلى:

- 1- التعرف على مفهوم وتطبيقات النهج الرشيق في المراجعة الداخلية.
- 2- التعرف على مدى إمكانية تبني المراجعة الداخلية الرشيقة من وجهة نظر المراجعين الداخليين السعوديين.
- 3- تحديد المعوقات التي قد تواجه المنظمات في تطبيق المراجعة الداخلية الرشيقة من وجهة نظر المراجعين الداخليين السعوديين.

4- التعرف على توقعات المراجعين الداخليين السعوديين فيما يتعلق بمدى دعم إدارتهم ومنظماتهم لتطبيق المراجعة الداخلية الرشيقة.

1.3 تطور وظيفة المراجعة الداخلية:

توسع نطاق المراجعة الداخلية في فترة التسعينات من القرن الماضي لما هو أبعد من النطاق المالي ليشمل خدمات التأكيد، وتقديم الخدمات الاستشارية، ودعم الحوكمة، وتقييم فاعلية إدارة المخاطر (Cooper, Leung, & Rittenberg, 1999; Mathews, 1994; Gupta & Ray, 1992; Krogstad, Ridley, & Rittenberg, 1999). وأدى ظهور التنظيمات التي أعقبت المشاكل المالية في الولايات المتحدة الأمريكية في أوائل العقد الأول من القرن الحادي والعشرين، إلى تغيير نطاق ودور المراجعة الداخلية (Jones, Baskerville, Sriram, & Ramesh, 2017). وأصبح مفهوم المخاطر ذا أهمية مركزية لحوكمة الشركات مما أدى تدريجياً لتبني وظيفة المراجعة الداخلية لنهج قائم على المخاطر بدلاً من النهج القائم على الرقابة (Aghghaleh, Mohamed, & Ahmad, 2014). بالإضافة إلى ذلك، زادت مساهمة المراجعة الداخلية في تقديم الخدمات الاستشارية الهادفة لتحسين العمليات ورفع الكفاءة (Soh & Martinov-Bennie, 2011). ويرى Soh and Martinov-Bennie (2015) أنه وبالرغم من أولوية خدمات التأكيد، فإن تقديم المراجعة للخدمات الاستشارية سيزداد مع الوقت لأن الخدمات الاستشارية هي الأداة التي تساعد المراجعة الداخلية لإضافة القيمة للمنظمات. كما أن تقديم الخدمات الاستشارية يدعم الدور الاستراتيجي لوظيفة المراجعة الداخلية في المنظمة مما يعزز أهميتها والحاجة لها (Chapman, 2001).

وقد عرف معهد المراجعين الداخليين أنشطة المراجعة الداخلية على أنها: "نشاط استشاري وتوكيدي يتسم بالاستقلالية والموضوعية، مصمم لزيادة وتحسين قيمة عمليات المنظمة والمساعدة في تحقيق أهدافها بصورة منهجية ومنظمة بهدف تقييم وتحسين فعالية إدارة المخاطر والرقابة والحوكمة" (IIA, 2020a). علاوة على ذلك، قدم معهد المراجعين الداخليين شرحاً إضافياً للقيمة المضافة: "يضيف نشاط المراجعة الداخلية قيمة للمنظمة (وأصحاب المصلحة) عندما يقدم ضماناً موضوعياً ومناسباً، ويساهم في فعالية وكفاءة الحوكمة وإدارة المخاطر، وإجراءات الرقابة" (IIA, 2020a). ويتسم دور المراجعة الداخلية بالتعقيد فيما يتعلق بمصالح أصحاب المصلحة، حيث يرى Lenz and Sarens (2012) وجود توقعات مختلفة وأحياناً غير واضحة من المراجعة الداخلية. هذا الاختلاف يؤدي لاختلاف مواكب له في أنشطة المراجعة الداخلية. فمثلاً، تتطلب لجنة المراجعة أو مجلس الإدارة مستوى عالي جداً من التأكيد يحتاج إلى توجيه تركيز المراجعة الداخلية على الرقابة وإدارة المخاطر وإجراءات الحوكمة. بينما قد يحتاج الرئيس التنفيذي والمدير المالي لمراجعة داخلية تركز على الأنشطة الاستشارية. ويؤثر هذا الاختلاف أيضاً على تخصيص موارد المراجعة لتلبية متطلبات أصحاب المصلحة المختلفين (Eulerich & Eulerich, 2020). وقد كشف استطلاع لآراء رؤساء المراجعة الداخلية والمراجعين الداخليين في أمريكا الشمالية، أن أنشطة المراجعة المالية تمثل 9% فقط من أعمال المراجعة الداخلية، بينما احتلت أنشطة مختلفة نسب أعلى من عمل المراجع الداخلي، على النحو التالي: مراجعة العمليات 24%، مراجعة الامتثال 14%، ساربنيس اوكسلي 12%، تكنولوجيا المعلومات 10%، إدارة المخاطر 7%، استراتيجيات العمل 6%، حوكمة الشركات 4%، وخدمات أخرى 10% (IIA, 2014).

وعلى الرغم من اختلاف المهام وبالتالي القيم المضافة المتوقعة للمراجعة الداخلية، فمن المهم النظر في القيمة الفعلية المقدمة ومصدرها بما يتناسب مع سياق أنشطة ومجال عمل المنظمة. وأن يتم تقديم هذه القيم بناءً على مكانة المراجعة الداخلية في المنظمة والتي تأخذ بالحسبان توفر الموارد، ودعم، وأهداف، واستراتيجيات المنظمة (Arena & Azzone, 2009). وإدراكاً من المراجعين الداخليين لأهمية إيجاد السبل التي تساعد وظيفتهم لتكون أكثر

استجابة لاحتياجات المنظمات، فقد اتجهت المهنة نحو المناداة لتبني منهجيات أكثر مرونة ورشاقة (Christ et al., 2021).

وقد ساهمت الظروف المحيطة ومنها انتشار وباء كوفيد-19 وما صاحبه من مخاطر والتحديات التكنولوجية والتغيرات المتسارعة في بيئة الأعمال التي تواجهها المنظمات وغيرها في تسليط الضوء على الحاجة لتبني أساليب تدعم قدرة المراجعة الداخلية على الاستجابة السريعة ومواكبة المخاطر والتغيرات (Deloitte, 2021). وقد أدركت العديد من المنظمات العالمية هذه الحاجة وبدأت بتبني المراجعة الداخلية الرشيقة بدرجات متفاوتة من التطبيق، ومن هذه المنظمات على سبيل المثال لا الحصر: Apple, Amazon, Aviva, Barclays, BDO, Hilton Worldwide, IBM, Microsoft, Morgan Stanley, Nike, Proctor & Gamble, Siemens AG, Suncorp, Walmart Inc, (Catlin & Watkins, 2021; Joshi, 2021). ويستعرض الجزء التالي مفهوم المنهجية الرشيقة وتطبيقاتها في المراجعة الداخلية.

1.4 المراجعة الداخلية الرشيقة:

في السنوات الأخيرة زاد الاهتمام بمفهوم المراجعة الرشيقة، وعليه فمن المهم أولاً التطرق لنشأة وتطور النهج الرشيق بشكل عام. وقد نشأ النهج الرشيق في البداية في مجال تطوير البرمجيات (Beerbaum, 2021; Joshi, 2021)، عندما أدرك مجموعة من المبرمجين في الولايات المتحدة الأمريكية عام 2001 صعوبة مواكبة صناعة البرمجيات لتحولات السوق ومتطلبات العملاء، فعدوا اجتماعاً لإيجاد الحلول. وتوصلوا إلى أن المنهجية المستخدمة والتي تتبع أسلوب خطي يسمى بمنهج الشلال (Waterfall) يعتمد على إتمام العمل بترتيب ومراحل محددة مسبقاً، حيث يحدد فريق العمل مشكلة ومن ثم يبحث لها عن حل مما يستغرق أشهر وأحياناً أعوام للوصول للحل، يؤدي إلى تأخر الإنتاج بسبب وجود فجوات زمنية كبيرة في تطوير المنتجات وتسليمها للعملاء، وبالتالي تسليم منتج لم يعد العميل في حاجة له (Deloitte, 2020). ونتج عن الاجتماع أولاً: نشر بيان المنهجية الرشيقة والذي ينادي بتقدير أهمية الأفراد والتعامل فيما بينهم أكثر من العمليات والأدوات المستخدمة، وتقدير أهمية البرمجيات الصالحة للاستعمال أكثر من التوثيق الشامل، وتقدير أهمية تعاون ومشاركة العميل أكثر من التفاوض حول العقد، وتقدير أهمية الاستجابة للتغيرات أكثر من الالتزام بمخطط عمل محدد (Beck et al., 2001). وذلك من خلال توجيه الأفكار والاستراتيجيات لمواكبة المخاطر المحتملة والتكاليف المتوقعة للوصول لنهج سريع لتطوير البرمجيات (Deloitte, 2020). وثانياً: تم إنشاء منظمة غير ربحية تحت مسمى تحالف الرشاقة (Agile Alliance) والذي يضم حالياً أكثر من 72000 عضو ويقدم دعم متنوع وبمجالات مختلفة لنشر ثقافة الرشاقة في عالم الأعمال (Agile Alliance, 2022).

وتعني كلمة الرشاقة في هذا السياق، القدرة على التحرك بسرعة وسهولة، أو التحرك بذكاء وسرعة. بعبارة أخرى، تدور المنهجية الرشيقة حول المرونة والبقاء على اتصال مع العملاء بصورة مستمرة، وتعطي الأولوية للتخطيط قصير المدى وتفضل التأملات المتكررة في تقدم العمل، ما يسمح بالتكيف مع التغيرات والتخفيف من مخاطر المشروع دون الكثير من الخسائر، وهو أمر ضروري بالأساس للمنظمات التي تواجه ظروفًا متغيرة. كما تركز المنهجية الرشيقة على تحقيق النتائج المرجوة بأقصى قدر من الكفاءة، وتتيح ضمان أفضل تجربة للعملاء وزيادة رضاهم بطريقة لا يمكن أن يقدمها نهج الإدارة الأكثر تقليدية (Beerbaum, 2021). وبالرغم من أن النهج الرشيق نشأ في مجال البرمجيات لكنه قابل للتطبيق في كل المجالات ومنها المراجعة. فقد عرف تقرير Deloitte (2020) المراجعة الداخلية الرشيقة بأنها «عقلية وظيفية المراجعة الداخلية التي ستتكيف للتركيز على احتياجات أصحاب المصلحة، وتسريع دورات المراجعة، ودعم الأفكار في الوقت المناسب، وتقليل الجهد الضائع، وتوليد وثائق أقل». كما وصفها Catlin and Watkins (2021) بأنها طريقة لإدارة عمليات المراجعة بحيث تتمركز حول العميل وتقييم المخاطر، وتهدف لتقديم نتائج أسرع لعميل المراجعة وأصحاب المصلحة.

وقد أحتوى بيان المنهجية الرشيقة على إثني عشر مبدأ يمكن تطبيقها على المراجعة الداخلية كما يلي (Dobrowolski, 2021; Romano, 2019):

المبدأ الأول: أن يكون لإرضاء العميل (التمثل بلجنة المراجعة) وإضافة القيمة أولوية قصوى لدى المراجع من خلال التسليم المبكر والمستمر لتوصيات مراجعة قيمة مبنية على نتائج المراجعة. بالتالي على المراجع أن يخطط لعمليات المراجعة بطريقة تحدد المخاطر المحتملة، وأن يتيح نطاق عمليات المراجعة فهم للأحداث وأسبابها وآثارها لصياغة نتائج تساعد على تحسين الأنشطة الخاضعة للرقابة.

المبدأ الثاني: أن يكون المراجعون مستعدين ومتقبلين للتغيير، حتى لو كان التغيير المطلوب في المراحل المتقدمة من عملية المراجعة. فالمراجعة الرشيقة تسخر التغيير لتقديم قيمة أفضل للإدارة وأصحاب المصلحة.

المبدأ الثالث: إجراء عمليات مراجعة متكررة بفترات تتراوح من أسبوعين إلى شهرين، مع تفضيل الفترات الأقصر. وتعديل خطط المراجعة باستمرار لدعم تقديم القيمة المضافة. ويتضح من المبدأ الثاني والثالث الحاجة

لإعادة صياغة نهج المراجعة التقليدي لاختصار الوقت والتمكن من مواجهة التحديات الطارئة والتغيير بناءً عليها.

المبدأ الرابع: يجب أن يتواصل أصحاب الأعمال والمراجعون بشكل مستمر طوال فترة مراجعة الحسابات على أن ينظر لعملية المراجعة كمشروع عمل. ويفضل تسخير أدوات التواصل الإلكترونية الحديثة لتسهيل عقد الاجتماعات بشكل مستمر ومتكرر خلال عملية المراجعة.

المبدأ الخامس: على مديري المراجعة، أن يثقوا بفريق عملهم، وأن يتيحوا لهم مجال الابتكار للحصول على نتائج مرتبطة بتقييم المخاطر وتقديم القيمة.

المبدأ السادس: أكثر الطرق كفاءة وفعالية لنقل المعلومات من وإلى فريق المراجعة، هي المحادثة المباشرة. وعليه هناك حاجة لتنظيم العمل بطريقة تضمن لقاء مباشر يومي سواء وجهاً لوجه أو باستخدام برامج التواصل المرئية لعقد الاجتماعات.

المبدأ السابع: مقياس تقدم المراجعة يتمثل بتقارير المراجعة التي تتعلق بالمخاطر المهمة، والفرص، والمخرجات المواكبة للأهداف الاستراتيجية للمنظمة.

المبدأ الثامن: المنهجية الرشيقة تعزز التطور المستدام للمنظمات ومنسوبيها. هذا المبدأ يعني أن هناك حاجة لإعداد خطة للتنمية الشخصية، بما في ذلك التدريب. بالإضافة لتنفيذ عمليات مراجعة تهدف لتقليل الهدر في الطاقة والموارد.

المبدأ التاسع: ينص على أن الاهتمام المستمر بالتقدم التقني والتصميم الجيد يعزز المراجعة الرشيقة.

المبدأ العاشر: ينادي بأهمية السعي باستمرار لتطوير برمجيات ومناهج المراجعة لتحقيق مصلحة الأطراف المستفيدة بشكل أفضل. ويعني هذا المبدأ أيضاً أهمية السعي لتقليل فترة تواجد المراجع في الجهات محل المراجعة.

المبدأ الحادي عشر: إن أفضل تقارير مراجعة تصدر عن الفرق ذاتية التنظيم. **المبدأ الثاني عشر:** أن يفكر فريق مراجعة الحسابات في كيفية أن يصبح أكثر إنتاجية على فترات منتظمة، ثم يضبط سلوكه ويعدله وفقاً لذلك.

وبشكل عام، الرقابة في المراجعة الداخلية، تشمل ثقافة العمل وتقييم المخاطر وتنفيذ المراجعة والإبلاغ عن النتائج. فعلى سبيل المثال: تجري إدارات المراجعة الداخلية للحسابات عادة تقييمًا للمخاطر مرة أو مرتين في السنة، وتحديث خطة المراجعة الداخلية للحسابات بصورة دورية، عادة بطريقة تفاعلية. وعند تطبيق المبادئ الرشيقة، تتمكن المنظمات من إجراء تقييم للمخاطر كل ثلاثة أشهر بخطة مراجعة داخلية أقصر، وتحديد عدد متراكم من عمليات المراجعة التي يتعين إجراؤها خلال العام وقائمة بالمخاطر الناشئة، ومراجعة متطلبات الرقابة في أي وقت من السنة. فالنجاح مرهون بالبقاء على اتصال مستمر مع الموظفين وأصحاب المصلحة، ومن خلال القدرة

على التكيف مع المخاطر المتغيرة على مدار العام. وفي الوقت الحالي أدت التطورات التكنولوجية إلى رقمنة العمل وعززت إمكانية العمل عن بعد، وتسارعت وتيرة تغير المخاطر وظهور الفرص الجديدة، مما أدى إلى الحاجة لمراجعة داخلية تواكب هذه التغيرات المتسارعة لاقتناص الفرص واستباق المخاطر المتوقعة (Romano, 2021). وكما أشار Alexiou (2017) فإن الهدف من المراجعة لا يتمثل في إتمام المهمة بمنهجية محددة بل بإضافة القيمة للمنظمة. وبالرغم من أن تبني النهج الرشيق في المراجعة الداخلية أمر لا يعتبر سهل التطبيق، حيث أنه يحتاج لمهارات معينة وجهود حثيثة، إلا أن معايير المراجعة الداخلية تدعم تطبيق المراجعة الداخلية الرشيقة. حيث أظهر تحليل للمعايير أجرتها Deloitte (2020) وجود تناغم بين معايير المراجعة الداخلية والنهج الرشيق فمثلا ينص معيار المراجعة الداخلية رقم (1000) بعنوان "الغرض، والسلطة والمسئولية" على أنه "يجب تحديد غرض وسلطة ومسؤولية نشاط المراجعة الداخلية تحديداً رسمياً ضمن ميثاق المراجعة الداخلية، بما يتماشى مع رسالة المراجعة الداخلية، ومع العناصر الإلزامية من الإطار المهني الدولي لممارسة المراجعة." (IIA, 2017)، ويتضح أن المعيار يذكر ما يجب على المراجع الداخلي عمله بدون تحديد طريقة العمل وذلك ينطبق على بقية المعايير. وعليه فإن تطبيق النهج الرشيق لا يتعارض مع متطلبات معايير المراجعة الداخلية بل بالعكس يوجد تناغم بين مبادئ وأدوات المنهجية الرشيقة ومعايير المراجعة (Deloitte, 2020).

وقد وضع Durmus and Zeliha (2020) خطوات المراجعة الرشيقة على النحو التالي:

المرحلة الأولى: الإعداد والتخطيط:

من المهم أن يكون المراجع الداخلي على دراية بسياسات منظمته، من معايير وأهداف وما إلى ذلك، كما يجب

على المراجع قبل البدء في عميلة المراجعة، وضع خطة للمراجعة من خلال الخطوات التالية:

- أولاً: عمل تقييم شامل للمخاطر: من خلال المراجعة الرشيقة، يجب على المراجع ألا يكون إنتقائياً مع العمليات التي يراجعها. وليثق بشأن مواقع التركيز وكيفية هيكلة خطة المراجعة الرشيقة الخاصة به، يحتاج إلى فهم واضح للمخاطر التي تواجهها المنظمة وعواقب تلك المخاطر. وللقيام بذلك، يجب على المراجع تقييم جميع المخاطر الحالية والمحتملة والضوابط المرتبطة بهذه المخاطر.
- ثانياً: أصحاب المصلحة: أخذ الوقت الكافي للتحدث إلى جميع أصحاب القرار (القياديين، لجنة المراجعة، والمديرين) من أجل فهم كيفية معالجة مجالات الخطر الرئيسية من خلال الضوابط. علاوة على ذلك، التأكد من أن فريق المراجعة ومسؤولي الرقابة على حد سواء على علم بمدى فاعلية الرقابة في المنشأة.
- ثالثاً: جمع الأدلة: لتسريع مهمة المراجعة فإن النهج الرشيق يتطلب جمع الأدلة قبل البدء بعملية المراجعة. حيث يؤدي ذلك إلى إلغاء فترات الانتظار غير الضرورية وتمكن فريق المراجعة من إجراء اختبارات على الضوابط في وقت أقرب.
- رابعاً: اعتماد المنهجية المستخدمة والالتزام بها: غالباً ما يستخدم المراجعون الذين يطبقون المراجعة الرشيقة منهجيات محددة لتتبع وتنظيم مهامهم، اثنتان من أشهر المنهجيات هما سكروم وكانبان، وقد صُمم كلا المنهجين لمساعدة الفريق على العمل بكفاءة على نحو متعدد الوظائف وبصورة تعاونية.
- خامساً: إنشاء خطة المراجعة: بمجرد إجراء تقييم للمخاطر، وإجراء مقابلات مع أصحاب المصلحة، واعتماد المنهجية، يمكن للمراجع تطوير خطة لكيفية إكمال المراجعة الرشيقة الخاصة به. يجب أن تحدد خطته كل خطوة مراجعة بتفصيل شديد، وأن تحدد المهام التي يجب أن يكملها أصحاب المصلحة باستمرار، وعند قراءة هذه الخطة، يجب على مسؤولي الرقابة فهم مسؤولياتهم بشكل كامل وكيفية إدارة ضوابطهم بشكل صحيح والتحقق من تنفيذ أنشطة المراقبة.

المرحلة الثانية: البدء بالمراجعة: يضع فريق مراجعة الحسابات سجلاً لعمليات المراجعة، ويحدد أولوية العمليات بناءً على المخاطر الواردة في القائمة. هذه السجلات تفاعلية ويتم تحديثها من حيث الأولوية بشكل متكرر (كل ثلاثة أشهر)، السجلات في أعلى القائمة هي الأكثر أهمية، فيبدأ فريق مراجعة الحسابات من القمة، ويتابع إتمام المهام حتى يتم الانتهاء من القائمة بناءً على التوقيت وتوافر الموارد.

المرحلة الثالثة: يتم تقسيم سجلات المراجعة إلى مهام صغيرة تسمى القصص، يعمل 3 أو 4 من مراجعي الحسابات على إنجاز القصص (مهمة).

المرحلة الرابعة: يتم إنجاز القصص في سباقات السرعة: السباقات السريعة هي فترات زمنية يتم فيها إتمام القصص (مهام المراجعة)، هذه الفترات تكون مدتها غالباً أسبوعان لكل منها أهدافها وغاياتها المحددة تحديداً جيداً، ويتم تنظيم كل سباق سريع مع الأحداث الرئيسية وهي: تخطيط العدو، والسكرورم اليومي، ومراجعة العدو السريع، والعدو بأثر رجعي، ويجب على جميع أعضاء الفريق حضور جلسة 15 دقيقة يومية ودعوة عميل المراجعة أيضاً إن أمكن.

المرحلة الخامسة: نقطة اتصال أصحاب المصلحة: على عكس المراجعة التقليدية، لا ينتظر المراجع مقابلة أصحاب المصلحة في نهاية العمل الميداني، بل يتواصل مع العميل في سباقات السرعة (فترة قصيرة) لإثبات نتائج كل قصة (مهمة)، وتمثل نقاط الاتصال وسيلة لمعالجة مشاكل مراجعة الحسابات.

المرحلة السادسة: دور "سكرورم ماستر" عملية المراجعة:

يُعرف مدير المراجعة أو قائد الفريق باسم سكرورم ماستر الذي يتمثل دوره في ضمان إنجازات المشاركة في حدود الوقت والميزانية، وهو يتابع مع الفريق خلال سباقات السرعة (فترة زمنية قصيرة).

المرحلة السابعة: الإبلاغ: ليتم تطبيق المنهج الرشيق بنجاح على المراجعة الداخلية، يجب على مراجع الحسابات إصدار ملاحظات أو نتائج فردية وتتبعها والإبلاغ عنها. المراجعة الرشيقة هي الأنسب عندما لا تكون متطلبات المهمة واضحة، أو قد تكون المشاريع عرضة لتهديدات غير مرغوب فيها، أو يكون حجم الفريق صغيراً. وختاماً، تستلزم المنهجية الرشيقة التخطيط ربع السنوي لمراجعة الحسابات (سجل مراجعة الحسابات) بدلاً من التخطيط السنوي، ما يقسم عملية مراجعة الحسابات إلى مهام صغيرة (قصص)، ولها تفاعلات سريعة وقصيرة (نقطة اتصال) مع أصحاب المصلحة على فترات قصيرة لا تتجاوز أسبوعين (سباقات السرعة). وأخيراً، يتم إبلاغ نتائج المراجعة على أساس إنجاز المهام بدلاً من الانتظار حتى نهاية التعاقدات المتعلقة بالمراجعة، ما يعني حلاً سريعاً لمشكلات المراجعة.

ويوضح جدول (1) بعض الاختلافات الرئيسية بين المراجعة الرشيقة والمراجعة التقليدية: (Joshi, 2021)

جدول 1 الاختلافات بين المراجعة الرشيقة والمراجعة التقليدية (المصدر: Joshi, 2021)

المراجعة التقليدية	المراجعة الرشيقة	
وضع خطة صارمة وطويلة الأجل واتباعها بمرونة ضعيفة أو شبه معدومة.	ينظر في الأهداف طويلة الأجل وتوضع الخطط في سباقات سريعة للأسبوع 2-3 وتتسم بالمرونة في كيفية تنفيذها.	الخطط
يتم الانتهاء من الخطوات ثم اتباعها حتى النهاية دون إعادة تقييم أي خطوات سابقة.	تركز على أهم المخاطر وإجراءات العمل في لحظة معينة. غالباً ما يعاد النظر في الخطوات وإعادة تقييمها.	الخطوات
غالباً ما ينقطع الاتصال بين أعضاء الفريق وأصحاب المصلحة.	تركز على التواصل والتعاون المستمر بين أعضاء الفريق وأصحاب المصلحة.	العلاقة مع العملاء
استعراض النتائج في نهاية عملية المراجعة.	تستعرض نتائج أداء المراجعة بمجرد الانتهاء من الاختبارات.	النتائج

1.5 مراجعة الأدبيات ذات العلاقة:

تناولت الدراسات المتعلقة بالمراجعة الداخلية الرشيقة مواضيع محدودة تتمثل في استعراض مفهوم المنهج الرشيقي وتطبيقاته بالمراجعة (Alexiou, 2017; Beerbaum, 2021; Joshi, 2021; Mkoba & Marnewick, 2020; Prickett, 2017; Wilhelm, 2021). وأدوات تطبيق المنهج الرشيقي مثل سكروم وكانبان (Mkoba & Marnewick, 2018; Newmark, Dickey, & Wilcox, 2018). بالإضافة للظروف المحيطة بالمهنة والتي حفزت التوجه نحو المنهج الرشيقي في المراجعة وأهمها التطورات التكنولوجية المتسارعة (Lehmann & Thor, 2020). كما وتطرق بعض الدراسات إلى تطبيق المراجعة الداخلية الرشيقة في أجهزة الرقابة العليا بالقطاع العام (Dobrowolski, 2021; Inyang E et al., 2021).

وعلى الرغم من زيادة الاهتمام بالمنهجيات الرشيقة في عالم الأعمال، إلا أن الدراسات المتخصصة بالمراجعة الداخلية الرشيقة ما تزال في بداياتها (Beerbaum, 2021). كما أشار Christ et al. (2021) إلى الحاجة لمزيد من الدراسات التي تناقش التغييرات الطارئة على وظيفة المراجعة الداخلية نتيجة لتبني المنهجيات الرشيقة واستكشاف إمكانات مثل هذه الأساليب لتحسين المهنة.

فقد ناقشت بعض الدراسات مفهوم المراجعة الداخلية الرشيقة مثل دراسة Beerbaum (2021) والتي حددت المؤشرات المهمة لمفهوم المراجعة الرشيقة، ومعرفة الخطوات العملية ذات الصلة بتطبيق المنهجية الرشيقة لمهام فحص الامتثال، عن طريق إجراء خمس مقابلات شبه منتظمة مع مراجعين داخليين من ممثلي الشركات. وتوصلت الدراسة لضرورة إجراء المزيد من الاستكشاف، وأن المراجعة الداخلية الرشيقة لديها مزايا فائقة بالمقارنة مع نهج الشلال. وأن المراجعة الرشيقة تساعد المراجع الداخلي والمجتمع المهني، على فهم الآثار المترتبة على المراجعة الداخلية في قطاع الخدمات المالية. ومن نتائج الدراسة كذلك أن المراجعة الداخلية الرشيقة تتميز بالمرونة والتأقلم مع التغييرات البيئية والأحداث المتجددة، بالإضافة إلى إمكانية بناء فريق ذو مهام متعددة يتميز بقوة التواصل الفاعل والتعاون المثمر (وهي الميزة الرئيسية للمراجعة الداخلية الرشيقة)، وذلك بالاستفادة من تكنولوجيا المعلومات. ومن مساهمات الدراسة أنّها ستؤدي دورًا كبيرًا لتمكين المراجع الداخلي والمجتمع المهني من فهم الآثار الإيجابية للمراجعة الداخلية الرشيقة والتحديات، والفرص، والقيود المتوقعة.

كما هدفت دراسة Joshi (2021) إلى تناول المراجعة الداخلية الرشيقة من منظور تاريخي ومستقبلي في أي واحد، بالإضافة إلى إمكانية تقديم بعض الرؤى والمفاهيم حول المنهجية والاحتياجات والخصائص والإجراءات التنفيذية، فضلًا عن المزايا والتحديات المتوقعة. وقد ركزت الدراسة تركيزًا ملحوظًا على المنهجية الرشيقة التي يمارسها المراجعون الداخليون لتقديم معلومات فورية عند الطلب. واستعرضت هذه الدراسة منهجيات مختلفة للمراجعة الداخلية الرشيقة، وذلك اعتمادًا على الاحتياجات الرئيسية لتنفيذ أهداف الشركة، وتعد منهجية سكروم من أهم منهجيات العمل الرشيقي، حيث صرح 80% من المستجيبين أنّهم يستخدمونها في تحولاتهم نحو المنهجية الرشيقة. وتوصلت الدراسة إلى أنّ المنهجية الرشيقة تلائم عمليات المراجعة المعقدة التي تتطلب فريقًا ذا كفاءة ومراجعين ذوي خبرة ومهارات عالية لمتابعة دورات مراجعة أقصر، وتقديم خدمات سريعة للعملاء، بالإضافة إلى دعم أصحاب المصلحة لاتخاذ القرارات الفاعلة التي تمكنهم من الصمود في سوق المنافسة، ما يعظم من قيمة أعمال الشركة. وتوصلت الدراسة أيضًا إلى أن المراجعة الداخلية الرشيقة تقلل من التكاليف وتوفر الوقت، كما تعزز من قوة الاتصال وفاعلية التخطيط وتشجع على المزيد من الأدوار الفردية. ويُعزى تزايد الاعتماد على المنهجية الرشيقة للمراجعة الداخلية بسبب التقلبات التكنولوجية والحاجة الملحة للحصول على ضمان فوري عند الطلب بشأن القضايا الجوهرية، ونظرًا إلى أنّ الأساليب الرشيقة في عمليات المراجعة الداخلية ذات جدوى كبيرة، ينبغي للمراجعين الداخليين تبني هذه المنهجية لتعزيز سمعتهم ومكانتهم المهنية. وأوصت الدراسة بضرورة استنفار

الأكاديميين والباحثين لتقديم الدراسات والبحوث بصورة عاجلة لإثراء ممارسات المراجعة الداخلية الرشيقة ودعمها، وأوصت أيضًا بإجراء دراسات من خلال تطبيق مزيج من نماذج سكروم وكانبان في الممارسة العملية لتحسين الكفاءة وجودة الشركات.

وهدفت دراسة (Christ et al. (2021 إلى استكشاف مجالات البحث الأكاديمي المستقبلية التي تخدم توجهات المراجعة الداخلية، عن طريق إجراء مقابلات شخصية واستطلاع لآراء المراجعين الداخليين، وواضعو معايير المراجعة الداخلية، ورؤساء وظائف المراجعة الداخلية في عدة منظمات عالمية متنوعة، والمتعاملين مع المراجعين الداخليين مثل: أعضاء لجنة المراجعة، والمديرون التنفيذيون للأعمال، وغيرهم. وتوصلت الدراسة إلى أن المراجعة الرشيقة تعتبر أحد أهم مجالات البحث المستقبلية، وأن وظيفة المراجعة الداخلية مجبرة على إعادة تنظيم ممارساتها بسبب أهداف المراجعة الجديدة والمخاطر المتطورة باستمرار الناتجة عن سرعة التغيرات في البيئة الكلية والابتكار التكنولوجي.

وسلّطت دراسة (Durmus and Zeliha (2020 الضوء على أهمية الرشاقة في المراجعة الداخلية، وكيفية الاستفادة منها لخدمة استدامة شركات الأعمال وضمان استمراريتها. حيث ناقشت الدراسة دور المراجعة الداخلية الرشيقة في تغيير البيئة الداخلية، ومواكبة التغيير في البيئة الخارجية، والتفاعل مع أصحاب المصلحة، والاستجابة للتغيير بدلاً من الالتزام بخطة ما. وتوصلت الدراسة إلى أن الشركات التي تستجيب للتغيرات غير المتوقعة بسرعة، تعزز استمراريتها وميزتها التنافسية، كما أنّ النهج الرشيقي يعزز القدرة على الاستجابة للتغيرات، وهو أمر بالغ الأهمية للشركات لتنفيذ أنشطتها بسرعة وباستخدام أقل الموارد، لأن النتائج المواكبة للتغيرات ستضمن الرقابة الإدارية السليمة لمخاطر المراجعة الداخلية، ومن ثم ضمان استدامة المؤسسات. كما توصلت الدراسة إلى أنّ المراجعة الرشيقة تسمح بفحص المجتمع بالكامل باستخدام الأتمتة والبرامج الالكترونية المساعدة، بدلاً من تحديد عينات، وهذا يمثل أحد العناصر المهمة للرشاقة. ومن نتائج الدراسة كذلك أنّ العولمة تجلب التغيرات، وهذه التغيرات تؤدي إلى التمايز بين المخاطر والفرص، بينما يظل التحدي في استباق تحويل هذه المخاطر والفرص إلى ميزات تنافسية. ومن خلال ممارسة الرشاقة في المراجعة الداخلية، والمراجعة المستدامة والتواصل المستمر مع أصحاب المصلحة، يمكن تحديد تهديدات المخاطر الاجتماعية والتكنولوجية والبيئية واتخاذ التدابير مسبقاً لحماية قيمة الشركات وتحسين حوكمة الشركات من خلال تحويل هذه المخاطر والفرص إلى ميزات تنافسية.

كما هدفت دراسة (Acharya (2021 إلى إجراء تحليل لمعرفة ما إذا كان تطبيق المراجعة الرشيقة يؤدي إلى تحسين كفاءة المراجعة الداخلية، توصلت الدراسة إلى أن تبني المراجعة الرشيقة، يؤدي إلى تحسين التواصل والمشاركة الجماعية والشفافية والاستقلالية، كما أنّ اعتماد الأساليب الرشيقة يزيد من كفاءة المراجعة. كما أشارت النتائج إلى أن المراجعين الداخليين من ذوي الخبرة في الشركات الكبيرة بشكل عام، بحاجة إلى اعتماد منهجيات المراجعة الرشيقة. وإلى أن الممارسات الواجب اتباعها لتطبيق منهجيات المراجعة الرشيقة، تشمل التأكد ما إذا كانت ظروف الشركة تناسب تطبيق المراجعة الرشيقة، والتخطيط لوضع إطار مناسب لها، وتوظيف متخصصين من المراجعين الداخليين لقيادة التحول إلى منهجية المراجعة الرشيقة، وقد أسهمت الدراسة في توفير مفهوم شامل للمراجعة الرشيقة وطريقتين مستخدمتين على نطاق واسع في الممارسة وهما سكروم وكانبان.

وفيما يتعلق بإيجابيات وسلبيات تطبيق المراجعة الداخلية الرشيقة، ناقش تقرير (IIA) (2019) التعرف على إيجابيات تطبيق المنهج الرشيقي في المراجعة الداخلية وسلبياته، بالإضافة إلى أسباب التطبيق والتحديات التي قد تواجه الشركات عند التطبيق، وأثار وردود الفعل حول التغيير إلى المراجعة الداخلية الرشيقة. وقد توصل التقرير إلى أن زيادة الكفاءة وتوفير المزيد من المرونة والاستجابة لبيئات العمل المتغيرة بسرعة هي إحدى إيجابيات تطبيق المنهج الرشيقي في المراجعة الداخلية، وعلى الرغم من أنّ عمليات المراجعة الداخلية الرشيقة لها فوائد واضحة من حيث السرعة والكفاءة، فإن تنفيذها يمكن أن يشكّل تحديًا كبيرًا، لا سيما لفرق المراجعة التي قد تبدي مقاومة ضد هذه

التحولات. وشملت التحديات التي واجهت الشركات في مرحلة التغيير، أن المراجعين متشككون بسبب طبيعة عملهم، وهذا يمكن أن يمثل تحدياً عند إدخال تغيير في طريقة التفكير. ومن بين تلك التحديات أن جزءاً من المنهجية الرشيقة تتضمن عدم العمل على العناصر التي لا تضيف قيمة. وكان التحدي يتمثل في جعل المراجعين يشعرون بالراحة عند إيقاف العمل على عنصر ما والانتقال إلى العنصر التالي في الأعمال المتراكمة. وفيما يتعلق بتأثير النهج الرشيق على الهيكل التنظيمي، توصلت الدراسة إلى ضرورة تجنُّب الخوف من التغيير في المنظمة بحيث يكون واضحاً أن المنهج الرشيق يحدد الأدوار والمسؤوليات ضمن المراجعة، وليس ضمن التسلسل الهرمي التنظيمي، لذا يجب أن يكون التغيير بعناية وحذر، وإلا ستخاطر المنظمة بتضخيم المخاوف الموجودة بالفعل. ومن ردود الفعل التي توصل لها التقرير أن الموظفين الأكثر خبرة واعتياداً على الطريقة القديمة، يصعب عليهم تغييرها.

ويتميز البحث الحالي عن الدراسات السابقة كونه يستكشف وجهات نظر المراجعين الداخليين في بيئة الأعمال السعودية تحديداً، كبيئة عمل لم يتم بها مسبقاً، على حد علم الباحثين، دراسة موضوع المراجعة الداخلية الرشيقة وإمكانات تطبيقها أو المعوقات التي من وجهة نظر المشاركين قد تعيق التطبيق. علاوة على أنه وبشكل عام، كما ذكر في بداية هذا الجزء، فإن الدراسات المتعلقة بموضوع المراجعة الداخلية الرشيقة نادرة ولا تواكب التغييرات الحادثة في مهنة المراجعة الداخلية محلياً ودولياً بشكل كافٍ مما يعطي لموضوع الدراسة الحالية أهمية للمساهمة في سد هذه الفجوة البحثية.

1.6 منهج وأسئلة البحث:

وظفت هذه الدراسة المنهج التحليلي الاستكشافي في فحص وفهم المشكلة تحت الدراسة. ويعود سبب اختيار المنهج الاستكشافي إلى ندرة الأبحاث التي ناقشت الموضوع، حيث أن الدراسة تهدف لمعرفة معوقات تطبيق المراجعة الداخلية الرشيقة من وجهة نظر المراجعين الداخليين السعوديين؛ فهي تُعتبر من الدراسات الاستكشافية والتي تعتمد على صياغة التساؤلات. كما أوضح (حافظ، 2012: 28-28) أن الدراسات الاستكشافية تعتمد بشكل أساسي على جمع المعلومات وطرح التساؤلات كخطوة أولى يُبنى عليها في المستقبل. وذلك خصوصاً فيما يتعلق بالمواضيع الحديثة والتي مازال في طور الاستكشاف لحيثياتها وأبعادها.

تمثلت حدود البحث في الآتي:

- أولاً: الحدود المكانية: اقتصر على عينة من المراجعين الداخليين في المملكة العربية السعودية.
- ثانياً: الحدود الزمانية: حيث تم إجراء الدراسة خلال العام ٢٠٢٢ م. وعليه وبناءً على ما سبق عرضة في الدراسة، تم صياغة التساؤلات التالية:
- ما مدى إمكانية تطبيق المراجعة الداخلية الرشيقة من وجهة نظر المراجعين الداخليين السعوديين.
- ما المعوقات التي قد تواجه المنظمات عند تطبيق المراجعة الداخلية الرشيقة من وجهة نظر المراجعين الداخليين السعوديين.
- ما مدى دعم الإدارة والمنظمة لتطبيق المراجعة الداخلية الرشيقة من وجهة نظر المراجعين الداخليين السعوديين.

وفيما يتعلق بأداة جمع المعلومات فقد اعتمدت الدراسة على المقابلات الشخصية شبه المنظمة، والتي عرفها Magaldi and Berler (2020) بأنها مقابلة استكشافية تستخدم غالباً في العلوم الاجتماعية لأغراض البحث النوعي حيث أنها تتبع هيكل عام يركز على الموضوع الأساسي وتسمح بنفس الوقت للاكتشاف. وتوفر المقابلات الشخصية مساحة للمشاركين بإعطاء وجهات نظرهم لظاهرة معينة بشكل أكثر تركيزاً (Folkestad, 2008). وعليه

فقد تم اجراء 25 مقابلة مع مراجعين داخليين سعوديين وهي العينة المستهدفة للبحث. وأجريت المقابلات عبر تطبيق زووم، تتراوح مدة المقابلات من نصف ساعة إلى 45 دقيقة.

ولإعداد أسئلة المقابلات فقد تم إجراء مراجعة للأدبيات لتحديد مفهوم المنهجية الرشيقة وأساليب تطبيقها في المراجعة الداخلية. وبناء على ذلك تم إعداد نموذج لتطبيق منهج المراجعة الداخلية الرشيقة في المنظمات. ومن ثم وظف البحث نموذج التطبيق كوسيلة لشرح خطوات المراجعة الرشيقة للمشاركين في بداية المقابلة ومن ثم طرح الأسئلة عليهم بهدف معرفة آرائهم ووجهات نظرهم عند الإجابة على أسئلة المقابلات الشخصية. وتكونت أسئلة المقابلات غير المنتظمة من الأسئلة التالية:

أولاً: أسئلة عامة ديموغرافية لجمع المعلومات التالية:

- عدد اعضاء قسم المراجعة
- المسى الوظيفي
- سنوات الخبرة في المراجعة الداخلية
- التخصص العلمي
- الشهادات المهنية

ثانياً: أسئلة مفتوحة الإجابات تمكن المشارك من الاسترسال في الإجابة وإضافة أبعاد جديدة للموضوع تحت الدراسة، على النحو التالي:

يعتبر مفهوم المراجعة الرشيقة مفهوم حديث، فمن وجهة نظرك:

- هل يمكنك تطبيق المراجعة الداخلية الرشيقة في منطمتك؟
- ما المعوقات والتحديات التي قد تواجهك عند تطبيق المراجعة الداخلية الرشيقة؟
- أي من مراحل تطبيق المراجعة الداخلية الرشيقة من الممكن أن يشكل عائقاً أمامك؟ ولماذا؟
- ما التكاليف المتوقعة في حال تطبيق المراجعة الداخلية الرشيقة؟
- هل تعتقد أن الإدارة قد تدعم تطبيق المراجعة الداخلية الرشيقة أو لا؟ ولماذا؟
- من خطوات المراجعة الرشيقة انها تسمح بمشاركة العملاء في عملية المراجعة بشكل يومي، من وجهة نظركم ما مميزات وعوائق ذلك؟
- من خطوات المراجعة الرشيقة تنفيذ مهام المراجعة بفترات زمنية قصيرة مثلاً في أسبوعين فهل ترى إمكانية تطبيقها في بيئة العمل؟ ولماذا؟

وفيما يتعلق بتحليل البيانات فقد تبنت الدراسة أسلوب التحليل الموضوعي (Thematic analysis) والذي يعتبر أحد أكثر أساليب التحليل المستخدمة في الأبحاث النوعية كأداة لتحليل المقابلات الشخصية (Braun & Clarke, 2006). وقد عرف Clarke, Braun, and Hayfield (2017) التحليل الموضوعي بأنه "أداة لتحديد وتحليل وتفسير تصنيفات المعاني (الموضوعات) المنبثقة من البيانات النوعية" (ص:297). والسبب لاختيار هذا الأسلوب يعود إلى أنه يساعد على تحليل البيانات بطريقة تجيب على أسئلة البحث وذلك من خلال تحليل بيانات المقابلات من ناحيتين: أولاً، من منظور ترميز البيانات بطريقة استقرائية؛ وثانياً، ربط الرموز وتصنيفها بناءً على أسئلة البحث للتحقق مما إذا كانت البيانات متوافقة مع أسئلة البحث وتوفر معلومات كافية (Braun & Clarke, 2006). وقم تم إدخال بيانات المقابلات في برنامج MAXQDA لتحليل البيانات النوعية، وتم تصنيفها إلى مواضيع ورموز فرعية والتي يستعرضها الجزء التالي من الدراسة.

2. الدراسة الميدانية

2.1 خصائص عينة البحث:

يوضح جدول (2) خصائص المشاركين في عينة البحث. حيث يتضح أن 64% من المشاركين تخصصهم محاسبة. وأن النسبة الأكبر للمسمى الوظيفي هي مراجع داخلي بنسبة 44%، تليها مدير مراجعة داخلية بنسبة 32%. أما بالنسبة لسنوات الخبرة فقد تراوحت من 3 أشهر إلى 25 سنة، حيث أن 64% من المشاركين ذوي خبرة أكثر من 3 سنوات. وفيما يتعلق بالتأهيل المهني فقد حصل 24% من المشاركين على شهادة مراجع داخلي معتمد، و16% على شهادات مهنية مختلفة تضمنت شهادة (MCIA)، شهادة مراجع داخلي معتمد، شهادة مراجع داخلي ممارس، محقق احتمالات معتمد، المسؤول الحوكمي للشريك الدولي المعتمد، شهادة مراجع نظام المعلومات المعتمد، شهادة المراقب والمدقق الشرعي. بينما الغالبية من المشاركين وبنسبة 60% لم يحصلوا على شهادات مهنية.

جدول 2 خصائص عينة البحث (المصدر: من إعداد الباحثان)

المشاركين	التخصص العلمي	المسمى الوظيفي	سنوات الخبرة	عدد أعضاء قسم المراجعة	الشهادات المهنية
1م	تقنية معلومات	مراجع داخلي	8 سنوات	25	شهادة مراجع داخلي معتمد
2م	علوم إدارية	مدير مراجعة داخلية	23 سنة	4	شهادة (MCIA)
3م	محاسبة	مراجع داخلي	3 أشهر	4	لا يوجد
4م	محاسبة	مدير مراجعة داخلية	9 سنوات	3	لا يوجد
5م	محاسبة	مدير مراجعة داخلية	سنة واحدة	1	شهادة المسؤول الحوكمي للشريك الدولي المعتمد
6م	هندسة	مراجع داخلي	سنتان	-	لا يوجد
7م	علوم إدارية	مراجع رئيسي	سنة واحدة	10	لا يوجد
8م	محاسبة	مراجع داخلي	سنة واحدة	4	لا يوجد
9م	محاسبة	مدير مراجعة داخلية	3 سنوات	9	محقق احتمالات معتمد
10م	محاسبة	مراجع داخلي	سنة واحدة	3	لا يوجد
11م	محاسبة	مراجع رئيسي	3 سنوات	10	لا يوجد
12م	محاسبة	مراجع داخلي	سنة ونصف	3	لا يوجد
13م	إدارة أعمال	مراجع رئيسي	7 سنوات	20	لا يوجد
14م	محاسبة	مراجع داخلي	14 سنة	15	لا يوجد
15م	محاسبة وهندسة	مدير مراجعة داخلية	10 سنوات	10	شهادة مراجع داخلي معتمد
16م	إدارة أعمال	مراجع داخلي	5 سنوات	30	شهادة مراجع داخلي معتمد.
17م	إدارة مالية	مراجع داخلي	7 سنوات	-	شهادة مراجع نظم معلومات معتمد
18م	محاسبة	مراجع داخلي	3 سنوات	2	شهادة مراجع داخلي معتمد
19م	محاسبة	مدير مراجعة داخلية	15 سنة	4	شهادة مراجع داخلي ممارس
20م	محاسبة	مدير مراجعة داخلية	7 سنوات	3	لا يوجد

المشاركين	التخصص العلمي	المسمى الوظيفي	سنوات الخبرة	عدد أعضاء قسم المراجعة	الشهادات المهنية
م21	إدارة مخاطر	مدير مخاطر	4 سنوات	7	لا يوجد
م22	محاسبة	مساعد مدير مراجعة	5 سنوات	7	لا يوجد
م23	محاسبة	مراجع داخلي	سنتان	-	لا يوجد
م24	محاسبة	مراجع داخلي	سنة واحدة	-	لا يوجد
م25	نظم معلومات إدارية	مدير مراجعة داخلية	ثلاث سنوات	2	شهادة المراقب والمدقق الشرعي

2.2 تحليل ومناقشة النتائج:

يناقش هذا الجزء المحاور الرئيسية للدراسة عن طريق تحليل استجابات أفراد العينة خلال المقابلات الشخصية والتي توضح وجهات نظر المشاركين حول أسئلة الدراسة.

2.2.1 السؤال الأول: ما مدى إمكانية تطبيق المراجعة الداخلية الرشيقة في الشركات السعودية من وجهة نظر المراجعين الداخليين.

بعد استعراض مفهوم المراجعة الداخلية الرشيقة للمشاركين، أظهرت نتائج التحليل أن جميع المشاركين غير مطلعين على مفهوم المراجعة الداخلية الرشيقة، وأن مسماها حديث بالنسبة لهم على الرغم من أن بعضهم أفاد بأن منظماتهم تطبق بعض أساليب المنهج الرشيقي. حيث ذكر المشاركون رقم (8):

" كمصطلح يُعتبر بالنسبة لي جديد، أما كتطبيق فنحن نعمل به في أغلب عمليات المراجعة بشكل عام. نحن نطبق ثلاث أو أربع خطوات منها، ولكن التحديات التي تواجهنا هي التي تؤثر على إمكانية تطبيقها بشكل كامل... ليس لدي خلفية عما هو مذكور بالضبط أو ما هو تعريف المراجعة الداخلية الرشيقة أو طرقها المخصصة، ولكن ما أقوم أنا بتطبيقه والعمل به مقارب للمفهوم"

بينما ذكر المشاركون (7) أنهم يطبقون بعض أدوات المراجعة الرشيقة على النحو التالي:

"نحن نطبق جزءاً من الأنشطة مثل الاجتماع اليومي أو شبه اليومي بين أعضاء الفريق، والاجتماع مع العميل تقريباً يكون بشكل يومي واسبوعي خلال فترة المراجعة يتم مناقشة ما تم إنجازه وما ننوي فعله، ونتناقش فيما بيننا إن كان هناك عقبات أو تحديات."

كما اتضح من البيانات وجود تداخل بين مفهوم المراجعة المستمرة والمراجعة الرشيقة فقد أفاد المشاركون رقم (25):

"في الحقيقة نحن نطبقها في بعض عمليات المراجعة، لدينا إدارة المراجعة المستمرة، وبعض العمليات في الشركة تتطلب مراجعة بشكل يومي، وهذا الشيء نقوم به حالياً، ولكنه غير قابل للتطبيق في كل الإدارات، ولكن في إدارة معينة وعمل معين فقط لا أكثر."

وقد عرف المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) والمعهد الكندي للمحاسبين القانونيين (CICA) المراجعة المستمرة على أنها منهجية تمكن المراجعين المستقلين من تقديم تأكيد مكتوب عن الأحداث التي تقع تحت مسئولية الإدارة باستخدام سلسلة من التقارير الصادرة بالتزامن مع توقيت وقوع الأحداث أو بعد فترة قصيرة من وقوعها (Bumgarner & Vasarhelyi, 2018). وبالرغم من التشابه بين المراجعة الرشيقة والمستمرة إلا أن المراجعة الرشيقة تعتمد على تقييم المخاطر وتحديد الأهمية وليس التوقيت.

وبالمثل عند سؤال المشاركين عن إمكانيات التطبيق في المستقبل، أجاب 76% منهم بأنه يمكن تطبيقها على بعض ارتباطات المراجعة وليس بشكل كامل لعدم توافرها من وجهة نظرهم مع أغراض المراجعة بشكل عام ولوجود

عوائق مختلفة للتطبيق من ضمنها الفهم الكامل لهذه المنهجية وكيفية تطبيقها. وتتوافق هذه النتائج مع ما توصل إليه تقرير Deloitte (2021) والذي أشار إلى أن تطبيق المراجعة الداخلية الرشيقة يتطلب الالتزام والوقت، وأن التطبيق يتطلب الدعم من المستويات العليا بالإضافة للحماس من المستويات التنفيذية والدنيا. وقد أشار أيضاً التقرير إلى أن أحد أهم عوائق تبني هذا المنهج هو غياب الوضوح حول مفهوم وأهداف التحول إلى النهج الرشيقة، كما أن حداثة الموضوع تساهم في غياب الوعي بمتطلباته وفوائده المحتملة. فقد أشار المشاركون (12) إلى أنه لا يرى فائدة منها وأنها على العكس قد تعقد عملية المراجعة:

"ربما لا يكون هناك حاجة لها، وأرى أنه ليس هناك فائدة منها، بينما يمكنني أن أقوم بمراجعة شاملة للقسم، ويكون عندي فهم أكبر؛ وسبب الصعوبة يكمن بوجود تفاصيل في المراجعة على قسم معين تضطرنني إلى فهم أقسام ثانية ذات علاقة".

وتجدر الإشارة إلى أنه عند النظر للتحول إلى المراجعة الداخلية الرشيقة كأداة تؤدي نفس غرض المراجعة التقليدية فإن التحول يشكل صعوبة غير مرغوب فيها كما أشار المشاركون السابق، بينما تتطلب المراجعة الرشيقة تغييراً ليس في أسلوب العمل وحسب لكن في الهدف من المراجعة والذي يكمن في توجيه الوقت والجهد المبذول لاستهداف القضايا والتحديات والمخاطر التي تؤثر بشكل كبير على قدرة المنظمة على تنفيذ الاستراتيجية وتحقيق الأهداف (Deloitte, 2017).

وبالرغم من ذلك فإن المنهجية الرشيقة تتسم بالمرونة مما يتيح إمكانات التطبيق على نطاقات مختلفة من المنشآت. فكما أوضح Catlin and Watkins (2021) تختلف المنظمات في منهجياتها الرشيقة، فكل منها يطبق المنهجية بما يتناسب مع طبيعتها واحتياجها. كما أن التطبيق قد يبدأ بمهام محددة، وذلك يتوافق مع ما ذكره المشاركون (23):

"يمكن أن تكون مساندة للمراجعة التقليدية، حيث يمكن تطبيقها على بعض ارتباطات المراجعة، التي تتناسب مهامها مع طبيعة هذا الأسلوب مثل المهام الصغيرة مثلاً ذات غرض محدد وثانوي ونحتاج أن نستخرج المعلومات أو التقرير بشكل سريع. أما بشكل عام فالطريقة التقليدية مناسبة أكثر".

كما أن الأخذ في الحسبان جاهزية المنظمة لتبني المراجعة الداخلية أمر في غاية الأهمية من وجهة نظر المشاركين، فقد حدد المشاركون (3) عدة عوامل يعتمد عليها تطبيق المراجعة الرشيقة:

"التطبيق يعتمد على عدة عوامل أولها جاهزية إدارة المراجعة الداخلية من ناحية الأسس المتعلقة بإجراءات التطبيق الداخلي. ثانياً بيئة العمل وثقافة إنجاز العمل في المؤسسة، فإن كانت ثقافة المؤسسة بيروقراطية نوعاً ما فبالتالي يمكن مواجهة صعوبة في تطبيق المراجعة الرشيقة، ولكن إن كانت ثقافة المنشأة عبارة عن إدارة مشاريع وسرعة في التنفيذ، فالمراجعة الرشيقة يمكن أن تكون جزءاً من هذا المفهوم. ثالثاً عامل التواصل أي القدرة على التواصل مع العملاء وأخذ الأدلة منهم بشكل سريع ومتكرر، فقد يكون العميل أحياناً مشغولاً ولا يعطي الوقت الكافي للمراجعة الداخلية مما يؤثر على جودة تنفيذ سباق السرعة الموجودة في المراجعة الرشيقة".

الملاحظة السابقة تشير إلى وعي المشاركون بمتطلبات تطبيق المراجعة الرشيقة وأن ذلك يعتمد بشكل أساسي على جاهزية المنظمة للتطبيق وأن تتحلّى بثقافة متقبلة للتغيير. ومع ذلك فإن تحليل بيانات المقابلات أظهرت العديد من المعوقات لتطبيق المراجعة الداخلية الرشيقة من وجهة نظر المشاركين كما هو مستعرض في الجزء التالي من التحليل.

2.2.2 السؤال الثاني: ما المعوقات التي قد تواجه الشركات في تطبيق المراجعة الداخلية الرشيقة من وجهة نظر المراجعين الداخليين.

يمكن أن يجلب اعتماد نهج رشيق للمراجعة الداخلية العديد من الفوائد، مثل زيادة المرونة والاستجابة لاحتياجات العمل المتغيرة. ومع ذلك، هناك أيضًا العديد من التحديات التي قد تواجهها المؤسسات عند تنفيذ عملية مراجعة داخلية رشيقة. وقد أسفرت تحليل المقابلات الشخصية عن وجود عدة معوقات من وجهة نظر المشاركين تعيق تبني المراجعة الداخلية الرشيقة في منشآتهم. وقد تنوعت هذه المعوقات بداية من غياب الوعي بهذا المفهوم سواء لدى المراجعين الداخليين أو أصحاب المصلحة المعنيين، مروراً بالمعوقات المرتبطة بطبيعة عمل المراجعة مثل تعاون العميل، وعدد المراجعين الداخليين، والخبرة، والتكاليف وضعف الأنظمة التقنية المتاحة لديهم. وتجدر الإشارة إلى أنه من المتوقع أن يواجه تبني نهج جديد، بعض المعوقات التي تنشأ من محاولة تغيير ما هو سائد، وذلك يستغرق الكثير من الجهد والوقت وتعاون الأطراف المعنية المختلفة خصوصاً من المستويات العليا من الإدارة (IIA, 2019). وفيما يلي استعراض للمعوقات التي أظهرتها نتائج التحليل:

• الوعي بمفهوم المراجعة الداخلية الرشيقة:

عبر المشاركون عن أثر غياب وعي كل من المراجعين الداخليين وأصحاب المصلحة بمفهوم المراجعة الداخلية الرشيقة ودواعي تطبيقها. ففيما يتعلق بوعي المراجعين أنفسهم أفاد المشاركون (16) بأن:

"المفهوم الخاص بها غير واضح مثل المراجعة التقليدية المعتادة، ولكن لو أن هناك إطاراً واضحاً نظرياً من الألف إلى الياء ... وكان هناك دعمًا في التدريب عليها، هذا لا شك يمكن من تطبيقها، فهذا يمكن أن يكون هو العائق الأكبر."

فالتحدي الأساس كما أشار المشاركون هو عدم فهم المراجعة الداخلية الرشيقة، حيث تتطلب تحول ثقافي داخل المنظمة لتبني أسلوب تفكير لين وقابل للتغيير، ومجموعة من المهارات التي تختلف عن المراجعة التقليدية. وقد يقاوم الموظفون التغيير بالإضافة إلى أنهم يفتقرون إلى المعرفة والخبرة لتنفيذ هذا النهج بشكل فعال والاستفادة منه. ويمكن معالجة ذلك من خلال التدريب والتعليم لمساعدة الموظفين على فهم مبادئ وممارسات النهج الرشيق وكيفية تطبيقه في المراجعة الداخلية بالإضافة إلى إشراكهم في عملية التنفيذ ومعالجة أي مخاوف قد تكون لديهم (KPMG, 2020a).

وقد أعرب العديد من المشاركين عن تخوفهم من ضعف وعي أصحاب المصلحة ممثلين في الإدارة ومجلس الإدارة ولجنة المراجعة وعملاء المراجعة بمفهوم المراجعة الداخلية الرشيقة والفوائد التي من الممكن أن يجلبها. فمن الطبيعي أن تكون عادات العمل متأصلة بعمق في ثقافة المنشأة مما يؤدي لمقاومة أصحاب المصلحة للتغيير الناتج عن التحول للنهج الرشيق بالمراجعة. فطريقة اتخاذ القرارات من أعلى الهرم لأسفله لا تتناسب مع النهج الرشيق الذي يتطلب اتخاذ قرارات لا مركزية (IIA, 2020b).

ومن الجدير بالذكر أن بعض المشاركين أعربوا عن قلقهم من قلة وعي عملاء المراجعة بأهداف المراجعة الداخلية بشكل عام، فقد أفاد المشاركون (1):

"المشكلة تكمن بوجود قلة وعي بمفهومهم بالنسبة للمراجعة الداخلية، ومفهوم العميل عن دور المراجعة الداخلية، فهذا معوق كبير، ونحن بدأنا في موضوع الوعي حيث نقوم بعمل لقاءات توعوية للشركة كاملة حيث نقوم بتعريفهم بالمراجعة الداخلية بشكل عام من أجل تجاوز هذه المعوقات."

وبالمثل ذكر المشاركون (9):

"أجد أهم المعوقات التي تواجهنا تتمثل في عدم تفهم العميل نفسه ولا يعرف أن المراجع الداخلي يريد أن يضيف قيمة بشكل عام".

ويلعب سوء فهم الغرض من وظيفة المراجعة الداخلية وأهدافها دوراً هاماً في تحفيز أو تعطيل التعاون من الأطراف المختلفة. فقد أوضح Chambers and Odar (2015) أن النظرة التاريخية للمراجع الداخلي تعتبره متصبداً للأخطاء ومتبني لدور الشرطي في المنظمة بدلاً من إضافة قيمة للمنظمة. وبالتالي قد لا تتماشى المراجعة الداخلية الرشيقة مع تصور أصحاب المصلحة لدور المراجعة الداخلية وأنها تقدم قيمة كافية لتبرير الموارد الإضافية والجهد المطلوب لتبنيها. وقد عبر المشاركون (14) عن ذلك بقوله:

"قد يكون من المعوقات عدم تعاون عميل المراجعة، وبالتالي لا يتمكن المراجع من الاجتماع المتكرر معه، وقد لا يزوده بما يحتاجه من وثائق وبالتالي يحدث تأخير، وكذلك هناك تحدي وهو كيفية إقناع العميل بالفكرة ومحاولة تزويدي بالمستندات أولاً بأول، والاستمرار معه دائماً، فهذا بنظري تحدي هام."

وحيث أنه من المهم الأخذ بالاعتبار قدرات وموارد واستعداد المنظمة للتغيير، وبالتالي فإن نجاح تبني النهج الرشيق يعتمد بشكل كبير على قادة المراجعة الداخلية ولجنة المراجعة والمدراء التنفيذيين (Deloitte, 2018). وقد يتردد بعض المديرين في تبني طريقة جديدة لإجراء عمليات المراجعة الداخلية، لا سيما تلك التي يُنظر إليها على أنها أقل رسمية وهيكيلية من الأساليب التقليدية. وقد يكونون أيضاً متشككين في القيمة التي يمكن أن تجلبها المراجعة الداخلية الرشيقة للمنظمة، وقد يشككون في قدرتها على توفير نفس مستوى التأكيد مثل الطرق التقليدية. وبشكل عام فإن هذا النوع من التغيير يتطلب تغييراً في ثقافة المنظمة ككل، فقد توصل Joshi (2021) إلى أن التنفيذ الناجح للنهج الرشيق في المراجعة يعتمد على حجم المنظمة وقدراتها وبناء ثقافة التعاون بين الإدارات المختلفة.

• الموارد البشرية المؤهلة:

تواجه العديد من إدارات المراجعة الداخلية في المنظمات تحديات تتعلق بضعف الموارد المادية والبشرية مع ارتفاع حجم الأعمال المطلوبة منهم (Wongpinunwatana & Panchoo, 2014). وفي ظل هذه التحديات تزداد أهمية مواكبة المراجعين الداخليين للتطورات المتسارعة والمخاطر المتزايدة في بيئة الأعمال (Jackson, 2020). وقد أعرب المشاركون عن قلقهم حيال هذه التحديات وكونها عائق يعطل إمكانيات تبني أساليب حديثة بالمراجعة وخصوصاً النهج الرشيق. وفي سياق محدودية الموارد البشرية المؤهلة في إدارات المراجعة الداخلية، علق المشاركون (12) بما يلي:

"في بعض الأحيان وفي بعض المهام أقوم بعمل المراجعة وحدي، ولا يكون معي فريق عمل ففي العادة أعمل وحدي وقد يكون معي أحياناً موظف آخر فقط، فالفكرة والطرح رائعة، وفكرة السرعة ممتازة جداً وتخدم المراجعة كثيراً وتسرع الخطة وتساعد على الإنجاز، ولكن فيما تحدي محدودية عدد أعضاء فريق المراجعة".

كما علق المشاركون (8) بما يلي:

"ربما ترتبط التحديات بشكل كبير بإدارة المراجعة الداخلية في أي شركة من ناحية عدد الموظفين، أحياناً يكون هناك نقص كبير جداً في عدد الموظفين خاصة إن كانت الشركة كبيرة، وكذلك هناك ضيق الوقت فأحياناً قد تكون عملية المراجعة نفسها أو الإدارة التي يتم عليها المراجعة قد تغيرت من هيكلتها، أو قد تكون المسؤوليات الخاصة بها انقسمت بينها وبين إدارة أخرى، فهذا يؤثر على عملية المراجعة بشكل عام وسيرها، فهذه هي أبرز المعوقات".

وفيما يتعلق بقلّة خبرة موظفي إدارات المراجعة الداخلية فقد علق المشاركون (7) بما يلي:

"من أبرز التحديات أن الغالبية العظمى من الموظفين في هذه الفترة صغار في السن وأغلبهم في السنة الأولى في التوظيف، فعندنا نقص في الخبرات في هذه الفترة قليلاً".

كما تتطلب المراجعة الداخلية الرشيقة اتصالات متكررة ومكثفة وتعاون بين موظفي المراجعة الداخلية وأصحاب المصلحة، مما قد يفرض متطلبات إضافية على وقت الموظفين ومواردهم. وقد وضع ذلك المشاركون (20) بقوله:

"التطبيق وتنفيذ المراجعة الرشيقة هو من التحديات الكبيرة، فعند البدء في المراجعة يتم البدء في وضع برنامج المراجعة بالتزامن مع التنفيذ، أما المراجعة التقليدية يتم فيها وضع برنامج للمراجعة قبل والفريق يتبعه، وطبعًا دائمًا فريق عمل المراجعة يكون فيه مراجعين مبتدئين في العمل لا يتمكنون من تعديل البرنامج بالسرعة اللازمة، ولأنهم غير مدربين على التغيير المتكرر والتعامل مع العميل، فهم عندهم نقص في مهارة التواصل والتنسيق مع العميل."

وبالمثل ذكر المشاركون (23):

"أتوقع أنها ستتطلب من المراجع أن يوظف أعضاء فريق إضافيين وأن يستعين ببرامج إلكترونية متطورة في مجال تحليل البيانات"

الملاحظات السابقة للمشاركين تتفق مع المتطلبات التي ذكرها تقرير KPMG (2020a) والذي أكد على أهمية توفير المنظمات الموارد اللازمة، بما في ذلك الموظفين ذوي خبرات ومهارات متنوعة وتوظيف برامج تكنولوجية مساعدة وتوفير الموارد المادية اللازمة، من أجل التنفيذ الفعال للمراجعة الداخلية الرشيقة. كما أنها تتفق مع دراسة Joshi (2021) والتي أشارت إلى أن تبني المراجعة الداخلية الرشيقة يتطلب فريق مراجعة ذا كفاءة ومهارة عالية. وقد حددت (Catlin & Watkins, 2021) المهارات اللازمة في المراجع الرشيقة وهي مهارات التواصل والتعاون الفعال، مهارات القيادة، القدرة على بناء الثقة بين أعضاء فريق المراجعة، القدرة على إدارة الوقت بفعالية، القدرة على إدارة النزاعات والقدرة على التفاوض. وفي مجملها، تعتبر هذه المهارات شخصية لكنها تساهم في نجاح المراجعة وذلك لأهميتها في تحسين عمل فريق المراجعة.

• الأنظمة التقنية المساعدة:

تشير الدراسات الحديثة إلى أن التطورات التكنولوجية تلعب دوراً هاماً في التأثير على جودة المراجعة الداخلية وسرعة تنفيذها خصوصاً فيما يتعلق بتطبيق النهج الرشيقة في المراجعة الداخلية لمواكبة الأحداث المتسارعة وتعقد الأعمال (Portzenheim, 2019; Betti, Sarens, & Poncin, 2021; Betti & Sarens, 2020). وقد أشار Durmus and Zeliha (2020) إلى أن الأتمتة تعتبر أحد أهم العناصر اللازمة لنجاح تطبيق النهج الرشيقة بالمراجعة حيث أن التواصل الفعال والانتها من سباقات السرعة ومراجعة الأعمال جميعها متطلبات أساسية في النهج الرشيقة واستخدام التقنية يساهم بإتمامها بالسرعة المطلوبة للانتقال للمهام التالية. وقد مثل ضعف الأنظمة التقنية المساعدة للمراجع الداخلي أحد أهم العوائق التي ذكرها المشاركون، حيث أشار المشاركون (3) لما يلي:

"من العوائق صعوبة الوصول للمعلومة، أي أن المؤسسة ليست مؤتمتة بشكل كبير، ويكون هناك بعض المعلومات الموجودة في أذهان الموظفين وليست موجودة في نظام معين يمكن البحث عنه وسحبه في ثوان ليتم تحليلها والوصول إلى النتائج المرجوة، فهذا أيضاً عائق وهو ضعف الأتمتة أو ضعف الأنظمة التقنية في الجهة."

كما أفاد المشاركون (15) بما يلي:

"أغلب الشركات والجهات الحكومية تكمن المشكلة فيها في عدم توفر البيانات عن طريق نظام إلكتروني، فهذه هي العقبة الأكبر بالنسبة لنا كمراجعين بالتالي عملية المراجعة تأخذ وقتاً أطول"

وبالمثل أضاف المشاركون (20):

"من المهم وجود نظام معلومات في الشركة لكل الأطراف، لأن فريق المراجعة يحتاج إلى وجود نظام معلومات بحيث إنه يتمكن من استخراج البيانات بشكل فعال وسريع"

وبما أن النهج الرشيقة يتطلب جمع الأدلة قبل البدء بعملية المراجعة، فإن سهولة الوصول للبيانات المطلوبة يعد أمراً أساسياً لإنجاح المراجعة الرشيقة ليمكن المراجع من تحديد أولوية المخاطر وبناء قائمة المهام بشكل فعال.

وتعاني العديد من المنظمات من ضعف التقنية في إدارات المراجعة الداخلية مقارنة بالإدارات الأخرى بها كما أوضح تقرير Internal Audit Foundation and AuditBoard (2021). وقد يعود ذلك لترتب تكاليف مادية تثني المنظمات عن توفير البرامج المطلوبة كما أشار المشاركون (3):

"في حال تطبيق المراجعة الرشيقة سيكون هناك بعض التكاليف التي قد يكون سببها هو الرغبة في التسريع من عملية المراجعة، ومثال ذلك الربط مع الأنظمة التقنية الموجودة في الشركة، فمثلاً عندنا ربط مع نظام الموارد البشرية، وهناك ربط مع نظام المشتريات، وهذا الربط له تكلفته"
إن قدرة المنظمة على توفير الموارد اللازمة للحصول على الأدوات المساعدة في تبني النهج الرشيقة تعتبر أحد أهم المعوقات التي تواجه تبني هذا النهج كما يناقش الجزء التالي.

• التكاليف

فيما يتعلق بوجهات نظر المشاركين حول التكاليف المتوقعة لتبني النهج الرشيقة بالمراجعة الداخلية، اختلفت الآراء حول وجود تكاليف قد تعيق التطبيق. فالبعض منهم يرى وجود تكاليف تتعلق بتوفير برامج إلكترونية وتوظيف أعضاء فريق مراجعة إضافيين، فقد ذكر المشاركون (23):

"ستتطلب من المراجع تعيين موظفين أكثر والاستعانة ببرامج إلكترونية توفر تحليلات لنتائج المراجعة فهذه ممكن التكاليف التي ستضاف بالنسبة لتكلفة الوقت الذي سيستهلك خلال العملية"
وأضاف المشاركون (19):

"التكاليف عادةً في المراجعة هي القوى العاملة، وقد يساعد في هذه العملية أمران رئيسيان وهما: مدى تقييمك للمخاطر وقوة التقييم للمخاطر، أي القدرة على التقييم للمخاطر بشكل مفصل حتى يساعدك على تجزئة عمل المراجعة. إذن التكاليف تعتمد على الموارد البشرية، والشئ الآخر هل يوجد لديك نظام إلكتروني للمراجعة الداخلية أم لا، فإذا كان هناك نظام للمراجعة الداخلية فإن هذا قد يساعد في هذه العملية، فهذه هي التكاليف الرئيسية."

وتتفق الملاحظات السابقة مع تقرير KPMG (2020b) والذي ذكر أهمية توفر أدوات تحليل البيانات التقنية للاستفادة منها خلال مراحل المراجعة الداخلية وأثناء تقييم المخاطر لتسهيل اكتشاف العمليات ذات المخاطر العالية والعمليات غير العادية مما يتيح فهم أكثر شمولاً للعمليات وبالتالي تركيز جهود المراجعة على العمليات ذات التأثير الأكبر. فالتكنولوجيا المتاحة وجودة البيانات في المنظمات لها دور هام في نجاح النهج الرشيقة. وبخلاف تكلفة الحصول على التقنيات اللازمة، توجد تكلفة إضافية تترتب على الحاجة لتدريب أعضاء فريق المراجعة، خصوصاً أن التغيير للنهج الرشيقة سيقابله مقاومة ناتجة عن سنوات من التعود على النهج التقليدي (DeRoche, 2022).

وبالرغم مما سبق، يرى البعض الآخر أن تبني النهج الرشيقة لا يترتب عليه تكاليف تذكر، حيث أفاد المشاركون (13):

"لا أتوقع أن يكون هناك تكاليف أكثر من الموجودة، بالعكس لن يكون هناك أي تكاليف، هناك موظفون ومهمتهم واضحة وخطتهم السنوية واضحة ويعملون فيها، ولا أتوقع أن توجد تكاليف تضاف على الموجود".
وأضاف المشاركون (17):

"في تصوري أنه المراجعة تتم بنفس الموارد المتاحة، ولكن أسلوب المراجعة مختلف، فبدلاً من أن كل موظف يراجع جزء، يكون هناك فريق له وقت معين"
كما يرى المشاركون (10) أن النهج الرشيقة يوفر تكلفة ولا يزيد، حيث أفاد:

"أتوقع أن التأثير يكون إيجابيًا بحدوث التوفير، ويكون مجال العمل للموظف الواحد أعلى، فمثلاً في خلال أحد عشر شهراً، بدلاً من أن ينجز سبع ارتباطات، لو طبقنا المراجعة الرشيقة يمكن أن ينجز أحد عشر، وبهذه الطريقة يقل عدد الموظفين والإنتاجية الخاصة بهم تكون أعلى، فتكون التكلفة إيجابية بالنسبة للمراجعة الرشيقة." وبشكل عام، يتعين على المنظمات قبل اعتماد المراجعة الداخلية الرشيقة أن تكون على دراية بالتحديات المحتملة وأن تضع استراتيجيات لمواجهتها وذلك من خلال التواصل الفعال، وتوفير التدريب والتعليم، والتأكد من أن لديهم الموارد اللازمة، وإشراك الإدارة في عملية التنفيذ، وتطوير مقاييس لقياس النجاح.

2.2.3 السؤال الثالث: مدى دعم الإدارة والمنظمة لتطبيق المراجعة الداخلية الرشيقة من وجهة نظر المراجعين الداخليين.

يمكن أن يختلف مدى دعم الإدارة لاعتماد المراجعة الداخلية الرشيقة بناء على طبيعة المنظمة وثقافتها. فقد تكون بعض المنظمات أكثر انفتاحاً على الأساليب الجديدة والمبتكرة، بينما قد تكون منظمات أخرى أكثر تقليدية ومقاومة للتغيير (Zasa, Patrucco, & Pellizzoni, 2020). ومن المهم أن تدعم الإدارة التحول للنهج الرشيق في المراجعة، فبدون دعمها سيصعب تغيير ثقافة المنظمة وبالتالي تأمين الموارد اللازمة للتنفيذ والحصول على تأييد أصحاب المصلحة الآخرين (Barthelmeß, Björck, Gysin, & Dela Cruz, 2021).

وقد اختلفت آراء المشاركين في هذه الدراسة حول مدى دعم الإدارة لتبني النهج الرشيق في المراجعة. فقد توقع بعض المشاركين أن إدارتهم ستكون داعمة لهذا التحول، بينما يرى البعض الآخر أن منظماتهم ستعارض هذا التغيير. وقد يكون هذا الاختلاف عائد لاختلاف ثقافة المنظمات التي ينتمي لها المشاركون. فالمشارك (3) أفاد بما يلي: "نعم، الشركة دائماً تدعم أي توجه يساهم في تحسين العمل العام، وإدارة الشركة منهجية هي إدارة المشاريع بمنهجية كانبان وسكروم، فالإدارة دائماً تدعم هذا التوجه، وهذا يسرع القيمة المضافة التي يضيفها المراجع الداخلي في عمليات المنشأة خاصة عندما تكون المنشأة تقنية فبالنظر أنت تحتاج إلى ما يواكب هذه السرعة الموجودة بالشركة من خلال تقارير دورية سريعة من المراجع الداخلي للإدارة وللعلماء كذلك."

يتضح من الملاحظة السابقة أن طبيعة المنشأة تدعم التحول حيث أنها على دراية بأساليب وأدوات المنهج الرشيق وتبنيها في أداء أعمالها مما يجعل تبني المنهج الرشيق بالمراجعة أمر متوقع أن تدعمه الإدارة نتيجة تراكم الخبرة في هذا المجال. وبالمثل أشار المشارك (15) بأن إدراك الإدارة للفائدة المتوقعة من المنهج الرشيق سيؤدي لدعمها لتبنيه:

"في الغالب أتوقع أنه طبقاً لمفهوم المراجعة الرشيقة فإن الإدارة سوف تدعمها بسبب سرعة الحصول على النتائج، وكذلك التجاوب مع المخاطر والمشاكل الموجودة لديهم، حيث تكون أسرع في المراجعة الرشيقة، فيكون مفيداً لهم بشكل أكبر."

وقد نظر المشارك (23) إلى دعم الإدارة بناءً على جودة المخرجات والتي ترتفع من وجهة نظره بسبب مشاركة عميل المراجعة، حيث أفاد:

"من منظور تقييم جودة المخرجات، المراجعة الرشيقة واقعية أكثر؛ لأن العميل يكون مشاركاً فيها، لأن النهج الرشيق ظهر بشكل خاص في تطبيق البرمجيات التي تحتاج متطلبات معينة ودقيقة، وحتى يطوروا هذه البرمجيات بشكل سريع ودقيق يكون العميل مشاركاً في العملية أولاً بأول، بنفس المبدأ يُطبق في المراجعة عندما يكون العميل دائماً حاضراً ومشاركاً في كل العملية، فستكون الجودة عالية."

بينما نظر المشارك (24) لدعم الإدارة على أنه مرتبط بإدراكها لإضافة القيمة وتحقيق الأهداف على النحو

التالي:

"يمكن أن تساعد في التطبيق إن كانت تحقق أهداف الشركة ورأت أنها أضافت قيمة وحققت أهداف المنشأة".

وقد أشار المشاركون (10) إلى نقطة هامة تتعلق بأن دعم الإدارة سيكون مرتبطاً بمجال عملية المراجعة فتطبيق النهج الرشيق لا يستوجب التطبيق الشامل بل يمكن أن تطبق على بعض العمليات حسب الحاجة: "أتوقع أن تكون متعاونة وإيجابية في نظرتها لموضوع المراجعة الرشيقة، ولكن يكون في الحسبان بعض عمليات المراجعة لن تتمكن من تطبيقها بهذه الطريقة، فمن الممكن أن توافق على بعضها وترفض البعض الآخر". وفي الواقع فإن العديد من الدراسات تنصح بتطبيق نهج المراجعة الرشيقة بشكل متدرج وأنها يمكن أن تطبق جزئياً لضمان نجاح التطبيق أولاً ولمعرفة مدى توافق هذا النهج مع طبيعة عمل المنظمة وقدراتها (Deloitte, 2020a; KPMG, 2021; Joshi, 2021; IIA, 2019; Catlin and Watkins, 2021, pp. 119-122). وقد أوضحت (2017; IIA, 2019; Joshi, 2021; KPMG, 2020a) ثلاث استراتيجيات لتبني نهج المراجعة الرشيقة وهي: استراتيجية تبني نهج المراجعة الرشيقة بالكامل، واستراتيجية تبني نهج المراجعة الرشيقة بشكل تجريبي على بعض عمليات المراجعة، واستراتيجية تبني نهج المراجعة الرشيقة جزئياً وذلك بالاستفادة من بعض تقنيات النهج الرشيق عند تطبيق النهج التقليدي للمراجعة. وعموماً من المهم التأكيد على أن النهج الرشيق يتميز بمرونته وقابليته للتغيير حسب الظروف والإمكانات المتاحة. وخلافاً لآراء المشاركين السابق ذكرها، فإن بعض المشاركين يشككون في دعم الإدارة لتطبيق النهج الرشيق. فالمشارك (21) يرى ضرورة فرضها على الإدارة من قبل لجنة المراجعة:

"إدارة الشركة ملزمة بتجاوب مع إدارة المراجعة الداخلية، وإدارة المراجعة الداخلية عندها صلاحيات عالية تفرض التجاوب من قبل إدارة الشركة، وطبعاً من يدعم المراجع الداخلي هي لجنة المراجعة. فليس من مصلحة الإدارة عدم التعاون، ممكن يكون هناك تأخيرات متعمدة، أو إعاقة للعمل، لكن بطريقة غير مباشرة".

بينما يرى المشاركون (20) أن إدارة منظمته ستعارض تطبيقها لعدم إدراكهم لفائدتها: "إدارة الشركة لن تسمح بتطبيق المنهجية؛ لأنه في نظرهم أن المراجعة الرشيقة تأخذ من الوقت وتشغلهم، بالإضافة إلى أنها تسبب ضغطاً في فترة الرد، لكن إذا أقر رئيس لجنة المراجعة المنهجية مع مجلس الإدارة وتم فرضه على الإدارة التنفيذية، يمكن أن تساعد إدارة الشركة في تطبيق هذه المنهجية".

وهنا تأتي أهمية اقناع المراجعين منظماتهم وإدارتها وأصحاب المصلحة بفائدة النهج الرشيق عن طريق كسب دعم لجان المراجعة. فقد لا تتفق وجهة نظر المراجع الداخلي مع الإدارة، لكن من المهم أن تكون هناك علاقة قوية للمراجع الداخلي مع لجنة المراجعة. فلجنة المراجعة هي المحرك الأساس لكفاءة المراجعة الداخلية. ولكي يكسب دعم لجنة المراجعة فمن المهم أن يبني المراجع علاقة قوية مع اللجنة لتكوين فهم كامل لوجهة نظر المراجع عن المخاطر والرقابة، والموارد، والأداء وبالتالي تدعمه في حال توجهه لتبني استراتيجيات لتطوير وظيفة المراجعة في المنظمة (IIA, 2018).

ويعد دعم لجنة المراجعة الداخلية أمراً بالغ الأهمية للاعتماد الناجح للمراجعة الداخلية الرشيقة، حيث تلعب دوراً رئيسياً في توفير الإشراف والتوجيه والدعم خلال عملية المراجعة الداخلية الرشيقة. ويمكن للجنة توفير معلومات قيمة للمراجع في مراحل تبني النهج الرشيق، والدعم طوال عملية التنفيذ، وضمان التوافق مع الأهداف العامة للمنظمة، وتوفير الإشراف والمتابعة على تنفيذ التوصيات لضمان التحسين المستمر.

3. مناقشة النتائج والتوصيات:

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على مفهوم وتطبيقات النهج الرشيق في المراجعة الداخلية، ومن ثم استطلاع آراء المراجعين الداخليين السعوديين حول مدى إمكانية تبني المراجعة الداخلية الرشيقة في منظماتهم وتحديد العوائق التي من المتوقع أن تواجههم في حال تبنيهم لها. بالإضافة لمعرفة توقعاتهم فيما يتعلق بدعم الإدارة لتطبيق هذا النهج الحديث في المراجعة الداخلية.

وقد أسفرت نتائج تحليل البيانات المنبثقة من المقابلات الشخصية إلى عدة نتائج من أهمها غياب الوعي بمفهوم المراجعة الداخلية الرشيقة لدى المراجعين المشاركين بالرغم من أن بعض منظماتهم تطبق المنهج الرشيق في أعمالها الأخرى. ويعد غياب وعي كل من المراجعين الداخليين وأصحاب المصلحة بمفهوم المراجعة الداخلية الرشيقة ودواعي تطبيقها من أهم العوائق التي توصلت لها الدراسة الحالية. حيث أن تبني النهج الرشيق يستلزم ليس فقط فهم متطلباته، ولكن أيضاً مدى جاهزية المنظمة وقدرتها على تغيير ثقافتها ككل لتكون أكثر تقبل للتغيير السريع والتأقلم مع المستجدات وخصوصاً في مجال المراجعة الداخلية لتتمكن من استثمار الوقت والجهد لمواجهة المخاطر المحتملة وتقديم تقارير ذات قيمة مضافة وتفاعلية تستفيد منها المنظمة.

كما أن الوعي بدور المراجع الداخلي في المنظمة يعد أحد أهم أسباب إعاقة تطور المراجعة الداخلية في المنظمة. فقد أعرب المشاركون عن قلقهم حيال نظرة عملاء المراجعة الداخلية لدور المراجع كمراقب ومتصيد للأخطاء عوضاً عن قيامه بوظيفة تضيف قيمة للمنظمة وكون هذه النظرة تعيق تبني النهج الرشيق والذي يتطلب تعاون عملاء المراجعة والاجتماع بهم بشكل مستمر لتقديم التأكيدات والاستشارات. ولمعالجة ذلك فمن المهم أن تسعى المنظمات لتوفير التدريب والتأهيل اللازم للموظفين لزيادة وعيهم بإيجابيات النهج الرشيق وبالتالي تيسير تبنيه وتحقيق أهدافه.

بالإضافة لما سبق ظهرت أهمية توفر الموارد المادية والأنظمة التقنية المساعدة كأدوات تساهم في دعم إمكانيات تطبيق النهج الرشيق. لذلك فمن المهم إقناع لجان المراجعة ومجالس الإدارات كقادة في المنظمات بالتأثير الإيجابي المتوقع لاتباع النهج الرشيق في المراجعة وما يترتب عليه من تفعيل لدور المراجع الداخلي والاستفادة بشكل أكبر من هذه الوظيفة الهامة. فبالرغم من نظرة بعض المشاركين حول وجود تكاليف مترتبة على تبني النهج الرشيق تتعلق بتوفير أدوات تقنية مساعدة أو تدريب للمراجعين وتغيير في ثقافة المنظمة، إلا أن البعض الآخر يرى أن الموارد البشرية والمادية متاحة وأن ترتيب الأولويات والاستفادة من الخبرات المتوفرة حالياً تساهم في تطبيق النهج الرشيق بدون تكبد تكاليف إضافية للتطبيق.

ويتضح مما سبق، إمكانية أن يواجه تبني المراجعة الداخلية الرشيقة عدداً من التحديات في المنظمات، تتمثل في ضعف الوعي بالمنهجية الرشيقة، ومقاومة التغيير من أصحاب المصلحة والصعوبات في القياس وإظهار قيمة النهج الرشيق. ويجب أن تكون المنظمات مدركة لهذه التحديات وتتخذ خطوات لمعالجتها من أجل تنفيذ المراجعة الداخلية الرشيقة بنجاح وجني فوائد وظيفة المراجعة الداخلية بشكل أكثر كفاءة وفعالية.

وفي الختام، توصي هذه الدراسة بأهمية زيادة الوعي لدى المراجعين بأهمية المراجعة الداخلية الرشيقة وما ستحقق لهم من مميزات وفوائد وتوضيح الممارسات العملية لها. واجراء المزيد من الأبحاث في بيئات مختلفة مثل الدول العربية والنامية وتأثيرها على إمكانيات التطبيق في بيئات مختلفة عن الأبحاث الحالية التي معظمها تمت في بيئات غربية. ونشر ثقافة المراجعة الداخلية الرشيقة بين المنظمات.

أولاً: المراجع العربية:

- حافظ، عبدالرشيد (2012). أساسيات البحث العلمي. جدة: مركز النشر العلمي-جامعة الملك عبدالعزيز.

ثانياً: المراجع الأجنبية:

- Acharya, S. (2021). Agile Auditing for Increasing Efficiency. *International Journal of Auditing and Accounting Studies*, 3(1), 79-107.
- Agile Alliance. (2022). What is Agile Alliance and What Does it Do? Retrieved from <https://www.agilealliance.org/>
- Alexiou, S. (2017). Agile Audit. *ISACA Journal*, 2 .27-1.
- Arena, M., & Azzone, G. (2009). Identifying organizational drivers of internal audit effectiveness. *International Journal of Auditing*, 13(1), 43-60.
- Barthelmess, P., Björck, A., Gysin, E & .Dela Cruz, J. (2021). Preparing agile transformation: a framework for assessment of the organizational culture readiness. *Journal of Applied Business and Economics*, 23(6), 232-246.
- Beck, K., Beedle, M., Van Bennekum, A., Cockburn, A., Cunningham, W., Fowler, M., . . . Jeffries, R. (2001). Manifesto for agile software development. Retrieved from <https://agilemanifesto.org/>
- Beerbaum, D. O. (2021). Transforming to agile audit: A case study research. Available at SSRN 3824285: https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=3824285.
- Betti, N., & Sarens, G. (2020). Understanding the internal audit function in a digitalised business environment. *Journal of Accounting & Organizational Change*, 36(6), 872-888.
- Betti, N., Sarens, G., & Poncin, I. (2021). Effects of digitalisation of organisations on internal audit activities and practices. *Managerial Auditing Journal*, 36(6), 872-888.
- Braun, V., & Clarke, V. (2006). Using thematic analysis in psychology. *Qualitative research in psychology*, 3(2), 77-101.
- Bumgarner, N., & Vasarhelyi, M. A. (2018). Continuous Auditing—A New View1. In D. Y. Chan, V. Vhiu, & M. A. Vasarhelyi (Eds.), *Continuous Auditing (Rutgers Studies in Accounting Analytics)*, (pp. 7-51). Bingley: Emerald Publishing Limited.
- Catlin, R., & Watkins, C. (2021). *Agile Auditing: Fundamentals and Applications*. Hoboken, New Jersey: John Wiley & Sons.
- Chambers, A. D., & Odar, M. (2015). A new vision for internal audit. *Managerial Auditing Journal*, 30(1), 34-55.
- Chapman, C. (2001). Raising the bar. *Internal Auditor*, 58(2), 55-55.
- Christ, M. H., Eulerich, M., Krane, R., & Wood, D. A. (2021). New frontiers for internal audit research. *Accounting Perspectives*, 20(4), 449-475.
- Clarke, V., Braun, V., & Hayfield, N. (2017). Thematic analysis. *Qualitative psychology: A practical guide to research methods*, 12(3), 297-298.
- Cooper, B. J., Leung, P., & Mathews, C. (1994). Internal audit: an Australian profile. *Managerial Auditing Journal*, 9(3), 13-19.
- Deloitte. (2017). *Becoming agile: A guide to elevating internal audit's performance and value Part :1 Understanding agile internal audit*. Retrieved from <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/uk/Documents/finance/deloitte-uk-understanding-agile-ia.pdf>
- Deloitte. (2018). *Mind over matter: Implementing agile internal audit*. Retrieved from *The Wall Street Journal*: <https://deloitte.wsj.com/articles/mind-over-matter-implementing-agile-internal-audit-1533528142>

- Deloitte. (2020). Adopting Agile: In harmony with the International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing (the Standards). Retrieved from <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/us/Documents/adopting-agile-pov.pdf>
- Deloitte. (2021). Agile Internal Audit four years on: Better, faster, happier? A retrospective. Retrieved from <https://www.deloitte.com/content/dam/assets-shared/legacy/docs/about/2022/gx-agile-internal-audit-four-years.pdf>
- DeRoche, T. (2022). Agile Audit Transformation and Beyond: CRC Press.
- Dobrowolski, Z. (2021). Are the supreme audit institutions agile?: a cognitive orientation and agility measures. *European Research Studies Journal*, 24(1), 52-62.
- Durmus, A. F., & Zeliha, K. (2020). Agility in internal audit for the sustainability of enterprises. Paper presented at the 1st international audit and assurance services (online) symposium.
- Eulerich, A. K., & Eulerich, M. (2020). What is the value of internal auditing?—A literature review on qualitative and quantitative perspectives. *A Literature Review on Qualitative and Quantitative Perspectives* (April 22, 2020). *Maandblad Voor Accountancy en Bedrijfseconomie*, 94, 83-92.
- Aghghaleh, S. F., Mohamed, Z. M., & Ahmad, A. (2014). The effects of personal and organizational factors on role ambiguity amongst internal auditors. *International Journal of Auditing*, 18(2), 105-114.
- Folkestad, B. (2008). Analysing Interview data possibilities and challenges. Online Working Paper, 13. Eurosphere project. Eurosphere Working Paper Series
- Gupta, P. P., & Ray, M. R. (1992). The changing roles of the internal auditor. *Managerial Auditing Journal*, 7(1), 3-8.
- Institute of Internal Auditors (IIA). (2014). *The Pulse of the Profession: Continually Evolving to Achieve Stakeholder Expectations*. Altamonte Springs, FL.
- Institute of Internal Auditors (IIA). (2017). *The International Professional Practices Framework*. Retrieved from Altamonte Springs, FL: <https://www.theiia.org/globalassets/site/standards/mandatory-guidance/ippf/2017/ippf-standards-2017-english.pdf>
- Institute of Internal Auditors (IIA). (2018). North American pulse of internal audit: the internal audit transformation imperative. Retrieved from <http://contentz.mkt5790.com/lp/2842/240709/IIA%20Pulse%20Report%202.2018-FNL-web.pdf>
- Institute of Internal Auditors (IIA). (2019). Agile Internal Audit - Leading practices on the journey to becoming Agile. Retrieved from <https://iiabelgium.org/wp-content/uploads/2020/08/GKB-Agile-Internal-Audit.pdf>
- Institute of Internal Auditors (IIA). (2020a). *International Professional Practices Framework (IPPF)*. Retrieved from Altamonte Springs :<https://www.theiia.org/en/standards/?AZRedirect=True>
- Institute of Internal Auditors (IIA). (2020b). *Sprinting ahead with agile auditing I*. Belgium (Ed.) Retrieved from <https://iiabelgium.org/wp-content/uploads/2020/08/eBook-sprinting-ahead-with-agile-auditing-002.pdf>
- Internal Audit Foundation, & AuditBoard. (2021). *Internal audit's digital transformation imperative: Advances amid crisis*. Retrieved from https://iia.no/wp-content/uploads/2021/04/2021-IAs-Dig-Transf-Imperative-Report_AuditBoard.pdf
- Inyang E, O., Inyang O, I., Efiang E, J., Okoi I, N., J., Umagu, U., B., & Adie, A., U. (2021). Modernization of the public sector internal audit function following the COVID-19 pandemic. *NVEO-Natral Volatiles & Essential Oils Journal*, 6(8), 4940-4948.
- Jackson, R. (2020). Forming today's internal audit function. *Internal Auditor*(February), 36-40.

- Jones, K. K., Baskerville, R. L., Sriram, R. S., & Ramesh, B. (2017). The impact of legislation on the internal audit function. *Journal of Accounting & Organizational Change*, 13(4), 450-470.
- Joshi, P. L. (2021). A Review of Agile Internal Auditing: Retrospective and Prospective. *International Journal of Smart Business and Technology*, 9(2), 13-32.
- KPMG. (2020a). Agile Internal Audit: White paper on working Agile within Internal Audit Functions. Retrieved from <https://assets.kpmg/content/dam/kpmg/cn/pdf/en/2020/10/agile-internal-audit-white-paper-on-working-agile-within-internal-audit-functions-part-2.pdf>
- KPMG. (2020b). Enhancing value from internal audit .Retrieved from <https://home.kpmg/be/en/home/insights/2020/06/blc-enhancing-value-from-internal-audit.html>
- Krogstad, J. L., Ridley, A. J., & Rittenberg, L. E. (1999). Where we're going. *Internal Auditor*, 56(6), 27-27.
- Lehmann, D., & Thor, M. (2020) .The next generation of internal audit: harnessing value from innovation and transformation. *The CPA Journal*, 90(1), 60-61.
- Lenz, R., & Sarens, G. (2012). Reflections on the internal auditing profession: what might have gone wrong? *Managerial Auditing Journal*, 27(6), 532–549.
- Magaldi, D., & Berler, M. (2020). Semi-structured interviews. *Encyclopedia of personality and individual differences*, 4825-4830.
- Mkoba, E., & Marnewick, C. (2020). Conceptual framework for auditing agile projects. *IEEE Access*, 8, 126460-126476.
- Newmark, R. I., Dickey, G., & Wilcox, W. E. (2018). Agility in audit: Could scrum improve the audit process ? *Current Issues in Auditing*, 12(1), A18-A28.
- Portzenheim, L. (2019). The impact of digital transformation on the internal audit process and practices. Louvain School of Management. Retrieved from https://dial.uclouvain.be/memoire/ucl/object/thesis:2049_4
- Prickett, R. (2017). Agile Performer. *Internal Auditor*, 74(6), 43-47.
- Romano, J. (2019). Applying the Agile manifesto and principles to internal audit. <https://www.bakertilly.com/insights/the-agile-internal-audit-journey-part-2-applying>
- Soh, D. S., & Martinov-Bennie, N. (2015). Internal auditors' perceptions of their role in environmental, social and governance assurance and consulting. *Managerial Auditing Journal*, 30(1), 80-111.
- Soh, D. S., & Martinov-Bennie, N. (2011). The internal audit function: Perceptions of internal audit roles, effectiveness and evaluation. *Managerial Auditing Journal*, 26(7), 605-622.
- Wilhelm, P. (2021, 12-13 December, 2019). Agile Internal Auditing – The Case Back To Normal. Paper presented at the the 9th International Conference on Leadership, Technology, Innovation and Business Management: Leadership, Innovation, Media and Communication, Beykent University, Istanbul, Turkey.
- Wongpinunwatana, N., & Panchoo, P. (2014). Creating self-efficacy in internal auditors for information technology audits: An on-the-job training perspective. *International Journal of Management & information systems (IJMIS)*, 18(3), 213-222.
- Zasa, F. P., Patrucco, A., & Pellizzoni, E. (2020). Managing the hybrid organization: How can agile and traditional project management coexist? *Research-Technology Management*, 64(1), 54-63.