

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة 20 أوت 1955 سكيكدة

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم: العلوم المالية والمحاسبة

عنوان المذكرة:

مدى التزام التدقيق الداخلي في الجزائر بمعايير التدقيق الداخلي الشاملة GIAS

وأثره على فعالية نظام الرقابة الداخلية

-دراسة عينة مجموعة من المؤسسات الاقتصادية بولاية سكيكدة-

- للفترة الممتدة من 2026/01/31 إلى 2026/06/07 -

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي في علوم المالية والمحاسبة

تخصص: محاسبة وتدقيق

تحت إشراف:

د. عمارة مريم

من إعداد الطالبين:

- بوأجة بلال
- بوقادوم ياسر

أعضاء لجنة المناقشة:

الاسم و اللقب	الرتبة	الجامعة	الصفة
نورالدين مزياني	أستاذ محاضر أ	جامعة 20 أوت 1955 سكيكدة	رئيسا
مريم عمارة	أستاذ محاضر أ	جامعة 20 أوت 1955 سكيكدة	مشرفا
كنزة جمال	أستاذ محاضر أ	جامعة 20 أوت 1955 سكيكدة	مناقشا

السنة الجامعية 2025 - 2026

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة 20 أوت 1955 سكيكدة

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم: العلوم المالية والمحاسبة

عنوان المذكرة:

مدى التزام التدقيق الداخلي في الجزائر بمعايير التدقيق الداخلي الشاملة GIAS

وأثره على فعالية نظام الرقابة الداخلية

-دراسة عينة مجموعة من المؤسسات الاقتصادية بولاية سكيكدة-

- للفترة الممتدة من 2026/01/31 الى 2026/06/07 -

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي في علوم المالية والمحاسبة

تخصص: محاسبة وتدقيق

تحت إشراف:

د. عمارة مريم

من إعداد الطالبين:

- بوأجة بلال
- بوقادوم ياسر

أعضاء لجنة المناقشة:

الاسم و اللقب	الرتبة	الجامعة	الصفة
نورالدين مزياني	أستاذ محاضر أ	جامعة 20 أوت 1955 سكيكدة	رئيسا
مريم عمارة	أستاذ محاضر أ	جامعة 20 أوت 1955 سكيكدة	مشرفا
كنزة جمال	أستاذ محاضر أ	جامعة 20 أوت 1955 سكيكدة	مناقشا

السنة الجامعية 2025 - 2026

إهداء

بسم الله الرحمن الرحيم
الحمد لله الذي بنعمته تتم الصالحات، والصلاة والسلام على أشرف المرسلين.

أهدي هذا العمل المتواضع إلى:

والدي الكريمين

اللذان كانا لي السند والدعم في مسيرتي، نسأل الله أن يحفظهما ويجزيهما عني خير الجزاء.

إلى الأستاذة المشرفة الدكتورة : مريم عمارة

إلى أساتذتي الأفاضل

الذين أناروا لنا درب العلم، ولم يخلوا علينا بتوجيهاتهم ونصائحهم القيمة.

وإلى كل من ساهم في إنجاز هذا العمل من قريب أو بعيد، وكل من دعمنا بكلمة طيبة أو دعاء صادق.

إليكم جميعًا أهدي ثمرة هذا الجهد.

ياسر





إهداء

بسم الله الرحمن الرحيم
الحمد لله الذي بنعمته تتم الصالحات، والصلاة والسلام على أشرف المرسلين.

أهدي هذا العمل المتواضع إلى:

والدي الكريمين

إلى الأستاذة المشرفة الدكتورة : مريم عمارة

إلى أساتذتي الأفاضل

وإلى كل من ساهم في إنجاز هذا العمل من قريب أو بعيد، وكل من دعمنا بكلمة طيبة أو
دعاء صادق.

إليكم جميعاً أهدي ثمرة هذا الجهد.



بلول



الشكر

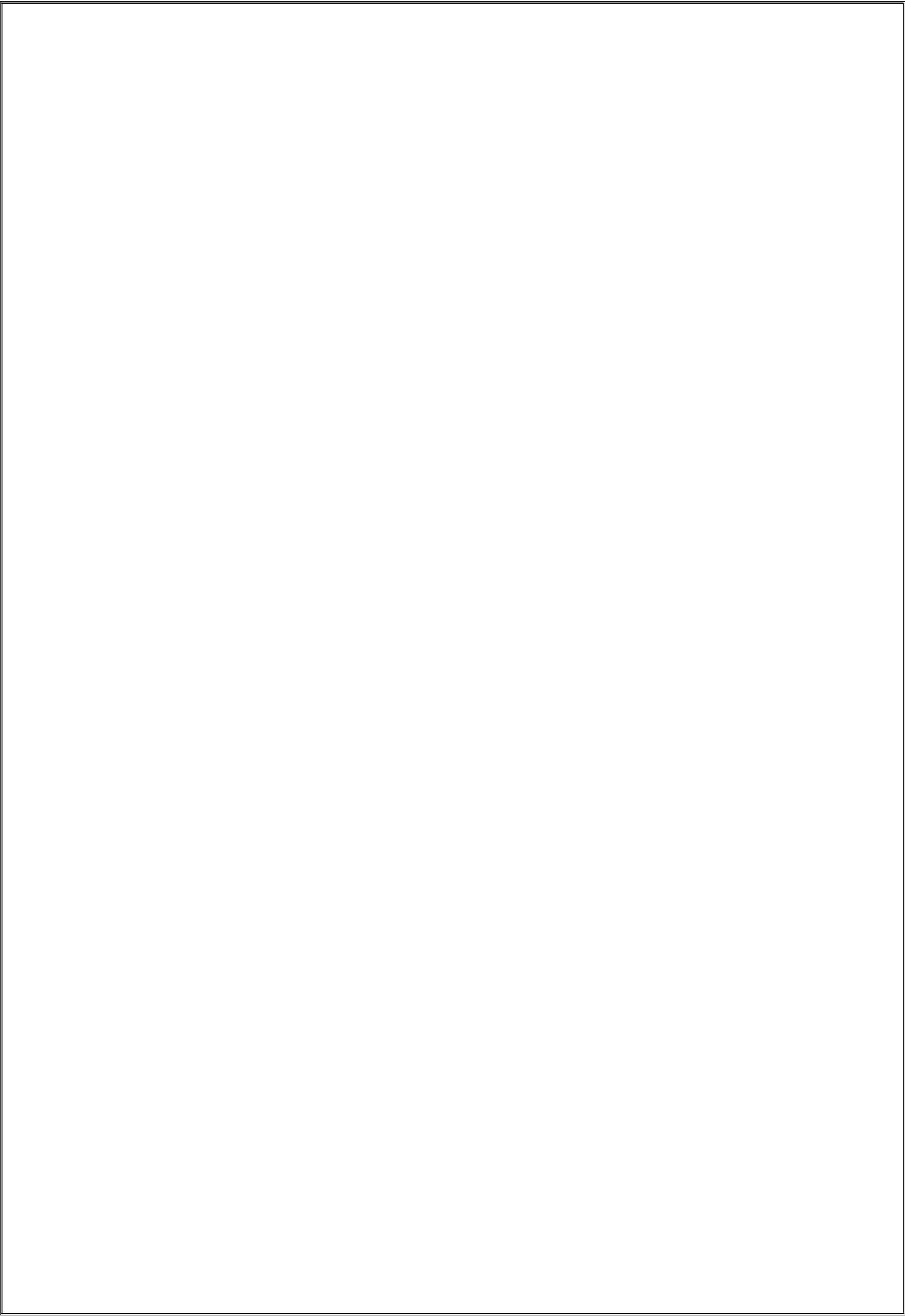
الحمد لله الذي وفقنا لإتمام هذا العمل، والصلاة والسلام على أشرف المرسلين.

أتقدم بجزيل الشكر وعظيم الامتنان إلى الأستاذة المشرفة عمارة مريم،
على ما قدمته لنا من توجيهات قيمة ونصائح سديدة،
وعلى دعمها المتواصل ومرافقتها لنا طوال إنجاز هذه المذكرة،
فكان لإشرافها الأثر الكبير في إتمام هذا العمل على أحسن وجه.

كما نتقدم بخالص الشكر والتقدير إلى موظفي مصالح المالية والتدقيق بالشركات الذين على
حسن استقبالهم لنا، وتعاونهم الكبير وتوفيرهم للمعلومات اللازمة التي ساعدتنا في إنجاز هذه
الدراسة.

ولا يفوتنا أن نشكر كل من ساهم من قريب أو بعيد في إنجاز هذا العمل.

جزى الله الجميع خير الجزاء.



الملخص:

تهدف هذه الدراسة إلى تحليل مدى التزام التدقيق الداخلي في الجزائر بمعايير التدقيق الداخلي الشاملة (GIAS) ، وبيان أثر هذا الالتزام على فعالية نظام الرقابة الداخلية، مع إبراز الدور الوسيط الذي تلعبه جودة وظيفة التدقيق الداخلي في تفسير هذه العلاقة. وتتبع أهمية الموضوع من التحولات المتسارعة التي تشهدها بيئة الأعمال المعاصرة بفعل التطور التكنولوجي وتعاظم المخاطر، مما جعل من الضروري تعزيز نظم الرقابة الداخلية وتحديث ممارسات التدقيق الداخلي بما يتوافق مع المعايير الدولية الحديثة.

اعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي في الجانب النظري، والمنهج الميداني في الجانب التطبيقي، من خلال توزيع استبيان على عينة من العاملين في مجال التدقيق الداخلي بصفة رئيسية وموظفي المحاسبة والمالية بصفة ثانوية، حيث تم اختيار عدد من المؤسسات التي تحتوي بالضرورة على مصالح تدقيق في ولاية سكيكدة، بهدف اختبار فرضيات الدراسة وقياس العلاقات بين متغيراتها.

توصلت الدراسة إلى وجود درجة معتبرة من الالتزام بممارسات التدقيق الداخلي المتوافقة مع معايير (GIAS) داخل المؤسسات محل الدراسة، رغم أن بعض المدققين لم يكن لديه معرفة المباشرة بهذه المعايير لدى بعض أفراد العينة، حيث تبين أنه يتم تطبيق العديد من مضامينها بصورة غير مباشرة عبر إجراءات التدقيق الداخلي المعتمدة مؤسساتيا. كما أظهرت النتائج وجود علاقة إيجابية ذات دلالة إحصائية بين الالتزام بممارسات التدقيق الداخلي وفق معايير (GIAS) وفعالية نظام الرقابة الداخلية.

وأثبتت الدراسة كذلك أن جودة وظيفة التدقيق الداخلي تؤدي دورا وسيطا كليا وحاسما في العلاقة بين ممارسات التدقيق الداخلي وفعالية الرقابة الداخلية، حيث تسهم جودة التخطيط، وكفاءة التنفيذ، ودقة التقارير، والتأهيل المهني، والاعتماد على التكنولوجيا الحديثة في تعزيز فعالية النظام الرقابي وتحسين قدرته على حماية الأصول وضمان موثوقية المعلومات وتقليل الأخطاء والانحرافات.

وفي ضوء النتائج المتوصل إليها، توصي الدراسة بضرورة التركيز على الرفع من جودة وظيفة التدقيق الداخلي عبر تحسين التخطيط المبني على المخاطر، وتعزيز كفاءة التنفيذ والمتابعة، وتطوير مهارات المدققين الداخليين من خلال التكوين المستمر. كما تؤكد الدراسة على أهمية تبني الحلول التكنولوجية الحديثة ونظم المعلومات المتكاملة لدعم عمليات التدقيق والرقابة الداخلية، بما يساهم في تعزيز فعالية نظام الرقابة الداخلية وتحقيق قيمة مضافة للمؤسسة.

الكلمات المفتاحية: التدقيق الداخلي، معايير التدقيق الداخلي الشاملة (GIAS) ، جودة وظيفة التدقيق الداخلي، الرقابة الداخلية، فعالية نظام الرقابة الداخلية، المؤسسات على مستوى ولاية سكيكدة.

Abstract

This study aims to analyze the extent of internal audit compliance in Algeria with the **Global Internal Audit Standards (GIAS)** and to examine the impact of such compliance on the effectiveness of the internal control system, while highlighting the mediating role played by the quality of the internal audit function in explaining this relationship. The importance of this topic stems from the rapid transformations witnessed in today's business environment due to technological advancements and increasing risks, which have made it essential to strengthen internal control systems and modernize internal audit practices in accordance with contemporary international standards.

The study adopted a descriptive-analytical approach in the theoretical part and a field-based approach in the practical part through the distribution of a questionnaire to a sample of professionals working in the field of internal auditing, mainly internal auditors and accounting and finance staff on a secondary basis. Several institutions with internal audit departments in the Wilaya of Skikdawere selected in order to test the study hypotheses and measure the relationships among its variables.

The findings revealed a considerable degree of compliance with internal audit practices consistent with the **GIAS** within the institutions under study. Although some respondents did not have direct knowledge of these standards, many of their principles were applied indirectly through institutionally approved internal audit procedures. The results also showed a statistically significant positive relationship between compliance with internal audit practices according to the **GIAS** and the effectiveness of the internal control system.

The study further demonstrated that the quality of the internal audit function plays a full and decisive mediating role in the relationship between internal audit practices and internal control effectiveness. Specifically, high-quality planning, efficient execution, accurate reporting, professional competence, and reliance on modern technology contribute significantly to enhancing the effectiveness of the control system, improving asset protection, ensuring information reliability, and reducing errors and deviations.

In light of these findings, the study recommends strengthening the quality of the internal audit function by improving risk-based planning, enhancing execution and follow-up efficiency, and developing internal auditors' skills through continuous training. It also emphasizes the importance of adopting modern technological solutions and integrated information systems to support internal audit and internal control activities, thereby improving internal control effectiveness and creating greater added value for institutions.

Keywords: Internal Audit, Global Internal Audit Standards (Gais), Internal Audit Function Quality, Internal Control, Internal Control Effectiveness, Institutions At The Level Of Skikda Province.

فهرس المحتويات:

الصفحة	الفهرس
–	الإهداء
–	الشكر
–	الملخص
–	فهرس المحتويات
–	قائمة الجداول
–	قائمة الاشكال
–	قائمة الاختصارات والرموز
أ-ج	مقدمة
6	الفصل الأول: دراسة معايير التدقيق الداخلي الشاملة GIAS ودوره في تحسين فعالية نظام الرقابة الداخلية في الجزائر
7	تمهيد
8	المبحث الأول: مقارنة الإطار المفاهيمي و التنظيمي للتدقيق الداخلي في الجزائر مع معايير GIAS
8	المطلب الأول: عرض الإطار المفاهيمي للتدقيق الداخلي
8	الفرع الأول: ماهية التدقيق الداخلي و تطوره
12	الفرع الثاني: أهداف التدقيق الداخلي ووظائفه
14	الفرع الثالث: الهيئات المشرفة على التدقيق الداخلي
15	الفرع الرابع: المبادئ الأساسية لمهنة التدقيق الداخلي وفق معهد المدققين الداخليين
16	المطلب الثاني: محددات الإطار التنظيمي للتدقيق الداخلي في الجزائر
16	الفرع الأول: الإطار التنظيمي (المؤسسي) لمهنة التدقيق الداخلي في الجزائر
16	الفرع الثاني: واقع مهنة التدقيق الداخلي في الجزائر
17	الفرع الثالث: الرقابة على جودة التدقيق الداخلي في الجزائر
18	الفرع الرابع: متطلبات تفعيل دور التدقيق الداخلي في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية
19	الفرع الخامس: المعوقات التي تواجه المدقق الداخلي في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية
21	المطلب الثالث: عرض إطار معايير التدقيق الداخلي الحديثة GIAS
21	الفرع الأول: الإطار المرجعي الدولي لممارسة التدقيق الداخلي IPPF 2017
26	الفرع الثاني: معايير التدقيق الداخلي الحديثة (GIAS) وإصدارها
27	الفرع الثالث: المجالات الخمس حسب المعايير العالمية للتدقيق الداخلي الشاملة (GIAS)

28	الفرع الرابع: متطلبات المواضيع الخاصة
30	الفرع الخامس: الفرق بين الإطار المرجعي الدولي لممارسة التدقيق الداخلي 2017 PPF او معايير التدقيق الداخلي الحديثة (GIAS)
31	الفرع السادس: محاكاة الإطار المعمول به في ممارسات التدقيق الداخلي في الجزائر مع معايير (GIAS)
33	المبحث الثاني: التدقيق الداخلي وعلاقته بفعالية الرقابة الداخلية
33	المطلب الأول: مفهوم نظام الرقابة الداخلية
33	الفرع الأول: تعريف الرقابة الداخلية
34	الفرع الثاني: مكونات الرقابة الداخلية وفق إطار COSO
36	الفرع الثالث: أهداف الرقابة الداخلية
36	المطلب الثاني: تحديد أسس ومؤشرات فعالية الرقابة الداخلية
36	الفرع الأول: مفهوم فعالية وفاعلية الرقابة الداخلية
38	الفرع الثاني: معايير قياس فعالية الرقابة الداخلية
40	الفرع الثالث: عوامل تأثير التدقيق الداخلي على فاعلية الرقابة الداخلية
41	المبحث الثالث: دور التدقيق الداخلي وفق (GIAS) في تعزيز الرقابة الداخلية
41	المطلب الأول: المساهمة في تقييم وتحسين إدارة المخاطر
43	المطلب الثاني: دعم و تعزيز الحوكمة
46	المطلب الثالث: تعزيز التدقيق الداخلي للرقابة الداخلية من خلال تقييم التأكيدات والاستشارات التدقيقية
47	المطلب الرابع: تعزيز التدقيق الداخلي للرقابة الداخلية من خلال تحسين شفافية المعلومات وجودتها
50	المطلب الخامس: تقديم التوصيات لتحسين الأداء والرقابة
54	المبحث الرابع: الدراسات السابقة
54	المطلب الأول: الدراسات باللغة العربية
55	المطلب الثاني: الدراسات باللغة الأجنبية
55	المطلب الثالث: القيمة المضافة
57	خلاصة الفصل الأول
59	الفصل الثاني: دراسة تطبيقية لمدى تحقق الالتزام بمعايير التدقيق الداخلي الشاملة (GIAS) بما يسمح بتحقيق جودة التدقيق وأثره على فعالية نظام الرقابة الداخلية.
59	تمهيد

60	المبحث الأول: التعريف بالمؤسسات محل الدراسة ودراسة وتحليل مدى التزام التدقيق الداخلي بمعايير التدقيق الداخلي الشاملة (GIAS) وأثره على فعالية نظام الرقابة الداخلية
60	المطلب الأول: التعريف بالمؤسسات محل الدراسة
62	المطلب الثاني: دراسة وتحليل مدى التزام التدقيق الداخلي بمعايير التدقيق الداخلي الشاملة وأثره على فعالية نظام الرقابة الداخلية
65	المبحث الثاني: التحليل الإحصائي للدراسة الميدانية باستخدام الاستبيان الموزع
65	المطلب الأول: الإحصاء الوصفي للبيانات العامة للدراسة
67	المطلب الثاني: عرض وتحليل نتائج الدراسة
80	المطلب الثالث: اختبار فرضيات الدراسة
90	خلاصة الفصل الثاني
92	الخاتمة
97	قائمة المراجع
101	الملاحق

قائمة الجداول:

رقم الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
10	تطور مفهوم التدقيق الداخلي حسب إصدارات معهد المدققين الداخليين	01
14	الهيئات المهنية المشرفة على التدقيق الداخلي	02
25	معايير الأداء وفق الإطار الدولي 2017	03
30	أهم الفروقات بين الإطار المرجعي الدولي لممارسة التدقيق الداخلي PPF ومعايير التدقيق الداخلي الحديثة GIAS	04
38	معايير التقريب بين مفهومي الفعالية والفاعلية	05
56	أوجه التشابه والاختلاف بين الدراسات السابقة والدراسة الحالية	06
62-60	معلومات حول المؤسسات محل الدراسة	07
66	أصناف الإجابات حسب سلم ليكرث الخماسي	08
67	معاملات ثبات ألفا كرونباخ لمحاور وأبعاد الدراسة	09
68	نتائج اختبار كولموغروف سميرونوف	10
69	قياس صدق الاتساق الداخل لعبارات المحور الأول من الاستبيان	11
70	قياس صدق الاتساق الداخل لعبارات المحور الثاني من الاستبيان	12
72	قياس صدق الاتساق الداخل لعبارات المحور الثالث من الاستبيان	13
74	التوزيع التكراري والنسبي لأفراد العينة الدراسية وفقا لخصائصهم المهني وخصائص مؤسساتهم	14
76	متوسطات وانحرافات عينات المحور الأول من الاستبيان	15
77	متوسطات وانحرافات عينات المحور الثاني من الاستبيان	16
79	متوسطات وانحرافات عينات المحور الثالث من الاستبيان	17
81	مؤشرات اختبار الفرضية الأولى	18
82	مؤشرات اختبار فرضية المعادلة الأولى (أثر المتغير المستقل على المتغير الوسيط)	19
85	مؤشرات اختبار المعادلة الثانية (أثر المتغير المستقل على المتغير التابع)	20
86	مؤشرات اختبار المعادلة الثالثة (أثر المتغير الوسيط على المتغير التابع بوجود المستقل)	21

قائمة الأشكال:

رقم الشكل	عنوان الشكل	رقم الصفحة
01	أبعاد متغيرات الدراسة	ث
02	معايير الصفات وفق الإطار الدولي 2017	23
03	هيكل الإطار المرجعي الدولي لممارسة التدقيق الداخلي IPPF 2017	26
04	هيكل معايير التدقيق الداخلي الحديثة GIAS	29
05	مكونات الرقابة الداخلية وفقا للجنة COSO	34
06	مخطط يبين نموذج الوساطة لبارون وكييني حسب متغيرات الدراسة	88

قائمة الملاحق:

رقم الملحق	العنوان
01	مخرجات البيانات الديمغرافية للعينة
02	مخرجات بيانات ألفا كرومباخ المحور الأول
03	مخرجات بيانات ألفا كرومباخ المحور الثاني البعد الأول
04	مخرجات بيانات ألفا كرومباخ المحور الثاني البعد الثاني
05	مخرجات بيانات ألفا كرومباخ المحور الثاني البعد الثالث
06	مخرجات بيانات ألفا كرومباخ المحور الثاني البعد الرابع
07	مخرجات بيانات ألفا كرومباخ المحور الثاني البعد الخامس
08	مخرجات بيانات ألفا كرومباخ المحور الثاني بكامل عباراته
09	مخرجات بيانات ألفا كرومباخ المحور الثالث
10	مخرجات بيانات متوسطات المحاور
11	مخرجات بيانات معاملات بيرسون للمحور الأول
12	مخرجات بيانات معاملات بيرسون المحور الثاني البعد الأول
13	مخرجات بيانات معاملات بيرسون المحور الثاني البعد الثاني
14	مخرجات بيانات معاملات بيرسون المحور الثاني البعد الثالث
15	مخرجات بيانات معاملات بيرسون المحور الثاني البعد الرابع
16	مخرجات بيانات معاملات بيرسون المحور الثاني البعد الخامس
17	مخرجات بيانات معاملات بيرسون المحور الثاني بكامل عباراته
18	مخرجات بيانات معاملات بيرسون للمحور الثاني
19	مخرجات بيانات متوسطات وانحرافات كل عبارات المحاور الثلاث

مخرجات بيانات اختبار الانحدار الخطي لأثر المتغير المستقل على المتغير التابع	20
مخرجات بيانات اختبار الانحدار الخطي لأثر المتغير المستقل على المتغير الوسيط	21
مخرجات بيانات اختبار الانحدار الخطي للمتغير الوسيط على المتغير التابع بوجود المستقل.	22
مخرجات بيانات اختبار كولموغوروف سميرونوف للمحاور الثلاث على الترتيب	23
مخرجات بيانات اختبار كولموغوروف سميرونوف للمحاور الثلاث معا	24
الجزء الأول من الاستبيان البيانات الديمغرافية	25
الجزء الثاني المحور الأول من الاستبيان	26
الجزء الثاني المحور الثاني من الاستبيان	27
الجزء الثاني المحور الثالث من الاستبيان	28
الأساتذة محكمي الاستبيان	29
الهيكل التنظيمي للمؤسسة المينائية	30
الهيكل التنظيمي للوكالة العقارية AGRFUW	31
الهيكل التنظيمي لمصنع اسمنت حجار السود	32
الهيكل التنظيمي لشركة سونلغاز	33

قائمة المختصرات والرموز:

الرمز	المعنى باللغة الاصلية	المعنى باللغة العربية
GIAS	Global internal audit standards	معايير التدقيق الداخلي الشاملة
IIA	Institute Of Internal Auditors	معهد المدققين الداخليين
IFACI	Institu Francais Des Auditeurs / Consultants Internes	المعهد الفرنسي للمدققين و الاستشاريين الداخليين
IASB	International Accounting Standards Board	مجلس معايير المحاسبة الدولية
AACIA	L'association Des Auditeurs Consultants Internes Algeriens	جمعية الاستشاريين الجزائريين للمراجعين الداخليين
DELOITTE	Deloitte ToucheTohmatsu Limited	مكتب التدقيق العالمي
IPPF	International Professional Practices Framework	الإطار المهني الدولي للممارسات المهنية
AICPA	Amerrikan Institute Of Certfied Public Accoutants	المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين
SEC	Securities And Exchange Commssion	هيئة الأوراق المالية و البورصة الأمريكية
COSO	Committee Of Sponsoring Organizatons	لجنة رعاية المنظمات
SOX	Sarbanes- Oxley Act	قانون ساربنز أوكسلي
IESBA	International Ethics Standards Board for Accoutants	اللجنة الدولية لقواعد آداب المهنة
BoT	Board Of Trustees	مجلس الأوصياء
EPE	Entreprise Publique Economique	المؤسسات العمومية الاقتصادية
CAATs	Computer Assisted Audit Techniques	تقنيات التدقيق باستخدام الحاسوب
ERP	Enterprise Resource Planning	نظام تخطيط موارد المؤسسة

مقدمة

مقدمة:

شهدت بيئة الأعمال المعاصرة تحولات متسارعة نتيجة التطورات الاقتصادية و التكنولوجية و تزايد حدة المنافسة، الأمر الذي فرض على المؤسسات الاقتصادية ضرورة تبني أساليب إدارية و رقابية حديثة تضمن تحقيق أهدافها بكفاءة و فعالية، و في هذا السياق يبرز التدقيق الداخلي كأحد أهم الأدوات الإدارية و الرقابية التي تسهم في تعزيز الحوكمة وتحسين إدارة المخاطر و تقييم فعالية نظم الرقابة الداخلية داخل المؤسسة، وقد تطور مفهوم التدقيق الداخلي من مجرد وظيفة تهدف الى اكتشاف الأخطاء والتجاوزات المالية الى نشاط مستقل و موضوعي يضيف قيمة للمؤسسة من خلال تقديم التأكيدات و الاستشارات التي تساعد الإدارة على تحقيق أهدافها.

وتعد الرقابة الداخلية من الركائز الأساسية التي تعتمد عليها المؤسسات الاقتصادية في حماية أصولها، وضمان صحة المعلومات المالية، والالتزام بالقوانين والتشريعات، وتحقيق الأهداف التشغيلية والإستراتيجية.

وفي الجزائر أصبحت المؤسسات الاقتصادية تواجه تحديات متزايدة تتعلق بتحسين الأداء وتعزيز الشفافية والحد من المخاطر، مما يستدعي الاهتمام بتطوير وظيفة التدقيق الداخلي والالتزام بالمعايير الدولية للممارسات المهنية للتدقيق الداخلي.

ومن هذا المنطلق تبرز أهمية دراسة واقع الالتزام بمعايير التدقيق الداخلي الشاملة داخل المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، ومدى مساهمة هذا الالتزام في تحسين فعالية أنظمة الرقابة الداخلية وتحقيق الأهداف التنظيمية للمؤسسات.

أولاً: إشكالية الدراسة:

بغية الإلمام بهذا الموضوع والخوض فيه بصفة أكثر تفصيل قمنا بصياغة الإشكالية الرئيسية التالية:
إلى أي مدى يساهم الالتزام بممارسات التدقيق الداخلي في الجزائر وفق معايير GIAS في تحسين جودة وظيفة التدقيق الداخلي وانعكاس ذلك على فعالية نظام الرقابة الداخلية؟
ولإبراز معالم مشكلة الدراسة تم طرح الأسئلة الفرعية التالية:

- 1) هل يوجد توافق معقول لممارسات التدقيق الداخلي وفق الإطار التنظيمي والتشريعي الجزائري ومعايير GIAS.
- 2) فيما تتمثل العلاقة بين التدقيق الداخلي وفق إطار GIAS وفعالية نظام الرقابة الداخلية.
- 3) ما هو دور الالتزام بممارسات التدقيق الداخلي وفق GIAS في تحقيق فعالية نظام الرقابة الداخلية، و جودة وظيفة التدقيق الداخلي كمتغير وسيط في هذه العلاقة؟

ثانياً: فرضيات الدراسة:

الفرضية الرئيسية:

يوجد توافق في الالتزام بممارسات التدقيق الداخلي في الجزائر ومعايير (GIAS) بما يضمن تحقيق جودة وظيفة التدقيق الداخلي، مما ينعكس ايجاباً على فعالية نظام الرقابة الداخلية.

بالاعتماد على الإشكالية الرئيسية المطروحة سابقا يمكن صياغة الفرضيات التالية:

الفرضية الأولى: يوجد مستوى كاف من الالتزام بممارسات التدقيق الداخلي في الجزائر وفق معايير GIAS

الفرضية الثانية: يحقق الالتزام بممارسات التدقيق الداخلي وفق GIAS تحسين جودة الأداء المهني للتدقيق الداخلي.

الفرضية الثالثة: يؤدي الالتزام بالتطبيق الجيد لممارسات التدقيق الداخلي وفق معايير GIAS إلى تحسين جودة وظيفة التدقيق الداخلي، مما يساهم بشكل إيجابي في تحقيق فعالية نظام الرقابة الداخلية بالمؤسسات محل الدراسة.

ثالثا: أسباب اختيار الموضوع:

➤ أسباب موضوعية:

- الدور الكبير الذي يلعبه التدقيق الداخلي والرقابة الداخلية في تحديد مكانة المؤسسة.
- الأهمية المتزايدة التي يحظى بها موضوع التدقيق الداخلي في المؤسسة الاقتصادية.
- الواقع التي تعيشه الجزائر في ظل ما يحيط بها من تحولات اقتصادية وإدارية جديدة.
- حداثة المعايير العالمية للتدقيق الداخلي.

➤ أسباب ذاتية:

- الرغبة الشخصية في الاطلاع أكثر على الموضوع.
- موضوع البحث يتناسب مع مجال التخصص.

رابعا: أهداف الدراسة وأهميتها:

1- أهداف الدراسة:

- التعرف على معايير التدقيق الداخلي الشاملة GIAS.
- دراسة مدى تطبيق والالتزام بمصالح التدقيق الداخلي في المؤسسات الجزائرية بمعايير GIAS.
- تحليل العلاقة بين الالتزام بمعايير GIAS وفعالية نظام الرقابة الداخلية.
- تقديم مجموعة من النتائج والتوصيات التي تساهم في تعزيز الالتزام بمعايير GIAS وتحسين فعالية الرقابة الداخلية.

2- أهمية الدراسة:

تتبع أهمية الدراسة من الأهمية التي يحظى بها التدقيق الداخلي في المؤسسات الاقتصادية، والتي تكمن في مدى قدرة هذه الوظيفة على إضافة قيمة للمؤسسة من خلال الخدمات الاستشارية والتأكيدية، وذلك بالتأكد من تنفيذ الإجراءات والقوانين وتقييم نظام الرقابة الداخلية.

كما تكمن أهمية البحث في حاجة المؤسسات الاقتصادية الى تبني معايير التدقيق الداخلي الشاملة GIAS والالتزام بها، من اجل تحقيق الأهداف المنشودة و رفع كفاءة أنظمة الرقابة الداخلية.

خامسا: حدود الدراسة:

- **حدود مكانية:** تمت إجراء الدراسة على مستوى مؤسسات اقتصادية ببلديات سكيكدة.
- **حدود زمنية:** امتدت الدراسة في جانبها النظري على معايير التدقيق الداخلي الشاملة الصادرة عن المعهد الدولي للمدققين الداخليين في جانفي 2024 أما من جانبها التطبيقي فقد تمت خلال الفترة من 2026/01/31 إلى 2026/06/07.
- **حدود موضوعية:** تتمحور هذه الدراسة على مدى التزام المؤسسات الاقتصادية في الجزائر بمعايير التدقيق الداخلي الشاملة. GIAS.

سادسا: منهج وأدوات الدراسة:

- **المنهج الوصفي التحليلي :** لأنه الأنسب لدراسة الظاهرة كما هي في الواقع، من خلال جمع البيانات من أفراد العينة وتحليلها واستخلاص النتائج المتعلقة بموضوع الدراسة.
- **أداة الدراسة:** تم استخدام المقابلات والأسئلة والوثائق العملية وكذا الاستبيان كأدوات رئيسية لجمع البيانات، حيث اشتملت عبارات الاستبيان بما يتوافق مع أهداف الدراسة وأسئلتها التي تهدف الى قياس المتغيرات محل الدراسة، وقد وزع على أفراد العينة المستهدفة للحصول على المعلومات اللازمة، وقد تم التحليل التطبيقي للدراسة باستخدام برنامج الحزمة الإحصائية SPSS V19.

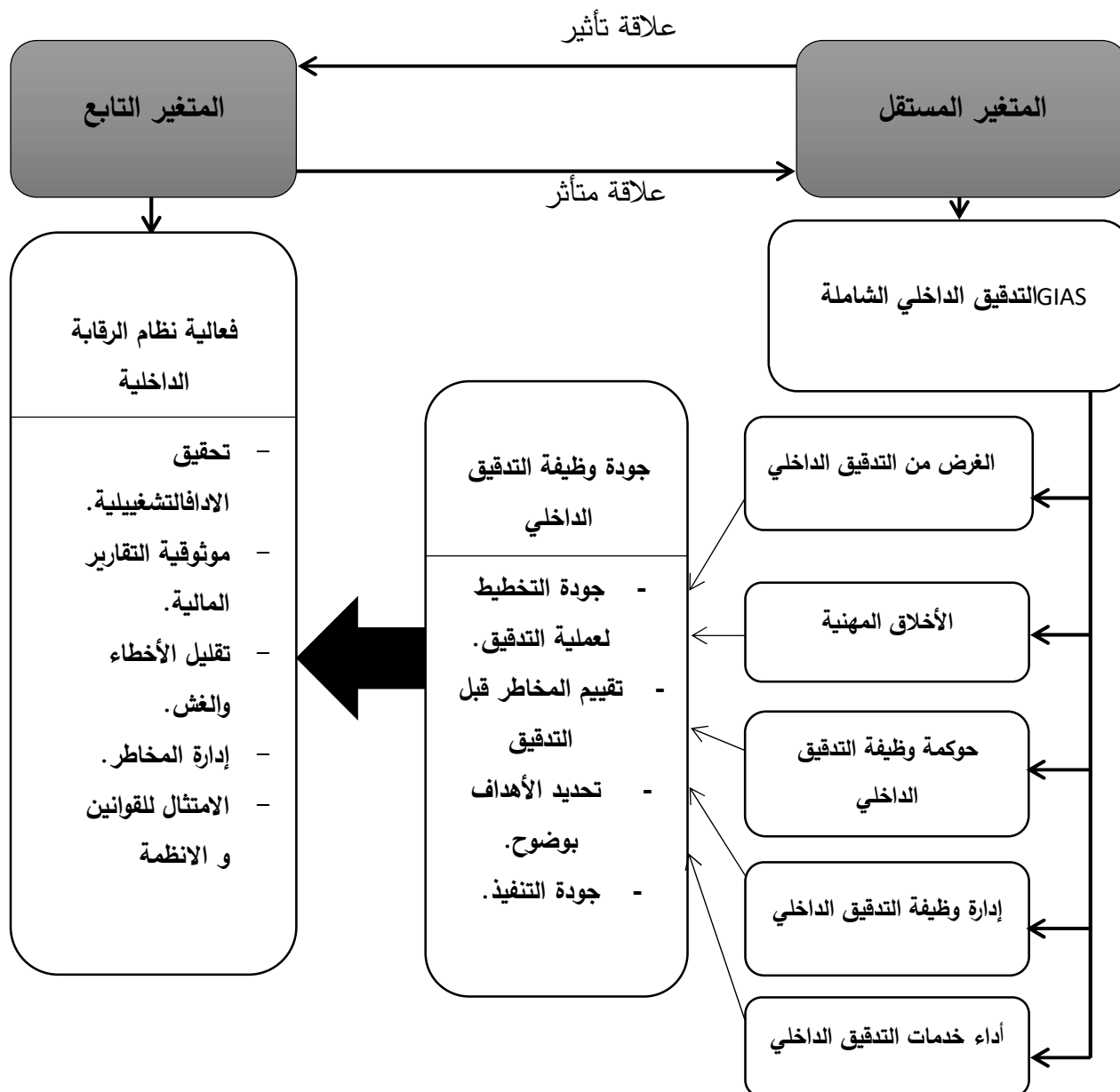
سابعا: صعوبات الدراسة:

- **صعوبة جمع المعلومات من المؤسسات الاقتصادية** لأن أغلبية مصالح التدقيق توجد في الإدارة المركزية في الجزائر العاصمة.
- **عدم معرفة هذه المعايير من بعض الموظفين في المؤسسات.**

ثامنا: نموذج الدراسة:

- **المتغير المستقل:** التدقيق الداخلي في الجزائر وفق معايير GIAS.
- **متغير مركب من بعدين رئيسيين:**
 - البعد الأول:** التدقيق الداخلي في الجزائر.
 - البعد الثاني:** معايير التدقيق الداخلي الشاملة GIAS.
- **المتغير التابع:** فعالية نظام الرقابة الداخلية.
- **المتغير الوسيط:** جودة وظيفة التدقيق الداخلي، و هو يفسر العلاقة بين:
 - التدقيق الداخلي في الجزائر وفق معايير GIAS كمتغير مستقل و فعالية نظام الرقابة الداخلية كمتغير تابع.

الشكل (01): أبعاد المتغيرات المدروسة



المصدر: من إعداد الطالبين

تاسعا: هيكل الدراسة:

تبعاً للأهداف المرجوة من الدراسة و للإجابة على الإشكالية الرئيسية و التساؤلات الفرعية، ولأختبار الفرضيات فقد قمنا بتقسيم هذا البحث إلى فصلين، حيث قمنا بتخصيص الفصل الأول للدراسة النظرية، و الفصل الثاني للدراسة التطبيقية.

قمنا في الفصل الأول الذي جاء بعنوان "دراسة معايير التدقيق الداخلي الشاملة GIAS و دوره في تحسين فعالية نظام الرقابة الداخلية في الجزائر" بتقسيمه إلى ثلاث مباحث، تناولنا في المبحث الأول مقارنة الإطار المفاهيمي والتنظيمي للتدقيق الداخلي في الجزائر مع معايير GIAS، يليه المبحث الثاني التدقيق الداخلي وعلاقته بفعالية الرقابة الداخلية. ثم يأتي في الأخير المبحث الثالث بعنوان دور التدقيق الداخلي وفق GIAS في تعزيز الرقابة .

الفصل الأول:

دراسة معايير التدقيق الداخلي الشاملة
(GIAS)

ودوره في تحسين فعالية نظام الرقابة
الداخلية

تمهيد:

يعتبر التطور الذي حدث على وظيفة التدقيق الداخلي في العقود الأخيرة وما شهده العالم من تحولات متسارعة نتيجة العولمة، و التطور التكنولوجي، و تعدد العمليات الاقتصادية و المالية، مما زاد من أهمية وجود أنظمة رقابة داخلية فعالة تضمن سلامة المعلومات المالية، و حماية الأصول و تحقيق الأهداف التنظيمية بكفاءة و فعالية ، وفي هذا السياق برز التدقيق الداخلي كأحد أهم الأدوات الإدارية الحديثة التي تساهم في تعزيز الحكومة وتحسين إدارة المخاطر، وقد سعت الهيئات المنية الدولية وعلى رأسها معهد المدققين الداخليين، إلى وضع معايير مهنية موحدة تهدف إلى تنظيم ممارسة التدقيق الداخلي و ضمان جودته ، و من أبرزها المعايير الدولية للتدقيق الداخلي الشاملة **GIAS** التي تمثل إطارا متكاملًا يحدد المبادئ الأساسية والأخلاقيات و متطلبات الأداء المهني.

وفي هذا الفصل سنتطرق إلى أربع مباحث وهي:

المبحث الأول: مقارنة الإطار المفاهيمي والتنظيمي للتدقيق الداخلي في الجزائر مع معايير **GIAS**.

المبحث الثاني: التدقيق الداخلي وعلاقته بفعالية الرقابة الداخلية.

المبحث الثالث: دور التدقيق الداخلي وفق **GIAS** في تعزيز الرقابة الداخلية.

المبحث الرابع: الدراسات السابقة.

المبحث الأول: مقارنة الإطار المفاهيمي والتنظيمي للتدقيق الداخلي في الجزائر مع معايير GIAS.

يشهد العالم في ظل التحولات الاقتصادية المتسارعة و تعاظم دور الحوكمة الرشيدة إتماما متزايدا بوظيفة التدقيق الداخلي باعتبارها إحدى الركائز الأساسية لضمان الشفافية و تعزيز الثقة في المعلومات المالية و الإدارية و في هذا السياق، برزت أهمية المعايير الدولية للتدقيق الداخلي التي يصدرها معهد المدققين الداخليين ، وعلى رأسا المعايير الدولية للتدقيق الداخلي (GIAS)، التي تمثل إطارا مرجعيا موحدا يهدف إلى توجي ممارسات التدقيق وضمان جودتها وفعاليتها عبر مختلف البيئات التنظيمية، وتسعى الجزائر إلى تبني هذا المعايير و مواكبة أفضل الممارسات الدولية ، من خلال تطوير الأطر القانونية و التنظيمية و تعزيز كفاءة الموارد البشرية العاملة في مجال التدقيق الداخلي.

المطلب الأول: عرض الإطار المفاهيمي للتدقيق الداخلي

من خلال هذا المطلب سوف نتطرق إلى ماهية التدقيق الداخلي و تطوره و الأهداف التي يسعى إلى تحقيقها و وظائفه.

الفرع الأول: ماهية التدقيق الداخلي و تطوره

1- تطور التدقيق الداخلي :

لقد برزت حاجة المؤسسات إلى التدقيق الداخلي نتيجة لتطور و توسع الأنشطة الاقتصادية، فقد ظهر التدقيق في الولايات المتحدة الأمريكية بعد الأزمة الاقتصادية سنة 1921 التي أدت إلى انهيار البورصات، و لتفادي هذه الأزمات ألزم المشرع الأمريكي أن تكون حسابات المؤسسات المسجلة في البورصة مراقبة من طرف مدقق خارجي، و بالتالي أصبح واجب على الشركات التعامل مع مكاتب التدقيق الخارجي، حيث أن هذه الأخيرة قامت برفع أسعارها نظرا لزيادة المعاملات، مما دفع الشركات تدريجيا إلى تعيين مدققين داخليين يتقاضون أجرة من المؤسسات، و لهم نفس مهام المدقق الخارجي. و كانت مهمة التدقيق الداخلي آنذاك تقتصر على التأكد من مدى صدق البيانات واثبات الوضعية المالية للمؤسسة، و التي تعرف حاليا بالتدقيق المالي و المحاسبي. و في سنة 1941 تم إنشاء معهد المدققين الداخليين في الولايات المتحدة الأمريكية، و ذلك من أجل تطوير مهنة التدقيق الداخلي، و توسيع مجال تدخلها من تدقيق محاسبي إلى تدقيق تشغيلي، ثم تدقيق معلوماتي، و حديثا تدقيق استراتيجي.¹

و قد أصدر معهد المدققين الداخليين أول تعريف للتدقيق الداخلي سنة 1947 جاء في ما يلي :
"التدقيق الداخلي هو نشاط تقييمي مستقل يوجد في منظمات الأعمال لمراقبة العمليات المحاسبية و المالية و العمليات الأخرى من أجل تقديم خدمات وقائية و علاجية للإدارة وهو نوع من الرقابة هدفه

¹صالح محمد يزيد، أثر التدقيق الداخلي كآلية للحوكمة على رفع تنافسية المؤسسة (دراسة حالة صيدال خلال الفترة 2010/2015)، أطروحة مقامة لنيل شهادة دكتوراه في العلوم التجارية، تخصص تدقيق محاسبي، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2016/2015، ص:41.

فحص و تقييم فعالية وسائل الرقابة الأخرى ، وهذا النوع من التدقيق يتعامل أساسا مع الأمور المحاسبية و المالية ، ولكنه قد يتعامل بشكل ما مع بعض الأمور ذات الطبيعة التشغيلية".

و يتضح من هذا التعريف أن التدقيق الداخلي كان له دورا وقائيا و علاجيا بالنسبة للإدارة و مجال تدخله نظام الرقابة الداخلية المتعلق بالجوانب المحاسبية و المالية و لا يتدخل في الجوانب التشغيلية إلا في الحالات الاستثنائية و بطلب من الإدارة.

في سنة 1971، أصدر معهد المدققين الداخليين تعريفا جديدا للتدقيق الداخلي مفاده أن : " التدقيق الداخلي هو نشاط تقييمي مستقل ينشأ داخل منظمة الأعمال لمراجعة العمليات كخدمة للإدارة ، وهي وسيلة رقابية إدارية تعمل على قياس و تقييم فعالية وسائل الرقابة الأخرى".

وفي شهر جوان من سنة 1999 قدم معهد المدققين الداخليين (IIA) تعريفا حديثا للتدقيق الداخلي على النحو التالي: "التدقيق الداخلي هو نشاط مستقل و موضوعي ، يقدم تأكيدات و خدمات استشارية بهدف إضافة قيمة للمؤسسة و تحسين عملياتها، ويساعد هذا النشاط في تحقيق أهداف المؤسسة من خلال إتباع أسلوب منهجي منظم لتقييم و تحسين فعالية عمليات الحوكمة و إدارة المخاطر والرقابة"².

²عمر شريقي، مقال بعنوان: "التدقيق الداخلي كأحد أهم الآليات في نظام الحوكمة ودوره في الرفع من جودة الأداء في المؤسسة"، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية، جامعة سطيف 1، العدد 2015، 07، ص: 125-126.

الجدول رقم (01) : تطور مفهوم التدقيق الداخلي حسب إصدارات معهد المدققين الداخليين

التاريخ	مفهوم التدقيق الداخلي	أهم النقاط التي عرضها التعريف
1947	هو نشاط تقييمي مستقل يتم داخل المؤسسة، بغرض فحص العمليات المالية والمحاسبية وغيرها من العمليات كأساس لتقديم خدمات وقائية للإدارة. وهو نوع من الرقابة تعمل من خلال قياس وتقييم أنواع الرقابة الأخرى، وتهتم بالعمليات ذات الطبيعة المالية والمحاسبية.	طرح هذا التعريف النقاط التالية: - التدقيق الداخلي هو نوع من أنواع الرقابة. - الإدارة هي المستفيد الوحيد من خدماته. - يهتم التدقيق الداخلي بالأمور المحاسبية والمالية. - يهدف التدقيق الى الوقاية فقط.
1957- 1971	هو نشاط تقييمي مستقل ينشأ داخل المؤسسة من أجل فحص العمليات المالية والمحاسبية وغيرها من العمليات كأساس لخدمة الإدارة ، وهو رقابة إدارية تمارس وظيفتها من خلال قياس وتقييم الرقابات الأخرى.	- توسع نطاق التدقيق الداخلي ليشمل جميع العمليات المالية و غير المالية. - وعن طبيعته فهو رقابة إدارية موجهة لقياس وتقييم الأشكال الرقابية الأخرى.
1981	هو نشاط تقييمي مستقل ينشأ داخل المؤسسة لخدمة المؤسسة، وهو رقابة تعمل على فحص وتقييم النظم الرقابية الأخرى.	التدقيق الداخلي يخدم المؤسسة ككل و ليس فقط إدارتها.
1991- 1994	هو وظيفة تقييم مستقلة داخل المؤسسة لفحص وتقييم أنشطتها باعتبارها خدمة للمؤسسة. وهي تهدف إلى مساعدة جميع أفراد المؤسسة على أداء مسؤولياتهم بشكل فعال، وذلك من خلال تزويدهم بالتحليلات والتوصيات والاستشارات والمعلومات.	- التدقيق الداخلي هو وظيفة من داخل المؤسسة. - اتسع نطاق فحصها ليشمل كافة أنشطة المؤسسة. - دورها لا يتوقف عند التشخيص والتقييم بل يمتد إلى تقديم الحلول والنصائح لتصحيح أوضاع غير مرغوب فيها.
1999	التدقيق الداخلي هو نشاط مستقل وموضوعي تأكيدى واستشاري صمم لإضافة القيمة للمؤسسة ولتحسين عملياتها، وهو يساعدها في تحقيق أهدافا من خلال اتباع منهج منظم في تقييم وتحسين فعالية عمليات إدارة المخاطر والرقابة والحوكمة.	يعكس هذا التعريف التحول الجذري في مفهوم وأهداف ونطاق التدقيق الداخلي والتعريف المعتمد لحد الآن.

المصدر: مرغم نسيمه، رياض العينوس، مقال بعنوان: " أثر تغييرات و تحديثات الإطار الدولي الجديد للممارسة المهنية للتدقيق (IPPF -2024) على نشاط التدقيق الداخلي(دراسة تحليلية مقارنة)" ، مجلة التمويل و الاستثمار و التنمية المستدامة ، جامعة فرحات عباس ، سطيف ، الجزائر ، المجلد 10 ، العدد 01 ، 2025 ، ص: 469.

2- تعريف التدقيق الداخلي:

تعددت التعريفات المقدمة لمفهوم التدقيق الداخلي حسب العديد من الباحثين نوجزها في ما يلي:

تعريف 01: "يشير التدقيق الداخلي إلى ذلك النشاط المحايد والمستقل الممارس في المنظمات عموماً ربحية أو غير ربحية، بواسطة موظفين تابعين للمنشأة كبقية الموظفين الآخرين، لتأمين تدقيق مستمر لأنشطتها وأنظمة عملها، غايتهم مساعدة المنظمة على تحقيق أهدافها، من خلال اتباع أسلوب منهجي منظم في تقييم وتحسين فاعلية عمليات إدارة المخاطر والرقابة والحوكمة".³

تعريف 02: كما عرفه معهد المدققين الداخليين في إنجلترا بأنه: "عملية تقييم مستمرة تنشأ داخل التنظيم بهدف خدمة هذا التنظيم و ذلك عن طريق فحص و تقييم الأنشطة المختلفة و توصيل نتائج هذا التدقيق".⁴

تعريف 03: وعرف المعهد الفرنسي للتدقيق والرقابة الداخلية (IFACI) التدقيق الداخلي بأنه: "نشاط مستقل وموضوعي يمنح المؤسس تأكيداً على درجة التحكم في عملياتها، ويقدم لها التوصيات لتحسينها ويساهم في خلق قيمة مضافة ويساعدها على تحقيق أهدافها من خلال تقييم منهجي منظم لعمليات إدارة المخاطر والرقابة وحوكمة الشركات، وتقديم مقترحات لتعزيز فعاليتها".⁵

تعريف 04: أما معهد المدققين الداخليين (IIA) عرفه بأنه: "نشاط مستقل، يقدم تأكيدات موضوعية وخدمات استشارية، يهدف إلى إضافة قيمة مضافة وتحسين عمليات المؤسسة، كما يساعد المؤسسة على تحقيق أهدافها من خلال اتباع منهج منضبط، لتقييم وتحسين فعالية إدارة المخاطر، الرقابة وعمليات الحوكمة".

من خلال التعاريف السابقة نجد أن تعريف معهد المدققين الداخليين (IIA) يتميز بالشمولية عن باقي تعاريف المنظمات الدولية الأخرى، بحيث تميز هذا التعريف بما يلي:

- **نشاط مستقل:** يعني الاستقلال إفراح المجال أمام المدقق الداخلي لأداء واجباته المهنية بحرية تامة، و بعيداً عن أية ضغوط في تحديد نطاق التدقيق أو منهجيته وكذلك الاحتفاظ بالاستقلال التنظيمي، بما يمكنه من إتمام عمليات الفحص و التقرير عن النتائج و توصيلها إلى المستويات المناسبة بحرية تامة.
- **تأكيد موضوعي:** يعني الموضوعية في تقييم الأدلة لغرض توفير تقييم مستقل على الحوكمة، إدارة المخاطر وعمليات الرقابة في المؤسسة.

³ نور الدين مزباني، الإطار الدولي للتدقيق المالي، نوميديا للطباعة و النشر و التوزيع، قسنطينة، الجزائر، 2021، ص: 19.

⁴ أحمد حلمي جمعة، الاتجاهات المعاصرة في التدقيق و التأكيد، دار صفاء للنشر و التوزيع، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، 2009، ص: 28.

⁵ سارة طبشوش، أثر اعتماد المدقق الخارجي على المدقق الداخلي في التحكم بمخاطر التدقيق (دراسة حالة عينة من المدققين الخارجيين)، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه، تخصص محاسبة و تدقيق، جامعة فرحات عباس، سطيف، الجزائر، 2023/2022، ص: 36.

- خدمات استشارية: يعمل التدقيق الداخلي على تزويد الإدارة ومجلس الإدارة للمؤسسة بالتحليلات والدراسات والاستشارات والاقتراحات اللازمة، لاتخاذ القرارات المناسبة في الوقت المناسب.
- إضافة قيمة وتحسين الفعالية: إن دور التدقيق الداخلي أصبح لا يقتصر فقط على إيجاد الأخطاء في المؤسسة، بل أصبح يقدم قيمة مضافة من خلال توصياته.⁶

الفرع الثاني: أهداف التدقيق الداخلي و وظائفه

أولاً: أهداف التدقيق الداخلي:

بالرجوع إلى المفهوم المعتمد من قبل مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولي وفقاً للمعيار الدولي للتدقيق (610) يمكن تقسيم مهام (وظائف) التدقيق الداخلي إلى:

• الوظيفة الأولى: الفحص

ويعني مفهوم الفحص تدقيق الأحداث و الوقائع الماضية للتحقق من الآتي:

- 1- دقة وتطبيق الرقابة المحاسبية، ومدى إمكانية الاعتماد على البيانات المحاسبية.
 - 2- إن أصول المنشأة قد تم المحاسبة عنها، وإنها محاطة بالحماية الكافية من السرقة والإهمال.
 - 3- اختبار الرقابة الداخلية خاصة بما يتعلق بالفصل بين وظيفة الاحتفاظ Custodian، ووظيفة التنفيذ Line، ووظيفة المحاسبة Accounting.
 - 4- تقييم الضبط الداخلي من حيث تقسيم الأعمال بما يحقق تسلسل تنفيذ العمليات، بحيث يدقق كل موظف عمليات الموظف الذي قبله، وبما لا يؤدي إلى تكرار الأعمال.
- وما هو جدير بالذكر أن المدقق الداخلي لديه من الوقت والخبرة، ليتمكن من انتقاد وتقييم جميع أوجه الرقابة الداخلية، ولذلك يطلق على هدف الحماية التدقيق المالي Financial Auditing.

• الوظيفة الثانية: التقييم

تعد وظيفة التقييم امتداداً لتدقيق الأحداث المالية، لذا فإن مفهوم التقييم يتضمن التأكد من أن كل جزء من نشاط المنشأة موضع رقابة.

ولذلك فإن تحقيق هذه الوظيفة يكون من خلال تأسيس برنامج للتدقيق الداخلي من خلال الخريطة التنظيمية وليس من خلال التقارير المالية، وبناء على ذلك فإن المدقق الداخلي يعد في هذه الحالة ممثلاً للإدارة العامة وليس ممثلاً للإدارة المالية، وذلك لأنه يقيم مدى تقارب أهداف الأنظمة الفرعية مع الأهداف التي وضعتها الإدارة العليا لها أو مدى تمشي النظام مع ما تتطلبه الإدارة.⁷

ثانياً: وظائف التدقيق الداخلي:

أ- خدمات وقائية: وتتمثل في مجموعة الإجراءات التي يضعها المراجع الداخلي داخل المؤسسة للتأكد

⁶ أبو بكر الصديق قيدوان، التدقيق الداخلي و دوره في تقييم نظام الرقابة الداخلية كآلية لإدارة المخاطر في البنوك الجزائرية، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه، تخصص محاسبة و تدقيق، جامعة حسيبة بن بوعلي، الشلف، الجزائر، 2018/2019، ص: 28.

⁷ أحمد حلمي جمعة، مرجع سبق ذكره، ص ص: 31-32.

من وجود الكفاية والحماية للأصول والممتلكات من السرقة والاختلاس أو الإهمال، وحماية السياسات الإدارية ضد الانحراف عند التطبيق أو تغييرها دون مبرر لذلك.

ب- **خدمات تقييمية:** وذلك من حيث أنها تعمل على قياس وتفسير فاعلية نظم إجراءات الرقابة المطبقة في المؤسسة ومدى التماشي والتطابق مع السياسات الإدارية. وقد يستعمل المراجع الداخلي نفس الأدوات والوسائل التي يستخدمها المراجع الخارجي بالتعاون معاً.

ج- **خدمات إنشائية:** بحيث تطمئن الإدارة بوجودها وفعاليتها على السياسات والمعلومات المقدمة إليها، كما تقترح التعديلات والتحسينات على الأنظمة الموضوعة داخل المؤسسة.

د- **خدمات علاجية:** وتتمثل في كل الإجراءات والأساليب التي يستخدمها المراجع الداخلي في مجال تصحيح أية أخطاء قد يكتشفها أو التوصيات التي يتضمنها تقرير مراجعته الخاصة بإصلاح مجال أية أخطاء أو علاج أوج القصور في مختلف نظم المؤسسة.⁸

⁸كاروس أحمد، تصميم إدارة للمراجعة الداخلية كأداة لتحسين أداء وفعالية المؤسسة "حالة المؤسسة الوطنية لأجهزة القياس والمراقبة ENAMC"، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة الجزائر 3، 2010/2011، ص: 42.

الفرع الثالث: الهيئات المهنية المشرفة على التدقيق الداخلي:

الجدول رقم (02): قائمة الهيئات المهنية المشرفة على التدقيق الداخلي

اسم الهيئة	تعريفها
معهد المدققين الداخليين (IIA)	منظمة مهنية دولية تأسست في 09 ديسمبر 1941 بفلوريدا بالو م . ١ وقدر عدد أعضائها عند التأسيس بـ 24 عضوا لكن سرعان ما تزايد عدد أعضائها ليصل إلى أكثر من 245.000 عضوا من مختلف دول العالم حسب ما أقره المعهد سنة 2024
المعهد الفرنسي للتدقيق الداخلي والرقابة الداخلية (IFACI)	هي منظمة مهنية فرنسية غير ربحية تعنى بتطوير وتعزيز مهنة التدقيق الداخلي والرقابة الداخلية وإدارة المخاطر. وهي تضم أكثر من 6800 متخصص في فرنسا، وتستفيد من قوة انتسابها إلى معهد المدققين الداخليين (IIA)، الذي يضم أكثر من 260 ألف خبير حول العالم.
مجلس معايير التدقيق الداخلي (IASB)	وهو المسؤول الرئيسي عن تأمين الإرشاد لممارسي التدقيق الداخلي، وقد كلف معهد المدققين الداخليين هذا المجلس بتطوير المعايير المنية للتدقيق الداخلي.
اللجنة الدولية لقواعد آداب المهنة (IESBA)	تختص بالتحقيق في الشكاوى المتعلقة بأعضاء المعهد أو المدققين الداخليين المعتمدين ، وكذلك مسؤولية عن أي تغييرات في قواعد آداب المهنة التي يقرها المعهد.
مجلس الأوصياء (BoT)	وهو الجهاز المسؤول عن وضع شروط تعيين المدققين الداخليين المعتمدين ووضع برنامج التثقيف المني المستمر لهم
أما في الجزائر: جمعية المدققين والمستشارين الداخليين الجزائريين (AACIA)	تأسست عام 1993 تهدف الى تطوير التدقيق الداخلي في الجزائر ، وتتمثل أنشطتها الرئيسية اليوم في: التدريب ، الندوات، و المؤتمرات، واللقاءات، والمناقشات والنشر

المصدر: من إعداد الطالبين.

الفرع الرابع: المبادئ الأساسية لمهنة التدقيق الداخلي وفق معهد المدققين الداخليين

أ - النزاهة: ويتضمن القواعد السلوكية التالية:

- ✓ يجب على المدققين الداخليين أداء عملهم بأمانة وحذر ومسؤولية.
- ✓ يجب على المدققين الداخليين أن يحافظوا على القانون ويتوقعوا اكتشاف أية أفعال بواسطة القانون أو المهنة.
- ✓ يجب على المدققين الداخليين أن يحترموا ويساهموا في تحقيق الأهداف الشرعية والأخلاقية للمنظمة التي يعملون بها.

ب - الموضوعية : وتضمن القواعد السلوكية التالية:

- ✓ يجب على المدققين الداخليين أن لا يشاركوا في أية أنشطة أو علاقات ربما تضعف أو من المفترض أن تضعف تقييم غير متحيز.
- ✓ يجب على المدققين الداخليين أن آلا يقبلوا أية شيء ربما يضعف أو من المفترض أن يضعف حكمهم المهني.
- ✓ يجب على المدققين الداخليين الإفصاح عن كل الحقائق المادية التي عرفوها أثناء قيامهم بواجباتهم والتي أن لم يفصحوا عنها ربما تؤدي إلى تشويه Distort تقاريرهم عن الأنشطة التي يدققونها.

ج - السرية: وتضمن القواعد السلوكية التالية:

- ✓ يجب على المدققين الداخليين أن يكونوا عقلاء بشأن استخدام وحماية المعلومات المكتسبة أثناء القيام بواجباتهم.
- ✓ يجب على المدققين الداخليين أن لا يستخدموا المعلومات لأي مكسب شخصي أو بأي أسلوب لا يتفق مع القانون أو يضر بالأهداف الشرعية والأخلاقية للمنظمة التي يعملون فيها.⁹

ج - الكفاءة: ينبغي أن يتوفر لدى المدققين الداخليين المعرفة والمهارة وغير ذلك من الملكات اللازمة لأداء

المسؤوليات الفردية. ينبغي لنشاط التدقيق الداخلي مجتمعا أن يمتلك أو يحصل على المعرفة والمهارات وغير ذلك من الملكات اللازمة لأداء المسؤوليات.¹⁰

⁹ أحمد حلمي جمعة، مرجع سبق ذكره، ص: 54.

¹⁰ المرجع السابق، ص: 38.

المطلب الثاني: محددات الإطار التنظيمي للتدقيق الداخلي في الجزائر:

سننتظر في هذا المطلب إلى محددات الإطار التنظيمي للتدقيق الداخلي في الجزائر ومدى استجابة الإصلاحات الاقتصادية والإدارية التي تبنتها الدولة بهدف تحسين الأداء و الرقابة .

الفرع الأول: الإطار التنظيمي (المؤسسي) لمهنة التدقيق الداخلي في الجزائر.

تعد وظيفة التدقيق الداخلي في الجزائر حديثة الاستعمال أو حتى حديثة الاعتراف بها كنشاط لا يمكن الاستغناء عنه، فلم ينص عليها المشرع الجزائري إلا في نهاية الثمانينات من القرن الحالي وذلك من خلال المادة 40 من القانون التوجيهي للمؤسسات رقم 01/88 الصادر بتاريخ 12 جانفي 1988 التي تنص على أنه: " يتعين على المؤسسات العمومية الاقتصادية EPE تنظيم هياكل داخلية خاصة بالمراقبة في المؤسسة وتحسينها بصفة مستمرة بأنماط سيرها وتسييرها".

كما أكمل في نص المادة 58 على أنه: " لا يجوز لأحد أن يتدخل في إدارة وتسيير المؤسسة العمومية الاقتصادية خارج الأجهزة المشكلة قانونا والعاملة في إطار الصلاحيات الخاصة بها، تشكل كل مخالفة لهذا الحكم تسييرا ضمنا ويترتب عنها تطبيق قواعد المسؤولية المدنية والجزائية المنصوص عليها في هذا الشأن.

كما تنص المادة 40 من القانون 01/91 على أن "المؤسسات الاقتصادية العمومية مدعوة لإقامة وتدعيم نظم داخلية لمراجعة المؤسسات وتحسين طرق أدائها بشكل ملحوظ.¹¹

الفرع الثاني: واقع مهنة التدقيق الداخلي في الجزائر

أوضحت نتائج الاستقصاء الذي أجري من طرف الجمعية الجزائرية للمدققين والاستشاريين AACIA بالتعاون مع مكتب التدقيق العالمي DELOITTE عام 2005 و 2006 حول تقييم مهنة التدقيق الداخلي في الجزائر مجموعة من الاستخلاصات و التي تضمنت ما يلي :

- لا تحتوي معظم الشركات التي استجابت للدراسة على وظيفة التدقيق الداخلي.
- حتى الشركات التي لديها هذه الوظيفة فهي محدودة من حيث الحجم.
- لا تقوم وظيفة التدقيق الداخلي بتحديد مجالات تدخلها.
- لم تقوم وظيفة التدقيق الداخلي بوضع ميثاق للتدقيق، هذا الأخير من المتطلبات التي تطرقت إليها المعايير المهنية لمزاولة نشاط التدقيق الداخلي.
- لا تحتوي معظم الشركات على لجنة التدقيق، وبالتالي لا يوجد ارتباط لوظيفة التدقيق

¹¹ عمارة مريم، مقارنة رقابية للتدقيق الداخلي مع مراقبة التسيير في ظل إرساء آليات حوكمة الشركات " دراسة حالة مؤسسة فريال خلال الفترة 2014-2017، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه العلوم الثالث في المحاسبة، تخصص محاسبة، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2017/2018، ص ص: 81-82.

بهذه اللجنة.

- مازالت وظيفة التدقيق الداخلي تركز معظم جهودها على الاهتمام بتدقيق الوظيفة المحاسبية فقط.

- تجهل الجهات الخاضعة للتدقيق ماهي صلاحيات وظيفة التدقيق ومهامها ومسؤولياتها، وفي معظم الحالات لا يرونها إلا من الزاوية السلبية، معتبرين إياها والأفراد العاملين بها على إنها تلعب دورا بوليسيا، وأنها في خدمة الإدارة العليا، وأن مهمتها الأساسية هي تزويد الإدارة العليا بالمعلومات حول الانحرافات الإدارية للمسؤولين من أجل معاقبة الأفراد المقصرين منهم في تأدية مهامهم.

- في غياب مدققين مهنيين وحاصلين على تكوين في الاختصاص تقوم المؤسسات بتدعيم وظيفة التدقيق، إما بالترقية الداخلية، وذلك بتعيين إطارات من أقسام أخرى لتشغل مناصب مدققين دون سابق معرفة وخبرة بالتدقيق الداخلي، أو باللجوء إلى توظيف جامعيين متخرجين حديثا لا يكتسبون الخبرة الكافية. وفي هذا المجال لا بد من التركيز على أنه توجد ندرة في هذه الفئة من المدنيين، مما يترتب عليه وجود فوارق بين الاحتياجات الحقيقية للشركات والعرض الموجود في السوق.

- لا يتم تحديد الاحتياجات الحقيقية من المدققين اللازمين لتشكيل قسم للتدقيق، حيث نجد أن بعض الشركات لا تحتوي إلا على مدقق واحد يشغل هذه الوظيفة، في حين أن بعض الشركات لديها تعداد يصل إلى عشرة مدققين.¹²

الفرع الثالث: الرقابة على جودة التدقيق في الجزائر

لقد كان ومازال موضوع جودة التدقيق محط اهتمام المشرع الجزائري، إذ تعددت الإصدارات والإجراءات المتخذة في هذا الشأن محاولة لتعزيز مكانة مهنة التدقيق المحاسبي و تحسين جودة خدماتها، من أهم هذه المبادرات أهمها استحداث لجنة مراقبة النوعية التابعة للمجلس الوطني للمحاسبة في موجب القانون 10-01 حددت مهامها الأساسية في المرسوم 11-24 المؤرخ في 27/01/2011 لسنة 2011، وتتمثل هذه المهام في:

- تطوير أساليب العمل من حيث جودة الخدمات.
- إبداء الآراء واقتراح مشاريع النصوص التنظيمية بشأن الجودة.
- ضمان جودة عمليات تدقيق الحسابات الموكلة إلى المهنيين في مجال المحاسبة.
- وضع معايير لتنظيم وإدارة المكاتب.
- وضع إجراءات لضمان ضوابط جودة خدمات المكاتب.
- ضمان متابعة الامتثال لقواعد الاستقلالية وأخلاقيات المهنة.

¹² فريدة أزال، مرجع سبق ذكره، ص: 135-136.

- وضع قائمة للمدققين المختارين من بين المهنيين بغرض ضمان مهام مراقبة الجودة.
- تنظيم ندوات دراسية عن الجودة الفنية للعمل والسلوك الأخلاقي الذي ينبغي أن يتحلى به المهنيون.

هذا إضافة إلى إصدار دليلي رقابة الجودة على مكاتب مهني المحاسبة اللذان بموجبهما تم اعتماد نوعين من الرقابة، الرقابة الذاتية ورقابة لجنة مراقبة النوعية.¹³

• أهمية الرقابة على جودة التدقيق:

تعد رقابة الجودة لأعمال التدقيق الوسيلة التي يمكن بواسطتها أن يتأكد مكاتب التدقيق وإلى حد معقول بأن الآراء التي يبديها في عمليات التدقيق التي يقوم بها تعكس مراعاته لمعايير التدقيق المتعارف عليها أو أية شروط قانونية أو تعاقدية أو أية معايير مهنية يضعها المكتب بنفسه. كما تشجع الرقابة على الجودة أيضا مراعاة المعايير الشخصية الملائمة لعمل المدقق والتي تم وضعها في قواعد السلوك المهني الصادرة عن المجالس والمنظمات المحاسبية.¹⁴

الفرع الرابع: متطلبات تفعيل دور التدقيق الداخلي في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية

إن وظيفة التدقيق الداخلي من الوظائف الأساسية للمؤسسات، ولهذا لا بد من العمل على تقديم مجموعة من المتطلبات والإجراءات تساعد في ترقية وتحسينها بصفة مستمرة وتجعل منها وظيفة ذات فعالية، ومن بين هذه المتطلبات يمكن ذكر الآتي:

- إنشاء هيكل لوظيفة التدقيق الداخلي داخل المنظمات المهنية للتدقيق في الجزائر، يقوم بترقية وتأهيل هذه الوظيفة علميا وعمليا من خلال معايير خاصة بها وتلائم مع المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.

- شرح وتوضيح أهمية ودور وظيفة التدقيق الداخلي، وضرورة الإلمام بها من قبل الإدارة والأطراف المستخدمة لتقارير المدقق.

- سن شروط خاصة توضح مسؤوليات وواجبات المدقق الداخلي.

- ضرورة إنشاء لجان خاصة بالتدقيق تقوم بتنظيم سيرورة العمل للمدقق الداخلي، كما تسعى إلى تسيير ودعم العلاقة القائمة بين مجلس الإدارة، المدقق الداخلي والمدقق الخارجي.

كما يمكن القول كذلك أنه من أجل تحقيق فعالية وظيفة التدقيق الداخلي للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية ينبغي توفر الخصائص التالية:

¹³نجوى عبد الصمد، بن أزواو ليلي، متطلبات الرقابة على جودة التدقيق في الجزائر (مراجعة أولية)، مجلة دفاتر اقتصادية، جامعة باتنة 01، الجزائر، المجلد 13، العدد 01، 2022، ص ص: 340-341.

¹⁴المرجع نفسه، ص: 336.

● **الاستقلالية:** تعتبر استقلالية وظيفة التدقيق الداخلي شرط ضروري لقيام المدقق بالأدوار المنوطة له حيث تتوقف هذه الاستقلالية عن مدى استقلالية المدقق عن المصالح التي يقوم بتنفيذ مهامه بها من جهة، ومن جهة أخرى تساهم استقلالية مجلس الإدارة عن الإدارة التنفيذية في تعزيز استقلالية المدقق الداخلي باعتباره أداة رقابة لدى المجلس على الإدارة التنفيذية من خلال التقارير التي يرسلها المدقق الداخلي لمجلس الإدارة عن طريق لجنة التدقيق.

● **الوعي الثقافي:** إن امتلاك المدراء التنفيذيين لثقافة أن وظيفة التدقيق الداخلي عبارة عن نشاط تقييمي، توجيهي وإرشادي وليس أداة رقابية بحتة، حيث أن الغرض منها كشف الانحرافات لمجلس الإدارة وتقديم اقتراحات لتجنبها يساهم في تفعيل وتحسين جودة عمل المدققين الداخليين ويعزز من استقلالية وظيفة التدقيق الداخلي، مما يسمح للمؤسسات باتخاذ القرارات الصحيحة والمناسبة.

● **الالتزام بالمعايير الجزائرية للتدقيق:** كما يعتبر التزام المدققين الداخليين بقواعد السلوك وأخلاقيات مهنة التدقيق الداخلي، والعمل وفق ما جاءت به المعايير الدولية للتدقيق الداخلي عامة والمعايير التدقيق الجزائرية خاصة، عاملاً مهماً لتحسين التدقيق الداخلي في المؤسسات.

وفي الأخير يرى الباحث أن تبني معايير الدولية للممارسات المهنية للتدقيق الداخلي وتكييفها وفق القوانين والتنظيمات المهنية الجزائرية مع الحرس على تحديثها وفقاً للإصدارات الجديدة يساهم بشكل كبير في تطوير وتفعيل دور وظيفة التدقيق الداخلي في بعض المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.¹⁵

الفرع الخامس: المعوقات التي تواجه المدقق الداخلي في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية

في أواخر سنة 2014 تم إحصاء وجود 193.574 مؤسسة اقتصادية جزائرية موزعة على مختلف القطاعات، أغلبها لا تتوفر على مصلحة للتدقيق الداخلي، حيث أشارت العديد من الدراسات إلى الواقع الذي يمر به التدقيق الداخلي بالمؤسسات الاقتصادية، حيث تنقصه الفعالية المطلوبة. وحددت بعض العوامل التي أثرت على ذلك كما يلي:

- قلة النصوص التشريعية في ظل غياب المنظمات المهنية القائمة على تنظيم مهنة التدقيق الداخلي بالجزائر.
- سوء التنظيم وانعدام التسيير الجيد وغموض بيئة المؤسسات الاقتصادية.
- لا تزال النظرة السلبية للتدقيق الداخلي مؤثرة على الموظفين.
- ضعف نظام الرقابة الداخلية والأنظمة المعلوماتية والتطور التكنولوجي.

¹⁵ هشام زروقي، مساهمة وظيفة التدقيق الداخلي في تعزيز تطبيق حوكمة المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه، تخصص تدقيق ومراقبة التسيير، جامعة الجزائر 3، 2020-2021، ص: 186.

- عدم وعي المؤسسات الاقتصادية بالقيمة المضافة المقدمة من جانب التدقيق الداخلي.
- قلة الخبرة المهنية وعدم كفاءة وكفاية المدققين الداخليين.
- عدم فعالية التدقيق الداخلي على المؤسسات الاقتصادية، فهو يركز على الشكل ويهمل المضمون.
- تدهور الأداء المالي للمؤسسات الاقتصادية وانتشار ممارسات الفساد المالي.
- كل هذه المعوقات تسببت في ظهور عراقيل إعاقة تطور مهنة التدقيق في الجزائر وهي:
أولاً: عراقيل قانونية وإدارية: ويمكن حصرها في:
 - افتقار التشريعات الخاصة بالمهنة للوضع والتفسير.
 - الهيمنة التامة على المهنة وخضوعها لوصاية وزارة المالية.
 - إهمال المهنيين وعدم إشراكهم في الإصلاحات المنتهجة للمهنة وتنظيمها.
 - عدم وضوح النصوص القانونية وصرامتها، خاصة فيما يتعلق بحماية المدقق من أي ضغوطات.
 - فراغ كبير في التشريع الخاص بالمهنة، مما ينعكس سلباً على أهداف المهنة.
- ثانياً: عراقيل تخص المهنة:** فيما يخص المهنة بحد ذاتها فهي تقتقد إلى العناية اللازمة علمياً و عملياً، وأهم هذه العراقيل هي :
 - النقص الكبير في الكفاءات والخبرات المهنية اللازمة لتنظيم المهنة.
 - التأخر الكبير للجزائر وعدم مسايرتها لتطورات المهنة على المستوى العالمي.
 - نقص أو ربما عدم وجود مرتكز تدريب و قلة الدورات التكوينية والتعليمية للمدققين.
 - النظرة الموجهة للمهنة إلزامية قانونية فقط، مع إهمال الأهداف الحقيقية لها.
 - ضعف الهياكل والآليات الضرورية لقيام المهنة، وقلة مكاتب التدقيق وصغر حجمها.
 - عدم توفر النصوص القانونية الواضحة التي تحول دون تعرض المهنة لأيّة ضغوطات.
 - عدم وضوح النظام المحاسبي المالي وقصوره في معالجة بعض الظواهر.
 - افتقار المهنة للاستقلالية بسبب وصايا وزارة المالية عليها.
 - ضعف الدور الاستراتيجي لنقابة المهنة في تنمية كفاءة أعضائها، وروح التعامل بينهم وعدالة التعيين.
 - قلة الإنتاج العلمي فيما يخص مهنة التدقيق الداخلي.
 - عدم وجود تكامل بين الجانب العلمي للمهنة، وخاصة الجانب التكنولوجي.
 - انتحال وممارسة المهنة من قبل مدققين غير معتمدين أو مسجلين بالنقابة.
 - عدم وضوح التشريعات فيما يخص ممارسات الغش والاحتيال ومسؤولية المدققين عليها.
 - مشكلة الأتعاب وازدواجية العمل.
 - تأخر ظهور معايير المراجعة الجزائرية، وعدم وجود دورات تكوينية لمراجعتها وفهمها.
 - مشكل حجم وطبيعة المؤسسات الاقتصادية الجزائرية (أغلبها صغيرة) لا تهتم بالتدقيق الداخلي، ولا تعتبره من الوظائف الأساسية.

ثالثاً: عراقيل تخص المهنيين: ترتبط هذه العراقيل بالمدققين عامة والمدققين الداخليين بصفة خاصة، ويمكن

ذكرنا فيما يلي:

- عدم ملائمة أتعاب التدقيق لحجم العمل المطلوب.
 - عدم المعرفة الكافية للمدقق بمحتوى معايير التدقيق سواء المحلية أو العالمية.
 - النقص في الأعوان المساعدين إضافة إلى النقص في التدريب المني الكافي للمدققين.
 - المنافسة غير الشريفة بين المدققين.
 - الجمع بين عملية التدقيق والمحاسبة مما يتعارض مع أخلاقيات المنة.
 - ضعف الروابط بين المدققين لتبادل الخبرات.
 - تواطؤ وعدم حياد بعض المدققين في تعاملهم مع إدارة المؤسسات محل التدقيق.
 - تورط المدققين في التصريحات الكاذبة عن الأرباح وتخفيض حجم الضرائب.
- من خلال ما تم عرضه من عراقيل تصعب من مهمة تطوير مهنة التدقيق الداخلي في الجزائر في سعيها لإعطاء الصورة الصادقة عن وضعية المؤسسات الاقتصادية وواقعها الفعلي، بعيدا عن الضرورة القانونية والتقارير الشكلية، ومع ذلك يجب على المؤسسات الاقتصادية في الجزائر أن تضع خططا وإجراءات فعالة لضمان نجاح مهمة التدقيق الداخلي.¹⁶

المطلب الثالث: عرض اطار معايير التدقيق الداخلي الحديثة GIAS.

سننطلق في هذا المطلب إلى عرض إطار معايير التدقيق الداخلي الحديثة GIAS و الإطار المرجعي الدولي لممارسة التدقيق الداخلي IPPF وإلواهم الفروقات بينهم.

الفرع الأول: الإطار المرجعي الدولي لممارسة التدقيق الداخلي IPPF2017:

يمثل معهد المدققين الداخليين المرجعية المعترف بها لمهنة التدقيق الداخلي، فقد أخذ هذا الأخير على عاتقه مهمة تطوير المهنة من خلال وضعه لمبادئ وأطر تشكل القاسم المشترك والاحترافي لترقية الأداء في مجال التدقيق. لقد أخذ هذا المعهد على عاتقه مسؤولية تطوير المهنة ومتابعته وتحديثها وفقا لما تفرضه المستجدات والأحداث من متطلبات وتطورات، في هذا الصدد قامت هذه الجمعية بإعداد مرجع يستعين به المهنيون في ممارسة التدقيق الداخلي، ويسمى بالإطار الدولي للممارسة مهنة التدقيق الداخلي ويسمى في أوساط مهنية أخرى بإطار الممارسة المهنية.¹⁷

تنقسم معايير التدقيق الداخلي إلى معايير الصفات ومعايير الأداء ومعايير التنفيذ:

أ- معايير الصفات:

تنقسم هذه المعايير إلى أربعة مجموعات رئيسية تضمنت الصفات التي ينبغي أن يتحلى بها المدقق

¹⁶ فريدة أمزال، مرجع سبق ذكره، ص ص: 140- 141.

¹⁷ عبد الرحمان العايب، آليات تحسين ممارسة نشاط التدقيق الداخلي في الجزائر على ضوء واقع الممارسة و المتطلبات الجديدة للمهنة، Global Journal Of Economics And Business، جامعة فرحات عباس، سطيف 1، الجزائر، المجلد 05، العدد 02، 2018، ص: 211.

الداخلي كاستقلالية والموضوعية والعناية المهنية والجودة في أداء أعماله التدقيقية في أدناه مختصر مبسط لكل معيار من هذه المعايير.

المعيار (1000) الأهداف والصلاحيات والمسؤوليات:

تضمن هذه المعايير أهم ما ينبغي أن يحتويه ميثاق التدقيق الداخلي من أهداف وصلاحيات ومسؤوليات، مع الإقرار بتعريف التدقيق الداخلي وميثاق الأخلاقيات وأن تتم المصادقة على ذلك من مجلس الإدارة.

المعيار (1100) الاستقلالية والموضوعية:

اختص هذا المعيار بالاستقلالية والموضوعية في أداء أعمال التدقيق الداخلي، والموقع الإداري للتدقيق الداخلي ضمن الهيكل التنظيمي، وأن يتم الالتزام بالحياد والابتعاد عن كل ما من شأنه أن يؤثر على تضارب المصالح، وكذلك الإفصاح عما يؤثر على الاستقلالية والموضوعية.

المعيار (1200) المهارات والعناية المهنية:

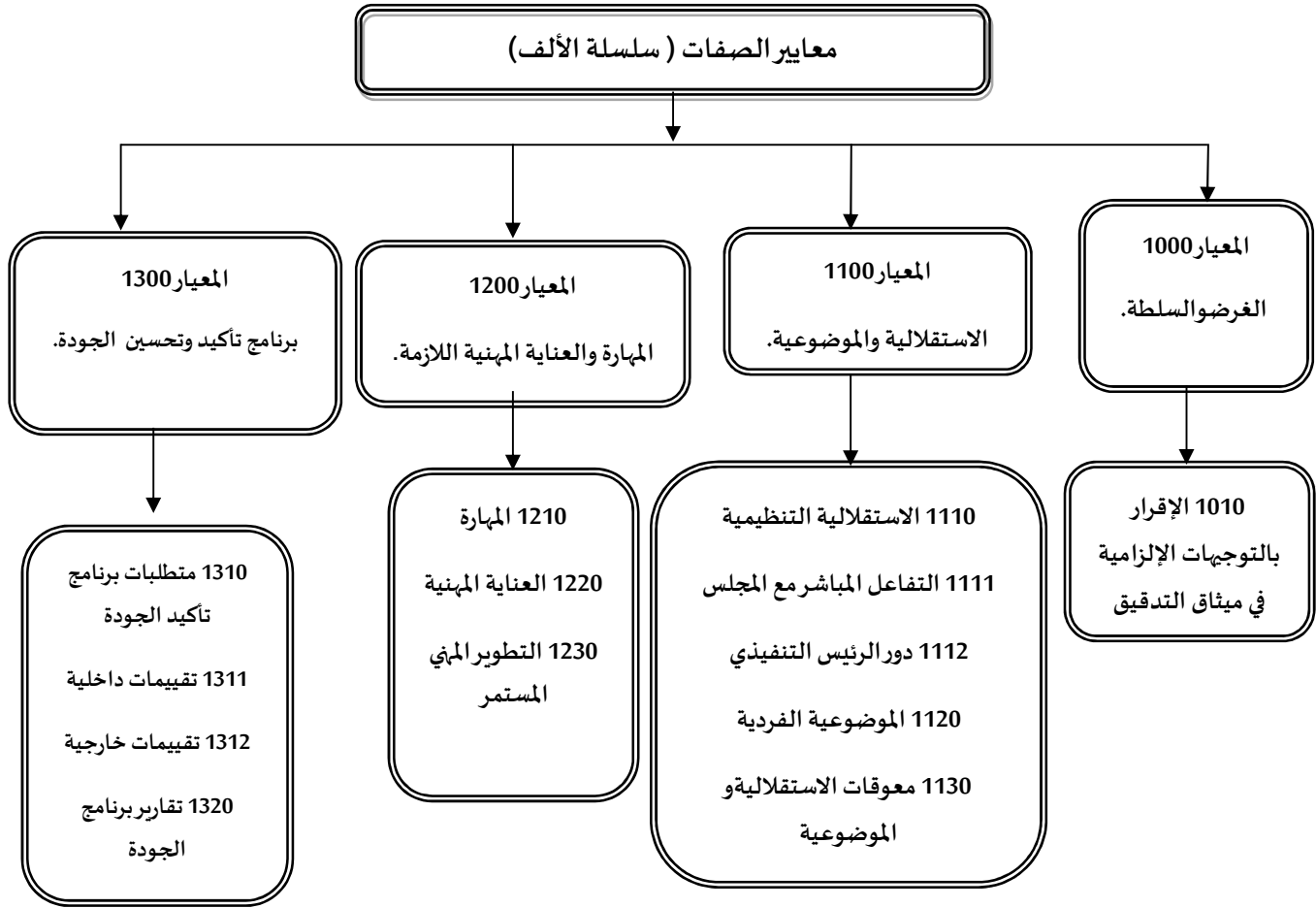
اختص هذا المعيار بالمهارة والعناية المهنية اللازمة والتطوير المهني المستمر، إذ أوجبت بان يمتلك المدققون الكفاءة والمعرفة وبذل العناية المهنية في أداء الأعمال وأن يحسن المدققون مهاراتهم وكفاءتهم من خلال التطوير المهني المستمر.

المعيار (1300) برنامج ضمان وتحسين الجودة:

تضمن هذا المعيار برنامج ضمان وتحسين جودة التدقيق الداخلي، إذ حددت متطلبات البرنامج وكيفية إجراء التقييمات الداخلية والخارجية لجودة أعمال التدقيق الداخلي، وشكل ومضمون التقارير المتعلقة ببرنامج الجودة والجهة التي سيرفع لها.¹⁸

¹⁸ محمد زامل فليح الساعدي، حكيم حمود فليح الساعدي، التدقيق الداخلي في الشركات العامة وفق معايير التدقيق الداخلي، دار عشتار الأكاديمية للنشر و التوزيع، الطبعة الاولى، بغداد، 2019، ص ص: 31-32.

الشكل رقم (02): معايير الصفات وفق الإطار الدولي 2017



المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على: نسيم مرغم، رياض العيوس، ص: 474.

ب- **معايير الأداء:** إن أهم ما تضمنته هذه المعايير هو فاعلية إدارة نشاط التدقيق الداخلي وإضافة قيمة للشركة وتقييم الحوكمة وإدارة المخاطر والرقابة من خلال تحديد خطة وأهداف ونطاق التدقيق الداخلي و توثيق المعلومات وإعداد التقارير وإيصال نتائج التدقيق إلى الأطراف المعنية وكما مبين أدناه:

المعيار (2000) إدارة نشاط التدقيق الداخلي:

ورد في هذا المعيار الكيفية التي ينبغي فيها إدارة التدقيق الداخلي بفعالية، وإعداد الخطة وتحديد الموارد اللازمة لها، ورفع تقارير دورية عن الأهداف والأداء والصلاحيات والمسؤوليات، وكيفية الحصول على خدمات تدقيق خارجية.

المعيار (2100) طبيعة العمل:

ورد في هذا المعيار آليات تحسين مسار الحوكمة، وتقييم وتحسين فاعلية إدارة المخاطر من خلال وجود نظام فعالة للرقابة الداخلية.

المعيار (2200) التخطيط للمهمة:

حدد بموجبه اعتبارات التخطيط لمهمة التدقيق وأهدافها وحجم نطاق التدقيق، وما الذي ينبغي أن يتضمنه برنامج

العمل الخاص بمهمة التدقيق وكذلك برنامج عمل الخدمات الاستشارية.

المعيار (2300) تنفيذ المهمة:

حدد هذا المعيار توقيت وتقييم وتوثيق المعلومات، واستخلاص الاستنتاجات والنتائج، والإشراف على مهمات التدقيق لتحقيق ضمان جودة التدقيق الداخلي وتطوير فريق التدقيق.

المعيار (2400) تبليغ النتائج:

تضمن هذا المعيار كيفية توصيل نتائج التدقيق، وأن تكون النتائج موضوعية وواضحة وصحيحة وموجزة وكاملة وفي الوقت المناسب، وينبغي تصحيح تلك النتائج إذا احتوت على خطأ أو سهو، والإفصاح عن حالات عدم التوافق مع المعايير.

المعيار (2500) متابعة سير العمل:

أوجب هذا المعيار على مدير التدقيق أن يضع نظاما للمتابعة، للتأكد من أن الإجراءات التي اتخذتها الإدارة قد تم تطبيقها بشكل فعال وأن الإدارة العليا قد قبلت المخاطر إذ تقم باتخاذ أي إجراء، وكذلك التأكد من تنفيذ نتائج التوصيات الواردة في تقاريره.

المعيار (2600) إبلاغ قبول المخاطر:

ركز هذا المعيار على أنه عندما يرى مدير التدقيق الداخلي بأن الإدارة قبلت مستوى عالي من المخاطر فعليه أن يناقش الأمر مع الإدارة أولاً، وإذا لم يتم حل الإشكال مع الإدارة فإن على مدير التدقيق الداخلي إبلاغ المجلس بذلك.¹⁹

¹⁹ المرجع السابق، ص 33-34.

الجدول رقم (03): معايير الأداء وفق الإطار الدولي 2017 (سلسلة الألفين)

رقم المعيار	اسم المعيار	رقم المعيار	اسم المعيار
2000	إدارة نشاط التدقيق الداخلي	2230	تخصيص موارد المهمة
2010	التخطيط	2300	تنفيذ مهمة التدقيق
2020	التبليغ والموافقة	2310	تحديد المعلومات
2030	إدارة الموارد	2320	التحليل والتقييم
2040	السياسات والإجراءات	2330	توثيق المعلومات
2050	التنسيق	2340	الإشراف على المهمة
2060	إبلاغ الإدارة ومجلس الإدارة	2400	تبليغ النتائج
2070	مزود الخدمات الخارجي	2410	مقاييس التبليغ
2100	طبيعة العمل	2420	جودة التعليمات
2110	الحوكمة	2430	استخدام عبارة تم اجراؤه وفق المعايير
2120	إدارة المخاطر	2440	نشر النتائج
2130	الرقابة	2450	الآراء الكلية العامة
2210	أهداف المهمة	2500	مراقبة سير العمل
2220	نطاق المهمة	2600	التبليغ عن قبل المخاطر

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على: Ippf- Standards- 2017- Arabic.

ج-معايير التنفيذ Implementation Standards: تتوسع هذه المعايير في شرح كيفية تطبيق معايير الصفات و معايير الأداء في أنواع محددة من المهام و حسب نوع الخدمات المقدمة تأكيدية كانت و نرمر لها بـ "ث" أو استشارية "أ".

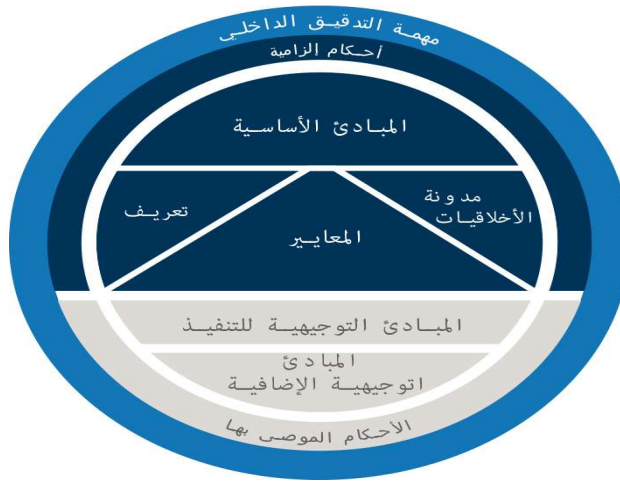
الإرشادات الموصى بها: وهي الإرشادات غير إلزامية يعرض فيها معهد المدققين الداخليين نطاقا واسعا من الحلول العملية للمشاكل أو التحديات التي قد يواجهها المدققين عند تطبيق الإرشادات الإلزامية.

وبالرغم من أنها غير إلزامية إلا أنها تشكل مرجعا لتحسين جودة أداء أعمال التدقيق الداخلي من خلال تقديم أفضل الممارسات في المهنة، و قد صنف المعهد هذا النوع من الإرشادات الى مجموعتان و هما :

إرشادات التنفيذ: قام معهد المدققين الداخليين بإدراج هذا النوع من الإرشادات ضمن الإطار الدولي للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي في التحديث الذي أجراه سنة 2017 و هي متاحة فقط لأعضاء المعهد سواء كانوا في صورة جماعات أو أفراد ، و تقدم إرشادات التنفيذ توجيهات عملية حول كيفية تطبيق بعض المعايير بشكل فعال و في حالات مختلفة.

إرشادات تكميلية: تقدم أمثلة ونماذج و تقنيات عملية يمكن استخدام في مواضيع محددة أو صناعات معينة.²⁰

الشكل رقم (03): هيكل الإطار المرجعي الدولي لممارسة التدقيق الداخلي IPPF 2017



المصدر: www.theiia.org تم الاطلاع عليه بتاريخ 2026/05/01 على الساعة 09:15

الفرع الثاني: معايير التدقيق الداخلي الحديثة (GIAS) و إصدارها:

توجه المعايير العالمية للتدقيق الداخلي الممارسة المهنية العالمية للتدقيق الداخلي وتكون بمثابة أساس لتقييم ورفع جودة وظيفة التدقيق الداخلي، يوجد في قلب المعايير 15 مبدأ توجيهي تتيح إجراء التدقيق الداخلي الفعال. يتم دعم كل مبدأ بمعايير تحتوي على المتطلبات، واعتبارات التنفيذ، وأمثلة على أدلة المطابقة. تساعد هذه العناصر مع المدققين الداخليين على تحقيق المبادئ وتحقيق غرض التدقيق الداخلي.²¹

وكخطوة أخيرة قام المعهد بإصدار النسخة النهائية للمعايير للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي في جانفي 2024 على أن تصبح سارية التطبيق ابتداء من 9 جانفي 2025.

- يسعى مشروع تطوير الإطار الدولي للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي الى تحقيق مجموعة من الأهداف وهي:
- تبسيط هيكل الإطار الدولي للممارسة المهنية وعرض جميع عناصره بشكل متكامل ومنسجم.
 - تفسير وتوضيح جميع العناصر المكونة للإطار.

²⁰مرغم نسيمة، رياض العيونس، مرجع سبق ذكره، ص ص:474-475.

²¹ المعايير العالمية للتدقيق الداخلي، النسخة العربية المصادق عليها من طرف (IIA)، 2024، ص: 05.

- التأكد من أن المعايير والمتطلبات والإرشادات مناسبة وعملية وقابلة للتطبيق وتتناول الموضوعات الناشئة.
- تحسين أداء وجودة التدقيق الداخلي والحفاظ على القيمة التنظيمية وتعزيزها.
- الحصول على دعم أصحاب المصلحة للمعايير العالمية من خلال التواصل معهم ومشاركتهم في عملية التطوير.²²

الفرع الثالث: المجالات الخمس حسب المعايير العالمية للتدقيق الداخلي الشاملة GIAS 2024

✓ المجال الأول: الغرض من التدقيق الداخلي

يهدف بيان الغرض إلى مساعدة المدققين الداخليين وأصحاب المصلحة في فهم وتوضيح قيمة التدقيق الداخلي. ويعزز التدقيق الداخلي قدرة المؤسسة على خلق القيمة وحمايتها والحفاظ عليها من خلال تزويد مجلس الإدارة والإدارة بتأكيدات موضوعية ومستقلة ومبنية على المخاطر وبمشورة ونظرة مستقبلية ثاقبة ومتبصرة.

✓ المجال الثاني: الأخلاق المهنية

إن المبادئ والمعايير في مجال الأخلاقيات والمهنية للمعايير العالمية للتدقيق الداخلي هي بديل عن مدونة الأخلاقيات السابقة لمعهد المدققين الداخليين وهي تحدد التوقعات السلوكية للمدققين الداخليين المهنيين، بما في ذلك الرؤساء التنفيذيين للتدقيق الداخلي، والأفراد الآخرين، وأي كيانات تقدم خدمات التدقيق الداخلي. إن الالتزام بهذه المبادئ والمعايير يغرس الثقة في منة التدقيق الداخلي، ويخلق ثقافة أخلاقية داخل وظيفة التدقيق الداخلي، ويوفر الأساس للاعتماد على عمل المدققين الداخليين وحكمهم.²³

✓ المجال الثالث: حوكمة وظيفة التدقيق الداخلي

يهتم هذا المجال بترتيبات الحوكمة الضرورية لتدقيق داخلي فعال وخص بالذكر مؤهلات الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي والمكانة التنظيمية للوظيفة ومقدار الدعم الذي تلقاه من مجلس إدارة المؤسسة.²⁴

✓ المجال الرابع: إدارة وظيفة التدقيق الداخلي

إن الرئيس التنفيذي للتدقيق مسؤول عن إدارة وظيفة التدقيق الداخلي وفقا لميثاق التدقيق الداخلي والمعايير العالمية للتدقيق الداخلي، تشمل هذه المسؤولية التخطيط الاستراتيجي، الحصول على الموارد وتوزيعها، بناء العلاقات، والتواصل مع أصحاب المصلحة لتقديم تأكيدات ومشورة موضوعية، وضمان وتعزيز أداء الوظيفة.²⁵

✓ المجال الخامس: أداء خدمات التدقيق الداخلي

يشمل هذا المجال ثلاث مبادئ تتعلق بالخطوات التي ينتجها المدقق الداخلي في تنفيذه لأي مهمة تدقيق وهي: التخطيط للمهمة وتنفيذ أعمال المهمة والإبلاغ عن النتائج، وضمن هذه المبادئ يأتي دور المعايير التي تحدد المتطلبات التي يجب على كل مدقق داخلي الالتزام بها في كل خطوة يقوم بها.

²² مرغم نسيمه، رياض العيونس، مرجع سبق ذكره، ص: 476.

²³ المعايير العالمية للتدقيق الداخلي، النسخة العربية المصادق عليها من طرف (IIA)، 2024، ص: 13-14.

²⁴ مرغم نسيمه، رياض العيونس، مرجع سبق ذكره، ص: 477.

²⁵ المعايير العالمية للتدقيق الداخلي، النسخة العربية المصادق عليها من طرف (IIA)، 2024، ص: 53.

الفرع الرابع: متطلبات المواضيع الخاصة:

هي مكون جديد أضيف إلى إطار الممارسات المهنية الدولية، وتفرض هذه المتطلبات على جميع وظائف التدقيق الداخلي (كبيرة أو صغيرة عامة أو خاصة) تطبيق منهجية تدقيق متناغمة عند تقييم فعالية الحوكمة وإدارة المخاطر والرقابة في مجال موضوعي معين، وفي هذا الشأن فقد اقترح مجلس معايير التدقيق الدولي ثمانية مجالات أو موضوعات خاصة للتدقيق فيها، وهي:

- تقييم الحوكمة.
- إدارة مخاطر الخصوصية.
- الأمن السيبراني.
- الاستدامة: البيئة والاجتماعية والخصوصية.
- إدارة المخاطر والاحتيايل.
- إدارة الطرف الثالث.
- حوكمة تقنية المعلومات.
- خاص بالقطاع العام: أداء التدقيق.

❖ الإرشادات العالمية:

وقد تم الإشارة إليها في إطار المعايير العالمية للتدقيق الداخلي بمصطلح الإرشادات التكميلية وتشمل أدلة الممارسات العالمية وأدلة التدقيق التكنولوجي العالمية وهي عبارة عن دليل لدعم وتوجيه تنفيذ أنشطة التدقيق الداخلي.²⁶

❖ تغييرات رئيسية تخص هيكل الإطار الدولي:

- من أهم التغييرات التي مست هيكل الإطار الدولي للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي ما يلي :
- تغيير اسم المعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي إلى المعايير العالمية للتدقيق الداخلي.
 - تجميع العناصر الخمس الإلزامية للإطار الحالي (رسائل التدقيق الداخلي، تعريف التدقيق الداخلي، المبادئ الأساسية للتدقيق الداخلي، مدونة الأخلاقيات والمعايير الدولية) بالإضافة إلى إرشادات التنفيذ (وهي عنصر غير إلزامي) ضمن وثيقة واحدة عرفها المعهد بالمعايير العالمية للتدقيق الداخلي.
 - يشمل كل مجال مجموعة من المبادئ التوجيهية، ويتم دعم كل مبدأ بمجموعة من المعايير والمقرر عددا إجمالاً ب 53 معيار.
 - تغيير كلي في نظام ترقيم و ترتيب المعايير العالمية، حيث لم يعد الإطار الجديد يحتوي على سلسلة الألف (معايير الصفات) و لا سلسلة الألفين (معايير الأداء)، بل أصبحت المعايير الجديدة مرقمة و مرتبة

²⁶نسبمة مرغم، رياض العيوس، مرجع سبق ذكره، ص ص: 479-480.

- حسب رقم المبدأ الذي تنتمي إلي، مع الإشارة هنا إلى وجود 15 مبدأ ضمن الإطار الدولي الجديد.
- تنظيم المعايير العالمية الجديدة في خمسة مجالات كما هي موضحة في الشكل التالي:

الشكل رقم(04): هيكل معايير التدقيق الداخلي الحديثة GIAS



المصدر: www.theiia.org تم الاطلاع عليه بتاريخ 2026/05/01 على الساعة 09:15

الفرع الخامس: الفرق بين الإطار المرجعي الدولي لممارسة التدقيق الداخلي IPPF ومعايير التدقيق الداخلي الحديثة GIAS:

الجدول رقم 04: أهم الفروقات بين الإطار المرجعي IPPF ومعايير التدقيق الداخلي الحديثة GIAS

العنصر	الإطار المرجعي الدولي لممارسة التدقيق الداخلي IPPF 2017	معايير التدقيق الداخلي الحديثة GIAS 2025
الهيكل العام	كان يتكون من ثلاثة مكونات: 1- رسالة التدقيق الداخلي 2- الإرشادات الإلزامية 1-2- المبادئ الأساسية 2-2- تعريف التدقيق الداخلي 2-3- مدونة الأخلاقيات 2-4- المعايير 3- الإرشادات التكميلية	أصبح يتكون من ثلاثة مكونات رئيسية : 1- معايير التدقيق الداخلي العالمية 2- المتطلبات الموضوعية 3- التوجيه العالمي
المعايير	3-1- معايير السمات 3-2- معايير الأداء 3-3- معايير التطبيق	معايير التدقيق الداخلي العالمية (موحدة وشاملة) تدمج المبادئ الأخلاقية والمهنية ضمنها لتبسيط الفهم والتطبيق
المبادئ الأساسية	كانت قائمة منفصلة (10 مبادئ أساسية للتدقيق الداخلي)	تم دمج المبادئ داخل المعايير نفسها لتكون جزءاً من الإطار الملزم
مدونة الأخلاقيات	وثيقة مستقلة ضمن العناصر الإلزامية	أصبحت جزءاً مدمجاً ضمن معايير التدقيق الداخلي العالمية
التوجيه الإرشادي	كان يعرف باسم: الإرشاد التطبيقي	أصبح تحت مظلة واحدة باسم: التوجيه العالمي (Guidance Global)، غير إلزامي لكنه يدعم التطبيق
التفصيل الموضوعي	لم تكن هناك "متطلبات موضوعية" إلزامية متخصصة	تم استحداث المتطلبات الموضوعية كعنصر إلزامي يغطي موضوعات محددة بعمق (مثل الحوكمة، المخاطر، الرقابة...)
الوضوح والبساطة	واجه بعض المهنيين صعوبة في التفريق بين الإرشاد الإلزامي وغير الإلزامي	الهيكل الجديد أبسط وأكثر وضوحاً

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على: معايير التدقيق الداخلي الشاملة، النسخة العربية، 2024.

الفرع السادس: محاكاة الإطار المعمول به في ممارسات التدقيق الداخلي في الجزائر مع معايير GIAS.

إن محاكاة تطبيق معايير GIAS في الجزائر لا تعني تطبيقها بشكل حرفي، بل تكييفها وفق البيئة المحلية. ويمكن تصور هذا التطبيق من خلال نموذج عملي يتضمن المراحل التالية:

- تعزيز استقلالية وظيفة التدقيق الداخلي: ينبغي ان ترتبط وظيفة التدقيق الداخلي مباشرة بالإدارة العليا أو لجنة التدقيق، بدلا من تبعيتها للإدارات التنفيذية، بما يضمن موضوعيتها وفعاليتها.

- إعداد خطة تدقيق مبنية على المخاطر: يتم تحديد أولويات التدقيق بناء على تحليل شامل للمخاطر، مع إعطاء أهمية خاصة لمجالات مثل الصفقات العمومية، التسيير المالي، و المخزون.

- تنفيذ مهام تدقيق ذات قيمة مضافة: لا يقتصر دور المدقق على اكتشاف الأخطاء، بل يمتد إلى تحليل الأسباب الجذرية وتقديم توصيات عملية قابلة للتنفيذ.

- تطوير تقارير التدقيق: يجب أن تكون التقارير واضحة، تحليلية، وموجهة نحو تحسين الأداء، مع التركيز على التأثيرات والمخاطر المستقبلية.

- التحديات والآفاق: رغم أهمية تبني معايير (GIAS)، تواجه المؤسسات الجزائرية عدة تحديات، من أبرزها:

• مقاومة التغيير داخل الهياكل التنظيمية.

• نقص الكفاءات المتخصصة في التدقيق الحديث.

• ضعف البنية التكنولوجية الداعمة.

ومع ذلك، فإن هذه التحديات تمثل في الوقت ذاته فرصا لتطوير وظيفة التدقيق الداخلي، خاصة من خلال الاستثمار في التكوين، وتبني الحلول الرقمية، وتعزيز ثقافة الحوكمة.

إن محاكاة الإطار المعمول به في ممارسات التدقيق الداخلي في الجزائر وفق معايير GIAS تمثل خطوة ضرورية نحو تحديث هذه الوظيفة وتعزيز دورها الاستراتيجي داخل المؤسسات، ويتطلب ذلك إرادة حقيقية للتغيير، تقوم على التوازن بين الامتثال للمتطلبات القانونية المحلية وتبني أفضل الممارسات الدولية، بما يضمن تحقيق الكفاءة، الشفافية، والقيمة المضافة.

نقاط التقارب والبعد بين التدقيق الداخلي في الجزائر ومعايير GIAS.

أولاً: نقاط التقارب:

- وجود إطار رقابي مؤسسي: تعتمد الجزائر على منظومة رقابية تشمل هياكل داخلية وخارجية، مثل مجلس المحاسبة، وهو ما يتماشى مع توجه معايير GIAS في تعزيز الحوكمة والرقابة.
- الاهتمام بالرقابة الداخلية: تركز المؤسسات الجزائرية على احترام الإجراءات والضوابط، وهو عنصر أساسي في معايير the institute of internal auditors ضمن مفهوم نظام الرقابة الداخلية.
- وجود وظيفة التدقيق الداخلي: العديد من المؤسسات (خاصة الكبرى والعمومية) لديها مصالح أو خلايا للتدقيق الداخلي، مما يشكل قاعدة جاهزة لتبني GIAS.
- التركيز على الامتثال: رغم أنه تقليدي، إلا أن الالتزام بالقوانين يعد جزءاً من نطاق التدقيق وفق المعايير الدولية.

ثانياً: نقاط البعد (الفجوات): هنا تظهر الاختلافات التي تعيق التوافق الكامل مع GIAS:

1- محدودية الاستقلالية:

- ✓ في الجزائر: غالباً ما يتبع التدقيق الداخلي للإدارة المالية أو التنفيذية.
- ✓ في GIAS: يجب أن يكون مستقلاً ويرتبط مباشرة بالإدارة العليا أو لجنة التدقيق.

2- ضعف منهجية التدقيق المبني على المخاطر:

- ✓ في الجزائر: التخطيط غالباً تقليدي أو دوري.
- ✓ في GIAS: يعتمد كلياً على تحليل المخاطر (Risk-Based Auditing)

3- الطابع الرقابي مقابل الطابع الاستشاري

- ✓ في الجزائر: دور المدقق = اكتشاف الأخطاء.
- ✓ في GIAS: دور المدقق = شريك في تحسين الأداء وخلق القيمة.

4- جودة تقارير التدقيق

- ✓ في الجزائر: تقارير وصفية تركز على المخالفات.
- ✓ في GIAS: تقارير تحليلية تركز على:

- الأسباب الجذرية.

- التأثير.

- التوصيات الإستراتيجية.

5- ضعف آليات المتابعة

✓ في الجزائر: متابعة شكلية او غير منتظمة.

✓ في GIAS: المتابعة عنصر أساسي لقياس فعالية التدقيق.

6- محدودية استخدام التكنولوجيا

✓ في الجزائر: اعتماد ضعيف على أدوات تحليل البيانات.

✓ في GIAS: تشجيع قوي على استخدام Data Analytics Audit Tools.

7- غياب ثقافة القيمة المضافة

✓ في الجزائر: التدقيق ينظر إليه كأداة رقابة.

✓ في GIAS: التدقيق أداة لتحسين الأداء واتخاذ القرار.

المبحث الثاني: التدقيق الداخلي وعلاقته بفعالية الرقابة الداخلية

يعد نظام الرقابة الداخلية من الركائز الأساسية التي تعتمد عليها المؤسسات لضمان حسن تسيير الموارد وتحقيق الأهداف المسطرة بكفاءة. كما يساهم التدقيق الداخلي في تقييم هذا النظام والكشف عن نقاط الضعف واقتراح التحسينات اللازمة لتعزيز فعاليته. ومن هذا المنطلق، سنتناول في هذا المبحث مفهوم نظام الرقابة الداخلية ومكوناته وفق نموذج COSO إضافة إلى أسس ومؤشرات قياس فعاليته.

المطلب الأول: مفهوم نظام الرقابة الداخلية:

الفرع الأول: تعريف الرقابة الداخلية

تعددت التعاريف المقدمة حول نظام الرقابة الداخلية، سنذكر فيما يلي بعض منها:

تعريف 01: حسب المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA): "تشمل الرقابة الداخلية الخطة التنظيمية ووسائل التنسيق والمقاييس المتبعة في المؤسسة بهدف حماية أصولها وضبط مراجعة البيانات المحاسبية والتأكد من دقتها ومدى الاعتماد عليها وزيادة الكفاءة الإنتاجية وتشجيع العاملين للتمسك بالسياسات الإدارية

الموضوعة.²⁷

تعريف 02: تعريف لجنة الأوراق المالية والبورصة الأمريكية (SEC): بحيث عرفت نظام الرقابة الداخلية على أنه " عملية تصمم وتطبق عن طريق أو تحت إشراف المدير التنفيذي الرئيسي، المدير المالي الرئيسي أو غيرهم من الموظفين المكلفين بمهام مشابهة، لتوفير ضمان معقول على أن القوائم المالية الموجهة للإفصاح الخارجي صادقة وموثوقة وأنها أعدت وفق معايير المحاسبة المقبولة عموماً²⁸

تعريف 03: وبحسب الإطار المتكامل للرقابة الداخلية 1992 COSO: الرقابة الداخلية هي مسار يضعه مجلس الإدارة، المديرون والمستخدمون في المنظمة بهدف توفير ضمان معقول بشأن تحقيق أهدافها.²⁹ من خلال ما سبق يمكن الاستنتاج بان الرقابة الداخلية تمثل مجموعة متكاملة من الأساليب والإجراءات التي تعتمد على المؤسسة في سبيل تحقيق أهدافها المرسومة، حيث تعمل هذه الأساليب والإجراءات كوسيلة فعالة لحماية أصول المؤسسة من المخاطر المحتملة، والكشف عن الأخطاء وعمليات الاحتيال، وضمان سير العمليات بشكل سليم ومنظم.

الفرع الثاني: مكونات الرقابة الداخلية وفق إطار COSO

يتكون إطار الرقابة الداخلية وفق لجنة (COSO) من خمس مكونات، كما هو موضح في الشكل التالي:

الشكل رقم 04: مكعب مكونات الرقابة الداخلية وفق إطار COSO



المصدر: كيموش بلال، مرجع سبق ذكره، ص 49.

1 - بيئة الرقابة: هي مجموعة المعايير والعمليات والهيكل المعدة لتطبيق الرقابة الداخلية، وتتضمن قيم المؤسسة

²⁷زواوي عصمان، دور الرقابة الداخلية في إدارة مخاطر التشغيل في البنوك التجارية "دراسة حالة بنك القرض الشعبي الجزائري"، مذكرة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، تخصص نقود مالية وبنوك، جامعة محمد البشير الابراهيم، برج بوعريرج، الجزائر، 2018/2017، ص: 62.

²⁸بوركايب محمد عبد الماجد، سيد محمد، ضويحي حمزة، تقييم نظم الرقابة الداخلية في الشركات الجزائرية على دور نموذج coso (دراسة تطبيقية)، مجلة التنمية والاستشراف للبحوث والدراسات، المجلد 07، العدد 02، 2022، ص 162.

²⁹ Jacques Renard, Lo Contrôle Interne (Comprendre Et Mettre Ceuvre), Groupe Eyrolles, Paris, 2012, P 04.

فيما يخص النزاهة والأخلاق والمعايير التي تمكن مجلس الإدارة من أداء مسؤولياته الإشرافية المتعلقة بالحوكمة، والهيكل التنظيمي وتقويض الصلاحيات والمسؤوليات، واستقطاب الكفاءات وتنميتهم والاحتفاظ بهم، والاهتمام اللازم بمقاييس الأداء والحوافز والمكافآت لتنمية الشعور بالمسؤولية عن الأداء³⁰.

2- تقييم المخاطر: عبارة عن تحديد وتحليل المخاطر المرتبطة بتحقيق الأهداف المحددة، من خلال تحديد احتمال حدوثها والعمل على تخفيض تأثيرها إلى مستويات مقبولة، كما تخضع كافة مكونات الرقابة الداخلية إلى تقييم المخاطر التي يمكن أن تنشأ من عوامل داخلية كمخاطر تعطيل نظم المعلومات أو عدم فاعلية لجنة التدقيق، ومخاطر خارجية كالتشريعات الجديدة والتغيرات الاقتصادية.

3- الأنشطة الرقابية: هي سياسات وإجراءات موضوعة لمواجهة المخاطر وإنجاز أهداف المؤسسة، وتتطلب فعالية الأنشطة الرقابية أن تكون ملائمة وذات اختصاصات متناسقة وفق عملية تخطيط دورية كما تكون قليلة التكاليف، شاملة ومتكاملة مع أهداف المؤسسة، يتم ممارسة الأنشطة الرقابية في كافة وظائف المؤسسة على مختلف مستوياتها واختصاصاتها.³¹

4- المعلومات والاتصالات: تعد المعلومات ضرورية للمؤسسة لأغراض الرقابة الداخلية، أما الاتصالات فهي عملية متواصلة ومتكررة لتقديم المعلومات الضرورية وتبادلها والحصول عليها، من خلال توفير معلومات تحترم شروط إعدادها، بما فيها الشروط القانونية، ويمكن مراجعتها، من خلال وضع نظام فعال للإثبات.

5- أنشطة المتابعة: تتيج التأكد من أن عناصر الرقابة الداخلية قائمة وتعمل بشكل مناسب، بما في ذلك الضوابط الرقابية اللازمة لتفعيل المبادئ الخاصة بكل عنصر؛ ويتم مقارنة النتائج بالمعايير الصادرة عن الجهات الحكومية أو الهيئات المستقلة أو الإدارة ومجلس الإدارة، ويتم إبلاغ الإدارة بأوجه القصور³².

الفرع الثالث: أهداف الرقابة الداخلية:

من خلال التعاريف السابقة لنظام الرقابة الداخلية يمكن لنا استخلاص الأهداف المراد تحقيقها من هذا النظام والمتمثلة في:

1- حماية أصول المؤسسة: تعتبر حماية أصول المؤسسة من الأهداف التي يسعى نظام الرقابة الداخلية إلى تحقيقها وذلك من خلال فرض حماية مادية ومحاسبية لجميع عناصر الأصول من الاستغلال غير المشروع وسوء الاستخدام أو الضياع أو الاختلاس سواء كان بسوء نية أو بحسن نية.

³⁰ بلال كيموش، التدقيق البنكي، دار حميثرا للنشر، القاهرة، مصر، الطبعة الأولى، 2022، ص50.

³¹ عكاشة حياة، نابتي هند، مزهود عبد المجيد، الملتقى العلمي الوطني الموسوم ب: دور التدقيق الداخلي في تسيير المخاطر التشغيلية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، يوم انعقاد الملتقى 25 أكتوبر 2023، ص: 08.

³² كيموش بلال، مرجع سبق ذكره، ص: 50.

2-ضمان صحة وجودة المعلومات: يعمل هذا الهدف على زيادة درجة المصداقية والثقة في المعلومات وبالتالي زيادة درجة الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات لأن ضمان نوعية المعلومات المحاسبية الواردة في القوائم المالية يؤدي لزيادة درجة الثقة فيها.³³

3-التحكم في المؤسسة من خلال الأنشطة الرقابية: نقصد به بالتحكم في كل أنشطة التي تمارسها المؤسسة والسياسات التي وضعت بغية تحقيق أهدافها والتحكم في عوامل الإنتاج، الدخل، النفقات والتكاليف الإيرادات، ومن أجل الوصول إلى معلومات مثالية ذات مصداقية تعكس الوضعية الحقيقية للمؤسسة. يجب عليها تحديد هيكلها، أهدافها، إجراءاتها، وإن تميزت المعلومات بمصداقية أدت إلى مساعدة على خلق رقابة على مختلف العناصر التي يرغب في التحكم فيها.³⁴

المطلب الثاني: تحديد أسس ومؤشرات فعالية نظام الرقابة الداخلية

الفرع الأول: مفهوم فعالية وفاعلية الرقابة الداخلية:

- الفعالية: يربط هذا المفهوم بين الأهداف المسطرة والنتائج المحصل عليها، وعليه فإن فعالية المؤسسة أو أي جزء منها تظهر عندما تتمكن (أو تقترب) من تحقيق الأهداف المسطرة لها. فعلى سبيل المثال، إذا كان حجم المبيعات السنوية الفعلية للمؤسسة "س" في العام "ن" لا يمثل سوى 70% من الحجم المستهدف، فإن هذه المؤسسة لا تتمتع بفعالية تسويقية عالية. فالفعالية مصطلح يستخدم عندما يتعلق الأمر بمخرجات المؤسسة ومقارنتها مع الأهداف.
- الفاعلية (أو الكفاءة): تقاس الفاعلية بالربط بين النتائج المحصل عليها من جهة، والوسائل المستخدمة في تحقيقها من جهة أخرى، فهي تعبر عن الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة. فإذا كان حجم الإنتاج لم يتغير بالمقارنة مع السنة الماضية رغم زيادة الطاقة الإنتاجية باقتناء استثمارات جديدة، فهذا يدل على سوء استخدام الاستثمارات التي تحوز عليها المؤسسة، ومن ثم نقول عن هذه الأخيرة أنها لا تتمتع بفاعلية. يشير إلى أن "تقييم الفاعلية يقودنا إلى مفهوم الإنتاجية الذي يعبر عن العلاقة بين الموارد المستهلكة والإنتاج المحقق، بصفة عامة، فالفاعلية تتعلق بتقييم تحكم المنشأة في عملياتها التقنوققتصادية (Technico-économiques)، مما يساهم في الوصول إلى الفعالية المطلوبة بتحقيق الأهداف المسطرة. وهكذا، يتبين أن وصول المؤسسة إلى مستوى عال من فاعلية أنشطتها وعملياتها شرط لتحقيق الأهداف المسطرة (الفاعلية)، فإذا كانت المنشأة تهدف -مثلا- إلى رفع رقم الأعمال فقد يكون المدخل لذلك تدنية الاستهلاكات الوسيطة لتخفيض تكلفة الإنتاج، بما يسمح للمؤسسة بتحسين تنافسيتها في السوق عن طريق السعر؛ غير أن البحث عن الفعالية من خلال الوصول

³³بواسطة فضيلة، دراسة وتقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية في البنوك " دراسة حالة: الصندوق الوطني للتعاون الفلاحي"، مذكرة مقدمة لمتطلبات نيل شهادة الماجستير، تخصص علوم التسيير، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، الجزائر، 2007/2006، ص:20.

34 أحمد يحيوي، دور الرقمنة في تحسين نظام الرقابة الداخلية و المتوافق مع اطار COSO في مؤسسة انتاج الجبس COLPA، مجلة اليزا للبحوث و الدراسات، جامعة أكلي محند أولحاج، البويرة، الجزائر، العدد 01، المجلد 202510، ص: 201.

إلى الفاعلية قد يصطدم بمحدودية الموارد المتاحة، يقتضي الاستعمال الأمثل لها عدم تحقيق مستوى الفاعلية المطلوب، وهذا يقودنا إلى الأخذ بعين الاعتبار عامل آخر عند تقييم الأداء، ألا وهو الوسائل المتاحة والمستخدمة لتحقيق الأهداف المسطرة.³⁵

وباختصار الفرق بينهما هو أن:

- الفعالية: تحقيق الهدف
- الفاعلية: تحقيق الهدف بأفضل طريقة ممكنة

وبناء على تعريفنا السابق للنظام الرقابة الداخلية وببربطه مع التعريفات السالفة الذكر لكل من الفعالية والفاعلية نستطيع استخلاص وصياغة كل من مفهومي فاعلية وفعالية نظام الرقابة الداخلية كما يلي:

فاعلية نظام الرقابة الداخلية: هو "مدى قدرة نظام الرقابة الداخلية على تحقيق الأهداف التي وُضع من أجلها كحماية الأصول، والحد من الأخطاء والغش، وضمان دقة المعلومات، (أي التركيز يكون على تحقق النتائج وفقط)، أما فاعلية نظام الرقابة الداخلية: فهي مدى قدرة نظام الرقابة الداخلية على تحقيق أهدافه بكفاءة وجودة عالية من خلال حسن استخدام الوسائل والإجراءات، وتقليل المخاطر والتكاليف، وتحسين الأداء، (أي التركيز يكون على النتيجة وعلى طريقة تنقيدها بجودة وكفاءة عالية).

الجدول رقم 05: معايير التفريق بين مفهومي الفعالية والفاعلية

معيّار المقارنة	الفاعلية (Effectiveness)	الفاعلية (Efficacité)
التعريف	مدى قدرة النظام على تحقيق الأهداف بجودة وكفاءة	مدى قدرة نظام الرقابة الداخلية على تحقيق الأهداف
التركيز	النتيجة + طريقة تحقيقها	النتيجة فقط
السؤال الأساسي	كيف تم تحقيق الهدف وبأي جودة؟	هل تم تحقيق الهدف؟
البعد	أوسع (تحقق الأهداف وتحسين الأداء)	ضيق (تحقق الأهداف)
الاهتمام	الكفاءة الجودة، وتقليل التكاليف والمخاطر	الإنجاز النهائي

المصدر: من انجاز الطلبة اعتمادا على التعريفات السابقة

³⁵ مزياني نور الدين، مرجع سبق ذكره، ص: 64.

الفرع الثاني: معايير قياس فعالية الرقابة الداخلية:

تتعدد معايير قياس فعالية نظام الرقابة الداخلية باعتبارها أداة أساسية لضمان تحقيق أهداف المؤسسة وحماية مواردها، حيث يتم تقييم فعاليتها من خلال مجموعة من المعايير التي تتمثل فيما يلي:

(1) **الأهداف التشغيلية:** تتعلق بالاستخدام الكفء والفعال لكل موارد الوحدة الاقتصادية، بما فيها المالية والبشرية والمعلوماتية والمادية، التي تكون أداء المؤسسة وذلك من خلال:

- تحقيق معدلات الأداء التشغيلي المخططة؛
- تحقيق الهدف الأساسي للمنشأة المتمثل في تحقيق الربح؛
- رفع معدلات الأداء التشغيلي الفعلية؛
- الحد من مصادر الإسراف والتبذير في الموارد المالية والاقتصادية المتاحة للمنشأة، وهذا يعنى صراحة حماية أصول الوحدة من كل مصادر الإسراف والغش ومجالات نقص القيمة المتعمدة وغير المتعمدة³⁶.

(2) **مدى الاعتماد على التقرير المالي:** يؤثر هذا الجانب مباشرة على القوائم المالية والمزاعم التي ترتبط بها وبالتالي يؤثر على هدف المراجع في تحديد مدى عدالة العرض بالقوائم المالية. حيث يحتمل ألا تعكس القوائم المالية بعدالة مبادئ المحاسبة المتعارف عليها إذا كانت عناصر الرقابة التي تؤثر في إمكانيات الاعتماد على هذه القوائم غير ملائمة، ومن جانب آخر، يمكن أن تكون القوائم عادلة على الرغم من أن عناصر الرقابة لا تشجع كفاءة وفعالية تشغيل العمليات التي تنتج هذه القوائم عنها³⁷.

(3) **الالتزام بالقوانين واللوائح التنظيمية:** هناك بعض القواعد والقوانين التي يجب على المنظمة التقيد بها سواء كانت داخلية أو خارجية، مباشرة أو غير مباشرة، ومن أمثلة القوانين غير المباشرة التي تؤثر على المنظمة تلك القوانين المتعلقة بحماية البيئة أو قوانين الحريات العامة، فقد يكون لتلك القوانين تأثير ما على الإجراءات المحاسبية أو التزامات معينة لأبد من الاحتياط لها، وهناك بعض القواعد والقوانين التي ترتبط مباشرة بالجوانب المحاسبية مثل قوانين الضرائب وقوانين التأمين والمعاشات³⁸.

(4) **مستوى الغش والفساد:** أوضحت العديد من الدراسات أن من أهم أسباب ظهور الغش والفساد في الكيانات الاقتصادية ضعف أنظمة الرقابة الداخلية وعدم الالتزام بمتطلباتها، وضعف ممارسات الإدارة في إحكام السيطرة

³⁶بدادرة مريم، أثر تطبيق الإطار المتكامل لإدارة المخاطر على تحسين جودة المعلومات المالية في المؤسسة الاقتصادية -دراسة ميدانية لمجموعة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه، تخصص محاسبة و تدقيق، جامعة فرحات عباس، سطيف، الجزائر، 2024/2023، ص:60.

³⁷شهلال نجا، تقييم أثر التدقيق الداخلي على فاعلية وكفاءة نظام الرقابة الداخلية في ظل نظم المعلومات المحاسبية، مجلة المالية و الأسواق، العدد 04، مارس، 2016، ص:179.

³⁸نسيمة محيوت، دراسة أثر إرساء الاطار التصوري لنظام الرقابة الداخلية وفق هيكل coso على أداء المؤسسة الاقتصادية (دراسة حالة مؤسسة ميناء الجزائر EPAL)، جامعة الجزائر 03، 2020/2019، ص:59.

ومقاومة أي تلاعبات أو فساد، فضلاً عن غياب القيم الاجتماعية الداعية لمحاربة الغش والفساد والتلاعبات، وعدم كفاية تدريب المسؤولين حول كيفية منع الغش والفساد وإحكام الرقابة، بالإضافة إلى امتداد نفوذ أصحاب المصالح الخاصة من المديرين التنفيذيين والأغلبية المؤثرة من المساهمين ذوي النفوذ والسلطة واتجار الداخليين. لذا فقد أُلزم قانون SOX الشركات بمجموعة من الضوابط تتعلق بأنظمة الرقابة الداخلية، وبعض هذه الضوابط يرتبط بمرحلة التصميم، وبعضها الآخر يرتبط بمسئولية كل من الإدارة والمديرين والمراجع الخارجي ولجان المراجعة³⁹.

وبالتالي فكلما زادت درجة قوة نظام الرقابة الداخلية المقترح، كلما زادت المنافع المحتملة مما يعني تخفيض في الخسائر الناشئة من الغش والسرقة والاختلاس وعدم دقة البيانات.⁴⁰

(5) **إدارة المخاطر:** عبر تشن وانغ عن وجود علاقة وثيقة بين نظام الرقابة الداخلية ونظام إدارة المخاطر في مواجهة جميع أنواع المخاطر المحتملة في التشغيل والإدارة، وقد شبههما باليد اليسرى واليد اليمنى للمؤسسة، باعتبارهما يخدمان تشغيل المؤسسة وإدارتها، من أجل ضمان التنمية المستدامة، فالمؤسسة تحتاج إلى التعامل بشكل علمي ومعقول مع المخاطر المحتملة وحلها. لذلك، في عملية إدارة ومراقبة هذه المخاطر، تعد إدارة المخاطر والرقابة الداخلية هي الروابط الرئيسية. وحسب الباحث فالمؤسسات تقوم بتنفيذ الرقابة الداخلية قبل تنفيذ إدارة المخاطر، إذ يجب على المؤسسات تعزيز الرقابة الداخلية، وذلك لإفساح المجال للدور الإيجابي لإدارة المخاطر.⁴¹

ومما سبق نستنتج أنه يمكن قياس فعالية الرقابة الداخلية من خلال إدارة المخاطر، وذلك عبر تقييم مدى قدرة المؤسسة على:

- تحديد المخاطر الرئيسية التي تهدد نشاطها.
- التحكم في هذه المخاطر وتقليل آثارها بما يؤدي إلى خفض الأخطاء والخسائر والانحرافات.

الفرع الثالث: عوامل تأثير التدقيق الداخلي على فعالية الرقابة الداخلية

استقلالية المدقق الداخلي عن الأنشطة التشغيلية داخل المؤسسة الاقتصادية المعنية: هذا أمر يدعم قدرة المدقق الداخلي على تزويد الإدارة بالخوف والطمأنينة، فطالما أن الرقابة تعمل على ضبط مسار الأداء الفعلي في مواجهة لأداء المخطط فإن ذلك يؤكد على اعتماد الإدارة على التدقيق في تحقيق عملية الرقابة الفعالة.⁴²

³⁹ هدير محمد نبيل، أثر خصائص مراقب الحسابات على قدرته في تشخيص أوجه القصور بأنظمة الرقابة الداخلية و التقرير عنها، رسالة مقدمة لنيل درجة دكتوراه الفلسفة في المحاسبة، 2018 أكاديميات السادات للعلوم الإدارية، القاهرة، مصر، 2018، ص: 16.

⁴⁰ محيوت نسيم، مرجع سبق ذكره، ص: 25.

⁴¹ بدادرة مريم، مرجع سبق ذكره ، ص: 37.

⁴² شهلال نجا، مرجع سبق ذكره ، ص ص: 178-179.

نظام الحوكمة الفعال: تعتبر وظيفة التدقيق الداخلي الحلقة التي تربط بين مختلف الأطراف في نظام الحوكمة، وتساعدها على أداء دورها في هذا النظام، وهي تمثل بالنسبة للجنة التدقيق مصدر للاطمئنان، تعمل على مساعدتها في الوفاء بمسؤولياتها عن القوائم المالية، والرقابة الداخلية وإدارة المخاطر، ومهام التدقيق الخارجي، من خلال الخدمات التأكيدية والاستشارية التي تقدمها حول هذه المواضيع. ويرى كل من Dana & Larry أن المدقق الداخلي يلعب دوراً مهماً على مستوى وظيفتين أساسيتين لنظام الحوكمة هما: متابعة المخاطر، وضمان رقابة داخلية ملائمة لتخفيض المخاطر، بما يساهم في تحقيق أهداف الحوكمة، والتي تتلخص في تحقيق أهداف المنشأة والمحافظة على قيمتها، حيث يساعد الأطراف المشاركة في الحوكمة على الوفاء بمسؤولياتها تجاه المنشأة والأطراف ذات المصالح فيها، من خلال الخدمات التأكيدية والاستشارية حول هذين المجالين.⁴³

تطوير التأهيل العلمي والعملية للمدقق: يمثل التأهيل مفهوم متغير وليس ثابت، إذ أن مجرد الحصول على شهادة لا يعني نهاية المطاف، بل يجب الاعتماد على سياسة التعليم والتدريب المستمر، ويعد هذا المعيار من المعايير الهامة في التدقيق، حيث تعد عملية التأهيل العلمي ضرورية لكي يستوعب الممارس هيكل المعرفة المهنية ويحصل على المهارات اللازمة لممارسة مهمته بشكل المطلوب.⁴⁴

الثقافة التنظيمية: تعرف الثقافة التنظيمية على أنها إطار معرفي مكون من الاتجاهات و القيم و معايير السلوك و التوقعات التي يتقاسمها العاملون في المنظمة ، وتتضح الثقافة التنظيمية المرغوبة ضمن القيم الرئيسية للمؤسسة ومدونة سلوكياتها كما تبين من خلالها أيضا السلوكيات غير المقبولة وغير الأخلاقية، إن هذه الأخيرة هي التي تعرض في نهاية المطاف المؤسسة إلى الخطر الذي تسبب في حدوث العديد من حالات الانهيار والإفلاس لكبرى الشركات وتؤكد على الحاجة إلى تدقيق الثقافة، و هناك من وصف الثقافة التنظيمية على أنها مجموعة ماتم تعلمه أو اكتسابه من أنماط السلوك و تشمل كل الجوانب العاطفية و الإدراكية و السلوكية من قيم و تقاليد متأثرة بالنهج القيادي للإدارة العليا .⁴⁵

⁴³ مزياني نور الدين، مرجع سبق ذكره، ص: 92.

⁴⁴ خالد رجم، خولة واصل، الطاهر بن عمارة مقال بعنوان "أثر استخدام تكنولوجيا المعلومات و الاتصال على كفاءة عملية التدقيق الداخلي، دراسة حالة المؤسسة الوطنية لخدمات الآبار"، مجلة التنمية الاقتصادية، العدد 01، جانفي 2021، ص: 131.

⁴⁵ منى كشاط، تدقيق الثقافة التنظيمية و خصوصيتها ضمن المعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي (دراسة نظرية تحليلية)، مجلة بحوث متقدمة في الاقتصاد و استراتيجيات الأعمال، المجلد 02، العدد 02، 2021، ص: 78. (بتصرف)

المبحث الثالث: دور التدقيق الداخلي وفق GIAS في تعزيز الرقابة الداخلية:

يعد التدقيق الداخلي وفق معايير التدقيق الداخلي العالمية GIAS أهم الآليات الحديثة التي تعتمد عليها المؤسسات لتعزيز فعالية نظام الرقابة الداخلية وتحقيق أهدافها بكفاءة. فلم يعد دوره مقتصرًا على اكتشاف الأخطاء أو تقييم مدى الالتزام بالإجراءات، بل أصبح وظيفة إستراتيجية تضيف قيمة حقيقية من خلال دعم الإدارة ومساعدتها على تحسين العمليات واتخاذ القرارات الرشيدة، وعليه سيتناول هذا المبحث دور التدقيق الداخلي وفق GIAS في تعزيز الرقابة الداخلية من خلال مجموعة من المحاور الأساسية والتي تتمثل فيما يلي:

المطلب الأول: المساهمة في تقييم وتحسين إدارة المخاطر:

تقييم وتحسين إدارة المخاطر لا يقتصر على فحص الضوابط، بل يمتد إلى بناء رؤية مؤسسية شاملة حول طبيعة المخاطر وحدود تقبلها وآليات التحكم فيها.

عُرفت إدارة المخاطر في قائمة مصطلحات المعايير بأنها: " عملية تحديد وتقييم وإدارة وضبط الأحداث أو المواقف المحتملة بهدف التوصل إلى تأكيد معقول بشأن تحقيق أهداف المؤسسة".

وقد ورد في المجال الأول: **غرض التدقيق الداخلي** ما يلي : " يعزز التدقيق الداخلي قدرة المؤسسة على خلق القيمة وحمايتها والحفاظ عليها من خلال تزويد مجلس الإدارة والإدارة بتأكيدات موضوعية ومستقلة ومبنية على المخاطر" كما أكد أنه يعمل على تحسين "الحوكمة وإدارة المخاطر وعمليات الرقابة"⁴⁶، هذا يدل على أن التدقيق الداخلي لا يقتفي بالتقييم المخاطر، بل يسعى إلى تطوير وتحسين آليات إدارة هذه المخاطر، مما يؤدي إلى ضبط المخاطر الكامنة وتقليص المخاطر المتبقية بعد تطبيق الضوابط.

ويبدأ هذا الدور من مستوى الفهم المؤسسي الشامل، إذ ألزم **المعيار 9.1 فهم عمليات الحوكمة وإدارة المخاطر والرقابة** -الرئيس التنفيذي للتدقيق بأن يدرك عمليات الحوكمة وإدارة المخاطر والرقابة، حيث جاء في متطلبات هذا المعيار أنه: "فهم عمليات إدارة المخاطر والرقابة، يجب على الرئيس التنفيذي للتدقيق النظر في كيفية تحديد وتقييم المؤسسة للمخاطر المهمة واختيار عمليات الرقابة المناسبة"⁴⁷.

كما نصت اعتبارات التنفيذ لذات المعيار على ضرورة تقييم نضج عمليات إدارة المخاطر وفهم بيان مدى تقبل المخاطر وتحمل المخاطر، وهذا الفهم يمكن التدقيق الداخلي من تقييم مدى اتساق الضوابط مع شهية المخاطر المعتمدة (مدى تقبل المخاطر)، وبالتالي الكشف عن أي فجوة بين المخاطر الفعلية والمخاطر المقبولة.

ويتجسد أيضا دور التدقيق في تعزيز الرقابة الداخلية في التخطيط القائم على المخاطر. فقد أوجب المعيار: **9.4 خطة التدقيق الداخلي** فيمطالبته أن: " يبنى الرئيس التنفيذي للتدقيق خطة التدقيق الداخلي على تقييم موثق لاستراتيجيات المؤسسة وأهدافها ومخاطرها"، وأن تكون الخطة "ديناميكية ومحدثة في الوقت المناسب استجابةً للتغيرات في أعمال المؤسسة والمخاطر، كما أشار إلى ضرورة النظر في المخاطر المرتبطة بالأخلاقيات والاحتيال

⁴⁶معايير التدقيق الداخلي الشامل GIAS، اصدار المعهد الدولي للمدققين الداخليين، سنة 2024، ص: 12- 13.

⁴⁷ المرجع السابق، ص: 54.

وتكنولوجيا المعلومات وغيرها من المناطق عالية الخطورة. بذلك يتحول التدقيق الداخلي إلى آلية إنذار مبكر، تعيد توجيه الرقابة الداخلية نحو المجالات الأكثر تعرضاً للمخاطر الجوهرية.

وكرس المعيار 13.2: **تقييم مخاطر المهمة** في متطلباته على تحسين والرفع من كفاءة عملية تقييم للمخاطر ، إذ نص على أنه: "يجب على المدققين الداخليين تطوير فهم للنشاط قيد المراجعة لتقييم المخاطر ذات الصلة"⁴⁸، وأن يحددوا المخاطر الكبيرة المحتملة ويقيموا أهميتها ويحددوا أولوياتها. كما أكدت اعتبارات التنفيذ على استخدام أدوات مثل مصفوفة المخاطر والضوابط وخريطة حدة المخاطر لتقدير الأثر والاحتمالية وتقييم كفاية تصميم الضوابط. هذا الإجراء لا يهدف فقط إلى اكتشاف القصور، بل إلى إعادة معايرة الضوابط الرقابية بما يتناسب مع مستوى الخطر الفعلي، مما يعزز فعالية الرقابة الداخلية في بيئة تشغيلية متغيرة.

وتتعمق مساهمة التدقيق الداخلي أكثر من خلال العناية المهنية اللازمة المنصوص عليها في متطلبات المعيار 4.2: **العناية المهنية اللازمة**، الذي يوجب تقييم "كفاية وفعالية عمليات الحوكمة وإدارة المخاطر والرقابة"، وأخذ "احتمالية حدوث أخطاء جسيمة أو احتيال أو عدم امتثال"⁴⁹ بعين الاعتبار. كما أن المعيار 3.1: **الكفاءة**: شدد على ضرورة تطوير الكفاءات المتعلقة بالمخاطر المنتشرة مثل الاحتيال والظروف الاقتصادية والبيئية والقانونية. هذا البعد المهني يضمن أن تقييم المخاطر لا يكون شكلياً، بل مبنياً على خبرة تحليلية عميقة تأخذ في الحسبان تعقيد البيئة المحيطة بالمؤسسة.

ويكتسب الدور الرقابي للتدقيق الداخلي بعداً حاسماً عند معالجة مسألة قبول المخاطر. فقد نص المعيار 11.5: **الإبلاغ عن قبول المخاطر** في متطلباته على أنه: "عندما يستنتج الرئيس التنفيذي للتدقيق أن الإدارة قبلت مستوى من المخاطر يتجاوز قدرة المؤسسة على الرغبة في المخاطرة أو تحمل المخاطر... فيجب تصعيد الأمر إلى المجلس"⁵⁰، هذا النص يمنح التدقيق الداخلي وظيفة حارس توازن المخاطر، ويمنع الإدارة من تجاوز حدود المخاطر المقبولة دون مساءلة، مما يحافظ على استقرار نظام الرقابة الداخلية ويحدد دور الإدارة في رفع المخاطرة التي قد تؤدي إلى نتائج غير مرغوب فيها.

كما أن التنسيق مع مقدمي خدمات التأكيد الآخرين وفق المعيار 9.5: **التنسيق و الاعتماد وإنشاء خريطة تأكيد** تربط فئات المخاطر بمصادر التأكيد، يسمح بالكشف عن الفجوات أو الازدواجية في تغطية المخاطر. وهذا يعزز شمولية الرقابة الداخلية ويضمن عدم وجود مخاطر جوهرية خارج نطاق الفحص.

وأخيراً، فإن قياس أداء وظيفة التدقيق الداخلي وفق المعيار 12.2: **قياس الأداء**: يكون من خلال مؤشرات مثل "نسبة المخاطر والضوابط الرئيسية للمؤسسة التي تمت مراجعتها"⁵¹ يعكس مدى مساهمة التدقيق في تحسين إدارة

⁴⁸المرجع السابق، ص: 83.

⁴⁹المرجع السابق، ص: 27.

⁵⁰المرجع السابق، ص: 74.

⁵¹المرجع السابق، ص: 78.

المخاطر فعلياً، لا نظرياً. فكلما ارتفعت نسبة المخاطر الجوهرية التي خضعت للتقييم والتحسين، كلما تعززت موثوقية النظام الرقابي ككل.

وبذلك يتضح أن التدقيق الداخلي وفق **GIAS** يعزز الرقابة الداخلية عبر سلسلة مترابطة: فهم شامل للمخاطر، تخطيط قائم على الأولوية، تقييم تفصيلي للضوابط، تصعيد المخاطر غير المقبولة، تنسيق التأكيد، ومتابعة التنفيذ. هذه المنهجية المتكاملة لا تعالج المخاطر بعد وقوعها فحسب، بل ترفع قدرة المؤسسة على استباقها وضبطها ضمن حدود مقبولة، وهو جوهر الرقابة الداخلية الفعالة.

المطلب الثاني: دعم وتعزيز الحوكمة

يعد دعم وتعزيز الحوكمة من أهم الأدوار التي تؤديها وظيفة التدقيق الداخلي وفق معايير التدقيق الداخلي العالمية **GIAS**، باعتبار أن فعالية الرقابة الداخلية داخل المؤسسة لا تتحقق إلا في ظل وجود إطار حوكمة قوي يضمن وضوح الصلاحيات والمسؤوليات ويؤمن استقلالية وظيفة التدقيق الداخلي. وقد أكدت المعايير ذلك ضمن المجال الثالث الموسوم بـ "حوكمة وظيفة التدقيق الداخلي" حيث ابتدأ نصه التعريفي بالعبارة التالية: "تعتبر ترتيبات الحوكمة المناسبة ضرورية لتمكين وظيفة التدقيق الداخلي من أن تكون فعالة"⁵²، يفهم من هذه العبارة أن الرقابة الداخلية لا يمكن تعزيزها بصفة حقيقية إذا كانت وظيفة التدقيق الداخلي تفقد إلى ترتيبات تنظيمية واضحة، لأن ضعف الحوكمة يؤدي إلى إضعاف سلطة التدقيق الداخلي وتقليل قدرته على تقييم الضوابط وكشف الانحرافات ومعالجة مواطن القصور.

ويظهر الدور الجوهرى للتدقيق الداخلي في دعم الحوكمة من خلال العلاقة المباشرة بالمجلس، حيث جعلت معايير **GIAS** المجلس هو الجهة الأساسية التي تمنح وظيفة التدقيق الداخلي الشرعية والقوة التنظيمية. فقد جاء في المبدأ 6: معتمد من قبل المجلس النص التالي: "يقوم المجلس بإنشاء واعتماد ودعم تفويض وظيفة التدقيق الداخلي"، وتبرز أهمية هذا المبدأ في أن التفويض الصادر عن المجلس يمثل ضماناً أساسية لتعزيز الرقابة الداخلية، لأنه يمنح التدقيق الداخلي سلطة رسمية تتيح له تقييم مختلف الأنشطة والعمليات داخل المؤسسة دون أن يكون خاضعاً للتأثير المباشر للإدارة التنفيذية. وبالتالي يصبح التدقيق الداخلي أداة رقابية فعالة ضمن منظومة الحوكمة، قادرة على توفير تأكيدات موضوعية للمجلس والإدارة العليا حول مدى التزام المؤسسة بالضوابط والإجراءات الرقابية.

كما أكدت المعايير في نفس المبدأ أن التفويض لا يقتصر على الاعتراف بوجود وظيفة التدقيق الداخلي، بل يتضمن تحديداً واضحاً لإطار عملها، حيث ورد ما يلي: "يحدد التفويض صلاحيات وظيفة التدقيق الداخلي ودورها ومسؤولياتها، كما تم توثيقه في ميثاق التدقيق الداخلي"⁵³. ويعني ذلك أن التدقيق الداخلي يعزز الرقابة الداخلية من خلال مساهمته في بناء وضوح تنظيمي يحدد من يراقب ماذا، وكيف يتم أداء الرقابة، وما حدود

⁵²المرجع السابق، ص: 33.

⁵³المرجع السابق، ص: 35.

السلطة الرقابية للتدقيق الداخلي. فوضوح الصلاحيات والمسؤوليات يمنع تضارب الاختصاصات داخل المؤسسة، كما يرفع من مستوى المساءلة، وهو ما ينعكس مباشرة على فعالية الرقابة الداخلية واستقرارها.

ومن جهة أخرى، تُظهر معايير GIAS أن دعم الحوكمة لا يتحقق إلا عندما يتكامل دور التدقيق الداخلي مع المجلس والإدارة العليا ضمن إطار رسمي، حيث جاء ضمن تعريف المجال الثالث: **حوكمة وظيفة التدقيق الداخلي** العبارة التالية: "يحدد هذا المجال متطلبات الرؤساء التنفيذيين للتدقيق للعمل بشكل وثيق مع المجلس لإنشاء وظيفة التدقيق الداخلي، ووضعها المستقل، والإشراف على أدائها"، ويبرز هذا النص أن التدقيق الداخلي يعزز الرقابة الداخلية ليس فقط عبر تنفيذ مهام التدقيق، بل عبر ضمان وضعه المستقل داخل المؤسسة، لأن استقلالية التدقيق الداخلي تمثل شرطاً ضرورياً لضمان موضوعية التقييمات الرقابية. فكلما كان التدقيق الداخلي مستقلاً ومنظماً تحت إشراف المجلس، أصبحت الرقابة الداخلية أكثر مصداقية وأقل عرضة للتلاعب أو الإخفاء.

وتؤكد المعايير أيضاً أن تحقيق حوكمة فعالة يتطلب تواصلاً رسمياً ومستمرًا بين الرئيس التنفيذي للتدقيق والمجلس والإدارة العليا، حيث ورد في المجال الثالث: **حوكمة وظيفة التدقيق الداخلي** أنه: " يجب على الرئيس التنفيذي للتدقيق مناقشة هذا المجال مع المجلس والإدارة العليا⁵⁴ ". وتتمثل أهمية هذه المناقشات في أنها تضمن وضوح التوقعات بين الأطراف الثلاثة، كما تسمح للمجلس بفهم دور التدقيق الداخلي وحدود عمله، وتساعد الإدارة العليا على إدراك أهمية توفير الدعم المطلوب لتنفيذ الرقابة الداخلية. وبذلك يصبح التدقيق الداخلي قناة تواصل حوكمي تساعد على كشف القضايا الرقابية مبكراً، وتوجيه الاهتمام نحو المخاطر الجوهرية التي قد تهدد فعالية الضوابط الداخلية.

كما تعطي معايير GIAS أهمية كبيرة لعنصر الدعم المؤسسي كشرط لتعزيز الرقابة الداخلية، حيث جاء في متطلبات المعيار 6.3: **دعم المجلس والإدارة العليا** أنه من الشروط الأساسية لتطبيق هذا المعيار أن يقوم المجلس ب: "العمل مع الإدارة العليا لتمكين وظيفة التدقيق الداخلي من الوصول غير المقيد إلى البيانات والسجلات والمعلومات والموظفين والممتلكات المادية اللازمة للوفاء بتفويض التدقيق الداخلي". ويعد هذا النص من أكثر النصوص ارتباطاً بتعزيز الرقابة الداخلية، لأن فعالية الرقابة تعتمد على قدرة التدقيق الداخلي على الحصول على الأدلة دون قيود. فالوصول غير المقيد يضمن أن التدقيق الداخلي يستطيع تقييم الضوابط كما هي في الواقع وليس كما ترغب الإدارة في إظهارها، كما يسمح بكشف مواطن الضعف في الأنظمة الرقابية والمالية والتشغيلية، مما يؤدي إلى تحسين الرقابة الداخلية بشكل عملي وليس شكلي.

وفي سياق دعم الحوكمة، ركزت المعايير على ضرورة وجود تواصل مستقل بين المجلس والرئيس التنفيذي للتدقيق دون حضور الإدارة التنفيذية، حيث جاء في اعتبارات تنفيذ المعيار نفسه: "ينبغي أن يجتمع المجلس والرئيس

⁵⁴ المرجع السابق، ص: 33.

التنفيذي للتدقيق سنوياً على الأقل دون حضور الإدارة⁵⁵. وتبرز أهمية هذا الإجراء في كونه يوفر للمجلس معلومات مباشرة حول فعالية الرقابة الداخلية ومستوى المخاطر، دون أن تتأثر تلك المعلومات بضغوط الإدارة أو محاولات التحكم في التقارير. كما أن هذا التواصل المستقل يمثل أحد أقوى آليات الحوكمة التي تضمن أن نتائج التدقيق الداخلي تصل إلى المجلس بموضوعية، وهو ما يساعد في اتخاذ قرارات رقابية وإدارية أكثر فعالية لحماية المؤسسة.

وبالإضافة إلى ذلك، تؤكد معايير GIAS أن وظيفة التدقيق الداخلي تساهم في تعزيز الحوكمة من خلال مساعدة المجلس على فهم مستوى فعالية الضوابط الداخلية في المؤسسة، حيث ورد في المعيار 8.1: **تفاعل المجلس ضمن الشروط الأساسية للمجلس: "تعزيز الإدراك لفعالية عمليات الحوكمة وإدارة المخاطر والرقابة في المؤسسة بناءً على نتائج مهمات التدقيق الداخلي والمناقشات مع الإدارة العليا"**⁵⁶. ويعني ذلك أن التدقيق الداخلي يمثل مصدراً رئيسياً للمعلومات التي يعتمد عليها المجلس لتقييم نظام الرقابة الداخلية، لأن نتائج التدقيق الداخلي تقدم للمجلس رؤية شاملة عن نقاط القوة والضعف داخل المؤسسة. ومن ثم فإن التدقيق الداخلي يدعم الرقابة الداخلية من خلال تمكين المجلس من أداء دوره الإشرافي بطريقة قائمة على معلومات موضوعية، وليس على تقارير إدارية قد تكون غير مكتملة أو منحازة.

كما توضح معايير GIAS أن التدقيق الداخلي لا يمكنه دعم الحوكمة بفعالية إلا إذا كان لديه فهم شامل لعمليات الحوكمة والمخاطر والرقابة، حيث ابتدأت **متطلبات المعيار 9.1: فهم عمليات الحوكمة وإدارة المخاطر والرقابة بالجملة التالية: "وضع إستراتيجية وخطة تدقيق داخلي فعالة، يجب أن يدرك الرئيس التنفيذي للتدقيق عمليات الحوكمة، وإدارة مخاطر، و الرقابة للمؤسسة"**⁵⁷. وتبرز أهمية هذا النص في أن فهم الحوكمة يسمح للتدقيق الداخلي بتوجيه أعماله نحو المجالات الأكثر تأثيراً على الرقابة الداخلية، كما يضمن أن خطة التدقيق لا تكون مجرد إجراءات روتينية، بل تصبح أداة استراتيجية تخدم أهداف المؤسسة وتدعم نظام الضوابط الداخلية بطريقة واقعية وفعالة.

وخلاصة القول، فإن التدقيق الداخلي وفق معايير GIAS يعزز الرقابة الداخلية من خلال دعم وتعزيز الحوكمة عبر تمكين المجلس لوظيفة التدقيق الداخلي بتفويض رسمي، وضمان استقلاليتها التنظيمية، وتوفير الدعم المؤسسي الذي يسمح لها بالوصول غير المقيد للمعلومات، بالإضافة إلى ترسيخ التواصل المستقل والمباشر مع المجلس. وبهذا يصبح التدقيق الداخلي عنصراً أساسياً في منظومة الحوكمة، يرفع جودة الرقابة الداخلية ويقوي المساءلة والشفافية داخل المؤسسة، مما يساهم في حماية الموارد وتحقيق الأهداف الاستراتيجية بفعالية.

المطلب الثالث: يعزز التدقيق الداخلي الرقابة الداخلية من خلال تقديم التأكيدات والاستشارات التدقيقية

²المرجع السابق، ص: 39.

⁵⁶المرجع السابق، ص: 46.

⁵⁷المرجع السابق، ص: 54.

يتمثل دور التدقيق الداخلي وفق معايير GIAS في تعزيز الرقابة الداخلية من خلال تقديم التأكيدات والاستشارات، حيث تم تعريفه في قائمة مصطلحات المعيار على أنه: "نشاط استشاري تأكيد موضوعي ومستقل مصمم لإضافة قيمة وتحسين عمليات المؤسسة. يساعد المؤسسة على تحقيق أهدافها من خلال تقديم نهج منظم ومنضبط لتقييم وتحسين فعالية عمليات الحوكمة وإدارة المخاطر والرقابة"⁵⁸. ويعكس هذا التعريف أن وظيفة التدقيق الداخلي تركز على تقييم فعالية النظام الرقابي وتقديم دعم مهني يهدف إلى تحسينه، وليس مجرد اكتشاف الأخطاء، مما يجعله عنصرًا محوريًا في رفع جودة الرقابة الداخلية.

يوضح المعيار 7.1: الاستقلالية التنظيمية أن دور التدقيق الداخلي في تعزيز الرقابة الداخلية عبر التأكيدات والاستشارات مرتبط أساسًا بشرط الاستقلالية، لأن الاستشارات قد تجعل وظيفة التدقيق أقرب إلى الإدارة التنفيذية إذا لم يتم ضبطها. لذلك نص المعيار على أنه: "عندما يتولى الرئيس التنفيذي للتدقيق دورًا مستمرًا أو أكثر يتجاوز التدقيق الداخلي، يجب توثيق المسؤوليات وطبيعة العمل والضمانات المعمول بها في ميثاق التدقيق الداخلي"⁵⁹. وهذا يعني أن تقديم الاستشارات أو تحمل مسؤوليات إضافية يجب أن يكون ضمن إطار واضح حتى لا يؤثر على موضوعية نتائج التدقيق.

كما أكد ذات المعيار أنه إذا كانت المجالات التي يشرف عليها الرئيس التنفيذي للتدقيق ستخضع للتدقيق لاحقًا، فإن التدقيق الداخلي لا يمكنه تقديم تأكيدات مستقلة عنها، ولهذا ورد: "فيجب إنشاء عمليات بديلة للحصول على التأكيدات، مثل التعاقد مع مزود تأكيد خارجي مختص وموضوعي يقدم تقاريره بشكل مستقل إلى المجلس". وهذا يعزز الرقابة الداخلية لأنه يضمن استمرار الحصول على تأكيدات موثوقة حتى في حالة تعارض الأدوار.

وأخيرًا، شدد المعيار على أن المسؤوليات غير المتعلقة بالتدقيق إذا كانت مؤقتة، فيجب ضمان الرقابة عليها لفترة كافية، حيث جاء: "يجب توفير التأكيد لهذه المجالات من قبل طرف ثالث مستقل خلال المهمة المؤقتة ولمدة 12 شهرًا اللاحقة"، وهذا يبين أن المعايير تحمي نظام الرقابة الداخلية من أي ضعف قد ينتج عن تدخل التدقيق الداخلي في مهام تنفيذية، وتضمن بقاء التأكيدات مستقلة وفعالة.

ومن زاوية أخرى، يحدد المجال الخامس من GIAS أداء خدمات التدقيق الداخلي بطبيعة عمل التدقيق الداخلي بوصفه مزيجًا بين التأكيد والاستشارة أو أحدهما، حيث ورد أنه: "تتضمن خدمات التدقيق الداخلي تقديم التأكيدات أو المشورة أو كليهما". كما يوضح نفس المجال أن دور المدقق الاستشاري لا يتحول إلى دور إداري، إذ جاء: "عند أداء الخدمات الاستشارية، يتوقع من المدققين الداخليين الحفاظ على الموضوعية من خلال عدم تحمل أي

²المرجع السابق، ص: 11.

⁵⁹المرجع السابق، ص: 50.

مسؤولية إدارية⁶⁰. وهذا يدل على أن التدقيق الداخلي يعزز الرقابة الداخلية من خلال تقديم حلول وتحسينات عملية للأنظمة، مع الحفاظ على موقعه كجهة تقييم مستقلة لا تشارك في التنفيذ.

ويرتكز تقديم التأكيدات على منهج قائم على فهم المخاطر المرتبطة بالنشاط محل المراجعة، حيث نص المعيار 13.2 تقييم مخاطر المهمة أنه: " يجب على المدققين الداخليين تطوير فهم للنشاط قيد المراجعة لتقييم المخاطر ذات الصلة"⁶¹. ويعني ذلك أن التدقيق الداخلي يوجه جهوده الرقابية نحو المجالات التي تمثل تهديدًا حقيقيًا لأهداف المؤسسة، مما يجعل الرقابة الداخلية أكثر كفاءة لأنها تركز على المخاطر ذات التأثير الأعلى بدل التقييم العام غير الموجه.

كما أن فعالية التأكيدات ترتبط بعدم تأثر المدققين بالأعمال السابقة أو المصالح الشخصية، حيث جاء في المعيار 2.2 حماية الموضوعية أنه: " يجب على المدققين الداخليين الامتناع عن تقييم أنشطة محددة والتي كانوا مسؤولين عنها في السابق". وهذا يوضح أن التدقيق الداخلي يعزز الرقابة الداخلية من خلال ضمان الحياد في التقييم، لأن أي مشاركة سابقة في النشاط قد تؤثر على الحكم المهني وتضعف دقة الاستنتاجات.

وبناءً على ما سبق، فإن التدقيق الداخلي وفق GIAS يعزز الرقابة الداخلية من خلال:

تقديم تأكيدات مستقلة حول فعالية الحوكمة وإدارة المخاطر والضوابط

تقديم استشارات موجهة لتحسين الأداء والأنظمة، وذلك في إطار يحكمه الاستقلال التنظيمي، والتركيز على المخاطر، وحماية الموضوعية، مما يجعل نتائجه أكثر موثوقية ويساهم في دعم القرارات الإدارية بشكل أكثر دقة وفعالية.

المطلب الرابع: تعزيز التدقيق الداخلي للرقابة الداخلية من خلال تحسين شفافية المعلومات و جودتها

يُعد التدقيق الداخلي وفق معايير GIAS أحد أهم الآليات التي تعزز الرقابة الداخلية من خلال رفع مستوى شفافية المعلومات وتحسين جودتها، لأن الرقابة الفعالة لا يمكن أن تتحقق دون بيانات دقيقة، واتصالات واضحة، وتقارير صادقة تساعد الإدارة والمجلس على اتخاذ قرارات سليمة. ويظهر ذلك منذ البداية في اعتماد المعايير على مفهوم الشك المهني الذي عرّفته قائمة المصطلحات بأنه: "طرح الأسئلة وتقييم مصداقية المعلومات بشكل نقدي"⁶². فهذا المفهوم يؤسس لدور التدقيق الداخلي كجهة لا تكتفي باستقبال المعلومات بل تقوم بتمحيصها ونقدها، مما يقلل من احتمالية تمرير بيانات مضللة داخل المؤسسة.

وتدعم المعايير هذا الدور من خلال إلزام المدقق الداخلي بالشفافية و الأخلاقية عند نقل المعلومات، حيث جاء في المعيار 1.1 الصدق والشجاعة المهنية: " يجب أن يكون المدققون الداخليون صادقين ودقيقين وواضحين ومنفتحين"، كما نص على: "يجب على المدققين الداخليين عدم الإدلاء ببيانات كاذبة أو مضللة أو خادعة، أو

⁶⁰المرجع السابق، ص:81.

⁶¹المرجع السابق، ص:84.

⁶²المرجع السابق، ص:11.

إخفاء أو حذف النتائج أو غيرها من المعلومات⁶³. وهذا يعكس أن التدقيق الداخلي يعزز الرقابة الداخلية عبر ضمان أن التقارير لا تخضع للمجاملة أو الإخفاء، بل تقوم على الإفصاح عن الحقائق الجوهرية، وهو ما يزيد من شفافية المؤسسة ويحد من التلاعب بالمعلومات.

كما أن تحسين جودة المعلومات يتطلب أن تكون التقييمات مبنية على حكم مهني محايد، وهو ما تؤكد اعتبارات تنفيذ المعيار 2.1 الموضوعية الفردية التي نصت على أن: "الموضوعية تعني أن يؤدي المدققون الداخليون عملهم دون تنازل أو خضوع للآخرين عند إصدار أحكامهم". ثم أضافت: "ينبغي على المدققين الداخليين أن يأخذوا بعين الاعتبار الميول البشرية التي تؤدي إلى إساءة تفسير المعلومات أو وضع افتراضات أو أخطاء"⁶⁴. وهذا يعني أن التدقيق الداخلي لا يحسن جودة المعلومات فقط عبر جمعها، بل عبر تفسيرها بطريقة علمية تحمي المؤسسة من الانحيازات البشرية التي قد تؤدي إلى استنتاجات خاطئة رغم توفر البيانات.

وفي إطار تعزيز جودة البيانات، تؤكد معايير العناية المهنية ضرورة تحويل الشك المهني إلى ممارسة تطبيقية أثناء تنفيذ المهام، حيث جاء في متطلبات المعيار 4.3 الشك المهني أنه: "يجب على المدققين الداخليين ممارسة الشك المهني عند تخطيط وتنفيذ خدمات التدقيق الداخلي وأنه: "لممارسة الشك المهني يجب على المدققين الداخليين تقييم نقدي لمصادقية المعلومات والبحث عن أدلة إضافية لإصدار حكم بشأن المعلومات والبيانات التي قد تكون غير كاملة أو غير متسقة أو خاطئة أو مضللة"⁶⁵. ومن ثم فإن التدقيق الداخلي يعزز الرقابة الداخلية عبر فرض منطق التحقق المستمر بدل الاعتماد على البيانات المقدمة من الإدارة كما هي، مما يرفع موثوقية المعلومات المستخدمة في التقييم واتخاذ القرار.

ولا تتوقف شفافية المعلومات عند مستوى صحتها فقط، بل تشمل كذلك ضمان سلامة استخدامها ومنع استغلالها بشكل غير مشروع، حيث ورد في متطلبات المعيار 5.1: استخدام المعلومات أنه: "يجب على المدققين الداخليين اتباع السياسات والإجراءات والقوانين والأنظمة ذات الصلة عند استخدام المعلومات". كما أكد: "يجب ألا يتم استخدام المعلومات لتحقيق مكاسب شخصية"⁶⁶. وهذا يوضح أن التدقيق الداخلي يعزز الرقابة الداخلية من خلال منع إساءة استخدام المعلومات الحساسة أو توظيفها لأغراض غير أخلاقية، لأن سوء استخدام البيانات يؤدي إلى فقدان الثقة ويقوض شفافية المؤسسة.

وفي نفس السياق، ركزت المعايير على أن جودة المعلومات لا تكتمل إلا إذا تم حمايتها من التسريب أو الكشف غير المصرح به، وهو ما ورد في المعيار 5.2 حماية المعلومات: "يجب على المدققين الداخليين عدم الكشف عن المعلومات السرية لأطراف غير مصرح لهم بذلك"، وجاء أيضاً أنه: "يجب على المدققين الداخليين إدارة مخاطر الكشف عن المعلومات أو الكشف عنها عن غير قصد"⁶⁷. وبذلك فإن التدقيق الداخلي يعزز الرقابة

⁶³ المرجع السابق، ص: 15.

⁶⁴ المرجع السابق، ص: 18.

⁶⁵ المرجع السابق، ص: 29.

⁶⁶ المرجع السابق، ص: 30.

⁶⁷ المرجع السابق، ص: 31.

الداخلية عبر ضمان أمن المعلومات، لأن حماية المعلومات تعتبر جزءاً أساسياً من جودة النظام المعلوماتي واستقراره.

ومن جهة أخرى، فإن التدقيق الداخلي لا يمكنه رفع جودة المعلومات دون توفر الوصول الكامل إليها، لذلك أكدت اعتبارات تنفيذ المعيار 6.2 ميثاق التدقيق الداخلي ضرورة تضمين "الوصول غير المقيد... إلى البيانات والسجلات والمعلومات"⁶⁸، كما جاء في الشروط الأساسية لمتطلبات المعيار 6.3 دعم المجلس والإدارة العليا التأكيد على المجلس من أجل: "العمل مع الإدارة العليا لتمكين وظيفة التدقيق الداخلي من الوصول غير المقيد إلى البيانات والسجلات والمعلومات"⁶⁹، وهذا يعني أن التدقيق الداخلي يعزز شفافية المعلومات عبر إزالة القيود التي قد تمنع ظهور الحقيقة، لأن تقييد الوصول يؤدي إلى تقارير ناقصة ويضعف الرقابة الداخلية.

كما تبرز أهمية المعلومات في صلب تقييم المخاطر والحوكمة، حيث نصت متطلبات المعيار 9.1 فهم عمليات الحوكمة وإدارة المخاطر والرقابة لفهم عمليات الحوكمة يجب على الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي النظر في كيفية قيام المؤسسة ب: "تشر المعلومات عن المخاطر والرقابة في جميع أنحاء المؤسسة". كما أكد أن فهم المخاطر يتضمن فهم كيفية تحديد المؤسسة لخطر: "مصادقية ونزاهة المعلومات المالية والتشغيلية"⁷⁰. وهذا يوضح أن التدقيق الداخلي يعزز الرقابة الداخلية من خلال تقييم جودة المعلومات المتداولة داخل المؤسسة ومدى نزاهتها، لأن أي ضعف في مصادقية البيانات المالية أو التشغيلية يؤدي مباشرة إلى ضعف القرارات الرقابية وزيادة المخاطر.

وتكتمل شفافية المعلومات في مرحلة الاتصال النهائي بنتائج التدقيق، حيث ورد في اعتبارات تنفيذ المعيار 11.2 التواصل الفعال أنه ينبغي لاتصالات المهمة أن تكون: "دقيقة - خالية من الأخطاء والتشوهات ومخلصة للحقائق الأساسية"، وأن تكون: "كاملة - معلومات وأدلة ذات صلة وموثوقة وكافية لدعم نتائج خدمات التدقيق الداخلي".⁷¹ وهذا يعني أن التدقيق الداخلي يعزز الرقابة الداخلية ليس فقط عبر جمع البيانات، بل عبر تحويلها إلى تقارير مفهومة وموثوقة يمكن للمجلس والإدارة الاعتماد عليها.

كما أن ضمان الجودة المعلوماتية يستلزم تصحيح الأخطاء عند حدوثها بدل تركها تتداول داخل المؤسسة، وهو ما أكدته المعيار: 11.4 الأخطاء والسهو حيث جاء في متطلباته أنه: "إذا كان إبلاغ المهمة النهائي يحتوي على خطأ أو إغفال مهم، فيجب على الرئيس التنفيذي للتدقيق إرسال المعلومات المصححة بشكل فوري إلى جميع الأطراف الذين استلموا الإبلاغ الأصلي"، وبذلك يحافظ التدقيق الداخلي على نزاهة التقارير، ويمنع اتخاذ قرارات مبنية على معلومات غير صحيحة.

⁶⁸المرجع السابق، ص: 38.

⁶⁹المرجع السابق، ص: 39.

⁷⁰المرجع السابق، ص: 54.

⁷¹المرجع السابق، ص: 70.

وأخيرًا، فإن جودة المعلومات في التدقيق الداخلي ترتبط مباشرة بجودة الأدلة التي يتم جمعها وتحليلها، حيث نص **المعيار 14.1: جمع المعلومات لأغراض التحليل والتقييم** على أن المعلومات يجب أن تكون: "ذات صلة" و"موثوقة" و"كافية"، كما أكد أن الموثوقية تعزز عندما تكون المعلومات: "تم الحصول عليها مباشرة من مدقق داخلي أو من مصدر مستقل"⁷². وهذا يوضح أن التدقيق الداخلي يعزز الرقابة الداخلية عبر بناء النتائج على أدلة قوية وليس على معلومات غير مؤكدة، مما يرفع مستوى الثقة في التقارير ويزيد من شفافية المؤسسة.

وبخلاصة القول، فإن التدقيق الداخلي وفق معايير GIAS يعزز الرقابة الداخلية عبر تحسين شفافية المعلومات وجودتها من خلال ترسيخ الشك المهني، فرض الصدق والإفصاح عن الحقائق الجوهرية، ضمان الموضوعية في تفسير البيانات، حماية المعلومات من سوء الاستخدام والتسريب، تأمين الوصول غير المقيد للبيانات، تقييم مصداقية المعلومات المالية والتشغيلية، وإصدار اتصالات دقيقة وكاملة مع تصحيح الأخطاء فورًا، مما يجعل النظام الرقابي أكثر قوة واعتمادًا على معلومات موثوقة.

المطلب الخامس: تقديم توصيات لتحسين الأداء والرقابة:

يُعد تقديم التوصيات أحد أهم المداخل التي يساهم بها التدقيق الداخلي وفق معايير GIAS في تعزيز الرقابة الداخلية، لأن وظيفة التدقيق لا تقتفي بتشخيص الاختلالات بل تتجه إلى اقتراح حلول عملية ترفع مستوى الأداء وتقلل المخاطر وتُحسن فعالية الضوابط. ويظهر هذا المعنى بوضوح في تعريف نتائج المهمة، إذ جاء في قائمة مصطلحات المعايير: "نتائج المهمة - نتائج واستنتاجات المهمة. قد تتضمن نتائج المهمة أيضًا توصيات و/أو خطط عمل"⁷³. ويعني ذلك أن التوصيات ليست عنصرًا ثانويًا بل جزء جوهري من مخرجات التدقيق، لأنها تمثل المرحلة التي ينتقل فيها التدقيق الداخلي من التقييم النظري إلى الإصلاح والتحسين الفعلي، وهو ما يجعل أثره مباشرًا على الرقابة الداخلية.

وتُبرز معايير GIAS أن فعالية الرقابة الداخلية لا تتحقق بمجرد اكتشاف النتائج، بل تتحقق عندما يتم تحويل هذه النتائج إلى إجراءات تصحيحية ملموسة، وهو ما أكدته المعايير في تعريف المجال الخامس: أداء خدمات التدقيق الداخلي، حيث ابتدأ التعريف بالمجال الخامس كما يلي: "يتطلب أداء خدمات التدقيق الداخلي أن يقوم المدققون الداخليون... بالتعاون مع الإدارة لتحديد التوصيات و/أو خطط العمل التي تعالج النتائج"، ويُفهم من هذا النص أن التدقيق الداخلي يعزز الرقابة الداخلية عبر مبدأ الشراكة المهنية مع الإدارة، لأن التوصيات عندما تُبنى بالتوافق مع المسؤولين عن النشاط تصبح أكثر واقعية وقابلية للتطبيق، مما يزيد احتمالية تنفيذها وتحقيق التحسين المطلوب في الأداء والرقابة.

⁷²المرجع السابق، ص:73.

⁷³المرجع السابق، ص:10.

ويأخذ هذا الدور بعداً أكثر تحديداً في المعيار 14.4: التوصيات وخطط العمل. إذ جاء في متطلباته نص صريح يحدد غاية التوصيات ووظيفتها الرقابية، حيث ورد أنه: "يجب على المدققين الداخليين تحديد ما إذا كانوا سيضعون توصيات، أو يطلبون خطط عمل من الإدارة، أو يتعاونون مع الإدارة للاتفاق على الإجراءات من أجل: حل الفرق بين المقاييس الموضوعية والحالة القائمة. التخفيف من حدة المخاطر المحددة إلى مستوى مقبول. معالجة السبب الجذري للنتيجة. تعزيز أو تحسين النشاط قيد المراجعة"⁷⁴. وتكشف هذه العبارة أن التوصيات تمثل أداة إصلاحية داخل نظام الرقابة الداخلية، لأنها تربط بين المقياس والمعيار من جهة، وبين الوضع الفعلي من جهة أخرى، ثم تقترح إجراءات لسد الفجوة. وبالتالي فإن دور التدقيق الداخلي لا يقتصر على رصد القصور بل يساهم في تحسين الأداء من خلال معالجة الأسباب الجذرية وتقليل المخاطر، وهو ما يؤدي إلى رفع كفاءة الضوابط الرقابية.

وتؤكد المعايير كذلك أن التوصيات يجب ألا تكون قرارات أحادية من المدقق، بل يجب أن تُناقش مع الإدارة لضمان واقعيته، حيث نص المعيار نفسه: "عند وضع التوصيات، يجب على المدققين الداخليين مناقشة التوصيات مع إدارة النشاط قيد المراجعة"⁷⁵. ويُفهم من ذلك أن جودة التوصيات لا تقاس فقط من حيث مضمونها الفني، بل أيضاً من حيث قابليتها للتطبيق داخل النشاط المعني. وهذه المناقشة تمثل عنصراً مهماً لتعزيز الرقابة الداخلية، لأنها تضمن أن الحلول المقترحة تتناسب مع طبيعة النشاط والموارد المتاحة، مما يحول التوصية من مجرد اقتراح إلى التزام إداري قابل للتنفيذ.

ويظهر البعد الاتصالي للتوصيات باعتباره شرطاً لنجاحها في تعزيز الرقابة الداخلية، حيث جاءت اعتبارات تنفيذ المعيار 11.2: التواصل الفعال لتؤكد أن الاتصالات يجب أن تكون مبنية على التوازن والوضوح، وقد ورد أنه: "ينبغي أن تستند النتائج، الاستنتاجات، التوصيات، و/أو خطط العمل... إلى تقييمات متوازنة للظروف ذات الصلة"، وكذلك أن تكون: "واضحة - منطقية ويسهل فهمها من قبل أصحاب المصلحة المعنيين"⁷⁶. ويعني ذلك أن توصيات التدقيق الداخلي لا تحقق أثرها الرقابي إذا صيغت بلغة معقدة أو غير موضوعية، لأن الرقابة الداخلية في النهاية تعتمد على قدرة الإدارة على فهم الملاحظة وتطبيق الإجراء. وبالتالي فإن الوضوح والموضوعية في صياغة التوصيات يمثلان عنصراً أساسياً لتحسين الأداء الرقابي وتحقيق الاستجابة المطلوبة.

وتُعزز المعايير هذا المنطق من خلال التأكيد على أن التوصيات ليست منفصلة عن تقييم المخاطر، بل يجب أن تكون مبنية على أدلة ومرتبطة بحجم الخطر، وهو ما أوضحت اعتبارات تنفيذ المعيار 13.1: اتصالات المهمة، حيث ذكر فيها أنه: "قد تتضمن مناقشة جدوى توصيات المدققين الداخليين أو خطط عمل الإدارة تقييم التكاليف، مثل شدة المخاطر مقارنة بفوائد تنفيذ التوصيات أو خطط العمل". ويدل ذلك على أن التوصية الفعالة هي التي

⁷⁴المرجع السابق، ص: 96.

⁷⁵المرجع السابق، ص: 96.

⁷⁶المرجع السابق، ص: 70.

تراعي التوازن بين تكلفة التنفيذ والمنفعة المتوقعة في تخفيض المخاطر وتحسين الأداء، وهو ما يجعل التدقيق الداخلي أداة لترشيد القرارات الرقابية وليس مجرد مصدر لملاحظات عامة.

كما تبرز أهمية التوصيات داخل التدقيق الداخلي باعتبارها نتيجة طبيعية للتنفيذ المنهجي لأعمال المهمة، إذ جاء في تعريف المبدأ 14: **تنفيذ أعمال المهمة ما يلي: "تنفيذ برنامج العمل المهمة، يقوم المدققون الداخليون بجمع المعلومات وإجراء التحليلات والتقييمات لإنتاج الأدلة... وتمكن هذه الخطوات المدققين الداخليين من: ... وضع التوصيات و/أو التعاون مع الإدارة لوضع خطط العمل"**.⁷⁷، وهذا النص يوضح أن التوصيات ليست أحكاماً شخصية، بل تأتي كنتيجة مباشرة للأدلة والتحليل، مما يجعلها أكثر مصداقية ويزيد من تأثيرها على تحسين الرقابة الداخلية، لأن الضوابط لا يمكن تطويرها دون الاعتماد على تحليل موضوعي يثبت مكان الخل.

ولا يكتمل دور التوصيات في تعزيز الرقابة الداخلية دون ضمان تنفيذها، ولهذا ركزت المعايير على جانب المتابعة بوصفه امتداداً طبيعياً لعملية التدقيق. فقد ورد في اعتبارات تنفيذ المعيار 9.3: **المناهج ما يلي: "تشمل مناهج وظيفة التدقيق الداخلي الموثقة... ما يلي: مراقبة وتأكيد تنفيذ توصيات المدققين الداخليين أو خطط عمل الإدارة"**.⁷⁸ ويفهم من ذلك أن وظيفة التدقيق الداخلي لا تؤدي رسالتها بمجرد إصدار التوصيات، بل يجب أن تمتلك منهجيات تضمن أن الإدارة قامت بتنفيذ الإجراءات التصحيحية فعلياً، لأن الرقابة الداخلية لا تتحسن بالكتابة بل بالتطبيق.

ويؤكد هذه الفكرة ما جاء في متطلبات المعيار 15.2: **تأكيد تنفيذ التوصيات وخطط العمل**، حيث ذكر ما يلي: **"يجب أن يؤكد المدققون الداخليون أن الإدارة قد نفذت توصيات التدقيق الداخلي أو خطط العمل الإدارة بحسب منهجية محددة"**.⁷⁹، إن هذا النص يعكس أن الرقابة الداخلية تتطلب دورة متكاملة تبدأ بالملاحظة وتنتهي بالتصحيح، ولذلك فإن التدقيق الداخلي يعزز الرقابة الداخلية ليس فقط عبر تقديم توصيات، بل عبر التأكد من أن تلك التوصيات تحولت إلى نتائج واقعية تقلل المخاطر وتحسن الأداء. ويبرز كذلك أن الرقابة الداخلية قد تفشل إذا لم يتم تنفيذ التوصيات في الوقت المحدد، لذلك وضعت المعايير مسؤولية واضحة في حالات التأخير، حيث نصت متطلبات ذات المعيار على أنه: **"إذا لم تتقدم الإدارة في تنفيذ الإجراءات وفقاً لتواريخ الانتهاء المحددة، فيجب على المدققين الداخليين الحصول على توضيح من الإدارة وتوثيقه"**.⁸⁰ ويؤدي هذا الإجراء إلى تعزيز الرقابة الداخلية لأنه يمنع تراكم نقاط الضعف الرقابية دون معالجة، ويجعل الإدارة مسؤولة أمام التدقيق الداخلي عن أسباب عدم التنفيذ، مما يرفع درجة الانضباط المؤسسي.

ومن جانب آخر، تؤكد المعايير ضرورة ضمان جودة التوصيات ومصادقيتها من خلال الإشراف المهني على أعمال المهمة، حيث جاء في متطلبات المعيار 12.3: **الإشراف على أداء المهمة وتحسينه العبارة التالية: "يجب**

⁷⁷المرجع السابق، ص: 91.

⁷⁸المرجع السابق، ص: 58.

⁷⁹المرجع السابق، ص: 101.

⁸⁰المرجع السابق، ص: 101.

على الرئيس التنفيذي للتدقيق أو مشرف المهمة... التأكد من أن أوراق عمل المهمة تدعم بشكل كاف النتائج، الاستنتاجات، والتوصيات".⁸¹ وهذا النص يدل على أن التوصيات لا يجب أن تُبنى على انطباعات، بل يجب أن تستند إلى أدلة موثقة ومبررة، لأن أي توصية غير مدعومة قد تفقد قيمتها الرقابية وتضعف ثقة الإدارة في وظيفة التدقيق الداخلي.

وفي السياق ذاته، تبرز المعايير أهمية حماية موضوعية التوصيات، حيث نص المعيار 2.3: الإفصاح عن معوقات الموضوعية في متطلباته على أنه: "إذا اكتشف خلل ما يؤثر على الموثوقية أو الموثوقية المتصورة لنتائج المهمة و/أو التوصيات و/أو الاستنتاجات بعد اكتمال المهمة، يجب على الرئيس التنفيذي للتدقيق مناقشة هذا القلق"⁸²، ويفهم من ذلك أن التوصيات لا تؤدي دورها في تعزيز الرقابة الداخلية إلا إذا كانت موثوقة وغير مشكوك في حياديتها، لأن الرقابة الداخلية تقوم على الثقة في نتائج التدقيق، وأي ضعف في الموضوعية قد يجعل الإدارة ترفض التوصيات أو تتجاهلها.

وبالتالي يتضح أن التدقيق الداخلي وفق معايير (GIAS) يعزز الرقابة الداخلية من خلال: تأكيد المعايير على وجوب تقديم توصيات لتحسين الأداء والرقابة عبر منهج متكامل يبدأ بإنتاج نتائج مبنية على أدلة، ثم صياغة توصيات واضحة وموضوعية وقابلة للتطبيق بالتعاون مع الإدارة، ثم قياس جدواها من حيث التكلفة والمنفعة، وأخيراً متابعة تنفيذها والتأكد من تحقق النتائج المرجوة. وهذا يجعل التوصيات ليست مجرد جزء من التقرير، بل وسيلة عملية لتحويل التدقيق الداخلي إلى قوة إصلاحية ترفع كفاءة الأداء وتحسن الضوابط وتقلل المخاطر داخل المؤسسة.

⁸¹المرجع السابق، ص: 79.

⁸²المرجع السابق، ص: 22.

المبحث الرابع: الدراسات السابقة

من خلال هذا المبحث سنستعرض الدراسات السابقة التي تتعلق بالموضوع محل الدراسة حيث سيتم تقسيم هذه الدراسات إلى دراسات باللغة العربية ودراسات باللغة الأجنبية.

المطلب الأول: الدراسات باللغة العربية

في هذا المطلب تنوعت الدراسات باللغة العربية حيث شملت مذكرات الماجستير والاطروحات ومجلات.

- **دراسة مزياني نورالدين**، تقييم فعالية وظيفة التدقيق الداخلي في المؤسسة الاقتصادية (دراسة ميدانية على عينة من المؤسسات الاقتصادية العمومية)، (2012-2013) رسالة دكتوراه مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه ، هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على مدى فعالية وظيفة التدقيق الداخلي في المؤسسات الاقتصادية العمومية الجزائرية، وذلك من خلال تحديد درجة توافق ممارسات التدقيق الداخلي في هذه المؤسسات مع معايير التدقيق الداخلي (طبعة 2008) الصادرة عن معهد المدققين الداخليين، على مدى الالتزام بتطبيق هذه المعايير، وقد اعتمد الباحث أسلوب التحليل الإحصائي الوصفي والاستدلالي، لوصف وتحليل بيانات الدراسة، واختبار فرضياتها. وقد توصلت الدراسة إلى أن ممارسات التدقيق الداخلي في المؤسسات الاقتصادية العمومية محل الدراسة تتوافق إلى حد كبير مع معايير التدقيق الداخلي الدولية، وأن المتغيرات المتعلقة بأفراد العينة، والمتغيرات المتعلقة بنشاط التدقيق الداخلي، لها تأثير ذو دلالة إحصائية على فعالية وظيفة التدقيق الداخلي بهذه المؤسسات.

- **دراسة بوطورة فضيلة**، دراسة وتقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية في البنوك (دراسة حالة الصندوق الوطني للتعاون الفلاحي)، بنك (2006-2007)، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة الماجستير، هدفت هذه الدراسة إلى توضيح مدى فعالية نظام الرقابة الداخلية في البنوك، وقد استخدم في هذه الدراسة أدوات الوصف والتحليل الإحصائي والاستقرائي، ومن أبرز نتائجه يعني نظام الرقابة الداخلية جميع السياسات و الإجراءات والقوانين التي تتبناها المؤسسة لتحقيق أغراضها، لذا يمكن القول أن نظام الرقابة الداخلية ضرورة حتمية في جميع المؤسسات المالية، إن التصميم السليم لنظام الرقابة الداخلية، من شأنه دعم الأهداف المتوخاة من هذا النظام، لأن فشله يرجع إلى وجود قصور في إجراءاته الرقابية لذا ينبغي على المؤسسات التي ترغب في بناء نظام رقابة فعال، أن تجري تحليلاً للتكاليف والمنافع لأنه مكلفاً للغاية، والاساس في النظام وجود مراجعة داخلية سليمة لأنها أداة الإدارة و عينا في قياس فعالية الوسائل الرقابية المطبقة في المؤسسة سواء بخدماتها الوقائية والتقييمية.

- **كربوعة أسماء** التوجه الجديد نحو معايير التدقيق الداخلي الدولية وأثره على حوكمة المؤسسات "دراسة حالة مؤسسة سوناطراك"، (2020-2021) أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم التجارية، تهدف هذه الدراسة إلى تشخيص الواقع العملي لتطبيق المعايير الدولية للتدقيق الداخلي وأثره على دعم مبادئ حوكمة المؤسسات في مؤسسة سوناطراك. ولتحقيق ذلك فقد تم اعداد استبيان موجه إلى جميع ممارسي التدقيق الداخلي بمؤسسة سوناطراك.

- وقد خلصت الدراسة إلى أنه هناك التزام واضح من قبل المدققين الداخليين للمؤسسة بتطبيق معايير التدقيق الداخلي الدولية كما تم إثبات وجود أثر لهذه المعايير على دعم حوكمة المؤسسات في مؤسسة سوناطراك، وهذا الأثر يتجسد بدرجات متفاوتة من خلال ضوابط عمل التدقيق الداخلي، تقييم وتحسين فعالية نظام الرقابة الداخلية، واختتمت الدراسة بمجموعة من التوصيات بالاعتماد إلى النتائج الواردة فيها، أهمها ضرورة خلق لجنة للتدقيق على مستوى مجلس الإدارة لمؤسسة سوناطراك على طريقة أكبر المجمعات الاقتصادية، وذلك لما لها من دور مساهم في دعم حوكمة المؤسسات.

المطلب الثاني: الدراسات باللغة الأجنبية

- **Chekroun Meriem**, Le Rôle De L'audit Interne Dans Le Pilotage Et la Performance Du Système De Contrôle Interne: Cas D'un Echantillon D'entreprises Algériennes, (2013-2014), Thèse De Doctorat En Sciences De Gestion LMD,
- الهدف من هذه الدراسة هو دراسة ما إذا كانت وظيفة التدقيق الداخلي في المؤسسات العمومية الجزائرية في العينة المدروسة، تساهم في فعالية وكفاءة نظام الرقابة الداخلية، كما يكمن الهدف من هذه الأطروحة في الكشف عن أوجه القصور في نظام الرقابة الداخلية للمؤسسات المدروسة.
- **Abdenneb fatiha , Rouani bouhafs**, Rôle Of Internal Audit In Assessing The Internal accounting Contrôle System Of Algerian Commercial Banks, (2025), Knowledge Of Agrégeâtes Magazine, University Of Ghardaïa.
- هدفت هذه الدراسة لإبراز دور التدقيق الداخلي في تقييم نظام الرقابة الداخلية المحاسبية للبنوك التجارية الجزائرية، ولمعالجة هذه الإشكالية تم استطلاع آراء عينة من موظفي البنوك التجارية الجزائرية محل الدراسة، واعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي من خلال توزيع 130 استبانة لجمع البيانات.
- أظهرت النتائج على وجود أثر ذو دلالة إحصائية للتدقيق البنكي الداخلي في تقييم فعالية إجراءات العمليات المحاسبية للبنوك التجارية الجزائرية، وفي تقييم موثوقية القوائم والتقارير المالية وفي تقييم الامتثال لتطبيق نصوص القوانين والتشريعات، في تقييم أساليب الرقابة الالكترونية بالبنوك التجارية الجزائرية.

الجدول (06): أوجه التشابه والاختلاف بين الدراسات السابقة والدراسة الحالية

أوجه الاختلاف	أوجه التشابه	الدراسات السابقة	الدراسة الحالية
معايير التدقيق الداخلي GIAS	كلاهما تتاولا التدقيق الداخلي و معايير التدقيق الداخلي. الاعتماد على نفس المنهج.	مزياني نورالدين	مدى التزام التدقيق الداخلي في الجزائر بمعايير التدقيق الداخلي الشاملة GIAS وأثره على فعالية نظام الرقابة الداخلية
الاعتماد على مناهج مختلفة.	كلاهما تتاولا نظام الرقابة الداخلية.	بوطورة فضيلة	
دراسة حالة مؤسسة واحدة.	معايير التدقيق الداخلي الدولية. الاعتماد على نفس المنهج.	كربوعة أسماء	
الكشف عن أوجه القصور في نظام الرقابة الداخلية للمؤسسات المدروسة.	كلاهما تتاولا التدقيق الداخلي و نظام الرقابة الداخلية.	chekroun Meriem	
التدقيق البنكي.	الاعتماد على نفس المنهج.	Abdenneb Fatiha ,Rouani Bouhafs	

المطلب الثالث: القيمة المضافة:

بعد عرض الدراسات السابقة في الموضوع تبين لنا بأن هذه الدراسات تشترك مع دراستنا في مختلف الجوانب النظرية، في حين تختلف دراستنا عنها في كونها تهدف إلى التعرف على أهم التغيرات والتحديثات التي أتى بها الإطار الدولي الجديد للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي 2024، وأن التغيرات التي جاء بها الإطار الجديد للتدقيق تعزز دور التدقيق الداخلي كوظيفة إستراتيجية تساهم في نجاح المؤسسات، كما أن هذه المعايير الجديدة تدعم ثقة أصحاب المصلحة في خدمات التدقيق الداخلي.

خلاصة الفصل الأول:

وفي ختام هذا الفصل، وبعد التطرق إلى مختلف الجوانب النظرية المرتبطة بالتدقيق الداخلي ومعايير التدقيق الداخلي الشاملة (GIAS) ، وكذا إبراز علاقته بفعالية نظام الرقابة الداخلية، يمكن استخلاص مجموعة من النتائج الأساسية التي ساهمت في بناء الإطار النظري للدراسة وتوضيح العلاقات بين متغيراتها. تبين أن التدقيق الداخلي لم يعد يقتصر على دوره التقليدي المرتبط بالفحص والكشف عن الأخطاء، بل أصبح وظيفة إستراتيجية ذات قيمة مضافة تساهم في تحسين الأداء المؤسسي، ودعم اتخاذ القرار، وتعزيز إدارة المخاطر والحوكمة.

كما أظهرت الدراسة أن معايير التدقيق الداخلي الشاملة (GIAS) تمثل تطورا نوعيا في الممارسة المهنية للتدقيق الداخلي، نظرا لما تتضمنه من متطلبات حديثة تركز على الجودة، والاستقلالية، والكفاءة المهنية، وإنتاج قيمة مستدامة للمؤسسة. وقد اتضح كذلك أن هذه المعايير توفر إطارا أكثر شمولاً مقارنة بالإطار المرجعي السابق (IPPF 2017).

وفيما يخص واقع التدقيق الداخلي في الجزائر، تبين أن المهنة شهدت تطورا ملحوظا من الناحية التنظيمية والمهنية، إلا أنها لا تزال تواجه عدة تحديات، من أبرزها محدودية التأهيل والتكوين المتخصص لبعض الممارسين. ونقص الاستعانة بوسائل التدقيق والرقابة الحديثة.

كما خلص الفصل إلى أن فعالية نظام الرقابة الداخلية ترتبط بدرجة كبيرة بمدى كفاءة وظيفة التدقيق الداخلي، باعتبارها إحدى أهم آليات التقييم والتحسين المستمر للرقابة. فكلما ارتفع مستوى الالتزام بالممارسات المهنية السليمة والمعايير الحديثة، زادت قدرة المؤسسة على اكتشاف المخاطر وتقليل الانحرافات وتحقيق أهدافها بكفاءة.

وأخيرا، تم التوصل إلى أن الالتزام بمعايير التدقيق الداخلي الشاملة (GIAS) يمكن أن يشكل عاملا أساسيا في تعزيز فعالية نظام الرقابة الداخلية داخل المؤسسات الجزائرية، من خلال تحسين جودة وظيفة التدقيق الداخلي، ودعم إدارة المخاطر، وترسيخ مبادئ الحوكمة والشفافية، وهو ما يدعم الإطار النظري الذي بُنيت عليه الدراسة الميداني

الفصل الثاني :

دراسة تطبيقية لمدى تحقق الالتزام بمعايير التدقيق الداخلي
الشاملة (GIAS) بما يسمح بتحقيق جودة التدقيق وأثره
على فعالية نظام الرقابة الداخلية

تمهيد:

يعد هذا الفصل الجانب التطبيقي للدراسة، حيث نسعى من خلاله إلى فحص مدى التزام التدقيق الداخلي في الجزائر بمعايير التدقيق الداخلي الشاملة (GIAS)، وتحليل أثر هذا الالتزام على فعالية نظام الرقابة الداخلية من منظور ميداني وواقعي. ويأتي ذلك في ظل التحولات المتسارعة التي تشهدها بيئة الأعمال، وما فرضته من تحديات متزايدة على المؤسسات الاقتصادية، الأمر الذي عزز الحاجة إلى أنظمة رقابة داخلية فعالة وممارسات تدقيق داخلي متوافقة مع المعايير المهنية الحديثة.

ولتحقيق فهم شامل لموضوع الدراسة، خُصص هذا الفصل لتقييم وتحليل واقع مجموعة من الشركات الاقتصادية الناشطة بولاية **سكيكدة** ، من خلال دراسة ميدانية تعتمد على جمع وتحليل آراء الموظفين والخبراء المختصين. كما تم الاعتماد على **المنهج الوصفي التحليلي**، مدعوماً بأدوات التحليل الإحصائي المناسبة، بهدف قياس مستوى الالتزام بمعايير التدقيق الداخلي الشاملة، والكشف عن طبيعة العلاقة بين هذا الالتزام وفعالية نظام الرقابة الداخلية داخل المؤسسات محل الدراسة.

المبحث الأول:التعريف بالمؤسسات محل الدراسة ودراسة وتحليل مدى التزام التدقيق الداخلي بمعايير التدقيق الداخلي الشاملة (GIAS) وأثره على فعالية نظام الرقابة الداخلية.

تستمد الدراسة التطبيقية قيمتها العلمية من مدى قدرتها على إسقاط الأطر النظرية والمفاهيمية على الواقع الميداني للمؤسسات الاقتصادية، للوقوف على حجم الفجوة بين التنظير والممارسة. وإن محاولة قياس أثر المعايير العالمية الجديدة للتدقيق الداخلي (GIAS) على فعالية نظام الرقابة الداخلية تتطلب أولاً تفكيك البيئة الداخلية للمؤسسات محل الدراسة وفهم خصوصيتها التنظيمية؛ وهو ما سنحاول تجسيده في هذا المبحث من خلال التوفيق بين التعريف بهوية هذه المؤسسات، وتشخيص واقع الممارسة الرقابية والتقنية .

المطلب الأول: التعريف بالمؤسسات محل الدراسة

يتكون مجتمع الدراسة من في الأساس من الشركات الاقتصادية الناشطة بولاية سكيكدة ووقع اختيارنا لهذه الشركات بصفة خاصة وقطعية على الشركات التي تحتوي على مصالح تدقيق داخلي محلية في ولاية سكيكدة وذلك كون أن أغلب الشركات و المؤسسات الكبرى في الولاية مصالح التدقيق فيها تتمركز في المقر الرئيسي للشركة .

الجدول رقم 07: معلومات حول المؤسسات محل الدراسة

العدد	اسم المؤسسة	الاختصار	طبيعة النشاط	المكان	تعريف مختصر للمؤسسة
1	Société National De l'Électricité Et Du Gaz الشركة الوطنية للكهرباء والغاز	SONELGAZ SPA	إنتاج، نقل، توزيع، صيانة الكهرباء و الغاز - دعم مشاريع الطاقات المتجددة	سكيكدة	تأسست سنة 1969 من أهم الركائز الاقتصادية والخدمات في البلاد، حيث تدير شبكات الطاقة وتعمل على تلبية الاحتياجات الطاقوية للمواطنين والقطاعات الصناعية على المستوى الوطني.
2	Société des Ciments de Hadjar Soud شركة إسمنت حجار السود	SCHS SPA	صناعة الاسمنت و مواد البناء	بكوش لخضر سكيكدة	تأسست سنة 1981 شركة صناعية رائدة متخصصة في إنتاج وتسويق الإسمنت ومواد البناء (تابعة لمجمع جيكا GICA). تقع في منطقة عزابة بولاية سكيكدة وتساهم في تلبية احتياجات قطاع البناء والتشييد.
3	Entreprise Nationale Du Marbre المؤسسة الوطنية للرخام	ENAMARBRE SPA	استخراج، قطع، تشكيل، وتسويق الرخام والگرانيت والحجر الطبيعي	سكيكدة	تأسست سنة 1983 وهي مؤسسة عمومية صناعية وتجارية متخصصة في استخراج، قطع، تشكيل، وتسويق الرخام والگرانيت والحجر الطبيعي. وتعتبر محجرة "قفلة" بسكيكدة من أشهر وأهم وحداتها لإنتاج الرخام الجودة.

الفصل الثاني : دراسة تطبيقية لمدى تحقق الالتزام بمعايير التدقيق الداخلي الشاملة (GIAS) بما يسمح بتحقيق جودة التدقيق و أثره على فعالية نظام الرقابة الداخلية .

4	Entreprise Portuaire De Skikda مؤسسة ميناء سكيكدة	EPK SPA	ادارة وتسيير واستغلال البنية التحتية لميناء سكيكدة	سكيكدة	تأسست سنة 1982 وهي مؤسسة اقتصادية خدمتية وتجارية تتولى إدارة وتسيير واستغلال البنية التحتية لميناء سكيكدة (القديم والمختلط). يتركز نشاطها حول شحن وتفريغ البضائع، استقبال السفن، وتصدير المحروقات.
5	مجمع الصناعات الزراعية و الغذائية المتعددة Complexe Des Industries Agroaliment aires Diverses	AGRODIV SPA	الصناعات الغذائية	وحدة حمادي كرومة + وحدة الحروش	تأسست سنة 2015 وهي مجمع صناعي وتجاري عمومي ضخم (تتبع له عدة وحدات ومطاحن في سكيكدة والوطن)، يتخصص في تحويل الحبوب وإنتاج الدقيق، وعجائن المعكرونة، وتخزين وتوزيع المواد الغذائية الأساسية.
6	Office De Promotion Et De Gestion Immobilière De Skikda ديوان الترقية و التسيير العقاري لولاية سكيكدة	OPGI	إنجاز السكنات الاجتماعية والترقية، وإيجارها، وتسيير وصيانة الحظيرة العقارية المبنية التابعة للدولة	سكيكدة	تأسست سنة 1991 وهي مؤسسة عمومية ذات طابع صناعي وتجاري وهي مؤسسة تحت وصاية وزارة السكن. تتولى إنجاز السكنات الاجتماعية والترقية، وإيجارها، وتسيير وصيانة الحظيرة العقارية المبنية التابعة للدولة على مستوى الولاية.
7	Agence De Gestion Et De Régulation foncière De La Wilaya De Skikda وكالة التسيير والتنظيم العقاري الحضري لولاية سكيكدة	AGRFUW	التهيئة العمرانية، شراء وبيع العقارات، تنظيم الأراضي الموجهة للبناء والتعمير	سكيكدة	تأسست سنة 2004 مؤسسة عمومية ولائية ذات طابع تجاري، متخصصة في التهيئة العمرانية، شراء وبيع العقارات، تنظيم الأراضي الموجهة للبناء والتعمير، ومساعدة البلديات والولاية في تسيير الوعاء العقاري وتطوير المشاريع الحضرية.
8	Société de Transport D'opération De Relevage Annexes شركة النقل وعمليات الرفع والنشاطات الملحقة	STORA SARL	الخدمات اللوجستية	حمروش حمودي سكيكدة	تأسست سنة 2011 هي شركة عمومية اقتصادية جزائرية فرعية تابعة للمجمع الضخم لوجيترانس (LOGITRANS) المتخصص في النقل البري واللوجستيات ، متخصصة في الخدمات اللوجيستية المختلفة.

الفصل الثاني : دراسة تطبيقية لمدى تحقق الالتزام بمعايير التدقيق الداخلي الشاملة (GIAS) بما يسمح بتحقيق جودة التدقيق و أثره على فعالية نظام الرقابة الداخلية .

9	Société Containers Services شركة سكيكدة لخدمات الحاويات	SCS spa	الخدمات اللوجستية و خدمات الميناء الجاف	حمروش حمودي سكيكدة	تأسست سنة 2000 و هي شركة اقتصادية جزائرية فرعية تابعة بالكامل للمؤسسة المينائية لسكيكدة ويتمثل نشاطها في تسيير وإدارة الموانئ الجافة حيث تتولى العمليات المرتبطة بالحاويات، وتخليصها جمركيا، بالإضافة إلى خدمات الشحن والتفريغ.
10	الشركة الوطنية للنقل الحضري Entreprise Publique de Transport Urbain et Suburbain	ETUSA spa	خدمات النقل العمومي للمسافرين	حمروش حمودي سكيكدة	تنشط في تسيير وتنظيم شبكة النقل العمومي للمسافرين بواسطة الحافلات داخل المحيط الحضري لمدينة سكيكدة والبلديات المجاورة.
11	شركة التنسيق اللوجستيكي Société De Coordination Logistique	SIL spa	الخدمات اللوجستية و خدمات الميناء الجاف	المنطقة الصناعية الصغرى - سكيكدة	تأسست سنة 2012 شركة اقتصادية عمومية (EPE) تابعة لمؤسسة ميناء سكيكدة تختص في خدمات الميناء الجاف واللوجستيكي .

المصدر: من انجاز الطلبة اعتمادا على المعلومات المأخوذة من المؤسسات محل الدراسة

المطلب الثاني: دراسة وتحليل مدى التزام التدقيق الداخلي بمعايير التدقيق الداخلي الشاملة (GIAS) وأثره على فعالية نظام الرقابة الداخلية

من خلال الدراسة التشخيصية لواقع وممارسات مصالح التدقيق الداخلي على مستوى المؤسسات محل الدراسة تبين أن نصف المستجوبين تقريبا لم يكن لديها اطلاع معرفي مسبق بمصطلح المعايير العالمية الجديدة للتدقيق الداخلي (GIAS) ، إلا أنه ومن خلال المعاينة والتحليل المعمق للممارسات اليومية، تأكدنا وبوضوح أن أغلب الإجراءات، الأنشطة المنفذة ميدانيا تطابق في جوهرها متطلبات معايير GIAS، ولكن تطبق بشكل غير واعٍ وضمني من قبل المدققين . ويعود الفضل في هذا الامتثال الضمني الفعال إلى الاعتماد الصارم لأغلب هذه المؤسسات على دليل إجراءات التدقيق الداخلي الممنوح والمصادق عليه من طرف الإدارة العليا، والذي قدصم في الأصل وفق أطر قانونية وأنظمة محاسبية وطنية مستوحاة بدورها من الممارسات الدولية. إذ يشكل هذا الدليل المرجعي الخريطة التنفيذية الأساسية التي يستند إليها المدققون في جرد العمليات، وتحديد مسارات الفحص، وإعداد التقارير. هذا المؤشر الإيجابي يثبت أن الفجوة في هذه المؤسسات هي فجوة معرفية ومصطلحاته فقط وليست فجوة في الممارسة.

كما أظهرت الدراسة وجود مؤشرات تنظيمية قوية تدعم جودة وكفاءة هذه الوظيفة في أغلب الشركات محل الدراسة، حيث تبين أن هذه المصالح تتمتع باستقلالية تنظيمية متينة من خلال تبعيتها الإدارية المباشرة لأعلى سلطة هرمية (الإدارة العليا / مجالس الإدارة) وهذا ما تؤكد هياكلها التنظيمية، مما يمنح المدققين الداخليين حيزا واسعا من الحياد والصلاحيات غير المشروطة للوصول إلى كافة السجلات، الوثائق، والأصول بكل موضوعية ونزاهة. ويعزز

هذه المكانة وجود ميثاق رسمي مكتوب ومصادق عليه للتدقيق الداخلي يحدد بدقة الحقوق والمسؤوليات داخل تلك المؤسسات، بالتوازي مع الاعتماد على أدلة إجراءات عمل واضحة وخطط سنوية يتم إعدادها بالأساس بناء على منهجية علمية لتقييم المخاطر . كما يبرز العنصر البشري كأحد أهم نقاط القوة الجوهرية في العينة المدروسة، نظرا لامتلاك الكوادر الرقابية مؤهلات أكاديمية تخصصية عالية (محاسبة، مالية، وتدقيق) وتأهيلا يضمن الالتزام الصارم بقواعد السلوك الأخلاقي والمهني، بالإضافة إلى توفير الإدارة العليا لوسائل النقل والمخصصات المالية اللازمة لتسهيل تنقل المدققين ومعاينتهم الميدانية لمختلف الفروع والمخازن، ونشير بالذكر كذلك توفر أغلب الشركات على الوسائل التقنية للرقابة الداخلية ككاميرات المراقبة والتي كانت في بعض المؤسسات يتم عرضها مرئيا مباشرة داخل مكتب المدقق الداخلي إضافة إلى توفر اغلب المؤسسات على أجهزة البصمة المتعلقة بحضور الموظفين والتي تسهل على المدقق انجاز عمله، كل هذا ينتج عنه في النهاية إعداد تقارير تدقيق موضوعية دقيقة وتضمن تقديم توصيات عملية لتطوير الأداء وتصحيح الاختلالات.

بالمقابل، تم تشخيص نقاط ضعف في بعض المؤسسات في جوانب روتينية مكتملة لا تؤثر على جوهر الوظيفة، وتتمثل في الحاجة الملحة لتكثيف البرامج التدريبية الدورية لتحسين معارف المدققين وفق المعايير العالمية الجديدة (GIAS) وذلك لكون بعض المدققين بالشركات محل الدراسة لا يملكون معلومات حول هذه المعايير، كما لوحظ أن بعض هذه المؤسسات لا تزال تعتمد على الأساليب التقليدية والورقية ولا تستعمل الأنظمة التكنولوجية أو البرمجيات المتخصصة في الرقابة الداخلية كنظام (ERP) ، عدا أنه هنالك نية جادة لدى هذه المؤسسات نحو اعتماد هذه الأنظمة والبرمجيات التكنولوجية الحديثة في الأشهر المقبلة . وهو توجه استراتيجي يسعى إلى دمج ورقمنة كافة العمليات الإدارية والمالية، مما سيساهم مستقبلا في تسهيل عمل المدققين، وتوفير بيانات آنية ذات موثوقية عالية تدعم كفاءة نظام الرقابة الداخلية بشكل مطلق.

لتعزيز نقاط القوة الحالية ومعالجة نقاط الضعف المرصودة في هذه الشركات، يوصى بما يلي:

1. **التعجيل في تبني وتفعيل الأنظمة المتكاملة:** الانتقال الفوري من الأساليب الورقية والتقليدية إلى الرقمنة الشاملة للعمليات المالية والتشغيلية.
2. **الاستثمار في التكوين والتدريب المستمر:** تصميم برامج تدريبية دورية ومكثفة لصالح موظفي قسم التدقيق الداخلي، بهدف شرح وتحسين معارفهم وفق المعايير العالمية الجديدة للتدقيق الداخلي (GIAS) وتطبيقاتها الميدانية.
3. **عصرنة أدوات التدقيق الداخلي:** العمل على حث مصالح التدقيق على استخدام البرمجيات والتقنيات الرقمية المساعدة في التدقيق (CAATS) ، مما يقلل الجهد البشري ويزيد من دقة العينات المفحوصة وسرعة إعداد التقارير.
4. **تحديث خرائط المخاطر:** وجوب قيام مصالح التدقيق الداخلي بتحديث دوري لخرائط المخاطر بالمؤسسات لمواكبة التغيرات الاقتصادية والتقنية) مثل مخاطر الأمن السيبراني الناتجة عن التحول لنظام (ERP)

كيف يساهم الامتثال لمعايير التدقيق الداخلي الشاملة (GIAS) في الرفع من كفاءة و جودة وظيفة التدقيق الداخلي؟ : يكون ذلك من خلال:

1. تأصيل الاستقلالية والحياد (المعيار يفرض حوكمة صارمة): تمنح معايير (GIAS) إطاراً قانونياً وتنظيماً يحمي المدقق الداخلي ويدعم علاقته المباشرة بمجلس الإدارة، مما يمنع أي تأثير أو ضغط من المصالح التنفيذية ويضمن تقارير أكثر موضوعية.
2. الرفع من جودة وكفاءة الأداء الرقابي: وهذا من خلال:

- الاستباقية في إدارة المخاطر :المدقق المؤهل وفق (GIAS) لا ينتظر حدوث الخطأ ليحاسب الموظفين، بل يدرس بيئة العمل، ويتنبأ بالثغرات الرقابية قبل استغلالها، ويقدم توصيات لتحسين نظام الرقابة الداخلية.
- جودة وموثوقية التقارير :التقارير الصادرة عن قسم تدقيق "عالي الجودة" تكون موضوعية ودقيقة. تعتمد عليها الإدارة العليا (ومجلس الإدارة) كمرآة تعكس مواطن الضعف في الرقابة، مما يسمح باتخاذ قرارات تصحيحية فورية.
- تغطية كافة أبعاد الرقابة :المدقق الكفء يراقب مدى الالتزام بالقوانين والتشريعات (الامتثال)، ويراقب كفاءة التشغيل، ويحمي الأصول من الاختلاس، مما يعني تفعيل الأبعاد الخمسة لنظام الرقابة الداخلية (بيئة الرقابة، تقييم المخاطر، الأنشطة الرقابية، المعلومات والاتصال، والمتابعة).

3. التحول نحو التدقيق المبني على المخاطر الاستراتيجية: تساعد المعايير الجديدة على توجيه جهود التدقيق نحو الأنشطة الأكثر خطورة وحيوية في المؤسسة، بدلاً من تضيق الوقت في تدقيق العمليات الروتينية غير المؤثرة.

4. تسهيل وتأمين التحول الرقمي :توفر معايير (GIAS) دليلاً واضحاً لكيفية تدقيق الأنظمة المعلوماتية وحماية البيانات والسرية، مما يضمن مرافقة آمنة للمؤسسات أثناء انتقالها التقني نحو أنظمة (ERP) دون حدوث ثغرات رقابية.

5. تعزيز الثقة وجذب الاستثمارات: إن امتثال المؤسسات الاقتصادية لمعايير دولية مثل (GIAS) يعطي إشارة قوية للمتعاملين الاقتصاديين، البنوك، والمستثمرين، بأن البيئة الرقابية الداخلية للمؤسسة آمنة وذات موثوقية عالية، مما يرفع من قيمتها السوقية والانتمانية.

المبحث الثاني :التحليل الاحصائي للدراسة الميدانية باستخدام الاستبيان الموزع.

يعد الجانب الميداني من أهم مراحل البحث العلمي، إذ يتيح الانتقال من الإطار النظري إلى التطبيق العملي، بما يسمح باختبار مدى توافق المعطيات النظرية مع الواقع الفعلي للمؤسسات. وعليه، يهدف هذا الفصل إلى تقديم دراسة ميدانية لعينة إحصائية من الشركات الناشطة بولاية سكيكدة ، من خلال الاعتماد على الاستبيان كأداة رئيسية لجمع البيانات، والذي تم تصميمه بما يتيح قياس مختلف أبعاد الدراسة.

المطلب الأول: الإحصاء الوصفي للبيانات العامة للدراسة

1. **مجتمع وعينة الدراسة:** يتكون مجتمع الدراسة من إحدى عشر (11) شركة على مستوى ولاية سكيكدة. ونظراً لمحدودية هذا المجتمع، اعتمد أسلوب الحصر الشامل، حيث تم توزيع ستة وستون (66) استبياناً استهدف المستجوبين في أقسام التدقيق الداخلي بصفة أساسية ورؤساء مصالح المالية والمحاسبة بصفة ثانوية. وقد استرد منها أربعة وخمسون (54) استبياناً، تبين بعد الفحص صلاحية سبعة وأربعين (47) منها للتحليل الإحصائي، وهي تمثل عينة كافية وممثلة يمكن الاعتماد على بياناتها لاستقراء آراء المبحثن وتعميم النتائج.
2. **أداة الدراسة:** لتحقيق أهداف البحث، تم تطوير استبيان موجّه إلى التدقيق الداخلي بصفة رئيسية تليها إدارتا المالية والمحاسبة بصفة ثانوية في كل من الشركات محل الدراسة، وذلك لتحديد مدى مساهمة امتثال التدقيق الداخلي للمعايير العالمية للتدقيق الداخلي الشاملة GIAS في تعزيز فعالية نظام الرقابة الداخلية، وقد جرى بناء الأداة بالاستناد إلى الأدبيات والدراسات السابقة ذات الصلة، مع تكييف العبارات وصياغتها بما يتوافق مع أبعاد الدراسة الحالية وسياقها الميداني في البيئة الاقتصادية الجزائرية. وضماناً للصدق الظاهري للأداة، عُرضت على مجموعة من الأساتذة المحكمين والمختصين في مجالي المحاسبة والتدقيق (أنظر الملحق)، حيث أُخذ بملاحظاتهم وتعديلاتهم لوضع الاستبيان في صيغته النهائية بما يكفل تغطية كافة جوانب الإشكالية المطروحة.

وقد هُكل الاستبيان في جزأين رئيسيين لضمان الشمولية في قياس المتغيرات:

1. **الجزء الأول: البيانات الشخصية والمهنية:** ويستهدف رصد الخصائص الديموغرافية والمهنية لأفراد العينة، وتشمل: (طبيعة المؤسسة، قطاع المؤسسة، حجم المؤسسة، توفر المؤسسة على مصلحة تدقيق، صفة المجيب وعدد سنوات الخبرة.) .
2. **الجزء الثاني: محاور الدراسة:** ويتضمن ثلاث محاور رئيسية من العبارات الموجهة لقياس متغيرات الدراسة الميدانية، وهي كالتالي:

- المحور الأول: ممارسات التدقيق الداخلي وفق GIAS.
- المحور الثاني: جودة وظيفة التدقيق الداخلي، وهو مقسم الى 5 أبعاد:

- البعد الأول: التخطيط
- البعد الثاني: التنفيذ
- البعد الثالث: التقارير والمتابعة
- البعد الرابع: الكفاءة المهنية
- البعد الخامس: التكنولوجيا

■ المحور الثالث: فعالية نظام الرقابة الداخلية.

اعتمد الأسلوب المغلق في بناء عبارات الاستبيان، مع توظيف مقياس ليكرث الخماسي (Likert Scale) كأداة لقياس مستويات موافقة أفراد العينة وتحديد استجاباتهم تجاه محاور الدراسة. حيث تم توزيع الدرجات كما هو موضح في الجدول:

الجدول 08: أصناف الإجابات حسب سلم ليكرث الخماسي

أصناف الإجابة	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
الدرجة	1	2	3	4	5

المصدر: من إعداد الطالبين اعتمادا على: الدراسات السابقة

- التحليل والمعالجة الإحصائية المستخدمة في الدراسة:

لمعالجة البيانات الميدانية واختبار مدى صحة فرضيات الدراسة المصاغة، تم الاعتماد على الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية برنامج (SPSS)، وتطبيق مجموعة من الأدوات والأساليب الإحصائية التالية:

- الإحصاء الوصفي (التكرارات والنسب المئوية): لتبويب وتحليل الخصائص الديموغرافية والمهنية لأفراد عينة الدراسة.
- المؤشرات الوصفية المتقدمة (المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية): لترتيب أولويات استجابات المبحوثين، وتحديد مستويات الموافقة على عبارات المحاور، مع قياس مدى تشتت الآراء.
- معامل ألفا كرونباخ (cronbachAlpha): للتحقق من الاتساق الداخلي لفقرات الاستبيان ومحاوره، وضمان ثبات أداة الدراسة وصلاحياتها للتعميم قبل البدء في التحليل المتقدم.
- اختبار كولموغوروف-سميرنوف (Kolmogorov-Smirnov): لمعرفة إذا ما كانت البيانات المجمعة تتبع التوزيع الطبيعي، وتحديد نوع الاختبارات الإحصائية المناسبة (معلمية أو غير معلمية).
- تحليل الانحدار الخطي البسيط (Linear\ Regression): لقياس أثر المتغير المستقل، وتحديد النسبة التفسيرية لهذا التأثير من خلال معامل التحديد.
- معامل ارتباط بيرسون (Pearson\ Correlation): لقياس قوة واتجاه العلاقة الارتباطية الخطية بين متغيرات وأبعاد الدراسة.

- اختبار بارون وكيني (Baron and Kenny) : هو أحد أشهر الأساليب الإحصائية الكلاسيكية المستخدمة في البحث العلمي لإثبات واختبار الأثر التوسطي يهدف الاختبار إلى معرفة ما إذا كانت العلاقة بين المتغير المستقل والمتغير التابع تمر عبر متغير ثالث يسمى المتغير الوسيط (Mediating Variable).

المطلب الثاني : عرض وتحليل نتائج الدراسة

لغرض معرفة مدى التزام التدقيق الداخلي بمعايير التدقيق الداخلي الشاملة GIAS وأثره على فعالية نظام الرقابة الداخلية الشركات محل الدراسة، يتناول هذا المبحث عرض لنتائج الدراسة وتحليل لمختلف النتائج التي توصلت إليها الدراسة الميدانية.

اختبار صلاحية أداة الدراسة: يتمثل هذا الجزء نتائج اختبارات الصدق والثبات الخاصة بالاستبيان، وذلك للتأكد من كفاءة الأداة وصلاحيتها العلمية لجمع البيانات التي تخدم أهداف الدراسة وتضمن دقة نتائجها.

- 1 **ثبات الاستبيان:** للتأكد من ثبات أداة الدراسة قمنا بحساب معامل ألفا كرونباخ لقياس مدى تجانس العبارات التي يتكون منها كل محور من محاور الاستبيان، ويعد معامل ألفا كرونباخ من أكثر المقاييس استخداما في البحوث الأكاديمية، حيث تشير القيم التي تفوق (0.70) إلى ثبات مقبول، بينما تدل القيم التي تتجاوز (0.80) على ثبات جيد، والقيم الأعلى من (0.90) تعكس ثباتا مرتفعا جدا.

الجدول 09: معاملات ثبات ألفا كرونباخ لمحاور وأبعاد الدراسة

المحاور	عدد العبارات	معامل الثبات ألفا كرونباخ
المحور الأول: ممارسات التدقيق الداخلي وفق GIAS (المتغير المستقل)	12	0,926
المحور الثاني جودة وظيفة التدقيق الداخلي (المتغير الوسيط)	15	0,945
التخطيط	3	0,904
التنفيذ	3	0,892
التقارير والمتابعة	3	0,785
الكفاءة المهنية	3	0,897
التكنولوجيا	3	0,916
المحور الثالث فعالية نظام الرقابة الداخلية (المتغير التابع)	12	0,944
المجموع	39	0,961

المصدر من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات برنامج spss

يبين الجدول أن جميع قيم معامل ألفا كرونباخ في كل المحاور والأبعاد مرتفعة وتفوق الحد الأدنى المقبول إحصائياً (0.70)، حيث تراوحت بين 0.785 و 0.961، مما يدل على تمتع أداة الدراسة بدرجة عالية من الثبات والاتساق الداخلي. كما أن قيمة معامل ألفا كرونباخ الإجمالية للاستبيان بلغت (0.961) وبالتالي فهي تؤكد على موثوقية الأداة وصلاحيها للتحليل الإحصائي واختبار فرضيات الدراسة.

2 التوزيع الطبيعي:

الجدول 10: نتائج اختبار كولموجوروف سميرونوف (Kolmogorov-Smirnov)

المحاور	قيمة Z	قيمة Sig	نتيجة الاختبار
المحور الأول (المتغير المستقل)	1,716	0,006	لا يتبع التوزيع الطبيعي
المحور الثاني (المتغير الوسيط)	1,282	0,075	يتبع التوزيع الطبيعي
المحور الثالث (المتغير التابع)	1,304	0,067	يتبع التوزيع الطبيعي
جميع المحاور معا	1,338	0,056	تتبع التوزيع الطبيعي

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات برنامج spss

من الجدول يتبين أن:

بلغت قيمة الدلالة الإحصائية للمحور الأول الخاص بامثال التدقيق الداخلي لمعايير GIAS قيمة قدرها (0.006)، وهي أقل من مستوى المعنوية (0.05)، مما يشير إحصائياً إلى رفض الفرضية الصفرية بالنسبة لهذا المحور، وبالتالي فإن إجاباته لا تتبع المنحنى الاعتدالي بشكل كامل. ويعزى هذا الانحراف إحصائياً وميدانياً إلى ارتفاع درجة تجانس وتوافق آراء أفراد العينة (المدققين والمحاسبين) في الشركات محل الدراسة حول تطبيق معايير GIAS، حيث تكتلت استجاباتهم بشكل إيجابي نحو خيارات محددة تقيس الالتزام الصارم بهذه المعايير، وهو ما ينعكس على شكل التواء في التوزيع دون أن يقدر في سلامة البيانات الميدانية.

بالمقابل، قيم الدلالة الإحصائية (Sig) لكل من المحور الثاني والمحور الثالث، والأداة ككل (الاستبيان الإجمالي) قد بلغت على التوالي 0.075، 0.067، 0.056، وهي قيم أكبر من مستوى الدلالة المعنوي المتفق عليه علمياً والمقدر بـ $(\alpha=0.05)$ وبناءً على ذلك، يتم قبول الفرضية الصفرية (H_0) التي تنص على أن البيانات تتوزع توزيعاً طبيعياً، مما يؤكد اعتدالية إجابات أفراد عينة الدراسة (47 مستجوباً) وتوفر شرط التجانس في هذه المحاور.

3 صدق الاتساق الداخلي: لحساب صدق الاتساق الداخلي للاستبيان، تم الاعتماد على معامل بيرسون الخاص بكل عبارة في الاستبيان، كما هو موضح في الجدول التالي:

الجدول 11: قياس صدق الاتساق الداخل لعبارات المحور الأول من الاستبيان

الرقم	المحور الأول: ممارسات التدقيق الداخلي وفق GIAS (المتغير المستقل)	معامل الارتباط Pearson	مستوى الدلالة Sig
1	تلتزم المؤسسة بتطبيق السياسات والإجراءات المنظمة لوظيفة التدقيق الداخلي	0,696	0,00
2	المدقق الداخلي يتمتع بالاستقلالية عن الأنشطة والوظائف التي يقوم بتدقيقها	0,802	0,00
3	يتم تنفيذ مهام التدقيق الداخلي بموضوعية دون تأثير من الإدارة	0,744	0,00
4	يلتزم المدققون الداخليون بالنزاهة والسلوك المهني أثناء أداء مهامهم	0,772	0,00
5	يتم التخطيط لعملية التدقيق بناءً على تقييم المخاطر داخل المؤسسة	0,816	0,00
6	يتم تنفيذ مهام التدقيق وفق إجراءات ومنهجية محددة	0,833	0,00
7	تقارير التدقيق الداخلي تُعد بشكل منتظم وتشمل النتائج الأساسية للعملية	0,827	0,00
8	يتم متابعة تنفيذ توصيات التدقيق الداخلي من طرف الإدارة	0,674	0,00
9	يوجد ميثاق رسمي للتدقيق الداخلي يحدد مهامه وصلاحياته داخل المؤسسة	0,573	0,00
10	يتم تقييم أداء وظيفة التدقيق الداخلي بشكل دوري لتحسين فعاليتها	0,663	0,00
11	التدقيق الداخلي يساهم في دعم الحوكمة داخل المؤسسة من خلال تقييم الضوابط الرقابية	0,746	0,00
12	يتم التنسيق بين التدقيق الداخلي وباقي أجهزة الرقابة داخل المؤسسة	0,647	0,00

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

من خلال الجدول، يتضح أن جميع قيم معاملات الارتباط لجميع العبارات الاثني عشر موجبة وقوية، حيث تراوحت قيمها بين حد أدنى بلغ (0.573) للعبارة رقم (09) والتي تنص على أنه (يوجد ميثاق رسمي للتدقيق الداخلي يحدد مهامه وصلاحياته داخل المؤسسة)، وحد أقصى بلغ (0.833) للعبارة رقم (06) والتي تنص على يتم تنفيذ مهام التدقيق وفق إجراءات ومنهجية محددة.

من ناحية معاملات الاستدلال، يلاحظ أن مستوى الدلالة الإحصائية المقابل لكل معامل ارتباط قد بلغ (0.000) لجميع العبارات دون استثناء، وهي قيمة أقل بكثير من مستوى المعنوية الافتراضي (0.01 = 0.01 دلالة، مما يعني وجود ارتباط قوي ذي دلالة إحصائية عالية بين العبارات الفرعية والبعد الكلي الذي تنتمي إليه.

الجدول 12: قياس صدق الاتساق الداخل لعبارات المحور الثاني من الاستبيان

العدد	المحور الثاني: جودة وظيفة التدقيق الداخلي (المتغير الوسيط)	معامل الارتباط Pearson	مستوى الدلالة Sig
1	يساهم التخطيط الجيد لمهام التدقيق الداخلي في تحسين جودة الأدلة والنتائج المتحصل	0,716	0,00
2	تساعد برامج التدقيق المعدة مسبقا على تغطية المجالات ذات الأهمية النسبية والجوانب عالية المخاطر	0,723	0,00
3	يسهم التخطيط الجيد لمهام التدقيق الداخلي في ضمان الاستخدام الأمثل للموارد داخل المؤسسة	0,506	0,00
4	يتم جمع أدلة كافية وموثوقة لدعم نتائج التدقيق	0,869	0,00
5	يتم تنفيذ نسبة معتبرة من التوصيات التي يقدمها التدقيق الداخلي	0,781	0,00
6	توفر مهام التدقيق الداخلي المنجزة تقييما موضوعيا موثوقا لفعالية أنظمة الرقابة الداخلية	0,781	0,00
7	نتائج تقارير التدقيق دقيقة وواضحة	0,836	0,00
8	تتضمن تقارير التدقيق توصيات عملية قابلة للتطبيق	0,713	0,00
9	توجد آليات واضحة لمتابعة تنفيذ توصيات التدقيق الداخلي	0,779	0,00
10	يتمتع المدققون الداخليون بالكفاءة والخبرة المهنية اللازمة	0,819	0,00
11	يتم تدريب المدققين الداخليين بصفة مستمرة لتطوير مهاراتهم	0,827	0,00
12	تتمتع وظيفة التدقيق الداخلي بدعم الإدارة العليا عند تنفيذ المهام	0,795	0,00
13	تعتمد وظيفة التدقيق الداخلي على نظم معلومات تسهل الوصول إلى البيانات	0,788	0,00
14	يستخدم التدقيق الداخلي أدوات رقمية لتحليل البيانات	0,808	0,00
15	يعتمد التدقيق الداخلي على نظم معلومات لدعم تقييم المخاطر	0,618	0,00

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات برنامج spss

تظهر النتائج أن معاملات الارتباط بين فقرات بعد التخطيط والدرجة الكلية له جاءت جميعها موجبة ومرتفعة، حيث تراوحت بين (0.506) و(0.723)، مع دلالة إحصائية قوية أقل من مستوى المعنوية (0.01) لكل الفقرات، وقد سجلت العبارة الثانية أعلى معامل ارتباط بلغ(0.723) ، مما يعكس قوة تمثيلها لبعد التخطيط، بينما سجلت العبارة الثالثة أقل قيمة معامل ارتباط بلغت(0.506) ، إلا أنها تبقى ضمن مستوى مقبول ودال إحصائياً. وتشير هذه النتائج إلى أن جميع الفقرات مرتبطة بشكل قوي ببعد التخطيط، وتعكس اتساقاً داخلياً جيداً يضمن صلاحية القياس.

كما أظهرت النتائج أن معاملات الارتباط لفقرات بعد التنفيذ تتراوح بين (0.781) و(0.869)، وجميعها دالة إحصائياً عند مستوى أقل من (0.01)، مما يدل على قوة الاتساق الداخلي لهذا البعد، وقد سجلت العبارة الرابعة أعلى قيمة ارتباط بمعامل بلغ(0.869) ، في المقابل سجلت العبارتان الخامسة والسادسة أقل قيمة ارتباط بمعامل قدره(0.781) ، لكنها تظل ضمن المستوى العالي المقبول علمياً، وبناءً على ذلك يمكن القول إن بعد التنفيذ يتمتع بصدق داخلي مرتفع، مما يعزز موثوقية قياسه.

وفي نفس السياق، تراوحت معاملات الارتباط لفقرات بعد التقارير والمتابعة بين (0.713) و(0.836)، وجميعها دالة إحصائياً عند مستوى (0.00)، مما يبرهن على قوة الاتساق الداخلي لهذا البعد، وقد سجلت العبارة السابعة أعلى معامل ارتباط بواقع(0.836) ، مما يعكس قوة تمثيل هذه الفقرات لبعد التقارير والمتابعة، أما أقل قيمة فكانت للعبارة الثامنة بمعامل ارتباط بلغ(0.713) ، وهي قيمة ممتازة تقع ضمن المعايير الإحصائية المقبولة، وبذلك يتضح أن جميع فقرات بعد التقارير والمتابعة تتمتع بترابط قوي مع البعد الذي تقيسه.

كذلك تراوحت معاملات الارتباط لفقرات بعد الكفاءة المهنية بين نطاق ضيق ومرتفع تميز بـ (0.795) و(0.827)، وجميعها دالة إحصائياً عند مستوى دلالة (0.00)، مما يبرز التماسك الهيكلي الشديد لعبارات هذا البعد، حيث سجلت العبارة الحادية عشرة أعلى معامل ارتباط بلغ(0.827) ، في حين سجلت العبارة الثانية عشرة أقل معامل ارتباط بقيمته(0.795) ، وهو ما يؤكد الصدق العالي للاتساق البيني لفقرات بعد الكفاءة المهنية وصلاحيتها التامة للمقاربة الميدانية.

وأخيراً، تبين أن معاملات ارتباط فقرات بعد التكنولوجيا قد تراوحت بين (0.618) و(0.808)، وهي دالة إحصائياً بالكامل عند مستوى معنوية أقل من (0.01)، وقد سجلت العبارة الرابعة عشرة أعلى معامل ارتباط قوي بلغ (0.808)، بينما سجلت العبارة الخامسة عشرة أقل معامل ارتباط محقق بقيمة(0.618) ، وهي قيمة جيدة وتتجاوز الحدود الدنيا المطلوبة في الأبحاث الأكاديمية.

يتضح مما سبق أن كافة الأبعاد الهيكلية والفقرات الفرعية المكونة للمتغير الوسيط (جودة وظيفة التدقيق الداخلي) تتوفر على مستويات متقدمة من الاتساق الداخلي والترابط الإحصائي المعنوي؛ حيث سجلت معاملات ارتباط بيرسون لبنود المحور 15 قيمة موجبة وقوية تتجاوز بكثير العتبات الدلالية المقبولة عند مستوى معنوية(0.01).

الجدول 13: قياس صدق الاتساق الداخل لعبارات المحور الثالث من الاستبيان

العدد	المحور الثالث : فعالية نظام الرقابة الداخلية (المتغير التابع)	معامل الارتباط pearson	مستوى الدلالة Sig
1	تساعد الرقابة الداخلية على تحسين استخدام الموارد وتقليل التكاليف	0,837	0,00
2	تساهم الرقابة الداخلية في رفع كفاءة الأداء التشغيلي داخل المؤسسة	0,735	0,00
3	التقارير المالية للمؤسسة دقيقة وخالية من الأخطاء الجوهرية	0,750	0,00
4	توجد إجراءات مراجعة ومطابقة دورية للبيانات	0,867	0,00
5	تضمن الرقابة الداخلية احترام المؤسسة للقوانين واللوائح التنظيمية	0,759	0,00
6	تساعد الرقابة الداخلية على اكتشاف الأخطاء بسرعة	0,794	0,00
7	توجد إجراءات رقابية تقلل من فرص الغش والاختلاس	0,853	0,00
8	يتم تحديد المخاطر الرئيسية التي تواجه المؤسسة بشكل دوري	0,777	0,00
9	توجد ضوابط رقابية للحد من المخاطر التشغيلية والمالية	0,869	0,00
10	يتم إعداد التقارير المالية وفق قواعد ومعايير محاسبية واضحة	0,738	0,00
11	يتم تحديث نظام الرقابة الداخلية حسب التغيرات والمخاطر الجديدة	0,806	0,00
12	تساهم الرقابة الداخلية في حماية أصول المؤسسة من الضياع أو سوء الاستغلال	0,747	0,00

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

وتؤكد هذه المؤشرات الرقمية سلامة الخصائص السيكمترية لأداة القياس وصلاحياتها الميدانية التامة، مما يضيف صفة الموثوقية والمصادقية على البيانات المجمعة، ويمنح الباحث سندا منهجياً قاطعاً للاعتماد عليها في النمذجة الإحصائية المتقدمة واختبار فرضيات الأثر والوساطة بكفاءة وثقة عالية.

جاءت جميع قيم معاملات الارتباط لجميع عبارات المحور الثاني عشر موجبة، حيث تراوحت قيمها بين حد أدنى بلغ (0.735) للعبارة رقم (02) والتي تنص على أنه (تساهم الرقابة الداخلية في رفع كفاءة الأداء التشغيلي داخل المؤسسة)، وسقف أعلى مرتفع جداً بلغ (0.869) للعبارة رقم (09) والتي تنص على أنه (توجد ضوابط رقابية للحد من المخاطر التشغيلية والمالية)

كما يلاحظ التميز الإحصائي الكبير للعبارة رقم (04) المتعلقة بـ (وجود إجراءات مراجعة ومطابقة دورية للبيانات) بمعامل ارتباط قوي قدره (0.867) ، والعبارة رقم (07) الخاصة بـ (وجود إجراءات رقابية تقلل من فرص الغش والاختلاس) بمعامل ارتباط بلغ (0.853) ، مما يبرهن على التمثل الميداني العالي لهذه البنود في التعبير عن المتغير التابع.

ومن ناحية معاملات الاستدلال، يُسجل أن مستوى الدلالة الإحصائية المقابل لكافة معاملات الارتباط دون استثناء قد بلغ (0.000) ، وهي قيمة أقل تماماً من مستوى المعنوية الافتراضي المعتمد ($\alpha = 0.01$) وتؤكد هذه النتيجة الرقمية القاطعة أن جميع ارتباطات بنود المحور الثالث دالة إحصائياً عند مستوى دلالة 0.01 ، مما يؤكد تماسك العبارات الفرعية وتجانسها المطلق مع التوجه العام للمحور الثالث.

مما سبق يتبين أن أداة الدراسة (الاستبيان) بجميع أبعادها وفقراتها تتوفر على بناء هيكلي متماسك وثابت إحصائياً. بحيث إن قيم معاملات ارتباط بيرسون لكافة البنود جاءت موجبة ودالة إحصائياً عند مستويات المعنوية المقبولة علمياً، فإن ذلك يقدم برهاناً سيكومترياً قاطعاً على صدق وصلاحية الأداة ميدانياً لجمع البيانات من عينة الدراسة.

3. تحليل نتائج الدراسة: يستعرض هذا القسم التحليل الإحصائي للبيانات الميدانية، بهدف تفسير نتائج الدراسة واختبار فرضياتها المتعلقة بمدى التزام التدقيق الداخلي في الجزائر بمعايير التدقيق الداخلي الشاملة وأثره على فعالية نظام الرقابة الداخلية.

- وصف عينة الدراسة: يتم في هذا الجزء تقديم قراءة إحصائية وافية حول السمات الشخصية والمهنية للمبحوثين، وذلك بهدف فهم المكونات الهيكلية لعينة الدراسة وتحديد مدى تمثيلها للمجتمع الأصلي، حيث يمكن تفصيل هذه المؤشرات وتوزيعاتها التكرارية من خلال الجدول التالي:

الجدول 14: التوزيع التكراري والنسبي لأفراد العينة الدراسية وفقا لخصائصهم المهني وخصائص مؤسساتهم

المتغير	فئات المتغير	التكرار	النسبة المئوية
طبيعة المؤسسة	عمومية	47	100%
	مختلطة	0	0
	خاصة	0	0
المجموع		47	100%
قطاع المؤسسة	صناعي/إنتاجي	22	51.10%
	تجاري	0	0 %
	خدماتي	10	48.90%
	بنكي/مالي	0	0%
	أخرى	0	0%
المجموع		47	100%
هل يوجد قسم/مصلحة تدقيق داخلي؟	نعم	47	100%
	لا	0	0%
المجموع		47	100%
صفة المجيب	مدقق		42,60%
	رئيس التدقيق الداخلي	11	23,40%
	محاسب	10	21.30%
	مسؤول مالي	6	12.80%
المجموع		47	100%
عدد سنوات الخبرة	أقل من 5 سنوات	4	8,50%
	من 5 الى 10 سنوات	16	34,00%
	أكثر من 10 سنوات	27	57,40%
المجموع		47	100%

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

من خلال الجدول يتبين أن كل المؤسسات محل الدراسة هي مؤسسات عمومية ، يرجع ذلك لأن هذه الدراسة استهدفت المؤسسات التي تحتوي مصالح تدقيق فقط والتي غالبا ما تكون مؤسسات من متوسطة الى كبيرة ،والجزائر باعتبارها من الاقتصادية النامية تتميز بقلّة شركات الخواص بهذا الحجم.

فيما يخص قطاع المؤسسة تظهر المخرجات الإحصائية أن القطاع الصناعي الإنتاجي يحتل المرتبة الأولى في عينة الدراسة بتكرار بلغ (22) مؤسسة وبنسبة مئوية قدرت بـ(51.1%) ، يليه مباشرة في المرتبة الثانية القطاع التجاري بنسبة(48.9) ، في حين انعدم وجود المؤسسات البنكية أو المالية ،المؤسسات التجارية ضمن العينة(0%) ، ومن ناحية أخرى فإن هيمنة القطاع الصناعي على العينة تخدم أهداف الدراسة بقوة، نظراً لتعدد العمليات التشغيلية والمالية في هذه المنشآت، مما يجعلها بحاجة ماسة ومستمرة إلى ممارسات تدقيق داخلي متطورة ونظم رقابة داخلية صارمة لإدارة المخاطر.

أما فيما يخص متغير وجود قسم/مصلحة تدقيق داخلي فقد حقق هذا المتغير نسبة حصر كاملة بلغت (100%) بواقع (47) استجابة بنعم، مما يعني أن جميع المؤسسات الاقتصادية محل البحث تتوفر على هيكل تنظيمي مستقل لوظيفة التدقيق الداخلي، بما يضمن أن إجابات أفراد العينة تعبر عن ممارسات تطبيقية حقيقية ومقننة وليست انطباعات نظرية، وهو ما يرفع من صدق ومصداقية النتائج.

كما نلاحظ من الجدول في متغير صفة المجيب أن التوزيع الوظيفي للمستجوبين جاء متوازنا ومتكاملا بما يخدم موضوع البحث، حيث شكل المدققون النسبة الأكبر بواقع(42.60%) ، يليهم بفارق متساو كل من رؤساء مصلحة التدقيق الداخلي (23.40%) لكل فئة، ثم المحاسبين بنسبة(21.30%)المسؤولون الماليون بنسبة(12.80%) ،ويعد هذا التنوع الوظيفي ميزة منهجية مهمة، حيث يجمع التحليل الميداني بين آراء ومدركات صناع القرار والمشرفين على الوظيفة الرقابية (مدققين ورؤساء مصالح التدقيق)، وبين ممارسي العمل التنفيذي والمالي المتأثرين بها (المحاسبين والماليين). هذا التقاطع في وجهات النظر داخل نفس المؤسسات يساهم في الحد من تحيز الإجابات، ويضمن تقييما موضوعيا لمدى فعالية نظام الرقابة الداخلية وعلاقته بالتدقيق.

في الأخير كشفت نتائج متغير عدد سنوات الخبرة أن الفئة المهنية التي تملك خبرة طويلة تشمل أكثر من 10 سنوات هي المهيمنة على عينة الدراسة بتكرار قدره (27) وبنسبة مرتفعة بلغت(57.40%) ، تليها الفئة من 5 إلى 10 سنوات بنسبة(34.00%) ، في حين انخفضت نسبة الفئة التي تقل خبرتها عن 5 سنوات إلى حد أدنى بلغ (8.50%) ، وتدل هذه النتائج على الكفاءة المعرفية والمهنية العالية لأفراد العينة؛ فحيازة أكثر من نصف المبحوثين على خبرة تتجاوز العقد من الزمن داخل مصالح التدقيق والمالية يثبت دقة وموثوقية البيانات المجموعة ، نظرا لأنهم يمتلكون الدراية التامة بالأنظمة الرقابية ، مما يمنح نتائج الدراسة وزناً علمياً ثقيلاً أمام لجنة المناقشة، ويؤكد سلامة المخرجات الاستدلالية القادمة.

الجدول 15: متوسطات وانحرافات عينات المحور الأول من الاستبيان

العدد	المحور الأول: ممارسات التدقيق الداخلي وفق GIAS (المتغير المستقل)	المتوسط	الانحراف المعياري
1	تلتزم المؤسسة بتطبيق السياسات والإجراءات المنظمة لوظيفة التدقيق الداخلي	4,00	0,652
2	المدقق الداخلي يتمتع بالاستقلالية عن الأنشطة والوظائف التي يقوم بتدقيقها	4,00	0,565
3	يتم تنفيذ مهام التدقيق الداخلي بموضوعية دون تأثير من الإدارة	4,06	0,539
4	يلتزم المدققون الداخليون بالنزاهة والسلوك المهني أثناء أداء مهامهم	4,13	0,679
5	يتم التخطيط لعملية التدقيق بناءً على تقييم المخاطر داخل المؤسسة	3,98	0,413

- تحليل نتائج محور الدراسة:

يتناول هذا البحث تحليلاً تفصيلياً لاستجابات المبحوثين ومواقفهم اتجاه المتغيرات الميدانية للدراسة، وذلك بهدف تبين مدى التزام التدقيق الداخلي في الجزائر بمعايير التدقيق الداخلي الشاملة GIAS وأثره على فعالية نظام الرقابة الداخلية، ومن ثم استخلاص المؤشرات الإحصائية التي تعكس ذلك.

6	4,02	0,413	يتم تنفيذ مهام التدقيق وفق إجراءات ومنهجية محددة.
7	3,94	0,583	تقارير التدقيق الداخلي تُعد بشكل منتظم وتشمل النتائج الأساسية للعملية.
8	3,94	0,844	يتم متابعة تنفيذ توصيات التدقيق الداخلي من طرف الإدارة.
9	3,91	0,645	يوجد ميثاق رسمي للتدقيق الداخلي يحدد مهامه وصلاحياته داخل المؤسسة.
10	3,81	0,636	يتم تقييم أداء وظيفة التدقيق الداخلي بشكل دوري لتحسين فعاليتها.
11	3,96	0,650	التدقيق الداخلي يساهم في دعم الحوكمة داخل المؤسسة من خلال تقييم الجدول 16: متوسطات وانحرافات عينات المحور الثاني من الاستبيان الضوابط الرقابية.
12	3,79	0,823	يتم التنسيق بين التدقيق الداخلي وباقي أجهزة الرقابة داخل المؤسسة.

المصدر: من اعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS 19 v

من خلال المخرجات الإحصائية الموضحة في الجدول يلاحظ أن جميع المتوسطات الحسابية لفقرات هذا المحور جاءت مرتفعة، و انحصرت قيمها بين حد أدنى مقبول بلغ (3.79) للعبارة رقم 12 (يتم التنسيق بين التدقيق الداخلي وباقي أجهزة الرقابة داخل المؤسسة)، وحد أعلى مرتفع بلغ (4.13) للعبارة رقم 04 (يلتزم المدققون الداخليون بالنزاهة والسلوك المهني أثناء أداء مهامهم) .

كما نشير بالذكر لأعلى النسب المحققة في هذا المحور حيث احتلت العبارة رقم 04 (الالتزام بالنزاهة والسلوك المهني) المرتبة الأولى بمتوسط حسابي قدره (4.13) وانحراف معياري منخفض قدره (0.679) ، مما يبرهن على الأهمية البالغة التي توليها الإدارة والممارسون للمبادئ الأخلاقية كركيزة أساسية لإنجاح وظيفة التدقيق الداخلي.

، تلتها في المرتبة الثانية العبارة رقم 03 (تنفيذ مهام التدقيق الداخلي بموضوعية دون تأثير من الإدارة) بمتوسط حسابي بلغ (4.06) وانحراف معياري يقدر بـ(0.539) ، مما يعكس توفر مناخ وظيفي مناسب يضمن استقلالية الرأي المهني للمدققين. كما سجلت كل من العبارة رقم 01 (الالتزام المؤسسة بتطبيق السياسات والإجراءات) والعبارة رقم 02 (تمتع المدقق بالاستقلالية عن الأنشطة التي يقوم بتدقيقها) توافقا تاما بمتوسط حسابي متساوٍ قدره (4.00) ، وانحرافات معيارية منخفضة بلغت (0.652) و (0.565) على التوالي، مما يرسخ البعد الهيكلي المنظم للوظيفة.

الفصل الثاني : دراسة تطبيقية لمدى تحقق الالتزام بمعايير التدقيق الداخلي الشاملة (GIAS) بما يسمح بتحقيق جودة التدقيق و أثره على فعالية نظام الرقابة الداخلية .

1	يساهم التخطيط الجيد لمهام التدقيق الداخلي في تحسين جودة الأدلة و النتائج المتحصل .	3,96	0,607
2	تساعد برامج التدقيق المعدة مسبقا على تغطية المجالات ذات الأهمية النسبية و الجوانب عالية المخاطر .	4,00	0,391
3	يسهم التخطيط الجيد لمهام التدقيق الداخلي في ضمان الاستخدام الأمثل للموارد داخل المؤسسة.	4,00	0,348
البعد الثاني :التنفيذ			
4	يتم جمع أدلة كافية وموثوقة لدعم نتائج التدقيق.	4,13	0,766
5	يتم تنفيذ نسبة معتبرة من التوصيات التي يقدمها التدقيق الداخلي	4,04	0,476
6	توفر مهام التدقيق الداخلي المنجزة تقييما موضوعيا موثوقا لفعالية أنظمة الرقابة الداخلية .	4,11	0,532
البعد الثالث : التقارير و المتابعة			
7	نتائج تقارير التدقيق دقيقة و واضحة.	3,98	0,760
8	تتضمن تقارير التدقيق توصيات عملية قابلة للتطبيق.	3,94	0,496
9	توجد آليات واضحة لمتابعة تنفيذ توصيات التدقيق الداخلي.	3,83	0,536
البعد الرابع: الكفاءة المهنية			
10	يتمتع المدققون الداخليون بالكفاءة والخبرة المهنية اللازمة	3,96	0,824
11	يتم تدريب المدققين الداخليين بصفة مستمرة لتطوير مهاراتهم	3,87	0,896
12	تتمتع وظيفة التدقيق الداخلي بدعم الإدارة العليا عند تنفيذ المهام	3,94	0,713
البعد الخامس : التكنولوجيا			
13	تعتمد وظيفة التدقيق الداخلي على نظم معلومات تسهل الوصول إلى البيانات.	3,60	0,985
14	يستخدم التدقيق الداخلي أدوات رقمية لتحليل البيانات.	3,64	1,366
15	يعتمد التدقيق الداخلي على نظم معلومات لدعم تقييم المخاطر	3,60	0,855

المصدر: من اعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS v19

أما فيما يخص الانحرافات المعيارية فتظهر فقرات المحور قيماً منخفضة وأقل من الواحد الصحيح 1.00 حيث تراوحت بين حد أدنى بلغ (0.413) للعبارتين (05) و(06) وسقف أعلى لم يتجاوز (0.845) للعبارة رقم (08). تعطي هذه المؤشرات برهاناً إحصائياً قاطعاً على تجانس آراء أفراد العينة وتقاربها، وخلو الإجابات من التشتت أو التناقض، مما يضيف مصداقية وثباتاً قوية على البيانات المجمعة حول ممارسات معايير التدقيق الداخلي الشاملة.

من الجدول نلاحظ أن البعد الأول الخاص بالتخطيط سجل مستويات توافق مرتفعة ، حيث تراوحت أوساطه الحسابية بين (3.96) و (4.00) وقد تميزت العبارتان (02) والخاصة ب (مساهمة البرامج في تغطية المجالات

ذات الأهمية والمخاطر) والعبارة (03) المتعلقة بـ (الاستخدام الأمثل للموارد) بمتوسط حسابي تام بلغ (4.00) ، مصحوباً بانسجام وتجانس كبير في الإجابات حيث بلغت الانحرافين المعياريين فيهما (0.391) و (0.348) على التوالي، مما يشير إلى تركيز التدقيق الداخلي في الشركات محل الدراسة على المقاربة المبنية على المخاطر في مرحلة التخطيط مما يرفع من جودة وظيفة التدقيق الداخلي .

أما فيما يخص البعد الثاني الخاص بالتنفيذ فهذا البعد قد حظي بأعلى معدلات موافقة في المحور بالكامل، إذ انحصرت أوساطه الحسابية في نطاق مرتفع جداً بين (4.04) و (4.13) واحتلت العبارة رقم (04) المتعلقة بـ (جمع أدلة كافية وموثوقة لتدعيم النتائج) المرتبة الأولى بوسط حسابي قدره (4.13) وانحراف معياري (0.766) ، مما يثبت إدراك المبحوثين بأن جودة التنفيذ الميداني والارتكاز على الأدلة الدامغة هي الحجر الأساس في صياغة مخرجات تدقيقية ذات جودة عالية.

كما نلاحظ في البعد الثالث الخاص بالتقارير والمتابعة أن الاتجاهات العامة لإجابات هذا البعد إيجابية وتتطابق مع خيار "موافق" في مقياس ليكرت الخماسي، حيث تراوحت المتوسطات الحسابية بين (3.83) و (3.98) وسجلت العبارة رقم (07) والخاصة بـ (دقة ووضوح نتائج التقارير) أعلى متوسط حسابي في هذا البعد بقيمة (3.98) وانحراف معياري (0.760) ، مما يعكس الاهتمام البالغ بصياغة المخرجات الرقابية بشكل مفهوم يسهل على الإدارة استيعابه وتطبيقه.

إضافة إلى ذلك تمتع بعد الكفاءة المهنية بتقارب مترن في آراء العينة حول هذا البعد، بمتوسطات حسابية انحصرت بين (3.87) و (3.96) وجاءت العبارة رقم (10) بشأن (تمتع المدققين بالكفاءة والخبرة المهنية اللازمة) في

المقدمة بمتوسط (3.96) وانحراف معياري قدره (0.824) ، مما يؤكد اشتراط توفر المهارات والقدرات الفنية لدى العنصر البشري كمعيار محوري للحكم على جودة الأداء ووظيفة التدقيق الداخلي.

أما البعد المثير للاهتمام على عكس الأبعاد السابقة هو البعد الأخير والمتمثل في التكنولوجيا فسجل هذا البعد المتوسطات الأقل نسبياً مقارنة بباقي الأبعاد، إلا أنها تظل مرتفعة ومقبولة في النطاق الإيجابي حيث تراوحت بين (3.60) و (3.64) وسجلت العبارة رقم (14) والمتعلقة بـ (استخدام أدوات رقمية لتحليل البيانات) القيمة الأعلى بمتوسط (3.64) ، غير أنه لوحظ وجود تشتت نسبي في إجابات أفراد العينة حول هذه العبارة تحديداً حيث بلغ انحرافها المعياري (1.366) ، وهو الانحراف الوحيد الذي تجاوز الواحد الصحيح في هذا الجدول، مما يفسر تباين في مستويات اعتماد التحول الرقمي والأنظمة البرمجية الحديثة بين المؤسسات محل الدراسة.

في العموم تشير قيم الانحرافات المعيارية الإجمالية للمحور (والتي جاءت في معظمها منخفضة ومقتربة من الصفر) إلى ثبات وتجانس عاليين في مواقف أفراد العينة . وتؤكد هذه التقديرات الوصفية مجتمعة أن المؤسسات

محل البحث تتوفر على جودة أداء لا بأس بها لوظيفة التدقيق الداخلي بمختلف مراحلها التنظيمية (تخطيطاً وتنفيذاً وكفاءة)، مما يمهد لبناء أرضية صلبة تسهم مباشرة في تفعيل وضبط كفاءة أنظمة الرقابة الداخلية.

الجدول 17: متوسطات وانحرافات عينات المحور الثالث من الاستبيان

الانحراف المعياري	المتوسط	المحور الثالث: فعالية نظام الرقابة الداخلية (المتغير التابع)
0,514	4,09	1 تساعد الرقابة الداخلية على تحسين استخدام الموارد وتقليل التكاليف.
0,694	3,96	2 تساهم الرقابة الداخلية في رفع كفاءة الأداء التشغيلي داخل المؤسسة.
0,736	3,79	3 التقارير المالية للمؤسسة دقيقة وخالية من الأخطاء الجوهرية.
0,618	3,77	4 توجد إجراءات مراجعة ومطابقة دورية للبيانات .
0,409	4,06	5 تضمن الرقابة الداخلية احترام المؤسسة للقوانين واللوائح التنظيمية.
0,471	4,11	6 تساعد الرقابة الداخلية على اكتشاف الأخطاء بسرعة.
0,532	4,09	7 توجد إجراءات رقابية تقلل من فرص الغش والاختلاس.
0,365	4,06	8 يتم تحديد المخاطر الرئيسية التي تواجه المؤسسة بشكل دوري.
0,630	3,98	9 توجد ضوابط رقابية للحد من المخاطر التشغيلية والمالية.
0,496	4,06	10 يتم إعداد التقارير المالية وفق قواعد ومعايير محاسبية واضحة.
0,630	3,98	11 يتم تحديث نظام الرقابة الداخلية حسب التغيرات والمخاطر الجديدة.
0,432	4,21	12 تساهم الرقابة الداخلية في حماية أصول المؤسسة من الضياع أو سوء الاستغلال.

المصدر: من اعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS v19

من الجدول نلاحظ أن كافة المتوسطات الحسابية لفقرات هذا المحور قد تراوحت قيمها بين حد أدنى مقبول قدره (3.77) للعبارة رقم (04) والتي تنص على أنه (توجد إجراءات مراجعة ومطابقة دورية للبيانات) ، وسقف أعلى مرتفع بلغ (4.21) للعبارة رقم (12) والتي تنص على أن(تساهم الرقابة الداخلية في حماية أصول المؤسسة من الضياع أو سوء الاستغلال) ،وتعكس هذه المؤشرات الرقمية بمجملها اتجاهاً عاماً قوياً يقع في الفئة الايجابية (موافق وموافق بشدة)،

كما نشير الى بعض العبارات التي كانت أكثر تميزا و استجابة في هذا الفصل مثلالعبارة رقم 12 التي احتلت المرتبة الأولى بوسط حسابي مرتفع جداً بلغ (4.21) وانحراف معياري منخفض قدره(0.432) ، مما يؤكد الإجماع المطلق بين المهنيين والمحاسبين على أن الدور الجوهري والهدف الأسمى لنظام الرقابة المعتمد

هو صون الأصول المادية والمالية للمؤسسة من أي هدر أو تلاعب، ثم تلتها في المرتبة الثانية العبارة رقم 06 الخاصة بـ (مساهمة الرقابة الداخلية على اكتشاف الأخطاء بسرعة) بمتوسط حسابي بلغ (4.11) وانحراف معياري يقدر بـ (0.471)، مما يشير إلى تمتع الأنظمة الرقابية المطبقة بالمرونة والقدرة على الرصد الاستباقي كآلية وقائية وتصحيحية.

كما سجلت العبارة رقم 01 المتعلقة بـ (تحسين استخدام الموارد وتقليل التكاليف) متوسطاً حسابياً مرتفعاً بلغ (4.09) وانحراف معياري (0.514) بالتساوي مع العبارة رقم 07 الخاصة بـ (وجود إجراءات رقابية تقلل من فرص الغش والاختلاس) بمتوسط (4.09) وانحراف معياري (0.532)، وهو ما يترجم المساهمة الفعالة للنظام في عقلنة النفقات وتحسين المعاملات .

أما فيما يخص الانحرافات المعيارية فعرفت جميع انحرافات فقرات المحور تجانساً ممتازاً ومثالياً؛ حيث جاءت كل القيم دون استثناء منخفضة جداً وأقل من الواحد الصحيح (1.00) منحصرة بين حد أدنى بلغ (0.365) للعبارة رقم (08) وحد أعلى لم يتجاوز (0.736) للعبارة رقم (03). هذه المؤشرات تؤكد على الانسجام التام والاتساق الكبير في مواقف ومدركات أفراد العينة، مما يضفي صفة المصادقية التامة على هذه النتائج الوصفية.

في الأخير نستطيع القول أنبيانات المحور الثالث تؤكد على توفر بيئة رقابية متماسكة وفعالة في الشركات محل الدراسة، حيث تساهم الممارسات المطبقة بشكل جلي في حماية الأصول وتحسين الأداء التشغيلي والمالي. ويمنح هذا الاستقرار الهيكلي للمتغير التابع ركيزة أساسية ومنهجية صلبة تبرر الانتقال المباشر للباحث نحو نمذجة العلاقات واختبار الفرضيات.

المطلب الثالث: اختبار فرضيات الدراسة

في هذا المطلب نتناول الاختبار الإحصائي لفرضيات الدراسة بهدف التحقق من مدى صحة الفرضيات المطروحة، وذلك بالاعتماد على النتائج الاستدلالية المستخلصة من الدراسة الميدانية، والتي من شأنها تأكيد أو رفض التوقعات البحثية المتعلقة بمدى تطبيق التدقيق الداخلي في الجزائر لمعايير التدقيق الداخلي الشاملة GIAS وأثره على فعالية نظام الرقابة الداخلية.

■ اختبار الفرضيات الفرعية:

سيتم في هذا الجزء إخضاع الفرضيات الفرعية للاختبار الإحصائي من أجل التحقق من مدى توافقها مع الواقع الميداني، وذلك للإجابة عن تساؤلات الدراسة والكشف عن طبيعة العلاقة بين المتغيرات محل الدراسة.

1) اختبار الفرضية الفرعية الأولى :

تنص الفرضية الفرعية الأولى على ما يلي: يوجد مستوى كاف من الالتزام بممارسات التدقيق الداخلي في الجزائر وفق معايير GIAS.

وللتحقق من صحة هذه الفرضية أو نفيها ميدانياً، تم الاعتماد على:

اختبار (T) لعينة واحدة (One-Sample T-Test) كأداة إحصائية ملائمة لبيان مدى ابتعاد أو اقتراب المتوسط الحسابي المحقق لإجابات أفراد العينة عن المتوسط الفرضي أو المحايد للأداة (والذي يساوي الرقم 3 بناءً على مقياس ليكارت الخماسي المستعمل).

للحكم على معنوية الفرضية الأولى للدراسة، تم صياغتها إحصائياً وفق النموذج التالي:

- H_0 : لا يوجد مستوى كاف من الالتزام بممارسات التدقيق الداخلي في الجزائر وفق معايير GIAS.
- H_1 : يوجد مستوى كاف من الالتزام بممارسات التدقيق الداخلي في الجزائر وفق معايير GIAS.

الجدول 18: مؤشرات اختبار الفرضية الأولى

المتغير	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	القيمة الاختبارية	قيمة T المحسوبة	درجة الحرية	مستوى الدلالة Sig	الاتجاه
ممارسات التطبيق الداخلي وفق Gias (المتغير المستقل)	3,941	0,567	3	11,372	46	0,000	دال إيجابيا (موافق)

المصدر: من اعداد الطالبين اعتمادا على برنامج spss v 19

من خلال نتائج اختبار T لعينة واحدة الموضحة في الجدول، تبين أن مستوى الدلالة الإحصائية (Sig) قد بلغ (0.000) وهو أقل من مستوى الدلالة المعنوي المقبول في العلوم الاقتصادية والتجارية

($\alpha = 0.005$) حيث أن المتوسط الحسابي المحسوب (3.9415) جاء أكبر من المتوسط الفرضي (3) وبقيمة T موجبة ودالة بلغت (11.372)، فإن هذا يؤدي إحصائياً إلى رفض فرضية العدم (H_0) وقبول الفرضية البديلة (H_1).

وهذا يعني وجود مستوى التزام كاف ومرتفع لممارسات التدقيق الداخلي وفق معايير GIAS في الجزائر من وجهة نظر عينة الدراسة.

2) اختبار الفرضية الفرعية الثانية:

تنص الفرضية الفرعية الثانية على ما يلي: يحقق الالتزام بممارسات التدقيق الداخلي وفق GIAS تحسين جودة الأداء المهني للتدقيق الداخلي.

للحكم على معنوية الفرضية الثانية للدراسة، تم صياغتها إحصائياً وفق النموذج التالي:

- H_0 : لا يحقق الالتزام بممارسات التدقيق الداخلي وفق GIAS تحسين جودة الأداء المهني للتدقيق الداخلي.
- H_1 : يحقق الالتزام بممارسات التدقيق الداخلي وفق GIAS تحسين جودة الأداء المهني للتدقيق الداخلي. مع الإشارة الى أن:

- المتغير المستقل في هذه الفرضية هو: ممارسات التدقيق الداخلي وفق GIAS.
- المتغير التابع في هذه الفرضية هو: جودة وظيفة التدقيق الداخلي.

معامل الارتباط R	معامل التحديد R ²	معامل التحديد المعدل R ² ajusté	قيمة F المحسوبة	مستوى دلالة (F) Sig(F)	معامل الانحدار	قيمة T المحسوبة	مستوى دلالة Sig(T) (T)
0,509	0,259	0,243	15,736	0,000	0,566	3,967	0,000

الجدول 19: مؤشرات اختبار فرضية المعادلة الأولى (أثر المتغير المستقل على المتغير الوسيط)

المصدر: من اعداد الطالبين اعتمادا على برنامج spss v 19

من خلال معطيات الجدول أعلاه، والتي تلخص نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط، تم استخلاص المؤشرات الإحصائية التالية لتحديد طبيعة وحجم أثر المتغير المستقل على المتغير التابع:

- معامل الارتباط R: بلغت قيمته (0.509)، وهي قيمة موجبة تشير إلى وجود علاقة ارتباط طردية (متوسطة القوة) بين مدى الالتزام بممارسات التدقيق الداخلي وفق معايير GIAS وجودة وظيفة التدقيق الداخلي في المؤسسات محل الدراسة.
- معامل التحديد R²: بلغت قيمته (0.259)، وهو المؤشر الأهم في هذه القراءة، حيث يعني إحصائياً أن الالتزام بمعايير GIAS العالمية الجديدة يفسر ما نسبته 25.9% من التغيرات والتحسينات الحاصلة في جودة وظيفة التدقيق الداخلي بأبعادها الخمسة (التخطيط، التنفيذ، التقارير والمتابعة، الكفاءة المهنية، والتكنولوجيا). في حين أن النسبة المتبقية والبالغة (74.1%) تعود إلى متغيرات وعوامل أخرى خارج حدود هذا النموذج.

- صلاحية النموذج القياسياختبار F: يلاحظ أن قيمة (F) المحسوبة قد بلغت (15.736) عند مستوى دلالة إحصائية كاملة بلغت (Sig = 0.000)، وبما أن هذه القيمة أقل بكثير من مستوى المعنوية المعتمد في العلوم الاقتصادية والتجارية (alpha = 0.05) ، فإن ذلك يؤكد بصورة قاطعة على المعنوية العالية للنموذج وصلاحيته التامة للتنبؤ بالأثر المقدر علمياً.
- سجل معامل الانحدار: قيمة موجبة بلغت (0.566) ، وهو ما يُثبت طردية العلاقة كماً فكلما ارتفع الالتزام بممارسات التدقيق الداخلي بمقدار وحدة واحدة، أدى ذلك حتماً إلى تحسين جودة وظيفة التدقيق الداخلي بمقدار (0.566).
- وللتأكد من المعنوية الفردية لهذا الأثر، نجد أن قيمة T المحسوبة بلغت (3.967) بمستوى دلالة إحصائية ممتازة بلغت Sig(T) = 0.000 وهي أقل تماماً من مستوى الدلالة المعتمد (0.05)

بناءً على المؤشرات الإحصائية المستخرجة، وخاصة تدني مستوى الدلالة القياسي عن عتبة القبول وثبوت معنوية الأثر الطردي، فإننا نرفض فرضية العدم H_0 ونقبل الفرضية البديلة H_1 ، والتي تنص على أنه : يحقق الالتزام بممارسات التدقيق الداخلي وفق معايير GIAS تحسیناً ذو دلالة إحصائية في جودة وظيفة التدقيق الداخلي بالمؤسسات محل الدراسة (أي في الجزائر).

تُعزى هذه النتيجة ميدانياً إلى أن تبني الهيكل المحدث للمعايير الشاملة (GIAS) يمثل الركيزة الأساسية لتطوير الممارسات التنفيذية والأخلاقية والتنظيمية للمدققين، مما ينعكس مباشرة على جودة المخرجات الرقابية، ويرسخ مكانة وظيفة التدقيق الداخلي كشريك استراتيجي قادر على الانتقال بالمنظومة نحو تفعيل نظام الرقابة الداخلية ككل.

كما يمكن استخراج معادلة أثر المتغير المستقل A على المتغير الوسيط B اعتماداً على مخرجات برنامج spss المبينة في الجدول السابق كما يلي :

$$B = 0.566A + 1.672$$

بحيث:

- A : ممارسات التدقيق الداخلي وفق GIAS (المتغير المستقل)
- B : جودة وظيفة التدقيق الداخلي (المتغير التابع)
- 0.566 يمثل الميل (الانحدار أو الأثر) بينما 1.672 يعبر عن الثابت.

(3) اختبار الفرضية الفرعية الثالثة:

تنص الفرضية الفرعية الثالثة على ما يلي: يؤدي الالتزام بالتطبيق الجيد لممارسات التدقيق الداخلي وفق معايير GIAS إلى تحسين جودة وظيفة التدقيق الداخلي، مما يساهم بشكل إيجابي في تحقيق فعالية نظام الرقابة الداخلية بالمؤسسات محل الدراسة.

H_0: لا يؤدي الالتزام بالتطبيق الجيد لممارسات التدقيق الداخلي وفق معايير GIAS إلى تحسين جودة وظيفة التدقيق الداخلي، مما يساهم بشكل إيجابي في تحقيق فعالية نظام الرقابة الداخلية بالمؤسسات محل الدراسة

H_1: يؤدي الالتزام بالتطبيق الجيد لممارسات التدقيق الداخلي وفق معايير GIAS إلى تحسين جودة وظيفة التدقيق الداخلي، مما يساهم بشكل إيجابي في تحقيق فعالية نظام الرقابة الداخلية بالمؤسسات محل الدراسة.

يجب الإشارة في هذه الفرضية أنه لدينا 3 متغيرات متسلسلة كمايلي:

- المتغير المستقل: ممارسات التدقيق الداخلي وفق GIAS
- المتغير الوسيط: جودة التدقيق الداخلي.
- المتغير التابع: فعالية نظام الرقابة الداخلية.

لاختبار هذه الفرضية نستخدم نموذج (BARON and KENNY) ونظرا لتوفر شروط تطبيق هذا النموذج و المتمثلة في :

أ) شرط المتغير المستقل يؤثر على المتغير الوسيط:

حيث سبق أن قمنا باختبار الفرضية السابقة والتي تبين فيها أن المتغير "ممارسات التدقيق الداخلي وفق GIAS (الذي يمثل في فرضيتنا هذه "المتغير المستقل)، له أثر على المتغير : جودة التدقيق الداخلي (الذي يمثل في فرضيتنا هذه "المتغير الوسيط)" و معادلته استخرجناها سابقا كما يلي :

$$B = 0.566A + 1.672$$

حيث: 0.566 يمثل ميل المعادلة (الانحدار أو الأثر)

ب) شرط المتغير المستقل يؤثر على المتغير التابع:

أظهرت نتائج SPSS المتعلقة باختبار الانحدار الخطي لفرضية أن: المتغير "ممارسات التدقيق الداخلي وفق GIAS" (الذي يمثل في فرضيتنا هذه "المتغير المستقل")، له أثر على المتغير "فعالية نظام الرقابة الداخلية" (الذي يمثل في فرضيتنا هذه "المتغير التابع ") ما يلي :

الجدول 20: مؤشرات اختبار المعادلة الثانية (أثر المتغير المستقل على المتغير التابع)

معامل الارتباط R	معامل التحديد R^2	معامل التحديد المعدل $ajusté R^2$	قيمة F المحسوبة	مستوى دلالة Sig(F) (F)	معامل الانحدار	قيمة T المحسوبة	مستوى دلالة Sig(T) (T)
0,421	0,178	0,159	9,714	0,003	0,531	3,117	30,00

المصدر: من اعداد الطالبين اعتمادا على برنامج spss

- معامل الارتباط R : يشير إلى وجود علاقة ارتباطية طردية (موجبة) متوسطة القوة بين المتغيرين.
 - معامل التحديد R^2 : يعني أن الالتزام بممارسات معايير GIAS يفسر ما نسبته 17.8% من التغيرات الحاصلة في جودة التدقيق الداخلي، بينما النسبة المتبقية (82.2%) تعود لعوامل أخرى خارج النموذج.
 - معنوية النموذج القياسي (اختبار F) بلغت قيمة (F) المحسوبة (9.714) عند مستوى دلالة (Sig = 0.003)، و بما أن هذه القيمة أقل من مستوى المعنوية المعتمد (0.05)، فإن النموذج يعتبر معنوياً و ذو دلالة احصائية ويعتبر صالحاً تماماً للتنبؤ.
 - سجل معامل الانحدار قيمة موجبة بلغت (0.531)، وهو ما يبرهن على طردية الأثر كمياً؛ أي أن رفع مستوى الالتزام بممارسات التدقيق الداخلي بمقدار وحدة واحدة يتبعه تحسن مباشر في فعالية نظام الرقابة الداخلية بمقدار (0.531)، وللتحقق من الثبات المعنوي لهذا الأثر الفردي نجد أن قيمة T المحسوبة قد بلغت (3.117) مقترنة بمستوى دلالة إحصائية بلغت (Sig(T) = 0.003)، وهي أقل من (0.05) .
- بناءً على المؤشرات الإحصائية السابقة المتكاملة، يتم قبول الفرضية الثانية للدراسة، مما يعني إثبات الأثر الإيجابي المعنوي لممارسات التدقيق الداخلي وفق معايير GIAS في تحقيق فعالية الرقابة الداخلية بالمؤسسات محل الدراسة . وبهذا يتحقق الشرط المنهجي الثاني لبارون وكيبي بنجاح، مما يسمح بالمرور نحو المعادلة الثالثة والأخيرة لتقدير الأثر المباشر وغير المباشر بوجود المتغير الوسيط.

كما يمكن استخراج معادلة أثر المتغير المستقل A على المتغير التابع C اعتمادا على مخرجات برنامج spss المبينة في الجدول السابق كما يلي:

$$C = 0.531 A + 1.879$$

بحيث:

- A : ممارسات التدقيق الداخلي وفق GIAS (المتغير المستقل)

- C : فعالية نظام الرقابة الداخلية (المتغير التابع)
- 0.531 يمثل الميل (الانحدار أو الأثر) بينما 1.879 يعبر عن الثابت.

ت) شرط المتغير الوسيط يؤثر على المتغير التابع في وجود المتغير المستقل:

حيث أنه في المعادلة الثالثة لـ نموذج بارون وكييني نقوم بإدخال المتغيرين (المستقل والوسيط) معاً في بيئة المعالجة، وتُظهر المخرجات الواردة في الجدول التالي:

الجدول 21: مؤشرات اختبار المعادلة الثالثة (أثر المتغير الوسيط على المتغير التابع بوجود المستقل)

مستوى دلالة (T) Sig(T)	قيمة T المحسوبة	معامل الانحدار	مستوى دلالة (F) Sig(F)	قيمة F المحسوبة	معامل التحديد المعدل $R^2_{ajusté}$	معامل التحديد R^2	معامل الارتباط R	
0,013	2,601	0,435	0,001	8,862	0,255	0,287	0,536	جودة التدقيق الداخلي (م/الوسيط)
0,134	1,525	0,284	/	/	/	/	/	ممارسات التطبيق الداخلي وفق GIAS (م/مستقل)

المصدر: من اعداد الطالبين اعتمادا على برنامج spss v19.

- سجل معامل الارتباط المتعدد (R) قيمة بلغت (0.536)، مما يعكس وجود علاقة ارتباطية إيجابية طردية متوسطة تجمع المتغيرات محل الدراسة.
 - بلغ معامل التحديد R^2 قيمة قدرها (0.287)، وهو مؤشر ذو دلالة قوية يعرّف بأن المتغير المستقل (ممارسات التدقيق الداخلي وفق GIAS) والمتغير الوسيط (جودة وظيفة التدقيق الداخلي) يفسران مجتمعين ما نسبته (28.7%) من التغيرات الحاصلة في فعالية نظام الرقابة الداخلية، بينما تُعزى النسبة المتبقية لعوامل أخرى.
 - حققت قيمة اختبار F معدلاً بلغ (8.862)، مع مستوى دلالة إحصائية إجمالية بلغت (Sig = 0.001)، وهي أقل بكثير من مستوى المعنوية المعتمد (0.05) يؤكد هذا معنوية النموذج بالكامل وصلاحيته الهيكلية التامة.
- عند فحص المعاملات الفردية للمتغيرات في الخطوة الأخيرة، تظهر المؤشرات الحاسمة التالية للحكم على تأثير الوساطة:

- أثر المتغير الوسيط (جودة وظيفة التدقيق الداخلي) : سجل معامل انحدار موجباً قدره (0.435) ، كما بلغت قيمة (t=2.601) ومستوى دلالة معنوي (Sig = 0.013) وهي أقل من (0.05) يثبت هذا أن جودة وظيفة التدقيق الداخلي تؤثر إيجابياً في فعالية الرقابة حتى مع وجود المتغير المستقل.
- أثر المتغير المستقل - (ممارسات التدقيق الداخلي) : عند مقارنة نتائج هذه الخطوة بالخطوة السابقة (المعادلة الثانية)، نلاحظ انخفاض معامل الانحدار غير القياسي للمتغير المستقل من (0.531) ليصبح هنا (0.284) ، كما انخفضت قيمة (t) الخاصة به لتصبح (t = 1.525) بمستوى دلالة غير معنوي إحصائياً بلغ (Sig = 0.134) وهي أكبر من (0.05) .

بناءً على شروط نموذج (Baron & Kenny)، فإن انخفاض معامل أثر المتغير المستقل من (0.531) إلى (0.284) مع تحوله إلى قيمة غير دالة إحصائياً (Sig = 0.134 > 0.05) بعد إدخال المتغير الوسيط، يمثل دليلاً إحصائياً قاطعاً على تحقق الوساطة الكلية. (Full Médiation) .

شرح الوساطة الكلية في حالة متغيرات هذه الدراسة: الوساطة الكلية هي حالة في نموذج الوساطة يكون فيها:

تأثير المتغير المستقل A (ممارسات التدقيق الداخلي وفق GIAS) على المتغير التابع C (فعالية نظام الرقابة الداخلية) يمر بالكامل عبر المتغير الوسيط B (جودة وظيفة التدقيق الداخلي) .

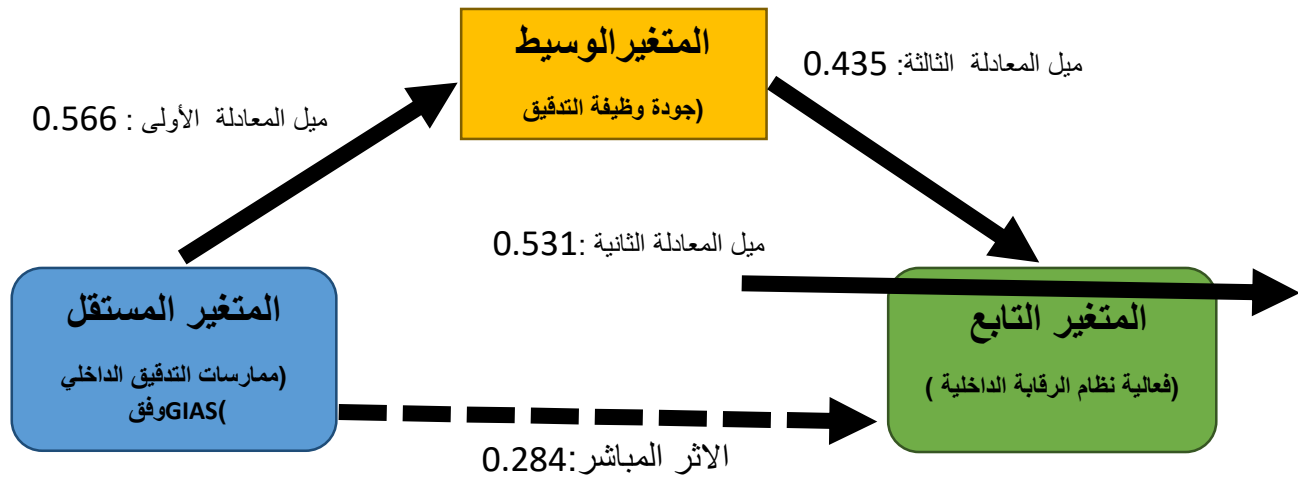
بمعنى أنه:

- للمتغير المستقل A أثر على المتغير التابع C (وهو: 0.531)
- للمتغير المستقل A أثر على المتغير الوسيط B (وهو: 0.566)
- وعند ادخال المتغير الوسيط C في النموذج يختفي التأثير المباشر للمتغير المستقل A على المتغير التابع ويصبح غير دال إحصائياً (انخفاض معامل أثر المتغير المستقل من 0.531 إلى 0.284 مع تحوله إلى قيمة غير دالة إحصائياً Sig = 0.134 > 0.05). وهذا هو الدليل على أن: تأثير المتغير المستقل A على المتغير التابع C يمر بالكامل عبر/من خلال المتغير الوسيط B

أي أن ممارسات التدقيق الداخلي وفق (GIAS) يؤدي الى تحقيق فعالية نظام الرقابة الداخلية من خلال التحسين من جودة وظيفة التدقيق الداخلي. أو بصياغة أخرى: ممارسات التدقيق الداخلي وفق (GIAS) يؤدي الى تحسين من جودة وظيفة التدقيق الداخلي، و تحسين جودة وظيفة التدقيق الداخلي يؤدي بدوره الى تحسين فعالية نظام الرقابة الداخلية .

وتأسيساً على ذلك، يتم قبول الفرضية الرئيسية للدراسة وتفسر الظاهرة ميدانياً بأن ممارسات التدقيق الداخلي وفق معايير (GIAS) لا تؤثر في تفعيل الرقابة الداخلية بشكل مباشر ومعزول، بل يتوجب أن تمر حتماً عبر المتغير الوسيط (جودة وظيفة التدقيق الداخلي) لتحديث الأثر المطلوب في فعالية نظام الرقابة الداخلية بالمؤسسات محل الدراسة. ويمكن صياغة المعادلة الثالثة كما يلي: $C = 0.284 A + 0.435 B + 1.151$

الشكل 06: مخطط يبين نموذج الوساطة لبارون و كيني حسب متغيرات الدراسة



المصدر : من انجاز الطالبين اعتمادا: على مقالة بعنوان: "دور التمكين الوظيفي كمتغير وسيط بين المناخ التنظيمي و المواطنة التنظيمية لدى موظفي الخلايا الجوارية للتضامن"، عبد السلام حمادوش ، مجلة دراسات نفسية وتربوية ، المجلد ، العدد ، فيفري 2022، ص: 56.

(4) اختبار الفرضية الرئيسية:

تنص الفرضية الرئيسية على أنه: يوجد توافق في الالتزام بممارسات التدقيق الداخلي في الجزائر مع معايير التدقيق الداخلي الشاملة (GIAS) ، بما يضمن تحقيق جودة وظيفة التدقيق الداخلي، وينعكس إيجاباً على فعالية نظام الرقابة الداخلية.

أظهرت نتائج الدراسة الميدانية صحة هذه الفرضية وقبولها بشكل واضح، وذلك استناداً إلى النتائج المتوصل إليها من خلال اختبار الفرضيات الفرعية الثلاث، والتي شكّلت مساراً مترابطاً ومتكاملاً يدعم الفرضية الرئيسية.

فقد بينت نتائج الفرضية الفرعية الأولى أن: المؤسسات محل الدراسة تظهر مستوى كافياً من الالتزام بممارسات التدقيق الداخلي وفق معايير التدقيق الداخلي الشاملة GIAS، وهو ما يشير إلى وجود توافق ملحوظ بين الممارسات

المعتمدة محلياً والمتطلبات المهنية الحديثة. كما أظهرت نتائج الفرضية الفرعية الثانية أن هذا الالتزام ساهم بشكل مباشر في تعزيز جودة وظيفة التدقيق الداخلي وتحسين أدائها المهني.

أما الفرضية الفرعية الثالثة، والمتعلقة باختبار نموذج الوساطة الكلية، فقد كشفت أن تأثير الالتزام بمعايير GIAS على فعالية نظام الرقابة الداخلية لا يحدث بصورة مباشرة فقط، بل يمر عبر متغير وسيط يتمثل في جودة وظيفة التدقيق الداخلي، والتي تؤدي دوراً جوهرياً في نقل وتعزيز هذا الأثر. كما نشير بالذكر أن الفرضية الرئيسية يمكن دراستها بواسطة الوسائل والتقنيات الإحصائية السابقة لكنها ستؤدي حتماً إلى تكرار نتائج الفرضية الثالثة وذلك لكون الفرضية الرئيسية تتشارك مع الفرضية الثالثة في نفس المتغيرات الرئيسية .

وبناء على ذلك، يمكن التأكيد أن الالتزام بممارسات التدقيق الداخلي وفق معايير GIAS في الجزائر يسهم في تحسين جودة وظيفة التدقيق الداخلي، الأمر الذي ينعكس إيجاباً على رفع فعالية نظام الرقابة الداخلية، مما يؤكد صحة الفرضية الرئيسية

خلاصة الفصل الثاني :

خلصت الدراسة في جانبها الميداني إلى مجموعة من النتائج المحورية التي أكدت قوة النموذج المقترح وصلاحيته في تفسير العلاقة بين الالتزام بممارسات التدقيق الداخلي وفق المعايير العالمية الجديدة (GIAS) وتفعيل نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية محل الدراسة في الجزائر، حيث أظهرت المعالجة الإحصائية (عبر اختبارات الثبات ومعاملات الارتباط والاتساق الداخلي، وكذا اختبارات التوزيع الطبيعي) وجود أثر ذي دلالة إحصائية يعكس نجاح أغلب المؤسسات محل الدراسة في تطبيق متطلبات المعايير ميدانيا في ممارساتها اليومية وإن كان ذلك بصورة تطبيقية ضمنية وغير واعية ناتجة عن التقيد بأدلة الإجراءات المتاحة لها.

وتؤكد الدراسة في مجملها أن الامتثال لمعايير (GIAS) يمثل رافعة أساسية لتحسين جودة أداء وظيفة التدقيق الداخلي، حيث أثبتت النتائج وجود تأثير قوي وإيجابي على جميع الأبعاد المستهدفة في النموذج (التخطيط، التنفيذ، التقارير والمتابعة، الكفاءة المهنية، والتكنولوجيا). كما قدمت النتائج برهانا قياسيّا حاسما على الدور الوسيط الكلي لجودة التدقيق، والذي يمر من خلاله الأثر بالكامل ليحقق الفعالية المطلقة لنظام الرقابة الداخلية ككل، مما يجعل الالتزام بمعايير التدقيق الداخلي الشاملة (GIAS) ضرورة استراتيجية وحتمية رقابية.

الخاتمة

الخاتمة

في ظل الطفرة التقنية والتحديات الاقتصادية الراهنة، بات لزاما على المنظمات تبني أساليب حديثة وفعالة لتضمن حماية أصولها والرفع من كفاءة عمليات ادارة المخاطر وضمان موثوقية ومصداقية المعلومات المقدمة لمتخذي القرار، ومن هذا المنطلق تبرز معايير التدقيق الداخلي الشاملة (GIAS) كإطار فكري وتنظيمي متكامل يسعى إلى صياغة رؤية حديثة للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي. إن تبني هذه المعايير الشاملة يمثل الحجر الأساس في الارتقاء ب جودة وظيفة التدقيق الداخلي، حيث ينقلها من الدور التقليدي المرتكز على الفحص البعدي والتفتيش، إلى دور استباقي يعتمد على جودة التخطيط القائم على المخاطر، والتميز في التنفيذ والمتابعة، وتحقيق القيمة المضافة والمحافظة عليها، والتكامل مع الحلول التكنولوجية الحديثة.

نتائج الدراسة: بعض الاحاطة بكل جوانب الموضوع وعرض عناصر الدراسة بشقيها النظري والتطبيقي، تم التوصل الى النتائج التالية:

- **وجود تقارب دلالي وتوافق معقول بين الإطار التشريعي والتنظيمي في المؤسسات الجزائرية ومتطلبات معايير GIAS** حيث تبين أن القوانين المحلية الحاكمة للمؤسسات الاقتصادية تتقاطع إيجابياً مع المعايير الدولية في إرساء دعائم الوظيفة وحماية نزاهتها.

الالتزام بممارسات التدقيق الداخلي داخل المؤسسات الجزائرية محل الدراسة يتسم بخصوصية مهمة، حيث أظهرت المعطيات وجود تطبيق فعلي لعدد معتبر من مضامين معايير التدقيق الداخلي الشاملة (GIAS) ، وخاصة تلك المتعلقة بالممارسات الجوهرية مثل التخطيط المبني على المخاطر والمساهمة في خلق القيمة المضافة. غير أن النتائج تشير في المقابل إلى أن ما يقارب نصف أفراد العينة لا يمتلكون معرفة مباشرة بهذه المعايير أو إدراكا واضحا لمضامينها.

وعليه، فإن هذا الالتزام يتم في الغالب بصورة غير مباشرة أو غير واعية بالإطار المرجعي لهذه المعايير، إذ لا يستند الممارسون صراحة إلى معايير (GIAS) كمرجعية رسمية في أداء مهام التدقيق الداخلي، وإنما يعتمدون أساسا على دليل إجراءات التدقيق الداخلي المعتمد من طرف الإدارة العليا للمؤسسات. حيث أن دليل التدقيق في هذه المؤسسات يتضمن بدوره العديد من المبادئ والممارسات المتوافقة مع معايير (GIAS) ، سواء بشكل مباشر أو ضمني، بل وقد تكون في بعض الحالات مستمدة منها عند إعدادها أو تحديثها.

كما لوحظ أن دليل التدقيق الداخلي عند بعض المؤسسات محل الدراسة يخضع لعمليات تحيين دورية تتضمن إضافات وتعديلات يتم ارسالها الى المدققين الداخليين، بما يعزز من تجانس الممارسات داخل وظيفة التدقيق.

ويشير ذلك إلى أن درجة التوافق مع معايير (GIAS) موجودة فعليا على مستوى التطبيق العملي، غير أنها لا تعكس بالضرورة إدراكا مهنيا صريحا بهذه المعايير أو تبنيها مؤسساتيا معلنا لها. وهو ما يكشف عن وجود فجوة بين الممارسة العملية القائمة على إجراءات داخلية، وبين المعرفة النظرية بالإطار المرجعي الدولي الذي تستند إليه هذه الممارسات.

- وجود علاقة إيجابية طردية بين الالتزام بممارسات التدقيق الداخلي وفق معايير التدقيق الداخلي الشاملة (GIAS) وفعالية نظام الرقابة الداخلية داخل المؤسسات محل الدراسة. حيث يتبين أن ارتفاع مستوى الالتزام بهذه المعايير يساهم بشكل غير مباشر في تعزيز كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية حيث أن هذا الالتزام يساهم في دعم فعالية الرقابة الداخلية من خلال تحسين جودة وظيفة التدقيق الداخلي باعتبارها متغيرا وسيطا، حيث تعمل هذه الوظيفة على تقييم الضوابط الداخلية، وتقديم التوصيات التصحيحية، ومتابعة تنفيذها، بما يضمن تحسين مستمر لنظام الرقابة داخل المؤسسة.
- إن تفعيل جودة أداء وظيفة التدقيق الداخلي بأبعادها الخمسة المتكاملة لها أثر إيجابي على فعالية الرقابة الداخلية: من التخطيط المسبق والموجه للمخاطر العالية، التنفيذ المرتكز على جمع أدلة إثبات كافية وموثوقة، إلى صياغة تقارير دورية دقيقة تتضمن توصيات عملية وقابلة للتطبيق متبوعة بآليات متابعة لاحقة، إلى توفر الكفاءة والخبرة المهنية المستمرة للمدققين بدعم من الإدارة العليا، والاعتماد الاستراتيجي على تكنولوجيا ونظم المعلومات) كل هذه الأبعاد تشكل الشرط الأساسي لإحداث الأثر الإيجابي المطلوب في بنية النظام الرقابي. حيث أثبتت الدراسة الميدانية الإحصائية أن جودة التدقيق الداخلي تؤدي دورا وسيطا كليا وحاسما، يسمح بنقل الممارسات الرقابية من نمطها التقليدي إلى بيئة التدقيق الرقمي الذي يستغل النظم المتكاملة ك نظام ال (ERP) والأدوات الرقابة الأخرى (كأنظمة البصمة الإلكترونية والمنظومات المرئية ككاميرات المراقبة) لتوليد مخرجات استشارية ذات قيمة مضافة للإدارة العليا.
- نظام الرقابة الداخلية داخل المؤسسات محل الدراسة يتميز بمستوى مقبول من الفعالية، إلا أنه لا يزال يحتاج إلى مزيد من التعزيز والتطوير لمواكبة متطلبات بيئة الأعمال الحديثة. حيث تبين أن هذا النظام يساهم بدرجة معتبرة في حماية الأصول، وضمان صحة وموثوقية المعلومات، والحد من الأخطاء والانحرافات، غير أن فعاليته تبقى مرتبطة بشكل كبير بجودة وظيفة التدقيق الداخلي ومدى قوتها واستقلالياتها. كما تشير النتائج إلى أن فعالية الرقابة الداخلية تتحسن كلما ارتفع مستوى الالتزام بممارسات التدقيق الداخلي، خاصة تلك المرتبطة بتقييم المخاطر، والمتابعة، وإبداء التوصيات التصحيحية. في المقابل، لوحظ أن بعض أوجه القصور لا تزال موجودة، مثل غياب بعض الوسائل التكنولوجية الحديثة المستخدمة في التدقيق والرقابة الداخلية واعتماد الطرق التقليدية في التدقيق التي ومع التطور الحاصل قد يتم تخطيها.

نتائج اختبار فرضيات الدراسة:

أ) اختبار الفرضية الفرعية الأولى :

تنص الفرضية الفرعية الأولى على ما يلي: يوجد مستوى كاف من الالتزام بممارسات التدقيق الداخلي في الجزائر وفق معايير (GIAS).

ث) **الفرضية مؤكدة وصحيحة**، حيث ثبت أنه يوجد مستوي كاف من الالتزام بممارسات التدقيق الداخلي في الجزائر وفق معايير (GIAS).

ب) **اختبار الفرضية الفرعية الثانية:**

تنص الفرضية الفرعية الثانية على ما يلي: يحقق الالتزام بممارسات التدقيق الداخلي وفق GIAS تحسين جودة الأداء المهني للتدقيق الداخلي.

ج) **الفرضية مؤكدة وصحيحة** حيث ثبت أن الالتزام بالتدقيق الداخلي وفق (GIAS) له أثر إيجابي ومعنوي على تحسين جودة الأداء المهني للتدقيق الداخلي.

ت) **اختبار الفرضية الفرعية الثالثة:**

تنص الفرضية الفرعية الثالثة على ما يلي: يؤدي الالتزام بالتطبيق الجيد لممارسات التدقيق الداخلي وفق معايير GIAS إلى تحسين جودة وظيفة التدقيق الداخلي، مما يساهم بشكل إيجابي في تحقيق فعالية نظام الرقابة الداخلية بالمؤسسات محل الدراسة

ح) **الفرضية مؤكدة وصحيحة** حيث ثبت أنه الالتزام بالتدقيق الداخلي وفق (GIAS) له أثر إيجابي ومعنوي على تحسين جودة وظيفة التدقيق الداخلي. ومن ثم جودة وظيفة التدقيق الداخلي هي الأخرى لها أثر إيجابي ومعنوي على فعالية نظام الرقابة الداخلية. ويتجسد في هذه الفرضية نموذج الوساطة الكلية حيث أثبت أن المتغير الوسيط (جودة وظيفة التدقيق الداخلي) يتوسط العلاقة بين المتغير المستقل (ممارسات التدقيق الداخلي وفق GIAS) والمتغير التابع (فعالية نظام الرقابة الداخلية)

ث) **اختبار الفرضية الرئيسية :**

تنص الفرضية الرئيسية على ما يلي: يوجد توافق في الالتزام بممارسات التدقيق الداخلي في الجزائر ومعايير (GIAS) بما يضمن تحقيق جودة وظيفة التدقيق الداخلي، مما ينعكس إيجاباً على فعالية نظام الرقابة الداخلية.

الفرضية مؤكدة وصحيحة تماماً: فقد أثبتت الدراسة الميدانية صحتها وقبولها بشكل كامل، وذلك كون الفرضيات الفرعية الثلاث سارت في سلسلة متكاملة سلمت كل منها للأخرى،

فحينما أثبتنا في الفرضية الفرعية الأولى: أن المؤسسات في الجزائر تلتزم بشكل كافٍ بمعايير التدقيق العالمية الجديدة (GIAS)، وجدنا أن هذا الالتزام انعكس فوراً على الفرضية الفرعية الثانية وساهم في رفع جودة وظيفة التدقيق الداخلي.

ثم وصلنا إلى النتيجة الأهم في الفرضية الفرعية الثالثة (نموذج الوساطة الكلية)، والتي أكدت أن أثر الالتزام بالمعايير (GIAS) يمر عبر متغير وسيط (جودة وظيفة التدقيق الداخلي) لكي يؤدي في النهاية إلى التأثير على نظام الرقابة الداخلية، وهذا الترابط البسيط يدل بوضوح على أنه يوجد فعلاً توافق في الالتزام

بممارسات التدقيق الداخلي في الجزائر ومعايير (GIAS) بما يضمن تحقيق جودة وظيفة التدقيق الداخلي، مما ينعكس ايجابا على فعالية نظام الرقابة الداخلية.

التوصيات:

- التركيز على الرفع من جودة وظيفة التدقيق الداخلي كشرط حتمي لإصلاح نظام الرقابة الداخلية وذلك من خلال الرفع من جودة وكفاءة الأبعاد الخمس لوظيفة التدقيق الداخلي كما يلي:
- **تحسين جودة عملية التخطيط للتدقيق:** كربط خطة التدقيق بـ (خريطة المخاطر) : التركيز على الأنشطة والدوائر ذات المخاطر المرتفعة وإعطائها الأولوية القصوى في جدول أعمال التدقيق.
- **تحسين جودة التنفيذ:** عن طريق الاستغلال الذكي لبيئة الـ ERP إن تنفيذ مهمة التدقيق بجودة عالية في المؤسسات الكبيرة يفرض على المدقق استخدام تقنيات التدقيق بمساعدة الحاسوب (CAATS) ، حيث يتم سحب وفحص مجتمعات البيانات الضخمة رقميا عبر النظام، بدلا من تضييع وقت التنفيذ في فحص عينات ورقية محدودة قد لا تعكس الواقع بدقة.
- **تحسين جودة التقارير والمتابعة:** المساءلة الدورية وتقييم المخاطر المتبقية: تقتضي جودة المتابعة وفق معايير GIAS عدم الاكتفاء بالوعود الشفهية، بل قيام المدقق بسحب تقارير دورية لاحقة للتأكد ميدانيا من زوال الخطر، ورفع تقرير دوري للإدارة العليا يعرض "المخاطر المتبقية" الناتجة عن تأخر بعض المصالح في الالتزام بالتصحيح، مما يفرض بيئة انضباطية قوية داخل المؤسسة.
- **السعي للرفع من الكفاءة المهنية واعتماد الوسائل التكنولوجية الحديثة:** حيث يتطلب الرفع من جودة الكفاءة المهنية إلزام المدققين بالتكوين الدوري المستمر لمواكبة التعديلات المستمرة في المعايير الشاملة (GIAS) ، وتحفيزهم للحصول على الشهادات المهنية الدولية المعتمدة مثل شهادة المدقق الداخلي المعتمد (CIA) .و تدريب المدققين على استخدام التقنيات التكنولوجية الحديثة في التدقيق.

آفاق الدراسة:

تفتح هذه الدراسة المجال أمام عدد من الآفاق البحثية المستقبلية التي يمكن الاستفادة منها أهمها:

- أثر ممارسات التدقيق الداخلي وفق معايير التدقيق الداخلي الشاملة (GIAS) في تعزيز إدارة المخاطر داخل المؤسسة.
- أثر ممارسات التدقيق الداخلي وفق معايير التدقيق الداخلي الشاملة (GIAS) في تعزيز الحوكمة داخل المؤسسة.
- الرقمنة كأداة لتحسين جودة الرقابة الداخلية في ظل تطبيق معايير GIAS .
- دور الرقابة الداخلية الفعالة في تعزيز الحوكمة وإدارة المخاطر داخل المؤسسة.

قائمة المراجع

أولاً: المراجع باللغة العربية:

1- الكتب:

- أحمد حلمي جمعة، الاتجاهات المعاصرة في التدقيق و التأكيد، دار صفاء للنشر و التوزيع ، عمان ، الأردن ، الطبعة الأولى ، 2009.
- بلال كيموش، التدقيق البنكي، دار حميثرا للنشر، القاهرة، مصر، الطبعة الاولى، 2022.
- محمد زامل فليح الساعدي ، حكيم حمود فليح الساعدي ، التدقيق الداخلي في الشركات العامة وفق معايير التدقيق الداخلي ، دار عشتار الأكاديمية للنشر و التوزيع ، الطبعة الاولى ، بغداد ، 2019 .
- نورالدين مزياني ،الإطار الدولي للتدقيق المالي ، نوميديا للطباعة و النشر و التوزيع ، قسنطينة ، الجزائر ، 2021 .

2- الاطروحات و المذكرات:

- أبو بكر الصديق قيدوان، التدقيق الداخلي و دوره في تقييم نظام الرقابة الداخلية كآلية لإدارة المخاطر في البنوك الجزائرية، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه، تخصص محاسبة و تدقيق، جامعة حسيبة بن بوعلي، الشلف، الجزائر، 2019/2018.
- أحمدكاروس ،تصميم إدارة للمراجعة الداخلية كأداة لتحسين أداء وفعالية المؤسسة "حالة المؤسسة الوطنية لأجهزة القياس والمراقبة ENAMC"، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية، تخصص محاسبة و تدقيق، جامعة الجزائر 3، 2011/2010.
- أسماء كربوعة، التوجه الجديد نحو معايير التدقيق الداخلي الدولية و أثره على حوكمة المؤسسات (دراسة حالة مؤسسة سونطراك) ، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم التجارية ، تخصص محاسبة و تدقيق ، جامعة الجزائر 3 ، 2021/2020 .
- سارة طبشوش،أثر اعتماد المدقق الخارجي على المدقق الداخلي في التحكم بمخاطر التدقيق (دراسة حالة عينة من المدققين الخارجيين)، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه، تخصص محاسبة و تدقيق، جامعة فرحات عباس، سطيف، الجزائر، 2023/2022.
- عصمانزواوي ،دور الرقابة الداخلية في إدارة مخاطر التشغيل في البنوك التجارية"دراسة حالة بنك القرض الشعبي الجزائري"، مذكرة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، تخصص نقود مالية وبنوك، جامعة محمد البشير الابراهيمي، برج بوعريج، الجزائر، 2018/2017.
- فريدة أمزال ،التدقيق الداخلي كأداة لتفعيل إدارة المخاطر في المؤسسة الاقتصادية ، أطروحة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة دكتوراه ، تخصص محاسبة و تدقيق ، جامعة محمد خيضر ، بسكرة ، الجزائر ، 2023/2022.

- فضيلة بوطورة ،دراسة وتقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية في البنوك" دراسة حالة: الصندوق الوطني للتعاون الفلاحي"،مذكرة مقدمة لمتطلبات نيل شهادة الماجستير، تخصص علوم التسيير، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، الجزائر، 2007/2006.
- محمد يزيد صالح، أثر التدقيق الداخلي كآلية للحوكمة على رفع تنافسية المؤسسة (دراسة حالة صيدال خلال الفترة 2010/2015)، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه في العلوم التجارية، تخصص تدقيق محاسبي، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2016/2015.
- مريم بدار، أثر تطبيق الاطار المتكامل لادارة المخاطر على تحسين جودة المعلومات المالية في المؤسسة الاقتصادية -دراسة ميدانية لمجموعة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية ، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه ، تخصص محاسبة و تدقيق ، جامعة فرحات عباس ، سطيف ، الجزائر، 2024/2023.
- مريم عمارة ،مقاربة رقابية للتدقيق الداخلي مع مراقبة التسيير في ظل إرساء آليات حوكمة الشركات " دراسة حالة مؤسسة فرتيال خلال الفترة 2014 - 2017، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه الطور الثالث في المحاسبة، تخصص محاسبة، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2018/2017.
- نسيمه محيوت ،دراسة أثر إرساء الاطار التصوري لنظام الرقابة الداخلية وفق هيكل COSO على أداء المؤسسة الاقتصادية (دراسة حالة مؤسسة ميناء الجزائر EPAI) ، أطروحة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الدكتوراه في العلوم التجارية، تخصص محاسبة و مالية، جامعة الجزائر 03، 2020/2019.
- نور الدين مزياني ،تقييم فعالية وظيفة التدقيق الداخلي في المؤسسة الاقتصادية (دراسة ميدانية على عينة من المؤسسات الاقتصادية العمومية)، رسالة دكتوراه مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه ، شعبة تسيير المؤسسات ،جامعة باجي مختار، عنابة ، الجزائر ، 2013/2012.
- هدير محمد نبيل ،أثر خصائص مراقب الحسابات على قدرته في تشخيص أوجه القصور بأنظمة الرقابة الداخلية و التقرير عنها،رسالة مقدمة لنيل درجة ككتوراه الفلسفة في المحاسبة ،2018 أكاديميات السادات للعلوم الإدارية، القاهرة، مصر، 2018، ص16.
- هشام زروقي ،مساهمة وظيفة التدقيق الداخلي في تعزيز تطبيق حوكمة المؤسسات الاقتصادية الجزائرية ، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه ، تخصص تدقيق و مراقبة التسيير ، جامعة الجزائر 3 ، 2021 - 2020.

3- المجلات:

- أحمد يحيوي، دور الرقمنة في تحسين نظام الرقابة الداخلية و المتوافق مع اطار COSO في مؤسسة انتاج الجبس " COLPA"، مجلة اليزا للبحوث و الدراسات، جامعة أكلي محند أولحاج ، البويرة، الجزائر، العدد 01، المجلد 2025، 10.

- خالد رجم ،خولة واصل، الطاهر بن عمارة،أثر استخدام تكنولوجيا المعلومات و الاتصال على كفاءة عملية التدقيق الداخلي ،دراسة حالة المؤسسة الوطنية لخدمات الآبار ، مجلة التنمية الاقتصادية ،العدد 01 ، جانفي 2021.
- عبد الرحمان العايب ،آليات تحسين ممارسة نشاط التدقيق الداخلي في الجزائر على ضوء واقع الممارسة و المتطلبات الجديدة للمهنة ، Global Journal Of Economics And Business ،جامعة فرحات عباس ، سطيف 1 ، الجزائر ، المجلد 05 ، العدد 02 ، 2018.
- عمر شريقي ،التدقيق الداخلي كأحد أهم الآليات في نظام الحوكمة و دوره في الرفع من جودة الأداء في المؤسسة ، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية ، جامعة سطيف 1 ، العدد 07 ، 2015.
- محمد عبد الماجد بوركايب ، سيد محمد، ضويحي حمزة، تقييم نظم الرقابة الداخلية في الشركات الجزائرية على دور نموذج COSO(دراسة تطبيقية)، مجلة التنمية و الاستشراف للبحوث و الدراسات، المجلد 07، العدد 02، 2022.
- منى كشاط، تدقيق الثقافة التنظيمية و خصوصيتها ضمن المعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي(دراسة نظرية تحليلية)، مجلة بحوث متقدمة في الاقتصاد و استراتيجيات الأعمال، المجلد 02، العدد 02، 2021.
- نجاة شهلal ،تقييم أثر التدقيق الداخلي على فاعلية و كفاءة نظام الرقابة الداخلية في ظل نظم المعلومات المحاسبية ، مجلة المالية و الأسواق ،العدد 04 ، مارس، 2016.
- نجوى عبد الصمد، بن أزواو ليلي، متطلبات الرقابة على جودة التدقيق في الجزائر (مراجعة أولية)، مجلة دفاتر اقتصادية ، جامعة باتنة 1 ، الجزائر، المجلد 13، العدد 01 ، 2022.
- نسيم مرغم ، رياض العينوس ، أثر تغييرات و تحديثات الإطار الدولي الجديد للممارسة المهنية للتدقيق (2024-ippf) على نشاط التدقيق الداخلي(دراسة تحليلية مقارنة) ، مجلة التمويل و الاستثمار و التنمية المستدامة ، جامعة فرحات عباس ، سطيف ، الجزائر ، المجلد 10 ، العدد 01 ، 2025.

4-المقال:

- عكاشة حياة، نابتي هند، مزهود عبد المجيد، الملتقى العلمي الوطني الموسوم ب: دور التدقيق الداخلي في تسيير المخاطر التشغيلية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، يوم انعقاد الملتقى 25 اكتوبر 2023.

- ثانيا: المراجع باللغة الأجنبية:

1- Les ouvrages:

Jacques Renard ,Lo Contrôle Interne (Comprendre Et Mettre Ceuvre), Groupe Eyrolles, Paris, 2012.

2- Standards:

IIA The Institute Of InternalAuditorsarabic www.theiia.org

الملاحق

الملحق 01: مخرجات البيانات الديمغرافية للعينة

NATURE.ENTP

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide عمومية	47	100,0	100,0	100,0

TAILLE

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide صغيرة	8	17,0	17,0	17,0
متوسطة	32	68,1	68,1	85,1
كبيرة	7	14,9	14,9	100,0
Total	47	100,0	100,0	

SECTEUR

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide صناعي	24	51,1	51,1	51,1
خدمي	23	48,9	48,9	100,0
Total	47	100,0	100,0	

SERVICE.AUDIT

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide نعم	47	100,0	100,0	100,0

QUALITÉ.de.répandant

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide مدقق داخلي	20	42,6	42,6	42,6
رئيس تدقيق داخلي	11	23,4	23,4	66,0
محاسب	10	21,3	21,3	87,2
مسؤول مالي	6	12,8	12,8	100,0
Total	47	100,0	100,0	

expérience

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide أقل من 5 سنوات	4	8,5	8,5	8,5
من 6 إلى 10 سنوات	14	29,8	29,8	38,3
أكثر من 10 سنوات	25	53,2	53,2	91,5
4	2	4,3	4,3	95,7
5	2	4,3	4,3	100,0
Total	47	100,0	100,0	

المصدر : برنامج spss v19

الملحق 03: مخرجات بيانات ألفا كرومباخ المحور الثاني البعد الأول

Echelle : TOUTES LES VARIABLES

Récapitulatif de traitement des observations			
		N	%
Observations	Valide	47	100,0
	Exclus ^a	0	,0
	Total	47	100,0

a. Suppression par liste basée sur toutes les variables de la procédure.

Statistiques de fiabilité	
Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,904	3

المصدر : برنامج spss v19

الملحق 05: مخرجات بيانات ألفا كرومباخ المحور الثاني البعد الثالث

Echelle : TOUTES LES VARIABLES

Récapitulatif de traitement des observations			
		N	%
Observations	Valide	47	100,0
	Exclus ^a	0	,0
	Total	47	100,0

a. Suppression par liste basée sur toutes les variables de la procédure.

Statistiques de fiabilité	
Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,785	3

الملحق 07: مخرجات بيانات ألفا كرومباخ المحور الثاني البعد الخامس

a. Suppression par liste basée sur toutes les variables de la procédure.

Statistiques de fiabilité	
Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,916	3

المصدر : برنامج spss v19

الملحق 02: مخرجات بيانات ألفا كرومباخ المحور الأول

Echelle : TOUTES LES VARIABLES

Récapitulatif de traitement des observations			
		N	%
Observations	Valide	47	100,0
	Exclus ^a	0	,0
	Total	47	100,0

a. Suppression par liste basée sur toutes les variables de la procédure.

Statistiques de fiabilité	
Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,922	12

المصدر : برنامج spss v19

الملحق 04: مخرجات بيانات ألفا كرومباخ المحور الثاني البعد الثاني

Echelle : TOUTES LES VARIABLES

Récapitulatif de traitement des observations			
		N	%
Observations	Valide	47	100,0
	Exclus ^a	0	,0
	Total	47	100,0

a. Suppression par liste basée sur toutes les variables de la procédure.

Statistiques de fiabilité	
Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,892	3

المصدر : برنامج spss v19

الملحق 06: مخرجات بيانات ألفا كرومباخ المحور الثاني البعد الرابع

Echelle : TOUTES LES VARIABLES

Récapitulatif de traitement des observations			
		N	%
Observations	Valide	47	100,0
	Exclus ^a	0	,0
	Total	47	100,0

a. Suppression par liste basée sur toutes les variables de la procédure.

Statistiques de fiabilité	
Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,897	3

المصدر : برنامج spss v19

الملحق 08: مخرجات بيانات ألفا كرومباخ المحور الثاني (كامل)

الملحق 09: مخرجات بيانات ألفا كرومباخ المحور الثالث

Echelle : TOUTES LES VARIABLES

Récapitulatif de traitement des observations			
		N	%
Observations	Valide	47	100,0
	Exclus ^a	0	,0
	Total	47	100,0

a. Suppression par liste basée sur toutes les variables de la procédure.

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,943	13

Echelle : TOUTES LES VARIABLES

Récapitulatif de traitement des observations			
		N	%
Observations	Valide	47	100,0
	Exclus ^a	0	,0
	Total	47	100,0

a. Suppression par liste basée sur toutes les variables de la procédure.

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,941	25

المصدر : برنامج spss v19

المصدر : برنامج spss v19

الملحق 10: مخرجات بيانات متوسطات المحاور الثلاث ضض

Statistiques descriptives

	N	Moyenne
QB1	47	3,96
QB2	47	4,00
QB3	47	4,00
QB4	47	4,13
QB5	47	4,04
QB6	47	4,11
QB7	47	3,98
QB8	47	3,94
QB9	47	3,83
QB10	47	3,96
QB11	47	3,87
QB12	47	3,94
QB13	47	3,60
QB14	47	3,64
QB15	47	3,60
N valide (listwise)	47	

المصدر : برنامج spss v19

Statistiques descriptives

		N	Moyenne
QC1	QA1	47	3,98
	QA2	47	3,98
	QA3	47	4,04
	QA4	47	4,11
	QA5	47	3,96
	QA6	47	4,00
	QA7	47	3,91
	QA8	47	3,91
	QA9	47	3,89
	QA10	47	3,79
	QA11	47	3,94
	QA12	47	3,79
N valide (listwise)		47	

الملحق 11: مخرجات بيانات معاملات بيرسون للمحور الأول

		QA1	QA2	QA3	QA4	QA5	QA6	QA7	QA8	QA9	QA10	QA11	QA12	A
QA1	Corrélation de Pearson	1	,645**	,733**	,392**	,503**	,671**	,564**	,498**	,335*	,371*	,501**	,297*	,696**
	Sig. (bilatérale)		,000	,000	,006	,000	,000	,000	,000	,021	,010	,000	,043	,000
	N	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47
QA2	Corrélation de Pearson	,645**	1	,748**	,772**	,720**	,765**	,720**	,472**	,360*	,471**	,502**	,351*	,802**
	Sig. (bilatérale)	,000		,000	,000	,000	,000	,000	,001	,013	,001	,000	,016	,000
	N	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47
QA3	Corrélation de Pearson	,733**	,748**	1	,561**	,648**	,688**	,705**	,361*	,304*	,429**	,482**	,347*	,744**
	Sig. (bilatérale)	,000	,000		,000	,000	,000	,000	,013	,038	,003	,001	,017	,000
	N	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47
QA4	Corrélation de Pearson	,392**	,772**	,561**	1	,703**	,693**	,670**	,356*	,542**	,501**	,532**	,415**	,772**
	Sig. (bilatérale)	,006	,000	,000		,000	,000	,000	,014	,000	,000	,000	,004	,000
	N	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47
QA5	Corrélation de Pearson	,503**	,720**	,648**	,703**	1	,739**	,662**	,514**	,502**	,628**	,670**	,440**	,816**
	Sig. (bilatérale)	,000	,000	,000	,000		,000	,000	,000	,000	,000	,000	,002	,000
	N	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47
QA6	Corrélation de Pearson	,671**	,765**	,688**	,693**	,739**	1	,712**	,592**	,383**	,517**	,631**	,456**	,833**
	Sig. (bilatérale)	,000	,000	,000	,000	,000		,000	,000	,008	,000	,000	,001	,000
	N	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47
QA7	Corrélation de Pearson	,564**	,720**	,705**	,670**	,662**	,712**	1	,645**	,452**	,479**	,596**	,482**	,827**
	Sig. (bilatérale)	,000	,000	,000	,000	,000	,000		,000	,001	,001	,000	,001	,000
	N	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47
QA8	Corrélation de Pearson	,498**	,472**	,361*	,356*	,514**	,592**	,645**	1	,317*	,428**	,613**	,375**	,674**
	Sig. (bilatérale)	,000	,001	,013	,014	,000	,000	,000		,030	,003	,000	,009	,000
	N	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47
QA9	Corrélation de Pearson	,335*	,360*	,304*	,542**	,502**	,383**	,452**	,317*	1	,313*	,397**	,482**	,573**
	Sig. (bilatérale)	,021	,013	,038	,000	,000	,008	,001	,030		,032	,006	,001	,000
	N	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47
QA10	Corrélation de Pearson	,371*	,471**	,429**	,501**	,628**	,517**	,479**	,428**	,313*	1	,561**	,543**	,663**
	Sig. (bilatérale)	,010	,001	,003	,000	,000	,000	,001	,003	,032		,000	,000	,000
	N	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47
QA11	Corrélation de Pearson	,501**	,502**	,482**	,532**	,670**	,631**	,598**	,613**	,397**	,561**	1	,433**	,746**
	Sig. (bilatérale)	,000	,000	,001	,000	,000	,000	,000	,000	,006	,000		,002	,000
	N	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47
QA12	Corrélation de Pearson	,297*	,351*	,347*	,415**	,440**	,456**	,482**	,375**	,482**	,543**	,433**	1	,647**
	Sig. (bilatérale)	,043	,016	,017	,004	,002	,001	,001	,009	,001	,000	,002		,000
	N	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47
A	Corrélation de Pearson	,696**	,802**	,744**	,772**	,816**	,833**	,827**	,674**	,573**	,663**	,746**	,647**	1
							,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000	

الملحق 13: مخرجات بيانات معاملات بيرسون البعد الثاني المحور

الثاني

الملحق 12: مخرجات بيانات معاملات بيرسون البعد الاول للمحور الثاني برنامج spss v19

Correlations

		B	QB4	QB5	QB6
B	Corrélation de Pearson	1	,869**	,781**	,781**
	Sig. (bilatérale)		,000	,000	,000
	N	47	47	47	47
QB4	Corrélation de Pearson	,869**	1	,711**	,728**
	Sig. (bilatérale)	,000		,000	,000
	N	47	47	47	47
QB5	Corrélation de Pearson	,781**	,711**	1	,811**
	Sig. (bilatérale)	,000	,000		,000
	N	47	47	47	47
QB6	Corrélation de Pearson	,781**	,728**	,811**	1
	Sig. (bilatérale)	,000	,000	,000	
	N	47	47	47	47

** La corrélation est significative au niveau 0.01 (bilatéral).

Corrélations

		B	QB1	QB2	QB3
B	Corrélation de Pearson	1	,716**	,723**	,506**
	Sig. (bilatérale)		,000	,000	,000
	N	47	47	47	47
QB1	Corrélation de Pearson	,716**	1	,803**	,757**
	Sig. (bilatérale)	,000		,000	,000
	N	47	47	47	47
QB2	Corrélation de Pearson	,723**	,803**	1	,766**
	Sig. (bilatérale)	,000	,000		,000
	N	47	47	47	47
QB3	Corrélation de Pearson	,506**	,757**	,766**	1
	Sig. (bilatérale)	,000	,000	,000	
	N	47	47	47	47

** La corrélation est significative au niveau 0.01 (bilatéral).

المصدر : برنامج spss v19

المصدر : برنامج spss v19

الملحق 15: مخرجات بيانات معاملات بيرسون البعد الرابع المحور

الثاني

الملحق 14: مخرجات بيانات معاملات بيرسون البعد الثالث المحور الثاني

		47	47	47	47
QB10	Corrélation de Pearson	,819**	1	,803**	,705**
	Sig. (bilatérale)	,000		,000	,000
	N	47	47	47	47
QB11	Corrélation de Pearson	,827**	,803**	1	,724**
	Sig. (bilatérale)	,000	,000		,000
	N	47	47	47	47
QB12	Corrélation de Pearson	,795**	,705**	,724**	1
	Sig. (bilatérale)	,000	,000	,000	
	N	47	47	47	47

** La corrélation est significative au niveau 0.01 (bilatéral).

Corrélations		B	QB7	QB8	QB9
B	Corrélation de Pearson	1	,836**	,713**	,779**
	Sig. (bilatérale)		,000	,000	,000
	N	47	47	47	47
QB7	Corrélation de Pearson	,836**	1	,493**	,539**
	Sig. (bilatérale)	,000		,000	,000
	N	47	47	47	47
QB8	Corrélation de Pearson	,713**	,493**	1	,653**
	Sig. (bilatérale)	,000	,000		,000
	N	47	47	47	47
QB9	Corrélation de Pearson	,779**	,539**	,653**	1
	Sig. (bilatérale)	,000	,000	,000	
	N	47	47	47	47

** . La corrélation est significative au niveau 0.01 (bilatéral).

المصدر : برنامج spss v19

المصدر : برنامج spss v19

الملحق 16: مخرجات بيانات معاملات بيرسون البعد الخامس المحور

الثاني

Corrélations		B	QB13	QB14	QB15
B	Corrélation de Pearson	1	,788**	,808**	,618**
	Sig. (bilatérale)		,000	,000	,000
	N	47	47	47	47
QB13	Corrélation de Pearson	,788**	1	,827**	,813**
	Sig. (bilatérale)	,000		,000	,000
	N	47	47	47	47
QB14	Corrélation de Pearson	,808**	,827**	1	,747**
	Sig. (bilatérale)	,000	,000		,000
	N	47	47	47	47
QB15	Corrélation de Pearson	,618**	,813**	,747**	1
	Sig. (bilatérale)	,000	,000	,000	
	N	47	47	47	47

** . La corrélation est significative au niveau 0.01 (bilatéral).

المصدر : برنامج spss v19

الملحق 17: مخرجات بيانات معاملات بيرسون المحور الثاني

		Corrélations																
		QB1	QB2	QB3	QB4	QB5	QB6	QB7	QB8	QB9	QB10	QB11	QB12	QB13	QB14	QB15	DM4	DM5
QB1	Corrélation de Pearson	1	,803**	,757**	,805**	,529**	,544**	,703**	,431**	,483**	,458**	,523**	,359*	,343*	,508**	,187	,494**	,386**
	Sig. (bilatérale)		,000	,000	,000	,000	,000	,000	,002	,001	,001	,000	,013	,018	,000	,208	,000	,007
	N	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47
QB2	Corrélation de Pearson	,803**	1	,766**	,715**	,503**	,524**	,638**	,444**	,570**	,498**	,514**	,370*	,385**	,505**	,301*	,509**	,436**
	Sig. (bilatérale)	,000		,000	,000	,000	,000	,000	,002	,000	,000	,000	,010	,008	,000	,040	,000	,002
	N	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47
QB3	Corrélation de Pearson	,757**	,766**	1	,548**	,374**	,404**	,507**	,314*	,252	,284	,273	,131	,186	,284	,120	,255	,218
	Sig. (bilatérale)	,000	,000		,000	,010	,005	,000	,032	,088	,053	,064	,380	,211	,053	,423	,084	,140
	N	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47
QB4	Corrélation de Pearson	,805**	,715**	,548**	1	,711**	,728**	,858**	,507**	,646**	,664**	,676**	,600**	,536**	,662**	,334*	,711**	,563**
	Sig. (bilatérale)	,000	,000	,000		,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,022	,000	,000
	N	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47
QB5	Corrélation de Pearson	,529**	,503**	,374**	,711**	1	,811**	,724**	,542**	,617**	,662**	,607**	,639**	,533**	,478**	,300*	,697**	,476**
	Sig. (bilatérale)	,000	,000	,010	,000		,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,001	,040	,000	,001
	N	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47
QB6	Corrélation de Pearson	,544**	,524**	,404**	,728**	,811**	1	,721**	,648**	,564**	,598**	,524**	,611**	,571**	,454**	,355*	,632**	,497**
	Sig. (bilatérale)	,000	,000	,005	,000	,000		,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,001	,014	,000	,000
	N	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47
QB7	Corrélation de Pearson	,703**	,638**	,507**	,858**	,724**	,721**	1	,493**	,539**	,713**	,681**	,559**	,517**	,632**	,286	,717**	,529**
	Sig. (bilatérale)	,000	,000	,000	,000	,000	,000		,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,052	,000	,000
	N	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47
QB8	Corrélation de Pearson	,431**	,444**	,314*	,507**	,542**	,648**	,493**	1	,653**	,676**	,607**	,614**	,491**	,420**	,394**	,694**	,468**
	Sig. (bilatérale)	,002	,002	,032	,000	,000	,000	,000		,000	,000	,000	,000	,000	,003	,006	,000	,001
	N	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47
QB9	Corrélation de Pearson	,483**	,570**	,252	,646**	,617**	,564**	,539**	,653**	1	,676**	,690**	,721**	,562**	,562**	,378**	,762**	,545**
	Sig. (bilatérale)	,001	,000	,088	,000	,000	,000	,000	,000		,000	,000	,000	,000	,000	,009	,000	,000
	N	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47
QB10	Corrélation de Pearson	,458**	,498**	,284	,664**	,662**	,598**	,713**	,676**	,676**	1	,803**	,705**	,584**	,538**	,419**	,920**	,556**
	Sig. (bilatérale)	,001	,000	,053	,000	,000	,000	,000	,000	,000		,000	,000	,000	,000	,003	,000	,000
	N	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47
QB11	Corrélation de Pearson	,523**	,514**	,273	,676**	,607**	,524**	,681**	,607**	,690**	,803**	1	,724**	,615**	,625**	,436**	,930**	,608**
	Sig. (bilatérale)	,000	,000	,064	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000		,000	,000	,000	,002	,000	,000
	N	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47
QB12	Corrélation de Pearson	,359*	,370*	,131	,600**	,639**	,611**	,559**	,614**	,721**	,705**	,724**	1	,669**	,615**	,579**	,882**	,668**
	Sig. (bilatérale)	,013	,010	,380	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000		,000	,000	,000	,000	,000
	N	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47
QB13	Corrélation de Pearson	,343*	,385**	,186	,536**	,533**	,571**	,517**	,491**	,562**	,584**	,615**	,669**	1	,827**	,813**	,682**	,945**
	Sig. (bilatérale)	,018	,008	,211	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000		,000	,000	,000	,000
	N	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47
QB14	Corrélation de Pearson	,508**	,505**	,284	,662**	,478**	,454**	,632**	,420**	,562**	,538**	,625**	,615**	,827**	1	,747**	,650**	,934**
	Sig. (bilatérale)	,000	,000	,053	,000	,001	,001	,000	,003	,000	,000	,000	,000	,000		,000	,000	,000
	N	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47
QB15	Corrélation de Pearson	,187	,301*	,120	,334*	,300*	,355*	,286	,394**	,378**	,419**	,436**	,579**	,813**	,747**	1	,521**	,908**
	Sig. (bilatérale)	,208	,040	,423	,022	,040	,014	,052	,006	,009	,003	,002	,000	,000	,000		,000	,000
	N	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47
DM4	Corrélation de Pearson	,494**	,509**	,255	,711**	,697**	,632**	,717**	,694**	,762**	,920**	,930**	,882**	,882**	,650**	,521**	1	,669**
	Sig. (bilatérale)	,000	,000	,084	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000		,000
	N	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47
DM5	Corrélation de Pearson	,386**	,436**	,218	,563**	,476**	,497**	,529**	,468**	,545**	,556**	,608**	,668**	,945**	,934**	,908**	,669**	1
	Sig. (bilatérale)	,007	,002	,140	,000	,001	,000	,000	,001	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000	
	N	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47

**. La corrélation est significative au niveau 0.01 (bilatéral).

المصدر : برنامج spss v19

الملحق 18: مخرجات بيانات معاملات بيرسون المحور

الثالث

Corrélations

		C	QC1	QC2	QC3	QC4	QC5	QC6	QC7	QC8	QC9	QC10	QC11	QC12
C	Corrélation de Pearson	1	,837**	,735**	,750**	,867**	,759**	,794**	,853**	,777**	,869**	,738**	,806**	,747**
	Sig. (bilatérale)		,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000
	N	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47
QC1	Corrélation de Pearson	,837**	1	,588**	,489**	,692**	,699**	,554**	,798**	,689**	,652**	,678**	,614**	,560**
	Sig. (bilatérale)	,000		,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000
	N	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47
QC2	Corrélation de Pearson	,735**	,588**	1	,656**	,615**	,577**	,627**	,600**	,524**	,525**	,338*	,426**	,454**
	Sig. (bilatérale)	,000	,000		,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,020	,003	,001
	N	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47
QC3	Corrélation de Pearson	,750**	,489**	,656**	1	,698**	,461**	,802**	,470**	,446**	,568**	,455**	,472**	,545**
	Sig. (bilatérale)	,000	,000	,000		,000	,001	,000	,001	,002	,000	,001	,001	,000
	N	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47
QC4	Corrélation de Pearson	,867**	,692**	,615**	,698**	1	,722**	,706**	,701**	,535**	,758**	,577**	,689**	,519**
	Sig. (bilatérale)	,000	,000	,000	,000		,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000
	N	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47
QC5	Corrélation de Pearson	,759**	,699**	,577**	,461**	,722**	1	,573**	,717**	,552**	,602**	,377**	,560**	,433**
	Sig. (bilatérale)	,000	,000	,000	,001	,000		,000	,000	,000	,000	,009	,000	,002
	N	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47
QC6	Corrélation de Pearson	,794**	,554**	,627**	,802**	,706**	,573**	1	,578**	,493**	,653**	,472**	,523**	,571**
	Sig. (bilatérale)	,000	,000	,000	,000	,000	,000		,000	,000	,000	,001	,000	,000
	N	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47
QC7	Corrélation de Pearson	,853**	,798**	,600**	,470**	,701**	,717**	,578**	1	,710**	,700**	,651**	,663**	,582**
	Sig. (bilatérale)	,000	,000	,000	,001	,000	,000	,000		,000	,000	,000	,000	,000
	N	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47
QC8	Corrélation de Pearson	,777**	,689**	,524**	,446**	,535**	,552**	,493**	,710**	1	,637**	,654**	,592**	,676**
	Sig. (bilatérale)	,000	,000	,000	,002	,000	,000	,000	,000		,000	,000	,000	,000
	N	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47
QC9	Corrélation de Pearson	,869**	,652**	,525**	,568**	,758**	,602**	,653**	,700**	,637**	1	,703**	,827**	,634**
	Sig. (bilatérale)	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000		,000	,000	,000
	N	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47
QC10	Corrélation de Pearson	,738**	,678**	,338*	,455**	,577**	,377**	,472**	,651**	,654**	,703**	1	,625**	,534**
	Sig. (bilatérale)	,000	,000	,020	,001	,000	,009	,001	,000	,000	,000		,000	,000
	N	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47
QC11	Corrélation de Pearson	,806**	,614**	,426**	,472**	,689**	,560**	,523**	,663**	,592**	,827**	,625**	1	,676**
	Sig. (bilatérale)	,000	,000	,003	,001	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000		,000
	N	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47
QC12	Corrélation de Pearson	,747**	,560**	,454**	,545**	,519**	,433**	,571**	,582**	,676**	,634**	,534**	,676**	1
	Sig. (bilatérale)	,000	,000	,001	,000	,000	,002	,000	,000	,000	,000	,000	,000	
	N	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47	47

** . La corrélation est significative au niveau 0.01 (bilatéral).

*. La corrélation est significative au niveau 0.05 (bilatéral).

المصدر : برنامج spss v19

الملحق 19: مخرجات بيانات متوسطات و انحرافات كل عبارات المحاور الثلاث

Statistiques descriptives

	N	Minimum	Maximum	Moyenne	Ecart type	Variance
QA1	47	1	5	4,00	,808	,652
QA2	47	1	5	4,00	,752	,565
QA3	47	2	5	4,06	,734	,539
QA4	47	1	5	4,13	,824	,679
QA5	47	2	5	3,98	,642	,413
QA6	47	2	5	4,02	,642	,413
QA7	47	1	5	3,94	,763	,583
QA8	47	1	5	3,94	,919	,844
QA9	47	1	5	3,91	,803	,645
QA10	47	2	5	3,81	,798	,636
QA11	47	2	5	3,96	,806	,650
QA12	47	1	5	3,79	,907	,823
QB1	47	1	5	3,96	,779	,607
QB2	47	2	5	4,00	,626	,391
QB3	47	2	5	4,00	,590	,348
QB4	47	1	5	4,13	,875	,766
QB5	47	1	5	4,04	,690	,476
QB6	47	1	5	4,11	,729	,532
QB7	47	1	5	3,98	,872	,760
QB8	47	2	5	3,94	,704	,496
QB9	47	1	5	3,83	,732	,536
QB10	47	1	5	3,96	,908	,824
QB11	47	1	5	3,87	,947	,896
QB12	47	1	5	3,94	,845	,713
QB13	47	1	5	3,60	,993	,985
QB14	47	1	5	3,64	1,169	1,366
QB15	47	1	5	3,60	,925	,855
QC1	47	1	5	4,09	,717	,514
QC2	47	1	5	3,96	,833	,694
QC3	47	1	5	3,79	,858	,736
QC4	47	1	5	3,77	,786	,618
QC5	47	2	5	4,06	,639	,409
QC6	47	2	5	4,09	,686	,471
QC7	47	1	5	4,11	,729	,532
QC8	47	2	5	4,06	,604	,365
QC9	47	1	5	3,98	,794	,630
QC10	47	2	5	4,06	,704	,496
QC11	47	1	5	3,98	,794	,630
QC12	47	3	5	4,21	,657	,432
N valide (listwise)	47					

المصدر : برنامج spss v19

الملحق 20: مخرجات بيانات اختبار الانحدار الخطي (أثر المتغير المستقل على المتغير التابع)

Variables introduites/supprimées^b

Modèle	Variables introduites	Variables supprimées	Méthode
1	A ^a	.	Entrée

a. Toutes variables requises saisies.

b. Variable dépendante : C

Récapitulatif des modèles^b

Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation	Durbin-Watson
1	,421 ^a	,178	,159	,65526	1,686

a. Valeurs prédites : (constantes), A

b. Variable dépendante : C

ANOVA^b

Modèle		Somme des carrés	ddl	Moyenne des carrés	D	Sig.
1	Régression	4,171	1	4,171	9,714	,003 ^a
	Résidu	19,321	45	,429		
	Total	23,492	46			

a. Valeurs prédites : (constantes), A

b. Variable dépendante : C

Coefficients^a

Modèle		Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés	t	Sig.
		A	Erreur standard	Bêta		
1	(Constante)	1,879	,678		2,772	,008
	A	,531	,170	,421	3,117	,003

a. Variable dépendante : C

Statistiques des résidus^a

	Minimum	Maximum	Moyenne	Ecart-type	N
Prévision	2,7630	4,5314	3,9699	,30111	47
Résidu	-2,86827	1,08752	,00000	,64809	47
Erreur Prévision	-4,008	1,865	,000	1,000	47
Erreur Résidu	-4,377	1,660	,000	,989	47

a. Variable dépendante : C

المصدر : برنامج spss v19

الملحق 21: مخرجات بيانات اختبار الانحدار الخطي (أثر المتغير المستقل على المتغير

الوسيط)

Variables introduites/supprimées^b

Modèle	Variables introduites	Variables supprimées	Méthode
1	A ^a	.	Entrée

a. Toutes variables requises saisies.

b. Variable dépendante : B

Récapitulatif des modèles^b

Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation	Durbin-Watson
1	,509 ^a	,259	,243	,54971	1,375

a. Valeurs prédites : (constantes), A

b. Variable dépendante : B

ANOVA^b

Modèle		Somme des carrés	ddl	Moyenne des carrés	D	Sig.
1	Régression	4,755	1	4,755	15,736	,000 ^a
	Résidu	13,598	45	,302		
	Total	18,353	46			

a. Valeurs prédites : (constantes), A

b. Variable dépendante : B

Coefficients^a

Modèle		Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés	t	Sig.
		A	Erreur standard	Bêta		
1	(Constante)	1,672	,569		2,941	,005
	A	,566	,143	,509	3,967	,000

a. Variable dépendante : B

Statistiques des résidus^a

	Minimum	Maximum	Moyenne	Ecart-type	N
Prévision	2,6163	4,5046	3,9050	,32152	47
Résidu	-2,14928	,90910	,00000	,54370	47
Erreur Prévision	-4,008	1,865	,000	1,000	47
Erreur Résidu	-3,910	1,654	,000	,989	47

a. Variable dépendante : B

المصدر : برنامج spss v19

الملحق 22: مخرجات بيانات اختبار الانحدار الخطي (أثر المتغير الوسيط على المتغير التابع

بوجود المستقل)

Variables introduites/supprimées^b

Modèle	Variables introduites	Variables supprimées	Méthode
1	B, A ^a	.	Entrée

a. Toutes variables requises saisies.
b. Variable dépendante : C

Récapitulatif des modèles^b

Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation	Durbin-Watson
1	,536 ^a	,287	,255	,61692	2,099

a. Valeurs prédites : (constantes), B, A
b. Variable dépendante : C

ANOVA^b

Modèle		Somme des carrés	ddl	Moyenne des carrés	D	Sig.
1	Régression	6,746	2	3,373	8,862	,001 ^a
	Résidu	16,746	44	,381		
	Total	23,492	46			

a. Valeurs prédites : (constantes), B, A
b. Variable dépendante : C

Coefficients^a

Modèle		Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés	t	Sig.
		A	Erreur standard	Bêta		
1	(Constante)	1,151	,697		1,652	,106
	A	,284	,186	,226	1,525	,134
	B	,435	,167	,385	2,601	,013

a. Variable dépendante : C

Statistiques des résidus^a

	Minimum	Maximum	Moyenne	Ecart-type	N
Prévision	2,5895	4,7470	3,9699	,38295	47
Résidu	-2,86979	1,24388	,00000	,60336	47
Erreur Prévision	-3,605	2,029	,000	1,000	47
Erreur Résidu	-4,652	2,016	,000	,978	47

a. Variable dépendante : C

المصدر : برنامج spss v19

الملحق 23: اختبار كولموغوروفسميرنوف للمحاور الثلاث على الترتيب

Test de Kolmogorov-Smirnov à un échantillon

		A	B	C
N		47	47	47
Paramètres normaux ^{a,b}	Moyenne	3,9415	3,9050	3,9699
	Ecart-type	,56757	,63165	,71463
Différences les plus extrêmes	Absolue	,250	,187	,190
	Positive	,182	,123	,136
	Négative	-,250	-,187	-,190
Z de Kolmogorov-Smirnov		1,716	1,282	1,304
Signification asymptotique (bilatérale)		,006	,075	,067

a. La distribution à tester est gaussienne.

b. Calculée à partir des données.

المصدر : برنامج spss v19

الملحق 24: مخرجات بيانات اختبار كولموغوروفسميرنوف للمحاور الثلاث معا

Test de Kolmogorov-Smirnov à un échantillon

		tout
N		47
Paramètres normaux ^{a,b}	Moyenne	3,9553
	Ecart-type	,50162
Différences les plus extrêmes	Absolue	,180
	Positive	,126
	Négative	-,180
Z de Kolmogorov-Smirnov		1,237
Signification asymptotique (bilatérale)		,094

a. La distribution à tester est gaussienne.

b. Calculée à partir des données.

المصدر : برنامج spss v19

الملحق 25: الجزء الأول من الاستبيان

- استبيان -**مدى التزام التدقيق الداخلي في الجزائر بمعايير التدقيق الداخلي الشاملة (GIAS) وأثره على فعالية نظام الرقابة الداخلية****السيد/السيدة المحترم(ة):**

يهدف هذا الاستبيان إلى جمع بيانات علمية لأغراض البحث الأكاديمي (مذكرة ماستر) حول مدى تطبيق معايير التدقيق الداخلي الشاملة (GIAS) في المؤسسات الجزائرية، وأثر ذلك على فعالية نظام الرقابة الداخلية.

الطالبين : - ياسر بوقادوم - بواجة بلال

الأستاذة المشرفة : د. عمارة مريم

تنبه عن معايير التدقيق الداخلي الشاملة (GIAS) (Global Internal Audit Standards) : هي الإطار التنظيمي المستحدث الصادر عن المعهد الدولي للمدققين الداخليين (IIA) تم إطلاقها رسمياً لتكون البديل الشامل والمطور للإطار القديم (IPPF)، وأصبحت المرجع الإلزامي الأول عالمياً لمهنة التدقيق الداخلي. جاءت هذه المعايير بهدف رفع جودة وظيفة التدقيق، وجعلها شريكاً استراتيجياً للإدارة العليا ومساهماً أساسياً في حماية وتعزيز نظم الرقابة الداخلية وحوكمة الشركات.

نرجو منكم الإجابة بكل موضوعية، مع العلم أن المعلومات ستستعمل لأغراض علمية فقط وبسرية تامة.

طريقة الإجابة : ضع علامة (✓) أمام الاختيار المناسب.

خيارات الإجابة:

☐ لا أوافق بشدة ☐ لا أوافق ☐ محايد ☐ أوافق ☐ أوافق بشدة

الجزء الأول: المعلومات العامة للمجيب

السؤال	الإجابة
طبيعة المؤسسة:	☐ عمومية ☐ خاصة ☐ مختلطة
القطاع:	☐ صناعي ☐ تجاري ☐ خدماتي ☐ بنكي/مالي ☐ إدارية عمومية ☐ أخرى.....
حجم المؤسسة:	☐ صغيرة ☐ متوسطة ☐ كبيرة
هل يوجد قسم/مصلحة للتدقيق الداخلي؟	☐ نعم ☐ لا
صفة المجيب:	☐ مدقق داخلي ☐ رئيس م/ التدقيق الداخلي ☐ محاسب ☐ مسؤول مالي
عدد سنوات الخبرة:	☐ أقل من 5 سنوات ☐ من 5 إلى 10 سنوات ☐ أكثر من 10 سنوات

الجزء الثاني: محاور الاستبيان

المحور الأول : ممارسات التدقيق الداخلي وفق GIAS (المتغير المستقل)

العبارة	لا أوافق بشدة	لا أوافق	محايد	أوافق	أوافق بشدة
1 تلتزم المؤسسة بتطبيق السياسات والإجراءات المنظمة	☐	☐	☐	☐	☐
لوظيفة التدقيق الداخلي					
2 المدقق الداخلي يتمتع بالاستقلالية عن الأنشطة و الوظائف التي يقوم بتدقيقها .	☐	☐	☐	☐	☐
3 يتم تنفيذ مهام التدقيق الداخلي بموضوعية دون تأثير من الإدارة .	☐	☐	☐	☐	☐
4 يلتزم المدققون الداخليون بالنزاهة والسلوك المهني أثناء أداء مهامهم .	☐	☐	☐	☐	☐
5 يتم التخطيط لعملية التدقيق بناءً على تقييم المخاطر داخل المؤسسة .	☐	☐	☐	☐	☐
6 يتم تنفيذ مهام التدقيق وفق إجراءات ومنهجية محددة .	☐	☐	☐	☐	☐
7 تقارير التدقيق الداخلي تعد بشكل منتظم وتشمل النتائج الأساسية للعملية .	☐	☐	☐	☐	☐
8 يتم متابعة تنفيذ توصيات التدقيق الداخلي من طرف الإدارة .	☐	☐	☐	☐	☐
9 يوجد ميثاق رسمي للتدقيق الداخلي يحدد مهامه وصلاحياته داخل المؤسسة .	☐	☐	☐	☐	☐
10 يتم تقييم أداء وظيفة التدقيق الداخلي بشكل دوري لتحسين فعاليتها .	☐	☐	☐	☐	☐
11 التدقيق الداخلي يساهم في دعم الحوكمة داخل المؤسسة من خلال تقييم الضوابط الرقابية .	☐	☐	☐	☐	☐
12 يتم التنسيق بين التدقيق الداخلي وباقي أجهزة الرقابة داخل المؤسسة .	☐	☐	☐	☐	☐

الملحق 27: الجزء الثاني /المحور الثاني من الاستبيان

المحور الثاني : جودة وظيفة التدقيق الداخلي (المتغير الوسيط)					
العبارة					
لا أوافق بشدة لا أوافق محايد أوافق أوافق بشدة					
البعد الأول : التخطيط					
1	☐	☐	☐	☐	يساهم التخطيط الجيد لمهام التدقيق الداخلي في تحسين جودة الأدلة و النتائج المتحصل .
2	☐	☐	☐	☐	تساعد برامج التدقيق المعدة مسبقا على تغطية المجالات ذات الأهمية النسبية و الجوانب عالية المخاطر .
3	☐	☐	☐	☐	يسهم التخطيط الجيد لمهام التدقيق الداخلي في ضمان الاستخدام الأمثل للموارد داخل المؤسسة.
البعد الثاني : التنفيذ					
4	☐	☐	☐	☐	يتم جمع أدلة كافية وموثوقة لدعم نتائج التدقيق .
5	☐	☐	☐	☐	يتم تنفيذ نسبة معتبرة من التوصيات التي يقدمها التدقيق الداخلي
6	☐	☐	☐	☐	توفر مهام التدقيق الداخلي المنجزة تقييما موضوعيا موثوقا للفعالية أنظمة الرقابة الداخلية .
البعد الثالث : التقارير و المتابعة					
7	☐	☐	☐	☐	نتائج تقارير التدقيق دقيقة و واضحة.
8	☐	☐	☐	☐	تتضمن تقارير التدقيق توصيات عملية قابلة للتطبيق.
9	☐	☐	☐	☐	توجد آليات واضحة لمتابعة تنفيذ توصيات التدقيق الداخلي.
البعد الرابع : الكفاءة المهنية					
10	☐	☐	☐	☐	يتمتع المدققون الداخليون بالكفاءة والخبرة المهنية اللازمة
11	☐	☐	☐	☐	يتم تدريب المدققين الداخليين بصفة مستمرة لتطوير مهاراتهم
12	☐	☐	☐	☐	تتمتع وظيفة التدقيق الداخلي بدعم الإدارة العليا عند تنفيذ المهام
البعد الخامس : التكنولوجيا					
13	☐	☐	☐	☐	تعتمد وظيفة التدقيق الداخلي على نظم معلومات تسهل الوصول إلى البيانات.
14	☐	☐	☐	☐	يستخدم التدقيق الداخلي أدوات رقمية لتحليل البيانات .
15	☐	☐	☐	☐	يعتمد التدقيق الداخلي على نظم معلومات لدعم تقييم المخاطر

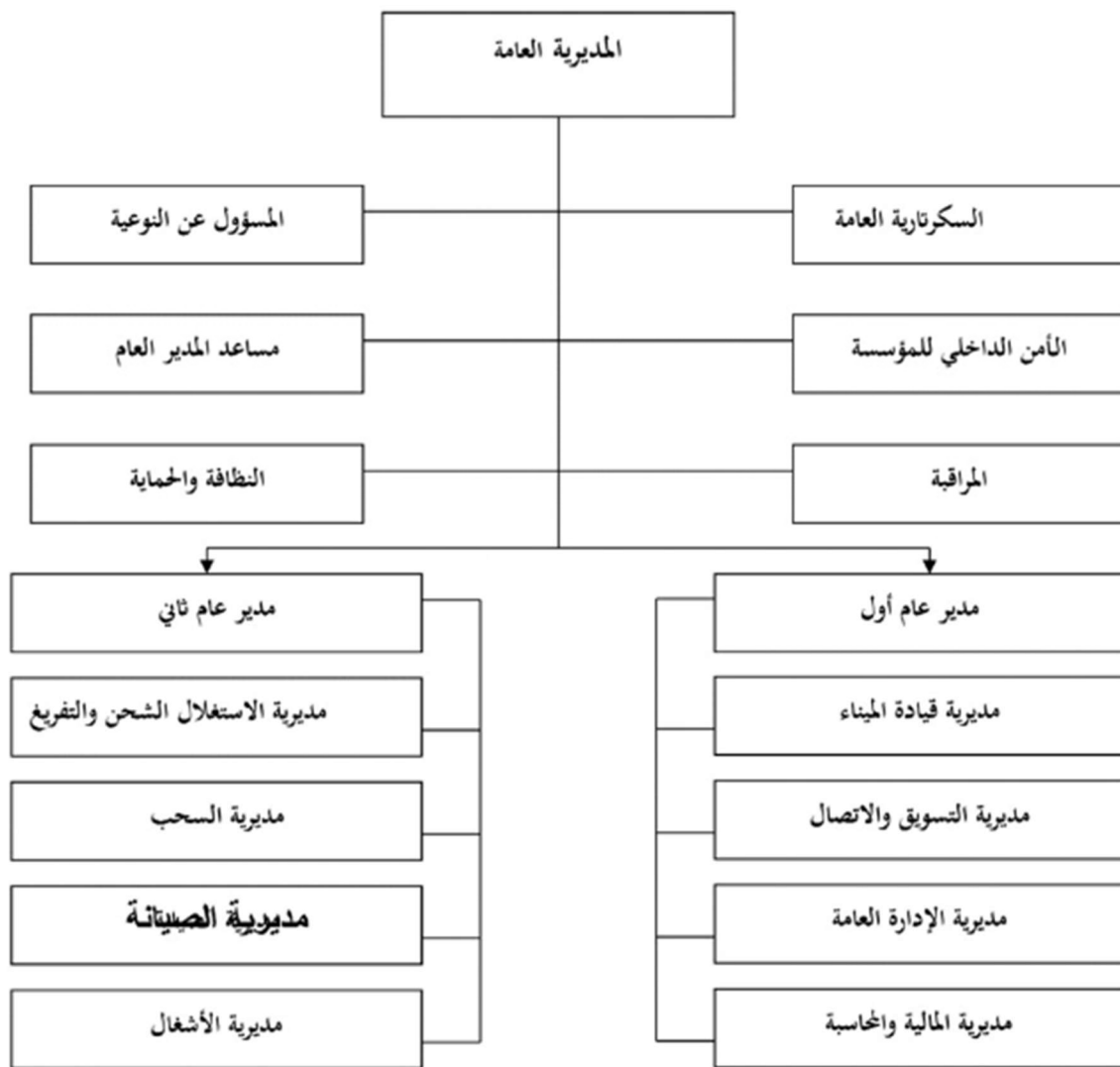
الملحق 28: الجزء الثاني /المحور الثالث من الاستبيان

المحور الثالث : فعالية نظام الرقابة الداخلية (المتغير التابع)					
العبارة	لا أوافق بشدة	لا أوافق	محايد	أوافق	أوافق بشدة
1 تساعد الرقابة الداخلية على تحسين استخدام الموارد وتقليل التكاليف .	☐	☐	☐	☐	☐
2 تساهم الرقابة الداخلية في رفع كفاءة الأداء التشغيلي داخل المؤسسة .	☐	☐	☐	☐	☐
3 التقارير المالية للمؤسسة دقيقة وحالية من الأخطاء الجوهرية .	☐	☐	☐	☐	☐
4 توجد إجراءات مراجعة ومطابقة دورية للبيانات .	☐	☐	☐	☐	☐
5 تضمن الرقابة الداخلية احترام المؤسسة للقوانين واللوائح التنظيمية .	☐	☐	☐	☐	☐
6 تساعد الرقابة الداخلية على اكتشاف الأخطاء بسرعة .	☐	☐	☐	☐	☐
7 توجد إجراءات رقابية تقلل من فرص الغش والاحتيال .	☐	☐	☐	☐	☐
8 يتم تحديد المخاطر الرئيسية التي تواجه المؤسسة بشكل دوري .	☐	☐	☐	☐	☐
9 توجد ضوابط رقابية للحد من المخاطر التشغيلية والمالية.	☐	☐	☐	☐	☐
10 يتم إعداد التقارير المالية وفق قواعد ومعايير محاسبية واضحة .	☐	☐	☐	☐	☐
11 يتم تحديث نظام الرقابة الداخلية حسب التغيرات والمخاطر الجديدة .	☐	☐	☐	☐	☐
12 تساهم الرقابة الداخلية في حماية أصول المؤسسة من الضياع أو سوء الاستغلال.	☐	☐	☐	☐	☐

الملحق 29: قائمة الاساتذة المحكمين

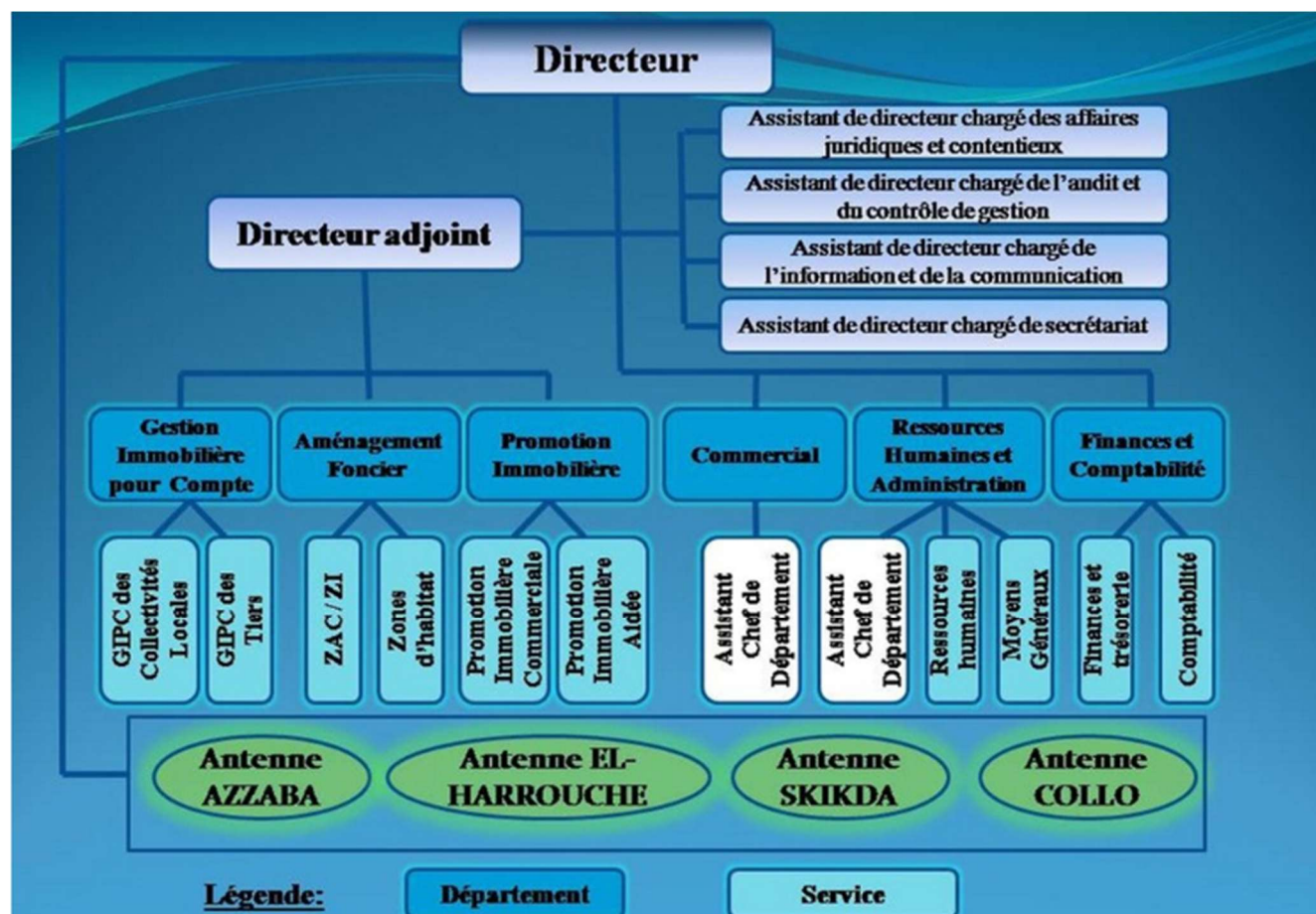
اسم ولقب الأستاذ المحكم	الرتبة	الجامعة
مزياني نور الدين	أستاذ محاضر أ	جامعة 20 أوت 1955 سكيكدة
كيموش بلال	أستاذ محاضر أ	جامعة 20 أوت 1955 سكيكدة
عبد الواحد محمد	أستاذ محاضر أ	جامعة 20 أوت 1955 سكيكدة
بوصبع ناصر	أستاذ محاضر أ	جامعة 20 أوت 1955 سكيكدة
نواري علاوة	أستاذ محاضر أ	جامعة 20 أوت 1955 سكيكدة
صيد مريم	أستاذ محاضر ب	جامعة 20 أوت 1955 سكيكدة

الملحق 30: الهيكل التنظيمي للمؤسسة المينائية



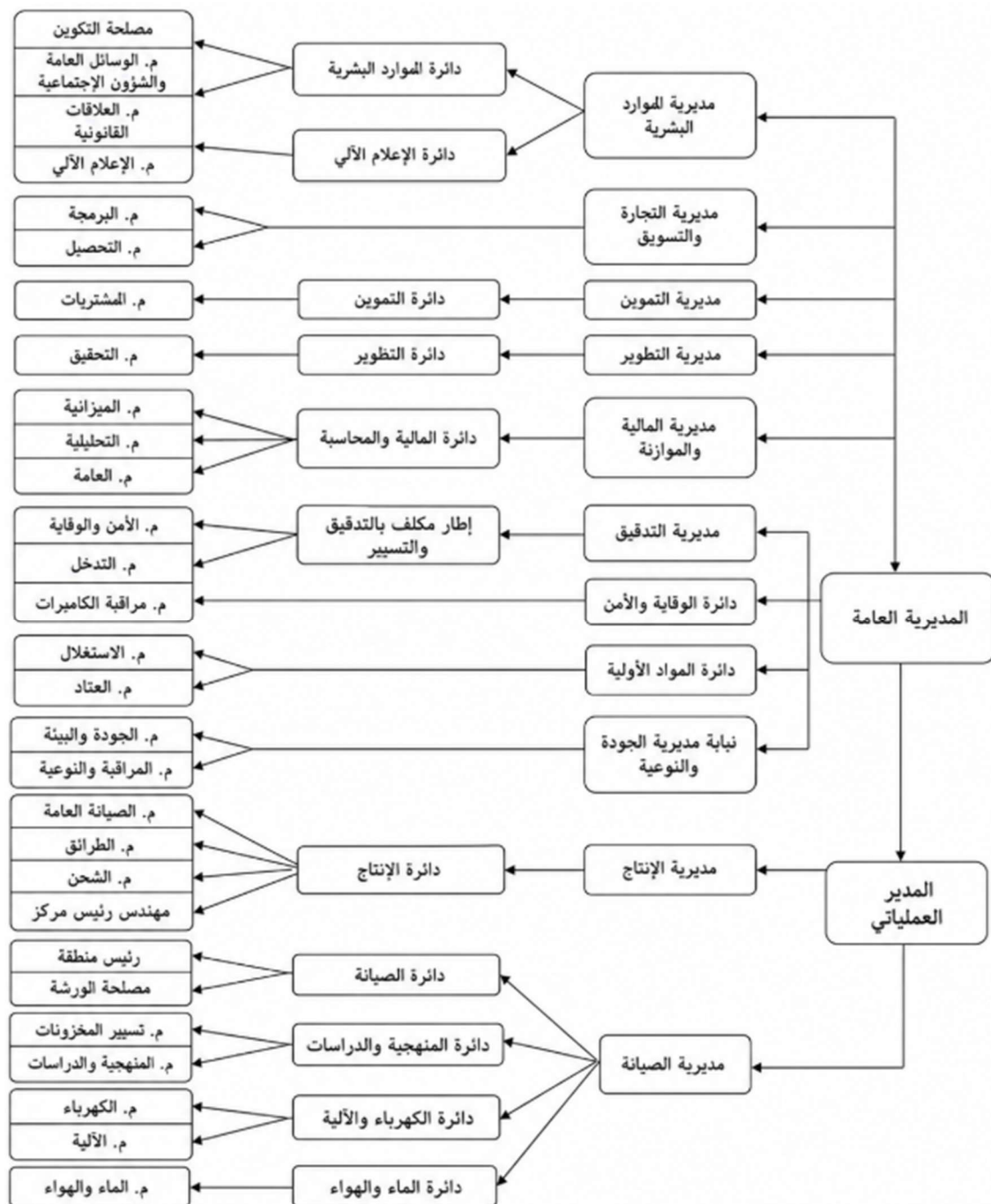
المصدر: الوثائق المقدمة من طرف المؤسسة المينائية

الملحق 31: الهيكل التنظيمي لوكالة AGRFUW



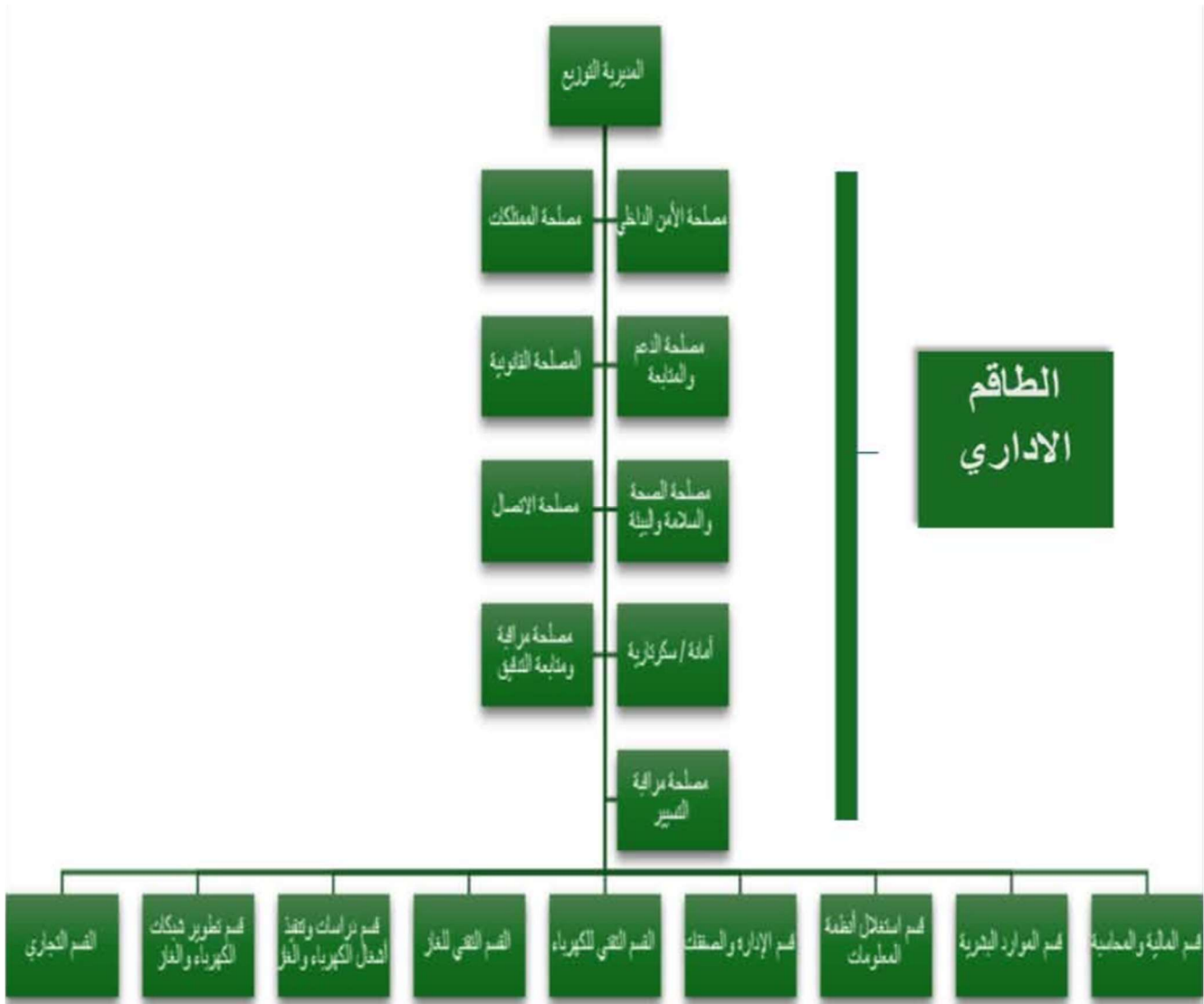
المصدر: الوثائق المقدمة من طرف وكالة AGRFUW

الملحق 32 : الهيكل التنظيمي لشركة اسمنت حجار السود



المصدر: الوثائق المقدمة من طرف ادارة شركة اسمنت حجار السود

الملحق 33 : الهيكل التنظيمي لشركة سونالغاز سكيكدة



المصدر: الوثائق المقدمة من طرف ادارة شركة اسمنت حجار السود