



مجلة البحوث المحاسبية

<https://com.tanta.edu/abj-journals.aspx>

تطبيق المنهج الرشيق فى المراجعة الداخلية للحد من فجوة توقعاتها - دراسة ميدانية فى بيئة الأعمال المصرية.

هدى حميم أبو اليزيد عيسى

مدرس، المحاسبة، كلية التجارة، جامعة طنطا، مصر
تاريخ النشر الإلكتروني: ديسمبر-2024

للتأصيل المرجعي: عيسى ، هدى حميم أبو اليزيد. تطبيق المنهج الرشيق فى المراجعة الداخلية للحد من فجوة توقعاتها - دراسة ميدانية فى بيئة الأعمال المصرية.

، مجلة البحوث المحاسبية ، المجلد 11 (4) ،
المعرف الرقمي: 10.21608/abj.2024.392190

تطبيق المنهج الرشيق فى المراجعة الداخلية للحد من فجوة توقعاتها - دراسة ميدانية فى بيئة الأعمال المصرية.

هدى حميم أبو اليزيد عيسى

مدرس، المحاسبة، كلية التجارة، جامعة طنطا، مصر

تاريخ المقال

تم استلامه في 8 سبتمبر 2024، وتم قبوله في 3 أكتوبر 2024، هو متاح على الإنترنت ديسمبر 2024

المستخلص

استهدف البحث دراسة العلاقة بين تطبيق المنهج الرشيق فى المراجعة الداخلية وبين الحد من فجوة توقعاتها فى الشركات المصرية المقيدة فى سوق المال.

ولتحقيق هدف البحث اعتمدت الدراسة على المنهج الإيجابى فى شرح وتفسير الأسباب التى تكمن وراء وجود فجوة التوقعات فى المراجعة الداخلية بوضعها الحالى وفقاً للمنهج التقليدى والتفسير النظرى وراء الاعتقاد بأن تطبيق المنهج الرشيق يمكن أن يقلص هذه الفجوة ومن خلال الدراسات السابقة العربية والأجنبية تم بناء ثلاث فروض بحثية.

تم تطبيق دراسة ميدانية لاستقصاء آراء أربع مجموعات تشمل أعضاء الإدارة العليا وأعضاء لجان المراجعة، والمراجعين الداخليين، والأكاديميين حول مدى ارتباط خصائص المنهج الرشيق عند تطبيقه فى المراجعة الداخلية بتقليص فجوة توقعاتها على مستوى أدوارها الثلاثة فى حوكمة الشركات والرقابة وإدارة المخاطر.

أشارت النتائج الإجمالية إلى تم قبول فروض البحث الثلاثة بوجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق المنهج الرشيق فى المراجعة الداخلية وبين تقليص فجوة توقعاتها فى الشركات المصرية فى كلا من دورها الحوكمى، ودورها الرقابى، ودورها فى إدارة المخاطر، كما أثبتت النتائج وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء مجموعات الدراسة.

وقد قدمت الدراسة التوصية بتطبيق المنهج الرشيق فى المراجعة الداخلية مع التقييم المستمر لهذا المنهج كما اقترحت أفكار لبحوث مستقبلية عن تأثير تطبيق المنهج الرشيق فى المراجعة الداخلية على جودة القوائم المالية.

الكلمات المفتاحية: المنهج الرشيق، المراجعة الداخلية، فجوة التوقعات.

Abstract

The research aims to study the relationship between applying the Agile approach in internal auditing and reducing its expectation gap in Egyptian companies listed on the stock exchange.

To achieve this goal, the study relied on the positive approach to explain and interpret the reasons behind the existence of the expectation gap in internal auditing in its current form under the traditional approach, and the theoretical explanation behind the belief that applying the Agile approach could reduce this gap. Based on previous arab and international studies, three research hypotheses were constructed.

A field study was conducted to survey the opinions of four groups, including senior management members, audit committee members, internal auditors, and academics, regarding the relationship between the characteristics of the agile approach when applied in internal auditing and reducing the expectation gap across its three roles: corporate governance, control, and risk management.

The overall results indicated that the three research hypotheses were accepted, confirming a statistically significant relationship between applying the agile approach in internal auditing and reducing the expectation gap in Egyptian companies in terms of its governance role, control role, and risk management role. The results also showed statistically significant differences between the views of the study groups.

The study recommended applying the agile approach in internal auditing with continuous evaluation of this approach. It also suggested ideas for future research on the impact of applying the agile approach in internal auditing on the quality of financial statements.

Keywords: Agile, internal audit, expectations gap.

1. مقدمة

تواجه الشركات تطوراً في المخاطر الاستراتيجية والعمليات المالية والتنظيمية والسيبرانية، وهناك حاجة ماسة إلى التحسين المستمر من أجل المنافسة. هناك أنواع معقدة من المخاطر مرتبطة بالثورة الصناعية الرابعة، والضغط من أجل خلق وتقديم القيمة، كل هذه التطورات تجعل المراجعة الداخلية بمنهجها التقليدي البيروقراطي (البدني) تواجه تحدياً كبيراً في تلبية توقعات أصحاب المصالح لإعطاء رؤية أكبر حول العمليات والضوابط والتنبؤات، الخطط الاستراتيجية، ووجهة نظر أعمق وأقوى حول المخاطر (Deloitte, 2019)، (القنبري، 2020).

لازال هناك محاولات مستمرة من قبل مهنة المراجعة الداخلية لمواكبة التغيرات في بيئة الأعمال الحديثة، وقد كان التحول الجذري منذ فترة مع زيادة المخاطر، والتركيز على حوكمة الشركات بما انعكس في تعريف معهد المراجعين الداخليين (Institute of Internal Auditing (IIA)) للمراجعة الداخلية متمثلاً في أنها نشاط استشاري وتوكيدي يتسم بالاستقلالية والموضوعية، ومصمم لزيادة وتحسين قيمة عمليات الشركة بهدف تقييم وتحسين فعالية إدارة المخاطر والرقابة والحوكمة وهو ماحول النظر لوظيفة المراجعة الداخلية من كونها وظيفة ضبط داخلي مهمتها

الرقابة فقط إلى كونها مهنة تعمل على التقييم الدائم والموضوعي لمختلف الأنشطة بما يضيف قيمة لعمليات الشركة، وتؤدي دوراً محورياً في الحوكمة وإدارة المخاطر.

2. مشكلة البحث

تتخذ المراجعة الداخلية دوراً متعدد الأوجه حيث تسعى لخدمة المستفيدين الرئيسيين - مجلس الإدارة ولجنة التدقيق وأعضاء الإدارة العليا- من خلال تقديم خدمات الضمان والاستشارات وتمثل تحديات عملها في كونها وكيلاً لمجلس الإدارة وفي الوقت نفسه شريكاً للإدارة، مما يتسبب في صعوبات في أداء مهامها في الواقع حيث يتوقع كل طرف نتائج مختلفة، مما قد يؤدي إلى عدم الرضا التام من أي طرف، حيث يثير ذلك أسئلة أساسية حول العميل النهائي وجوهر الخدمة التي تقدمها، ويُعزى هذا إلى اختلاف التوقعات بين الأطراف المعنية وتنوع الخدمات المطلوبة في الواقع (Lenz and Sarens,2012).

تشير فجوة التوقعات Expectation Gap في المراجعة الداخلية إلى فائض طلب الإدارة على ما تقدمه المراجعة الداخلية من دور في إتجاهاته الثلاثة ممثلة في الرقابة والحوكمة وإدارة المخاطر (شحاته، 2013)، ولاشك أن التغيرات المستمرة والمعقدة في بيئة الأعمال، والتطورات التكنولوجية الهائلة قد رفع من سقف توقعات الإدارة من المراجعة الداخلية، وهنا تكمن مشكلة المراجعة الداخلية التقليدية حيث العديد من الأنشطة غير الضرورية التي اعتادت على أدائها بصورة متكررة مع سوء إدارة الوقت وتأخر أداء بعض أفراد فريق المراجعة في تأدية مهامها، والتقارير الطويلة والإفراط في معلومات غير هامة، ووجود فجوة في التواصل مع أصحاب المصالح الرئيسيين في الشركة (القنبري، 2020) مما قد يفاقم من فجوة التوقعات.

ومع التطورات التكنولوجيات والتغيرات المتلاحقة في بيئة الأعمال أصبح من الأهمية أن تعمل وظائف المراجعة الداخلية ووظيفة أمن المعلومات معاً حيث يقوم موظفو أمن المعلومات بتصميم وتنفيذ وتشغيل إجراءات وتقنيات مختلفة لحماية المعلومات في الشركة، وتقوم المراجعة الداخلية بتقييم ذلك وإعطاء التوصيات الدورية بشأن تحسين تلك الأنشطة إلا أن الوظيفتين في الغالب لا تتوافقان (Steinbart et al.,2012)

إن طريقة أداء المراجعة الداخلية لم تكن في أغلب الأوقات مرضية لمتطلبات أصحاب المصالح، فقد أوضحت العديد من الدراسات أن إدراك أصحاب المصالح لدور المراجعة الداخلية كان محصوراً في الرقابة المالية والمحاسبية أي أنه دور تقليدي موجه من الإدارة Management – driven role وهو ما يختلف كلياً عن الدور الفعلي للمراجعة الداخلية التي أصبحت أحد آليات حوكمة الشركات الهامة بعد الأزمة المالية العالمية مما جعل الطلب على خدماتها يتوجه نحو كونها نشاط مستقل وموضوعي له دور تأكيدى واستشاري في عمليات الرقابة والحوكمة وإدارة المخاطر (Sarens and Beelde,2006 ; Mashayekhi et al.,2022)

ولرفع كفاءة مخرجات المراجعة الداخلية كان من أحدث التطورات ظهور مايعرف بالمنهج الرشيق للمراجعة الداخلية (المحياوى والسيديرى،2023)، وقد ركزت معايير المراجعة الداخلية الدولية 2024 (IIA,2024) أكثر على التكنولوجيا وإدارة المخاطر في هذا العالم المتغير سواء من حيث مسؤولية المراجع الداخلى في تقييم مخاطر التكنولوجيا في الشركة بالإضافة إلى استخدام التكنولوجيا في إجراءات المراجعة الداخلية، وأكدت المعايير على مدى أهمية تقييم المراجعين الداخليين لحوكمة التكنولوجيا وتقديم الإرشادات حولها كما يشمل ذلك مراقبة الاستثمارات التكنولوجية، وتقييم عملية اتخاذ القرار المتعلقة بالتكنولوجيا، والتأكد من أن ممارسات التكنولوجيا تكمل استراتيجية إدارة المخاطر للمنظمة وأهدافها الاستراتيجية، وكذلك ركزت على متطلبات الرشاقة لوظيفة المراجعة الداخلية حيث يوفر ذلك تخطيط العمل بشكل أسرع استجابةً للمخاطر المتغيرة وأهداف الشركة، يتضمن ذلك استخدام فرق عمل متعددة التخصصات، ودورات تدقيق أقصر، استخدام منهج الوقت الحقيقي لتقييم المخاطر والاستجابة لها والاستعداد لتعديل استراتيجيات المراجعة كمدخل استباقي عند ظهور مخاطر جديدة أو تغييرات في المخاطر القائمة.

وعلى الرغم من الفوائد العديدة للمراجعة الداخلية الرشيقة وتوافقها مع ماتبنته المعايير الدولية، إلا أن تطبيقها لايزال محدوداً في بيئات الأعمال المختلفة، كما أن الدراسات الخاصة بها محدودة نسبياً، ويُعد أولى عوائق التطبيق عدم الوعي الكافي من المراجعين الداخليين بأهمية دور المنهج الرشيق في تحقيق كفاءة المراجعة الداخلية، أضف إلى ذلك غياب دعم الإدارة للموارد المالية لتوفير الأدوات التقنية الضرورية والعناصر البشرية المدربة (Christ et al., Joshi, 2021 ; 2021) كما أن التركيز على الرشاقة قد يثير القلق حول جودة تأكيدات المراجعة الداخلية.

ومما سبق ترى الباحثة أن إبراز مايجب أن تقوم به المراجعة الداخلية قد لا يطابق الواقع مع إختلاف إدراك الإدارة لهذه الأدوار عن إدراك المراجعين الداخليين لذات الأدوار، ومن ثم تتولد فجوة التوقعات فى المراجعة الداخلية والتي لا تتوقع الباحثة إمكانية إختنائها بالكلية، وإنما تسعى الآليات المختلفة فقط للحد منها.

يكمن الدافع وراء إجراء هذا البحث فى إلقاء الضوء على منهج جديد يُعرف بالمنهج الرشيق Agile approach يحرر أداء المراجعة الداخلية من النمطية ويتجه بها إلى التكيف الوقتى مع التغيرات التي تطرأ على العمليات التشغيلية أو الاستراتيجية فى الشركة، ومن ثم توافق تقاريرها متطلبات الإدارة من حيث توفير المعلومة الملائمة نوعياً ووقتاً، وهو ماقد يساهم فى تضيق فجوة توقعات المراجعة الداخلية فى البيئة المصرية.

تتمثل مشكلة البحث فى الإجابة نظرياً وميدانياً على التساؤلات التالية:

- ما هو المنهج الرشيق للمراجعة الداخلية، وماهى الظروف الموقفية التي تحكم تطبيقه ؟
- ماهى فجوة توقعات المراجعة الداخلية فى بيئة الأعمال المصرية؟
- هل يعد المنهج الرشيق للمراجعة الداخلية آلية لتضييق فجوة توقعات المراجعة الداخلية فى الشركات المصرية ؟

3. هدف البحث

يهدف البحث بصورة رئيسة إلى دراسة مدى إمكانية تضيق فجوة توقعات المراجعة الداخلية في الشركات المصرية المقيدة بسوق المال بتطبيق المنهج الرشيق للمراجعة الداخلية.

ينبثق من الهدف الرئيس عدداً من الأهداف الفرعية تتمثل في :

- التعرف على المنهج الرشيق للمراجعة الداخلية ونشأته والظروف الموقفية التي تحكم تطبيقه.
- تحليل أسباب فجوة التوقعات في المراجعة الداخلية في بيئة الأعمال المصرية.
- دراسة إمكانية أن يكون المنهج الرشيق للمراجعة الداخلية أحد الآليات المطروحة لتضييق فجوة توقعات المراجعة الداخلية في الشركات المصرية من وجهة نظر الإدارة ولجنة المراجعة والمراجعين الداخليين.

4. أهمية البحث

الأهمية العلمية: يستمد البحث أهميته العلمية من كونه أحد البحوث التي تناقش موضوعاً حديثاً في منهجية أداء المراجعة الداخلية حيث الإتجاه المتنامي لتطبيق المنهج الرشيق للمراجعة الداخلية بناء على اختلاف دورها في ظل التغيرات الحديثة، وهو محاولة بحثية أيضاً لاستكشاف مدى وعى المراجعين الداخليين به وبمنافع استخدامه وإمكانية الاعتماد عليه في تلبية توقعات الإدارة في الشركات المصرية.

الأهمية العملية: إن التوقع بتفاقم فجوة توقعات المراجعة الداخلية مع البيئة التكنولوجية الحديثة والمعقدة في الشركات المصرية يجعل البحث عن تطوير منهجية عمل المراجعة الداخلية وزيادة كفاءتها للحد من الفجوة المشار إليها ذا أهمية كبيرة من الناحية العملية، وبخاصة في ظل إلزام الشركات المصرية المقيدة في سوق المال بقواعد الحوكمة المفروضة من هيئة الرقابة المالية المصرية، إن التغيير في أسلوب ومنهجية أداء وظائف ومسؤوليات المراجعة الداخلية قد يعمل على توافق الرؤى بين الإدارة والمراجعين الداخليين وهو ما يؤدي إلى تحقيق الهدف الرئيس للمراجعة الداخلية من إضافة قيمة لعمليات الشركة .

5. منهج البحث

يعتمد البحث على المنهج الإيجابي في شرح وتفسير الأسباب التي تكمن وراء وجود فجوة التوقعات في المراجعة الداخلية بوضعها الحالي وفقاً للمنهج التقليدي لأداء وظائفها، وكيف يمكن أن يرفع المنهج الرشيق للمراجعة الداخلية من كفاءتها، ومن ثم التنبؤ بمدى قدرة هذا المنهج على تقليص فجوة التوقعات.

يستخدم البحث قائمة الإستقصاء كأداة بحث يتم توزيعها على عينة الدراسة ثم تحليل النتائج بالأساليب الإحصائية

الملائمة باستخدام برنامج SPSS Ver.23

6. حدود البحث

- يخرج عن حدود البحث أى دراسة تتعلق بفجوة التوقعات فى المراجعة الخارجية.
- تستهدف الدراسة الميدانية المديرين فى الإدارة العليا وأعضاء لجنة المراجعة والمراجعين الداخليين فى أقسام المراجعة الداخلية فى الشركات الصناعية المساهمة المصرية المقيدة فى سوق المال وأكثر تحديدا فى الشركات ذات النظم الإنتاجية الحديثة المرتكزة على فلسفة الإنتاج الخالى من الفاقد Lean Production .

7. خطة البحث

لتحقيق أهداف البحث يتم تنظيمة على النحو التالى:

1. الدراسات السابقة.
2. المنهج الرشيق للمراجعة الداخلية، مفهومه، وأسباب نشأته، ومنافعه، ومحددات تطبيقه.
3. فجوة التوقعات فى المراجعة الداخلية مفهومها، وأسبابها، تحليل جوانب الاختلاف بين توقعات الإدارة ولجان المراجعة والواقع الفعلى لدور ومهام المراجعة الداخلية فى الشركات المصرية.
4. التفسير النظرى لمدى إمكانية الحد من فجوة توقعات المراجعة الداخلية فى الشركات المصرية بتطبيق المنهج الرشيق للمراجعة الداخلية واشتقاق فروض البحث.
5. الدراسة الميدانية.
6. مناقشة النتائج والتوصيات والبحوث المستقبلية.

1. الدراسات السابقة

1.1 دراسات ناقشت أهمية تطبيق المنهج الرشيق فى المراجعة الداخلية

1.1.1 دراسة (Valente et al. (2011

قدمت هذه الدراسة حالة تطبيقية لشركة بناء تعمل فى مجال العقارات باستخدام أدوات التفكير الرشيق فى المراجعة الداخلية مع أخذ قيود وأمكانيات تلك الشركات فى الاعتبار، ومن ثم تعميم الدراسة على الشركات من قطاعات أخرى وأظهرت النتائج أن عمليات المراجعة المرنة تؤثر بشكل إيجابي على عملية اتخاذ القرارات الإستراتيجية والتكتيكية فى موقع البناء.

2.1.1 دراسة (Acharya (2020)

هدفت هذه الدراسة إلى تقديم مفهوم شامل للمراجعة الرشيقة واثنين من الطرق المستخدمة على نطاق واسع في إطارها، وهما سكورم (Scrum) وكانبان (Kanban)، وقد انتهت الدراسة إلى أن الكثير من الشركات سوف يزداد تركيزها على المشروعات الرشيقة ولكي يكون التحول الرشيقي ناجحاً، يجب على الإدارة أن تكون داعمة وتعمل على تمكين المراجعة الداخلية الخاصة بها من تطبيق المنهج الرشيقي في عملهم حيث يعمل على تحسين الاتصال والمشاركة بين فريق المراجعة ويدعم الاستقلاليه والشفافيه ويزيد من كفاءة المراجعة.

3.1.1 دراسة (Sabbar et al.(2021)

هدفت هذه الدراسة إلى إبراز أهمية تبني التفكير المرن في المراجعة الداخلية من خلال الطرق الفعالة لتحقيق رضا العملاء وهو ما يتوافق المعيار الدولي رقم 2000 الذي يركز على عمليات الشركة التشغيلية وإضافة قيمة لها. بناءً على النتائج التي توصلوا إليها، فإن عمليات المراجعة الداخلية التي تقوم على تحديد المخاطر التي يمكن السيطرة عليها، وإصدار التقارير القصيرة عن طريق خفض الوقت والتكاليف، والعمل بكفاءة، وفعالية وإنتاجية ودعم الجودة من شأنها رفع قيمة الشركة.

4.1.1 دراسة (Uludag (2022)

هدفت الدراسة إلى توضيح أهمية النهج الرشيقي في المراجعة الداخلية والتأكيد على العلاقة بين القيمة المضافة للمراجعين الداخليين، أشارت النتائج إلى أن أهمية المراجعة الداخلية الرشيقة أخذت في الإزدياد لأن دور المراجعين الداخليين في الأعمال المتعلقة بالحوكمة والرقابة وإدارة المخاطر أخذت في التغير ومن ثم يمكنهم الاستفادة من نهج المراجعة الرشيقة لتوفير الرؤية الاستباقية واتخاذ الإجراءات اللازمة.

5.1.1 دراسة (Dickey et al. (2022)

هدفت هذه الدراسة إلى تقديم خريطة طريق للمديرين التنفيذيين لأقسام المراجعة الداخلية عن طريق بناء استراتيجيات التطوير الرشيقة مع فرق التنفيذ بحيث تقدم حلول مبتكرة لمشاكل العمل، وقد دمج هذا البحث بين الأبحاث السابقة في مجال نظم الإنتاج الخالية من الفاقد والخبرة الصناعية. وانتهت الدراسة إلى أن المنهج الرشيقي للمراجعة الداخلية أصبح ضرورة حتمية لمواكبة التغيرات السريعة في بيئة الأعمال والتي تخلق ضغوطاً على أقسام المراجعة الداخلية.

6.1.1 دراسة أمين والشمرى (2023)

هدف هذا البحث إلى دراسة أهمية المراجعة الداخلية الرشيقة في تحقيق التنمية المستدامة للبنوك الخاصة المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية، وقد توصلت النتائج إلى أن تطبيق المنهج الرشيقي في المراجعة الداخلية يؤدي إلى اضافة المزيد من القيمة سواء لتقرير المراجع الداخلي أو الفريق نفسه أو العملية بأكملها وكفاءة وفعالية اعداد تقرير التنمية المستدامة.

7.1.1 دراسة إبراهيم وظاهر (2023)

هدفت هذه الدراسة إلى توضيح الدور الذي يلعبه المنهج الرشيقي للمراجعة الداخلية في تدعيم وظيفة المراجعة الداخلية وخاصة في ظل الكوارث، وفيروس كوفيد 19 في بيئة الأعمال العراقية، وقد توصلت نتائج الدراسة أن منهجية المراجعة الرشيقة تستطيع مجابهة التحديات الجديدة لمهنة المراجعة الداخلية، حيث تحاول الشركات أن تتواكب مع التغيرات الحديثة تلبية لظروف السوق والمنافسة، فإنه على الجانب الآخر يصبح من الصعب على المراجعة الداخلية أن تعمل بالشكل التقليدي الذي يفتقد المرونة المطلوبة وخاصة في حالات عدم التأكد.

8.1.1 دراسة جعفر وسلمان (2023)

هدف هذا البحث إلى بيان أهمية التحول الى المراجعة الداخلية الرشيقة لدعم أبعاد التنمية المستدامة، وباستخدام عينة عمدية من المراجعين الداخليين العاملين في الشركات الصناعية المسجلة في سوق المال العراقي، وقد توصلت الدراسة إلى أن المنهج الرشيقي للمراجعة الداخلية يعد اسلوباً حديثاً يدعم أبعاد التنمية المستدامة مما يضيف قيمة للشركة من خلال تحسين كفاءة وفاعلية اجراءاته.

9.1.1 دراسة Khudhair et al. (2023)

هدفت هذه الدراسة إلى تقديم دليل على تأثير جودة التقارير المالية بمؤثرين جديدين هما المراجعة الداخلية الرشيقة والمراجعة الداخلية المرنة Lean Internal Audit جنباً إلى جنب مع مفهوم المراجعة الإدارية في شركات النفط العراقية، وقد انتهت الدراسة إلى تأثير قوى وإيجابي بين أنواع المراجعات الثلاثة وبين جودة التقارير المالية، حيث استخدام عمليات المراجعة الداخلية الرشيقة ضرورة لإدارة المخاطر، وعلى نفس النمط فإن استخدام المنهج المرن للمراجعة الداخلية يحد من عمليات الاحتيال والأخطاء التي تحدث أثناء تسجيل المعاملات.

10.1.1 دراسة حسينة ونصير (2024)

هدفت هذه الدراسة إلى تسليط الضوء على المنهج الرشيق للمراجعة الداخلية وأهدافه وأهم مبادئه ومجالات تميزه عن المراجعة الداخلية التقليدية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية في البنوك التجارية الأردنية، وقد انتهت النتائج إلى وجود أثر ذو دلالة إحصائية على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية بأبعادها مجتمعة ومنفردة.

2.1 دراسات تتعلق بفجوة توقعات المراجعة الداخلية**1.2.1 دراسة Sarens and Beelde (2006)**

هدفت هذه الدراسة إلى مقارنة توقعات كلا من المراجعين الداخليين والمديرين التنفيذيين والمديرين الماليين ومديري لجان المراجعة حول دور المراجعة الداخلية بتطبيق منهج دراسة الحالة على الشركات البلجيكية .

أوضحت النتائج:

- من جهة لجان المراجعة فإنهم يتوقعون أن يكون المراجع الداخلي مصدر هام للمعلومات وأن المراجعين الداخليين عليهم إبراز مساهمتهم في الرقابة والوظائف التنظيمية كما أن عليهم القيام بالإجراءات الاستباقية في إدارة المخاطر وبسبب عدم توافق هذه التوقعات مع مأيودية المراجع الداخلي فإن لجان المراجعة تقلل من اعتمادها على عمله.
- ومن جهة المديرين التنفيذيين والمديرين الماليين فإنهم يتوقعون من المراجع الداخلي أن يعرضهم عن الخسائر التي قد تنشأ من وجود الثغرات في نظام الرقابة بسبب التعقد التنظيمي، وأن يدعم الإدارة بالتركيز على التحسين المستمر في إطار إدارة المخاطر، الرقابة والمشروعات الاستراتيجية الهامة.
- يرى المراجعون الداخليون أن دورهم يرتبط بإنشاء مستوى كاف من الوعي بالمخاطر والرقابة داخل المنظمة، وقد اقترحت الدراسة تحسين التفاعل بين المراجع الداخلي وكل من لجان المراجعة والمديرين التنفيذيين والمديرين الماليين عن طريق الاتصالات غير الرسمية.

2.2.1 دراسة Soh and Martinov– Bennie (2011)

قدمت هذه الدراسة نظرة متعمقة للمسئوليات الحالية للمراجعة الداخلية والعوامل التي تعتبر ضرورية لفاعليتها. وقد أشارت النتائج إلى توسع كبير في دور المراجعة الداخلية إلا أن التصورات عن فعاليتها جاءت بوجود اختلال بين دورها ومدى تلبيتها لتوقعات أصحاب المصلحة حيث ركز المديرون ولجنة المراجعة على دورها المتعلق بالتوكيد

والضمان فى الحوكمة وإدارة المخاطر فى حين ركز مديرو المراجعة الداخلية حول مسؤولياتهم فى الاستشارات وهذا الاختلاف فى وجهات النظر يؤثر على عملية تقييم دور المراجعة الداخلية.

3.2.1 دراسة (2015) Coetzee

هدفت هذه الدراسة إلى مناقشة الاختلافات بين آراء الرؤساء التنفيذيين لأقسام المراجعة الداخلية وبين آراء رؤساء لجان المراجعة والإدارة العليا حول دور وظائف المراجعة الداخلية فى إدارة المخاطر فى القطاع العام فى جنوب أفريقيا، وقد تم النظر فى هذا الدور فى إطار هياكل إدارة المخاطر الحالية ومستوى التنسيق بين هذه الهياكل والمراجعة الداخلية.

أشارت النتائج إلى أن رؤساء المراجعة الداخلية لديهم وجهات نظر مختلفة عن الطرفين الآخرين، وأن وجود هياكل إدارة المخاطر له تأثير طفيف على كيفية إدراك المراجع الداخلى لمساهمته فى إدارة المخاطر.

4.2.1 دراسة كساب (2017)

تناولت الدراسة مدى وجود فجوة التوقعات فى المراجعة الداخلية بالقطاع الحكومى والقطاع الخاص فى البيئة السعودية ، وأسبابها وحجمها، وعرضت لبعض المقترحات التى تساعد فى الحد منها. جاءت النتائج لتؤكد وجود فجوة التوقعات مع تفاوت حجم تلك الفجوة بين القطاع الحكومى والقطاع الخاص، حيث كانت أكبر فى القطاع الحكومى ، أوصت الدراسة بأهمية عقد المؤتمرات والندوات من الجهات المهنية والحكومية للتعريف بماهية المراجعة الداخلية ودورها الاساسي، وإلزام جميع الشركات المساهمة بضرورة استقلالية إدارة المراجعة الداخلية فى الهيكل التنظيمى.

5.2.1 دراسة (2018) Erasmus and Coetzee

هدفت هذه الدراسة إلى تحديد الاختلافات فى تصور أصحاب المصلحة الرئيسيين ممثلين فى الإدارة العليا ولجنة المراجعة واعتبارها مسببات محفزة (Drivers) لفعالية المراجعة الداخلية فى شركات القطاع العام بجنوب أفريقيا، ولذلك فمن الضرورى أن يفهم المراجعون الداخليون ما يريده أصحاب المصلحة. وقد أوضحت النتائج وجود اختلافات بين الإدارة العليا ولجنة المراجعة فى تحديد المسببات المؤثرة على مقاييس فعالية المراجعة الداخلية.

6.2.1 دراسة (2019) Adafula et al.

تناولت الدراسة فجوة التوقعات-الأداء في المراجعة الداخلية في الإقتصاديات النامية ومنها دولة غانا بهدف تقديم وجهات نظر مختلفة للنقاش من خلال آراء أصحاب المصلحة الرئيسيين وهم: المراجعون الخارجيون، الإدارة العليا، أعضاء لجنة التدقيق، الهيئات المهنية حول مسؤوليات المراجعين الداخليين.

أظهرت النتائج أن آراء أصحاب المصلحة حول توقعات الأداء للمراجعين الداخليين لا تختلف بشكل كبير عن آراء المراجعين الداخليين فيما يتعلق بمسئولياتهم، آدائهم الاستباقي، وجودة عملهم.

7.2.1 دراسة (Mashayekhi et al. 2022)

هدفت هذه الدراسة إلى استكشاف تصورات أصحاب المصلحة في المراجعة الداخلية في الشركات الإيرانية، وتحليل وثائق وتقارير وخطة المراجعة الداخلية، ودور أصحاب المصلحة في تشكيل الوضع الحالي للمراجعة الداخلية.

أوضحت النتائج أن أصحاب المصالح ينظرون للمراجعة الداخلية على أنها ممارسة روتينية وعملية غير كفاء ومن ثم أوصت الدراسة باعتبار مايتصوره أصحاب المصالح عن المراجعة الداخلية أساس لعملية تطويرها.

وتعليقاً على ما تم عرضه من الدراسات السابقة ترى الباحثة أهمية دراسة الربط بين تطبيق المنهج الرشيق في المراجعة الداخلية وتقليل فجوة توقعاتها وخاصة مع تنامي دور المراجعة الداخلية، ومما هو جدير بالذكر أنه لم ينم لعلم الباحثة وجود مثل هذا الربط في دراسات سابقة وبخاصة في البيئة المصرية.

2. المنهج الرشيق للمراجعة الداخلية، مفهومه، وأسباب نشأته، ومنافعه، ومحددات تطبيقه.

1/2 مفهوم المنهج الرشيق في المراجعة الداخلية وأسباب نشأته

نشأ مفهوم الرشاقة أو خفة الحركة (Agile) ربما في السبعينيات عندما انتشر منهج إيفل ذلك مرتين " The do-it- twice approach" حيث يعتمد على تقسيم العمل إلى أجزاء صغيرة، والتعامل مع كل جزء بمعزل عن الآخر (KPMG, 2020)، ويرى البعض أن المنهج الرشيق ظهر في بداياته مع القرن الماضي، حيث كان استخدام نظم الانتاج المرنة أو الخالية من الفاقد Lean Production في جميع أنواع القطاعات الصناعية، ونتيجة لذلك تم تطوير أنظمة المحاسبة فظهر نهج المحاسبة الرشيق وتبعه المنهج الرشيق في المراجعة الداخلية الذي يهدف إلى تطوير عملياتها من خلال الأفكار والأدوات الرشيقية (إبراهيم وطاهر، 2023)

وفي عام 2001 في الولايات المتحدة الأمريكية صدر ميثاق الرشاقة "Agile Manifesto" عن مجموعة من المبرمجين بدافع الرغبة في التطوير السريع للبرمجيات التي تستهدف تطوير المنتجات لتحقيق رضا العملاء والتوافق

مع التغييرات التكنولوجية حيث كان هناك فجوة بين تطوير المنتجات وأوقات تسليمها وبين مايرغبه العملاء، ومنهجية الرشاقة تشجع على التعاون الوثيق بين أعضاء الفريق والعملاء وتشمل عدة إطارات عمل مثل سكروم Scrum وكنابان Kanban، ومن زاوية أخرى الرشاقة تتضمن فلسفة التفتيش والتكيف " inspect-and-adapt " حيث تمكين العاملين من العمل بفعالية في ظروف تتغير باستمرار، مما يؤدي إلى مستوى عالٍ من الإنتاجية والمراجعة والتكيف الأسرع مع البيئات الخارجية والداخلية، وهو ما يحسن أداء العمليات والجودة ويحقق رضا العملاء، ومن ثم إرتبط المنهج الرشيق بالتحديات التي تصاحب الابتكارات الجديدة ممثلة في التكاليف والمخاطر والتغذية العكسية المتكررة للتطوير مع اعتبار رضا العميل أولوية مطلقة، يتطلب استخدام أدوات وأساليب التفكير الرشيق في مختلف المجالات والأنشطة سواء كانت صناعية أو خدمية إزالة الأعمال والأنشطة غير الضرورية، مع التركيز على الأمور الهامة، والعمل على خفض التكاليف وإشراك الجميع في تحقيق أهداف الشركة بهدف رفع قيمتها (Newmark et al., 2018 ; Joshi, 2021).

يتم تعريف المنهج الرشيق بأنه القدرة على الإستجابة للتغيير، والتحرك بسرعة والتفكير بطريقة ذكية للوفاء بالإحتياجات المتغيرة لأصحاب المصالح (محروس، وصالح، 2022)، كما يُعرف على أنه طريقة تفكير تُمكن المراجعة الداخلية من تقديم رؤيتها وتصورتها في الوقت الملائم لأصحاب المصالح، وهو أيضاً منهج عمل يركز على تقليل هدر الموارد وتعزيز القيمة (KPMG,2020)، ويشار إليه أيضاً بالمنهج الذي يتبناه فريق المراجعة الداخلية للتركيز على احتياجات الإدارة، وزيادة التفاعل بينهم، وفي مقارنة بين المنهج التقليدي لعمل المراجعة الداخلية والمنهج الرشيق فإن الأخير يتميز بالخطط قصيرة الأجل، وتقديم التقارير والملاحظات في وقت أسرع في حين يعتمد المنهج التقليدي على خطة طويلة المدى تغطي فترة المراجعة بالكامل من بداية المشروع لنهايته، وتحديد نطاق المراجعة في مرحلة التخطيط وتنفيذ المراجعة فترة طويلة غالباً لا يتم التواصل فيها مع الجهة الخاضعة للمراجعة وبما لا يوفر استجابة للتغيرات(حمودة، 2021)، ومن وجهة نظر جعفر وسلمان (2023) أن المنهج الرشيق عبارة عن منهج حديث يهدف إلى تعزيز قيمة الشركة عن طريق تقليل الإجراءات الروتينية التي تتضمنها عملية المراجعة الداخلية المعتادة عن طريق مناقشة التهديدات المحيطة وتقديم التوصيات والملاحظات النافعة في منع ضياع الوقت والهدر في العمل .

وقد حدد معهد المراجعين الداخليين باستراليا (IIA,2022) عدداً من المبادئ التي يعتمد عليها المنهج الرشيق عند تطبيقه، وفيما يتعلق بتطبيقه في المراجعة الداخلية تم التركيز على المبادئ التالية:

المبدأ 1: أهم أولوياتنا هي إرضاء عميل المراجعة من خلال تسليم مبكر ومستمر .

المبدأ 2 تتطور العمليات الرشيقة من التغيير لصالح العميل.

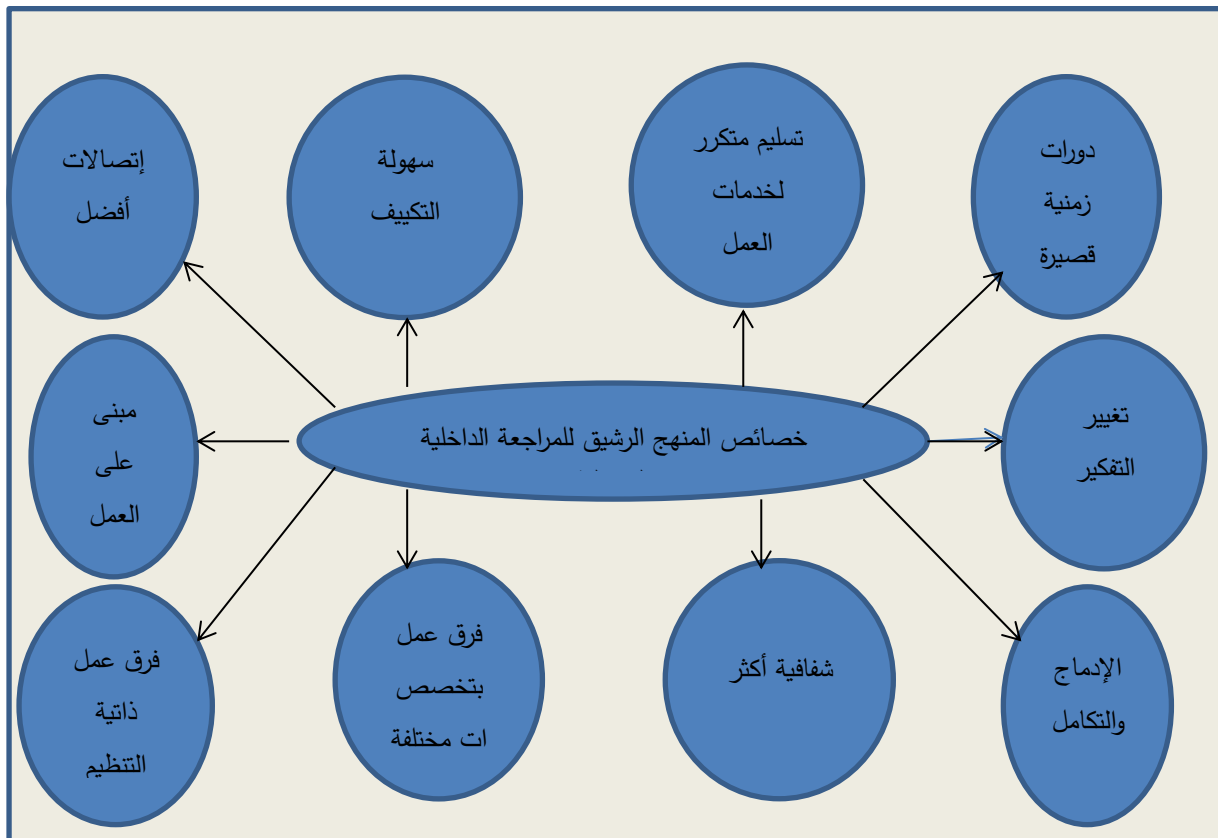
المبدأ 5: تقديم الدعم الذي يحتاج إليه المراجعون الداخليون لتحسين كفاءتهم، والثقة بهم في إنجاز العمل.

المبدأ 6: الطريقة الأكثر فعالية لنقل المعلومات إلى الفريق وداخله هي المحادثة وجهاً لوجه.

المبدأ 8: تعزز العمليات الرشيقة التنمية المستدامة.

المبدأ 11: أفضل النتائج تظهر من خلال فرق العمل الذاتية التنظيم.

كما حددت دراسة Joshi (2021) عدداً من الخصائص التي تميز المنهج الرشيق للمراجعة الداخلية يظهرها الشكل رقم (1)، وتتمثل في العمل الجماعي، فرق العمل ذاتية التنظيم وأيضاً متعددة الإختصاصات، تغيير طريقة التفكير، التكامل والدمج في العمل، دورات العمل القصيرة والمحددة، الإتصالات بين مجموعات العمل بصورة فعالة، والشفافية الأكبر، وسهولة التكيف مع التغيرات، والتقارير المتكررة.



شكل 1: خصائص المنهج الرشيق في المراجعة الداخلية

المصدر: (Joshi,2021) بتصريف

ومما سبق تخلص الباحثة إلى أن تطبيق المنهج الرشيق في المراجعة الداخلية هو طريقة تفكير وتخطيط وتنفيذ خلال دورات عمل قصيرة ومتسارعة مع إنشاء مؤشرات أداء من خلال اللقاءات والاجتماعات الدورية مع أصحاب المصالح في الشركة بما يمكن فريق المراجعة من التقييم والتحسين المستمر لأدائهم وبما يتوافق مع احتياجات أصحاب المصالح وهو ما يعود على الشركة ككل بتحقيق القيمة كهدف استراتيجي.

2/2 مزايا تطبيق المنهج الرشيق في المراجعة الداخلية

تنتهي عملية المراجعة الداخلية بتقرير المراجعة لكل من إدارة الشركة ولجنة المراجعة ووحدات الأعمال داخل الشركة، يحاول منهج المراجعة الداخلية الرشيق أن يستبدل تقرير المراجعة الداخلية الواحد بعدد من التقارير المرحلية بحيث يكون التقرير المرحلي منتج حقيقي يستطيع أصحاب المصلحة التفاعل معه، والهدف من ذلك هو قياس مدى رضاهم في جميع مراحل تطور تقرير المراجعة الداخلية (القنبري، 2020)، ومن ثم يختار المنهج الرشيق أفضل الممارسات المهنية وأسرعها وقتاً لأداء عملية المراجعة الداخلية وتحقيق الهدف المطلوب (شريف وحمودي، 2022).

تناولت دراسة Duke (2020) مزايا تطبيق المنهج الرشيق في المراجعة الداخلية من نواحي عديدة:

- المراجعة الداخلية الرشيقة تستجيب بصورة سريعة لتغيرات احتياجات الأعمال: تسمح المرونة التي يوفرها المنهج الرشيق لفريق المراجعة بأن يكون أكثر تكيفاً، حيث يتم تقييم الأولويات والأهداف بشكل أكثر تكراراً، في نهاية كل دورة مراجعة بدلاً من مرة واحدة في نهاية المشروع.
- التركيز على إدارة المخاطر: يتم التركيز على مجابهة المخاطر كأولوية من خلال تغيير منهجية التسلسل الهرمي أو الشلالى الصارم Waterfall methodolog، وتساعد تقنيات المنهج الرشيق على التركيز على المخاطر التي تطراً فجأة كما تركز على المخاطر التي سبق تحديدها.
- تسليم النتائج بشكل أسرع وبشكل أكثر تكراراً: من خلال العمل في دورات قصيرة، ومن ثم تقديم التأكيد لأصحاب المصلحة في الوقت الفعلي بدلاً من أن يكون ذلك مجرد استعراض للماضي.
- المنهج الرشيق يدعم العمل الجماعي من تخصصات مختلفة: تتيح طريقة العمل الجماعي الرشيقة المزيد من الإبداع والتحكم في تصميم وتنفيذ خطة المراجعة المرنة بدلاً من التقيد بالبرنامج المحدد مسبقاً للعمل (شريف، وحمودي، 2022).

كما أوضحت دراسة أمين والشمري (2023) مجموعة من القواعد التي يسعى المنهج الرشيق في المراجعة الداخلية إلى ترسيخها تمثلت في:

- إضافة قيمة فعلية لعملية المراجعة الداخلية من خلال الكشف السريع والمستمر عن المخاطر التي تكتنف عملية المراجعة لتلبية إحتياجات أصحاب المصلحة الممثلة.
- التحديث المستمر لخطة المراجعة الداخلية بما يتلائم مع التطور التكنولوجي والتقدم التقني المستمر.
- يُقاس مقدار التحسن في العمل بناء على جودة تقاريره وقدرتها على التنبؤ بالمخاطر والفرص المحتملة بما يتوافق مع استراتيجيات الإدارة.

ومما سبق تخلص الباحثة أن قدرة المراجعة الداخلية على الإستجابة للتغيرات المتلاحقة في بيئة الأعمال، وتلبية متطلبات واحتياجات أصحاب المصالح قد يرتبط بتطبيق تقنيات وأدوات المنهج الرشيق حيث يوفر الاستخدام الأمثل لقدرات وخبرات فريق المراجعة الداخلية ويضيف قيمة لعمليات الشركة، كما يكمن الاختلاف الجوهرى بين المنهج الرشيق والمنهج التقليدى للمراجعة الداخلية فى أن الأخير يعتمد على خطة طويلة مدتها الزمنية عام على الأقل وهو ما يجعله أقل استجابة وتكيفاً مع التغيرات السريعة بينما يعتمد المنهج الرشيق للمراجعة الداخلية على خطة أولية يتم التعديل عليها خلال الدورات أو السباقات السريعة للعمل (Sprint).

3/2 عوائق وحدود تطبيق المنهج الرشيق فى المراجعة الداخلية

من أهم التحديات التي ذكرتها الدراسة التي قام بها مكتب (KPMG (2020):

1. تحديات التصميم: تتعلق بشكل رئيسي بعقلية وخبرة فريق المراجعة الداخلية بحيث تجعل الأساليب الرشيفة في عملية المراجعة ناجحة.
 2. تحديات التنفيذ: الأساليب الرشيفة تتطلب من المراجع الداخلي أن يأخذ نظرة ثاقبة لأهمية وضرورة الوثائق التي سيتم تقديمها وليس فقط النتائج، إضافة قيمة وليس تسجيل نتائج اختبار الأنشطة التي لا تضيف قيمة.
 3. تحديات التخطيط: يحتاج فريق المراجعة الداخلية إلى وقت للتحضير لعملية المراجعة، حيث يلزم التخطيط المرن والكثير من التفاعل بين أصحاب المصلحة، وفريق المراجعة الداخلية.
- وقد أشارت دراسة القنبرى (2020) إلى محددات ثلاثة تمثل محددات تفاضل بين الإبقاء على المنهج التقليدى فى أداء المراجعة الداخلية لعملها أو التوجه إلى تطبيق المنهج الرشيق وهى:
- أولاً: مدى وضوح متطلبات بيئة عمل الشركة فكما كانت المتطلبات غير واضحة وغير محددة، فإن تطبيق المنهج الرشيق فى المراجعة الداخلية يعتبر الخيار الأفضل.
- ثانياً: مدى تعرض بيئة العمل للتهديدات والمخاطر حيث ارتفاع احتمالية المخاطر تجعل المراجعة الداخلية التقليدية خياراً غير مرغوب.

ثالثاً: حجم فريق إدارة المراجعة الداخلية حيث يعتمد المنهج الرشيق للمراجعة الداخلية على حجم فريق صغير تتعدد تخصصاته.

كما انتهت دراسة شريف وحمودى (2022) إلى أن هناك عوائق فى التطبيق العملى للمنهج الرشيق فى المراجعة الداخلية منها المقاومة من جانب موظفى المراجعة الداخلية الذين يريدون الاستمرار فى الروتينىة فى أداء المهام أضف إلى ذلك جمود عقلية أعضاء مجلس الإدارة والمديرين الكبار حول توفير أى تمويل للتوجه نحو المراجعة الداخلية الرشيفة.

وترى الباحثة بالإضافة إلى ماتم ذكره سابقاً من محددات وعوائق تحد من تطبيق المنهج الرشيق فى المراجعة الداخلية أن العلاقة التعويضية التكلفة/ العائد من العوامل الهامة التى ينبغى الإنتباه لها، وتقيسها كل شركة حسب مواردها وطبيعة نشاطها والمنفعة التى تتوقعها من تعميق ثقافة المنهج الرشيق فى أنشطتها المختلفة بما فيها المراجعة الداخلية، ويجب ألا يقف صعوبة الانتقال إلى المنهج الرشيق فى المراجعة الداخلية حائلاً دون الإستفادة من منافعها ويمكن أن يبدأ تطبيقه على واحد فقط من عناصر المراجعة حتى إذا تم تدريب واستيعاب المراجعين الداخليين لمراحل تنفيذه يمكن الانتقال إلى تطبيقه على بقية العناصر.

3. فجوة التوقعات فى المراجعة الداخلية مفهومها، وأسبابها، تحليل جوانب الاختلاف بين توقعات الإدارة والواقع الفعلى لدور ومهام المراجعة الداخلية فى الشركات المصرية.

1/3 مفهوم وأسباب فجوة توقعات المراجعة الداخلية

أول من أدخل مصطلح فجوة التوقعات فى المراجعة هو Liggio (1974) حيث تم وصف فجوة التوقعات فى المراجعة بأنها الفارق بين الأداء الفعلى للمراجع المستقل والأداء المتوقع للمراجع من مستخدمى المعلومات، وقد شرح Porter (1993) مكونين لفجوة التوقعات فى المراجعة: هما فجوة المعقولية، وفجوة الأداء Turedi et (al.,2023).

وبناء على ماسبق ترى الباحثة أن مفهوم فجوة توقعات المراجعة الخارجية يمكن أن ينسحب أيضاً على المراجعة الداخلية حيث يمكن تعريف فجوة التوقعات فى المراجعة الداخلية بأنها الإختلاف بين ما يتوقعه أو يطلبه أصحاب المصالح من إدارة عليا وأعضاء لجان المراجعة والإدارة التنفيذية من المراجع الداخلى وبين ما يقدمه فعلا، وقد يرجع ذلك إلى عدم الإدراك الصحيح لدور المراجعة الداخلية من ناحية وضعف كفاءة المراجعين الداخليين من ناحية أخرى.

كما يُشار إلى فجوة التوقعات في المراجعة الداخلية بصفة عامة بأنها فائض الطلب من أصحاب المصالح علي وظائف ومسئوليات المراجعة الداخلية مقارنة بما تتطلبه المعايير المهنية ذات العلاقة وبما يقوم به فعلا المراجع الداخلي (شحاته، 2013؛ كساب، 2017).

في بعض الأحيان تحدث فجوة التوقعات عندما يتم مشاركة نتائج المراجعة الداخلية على أنها إجراء عقابي نظراً لأن اكتشافها ثغرات في العمليات يمكن أن تُستخدم كمعيار لتقييم أداء مسؤولي العمليات، مما قد يدفع الموظفين للتركيز على التفاصيل والوثائق بدلاً من تحسين العمليات مع شعورهم بالخوف من ارتكاب الأخطاء يعتمدون إخفاء الحقائق، وبالتالي تضيع فرص التحسين، وهذا النهج الذي تتبعه الإدارة العليا من التركيز على متطلبات الامتثال التنظيمي، يمكن أن يؤثر على كيفية إدراك المراجعين (Yusuf-Adebola, 2022).

إن المعايير التي تم وضعها لتحديد نطاق مسؤوليات المراجعين الداخليين، ومتطلبات أداء عملهم بكفاءة يتم فهمها من خلال المراجعين الداخليين أنفسهم، كما يتم إدراكها من قبل أصحاب المصالح متلقين خدمات المراجعة الداخلية فإذا لم يتوافق إدراك المراجعين الداخليين مع إدراك أصحاب المصالح - وهو حادث لا محالة- وُجدت فجوة توقعات المراجعة الداخلية، وقد أشارت بعض الدراسات التي قامت بها مكاتب الاستشارات والمحاسبة العالمية إلى وجود درجات متفاوتة من خيبة أمل لدى المستخدمين الرئيسيين في أداء المراجعة الداخلية، حيث في المتوسط، يعتقد فقط 49% من كبار الإداريين و64% من أعضاء مجلس الإدارة أن المراجعة الداخلية تؤدي جيداً في تحقيق توقعاتهم من الخدمات التوكيدية، وأكثر من نصف كبار الإداريين لا يعتقدون أن المراجعة الداخلية تضيف قيمة، وأن ثلث المراجعين الداخليين لا يكون لهم دور في إدارة المخاطر، ونصفهم ليس لديهم دور في الحوكمة وهو ما يشير إلى فجوة بين ما ما يجب على المراجعة الداخلية من دور وبين ما يتم فعلياً في الممارسة العملية (كساب، 2017؛ PWC, 2014; KPMG, 2009).

لقد شهدت المراجعة الداخلية تغييرات جذرية أدت إلى توسيع نطاقها بطريقة تسمح لها بتقديم مساهمات أكبر للشركات التي تخدمها، قد تكون الفجوة الإدراكية بين المراجعين الداخليين وعملاء المراجعة الداخلية نتيجة لذلك الدور المتوسع بما يخلق صراعات تحد من قدرة المراجع الداخلي على تلبية احتياجات العملاء بشكل فعال (Zanzig, 1998).

وأوضحت دراسة Eulerich et al. (2019) وجود اختلاف في تركيز أصحاب المصالح على ما تنتجه المراجعة الداخلية من تقارير حيث أن لجان المراجعة فقط هي التي تهتم بتقارير المراجعة الداخلية المتعلقة بإدارة المخاطر بينما تهتم الإدارة التنفيذية بالتقارير الداخلية (تقارير الرقابة) فقط وقد أرجعت ذلك لثلاث عوامل تتمثل في الاستخدام المقصود لتقارير المراجعة الداخلية، وكفاءة أداء المراجعة الداخلية وأخيراً هيكل إدارة المراجعة الداخلية.

كما أوضح (Sarens and Beelde, 2006) أن ظهور فجوة المراجعة الداخلية مرتبط بعدم وعى عملاء المراجعة الداخلية بقيمتها، ولكي تعمل المراجعة الداخلية بكفاءة فإنه ينبغي على مديري المراجعة الداخلية وعمالهم من المديرين ولجان المراجعة أن يصلوا إلى فهم متماثل للعناصر التي تجعل المراجعة الداخلية نشاطاً مضيف للقيمة، وأن الفشل في الوصول لهذا الفهم المشترك سيجعل في تصورهم المراجعة الداخلية عائقاً أمام تحقيق الأهداف التنظيمية.

ومما سبق ترى الباحثة أن هناك اختلاف في اهتمامات ومتطلبات أطراف الطلب على المعلومات التي توفرها المراجعة الداخلية في تقاريرها وبالتالي تقل قدرة المراجعة الداخلية على إرضاء جميع الأطراف من هذه الزاوية وخاصة في ظل مواردها المحدودة وخطتها غير المرنة.

يمكن تأصيل التفسير النظري لفجوة توقعات المراجعة الداخلية استناداً إلى نظرية الوكالة، والتي فسرت المشكلات التي يمكن أن تحدث في علاقة الأصيل بالوكيل كعلاقة فردية بين أصيل واحد ووكيل واحد، فإذا تعدد الأصيل وهم المستفيدون من خدمات المراجعة الداخلية يخدمهم وكيل واحد وهو المراجع الداخلي فإن المشاكل تزداد في هذه العلاقات المتداخلة، والأهداف المتعارضة في بعض الأحيان (Jensen & Meckling, 1976) Cited in (Eulerich et al.,2019)

2/3 ملامح فجوة توقعات المراجعة الداخلية في الشركات المصرية

لقد تناولت الإصدارات المختلفة من دليل الحوكمة المصري لسنة 2005، 2006، 2016م المراجعة الداخلية باعتبارها نشاطاً مستقلاً وموضوعياً، مصمم لإضافة قيمة وتحسين أداء عمليات الشركة ليساعدها على تحقيق أهدافها من خلال تبني أسلوب منهجي ومنظم يهدف إلى تقييم وسائل ونظم الرقابة الداخلية وإجراءات إدارة المخاطر في الشركة، كما منحت لمدير إدارة المراجعة الداخلية كافة الصلاحيات اللازمة للقيام بعمله بكفاءة، وألزمت الإدارة بالتعاون مع إدارة المراجعة الداخلية بالوسائل والأدوات والتجهيزات اللازمة، كما يقوم مدير إدارة المراجعة الداخلية بتقديم تقرير ربع سنوي على الأقل إلى لجنة المراجعة يوضح به نتائج أعماله، ويقع على إدارة الشركة مسؤولية دعم استقلالية المراجعين الداخليين (دليل الحوكمة المصري، 2016)، إلا أن هناك فجوة بين المستهدف من أداء المراجعة الداخلية لوظائفها وبين الواقع حيث أشارت دراسة السيد (2006) أن المراجع الداخلي يفقد للاستقلال المطلوب في الشركات المصرية، حيث وجد أن 40% من شركات العينة المراجع الداخلي يتبع المدير المالي، 8% منها يتبع مدير الشركة، 5% منها يتبع مجلس الإدارة، باقي العينة ليس لديها قسم للمراجعة الداخلية أصلاً كما أن دراسة سمره (2011) خلصت إلى مجموعة من النتائج أهمها عدم التزام المراجعة الداخلية في الشركات المصرية بما قرره المعايير بشأن دورها في استيراثية إدارة المخاطر، ويرجع ذلك لنقص الموارد المادية والبشرية

التي يتطلبها هذا الدور بالمستوى المطلوب وبخاصة في ظل غياب استقلالية إدارة المراجعة الداخلية في تلك الشركات.

وقد أوضحت دراسة شحاتة (2013) أن معظم الشركات المصرية المقيدة بسوق المال قد جعلت الوضع التنظيمي لإدارة المراجعة الداخلية تابعاً للمدير المالي أو رئيس الحسابات وهناك من أوكل تبعيتها للجنة المراجعة حيث لا يوجد وضع تنظيمي أمثل تفرضه السلطات المهنية في مصر بما يحقق الموضوعية والاستقلالية للمراجعة الداخلية، كما أن استقرار الواقع لممارسة المراجعة الداخلية هو اعتبارها وظيفة وليست مهنة حيث لا يوجد تنظيم مهني في مصر يمنح ترخيص لمزاولة مهنة المراجع الداخلي مما انعكس على أدائها لأدوارها التقليدية ناهيك عما يُتوقع منها من الأدوار الحديثة.

وتخلص الباحثة مما سبق إلى وجود فجوة توقعات المراجعة الداخلية في الشركات المصرية والذي يفاقم منها التطورات التكنولوجية والتغيرات في مستوى التوقعات من أصحاب المصلحة تجاه مسئولية المراجعة الداخلية على الرغم من عدم توفير الموارد الكافية لتطويرها وإعطائها مساحتها من الاستقلالية، فالمراجعون الداخليون مازالوا يؤدون عملهم بنمطية دون الإدراك الكافي لما تفرضه التطورات على مستوى المعايير والإصدارات المهنية من ناحية ومتطلبات أصحاب المصلحة من ناحية أخرى.

4. مدى إمكانية الحد من فجوة توقعات المراجعة الداخلية في الشركات المصرية بتطبيق المنهج الرشيق للمراجعة الداخلية واشتقاق فروض البحث.

1/4 تطبيق المنهج الرشيق في المراجعة الداخلية ودورها المتوقع في حوكمة الشركات

إن الأزمات المالية العالمية المتكررة وجهت الأنظار نحو ضرورة زيادة متطلبات الإفصاح وقد أدى هذا بدوره إلى زيادة الوعي والطلب على الضمان الداخلي بشأن عمليات حوكمة الشركات، بما في ذلك الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر ونظراً لموقع المراجعة الداخلية الفريد داخل الشركة الذي يسمح لها بتقديم هذا التأكيد وهي جزء لا يتجزأ من الحوكمة فقد زادت توقعات أصحاب المصالح تجاهها (Soh and Martinov- Bennie, 2011).

ويتوقف دور المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات على ضرورة توافر الفهم المشترك لدى المراجعين الداخليين والأطراف المستفيدة من حوكمة الشركة لكيفية جعل المراجعة الداخلية نشاطاً يضيف قيمة لأصحاب المصالح (محمد، 2022).

إن عدم إظهار المعلومات المحاسبية بشكل يعكس الواقع المالي الحقيقي للشركة يعود بشكل كبير إلى ضعف إدارات المراجعة الداخلية في تلك المنشآت، ونقص التأهيل الكافي للمراجعين الداخليين، إضافة إلى افتقار هذه

الإدارات للاستقلالية الكافية بسبب تبعيتها التنظيمية لأعلى مستويات الإدارة وفقاً للهيكل التنظيمي، هذا الأمر أثار تساؤلات جاءت من جانب أصحاب المصالح في الشركات حول مدى فاعلية الدور الرقابي والتأكدي الذي تلعبه المراجعة الداخلية في منشآت الأعمال، وما إذا كانت تقوم بدورها بالشكل الصحيح نحو تعزيز حوكمة الشركات، والحقيقة أن هناك توجهات محدودة حول كيفية أخذ حوكمة الشركات بعين الاعتبار من قبل المراجعين الداخليين عند صياغة الاستراتيجيات المناسبة لأداء وظائفهم. (عيسى، 2008؛ بلقية وباشيخ، 2014؛ سليمان، 2019)

قدمت دراسة Acharya (2021) تحليل ما إذا كان اعتماد المنهج الرشيق للمراجعة الداخلية يحسن كفاءة المراجعة، وقد أظهرت النتائج أن استخدام أساليب المنهج الرشيق تحسن التواصل ومشاركة الفريق والشفافية والاستقلالية، وجاءت آراء المستقصين بنسبة 90.9% لتؤكد الحاجة إلى المراجعة الرشيقة لزيادة كفاءة المراجعة الداخلية، كما قامت (Delliotte, 2021) باستطلاع رأى بعد حوالي أربع سنوات من تطبيقها للمنهج الرشيق في المراجعة الداخلية حيث أظهرت النتائج الفوائد المحققة من قبل الوظائف التي نفذت المراجعة الداخلية الرشيقة وتحقيق الرؤى بشكل أسرع، وجعل أصحاب المصلحة أكثر سعادة .

ويرى Panday (2019) أن أهم ميزة في تطبيق المنهج الرشيق في المراجعة الداخلية هي التخطيط وتحديد الأولويات في دورات تكرارية من خلال اجتماعات فريق التدقيق، وكذلك العلاقة الوثيقة مع أصحاب المصلحة المعنيين الذين يساهمون في تقييم التغذية العكسية فالعملاء يشاركون مباشرة في عملية المراجعة الداخلية، وبالتالي تحقيق مستوى عالٍ من الشفافية.

وبناء على ما سبق يمكن صياغة الفرض الأول:

الفرض الأول: يوجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق المنهج الرشيق في المراجعة الداخلية في الشركات المصرية المقيدة بسوق المال وتقليص فجوة توقعات المراجعة الداخلية بالنسبة لدورها في حوكمة الشركات مع ثبات العوامل الأخرى.

2/4 تطبيق المنهج الرشيق في المراجعة الداخلية ودورها المتوقع في الرقابة

يقوم المراجع الداخلي بدراسة وتقييم أنظمة الرقابة الداخلية بهدف تحسينها، وفقاً لمعايير الممارسة المهنية للمراجعة الداخلية التي أصدرها معهد المراجعين الداخليين ، يجب أن تشمل مهام المراجع الداخلي فحص وتقييم كفاءة وفعالية أنظمة الرقابة الداخلية في المؤسسة وتحديد مدى قوتها، وفيما يتعلق بتقييم الإجراءات، يقوم المراجع الداخلي بتقييم شامل لنظام الرقابة للتحقق من أنه يعمل بشكل فعال، ثم تقديم نتائجها إلى الإدارة العليا أو لجنة

المراجعة مما يجعل المراجع الداخلي طرفاً أساسياً في تحسين وتطوير أنظمة الرقابة الداخلية، ولكنه دوراً استشارياً. (حمودة وآخرون، 2018)

قدمت دراسة Beerbaum (2020) تأكيداً استكشافياً على أن تطبيق منهجية المراجعة الداخلية الرشيقة تحتوي على مزايا كبيرة في فحص الرقابة والإمتثال مقارنة مع المنهجية التقليدية للمراجعة الداخلية، وترفع من كفاءة وفعالية المراجعة الداخلية في قيامها بهذا الدور.

وبناء على ماسبق يمكن صياغة الفرض الثاني:

الفرض الثاني: يوجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق المنهج الرشيقي في المراجعة الداخلية في الشركات المصرية المقيدة بسوق المال وتقليص فجوة توقعات المراجعة الداخلية بالنسبة لدورها في الرقابة مع ثبات العوامل الأخرى.

3/4 تطبيق المنهج الرشيقي في المراجعة الداخلية ودورها المتوقع في إدارة المخاطر

أصبحت إدارة المخاطر بكفاءة وفعالية موضوعاً بالغ الأهمية للشركات بسبب الظروف المتغيرة بسرعة حيث تتغير متطلبات مستخدمي المعلومات الداخلية والخارجية بسرعة، ومن ثم يجب اعتماد أساليب استباقية مع هذه البيئة المتغيرة، إن توسيع تطبيق الأساليب الرشيقة سواء في المعاملات التجارية أو عمليات التدقيق الداخلي يعتبر حلاً ملائماً (Uludag,2022).

لقد أبرز تقرير معهد المراجعين الداخليين في أمريكا سنة 2021 (Institute of Internal Auditors (IIA),2021) إثني عشر نوعاً من المخاطر التي تهدد الموقف المالي للشركات، كان أكثرها ضرراً مخاطر الأمن السيبراني، وهو ما أكدته أيضاً تقرير معهد المراجعين الداخليين في الإتحاد الأوروبي سنة 2020م (European Confederation of Institute of Internal Auditors (ECIIA),2020) أن مخاطر الأمن السيبراني بين أعلى خمسة مخاطر تكتنف بيئة الأعمال الحالية وقد أجرت دراسة أميرهم، (2022) دراسة ميدانية على عينة من مسؤولي المراجعة الداخلية، مسؤولي تكنولوجيا المعلومات، مسؤولي إدارة المخاطر، والمستثمرين في شركات الإتصالات المقيدة في سوق الأوراق المصرية، حيث نتج عنها عدم وجود فروق معنوية بين آراء مسؤولي المراجعة الداخلية، مسؤولي تكنولوجيا المعلومات، مسؤولي إدارة المخاطر واتفاق المجموعات الأربعة على وجود علاقة إيجابية بين جودة المراجعة الداخلية من حيث مهنية فريق المراجعة الداخلية، مشاركتهم في إدارة المخاطر المؤسسية وبين الحد من مخاطر الأمن السيبراني، وأصت الدراسة بضرورة تأهيل المراجعين الداخليين بما يجعلهم

شركاء استراتيجيين مضيفين للقيمة، كما انتهت دراسة محروس وصالح، (2022)، إلى أنه لكي تؤدي المراجعة الداخلية دورها المنشود في مواجهه مخاطر الأمن السيبراني عليها أن تطبق المنهج الرشيق، وهي دراسة تمت على الشركات المصرية.

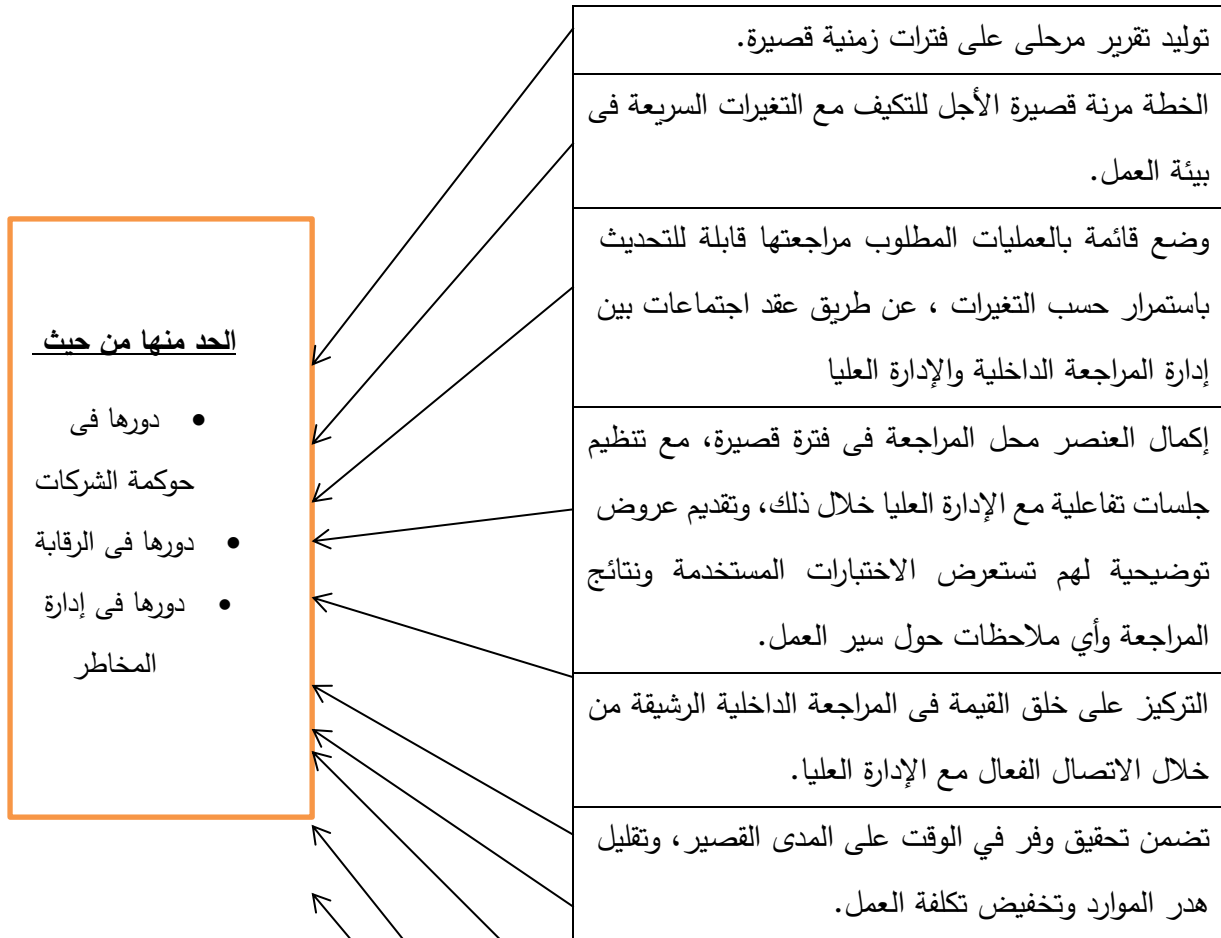
وفي نفس السياق، ذكر معهد المراجعين الداخليين في عام 2017 أن التحول التكنولوجي في الأعمال هو أحد أهم عشرة موضوعات للمراجعة على مستوى العالم، وحيث تؤدي الثورة التكنولوجية إلى رفع كفاءة الأعمال إلا أنها تغير أيضاً من مخاطرها، ومثل هذه التغييرات تتطلب أن يغير المراجع الداخلي من نطاق المراجعة فيصبح أوسع، وأن يطور التقنيات المدمجة في عملية المراجعة.

وبناء على ماسبق يمكن صياغة الفرض الثالث:

الفرض الثالث: يوجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق المنهج الرشيق في المراجعة الداخلية في الشركات المصرية المقيدة بسوق المال وتقليل فجوة توقعات المراجعة الداخلية بالنسبة لدورها في إدارة المخاطر مع ثبات العوامل الأخرى.

فجوة توقعات المراجعة الداخلية

خطوات وخصائص المنهج الرشيق للمراجعة الداخلية



تقييم المخاطر المرتبطة بالاستثمار في التكنولوجيا.
التحول في التفكير من خلال زيادة التفاعل مع الإدارة العليا ولجنة المراجعة وإدارة المخاطر في تحديد مجالات المخاطر ذات الأولوية بالاهتمام.
تخطيط العمل بشكل أسرع استجابةً للمخاطر المتغيرة.
الاعتماد على المدخل الاستباقي في التعامل مع المخاطر.

شكل 2: نموذج الدراسة يعكس متغيرات البحث.

المصدر: من إعداد الباحثة مع الاستعانة بالمراجع التالية: (KPMG,2020; Joshi,2021)

5. الدراسة الميدانية (الإجراءات والمنهجية)

1.5 الهدف من الدراسة

تهدف هذه الدراسة إلى بيان مدى تأثير إجراءات المنهج الرشيق في المراجعة الداخلية في الحد من فجوة توقعاتها مع تحليل فروق آراء المستفيدين من خدمات المراجعة الداخلية حول مدى قدرة المراجعة الداخلية الرشيقة في تضيق فجوة توقعاتها.

2.5 متغيرات الدراسة

تتمثل متغيرات الدراسة في المتغير المستقل تطبيق المنهج الرشيق في المراجعة الداخلية والذي تم تقسيمه إلى ثلاث محاور ترتبط بفروض البحث الثلاثة يشمل المحور الأول المتغيرات المستقلة من $(X_{1-1}$ حتى X_{1-7})، ويشمل المحور الثاني المتغيرات المستقلة من $(X_{2-1}$ حتى X_{2-5})، ويشمل المحور الثالث المتغيرات المستقلة من $(X_{3-1}$ حتى X_{3-7}) كما تم التعبير عن المتغير التابع بثلاث متغيرات هي فجوة توقعات المراجعة الداخلية بالنسبة لدورها في الحوكمة (Y_1) ، ودورها في الرقابة (Y_2) ، ودورها في إدارة المخاطر (Y_3) على التوالي.

3.5 مجتمع وعينة الدراسة

لتحقيق أهداف الدراسة تم اعتبار مجتمع الدراسة هو الشركات الصناعية العاملة في صناعات الأجهزة المنزلية والهندسية والتكنولوجيا الالكترونية المسجلة في سوق المال المصري وقد بلغ عددها 29 شركة لإعتماد هذه الشركات على نظام الانتاج الخالي من الفاقد أو المرن Lean Production، وقد اعتمدت الباحثة في إيصال استمارة الاستقصاء عبر الايميل أو وسائل التواصل الالكترونية باستخدام هذا الرابط

https://forms.office.com/Pages/ResponsePage.aspx?id=grMbBIRhM0GjGCPDCN_mNrcAYbnEnRVNhRg3Pc5p_KdUM0tKMDY1SFBZnjE5QTizTklwVDIXVIJiQi4u

للإدارة العليا ولجنة المراجعة والمراجعة الداخلية، ومجموعة رابعة أساتذة الجامعات المصرية تمثل مجموعة رقابية، وتم تحديد عدد عينة قصدية حسب نسبة الردود التي وصلت ويمكن الاعتماد عليها احصائياً. ويوضح ذلك جدول رقم (1)

جدول 1: عينة الدراسة ونسب الردود

فئات الدراسة	عدد الاستمارات الموزعة	عدد الاستمارات المستلمة	نسبة الردود
أعضاء الإدارة العليا	50	37	%74
أعضاء لجنة المراجعة	50	33	%66
المراجعون الداخليون	50	30	%60
الأكاديميون	50	40	%80
المجموع	200	140	%70

المصدر: من إعداد الباحثة.

يتضح من جدول رقم (1) أنه لم يتم استبعاد أي قوائم كانت نسبة الاستجابة 70%، وقد تم إعداد استمارة الإستقصاء بالاعتماد على ما تم تحليله في الجزء النظري من الدراسات السابقة للبحث، وقد تضمنت الإستمارة عدة أجزاء: الجزء الأول: يحتوي على المعلومات الوظيفية الخاصة بالمستقيين من أعضاء الإدارة العليا ولجان المراجعة والمراجعين الداخليين والأكاديميين وشملت عدد سنوات الخبرة في العمل، المؤهل العلمي.

الجزء الثاني: يحتوي على العبارات التي تتناسب مع هدف وفروض البحث لتقييم إجابات المستقيين منهم حولها، وذلك وفقاً لمقياس ليكرت الخماسي حيث تعبر الدرجة 5 عن الرأى موافق بشدة، الدرجة 4 موافق، والدرجة 3 محايد، الدرجة 2 غير موافق، الدرجة 1 غير موافق على الاطلاق،

4.5 خصائص عينة الدراسة:

يوضح الجدول رقم (2) خصائص عينة الدراسة من حيث التأهيل العلمي

جدول 2: توصيف عينة الدراسة وفقاً للتأهيل العلمي

النسبة المنوية	الأكاديميون	النسبة المنوية %	المراجعون الداخليون	النسبة المنوية %	لجنة المراجعة	النسبة المنوية %	أعضاء الإدارة العليا	المؤهل العلمي
-	-	%27	8	%61	20	%49	18	بكالوريوس
-	-	%53	16	-	-	%32	12	دراسات عليا
-	-	%17	5	%12	4	%14	5	ماجستير
%100	40	%3	1	%27	9	%5	2	دكتوراه
%100	40	%100	30	%100	33	%100	37	الإجمالي

المصدر: إعداد الباحثة من واقع بيانات برنامج SPSS

يتضح من الجدول رقم (2) أن توزيع مفردات عينة أعضاء الإدارة العليا حسب المؤهل العلمي تشير إلى أن حملة البكالوريوس يمثلون نسبة (49%) ويليهم دبلوم دراسات عليا بنسبة (32%) ثم حملة الماجستير بنسبة (14%) وأخيراً حملة الدكتوراه بنسبة (5%) في حين أن توزيع مفردات عينة أعضاء لجنة المراجعة حسب المؤهل العلمي تشير إلى أن حملة البكالوريوس يمثلون نسبة (61%) ويليهم حملة الدكتوراه بنسبة (27%) ثم حملة الماجستير بنسبة (12%) من إجمالي مفردات عينة البحث من لجان المراجعة، أما توزيع مفردات عينة المراجعين الداخليين حسب المؤهل العلمي تشير إلى أن حملة البكالوريوس يمثلون نسبة (27%) ويليهم دبلوم دراسات عليا بنسبة (53%) ثم حملة الماجستير بنسبة (17%) وأخيراً حملة الدكتوراه بنسبة (3%) وتوزيع المجموعة الأخيرة من الأكاديميين حسب المؤهل العلمي فقد جاءت بنسبة 100% حاصلين على الدكتوراه.

كما يوضح الجدول رقم (3) خصائص عينة الدراسة من حيث عدد سنوات الخبرة.

جدول 3: توصيف عينة الدراسة وفقاً لعدد سنوات الخبرة

الترتيب	النسبة المنوية %	العدد	سنوات الخبرة الوظيفية العملية
4	%2	4	- أقل من 3 سنوات
1	%43	59	-من 3- 5 سنوات
3	%26	37	-من 5- 10 سنوات
2	%29	40	-أكثر من 10 سنوات
	%100	140	الإجمالي

المصدر: إعداد الباحثة من واقع بيانات برنامج SPSS

يتضح من الجدول رقم (3) الذي يمثل النسب المئوية والترتيب لوصف عينة الدراسة من كل المستقصرين حسب سنوات الخبرة يتبين أن 4 مفردة بنسبة 2% أقل من 3 سنوات، بينما 59 مفردة بنسبة 43% أكبر من ثلاث سنوات وأقل من خمس سنوات، وعدد 37 مفردة بنسبة 26% أكبر من خمس سنوات وأقل من عشرة سنوات، في حين بلغ عدد المستقصرى منهم الأكبر من عشرة سنوات خبرة 40 مفردة بنسبة 29%، وتعكس هذه النسب أن معظم أفراد عينة الدراسة لديهم خبرة جيدة في موضوعات المراجعة والحوكمة والرقابة وإدارة المخاطر وهذا بدوره يؤكد على فهمهم لأسئلة الاستقصاء.

5.5 الأساليب الإحصائية المستخدمة

لغرض الوصول إلى النتائج التي تحقق أهداف الدراسة تم استخدام عدداً من الأساليب الإحصائية باستخدام البرنامج الإحصائي SPSS 23 "الحزم الإحصائية للعلوم الاجتماعية" الإصدار رقم 23، وتحليل البيانات التي تم جمعها وكذلك تم اختبار صحة الفروض الإحصائية على النحو التالي:

1.5.5 اختبار الثبات والصدق للمقاييس المستخدمة في الدراسة

- التحقق من مستوي الثبات في المقاييس

تم الاعتماد على اختبار ألفا كرونباخ Cronbach's Alpha وهو اختبار للتحقق من صدق عبارات الاستقصاء، وكذلك قياس مدى الثبات أو الإتساق الداخلى لأسئلة الإستقصاء. وقد توصلت الدراسة الحالية إلى أن قيمة معامل ثبات ألفا كرونباخ لجميع بنود قائمة الاستقصاء والتي تضمنت عدد (19) سؤال تساوى 0,724 أى نسبة 72% تقريباً وهى نسبة مرتفعة حيث تتراوح قيم معامل ألفا كرونباخ قيم بين الصفر والواحد الصحيح وعندما تكون قيمة قريبة من الواحد فهذا يدل على ثبات قائمة الاستقصاء، مما يدل على أنه يمكن الاعتماد على نتائج قائمة الاستقصاء، والاطمئنان إلى مصداقيتها في تحقيق أهداف الدراسة.

- التحقق من مستوي الصدق في المقاييس

يعبر كل من صدق المحتوى والصدق الذاتى عن مستوى الصدق في قائمة الاستقصاء، ويعتمد صدق المحتوى على منطقية محتويات الإختبار الذى يمثل الشكل العام للإختبار أو مظهره الخارجى من حيث متغيراته، لذلك تم مراجعة قائمة الإستقصاء وأخذ آراء بعض الأكاديمين والمهنيين لإبداء وجهة نظرهم فيها، وإجراء بعض التعديلات عليها في ضوء المقترحات المقدمة. أما بالنسبة للصدق الذاتى فقد تم الحصول عليه باستخراج الجذر التربيعى

لمعامل الثبات، وقد بلغ معامل الصدق الكلي لمجموعة المتغيرات المستخدمة في الدراسة 0,851 أى بنسبة 85% وهى نسبة مرتفعة، مما يعني تمتع قائمة الإستقصاء بدرجة عالية من الصدق والثبات.

جدول رقم 4: معاملات الثبات والصدق لمتغيرات البحث

المتغير	عدد البنود	معامل الثبات Cronbach's Alpha	معامل الصدق (الجزر التربيعي لمعامل الثبات)
- تأثير المنهج الرشيق فى المراجعة الداخلية على فجوة توقعاتها من زاوية دورها الحوكمى.	7	0,656	0,810
- تأثير المنهج الرشيق فى المراجعة الداخلية على فجوة توقعاتها من زاوية دورها الرقابى.	5	0,619	0,787
- تأثي المنهج الرشيق فى المراجعة الداخلية على فجوة توقعاتها من زاوية دورها فى إدارة المخاطر.	7	0,689	0,830

المصدر: إعداد الباحثة من واقع بيانات برنامج SPSS

ويتضح من الجدول رقم (4) مايلى:

- المتغير الأول المستقل (X_1) يمثل البنود المعبرة عن تأثير تطبيق المنهج الرشيق فى المراجعة الداخلية على فجوة توقعاتها من زاوية دورها الحوكمى ويحتوى علي سبعة عبارات ويمثل معامل الثبات لها 65,6%، ومعامل الصدق يمثل 81%.

- المتغير الثاني المستقل (X_2) يمثل البنود المعبرة عن تأثير تطبيق المنهج الرشيق فى المراجعة الداخلية على فجوة توقعاتها من زاوية دورها الرقابى ويتضمن عدد خمسة عبارات ويمثل معامل الثبات لها 61,9%، ومعامل الصدق يمثل 78,7%.

- المتغير الثالث المستقل (X_3) ويتعلق بالبنود التى تعبر عن تأثير تطبيق المنهج الرشيق فى المراجعة الداخلية على فجوة توقعاتها من زاوية دورها فى إدارة المخاطر، ويتضمن علي عدد سبعة عبارات ويمثل معامل الثبات لها 68,9%، ومعامل الصدق يمثل 83%.

2.5.5 الإحصاء الوصفي لمتغيرات الدراسة

هدف هذا الإختبار استخدام الوسط الحسابى للتعبير عن إجابات المستقصى منهم نحو الموافقة أو عدم الموافقة على البنود التى تقيس متغيرات الدراسة.

- الإحصاء الوصفي للمتغير الأول المتمثل فى البنود المعبرة عن تأثير تطبيق المنهج الرشيق فى المراجعة الداخلية على فجوة توقعاتها من زاوية دورها الحوكمى:

جدول 5: الإحصاء الوصفي للمتغير الأول

رمز المتغير	العناصر	الوسط الحسابي Mean	الانحراف المعياري Std.) (deviation	أعلى قيمة	أقل قيمة
X_{1-1}	1- فى ظل المنهج الرشيق للمراجعة الداخلية يتم توليد تقرير مرحلى على فترات زمنية قصيرة مايدعم متطلبات الإدارة العليا فى حوكمة الشركات.	4,8500	0,39648	5	3
X_{1-2}	2- فى ظل المنهج الرشيق للمراجعة الداخلية الخطة مرنة قصيرة الأجل بما يزيد من التكيف مع التغيرات السريعة فى بيئة العمل ويزيد من كفاءة المراجعة الداخلية فى أداء دورها الحوكمى.	4,8286	0,39680	5	3
X_{1-3}	3- فى المنهج الرشيق للمراجعة الداخلية يتم وضع قائمة بالعمليات المطلوب مراجعتها قابلة للتحديث حسب الأولوية باستمرار حسب	4,4571	0,52794	5	3

				التغيرات ودرجة الأهمية والمخاطر المرتبطة بالعنصر، وهذه العملية تخفض من فجوة توقعات المراجعة الداخلية حول دورها في الحوكمة.	
3	5	0,43124	4,1500	4- في المنهج الرشيق للمراجعة الداخلية يتم إكمال العنصر محل المراجعة في فترة قصيرة قد تكون أسبوع أو أسبوعين أو أربعة أسابيع- بحيث لا يتسبب في ضغوط لفريق المراجعة الداخلية، مع تنظيم جلسات تفاعلية مع الإدارة العليا خلال ذلك، لتقديم أي ملاحظات حول سير العمل مما يخفض من فجوة توقعات المراجعة الداخلية حول دورها في الحوكمة.	X _{I-4}
3	5	0,51274	4,5571	5- إن تعدد اللقاءات بين فريق المراجعة الداخلية وأصحاب المصالح يعمل على زيادة التحكم في تصميم وتنفيذ ومتابعة برامج المراجعة الداخلية ومن ثم فإن المنهجية الرشيقة تضمن التحسين المستمر على مدار كل سباق وعلى نطاق المراجعة ككل مما يقلص من فجوة التوقعات حول دورها الحوكمي.	X _{I-5}
3	5	0,56349	4,5786	6- المنهجية الرشيقة تضمن تحقيق وفر في الوقت على المدى القصير، وتقليل هدر الموارد وتخفيض تكلفة العمل داخل إدارة المراجعة الداخلية في المدى المتوسط مما يرفع من كفاءة المراجعة الداخلية في تأدية دورها الحوكمي.	X _{I-6}
3	5	0,51269	4,3214	7- يتم التركيز على خلق القيمة في المراجعة الداخلية الرشيقة من خلال الاتصال الفعال مع الإدارة العليا بما يقلل الخلافات ويقلص فجوة التوقعات من ناحية دورها الحوكمي.	X _{I-7}

المصدر: إعداد الباحثة من واقع بيانات برنامج SPSS

يبين الجدول رقم (5) المتوسط الحسابي والانحراف المعياري وأعلى قيمة وأدنى قيمة لمتغيرات الدراسة، وقد بلغ المتوسط الحسابي العام لهذه المجموعة 4,5346، بينما بلغ الانحراف المعياري العام 0,46174 مما يدل على أن درجة موافقة عينة الدراسة تعتبر متوسطة في اتجاهها إلى كونها مرتفعة إلى حد ما.

- جاءت العبارة " في ظل المنهج الرشيق للمراجعة الداخلية يتم توليد تقرير مرحلي على فترات زمنية قصيرة ما يدعم متطلبات الإدارة العليا في حوكمة الشركات." بأعلى متوسط حسابي قدره 4,8500 وانحراف معياري قدره 0,39648 مما يدل على أن تعدد التقارير المرحلية في ظل تطبيق المنهج الرشيق في المراجعة الداخلية يشكل سبيل رئيس لتقليص فجوة توقعاتها، يليها في الأهمية العبارة " في ظل المنهج الرشيق للمراجعة الداخلية الخطة مرنة قصيرة الأجل بما يزيد من التكيف مع التغيرات السريعة في بيئة العمل ويزيد من كفاءة المراجعة الداخلية في أداء دورها الحوكمي." بمتوسط حسابي قدره 4,8286 وانحراف معياري 0,39680، مما يدل على أهمية مرونة الخطة في

ظل تطبيق المنهج الرشيق للمراجعة الداخلية حيث يسمح ذلك بالتكيف مع التغيرات في بيئة العمل، ثم جاءت العبارة الأقل تأثيراً " في المنهج الرشيق للمراجعة الداخلية يتم إكمال العنصر محل المراجعة في فترة قصيرة قد تكون أسبوع أو أسبوعين أو أربعة أسابيع- بحيث لا يتسبب في ضغوط لفريق المراجعة الداخلية، مع تنظيم جلسات تفاعلية مع الإدارة العليا خلال ذلك، لتقديم أي ملاحظات حول سير العمل مما يخفف من فجوة توقعات المراجعة الداخلية حول دورها في الحوكمة." بمتوسط حسابي قدره 4,1500 وانحراف معياري 0,43124.

- الإحصاء الوصفي للمتغير الثاني المتمثل في البنود المعبرة عن تأثير تطبيق المنهج الرشيق في المراجعة الداخلية في تقليص فجوة توقعاتها بالنسبة لدورها الرقابي

جدول 6: الإحصاء الوصفي للمتغير الثاني

رمز المتغير	البنود	الوسط الحسابي Mean	الانحراف المعياري Std.) (deviation	أعلى قيمة	أقل قيمة
X ₂₋₁	- في ظل المنهج الرشيق للمراجعة الداخلية يتم توليد تقرير مرحلي على فترات زمنية قصيرة وهو ما يدعم متطلبات الإدارة في عملية الرقابة .	4,0929	0,37735	5	3
X ₂₋₂	- في ظل المنهج الرشيق للمراجعة الداخلية تكون الخطة مرنة قصيرة الأجل ويرفع من التفاعل والتكيف مع التغيرات السريعة في بيئة العمل ويزيد من كفاءة المراجعة الداخلية في أداء دورها الرقابي.	4,4571	0,59217	5	3
X ₂₋₃	- في ظل المنهج الرشيق للمراجعة الداخلية فإن تخطيط العمل بشكل أسرع استجابة للمخاطر المتغيرة وأهداف الشركة، يزيد من الدور الرقابي للمراجعة الداخلية على مايتعلق بالاستثمارات في التكنولوجيا.	4,3714	0,54102	5	3
X ₂₋₄	- في المنهج الرشيق للمراجعة الداخلية يتم وضع قائمة بالعمليات المطلوب مراجعتها قابلة للتحديث باستمرار حسب التغيرات ، عن طريق عقد اجتماعات بين إدارة المراجعة الداخلية الإدارة العليا، والاستفادة من نتائج الاجتماعات في	4,4786	0,52926	5	3

				تعديل الأولوية في المراجعة الداخلية لعناصر القائمة، وهذه العملية تخفض من فجوة توقعات المراجعة الداخلية حول دورها في الرقابة.	
3	5	0,35374	4,8929	- في المنهج الرشيق للمراجعة الداخلية يتم إكمال العنصر محل المراجعة في فترة قصيرة قد تكون أسبوع أو أسبوعين أو أربعة أسابيع بحيث يكون الموعد لا يتسبب في ضغوط لفريق المراجعة الداخلية، وأن يتم تنظيم جلسات تفاعلية مع الإدارة العليا خلال ذلك مما يخفض من فجوة توقعات المراجعة الداخلية حول دورها الرقابة.	X ₂₋₅

المصدر: إعداد الباحثة من واقع بيانات برنامج SPSS

يبين الجدول رقم (6) المتوسط الحسابي والانحراف المعياري وأدنى قيمة لبنود المتغير الثاني المستقل من الدراسة، وقد بلغ المتوسط الحسابي العام لهذا المحور 4,4585، بينما بلغ الانحراف المعياري العام 0,59052 مما يدل على أن هناك إتجاه عام بين أفراد العينة على الموافقة على العبارات التي يتضمنها هذا المحور بمعدل متوسط في اتجاهها إلى أن تكون مرتفعة إلى حد ما.

- تعبر العبارات في جدول (6) عن مدى تأثير تطبيق المنهج الرشيق في المراجعة الداخلية في تقليص فجوة توقعاتها بالنسبة لدورها الرقابي، ويتضح من الجدول أن العبارة " في المنهج الرشيق للمراجعة الداخلية يتم إكمال العنصر محل المراجعة في فترة قصيرة قد تكون أسبوع أو أسبوعين أو أربعة أسابيع بحيث يكون الموعد لا يتسبب في ضغوط لفريق المراجعة الداخلية، وأن يتم تنظيم جلسات تفاعلية مع الإدارة العليا خلال ذلك مما يخفض من فجوة توقعات المراجعة الداخلية حول دورها الرقابة. " جاءت بأعلى متوسط حسابي قدره 4,8929 وانحراف معياري قدره 0,35374 مما يدل على أن سرعة إنجاز عمل المراجعة مع وجود عرض دائم ومستمر من خلال الجلسات التفاعلية مع الإدارة له أهمية كبيرة في تقليص فجوة التوقعات للمراجعة الداخلية حول دورها الرقابي، يليها في الأهمية العبارة " في المنهج الرشيق للمراجعة الداخلية يتم وضع قائمة بالعمليات المطلوب مراجعتها قابلة للتحديث باستمرار حسب التغيرات، عن طريق عقد اجتماعات بين إدارة المراجعة الداخلية والإدارة العليا، والاستفادة من نتائج الاجتماعات في تعديل الأولوية في المراجعة الداخلية لعناصر القائمة، وهذه العملية تخفض من فجوة توقعات المراجعة الداخلية حول دورها في الرقابة. " بمتوسط حسابي قدره 4,4786 وانحراف معياري 0,52926، مما يدل على أهمية تعديل قائمة العناصر المطلوب مراجعتها وفقاً لإجتماعات مع الإدارة العليا فذلك يقلص من فجوة التوقعات للمراجعة الداخلية حول دورها الرقابي، بينما كانت عبارة " في ظل المنهج الرشيق للمراجعة الداخلية يتم

توليد تقرير مرحلى على فترات زمنية قصيرة وهو ما يدعم متطلبات الإدارة فى عملية الرقابة. " هى أقل العبارات بمتوسط حسابى قدره 4,0929 وإنحراف معيارى قدره 0,37735.

- الإحصاء الوصفى للمتغير الثالث المتمثل فى البنود المعبرة عن تأثير تطبيق المنهج الرشيق فى المراجعة الداخلية على تقليص فجوة توقعاتها فيما يتعلق بدورها فى إدارة المخاطر:

جدول 7: الإحصاء الوصفى للمتغير الثالث

رمز المتغير	العناصر	الوسط الحسابى Mean	الإنحراف المعياري Std.) (deviation	أعلى قيمة	أقل قيمة
X ₃₋₁	- فى ظل المنهج الرشيق للمراجعة الداخلية يتم توليد تقرير مرحلى على فترات زمنية قصيرة وهو ما يوفر الوقت والجهد وتوجيه ذلك نحو التحديات والمخاطر ما يدعم متطلبات الإدارة فى إدارة المخاطر .	4,4571	0,55453	5	3
X ₃₋₂	- التحول فى التفكير إلى المنهج الرشيق للمراجعة الداخلية من خلال زيادة التفاعل مع الحفاظ على الحياد، بحيث يعمل المراجعون الداخليون مع الإدارة العليا ولجنة المراجعة وإدارة المخاطر فى تحديد مجالات المخاطر ذات الأولوية بالاهتمام وهو ما يقلل من فجوة توقعات المراجعة الداخلية حول دورها فى إدارة المخاطر .	4,6429	0,53740	5	3
X ₃₋₃	- فى ظل المنهج الرشيق للمراجعة الداخلية فإن تخطيط العمل بشكل أسرع استجابة للمخاطر المتغيرة وأهداف الشركة، يزيد من دور المراجعة الداخلية فى إدارة مخاطر الاعتماد على التكنولوجيا فى تشغيل البيانات.	4,0571	0,28817	5	3
X ₃₋₄	- فى ظل المنهج الرشيق للمراجعة الداخلية تكون الخطة مرنة قصيرة الأجل ويرفع من التفاعل والتكيف مع التغيرات السريعة فى بيئة العمل ويزيد من كفاءة المراجعة الداخلية فى أداء دورها فى إدارة المخاطر ويقلل فجوة التوقعات.	4,7643	0,44254	5	3

3	5	0,53544	4,6500	- في المنهج الرشيق للمراجعة الداخلية يتم وضع قائمة بالعمليات المطلوب مراجعتها قابلة للتحديث باستمرار حسب التغيرات ، عن طريق عقد اجتماعات بين إدارة المراجعة الداخلية الإدارة العليا، والاستفادة من نتائج الاجتماعات في تعديل الأولوية في المراجعة الداخلية لعناصر القائمة، ويتم ذلك حسب درجة الأهمية والمخاطر المرتبطة بالعنصر، وهذه العملية تخفض من فجوة توقعات المراجعة الداخلية حول دورها في إدارة المخاطر.	X ₃₋₅
3	5	0,45671	4,2071	- في المنهج الرشيق للمراجعة الداخلية يتم إكمال العنصر محل المراجعة في فترة قصيرة قد تكون أسبوع أو أسبوعين أو أربعة أسابيع بحيث يكون الموعد لا يتسبب في ضغط لفريق المراجعة الداخلية، وأن يتم تنظيم جلسات تفاعلية مع الإدارة العليا خلال ذلك، مما يخفض من فجوة توقعات المراجعة الداخلية حول دورها في إدارة المخاطر.	X ₃₋₆
4	5	0.21873	4,9500	- تعتمد المنهجية الرشيقة في المراجعة الداخلية على المدخل الاستباقي في التعامل مع المخاطر وهو ما يزيد من كفاءة المراجعة الداخلية في تقديم رؤيتها في مواجهه المخاطر .	X ₃₋₇

المصدر: إعداد الباحثة من واقع بيانات برنامج SPSS

يبين الجدول رقم (7) المتوسط الحسابي والانحراف المعياري وأعلى وأدنى قيمة لنبود المتغير الثالث المستقل من الدراسة، وقد بلغ المتوسط الحسابي العام لهذا المحور 4,5289 ، بينما بلغ الانحراف المعياري العام 0,46102 مما يدل على أن هناك إتجاه عام بين أفراد العينة على الموافقة بمعدل متوسط على العبارات التي يتضمنها هذا المحور تميل للإرتفاع.

- تعبر العبارات في الجدول السابق عن تأثير تطبيق المنهج الرشيق في المراجعة الداخلية على تقليص فجوة توقعاتها فيما يتعلق بدورها في إدارة المخاطر، ويتضح من الجدول أن العبارة " تعتمد المنهجية الرشيقة في المراجعة الداخلية على المدخل الاستباقي في التعامل مع المخاطر وهو ما يزيد من كفاءة المراجعة الداخلية في تقديم رؤيتها في مواجهه المخاطر." جاءت بأعلى متوسط حسابي قدره 4,9500 وانحراف معياري قدره 0.21873 مما يدل على أنه في ظل المدخل الاستباقي للتعامل مع إدارة المخاطر يقلص ذلك من فجوة التوقعات في المراجعة الداخلية من زاوية دورها في إدارة المخاطر، بينما جاءت عبارة " في ظل المنهج الرشيق للمراجعة الداخلية تكون الخطة مرنة قصيرة الأجل ويرفع من التفاعل والتكيف مع التغيرات السريعة في بيئة العمل ويزيد من كفاءة المراجعة الداخلية في أداء دورها في إدارة المخاطر ويقلل فجوة التوقعات." التالية من حيث الأهمية، وكانت عبارة " في ظل المنهج الرشيق للمراجعة الداخلية فإن تخطيط العمل بشكل أسرع استجابةً للمخاطر المتغيرة وأهداف الشركة، يزيد من دور المراجعة الداخلية في إدارة مخاطرها لاعتماد على التكنولوجيا في تشغيل البيانات." هي أقل العبارات من حيث الأهمية بمتوسط حسابي قدره 4,0571 وانحراف معياري قدره 0,28817.

- حصلت جميع بنود المتغيرات على متوسط حسابى متقارب وتعد ذات تأثير فى تقليص فجوة توقعات المراجعة الداخلية من حيث أدورها الثلاثة فى الحوكمة والرقابة وإدارة المخاطر.

3.5.5 اختبارات الفروض وتحليل النتائج

1.3.5.5 تطبيق اختبار كولموجروف سميرونوف Kolmogorov-Smirnov Test

وهو اختبار مصمم لتوضيح ما إذا كان توزيع بيانات المتغيرات يختلف اختلافاً دالاً إحصائياً عن التوزيع الطبيعي.

جدول 8: نتائج اختبار كولموجروف سميرونوف

القرار الإحصائى	مستوى الدلالة الإحصائية Asymp sig(2-taild)	احصاء اختبار Kolmogorov-Smirnov	متغيرات الدراسة
غير طبيعى	0.00	0,512	X ₁₋₁
غير طبيعى	0.00	0,503	X ₁₋₂
غير طبيعى	0.00	0,335	X ₁₋₃
غير طبيعى	0.00	0,457	X ₁₋₄
غير طبيعى	0.00	0,370	X ₁₋₅
غير طبيعى	0.00	0,387	X ₁₋₆
غير طبيعى	0.00	0,392	X ₁₋₇
غير طبيعى	0.00	0,476	X ₂₋₁
غير طبيعى	0.00	0,327	X ₂₋₂
غير طبيعى	0.00	0,354	X ₂₋₃
غير طبيعى	0.00	0,331	X ₂₋₄
غير طبيعى	0.00	0,526	X ₂₋₅
غير طبيعى	0.00	0,322	X ₃₋₁

غير طبيعي	0.00	0,418	X ₃₋₂
غير طبيعي	0.00	0,507	X ₃₋₃
غير طبيعي	0.00	0,474	X ₃₋₄
غير طبيعي	0.00	0,422	X ₃₋₅
غير طبيعي	0.00	0,446	X ₃₋₆
غير طبيعي	0.00	0,540	X ₃₋₇

المصدر: إعداد الباحثة من واقع بيانات برنامج SPSS

من الجدول رقم (8) يتضح أن مستوى المعنوية لجميع المتغيرات يساوى صفر وهو أقل من مستوى المعنوية 0,05 وبالتالي تم قبول الفرض البديل بأن البيانات الخاصة بالمحاور الثلاثة لا تتبع التوزيع الطبيعي ومن ثم يتم استخدام الإختبارات الإحصائية اللامعلمية على النحو التالي:

2- اختبار كاي تربيع (Chi-Square) وهو من أشهر الإختبارات الإحصائية لدراسة وجود علاقة بين متغيرين مستقلين من عدمه.

3- إختبار كروسكال والاس (Kruskal Wallis Test): وهو إختبار غير معلمي يناظر اختبار تحليل التباين Anova في حالة الإختبارات المعلمية، وهو يستخدم للمقارنة بين أكثر من مجموعتين مستقلتين لمقارنة آراء مجموعات عينات الدراسة وتحديد مدى معنوية الإختلافات بينهم، فإذا كان مستوى الدلالة الإحصائية Sig. أقل من مستوى 0,05 دل ذلك على وجود إختلافات جوهرية بين آراء مجموعات العينة، ولتحديد إلى أى مجموعتين مختلفتين تعزو الفروق يتم تطبيق اختبار مان ويتنى.

2.3.5.5 تطبيق اختبار كاي تربيع

أولاً إختبارات وتحليل الفرض الأول:

جدول 9: التوزيع التكرارى لعبارات الفرض الأول وقيمة كاي تربيع

المتغيرات	موافق بشدة	موافق	محايد	كاي تربيع	مستوى المعنوية
X ₁₋₁	العدد 121 النسبة %86,4	العدد 17 النسبة	العدد 2 النسبة	24,390	0,00

		1,4%	12,1%		
0,00	16,627	1	22	117	X ₁₋₂
		0,7%	15,7%	83,6%	
0,031	13,642	2	72	66	X ₁₋₃
		1,4%	51,4%	47,1%	
0,00	40,504	4	79,3 111	25	X ₁₋₄
		2,9%		17,9%	
0,002	16,627	1	60	79	X ₁₋₅
		0,7%	42,9%	56,4%	
0,034	13,678	5	49	86	X ₁₋₆
		3,6%	35%	61,4%	
0,010	13,328	3	89	48	X ₁₋₇
		2,1%	63,6%	34,3%	

المصدر: إعداد الباحثة من واقع بيانات برنامج SPSS

- يتضح من جدول رقم (9) نسب الموافقة (موافق بشدة وموافق) عالية جدا حيث بلغت نسبة الموافقين للعبارة رقم (X₁₋₂) " فى ظل المنهج الرشيق للمراجعة الداخلية تكون الخطة مرنة قصيرة الأجل ويرفع من التفاعل والتكيف مع التغيرات السريعة فى بيئة العمل ويزيد من كفاءة المراجعة الداخلية فى أداء دورها الحوكمى. " ومثلها العبارة رقم (X₁₋₅) " إن تعدد اللقاءات بين فريق المراجعة الداخلية وأصحاب المصالح يعمل على زيادة التحكم في تصميم وتنفيذ ومتابعة برامج المراجعة الداخلية ومن ثم فإن المنهجية الرشيقة تضمن التحسين المستمر على مدار كل سباق وعلى نطاق المراجعة ككل مما يقلص من فجوة التوقعات حول دورها الحوكمى. " بنسبة موافقة 99,3% وتلتها العبارة رقم (X₁₋₁) والعبارة رقم (X₁₋₃) بنسبة 98,5% وأقل نسبة موافقة كانت فى العبارة (X₁₋₆) وقد بلغت نسبة موافقة 96,4%

- كما أوضح إختبار كاي تربيع أن مستوى الدلالة الإحصائية Sig لكل عبارة من عبارات الفرض الأول أقل من مستوى المعنوية ($\alpha=0,05$) وهذا يدل على رفض الفرض العدمي القائل بأن تطبيق المنهج الرشيق فى المراجعة الداخلية لا يؤثر على تقليص فجوة توقعاتها من زاوية دورها الحوكمى، وقبول الفرض البديل بأن تطبيق المنهج الرشيق فى المراجعة الداخلية يؤثر على تقليص فجوة توقعاتها من زاوية دورها الحوكمى بدرجة ثقة 95.

ثانياً اختبارات وتحليل الفرض الثانى:

جدول 10: التوزيع التكرارى لعبارات الفرض الثانى وقيمة كاي تربيع

العبارة	موافق بشدة	موافق	محايد	كاي تربيع	مستوى المعنوية
X ₂₋₁	العدد 17 النسبة %12,1	العدد 119 النسبة %85	العدد 4 النسبة %2,9	40,997	0,00
X ₂₋₂	71 %50,7	62 %44,3	7 %5	26,261	0,00
X ₂₋₃	56 %40	80 %57,1	4 %2,9	58,789	0,00
X ₂₋₄	69 % 49,3	69 %49,3	2 %1,4	15,842	0,011
X ₂₋₅	127 %90,7	11 %7,9	2 %1,4	40,019	0,00

المصدر: إعداد الباحثة من واقع بيانات برنامج SPSS

- يتضح من جدول رقم (10) نسب الموافقة عالية جدا حيث بلغت نسبة الموافقين للعبارة رقم (X₂₋₄) " في المنهج الرشيق للمراجعة الداخلية يتم وضع قائمة بالعمليات المطلوب مراجعتها قابلة للتحديث باستمرار حسب التغيرات، عن طريق عقد اجتماعات بين إدارة المراجعة الداخلية العليا، والاستفادة من نتائج الاجتماعات في تعديل الأولوية في المراجعة الداخلية لعناصر القائمة، ويتم ذلك حسب درجة الأهمية والمخاطر المرتبطة بالعنصر، وهذه العملية تخفض من فجوة توقعات المراجعة الداخلية حول دورها في الرقابة. "والعبارة (X₂₋₅) "في المنهج الرشيق للمراجعة الداخلية يتم إكمال العنصر محل المراجعة في فترة قصيرة قد تكون أسبوع أو أسبوعين أو أربعة أسابيع بحيث يكون الموعد لا يتسبب في ضغوط لفريق المراجعة الداخلية، وأن يتم تنظيم جلسات تفاعلية مع الإدارة العليا خلال ذلك، وتقديم عروض توضيحية لهم مما يخفض من فجوة توقعات المراجعة الداخلية حول دورها الرقابة. " 98,6% وتلتها العبارة رقم (X₂₋₁) (1) والعبارة (X₂₋₃) بنسبة موافقة 97,1% وأقل نسبة موافقة كانت في العبارة (X₂₋₂) وقد بلغت نسبة الموافقة لها 95%.

- كما أوضح إختبار كاي تربيع أن مستوى الدلالة الإحصائية Sig وذلك لكل عبارة من عبارات الفرض الثاني أقل من مستوى المعنوية ($\alpha=0,05$) وهذا يدل على رفض الفرض العدمي القائل بأن تطبيق المنهج الرشيق في المراجعة الداخلية لا يؤثر على تقليص فجوة توقعاتها من زاوية دورها الرقابي، وقبول

الفرض البديل بأن تطبيق المنهج الرشيق في المراجعة الداخلية يؤثر على تقليص فجوة توقعاتها من زاوية دورها الرقابي بدرجة ثقة 95.

ثالثاً اختبارات وتحليل الفرض الثالث:

جدول رقم (11) التوزيع التكراري لعبارات الفرض الثالث وقيمة كاي تربيع

مستوى المعنوية	كاي تربيع	محايد	موافق	موافق بشدة	العبارة
0,011	13,023	العدد 4 النسبة %2,9	العدد 68 النسبة %48,6	العدد 68 النسبة %48,6	X ₃₋₁
0,00	40,405	4 %2,9	42 %30	94 %67,1	X ₃₋₂
0,029	12,809	2 %1,4	128 %91,4	10 %7,1	X ₃₋₃
0,00	42,428	1 %0,7	22,1 31 %22,1	108 % 77,1	X ₃₋₄
0,00	46,149	4 %2,9	41 %29,3	95 %67,9	X ₃₋₅
0,03	10,078	3 %2,1	105 %75	32 %22,9	X ₃₋₆
0,00	26,316	0 %0,00	7 %5	133 %95	X ₃₋₇

المصدر: إعداد الباحثة من واقع بيانات برنامج SPSS

- يتضح من جدول رقم (11) نسب الموافقة عالية جدا حيث بلغت نسبة الموافقون للعبارة رقم (X₃₋₇) " تعتمد المنهجية الرشيقة في المراجعة الداخلية على المدخل الاستباقي في التعامل مع المخاطر وهو ما يزيد من كفاءة المراجعة الداخلية في تقديم رؤيتها في مواجهه المخاطر. " 100% وتلتها العبارة رقم (X₃₋₄) " في ظل المنهج الرشيق للمراجعة الداخلية تكون الخطة مرنة قصيرة الأجل ويرفع من التفاعل والتكيف مع التغيرات السريعة في بيئة العمل ويزيد من كفاءة المراجعة الداخلية في أداء دورها في إدارة المخاطر ويقلل فجوة التوقعات. " بنسبة موافقة 99,2% وأقل نسبة موافقة كانت في العبارة (X₃₋₂) ، العبارة (X₃₋₅) وقد بلغت نسبة موافقة 97,2%

- كما أوضح إختبار كاي تربيع أن مستوى الدلالة الإحصائية Sig= 0,00 وذلك لكل عبارة من عبارات الفرض الثالث وهي أقل من مستوى المعنوية ($\alpha=0,05$) وهذا يدل على رفض الفرض العدمي القائل بأن تطبيق المنهج الرشيق فى المراجعة الداخلية لا يؤثر على تقليص فجوة توقعاتها من زاوية دورها فى إدارة المخاطر، وقبول الفرض البديل بأن تطبيق المنهج الرشيق فى المراجعة الداخلية يؤثر على تقليص فجوة توقعاتها من زاوية دورها فى إدارة المخاطر بدرجة ثقة 95.

3.3.5.5 تحليل نتائج اختبار كروسكال والاس لتحليل الفروق حسب مجموعات الدراسة:

جدول 12: نتائج اختبار كروسكال والاس واختبار مان ويتى لمجموعات الدراسة (أعضاء الإدارة العليا، أعضاء لجنة المراجعة ، المراجعون الداخليون، الأكاديميون)

متغيرات الدراسة	قيم كاي تربيع	درجات الحرية (df)	مستوى الدلالة الإحصائية sig(2-taild) Asymp	مستوى الدلالة للفروق بين الإدارة ولجنة المراجعة	مستوى الدلالة للفروق بين المراجعين الداخليين	مستوى الدلالة للفروق بين لجنة المراجعة والمراجعين الداخليين
X ₁₋₁	45,516	3	0,00	0,00	0,00	0,135
X ₁₋₂	51,994	3	0,00	0,00	0,00	0,174
X ₁₋₃	89,140	3	0,00	0,726	0,00	0,00
X ₁₋₄	10,916	3	0,012	0,014	0,015	0,713
X ₁₋₅	22,208	3	0,00	0,00	0,001	0,427
X ₁₋₆	4,474	3	0,215	-	-	-
X ₁₋₇	37,124	3	0,00	0,046	0,752	0,008
X ₂₋₁	4,985	3	0,173	-	-	-
X ₂₋₂	47,106	3	0,00	0,553	0,008	0,001
X ₂₋₃	22,682	3	0,00	0,091	0,00	0,008

0,008	0,236	0,00	0,00	3	24,783	X ₂₋₄
0,135	0,050	0,003	0,002	3	14,558	X ₂₋₅
-	-	-	0,215	3	4,472	X ₃₋₁
0,512	0,00	0,00	0,00	3	32,733	X ₃₋₂
0,065	0,461	0,016	0,018	3	10,108	X ₃₋₃
0,00	0,059	0,005	0,001	3	17,150	X ₃₋₄
-	-	-	0,130	3	5,650	X ₃₋₅
0,008	0,00	0,002	0,00	3	39,735	X ₃₋₆
1	0,012	0,009	0,00	3	20,366	X ₃₋₇

- يتضح من جدول رقم (12) نتائج اختبار كروسكال والاس في الثلاث أعمدة الأولى التالية للمتغيرات حيث العبارات التي لها مستوى الدلالة $Sig < 0.05$ نرفض الفرض الصفري الذي يقول بعدم وجود فروق ذات دلالة احصائية بين المجموعات ونقبل بأن هناك فروقاً جوهرية بين المجموعات فيما يتعلق بهذه العبارات، وهذا يشير إلى أن تطبيق المنهج الرشيق في المراجعة الداخلية يؤثر على تلك المتغيرات بشكل متفاوت بين الفئات المختلفة من الإدارة العليا، لجنة التدقيق، المراجعين الداخليين، الأكاديميين يمكن إرجاع هذه الفروق إلى اختلاف المجموعات نفسها مع اختلاف مستوى التأهيل العلمي وعدد سنوات الخبرة.
- نقبل الفرض الصفري بالنسبة للعبارات المظلمة باللون الرمادي التي لها مستوى الدلالة $Sig > 0.05$ أي لا توجد فروق ملحوظة بين المجموعات، مما يعني أن الإجابات على هذه العبارات كانت متشابهة بين المجموعات، وهذا قد يشير إلى توافق أكبر حول هذه النقاط.
- تمثل الثلاث أعمدة الأخيرة من الجدول نتائج تطبيق اختبار مان وتني Mann-Whitney Test كاختبار بعدى يوضح إلى أي المجموعات يمكن إرجاع الفروق، تم الإختبار بين مجموعتي الإدارة العليا وأعضاء لجنة المراجعة ثم الإختبار بين مجموعتي الإدارة العليا والمراجعين الداخليين ثم الإختبار بين مجموعتي أعضاء لجنة المراجعة والمراجعين الداخليين، ويتضح أن معظم العبارات جاء مستوى الدلالة لها أقل من 5% وهذا يعني أن هناك اختلافات جوهرية بين وجهات نظر المجموعتين محل الإختبار فيما يتعلق بتطبيق المنهجية الرشيقة في المراجعة الداخلية وتأثيرها على فجوة في توقعاتها، أما العبارات المظلمة باللون الأخضر جاء مستوى الدلالة لها أكبر من 5%: يمكن تفسير ذلك بأن هذه العبارات التي يتفق فيها المجموعتان محل الإختبار، وبالتالي لا توجد فروق كبيرة في آرائهم حول تلك العبارات.
- ويلاحظ من العبارات المظلمة بالأخضر في أعمدة اختبار مان ويتني أن العبارات المتفق فيها بين الإدارة العليا والمراجعين الداخليين أقل عدداً من العبارات المتفق عليها بين لجنة المراجعة والمراجعين الداخليين أربع عبارات مقابل ثمانى عبارات على الترتيب.

6. مناقشة النتائج والتوصيات والبحوث المستقبلية

1.6 مناقشة النتائج

بناء على التحليلات الإحصائية السابقة انتهت الدراسة إلى النتائج التالية:

- تم قبول فروض البحث الثلاثة بوجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق المنهج الرشيق في المراجعة الداخلية وبين تقليص فجوة توقعاتها في الشركات المصرية في كلا من دورها الحوكمي، ودورها الرقابي، ودورها في إدارة المخاطر.
- أثبتت الدراسة وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء مجموعات الإدارة ولجنة المراجعة، وبين الإدارة والمراجعين الداخليين، وبين لجنة المراجعة والمراجعين الداخليين في معظم العبارات المتعلقة بتطبيق المنهج الرشيق وتأثيره على فجوة توقعات المراجعة الداخلية، كما أوضحت التقارب في آراء أعضاء لجنة المراجعة والمراجعين الداخليين بنسبة تفوق التقارب في آراء الإدارة العليا والمراجعين الداخليين.

2.6 توصيات البحث

بناء على هدف ونتائج البحث فإن يوصى بالآتي:

- تطبيق المنهج الرشيق في المراجعة الداخلية مع التقييم المستمر لهذا المنهج حيث يساعد في تقليص فجوة التوقعات في المراجعة الداخلية.
- أن تكون الإدارة داعمة لفريق المراجعة الداخلية في أن يأخذوا بالمنهج الرشيق للمراجعة الداخلية كخطوة استباقية وضرورية لمواجهة المخاطر المتنوعة في المستقبل، وأعتبره أحد السبل لتضييق فجوة توقعات المراجعة الداخلية.
- التوجه نحو تدريب المراجعين الداخليين على مفهوم وإجراءات المنهج الرشيق، مع عقد اللقاءات الدورية بين أعضاء إدارة المراجعة الداخلية والأطراف المستفيدة من خدمات المراجعة الداخلية للوصول إلى نقطة تفاهم مشترك بشأن مسؤوليات المراجع الداخلي وكيفية الاستفادة من التقارير التي يصدرها في إطار الرقابة والحوكمة وإدارة المخاطر.

3.6 البحوث المستقبلية:

- دراسة أثر تطبيق المنهج الرشيق في المراجعة الداخلية على جودة التقارير المالية.
- العلاقة بين المراجعة الداخلية الرشيقة ودعم قرار المراجع الخارجي بالإعتماد عليها.

- تأثير المراجعة الداخلية الرشيقة فى دعم إدارة المخاطر فى البنوك المصرية.

المراجع المستخدمة

(أولاً) المراجع العربية:

إبراهيم، عبد الله فائق، و طاهر، كبرى محمد.(2023). دور التدقيق الرشيقي فى تعزيز وظيفة التدقيق الداخلى فى ظل الكوارث والأزمات- دراسة حالة Covid-19. مجلة اقتصاديات الأعمال، مج 5، العدد(خاص)، 171-187.

السيد، زكريا عبده أحمد.(2006). محددات إدراك المراجعين الداخليين لمسئوليتهم فى إدارة المخاطر وأثرها على محتويات تقاريرها. مجلة الدراسات والبحوث التجارية، س26 ع2، 63-118

القنبرى، محمد قيس. (يوليو 2020). نحو مراجعة داخلية رشيقة. منصة المراجعة الداخلية،

DOI: <https://www.researchgate.net/publication/349861936>

10.13140/RG.2.2.28010.24009

المحياوى، عنان عبد العزيز، والسيدى، فهدة سلطان. (إبريل 2023). المراجعة الداخلية الرشيقة من وجهة نظر

Journal of Economic, المراجعين الداخليين السعوديين: دراسة استكشافية.

Administrative and Legal Sciences (JEALS), 7(4), 1-24

- أميرهم، جيهان عادل. (يوليو 2022). أثر جودة المراجعة الداخلية في الحد من مخاطر الأمن السيبراني وإنعكاساته على ترشيد قرارات المستثمرين - دراسة ميدانية. *مجلة البحوث المالية والتجارية*، 3(22)، 325-378.
- أمين، هند حليم محمد، والشمري، سعاد عدنان نعمان. (2023). أهمية التدقيق الداخلي الرشيق في تحقيق التنمية المستدامة. *مجلة كلية دجلة الجامعة*، 2 (6)، 193-212.
- بلفقيه، محمد علوي، وباشيخ، عبداللطيف محمد. (2014). العلاقة بين جودة المراجعة الداخلية وحوكمة الشركات : دراسة ميدانية على شركات المساهمة السعودية. *مجلة جامعة الملك عبدالعزيز: الاقتصاد والإدارة*، 2(28)، 3-31.
- جعفر، طيبة عبد الكريم محمد، وسلمان، زينب داود. (2023). أهمية التحول إلى التدقيق الداخلي الرشيق لتعزيز تجسيد أبعاد التنمية المستدامة بحث في عينة من الشركات المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية. *المجلة العراقية للعلوم الاقتصادية*، عدد خاص لوقائع المؤتمر العلمي الدولي السادس والسبع عشر بعنوان القيادة الرشيدة والتنمية المستدامة سبل الإصلاح الإقتصادي العراقي، 663-674.
- حسنية، أحمد ناجي أديب، ونصير، كريم حسين صالح. (آيار 2024). أثر التدقيق الداخلي الرشيق على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية لدى البنوك التجارية الأردنية من وجهة نظر المحاسبين القانونيين الأردنيين. *المجلة العربية للنشر العلمي*، 67 (7)، 316-341.
- حمودة، خالد أحمد محمد، وحسن، فاطمة شادي، وحمودة، زهرة عبد السلام محمد. (2018). دور المراجع الداخلي في تحسين نظام الرقابة الداخلية (دراسة تطبيقية داخل مؤسسات التعليم العالي التقني والفني). *مجلة دراسات الإنسان والمجتمع*، 5، 1-56.
- حمودة، محمد. (2021). هل حان الوقت للتدقيق المرن-Agil Auditing - الجزء الأول. *مجلة منصة المراجعة الداخلية*، 13، 45-51.
- دليل الحوكمة المصري. (يوليو 2016)، الصادر عن مركز المديرين المصري بالهيئة العامة للرقابة المالية، متاح على <https://www.egx.com.eg>
- سليمان، يحيى محمد أبو طالب. (2019). أهمية المراجعة الداخلية لحوكمة الشركات. *مجلة المال والتجارة*، 1(6)، 47 - 48.
- سمره، ياسر محمد السيد. (2011). إطار مقترح لرفع مستوى أداء المراجعة الداخلية لمراجعة إدارة مخاطر الأعمال في الشركات المصرية. *المجلة المصرية للدراسات التجارية*، كلية التجارة، جامعة المنصورة، 3، 51-89.
- شحاتة، شحاتة السيد. (2013). آليات تضيق فجوة التوقعات في مجال المراجعة الداخلية في الشركات المقيدة بالبورصة المصرية: دراسة إنتقادية و ميدانية. *مجلة التجارة والتمويل*، 1، 629 - 687.

- شريف، عبد الله فائق، وحمودي، كبرى محمد طاهر.(2022). دور التدقيق الرشيق في تحسين مهام التدقيق الداخلي- دراسة نظرية. المؤتمر العلمي الدولي لكلية الإدارة والإقتصاد بعنوان الثورة الرقمية كأداة للتنمية المستدامة وأداة للتخطيط الإقتصادي والإدارى فى العراق، المحور الخامس، 17 نوفمبر، 1499-1522.
- عيسى، سمير كامل محمد. (2008). العوامل المحددة لجودة وظيفة المراجعة الداخلية في تحسين جودة حوكمة الشركات - مع دراسة تطبيقية. مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية، 45، 1-47.
- كساب، ياسر السيد. (2017). فجوة التوقعات في المراجعة الداخلية: دراسة مقارنة بين القطاع الحكومي والقطاع الخاص في البيئة السعودية. مجلة الإسكندرية للبحوث المحاسبية، 2(1)، 393-464.
- محروس، رمضان عارف رمضان، وصالح، أبو الحمد مصطفى. (2022). استخدام المنهجية الرشيقة في تطوير أداء المراجعة الداخلية لمواجهة مخاطر الأمن السيبراني. مجلة البحوث المالية والتجارية، 3، 432-491.
- محمد، كرار محمد حسن. (2022). دور المراجعة الداخلية في تدعيم حوكمة الشركات: دراسة ميدانية على مجموعة شركات جياذ الصناعية - السودان. المجلة الجزائرية للدراسات المحاسبية والمالية، 1(8)، 5-35.

ثانياً: المراجع الاجنبية

- Adafula Babonyire, Asare Nicholas, Atuilik W. Abayaawien and Adafula Christopher Jwayire. (2019). Expectation – performance of internal auditors: Examining views from Ghana. **Journal of Accounting and Taxation**, 11(5), 79-88.
- Acharya, Sadiksha .(2021). Agile Auditing for Increasing Efficiency. **International Journal of Auditing and Accounting Studies**, 3 (1), 79-107.
- Beerbaum Dirk.October(2020), Transforming to agile audit: A case study research. **The Journal of Applied Research**, DOI: [10.2139/ssrn.3824285](https://doi.org/10.2139/ssrn.3824285)
- Christ, Margaret Heim ; Eulerich,M. ; Krane, R. and Wood, D. (2021 Sep). New Frontiers for Internal Audit Research. **Accounting Perspectives**, 20(4), 449-475.
- Coetzee, Philna .(2016). Contribution of internal auditing to risk management Perceptions of public sector senior management. **International Journal of Public Sector Management** , 29(4), 348-364
- Deloitte. (2019).The future of Internal Audit is now. **Internal Audit 3.0**, <https://www2.deloitte.com>
- . (2021October). Agile Internal Audit four years on Better, faster, happier? A retrospective. <https://www2.deloitte.com>
- Duke, David, (2020). Is Your Audit Agile Enough? <https://www.misti.a2hosted.com/internal-audit-insights/is-your-auditagile-enough>
- Dickey Gabriel , Wilcox William E. and Cahalan Ryan. (Summer 2022). Agile Strategy Development and Implementation for Internal Audit Departments. **Corporate Ownership & Control** , 19(4), 66-72.
- Erasmus Lourens and Coetzee Philna.(2018). Drivers of stakeholders view of internal audit effectiveness Management versus audit committee. **Managerial Auditing Journal**, 33(1), 90-114.
- Eulerich, M., Kremin, J. and Wood, D.A. (2019 June). Factors that influence the perceived use of the internal audit function's work by executive management and audit committee. **Advances in Accounting**, 45, 1-10.
- Joshi, Prem, L. (2021). A Review of Agile Internal Auditing: Retrospective and Prospective. International Journal of Smart Business and Technology. **International Journal of Smart Business and Technology**, 9(2), 13-32
- IIA. (2022 Feb.). Agile Internal Auditing.", **White paper**, www.iaa.org.au
- Khudhair, Dheyaa Zamil , Matrood ,Adnan Kadhum and Kuaiber, Makki Qasim .(2023). The Impact of Agile Internal Audit, Lean Internal Audit, and Management Audit, on the Financial Reporting Quality in the Iraqi Oil Companies. **International Journal of Economics and Financial Studies**, 15(04), 145-161.
- KPMG .(2009). Audit Committee Institute, **The Audit Committee Journey**, KP2MG, London.

- KPMG. (2020a October). Agile Internal Audit White paper on Working Agile within Internal Audit Functions Part II: Concrete Guidance for the set - up of the Agile Internal Audit Function and the Execution of Agile Audits, <https://assets.kpmg.com/content/dam/kpmg/cn/pdf/en/2020/10/agile-internal-audit-white-paper-on-working-agile-within-internal-audit-functions-part-2.pdf>
- Lenz, Rainer and Sarens, Gerrit. (2012 Sep.). Reflections on the internal auditing profession: What might have gone wrong?. **Managerial Auditing Journal**, 27(6), 532-549.
- Mashayekhi Bita, Jalali Farzaneh and Rezaee Zabihollah. (2022). The role of stakeholders' perception in internal audit status: the case of Iran. **Journal of Accounting in Emerging Economies**, 12 (4), 589-614.
- PWC. May. (2014). State of the Internal Audit Profession Study, **Higher performance by design – A blueprint for change 2014.**
- Panday S., Gangaram. (2019). DevOps and Agile in control.", **A study report by NOREA,**
- Sabbar ,Fedaa Abd Almajid , Al-Abedi L.Thamer Kadhim and Mohaisen, L. Hussein Ali.(2021). Lean Internal Auditing- A Literature Review. **Journal of Management and Economics** / Al-Mustansiriya University, 130, 285-294, <http://doi.org/10.31272/JAE.44.2021.130>
- Sarens, Gerrit and Beelde, Ignace De. (2006 Jan.). Interaction between internal audit and different organizational parties: An analysis of expectations and perceptions. Working paper at <https://www.researchgate.net/publication/24125858>
- Soh, Dominic S.B. and Martinov- Bennie, Nonna. (2011). The internal audit function Perceptions of internal audit roles, effectiveness and evaluation. **Managerial Auditing Journal**, 26(7), 605-622.
- Turedi Hasan, Celayir D. , Baloglu G. and Cakali K.Ramazan.(2023). Internal Audit Expectation Gap: A Qualitative Study on Fraud Risk. **İşletme**, 4(2), 211-238, DOI: [10.57116/isletme.1327575](https://doi.org/10.57116/isletme.1327575)
- Uludag, Sezen. (2022 July). Agile Audit and Value-Added Leadership Characteristics Of Internal Auditors. **Pressacademia**, DOI: [10.17261/Pressacademia.2022.1607](https://doi.org/10.17261/Pressacademia.2022.1607)
- Valente, C. P., Novaes, M., Mourão, C. A. and Neto, J. D. P. B. (2011 July). Lean monitoring and evaluation in a construction site: a proposal of lean audits. **Annual Conference of the International Group for Lean Construction**, 20.
- Yusuf-Adebola Mustafa. (2022). *Building a Better Auditor: Closing the Expectation Gap.* **Internal Auditor**, <https://internalauditor.theiaa.org/en/voices/2022/building-a-better-auditor-closing-the-expectation-gap>
- Zanzig, Jeffrey Scott. (1998 Dec.). **Perceptual Gaps Between Internal Auditors and Audit Customers - Internal Auditor Image and the Nature of Internal Auditing.** An Unpublished Doctoral Dissertation ,The University of Mississippi.