

مطبوعة بيداغوجية

محاضرات في:

التدقيق الداخلي

موجهة لطلبة السنة الأولى ماستر

شعبة علوم المالية والمحاسبة، تخصص محاسبة ومحاسبة وتدقيق

الدكتور: سمان علي

المؤهل الجامعي : أستاذ محاضر بـ

التخصص : محاسبة ومراجعة

E-mail: samane.ali@univ-msila.dz

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبة

السداسي : 2

المعامل : 2

الرصيد : 4

الحجم الساعي الأسبوعي: 1سا و30د (محاضرة)، 1سا و30د (أعمال موجهة)

المكتسبات القبلية : يجب على الطالب أن تكون لديه مكتسبات في مقياس المحاسبة المالية 1 و2، بالإضافة إلى مكتسبات حول مقياس التدقيق المالي والمحاسبي

الأسلوب التعليمي : سنعتمد في التدريس على التعليم التفاعلي من خلال تقديم محاضرات وتدعيمها بالأعمال الموجهة القائمة على إعداد البحوث حول مادة التدقيق الداخلي، وهو ما سيساعد الطالب على تدعيم معارفه حول المقياس

طريقة التقييم : تقييم مستمر (مشاركة الطالب داخل قاعة التدريس، الحضور والانضباط، هذا بالإضافة إلى الأعمال الجماعية) وتقييم نهائي (امتحان في المقياس)

يقاس معدل المادة بالوزن الترجيحي للدروس (60%) والأعمال الموجهة (40%)

الأهداف البيداغوجية :المقياس يستهدف تحقيق العديد من الأهداف البيداغوجية نوجزها في جعل الطالب قادر على فهم ما يلي:

- الإطار المفاهيمي للتدقيق الداخلي
- المعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي
- تطوير مهاراته وجعله قادر على إجراء التدقيق الداخلي وإعداد تقرير حول نتائج التدقيق

وصف المادة التعليمية

كل مؤسسة لديها مجموعة محددة من القوانين واللوائح والقواعد والمعايير والسياسات الواجب عليها إتباعها من أجل تحقيق أهدافها، ومن أجل ضمان التزام المؤسسة والموظفين وكبار المسؤولين بها بتحقيق الكفاءة القانونية والتشغيلية يتم إجراء عمليات التدقيق الداخلي بشكل دوري ومستمر، هذه الأخيرة تساعد الإدارة على تحديد مشاكل المؤسسة، ويتم ذلك بوضع مكتب للتدقيق الداخلي قيد العمل داخل المؤسسة يضم مدققين حاصلين على شهادة التدقيق الداخلي، ويرأسهم "مدير مكتب التدقيق الداخلي" أو "الرئيس التنفيذي لمكتب التدقيق".

تجدر الإشارة إلى أن عمليات التدقيق الداخلي أصبحت أكثر أهمية خاصة بعد صدور قانون ساربنز أوكسلي بالولايات المتحدة الأمريكية سنة 2002، والذي يحمل المديرين مسؤولية كبيرة عن جودة البيانات المالية للمؤسسة.

المحاور الأساسية للمادة: يتضمن برنامج المادة ثمان فصول رئيسية، يمكن توضيحها فيما يلي:

- الفصل الأول: ماهية ونشأة التدقيق الداخلي
- الفصل الثاني: المدقق الداخلي: الكفاءات المهنية، الأخلاقيات، والإطار القانوني
- الفصل الثالث: معايير التدقيق الداخلي الدولية - الإطار المهني الجديد GIAS

2024

- الفصل الرابع: التخطيط لعملية التدقيق الداخلي (المقاربة المبنية على المخاطر)
- الفصل الخامس: تنفيذ مهمة التدقيق وأدلة الإثبات (الميدان والبرهان)
- الفصل السادس: صياغة تقرير التدقيق الداخلي والمتابعة (تبليغ القيمة المضافة)
- الفصل السابع: دور التدقيق الداخلي في إرساء الحوكمة (البعد الاستراتيجي والمؤسساتي)

- الفصل الثامن: التدقيق الداخلي في بيئة تكنولوجيا المعلومات (IT Audit)

فهرس المحتويات

..... فهرس المحتويات	
..... قائمة الجداول	
..... قائمة الأشكال	
1 مقدمة عامة	

الفصل الأول: ماهية ونشأة التدقيق الداخلي

3 المبحث الأول: التطور التاريخي والتحولت المفاهيمية للتدقيق الداخلي	
---	--

3-1-1 الجذور القديمة والوسطى: بدايات الرقابة على المعاملات	
--	--

5-2-1 الثورة الصناعية والقرن التاسع عشر: انفصال الملكية عن الإدارة	
--	--

6-3-1 نقطة التحول: تأسيس معهد المدققين الداخليين (IIA) عام 1941	
---	--

7-4-1 مرحلة الأزمات الكبرى وقانون ساربنز-أوكسلي (SOX 2002) وصولاً إلى GIAS 2024	
---	--

8 المبحث الثاني: تحليل أثر النظام المحاسبي المالي (SCF) على التدقيق الداخلي في الجزائر	
--	--

9-1-2 خلفية اعتماد SCF وأهدافه الاستراتيجية	
---	--

9-2-2 التأثيرات الإيجابية على ممارسة التدقيق الداخلي	
--	--

10-3-2 التحديات الناتجة عن تطبيق SCF في الجزائر	
---	--

12-1-3 خلفية الشركة وهيكل التدقيق الداخلي	
---	--

13-2-3 أبرز أنشطة وإنجازات التدقيق الداخلي في سوناطراك	
--	--

13-3-3 التحديات والدروس المستفادة	
---	--

14 المبحث الرابع: واقع مهنة التدقيق الداخلي في الجزائر: إحصائيات وتحديات ميدانية	
--	--

14-1-4 لغة الأرقام والواقع المهني	
---	--

14-2-4 الإطار القانوني والمؤسسي للمهنة في الجزائر	
---	--

15-3-4 التوصيات الاستراتيجية لتطوير المهنة	
--	--

15 خلاصة الفصل الأول	
----------------------------	--

الفصل الثاني: المدقق الداخلي: الكفاءات المهنية، الأخلاقيات، والإطار القانوني

المبحث الأول: المؤهلات الأكاديمية والكفاءات التقنية للمدقق الداخلي 18

1-1- المؤهلات الأكاديمية وتخصصات التكوين الأساسي 18

2-1- الكفاءات التقنية الجوهرية 18

المبحث الثاني: ميثاق الأخلاقيات المهنية وفق GIAS 2024 19

1-2- مبادئ الأخلاقيات الأربعة الجوهرية 19

2-2- التعارض في المصالح وإشكالياته في الجزائر 19

المبحث الثالث: الاستقلالية والموضوعية - الضمانات والتحديات 20

1-3- الاستقلالية التنظيمية 20

2-3- الموضوعية الفردية وتجنب الضغوط 20

المبحث الرابع: الشهادات المهنية وسبل التكوين المستمر 21

1-4- شهادة المدقق الداخلي المعتمد (CIA) 21

2-4- شهادات مكّلة ذات صلة 22

المبحث الخامس: المسؤولية القانونية للمدقق الداخلي في التشريع الجزائري 22

1-5- الأساس القانوني للمسؤولية 22

2-5- الحماية القانونية للمدقق: نظام الإبلاغ عن المخالفات 23

خلاصة الفصل الثاني: 23

الفصل الثالث: معايير التدقيق الداخلي الدولية - الإطار المهني الجديد GIAS 2024

المبحث الأول: التحول من IPPF إلى GIAS 2024 - الأسباب والفلسفة والأهداف 25

1-1- فلسفة التغيير ومسوغاته 25

2-1- الهيكل الخماسي للمعايير (5 Domains) 25

المبحث الثاني: المجال الأول والثاني - الغرض والأخلاقيات والاحترافية 27

1-2- المبدأ الأول: غرض التدقيق الداخلي وقيّمته الاستراتيجية 27

27	2-2- السلوك الأخلاقي والمهني - المجال الثاني
28	المبحث الثالث: المجال الثالث - حوكمة نشاط التدقيق الداخلي
28	3-1- دور مجلس الإدارة ولجنة التدقيق
28	3-2- ميثاق التدقيق الداخلي (Internal Audit Charter)
29	المبحث الرابع: المجال الرابع - إدارة نشاط التدقيق الداخلي
29	4-1- التخطيط المبني على المخاطر (Risk-Based Audit Planning)
29	4-2- إدارة الموارد والتنسيق مع الأطراف الأخرى
30	المبحث الخامس: المجال الخامس - تنفيذ خدمات التدقيق الداخلي
30	5-1- تخطيط المهمة وبرنامج العمل التفصيلي
30	5-2- جمع الأدلة وتقييمها
30	5-3- التواصل وإعداد تقارير التدقيق
31	المبحث السادس: برنامج تأكيد وتحسين الجودة (QAIP)
31	المبحث السابع: مواءمة المعايير الدولية مع الخصوصية الجزائرية
31	7-1- نقاط التقاطع والتوافق
32	7-2- التحديات والتوصيات للمواءمة الفعلية
32	خلاصة الفصل الثالث:
	الفصل الرابع: التخطيط لعملية التدقيق الداخلي (المقاربة المبنية على المخاطر)
35	المبحث الأول: التخطيط الاستراتيجي (الخطة السنوية للتدقيق)
35	1-1- الإطار النظري للتخطيط الاستراتيجي في التدقيق الداخلي
36	1-2- مفهوم "كون التدقيق" (Audit Universe)
37	1-3- تحديد الأولويات بناءً على تقييم المخاطر
37	1-4- المصادقة على الخطة السنوية ودور لجنة التدقيق
38	1-5- الأطر التنظيمية الدولية الداعمة للتخطيط الاستراتيجي

39	المبحث الثاني: التخطيط العملياتي (التخطيط لكل مهمة تدقيق)
39	1-2- إرسال أمر بمهمة (Ordre de Mission)
39	2-2- المسح التمهيدي وفهم وحدة التدقيق
40	2-3- أدوات التخطيط العملياتي الحديثة
40	المبحث الثالث: تقييم نظام الرقابة الداخلية وفق نموذج COSO
40	1-3- نموذج COSO: الخلفية التاريخية والأهمية
41	2-3- المكونات الخمسة للرقابة وفق COSO
42	3-3- استخدام أداة مصفوفة المخاطر والرقابة (RACM)
43	3-4- نموذج COSO ERM 2017: البعد الاستراتيجي لإدارة المخاطر
43	المبحث الرابع: إعداد برنامج العمل (Audit Program)
43	1-4- تعريف برنامج العمل ووظائفه الأساسية
43	2-4- تحديد أهداف المهمة بمنهجية SMART
44	3-4- تحديد إجراءات التدقيق التفصيلية
45	4-4- تخصيص الموارد والجدول الزمنية
45	المبحث الخامس: مذكرة التخطيط (The Planning Memo)
45	1-5- تعريف مذكرة التخطيط ومكانتها في دورة التدقيق
46	2-5- المحتويات التفصيلية لمذكرة التخطيط
46	3-5- أهمية مذكرة التخطيط في البيئة الجزائرية
47	المبحث السادس: تحديات التخطيط في المؤسسة الجزائرية وآفاق التطوير
47	1-6- التحديات الهيكلية والمؤسسية
47	2-6- التحديات التقنية والرقمية
48	3-6- التوصيات العملية للتغلب على التحديات
48	خلاصة الفصل الرابع

الفصل الخامس: تنفيذ مهمة التدقيق وأدلة الإثبات (الميدان والبرهان)

المبحث الأول: ماهية أدلة الإثبات وخصائصها المهنية.....	51
1-1- تعريف دليل الإثبات في التدقيق.....	51
2-1- الخصائص النوعية للدليل وفق معايير GIAS 2024.....	52
3-1- التسلسل الهرمي لموثوقية الأدلة.....	53
المبحث الثاني: أساليب وتقنيات جمع أدلة الإثبات.....	53
1-2- الفحص المادي (Physical Examination).....	53
2-2- المصادقات الخارجية (External Confirmations).....	54
3-2- التتبع (Tracing) والتحقق (Vouching).....	54
4-2- الإجراءات التحليلية (Analytical Procedures).....	55
5-2- أدوات التدقيق بمساعدة الحاسوب (CAATs).....	55
المبحث الثالث: التوثيق وأوراق العمل (Working Papers).....	56
1-3- وظائف أوراق العمل في العملية التدقيقية.....	56
2-3- معايير تنظيم أوراق العمل وضبط جودتها.....	56
3-3- السرية المهنية والأمن القانوني لأوراق العمل.....	56
المبحث الرابع: المعاينة (Sampling) في التدقيق الداخلي.....	57
1-4- الأسس النظرية للمعاينة التدقيقية.....	57
2-4- المعاينة الإحصائية مقابل المعاينة الحكمية.....	57
3-4- مخاطر المعاينة وأساليب التحكم فيها.....	58
المبحث الخامس: اختبارات التدقيق ودمجها مع الأدوات الرقمية.....	58
1-5- اختبارات الامتثال (Compliance Tests).....	58
2-5- اختبارات الجوهر (Substantive Tests).....	59
3-5- الدمج الذكي بين الاختبارات التقليدية والأدوات الرقمية.....	59

المبحث السادس: تحديات التنفيذ الميداني في البيئة الجزائرية..... 59

59..... 1-6- التحديات البيروقراطية والثقافية

60..... 2-6- التحديات التقنية والأمنية

60..... 3-6- التوصيات للارتقاء بجودة التنفيذ الميداني

61..... خلاصة الفصل الخامس

الفصل السادس: صياغة تقرير التدقيق الداخلي والمتابعة (تبليغ القيمة المضافة)

المبحث الأول: الخصائص النوعية لتقرير التدقيق الفعال..... 63

63..... 1-1- الوضوح والدقة في التقرير

63..... 2-1- الموضوعية والبعد البناء

64..... 3-1- الاختصار والتوقيت المناسب

64..... 4-1- الشمولية والتركيز على القيمة المضافة

المبحث الثاني: هيكل وصياغة الملاحظة) نموذج الـ 5Cs..... 64

64..... 1-2- نموذج 5Cs: المفهوم والأهمية

65..... 2-2- شرح عناصر نموذج 5Cs التفصيلي

المبحث الثالث: مراحل إصدار التقرير النهائي..... 66

66..... 3-1- اجتماع الاختتام (Exit Conference)

66..... 3-2- مسودة التقرير ورد الإدارة الرسمي

67..... 3-3- التقرير النهائي وتوزيعه

المبحث الرابع: متابعة تنفيذ التوصيات (Follow-up)..... 68

68..... 4-1- أهمية المتابعة في الدورة التدقيقية الكاملة

68..... 4-2- منهجية المتابعة الفعالة

68..... 4-3- التعامل مع التوصيات المرفوضة أو المتأخرة

المبحث الخامس: خصوصيات تقارير التدقيق في المؤسسات العمومية الجزائرية..... 69

69	5-1- الإطار القانوني والتنظيمي للتقارير في القطاع العمومي
69	5-2- التوازن الدقيق بين السرية والشفافية
69	المبحث السادس: عوائق تبليغ نتائج التدقيق وآليات التجاوز
69	6-1- العوائق التنظيمية والثقافية
70	6-2- العوائق التقنية والمواردية
70	6-3- استراتيجيات التجاوز الفعالة
70	خلاصة الفصل السادس
	الفصل السابع: دور التدقيق الداخلي في إرساء الحوكمة (البعد الاستراتيجي والمؤسساتي)
73	المبحث الأول: الحوكمة: المفهوم والمبادئ والأهمية الاستراتيجية
73	1-1- تعريف الحوكمة في سياق التدقيق الداخلي
73	1-2- المبادئ الأساسية للحوكمة الرشيدة
75	1-3- أهمية الحوكمة في البيئة الاقتصادية الجزائرية المعاصرة
75	المبحث الثاني: نموذج الخطوط الثلاثة ودور التدقيق الداخلي
75	2-1- شرح نموذج الخطوط الثلاثة وتطوره التاريخي
75	2-2- الخطوط الثلاثة ومسؤولياتها
76	2-3- تحديات تطبيق النموذج في المؤسسات الجزائرية
77	المبحث الثالث: مساهمة التدقيق الداخلي في تعزيز أركان الحوكمة
77	3-1- تقييم الثقافة الأخلاقية والنزاهة المؤسسية
77	3-2- تقييم نظام إدارة المخاطر المؤسسية (ERM)
77	3-3- تقييم فعالية الرقابة الداخلية وفق COSO
78	3-4- دور التدقيق في تعزيز ثقافة الامتثال
78	المبحث الرابع: العلاقة الاستراتيجية بين التدقيق الداخلي ولجنة التدقيق
78	4-1- مهام لجنة التدقيق وأهميتها الاستراتيجية

79	4-2- بناء علاقة شراكة فعالة مع لجنة التدقيق
79	4-3- التحديات التي تواجه العلاقة
80	المبحث الخامس: حوكمة المؤسسات العمومية الجزائرية ودور التدقيق في مكافحة الفساد
80	5-1- خصوصيات الحوكمة في المؤسسات العمومية الجزائرية
81	5-2- دور التدقيق الداخلي في مكافحة الفساد
81	5-3- التحديات الخاصة بمكافحة الفساد عبر التدقيق الداخلي
81	المبحث السادس: العوائق والآفاق المستقبلية للحوكمة عبر التدقيق في الجزائر
81	6-1- العوائق الهيكلية والمؤسسية
82	6-2- آفاق التطوير والارتقاء
82	6-3- التوصيات الاستراتيجية للنهوض بالحوكمة
83	خلاصة الفصل السابع
	الفصل الثامن: التدقيق الداخلي في بيئة تكنولوجيا المعلومات (IT Audit)
86	المبحث الأول: مفهوم التدقيق الداخلي في بيئة تكنولوجيا المعلومات وأهميته
86	1-1- تعريف IT Audit وتطوره التاريخي
87	1-2- أهمية IT Audit في العصر الرقمي
88	1-3- الفرق الجوهرية بين التدقيق التقليدي و IT Audit
89	1-4- الإطار التنظيمي والمهني لـ IT Audit
90	المبحث الثاني: المخاطر التقنية الرئيسية في بيئة تكنولوجيا المعلومات
90	2-1- مخاطر الأمن السيبراني (Cybersecurity Risks)
91	2-2- مخاطر سلامة البيانات والامتثال (Data Integrity & Compliance Risks)
92	2-3- مخاطر التحكم في الوصول وإدارة التغييرات (Access Control & Change Management Risks)
93	2-4- مخاطر استمرارية الأعمال والتعافي من الكوارث

المبحث الثالث: إطار COBIT 2019 كأداة لحوكمة تكنولوجيا المعلومات	94
3-1- مفهوم COBIT 2019 ومبادئه الجوهرية	94
3-2- المجالات الرئيسية لـ COBIT 2019 وتطبيقها في التدقيق	95
3-3- فوائد تطبيق COBIT 2019 في المؤسسات الجزائرية	96
المبحث الرابع: تقنيات التدقيق بمساعدة الحاسوب (CAATs)	97
4-1- مفهوم CAATs وأنواعها الرئيسية	97
4-2- تطبيقات CAATs في IT Audit: دراسات تطبيقية	99
4-3- فوائد CAATs وتحديات تطبيقها في الجزائر	100
المبحث الخامس: التدقيق على الأمن السيبراني والامتثال	101
5-1- تقييم التحكيمات الأمنية (Security Controls Assessment)	101
5-2- الامتثال للمعايير الدولية وإطار NIST	103
5-3- مراحل تدقيق الأمن السيبراني: منهجية عملية	104
المبحث السادس: خصوصيات IT Audit في البيئة الجزائرية — التحديات والتوصيات	104
6-1- تشخيص التحديات الراهنة	104
6-2- التوصيات الاستراتيجية والعملية	105
خلاصة الفصل الثامن	107
خاتمة عامة	109
قائمة المراجع	110

قائمة الجداول

- جدول (1-1): المراحل التاريخية الرئيسية لتطور التدقيق الداخلي عالمياً
- جدول (2-1): أثر SCF على التدقيق الداخلي - مقارنة قبل وبعد
- جدول (1-3): مقارنة بين IPPF السابق و GIAS 2024 الجديد
- جدول (2-3): الهيكل الخماسي لـ GIAS 2024 مع المبادئ والتطبيقات الجزائرية
- جدول (1-4): عناصر تقييم المخاطر في التخطيط الاستراتيجي
- جدول (2-4): تحديات التخطيط في الجزائر وحلول مقترحة
- جدول (1-7): مبادئ الحوكمة الرشيدة وتطبيقاتها في السياق الجزائري
- جدول (2-7): نموذج الخطوط الثلاثة: المسؤوليات والأدوار
- جدول (1-8): مقارنة بين التدقيق التقليدي وتدقيق تكنولوجيا المعلومات (IT Audit)
- جدول (2-8): أنواع المخاطر الرقمية الرئيسية وتأثيرها في السياق الجزائري
- جدول (3-8): مجالات COBIT 2019 ودور IT Audit في السياق الجزائري
- جدول (4-8): أدوات CAATs في التحليل التحليلي الإجرائي (Analytical Procedures) وتطبيقاتها في السياق الجزائري
- جدول (5-8): أبرز معايير الأمن السيبراني والامتثال الرقمي وأهميتها في السياق الجزائري
- جدول (6-8): مراحل تدقيق الأمن السيبراني: منهجية عملية
- جدول (7-8): التوصيات المقترحة لتطوير ممارسات تدقيق الأمن السيبراني والتدقيق الرقمي في الجزائر

قائمة الأشكال

الشكل (1-1): يوضح المزايا والتحديات الناتجة عن تطبيق SCF في الجزائر

الشكل (1-3): يوضح - الهيكل الخماسي للمعايير

الشكل (1-4): يوضح مكونات الرقابة الداخلية وفق COSO

الشكل (2-4): يوضح إجراءات التدقيق التفصيلية

الشكل (1-6): يوضح مراحل إصدار التقرير النهائي

الشكل (1-7): يوضح دورة العلاقة الاستراتيجية بين التدقيق الداخلي ولجنة التدقيق

الشكل (1-8): يوضح تقييم التحكيمات الأمنية

مقدمة عامة

يشهد العالم المعاصر تحولات جذرية في بيئة الأعمال تتسم بالتعقيد المتزايد، وسرعة التطور التكنولوجي، وتساعد حدة المخاطر على أنواعها المالية والتشغيلية والرقمية والجيوسياسية. في ظل هذه التحولات، أصبح التدقيق الداخلي ركيزة استراتيجية لا غنى عنها لأي مؤسسة تسعى إلى تحقيق أهدافها بكفاءة وفعالية مع الحفاظ على الشفافية والمساءلة وحماية حقوق أصحاب المصلحة.

لقد تجاوز التدقيق الداخلي منذ أمد بعيد صورته التقليدية البسيطة، التي اقتصرَت على مطابقة الحسابات وكشف الأخطاء والمخالفات البسيطة، ليصبح نشاطاً تقييمياً واستشارياً مستقلاً وموضوعياً يُعنى بإضافة قيمة حقيقية للمؤسسة، وتحسين عملياتها الجوهرية، ودعم اتخاذ القرارات الاستراتيجية من خلال تقييم فعالية أنظمة الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر والحوكمة المؤسسية الرشيدة. (The IIA, 2024)

تُقدّم هذه المطبوعة البيداغوجية مساراً متكاملًا ومنهجياً لدراسة التدقيق الداخلي، تستند إلى أحدث المراجع العلمية الدولية والعربية والجزائرية، وتستوعب المستجدات المهنية التي يجسدها الإطار الجديد للمعايير الدولية. (GIAS 2024) وتتوزع محاور هذه المطبوعة على تسعة فصول رئيسية، تغطي الأبعاد المفاهيمية والتاريخية والقانونية والمنهجية والتكنولوجية للمهنة، مع عناية خاصة بالواقع الجزائري وخصوصياته.

تأتي هذه المطبوعة في سياق تحولات عميقة تشهدها الجزائر على صعيد الإصلاح الاقتصادي والمالي، لا سيما مع اعتماد النظام المحاسبي المالي (SCF) وتعزيز منظومة مكافحة الفساد وتطوير أطر الحوكمة في القطاعين العام والخاص. وتستهدف هذه المطبوعة بصفة أساسية طلبة الدراسات العليا في تخصص المحاسبة والتدقيق، فضلاً عن المهنيين والممارسين الراغبين في تعميق كفاءتهم المهنية وتطوير ممارستهم وفق أرقى المعايير الدولية.

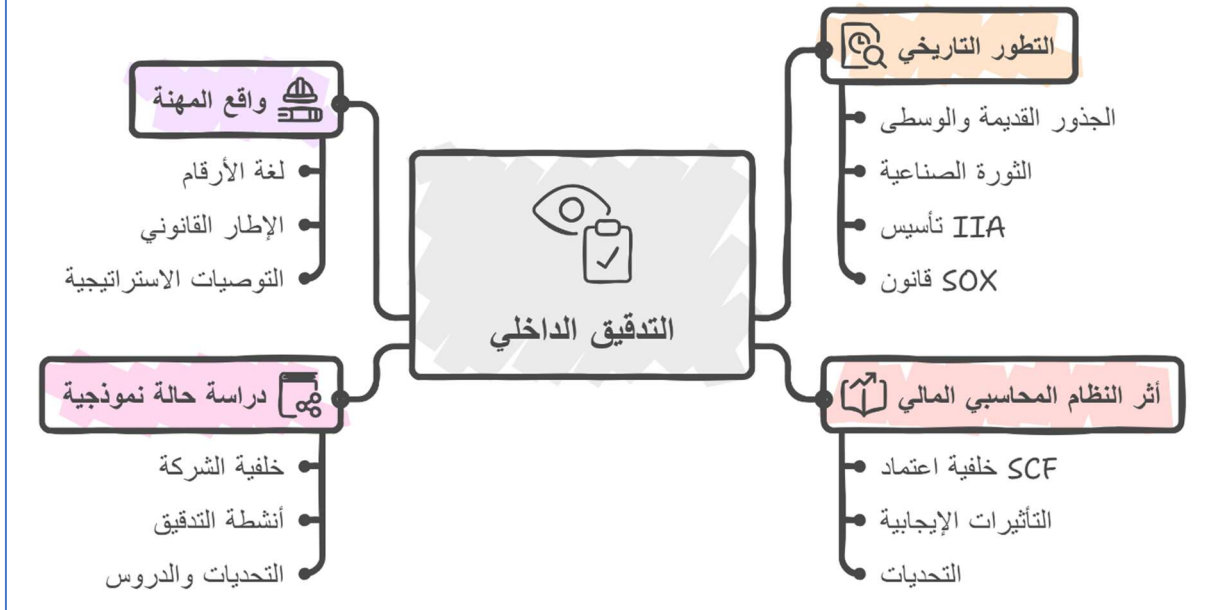
الفصل الأول: ماهية ونشأة التدقيق الداخلي

يُعدّ التدقيق الداخلي في العصر الحديث أحد أبرز الركائز الاستراتيجية التي تركز عليها المؤسسات الاقتصادية الحديثة، سواء أكانت عامة أم خاصة، صغيرة أم كبيرة، محلية أم متعددة الجنسيات. وقد تجاوزت مكانة هذه المهنة منذ أمد بعيد صورتها التقليدية البسيطة التي حصرت دورها في مطابقة الأرقام المحاسبية وكشف الأخطاء الروتينية، لتصبح نشاطاً رقابياً متطوراً واستشارياً مستقلاً وموضوعياً يستهدف إضافة قيمة مضافة حقيقية للمؤسسة وتحسين عملياتها الجوهرية، ودعم اتخاذ القرارات الاستراتيجية عبر تقييم دقيق لفعالية أنظمة الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر ومنظومة الحوكمة المؤسسية. (Sawyer, 2019, p. 45)

في بيئة الأعمال المعاصرة التي تتسم بالتعقيد المتزايد والرقمنة السريعة وتعدد المخاطر وتشعبها على الأصعدة المالية والتشغيلية والسيبرانية والجيوسياسية، يضطلع التدقيق الداخلي بدور "المحرك الوقائي" الذي يُعين المؤسسة على تحقيق أهدافها المرسومة بكفاءة وفعالية مع الحفاظ على الشفافية والمساءلة ومبادئ الحوكمة الرشيدة. ويكتسب هذا الدور أهمية بالغة في الجزائر حيث تسير الإصلاحات الاقتصادية والمالية جنباً إلى جنب مع تحديات التحول الرقمي ومتطلبات التكامل مع الاقتصاد العالمي (لقلطي، 2019، ص. 33).

تكمن أهمية هذا الفصل التأسيسي في تأصيل المفاهيم الجوهرية للتدقيق الداخلي وتتبع مساره التاريخي المتطور عبر الحضارات والعصور، مع ربط هذا المسار بالواقع الجزائري من خلال مراسي تحليلية متعددة: النظام المحاسبي المالي (SCF)، ودراسة حالة شركة سوناطراك النموذجية، ورصد الواقع المهني وتشخيص تحدياته، وتحليل الإطار القانوني والمؤسساتي المنظم للمهنة. وسيتبين في ثنايا هذا الفصل كيف تحول التدقيق الداخلي من "شرطي داخلي" يركز على رصد الغش والاحتيال إلى "مستشار استراتيجي" يُسهم إسهاماً فعالاً في بناء حوكمة رشيدة مستدامة.

الفصل الأول: ماهية ونشأة التدقيق الداخلي



المبحث الأول: التطور التاريخي والتحولت المفاهيمية للتدقيق الداخلي

لا يمكن استيعاب واقع مهنة التدقيق الداخلي ومساراتها المستقبلية دون الغوص في جذورها التاريخية العميقة، والوقوف على المحطات الفارقة التي شكّلت هويتها وصقلت أدواتها ومناهجها. إن التطور التاريخي لهذه المهنة لم يكن محض تراكم معرفي، بل كان في جوهره استجابة حيوية لمتطلبات كل حقبة ومشكلاتها وتحدياتها الخاصة، مما يجعل فهم هذا التطور ضرورةً منهجيةً لا غنى عنها لكل باحث ومهني في هذا الميدان.

1-1- الجذور القديمة والوسطى: بدايات الرقابة على المعاملات

تعود الممارسات الرقابية والتدقيقية في جوهرها إلى أقدم الحضارات الإنسانية التي عرفت التنظيم الاقتصادي وتدوين المعاملات. ففي الحضارة المصرية الفرعونية، كان "الكاتب الثاني" يراجع بصفة منهجية ما دونه "الكاتب الأول" في سجلات المخازن والحبوب والضرائب والثروات الملكية، وذلك بهدف ضمان الدقة ومنع الاختلاس وحماية الثروة العامة.

وقد عُثر في هذا الشأن على وثائق بردية تعود إلى الألفية الثانية قبل الميلاد تُثبت وجود نظام رقابي مزدوج متطور لحساباتهم (كربوعة، 2021، ص. 18).

وفي الحضارة اليونانية القديمة، مارست هيئات رقابية حكومية متخصصة تُعرف بـ"المراقبين" أو "Logistai" مهام التدقيق على حسابات المسؤولين العموميين، وكان ذلك تعبيراً عن وعي مبكر بضرورة الفصل بين من يدير الأموال العامة ومن يتحقق من صحة إدارتها. وفي روما الإمبراطورية، اعتمدت الخزينة الإمبراطورية نظاماً للتدقيق يقوم على "questors" أو المفتشين الماليين المنتخبين الذين كانوا يُراجعون حسابات الولاة والمسؤولين الإمبراطوريين. (Sawyer, 2019, p. 52)

أما في الحضارة الإسلامية، فقد أرسى نظام "الحسبة" الذي يُعدّ من أبرز الإسهامات الحضارية الإسلامية في مجال الرقابة المؤسسية. كان "المحتسب" يمارس رقابة شاملة أخلاقية وتشغيلية وتجارية على أسواق المدينة والمعاملات التجارية وأوزان الميزان ومقاييس الكيل ومنع الغش والاحتكار. ويُعدّ هذا النظام سابقاً تاريخياً بارزاً لما يُعرف حديثاً بـ"تدقيق الالتزام"، حيث كان يضمن الامتثال للأحكام الشرعية والقيم الأخلاقية في المعاملات الاقتصادية (كربوعة، 2021، ص. 21).

تتميز هذه الممارسات التاريخية بثلاث خصائص جوهرية: أولاً، تركيزها على الجرد المادي والتحقق من الوجود الفعلي للأصول؛ وثانياً، ارتباطها الوثيق بالسلطة السياسية أو الدينية ولم تكن بعدُ مهنة مستقلة ذات هوية خاصة؛ وثالثاً، تبسيط منهجها الذي اقتصر على المقارنة بين السجلات والواقع الملموس دون أساليب تحليلية متقدمة. غير أن هذه البدايات المتواضعة أرسى الأرضية المفاهيمية التي انبثقت منها بعد مهنة التدقيق الداخلي بمفهومها الحديث الشامل.

1-2- الثورة الصناعية والقرن التاسع عشر: انفصال الملكية عن الإدارة

شكّلت الثورة الصناعية في بريطانيا خلال القرنين الثامن عشر والتاسع عشر نقطة تحول جذرية في تاريخ التدقيق، إذ أدت إلى تحولات هيكلية عميقة في طبيعة المؤسسات الاقتصادية وأسلوب تمويلها وإدارتها. مع ظهور شركات المساهمة وانتشارها على نطاق واسع، برزت لأول مرة ظاهرة انفصال الملكية عن الإدارة، حيث أصبح المساهمون بعيدين عن المتابعة اليومية لأعمال الشركة، مما أوجد فجوة معلوماتية خطيرة وأفضى إلى مشكلة "الوكالة (Agency Problem)" الشهيرة في الفكر المالي الحديث (Jensen & Meckling, 1976, p. 308).

في هذا السياق، برزت الحاجة الملحة إلى آليات رقابية مستقلة تحمي أموال المساهمين وتكبح جماح المديرين عن التلاعب والإساءة إلى أموال الشركات. كانت هذه الآلية هي "التدقيق"، وكان في هذه المرحلة ذا طابع ردعي رادع يركز على اكتشاف الأخطاء والتجاوزات ومحاسبة مرتكبيها، وكان في الغالب تدقيقاً خارجياً تُوكل به مكاتب متخصصة مستقلة عن الشركة. بيد أن بعض المنشآت الكبرى كشركات السكك الحديدية والمصارف الكبرى بدأت تُنشئ أقساماً داخلية للتدقيق تتولى مراقبة العمليات اليومية قبل مراجعة المدقق الخارجي. (Sawyer, 2019, p. 61)

وقد شهد عام 1844 في المملكة المتحدة صدور قانون الشركات المساهمة الذي أوجب لأول مرة إجراء تدقيق مستقل على حسابات الشركات وتقديمها للمساهمين، مما أعطى للمهنة شرعيةً قانونيةً رسمية وكرّسها مطلباً إلزامياً لا مجرد اختيار طوعي. وفي عام 1880، أسست "جمعية المحاسبين المعتمدين في المملكة المتحدة (ICAEW)" التي وضعت أسس المهنة والاحترافية في ممارسة التدقيق. (Chambers, 2015, p. 89)

من الناحية المنهجية، كان نهج التدقيق في هذه الحقبة "شاملاً بالكامل (100%) " (Verification)، أي التحقق من كل معاملة على حدة دون اعتماد أساليب الاختيار الإحصائي أو أسلوب المخاطر. وقد ظل هذا النهج سائداً حتى النصف الأول من القرن

العشرين حين بدأت الشركات تنمو بصورة استثنائية جعلت من التحقق الشامل مهمةً مستحيلة من الناحية الاقتصادية.

1-3- نقطة التحول: تأسيس معهد المدققين الداخليين (IIA) عام 1941

يُعدّ عام 1941 المنعطف التاريخي الأبرز والأكثر تأثيراً في تاريخ مهنة التدقيق الداخلي على الصعيد العالمي، إذ أُسس في مدينة نيويورك معهد المدققين الداخليين (The Institute of Internal Auditors - IIA) على يد مجموعة من المهنيين الرائدین، أبرزهم Victor Z. Brink الذي يُعدّ "أبا التدقيق الداخلي الحديث". قبل هذا التأسيس التاريخي، كان المدقق الداخلي يُنظر إليه على أنه مجرد مساعد للمدقق الخارجي أو محاسب متقدم لا يتجاوز اختصاصه المطابقة الحسابية الروتينية. (IIA, 2024, p. 8)

بعد التأسيس، شرعت المهنة في اكتساب استقلاليتها الفكرية والمؤسسية وبناء إطارها المرجعي الخاص: أولاً بإصدار مجلة "The Internal Auditor" عام 1944 التي أتاحت منصة علمية لتبادل المعارف والتجارب المهنية؛ وثانياً بنشر أول ورقة موقف رسمية تحدد مبادئ التدقيق الداخلي عام 1947؛ وثالثاً بإطلاق شهادة "المدقق الداخلي المعتمد (CIA)" عام 1974 التي منحت المهنة بعدها الأكاديمي والمؤسسي المتميز. (Sawyer, 2019, p. 71).

وفي عام 1978، أصدر IIA أول نسخة من "معايير الممارسة المهنية للتدقيق الداخلي (Standards for the Professional Practice of Internal Auditing)"، والتي كانت بمثابة الميثاق المنهجي والعلمي الذي انتظمت في ضوئه ممارسات المهنة على مستوى عالمي. ثم جاء عام 1999 ليحمل تحولاً مفاهيمياً نوعياً متمثلاً في صدور التعريف الجديد للتدقيق الداخلي بوصفه "نشاطاً مستقلاً وموضوعياً للتأكيد والاستشارة مُصمماً لإضافة قيمة وتحسين عمليات المؤسسة"، مما يُعبّر عن تحوّل عميق في فلسفة المهنة من المراقبة إلى الشراكة الاستراتيجية. (IIA, 1999)

بحلول نهاية القرن العشرين، كانت مهنة التدقيق الداخلي قد بلغت مرحلة "النضج المهني الكامل" بامتلاكها للمقومات الجوهرية التي تميز المهن الراقية: المعرفة المتخصصة والتعليم الرسمي الأكاديمي والمعايير المهنية الموحدة والقواعد الأخلاقية الصارمة والوضع القانوني المعترف به والفائدة المجتمعية الجلية والالتزام الاجتماعي الواضح (Pickett, 2010, p. 124).

1-4- مرحلة الأزمات الكبرى وقانون ساربنز-أوكسلي (SOX 2002) وصولاً إلى GIAS 2024

مثّلت فضائح الانهيارات المالية الكبرى في مطلع الألفية الثالثة، ولا سيما انهيار عملاقي القطاع الشرکاتي الأمريكي Enron عام 2001 و WorldCom عام 2002، زلزالاً مهنيّاً وأخلاقياً عميقاً هزّ ثقة الجمهور في مؤسسات الرقابة المالية والتدقيق والحوكمة المؤسسية. وكشفت هذه الأزمات بجلاء عن ثغرات خطيرة في منظومة الرقابة الداخلية وأوجه قصور بالغة في ممارسات التدقيق الداخلي والخارجي معاً. (Rezaee, 2009, p. 156)

استجابةً لهذه الأزمات، أصدر الكونغرس الأمريكي قانون ساربنز-أوكسلي (SOX) في يوليو 2002، الذي يُعدّ أهم تشريع مالي ومحاسبي في تاريخ الولايات المتحدة منذ قوانين الأوراق المالية لعام 1933. أحدث هذا القانون إصلاحاً جذرياً في منظومة الحوكمة المؤسسية، ورسّخ مسؤولية الإدارة العليا عن جودة البيانات المالية ودقتها، وعزّز دور لجان التدقيق التابعة لمجالس الإدارة، وجعل التدقيق الداخلي عنصراً محورياً لا استغناء عنه في منظومة الحوكمة المؤسسية الفعّالة (Sarbanes-Oxley Act, 2002, Section 302 & 404).

ثم جاء الأزمة المالية العالمية عام 2008 لتضع أمام المدققين الداخليين تحديات من نوع جديد مرتبطة بالمخاطر الجهازية والمعقدة وضرورة تعزيز دورهم في تقييم كفاءة نظم إدارة المخاطر المؤسسية. وفي سياق استجابة منظومة الرقابة العالمية، برز إطار COSO

ERM 2017 المحدث كمرجعية دولية للتكامل بين التدقيق الداخلي وإدارة المخاطر على المستوى الاستراتيجي.

وفي يناير 2024، توجت هذه المسيرة الطويلة بصدور أشمل وأعمق وثيقة في تاريخ المهنة: "المعايير الدولية للتدقيق الداخلي – Global Internal Audit Standards (GIAS 2024)، التي أعادت هيكلة الإطار المهني حول خمس مجالات رئيسية (Domains) وخمسة عشر مبدأً جوهرياً. تؤكد هذه المعايير التاريخية على ثلاثة محاور متكاملة: "إضافة القيمة الاستراتيجية"، و"التخطيط المبني على المخاطر"، و"التكامل الفاعل مع التكنولوجيا وأدوات الذكاء الاصطناعي". وتشكل هذه المعايير اليوم المرجعية الدولية الأساسية التي تقيس في ضوءها كل مؤسسة مدى احترافية وفعالية وظيفتها تدقيقها الداخلي (IIA, 2024, p. 12).

جدول (1-1): المراحل التاريخية الرئيسية لتطور التدقيق الداخلي عالمياً

المرحلة	الفترة	الخصائص الرئيسية	الأحداث والمعالم البارزة
الجزور القديمة والوسطى	قبل 1500 م	جرد مادي، رقابة على المخازن والضرائب	نظام الحسبة الإسلامية، سجلات الفراعنة، رقباء روما
الثورة الصناعية	القرن 19	انفصال الملكية عن الإدارة، تدقيق للكشف عن الغش	قانون الشركات البريطاني 1844، تأسيس ICAEW 1880
التأسيس المؤسساتي	1941 – 1977	استقلالية ومعايير مهنية، نشأة الهوية المهنية	تأسيس IIA 1941، شهادة CIA 1974
عصر الحوكمة والإصلاح	2002 – 2017	تحول إلى شريك استراتيجي، تعزيز الحوكمة	SOX 2002، أزمة 2008، COSO-ERM 2017
عصر الرقمنة والاستراتيجية	2018 – 2024	تكامل رقمي، تدقيق مستمر، ذكاء اصطناعي	GIAS 2024، Digital Internal Auditing

المصدر: بالاستناد إلى Sawyer (2019) و. IIA (2024)

المبحث الثاني: تحليل أثر النظام المحاسبي المالي (SCF) على التدقيق الداخلي في الجزائر

يُمثل اعتماد الجزائر للنظام المحاسبي المالي (Système Comptable Financier) (SCF) بموجب القانون رقم 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007، والذي دخل حيز التطبيق الفعلي في يناير 2010، تحولاً محاسبياً ومهنياً بالغ الأثر والعمق. يُقرب هذا النظام

المنظومة المحاسبية الجزائرية من المعايير المحاسبية الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS/IAS)، وبذلك يُحدث آثاراً هيكلية عميقة على ممارسة مهنة التدقيق الداخلي في الجزائر. يستعرض هذا المبحث هذه الآثار بتحليل معمق يكشف عن الفرص والتحديات التي أفرزها هذا التحول المحاسبي الكبير .

2-1- خلفية اعتماد SCF وأهدافه الاستراتيجية

اعتمدت الجزائر النظام المحاسبي المالي في إطار الإصلاحات المالية والمحاسبية الشاملة التي انتهجتها في مرحلة التحول الاقتصادي نحو اقتصاد السوق، ساعيةً إلى التوافق مع المعايير المحاسبية الدولية لتعزيز جاذبيتها الاستثمارية وتحسين بيئة أعمالها. يستند SCF في فلسفته ومنهجه إلى المبادئ الجوهرية للمعايير الدولية، ولا سيما مبدأ الصورة الصادقة والعدالة (True and Fair View) ، ومبدأ الأولوية الاقتصادية على القانونية، ومبدأ الاستحقاق (Accrual Basis) ، ومبدأ القياس بالقيمة العادلة (Fair Value) في ظروف محددة (لقليطي، 2019، ص. 67).

يتضمن SCF منظومة متكاملة من المعايير المحاسبية تغطي جوانب الاعتراف والقياس والإفصاح عن مختلف العناصر المحاسبية، كما يفرض إعداد مجموعة من القوائم المالية الأساسية: الميزانية العمومية (Bilan) ، حساب النتائج (Compte de résultat) ، جدول تدفقات الخزينة (Tableau des flux de trésorerie) ، جدول تغيرات الأموال الخاصة، والملاحق التفصيلية. ويختلف هيكل هذه القوائم اختلافاً جوهرياً عن ذلك الذي كان سائداً في المخطط المحاسبي الوطني (PCN) السابق، مما يستلزم من المدققين الداخليين إعادة صياغة مناهجهم ومراجعاتهم وفق هذا الإطار الجديد .

2-2- التأثيرات الإيجابية على ممارسة التدقيق الداخلي

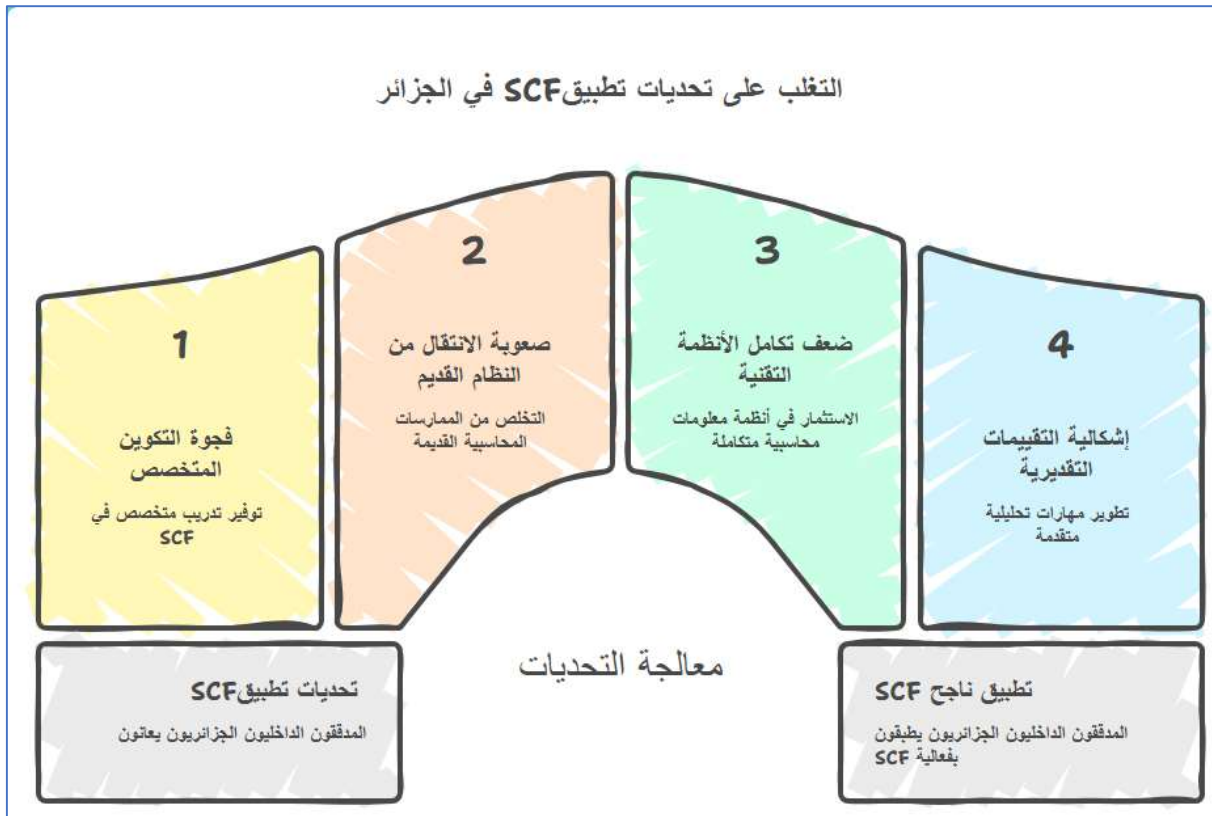
أحدث اعتماد SCF تأثيرات إيجابية بالغة على ممارسة التدقيق الداخلي في الجزائر يمكن إجمالها في عدة محاور رئيسية:

- تعزيز التركيز على الرقابة الداخلية: أصبح المدقق الداخلي مطالباً في ضوء SCF بتقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية وفق نموذج COSO بمكوناته الخمسة (بيئة الرقابة، تقييم المخاطر، أنشطة الرقابة، المعلومات والاتصال، والمتابعة)، مما وسّع نطاق عمله وعمّق أثره المؤسسي (بوطين، 2022، ص. 89).
- رفع مستوى الاحترافية والمهارة: يستلزم SCF إماماً أعمق بمعايير التقرير المالي الدولية وأسس القياس بالقيمة العادلة وطرق المحاسبة المستحدثة، مما دفع المدققين الداخليين الجزائريين إلى تطوير مهاراتهم التحليلية والتقييمية الدقيقة.
- تحسين جودة المعلومات المالية: أدى SCF إلى رفع مستوى جودة المعلومات المالية المُعدّة وفق معايير الإفصاح الشامل، مما رفع من قيمة الدور التحقيقي للمدقق الداخلي في ضمان دقة هذه المعلومات وموثوقيتها.
- تطوير منهجية تقييم المخاطر: يُلزم SCF المؤسسات بالإفصاح عن المخاطر الجوهرية وطبيعة معالجتها، مما يُتيح للمدقق الداخلي منهجية أكثر منطقية في تحديد أولويات مهامه بناءً على المخاطر.
- تعزيز التناسق مع المدقق الخارجي: يوفر SCF لغة مشتركة بين المدقق الداخلي ونظيره الخارجي تُيسّر التنسيق والتعاون في بناء الرأي حول جودة التقارير المالية .

2-3- التحديات الناتجة عن تطبيق SCF في الجزائر

- رغم مزاياها الجوهرية، أفرزت مرحلة الانتقال إلى SCF جملةً من التحديات العملية التي لا يزال يعانيها المدققون الداخليون الجزائريون، أبرزها:
- فجوة التكوين المتخصص: أشارت الدراسات الميدانية إلى أن غالبية المدققين الداخليين في المؤسسات الجزائرية تلقوا تكويناً أكاديمياً وفق النظام المحاسبي القديم، مما أوجد فجوة معرفية في فهم المفاهيم المستحدثة كالقيمة العادلة وتخفيض قيمة الأصول وفق IAS 36 أثر الإصلاحات المحاسبية، 2021، ص. 44

- صعوبة الانتقال من النظام القديم: لا تزال بعض المؤسسات الجزائرية تحتفظ عملياً بممارسات محاسبية تمزج بين منطق PCN القديم ومتطلبات SCF الجديد، مما يُعقّد مهمة التدقيق ويزيد من حجم الجهد اللازم للتحقق.
- ضعف تكامل الأنظمة التقنية: لا تزال كثير من المؤسسات الجزائرية، ولا سيما الصغيرة والمتوسطة منها، تقتصر إلى أنظمة معلومات محاسبية متكاملة تستوعب متطلبات SCF بصورة آلية فعّالة، مما يُضعف من كفاءة عمل المدقق الداخلي.
- إشكالية التقييمات التقديرية: يتضمن SCF عدداً من الخيارات والتقديرية المحاسبية (Judgments & Estimates) التي تستلزم من المدقق الداخلي مهارات تحليلية متقدمة لتقييم معقوليتها وملاءمتها.



الشكل (1-1): يوضح المزايا والتحديات الناتجة عن تطبيق SCF في الجزائر

جدول (1-2): أثر SCF على التدقيق الداخلي - مقارنة قبل وبعد

الجانب	قبل SCF النظام القديم PCN	بعد SCF النظام الجديد
التركيز الرئيسي للتدقيق	مطابقة حسابية وجرد مادي	تقييم الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر
مستوى الشفافية المطلوب	محدود وروتيني	عالٍ (صورة صادقة وعادلة للمركز المالي)
المهارات المطلوبة من المدقق	محاسبية أساسية	محاسبية متقدمة + تحليل مخاطر + تقنية رقمية
دور المدقق الداخلي	كاشف أخطاء ومخالفات	مستشار استراتيجي وشريك في الحوكمة
علاقة التدقيق الخارجي	ضعيفة ومتوازنة	تكاملية ومتناسقة (لغة مشتركة)
تقييم الأصول	التكلفة التاريخية فقط	قيمة عادلة + اختبار انخفاض القيمة

المصدر: بالاستناد إلى لقليطي (2019) وبوطين. (2022)

المبحث الثالث: دراسة حالة نموذجية - التدقيق الداخلي في شركة سوناطراك

3-1- خلفية الشركة وهيكل التدقيق الداخلي

تُعَدّ مجموعة سوناطراك (Sonatrach) الشركة الأكبر في إفريقيا والشرق الأوسط في قطاع المحروقات، وإحدى أكبر عشر شركات للطاقة على المستوى العالمي. تأسست عام 1963 وتمتلك امتدادات تشغيلية واسعة تشمل الاستكشاف والاستخراج والتكرير ونقل الغاز والنفط وتسويقهما داخلياً ودولياً، ويبلغ عدد موظفيها أكثر من 80.000 عامل وإطار موزعين على مئات المواقع والمنشآت في الجزائر وخارجها (كربوعة، 2021، ص. 78).

أنشأت سوناطراك مديرية متخصصة للتدقيق الداخلي (Direction de l'Audit Interne - DAI) ترتبط ارتباطاً وظيفياً مباشراً بلجنة التدقيق والرئيس المدير العام، مما يُكرّس استقلاليتها التنظيمية عن الهياكل التشغيلية ويمنحها الصلاحيات الكافية لأداء مهامها بموضوعية. تعتمد المديرية في عملها منهجية التدقيق القائم على المخاطر (Risk-Based Internal Auditing - RBIA)، مما يجعل تخطيطها السنوي مرتبطاً ارتباطاً عضوياً بخارطة مخاطر المجموعة المُحدّثة بصفة دورية.

تتوزع مهام المديرية على عدة وحدات وظيفية متخصصة: تدقيق العمليات التشغيلية والتقنية، تدقيق الصفقات والمشتريات العمومية، تدقيق نظم المعلومات والأمن المعلوماتي، تدقيق المالية والمحاسبة، فضلاً عن متابعة تنفيذ التوصيات وتقييم فعاليتها. ويضم فريق

المديرية مدققين متخصصين يجمعون بين الخلفيات المهنية المتنوعة (محاسبة، هندسة، نظم معلومات، قانون) مما يُتيح تدقيقاً متكاملًا يستوعب تعقيد عمليات المجموعة .

3-2- أبرز أنشطة وإنجازات التدقيق الداخلي في سوناطراك

سجّلت مديرية التدقيق الداخلي في سوناطراك جملةً من الإنجازات الملموسة التي عكست عمق التزامها بالمعايير الدولية وفعالية دورها في منظومة الحوكمة:

- الكشف عن انحرافات في إجراءات الصفقات وتقديم توصيات محددة أفضت إلى إصلاح أنظمة التعاقد وتقليص مساحات الاجتهاد غير المقنن، مما أسهم في توفير موارد مالية معتبرة للمجموعة.
- إدارة مخاطر المشاريع الاستثمارية الكبرى: قدّمت المديرية تقييمات معمّقة لمخاطر المشاريع الاستراتيجية قبل الشروع في تنفيذها، مما خفّض من احتمالات التجاوز في التكاليف والتأخير في الجدول الزمني.
- تعزيز الامتثال القانوني: أسهمت المديرية في ضمان التزام المجموعة بمتطلبات قوانين الصفقات العمومية والمراسيم التنظيمية المتعلقة بقطاع المحروقات وقانون مكافحة الفساد.
- تطوير ثقافة الرقابة الداخلية: نظّمت المديرية دورات تدريبية ووضعت أدلة إجرائية ساعدت على نشر وعي الرقابة الذاتية لدى الوحدات التشغيلية.

3-3- التحديات والدروس المستفادة

تواجه مديرية التدقيق الداخلي في سوناطراك جملةً من التحديات الهيكلية والتشغيلية المرتبطة بضخامة حجم المجموعة وتعقيد عملياتها: أولها الانتشار الجغرافي الواسع لمواقع الإنتاج والنقل؛ وثانيها الحاجة المتنامية إلى أدوات التدقيق الرقمي المتقدمة للتعامل مع البيانات الضخمة (Big Data) ؛ وثالثها ضرورة التكيف المستمر مع التطور التكنولوجي في العمليات الصناعية التي تتطلب كفاءات تقنية متخصصة في فريق التدقيق.

من أبرز الدروس المستخلصة من تجربة سوناطراك أن نجاح التدقيق الداخلي في مؤسسة عملاقة لا يتحقق إلا بتلازم ثلاثة عناصر: الاستقلالية التنظيمية الحقيقية عن الإدارة التنفيذية، التكوين المستمر والمتخصص لفريق التدقيق، وتبني أدوات تقنية حديثة تُعظّم كفاءة التغطية وتُعمّق دقة التحليل.

المبحث الرابع: واقع مهنة التدقيق الداخلي في الجزائر: إحصائيات وتحديات ميدانية

4-1- لغة الأرقام والواقع المهني

رغم الجهود المتواصلة والإصلاحات المتراكمة في السنوات الأخيرة، لا يزال واقع مهنة التدقيق الداخلي في الجزائر يعكس هوة واضحة بين الطموحات الرسمية والتطبيق الميداني الفعلي. وفقاً للدراسات الجامعية والتقارير المهنية المتاحة، يبقى عدد المدققين الداخليين الجزائريين الحاصلين على الشهادة المهنية الدولية (CIA) محدوداً جداً قياساً بحجم القطاع الاقتصادي وتنوعه (صحراوي، 2022، ص. 56). يتركز معظمهم في المؤسسات العمومية الكبرى (سوناطراك، مجمع سونلغاز، البنوك العمومية الكبرى، الشركات الصناعية الكبرى)، في حين تقتصر غالبية المؤسسات الصغيرة والمتوسطة إلى وظيفة تدقيق داخلي منظمة ومنهجية.

كذلك تُشير الدراسات إلى أن نسبة المدققين الحاصلين على تكوين متخصص في المعايير الدولية (GIAS) أو أدوات التحليل الرقمي لا تتجاوز 20-25% من مجموع العاملين في المهنة. وفي سياق مقارن، يُبلغ IIA عالمياً عن تنامي مستمر في عدد الأعضاء المنتسبين إلى المعهد ليصل إلى أكثر من 220.000 عضو في أكثر من 170 دولة، مما يكشف الفجوة الكبيرة بين الحضور الجزائري والمعدلات العالمية .

4-2- الإطار القانوني والمؤسسي للمهنة في الجزائر

يرتكز الإطار القانوني المنظم لممارسة التدقيق في الجزائر على جملة من النصوص التشريعية والتنظيمية المتشابهة والمتكاملة. يُشكّل القانون 10-01 المتعلق بمهن الخبير

المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد الركيزة التشريعية الرئيسية، فيما يُضيف قانون مكافحة الفساد 06-01 أبعاداً وقائية وراعية جوهرية. وعلى صعيد القطاع المالي، تحتوي تعليمات بنك الجزائر (ولا سيما التعليمات 03-2015) على أحكام خاصة بحوكمة البنوك واشتراطات التدقيق الداخلي فيها.

تتضمن المنظومة المؤسسية هيئات مهنية فاعلة، أبرزها: المجلس الوطني للمحاسبة (CNC) الذي يضطلع بإصدار التوجيهات المحاسبية وتنظيم المهنة، والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات المعنية بضبط شروط الانتساب ومعايير الجودة المهنية. ورغم وجود الجمعية الجزائرية للمدققين الداخليين (AAIA) بوصفها امتداداً للفرع الجزائري لمنظمة IIA، يظل نشاطها محدوداً وتأثيرها على الواقع المهني دون المستوى المأمول .

4-3- التوصيات الاستراتيجية لتطوير المهنة

في ضوء التشخيص السابق، يمكن اقتراح جملة من التوصيات الاستراتيجية لتطوير مهنة التدقيق الداخلي في الجزائر:

- سنّ قانون خاص ينظم مهنة التدقيق الداخلي يُحدد شروط الاعتراف بالمهنة ومتطلبات التكوين والاعتماد المهني وآليات الرقابة على الجودة.
- إلزامية إنشاء وظيفة تدقيق داخلي مستقلة في جميع المؤسسات العمومية والشركات المدرجة في البورصة وكبريات المؤسسات المالية.
- بناء برنامج وطني لتكوين المدققين الداخليين يركز على معايير GIAS 2024 ويتضمن مساراً معتمداً نحو شهادة CIA بدعم من وزارة التعليم العالي.
- تفعيل دور الجمعية الجزائرية للمدققين الداخليين ورفع كفاءتها التنظيمية والتدريبية لتضطلع بمهمة الجسر المهني بين الواقع الجزائري والمعايير الدولية.

خلاصة الفصل الأول

أبرزنا في هذا الفصل التطور التاريخي والتحولات المفاهيمية للتدقيق الداخلي، موضحاً كيف تدرجت المهنة من مجرد وظيفة رقابية تقليدية في العصور القديمة وصولاً إلى دورها

الاستراتيجي الحديث؛ كما تضمن تحليلاً معمقاً لأثر النظام المحاسبي المالي (SCF) في البيئة الجزائرية، مستعرضاً التحديات والفرص التي أفرزها هذا الانتقال التنظيمي.

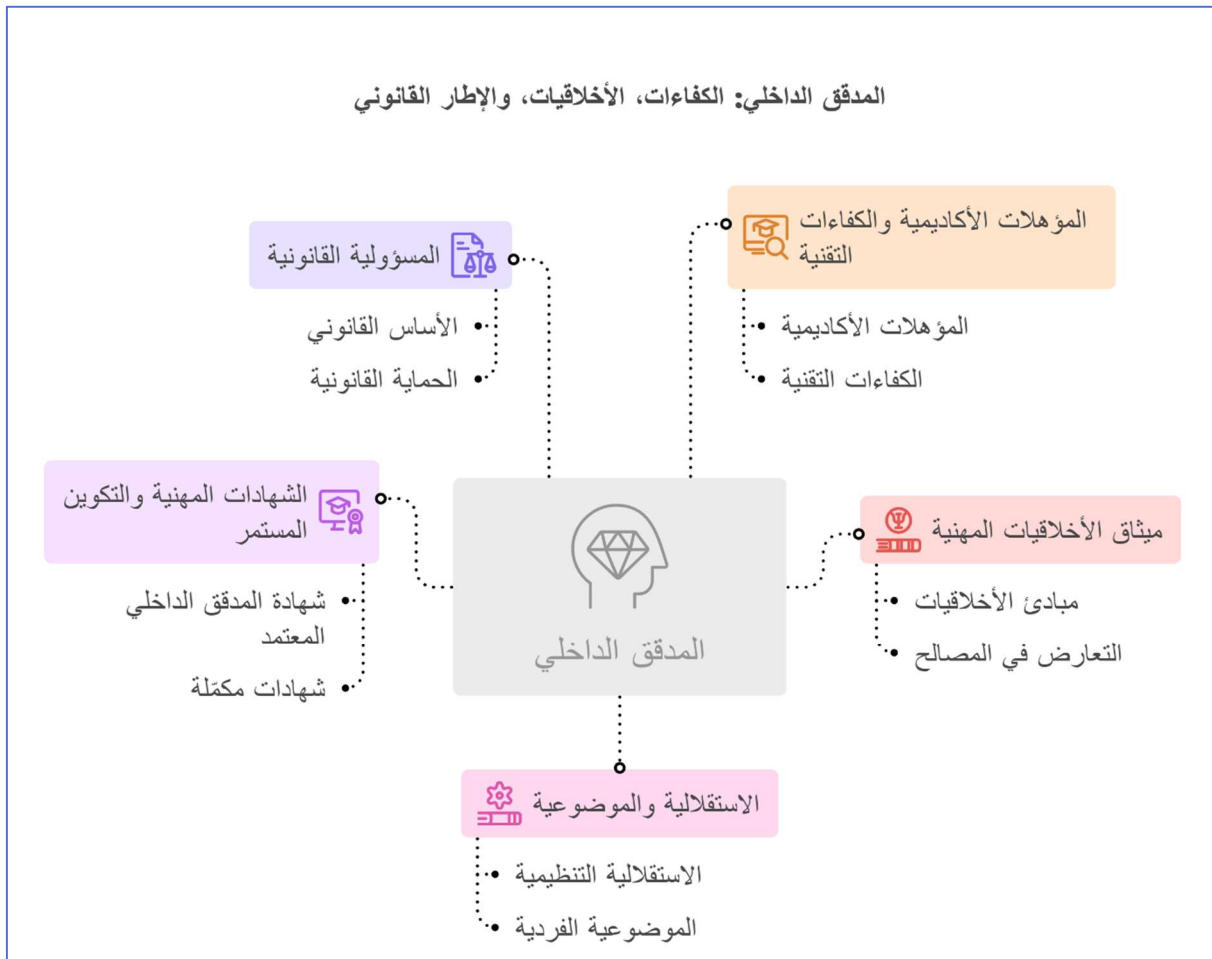
ووقفنا على التجربة الميدانية لشركة "سوناطراك" بوصفها نموذجاً رائداً في هيكله نشاط التدقيق الداخلي، حيث تم استخلاص الدروس المستفادة من واقع ممارستها المهنية؛ واختتم بالبحث في واقع المهنة في الجزائر من خلال الأرقام والمؤشرات، مقدماً توصيات استراتيجية تهدف إلى تعزيز الإطار المؤسسي والقانوني وتطوير آليات التدقيق بما يواكب المعايير الدولية

الأسئلة التفاعلية والتحليلية:

- **سؤال فهم:** كيف ساهمت الأزمات المالية العالمية وتطور القوانين مثل "ساربنز-أوكسلي" في إعادة تشكيل مفهوم التدقيق الداخلي من وظيفة رقابية تقليدية إلى شريك استراتيجي؟
- **سؤال تحليلي:** انطلاقاً من دراسة حالة "سوناطراك"، ما هي أبرز التحديات التي واجهت هيكله التدقيق الداخلي في الشركات الكبرى في الجزائر، وكيف تم تجاوزها؟
- **سؤال تطبيقي:** بالنظر إلى واقع مهنة التدقيق الداخلي في الجزائر، ما هي الخطوات العملية التي تقترحها لتعزيز الإطار المؤسسي للمهنة وزيادة فاعليتها؟

الفصل الثاني: المدقق الداخلي: الكفاءات المهنية، الأخلاقيات، والإطار القانوني

يُعدّ المدقق الداخلي الفاعل المحوري في منظومة التدقيق الداخلي، وعليه تتوقف بدرجة كبيرة جودة هذه الوظيفة وقدرتها على إضافة القيمة المأمولة. لذلك يتناول هذا الفصل بالتحليل المعمق الملف المهني الشامل للمدقق الداخلي، انطلاقاً من تحديد المؤهلات الأكاديمية والشهادات المهنية المطلوبة، مروراً بالكفاءات التقنية والشخصية الجوهرية، وصولاً إلى ميثاق الأخلاقيات المهنية ومتطلبات الاستقلالية والموضوعية، مع التركيز على الواقع الجزائري وتحدياته الخاصة في ضوء أحدث اشتراطات. GIAS 2024



المبحث الأول: المؤهلات الأكاديمية والكفاءات التقنية للمدقق الداخلي

1-1- المؤهلات الأكاديمية وتخصصات التكوين الأساسي

يحتاج المدقق الداخلي إلى خلفية أكاديمية متينة تجمع بين التخصص الدقيق والإلمام الواسع. تُشكّل شهادات الليسانس أو الماستر في المحاسبة والتدقيق، أو المالية، أو إدارة الأعمال، القاعدة الأكاديمية التقليدية لولوج هذه المهنة. غير أن متطلبات المهنة في العصر الراهن تتخطى حدود التخصص الأحادي لتستوعب حضوراً متعدد المجالات: فالمدقق الداخلي الكفء اليوم يحتاج إلى معرفة جيدة بعلوم إدارة المخاطر، والتكنولوجيا وأمن المعلومات، والقانون التجاري والمالي، وأساليب الإحصاء والتحليل الكمي (Pickett, 2010, p. 210).

في الجزائر، تُقدّم الجامعات برامج ماستر في المحاسبة والتدقيق تُشكّل البوابة الأكاديمية الأساسية للمهنة. غير أن هذه البرامج تحتاج في كثير من الأحيان إلى تعزيز الجانب التطبيقي والربط الوثيق بين مضامينها النظرية والتطبيقات العملية في بيئة العمل، ولا سيما في ما يخص المعايير الدولية GIAS 2024 وأدوات التحليل الرقمي الحديثة (حمروني، 2023، ص. 112).

1-2- الكفاءات التقنية الجوهرية

تتمحور الكفاءات التقنية الجوهرية للمدقق الداخلي حول عدة محاور رئيسية:

- إتقان المبادئ والمعايير المهنية: الإلمام العميق بمعايير GIAS 2024 ، ونموذج COSO للرقابة الداخلية، وإطار COSO-ERM لإدارة المخاطر المؤسسية.
- مهارات تقييم الرقابة الداخلية: القدرة على تحديد نقاط القوة والضعف في أنظمة الرقابة الداخلية واقتراح سبل تعزيزها.
- تقنيات جمع وتحليل أدلة التدقيق: إتقان أساليب الاستجواب والمراقبة والفحص وإعادة الحسابية وتطبيقات التحليل الإحصائي.

- مهارات التقرير المهني: صياغة تقارير التدقيق بوضوح ودقة وإيجاز، مع القدرة على تقديم توصيات قابلة للتنفيذ ومعززة بالأدلة.
- أدوات التدقيق المساعد بالحاسوب: (CAATs) استخدام برامج متخصصة كـ ACL و IDEA و AuditBoard في تحليل البيانات الكبيرة واكتشاف الشذوذات.

المبحث الثاني: ميثاق الأخلاقيات المهنية وفق GIAS 2024

1-2- مبادئ الأخلاقيات الأربعة الجوهرية

- يُكرّس ميثاق الأخلاقيات الصادر عن IIA أربعة مبادئ أخلاقية جوهرية تُمثّل الركائز التي تقوم عليها ثقة أصحاب المصلحة في مهنة التدقيق الداخلي: (IIA, 2024, p. 34)
- النزاهة (Integrity): التصرف بأمانة وصدق ومسؤولية في كل الظروف، والامتناع عن المشاركة في أنشطة غير قانونية أو ماسّة بالثقة المهنية.
 - الموضوعية (Objectivity): اتخاذ مواقف موضوعية متحررة من التحيز والتأثيرات الخارجية، والإفصاح عن كل ما قد يُشكّل تعارضاً في المصالح.
 - السرية المهنية (Confidentiality): المحافظة التامة على سرية المعلومات المكتسبة خلال أداء المهام وعدم الإفصاح عنها لغير المخوّلين.
 - الكفاءة المهنية (Competency): أداء المهام في حدود الكفاءة والمعرفة المتاحة، والاستمرار في تطوير المهارات عبر برامج التعليم المهني المستمر.

2-2- التعارض في المصالح وإشكالياته في الجزائر

تُمثّل إدارة تعارض المصالح أحد أدق وأعقد التحديات الأخلاقية التي يواجهها المدققون الداخليون في الجزائر، حيث تتشابك في بعض الأحيان العلاقات الاجتماعية والعائلية مع المتطلبات المهنية الصارمة. يُلزم ميثاق الأخلاقيات الدولي المدقق بالإفصاح الفوري عن أي علاقة شخصية أو مصلحة مالية قد تُلقِي بظلالها على موضوعيته المهنية، والامتناع عن

تدقيق الوحدات التي سبق له أن عمل فيها أو تربطه بمسؤوليها علاقات شخصية وثيقة (حمروني، 2023، ص. 145).

في الجزائر تحديداً، تفرض الثقافة البيروقراطية السائدة والهياكل الإدارية ذات الطابع الهرمي المتصلّب ضغوطاً غير رسمية على المدقق الداخلي قد تؤثر في استقلاليته الفعلية. يستوجب تجاوز هذا التحدي وجود أطر حوكمة راسخة تُكرّس الاستقلالية الهيكلية وتُحاسب على الانحراف عن المعايير الأخلاقية .

المبحث الثالث: الاستقلالية والموضوعية - الضمانات والتحديات

3-1- الاستقلالية التنظيمية

تتحقق الاستقلالية التنظيمية عندما يرتبط الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي (CAE) ارتباطاً وظيفياً مباشراً بمجلس الإدارة أو لجنة التدقيق، مع توفر إمكانية الوصول المباشر غير المشروط إلى أعلى مستويات الحوكمة. تضمن هذه الاستقلالية للنشاط الحرية الكاملة في: تحديد نطاق عمله، اختيار موضوعات الخطة السنوية، جمع الأدلة وتقييمها بحرية تامة، وإبلاغ نتائجه وتوصياته دون قيود. (IIA, 2024, p. 45)

تُميّز GIAS 2024 بوضوح بين نوعين من الارتباط للرئيس التنفيذي للتدقيق: الارتباط الإداري (Administratively) مع الإدارة التنفيذية للتسهيلات اللوجستية والإدارية، والارتباط الوظيفي (Functionally) مع مجلس الإدارة أو لجنة التدقيق للمسائل الجوهرية المتعلقة بالتدقيق. وهذا التمييز الدقيق جوهري لأنه يُتيح للتدقيق الداخلي العمل ضمن الهيكل التنظيمي للمؤسسة مع الحفاظ على استقلاليته الجوهرية.

3-2- الموضوعية الفردية وتجنب الضغوط

تتجاوز الموضوعية كونها مجرد مبدأ أخلاقي مجرد لتكون سلوكاً مهنيّاً عملياً يُعبّر عنه في كل قرار يتخذه المدقق أثناء أداء مهمته. يُلزم ميثاق الأخلاقيات المدقق بتجنب أي علاقات أو أنشطة قد تؤثر على حكمه المهني المستقل، والإفصاح بشفافية عن أي معوقات

محتملة يراها في طريق موضوعيته. كذلك يُحدّد GIAS 2024 آلية "Cooling-Off Period" التي تمنع المدقق من تدقيق أي نشاط كان مسؤولاً عن إدارته خلال السنة السابقة. في الجزائر، يظل تحقيق الاستقلالية الفعلية تحدياً حقيقياً ومستمراً بسبب الأنماط التنظيمية الشائعة التي تجعل المدقق الداخلي تابعاً إدارياً للمدير المالي أو المدير العام مباشرة. يستدعي تجاوز هذا الإشكال تفعيل لجان التدقيق داخل مجالس الإدارة ومنحها الصلاحيات الكافية للإشراف الحقيقي على نشاط التدقيق الداخلي (حمروني، 2023، ص. 167).

المبحث الرابع: الشهادات المهنية وسُبل التكوين المستمر

4-1- شهادة المدقق الداخلي المعتمد (CIA)

تُعَدّ شهادة المدقق الداخلي المعتمد (Certified Internal Auditor – CIA) الشهادة الدولية الأبرز والوحيدة المعترف بها عالمياً في مجال التدقيق الداخلي، والتي يمنحها IIA حصرياً. تتكون من ثلاثة أجزاء تُغطي بصورة شاملة: مبادئ وأسس التدقيق الداخلي (الجزء الأول)، ممارسة التدقيق الداخلي وتنفيذها الفعلي (الجزء الثاني)، والمعرفة الأساسية ببيئة الأعمال والإدارة والمحاسبة والتمويل (الجزء الثالث). (The IIA, 2024)

تُمنح شهادة CIA بعد استيفاء ثلاثة شروط جوهرية: اجتياز الاختبارات الثلاثة بنجاح، والحصول على خبرة مهنية لا تقل عن سنتين في مجال التدقيق الداخلي أو مجال مماثل، والحصول على شهادة جامعية معترف بها. وتُلزم الجهات المانحة للشهادة حاملها بالحفاظ على مستواه المهني عبر إتمام 40 ساعة من التعليم المهني المستمر (CPE) سنوياً. في الجزائر، لا تزال نسبة الحاصلين على هذه الشهادة منخفضة جداً مقارنة بالثقل الاقتصادي للبلد، مما يكشف عن حاجة ملحة إلى دعم برامج التحضير للشهادة وتيسير سُبل الحصول عليها.

4-2- شهادات مكّلة ذات صلة

- يُكمّل عدد من الشهادات المهنية المتخصصة الكفاءة المهنية للمدقق الداخلي ويُعزز قدرته على التعامل مع بيانات التدقيق المتخصصة:
- CISA (محل أنظمة المعلومات المعتمد): تمنحها ISACA وتُعَدّ ضرورية لتدقيق نظم المعلومات وأمن البيانات.
 - CRMA (محل إدارة المخاطر والاستشارة المعتمد): تمنحها IIA وتُعمّق كفاءة المدقق في خدمات الاستشارة ومنهجيات تقييم المخاطر.
 - CGAP (مدقق الحكومة المعتمد): مخصصة للمدققين في القطاع العام وهيكل الدولة.
 - CFE (محقق الاحتيال المعتمد): تمنحها ACFE وتُوفر منهجية متخصصة في اكتشاف الاحتيال والتحقيق فيه.

المبحث الخامس: المسؤولية القانونية للمدقق الداخلي في التشريع الجزائري

5-1- الأساس القانوني للمسؤولية

يخضع المدقق الداخلي في الجزائر لمنظومة قانونية متعددة المستويات تُحدد حدود مسؤوليته وتبعاتها. تنشأ المسؤولية المدنية عن الإخلال بواجبات العناية المهنية (Duty of Care) التي تُقيّم بموضوعية في ضوء المعايير المهنية السائدة، وتُشترط لتحقيقها وجود خطأ موصوف وضرر فعلي وعلاقة سببية مباشرة بينهما. أما المسؤولية الجنائية فقد تترتب على حالات التقصير الجسيم أو الإهمال الفادح أو التستر الواعي على جرائم مالية.

يُضفي قانون مكافحة الفساد 06-01 وتعديلاته اللاحقة بُعداً وقائياً بالغ الأهمية لمسؤولية المدقق الداخلي، إذ يُلقي عليه في ظروف بعينها واجب الإبلاغ عن الوقائع التي تكشف مؤشرات الفساد أو اختلاس المال العام، مع ضرورة الموازنة الدقيقة بين هذا الواجب ومتطلبات السرية المهنية. وقد يُفضي الإخلال بهذا الواجب إلى مسؤولية الامتناع (بوطين، 2022، ص. 234).

5-2- الحماية القانونية للمدقق: نظام الإبلاغ عن المخالفات

يُشكّل نظام الإبلاغ عن المخالفات (Whistleblowing) ضماناً جوهرياً لحماية المدقق الداخلي حين يضطر إلى الإبلاغ عن وقائع تكشف مخالفات أو ممارسات فساد يتعرض بسببها لضغوط أو تهديدات. وقد وفّر الإطار الدولي وبعض التشريعات الوطنية حماية قانونية للمبلغين حسن النية، وإن كان النظام الجزائري لا يزال في حاجة إلى تطوير نصوصه التشريعية الخاصة بحماية المبلغين عن المخالفات في مجال التدقيق المالي والمؤسسي.

خلاصة الفصل الثاني:

يُعدّ المدقق الداخلي قلب وظيفة التدقيق النابض ومحور نجاحها وفعاليتها. يتطلب نجاحه امتلاك تأهيل علمي ومهني متكامل ومتجدد، والتزاماً صارماً بميثاق الأخلاقيات المهنية العالية، واستقلالية تنظيمية حقيقية تصون موضوعيته. في الجزائر، تبقى الحاجة ماسة إلى دعم مؤسساتي أقوى وتكوين مستمر لمواكبة متطلبات GIAS 2024 وتحديات التحول الرقمي، حتى يتحول المدقق الداخلي الجزائري من مجرد موظف رقابي إلى شريك استراتيجي حقيقي في بناء منظومة حوكمة رشيدة ومستدامة.

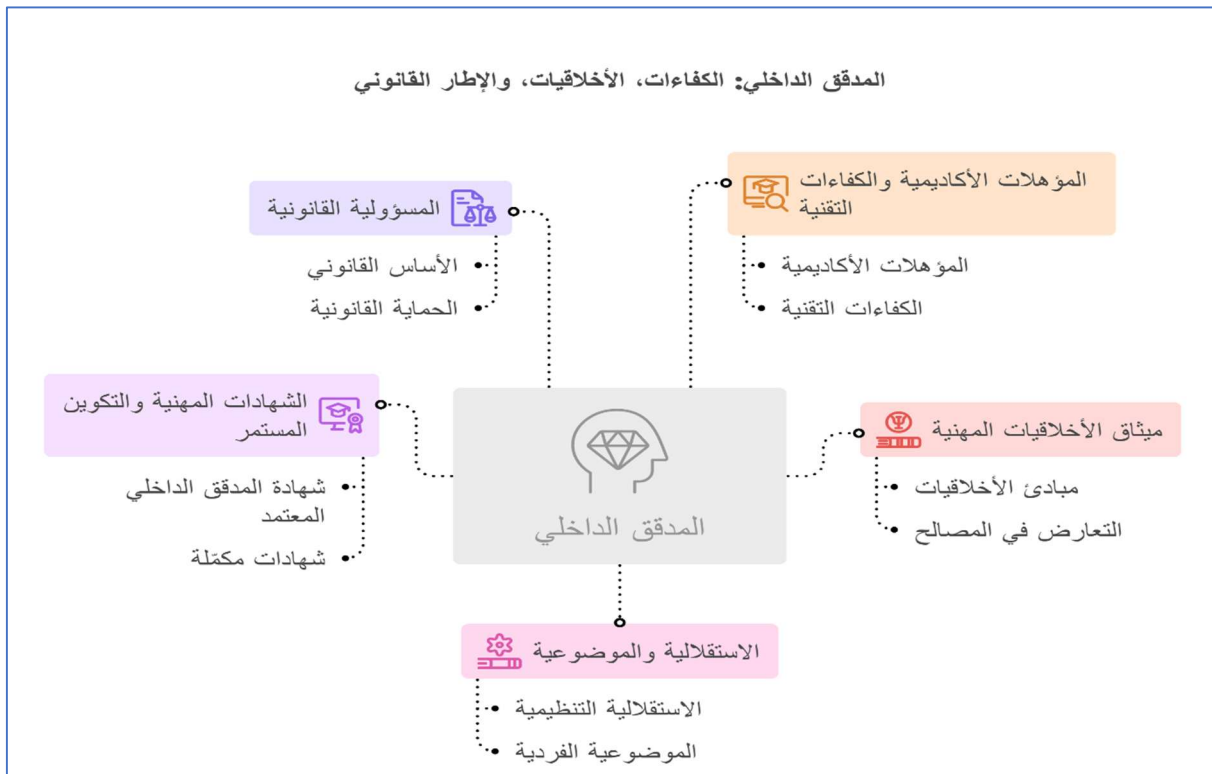
الأسئلة التفاعلية والتحليلية:

- سؤال فهم: وفقاً لميثاق أخلاقيات GIAS 2024 ، لماذا تُعد "الموضوعية" و"الاستقلالية" الركيزتين الأساسيتين اللتين تضمنان جودة عمل المدقق الداخلي؟
- سؤال تحليلي: كيف يمكن للمدقق الداخلي في المؤسسة الجزائرية الموازنة بين مقتضيات ميثاق الأخلاقيات المهنية والضغوط التنظيمية المحتملة في بيئة العمل؟
- سؤال تطبيقي: إذا كنت مدققاً داخلياً وواجهت حالة "تعارض مصالح" واضحة، ما هي الإجراءات القانونية والمهنية التي تنص عليها التشريعات الجزائرية لحمايتك وضمان نزاهتك؟

الفصل الثالث: معايير التدقيق الداخلي الدولية - الإطار المهني الجديد GIAS 2024

يُمثل الإطار المهني الجديد لمعهد المدققين الداخليين (Global Internal Audit Standards - GIAS 2024) نقلة نوعية تاريخية في مسيرة مهنة التدقيق الداخلي العالمية. صدر هذا الإطار رسمياً في يناير 2024، بعد مسار استشاري واسع ومتعمق استمر عدة سنوات وشارك فيه آلاف المهنيين من مختلف أرجاء العالم، ليحل محل الإطار السابق (IPPF) بهدف جوهرى محوري: تأهيل مهنة التدقيق الداخلي لمواجهة تحديات القرن الحادي والعشرين من رقمنة متسارعة وحوكمة متطورة ومخاطر متجددة ومعقدة.

في الجزائر تحديداً، يجيء GIAS 2024 في توقيت بالغ الدلالة تشهد فيه المؤسسات العمومية والخاصة على السواء تحولاً نحو الرقمنة والشفافية والمساءلة، مما يجعل استيعاب هذه المعايير وتطبيقها الواسع ضرورةً استراتيجية ووطنية تتجاوز كونها مجرد التزام مهني أو طموح أكاديمي. يتناول هذا الفصل بالتحليل الموسع فلسفة التحول، الهيكل الخماسي للمعايير، التفصيل الدقيق لكل مجال ومبادئه، برنامج تأكيد الجودة، وآليات المواءمة مع الخصوصية الجزائرية.



المبحث الأول: التحول من IPPF إلى GIAS 2024 الأسباب والفلسفة والأهداف

1-1- فلسفة التغيير ومسوغاته

كان الإطار المهني السابق IPPF (International Professional Practices Framework) قد أدى دوراً محورياً في توحيد ممارسات التدقيق الداخلي على المستوى الدولي منذ إنطلاقه عام 1999 وتحديثاته المتعاقبة. بيد أن التحولات المتسارعة في بيئة الأعمال العالمية، ولا سيما التحول الرقمي الشامل وتزايد مخاطر الأمن السيبراني وارتفاع سقف توقعات أصحاب المصلحة من مجالس إدارة وهيئات تنظيمية ومساهمين، جعلت مراجعة شاملة للإطار ضرورة حتمية. وقد أعلن IIA بجلاء أن GIAS 2024 لا يُمثّل مجرد تحديث إجرائي للمعايير السابقة، بل هو إعادة بناء شاملة تنطلق من فلسفة جديدة تُرسّخ مكانة التدقيق الداخلي "شريكاً استراتيجياً للحوكمة" لا مجرد أداة رقابية دفاعية (IIA, 2024, p. 15).

تتمحور الأسباب الجوهرية لهذا التحول حول أربعة محاور: أولاً، التطور المتسارع للبيئة الرقمية والذكاء الاصطناعي وضرورة تكامل التدقيق معها؛ وثانياً، ارتفاع توقعات أصحاب المصلحة من التدقيق الداخلي على مستوى الاستراتيجية والحوكمة؛ وثالثاً، الحاجة إلى معايير أكثر وضوحاً وقابلية للتطبيق في سياقات اقتصادية وثقافية متنوعة؛ ورابعاً، تعزيز ربط التدقيق بأهداف المؤسسة الاستراتيجية وإبراز قدرته الحقيقية على إضافة القيمة.

1-2- الهيكل الخماسي للمعايير (5 Domains)

يُبنى GIAS 2024 على هيكل منطقي متدرج يتضمن خمس مجالات رئيسية (Domains) و15 مبدأً أساسياً (Principles) و52 معياراً تفصيلياً (Standards) تُترجم هذه المبادئ إلى اشتراطات قابلة للتطبيق والقياس:

• المجال الأول: (Domain I) غرض التدقيق الداخلي (Purpose of Internal

Auditing) - يحدد الهدف الجوهرى للمهنة وقيمتها المضافة.

- المجال الثاني: (Domain II) الأخلاقيات والاحترافية (Ethics and Professionalism) - يُرسي منظومة القيم والمعايير السلوكية.
- المجال الثالث: (Domain III) حوكمة نشاط التدقيق الداخلي (Governing the Internal Audit Function) - يُحدد دور المجلس والإدارة في الإشراف.
- المجال الرابع: (Domain IV) إدارة نشاط التدقيق الداخلي (Managing the Internal Audit Function) - يُنظم التخطيط وإدارة الموارد.
- المجال الخامس: (Domain V) تنفيذ خدمات التدقيق الداخلي (Performing Internal Audit Services) - يُرسي معايير تنفيذ المهام وإعداد التقارير.



الشكل (3-1): يوضح - الهيكل الخماسي للمعايير

جدول (3-1): مقارنة بين IPPF السابق و GIAS 2024 الجديد

الجانب المقارن	IPPF السابق	GIAS 2024 الجديد
عدد المجالات الرئيسية	3 أعمدة رئيسية	5 مجالات (Domains) و 15 مبدأ
الفلسفة المحورية	الممارسة والمعايير المهنية	القيمة المضافة + الشراكة الاستراتيجية
سهولة التطبيق	معقدة ومتشعبة نسبياً	أكثر وضوحاً وقابلية للقياس
التكامل مع التكنولوجيا	محدود وغير مُقنن	قوي جداً (AI)، التدقيق المستمر، البيانات الضخمة
التركيز على المخاطر	ضمني وغير منهجي	صريح ومنهجي (Risk-Based Auditing)
دور الحوكمة	ثانوي ومُكمل	محوري وأساسي (Domain III مستقل)

المصدر: بالاستناد إلى IIA (2024)

المبحث الثاني: المجال الأول والثاني - الغرض والأخلاقيات والاحترافية

1-2- المبدأ الأول: غرض التدقيق الداخلي وقيمه الاستراتيجية

يُعرّف GIAS 2024 غرض التدقيق الداخلي بصياغة دقيقة ومحكمة: "نشاط مستقل وموضوعي للتأكيد والاستشارة يُضيف قيمة ويُحسّن عمليات المؤسسة". ويُطوّر هذا الإطار الجديد هذا التعريف الجوهرى ليُدْرَج صراحةً بُعد "تعزيز قدرة المؤسسة على تحقيق أهدافها الاستراتيجية"، مما يجعل التدقيق جزءاً أصيلاً لا انفصام له من المنظومة الاستراتيجية للمؤسسة لا مجرد عنصر رقابي هامشي.

يُميّز GIAS 2024 بوضوح وعمق بين نوعي الخدمات التي يُقدمها التدقيق الداخلي: خدمات التأكيد (Assurance Services) التي تُوفّر تقييماً موضوعياً مستقلاً لكفاية وفعالية نظام الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر والحوكمة؛ وخدمات الاستشارة (Advisory Services) التي تُقدّم توصيات وحلولاً لتحسين الأداء والعمليات بناءً على طلب الإدارة مع الحفاظ على استقلالية المدقق وموضوعيته. (IIA, 2024, p. 22)

2-2- السلوك الأخلاقي والمهني - المجال الثاني

يحتوي المجال الثاني على المبادئ الأخلاقية الجوهرية الأربعة التي سبق تفصيلها (النزاهة والموضوعية والسرية والكفاءة) مع إلزامية مُقنّنة بالإفصاح عن كل معوق للاستقلالية أو الموضوعية. ما يُميّز هذا المجال في GIAS 2024 هو تأكيده المتعمق على ربط الأخلاقيات بثقافة المؤسسة الكبرى، إذ يُصبح المدقق الداخلي "صارخاً بالحق" ومدافعاً عن قيم الحوكمة الرشيدة داخل منظومة المؤسسة لا مجرد مُطبّق للمعايير.

في الجزائر تحديداً، يتطلب تطبيق هذا المجال بصدق وفعالية جملةً من الإجراءات المؤسسية الداعمة: تفعيل لجان الأخلاقيات داخل المؤسسات العمومية الكبرى ومنحها صلاحيات حقيقية، وتوفير آليات إبلاغ فعّالة ومحمية، ومحاربة المحسوبية والضغط

الإدارية غير الرسمية، وبناء ثقافة مؤسسية تُقدّر وتحمي الصوت الأخلاقي المسؤول (حمروني، 2023، ص. 198).

المبحث الثالث: المجال الثالث - حوكمة نشاط التدقيق الداخلي

3-1- دور مجلس الإدارة ولجنة التدقيق

يُكرّس GIAS 2024 بوضوح استثنائي مسؤولية مجلس الإدارة (أو لجنة التدقيق بوصفها وكالة عنه) في خمس مهام جوهرية: المصادقة على ميثاق التدقيق الداخلي ومراجعته السنوية؛ الموافقة على الخطة السنوية والموازنة وضمان كفاية الموارد؛ ضمان الاستقلالية التنظيمية الفعلية؛ تلقي تقارير التدقيق ومتابعة تنفيذ التوصيات بجدية؛ والتقييم الدوري لأداء الرئيس التنفيذي للتدقيق. (IIA, 2024, p. 38)

يُمثّل هذا التحديد الصريح لمسؤوليات مجلس الإدارة ثورةً في مفهوم الإشراف على التدقيق الداخلي، إذ يُحوّل المجلس من مُتلقيٍّ سلبيٍّ للتقارير إلى شريك فاعل ومسؤول عن فعالية وظيفة التدقيق. وفي الجزائر، يفتح هذا المتطلب باب النقاش الجاد حول ضرورة إصلاح تركيبة المجالس وتعزيز كفاءة أعضائها المستقلين.

3-2- ميثاق التدقيق الداخلي (Internal Audit Charter)

يُمثّل ميثاق التدقيق الداخلي وثيقة تأسيسية تركز عليها الاستقلالية القانونية والتنظيمية لنشاط التدقيق. يُحدد هذا الميثاق بدقة: الغرض الجوهرية من التدقيق الداخلي في المؤسسة، صلاحيات الوصول غير المقيد إلى السجلات والأصول والأشخاص، نطاق العمل ومستوى التقارير، علاقة المدقق بمجلس الإدارة والإدارة التنفيذية، وآليات ضمان الاستقلالية والموضوعية.

يُوصي GIAS 2024 بمراجعة الميثاق سنوياً على الأقل وكلما طرأت تغييرات جوهرية على طبيعة المؤسسة أو بيئتها التشغيلية. في الجزائر، يُوصى بتكييف محتوى الميثاق

ليتوافق مع SCF ومتطلبات قانون مكافحة الفساد والتعليمات الرقابية الخاصة بالقطاع المعني (بوطين، 2022، ص. 267).

المبحث الرابع: المجال الرابع - إدارة نشاط التدقيق الداخلي

4-1- التخطيط المبني على المخاطر (Risk-Based Audit Planning)

يُمثل التخطيط المبني على المخاطر ركيزةً منهجية محورية في GIAS 2024 ، إذ يُلزم الرئيس التنفيذي للتدقيق ببناء خطة تدقيق سنوية تنبثق من تقييم منهجي وموثق للمخاطر المؤسسية. تتضمن هذه العملية خطوات متسلسلة: أولاً تحديد "كون التدقيق" (Audit Universe) الشامل لكل الأنشطة والعمليات القابلة للتدقيق؛ وثانياً تقييم مخاطر كل وحدة أو عملية بمزيج من المعايير الكمية والنوعية؛ وثالثاً تحديد أولويات المهام وفق مستوى الخطورة وأهمية الوحدة للأهداف الاستراتيجية؛ ورابعاً تخصيص الموارد وفق هذه الأولويات.

في البيئة الجزائرية متعددة المخاطر (مخاطر مالية، تشغيلية، الامتثال للأنظمة، مخاطر الفساد)، يكتسب هذا النهج أهمية خاصة بالغة، إذ يُتيح للمدقق توجيه موارده المحدودة نحو أعلى نقاط الخطورة بدلاً من توزيعها توزيعاً متساوياً تقليدياً غير مُرشّد.

4-2- إدارة الموارد والتنسيق مع الأطراف الأخرى

يتناول المجال الرابع بالتفصيل كيفية إدارة الموارد البشرية والتقنية لنشاط التدقيق الداخلي، مشدداً على ضرورة توفر الكفاءات المطلوبة الجماعية للفريق حتى تغطي تدقيق كل المجالات المدرجة في خطة التدقيق بما فيها التدقيق التقني والسيبراني والمتخصص. كذلك يُرسى مبادئ التنسيق الفعال مع الأطراف الأخرى في منظومة التأكيد: المدقق الخارجي المستقل، وهيئات الرقابة الحكومية، ومختلف آليات الرقابة الداخلية في المؤسسة، وذلك تجنباً لتكرار الجهود وتعزيزاً للتكامل الرقابي.

المبحث الخامس: المجال الخامس - تنفيذ خدمات التدقيق الداخلي

5-1- تخطيط المهمة وبرنامج العمل التفصيلي

يُرسى المجال الخامس منهجيةً متكاملة لتخطيط كل مهمة تدقيق فردية، تشمل: تحديد الأهداف الدقيقة للمهمة ونطاق عملها؛ إعداد تقييم مخاطر أولي خاص بالوحدة أو العملية المدققة؛ وضع برنامج عمل تفصيلي يُحدد الإجراءات التدقيقية الكافية لتحقيق الأهداف؛ وتقدير الوقت والموارد اللازمة. يشترط GIAS 2024 توثيقاً دقيقاً لكل خطوة من هذه الخطوات مع إمكانية مراجعتها لاحقاً في إطار برنامج تأكيد الجودة. (IIA, 2024, p. 62)

5-2- جمع الأدلة وتقييمها

تُمثّل أدلة التدقيق (Audit Evidence) الركيزة التي تُبنى عليها نتائج وتوصيات المدقق الداخلي، وتُحدد مصداقيته وقبول آرائه من قبل أصحاب المصلحة. يشترط GIAS 2024 أن تكون الأدلة المجموعة كافية (Sufficient)، موثوقة (Reliable)، ذات صلة (Relevant)، وموفرة للأساس المنطقي الكافي لنتائج التدقيق وتوصياته.

في سياق رقمنة بيانات الأعمال، يُولي GIAS 2024 أهمية متصاعدة لاستخدام أدوات التحليل الرقمي في جمع الأدلة، كتحليل ملفات البيانات الكاملة، واكتشاف الأنماط غير الاعتيادية، وأساليب التدقيق المستمر (Continuous Auditing) التي تتيح مراقبة العمليات لحظياً بدلاً من الفحص الدوري المتقطع.

5-3- التواصل وإعداد تقارير التدقيق

يُرسى GIAS 2024 معايير صارمة لجودة تقارير التدقيق الداخلي، مشترطاً توفر خصائص جوهرية فيها: الدقة الوقائية الصارمة، الموضوعية والتحرر من التحيز، الوضوح والإيجاز دون إخلال بالشمول، البناء المنطقي المتسق، والتوقيت المناسب. كذلك يُلزم المعيار المدقق بتمييز الفرق الدقيق بين "المعلومة الوقائية (Factual Finding)" و"رأي المدقق (Auditor Opinion)" بصورة جلية في التقرير.

تُعَدّ التوصيات أثمن ما في تقرير التدقيق الداخلي من حيث القيمة المضافة للمؤسسة. يُنبّه GIAS 2024 إلى اشتراطات دقيقة في صياغتها: أن تكون محددة وقابلة للتنفيذ الفعلي وليست عامة مُبهمة؛ أن تُعالج الأسباب الجذرية لا الأعراض السطحية؛ وأن تتضمن تحديداً واضحاً للمسؤول عن التنفيذ وإطاراً زمنياً ملزماً للتطبيق.

المبحث السادس: برنامج تأكيد وتحسين الجودة (QAIP)

يُلزم GIAS 2024 كل رئيس تنفيذي للتدقيق الداخلي بإنشاء وصيانة برنامج شامل لتأكيد وتحسين الجودة – (Quality Assurance and Improvement Program – QAIP) يضمن الامتثال المستمر للمعايير الدولية ويُتيح التحسين الممنهج للأداء. يتضمن QAIP مستويين متكاملين من التقييم:

- التقييمات الداخلية: (Internal Assessments) تشمل المراقبة المستمرة للجودة (Ongoing Monitoring) أثناء تنفيذ المهام، والمراجعات الدورية الداخلية التي تُجريها وحدة التدقيق ذاتها.

- التقييمات الخارجية: (External Assessments) يشترط GIAS 2024 إجراء تقييم خارجي مستقل لنشاط التدقيق الداخلي مرةً كل خمس سنوات على الأقل يُنجزه مدققون مؤهلون مستقلون خارج المؤسسة.

يُوجب GIAS 2024 على الرئيس التنفيذي للتدقيق إبلاغ الإدارة العليا ومجلس الإدارة بنتائج برنامج QAIP بما فيها أي حالات عدم امتثال جوهرية للمعايير وخطط معالجتها، مما يُعزز الشفافية والمساءلة في إدارة وظيفة التدقيق.

المبحث السابع: مواءمة المعايير الدولية مع الخصوصية الجزائرية

7-1- نقاط التقاطع والتوافق

تتقاطع متطلبات GIAS 2024 مع عدد من الأطر القانونية والتنظيمية الجزائرية في نقاط جوهرية: فالتركيز على الشفافية وجودة المعلومات المالية يتوافق مع مبادئ SCF

والزاميته بتقديم صورة صادقة وعادلة للمركز المالي؛ والاهتمام بمكافحة الفساد والحوكمة الرشيدة ينسجم مع توجهات قانون مكافحة الفساد 06-01؛ فيما تتوافق اشتراطات الاستقلالية مع التعليمات المصرفية التي تلزم البنوك بوظيفة تدقيق داخلي مستقلة وفعّالة.

7-2- التحديات والتوصيات للمواءمة الفعلية

يُمثّل غياب إطار قانوني متكامل خاص بتنظيم مهنة التدقيق الداخلي في الجزائر التحديّ الأكبر أمام تطبيق GIAS 2024 تطبيقاً فعالاً. يُوصى في هذا الإطار بجملة من الإجراءات الاستراتيجية المتكاملة: إصدار مرسوم تنفيذي يُلزم المؤسسات العمومية الكبرى وشركات البورصة بتبني GIAS 2024 بصورة رسمية؛ وإطلاق برنامج وطني للتدريب والمواءمة يُنجزه اشتراكياً ثلاثة جهات معنية هي وزارة التعليم العالي والجمعية الجزائرية للمدققين الداخليين والمجلس الوطني للمحاسبة؛ وبناء قاعدة بيانات وطنية لتجارب التطبيق المحلية لهذه المعايير.

جدول (3-2): الهيكل الخماسي لـ GIAS 2024 مع المبادئ والتطبيقات الجزائرية

المجال	العنوان	المبادئ البارزة	مدى التوافق
I	الغرض	إضافة القيمة، الاستقلالية، التأكيد والاستشارة	توافق قوي مع SCF ومبادئ الحوكمة
II	الأخلاقيات والاحترافية	النزاهة، الموضوعية، السرية، الكفاءة	توافق مع قانون مكافحة الفساد
III	حوكمة النشاط	دور المجلس، الميثاق، الاستقلالية الهيكلية	يحتاج تطوير تشريعي وهيكلية
IV	إدارة النشاط	التخطيط المبني على المخاطر، إدارة الموارد	يحتاج تكويناً متخصصاً
V	تنفيذ الخدمات	تخطيط المهمة، الأدلة، التقرير، QAIP	يحتاج أدوات تقنية وتكويناً

المصدر : بالاستناد إلى IIA (2024) وبوطين.(2022)

خلاصة الفصل الثالث:

يُمثّل GIAS 2024 نقلة نوعية تاريخية تُرسّخ التدقيق الداخلي شريكاً استراتيجياً للحوكمة لا مجرد رقيب روتيني. يقترن هذا الإطار بمتطلبات تقنية ومهنية ومؤسسية متقدمة

تستلزم في الجزائر تكويناً مكثفاً متخصصاً وتكيفاً مدروساً مع السياق المحلي، حتى يتحول إلى أداة حقيقية فاعلة للحوكمة والشفافية وتعزيز المساءلة المؤسسية وصون المال العام.

الأسئلة التفاعلية والتحليلية:

- سؤال فهم: ما هي الفلسفة الجوهرية وراء الانتقال من هيكل IPPF إلى الهيكل الخماسي الجديد (5 Domains) في معايير GIAS 2024 ؟
- سؤال تحليلي: كيف يساهم برنامج تأكيد وتحسين الجودة (QAIP) في ضمان مواءمة المعايير الدولية مع الخصوصيات التشريعية والتنظيمية في الجزائر؟
- سؤال تطبيقي: بالنظر إلى "حوكمة نشاط التدقيق"، كيف يمكن للمدقق الداخلي بناء "ميثاق تدقيق (Charter)" يتوافق مع المعايير الدولية ويحقق القيمة المضافة للإدارة العليا؟

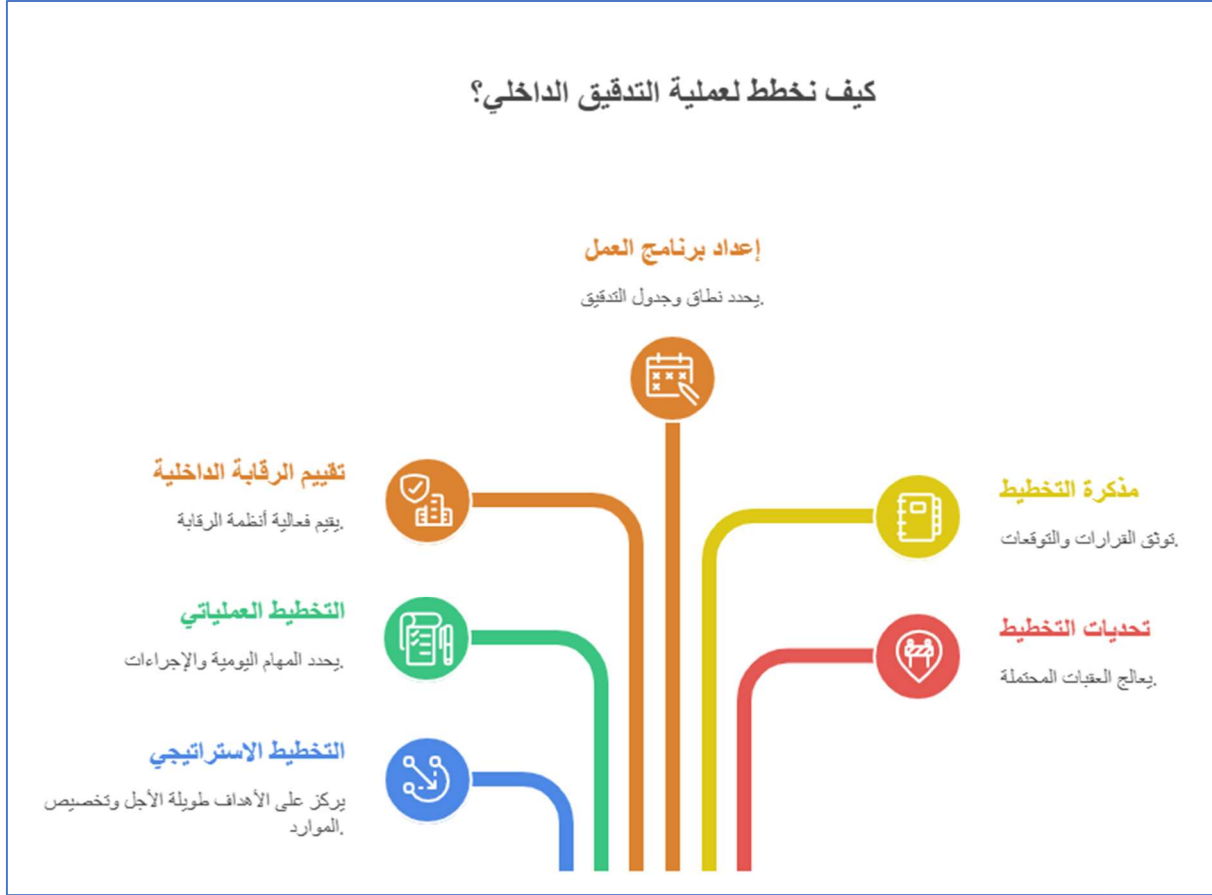
الفصل الرابع: التخطيط لعملية التدقيق الداخلي (المقاربة المبنية على المخاطر)

يُعد التخطيط المرحلة الأولى والأساسية في دورة التدقيق الداخلي بأكملها، إذ يركز عليه نجاح أو إخفاق العملية التدقيقية بمجملها. في ظل المعايير الدولية الحديثة (GIAS (Domain IV: Managing the Internal Audit Function - 2024، لم يعد التخطيط مجرد إعداد جدول زمني أو برنامج عمل روتيني تقليدي، بل تحوّل إلى عملية استراتيجية ديناميكية متعددة الأبعاد، مبنية على تقييم شامل ومستمر للمخاطر، وتحديد الأولويات بدقة عالية، وضمان تخصيص الموارد البشرية والمادية والتقنية بكفاءة وفعالية قصوى. يتطلب هذا النوع من التخطيط رؤية استراتيجية واضحة تجمع بين الفهم العميق لطبيعة المؤسسة وبيئتها التنافسية والتنظيمية من جهة، والإلمام الكامل بالمتطلبات المهنية والقانونية من جهة أخرى. (IIA, 2024, p. 47)

هذا التخطيط المبني على المخاطر يضمن أن يُركّز التدقيق على المناطق ذات المخاطر العالية التي قد تهدد تحقيق أهداف المؤسسة، سواء كانت استراتيجية، تشغيلية، مالية، أو امتثالية. ويُعدّ ذلك أهمّ ما يميز التدقيق الداخلي الحديث عن النماذج التقليدية التي كانت تعتمد على الجداول الزمنية الدورية دون مراعاة طبيعة المخاطر وأولوياتها الحقيقية. في الجزائر، يأخذ التخطيط أهمية مضاعفة بسبب تعقيد المؤسسات العمومية الاقتصادية (EPE)، والتزامات النظام المحاسبي المالي (SCF)، ومتطلبات مكافحة الفساد بموجب القانون رقم 06-01، والتحديات المتسارعة الناتجة عن التحول الرقمي في الاقتصاد الجزائري (سعودي بلقاسم، 2023، ص. 89).

يهدف هذا الفصل إلى تفصيل مستفيض ومعمّق لمراحل التخطيط الاستراتيجي المتمثلة في الخطة السنوية للتدقيق، والتخطيط العملياتي لكل مهمة على حدة، وتقييم نظام الرقابة الداخلية وفق نموذج COSO، وإعداد برنامج العمل، ومذكرة التخطيط التفصيلية. كما يتناول الفصل تحديات التطبيق الفعلي في البيئة الجزائرية مع تقديم أمثلة تطبيقية ملموسة وتوصيات عملية يمكن للممارسين الاستفادة منها مباشرة.

المفهوم الجوهرى: التخطيط المبني على المخاطر (Risk-Based Audit Planning) هو منهجية تضع المخاطر الأعلى أولوية في صدارة اهتمام المدقق الداخلي، مما يضمن تركيز الموارد المحدودة على المجالات الأكثر أهمية للمؤسسة.



المبحث الأول: التخطيط الاستراتيجي (الخطة السنوية للتدقيق)

1-1- الإطار النظري للتخطيط الاستراتيجي في التدقيق الداخلي

يستند التخطيط الاستراتيجي لنشاط التدقيق الداخلي إلى منظومة فكرية متكاملة تجمع بين فهم رسالة المؤسسة وأهدافها الاستراتيجية، وتحليل عميق للبيئة الداخلية والخارجية، والقدرة على ترجمة المخاطر المحددة إلى أولويات تدقيقية قابلة للتنفيذ. وقد أكدت الدراسات الأكاديمية أن جودة التخطيط الاستراتيجي تُعدّ أحد أقوى المتنبئات باستقلالية التدقيق الداخلي وفعاليته الفعلية داخل المنظمة. (Arena & Azzone, 2009, p. 47) ويتضمن هذا الإطار ثلاثة محاور أساسية متشابكة: محور الرؤية الاستراتيجية الذي يربط التدقيق

بالأهداف الكبرى للمؤسسة، ومحور تقييم الموارد الذي يوازن بين الطموحات التدقيقية والإمكانات المتاحة، ومحور إدارة المخاطر الذي يُشكّل العمود الفقري لعملية التخطيط برمتها.

1-2- مفهوم "كون التدقيق" (Audit Universe) "

يُعرّف "كون التدقيق" بأنه الخريطة الشاملة والكاملة لجميع الأنشطة والعمليات والوحدات التنظيمية والنظم والمخاطر المحتملة داخل المؤسسة التي يمكن أن تخضع للتدقيق. وهو بمثابة "الكون" الإجمالي الذي يعمل ضمنه نشاط التدقيق الداخلي، إذ يشمل كل شيء من العمليات المالية والمحاسبية إلى العمليات التشغيلية والموارد البشرية ونظم المعلومات والأنشطة الاستراتيجية. (IIA, 2024, p. 52; Pickett, 2010, p. 134)

في المؤسسات الكبرى مثل سوناطراك أو البنوك الجزائرية الكبرى كبنك الجزائر وبنك الفلاحة، يصبح "كون التدقيق" واسعاً جداً ومتعدد الأبعاد، مما يتطلب تصنيفاً دقيقاً ومنهجياً للأولويات بناءً على درجة المخاطر. بدون تحديد واضح لهذا الكون، يصبح التخطيط عشوائياً وغير فعال، ويفقد نشاط التدقيق قدرته على إضافة القيمة الحقيقية للمؤسسة. يساعد هذا المفهوم المدقق على رسم صورة كاملة للمؤسسة، وتحديد المناطق التي تحتاج إلى تغطية رقابية مكثفة، وتلك التي يمكن تأجيلها أو تقليل التغطية فيها بسبب انخفاض مستوى مخاطرها.

من الناحية المنهجية، يُبنى كون التدقيق من خلال عدة مصادر رئيسية تشمل: الهيكل التنظيمي للمؤسسة، وخرائط العمليات والإجراءات، وسجلات المخاطر، والتقارير السابقة للتدقيق الداخلي والخارجي، ونتائج عمليات التفتيش والرقابة الحكومية، فضلاً عن المقابلات مع الإدارة العليا للتعرف على المستجدات والأولويات الاستراتيجية (Alzeban & Gwilliam, 2014, p. 352).

1-3- تحديد الأولويات بناءً على تقييم المخاطر

تعتمد الخطة السنوية اعتماداً جوهرياً على منهجية التدقيق المبني على المخاطر (Risk-Based Internal Auditing - RBIA). يقوم المدقق بتقييم المخاطر من خلال عملية منهجية متعددة المراحل تشمل: أولاً تحديد المخاطر الكامنة (Inherent Risk) وهي المخاطر الموجودة قبل تطبيق أي إجراءات رقابية. ثانياً تقييم فعالية الرقابة الموجودة (Control Risk) لمعرفة مدى قوة أنظمة الرقابة الحالية في التخفيف من هذه المخاطر. ثالثاً حساب المخاطر المتبقية (Residual Risk) التي تبقى بعد تطبيق الرقابات الحالية (COSO, 2017, p. 89).

يتم ترتيب المهام التدقيقية حسب درجة الخطورة عالية ومتوسطة ومنخفضة مع مراعاة عاملي التأثير (Impact) والاحتمالية (Likelihood) في نفس الوقت. فمهمة تدقيقية قد تكون ذات تأثير كبير لكن احتمالية وقوعها منخفضة، فتكون أولويتها مختلفة عن مهمة ذات تأثير متوسط لكن احتمالية وقوعها مرتفعة. (Arena & Azzone, 2009, p. 49) في الجزائر، يجب أن يراعي التقييم طبيعة المخاطر المحلية من مخاطر جبائية ومخاطر الصفقات العمومية ومخاطر الامتثال للنظام المحاسبي المالي والمخاطر السيبرانية الناتجة عن التحول الرقمي (سعودي بلقاسم، 2023، ص. 94)

1-4- المصادقة على الخطة السنوية ودور لجنة التدقيق

بعد إعداد الخطة السنوية، يجب عرضها على لجنة التدقيق أو مجلس الإدارة للمصادقة الرسمية عليها. هذه الخطوة ضرورية لأسباب متعددة ومتشابهة: فهي تضمن الاستقلالية الفعلية للتدقيق الداخلي في اختيار أولوياته، وتضمن التوافق الكامل بين خطة التدقيق والأهداف الاستراتيجية للمؤسسة، وتتيح للمجلس الاطلاع على المخاطر الكبرى التي قد تؤثر على تحقيق الأهداف، وتوفر حماية قانونية ومهنية للمدقق في مواجهة أي تدخلات إدارية غير مبررة لاحقاً. في البيئة الجزائرية، تعتبر مصادقة المجلس أو اللجنة ضماناً قانونية

ومهنية ذات أهمية بالغة في حماية استقلالية التدقيق ومصادقته أمام جميع الأطراف المعنية. (IIA, 2024, p. 61)

جدول (1-4): عناصر تقييم المخاطر في التخطيط الاستراتيجي

عناصر التقييم	الوصف	درجة الأولوية	مثال
المخاطر الكامنة (Inherent Risk)	المخاطر قبل تطبيق الرقابة	عالية	مخاطر الاختلاس في الصفقات العمومية
فعالية الرقابة (Control Risk)	قوة أنظمة الرقابة الموجودة	متوسطة	تطبيق SCF ونموذج COSO
المخاطر المتبقية (Residual Risk)	المخاطر بعد تطبيق الرقابة	عالية	مخاطر سيبرانية في نظم المعلومات
التأثير والاحتمالية	حجم التأثير واحتمال الحدوث	عالية	تأثير على النتائج المالية السنوية

يُظهر الجدول أن المخاطر الكامنة والمتبقية تحصل على الأولوية العليا دائماً، بينما تقييم فعالية الرقابة يأتي بأولوية متوسطة كونه يُستخدم أداة لقياس الأولويتين الآخرين. في الجزائر، تتصدر مخاطر الصفقات العمومية القائمة بسبب الحجم الكبير للإنفاق العمومي والحاجة الماسة لضمان الشفافية في إطار تطبيق قانون الصفقات العمومية رقم 12-23.

1-5- الأطر التنظيمية الدولية الداعمة للتخطيط الاستراتيجي

تستند عملية التخطيط الاستراتيجي في التدقيق الداخلي إلى منظومة من الأطر التنظيمية الدولية المعترف بها عالمياً. في مقدمتها معايير GIAS 2024 الصادرة عن معهد المدققين الداخليين الدولي (IIA) والتي تُشكّل المرجعية المهنية الأساسية. وتُكمل هذا الإطار معايير ISO 31000 الخاصة بإدارة المخاطر والتي توفر منهجية موحدة لتحديد المخاطر وتقييمها ومعالجتها. كما يُعدّ إطار COSO ERM 2017 مرجعاً معتمداً على نطاق واسع لدمج إدارة المخاطر مع الاستراتيجية المؤسسية. وعلى مستوى المؤسسات المدرجة في البورصات، تلعب معايير PCAOB دوراً محورياً في توجيه التخطيط التدقيقي (Pickett, 2010, p. 156; COSO, 2017, p. 12).

المبحث الثاني: التخطيط العملياتي (التخطيط لكل مهمة تدقيق)

1-2- إرسال أمر بمهمة (Ordre de Mission)

يبدأ التخطيط العملياتي لكل مهمة تدقيقية بإصدار أمر رسمي بالمهمة (Ordre de Mission) يحدد بوضوح ودقة الهدف من المهمة والنطاق الجغرافي والزمني والموضوعي لها، والفترة الزمنية المخصصة لتنفيذها، وتركيب الفريق التدقيقي المكلف بها. يمنح هذا الأمر المدقق الصلاحيات القانونية والتنظيمية اللازمة للوصول إلى السجلات والمستندات والأشخاص المعنيين دون أي عائق أو تأخير. في الجزائر، يُعدّ هذا الأمر وثيقة رسمية ذات أهمية قانونية بالغة تحمي استقلالية المدقق وتوضح مسؤولياته أمام جميع الأطراف المعنية، ولا سيما في المؤسسات العمومية التي قد يكون فيها مقاومة لإجراءات التدقيق (IIA, 2024, p. 79).

2-2- المسح التمهيدي وفهم وحدة التدقيق

يُمثّل المسح التمهيدي (Preliminary Survey) المرحلة التحضيرية الحاسمة التي يبني عليها المدقق فهمه العميق لوحدة التدقيق. يشمل هذا المسح سلسلة من الإجراءات الأولية المتكاملة: مقابلات معمّقة مع مسؤولي الوحدة لفهم طبيعة عملها وتحدياتها اليومية، ومراجعة شاملة للوثائق والتقارير السابقة بما فيها تقارير التدقيق السابقة وتوصياتها، وتحليل دقيق للبيانات الأولية والمؤشرات الرئيسية للأداء، وزيارة ميدانية للتعرف على العمليات على أرض الواقع مباشرة. (Alzeban & Gwilliam, 2014, p. 354)

الهدف الجوهرى من هذه الخطوة هو بناء فهم عميق وشامل لوحدة التدقيق، واكتشاف نقاط القوة والضعف فيها، وتحديد المخاطر الرئيسية المحتملة قبل البدء الفعلي في التنفيذ. هذا الفهم المبكر يُقلّص بشكل ملموس من مخاطر التدقيق ويساعد في تصميم برنامج عمل مُحكم وفعال يستهدف المناطق الأكثر أهمية. في الممارسة الجزائرية، يُستغل هذا المسح

أيضاً لبناء علاقة مهنية إيجابية مع الإدارة، مما يُيسّر الحصول على تعاونها الكامل خلال مرحلة التنفيذ الميداني.

2-3- أدوات التخطيط العمليتي الحديثة

في ظل التحول الرقمي المتسارع، تطورت أدوات التخطيط العمليتي تطوراً كبيراً. من أبرز هذه الأدوات الحديثة: برامج إدارة التدقيق المتكاملة مثل TeamMate و AuditBoard التي توفر منصات رقمية متكاملة لإعداد خطط التدقيق ومتابعتها في الوقت الفعلي. كذلك أدوات رسم خرائط العمليات (Process Mapping) التي تُساعد على فهم تدفق العمليات وتحديد نقاط الاختناق والمخاطر الكامنة فيها. وأدوات تحليل البيانات الضخمة (Data Analytics) التي تُمكن المدقق من فحص جميع المعاملات دفعة واحدة بدلاً من الاكتفاء بعينات. في الجزائر، لا تزال الفجوة الرقمية تُشكّل تحدياً أمام تبني هذه الأدوات الحديثة في كثير من المؤسسات، لا سيما الصغيرة والمتوسطة منها (سعودي بلقاسم، 2023، ص. 102).

المبحث الثالث: تقييم نظام الرقابة الداخلية وفق نموذج COSO

3-1- نموذج COSO: الخلفية التاريخية والأهمية

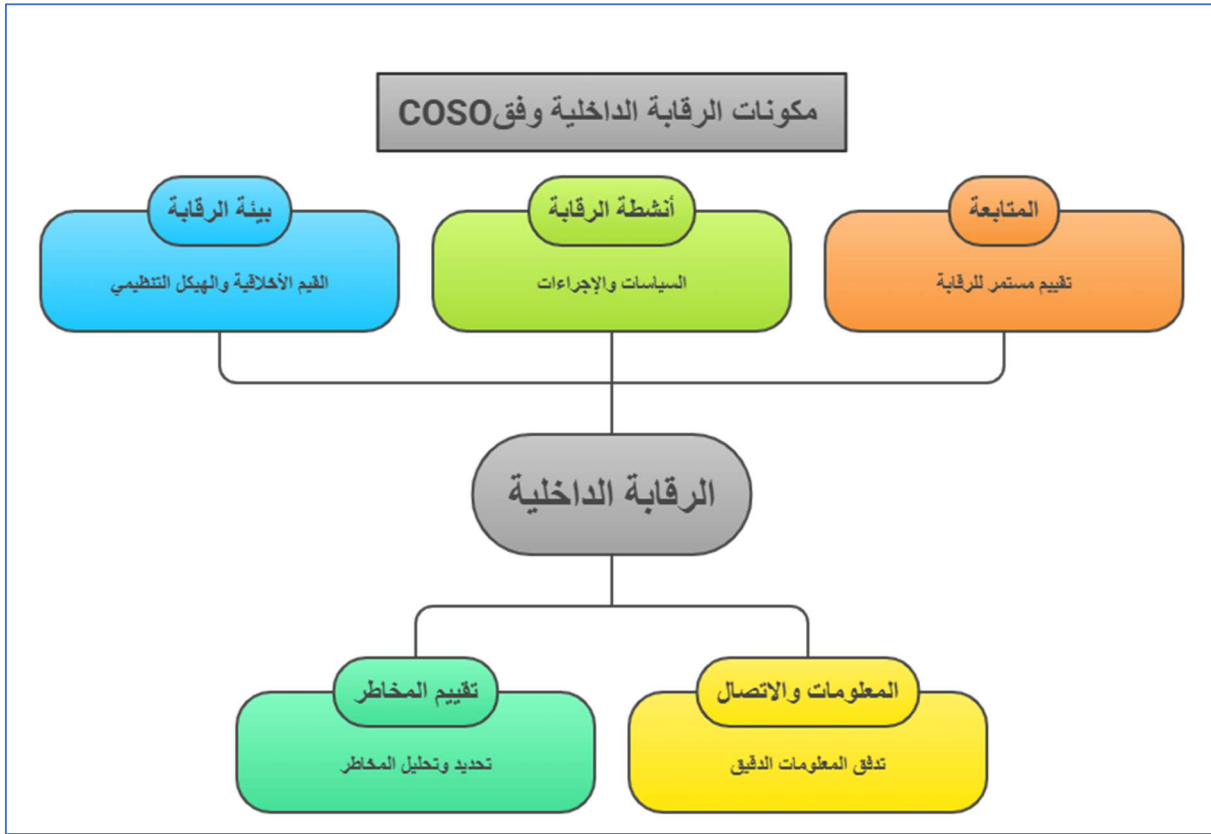
صدر نموذج COSO عام 1992 عن لجنة مشتركة تضم ممثلي خمس منظمات مهنية أمريكية كبرى، وقد خضع لمراجعة جوهرية عام 2013 ليُصبح الإطار الدولي الأكثر استخداماً لتقييم الرقابة الداخلية. جاء هذا النموذج استجابةً لسلسلة فضائح مالية كبرى كشفت عن ثغرات خطيرة في أنظمة الرقابة الداخلية للمؤسسات الكبرى. الميزة الأساسية لنموذج COSO أنه يتجاوز النظرة التقليدية الضيقة للرقابة المالية ليقدّم إطاراً متكاملاً يشمل جميع أوجه النشاط المؤسسي. (COSO, 2013, p. 3)

3-2- المكونات الخمسة للرقابة وفق COSO

يتكون نموذج COSO من خمس مكونات رئيسية مترابطة ومتشابكة، ولا يمكن تقييم فعالية الرقابة الداخلية بصورة سليمة دون الأخذ بجميعها معاً:

- بيئة الرقابة: (Control Environment) تُشكّل الأساس الذي تقوم عليه جميع المكونات الأخرى، وتشمل القيم الأخلاقية للمؤسسة وفلسفة الإدارة العليا في التعامل مع المخاطر والرقابة والهيكل التنظيمي المعتمد وكفاءة الموارد البشرية.
- تقييم المخاطر: (Risk Assessment) تحديد وتحليل المخاطر ذات الصلة بتحقيق أهداف المؤسسة وتحديد كيفية إدارتها، مع الأخذ بعين الاعتبار المخاطر الناجمة عن الغش والاحتيال.
- أنشطة الرقابة: (Control Activities) السياسات والإجراءات التي تساعد على تنفيذ توجيهات الإدارة وتخفيف المخاطر، مثل الفصل بين الوظائف واعتماد الصلاحيات والتسويات الدورية.
- المعلومات والاتصال: (Information & Communication) ضمان تدفق المعلومات الدقيقة والملائمة داخل المؤسسة وفي الاتجاهات المناسبة (من الأعلى إلى الأسفل ومن الأسفل إلى الأعلى) لدعم اتخاذ القرارات الفعّالة. (سعودي بلقاسم، 2023، ص. 108)
- المتابعة: (Monitoring Activities) تقييم جودة أداء الرقابة الداخلية بشكل مستمر ودوري، واتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة في الوقت المناسب عند اكتشاف أوجه القصور.

في الجزائر، يُساعد هذا النموذج المدقق على تقييم مدى تطبيق النظام المحاسبي المالي (SCF) وفعالية الرقابة الداخلية في مواجهة مخاطر الفساد والاختلاس التي تُشكّل تحدياً محورياً في كثير من المؤسسات العمومية (COSO, 2013, p. 28)



الشكل (4-1): يوضح مكونات الرقابة الداخلية وفق coso

3-3- استخدام أداة مصفوفة المخاطر والرقابة (RACM)

تُعدّ مصفوفة المخاطر والرقابة (Risk and Control Matrix – RACM) من أهم الأدوات التطبيقية المستخدمة في تقييم الرقابة الداخلية وإعداد برامج التدقيق. تربط هذه المصفوفة بين ثلاثة محاور أساسية: أهداف الوحدة المُدقّقة من جهة، وقائمة المخاطر التي قد تعيق تحقيق هذه الأهداف من جهة ثانية، وأنواع الرقابات الموجودة للتخفيف من هذه المخاطر من جهة ثالثة. تُساعد RACM في تحديد الثغرات الرقابية بوضوح، وتقييم فعاليتها بشكل موضوعي، وتحديد أولويات الاختبارات اللازمة. في الممارسة الجزائرية، تُستخدم RACM لربط مخاطر الصفقات العمومية بالرقابات المالية والتشغيلية، مما يُقدّم صورة متكاملة عن مستوى الحماية الفعلية للمال العام. (Pickett, 2010, p. 198)

3-4- نموذج COSO ERM 2017 البعد الاستراتيجي لإدارة المخاطر

تجاوز تحديث COSO عام 2017 النطاق التقليدي للرقابة الداخلية ليُدمج إدارة المخاطر المؤسسية (ERM) مع الاستراتيجية والأداء المؤسسي. يُقدّم هذا الإطار المُحدّث رؤية شاملة تعترف بأن المخاطر جزء لا يتجزأ من عملية صنع القرار الاستراتيجي، وليست مجرد عوامل ينبغي تجنبها أو تقليصها. يستفيد المدقق الداخلي من هذا الإطار المُعدّل بالتحقق من أن المؤسسة تتبنى نهجاً متوازناً في التعامل مع المخاطر، يأخذ في الحسبان فرص الخطر (Risk Opportunities) إلى جانب تهديداته. وهذا يُحوّل التدقيق من وظيفة دفاعية بحتة إلى شريك استراتيجي فاعل. (COSO, 2017, p. 34)

المبحث الرابع: إعداد برنامج العمل (Audit Program)

4-1- تعريف برنامج العمل ووظائفه الأساسية

برنامج العمل (Audit Program) هو وثيقة رسمية منهجية تُدوّن فيها الإجراءات التدقيقية التفصيلية التي ينوي المدقق تنفيذها خلال مرحلة التنفيذ، مع تحديد واضح لأهداف كل إجراء، وطبيعة الأدلة المطلوبة، والجداول الزمنية للتنفيذ، والمسؤولين عن تنفيذ كل خطوة. وتتعدد وظائف برنامج العمل لتشمل: توجيه فريق التدقيق وضمان التنسيق بين أعضائه، وتوفير أساس للرقابة على جودة التنفيذ، وتسهيل عملية الإشراف والمراجعة من قبل مدير التدقيق، وتوثيق الإجراءات المنفذة لأغراض المراجعة اللاحقة والمساءلة المهنية (IIA, 2024, p. 88).

4-2- تحديد أهداف المهمة بمنهجية SMART

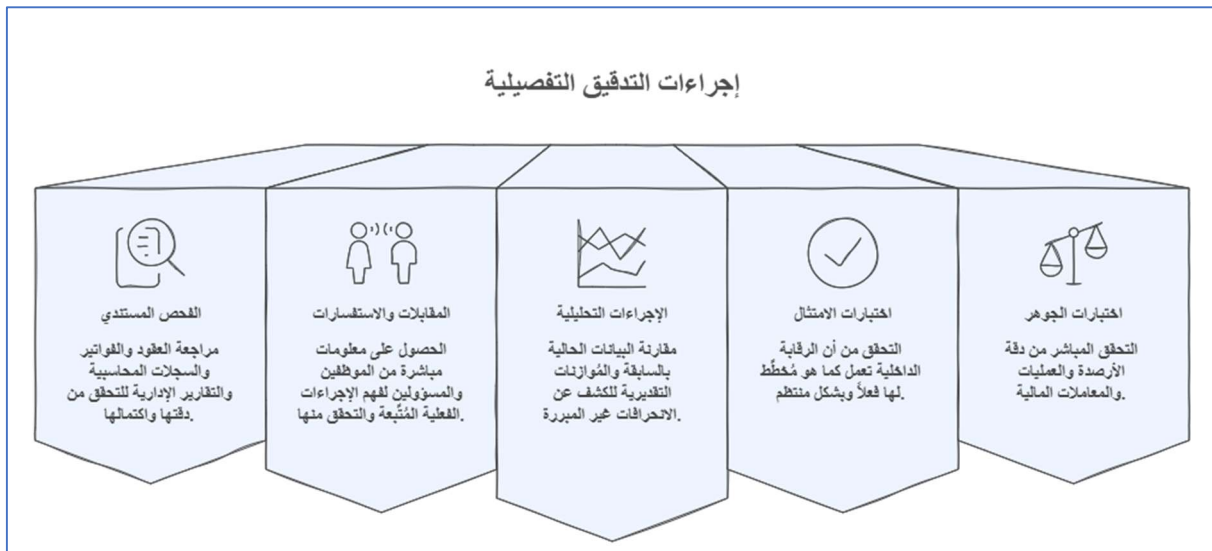
يجب أن تكون أهداف مهمة التدقيق محددة وفق معيار SMART: محددة (Specific) بدقة دون غموض أو تعميم، وقابلة للقياس (Measurable) من خلال مؤشرات واضحة وموضوعية، وقابلة للتحقيق (Achievable) في ضوء الموارد والوقت المتاحين، وذات صلة مباشرة (Relevant) بالمخاطر والأولويات المحددة في مرحلة

التخطيط، ومحددة زمنياً (Time-bound) بجدول زمني واقعي وملزم. مثال على هدف SMART: "تقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية على عمليات الشراء في مصنع الإسمنت خلال السداسي الأول من عام 2024 للكشف عن الثغرات التي قد تُمكن من الاختلاس أو التلاعب في الصفقات."

4-3- تحديد إجراءات التدقيق التفصيلية

يشمل برنامج العمل إجراءات تدقيقية تفصيلية مُصمَّمة خصيصاً لاختبار الرقابات وجمع الأدلة الكافية للتحقق من الأهداف المحددة. وتُقسَّم هذه الإجراءات إلى فئات رئيسية متعددة:

- الفحص المستندي: مراجعة العقود والفواتير والسجلات المحاسبية والتقارير الإدارية للتحقق من دقتها واكتمالها.
- المقابلات والاستفسارات: الحصول على معلومات مباشرة من الموظفين والمسؤولين لفهم الإجراءات الفعلية المُتَّبعة والتحقق منها.
- الإجراءات التحليلية: مقارنة البيانات الحالية بالسابقة والمُوازنات التقديرية للكشف عن الانحرافات غير المبررة.
- اختبارات الامتثال (Compliance Tests): التحقق من أن الرقابة الداخلية تعمل كما هو مُخطَّط لها فعلاً وبشكل منتظم.
- اختبارات الجوهر (Substantive Tests): التحقق المباشر من دقة الأرصدة والعمليات والمعاملات المالية.



الشكل (4-2): يوضح إجراءات التدقيق التفصيلية

4-4- تخصيص الموارد والجداول الزمنية

يُحدّد برنامج العمل عدد المدققين المطلوبين لكل مرحلة، والمهارات المتخصصة اللازمة (قانونية، محاسبية، تقنية، قطاعية)، والجداول الزمنية المُفصّل لتنفيذ كل مجموعة من الإجراءات مع مراعاة الموارد المتاحة والمخاطر ذات الأولوية. في المؤسسات الجزائرية التي تعاني من شح الموارد، يتطلب هذا الجانب مرونة وإبداعاً في توزيع الأعباء وفق مبدأ "الكفاءة بأقل التكاليف" مع الحفاظ على الجودة المهنية المطلوبة (Alzeban & Gwilliam, 2014, p. 359).

المبحث الخامس: مذكرة التخطيط (The Planning Memo)

5-1- تعريف مذكرة التخطيط ومكانتها في دورة التدقيق

مذكرة التخطيط هي وثيقة رسمية شاملة تُلخّص وتوثّق جميع القرارات والإجراءات التي اتُّخذت خلال مرحلة التخطيط للمهمة التدقيقية. تُعدّ هذه المذكرة ركيزة أساسية في منهجية التدقيق الداخلي المحترف لأنها تُجسّد الجسر الحي بين مرحلة التخطيط ومرحلة التنفيذ، وتضمن الاستمرارية والاتساق في جميع مراحل المهمة. كما تُشكّل وثيقة مرجعية قيّمة عند

مراجعة جودة التدقيق من قبل الرئيس التنفيذي للتدقيق أو في حال الخضوع لمراجعة الجودة الخارجية. (Pickett, 2010, p. 211)

5-2- المحتويات التفصيلية لمذكرة التخطيط

تحتوي مذكرة التخطيط المتكاملة على العناصر الجوهرية التالية:

- خلفية المهمة وأهميتها الاستراتيجية: لماذا تُعدّ هذه المهمة ذات أولوية في هذا التوقيت بالذات.
- الأهداف المحددة والنطاق الجغرافي والزمني والموضوعي للمهمة بشكل دقيق لا يحتمل التأويل.
- المخاطر الرئيسية المحددة وتقييمها الأولي مع ذكر مصادر المعلومات المستخدمة في هذا التقييم.
- المنهجية المختارة والإجراءات التدقيقية المخطط تنفيذها مع مبررات الاختيار.
- الموارد البشرية والمالية المخصصة والجدول الزمني التفصيلي للمهمة.
- الافتراضات المعتمدة والقيود المتوقعة مع خطط الاستجابة لها.

5-3- أهمية مذكرة التخطيط في البيئة الجزائرية

تُعدّ المذكرة وثيقة رسمية ذات أهمية خاصة في البيئة الجزائرية لأسباب متعددة: فهي تحمي المدقق قانونياً أمام أي طعون أو اعتراضات لاحقة، وتوثّق عملية التخطيط بطريقة تُثبت الاجتهاد المهني والحرص الواجب (Due Professional Care)، وتُستخدم كمرجع أساسي خلال مرحلتي التنفيذ والتقرير. في الجزائر تحديداً، تُساعد المذكرة في مواجهة تحديات الامتثال للنظام المحاسبي المالي والتشريعات المحلية المتعددة والمتغيرة، كما تُساهم في توضيح نطاق الصلاحيات ورفع أي لبس حول مهام التدقيق أمام الإدارات (IIA, 2024, p. 92).

المبحث السادس: تحديات التخطيط في المؤسسة الجزائرية وآفاق التطوير

6-1- التحديات الهيكلية والمؤسسية

تواجه عملية التخطيط في المؤسسات الجزائرية جملة من التحديات الهيكلية العميقة التي تحدّ من فعاليتها: صعوبة تحديد "كون التدقيق" بشكل شامل ودقيق بسبب ضعف قواعد البيانات المؤسسية وغياب أنظمة المعلومات المتكاملة. ونقص المدققين المؤهلين المتخصصين الحاملين لشهادات احترافية معترف بها دولياً كـ CIA و CISA و CPA. والتدخلات الإدارية المباشرة وغير المباشرة التي تؤثر على استقلالية خطة التدقيق وأولوياتها المحددة. وصعوبة تقييم المخاطر في بيئة غير مستقرة تتسم بتغيرات قانونية متكررة وتقلبات اقتصادية حادة.

6-2- التحديات التقنية والرقمية

يُضاف إلى التحديات الهيكلية تحديات تقنية وثيقة الصلة بمرحلة التحول الرقمي التي تمر بها الجزائر: ضعف التكامل بين أنظمة المعلومات والمحاسبة في كثير من المؤسسات مما يُعقّد عملية جمع وتحليل البيانات. ومحدودية استخدام برامج التدقيق المتخصصة (Audit Management Software) التي من شأنها تحسين كفاءة التخطيط وجودته. والفجوة الرقمية الكبيرة بين المؤسسات الكبرى والمؤسسات الصغيرة والمتوسطة من حيث الجاهزية التقنية (سعودي بلقاسم، 2023، ص. 118).

جدول (4-2): تحديات التخطيط في الجزائر وحلول مقترحة

التحدي	الوصف	الحل المقترح
ضعف قواعد البيانات	صعوبة رسم كون التدقيق الكامل	تبني أدوات تحليل بيانات رقمية ومتكاملة
نقص الموارد البشرية	محدودية الكفاءات والأدوات المتخصصة	برامج تكوين وطنية + شراكات مع IIA
التدخلات الإدارية	تأثير على استقلالية الخطة وأولوياتها	تعزيز دور لجنة التدقيق وصلاحياتها
تقلبات البيئة التشغيلية	تغيرات قانونية واقتصادية متكررة	خطة ديناميكية قابلة للمراجعة الفصلية
ضعف الأنظمة التقنية	صعوبة جمع وتحليل البيانات	برامج التحول الرقمي للأنظمة الداخلية

6-3- التوصيات العملية للتغلب على التحديات

استناداً إلى التجارب الدولية المقارنة والخصوصيات الجزائرية، يُمكن تقديم التوصيات العملية التالية لتحسين عملية التخطيط للتدقيق الداخلي:

- تبني أدوات رقمية متخصصة لرسم خريطة المخاطر وكون التدقيق مثل برامج TeamMate و AuditBoard مع تكييفها لتلائم متطلبات البيئة الجزائرية.
- تكوين فرق تدقيق متعددة التخصصات تجمع بين خبراء المحاسبة والتقنية والقانون والقطاع الذي تُدقّق فيه.
- تعزيز استقلالية لجنة التدقيق في المصادقة على الخطة السنوية وحمايتها من التدخلات الإدارية غير المبررة.
- تطوير برامج تدريبية مستمرة على منهجيات RBIA وأطر COSO وأدوات تحليل البيانات للمدققين الداخليين.
- التنسيق الاستراتيجي مع المدقق الخارجي لتجنب التكرار في تغطية الموضوعات وتعظيم التغطية الكلية للمخاطر.
- إنشاء قاعدة بيانات وطنية لنتائج التدقيق الداخلي في المؤسسات العمومية لتبادل المعرفة وتوحيد الممارسات.

خلاصة الفصل الرابع

يُعدّ التخطيط المبني على المخاطر جوهر العملية التدقيقية الحديثة وفق GIAS 2024. في الجزائر، يتطلب تطبيقه الفعّال تطوير القدرات التقنية والتنظيمية، وتعزيز الاستقلالية الحقيقية لنشاط التدقيق، وتبني أدوات متقدمة مثل COSO و RACM لضمان فعالية التدقيق ومساهمته الحقيقية في تعزيز الحوكمة والشفافية وحماية المال العام.

الأسئلة التفاعلية والتحليلية:

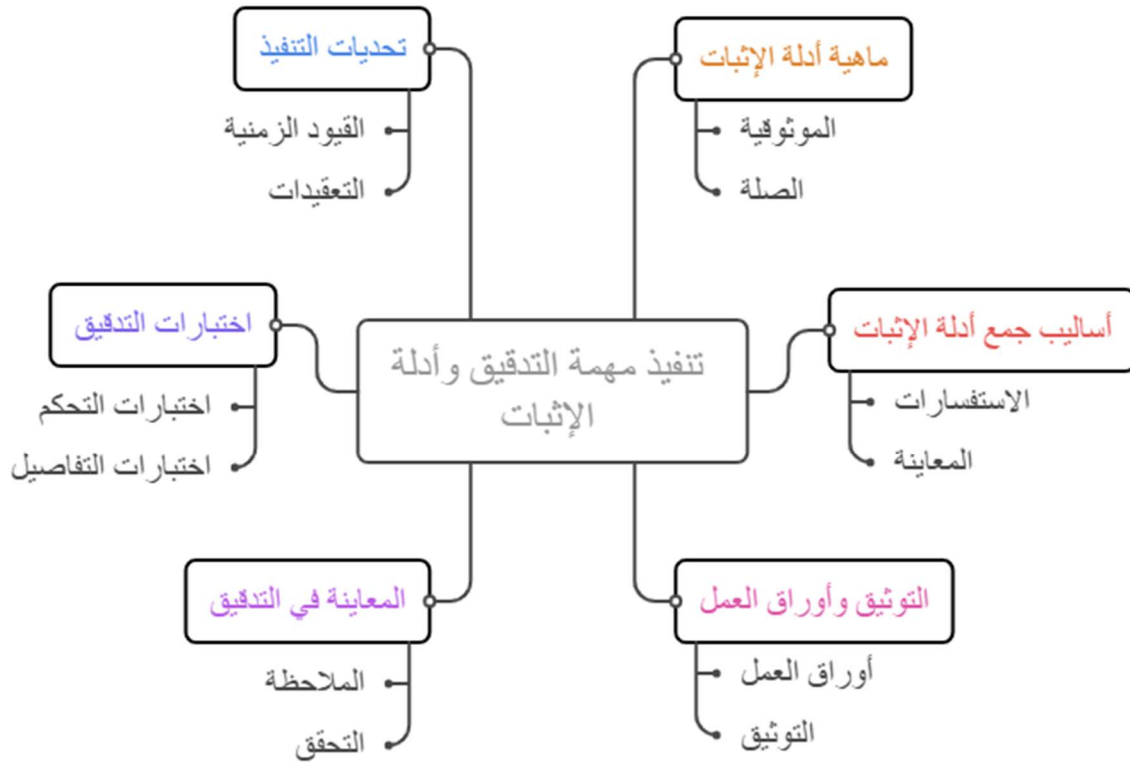
- سؤال فهم: ما الفرق بين "التخطيط الاستراتيجي" و"التخطيط العملياتي" في دورة حياة مهمة التدقيق، ولماذا يعتبر التخطيط المبني على المخاطر ضرورة وليس اختياراً؟
- سؤال تحليلي: في ظل نموذج COSO ERM 2017 ، كيف يساهم دمج البُعد الاستراتيجي في تقييم المخاطر بزيادة دقة برنامج العمل؟
- سؤال تطبيقي: ما هي التحديات التي قد تواجه المدقق أثناء إعداد "مذكرة التخطيط" في مؤسسة جزائرية تفتقر إلى سجلات تاريخية دقيقة للمخاطر؟

الفصل الخامس: تنفيذ مهمة التدقيق وأدلة الإثبات (الميدان والبرهان)

تُمثل مرحلة تنفيذ مهمة التدقيق الداخلي القلب النابض للعملية التدقيقية بأكملها، وهي المحك الحقيقي الذي تُختبر فيه جودة التخطيط وكفاءة الفريق التدقيقي. بعد الانتهاء من مرحلتَي التخطيط الاستراتيجي والعملياتي، ينتقل المدقق إلى الميدان مُسلحاً ببرنامج عمل مُحكم ومذكرة تخطيط واضحة، ليشرع في جمع الأدلة الموضوعية الكافية التي ستُشكل الأساس المتين الذي تُبنى عليه استنتاجاته وتوصياته. في ظل معايير GIAS 2024 (Domain V: Performing Internal Audit Services)، أصبح التنفيذ عملية منهجية دقيقة تهدف إلى الحصول على أدلة إثبات كافية وموثوقة وملائمة وموضوعية تُمكن المدقق من إصدار حكم مهني سليم يدعم إضافة القيمة الحقيقية للمؤسسة (IIA, 2024, p. 105).

هذه المرحلة ليست مجرد جمع بيانات ووثائق روتيني، بل هي اختبار حقيقي لمستوى جودة التخطيط وكفاءة المدقق وعمق فهمه للمؤسسة وقدرته على التكيف مع المستجدات الميدانية غير المتوقعة. في الجزائر، تكتسب هذه المرحلة أهمية استراتيجية كبيرة بسبب تعقيد العمليات في المؤسسات العمومية الاقتصادية، والحاجة إلى الامتثال الصارم للنظام المحاسبي المالي، ومواجهة مخاطر الفساد والاختلاس التي تستدعي يقظة مهنية دائمة، فضلاً عن التحديات المتصاعدة الناجمة عن التحول الرقمي والأمن السيبراني الذي بات ركيزة أساسية في منظومة الرقابة الحديثة.

تنفيذ مهمة التدقيق وأدلة الإثبات



المبحث الأول: ماهية أدلة الإثبات وخصائصها المهنية

1-1- تعريف دليل الإثبات في التدقيق

دليل الإثبات في التدقيق الداخلي هو كل ما يجمعه المدقق من معلومات وثائق وبيانات وملاحظات مباشرة ونتائج إجراءات تحليلية تُساعده على تكوين رأي مهني موضوعي ومتوازن حول سلامة العمليات وفعالية أنظمة الرقابة الداخلية ومدى تحقيق أهداف المؤسسة . وفق معايير GIAS 2024 ، يُعتبر الدليل الأساس الصلب الذي يُبنى عليه الاستنتاج والتقرير النهائي، وبدونه تفقد توصيات المدقق مصداقيتها ومبرراتها المهنية (IIA, 2024, p. 112; Sawyer, 2019, p. 89).

ليست كل معلومة تُجمع دليلاً مهنيّاً مقبولاً؛ بل يجب أن تكون المعلومة مدعومة بإجراءات مهنية منظمة وموثقة وأن تستوفي شروطاً نوعية محددة. في الممارسة العملية،

يشمل الدليل طيفاً واسعاً من مصادر ووسائل متنوعة: من الفواتير والعقود والمستندات المالية الورقية والإلكترونية، إلى نتائج المقابلات مع الموظفين والمسؤولين، والنتائج الفيزيائية للجرد والمعاينة الميدانية، وتحليلات البيانات الكمية والنوعية. في الجزائر، يواجه المدقق أحياناً صعوبات في الحصول على أدلة كاملة وموثوقة بسبب ضعف بعض الأنظمة الإلكترونية أو عدم التعاون الكافي من بعض الإدارات أو غياب الأرشفة المنظمة للوثائق (Sawyer, 2019, p. 95).

1-2- الخصائص النوعية للدليل وفق معايير GIAS 2024

حددت معايير GIAS 2024 أربعة خصائص نوعية جوهرية يجب أن تتوفر في دليل الإثبات حتى يكون مقبولاً على المستويين المهني والقانوني:

- الكفاية (Sufficiency): يجب أن يكون حجم وكمية الأدلة المُجمَّعة كافيين لدعم الاستنتاجات التدقيقية بشكل موثوق دون الحاجة إلى أدلة إضافية جوهرية. والكفاية مفهوم نسبي يتأثر بدرجة المخاطر المُحددة ومستوى أهمية الموضوع موضع الفحص.
- الملاءمة (Relevance): يجب أن يرتبط الدليل ارتباطاً مباشراً وواضحاً بالهدف أو المخاطر المحددة في خطة المهمة، فلا قيمة لدليل وافر غير ذي صلة بموضوع التدقيق المحدد.
- الموثوقية (Reliability): يُفضَّل الدليل الخارجي الصادر من طرف ثالث مستقل على الدليل الداخلي، والدليل الموثق كتابياً على الشفهي، والدليل الذي يجمعه المدقق بنفسه مباشرة على ذلك الذي يحصل عليه من الغير.
- الموضوعية والخلو من التحيز: يجب أن يكون الدليل خالياً قدر الإمكان من التأثيرات الشخصية والإدارية والميول الذاتية التي قد تُشوِّه التفسير أو تُضلل المدقق.

في البيئة الجزائرية، يواجه المدقق تحدياً في تحقيق الموثوقية العالية بسبب ضعف بعض السجلات الإلكترونية وببطء استجابة الأطراف الخارجية لطلبات المصادقة، مما يجعل الاعتماد على مزيج متوازن من الإجراءات ضرورة لا خياراً (سعودي بلقاسم، 2023، ص.129)

1-3- التسلسل الهرمي لموثوقية الأدلة

يُميّز المدققون المحترفون بين مستويات مختلفة من موثوقية الأدلة وفق تسلسل هرمي متعارف عليه مهنيًا. في أعلى الهرم نجد: الأدلة الفيزيائية التي يجمعها المدقق بنفسه من خلال المعاينة المباشرة والجرد الفعلي، تليها المصادقات الخارجية المكتوبة الواردة مباشرة من أطراف ثالثة مستقلة. وفي المستوى الأوسط تأتي المستندات الخارجية التي أعدتها أطراف خارج المؤسسة، ثم المستندات الداخلية ذات الضوابط الرقابية القوية. في أسفل الهرم تأتي الإفادات الشفهية والمعلومات غير الموثقة. يُستوجب على المدقق الاعتماد على أدلة من مستويات هرمية مرتفعة كلما أمكن ذلك، مع توضيح أسباب الاعتماد على أدلة من مستويات أدنى عند الضرورة. (Pickett, 2010, p. 215)

المبحث الثاني: أساليب وتقنيات جمع أدلة الإثبات

1-2- الفحص المادي (Physical Examination)

الفحص المادي هو أحد أقوى أساليب جمع الأدلة وأكثرها مصداقية، إذ يقوم المدقق بالتحقق الفعلي والمباشر من وجود الأصول المادية كالنقدية والمخزون والمعدات والأوراق المالية وسجلات التوثيق. هذا الأسلوب يُقلّل بشكل ملموس من مخاطر التلاعب والاحتيال لأنه يتجاوز الوثائق المكتوبة ليُتحقق من الواقع الفعلي الملموس. في المؤسسات الجزائرية الكبرى مثل سوناطراك والشركات الصناعية العمومية، يُستخدم الفحص المادي بصورة منتظمة أثناء عمليات الجرد الدوري للمخزون أو التحقق من سلامة المعدات والآلات وصحة

صكوك الملكية. ومع ذلك، يتطلب هذا الأسلوب تخطيطاً دقيقاً مسبقاً وتنسيقاً محكماً مع الإدارة لتجنب تعطيل العمليات الإنتاجية اليومية. (Pickett, 2010, p. 219)

2-2- المصادقات الخارجية (External Confirmations)

تُعدّ المصادقات الخارجية من أقوى وأكثر الأدلة موثوقية في منظومة التدقيق الداخلي، لأنها تأتي من أطراف خارجية مستقلة تُدلي بشهادتها دون أي تأثير مباشر من المؤسسة المُدقَّقة. يطلب المدقق من العملاء والموردين والبنوك والجهات الحكومية الأخرى تأكيداً مكتوباً للأرصدة أو العمليات أو الشروط التعاقدية. وتُميز بين نوعين من المصادقات: المصادقة الموجبة (Positive Confirmation) التي تتطلب رداً مكتوباً صريحاً سواء بالموافقة أو الاعتراض، والمصادقة السالبة (Negative Confirmation) التي تفترض الصحة إذا لم يرد أي اعتراض في مدة معقولة. في الجزائر، تُستخدم المصادقات بكثافة في تدقيق الحسابات البنكية وأرصدة المدينين والدائنين، لكنها تواجه تحديات تتعلق ببطء الاستجابة وعدم تعاون بعض الجهات الحكومية. (Arena & Azzone, 2009, p. 51)

2-3- التتبع (Tracing) والتحقق (Vouching)

يُمثّل التتبع والتحقق أسلوبين تكامليين أساسيين في فحص مسار المعاملات بين الوثائق المصدرية والسجلات المحاسبية. التتبع (Tracing) يبدأ من المستند الأصلي كفاتورة الشراء أو وثيقة الشحن ويتابع أثرها حتى التسجيل في الدفاتر المحاسبية الرئيسية، مما يُختبر به مبدأ الاكتمال (Completeness) ويكشف عن العمليات غير المسجلة. أما التحقق (Vouching) فيسلك المسار العكسي بالانطلاق من القيد المحاسبي والرجوع إلى المستند الأصلي للتحقق من وجوده وصحته وحدوث العملية فعلاً، مما يُختبر به مبدأ الوجود والدقة (Existence & Accuracy). يُستخدم كلا الأسلوبين بكثافة في تدقيق دورات الشراء والبيع والرواتب في المؤسسات الجزائرية لكشف الأخطاء المادية والتلاعبات المحتملة.

2-4- الإجراءات التحليلية (Analytical Procedures)

تُمثّل الإجراءات التحليلية أداة ذكية وفعّالة لتحديد الشذوذات والانحرافات غير المبررة في البيانات المالية والتشغيلية التي تستدعي فحصاً أعمق وتحقيقاً أكثر تفصيلاً. تشمل هذه الإجراءات: مقارنة البيانات الحالية بالسابقة لرصد التغيرات غير الاعتيادية، ومقارنتها بالميزانيات التقديرية لتحديد الانحرافات الجوهرية، ومقارنتها بمعايير القطاع والمؤسسات المماثلة لتقييم الأداء النسبي، وتحليل المؤشرات والنسب المالية للكشف عن اتجاهات غير طبيعية. في الجزائر، تُستخدم هذه الإجراءات بفعالية لتقييم السيولة والربحية والكفاءة التشغيلية، خاصة في قطاعات المحروقات والبناء والصناعة حيث تكون التقلبات كبيرة والمخاطر مرتفعة. (Alzeban & Gwilliam, 2014, p. 361)

2-5- أدوات التدقيق بمساعدة الحاسوب (CAATs)

في العصر الرقمي المتسارع، باتت أدوات التدقيق بمساعدة الحاسوب (Computer-Assisted Audit Techniques - CAATs) ركيزة أساسية لا غنى عنها في عملية جمع الأدلة وتحليلها. تُمكن هذه الأدوات المدقق من فحص كميات ضخمة جداً من البيانات بسرعة عالية ودقة فائقة مستحيلة بالأساليب التقليدية اليدوية. من أبرز هذه الأدوات برامج ACL Analytics وIDEA وPython وR للتحليل الكمي المتقدم. وتشمل تطبيقاتها: اختبار جميع المعاملات بدلاً من العينات، واكتشاف الأنماط غير العادية والتكرارات المشبوهة، واختبار صحة حسابات النظام، وتحليل سجلات الوصول الإلكتروني للكشف عن التجاوزات. في الجزائر، لا تزال الفجوة الرقمية تُشكّل عائقاً أمام تبني هذه الأدوات في كثير من المؤسسات رغم أهميتها البالغة في تحسين كفاءة التدقيق وفعاليتها. (IIA, 2024, p. 134).

المبحث الثالث: التوثيق وأوراق العمل (Working Papers)

3-1- وظائف أوراق العمل في العملية التدقيقية

أوراق العمل هي السجل الدائم والشامل والمنهجي لكل ما قام به المدقق الداخلي أثناء المهمة التدقيقية من أولها إلى آخرها. تتعدد وظائفها الجوهرية وتتشعب لتشمل: توثيق الإجراءات المنفذة فعلاً والأسس المنهجية التي استُند إليها، ودعم الاستنتاجات والتوصيات بأدلة ملموسة وقابلة للتحقق، وتسهيل عملية الإشراف والمراجعة النقدية من قبل الرئيس التنفيذي للتدقيق أو المسؤول الأول، وضمان الاستمرارية المهنية عند تغيير الفريق التدقيقي، وتوفير الحماية القانونية للمدقق في حال نشوء نزاعات أو تحقيقات. يبقى المدقق مسؤولاً عن كل ما هو موثق في أوراق عمله، ولذلك يجب أن تعكس بدقة ما نُفذ فعلاً لا ما كان مُخطّطاً تنفيذه. (Sawyer, 2019, p. 145)

3-2- معايير تنظيم أوراق العمل وضبط جودتها

يجب أن تكون أوراق العمل منظمة بشكل منهجي محترف يسهّل استخدامها والرجوع إليها: مرقمة ومفهرسة بشكل واضح ومتسق، ومؤرخة بدقة مع ذكر اسم المُعدّ والمراجع، وموقّعة من المُعدّ والمراجع لضمان المساءلة، ومُحرّرة بلغة واضحة ومختصرة تتجنب الغموض والتكرار. في الممارسة الجزائرية، تُحفظ أوراق العمل لمدة لا تقل عن عشر سنوات وفق المتطلبات القانونية والضريبية، وغالباً ما تُستخدم كدليل في حال التفتيش من قبل المفتشية العامة للمالية أو الجهات القضائية المختصة. وتُمثّل هذه الوثائق المحور الرئيسي لمراجعات الجودة الداخلية والخارجية. (Pickett, 2010, p. 248)

3-3- السرية المهنية والأمن القانوني لأوراق العمل

تخضع أوراق العمل لمبدأ السرية المهنية الصارم الذي يُشكّل ركيزة أساسية في منظومة الثقة والمصداقية المهنية للمدقق الداخلي. في الجزائر، يحمي قانون العقوبات (المادة 301 وما بعدها) هذه السرية، لكن المدقق ملزم قانونياً وأخلاقياً بالتبليغ الفوري للجهات المختصة

في حال اكتشاف جرائم فساد كبرى أو اختلاسات مثبتة تتعلق بالمال العام. يتطلب هذا التوازن الدقيق بين السرية والمساءلة حكماً مهنيّاً رفيع المستوى وتوثيقاً واضحاً لكل خطوة مُتخذة مع الإشارة إلى الأسس القانونية والمهنية التي استند إليها المدقق في قراراته (IIA, 2024, p. 141).

المبحث الرابع: المعاينة (Sampling) في التدقيق الداخلي

4-1- الأسس النظرية للمعاينة التدقيقية

تتبع الحاجة إلى المعاينة في التدقيق الداخلي من ضرورة عملية واقتصادية: الفحص الشامل لجميع المعاملات والبيانات (100%) غالباً ما يكون مستحيلاً أو باهظ التكلفة بحيث يتجاوز قيمته الفائدة المرجوة. تُمكن المعاينة المُنظمة المدقق من تكوين رأي معقول وموضوعي حول المجتمع الكلي بناءً على فحص جزء منتهى منه بطريقة علمية. ويُعدّ مبدأ التمثيلية الركيزة الأساسية في صحة أي عملية معاينة: فالعينة يجب أن تُمثّل المجتمع تمثيلاً صادقاً وعادلاً حتى تكون الاستنتاجات المستخلصة منها صالحة للتعميم (Alzeban & Gwilliam, 2014, p. 365).

4-2- المعاينة الإحصائية مقابل المعاينة الحكيمة

تنقسم معاينة التدقيق إلى صنفين رئيسيين: المعاينة الإحصائية التي تعتمد على قواعد رياضية وإحصائية صارمة لتحديد حجم العينة المناسب وتقييم النتائج وتعميمها على المجتمع بدرجة موثوقية محددة مسبقاً. ومن أبرز أساليبها: العينة العشوائية البسيطة، والعينة الطبقية، وعينة المعاينة بالوحدة النقدية (MUS) الشائعة في التدقيق المالي. أما المعاينة الحكيمة فتعتمد اعتماداً كلياً على خبرة المدقق وحكمه المهني في اختيار العناصر التي يرى أنها الأكثر أهمية أو احتمالاً للخطأ، وتُستخدم عادة عندما تكون المخاطر منخفضة أو عندما تكون البيانات غير متجانسة بما يجعل التطبيق الإحصائي غير مناسب. في الجزائر، لا

تزال المعاينة الحكمية شائعة بسبب نقص الأدوات الإحصائية المتقدمة وضعف التكوين في هذا المجال (سعودي بلقاسم، 2023، ص. 137).

4-3- مخاطر المعاينة وأساليب التحكم فيها

تتطوي المعاينة بطبيعتها على نوعين جوهريين من المخاطر ينبغي على المدقق إدارتهما بعناية: خطر القبول غير الصحيح (Risk of Incorrect Acceptance) وهو قبول نتيجة أو نظام على أنه سليم في حين أنه يحتوي على أخطاء جوهريّة، وهو الخطر الأخطر من الناحية المهنية والقانونية. وخطر الرفض غير الصحيح (Risk of Incorrect Rejection) وهو رفض نظام أو نتيجة سليمة ما يؤدي إلى إضاعة وقت وجهد في فحص إضافي غير ضروري. يُتَحَكَّم في هذين الخطرين من خلال: زيادة حجم العينة، وتحسين المنهجية الإحصائية، ودمج المعاينة مع الإجراءات التحليلية الأخرى لتعزيز الاطمئنان المهني الكلي.

المبحث الخامس: اختبارات التدقيق ودمجها مع الأدوات الرقمية

5-1- اختبارات الامتثال (Compliance Tests)

تهدف اختبارات الامتثال إلى التحقق من أن الرقابة الداخلية المُصمَّمة تعمل فعلياً وباستمرار كما هو مخطط لها، وليس مجرد وجودها على الورق كإجراء شكلي. يُركّز المدقق في هذا النوع من الاختبارات على أسئلة جوهريّة من نوع: هل الرقابة مُنفَّذة؟ هل تُنفَّذ باستمرار؟ من يُنفَّذها وهل هو الشخص المخوّل؟ ومثال تطبيقي شائع في الجرائر: التحقق من وجود توقيعين مُعتمَدين على جميع الشيكات الصادرة فوق حد معين، أو التحقق من أن جميع عمليات الشراء تمر عبر الأمر بالشراء (Purchase Order) قبل الاستلام. اكتشاف إخفاقات في الامتثال يُنبّه المدقق إلى ضرورة توسيع نطاق اختباره (IIA, 2024, p. 149).

5-2- اختبارات الجوهر (Substantive Tests)

تهدف اختبارات الجوهر إلى التحقق المباشر والموضوعي من دقة الأرصدة والعمليات والمعاملات المالية المسجلة في الدفاتر، بصرف النظر عن فعالية الرقابة الداخلية. وتنقسم إلى نوعين: الإجراءات التحليلية الجوهرية التي تتحقق من المنطقية الكلية للأرقام، واختبارات التفاصيل التي تفحص المعاملات الفردية والأرصدة بشكل مباشر. تُستخدم هذه الاختبارات بكثافة في تدقيق قوائم الرواتب والمشتريات والمدفوعات في المؤسسات الجزائرية، حيث تمثل هذه الدورات مناطق مخاطر تقليدية تستدعي فحصاً معمقاً.

5-3- الدمج الذكي بين الاختبارات التقليدية والأدوات الرقمية

يُمثل الدمج الذكي بين الاختبارات التقليدية والأدوات الرقمية الممارسة المثلى في التدقيق الداخلي المعاصر. تُتيح أدوات CAATs للمدقق تنفيذ اختبارات شاملة (100% Testing) بدلاً من الاكتفاء بالعينات في حالات كثيرة، مما يزيد بشكل كبير من احتمال اكتشاف التلاعبات والشذوذات المخفية. كما تُمكن من تحليل سجلات الدخول إلى الأنظمة (Audit Logs) للكشف عن تجاوزات صلاحيات النظام، وتحليل أنماط المعاملات لاكتشاف حالات الاحتيال المحتملة. في الجزائر، يساعد هذا الدمج في التغلب على التحديات المرتبطة بالحجم الهائل للعمليات في المؤسسات الكبرى كالبنوك وشركات التأمين وسوناطراك (سعودي بلقاسم، 2023، ص. 143).

المبحث السادس: تحديات التنفيذ الميداني في البيئة الجزائرية

6-1- التحديات البيروقراطية والثقافية

تُشكل الثقافة التنظيمية التقليدية أحد أبرز التحديات التي يواجهها المدقق خلال مرحلة التنفيذ في كثير من المؤسسات الجزائرية. يتجلى ذلك في صعوبة الحصول على التعاون الكامل والصريح من الإدارات المُدقَّقة بسبب الخوف من الكشف عن الأخطاء والقصور وما قد يترتب عليها من مساءلة. كذلك تُشكل الثقافة البيروقراطية الراسخة عائقاً أمام الوصول

السريع إلى الوثائق والمعلومات، حيث كثيراً ما يتعرض المدقق لإبطاء متعمد أو تحايل على طلبات الوثائق. ويُضاف إلى ذلك التردد في قبول التوصيات التي قد تستلزم تغييراً جذرياً في الإجراءات أو إعادة توزيع المسؤوليات. (Alzeban & Gwilliam, 2014, p. 368)

6-2- التحديات التقنية والأمنية

في ظل التحول الرقمي المتسارع، تبرز تحديات تقنية جديدة أمام المدقق الميداني: ضعف بعض الأنظمة الرقمية في مؤسسات كثيرة مما يُعيق جمع الأدلة الإلكترونية بكفاءة ويُجبر المدقق على الاعتماد على الوثائق الورقية المرهقة. ومخاطر أمنية متزايدة في التعامل مع بيانات حساسة، خاصة في ظل انتشار الهجمات السيبرانية على البنية التحتية الرقمية. والضغط الزمني الحادة والموارد المحدودة التي تُقلّص من عمق الاختبارات وشموليتها مما قد يؤثر على جودة أدلة الإثبات المُجمّعة. (IIA, 2024, p. 156)

6-3- التوصيات للارتقاء بجودة التنفيذ الميداني

- بناء علاقات مهنية قوية وإيجابية مع الإدارات من خلال التواصل المبكر والشفاف وإيضاح القيمة المضافة للتدقيق.
- تطوير مهارات المدققين باستمرار في أدوات التحليل الرقمي و CAATs وتقنيات الذكاء الاصطناعي التدقيقي.
- اعتماد مزيج متوازن ومدرّس بين الأساليب التقليدية والحديثة يتناسب مع طبيعة كل مهمة وجاهزية المؤسسة المُدقّقة.
- توثيق كل خطوة ميدانية بدقة متناهية في أوراق العمل للحماية القانونية والمهنية وضمان قابلية التحقق.
- الحصول على تدريب متخصص في التدقيق الجنائي (Forensic Auditing) للتعامل مع حالات الاحتيال المحتمل.

خلاصة الفصل الخامس

مرحلة التنفيذ هي الاختبار الحقيقي لجودة التخطيط وكفاءة المدقق. جمع أدلة الإثبات بطريقة منهجية وموضوعية هو ما يضمن مصداقية التقرير النهائي وفعالية توصياته. في الجزائر، يتطلب نجاح هذه المرحلة تطوير القدرات التقنية وتعزيز التعاون المؤسساتي والالتزام الصارم بمعايير GIAS 2024 لضمان أدلة قوية تساهم في تعزيز الحوكمة وحماية المال العام.

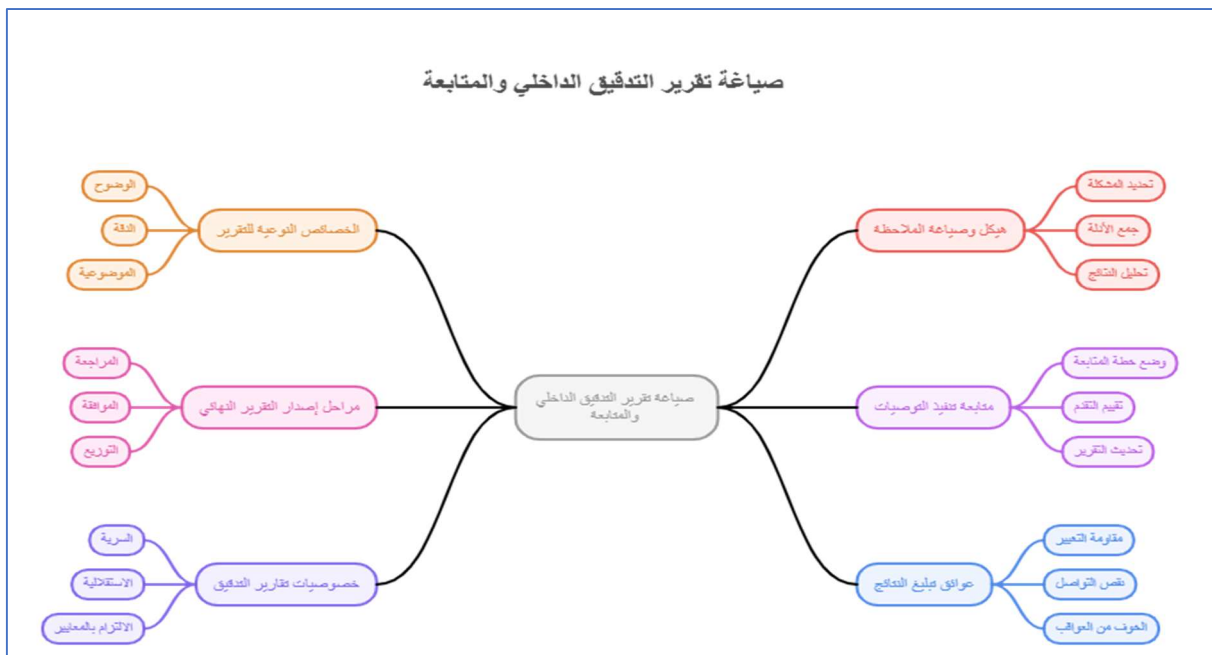
الأسئلة التفاعلية والتحليلية:

- سؤال فهم: كيف يتم التدرج في موثوقية أدلة الإثبات وفق معايير GIAS 2024 ، ومتى تصبح المصادقات الخارجية أكثر أهمية من الفحص المادي؟
- سؤال تحليلي: إلى أي مدى تساهم أدوات التدقيق بمساعدة الحاسوب (CAATs) في معالجة تحديات العينة (Sampling) في ظل البيانات الضخمة؟
- سؤال تطبيقي: في بيئة عمل جزائرية تتسم ببيروقراطية التوثيق الورقي، كيف يمكن للمدقق دمج الأدوات الرقمية لجمع أدلة إثبات قوية ومقنعة؟

الفصل السادس: صياغة تقرير التدقيق الداخلي والمتابعة (تبليغ القيمة المضافة)

يُمثل تقرير التدقيق الداخلي النتيجة النهائية والأكثر أهمية وأثراً لكل الجهد المبذول طوال مراحل التخطيط والتنفيذ. إنه ليس مجرد وثيقة سردية روتينية تُسرد فيها الملاحظات والأخطاء المكتشفة، بل هو أداة استراتيجية قوية تُبلّغ القيمة المضافة الحقيقية لنشاط التدقيق الداخلي، وتُلفت انتباه الإدارة العليا والمجلس إلى المخاطر الجوهرية، وتدفع المؤسسة نحو التحسين المستمر والارتقاء بمستوى أدائها المؤسسي. في عالم الأعمال الحديث، يُقيّم التدقيق الداخلي إلى حدٍ كبير من خلال جودة تقاريره وأثرها الفعلي في دفع عجلة التغيير والتحسين (IIA, 2024, p. 163).

وفق معايير GIAS 2024 ، يجب أن يكون التقرير واضحاً وموضوعياً وبناءً وموجزاً وموجهاً نحو الحلول العملية القابلة للتطبيق، وليس فقط نحو وصف المشكلات وتشخيصها. كما تُحوّل مرحلة المتابعة (Follow-up) التقرير من وثيقة نظرية إلى أداة تغيير عملية فاعلة تضمن أن توصيات التدقيق تُترجم إلى إجراءات حقيقية ملموسة تُحدث أثراً إيجابياً على أداء المؤسسة. في الجزائر، يحمل التقرير دلالة وطنية استراتيجية بالغة لأنه يُستخدم أداة لتعزيز الشفافية ودعم الحوكمة الرشيدة وحماية المال العام في المؤسسات العمومية والخاصة على حدٍ سواء.



المبحث الأول: الخصائص النوعية لتقرير التدقيق الفعال

1-1- الوضوح والدقة في التقرير

يُعدّ الوضوح من أبرز خصائص التقرير الفعال، ويعني استخدام لغة مباشرة وبسيطة يفهمها القارئ المتخصص وغير المتخصص على حدّ سواء دون الحاجة إلى تفسير إضافي. يستوجب ذلك استخدام جمل مباشرة وعبارات واضحة، وتجنب المصطلحات الفنية المُبهمة دون شرحها، وتنظيم المحتوى بشكل منطقي متسلسل يُسهّل القراءة والاستيعاب. أما الدقة فتعني أن كل معلومة أو رقم أو ملاحظة واردة في التقرير يجب أن تكون مدعومة بأدلة موثوقة وخالية من أي أخطاء حسابية أو منطقية. في المؤسسات الجزائرية، يُساعد الوضوح والدقة على تجنب سوء الفهم والتفسيرات المتضاربة بين المدقق والإدارة، خاصة عندما تتعلق التوصيات بتعديل سياسات أو إجراءات حساسة (IIA, 2024, p. 169; Sawyer, 2019, p. 201).

1-2- الموضوعية والبُعد البنّاء

الموضوعية تعني تقديم الحقائق كما هي دون تحيز أو مبالغة أو إسقاط شخصي، وتشمل عرض الجوانب الإيجابية إلى جانب السلبية في صورة متوازنة وعادلة. البُعد البنّاء يعني أن التقرير لا يكتفي بوصف الانحراف وتشخيص المشكلة، بل يذهب أبعد من ذلك ليقترح حلولاً عملية قابلة للتطبيق تساعد الإدارة فعلاً على تحسين الأداء. هذا التحول النوعي من "تقرير اتهام" إلى "تقرير تحسين" يزيد من فرص قبول التوصيات من قبل الإدارة ويُقلّص المقاومة الداخلية ويُعزّز صورة وظيفة التدقيق كشريك استراتيجي. في البيئة الجزائرية، يساعد هذا النهج البنّاء في بناء ثقافة رقابية إيجابية بدلاً من ثقافة الخوف من الكشف عن الأخطاء (Alzeban & Gwilliam, 2014, p. 371).

1-3- الاختصار والتوقيت المناسب

يجب أن يكون التقرير موجزاً ومركّزاً على النقاط الجوهرية دون إطالة مُملّة أو تكرار لا مبرر له. الإطالة المفرطة تؤدي إلى فقدان القارئ الاهتمام أو صعوبة استخراج الرسائل الرئيسية من ثايا التفاصيل. كذلك يُعدّ التوقيت المناسب لإصدار التقرير عاملاً حاسماً: يجب إصداره في الوقت المناسب حتى تتمكن الإدارة من اتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة قبل تفاقم المشكلات أو تحوّلها إلى أزمات. في الممارسة الجزائية، يُفضّل إصدار تقارير مؤقتة (Interim Reports) للمهام الكبيرة أو طويلة الأمد لتمكين الإدارة من التصرف السريع وتجنب تراكم المخاطر. وقد كشفت الدراسات أن التقارير المتأخرة تفقد الكثير من قيمتها الفعلية حتى ولو كانت ممتازة من الناحية المهنية (Pickett, 2010, p. 267).

1-4- الشمولية والتركيز على القيمة المضافة

يجب أن يُغطّي التقرير جميع جوانب المهمة بشكل شامل ومتوازن، مع التركيز الصريح على كيفية إضافة القيمة الحقيقية للمؤسسة من خلال نتائج التدقيق وتوصياته. القيمة المضافة قد تتجلى بأشكال متعددة: توفير التكاليف عبر اكتشاف الهدر وترشيد الإنفاق، وتقليل المخاطر من خلال تعزيز الرقابة، وتحسين الكفاءة التشغيلية عبر إعادة هندسة العمليات، وتعزيز الامتثال القانوني والتنظيمي. إبراز هذه القيمة المضافة بوضوح في التقرير هو ما يُحوّل وظيفة التدقيق الداخلي في أعين الإدارة من عبء رقابي إلى شريك تحسين استراتيجي لا غنى عنه (COSO, 2017, p. 45; سعودي بلقاسم، 2023، ص. 151).

المبحث الثاني: هيكل وصياغة الملاحظة) نموذج الـ 5Cs

2-1- نموذج 5Cs: المفهوم والأهمية

يُعدّ نموذج 5Cs الإطار الاحترافي الأكثر استخداماً وقبولاً عالمياً لصياغة الملاحظات التدقيقية بطريقة منهجية ومقنعة. يُقدّم هذا النموذج هيكلًا متكاملًا من خمسة عناصر تُحوّل

أي ملاحظة من مجرد وصف سطحي لانحراف إلى تحليل سببي معمق مدعوم بأدلة وموجّه نحو الحل. المُميّز في هذا النموذج أنه يُجبر المدقق على التفكير بعمق في جميع أبعاد الملاحظة قبل كتابتها، مما يُحسّن جودة التحليل ويُعزّز مصداقية التوصيات. في الجزائر، تبني هذا النموذج يُسهم في الارتقاء بمستوى تقارير التدقيق الداخلي نحو المعايير الدولية المحترفة. (IIA, 2024, p. 175)

2-2- شرح عناصر نموذج 5 Cs التفصيلي

- **العنصر الأول Condition - (الوضع الحالي):** وصف موضوعي دقيق ومدعوم بأدلة لما اكتُشف فعلياً أثناء التنفيذ الميداني. مثال: "خلال فحص 120 عملية شراء تمت خلال السداسي الثاني من عام 2023، وُجد أن 35 عملية (29%) لم تخضع لإجراءات المقارنة بين عروض الموردين رغم تجاوز قيمتها حد الخمسة ملايين دينار المحدد في دليل الإجراءات الداخلي."
- **العنصر الثاني Criteria - (المعيار):** ذكر المعيار أو السياسة أو القانون المُحدد الذي يجب الالتزام به. مثال: "وفق المادة 47 من قانون الصفقات العمومية رقم 23-12 ودليل إجراءات المشتريات الداخلي المعتمد، يُشترط الحصول على ثلاثة عروض على الأقل من موردين مختلفين لكل شراء يتجاوز مليوني دينار."
- **العنصر الثالث Cause - (السبب الجذري):** تحليل معمق للسبب الحقيقي الجذري وراء الانحراف، وليس السبب السطحي الظاهري. مثال: "غياب الرقابة الإلكترونية التلقائية على مسار الموافقات في نظام إدارة المشتريات، إلى جانب عدم وضوح مسؤوليات الموظفين في الوحدة بشأن متطلبات المقارنة، وضعف برامج التدريب على قانون الصفقات العمومية."
- **العنصر الرابع Consequence - (التأثير والعواقب):** توضيح الآثار السلبية الفعلية والمحتملة على المؤسسة بصورة ملموسة وقابلة للقياس. مثال: "زيادة مخاطر دفع أسعار أعلى من السوق بنسبة تُقدّر بين 15 و 25% مع خطر الاستفادة غير

المشروعة وضعف الثقة في منظومة الشراء العمومي، علاوة على التعرض للمساءلة القانونية بموجب قانون مكافحة الفساد 06-01.

- **العنصر الخامس Corrective Action - (الإجراء التصحيحي):** اقتراح حلول عملية واضحة ومحددة زمنياً مع تعيين المسؤول عن تنفيذها. مثال: "(1) تطوير وحدة رقابة إلكترونية تُوقف أوامر الشراء التي لم تستوفِ شرط المقارنة قبل 31 مارس 2025. (2) تنظيم دورة تدريبية لجميع موظفي المشتريات على أحكام القانون 23-2025. 12 قبل 28 فبراير 2025. المسؤول: مدير الإدارة والوسائل."

المبحث الثالث: مراحل إصدار التقرير النهائي

3-1- اجتماع الاختتام (Exit Conference)

اجتماع الاختتام هو اجتماع رسمي يُعقد في نهاية مرحلة التنفيذ بين فريق التدقيق والإدارة المعنية قبل إعداد مسودة التقرير. يُمثّل هذا الاجتماع منبراً للحوار المهني البناء: تُعرّض فيه الملاحظات الأولية بشكل شفاف، ويُستمع بجدية إلى وجهة نظر الإدارة وتفسيراتها للوقائع، وتوضّح أي نقاط غامضة أو معلومات إضافية لا يعلمها المدقق، وتُجنّب المفاجآت الصادمة في التقرير النهائي. في الجزائر، يُعدّ هذا الاجتماع فرصة ذهبية لبناء الثقة بين وظيفة التدقيق والإدارة وتقليص حدة المقاومة المحتملة للتوصيات، خاصة في المؤسسات العمومية حيث تكون العلاقات الإدارية ذات طابع هرمي حساس (Sawyer, 2019, p. 215).

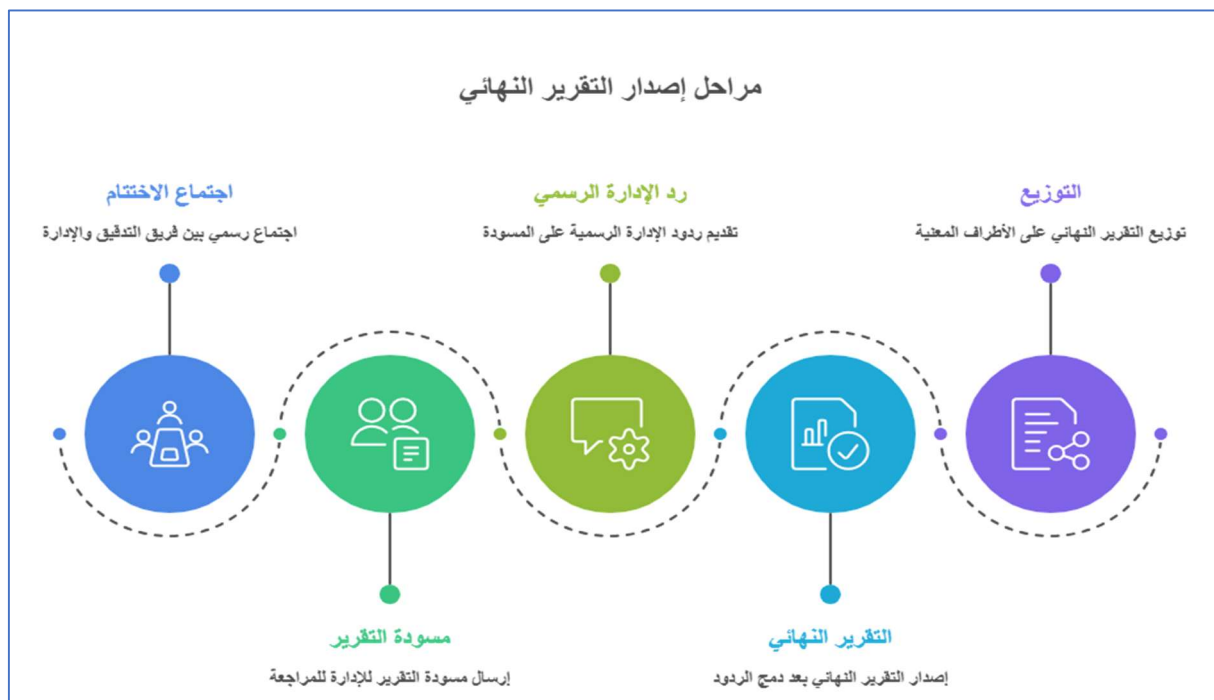
3-2- مسودة التقرير ورد الإدارة الرسمي

يُعدّ إرسال مسودة التقرير للإدارة المعنية قبل إصدار النسخة النهائية ممارسة مهنية جوهرية تُكرّس الموضوعية والعدالة. تتاح للإدارة فرصة مراجعة المسودة وتقديم ردودها الرسمية (Management Response) في أجل معقول يُحدده المدقق عادة بأسبوعين إلى أربعة أسابيع. يجب أن يتضمن الرد الرسمي للإدارة: الاعتراف الصريح بالملاحظات وقبول

التوصيات وتحديد خطة تنفيذها مع جداول زمنية محددة، أو الاعتراض المدعوم بأدلة وأسباب موضوعية على بعض الملاحظات. هذه الخطوة تضمن التوازن والموضوعية وتُمكن المدقق من استيعاب معلومات إضافية قد تُعدّل بعض استنتاجاته قبل إصدار النسخة النهائية.

3-3- التقرير النهائي وتوزيعه

بعد دمج ردود الإدارة وإجراء التعديلات المبررة، يُصدّر التقرير النهائي بصيغته الرسمية المعتمدة. يجب أن يحتوي على: ملخص تنفيذي موجز يُبرز الرسائل الرئيسية للقراء الذين لا يملكون وقتاً لقراءة التقرير كاملاً، والملاحظات المفصلة المُصاغة وفق نموذج Cs 5 مع ردود الإدارة الرسمية، والتوصيات المحددة مع أولوياتها وجدولها الزمنية، وخطة المتابعة التفصيلية. في المؤسسات الجزائرية الكبرى، يُرَفَّع التقرير النهائي إلى لجنة التدقيق ومجلس الإدارة، وقد تُرسل نسخة إلى الجهات الرقابية العليا كمجلس المحاسبة أو المفتشية العامة للمالية حسب متطلبات كل حالة. (IIA, 2024, p. 183)



الشكل (6-1): يوضح مراحل إصدار التقرير النهائي

المبحث الرابع: متابعة تنفيذ التوصيات (Follow-up)

4-1- أهمية المتابعة في الدورة التدقيقية الكاملة

تُكمل متابعة تنفيذ التوصيات الدورة التدقيقية وتُحوّل التقرير من وثيقة نظرية نافعة على الورق إلى أداة تغيير فاعلة على أرض الواقع. بدون متابعة منهجية ومستمرة، قد تظل التوصيات المهنية حبيسة الأدراج دون تنفيذ فعلي، مما يُفرغ العملية التدقيقية برمتها من مضمونها وقيمتها الحقيقية. وتؤكد معايير GIAS 2024 بوضوح لا لبس فيه على أن المتابعة مسؤولية مهنية جوهرية لنشاط التدقيق الداخلي ولا يمكن التهاون فيها أو إغفالها (IIA, 2024, p. 189).

4-2- منهجية المتابعة الفعّالة

تتوزع مسؤولية المتابعة بين طرفين: الإدارة التي تتحمل المسؤولية الأساسية عن تنفيذ التوصيات المقبولة في الآجال المحددة، ونشاط التدقيق الداخلي الذي يتحمل مسؤولية المتابعة الدورية للتأكد من التنفيذ الفعلي والفعّال. يُستخدم في هذا الإطار سجل المتابعة (Follow-up Tracking Log) وهو أداة إدارية جوهرية تُسجّل لكل توصية: حالتها الراهنة، الجهة المسؤولة عن التنفيذ، الأجل الزمني المحدد، التقدم المُحرَز، والملاحظات والتعقيبات التي ظهرت أثناء التنفيذ. في الجزائر، يُساعد هذا السجل لجنة التدقيق في مراقبة التقدم باستمرار واتخاذ الإجراءات اللازمة في حال التأخير الجسيم أو الرفض غير المبرر (سعودي بلقاسم، 2023، ص. 162).

4-3- التعامل مع التوصيات المرفوضة أو المتأخرة

قد ترفض الإدارة تنفيذ بعض التوصيات بحجة أنها مُكلفة أو غير عملية أو خارجة عن صلاحياتها. في هذه الحالات، يُلزم المدقق بتوثيق موقف الإدارة الرضائي رسمياً ويُبلّغ لجنة التدقيق أو المجلس بالتوصيات المرفوضة وتقديره للمخاطر المتبقية الناجمة عن ذلك الرفض. هذا الإبلاغ يُمكن المجلس من اتخاذ الإجراءات اللازمة في ضوء معرفته الكاملة

بالمخاطر المتبقية. أما التوصيات المتأخرة فتستدعي تصعيداً منهجياً يبدأ بالتذكير المكتوب ثم الإبلاغ الرسمي للجنة التدقيق في حال استمرار التأخير.

المبحث الخامس: خصوصيات تقارير التدقيق في المؤسسات العمومية الجزائرية

5-1- الإطار القانوني والتنظيمي للتقارير في القطاع العمومي

تتميز تقارير التدقيق في المؤسسات العمومية الجزائرية بطابع قانوني مُعزّز ومتطلبات رسمية أكثر صرامة مقارنة بالقطاع الخاص. يستوجب الإطار القانوني الجزائري المتكامل أن تُعالج هذه التقارير: الامتثال لقانون الصفقات العمومية رقم 12-23 ومرسومه التنفيذي، وتطبيق أحكام النظام المحاسبي المالي (SCF) ، والامتثال لقانون الوقاية من الفساد ومكافحته رقم 06-01، والتزامات الحوكمة المنصوص عليها في قانون الشركات التجارية. وكثيراً ما تُرفع هذه التقارير إلى جهات عليا كمجلس المحاسبة والمفتشية العامة للمالية، مما يستلزم أعلى مستويات الدقة والاحترافية.

5-2- التوازن الدقيق بين السرية والشفافية

تُشكّل إشكالية التوازن بين السرية المهنية الواجبة للمدقق ومتطلبات الشفافية الكاملة التي تستلزمها مبادئ الحوكمة الرشيدة تحدياً حقيقياً في الممارسة الجزائرية. المدقق ملزم قانونياً وأخلاقياً بحماية سرية المعلومات الحساسة التي يطلع عليها أثناء مهمته، وفي الوقت ذاته ملزم بالإبلاغ عن أي مخالفات أو جرائم فساد يكتشفها. يُعالج هذا التوتر من خلال ضوابط واضحة تُميز بين ما يجب الإفصاح عنه لمجلس الإدارة ولجنة التدقيق وما يظل في نطاق السرية المهنية، مع الاستعانة بالرأي القانوني المتخصص عند الحاجة.

المبحث السادس: عوائق تبليغ نتائج التدقيق وآليات التجاوز

6-1- العوائق التنظيمية والثقافية

تُصنّف العوائق التنظيمية والثقافية من أشد التحديات التي تعترض فعالية تقارير التدقيق: الخوف المتجذر من الكشف عن الأخطاء والإخفاقات والمساءلة عنها، والثقافة

البيروقراطية التقليدية التي تُفضّل الصمت والستر على الشفافية والمكاشفة. ويُضاف إلى ذلك التردد في قبول التوصيات التي قد تستلزم تغييراً جذرياً في هياكل السلطة أو طريقة توزيع الموارد، والميل إلى الاكتفاء بإجراءات شكلية دون تغيير حقيقي عميق في الممارسات.

6-2- العوائق التقنية والمواردية

تشمل ضعف أنظمة التوثيق الإلكتروني الذي يُصعّب متابعة حالة تنفيذ التوصيات بشكل آلي وفوري، ونقص الموارد البشرية المتخصصة في إدارة وتنفيذ التوصيات التدقيقية، والبيروقراطية الإدارية المُثقلة التي تُطيل الأمد اللازم لاعتماد القرارات وتنفيذ التغييرات. كذلك تُؤدي محدودية الميزانيات المخصصة لتنفيذ الإجراءات التصحيحية دوراً في تأخير تنفيذ التوصيات ذات التكلفة المرتفعة.

6-3- استراتيجيات التجاوز الفعّالة

- تعزيز ثقافة الشفافية داخل المؤسسات من خلال برامج توعية ممنهجة تُبيّن الفوائد الحقيقية للتدقيق وفوائد قبول توصياته.
- تدريب الإدارات على قراءة تقارير التدقيق والاستفادة منها بدلاً من النظر إليها كتهديد.
- استخدام أدوات تكنولوجيا المعلومات الحديثة لتسريع عملية التوثيق والمتابعة الآلية.
- تعزيز استقلالية لجان التدقيق وصلاحياتها القانونية لضمان متابعة فعالة لتنفيذ التوصيات.
- ربط نتائج تنفيذ توصيات التدقيق بتقييم أداء المسؤولين كحافز للتنفيذ الجاد والسريع.

خلاصة الفصل السادس

يُعدّ تقرير التدقيق الداخلي ومتابعته الوسيلة الرئيسية لتجسيد القيمة المضافة لنشاط التدقيق. في الجزائر، يتطلب إعداد تقارير فعالة التزاماً صارماً بمعايير GIAS 2024

وتطبيق نموذج Cs 5 ومتابعة منهجية دؤوبة. بهذا يتحول التدقيق الداخلي من وظيفة رقابية تقليدية إلى شريك استراتيجي حقيقي في بناء مؤسسات محكومة وشفافة تحمي المال العام وتُعزز الثقة في الاقتصاد الوطني.

الأسئلة التفاعلية والتحليلية:

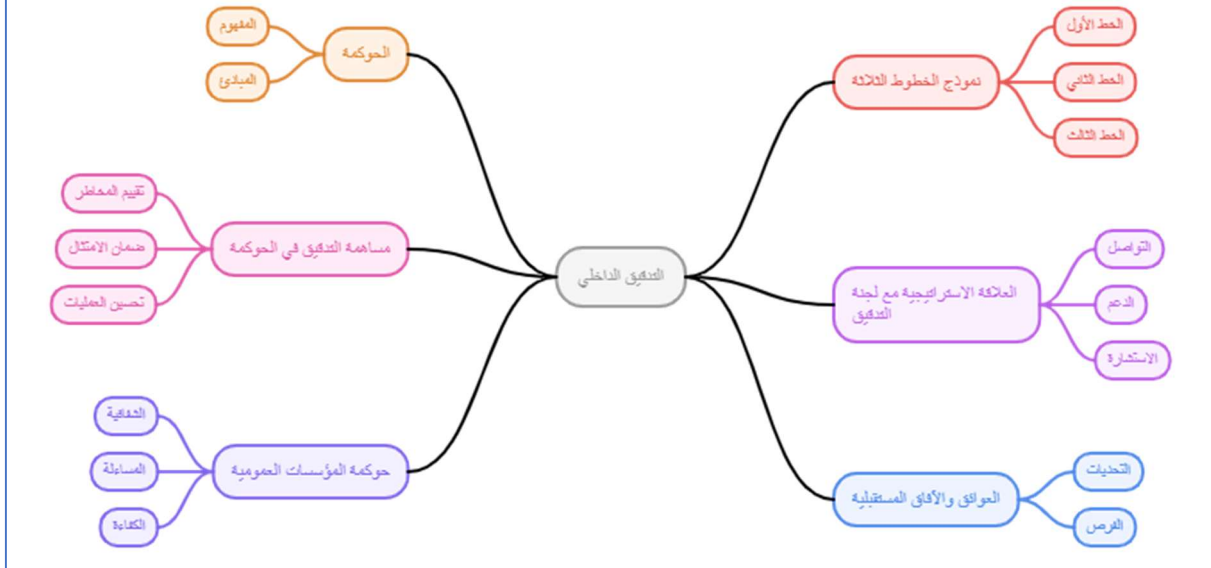
- سؤال فهم: لماذا يُعتبر نموذج الـ Cs 5 أداة جوهرية في صياغة ملاحظات التدقيق؟ وما هو أثره على مستوى استجابة الإدارة؟
- سؤال تحليلي: كيف يوازن المدقق بين "السرية المهنية" وبين "الشفافية" المطلوبة عند كتابة التقارير في القطاع العمومي؟
- سؤال تطبيقي: إذا رفضت الإدارة تنفيذ توصية جوهرية تراها ضرورية لتفادي مخاطر عالية، ما هي الاستراتيجية المهنية التي ينبغي على المدقق اتباعها؟

الفصل السابع: دور التدقيق الداخلي في إرساء الحوكمة (البعد الاستراتيجي والمؤسساتي)

في العصر الراهن، لم يعد التدقيق الداخلي مجرد وظيفة رقابية تقليدية محدودة بكشف الأخطاء والتحقق من الامتثال للقوانين واللوائح، بل تحول تحولاً جوهرياً ليُصبح ركيزة أساسية وشريكاً استراتيجياً حقيقياً في بناء وتعزيز نظام الحوكمة الرشيدة داخل المؤسسة. الحوكمة ليست مجرد مفهوم نظري مجرد أو شعار يُرفع في الأوراق الرسمية، بل هي منظومة متكاملة من العمليات والهياكل التنظيمية والثقافة المؤسسية والآليات التي يضعها مجلس الإدارة والإدارة العليا لتوجيه ومراقبة أنشطة المؤسسة بطريقة تضمن تحقيق أهدافها الاستراتيجية بكفاءة عالية مع الحفاظ على الشفافية والمساءلة والنزاهة. (IIA, 2024, p. 28)

وفق المعايير العالمية للتدقيق الداخلي (GIAS 2024 (Domain III: Governing the Internal Audit Function)، أصبح التدقيق الداخلي الخط الثالث الدفاعي في نموذج الخطوط الثلاثة (The Three Lines Model)، حيث يقدّم التأكيد المستقل والموضوعي على فعالية الخططين الأول والثاني ويساهم بصورة مباشرة في تعزيز ثقافة الحوكمة داخل المؤسسة. في الجزائر، يأخذ هذا الدور بُعداً وطنياً استراتيجياً بالغ الأهمية، خاصة في ظل الإصلاحات الاقتصادية الجارية وتطبيق النظام المحاسبي المالي (SCF) وتنفيذ قانون الوقاية من الفساد ومكافحته رقم 06-01، وحوكمة المؤسسات العمومية الاقتصادية (EPE) التي تمثل عماد الاقتصاد الوطني.

دور التدقيق الداخلي في إرساء الحوكمة



المبحث الأول: الحوكمة: المفهوم والمبادئ والأهمية الاستراتيجية

1-1- تعريف الحوكمة في سياق التدقيق الداخلي

الحوكمة في سياق التدقيق الداخلي هي نظام متكامل ومتشابه يشمل الهياكل والعمليات والثقافة التي تضعها الجهات المسؤولة (مجلس الإدارة والإدارة العليا) لإعلام وتوجيه وإدارة ومراقبة أنشطة المؤسسة بما يحقق أهدافها بطريقة مستدامة ومسؤولة. في سياق التدقيق الداخلي، لا تقتصر الحوكمة على الجانب المالي البحت فقط، بل تمتد لتشمل الجوانب التشغيلية والأخلاقية والاستراتيجية والاجتماعية. يرى معهد المدققين الداخليين (IIA) أن التدقيق الداخلي عنصر حيوي ومحوري في منظومة الحوكمة لأنه يقدم التأكيد المستقل على فعالية هذه المنظومة بأكملها. بدون حوكمة قوية ومتناسكة، تصبح المؤسسة عرضة للمخاطر الاستراتيجية والتشغيلية والسمعية مما قد يؤدي إلى خسائر مالية هائلة أو انهيار كامل في الثقة. (IIA, 2024, p. 32; COSO, 2017, p. 18).

1-2- المبادئ الأساسية للحوكمة الرشيدة

تستند الحوكمة الرشيدة إلى خمسة مبادئ جوهرية متكاملة:

- الشفافية: توفير معلومات دقيقة وموثوقة وفي الوقت المناسب لجميع الأطراف المعنية، وتعني عدم إخفاء المعلومات الجوهرية التي يحق لأصحاب المصلحة الاطلاع عليها.
 - المساءلة: تحديد المسؤوليات بوضوح دقيق ومحاسبة كل شخص عن أدائه وقراراته وتصرفاته دون استثناء أو تحيز.
 - العدالة والمساواة: معاملة جميع الأطراف ذوي المصلحة بطريقة عادلة ومتوازنة دون تمييز أو محاباة.
 - الكفاءة والفعالية: ضمان استخدام الموارد البشرية والمالية والتقنية بأفضل طريقة ممكنة لتحقيق الأهداف الاستراتيجية بأقل تكلفة وأعلى جودة.
 - النزاهة والأخلاق: تعزيز ثقافة النزاهة والالتزام بالقيم الأخلاقية الراسخة في جميع المستويات الإدارية والتشغيلية.
- في الجزائر، أكدت الإصلاحات الأخيرة المتمثلة في تطبيق SCF وقانون 01-06 وقانون الصفقات العمومية على أهمية هذه المبادئ لتحسين أداء المؤسسات العمومية وجذب الاستثمار الأجنبي وتعزيز تنافسية الاقتصاد الوطني.

جدول (7-1): مبادئ الحوكمة الرشيدة وتطبيقاتها في السياق الجزائري

المبدأ	الوصف	التطبيق في الجزائر	التحدي الرئيسي
الشفافية	توفير معلومات دقيقة للأطراف المعنية	نشر تقارير مالية وفق SCF	ضعف التوثيق الإلكتروني
المساءلة	تحديد المسؤوليات ومحاسبة المسؤولين	تفعيل لجان التدقيق في EPE	التدخلات الإدارية
العدالة	معاملة عادلة لجميع الأطراف	تطبيق قانون الصفقات العمومية 23-12	المحسوبية في بعض المؤسسات
الكفاءة	استخدام الموارد بفعالية قصوى	تحسين إدارة المخاطر في قطاع الطاقة	نقص الكفاءات المتخصصة
النزاهة	تعزيز الثقافة الأخلاقية المؤسسية	تنفيذ قانون 01-06 وتعزيز الثقافة الأخلاقية	ضعف آليات الإبلاغ عن الفساد

1-3- أهمية الحوكمة في البيئة الاقتصادية الجزائرية المعاصرة

تأخذ الحوكمة في الجزائر أهمية خاصة ومُلحّة في ضوء السياق الاقتصادي المحلي المتميز: فالاقتصاد الجزائري لا يزال يعتمد اعتماداً كبيراً على المؤسسات العمومية في القطاعات الاستراتيجية كالمحروقات والصناعة والبنوك، وهذه المؤسسات تحتاج بالبحاح إلى ارتقاء واضح في مستوى حوكمتها لتحقيق أهداف التنمية الوطنية المستدامة. كما تسعى الجزائر في إطار رؤيتها الاقتصادية إلى تنويع مصادر الدخل وجذب الاستثمار الأجنبي المباشر، وهو هدف يتوقف إلى حدٍ كبير على مدى ثقة المستثمرين الأجانب في مستوى الحوكمة ودرجة الشفافية والتنبؤية في البيئة التنظيمية (بوطين، 2022، ص. 87).

المبحث الثاني: نموذج الخطوط الثلاثة ودور التدقيق الداخلي

2-1- شرح نموذج الخطوط الثلاثة وتطوره التاريخي

نشأ نموذج الخطوط الثلاثة أصلاً في القطاع المصرفي في بداية الألفية الثالثة استجابةً للآزمات المالية الكبرى التي كشفت عن ثغرات جوهرية في بنية الرقابة المؤسسية. وقد تطوّر تدريجياً ليُصبح النموذج المرجعي العالمي لتوضيح توزيع المسؤوليات الرقابية في مختلف أنواع المؤسسات. في عام 2020، أصدر معهد المدققين الداخليين نسخة محدّثة جوهرية من النموذج تحت مسمى "The Three Lines Model" بدلاً من "The Three Lines of Defense" الذي كان سائداً سابقاً، وذلك للإشارة إلى أن الهدف الجوهرية هو الخلق المشترك للقيمة وليس فقط الدفاع ضد المخاطر. (IIA, 2020, p. 5; IIA, 2024, p. 39)

2-2- الخطوط الثلاثة ومسؤولياتها

الخط الأول - الإدارة التشغيلية: تمثّل الوظائف التي تمتلك يومياً وتُدير المخاطر التشغيلية بحكم طبيعة عملها: إدارة المشتريات التي تُدير مخاطر الاحتيال والهدر في الصفقات، وإدارة المبيعات التي تُدير مخاطر الديون المعدومة والتحصيل، وإدارة الإنتاج التي

تُدير مخاطر الجودة والسلامة. هذا الخط مسؤول عن التشغيل الفعلي ويجب أن يمتلك رقابات داخلية فعّالة مُدمجة في صميم عملياته اليومية.

الخط الثاني - وظائف الدعم والرقابة: وظائف تُدعم الخط الأول وتُراقبه دون أن تعمل عملياً: إدارة المخاطر التي توفر إطار تحديد وتقييم وإدارة المخاطر للخط الأول، وإدارة الامتثال التي تضمن الالتزام بالقوانين واللوائح والسياسات الداخلية، وإدارة الجودة التي تضمن استيفاء معايير الجودة المطلوبة. هذا الخط يُعزّز ويُراقب ولا ينوب عن الخط الأول في تحمل مسؤولياته التشغيلية.

الخط الثالث - التدقيق الداخلي: يعمل التدقيق الداخلي كخط دفاع أخير مستقل تماماً عن الخطين السابقين، مما يمنحه مصداقية عالية ومكانة استراتيجية مميزة أمام مجلس الإدارة والجهات التنظيمية. وظيفته الجوهرية هي تقديم التأكيد المستقل والموضوعي على فعالية نظامي الحوكمة وإدارة المخاطر والرقابة الداخلية. هذا الاستقلال هو ما يُميّزه جوهرياً ويُعطيه حق الاعتراض والإبلاغ عن القصور إلى أعلى مستويات المؤسسة مباشرة.

جدول (2-7): نموذج الخطوط الثلاثة: المسؤوليات والأدوار

الخط	المسؤولية الرئيسية	مثال جزائري	دور التدقيق
الخط الأول	إدارة المخاطر يومياً	إدارة المشتريات في سوناطراك	تقييم الفعالية والامتثال
الخط الثاني	مراقبة ودعم الخط الأول	إدارة المخاطر في البنوك	تقييم الاستقلالية والكفاءة
الخط الثالث	التأكيد المستقل والموضوعي	التدقيق الداخلي في EPE	تقديم تأكيد مستقل للمجلس

2-3- تحديات تطبيق النموذج في المؤسسات الجزائرية

يواجه تطبيق نموذج الخطوط الثلاثة في البيئة الجزائرية جملة من التحديات العملية: أولاً الهياكل التنظيمية التقليدية ذات الطابع الهرمي المركزي الذي يُصعّب التمييز الواضح بين صلاحيات الخطوط المختلفة. ثانياً ضعف وظائف الخط الثاني (إدارة المخاطر والامتثال) في كثير من المؤسسات الجزائرية التي لا تزال تُعالج هذه الوظائف بشكل هامشي أو تدمجها في وظائف أخرى. ثالثاً الالتباس في المسؤوليات بين الخطوط مما يؤدي إلى

فجوات في التغطية أو ازدواجية في الجهود. يستلزم تجاوز هذه التحديات وضع ميثاق واضح يُحدد صلاحيات كل خط وتقديم برامج تدريبية هادفة للمسؤولين في جميع الخطوط.

المبحث الثالث: مساهمة التدقيق الداخلي في تعزيز أركان الحوكمة

3-1- تقييم الثقافة الأخلاقية والنزاهة المؤسسية

يقوم التدقيق الداخلي بتقييم عمق الثقافة الأخلاقية وانتشارها عبر مستويات المؤسسة من خلال مراجعة السياسات الأخلاقية ومدى معرفة الموظفين بها وتطبيقهم الفعلي لها، وتقييم فعالية برامج التدريب على القيم المؤسسية وأخلاقيات المهنة، وفحص آليات الإبلاغ عن المخالفات (Whistleblowing) ودرجة سريتها وحماية المبلغين من الانتقام. يُمثّل هذا التقييم خط دفاع استباقي رئيسياً ضد الفساد والمخالفات الأخلاقية. في الجزائر، يُساهم هذا الدور في دعم تنفيذ أحكام قانون 06-01 بالكشف عن الثغرات الأخلاقية التي قد تُهيئ البيئة لممارسات فاسدة. (IIA, 2024, p. 45; Sawyer, 2019, p. 289)

3-2- تقييم نظام إدارة المخاطر المؤسسية (ERM)

يُقيّم التدقيق الداخلي بصورة شاملة ودورية نظام إدارة المخاطر المؤسسية (Enterprise Risk Management - ERM) بما في ذلك: وجود سجل مخاطر محدّث وشامل يعكس التطورات الداخلية والخارجية الراهنة، وفعالية العملية الدورية لتقييم المخاطر وشمولها لجميع أنواع المخاطر الاستراتيجية والتشغيلية والمالية والسيبرانية، ومدى كفاءة خطط الاستجابة للمخاطر وقابليتها للتطبيق الفعلي. هذا التقييم يُمكن المؤسسة من تجنب الأزمات الكبرى خاصة في القطاعات الحساسة كالطاقة والمصارف حيث تكون المخاطر الاستراتيجية والسيبرانية في ارتفاع مستمر. (COSO, 2017, p. 56)

3-3- تقييم فعالية الرقابة الداخلية وفق COSO

باستخدام نموذج COSO الخماسي المحدّث، يُجري التدقيق الداخلي فحصاً شاملاً ومنهجياً لفعالية أنظمة الرقابة الداخلية في جميع أبعادها الخمسة: بيئة الرقابة وتقييم

المخاطر وأنشطة الرقابة والمعلومات والاتصال والمتابعة. يُحدّد المدقق الثغرات التي قد تُفضي إلى خسائر مالية أو مخالفات قانونية أو تدهور في السمعة، ويُقدّم توصيات عملية لسدّها. هذا التقييم يُعزّز الثقة في مصداقية البيانات المالية ويُساهم في تحسين الكفاءة التشغيلية الكلية في المؤسسات الجزائرية (COSO, 2013, p. 45) سعودي بلقاسم، (2023، ص. 172)

3-4- دور التدقيق في تعزيز ثقافة الامتثال

يُساهم التدقيق الداخلي في بناء وتعزيز ثقافة الامتثال المؤسسي من خلال تقييم منتظم للامتثال للقوانين واللوائح والسياسات الداخلية، وإصدار توصيات بناءة لسد ثغرات الامتثال المُكتشفة، ورفع الوعي بمتطلبات الامتثال من خلال التواصل مع الإدارات خلال وبعد مهام التدقيق. في الجزائر، هذا الدور بالغ الأهمية في ظل كثرة التشريعات وتعقيد متطلبات الامتثال لها: قانون الصفقات العمومية، النظام المحاسبي المالي، قانون مكافحة الفساد، قانون حماية المستهلك، وغيرها من التشريعات المتجددة.

المبحث الرابع: العلاقة الاستراتيجية بين التدقيق الداخلي ولجنة التدقيق

4-1- مهام لجنة التدقيق وأهميتها الاستراتيجية

تُعَدّ لجنة التدقيق الركيزة المؤسسية الرئيسية التي تضمن فاعلية التدقيق الداخلي واستقلاليتها الحقيقية. تتولى هذه اللجنة جملة من المهام الاستراتيجية: المصادقة على ميثاق التدقيق وتعديلاته الدورية، ومراجعة والموافقة على الخطة السنوية للتدقيق، والاطلاع المنتظم على التقارير الدورية والنهائية، وضمان الاستقلالية الفعلية للمدير التنفيذي للتدقيق ودعمه أمام الإدارة التنفيذية، وتقييم أداء نشاط التدقيق الداخلي بشكل دوري. في الجزائر، أصبحت لجان التدقيق إلزامية في كثير من المؤسسات العمومية والشركات المساهمة، وتلعب دوراً حاسماً في تعزيز الحوكمة والمساءلة على المستوى المؤسسي والوطني (IIA, 2024, p. 52).

4-2- بناء علاقة شراكة فعّالة مع لجنة التدقيق

تستلزم العلاقة الاستراتيجية الفعّالة بين التدقيق الداخلي ولجنة التدقيق جملة من الممارسات المهنية الراسخة: التواصل المنتظم والمباشر دون وسيط بين المدير التنفيذي للتدقيق ورئيس اللجنة، وعرض نتائج التدقيق وتوصياته بأسلوب واضح وموجّه للقرار، والإبلاغ الفوري عن أي ملاحظات جوهرية أو مخاطر عالية لا تحتمل التأجيل، وتزويد اللجنة بتقييم سنوي شامل لمستوى نضج نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة.

4-3- التحديات التي تواجه العلاقة

تُعاني العلاقة بين التدقيق الداخلي ولجان التدقيق في بعض المؤسسات الجزائرية من تحديات جوهرية: ضعف الاستقلالية الفعلية لبعض الأعضاء الذين قد يكونون على صلة مصالحية بالإدارة التنفيذية، ونقص الخبرة والتأهيل المتخصص في ميادين التدقيق والمالية والمحاسبة لدى بعض أعضاء اللجان. كذلك التدخلات الإدارية غير المباشرة التي قد تؤثر على حياد الأعضاء ومواقفهم، وضعف الدور الفعلي في متابعة تنفيذ توصيات التدقيق. يتطلب تجاوز هذه التحديات: تعزيز معايير تأهيل الأعضاء، وضمان استقلاليتهم الحقيقية قانونياً، وتنظيم برامج تدريبية متخصصة لهم.



الشكل (7-1): يوضح دورة العلاقة الاستراتيجية بين التدقيق الداخلي ولجنة التدقيق

المبحث الخامس: حوكمة المؤسسات العمومية الجزائرية ودور التدقيق في مكافحة الفساد

5-1- خصوصيات الحوكمة في المؤسسات العمومية الجزائرية

تتسم حوكمة المؤسسات العمومية الاقتصادية (EPE) الجزائرية بخصائص مميزة تُميّزها عن نظيراتها في القطاع الخاص: التداخل الحتمي بين الأهداف الاقتصادية التجارية وأهداف السياسة الاجتماعية والاقتصادية الحكومية، وكثرة الأطراف ذوي المصلحة ذات المطالب المتباينة كالحكومة والموظفين والموردين والمجتمعات المحلية. كذلك تعدد مستويات الرقابة من داخلية وخارجية وحكومية وقضائية، وضعف استقلالية الإدارة في اتخاذ القرارات بسبب التدخل الحكومي المتكرر، وثقل الميراث التاريخي من ممارسات إدارية تقليدية تُقاوم التحديث والتغيير. يستلزم نجاح التدقيق الداخلي في هذه البيئة الخاصة امتلاك فهم عميق لهذه التعقيدات والقدرة على التعامل معها باحترافية (بوطين، 2022، ص. 112).

5-2- دور التدقيق الداخلي في مكافحة الفساد

يُمثل دور التدقيق الداخلي في مكافحة الفساد بُعْداً وطنياً استراتيجياً بالغ الأهمية في الجزائر. يتجلى هذا الدور في عدة مستويات متتالية: أولاً الوقاية عبر تقييم أنظمة الوقاية من الفساد وتحديد ثغراتها ورفع توصيات لسدّها قبل وقوع الفساد. ثانياً الاكتشاف المبكر من خلال تصميم إجراءات تدقيق موجهة للكشف عن مؤشرات الفساد والاحتتيال كعمليات الشراء بالتراضي غير المبرر أو التضخيم غير الواقعي في قيم العقود. ثالثاً الإبلاغ السريع والدقيق في حال اكتشاف أدلة جوهريّة على فساد، مع توثيق المعلومات بدقة متناهية. هذا الدور حاسم في تنفيذ أحكام قانون 06-01 الذي يُشكّل ركيزة قانونية أساسية في منظومة مكافحة الفساد الجزائرية؛ (IIA, 2024, p. 68) سعودي بلقاسم، 2023، ص. 179).

5-3- التحديات الخاصة بمكافحة الفساد عبر التدقيق الداخلي

يواجه التدقيق الداخلي تحديات جسيمة في أداء دوره في مكافحة الفساد: الضغوط الممارسة على المدققين لإغفال بعض الملاحظات الحساسة أو تلطيف صياغتها، وصعوبة الإثبات القاطع في غياب الأدلة المادية الكافية أو عدم تعاون الشهود. كذلك الخوف من الانتقام الذي قد يُثبّط همة المدققين عن الإبلاغ الجريء عن الجرائم الكبرى، ومحدودية صلاحيات المدقق الداخلي في التحقيق الجنائي المتخصص مقارنة بالأجهزة القضائية. تستلزم مواجهة هذه التحديات توفير ضمانات قانونية صريحة لحماية المدققين الذين يُبلغون عن الفساد بحسن نية، وتعزيز آليات التنسيق مع الأجهزة القضائية المختصة.

المبحث السادس: العوائق والآفاق المستقبلية للحوكمة عبر التدقيق في الجزائر

6-1- العوائق الهيكلية والمؤسسية

تُشكّل العوائق الهيكلية والمؤسسية أعمق التحديات التي تعترض ترسيخ الحوكمة عبر التدقيق الداخلي في الجزائر: ضعف الاستقلالية الهيكلية لوظيفة التدقيق في بعض المؤسسات التي لا تزال ترفع التقارير إلى الإدارة التنفيذية بدلاً من مجلس الإدارة مباشرة،

وغياب ميثاق واضح معتمد لوظيفة التدقيق يُحدد صلاحياتها ومسؤولياتها. كذلك الثقافة البيروقراطية التقليدية التي تُفضّل الصمت والستر على الشفافية والمساءلة، ومقاومة التغيير من المستفيدين من الوضع الراهن.

6-2- آفاق التطوير والارتقاء

في المقابل، تبرز آفاق مشجعة للتطوير والارتقاء: الإصلاحات التشريعية المتواصلة التي تُعزّز إطار الحوكمة وتُرسّخ مبادئها قانونياً، والتوجه الوطني المتنامي نحو رقمنة الاقتصاد وتحديث الإدارة العمومية. وازدياد أعداد المدققين الداخليين المؤهلين حاملي الشهادات المهنية الدولية، والاهتمام المتنامي بالحوكمة في الأوساط الأكاديمية والمهنية الجزائرية. كذلك برامج التعاون مع منظمات دولية مثل IIA ومنظمة الشفافية الدولية التي تُقدّم الدعم التقني والتدريبي.

6-3- التوصيات الاستراتيجية للنهوض بالحوكمة

- تعزيز استقلالية التدقيق الداخلي من خلال ضمان ارتباطه المباشر بمجلس الإدارة ولجنة التدقيق وليس بالإدارة التنفيذية.
- تطوير برامج تكوين وطنية متخصصة ومعتمدة دولياً في مجال التدقيق الداخلي والحوكمة.
- تبني نموذج الخطوط الثلاثة بشكل كامل وواضح مع تحديد صريح للمسؤوليات والصلاحيات.
- تعزيز دور لجان التدقيق وضمان استقلاليتهما واستيفاء أعضائها لمعايير الكفاءة والاستقلالية.
- إنشاء شبكة وطنية للمدققين الداخليين في المؤسسات العمومية لتبادل الخبرات وتوحيد الممارسات الجيدة.
- ربط تقييم أداء المدققين الداخليين بمعايير الجودة والمصداقية المهنية وليس فقط بعدد المهام المنجزة.

خلاصة الفصل السابع

يُعدّ التدقيق الداخلي شريكاً استراتيجياً أساسياً لا غنى عنه في إرساء الحوكمة الرشيدة. في الجزائر، يمكن للتدقيق أن يلعب دوراً محورياً تحولياً في تعزيز الشفافية ومكافحة الفساد وحماية المال العام. تجاوز العوائق القائمة يتطلب التزاماً جماعياً وطنياً من المجالس والإدارات والجهات التنظيمية لتحقيق حوكمة فعالة حقيقية تدعم التنمية الاقتصادية المستدامة وترسخ مبادئ النزاهة والعدالة.

الأسئلة التفاعلية والتحليلية:

- سؤال فهم: كيف يساهم تطبيق "نموذج الخطوط الثلاثة" في توضيح أدوار الرقابة والامتثال داخل المؤسسة؟
- سؤال تحليلي: ما هو الدور الاستراتيجي الذي يمكن أن يلعبه التدقيق الداخلي في تعزيز ثقافة النزاهة ومكافحة الفساد في المؤسسات الجزائرية؟
- سؤال تطبيقي: كيف يمكن للمدقق الداخلي بناء علاقة شراكة "غير تبعية" مع لجنة التدقيق لضمان دعمها لعمله؟

الفصل الثامن: التدقيق الداخلي في بيئة تكنولوجيا المعلومات (IT Audit)

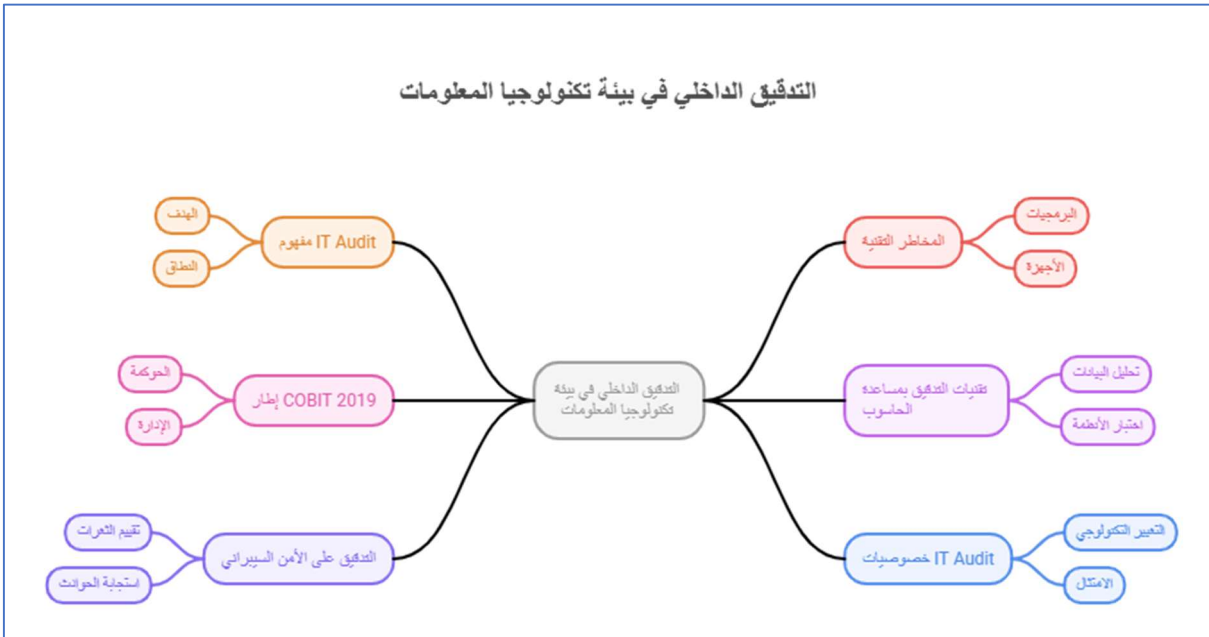
مع التطور السريع والمتسارع لتكنولوجيا المعلومات والاتصالات خلال العقود الأخيرة، أصبحت معظم العمليات المؤسسية — سواء على المستوى المحاسبي أو التشغيلي أو الاستراتيجي — تعتمد بشكل كبير ومتزايد على النظم الإلكترونية وقواعد البيانات والشبكات والتطبيقات الرقمية. وقد أفرز هذا الاعتماد الرقمي المتصاعد ضرورةً ملحةً لإعادة النظر في منهجيات التدقيق الداخلي التقليدية، وتطويرها لتستوعب المتغيرات التقنية الجديدة.

في هذا الإطار، لم يعد التدقيق الداخلي في بيئة تكنولوجيا المعلومات — المعروف اختصاراً بـ IT Audit — مجرد تخصص فرعي أو نشاط ثانوي، بل أصبح ركيزةً أساسية في بنية التدقيق الشاملة. إذ يركز هذا النوع من التدقيق على تقييم فعالية الرقابة على النظم المعلوماتية، وسلامة البيانات وموثوقيتها، وأمن المعلومات، والامتثال للمعايير والقوانين التقنية المعمول بها.

وفق المعايير الدولية الجديدة للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي (GIAS 2024) الصادرة عن المعهد الدولي للمدققين الداخليين (IIA, 2024)، أصبح التدقيق الداخلي مسؤولاً عن تقييم المخاطر التقنية باعتبارها جزءاً لا يتجزأ من منظومة إدارة المخاطر المؤسسية الكلية. ويعتمد المدققون في ذلك على أدوات متطورة مثل تقنيات التدقيق بمساعدة الحاسوب (CAATs) وإطار الحوكمة والإدارة COBIT 2019، لإجراء اختبارات شاملة وفعالة تواكب متطلبات العصر الرقمي.

وفي الجرائر تحديداً، يكتسب هذا الفصل أهميةً استراتيجيةً بالغة، نظراً للتحول الرقمي المتسارع الذي تشهده المؤسسات العمومية والخاصة على حدٍ سواء، وتطبيق النظام المحاسبي المالي SCF الذي يعتمد اعتماداً رئيسياً على النظم الإلكترونية لمعالجة المعلومات وإعداد التقارير، إضافةً إلى تنامي المخاطر السيبرانية وتطور الجرائم الإلكترونية التي باتت تهدد البنية التحتية الحيوية.

يهدف هذا الفصل إلى تقديم تحليل أكاديمي شامل ومعمّق لمفهوم التدقيق في بيئة تكنولوجيا المعلومات، مستعرضاً أنواع المخاطر التقنية، وإطار COBIT 2019 كأداة لحوكمة تقنية المعلومات، وتقنيات CAATs وتطبيقاتها العملية، والتدقيق على الأمن السيبراني، وخصوصيات IT Audit في البيئة المؤسسية الجزائرية، مع تقديم توصيات ومقترحات لتعزيز الفعالية والكفاءة في هذا المجال.



مخرجات التعلم المستهدفة من الفصل الثامن

- تعريف مفهوم التدقيق الداخلي في بيئة تكنولوجيا المعلومات وتتبع مراحل تطوره التاريخي
- تصنيف وتحليل أبرز المخاطر التقنية التي تواجه المؤسسات في العصر الرقمي
- توظيف إطار COBIT 2019 في تقييم وحوكمة الأنظمة المعلوماتية المؤسسية
- تطبيق تقنيات التدقيق بمساعدة الحاسوب (CAATs) بكفاءة وفعالية
- إجراء تدقيق شامل على منظومة الأمن السيبراني والامتثال الرقمي
- تشخيص التحديات الخاصة ببيئة التدقيق الجزائرية وصياغة توصيات ملموسة

المبحث الأول: مفهوم التدقيق الداخلي في بيئة تكنولوجيا المعلومات وأهميته

يُشكّل هذا المبحث الأساس النظري والمفاهيمي للفصل، إذ يستعرض بالتفصيل تعريف التدقيق الداخلي في بيئة تكنولوجيا المعلومات، ومساره التطوري عبر الزمن، ومكانته في الأطر الدولية المعتمدة، ويُرسم الحدود الفاصلة بينه وبين أساليب التدقيق التقليدية.

1-1- تعريف IT Audit وتطوره التاريخي

التدقيق الداخلي في بيئة تكنولوجيا المعلومات هو عملية منهجية مستقلة وموضوعية، تهدف إلى تقييم مدى فعالية الرقابة على النظم المعلوماتية، وضمان سلامة معالجة البيانات ونزاهتها، وصون أمن المعلومات، والتثبت من امتثال النظم للمعايير والسياسات الداخلية والخارجية المعمول بها. (Hall, 2023, p. 89; IIA, 2024, p. 45) وقد نشأ هذا التخصص في مطلع ستينيات القرن الماضي استجابةً للتوسع في استخدام الحواسيب في العمليات المحاسبية والإدارية، ثم تطور تطوراً لافتاً عبر مراحل متعاقبة تعكس مسيرة التحول الرقمي.

- المرحلة الأولى (1960-1980): تدقيق الدفوعات الإلكترونية — كان التركيز منصباً على التحقق من الدقة الحسابية في الأنظمة الضخمة (Mainframes)، مع اعتماد أسلوب 'حول الحاسوب' الذي يتجنب الغوص في تقنيات البرمجة.
- المرحلة الثانية (1980-2000): ظهور الحواسيب الشخصية وانتشار الشبكات المحلية أفرز مخاطر جديدة تتعلق بالتحكم في الوصول وسلامة البيانات الموزعة، مما استوجب تطوير منهجيات 'التدقيق عبر الحاسوب'.
- المرحلة الثالثة (2000-2015): مع الانتشار الواسع للإنترنت والتجارة الإلكترونية، تحول IT Audit نحو تقييم أمن المعلومات وإدارة المخاطر السيبرانية، وظهرت أطر مرجعية متخصصة مثل COBIT و ISO 27001.

• المرحلة الرابعة (2015 - الحاضر): ثورة البيانات الضخمة والذكاء الاصطناعي والحوسبة السحابية وإنترنت الأشياء (IoT) أعادت رسم خارطة IT Audit ليشمل تقييم خوارزميات الذكاء الاصطناعي وإدارة بيانات متعددة السحب. (Multi-cloud) في ظل المعايير الدولية الجديدة (GIAS 2024) ، صار IT Audit جزءاً أصيلاً من (Domain V (Performing Internal Audit Services) ، حيث يُسهم في تقديم التأكيد على أن النظم التقنية تدعم أهداف المؤسسة بكفاءة دون تعريضها لمخاطر غير مقبولة. (IIA, 2024, p. 67)

1-2- أهمية IT Audit في العصر الرقمي

لا يقتصر دور IT Audit على الكشف عن الثغرات والأخطاء، بل يمتد ليشمل منظومة متكاملة من الوظائف ذات القيمة المضافة التي تُعزز المرونة المؤسسية والقدرة التنافسية. وفيما يلي عرض لأبرز محاور هذه الأهمية:

أ) حماية الأصول الرقمية وضمان الاستمرارية:

مع تحول البيانات إلى أحد أركان الأصول المؤسسية في الاقتصاد الرقمي، يؤدي IT Audit دوراً محورياً في تقييم فعالية الضمانات الأمنية وخطط استمرارية الأعمال (Business Continuity Plans - BCP). فأي توقف غير مخطط للأنظمة قد يُكبّد المؤسسات خسائر فادحة قد تتجاوز الملايين من الدولارات في غضون ساعات قليلة (Gallegos et al., 2023, p. 124).

ب) تعزيز جودة المعلومات وموثوقية التقارير المالية:

يضمن IT Audit أن المعلومات المُدرجة في التقارير المالية تتسم بالدقة والنزاهة والاكتمال، مما يعزز ثقة المستثمرين وأصحاب المصلحة في هذه التقارير. وقد أثبتت الدراسات وجود علاقة وثيقة بين جودة IT Audit وانخفاض نسبة التحريفات في القوائم المالية. (Ahmi & Kent, 2013, p. 78)

ج) دعم الامتثال التنظيمي والقانوني:

تُقرض على المؤسسات متطلبات امتثال متصاعدة في ظل اللوائح العالمية مثل اللائحة الأوروبية لحماية البيانات (GDPR) وقانون سوروبانس-أوكسلي (SOX) ، ويُساعد IT Audit في التحقق من الامتثال لهذه المتطلبات وتجنب الغرامات والعقوبات القانونية (Ramamoorti, 2020, p. 45).

د) الكشف المبكر عن الاحتيال وإساءة الاستخدام:

يُمكن IT Audit من رصد أنماط غير عادية في السلوك الرقمي — كالوصول غير المصرح إلى قواعد البيانات الحساسة أو إجراء معاملات مالية مشبوهة خارج أوقات الدوام الرسمي — مما يُسرّع عملية الكشف عن الاحتيال الداخلي والخارجي (ACFE, 2024, p. 33).

في الجزائر تحديداً، أصبح IT Audit ضرورةً لا غنى عنها لدعم تطبيق النظام المحاسبي المالي SCF الذي يعتمد على النظم الإلكترونية لمعالجة المعلومات المحاسبية، ومواجهة التهديدات السيبرانية المتزايدة على البنية التحتية الحيوية كقطاع الطاقة والمصارف وشبكات الاتصال. (Benali & Ouazene, 2022, p. 156)

1-3- الفرق الجوهرى بين التدقيق التقليدي وIT Audit

يختلف IT Audit عن التدقيق التقليدي في طبيعة الموضوع، وأدوات العمل، وأساليب التحقق، والمهارات المطلوبة. ويعكس الجدول التالي أبرز الفوارق الجوهرية بين المنهجين:

جدول (1-8): مقارنة بين التدقيق التقليدي وتدقيق تكنولوجيا المعلومات (IT Audit)

الجانب	التدقيق التقليدي	IT Audit	التحليل في السياق الجزائري
نطاق التدقيق	المستندات والسجلات الورقية والعمليات اليدوية	النظم الإلكترونية وقواعد البيانات والشبكات والتطبيقات	ضروري لتحديث نماذج التدقيق لمواكبة SCF الرقمي
الأدوات المستخدمة	الفحص اليدوي والعينات الاحتمالية والمراجعة البصرية	CAATs وبرمجيات التحليل المتقدم وأدوات اختبار الاختراق	نقص الأدوات المتقدمة يُعيق الكفاءة في بعض المؤسسات

المخاطر المستهدفة	الأخطاء المالية والاحتيال التقليدي والتزوير اليدوي	المخاطر السيبرانية وفقدان البيانات واختراق الأنظمة	زيادة الهجمات السيبرانية على البنوك الجزائرية
الفعالية والشمولية	محدودة بسبب حجم البيانات وصعوبة تتبع اليدوي	شاملة — إمكانية فحص 100% من البيانات الإلكترونية	يُحسن جودة المعلومات المحاسبية ويقلل الأخطاء
المهارات المطلوبة	المحاسبة والمراجعة والفهم التنظيمي	تقنية المعلومات + المحاسبة + أمن السيبراني + إدارة المخاطر	شح الكوادر المزدوجة التخصص في السوق الجزائرية
التوثيق والأدلة	وثائق ورقية وشهادات وسجلات يدوية	سجلات رقمية وصور شبكة ومسارات تدقيق إلكترونية (Audit Trails)	التحول الرقمي يُوفر أدلة أفضل وأكثر موضوعية

تحليل الجدول (1-8): يُبرز الجدول بوضوح أن IT Audit يتفوق على التدقيق التقليدي في البيئات الرقمية من حيث الشمولية والموضوعية وقدرة الاستكشاف. غير أنه يتطلب استثمارات مالية في الأدوات التقنية واستثمارات بشرية في التكوين والتأهيل المتخصص. وفي الجزائر، يمثل IT Audit حلاً جوهرياً للتغلب على ضعف التوثيق التقليدي وتعزيز الامتثال للمعايير الدولية، مع ضرورة معالجة الفجوة في الكفاءات المزدوجة التخصص

4-1- الإطار التنظيمي والمهني لـ IT Audit

يرتكز IT Audit على منظومة من الأطر والمعايير الدولية المتكاملة، يمكن تصنيفها على النحو الآتي:

أ) المعايير المهنية لـ: (IIA (GIAS 2024)

تُحدد المعايير الدولية الجديدة للممارسة المهنية الصادرة عام 2024 مسؤوليات التدقيق الداخلي تجاه مخاطر تكنولوجيا المعلومات ضمن Domain V ، مؤكدةً على ضرورة تطوير كفاءات رقمية لدى المدققين الداخليين كشرط للممارسة المهنية المعتمدة (IIA, 2024, p. 89).

ب) إطار: COBIT 2019

يُقدم COBIT 2019 الصادر عن معهد حوكمة تكنولوجيا المعلومات (ISACA) نموذجاً مرجعياً شاملاً يربط أهداف المؤسسة بمتطلبات الحوكمة والإدارة الرقمية، ويوفر للمدققين أدوات لتقييم مستوى النضج في التحكم على (ISACA, 2019, p. 23) IT

ج) المعايير الدولية: ISO

تتشكل المنظومة المعيارية الدولية لأمن المعلومات من عدة ركائز أساسية: المعيار ISO/IEC 27001:2022 الذي يُرسي متطلبات نظام إدارة أمن المعلومات (ISMS) ، والمعيار ISO/IEC 27002:2022 الذي يُقدم الضوابط العملية التفصيلية لتطبيق سياسات أمن المعلومات. (ISO, 2022, p. 12)

د) إطار NIST للأمن السيبراني:

يُقدم المعهد الوطني الأمريكي للمعايير والتكنولوجيا إطار NIST Cybersecurity Framework (CSF 2.0, 2024) الذي يُنظم إدارة المخاطر السيبرانية عبر خمسة محاور رئيسية: التعرف (Identify) ، والحماية (Protect) ، والكشف (Detect) ، والاستجابة (Respond) ، والتعافي (Recover). وقد استُعيض في الإصدار الأخير بإضافة محور سادس يتعلق بالحوكمة. (NIST, 2024, p. 5) (Govern)

المبحث الثاني: المخاطر التقنية الرئيسية في بيئة تكنولوجيا المعلومات

يُعدّ فهم المخاطر التقنية وتصنيفها الدقيق خطوةً محوريةً في عملية التدقيق على النظم المعلوماتية، إذ يُحدد مسار التدقيق وأولوياته وعمق الفحص المطلوب. ويُقدم هذا المبحث تصنيفاً منهجياً لهذه المخاطر مع تحليل تداعياتها على المؤسسات وبصفة خاصة في البيئة الجزائرية.

2-1- مخاطر الأمن السيبراني (Cybersecurity Risks)

تتصدر مخاطر الأمن السيبراني قائمة التهديدات التقنية المعاصرة، وتشمل طيفاً واسعاً من الهجمات والتهديدات المتطورة:

أ) هجمات الفدية: (Ransomware)

تُعدّ هجمات الفدية من أخطر التهديدات الرقمية؛ إذ تستهدف تشفير البيانات الحساسة وتعطيل الأنظمة الحيوية بهدف ابتزاز المؤسسات مالياً. وقد أشار تقرير شركة IBM

لتكاليف الاختراق لعام 2024 إلى أن متوسط تكلفة الاختراق الناجم عن هجمات الفدية بلغ 5.13 مليون دولار، مستبعداً مبالغ الفدية المدفوعة. (IBM, 2024, p. 18)

ب) التصيد الاحتيالي: (Phishing)

تمثل هجمات التصيد نقطة الانطلاق لأكثر من 90% من الاختراقات الإلكترونية الناجحة. وتعتمد على استغلال العنصر البشري من خلال رسائل إلكترونية أو رسائل نصية مُزيّفة تتحلل هوية جهات موثوقة بهدف انتزاع بيانات الاعتماد أو تحميل برمجيات خبيثة (Verizon DBIR, 2024, p. 9).

ج) التهديدات الداخلية: (Insider Threats)

لا يقتصر مصدر الخطر على الجهات الخارجية؛ فالموظفون الحاليون والسابقون الذين يتمتعون بحقوق وصول مشروعة يُشكّلون تهديداً داخلياً خطيراً سواء بدوافع الإهمال أو الاحتيال أو الانتقام. وتُشير الإحصاءات إلى أن نحو 34% من الاختراقات الداخلية مردها موظفون حاليون أو سابقون. (Proofpoint, 2024, p. 7)

2-2- مخاطر سلامة البيانات والامتثال (Data Integrity & Compliance Risks)

تتعلق هذه المخاطر بمدى نزاهة البيانات ودقتها واتساقها وأمانها على مدار دورة حياتها الكاملة، من الإدخال إلى المعالجة إلى التخزين إلى الإتاحة. وتشمل:

- مخاطر جودة البيانات: أخطاء في الإدخال أو المعالجة تُفضي إلى قرارات إدارية خاطئة أو تحريفات في التقارير المالية.
- مخاطر عدم الامتثال: الإخفاق في الالتزام بمتطلبات اللوائح التنظيمية كـ GDPR وقوانين الخصوصية المحلية.
- مخاطر فقدان البيانات: الضياع غير المتوقع للبيانات بسبب الأعطال التقنية أو الكوارث الطبيعية أو الأخطاء البشرية.

- مخاطر الاحتفاظ بالبيانات: الاحتفاظ بالبيانات لفترات أطول أو أقصر مما تستوجبه المتطلبات التنظيمية.

في الجزائر، ترتبط هذه المخاطر ارتباطاً مباشراً بتطبيق النظام المحاسبي المالي SCF الذي يُحدد معايير دقيقة لتسجيل المعاملات المالية ومعالجتها، مما يجعل ضمان سلامة البيانات أمراً بالغ الأهمية. (Benali & Ouazene, 2022, p. 203)

2-3- مخاطر التحكم في الوصول وإدارة التغييرات (Access Control & Change Management Risks)

تُعَدُّ إدارة حقوق الوصول والتغييرات من أكثر مجالات الرقابة الداخلية على النظم حساسيةً وتعقيداً. وتشمل هذه المخاطر:

أ) ضعف التحكم في الوصول:

- الحسابات المشتركة بين عدة مستخدمين مما يُعيق التتبع والمساءلة الفردية.
- بقاء حسابات الموظفين المستقلين أو المنقولين نشطة دون إلغاء — ظاهرة 'الأشباح الرقمية'.
- منح صلاحيات تتجاوز متطلبات الوظيفة الفعلية انتهاكاً لمبدأ الحد الأدنى من الامتياز. (Least Privilege Principle)
- غياب المصادقة متعددة العوامل (MFA) في الأنظمة الحساسة.

ب) إشكاليات إدارة التغييرات:

- إجراء تحديثات على الأنظمة الحيوية دون اتباع إجراءات تغيير رسمية ومعتمدة.
- اختبار التغييرات في بيئة الإنتاج المباشرة بدلاً من بيئات الاختبار المعزولة.
- غياب توثيق التغييرات وأثرها على الأنظمة والعمليات المرتبطة.

جدول (2-8): أنواع المخاطر الرقمية الرئيسية وتأثيرها في السياق الجزائري

نوع المخاطر	الوصف التفصيلي	التأثير المحتمل	مثال على البيئة الجزائرية
الأمن السيبراني	الهجمات الخارجية المتطورة والتهديدات الداخلية وبرمجيات التجسس	سرقة بيانات، تعطيل خدمات، خسائر مالية ضخمة	هجمات متكررة على بنوك وشركات الاتصالات الجزائرية
سلامة البيانات	فقدان النزاهة أو الدقة أو الاتساق في المعلومات المعالجة	أخطاء محاسبية جسيمة وقرارات إدارية مضللة	مشاكل في تطبيق SCF بسبب أخطاء في قواعد البيانات
التحكم في الوصول	وصول غير مصرح به أو مفرط لمستخدمين داخليين وخارجيين	احتيال داخلي، تسريب معلومات سرية، إساءة استخدام الصلاحيات	ضعف سياسات إدارة الهوية في المؤسسات العمومية
استمرارية الأعمال	فشل خطط التعافي من الكوارث وعدم كفاءة النسخ الاحتياطية	توقف الخدمات لفترات طويلة وخسارة البيانات الحيوية	بعض المؤسسات تفتقر لخطط BCP فعالة ومختبرة
الامتثال التنظيمي	عدم الالتزام باللوائح والمعايير التقنية المحلية والدولية	غرامات قانونية وإضرار بالسمعة المؤسسية	غياب إطار تشريعي واضح لحماية البيانات الشخصية

تحليل الجدول (2-8): يُجسّد الجدول التهديدات المتعددة الأبعاد التي تواجهها المؤسسات في البيئة الرقمية. ويُلاحظ أن مخاطر الأمن السيبراني تمثل الأشد وطأةً على المؤسسات الجزائرية نظراً للتحويل الرقمي السريع الذي لم يُقابلة تطوير مماثل في منظومة الرقابة والأمن. ويتجلى دور IT Audit في تخفيف هذه المخاطر من خلال التقييم الشامل وتقديم التوصيات الوقائية المستندة إلى أدلة رقمية موثوقة (Gallegos et al., 2023, p. 198).

2-4- مخاطر استمرارية الأعمال والتعافي من الكوارث

يُعدّ ضمان استمرارية الأعمال واستعادة العمليات في أعقاب الكوارث من أبرز مسؤوليات IT Audit. وتشمل هذه المخاطر عدم كفاية خطط التعافي من الكوارث (Disaster Recovery Plans - DRP)، وعدم فاعلية إجراءات النسخ الاحتياطي واختبارها بصفة منتظمة، وانعدام مراكز البيانات الاحتياطية.

وتُظهر الممارسة الجزائرية أن نسبة كبيرة من المؤسسات، لا سيما الصغيرة والمتوسطة منها، تفتقر إلى خطط BCP موثوقة ومُختبرة دورياً، مما يُعرضها لمخاطر فادحة في حال وقوع أعطال مفاجئة أو كوارث طبيعية. (ANSI, 2023, p. 41)

المبحث الثالث: إطار COBIT 2019 كأداة لحوكمة تكنولوجيا المعلومات

يُشكّل إطار COBIT 2019 الصادر عن جمعية التدقيق والرقابة على أنظمة المعلومات (ISACA) المرجع الأكثر استخداماً وقبولاً في تقييم حوكمة وإدارة تكنولوجيا المعلومات على المستوى العالمي. يستعرض هذا المبحث مبادئ هذا الإطار ومكوناته وآليات توظيفه في عمليات التدقيق الداخلي.

3-1- مفهوم COBIT 2019 ومبادئه الجوهرية

هو إطار شامل لحوكمة وإدارة تكنولوجيا المعلومات، اختصاراً لـ Control Objectives for Information and Related Technologies يُرسي منهجية متكاملة تربط بين الأهداف المؤسسية الاستراتيجية ومتطلبات التحكم التقني الفعال. يركز هذا الإطار في إصداره الأخير على ستة مبادئ جوهرية تُشكّل عموده الفقري:

- **المبدأ الأول — تلبية الاحتياجات المؤسسية:** يُعدّ هذا المبدأ الأساس الذي يُصمّم على ضوئه نظام الحوكمة بما يلبي الاحتياجات التشغيلية والمخاطر والفرص المحددة.
- **المبدأ الثاني — تغطية المؤسسة بالكامل:** يُوجب تصميم نظام الحوكمة ليشمل جميع مكونات تقنية المعلومات المعالجة للمعلومات في المؤسسة دون استثناء.
- **المبدأ الثالث — تطبيق إطار متكامل:** يؤكد على توافق COBIT مع المعايير الدولية الرائدة كـ ISO 27001 و ITIL و NIST، لتشكيل نهج موحد وغير متشظّ.
- **المبدأ الرابع — تمكين النهج الشامل:** يُشير إلى اعتماد نهج متعدد الأبعاد يأخذ في الحسبان الأشخاص والعمليات والتكنولوجيا والبنية المعلوماتية.
- **المبدأ الخامس — الفصل بين الحوكمة والإدارة:** يميّز بوضوح بين الحوكمة التي تُركّز على التقييم والتوجيه والرقابة، وبين الإدارة التي تُعنى بالتخطيط والبناء والتشغيل والرصد.

- **المبدأ السادس — التكيف مع السياق المؤسسي:** يُتيح تصميم نظام الحوكمة ليتلاءم مع الحجم والقطاع والاستراتيجية والثقافة المؤسسية.

يُقدم COBIT 2019 كذلك نموذجاً لقياس مستوى النضج في التحكم عبر خمسة مستويات، يتدرج من 'Initial' حيث العمليات غير رسمية ومرتبلة، وصولاً إلى مستوى 'Optimizing' حيث يسود التحسين المستمر والابتكار. (ISACA, 2019, p. 47)

3-2- المجالات الرئيسية لـ COBIT 2019 وتطبيقها في التدقيق

يتضمن COBIT 2019 خمس مجالات رئيسية تُغطي الأبعاد المختلفة لحوكمة وإدارة تكنولوجيا المعلومات:

أ) مجال التقييم والتوجيه والرصد: (Evaluate, Direct and Monitor – EDM)

يُمثل هذا المجال صميم الحوكمة المؤسسية لـ IT ، ويشمل التقييم المستمر للأداء، والتوجيه الاستراتيجي لقرارات الاستثمار في التكنولوجيا، والرصد المنتظم لمدى تحقيق الأهداف المرسومة. يُوظف المدقق هذا المجال لتقييم مدى مشاركة مجلس الإدارة والإدارة العليا في رسم توجهات IT والإشراف على تنفيذها. (ISACA, 2019, p. 55)

ب) مجال التوافق والتخطيط والتنظيم: (Align, Plan and Organize – APO)

يُعنى هذا المجال بتحقيق التوافق بين استراتيجية IT والاستراتيجية المؤسسية الشاملة، وتنظيم بنية الموارد التقنية والبشرية بكفاءة. يستعين المدقق بهذا المجال لتقييم جودة خارطة طريق التحول الرقمي وآليات إدارة الموارد التقنية.

ج) مجال البناء والاكتساب والتنفيذ: (Build, Acquire and Implement – BAI)

يُركّز على إدارة تطوير واقتناء النظم الجديدة وتنفيذها ضمن بيئة الإنتاج. يُساعد المدقق على تقييم مدى سلامة عمليات تطوير البرامج وإجراءات إدارة التغييرات.

د) مجال التوصيل والخدمة والدعم: (Deliver, Service and Support – DSS)

يُعنى بضمان تقديم خدمات IT بمستوى جودة متفق عليه، وإدارة أمن المعلومات والاستمرارية التشغيلية ودعم المستخدمين.

هـ) مجال الرصد والتقييم والتقدير: (Monitor, Evaluate and Assess – MEA)

يُوفر آليات لمراقبة الأداء الكلي لمنظومة IT وتقييم الامتثال وإجراء مراجعات مستقلة دورية.

جدول (3-8): مجالات COBIT 2019 ودور IT Audit في السياق الجزائري

المجال (Domain)	التركيز الرئيسي	دور IT Audit	التطبيق
EDM — التقييم والتوجيه والرصد	حوكمة IT على مستوى مجلس الإدارة	تقييم فعالية هياكل حوكمة IT واستقلالية التدقيق	دعم مبدأ الشفافية في المؤسسات العمومية الجزائرية
APO — التوافق والتخطيط والتنظيم	توافق IT مع الاستراتيجية المؤسسية	مراجعة جودة التخطيط الاستراتيجي لـ IT وإدارة الموارد	تحسين توافق خطط التحول الرقمي مع الاستراتيجيات الوطنية
BAI — البناء والاكتساب والتنفيذ	تطوير واقتناء النظم الجديدة	فحص مشاريع تطوير النظم وإدارة التغييرات	ضمان سلامة مشاريع SCF وحزمة النظم المحاسبية الجزائرية
DSS — التوصيل والخدمة والدعم	تشغيل الخدمات وأمن المعلومات	تقييم استمرارية الأعمال وإدارة الحوادث الأمنية	تحسين مستوى خدمات الإدارة الإلكترونية الحكومية
MEA — الرصد والتقييم	مراقبة الأداء والامتثال	التحقق من الامتثال للمعايير الدولية والتشريعات المحلية	تعزيز ثقافة الرقابة والمساءلة في المؤسسات الجزائرية

تحليل الجدول (3-8): يُظهر الجدول أن COBIT 2019 يُوفر منظومة مرجعية متكاملة تغطي الدورة الكاملة لحياة خدمات وأنظمة تقنية المعلومات، بدءاً من الحوكمة الاستراتيجية وانتهاءً بالرصد الآني للأداء. وفي البيئة الجزائرية، يُمكن أن يُسهم COBIT في سد الفجوة الواسعة بين وتيرة التحول الرقمي المتسارعة ومحدودية قدرات الرقابة والحوكمة الرقمية، كما يُوفر مرجعاً موحداً للتقييم يُعزز قابلية المقارنة بين المؤسسات

3-3- فوائد تطبيق COBIT 2019 في المؤسسات الجزائرية

يُحقق تطبيق COBIT 2019 في سياق المؤسسات الجزائرية جملةً من الفوائد الاستراتيجية والتشغيلية:

- تحسين جودة التدقيق وشموليته: يوفر COBIT منهجية واضحة وموثقة تُمكن المدقق من تغطية جميع جوانب IT بصورة منظمة ومتكاملة.
- دعم الامتثال للمعايير الدولية: يُسهّل COBIT التوافق مع معايير ISO 27001 ومتطلبات GDPR وغيرها من المعايير الدولية.
- تعزيز ثقة المساهمين وأصحاب المصلحة: يُقدم COBIT تقارير واضحة وقابلة للفهم حول مستوى النضج في حوكمة IT.
- تحسين تخصيص الموارد التقنية: يُساعد في تحديد أولويات الاستثمار في IT بناءً على مستوى المخاطر وأثرها على الأهداف المؤسسية.
- دعم التحول الرقمي الحكومي: يُوفر COBIT إطاراً مرجعياً داعماً لاستراتيجية التحول الرقمي الوطنية الجزائرية 2025-2035.

المبحث الرابع: تقنيات التدقيق بمساعدة الحاسوب (CAATs)

تُشكّل تقنيات التدقيق بمساعدة الحاسوب — المُختَصَر بـ CAATs (Computer Assisted Audit Techniques) — ثورةً حقيقيةً في مناهج التدقيق الداخلي الحديث. فبفضل هذه التقنيات، تجاوز المدقق قيود العينات التقليدية المحدودة ليُصبح قادراً على فحص مجموعات ضخمة من البيانات بدقة ومصداقية وكفاءة غير مسبوقة.

1-4- مفهوم CAATs وأنواعها الرئيسية

تنقسم تقنيات CAATs إلى عدة فئات رئيسية:

أ) برمجيات التدقيق العامة: (Generalized Audit Software - GAS)

تُعدّ هذه الفئة الأكثر شيوعاً واستخداماً، وتمثلها أبرز أدوات التدقيق الحديثة:

- برنامج: (Audit Command Language / Galvanize) ACL يُوفر إمكانات متقدمة لاستيراد البيانات من مصادر متعددة وتنظيفها وتحليلها والكشف

عن الحالات الشاذة. يُتيح أتمتة العمليات التدقيقية الروتينية وتشغيلها بصفة دورية منتظمة. (ACL Services Ltd., 2023)

- برنامج: IDEA (Interactive Data Extraction and Analysis) يتميز
بواجهة مستخدم بديهية سهلة الاستخدام وقدرات تحليلية قوية تشمل اختبارات بنفور
(Benford's Law Analysis) للكشف عن الاحتيال في البيانات المالية
(CaseWare, 2023).

- برنامج: TeamMate Analytics منصة متكاملة تدمج التدقيق بمساعدة البيانات
مع إدارة مشاريع التدقيق في بيئة واحدة متسقة.

(ب) أدوات تصور البيانات وتحليلها: (Data Visualization & Analytics)

تشمل أدوات ذكاء الأعمال مثل Power BI و Tableau و QlikSense التي تُحوّل
البيانات الخام إلى رسوم بيانية تفاعلية ولوحات معلومات (Dashboards) تُسهّم في الكشف
البصري عن الأنماط غير المعتادة ونقاط الخطر

(ج) أدوات اختبار الاختراق والتدقيق الأمني: (Penetration Testing Tools)

تشمل أدوات مثل Nmap و Metasploit و Nessus التي تُستخدم لاختبار صلابة
البنية الأمنية للأنظمة من منظور المهاجم (Ethical Hacking) بهدف الكشف الاستباقي
عن الثغرات

(د) أدوات التدقيق المستمر: (Continuous Auditing Tools)

تُتيح هذه الأدوات تشغيل عمليات تدقيق تلقائية مستمرة على البيانات والمعاملات فور
حدوثها، بدلاً من الانتظار لإجراء عمليات تدقيق دورية تقليدية. وهذا يُقلص دورة اكتشاف
الاحتيال والأخطاء من أشهر إلى ساعات أو دقائق

4-2- تطبيقات CAATs في IT Audit: دراسات تطبيقية

(أ) اختبار المطابقة الكاملة للبيانات (100% Data Testing)

بدلاً من الاختصار على عينة من المعاملات — كما هو متبع في التدقيق التقليدي — تُمكن CAATs المدقق من فحص جميع المعاملات دفعةً واحدة. فمثلاً، يُمكن فحص كامل سجلات المشتريات خلال السنة المالية بحثاً عن الفواتير المكررة أو تلك التي تفتقر لأوامر شراء مسبقة

(ب) تحليل بنفور: (Benford's Law Analysis)

يُوظّف هذا الاختبار قانون بنفور الرياضي الذي يصف التوزيع الطبيعي لأول رقم في مجموعات البيانات العشوائية. أي انحراف لافت عن هذا التوزيع يُشير إلى احتمال وجود تلاعب في البيانات أو اختلاق أرقام مصطنعة — تطبيق فعال في كشف الاحتيال المالي

(ج) التحليل التحليلي الإجرائي: (Analytical Procedures)

تُستخدم CAATs لحساب النسب المالية وتحليل الاتجاهات والمقارنة بين الفترات الزمنية المختلفة بصورة آنية، مما يُتيح للمدقق استشراف الحالات غير العادية التي تستحق تحقيقاً أعمق.

جدول (4-8): أدوات CAATs في التحليل التحليلي الإجرائي (Analytical Procedures)

(Procedures وتطبيقاتها في السياق الجزائري)

أداة CAATs	الاستخدام الرئيسي	ميزة التطبيق	التحدي في البيئة الجزائرية
ACL / Galvanize	تحليل شامل للبيانات، فحص 100% من المعاملات، كشف الحالات الشاذة	دقة عالية وشمولية في الفحص	التكلفة المرتفعة وصعوبة تكامل مع الأنظمة المحلية
IDEA	استخراج وتحليل البيانات، اختبار بنفور، تحليل التركيز	سهولة الاستخدام وتنوع الاختبارات المتاحة	نقص التدريب المتخصص في المؤسسات الجزائرية
Power BI / Tableau	تصور البيانات، لوحات متابعة تفاعلية، تقارير بيانية	عرض مرئي يُسهّل اكتشاف الأنماط الشاذة	متوفر نسبياً لكن يتطلب تدريباً على التحليل التدقيقي
أدوات اختبار الاختراق	تقييم الثغرات الأمنية، محاكاة الهجمات السيبرانية	كشف استباقي للثغرات قبل استغلالها	يستلزم مدققين بكفاءة تقنية عالية متخصصة
التدقيق المستمر	مراقبة لحظية للمعاملات والأحداث الاستثنائية	تقليل فجوة اكتشاف الاحتيال إلى ساعات	يتطلب بنية تحتية تقنية متطورة غير متوفرة لدى الجميع

4-3- فوائد CAATs وتحديات تطبيقها في الجزائر

- الفوائد الجوهرية: رفع جودة التدقيق من خلال تحليل 100% من البيانات بدلاً من الاعتماد على عينات إحصائية محدودة.
- توفير الوقت والجهد: تُنجز CAATs في ساعات ما كان يستغرقه التدقيق اليدوي أسابيع أو أشهراً.
- الموضوعية والحياد: تُقلل من الأخطاء البشرية الناجمة عن التعب أو الإهمال أو التحيز.
- الكشف الاستباقي عن الاحتيال: تُتيح اكتشاف أنماط الاحتيال قبل تفاقمها وتعظيم أضرارها المالية.
- إنتاج أدلة تدقيق رقمية قوية: توفر سجلات إلكترونية محكمة قابلة للمرجعة والاختبار.
- التحديات في البيئة الجزائرية:
- التكلفة الاستثمارية المرتفعة: أسعار تراخيص برمجيات التدقيق المتخصصة تُعدّ عائقاً أمام المؤسسات الصغيرة والمتوسطة.
- شح الكفاءات المتخصصة: تُعاني الجزائر من نقص ملحوظ في المدققين الجامعين بين الخلفية المحاسبية والمهارات التقنية المتقدمة.
- تحديات التكامل مع الأنظمة المحلية: صعوبة استيراد البيانات من الأنظمة المحاسبية الجزائرية إلى برمجيات CAATs الدولية بسبب اختلاف الصياغات وتنسيقات البيانات.
- مقاومة التغيير المؤسسي: إحجام بعض المؤسسات عن الانتقال من أساليب التدقيق التقليدية المتوارثة.

المبحث الخامس: التدقيق على الأمن السيبراني والامتثال

أصبح التدقيق على الأمن السيبراني أحد أبرز محاور IT Audit وأكثرها إلحاحاً وأهميةً، نظراً للتطور المستمر في أساليب الهجمات السيبرانية وتصادد التكاليف المترتبة عليها. يُغطي هذا المبحث المنهجيات والأطر المعتمدة في تقييم أمن المعلومات ومدى الامتثال للمعايير الدولية.

5-1 - تقييم التحكّات الأمنية (Security Controls Assessment)

يُقيّم المدقق في هذا الإطار مدى فعالية منظومة التحكّات الأمنية المعمول بها، وذلك عبر ثلاثة مستويات متكاملة:

أ) التحكّات الوقائية: (Preventive Controls)

- جدران الحماية (Firewalls) وأنظمة الكشف عن التسلل ومنعه (IDS/IPS) تقييم فعاليتها في تصفية حركة مرور البيانات وصد الهجمات الخارجية.
- التشفير (Encryption): التحقق من تطبيق معايير التشفير المعتمدة (AES-256) لحماية البيانات في حالتي الحركة والسكون.
- إدارة الهوية والوصول (IAM): تقييم آليات المصادقة متعددة العوامل (MFA) ومبدأ الحد الأدنى من الامتياز.
- التدريب والتوعية الأمنية: تقييم مدى انتظام برامج التوعية للكوادر البشرية باعتبارها خط الدفاع الأول.

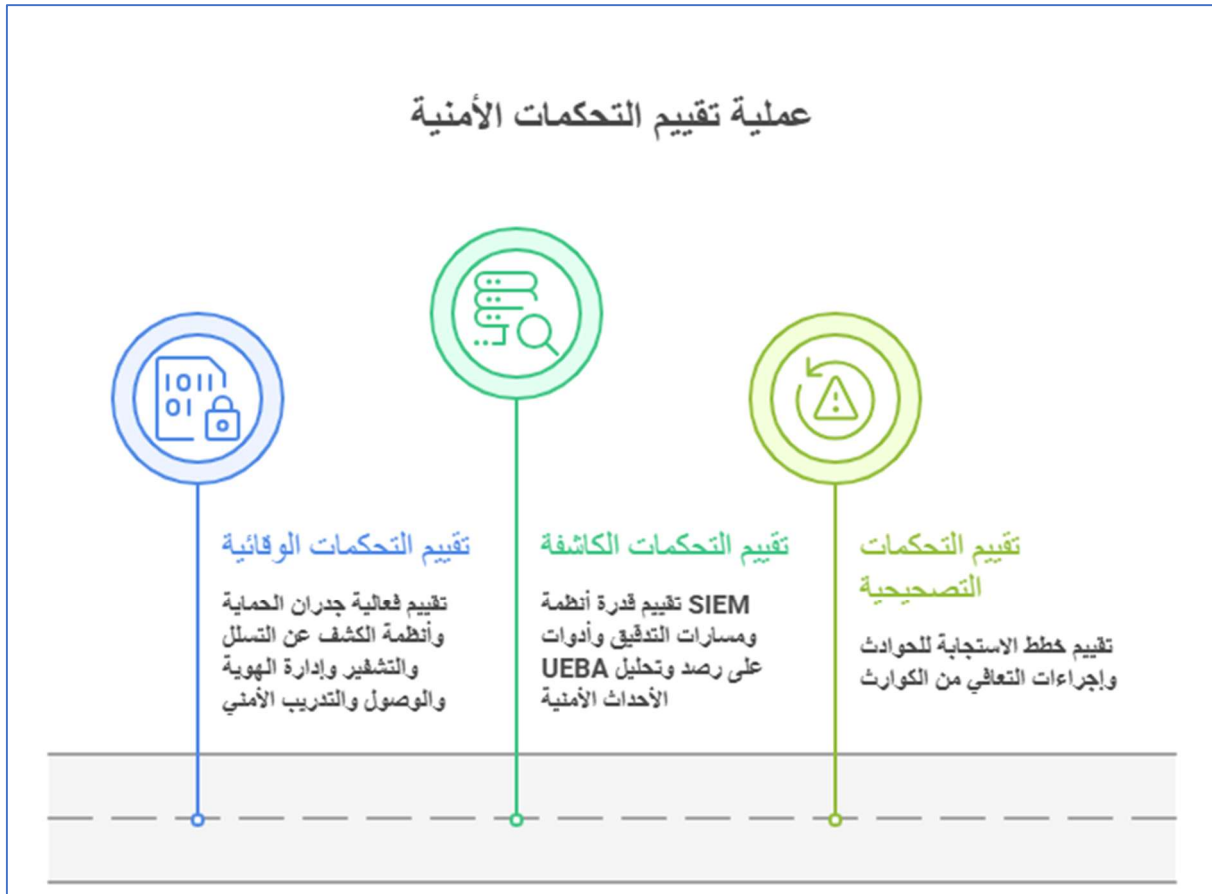
ب) التحكّات الكاشفة: (Detective Controls)

- أنظمة إدارة معلومات الأمن والأحداث (SIEM) تقييم قدرتها على رصد الأحداث الأمنية في الوقت الفعلي وتحليل السجلات.
- مسارات التدقيق (Audit Trails) التحقق من اكتمال وسلامة سجلات الأنشطة التي تُوثّق كل عملية وصول أو تعديل على النظام.

- مراقبة سلوك المستخدم (UEBA): أدوات تحليل سلوك المستخدم والكيانات للكشف عن الأنشطة غير المعتادة.

ج) التحكيمات التصحيحية: (Corrective Controls)

- خطط الاستجابة للحوادث (Incident Response Plans): تقييم مدى كفايتها ووضوحها وقابليتها للتنفيذ تحت الضغط.
- إجراءات التعافي من الكوارث (DRP): التحقق من وجودها واختبارها الدوري وتحديثها لتواكب التغيرات التقنية والتنظيمية.



الشكل (8-1): يوضح تقييم التحكيمات الأمنية

5-2- الامتثال للمعايير الدولية وإطار NIST

يستند المدقق في تقييم الأمن السيبراني إلى منظومة من المعايير والأطر الدولية المعتمدة:

أ) معيار: ISO/IEC 27001:2022

يحدد هذا المعيار متطلبات إنشاء وتطبيق وصيانة وتحسين نظام إدارة أمن المعلومات (ISMS). يُقيّم المدقق مدى امتثال المؤسسة لمتطلباته الجوهرية المتعلقة بتقييم المخاطر وعلاجها وإدارة الأصول المعلوماتية وصون أمن الموظفين والأمن المادي والتشغيلي (ISO, 2022, p. 8).

ب) إطار: NIST CSF 2.0 (2024)

يُقدم هذا الإطار الصادر حديثاً منهجيةً شاملةً لإدارة المخاطر السيبرانية تمتد عبر ستة محاور: الحوكمة، والتعرف، والحماية، والكشف، والاستجابة، والتعافي. يُعدّ مرجعاً بالغ القيمة لتقييم النضج الأمني المؤسسي. (NIST, 2024, p. 3)

ج) معيار PCI DSS للأمن المالي:

يُطبّق على كل مؤسسة تتعامل ببيانات بطاقات الدفع الإلكتروني. يُلزم بضمانات أمنية صارمة تشمل التشفير والتحكم في الوصول ومراقبة الشبكات. ذات صلة خاصة بالقطاع المصرفي والتجاري في الجزائر مع تنامي استخدام الدفع الإلكتروني.

جدول (5-8): أبرز معايير الأمن السيبراني والامتثال الرقمي وأهميتها في السياق

الجزائري

المعيار	نطاق التطبيق	ما يُقيّمه المدقق	الأهمية للمؤسسات الجزائرية
ISO 27001:2022	جميع أنواع المؤسسات ومختلف القطاعات	نضج نظام إدارة أمن المعلومات ISMS	أساسي للمؤسسات الجزائرية الساعية للتوسع الدولي
NIST CSF 2.0	المؤسسات والبنية التحتية الحيوية	استعداد الاستجابة للحوادث ومستوى النضج الأمني	ملائم للقطاع الحيوي: طاقة، مياه، اتصالات، مصارف
PCI DSS v4.0	القطاع المالي ومقبلي الدفع الإلكتروني	أمن بيانات حاملي البطاقات والمعاملات الإلكترونية	ضروري لمواكبة التوسع في الدفع الإلكتروني الجزائري

GDPR	المؤسسات التي تعالج بيانات مواطنين أوروبيين	الامتثال لمتطلبات حماية البيانات الشخصية	مطلوب للمؤسسات الجزائرية ذات العلاقات الأوروبية
CIS Controls v8	جميع القطاعات كأفضل الممارسات الأمنية	تطبيق الضوابط الأمنية الأساسية التسعة عشرة	نقطة انطلاق عملية وميسورة التطبيق للمؤسسات الناشئة

5-3- مراحل تدقيق الأمن السيبراني: منهجية عملية

تسير عملية تدقيق الأمن السيبراني وفق مراحل منهجية متتابعة:

جدول (6-8): مراحل تدقيق الأمن السيبراني: منهجية عملية

المرحلة	الأنشطة الرئيسية	المخرجات
التخطيط والتقييم الأولي	تحديد نطاق التدقيق وحصر الأصول المعلوماتية وتقييم المخاطر الأولي	خطة تدقيق مفصلة وقائمة أولويات المخاطر
تقييم التحكيمات	مراجعة السياسات الأمنية وفحص الإعدادات التقنية وإجراء المقابلات	قائمة الثغرات والانحرافات عن المعايير
اختبار الاختراق	محاكاة الهجمات السيبرانية بأدوات متخصصة واختبار صلابة الدفاعات	تقرير الثغرات المكتشفة مرتبة حسب الخطورة
التحليل وإعداد التقارير	تحليل النتائج ومقارنتها بالمعايير المرجعية وصياغة التوصيات	تقرير تدقيق شامل مع خارطة طريق للمعالجة
المتابعة والتحقق	التحقق من تنفيذ التوصيات وتقييم فعالية الإجراءات التصحيحية	تقرير متابعة يوثق مستوى الامتثال للتوصيات

المبحث السادس: خصوصيات IT Audit في البيئة الجزائرية — التحديات والتوصيات

تتسم البيئة الجزائرية ببعض الخصائص البنوية التي تُفرز تحديات محددة أمام تطوير IT Audit، في الوقت ذاته تُتيح فرصاً واعدة إذا أُحسن توظيفها. يُحلل هذا المبحث هذه الخصوصية من منظور نقدي بناءً مع اقتراح توصيات عملية وقابلة للتطبيق.

6-1- تشخيص التحديات الراهنة

(أ) تحديات الكوادر البشرية:

- شح المدققين المزدوجي التخصص: يندر في السوق الجزائرية من يجمع بين خبرة التدقيق المحاسبي وكفاءات تقنية المعلومات والأمن السيبراني.
- غياب برامج تكوين متخصصة: تقتصر معظم الجامعات والمعاهد الجزائرية إلى برامج أكاديمية مخصصة لتأهيل مدققي تقنية المعلومات.

- ضعف ثقافة التطوير المهني المستمر: تدني نسبة حاملي الشهادات الدولية المتخصصة مثل CISA (Certified Information Systems Auditor) في صفوف المدققين الجزائريين.

ب) تحديات البنية التحتية التقنية:

- تفاوت مستوى التقنية بين المؤسسات: تتباين المؤسسات الجزائرية تبايناً واسعاً في مستوى التطور الرقمي، مما يُعقّد تطبيق نماذج تدقيق موحدة.
- ضعف ربط قواعد البيانات: انعدام التكامل بين الأنظمة المختلفة داخل المؤسسة الواحدة يُصعّب الحصول على صورة شاملة وموحدة.
- محدودية استخدام الأنظمة المتكاملة: ERP نسبة ضئيلة من المؤسسات تعتمد أنظمة تخطيط موارد المؤسسات، مما يُعيق التدقيق المستمر.

ج) تحديات الإطار التشريعي والتنظيمي:

- غياب تشريع شامل لحماية البيانات: تفتقر الجزائر إلى قانون خاص بحماية البيانات الشخصية يوازي نظيره الأوروبي. GDPR
- غياب معايير وطنية محددة لـ IT Audit: عدم وجود معايير وطنية مُعيّنة خاصة بتدقيق أنظمة المعلومات يُخلّ بالاتساق والتوحيد.
- تأخر استحداث هيئة وطنية للأمن السيبراني: رغم الإعلان عن إنشاء مؤسسات لهذا الغرض، يظل الإطار المؤسسي قيد التطوير.

6-2- التوصيات الاستراتيجية والعملية

أ) على مستوى تطوير الكفاءات البشرية:

- إدراج مقررات IT Audit والأمن السيبراني ضمن برامج الدراسات العليا في التدقيق والمحاسبة بشكل إلزامي.

- إنشاء برامج دبلوم متخصصة في تدقيق أنظمة المعلومات بالشراكة بين الجامعات الجزائرية ومنظمة ISACA ومعهد IIA.
- تشجيع حاملي الشهادات المهنية الجزائرية على الحصول على اعتمادات دولية كـ CISA وCISM وCISP.
- إنشاء مجتمعات مهنية محلية (Communities of Practice) تُتيح تبادل الخبرات والتجارب في IT Audit.

ب) على مستوى تطوير الأطر المرجعية:

- العمل على صياغة معايير وطنية جزائرية لـ IT Audit تأخذ بعين الاعتبار خصوصية البيئة المحلية، مع التوافق مع الأطر الدولية المعتمدة.
- تسريع وإصدار قانون جزائري شامل لحماية البيانات الشخصية يوفر إطاراً قانونياً واضحاً للامتثال.
- تفعيل دور الهيئة الوطنية للأمن السيبراني وتزويدها بالصلاحيات والموارد اللازمة.

ج) على مستوى تطوير الممارسات المؤسسية:

- تبني إطار COBIT 2019 كمرجع معتمد لحوكمة IT في المؤسسات العمومية كأولوية.
- الاستثمار التدريجي في أدوات CAATs عبر برامج حكومية داعمة، مع الاستفادة من الأدوات مفتوحة المصدر كبداية.
- إلزام المؤسسات الكبرى بإعداد خطط استمرارية الأعمال واختبارها دورياً، وجعل ذلك شرطاً للحصول على بعض التراخيص.
- تعزيز التعاون الدولي مع الوكالة الأوروبية للأمن السيبراني (ENISA) وغيرها من الجهات الدولية المتخصصة.

جدول (7-8): التوصيات المقترحة لتطوير ممارسات تدقيق الأمن السيبراني والتدقيق الرقمي في الجزائر

مجال التحدي	التحديات المحددة	التوصية المقترحة	الأثر المتوقع
الكوادر البشرية	شح المدققين المزدوجي التخصص وضعف التكوين المتخصص	برامج جامعية + شراكات مع CISA تشجيع شهادات ISACA/IIA	تكوين جيل متخصص خلال 5-7 سنوات
البنية التقنية	تفاوت التطور الرقمي وضعف تكامل الأنظمة	وتوحيد الأنظمة + الاستثمار ERP تبني تدريجياً CAATs في	رفع مستوى جودة بيانات التدقيق
الإطار التشريعي	غياب قانون حماية البيانات وطنية IT Audit ومعايير	تسريع إصدار التشريعات + معايير ISO وطنية متوافقة مع	توفير بيئة قانونية واضحة وداعمة
الأمن السيبراني	تنامي التهديدات مع محدودية قدرات الاستجابة	تفعيل هيئة الأمن السيبراني + برامج استجابة للحوادث	تحسين مؤشرات الأمن الرقمي الوطني
ثقافة التدقيق الرقمي	IT إحجام إدارات عن تبني المتقدم Audit	توعية مجالس الإدارة + تحفيزات COBIT 2019 لتطبيق	نشر ثقافة الحوكمة الرقمية في المؤسسات

خلاصة الفصل الثامن

يُجسد هذا الفصل المسيرة المتطورة والضرورة المتزايدة للتدقيق الداخلي في بيئة تكنولوجيا المعلومات باعتباره ركيزة استراتيجية لا يمكن الاستغناء عنها في ظل التحول الرقمي المتسارع الذي يُعيد تشكيل ملامح الاقتصاد والإدارة في مختلف دول العالم، بما فيها الجزائر.

أثبت IT Audit أنه يتجاوز مجرد كونه أداة رقابية ليصبح رافداً حقيقياً للقيمة المضافة، يُعزز الثقة في المعلومات الرقمية، ويحمي الأصول المعلوماتية الحيوية، ويُسهّم في تعزيز الحوكمة المؤسسية وتقوية منظومة إدارة المخاطر. وفي هذا الإطار، تبرز أهمية الأطر المرجعية الثلاثة التي ناقشها هذا الفصل:

- إطار COBIT 2019 كبوصلة حوكمة IT التي تُرشد المؤسسات نحو توافق استراتيجي بين الأهداف التقنية والمؤسسية.
- تقنيات CAATs كمحرك للكفاءة والدقة في التدقيق الرقمي، تُحوّل العمل التدقيقي من أسلوب اقتصارٍ على العينات إلى التغطية الشاملة.
- معايير الأمن السيبراني (ISO 27001)، (NIST CSF) كمراجعية أساسية لتقييم صلابة التحكّات الأمنية ومستوى جاهزية المؤسسة لمواجهة التهديدات الرقمية.

أما في الجزائر، فقد كشف الفصل عن تحديات بنيوية حقيقية تستدعي معالجة شاملة ومتكاملة تمس أبعاداً متعددة: تطوير الكوادر البشرية المتخصصة، وبناء بنية تحتية تقنية متطورة، وتحديث الأطر التشريعية والتنظيمية، ونشر ثقافة الحوكمة الرقمية. غير أن هذه التحديات تُشكّل في الوقت ذاته فرصاً واعدة للمؤسسات والسياسات الحكومية التي تختار الاستثمار في بناء قدرات متميزة في تدقيق أنظمة المعلومات.

ختاماً، لا يُمكن فصل تحقيق التنمية المؤسسية المستدامة في زمن الرقمنة عن تطوير تدقيق داخلي رقمي رصين وفعال. والمؤسسات التي تستثمر اليوم في تعزيز قدراتها في IT Audit تضع نفسها في مصافّ الجاهزين للمنافسة والصمود أمام تحديات غدٍ رقمي لا تزداد إلا في تعقیده وتسارعه.

الأسئلة التفاعلية والتحليلية:

- سؤال فهم: ما هي الفروق الجوهرية التي تجعل "تدقيق تكنولوجيا المعلومات" يتطلب مهارات مختلفة تماماً عن التدقيق المالي التقليدي؟
- سؤال تحليلي: كيف يساعد إطار COBIT 2019 المدققين في تقييم حوكمة تكنولوجيا المعلومات بشكل يتوافق مع أهداف المؤسسة؟
- سؤال تطبيقي: في حال تدقيق أمن سيبراني (Cybersecurity Audit)، كيف يمكن للمدقق التحقق من فعالية ضوابط الوصول والتعافي من الكوارث في مؤسسة تعتمد كلياً على بيئة سحابية؟

خاتمة عامة

قدّمت هذه المطبوعة البيداغوجية مساراً تحليلياً معمّقاً في ميدان التدقيق الداخلي، انطلاقاً من جذوره التاريخية الضاربة في أعماق الحضارات الإنسانية، مروراً بمحطاته التأسيسية البارزة وتحولاته المفاهيمية الجذرية، وصولاً إلى آفاقه الراهنة المتجسدة في الإطار الدولي الجديد. GIAS 2024 وقد حرصنا طوال هذه المسيرة البيداغوجية على ربط المعرفة النظرية بمتطلبات التطبيق الميداني، والتفاعل المستمر مع الخصوصية الجزائرية وسياقاتها التنظيمية والمهنية.

تكشف الفصول الثلاثة المُعالَجة عن نمط واضح: مهنة التدقيق الداخلي في تطور دائم ومتسارع، تتجدد فلسفتها وأدواتها ومعاييرها استجابةً لتحولات بيئة الأعمال ومتطلبات الحوكمة الرشيدة. في الجزائر، تُمثّل هذه التحولات العالمية فرصة ذهبية لتطوير المهنة وتكريس حضورها المؤسسي والاجتماعي، شريطة بناء الإرادة السياسية والمؤسسية اللازمة لتعزيز الاستقلالية وضخ موارد التكوين ووضع التشريعات الداعمة.

ويبقى التحدي الأكبر أمام مهنة التدقيق الداخلي الجزائرية متمثلاً في ردم الهوة القائمة بين الطموح النظري والواقع الميداني، وتحويل المدقق الداخلي من موظف يؤدي واجباً روتينياً إلى صاحب رسالة استراتيجية يُسهم في بناء مؤسسات أكثر شفافية وفعالية ونزاهة.

قائمة المراجع

أولاً: الكتب

- بوطيين، رشيد. (2022). *نظم الرقابة والمراجعة في الجزائر: الواقع والآفاق*. دار الخلدونية، الجزائر.
- حجاب، ع. (2021). *الحوكمة المؤسسية ودور التدقيق الداخلي في تعزيز الشفافية*. دار هومة، الجزائر.
- حمروني، محمد. (2023). *التأهيل المهني للمدقق الداخلي في البيئة الجزائرية*. دار المسيرة، عمان.
- حمروني، محمد. (2024). *تطبيق معايير GIAS 2024 في المؤسسات الجزائرية*. دار المسيرة، عمان.
- صحراوي، بن علي. (2022). *التحديات المهنية للمدقق الداخلي في الجزائر*. دار الكتاب الحديث، الجزائر.

- Anderson, U. L., & Dahle, J. A. (2009). *Assessing IT general controls*. IIA Research Foundation.
- Chambers, R. (2015). *Trusted advisors: Key attributes of outstanding internal auditors*. IIA Research Foundation.
- Gallegos, F., Senft, S., Manson, D. P., & Gonzales, C. (2023). *Information technology control and audit* (6th ed.). CRC Press.
- Hall, J. A. (2023). *Information technology auditing and assurance* (4th ed.). Cengage Learning.
- Jacka, M. (2025). *Mastering soft skills in internal auditing*. IIA Research Foundation.
- Pickett, K. H. S. (2010). *The internal auditing handbook* (3rd ed.). John Wiley & Sons.
- Pickett, K. H. S. (2010). *The essential guide to internal auditing* (2nd ed.). Wiley.

- Reding, K. F., Sobel, P. J., & Anderson, U. L. (2013). *Internal auditing: Assurance and advisory services* (3rd ed.). IIA Research Foundation.
- Rezaee, Z. (2009). *Corporate governance and ethics*. John Wiley & Sons.
- Sawyer, L. B., Dittenhofer, M. A., & Scheiner, J. H. (2019). *Sawyer's internal auditing* (7th ed.). The IIA Research Foundation.

ثانياً: المقالات العلمية

- بن عيسى، محمد. (2020). الحوكمة المؤسسية وأثرها على جودة التدقيق الداخلي. *مجلة الاقتصاديات المالية البنكية وإدارة الأعمال*، 6(1)، 112-130.
- سعودي، بلقاسم. (2023). التخطيط المبني على المخاطر في التدقيق الداخلي للمؤسسات الجزائرية. *مجلة الباحث*، 23، 85-124.
- سعودي، بلقاسم. (2023). دراسات في التدقيق الداخلي وأدلة الإثبات. *مجلة الاقتصاد والتنمية*، 11(1)، 120-155.
- سعودي، بلقاسم. (2023). صياغة تقارير التدقيق الداخلي. *مجلة الحوكمة والتنمية المستدامة*، 7، 145-178.
- سعودي، بلقاسم. (2023). حوكمة المؤسسات العمومية الجزائرية ودور التدقيق الداخلي. *مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية*، 10(3)، 165-198.
- عبد الحميد، جمال. (2021). الحوكمة والتدقيق الداخلي. *مجلة الباحث الاقتصادي*، 14، 55-82.
- حمادة، حسن. (2021). التدقيق الداخلي المبني على المخاطر. *مجلة المحاسبة والتدقيق*، 8(2)، 45-78.
- محمد الطاهر، حسينة. (2022). أساليب جمع أدلة التدقيق الداخلي. *مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية*، 15، 89-118.

- مصطفى، ع.، ولعربي، م. (2022). أثر تكنولوجيا المعلومات على جودة التدقيق الداخلي. *مجلة رؤية اقتصادية*، 12 (2)، 201-228.
- بنعلي، ك.، وواضحة، م. (2022). التدقيق الداخلي وتكنولوجيا المعلومات. *مجلة الاقتصاد والإدارة*، 14 (2)، 145-168.
- قادري، ص. (2023). التحول الرقمي ومهنة التدقيق الداخلي. *مجلة أبحاث إدارة الأعمال*، 9 (1)، 78-102.
- كربوعة، أسماء. (2021). دراسة حول الاستقلالية في التدقيق الداخلي: حالة مؤسسات جزائرية (رسالة دكتوراه). جامعة الجزائر 3.
- Ahmi, A., & Kent, S. (2013). The utilisation of generalised audit software. *Managerial Auditing Journal*, 28(2), 71–95.
- Alzeban, A., & Gwilliam, D. (2014). Factors affecting internal audit effectiveness. *Managerial Auditing Journal*, 29(4), 348–368.
- Arena, M., & Azzone, G. (2009). Internal audit effectiveness drivers. *International Journal of Auditing*, 13(1), 43–60.
- Jensen, M. C., & Meckling, W. H. (1976). Theory of the firm. *Journal of Financial Economics*, 3(4), 305–360.
- Ramamoorti, S. (2020). Internal auditing in digital transformation. *Journal of Emerging Technologies in Accounting*, 17(1), 41–56.

ثالثاً: التقارير والمعايير المهنية

- ACFE. (2024). *Report to the nations: Occupational fraud and abuse*.
- COSO. (2013). *Internal control—Integrated framework*.
- COSO. (2017). *Enterprise risk management*.
- IIA. (1999). *Definition of internal auditing*.
- IIA. (2020). *The three lines model*.
- IIA. (2024). *Code of ethics*.
- IIA. (2024). *Global internal audit standards (GIAS 2024)*.
- IIA. (2024). *Implementation guidance*.
- ISO. (2022). *ISO/IEC 27001: Information security management*.

- ISACA. (2019). *COBIT 2019 framework*.
- ISACA. (2022). *CISA review manual* (28th ed.).
- NIST. (2024). *Cybersecurity framework 2.0*.
- Transparency International. (2023). *Corruption perceptions index 2023*.
- Verizon. (2024). *Data breach investigations report*.
- IBM Security. (2024). *Cost of a data breach report*.
- Proofpoint. (2024). *Cost of insider risks global report*.

رابعاً: مصادر وتقارير تقنية

- ACL Services Ltd. (2023). *ACL analytics user guide* (Version 14.0).
- CaseWare. (2023). *IDEA data analysis software manual*.
- ANSI. (2023). *Rapport sur la cybersécurité en Algérie*.