



الجمهورية العربية السورية  
الجماز المركزي للرقابة المالية



## دور التأهيل المهني للمدقق في زيادة كفاءة وجودة التقارير الرقابية

المسابقة الرابعة عشرة  
للبحث العلمي في مجال الرقابة

إعداد المفتش أول  
تغريد الياس علم  
مديرة العلاقات العامة والتدريب والتأهيل  
2024

## شكر وعرفان

إِنَّ اللَّهَ يُكَلِّمُ مَنَّا بِالنَّجَاحِ، وَنَحْنُ حَمِيدُهُ نَقْوُهُ وَنَبِيُّي (نح 2:20)

الحمد والشكر لله تعالى الذي منحني العزيمة والقدرة على السير في طريق البحث العلمي  
وَيَسَّرَ لِي الْأُمُورَ كُلَّهَا وَوَفَّقَنِي فِي إِنْجَازِ وَإِتْمَامِ هَذَا الْعَمَلِ كِي يَرَى النُّورَ

شكر مفعم بالاحترام والتقدير والعرفان لرئاسة الجهاز المركزي للرقابة المالية، ممثلة  
بالسيد محمد عبد الكريم برق رئيس الجهاز لإتاحته لي فرصة خوض هذه المسابقة

شكر خاص للأمانة العامة للمنظمة العربية للأجهزة العليا للرقابة بكل كوادرها على  
الجهود المبذولة لتنظيم المسابقة وتشجيع أعضائها بهدف توسيع المدارك وإضافة  
معلومات قيّمة من خلال البحث والاطلاع

والشكر موصول للسادة أعضاء لجنة التقييم لتكبد عناء قراءة هذا البحث وإعطاءه ما  
يستحقه

تغريد

## الإهداء

أهدي هذا العمل إلى :

والديّ الكريمين اللذان سهرا في تربيّتي وتوجيهي وأضاءا دربي بحكمتهما وصبرهما، وزرعا في نفسي الإرادة والعزيمة لتحقيق ذاتي

إلى أغلى من في الكون زوجي وأولادي الذين كانوا الداعم الأكبر في إنجاز هذا العمل

إلى من قاسموني حلاوة العيش ومرارتها وحب الوالدين وطاعتها إخوتي الأعزاء وسندي في الحياة الذين بهم أعتز وأفخر

إلى كل من شجع وساند ودعم لإنجاز هذا البحث

إلى بلدي الحبيب سورية حفظها الله... وإلى كل طالب علم أهدي هذا العمل

## ملخص البحث

يهدف هذا البحث إلى تسليط الضوء على دور التدريب والتأهيل المهني للمدققين في الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة ومساهمته في زيادة كفاءة وجودة التقارير الرقابية، وقد اعتمدت الباحثة على المنهج الاستقرائي للإصدارات الحديثة لمعايير الانتوساي بشكل عام والمعنية بشكل خاص بزيادة كفاءة المدقق ومتطلبات إعداد التقارير لرفع جودة العمل الرقابي، والتي تعتبر كإطار مرجعي، بالإضافة إلى إجراء دراسة تحليلية لواقع الملاحظات المُشخصة من الخطة الاستراتيجية للجهاز المركزي للرقابة المالية في سورية للوقوف على نقاط الضعف فيه بهدف العمل على تنمية القدرات المهنية ضمن أولوياته الاستراتيجية، كما اعتمدت على أسلوب المقابلات الشخصية لإبراز أهم الملاحظات الناتجة عن جمع البيانات على مجتمع البحث المؤلف من عدد من العاملين الفنيين في الجهاز بعدة مستويات خضعوا لبرنامج ماجستير الرقابة والتدقيق وشاركوا في الرقابات التعاونية مع الأريوساي وIDA.

وقد توصلت الدراسة في فصولها المتتالية ومن خلال الدراسة التفصيلية المُعمّقة من قبل الباحثة للناحيين النظرية والتطبيقية لعدة نتائج تؤكد أن خضوع المدقق للتأهيل المهني المناسب والمستمر يؤدي إلى اكتسابه لمختلف المهارات المواكبة للتطورات والتغيرات المتلاحقة التي تشهدها بيئة أعمال الأجهزة الرقابية، والتي لها القدرة على تحسين جودة مخرجات التدقيق المتمثلة بتقارير رقابية مُصاغة وفق متطلبات إعدادها، بسبب وجود علاقة طردية بينهم، فكلما كان المدقق متمكناً مهنيًا كلما بذل العناية المهنية اللازمة وكان قادراً على تقييم المخاطر وتنفيذ عمله بكفاءة وجمع أدلة إثبات مناسبة، وهذا يؤدي إلى إصدار وصياغة تقارير رقابية موضوعية ذات مصداقية وموثوقة بجودة وكفاءة عالية تُمكن المستخدمين وأصحاب القرار من اتخاذ القرارات الصحيحة بناءً على المعلومات الواردة فيه بالوقت المناسب، لمعالجة مواطن الخلل والارتقاء بالسياسات العامة وتصويبها بما يكفل تحسين مستوى الخدمات وضمان احترام وتطبيق القوانين والنظم المحاسبية والمالية.

وتوصلت الباحثة لوجود إدراك ووعي لدى قيادة الجهاز السوري لأهمية التدريب والتأهيل المهني المستمر لمدقيقيه تم إدراجه ضمن أولوياته الاستراتيجية، أدى للتوجه نحو تنمية قدراته المهنية لرفع جودة وكفاءة مخرجاته ممثلةً بتقارير رقابية تتماشى مع معايير الانتوساي، كون الجهاز لا يطبقها حالياً وبالتالي التقارير الصادرة عنه لا ترق لمطالبات إعداد التقرير، ورغم وجود خطط مدروسة لتأهيل المدققين الجدد، وخطط تدريبية سنوية إلا أنه لا يتم تنفيذ معظمها بسبب عدم توفر الاعتماد المالي اللازم للمتطلبات اللوجستية ولكوادر الهيئة التدريبية بسبب الظروف الحالية التي تمر بها سورية وعدم الاستقلال المالي والإداري للجهاز، كما كشفت نتائج البحث الميدانية وجود اتفاق وإدراك ووعي وتأکید مرتفع لدى أفراد العينة المختارة من مجتمع البحث لأهمية التدريب والتأهيل المهني المستمر حيث أجمعوا على وجود قيمة مُضافة مُكتسبة من الماجستير لم تكن موجودة سابقاً كان لها

أثر على زيادة تأهيلهم المهني ولكن بشكل نظري لم ينعكس على المهمات الرقابية وبالتالي التقارير، حيث لم يتم تطبيق ذلك عملياً إلا من خلال العدد المحدود من المشاركات بالرقابات التعاونية مع الأربوساي و IDI ومن خلال الفرق الرقابية المُشكّلة مؤخراً -لتنفيذ الخطة الاستراتيجية- لدراسة إمكانية تطبيق معايير الانتوساي وصياغة أدلة رقابية تتسجم مع أدلة الانتوساي لأنواع الرقابة، بالتوازي مع إجراء مهمات ميدانية لكن مازالت هذه الفرق في مراحلها الأولى.

**وبناء على النتائج التي تم التوصل إليها في ظل مشكلة البحث توصي الدراسة** بضرورة إيلاء الإدارة العليا في الجهاز الأهمية اللازمة للتدريب والتأهيل المهني على مستوى الخطة الاستراتيجية القادمة مع توفير الموارد المالية والبشرية اللازمة، وجعله آلية من آليات التحفيز للمدققين، بعد متابعة عمل الفرق المُشكّلة حالياً وتبني استراتيجية موارد بشرية ضمن الجهاز بعد الحصول على استقلالية التعيين، وإنشاء هياكل ومراكز تعنى بالتدريب، ووضع إطار للكفاءات يفصل ويحدّد الكفاءات المتوقعة من مدققي الجهاز ويحدد العناصر اللازمة لدفع النجاح والأداء رفيع المستوى، ووضع مسار للتطوير المهني المستمر منظم ومبرمج ومصمّم خصيصاً لينسجم مع ولاية الجهاز وإطاره القانوني وهيكله التنظيمي واحتياجاته، يهدف إلى تطوير مدققين محترفين أكفاء في الجهاز والمحافظة عليهم وتقييمهم بشكل دوري تماشياً مع ISSAI-150 والمبدأ التوجيهي GUID-1950 وارشادات GUID-1951، واعتماد منهجية تدريب معتمدة متمثلة في التحليل والتصميم والإعداد والتنفيذ ومن ثم التقييم، بالإضافة إلى العمل على تحقيق كفاءة وفعالية واستدامة التدريب بإرساء نظام جودة التدريب داخل الجهاز وإيجاد آليات لقياس أثر التدريب على أداءه لتحقيق النتائج المرجوة، كما أوصت الدراسة بضرورة الاستفادة من تطبيقات الذكاء الاصطناعي المتصلة بالتدريب، وتكثيف الدورات التدريبية الإشرافية حول التعلم الإلكتروني، والاستمرار بالاستفادة من التجارب المقارنة في هذا المجال لدى الأجهزة النظيرة ومنظمة الأربوساي ومجموعات العمل الإقليمية ذات الصلة وتبادل المعارف معهم وتعميم مخرجات الملتقيات والندوات الإقليمية والدولية ذات العلاقة بالتدريب على جميع المدققين، وضرورة تعديل النظام الداخلي للجهاز رقم 4 لعام 2015 بما يحقق صياغة التقرير وفق متطلبات المعايير.

## الكلمات المفتاحية

التأهيل المهني-الكفاءة-التدقيق-جودة التقرير-الانتوساي-الأربوساي-معايير الانتوساي-الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة-الجهاز المركزي للرقابة المالية في سورية.

## فهرس المحتويات

الصفحة	البند
ب	شكر وعرفان
ج	الإهداء
د	ملخص البحث
هـ	الكلمات المفتاحية
و	فهرس المحتويات
ح	فهرس الأشكال
ط	فهرس الجداول
<b>الفصل الأول: الإطار العام للبحث</b>	
2	المقدمة
3	مشكلة البحث وأسئلته
4	أهمية البحث
4	أهداف البحث
5	أسباب اختيار موضوع البحث
5	حدود البحث
5	منهجية البحث
6	خطة وهيكل البحث
7	الدراسات السابقة
<b>الفصل الثاني: الإطار النظري</b>	
10	المبحث الأول: تعريف بالانتوساي ومنظماتها الإقليمية ولجانها المنبثقة وإصداراتها المهنية
10	أولاً: مقدمة
10	ثانياً: المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الانتوساي)
12	ثالثاً: المنظمة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الأرابوساي)
14	رابعاً: إطار الانتوساي للتوجيهات والإصدارات المهنية – IFPP
17	خامساً: الإطار المرجعي للتدريب والتأهيل والتطوير المهني لمدقي الأجهزة العليا للرقابة واستمراريته

17	1- مهارات وكفاءة مدققي الأجهزة العليا للرقابة
19	2- بناء الكفاءة من خلال التدريب والتطوير المهني المستمر
22	3- أهمية التدريب والتطوير المهني حسب الأدلة الإرشادية
24	4- المتطلبات التنظيمية لتحديد كفاءات المدققين وتطوير قدراتهم والمحافظة عليها وتقييمها
28	المبحث الثاني: مفهوم التأهيل والتدريب المهني لمدققي الأجهزة العليا للرقابة
28	أولاً: مقدمة
29	ثانياً: ماهية التدريب والتأهيل والتطوير المهني والكفاءة لمدققي الأجهزة العليا للرقابة
31	ثالثاً: مسالك وأهداف التأهيل والتدريب المهني
32	رابعاً: أهمية التأهيل والتدريب المهني
33	خامساً: العوامل المرتبطة بمدقق الحسابات والمؤثرة في كفاءته العلمية والمهنية
34	المبحث الثالث: مفهوم التقرير الرقابي ومضمونه وآلية إعداده وفق معايير الانتوساي
34	أولاً: مقدمة
35	ثانياً: ماهية التقرير الرقابي
36	ثالثاً: مضمون التقرير الرقابي ومواصفاته
39	رابعاً: متطلبات إعداد التقرير الرقابي
40	خامساً: إعداد التقرير الرقابي وفق معايير الانتوساي والمتابعة
42	المبحث الرابع: مدى مساهمة تأهيل المدقق مهنيًا في زيادة جودة التقارير الرقابية
42	أولاً: مقدمة
43	ثانياً: التقرير الرقابي يتطلب تأهيل مهني للمدقق يواكب التغيرات في الجهات محل الرقابة
45	ثالثاً: دور التأهيل المهني في رفع جودة التقرير الرقابي لتحقيق أثر الرقابة
<b>الفصل الثالث: الجانب التطبيقي</b>	
47	المبحث الأول: تعريف بالجهاز المركزي للرقابة المالية في سورية
47	أولاً مقدمة: لمحة عن نشأة الجهاز المركزي للرقابة المالية في سورية
47	ثانياً: تعريف الجهاز واختصاصاته ومهامه
50	ثالثاً: تعيين الموظفين وتأهيلهم مهنيًا في الجهاز المركزي للرقابة المالية
52	رابعاً: تحقيق الكفاءة المهنية ضمن مدونة قواعد السلوك الوظيفي وأخلاقيات المهنة بالجهاز
54	خامساً: أنواع التقارير الصادرة عن الجهاز وكيفية إعدادها ومدى ملاءمتها لمتطلبات المعايير
56	المبحث الثاني: تجربة الجهاز المركزي للرقابة المالية في سورية في مجال التأهيل المهني للمدققين

56	أولاً: مقدمة: من التخطيط الاستراتيجي إلى التخطيط العملي لبناء القدرات خاصة المهنية
57	ثانياً: ملخص تقييم أداء الجهاز السوري وفق منهجية SAI-PMF للوقوف على نقاط ضعفه
62	ثالثاً: الملخص التنفيذي لإعداد الخطة الاستراتيجية للجهاز بهدف تنمية قدراته
66	رابعاً: برنامج ماجستير الرقابة والتدقيق لتأهيل مدقي الجهاز مهنياً
73	خامساً: الرقابات التعاونية التي ساهمت في التأهيل المهني وكتابة التقرير بحسب المعايير- والتعاون الدولي
<b>الفصل الرابع: النتائج والتوصيات</b>	
76	النتائج
77	التوصيات
<b>المراجع</b>	
78	المواقع الالكترونية
78	أدلة عمل ومعايير
79	مجلات
79	قوانين وأنظمة

## فهرس الأشكال

الرقم	الشكل	الصفحة
1	قيمة ومنافع الأجهزة العليا للرقابة "إحداث فارق في حياة المواطنين	2
2	هيكل إطار الانتوساي للتوجيهات والإصدارات المهنية	15
3	مستويات التوجيهات والإصدارات المهنية	15
4	نموذج إدارة الموارد البشرية	24
5	الكفاءات الشاملة المتعلقة بمراجعة الحسابات	26
6	العملية المتعلقة بتوجيه إنشاء مسار التطوير المهني	27
7	أبعاد قدرات الجهاز اللازمة لإنتاج مخرجات ذات جودة تحقق النواتج	28
8	الطريقة المنهجية في تخطيط وتنفيذ العملية التدريبية	32
9	مراحل العملية الرقابية	36



39	الأهداف الذكية لتحديد الضوابط العامة المتصلة بصياغة التقارير الرقابية (SMART)	10
43	الأطراف الثلاثة الأساسية لرقابة القطاع العام	11
48	الهيكل التنظيمي للجهاز المركزي للرقابة المالية في سورية	12
63	رؤية- مهمة- قيم الجهاز المركزي للرقابة المالية في سورية	13
66	إطار نتائج الخطة الاستراتيجية للجهاز المركزي للرقابة المالية (2022-2026)	14
72	إجمالي عدد المدققين الحاصلين على درجة ماجستير الرقابة والتدقيق في الجهاز	15

### فهرس الجداول

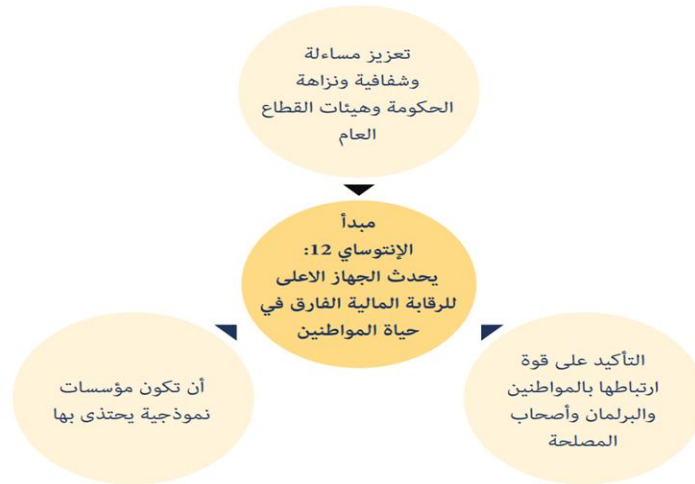
الرقم	الجدول	الصفحة
1	ملخص الدرجات التي حققتها المؤشرات والأبعاد لتقييم أداء الجهاز	58
2	نتائج التقييم وفقاً لمؤشرات أداء الجهاز	60
3	الخطة الدراسية لبرنامج ماجستير الرقابة والتدقيق	71

# **الفصل الأول**

## **الإطار العام للبحث**

## مقدمة

تمارس الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة دوراً فعالاً في تحقيق رقابة فعالة على أموال الدولة ومتابعة أداء الجهات الخاضعة للرقابة من الناحية المالية ومدى التزامها بالأطر القانونية وتختص بتدقيق حساباتها وإعطاء رأي محايد حول عدالة القوائم المالية، ليس هذا فقط بل الدور الأهم وهو الحفاظ على المال العام وتعزيز الحوكمة الرشيدة والتقليل من مخاطر الفساد المالي والإداري، حيث تتطلع الأجهزة العليا للرقابة من خلال أعمال الرقابة التي تمارسها إلى إصدار تقارير رقابية موضوعية وموثوقة تمكن المستخدمين وأصحاب المصلحة من اتخاذ قرارات سليمة بناء على المعلومات الواردة فيها لمعالجة مواطن الخلل والارتقاء بالسياسات العامة وتصويبها وضمان احترام وتطبيق النظم المحاسبية والمالية وتحسين مستوى الخدمات لتحقيق ما جاء بالمبادئ الأساسية للانتوساي 12 INTOSAI-P قيمة ومنافع الأجهزة العليا للرقابة "إحداث فارق في حياة المواطنين"، كما هو موضح بالشكل رقم (1):



المصدر: دليل الإدارة الاستراتيجية 2020

فمن المبادئ الأساسية لرقابة القطاع العام بحسب المعيار ISSAI 100 أن تبدأ جميع عمليات رقابة القطاع العام بالأهداف التي قد تختلف تبعاً لنوع الرقابة المنفذة، غير أن جميع عمليات رقابة القطاع العام تسهم في الحوكمة الرشيدة من خلال ما يلي:

- تزويد المستخدمين المستهدفين بمعلومات أو استنتاجات أو آراء مستقلة وموضوعية وموثوقة تستند إلى أدلة كافية ومناسبة تتعلق بالهيئات الحكومية.

- تعزيز المساءلة والشفافية وتشجيع التحسين المستمر والثقة المستدامة في الاستخدام الملائم للأموال والأصول العامة وأداء الإدارة العامة (رقابة القطاع العام وأهدافها-المبادئ الأساسية لرقابة القطاع العام ISSAI 100- الفقرة 20 صفحة 8).

وفي سبيل تحقيق ذلك يبذل المدقق الكثير من الجهود في الحصول على أدلة إثبات لتوثيق تقريره الرقابي وما تتطلبه هذه الأدلة من توافر مقياس لصحتها ومدى موضوعيتها وأسلوب وتوقيت الحصول عليها والتي تستند في الكثير من الأحيان الى حُكمه المهني، ولتحقيق هذا الهدف ولكي يقوم المدقق بمهامه على أكمل وجه بتقديم تقرير ذو مستوى عالي وكفاءة مطلوبة تبين العناية المهنية التي بذلها بحسب معايير الانتوساي، لا بد له من التمتع بدرجة عالية من التأهيل اللازم والكفاءة المهنية والخبرة بحسب المعيار ISSAI150 كفاءة المدقق.

وانطلاقاً مما سبق يُركز هذا البحث ويُسلط الضوء على أهمية رفع التدريب والتأهيل المهني للمدقق لتحقيق القيمة المضافة للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة من خلال مُخرجاتها المتمثلة بتقاريرها المقدمة في ضوء التغيرات والتطورات المتلاحقة واتساع استخدام التكنولوجيا، والبيانات الضخمة والتحديات الكثيرة التي تواجهها في سبيل تحقيق أهدافها ومواكبتها للتغيرات المتسارعة التي تشهدها بيئة أعمالها.

### مشكلة البحث وتساؤلاته

العالم لا يستقر ولا يقف ساكناً، وعلى الأجهزة العليا للرقابة أن تكون قادرة على مواكبة التطورات التكنولوجية الابتكارية المذهلة (الرقمنة، تكنولوجيا المعلومات، البيانات الضخمة، الذكاء الاصطناعي ...) أو الحالات الطارئة كجائحة Covid-19، وهو ما يتطلب تعزيز المهارات والقدرات التي يحتاجها المدققون وتطوير الأساليب التي يعملون وفقها، ونظراً لهذه التحديات التي تواجه الأجهزة العليا للرقابة وزيادة المهام الملقاة على عاتقها لتصبح قادرة على مواكبة جميع التغيرات المُحيطة، جاءت هذه الدراسة لتبحث عن مدى مساهمة التدريب والتأهيل المهني للمدقق في تحسين جودة التدقيق والرفع من كفاءة التقارير الصادرة عنه، حيث تتمثل مشكلة البحث في السؤال الرئيسي التالي: "إلى أي مدى يساهم التأهيل المهني لمُدققي الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة في رفع كفاءة وجودة التقارير الرقابية الصادرة عنه؟".

ويتفرع من السؤال الرئيسي الأسئلة الفرعية التالية:

- ما هو التدريب والتأهيل المهني للمدقق بحسب الإصدارات المهنية الحديثة لمعايير الانتوساي وما أهميته؟
- ماهي متطلبات إعداد التقرير الرقابي وفق معايير الانتوساي؟
- هل تؤثر كفاءة المدقق وتأهيله المهني على زيادة جودة التقارير الرقابية؟

- هل يوجد إدراك لأهمية تنمية القدرات المهنية لدى الجهاز المركزي للرقابة المالية في سورية وهل أُدرج ضمن أولوياته الاستراتيجية وفق مسار زمني محدد؟
- هل يتوفر التأهيل المهني للمدققين في العينة محل الدراسة وهل لديهم إدراك ووعي لأهميته؟
- هل يتوافق التقرير الرقابي لدى الجهاز المركزي للرقابة المالية في سورية مع معايير الانتوساي؟

### أهمية البحث

تأتي أهمية هذا البحث في محاولة التعرف على جهود الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة في تأهيل وتدريب مدققيها مهنيًا مما يؤثر على جودة العمل الرقابي من خلال كفاءة تقاريرها، وبيان أهمية ودور هذا التدريب عليهم للقيام بأعمالهم الرقابية ومدى إدراكهم لأهميته، وإبراز أثر ذلك في كفاءة مخرجاتهم وجودة تقاريرهم لتعتبر كمرجع يتمتع بالثقة والمصداقية لكل مُستخدميه، كما تم تسليط الضوء على الإصدارات الحديثة لمعايير الانتوساي بشكل عام والمعنية بزيادة كفاءة المدقق لرفع جودة العمل الرقابي بشكل خاص والتي تعتبر كإطار مرجعي، كما تكمن أهمية البحث نظراً لقلّة الدراسات التي اهتمت بربط أثر التدريب والتأهيل المهني وكفاءة مدقق الجهاز الأعلى للرقابة على تحسين كفاءة التدقيق وجودة التقارير الصادرة عنه وبالتالي هذه الدراسة سوف تساعد وتشجع الباحثين على إجراء دراسات أكثر عمقاً مستقبلاً للتوصل إلى نتائج أكثر متعلقة بهذا الموضوع بحسب المُستجدات.

### أهداف البحث

يسعى البحث من خلال جانبيه النظري والعملي إلى:

- توضيح الإطار المفاهيمي لماهية التأهيل المهني للمدقق ومساعي المنظمات العالمية والعربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الانتوساي-الأرابوساي) ومبادرة تنمية الانتوساي (IDI) من خلال إطار الانتوساي المحدث للتوجيهات والإصدارات المهنية-IFPP واللقاءات العلمية والتدريبية وورشات العمل والرقابات التعاونية التي تنظمها بإشراف لجان تنمية القدرات المنبثقة عنهما، بغية الوصل لمدقق مؤهل بشكل كافي يصدر تقرير رقابي ملائم بحسب ما نصت عليه المعايير وبالوقت المناسب والجودة الكافية.

- إسقاط الجانب النظري على الجانب العملي بهدف تدعيم البحث وإثراءه بتسليط الضوء على تجربة الجهاز السوري بتأهيل مدققيه مهنيًا -وفقاً لخطة الاستراتيجية بعد أن تم تقييم أداءه ذاتياً- بإخضاعهم لبرنامج ماجستير الرقابة والتدقيق وإشراكهم في الدورات واللقاءات العلمية والتدريبية والتعاونية وورشات العمل مع الأرابوساي و(IDI) لتحقيق النتائج المرجوة.

## أسباب اختيار موضوع البحث

إن اختيار هذا الموضوع كان لعدة اعتبارات منها:

### 1- الأسباب الموضوعية:

- ارتباط موضوع البحث وإشكاليته بمجال تخصص الباحثة المهني.
- الدور الفعال الذي يمكن أن يساهم به التأهيل المهني للمدقق في تحسين جودة وكفاءة التقرير التدقيقي.
- لفت انتباه المدققين لضرورة اكتساب المزيد من المهارات العلمية والعملية وتوظيفها ميدانياً.
- عدم وجود مثل هذه الدراسة في هذا المجال في سورية.

### 2- الأسباب الذاتية:

- الرغبة والميول للاطلاع على مهنة المدقق وكل من مهامه ومسؤولياته.
- الميل الشخصي بدراية كل ما يتعلق بمتطلبات عمل المدقق وفق معايير الانتوساي.
- الاشتراك في المسابقة الرابعة عشر للبحث العلمي.

## حدود البحث

- الحدود الزمنية: يشمل الإطار الزمني للدراسة الميدانية والنتائج المنبثقة عنها خلال فترة الدراسة، حيث بدأت الباحثة بها من بدء الدعوة للمشاركة بها لغاية تسليمها في نهاية الشهر السادس من عام 2024.
- الحدود المكانية: اقتصرت الحدود المكانية على الجهاز المركزي للرقابة المالية في سورية.
- الحدود البشرية: تركز البحث على إجابات عدد من العاملين الفنيين (المدققين) في فروع الجهاز المركزي للرقابة المالية في سورية الذين خضعوا لبرنامج ماجستير الرقابة والتدقيق والذين شاركوا في الدورات واللقاءات العلمية والتدريبية والتعاونية وورشات العمل مع الأرابوساي و IDI.
- الحدود الموضوعية: تركز البحث على الموضوع النظري له والمرتبب بدور التأهيل المهني للمدقق الانتوساي في زيادة كفاءة وجودة التقرير الرقابي.

## منهجية البحث

لمعالجة مشكلة البحث والاجابة على تساؤلاته وصولاً إلى نتائجه اعتمدت الباحثة على ما يلي:

- المنهج الوصفي التحليلي الاستقرائي لبناء الإطار النظري المعرفي المفاهيمي للبحث ويهدف هذا المنهج لتجميع الحقائق والمعلومات المتعلقة بموضوع البحث من مصادر أولية ومن خلال الاطلاع على الإصدارات المهنية الحديثة للانتوساي، ومجلة الرقابة المالية، والكتب والأدلة والمراجع العلمية والمواقع

الإلكترونية ذات الصلة، والأطر القانونية للجهاز المركزي للرقابة المالية التي تحكم عمله وخطته الاستراتيجية.

- الجانب التطبيقي من خلال إسقاط نتائج دراسة الجزء النظري على الجانب العملي بدراسة الأولويات الاستراتيجية للجهاز المركزي للرقابة المالية في سورية لتنمية قدراته المهنية، وإجراء المقابلات الشخصية مع عدد من العاملين الفنيين في فروع الجهاز الخاضعين لبرنامج الماجستير المهني التخصصي في الرقابة والتدقيق والذين شاركوا في الدورات واللقاءات العلمية والتدريبية والتعاونية وورشات العمل مع الأربوساي و IDI وهم مجتمع البحث، للتعرف على آرائهم بشأن الأفكار الواردة في هذا البحث والمرتبطة بأهمية التأهيل والتدريب المهني للمدقق وأثره على جودة وكفاءة التقرير الرقابي.

### خطة وهيكل البحث

من أجل الإلمام بجميع جوانب الموضوع وسعيًا للإجابة على الأسئلة المطروحة تم تقسيم البحث إلى 4 فصول، الفصل الأول: يحتوي الإطار العام للبحث تم التطرق من خلال المقدمة إلى تمهيد لطرح الإشكالية الرئيسية للبحث والتي جاءت تحتها مجموعة من الأسئلة الفرعية، إضافة إلى أسباب اختيار الموضوع، أهمية وأهداف الموضوع وحدوده، والمنهج المتبع والدراسات السابقة.

الفصل الثاني: تضمن الأدبيات النظرية المتعلقة بالدراسة التي تم تقسيمها إلى أربع مباحث يحتوي المبحث الأول تعريف بالانتوساي ومنظماتها الإقليمية ولجانها المنبثقة وإصداراتها المهنية، أما المبحث الثاني يتناول مفهوم التأهيل والتدريب المهني لمدققي الأجهزة العليا للرقابة، والمبحث الثالث يقدم مفهوم التقرير الرقابي ومضمونه وآلية إعداده وفق معايير الانتوساي، وتضمن المبحث الرابع مدى مساهمة تأهيل المدقق مهنيًا في زيادة جودة التقارير الرقابية.

الفصل الثالث: تم تخصيصه للجانب التطبيقي وللدراسة الميدانية وقسم إلى مبحثين يحتوي المبحث الأول تعريف بالجهاز المركزي للرقابة المالية في سورية، وحُصص المبحث الثاني لعرض تجربة الجهاز المركزي للرقابة المالية في سورية في مجال التأهيل المهني للمدققين.

وتم تخصيص الفصل الرابع للنتائج والتوصيات.

## الدراسات السابقة

في حدود البحث لم يتم تناول موضوع أثر التأهيل المهني لمدققي الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة على تحسين جودة التقرير مباشرةً وبصورة كافية، ولكن تم الوقوف على بعض الدراسات والأبحاث التي تعرض لها الموضوع بصورة مختصرة وغير مباشرة والتي نوضحها فيما يلي:

1- دراسة عبد الحاكم فتيحة، حسان مسعودة: "أثر مهارات مدققي الحسابات في تحسين جودة التدقيق الخارجي" مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماستر أكاديمي، جامعة غرداية - الجزائر - سنة 2022.

تهدف هذه الدراسة إلى إبراز مهارات مدققي الحسابات في تحسين جودة التدقيق، وللإجابة على إشكالية الدراسة التي تتمحور أساساً حول أثر مهارات مدققي الحسابات بولاية غرداية في تحسين جودة التدقيق الخارجي، ثم استخدام المنهج الوصفي التحليلي باعتباره الأنسب لذلك، وتمثلت أداة الدراسة في الاستبانة، حيث تم توزيع 70 استمارة على عينة الدراسة المكونة من خبراء المحاسبة ومحافظي الحسابات في مكاتب التدقيق محل الدراسة، وبعد عملية الفرز والتبويب تم الإبقاء على 50 استبانة صالحة للدراسة والتحليل، حيث تم استخدام برنامج SPSS20، لإجراء التحليل الإحصائي المناسب لاختبار فرضيات الدراسة والوصول إلى الهدف المطلوب، وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها وجود أثر موجب ودال إحصائياً للمهارات الفكرية (الذهنية) لمدققي الحسابات عينة الدراسة على تحسين جودة التدقيق الخارجي بدرجة تأثير قدرها (0.768)، ووجود أثر موجب ودال إحصائياً للمهارات الفنية والوظيفية لمدققي الحسابات عينة الدراسة على تحسين جودة التدقيق الخارجي بدرجة تأثير قدرها (0.674)، ووجود أثر موجب ودال إحصائياً للمهارات السلوكية لمدققي الحسابات عينة الدراسة على تحسين جودة التدقيق الخارجي بدرجة تأثير قدرها (1.003)، كما أوصت الدراسة بضرورة تشجيع مدققي الحسابات على العمل في شكل تجمعات وشركات تدقيق كبرى لتبادل واكتساب المهارات المهنية على المستوى المحلي بولاية غرداية.

2- دراسة شكري معمر سعاد، رشام كهينة: "أثر كفاءة المدقق الخارجي على تحسين جودة التدقيق بالاعتماد على أعمال التدقيق الخارجي" مجلة الاستراتيجية والتنمية، جامعة البويرة الجزائر - المجلد 12 - سنة 2021.

تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على أثر كفاءة المدقق الخارجي، وشروط الاستفادة من أعمال التدقيق الداخلي، وذلك من خلال إعداد استبانة مكونة من جزئين كأداة لجمع البيانات من وجهة نظر محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين بالاعتماد على برنامج SPSS للتحليل الإحصائي للبيانات، وقد توصلت هذه الدراسة إلى وجود أثر بدلالة إحصائية عند مستوى المعنوية ( $\alpha \leq 0.05$ ) بمحددات كفاءة المدقق الخارجي في تحسين جودة التدقيق



بالاعتماد على أعمال التدقيق الداخلي حيث يوجد إدراك لعينة الدراسة بضرورة توفر موضوعية واستقلالية وكفاءة وجودة عمل التدقيق الداخلي في قرار اعتماده على أعمال التدقيق الداخلي.

3- دراسة الشيباني، صفاء: "أثر خصائص لجنة التدقيق في جودة تقرير المدقق الخارجي في الجمهورية اليمنية" رسالة لنيل رسالة الماجستير في المحاسبة، جامعة العلوم والتكنولوجيا، اليمن-سنة 2019.

تهدف الدراسة إلى تحديد أثر خصائص لجنة التدقيق في جودة تقرير المدقق الخارجي لدى مكاتب وشركات التدقيق، ولتحقيق الهدف تم الاعتماد على الاستبانة كأداة جمع البيانات وتم تحليل البيانات باستخدام برنامج SPSS، وتوصلت الدراسة إلى وجود أثر إيجابي لخصائص لجنة التدقيق (استقلالية اللجان-خبرتها-حجمها-اجتماعاتها وإدراكها للمسؤولية) في جودة تقرير المدقق الخارجي، وعلى ضوء النتائج توصلت إلى ضرورة قيام مكاتب التدقيق والجهاز المركزي للرقابة بتطوير قدرات أفرادها لزيادة تأهيلهم ومواكبة كل ما هو حديث في مهنة التدقيق لتعزيز الثقة فيها والعمل على إصدار تقارير ذات جودة.

4- دراسة: Determinants Of Anditors Work Sati Radziah Ahmed and Others,2019

#### Performance:

تهدف هذه الدراسة إلى تحديد أثر كل من المهارة والسلوك والمعرفة على أداء عمل المدققين، وتوصلت إلى أن المهارة والسلوك والمعرفة تؤثر إيجابياً في تحسين جودة التدقيق لذا يجب عليهم تحديد معارفهم لتحسين أدائهم.

#### ما يميز هذا البحث عن الدراسات السابقة:

- سهولة قراءة الجانب النظري من خلال تلخيص قدر الإمكان الإطار المرجعي للتأهيل المهني لمُدققي الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة واستمراريته ومتطلبات إعداد التقرير وفق معايير الانتوساي.
- الاعتماد على المقابلات الشخصية في جانب من الفصل التطبيقي كونه يتم من خلالها استخلاص النتائج بشكل سريع ومباشر.
- بيان أثر التأهيل المهني لمُدققي الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة وفق إطار الإنتوساي للتوجيهات والإصدارات المهنية IFPP- في تحسين جودة التدقيق ورفع كفاءة التقرير الرقابي.

# الفصل الثاني

## الإطار النظري

## المبحث الأول: تعريف بالانتوساي ومنظماتها الإقليمية ولجانها المنبثقة وإصداراتها المهنية

### أولاً: مقدمة

يكتسي التدريب والتكوين أهمية بالغة بالنظر إلى أنه يهدف إلى تحسين كفاءة ومهارات منتسبي الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة لرفع كفاءة جودة التقارير الرقابية بشكل خاص ولتحسين أداء الجهاز بشكل عام، حيث سيتم عرض التنصيصات التي لها علاقة بالتدريب والتأهيل والتطوير المهني المستمر كأداة للرفع من كفاءة المراجعين المنصوص عنها في إطار الانتوساي للتوجيهات والإصدارات المهنية، حيث أكدت المبادئ التأسيسية والأساسية للانتوساي والمعايير المتعلقة بالمتطلبات التنظيمية للجهاز وكذلك عدد من معايير الرقابة والأدلة الإرشادية على أهمية مساهمة التدريب والتأهيل والتطوير المهني المستمر في تطوير معارف موظفي الجهاز والرفع من كفاءتهم (المادة العلمية للقاء تحديد الاحتياجات التدريبية لدى الأجهزة العليا للرقابة-نيسان 2024-الجمهورية التونسية).

بدايةً سوف تقوم الباحثة في الأقسام القادمة بإلقاء نظرة عامة على المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الانتوساي) ومنظماتها الإقليمية خاصة العربية واللجان المنبثقة عنهما المعنية بتنمية القدرات المهنية ومدقيها وعلى الإصدارات الحديثة لمعايير الانتوساي ذات الصلة والتي لها الأثر الكبير في زيادة كفاءة المدقق من جهة ورفع جودة التقرير الرقابي من جهة أخرى والتي تعتبر كإطار مرجعي للتدريب والتأهيل والتطوير المهني للمدققين.

### ثانياً: المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الانتوساي)

- (INTOSAI – International Organization of Supreme Audit Institutions) هي منظمة ذاتية الحكم، مستقلة، مهنية، وغير سياسية، أنشئت لتوفير الدعم المتبادل والتشجيع على تبادل الآراء والمعرفة والتجارب والعمل كصوت معترف به للأجهزة العليا للرقابة المالية داخل المجتمع الدولي، وتوفير معايير رقابية عالية للقطاع العام وتعزيز الحكم الرشيد وتشجيع تطوير قدرات الجهاز الأعلى للرقابة المالية وتحسين أدائه بشكل مستمر، تأسست عام 1953 حيث التقى 34 جهازاً أعلى للرقابة ومنظمات شريكة بمبادرة من رئيس الجهاز الأعلى للرقابة المالية في كوبا للمشاركة في المؤتمر الأول في هافانا وبهذه المناسبة تأسست الانتوساي كاتحاد دولي وقرر المشاركون في المؤتمر عقد هذا المؤتمر في أماكن مختلفة كل ثلاث سنوات، وقد بلغ عدد أعضائها وقت تأسيسها 34 عضواً، أما حالياً فتضم (195) عضواً كامل العضوية (5) أعضاء مشاركين.

- منظمات الانتوساي الإقليمية:

- منظمة الأجهزة العليا للرقابة لدول البحر الكاريبي ودول أمريكا اللاتينية (أولاسيفس) تأسست عام 1965.
- المنظمة الأفريقية للأجهزة العليا للرقابة (الأفروساي) تأسست عام 1976.
- المنظمة العربية للأجهزة العليا للرقابة (الأرابوساي) تأسست عام 1976.
- المنظمة الآسيوية للأجهزة العليا للرقابة (الأسوساي) تأسست عام 1978.
- منظمة دول جنوب المحيط الأطلسي للأجهزة العليا للرقابة (سباساي) تأسست عام 1987.
- منظمة دول البحر الكاريبي للأجهزة العليا للرقابة (الكاروساي) تأسست عام 1988.
- المنظمة الأوروبية للأجهزة العليا للرقابة (اليوروساي) تأسست عام 1990 (موقع الانتوساي [www.intosai.org](http://www.intosai.org)).

- مبادرة الانتوساي للتنمية (IDI): وقد أطلقتها الانتوساي منذ عام 1986 لمساعدة الدول النامية على تطوير قدراتها الرقابية من خلال التدريب وتبادل المعلومات وتقديم المساعدة التقنية، وتقوم المبادرة بتوفير الدعم عن طريق برامج التدريب الإقليمية الطويلة المدى، والتي أسست شبكات للتدريب في جميع جهات العالم مع مجموعات جهوية محترفة من المدربين وتسعى لتطوير وتوفير الاحتياجات الأساسية عن طريق تقديم برامج تعاون وتنمية مستدامة للأجهزة في الدول النامية وذلك كجزء من رؤيتها لتصبح رائداً دولياً في تقوية قدرات الأجهزة العليا للرقابة (موقع مبادرة تنمية الانتوساي للتنمية [www.idi.org](http://www.idi.org)).
- تم تأسيس لجان أهداف الانتوساي الأساسية الأربع التالية:

- الهدف 1 لجنة المعايير المهنية PSC
  - الهدف 2 لجنة بناء القدرات المهنية CBC
  - الهدف 3 لجنة تبادل المعرفة وخدمات المعرفة KSC
  - الهدف 4 السياسات والشؤون المالية والإدارية PFAC
- الهدف (2): لجنة بناء القدرات المهنية CBC هي إحدى اللجان الاستراتيجية الأربع للانتوساي التي تعمل على تنفيذ أهدافها الاستراتيجية، تتمثل المهمة المحورية للجنة بناء القدرات المهنية CBC في بناء قدرات الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة من خلال التدريب والتكوين والدعم التقني والمساعدة الفنية وإجراءات تطوير أخرى، وتعمل على تعزيز وتطبيق المعرفة والمهارات المتعلقة بتنظيم وعمل الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة بحيث تكون قادرة على أداء وظائفها وفقاً لأعلى المعايير المهنية.
- تقوم هذه اللجنة ب:
- العمل مع المناطق: أنشأت لجنة بناء القدرات منتدى لمناطق الإنتوساي لتبادل المعلومات والخبرات وصياغة جدول أعمال لجنة بناء القدرات.

- إنتاج أدلة الممارسات الجيدة: يحدد أعضاء CBC المجالات التي تحتاج إلى أدلة للممارسات الجيدة ثم يتم تشكيل مجموعات عمل لتطوير الأدلة ويتم نشرها على الموقع الإلكتروني الذي يديره المغرب <http://cbccourdescomptes.ma> ويتم ترجمتها إلى لغات الإنتوساي الرئيسية من قبل أعضاء لجنة بناء القدرات.
  - النشر: يتم إرسال الأدلة إلى جميع الشركات الصغيرة والمتوسطة إلكترونياً، وبتنسيق من وزارة التنمية الدولية بالمملكة المتحدة وغيرها، وتساعد IDI في إدارة ورش عمل إقليمية لضمان حصول الشركات الصغيرة والمتوسطة على فرصة لفهم الأدلة وتكييف المحتويات مع بيئتها المؤسسية الخاصة.
  - قاعدة البيانات: أنشأت CBC قاعدة بيانات لمشروع بناء القدرات وطلبت من IDI استضافة وإدارة التطوير المستمر [www.saidevelopment.org/default.aspx](http://www.saidevelopment.org/default.aspx)
  - التنسيق: يهدف مجلس بناء القدرات إلى توفير منتدى لجميع المشاركين في بناء القدرات داخل الإنتوساي لتبادل الأفكار والخبرات وضمان إقامة روابط قوية بين التنسيق مع مبادرة الإنتوساي للتنمية وتعاون الإنتوساي والجهات المانحة.
- تتكون لجنة بناء القدرات المهنية حالياً من اللجنة التوجيهية واللجان الفرعية وتيارات العمل والمنتدى الإقليمي لبناء القدرات، ينبغي على هيئات العمل التابعة للجنة بناء القدرات المهنية أن تنفذ وتطبق خطة العمل الخاصة باللجنة، كما تعتمد لجنة بناء القدرات على العضوية المفتوحة والطوعية التي تشكل تجمعا للموارد لتنفيذ المهام المختلفة التي تتولاها اللجان الفرعية وتيارات العمل وفرق العمل (الموقع الإلكتروني للجنة الانتوساي لبناء القدرات [www.intosaicbc.org](http://www.intosaicbc.org)).

### ثالثاً: المنظمة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الأرابوساي)

- تأسست المنظمة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة سنة 1976 وفقاً لمحضر الاجتماع التأسيسي لرؤساء هذه الأجهزة المنعقد بالقاهرة في نفس السنة، وقد تم تنظيم العمل فيها بموجب اللوائح التأسيسية والتنظيمية الصادرة سنة 1976، وقد ألغيت هذه اللوائح وحل محلها النظام الأساسي للمنظمة الذي قد تم إقراره في المؤتمر الثالث المنعقد في تونس سنة 1983، وقد تم إدخال تعديلات على هذا النظام من قبل الجمعية العامة وأخرها تعديل بعض أحكامه خلال الدورة الحادية عشرة للجمعية العامة المنعقدة بدولة الكويت سنة 2013، وتعتبر جميع الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة في الدول العربية الأعضاء في جامعة الدول العربية أعضاء في المنظمة، وتهدف إلى: تنظيم وتنمية التعاون على اختلاف أشكاله بين الأجهزة الأعضاء وتوطيد الصلات بينها، وتشجيع تبادل وجهات النظر والأفكار والخبرات والدراسات والبحوث في ميدان الرقابة المالية بين الأجهزة الأعضاء والعمل على رفع مستوى هذه الرقابة في المجالين

العلمي والتطبيقي، وتقديم المعونة والدعم اللازمين للأجهزة الأعضاء التي ترغب في إنشاء أجهزة عليا للرقابة المالية والمحاسبة أو التي ترغب في تطوير آليات العمل لديها، والعمل على توحيد المصطلحات العلمية بين الأجهزة الأعضاء في مجال الرقابة المالية، والعمل على نشر الوعي الرقابي في الوطن العربي مما يساعد على تقوية دور الأجهزة في أداء مهامه، وتنظيم التعاون وتدعيمه بين الأجهزة الأعضاء في المنظمة والهيئات والمنظمات المتخصصة في جامعة الدول العربية والمنظمات الدولية للهيئات العليا للرقابة المالية "الإننتوساي" والهيئات الدولية الإقليمية الأخرى التي لها صلة بأعمال الرقابة المالية.

- البنية التنظيمية للمنظمة (هياكلها):

- الجمعية العامة.
- المجلس التنفيذي (ويرأسه حالياً معالي رئيس الديوان العام للمحاسبة بالمملكة العربية السعودية).
- الأمانة العامة وتقوم بأعمالها محكمة المحاسبات بالجمهورية التونسية التي يعتبر رئيسها الأول أميناً عاماً للمنظمة (موقع الأرابوساي [www.arabosai.org](http://www.arabosai.org)).

- وينبثق عنها اللجان التالية:

- لجنة المعايير المهنية والرقابية.
- لجنة تنمية القدرات المؤسسية
- لجنة الرقابة على تكنولوجيا المعلومات.
- لجنة الرقابة على أهداف التنمية المستدامة.
- لجنة المخطط الاستراتيجي.
- لجنة إعداد الخطة التشغيلية للمخطط.
- اللجنة الفنية الدائمة لشؤون المجلة.

- لجنة تنمية القدرات المؤسسية: شكلت اللجنة إثر القرار رقم 94/2008 للمجلس التنفيذي في اجتماعه الواحد والأربعين وتحدد عضوية أعضاء اللجنة لمدة ثلاث سنوات، تهدف اللجنة إلى: دعم الأجهزة الأعضاء لتنمية قدراتها في المجالات المؤسسية والتنظيمية والمهنية والمساعدة في تلبية احتياجاتها، وتعزيز وتشجيع تبادل ونقل وتطبيق المعارف والمهارات المتصلة بهياكل وعمل الأجهزة بما يمكنها من النهوض بمهامها على أكمل وجه، وتحديد الأساليب والآليات والوسائل التي من شأنها تحقيق تنمية القدرات المنشودة، وتشجيع البحث العلمي الهادف إلى تنمية القدرات المؤسسية للأجهزة الأعضاء (المادة الثالثة من الفصل الأول من اللائحة التنظيمية للجنة تنمية القدرات-صفحة 2-الأهداف).

لأجل تحقيق الأهداف المشار إليها تتولى اللجنة: إعداد الخطط والبرامج التدريبية ومتابعتها، العمل على تنمية كفاءة الموارد البشرية للأجهزة الأعضاء، إعداد قاعدة معلومات خاصة بمجالات تهم تنمية القدرات

المؤسسية في المنظمة والعمل على تطويرها بالتنسيق مع الأمانة العامة، السعي للاستفادة من أفضل الممارسات المهنية العربية والدولية، العمل على تركيز منهج التعلم الإلكتروني بالمنظمة، تقديم الرأي والمشورة للمنظمة والأجهزة الأعضاء في مجال تنمية القدرات، دراسة الموضوعات التي يحيلها إليها المجلس التنفيذي وتقديم مقترحات بشأنها للمجلس، اقتراح الندوات واللقاء العلمية التي من شأنها الإسهام في تنمية القدرات المؤسسية للأجهزة الأعضاء، تقديم مقترحات بالتنسيق مع الأمانة العامة والأجهزة الأعضاء لأجل تعزيز التعاون مع المنظمات والهيئات الدولية والإقليمية في مجال تنمية القدرات المؤسسية، بالإضافة إلى تقديم مقترحات إلى المجلس التنفيذي لتشكيل فرق عمل لدراسة موضوعات معينة في مدة زمنية محددة، ولهذه الغاية تقوم اللجنة بإعداد خطة عمل متكاملة في مجال تنمية القدرات المؤسسية لفترة ثلاث سنوات بالإضافة إلى إعداد برنامج عمل سنوي تفصيلي في الإطار المرسوم له في خطة العمل المشار إليها في الفقرة السابقة وإعداد تقرير يتضمن تقييماً لنتائج تنفيذ برنامج العمل السنوي (المادة الرابعة من الفصل الأول من اللائحة التنظيمية للجنة تنمية القدرات-المهام والاختصاصات -صفحة 3).

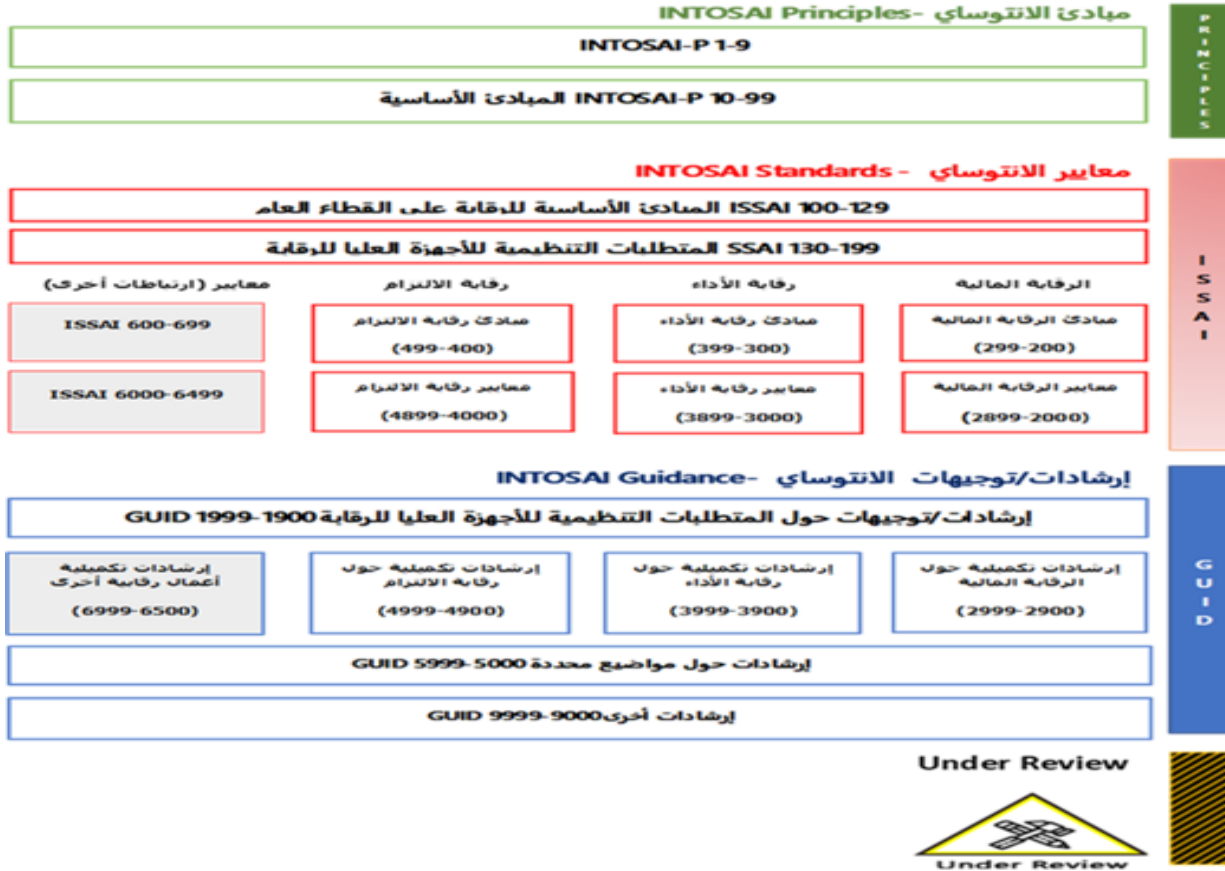
#### رابعاً: إطار الإنتوساي للتوجيهات والإصدارات المهنية –IFPP

- الإصدارات المهنية للإنتوساي: هي الإصدارات والإعلانات الرسمية الصادرة عن مجموعة الإنتوساي COMMUNITY INTOSAI والتي تعتمد الخبرة المكتسبة لأعضاء الإنتوساي في مجال رقابة القطاع العام. أما إطار الإصدارات المهنية للإنتوساي: هو إطار موحد لكل الإصدارات المهنية للإنتوساي مع تصنيفها وترقيمتها وفقاً لطبيعتها ونظامها وأهدافها، ويشتمل هذا الإطار على ثلاثة فئات من الإصدارات وهي المبادئ والمعايير والإرشادات التوجيهية:

- مبادئ الإنتوساي: P-INTOSAI تتألف من مبادئ التأسيس والمبادئ الأساسية للإنتوساي تتموضع هذه المبادئ في أعلى هرم الإصدارات المهنية توضح دور الأجهزة العليا للرقابة في المجتمع والمتطلبات المبدئية لعملها.
- معايير الإنتوساي: ISSAIs هي المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة تتسم بالموثوقية لدى أعضاء الإنتوساي وتكتسي طابعاً إلزامياً في حال تبنيتها من قبل الجهاز الأعلى للرقابة وتتأسس على مفاهيم ومبادئ خاصة برقابة القطاع العام ووفقاً لأنواع الرقابة الثالثة: مالية، أداء، التزام.
- الإرشادات التوجيهية للإنتوساي: GUIDs-INTOSAI تكتسي طابعاً غير إلزامي وتقدم إرشادات خصوصية وتفصيلية وعملية حول كيفية تطبيق المعايير (الدليل الإرشادي الشامل للإصدارات المهنية-ديوان المحاسبة-قطر-صفحة 4-5)

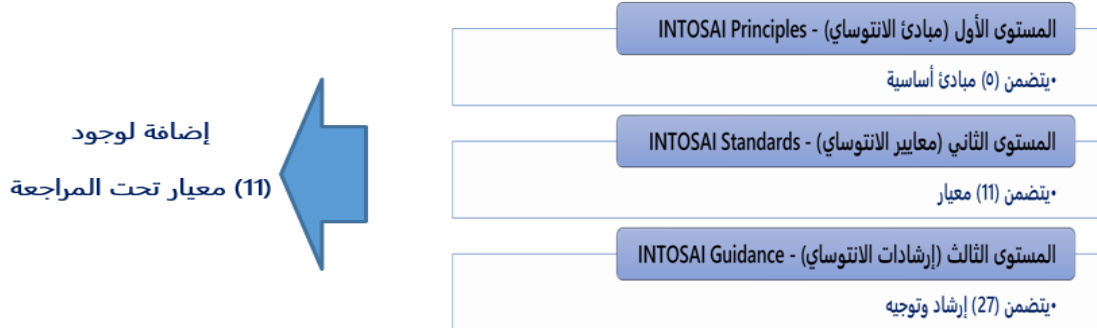
إذاً ضم الإطار التصريحات أو الاعلانات الرسمية والموثوقة لمجتمع الإنتوساي مبادئ ومعايير أكدت على أهمية امتلاك المدققين الكفاءة والمهارات اللازمة لأداء أعمالهم على أحسن وجه وعلى أن ينبغي

على الجهاز أن يعكس الاعتبارات المتعلقة بكفاءة المراجع بشكل مناسب لاستراتيجيات الجهاز وسياساته وإجراءاته ومن ذلك إجراءات التدريب (التكوين) والتأهيل والتطوير المهني المستمر للمدققين، ويمثل الشكل (2) هيكل إطار الانتوساي للتوجيهات والإصدارات المهنية:



المصدر: إطار الإصدارات المهنية للانتوساي "IFPP" - [www.issai.org](http://www.issai.org)

كما يمثل الشكل رقم (3) مستويات التوجيهات والإصدارات المهنية:



المصدر: إطار الإصدارات المهنية للانتوساي "IFPP" - [www.issai.org](http://www.issai.org)



- حيث تساهم الأدلة والمعايير المهنية في رفع مستوى الجودة والأداء المهني في ممارسات الرقابة على مؤسسات القطاع العام وبالتالي تعزيز مصداقية مهنة الرقابة وممارساتها، تهدف المعايير الدولية للأجهزة العليا والمطورة من قبل المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (ISSAIs) للرقابة المالية والمحاسبة إلى تعزيز استقلالية وفعالية الرقابة ولتكون بمثابة الأساس للأجهزة الأعضاء لصياغة مناهجهم الرقابية بما يتناسب مع القوانين والأنظمة المعمول بها في الدولة التي يتبع لها الجهاز الرقابي، علماً بأن المبادئ الأساسية لهذه المعايير لا تتعارض مع القوانين والأنظمة الوطنية للدول الأعضاء (المقدمة- سلطة المعيار ISSAI 200 -المبادئ الأساسية للرقابة المالية-صفحة 5).

- أصدرت المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة INTOSAI معايير الرقابة الدولية Standards Auditing International والتي تسمى الآن المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة of Standards International The Institutions Audit Supreme وتعرف اختصاراً ISSAI، وقد صدرت هذه المعايير عام 1992، وفي المؤتمر السادس عشر المنعقد في مونتيفيديو بأوروغواي في العام 1998 طلبت الأجهزة الأعضاء من لجنة الانتوساي للمعايير الدولية إعادة هيكلة المعايير الرقابية وتم المصادقة على المعايير بعد إعادة صياغتها في المؤتمر السابع عشر للانتوساي المنعقد في سيول بكوريا الجنوبية عام 2001.

- قامت منظمة الانتوساي ومن خلال مؤتمر الإنكوساي الثالث والعشرون المنعقد في موسكو عام 2019 بالعمل على استبدال الإطار القديم للمعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (ISSAIs) بالإطار الجديد تحت مسمى إطار الانتوساي للتوجيهات والإصدارات المهنية (The INTOSAI Framework of Professional Pronouncements-IFPP) والذي تم بموجبه إجراء تعديلات هيكلية على الإطار السابق، إضافة إلى إجراء تعديلات على وثائق (ISSAIs) بين عملية سحب معايير لغاية إجراء تعديلات عليها وإصدار مبادئ ومعايير وإرشادات جديدة، وتضم التوجيهات والإصدارات المهنية للانتوساي التصريحات أو الاعلانات الرسمية الموثوقة لمجتمع الانتوساي، حيث أنها تستند إلى الخبرة المهنية الجماعية لأعضاء الانتوساي، وتقدم البيانات الرسمية للانتوساي حول المسائل المتعلقة بالرقابة المالية، ويتم تنظيم وترقيم كل التوجيهات والإصدارات بحسب وضعها وهدفها ضمن إطار واحد.

تتمثل أهداف الانتوساي من عملية وضع وتطوير المعايير المهنية إلى تعزيز وجود أجهزة عليا للرقابة المالية والمحاسبة تتسم بالقوة والاستقلالية وتعدد التخصصات، وتشجيع الحكم الرشيد عن طريق:

- الدعوة إلى وضع معايير دولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة وتوفيرها والمحافظة عليها.
- الإسهام في تطوير واعتماد معايير مهنية مناسبة وفعالة.

حيث تقوم منظمة الإنتوساي من خلال لجنة المعايير المهنية، بتعزيز مساعيها الرامية لتوفير معايير مهنية واضحة وذات صلة من شأنها إضفاء المصداقية على عمل مدقق الحسابات على المستوى الفردي وتقارير الرقابة المالية الناتجة عن عملية مراجعة الحسابات، وضمان تحقيق الرقابة المالية المستقلة على القطاع العام ومراجعة الحسابات الحكومية بطريقة عالية الجودة لتعزيز الاستقلالية، والمساءلة، والفعالية داخل الحكومة.

وتعتمد المعايير المهنية الخاصة بالانتوساي على الخبرات المتراكمة عن طريق تطوير المعرفة وتبادل المعرفة الخاصة بكافة الأجهزة العليا للرقابة المالية، حيث يتم تطوير جميع المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والإرشادات الخاصة بها وفقاً للقواعد والإجراءات القانونية الواجبة الخاصة بمنتدى الإصدارات المهنية للإنتوساي وتكون متاحة للجميع على الموقع الرسمي للإنتوساي.

#### خامساً: الإطار المرجعي للتدريب والتأهيل والتطوير المهني لمُدققي الأجهزة العليا للرقابة واستمراريته

##### 1- مهارات وكفاءة مدققي الأجهزة العليا للرقابة:

إن الأجهزة العليا للرقابة بحاجة إلى التركيز بشكل عادل على الموظفين الذين تعتمد عليهم تنفيذ المعايير التي يقوم عليها أعمال التدقيق، حيث يضمن الموظفون الأكفاء نتائج موثوقة للعمل الرقابي الذي يقومون به تؤدي بدورها إلى ثقة أصحاب المصلحة في الأجهزة التي ينتمون إليها.

- انطلاقاً من ذلك فقد نص إعلان ليما INTOSAI-P1 على أنه يجب أن يتمتع أعضاء وكادر الرقابة في الأجهزة العليا للرقابة بالمهارة والنزاهة اللازمتين لأداء المهام الموكلة إليهم على الوجه الأفضل، عند انتداب موظفين للأجهزة العليا للرقابة يتم الاعتراف بصورة مناسبة بالمرشحين ذوي الدراية والمهارات والتجربة المهنية التي تفوق المعدل العادي (إعلان ليما-القسم 14 كادر الرقابة-صفحة 15).

- ووفق المعيار 100 المبادئ الأساسية لرقابة القطاع العام، يجب أن يمتلك الأفراد في فريق الرقابة مجتمعين المعرفة والمهارات والخبرة اللازمة لإتمام الرقابة بنجاح، ويشمل ذلك فهم النوع المنفذ من الرقابة والخبرة العملية فيه والإلمام بالمعايير والتشريعات المعمول بها وفهم عمليات الهيئة والقدرة على ممارسة التقدير المهني والخبرة في هذا الجانب، وتشترك جميع عمليات الرقابة في الحاجة إلى تعيين موظفين ذوي مؤهلات مناسبة وتوفير التطوير والتدريب للموظفين وإعداد الأدلة والإرشادات الكتابية الأخرى والتعليمات بخصوص تنفيذ عمليات الرقابة وتعيين الموارد الكافية للرقابة، وعلى المدققين المحافظة على كفاءتهم المهنية من خلال التطور المهني المستمر (رقابة القطاع العام وأهدافها-المبادئ الأساسية لرقابة القطاع العام ISSAI 100-الفقرة 39 صفحة 15).

- وتمثل الكفاءة حسب المعيار 130 المتعلق بقواعد السلوك المهني أحد القيم الأخلاقية الخمس التي يجب أن يتحلى بها مدققو الجهاز إلى جانب النزاهة والاستقلالية والموضوعية والسلوك المهني والسرية والشفافية

من أجل ضمان أن المهام يتم تنفيذها من قبل الموظفين الأكفاء، وأن هذه الموارد تتم إدارتها بطريقة كفؤة وفعالة، والموظفين يقومون بتنفيذ المهام بكفاءة، يجب على جهاز المراقبة أن يحدد المعارف والمهارات الكافية اللازمة لتنفيذ كل نوع من أنواع المشاركة المطلوبة، وقد تشمل تشكيل فرق متعددة التخصصات لديها المعرفة المطلوبة وفريق عمل لديه مهارات، تكليف الموظفين بمهام محددة وفقاً لمؤهلاتهم التي تم تحديدها وفقاً لقدراتهم (تجميع الكفاءات المناسبة-القيم الاخلاقية الاساسية ISSAI-130-قواعد السلوك المهني-صفحة 24).

- كما أكد المعيار 140 المتعلق برقابة الجودة للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة في الجزء المتعلق بإدارة فريق الرقابة ومهاراته على أنه يجب أن يمتلك المدققون المهارات اللازمة أو يكونوا قادرين على الحصول عليها، كما يجب أن يمتلك الأفراد في فريق الرقابة مجتمعين المعرفة والمهارات اللازمة لإتمام الرقابة بنجاح ويشمل ذلك فهم النوع المنفذ من الرقابة والخبرة العملية فيه والإلمام بالمعايير والتشريعات المعمول بها وفهم عمليات الهيئة والقدرة على ممارسة التقدير المهني والخبرة في هذا الجانب.

كما ينبغي أن تضع الشركة سياسات وإجراءات مصممة لتزودها بتأكيد معقول على أنها تمتلك عدداً كافياً من الموظفين الذين يتمتعون بالكفاءة والقدرات والالتزام بالمبادئ الأخلاقية اللازمة من أجل أداء العمليات وفقاً للمعايير المهنية والمتطلبات القانونية والتنظيمية المعمول بها وتمكين الجهاز من إصدار التقارير المناسبة في ظل الظروف القائمة، ويجب أن تضمن الأجهزة أنه لدى الموظفين وجميع الأطراف المتعاقدة للقيام بالأعمال للجهاز فهم جيد لبيئة القطاع العام التي يعمل فيها الجهاز، وفهم جيد للعمل المطلوب منهم القيام به، كما يجب أن تضمن الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة أن تعكس أهداف الأداء وتقييمات الموظفين (العنصر الرابع الموارد البشرية-إطار نظام الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة الخاص برقابة الجودة -رقابة الجودة للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة ISSAI 140 صفحة 15-16).

- وقد أكد المعيار 150 المتعلق بكفاءة مراجع الحسابات على أنه: تعتمد قدرة الجهاز الأعلى للرقابة للوفاء بولايته وإجراء عمليات مراجعة عالية الجودة وفعالة إلى حد كبير على جودة ونزاهة وكفاءة موظفيه، وتحظى متطلبات كفاءة المراجعين وكيفية تعيينهم وتطويرهم والمحافظة عليهم وتقييمهم بأهمية كبيرة وأساسية للجهاز، ولا يمكن تنفيذ مهامه إلا من قبل موظفين يتمتعون بالكفاءات المناسبة، وتؤكد المعايير الخاصة بكفاءة المراجع على المستوى التنظيمي أن توظيف مراجعين أكفاء هو جزء لا يتجزأ من هوية الجهاز ومهنيته ومصداقيته وأهميته، وتقع على عاتق قيادة الجهاز مسؤولية عامة للتصدي لتنفيذ متطلبات هذا المعيار وضمان كفاءة وقدرة المراجعين على تنفيذ مهام الأجهزة العليا للرقابة، كما ينبغي في هذا الاتجاه عكس الاعتبارات المتعلقة بكفاءة المراجع بشكل مناسب في استراتيجيات الجهاز وسياساته وإجراءاته، وتعين

استخدام المبدأ التوجيهي رقم 150 الذي يركز على قدرة المراجع بجانب المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة ومراعاة صلاحيات الأجهزة العليا للرقابة، والتشريعات الممكنة، والهيكل والحجم والاعتبارات الأخرى. ويسمح المعيار أيضاً بالمرونة المناسبة في تطبيق المتطلبات التنظيمية الواردة في الوثيقة لتلبية الاعتبارات المحددة التي تنفرد بها الأجهزة، ومع ذلك لا يمكن لمعايير المراجعة وحدها أن تمكن الجهاز من أداء مهامه حيث يحتاج لضمان وجود جميع العناصر المهنية مثل: بيئة عمل مناسبة-ومعايير المراجعة والمبادئ التوجيهية الكفيلة بإنفاذ صلاحيات الجهاز الأعلى للرقابة-والأشخاص الأكفاء المؤهلين لتنفيذ المهمة بما يتماشى مع معايير الرقابة والمبادئ التوجيهية-ووضع عملية شاملة لقياس الأداء للتأكد من على أن ما ورد أعلاه متسق مع المبادئ التوجيهية ويعمل بشكل مناسب وفعال، بالإضافة إلى ذلك فإن القدرة التنظيمية المناسبة والتركيز الاستراتيجي على النحو المبني في مبادئ الانتوساي المدرجة في إطار التوجيهات والإعلانات المهنية تعتبر عوامل تمكين أساسية في سياق هذه التوجيهات (ISSAI-150 كفاءة مراجع الحسابات-صفحة 4).

## 2- بناء الكفاءة من خلال التدريب والتطوير المهني المستمر:

انطلاقاً من مبدأ "التدريب غير المتكرر لا يكفي أبداً" يحتاج موظفو الرقابة لتطوير وتهذيب مهاراتهم إلى الوصول إلى برنامج تعلم وتطوير مهني مستمر وجيد البنية يتضمن مزيجاً من المساقات الرسمية، وفرص لاكتساب مجموعة متنوعة من الخبرات المهنية، وعمليات تحيين تقنية، ووقت للدراسة الخاصة، وينتظر العديد من منظمات المحاسبة المهنية أن يشارك الموظفون في عدد محدد من الأيام سنوياً للحفاظ على عضوية مؤسساتهم المهنية فيها ويمكن تشجيع الموظفين أيضاً على متابعة إصدارات الانتوساي لمواكبة المستجدات بما في ذلك مجلة الانتوساي وموقع لجنة الانتوساي لبناء القدرات وإذا كان النفاذ إلى الانترنت صعباً بالنسبة لبعض الأجهزة الرقابية، فقد يكون من المهم تحميل الموارد الرئيسية من قبل موظف واحد وخزنها في أقراص محمولة أو أقراص صلبة وتوفيرها لكافة موظفي الجهاز (التأهيل المهني لموظفي الجهاز الرقابي- دليل تحسين الأداء/تعزيز الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة الصادر عن الانتوساي/لجنة بناء القدرات عام 2018-صفحة 72).

- وبناءً على ذلك أكدت مبادئ الانتوساي والمعايير وعدد من الأدلة الإرشادية على أهمية التدريب والتطوير المهني المستمر لتحسين كفاءة المدققين ورفع كفاءتهم وقدراتهم للقيام بالأعمال المنوطة بهم، حيث جاء بإعلان ليمبا INTOSAI-P1 على وجوب توجيهه عناية خاصة للتطوير المهني النظري والعملي لكافة موظفي وأعاون الرقابة في الأجهزة، وذلك بواسطة برامج داخلية وجامعية ودولية ويجب دعم مثل هذا التطوير بكل الوسائل المالية والتنظيمية الممكنة، ويجب أن يتجاوز التطور المهني الإطار التقليدي للمعارف في مجال

الحقوق والاقتصاد والمحاسبة، وأن يتضمن معرفة تقنيات جديدة في الإدارة بما في ذلك معالجة البيانات آلياً، سعياً إلى توفر موظفين رقابيين من درجة عالية (إعلان ليما-القسم 14 كادر الرقابة-صفحة15).

- وقد خصص المبدأ الثاني عشر من INTOSAI-P12 قيمة ومنافع الأجهزة العليا للرقابة لإحداث فرق في حياة المواطنين لبناء الكفاءات من خلال تشجيع الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة للتطوير المهني المستمر والذي يسهم في تميز الفرد والفريق والجهاز، وأن تتبنى استراتيجية للتطوير المهني بما في ذلك التدريب، وتقوم على مستويات الحد الأدنى من المؤهلات والخبرة والكفاءة المطلوبة لتنفيذ العمل، وتسعى الأجهزة جاهدة لضمان أن يمتلك موظفيها الكفاءات المهنية ويتلقون الدعم من الزملاء والإدارة للقيام بعملهم، كما تشجع على تبادل المعارف وبناء الكفاءات لدعم الإمداد بالنواتج، وينبغي أن تستفيد الأجهزة من عمل الآخرين، بما في ذلك الأجهزة النظرية، ومنظمة الإنتوساي ومجموعات العمل الإقليمية ذات الصلة، كما تسعى جاهدة للمشاركة في أنشطة الإنتوساي وبناء العلاقات مع الأجهزة الرقابية الأخرى والمؤسسات ذات الصلة، لمواكبة القضايا الناشئة وتعزيز تبادل المعارف لإفادة الأجهزة الرقابية الأخرى (المبدأ الثاني عشر-إحداث الفرق في حياة المواطنين INTOSAI-P 12/ قيمة ومنافع الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة-بناء الكفاءات من خلال التشجيع على التعلم وتبادل المعارف-صفحة12).

- ويعتبر تطوير الكفاءة المهنية والمحافظة عليها حسب معيار قواعد السلوك المهني 130 للإنتوساي وسيلة أساسية لمواكبة التطورات التقنية والمهنية والتجارية، للرد على البيئة المتغيرة والتوقعات المتزايدة لأصحاب المصلحة، فقد تحتاج العديد من المجالات في الجهاز أن يقوم باستثمار الوقت والموارد على غرار تكنولوجيا المعلومات وتطوير إدارة القطاع العام وأطر المحاسبة، وتنفيذ بيئة التعلم المستمر لدعم المدقق في تطبيق وتطوير كفاءتهم من خلال استراتيجيات وبرامج أولية ومستمرة في المجالات الرئيسية لأداء الجهاز وتطوير وتحديث الكتيبات والإرشادات المكتوبة والتدريب والإشراف وآليات التغذية المرتدة بالإضافة إلى خطط التنمية الشخصية وأدوات تقاسم المعارف مثل الشبكة الداخلية وقواعد البيانات (التطوير المهني المستمر-القيم الاخلاقية الاساسية-ISSAI 130 قواعد السلوك المهني-صفحة 25).

- كما أشار المعيار 140 إلى أن جميع عمليات الرقابة تشترك في الحاجة إلى تعيين موظفين ذوي مؤهلات مناسبة وتوفير التطوير والتدريب للموظفين، وعلى المدققين المحافظة على كفاءتهم المهنية من خلال التطور المهني المستمر، كما يجب أن تلتزم الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة بتطوير التعلم والتدريب لجميع الموظفين التشجيع تطوره المهني وللمساعدة في ضمان أن الموظفين قد تم تدريبهم على التطورات الحالية في المهنة (العنصر الرابع الموارد البشرية-ISSAI140 رقابة الجودة للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة-ص 16).

- وأكد المعيار 300 على أنه يجب أن يتمتع فريق الرقابة مجتمعة بالكفاءة المهنية اللازمة لإجراء الرقابة وتصميم البحوث وطرائق العلوم الاجتماعية وأساليب التقصي أو التقييم، إلى جانب مواطن القوة الشخصية كمهارات التحليل والكتابة والتواصل، وأن المدققين لديهم القدرة على تولي مراجعة البرامج والأنشطة الحكومية بفعالية، ولا بد من اكتساب هذه المعرفة أو تطويرها باستمرار ولا سيما فيما يتعلق بالمهمة ولذا يجب أن يتاح للمدققين التعلم والتدريب على رأس العمل، وعليهم أن يحافظوا على مهاراتهم المهنية من خلال التطوير المهني المستمر، ويشكل الانفتاح على التعلم والثقافة الإدارية المشجعة شرطين مهمين لتعزيز المهارات المهنية الفردية للمدققين (المهارات-مبادئ رقابة الأداء - ISSAI 300-صفحة16).
- كما أشار المعيار 400 في العنصر المتعلق بإدارة فريق الرقابة ومهاراته بأنه يجب أن يتاح للمدققين الحصول على المهارات الضرورية، وأن يمتلك الأفراد في فريق الرقابة مجتمعين المعارف والمهارات اللازمة لإتمام الرقابة بنجاح، ويشمل ذلك فهم الرقابة التي يتم إجراؤها والخبرة العملية فيها والإلمام بالمعايير والمرجعيات المطبقة وفهم عمليات الهيئة الخاضعة للرقابة والقدرة والخبرة لممارسة التقدير المهني، وتشارك جميع عمليات الرقابة في الحاجة إلى استخدام الموظفين ذوي المؤهلات المناسبة وتوفير التطوير والتدريب للموظفين وإعداد الأدلة وغيرها من الإرشادات والتعليمات الكتابية الخاصة بإجراء عمليات مهمات الرقابة وتوفير الموارد الكافية للرقابة، ويجب على المدققين الحفاظ على كفاءتهم المهنية من خلال التطوير المهني المستمر، وقد تتطلب مهمات الرقابة أساليب أو طرق أو مهارات متخصصة من تخصصات غير متوفرة في الجهاز حيث يمكن استخدام الخبراء الخارجيين بطرق مختلفة كتوفير المعرفة أو أداء عمل محدد (إدارة فريق الرقابة ومهاراته -مبادئ رقابة الالتزام ISSAI 400-صفحة 15).
- وعملاً بمهمة الانتوساي القاضية بتحقيق تقدم مستمر في التدقيق الحكومي وتطوير قدرات الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة سعى المؤتمر الثالث والعشرون للمنظمة (الإنكوساي) 2019 إلى ضمان الغرض المستمر للأجهزة توسعات ذات قيمة عالية في المجتمع وبناءً على هذا الاجتماع تم إعلان الاتجاهات المستقبلية للتدقيق بإعلان موسكو من خلال الالتزام بتعزيز التأثير الذي تحدثه هذه الأجهزة على المساءلة والشفافية للإدارة العامة (من خلال تقاريرها) وذلك بتشجيع الأجهزة على رعاية مدققي المستقبل الذين يمكنهم استخدام تحليل البيانات وأدوات الذكاء الاصطناعي وطرق توعية متقدمة وتعزيز الابتكار والعمل كأطراف فاعلة استراتيجية ومبادلين للمعرفة ومنتجي أفكار، حيث:
- يعتبر تأمين احترافية العاملين في الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة هدفاً رئيسياً، حيث أن كفاءات المدققين ومهاراتهم هي الركيزة الأساسية للأجهزة.
  - تؤدي التغييرات في بيئة التدقيق وتوقعات أصحاب المصلحة إلى متطلبات جديدة وقائمة لمجموعة مهارات المدققين العاملين في الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة.



- التفكير الاستراتيجي - تحليل الجدوى، والتفكير المدفوع بالفرضيات، وتحديد العلاقات السببية، وتوجيه الهدف، ودراسة العواقب، والتخطيط الاستراتيجي، والتفكير في النظم، وتحديد الأولويات.
- مهارات تحليلات البيانات- العمل بمجموعات البيانات وقواعدها، وتقديم البيانات على شكل رسوم بيانية، وعرض البيانات المعقدة.
- المهارات الناعمة-التواصل الفعلي، والذكاء العاطفي، وبناء الثقة القائمة على الاحترافية والمحفظة عليها، والقيادة، وقدرة بناء التوافق.
- ومن أجل تقوية الإمكانيات التحليلية، يمكن للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة إنشاء وحدات تحليلية لمعالجة مشكلات محددة مثلاً: فهم المخاطر، وإدارة المخاطر، وتقييم البرامج، إلخ... (إعلان موسكو 2019-التوضيح رقم 8 من التوضيحات الخاصة بالاتجاهات المستقبلية للتدقيق بالقطاع العام-صفحة 10).

### 3- أهمية التدريب والتأهيل والتطوير المهني حسب الأدلة الإرشادية:

- أكد عدد من الأدلة الإرشادية على أهمية التدريب والتطوير المهني في بناء كفاءة مدققي الأجهزة العليا للرقابة لإنجاز أعمال التدقيق وفقاً لمعايير الانتوساي أو أية معايير دولية أخرى معترف بها فبحسب الدليل 5090 المتعلق بالتدقيق على المؤسسات الدولية إن المؤهلات والمهارات المطلوبة من الموظفين المعنيين بالتدقيق على المؤسسة الدولية هي بذاتها المطلوبة للرقابة مماثلة بنفس الحجم والتعقيد، هناك عوامل إضافية ينبغي اعتبارها عند اختيار الموظفين لمثل هذه المهام: المهارات اللغوية اللازمة، القدرة على العمل بصفة منفردة، خارج الحدود وفي بيئة ثقافية مختلفة، والمعرفة والخبرة في تطبيق المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة أو معايير تدقيق دولية أخرى ذات صلة، كما ينبغي اعتبار طريقة تحديد العدد المطلوب من الموظفين المؤهلين، ويستحسن أن تسعى الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة التي لها خبرة ضئيلة أو ليست لها خبرة في التدقيق الدولي، إلى الحصول على المساعدة من قبل الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة التي تتوفر لديها الخبرة عندما يتعلق الأمر بمهام تدقيق مشتركة، يمكن كذلك دعوة موظفين من الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة المشاركة (المعايير والمهارات المهنية-مسؤولية الأجهزة العليا للرقابة بوصفها المشغل للمدققين المعنيين بالتدقيق على المؤسسات الدولية-التدقيق على المؤسسات الدولية وفقاً للإصدارات المهنية للانتوساي GUID 5090-صفحة 15-16).

- ويمكن بحسب التوجيهات الإرشادية للدليل 5100 المتعلق بتوجيهات بشأن مراجعة نظم المعلومات، عندما تكون مراجعة نظم المعلومات هي جزء من عملية المراجعة فقد يضمن الجهاز أن يعمل فريق المراجعة ككل بطريقة متكاملة لتحقيق هدف المراجعة الشامل لتحقيق التكامل الفعال، حيث يجوز للأجهزة ضمان تكون فريق المراجعة من أعضاء يتمتعون بشكل جماعي بالكفاءة للقيام بمهام مراجعة نظم المعلومات

لتحقيق أهداف المراجعة المقصودة، ويمكن اكتساب المعرفة والمهارات والكفاءة اللازمة من خلال مزيج من التدريب والتوظيف وإشراك الموارد الخارجية، الخطة الاستراتيجية للجهاز (تخطيط مراجعة نظم المعلومات- توجيهات بشأن مراجعة نظم المعلومات التوجيهات الإرشادية 5100-صفحة 10-11).

- كما جاء في الدليل 5202 المتعلق بالتنمية المستدامة أنه كلما أصبحت الأجهزة العليا للرقابة أكثر ثقة في التعامل مع القضايا الأكثر تعقيداً، كلما ازداد احتمال بذل المزيد من الجهود لفحص مدى فعالية الأعمال الحكومية حيث تحتاج الأجهزة إلى الاستفسار بشأن ما إذا كانت المنهجيات المستخدمة في تنفيذ أعمال رقابة الأداء تعتبر ملائمة، وتوفير الفريق المختص هو أحد هذه الطرق سواء مباشرة عن طريق تعيين مختصين أو من خلال استخدام مستشارين خارجيين، بالإضافة ذلك، فقد يحتاج إلى مراجعة برامجه التدريبية، وإقامة علاقات متبادلة مع مراقبين قانونيين آخرين سواء على المستوى المحلي أو الدولي مما يساعد في تحسين قدرة الجهاز على تنفيذ أعمال رقابية أكثر تحدياً في مجال الرقابة المستدامة (الخطوة الثالثة: بناء القدرة والخبرة ضمن الجهاز الأعلى للرقابة GUID 5202 التنمية المستدامة: دور الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة-صفحة 54)، منوهين أنه تطبيقاً لذلك يوجد دعوة من قبل المنظمة حالياً للمشاركة في ورشة العمل "إعداد مدربين على نموذج مبادرة الانتوساي المتعلق بالرقابة على أهداف التنمية المستدامة ISAM" التي يستضيفها المجلس الأعلى للحسابات بالمملكة المغربية من 2 إلى 2024/07/5.

- ويعتبر تقييم إدارة الموارد البشرية من المتطلبات الأساسية للأجهزة الرقابية العليا كما جاء بالدليل 5260 المتعلق بالحوكمة الرشيدة للموجودات العامة، حيث أكد أنه ينبغي على الجهاز الرقابي أن يزيد تركيزه على التدريب الدوري لكادره من باب معرفته أن النجاح في محاربة الأعمال غير السليمة لا يعتمد فقط على الأدوات إجراءات التحقيق التي يجريها بل يعتمد أيضاً على تزويد الكادر بالمهارات المناسبة والمعرفة والقدرة على تحديد الأعمال غير السليمة المحتملة وتقييمها (تقييم ادارة الموارد البشرية- GUID 5260 الحوكمة الرشيدة للموجودات العامة-صفحة 48).

- كما جاء في العنصر المتعلق بالكفاءات من الدليل 5290 المتعلق بالرقابة على تطوير واستخدام المؤشرات الوطنية الرئيسية أنه يجب على الأجهزة العليا للرقابة ضمان أن يتمتع فريق الرقابة بالكفاءة المهنية اللازمة لإجراء الرقابة لأجل النجاح في تنفيذ رقابة تطوير واستخدام المؤشرات الوطنية الرئيسية، تحتاج الأجهزة إلى زيادة المعرفة ومهارات وقدرات موظفيها بشكل كبير، وأن يتمتع المراقبون العاملون مع المؤشرات الوطنية الرئيسية بالقدرة التحليلية للنظر في عدد من القضايا وتوفير منظور تفصيلي للمؤشرات الفردية والبيانات ذات الصلة لا سيما فيما يتعلق بمشاكل جودة البيانات، هذا يتطلب المهارات والمعارف في عدد من المجالات الفنية المهمة بما في ذلك الإحصاء وتحليل البيانات وتكنولوجيا المعلومات وعلم الاقتصاد والمحاسبة والإدارة العامة والسياسات العامة والعلوم السياسية وغيرها من المجالات المتخصصة، كما يجب



أن تسعى الأجهزة التي تعمل مع الأجهزة العليا للرقابة (من خلال الانتوساي أو غير ذلك) إلى تقديم وتشجيع تدريب الموظفين والتطوير المهني حيث تساعد هكذا المبادرات بتحقيق إمكانات الفريق وإطلاعه على المفاهيم والتقنيات والطرق الجديدة لأداء الوظائف المختلفة المتعلقة بالتصميم والتطوير والتنفيذ والتحسين المستمر ورقابة المؤشرات الوطنية الرئيسية (المهارات-الدليل 5290 دليل الرقابة على تطوير واستخدام المؤشرات الوطنية الرئيسية-الصفحة 20-21).

#### 4- المتطلبات التنظيمية لتحديد كفاءات المدققين وتطوير قدراتهم والمحافظة عليها وتقييمها:

نص إعلان ليما INTOSAI-P1 على أنّ الجهاز الأعلى للرقابة لا يستطيع الاضطلاع بدوره على نحو فعال إلا إذا كان قادراً على توظيف أفراد يتمتعون بمهارات عالية ويتسمون بالتفاني والهمة في العمل، وأن يكون في الوقت نفسه قادراً على الاحتفاظ بهم وإسنادهم إلى المهام على نحو صائب، ويقع على عاتق إدارة الجهاز الأعلى للرقابة مسؤولية التأكد من توفر الموظفين المناسبين في الجهاز عند الحاجة إليهم وإسنادهم إلى المهام على نحو صائب، يُوضح الشكل رقم (4) أدناه نموذج إدارة الموارد البشرية أنّ ثمة وظائف فرعية مختلفة لإدارة الموارد البشرية من شأنها التكامل لمساعدة الجهاز الأعلى للرقابة في الحصول على العدد المناسب من الموظفين ذوي الكفاءة والأداء المتميز (توجيهات لجنة بناء القدرات لإدارة الموارد البشرية 2022، الفصل 1)، وسيحاكي تقييم مؤشرات المجال (هـ) في إطار قياس أداء الجهاز الأعلى للرقابة المالية والمحاسبة المعدل (SAI PMF) هذا النموذج الذي يدعم ممارسات إدارة الموارد البشرية الحديثة.



المصدر: توجيهات لجنة بناء القدرات لإدارة الموارد البشرية 2022

كما ينص المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة رقم 100 المبادئ الأساسية لرقابة القطاع العام (كما تمّ تعديله بالمادة 36 ليتماشى مع المعيار 150) على وجوب أن يتولى كل جهاز أعلى للرقابة وضع إجراءات لإدارة الكفاءة ويحافظ عليها على المستوى التنظيمي بما يوفر ضماناً معقولاً بأن مراجعي الجهاز الأعلى للرقابة يتمتعون بالكفاءات المطلوبة لأداء وظائفهم ويتضمن إدارة الكفاءة على المستوى التنظيمي بشكل عام ما يلي:

- تحديد الكفاءات ذات الصلة.
- وتوفير ممارسات الموارد البشرية المطلوبة.
- وتوفير مسارات للتطوير المهني.
- وتقييم الكفاءات ومراقبتها

ويعرّف المعيار 150 الكفاءة بأنها "المعارف والمهارات والسمات الشخصية اللازمة لنجاح الأداء الوظيفي"، حيث تدل المعرفة على الفهم النظري أو العملي للموضوع، ويقصد بالمهارات القدرة على إنجاز مهام محددة يتم تطويرها من خلال التعلم أو الخبرة، وتشير السمات الشخصية إلى طريقة تفكير الشخص وقدراته وخصائصه وصفاته.

ويعرّف إطار الكفاءات بكونه نموذج مفاهيمي يفصّل ويحدّد الكفاءات المتوقعة من المراجع أو المجموعة أو الفريق الذي يتولى مهمة محددة ووظيفة معينة داخل المؤسسة وتسعى أطر الكفاءات لتحديد العناصر اللازمة لدفع النجاح والأداء رفيع المستوى، ويمكن أن تتغير بحسب الظروف المحيطة.

أما مسار التطوير المهني فعرفه المعيار بأنه "برنامج تطوير منظم ومبرمج يختاره الجهاز الأعلى للرقابة ويهدف إلى تطوير مراجعين محترفين أكفاء في الجهاز والمحافظة عليهم.

وتتمثل المتطلبات التنظيمية التي تقع ضمن مسؤوليات الجهاز الأعلى للرقابة نحو كفاءة مراجعي الحسابات حسب المعيار 150 في التالي:

أولاً: **تحديد الكفاءات ذات الصلة:** يتعيّن على الجهاز الأعلى للرقابة أن يحدد ويوثق الكفاءات ذات الصلة المطلوبة لجميع المراجعين لتنفيذ مهمة الجهاز الأعلى للرقابة.

ثانياً: **توفير ممارسات الموارد البشرية المناسبة:** يجب أن يتمتع الجهاز الأعلى للرقابة بعمليات وممارسات مناسبة لإدارة الموارد البشرية للتأكيد على أن المراجعين لديهم الكفاءات ذات الصلة التي يحددها.

ثالثاً: توفير مسارات للتطوير المهني: يجب على الجهاز الأعلى للرقابة أن يضع مسارات مخصصة للتطوير المهني للمراجعين، على أن تكون مصممة خصيصاً لتنسجم مع ولاية الجهاز وإطاره القانوني وهيكله التنظيمي واحتياجاته.

رابعاً: تقييم الكفاءات ومراقبتها: على الجهاز أن يطور وينفذ وسائل تقييم الكفاءات ومتابعة تقدم تطوير المراجع أو التطوير الذاتي على أساس دوري.

وينطلق المبدأ التوجيهي 1950 GUID حول تطوير أطر الكفاءة لمراجعي الحسابات من الشرط التنظيمي القائم على وجوب أن يحدد كل جهاز أعلى للرقابة ويوثق الكفاءات ذات الصلة المرغوب فيها من كل مراجعي الحسابات للوفاء بتفويض الجهاز، ليوّجه الأجهزة العليا للرقابة إلى كيفية تحديد مجموعة الكفاءات المناسبة التي تفي بشروط المعايير الدولية للمؤسسات العليا للرقابة أو المعايير المحاسبية الأخرى التي تتبناها تلك المؤسسات، فضلاً عن تفويضاتها القانونية وأية اعتبارات معينة تنبثق عن استراتيجياتها التنظيمية.

وأخذاً في الاعتبار العلاقة الوثيقة بين تصميم أطر القدرات والوسائل الخاصة بتقويم هذه الكفاءات يتعامل المبدأ التوجيهي 1950 مع الشرط التنظيمي الذي يتطلب قيام الجهاز الأعلى للرقابة بتطوير وسائل لتقويم الكفاءات وتنفيذها، والتأكيد على التطوير الناجح للكفاءة، وتزويد الجهاز الأعلى للرقابة بمعلومات موثوقة متعلقة بنجاح تدخلات التطوير المهني وأثر هذه التدخلات على عمله وأدائه، ويشير إطار الكفاءة في الشكل رقم (5) إلى أن أي مراجع حساب للقطاع العام ينبغي أن يمتلك كفاءات تشمل مختلف المجالات التي تتسق مع تميز عمل مراجع حسابات القطاع العام، كما تتضمن أي مزيج من أربع فئات من الكفاءات المتعلقة بمراجعة الحسابات بحسب ما يحدد الاختصاص الخاص بكل مؤسسة عليا لمراجعة الحسابات:



المصدر: المبدأ التوجيهي 1950 GUID حول تطوير أطر الكفاءة لمراجعي الحسابات

بينما يقدّم **GUID 1951** إرشادات حول تطوير مسارات التطوير المهني للمراجعين، ويتمثل هدفه في تعريف الأجهزة العليا للرقابة بعملية سير أعمال واضحة ومنظمة وعملية لتمكينها من تطوير مسار أو مسارات للتطوير المهني لمراجعيها، كما يدعم هذا المبدأ التوجيهي للأجهزة العليا للرقابة في تنفيذ وتطبيق متطلبات المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة رقم 150، ويبين الشكل رقم (6) العملية المكوّنة من 10 خطوات والموضحة أدناه والتي تهدف لتصبح عامل تمكين استراتيجي لقيادة الجهاز الأعلى للرقابة لتحفيز التفكير حول مزيد من الاحتراف في الجهاز مع التركيز بشكل خاص على تطوير المراجعين الأكفاء حتى يتسنى للجهاز تنفيذ مهامه:



المصدر: GUID 1951 إرشادات حول تطوير مسارات التطوير المهني للمراجعين

تعمل هذه الخطوات العشر على تمكين قادة الأجهزة العليا للرقابة في ظل عملية واضحة ومنظمة وعملية على المساعدة على تطوير وتنفيذ مسارات للتطوير المهني للمراجعين، بما يتماشى مع متطلبات المعيار 150.

مع الجدير بالذكر بأنه تم إطلاق (TFIAP) وهو مسار عمل لجنة بناء القدرات للانتوساي CBC الذي أنتج ISSAI150 بشأن كفاءة المدقق والأدلة ذات الصلة GUID 1950 بشأن أطر عمل الكفاءة و GUID 1951 حول أطر الاحتراف، المعتمدة في مؤتمر إنكوساي ريو البرازيل، والآن بصدد التحول لدعم التنفيذ بصياغة اختصاصات فريق العمل المعني بإضفاء الطابع المهني على مدققي الانتوساي (TFIAP) للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة ووضع خطة عمل جديدة (2023-2035) حيث تم في الشهر السابع من عام 2023 دعوة جميع الأجهزة الأعضاء للانضمام إلى هذا الفريق (موقع مسار لجنة بناء قدرات الانتوساي).

ختاماً يبدو من الواضح أن متطلبات ومسؤوليات الأجهزة العليا للرقابة نحو كفاءة مراجعي الحسابات تقتضي تحوّلها إلى عامل تمكين استراتيجي لقياداتها لتحفيز التفكير حول مزيد من الاحتراف والتطوير المهني، مع التركيز بشكل خاص على تطوير المراجعين الأكفاء حتى يتسنى للجهاز القيام بأعماله بمهنية عالية، وتنفيذ مهامه وفق الشروط والمعايير المتعارف عليها مما يزيد في جودة وموثوقية نتائج تلك المهام (متطلبات ومسؤوليات الأجهزة العليا للرقابة نحو كفاءة ومهنية مدققها-العدد 83 من مجلة الرقابة المالية-الصفحة 2-4).

## المبحث الثاني: مفهوم التأهيل والتدريب المهني لمدققي الأجهزة العليا للرقابة

### أولاً: مقدمة:

ترتبط مدى إمكانية إنتاج المخرجات (التقارير) من قبل الجهاز الأعلى للرقابة بقدراته ويقصد بقدرات الجهاز: الأطر والمهارات والمعارف والهياكل وطرق العمل التي تجعل الجهاز الأعلى للرقابة فعال، وهناك ثلاثة أبعاد مختلفة من القدرات: القدرات المؤسسية، القدرات التنظيمية والقدرات المهنية، وهي تدل على مدى قدرة الجهاز على التعبئة الفعلية لموارده المهنية والمالية، والأساليب والأنظمة والعمليات من أجل تحقيق مخرجاته المنشودة (التقارير) وكما تحدد قدرات الجهاز الأعلى للرقابة كذلك القدرة على المناورة في البيئة التي يعمل بها والاستفادة من الفرص التي تنشأ فيه، ويبين الشكل رقم (7) أبعاد قدرات الجهاز اللازمة لإنتاج مخرجات ذات جودة تحقق النواتج المرجوة في بيئة القطاع العام وصولاً لتحقيق الأثر المنشود:

مخرجات الجهاز الأعلى للرقابة	نواتج الجهاز الأعلى للرقابة	مساهمة الجهاز الأعلى للرقابة في الأثر
<ul style="list-style-type: none"> <li>القدرة المؤسسية للجهاز: الاستقلالية والإطار القانوني</li> <li>القدرة التنظيمية: حوكمة الجهاز ومنهجيات الرقابة ومساراتها، وضمان الجودة وأنظمة دعم الجهاز</li> <li>قدرة الموظفين المهنية: العدد والكفاءات والتحفيز وتطوير الموظفين</li> </ul>		

تعد القدرات المهنية للعاملين العنصر الثالث لقدرة الجهاز الأعلى للرقابة، وتشير القدرات المهنية للعاملين إلى وجود عدد كافٍ من الأشخاص الأكفاء سواء على المستوى القيادي أو على مستوى الموظفين للاضطلاع باختصاصات الجهاز الأعلى للرقابة، ففي مهنة الرقابة يُعدُّ العاملون المكسب الأكثر قيمة للمنظمة ونظراً لأنها تسعى إلى تعزيز الكفاءة المهنية، فهي لا تحتاج فقط إلى عددٍ كافٍ من المدققين المهنيين في أنواع مختلفة من الرقابة فحسب، بل تحتاج أيضاً إلى وجود مهنيين في مختلف التخصصات الأخرى مثل الإدارة، والقيادة، والموارد البشرية والتواصل، والتخطيط الاستراتيجي، ومشاركة أصحاب المصلحة... إلخ

وتشمل القدرات المهنية العمليات والمهارات والمعارف اللازمة لتمكين الجهاز من القيام بمسؤوليات التدقيق ولتنفيذ ذلك بفعالية وكفاءة، يحتاج الجهاز إلى أساليب تدقيق ملائمة، وكتيبات وأدلة وإرشادات، وموظفين مؤهلين يمتلكون المعارف والمهارات المناسبة، وإدارة جيدة ورقابة جودة لأعمال التدقيق، إن جوانب القدرة هذه تعتبر من الأشياء الأساسية لرقابة الجهاز.

وفي سبيل تطوير القدرات المهنية للموظفين، تتمثل الخطوة الأولى للجهاز الأعلى للرقابة في تحديد الكفاءات المطلوبة، وبعد ذلك ينبغي عليه تقييم كيفية الحصول على هذه الكفاءات، وقد يفكر الجهاز الأعلى للرقابة أيضاً في الإبقاء على العاملين وكيفية الاحتفاظ بالكفاءات وتوفير التدرج الوظيفي والتعليم والتأهيل والتدريب المهني المستمر للعاملين لديه لمواكبة التغيرات في بيئتهم، فمثلاً قدمت البيانات الضخمة ووسائل التواصل الاجتماعي والذكاء الصناعي نجاحات كبيرة في جميع جوانب حياتنا، ويتعين على الجهاز الأعلى للرقابة التفكير في الكفاءات التي يحتاج العاملون لديه إلى اكتسابها والتدريب عليها في مثل هذه المجالات الجديدة (قدرات الجهاز الأعلى للرقابة- دليل الإدارة الاستراتيجية 2020 - صفحة 36).

### ثانياً: ماهية التدريب والتطوير والتأهيل المهني والكفاءة ومدققي الأجهزة العليا للرقابة:

ستقوم الباحثة بالتطرق لتعريف وتحديد عدد من المصطلحات والمفاهيم الأساسية التي تعنى بالعملية التدريبية تم أخذها من (المادة العلمية للقاء تحديد الاحتياجات التدريبية لدى الأجهزة العليا للرقابة-مرحلة التحليل-نيسان 2024-الجمهورية التونسية):

- الاحتياجات التدريبية: مجموعة التغيرات والتطورات المطلوب إحداثها بغرض تحقيق التوازن بين أداء الفرد ووظيفته وأهداف الجهاز الذي ينتمي إليه.
- التدريب (التكوين): هو عملية تعلم تتضمن اكتساب مهارات ومفاهيم وقواعد واتجاهات لزيادة وتحسين أداء الفرد ويُعرّف بأنه تطوير منظم للمعرفة والمهارات والاتجاهات التي يحتاج إليها الفرد حتى يتمكن من القيام بأداء واجباته بكفاءة، وهو جزء من إدارة الموارد البشرية وتميبتها، ووسيلة من وسائل التأهيل المهني

لموظفي الجهاز الأعلى للرقابة ويتعلق الموضوع ببناء القدرات في مستويات ثلاث، التطوير المؤسسي والتطوير التنظيمي والتطوير المهني.

- التطوير المهني: فهم المهارات والخبرات التي يحتاجها موظفو الجهاز الرقابي مقارنة بالمهارات والخبرات المتوفرة فعلاً.

- أيضاً عزّف مؤتمر الإنكوساي 2016 التأهيل المهني بكونه العملية المتواصلة التي يحصل بها الأفراد ومؤسساتهم على مستويات عالية من الاستقلالية والخبرة والكفاءة والسلوك الأخلاقي والجودة استناداً إلى المعايير المهنية (المهنية-إعلان أبو ظبي-الإنكوساس الثاني والعشرون 2016).

- كما عزّف المعيار 150 المتعلق بكفاءة مراجع الحسابات الكفاءة بأنها المعارف والمهارات والسمات الشخصية اللازمة لنجاح الأداء الوظيفي، حيث أن المعرفة هي الفهم النظري أو العملي للموضوع، والمهارات هي القدرة على إنجاز مهام محددة يتم تطويرها من خلال التعلم أو الخبرة، أما السمات الشخصية فهي طريقة تفكير الشخص وقدراته وخصائصه وصفاته.

- وميّر المبدأ التوجيهي 1950 عن تطوير أطر الكفاءات لمراجعي الحسابات بين الكفاءات الأساسية والكفاءات الإضافية الكفاءات الأساسية تمثل الحد الأدنى من الكفاءات التي ينبغي أن يتمتع بها مراجعو الحسابات في مجال معين، أما الكفاءات الإضافية هي الكفاءات التي تجعل من كل جهاز أعلى للرقابة جهازاً متميزاً، وإن الأمر متروك لكل جهاز أعلى للرقابة لتعريف هذه الكفاءات الإضافية ودمجها مع الكفاءات الأساسية في ظل إطار معين للكفاءة يتسق مع تميز هذا الجهاز.

وفي حين أن المعايير الدولية صُممت لتستخدم في أي عملية رقابية (المالية-الامتثال-الأداء)، فإن الأجهزة الرقابية تتمنى أحياناً تكوين وحدة ذات مهارات متخصصة في: رقابة تكنولوجيا المعلومات-الرقابة البيئية-إدارة العقود-رقابة الدين العام-رقابة أهداف الأمم المتحدة للتنمية المستدامة-الرقابة على الصناعات الاستخراجية-تقييم البرامج-رقابة المشتريات العمومية-مكافحة الفساد... على سبيل المثال، وفي بعض الحالات قد يتمنى الجهاز الرقابي إحداث وحدات متخصصة أو فرق لإجراء عمليات رقابية في هذه المجالات، وفي حالات أخرى قد يتمنى أن يعمل هؤلاء الموظفون المتخصصون كمستشارين في كامل المنظمة (التأهيل المهني لموظفي الجهاز الرقابي- دليل تحسين الأداء/تعزيز الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة الصادر عن الانتوساي/لجنة بناء القدرات عام 2018- صفحة 72).

إذاً يهتدي تطور الأشخاص العاملين في الأجهزة الرقابية وتأهيلهم مهنيّاً بشكل أساسي بالأساليب والمعايير المطبقة، ويحتاج الجهاز الرقابي إلى الطرق الرقابية التي تتلاءم مع دوره ومهمته والى الموارد المتوفرة لديه بما فيها مهارات موظفيه والسياق الذي يعمل فيه، لا سيما مستوى إدارة المال العام والمعايير المحاسبية



المستخدمة وفعالية المراقبة الداخلية والرقابة الداخلية، وهناك في الوقت ذاته رغبة متنامية لدى الأجهزة الرقابية لإجراء عملياتهم الرقابية حسب المعايير الدولية الرقابية للقطاع العام. وللقيام بمثل هذه العمليات الرقابية يحتاج موظفو الجهاز الى المهارات والمعرفة والتجربة وبالإمكان اكتساب المعرفة والتجربة من خلال التدريب الرسمي، واكتساب المهارات من خلال التدريب أثناء الخدمة والدعم، وترتبط التجربة ارتباطاً قوياً بزمن وإطار التعلم. وفي الأجهزة الرقابية التي ما زالت ببداية الدرب في تنفيذ المعايير المهنية الدولية - كما هو الحال في الجهاز المركزي للرقابة المالية في سورية- فمن الممكن الإسراع في هذه الرحلة عبر المساعدة الخارجية والدعم من قبل عمليات مراجعة قويّة الجودة، لكن حتى في تلك الحالة يمكن أن يمر العديد من السنوات والعديد من الدورات الرقابية قبل أن يشعر الموظفون بالقدرة على الرقابة حسب المعايير الدولية (دليل تحسين الأداء/ تعزيز الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة- الصادر عن الانتوساي/ لجنة بناء القدرات عام 2018-صفحة62).

### ثالثاً: مسالك وأهداف التأهيل والتدريب المهني:

تشمل مسالك التأهيل المهني لموظفي الرقابة:

- تعيين موظفين تتوفر لديهم المؤهلات والمهارات والخبرة المطلوبة.
- التعاقد مع مزود خارجي يكون قادراً على منح مؤهلات معترف بها دولياً، وتمكين الموظفين من إجازات حضور التدريب.
- وضع مؤهل داخلي خاص بالجهاز وتوفير برنامج تدريب مهيكلي يدوم عدة سنوات.
- منح الموظفين الأموال والإجازات لإدارة اكتسابهم المهارات المهنية، كالانخراط في مسابقات محاسبية وطنية أو دولية تقدمها منظمة محاسبية مهنية.
- تشجيع الموظفين على الوصول الى المسابقات المتاحة على الانترنت أو التعلم الإلكتروني، وفي هذا الصدد كانت مبادرة الانتوساي للتنمية رائدة في تقديم مقاربة مزدوجة في التعلم الإلكتروني (دليل تحسين الأداء/ تعزيز الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة- الصادر عن الانتوساي/ لجنة بناء القدرات عام 2018-صفحة71).

ويهدف التدريب والتأهيل المهني إلى ما يلي:

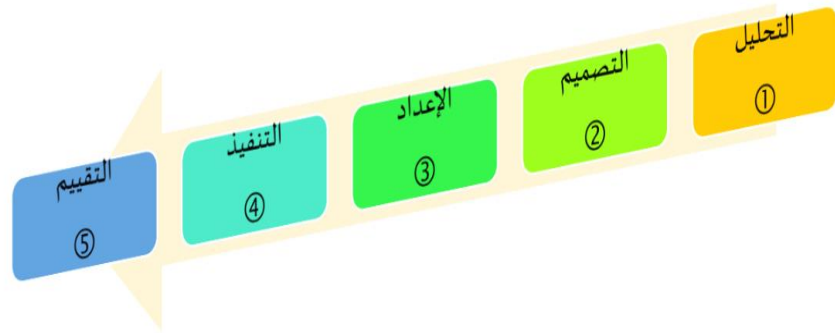
- إعداد منتسبي الأجهزة العليا للرقابة وتهيئتهم للعمل الذي سيسند إليهم وتوعيتهم بأهمية ذلك العمل.
- إحاطة منتسبي الأجهزة بالسياسات العامة لأجهزتهم والإجراءات والتفاصيل التي يهمهم التعرف عليها.



- التوعية المستمرة لمنتسبي الأجهزة بالدور الذي تقوم به هذه الأجهزة والمسؤوليات التي تضطلع بها والخدمات التي تؤديها للمجتمع وتوعيتهم أيضاً بما يطرأ من تغييرات في بيئة العمل.
- تعزيز الثقة لدى الأفراد ومساعدتهم على التكيف بسهولة وسرعة في بيئة العمل والاندماج ضمن المجموعات العاملة.
- إكساب منتسبي الأجهزة مهارات جديدة تسهم في رفع كفاءة أدائهم.
- تهيئة منتسبي الأجهزة للانتقال لأداء مهام جديدة والارتقاء إلى درجات وظيفية أعلى.

#### رابعاً: أهمية التدريب والتأهيل المهني:

بدايةً وكما هو متفق ومتعارف عليه من قبل الأكاديميين والممارسين في مجال التدريب أن جودة إدارة وتنفيذ النشاط التدريبي بمؤسسة العمل يعتمد بشكل أساسي على فعالية عملية تحديد الاحتياجات التدريبية، وذلك باعتبارها المرحلة التي تشخص وتحلل مجموعة المعارف والمهارات والاتجاهات (فجوة الأداء) للفرد، ومن ثم ترسم استراتيجية التقييم المطلوبة، فهي مدخل للمرحلة اللاحقة وهي مرحلة التصميم للبرنامج التدريبي، لذا يجب أن تأخذ عملية تحديد الاحتياجات التدريبية مكانها قبل الإعداد لأي برنامج تدريبي تم تصميمه أو تنفيذه، وهناك خمسة مراحل أساسية في تخطيط وإدارة العملية التدريبية وبما متعارف عليه بالطريقة المنهجية للتدريب (ADULE) (تحديد الاحتياجات التدريبية-د. سعد الفضالة ضمن إصدارات المعهد العربي للتخطيط بالكويت لعام 2023-الصفحة 20)، ويبين الشكل رقم (8) الطريقة المنهجية في تخطيط وتنفيذ العملية التدريبية:



المصدر (تحديد الاحتياجات التدريبية-د. سعد الفضالة-إصدارات المعهد العربي للتخطيط بالكويت-2023) وبناءً عليه أصبحت الدورات والبرامج التدريبية حسب هذه المنهجية من الأهمية بمكان، ليس فقط بالنسبة للموظفين الجدد فحسب، وإنما حتى للعاملين المزاولين في الأجهزة، نظراً لما تتسم به بيئة العمل من تطور يتطلب القيام بمثل هذا التدريب، وترجع أهمية التدريب إلى المزايا العديدة التي نحصل عليها والمتمثلة فيما يلي:

- الزيادة في قدرات ومهارات منتسبي الأجهزة بما ينعكس على كفاءة أداء أجهزتهم وجودة مخرجاتهم المتمثلة بالتقارير الرقابية.
- تعزيز قدرة منتسبي الأجهزة على التكيف مع التغيرات التي تعرفها أساليب ومواقع العمل فالإفراد المدربين تدريباً جيداً يمكنهم التحول من موقع إلى آخر دون أن يؤثر ذلك على أدائهم لأعمالهم.
- رفع الروح المعنوية لمنتسبي الأجهزة من خلال إكسابهم المهارة التي تؤدي إلى زيادة أدائهم كماً ونوعاً مما يعود عليهم بزيادة الفرص للتقدم والارتقاء وزيادة الأجر، علاوةً على الرضى النفسي الذي يوفره التدريب والذي يؤثر إيجاباً على العمل والعلاقات الإنسانية في الأجهزة.
- الإساهم في تخفيض تكاليف تنفيذ الأعمال.
- إعطاء المصداقية في نتائج أعمال الأجهزة من خلال توفير أشخاص مؤهلين للقيام بتلك الأعمال.

#### خامساً: العوامل المرتبطة بمدقق الحسابات والمؤثرة في كفاءته العلمية والمهنية:

هذه العوامل المؤثرة في كفاءة المدقق تتعلق بالموصفات الشخصية للمدقق وفريق عمله، وهذه العوامل لها ارتباط بمعايير التدقيق العامة الصادرة عن المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين وتتضمن على ما يلي:

#### 1- التأهيل العلمي والعملية الفني لمدقق الحسابات تتمثل في:

- التأهيل العلمي والعملية للمدقق في مجال المحاسبة والتدقيق: يعتبر التأهيل العلمي لمدقق الحسابات شرطاً أساسياً لتحقيق كفاءته، وحتى يكون المدقق قادراً على أداء عمله بعناية وكفاءة لا بد أن يمتلك التأهيل العلمي المناسب والمعرفة العامة للذين يمكناه من أداء عمله بدرجة عالية من الكفاءة.
- التدريب والتكوين المستمر للمدقق: على المدقق أن يكون بدرجة كافية بمستجدات عمليات التدقيق خصوصاً ما ارتبط بالإصدارات الحديثة للمعايير وأدلة العمل الرقابي، وبمجال التكنولوجيا وللتكوين المستمر في مجال التدقيق له أهمية كبيرة في اكتسابه الكفاءة المهنية، إن المحافظة على الكفاءة المهنية تتطلب وعياً مستمراً وتفهماً للتطورات المهنية والفنية ذات الصلة، ويمكن التطوير المهني المستمر المدقق المهني من تطوير القدرات التي تمكنه من أداء مهامه بكفاءة في البيئات المهنية المتغيرة والمحافظة عليها.
- خبرة مدقق الحسابات: تعد خبرة مدقق الحسابات من المكونات الأساسية لكفاءته إلى جانب تأهيله العلمي، ويشير الاتحاد الدولي للمحاسبين في معيار التعليم الدولي IES8 إلى أهمية تمتع المدقق بالخبرة العلمية حتى يكون قادر على أداء مهامه بكفاءة، وتعد الخبرة من الأمور الهامة للوصول إلى تدقيق ذو جودة عالية، فالتعامل مع عدد كبير من العملاء يوفر قدر أكبر على القيام بعملية تدقيق أكثر فعالية كما تؤثر خبرة المدقق على معرفته حيث تزيد من كمية ونوعية المعرفة التي يمتلكها المدقق وتطوره وتزوده بالمعرفة

التي تساعده على تحديد الأهمية التي يعطيها للأدلة لأنها تساهم في تطوير هياكل شاملة وتحسين قدراتهم على استخدام تلك المعرفة.

- المعرفة العامة في العلوم الأخرى: إن إلمام المدقق بالعلوم الأخرى يساعده بالإضافة إلى التأهيل العلمي والعملية على القيام الأمثل بمهمة التدقيق داخل أي مؤسسة مهما كانت طبيعتها كما أن علوم الإدارة تسهل عليه عملية اكتشاف الأخطاء والتغيرات المحاسبية.

2- الاستقلالية والحياد: يعتبر استقلال المدقق أساساً بمصادقية خدمات التدقيق والتأكيد، ويعرف استقلال المدقق بأنه وجود موقف معين يتضمن إبداء وجهة نظر غير متحيزة خلال أداء اختبارات التدقيق وتقييم النتائج وإصدار تقرير التدقيق.

3- بذل العناية المهنية اللازمة والشك المهني: على مدقق الحسابات بذل عناية المهنية الكافية عند قيامه بمراجعة حسابات الشركة أو إعدادها للتقرير كالتخطيط للمراجعة والإشراف على مساعديه والتأكد من الأدلة والبراهين المتحصل عليها، كما أنه بتحقيق العناية المهنية لا بد من ممارسة اتجاه من الشك المهني أثناء أداءه لعملية التدقيق وجمع وتقييم الأدلة والشك المهني يتطلب ذهنياً شكاكاً وتقييماً نقدياً لأدلة الإثبات (دراسة عبد الحاكم فتيحة، حسان مسعودة: "أثر مهارات مدققي الحسابات في تحسين جودة التدقيق الخارجي" مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماستر أكاديمي، جامعة غرداية - الجزائر - سنة 2022 - صفحة 9 وما بعد).

## المبحث الثالث: مفهوم التقرير الرقابي ومضمونه وآلية إعدادهِ وفق معايير الانتوساي

### أولاً: مقدمة:

مخرجات الجهاز الأعلى للرقابة هي المنتجات الرئيسية لعمل الجهاز الأعلى للرقابة مثل تقديم تقارير رقابة في الوقت المناسب وعالية الجودة ومتاحة للجمهور أو أحكام أو نتائج مشاركة أصحاب المصلحة.

تمثل تقارير التدقيق المخرج النهائي لعمليات التدقيق والوسيلة التي يُبدي المدقق من خلالها رأيه في القوائم المالية، وقد حدث تطور هائل في هذه التقارير للعديد من الأسباب، منها التطور الذي طرأ على أهداف المحاسبة وما تبعه من تطور في أهداف عملية التدقيق، وظهور ما أطلق عليه "فجوة التوقعات" والتي تتمثل في اختلاف فهم متلقي التقارير عن الدور الذي يقوم به المدقق واعتبارهم أن تقارير التدقيق تمثل ضماناً لمستقبل الجهات المشمولة بالرقابة وهو ما كان سبباً للتغيير في صياغة التقارير للتعريف بطبيعة عملية التدقيق ومسؤوليات المدقق ومسؤوليات إدارة الجهات محل التدقيق، حيث أُلقت معايير التدقيق المستحدثة بمزيد

من المتطلبات (التطور في تقارير الرقابة المالية في ضوء المستجدات في المعايير التي تحكمها-العدد 75 من مجلة الرقابة المالية عام 2019-صفحة 16).

### ثانياً: ماهية التقرير الرقابي:

عُرِّفَ التقرير الرقابي بأنه وثيقة مكتوبة تتضمن نتائج أعمال الرقابة التي يمارسها الجهاز الأعلى للرقابة أي كان نوعها أو أسلوبها، إذ يعرض من خلال حصيلة ما توصل إليه من ملاحظات وتوصيات بشأن رقابته على الأموال العامة ليتم موافاة الجهات المعنية المختلفة بها سواء كانت تشريعية أو تنفيذية أو غيرها، وتتنوع التقارير شكلاً ومضموناً وفقاً لأنواعها وأهدافها وطبيعتها مستخدمياً (دليل إعداد وكتابة التقارير الرقابية لدواوين المراقبة والمحاسبة لدول مجلس التعاون الخليجي-صفحة13).

إذاً تمثل التقارير الرقابية المخرج النهائي للأعمال الرقابية وتعتبر أحد المحررات الرسمية ذات الحجية القانونية في إثبات الوقائع الجنائية التي تمس المال العام أمام الجهات الإدارية والقضائية وأي جهات مساءلة أخرى يخولها القانون الحفاظ على الأموال العامة وتعاقب مرتكبي الجرائم الماسة بالمال العام، كما أن البرلمان يمارس سلطاته الرقابية من خلال تلك التقارير، بالإضافة إلى أن هذه التقارير الرقابية تعتبر أداة مساعدة فاعلة لسلطات اتخاذ القرارات في الجهات الخاضعة للرقابة لتصحيح أوضاعها التنظيمية والإدارية والمالية.

وانطلاقاً من تلك الأهمية ينبغي أن تتمتع التقارير الرقابية بشروط ومتطلبات شكلية وموضوعية ومهنية، وبالتالي فقد أولتها المنظمات والمرجعيات المهنية والرقابية أهمية كبيرة ووضعت لها مجموعة من المعايير والقواعد والأسس الواضحة ضمن منهجياتها وبما يكفل تقديم تقارير ذات جودة عالية تستفيد منها كافة الجهات المعنية. فالتقرير يتضمن النتائج التي تم التوصل إليها بعد مرحلتي التخطيط والتنفيذ، والمتمثلة في جمع أدلة الإثبات بالطرق المختلفة، فهو ليس مجرد عرض وصفي للوقائع وأوجه القصور بل تحليل ومناقشة لها، فضلاً عن إصدار اقتراحات بشأنها، ويبين الشكل رقم(9) مراحل العملية الرقابية:



المصدر (التقرير الرقابي من الإعداد الى النشر-الجمعية التونسية للمراقبين العموميين)

### ثالثاً: مضمون التقرير الرقابي ومواصفاته

بحسب معايير الانتوساي يجب أن يسعى المدققون جاهدين لتقديم تقارير رقابة شاملة ومقنعة وفي الوقت المناسب وسهولة القراءة ومتوازنة ولكي يكون التقرير شاملاً يجب أن يتضمن جميع المعلومات اللازمة لتناول موضوع الرقابة وأسئلتها، وأن يكون مفصلاً بالقدر الكافي لتقديم فهم لموضوع الرقابة والنتائج والاستنتاجات، ولكي يكون التقرير مقنعاً فلا بد أن يكون منظماً تنظيمياً منطقياً وأن يعرض علاقة واضحة بين هدف الرقابة ومعاييرها ونتائجها واستنتاجاتها وتوصياتها، كما يجب أن يتناول جميع الحجج المعنية، ففي رقابة الأداء يبلغ المدققون نتائجهم بشأن مدى الاقتصاد والكفاءة في الحصول على الموارد واستخدامها ومدى فاعلية تحقيق الأهداف، وقد تتباين التقارير تبين كبير في نطاقها وطبيعتها، كتحقيق مدى سلامة استخدام الموارد مثلاً والتعليق على تأثير السياسات والبرامج والتوصية بتغييرات تهدف لتحقيق التحسينات، ويجب أن يتضمن التقرير معلومات عن هدف الرقابة وأسئلتها والإجابات عنها والموضوع والمعايير والمنهجية ومصادر البيانات وأية قيود على البيانات المستخدمة ونتائج الرقابة ويجب أن يجيب بوضوح عن أسئلة الرقابة أو يرشح سبب تعذر ذلك، وبدلاً من ذلك يجب على المدققين التفكير في إعادة صياغة أسئلة الرقابة بما يتلاءم مع الأدلة التي تم الحصول

عليها والوصول بذلك إلى وضع يمكن من الإجابة عن الأسئلة، ويجب أن يتم وضع نتائج الرقابة في منظورها الصحيح، وضمان الانسجام بين هدف الرقابة وأسئلة الرقابة والنتائج والاستنتاجات، ويجب أن يوضح التقرير لماذا وكيف تعيق المشكلات المشار إليها نتائج الأداء وذلك لتشجيع الهيئة الخاضعة للرقابة أو مستخدم التقرير على اتخاذ الإجراء التصحيحي، ويجب عند اللزوم أن يتضمن توصيات لتحسين الأداء، ويجب أن يكون التقرير واضح ومقتضب بالقدر الذي يسمح به موضوع الرقابة وأن يصاغ بلغة بعيدة عن الغموض، وأن يكون بناءً وأن يساهم في تحسين المعرفة ويبرز أية تحسينات ضرورية (مضمون التقرير - إعداد التقرير - ISSAI 300 - مبادئ رقابة الأداء - الفقرة 39 صفحة 23).

كما يجب أن تتضمن تقارير رقابة الالتزام العناصر التالية وليس بالضرورة بهذا الترتيب: العنوان - المرسل إليه - نطاق الرقابة بما في ذلك الفترة الزمنية المغطاة - تحديد موضوع الرقابة أو وصفه - المعايير المحددة - تحديد معايير الرقابة المطبقة عند أداء العمل - ملخص للعمل المؤدى - النتائج - الاستنتاج / الرأي - ردود الهيئة الخاضعة للرقابة - التوصيات - تاريخ التقرير - التوقيع (مضمون التقرير - إعداد التقرير - ISSAI 400 - مبادئ رقابة الالتزام - صفحة 21).

وقد بين دليل التقرير الرقابي من الإعداد للنشر الصادر عن الجمعية التونسية للمراقبين العموميين عام 2022 مواصفات التقرير الرقابي:

- من حيث الشكل: ضببت منظمة الإنتوساي مجموعة من المواصفات المتعلقة بشكل التقرير وأوصت بالالتزام بها لضمان مصداقية التقرير، تتمثل فيما يلي:
- تقرير مكتوب وموثق ومبوّب: ينبغي في نهاية كل عملية رقابة أن تكون ملاحظات المدقق مكتوبة وموثقة ومصحوبة بأدلة إثبات ومستندات دعم وأن يكون التقرير متضمناً لعناوين تُيسر الاطلاع على محتواه وتتيح استخدامه بسهولة.
- إدراج التاريخ والإمضاء: ينبغي أن يكون التقرير حاملاً لتاريخ إعداده، ذلك أن ذكر التاريخ يدل على أنه تم الأخذ في الاعتبار كل العمليات والأحداث التي وقعت إلى حدود ذلك التاريخ، كما أن إدراج إمضاء الجهة القائمة بالرقابة على التقرير يعطي الملاحظات والاستنتاجات مصداقية أكبر ويلزم مسؤوليتها في خصوص كل ما تضمنته من ملاحظات.
- تذكير بالتحويل القانوني لجهاز الرقابة: ينبغي التذكير في التقرير بالمرجع القانوني الذي قامت على أساسه هيئة الرقابة باستخدام صلاحياتها الرقابية لدى الجهة الخاضعة للرقابة.
- ذكر هدف ونطاق الرقابة: يسمح ذكر نطاق عملية الرقابة وهدفها لمستخدمي التقرير بالوقوف على حدود المجالات التي خضعت للرقابة.

- ذكر المعايير والأساليب المعتمدة في التدقيق: يجب على المدقق في تقريره أن يذكر المعيار المعتمد والأسلوب والطريقة التي اتبعتها للتوصل إلى ما تم استنتاجه من ملاحظات حتى يتم التأكد من أن أعمال الرقابة التي أنجزت كانت على أسس سليمة ومتعارف عليها.
- إدراج جميع البيانات والمعلومات: لضمان حيادية ودقة التقرير، ينبغي إدراج كل البيانات والمعلومات التي تدعم آراء واستنتاجات المدقق، غير أنه في بعض الحالات يمكن التغاضي عن ذكر بعض البيانات سواء لضمان السرية أو لمساسها بالمعطيات الشخصية للأفراد أو بالمصالح العليا للدولة.
- ذكر الهيكل أو الهياكل التي خضعت للرقابة وكذلك الفترة التي شملتها المهمة الرقابية: يكون ذكر هذه البيانات أمراً متأكداً حتى يتسنى تحديد المسؤوليات بالنسبة للجهة التي شملها عمل الرقابة.

- من حيث المضمون: تتمثل مواصفات التقرير الرقابي في هذا المجال فيما يلي:

- الوضوح: من المهم أن يبذل المراقب كل العناية لتكون ثمرة الجهود التي بذلها طوال مهمة الرقابة محل فهم واستيعاب من قبل جميع المُطَّلَعين على التقرير، كما أنه من المطلوب أن يسعى المراقب إلى جعل تقريره واضحاً ومُستساغاً للقارئ ومثيراً لاهتمامه من دون إيقاعه في الملل والرتابة.
- الاختصار والاختزال: من الجوهرى اجتناب كل إطالة في صياغة التقارير والابتعاد عن الأسلوب السردى في صياغة الملاحظات والاتجاه مباشرة نحو جوهر الملاحظات، كما يجب في المقابل ألا يكون الاختزال مُبالغاً فيه بأسلوب يحجب بيانات مهمة ويؤثر على اكتمال الملاحظة.
- الدقة: يتعين انتهاز الدقة في وصف الملاحظات سواء في إبراز الأخطاء أو في تقديم الأمثلة والمؤيدات، حيث ينبغي عند الاقتضاء تدعيم الملاحظات بذكر أرقام وتواريخ ومراجع إثبات تم الاعتماد عليها في استنتاج الملاحظة.
- الموضوعية: ينبغي أن يعكس التقرير العقلانية التي يجب أن يتحلى بها المراقب في تنفيذ مهمات الرقابة لذلك ينبغي أن تكون العبارات المستعملة أبعد ما تكون عن التعبير على الأحكام الشخصية أو الآراء الانطباعية أو الإيحاءات أو الشكوك أو الاعتقادات.
- الدلالة: ينبغي على التقرير أن يكون مقتصراً على الملاحظات الهامة وأن يكون مدعوماً بكل الوقائع والأدلة المثبتة للاستنتاجات وأن تكون الملاحظات جوهرية وذات دلالة.
- الواقعية: من المهم أن يأخذ المراقب في الاعتبار عند صياغته للملاحظات الظروف ومحيط الجهة الخاضعة للرقابة وأن يراعي الضغوطات التي يمكن أن تُسلط عليها من الخارج، كما يجب عليه في تحريره للملاحظات أن يحرص على استقرار واستباق الردود التي من المتوقع أن ترد على ملاحظاته من قبل الجهة التي خضعت للرقابة في خصوص أهمية هذه الضغوط (صياغة التقرير الرقابي وختم

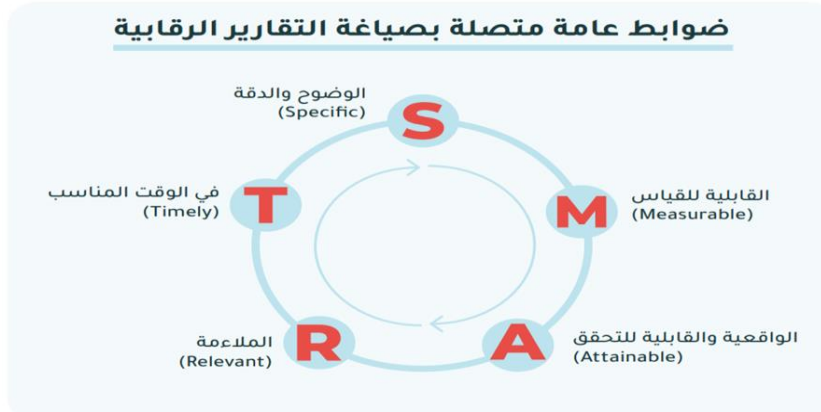


المهمة- دليل التقرير الرقابي من الإعداد إلى النشر الصادر عن الجمعية التونسية للمراقبين العموميين  
عام 2022-صفحة 25-27).

#### رابعاً: متطلبات إعداد التقرير الرقابي

يجب أن تكون التقارير الرقابية وافية بالشروط المطلوبة من حيث وضوح المحتوى والشمول والإيجاز ومن حيث تقديمها في الوقت المناسب ومراعاة مواعيد صدور التقرير وأسلوب توزيعه ومظهره الخارجي هي جوانب يجب أيضاً الاهتمام بها بعناية (بيان سيدني-المؤتمر الثاني عشر للمنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية (1986).

عادةً ما يكون لكل عملية رقابية هدف يتم تحديده بصفة مسبقة ودقيقة، وفي مجال صياغة التقارير الرقابية يمكن الاستئناس بما يسمى بالأهداف الذكية لتحديد الضوابط العامة المتصلة بصياغة التقارير الرقابية (SMART) الموضحة بالشكل رقم (10):



المصدر (التقرير الرقابي من الإعداد إلى النشر-الجمعية التونسية للمراقبين العموميين)

ومن متطلبات التقرير الذي يعده المدقق يجب أن يكون:

- **شاملاً:** عندما يتضمن كافة المعلومات والحجج اللازمة لتناول هدف وأسئلة الرقابة ويكون مفصلاً بما فيه الكفاية لجعل الموضوع والنتائج والاستنتاجات الرقابية مفهومة، كما يختلف محتوى وهيكله التقارير بالنظر إلى تنوع المواضيع التي يتم تناولها في رقابة الأداء، ولضمان الشفافية والمساءلة، يتضمن تقرير رقابة الأداء على الأقل: الموضوع، هدف أو أهداف الرقابة و/أو أسئلة رقابية، معايير الرقابة ومصادرها، أساليب الرقابة المحددة لجمع البيانات وتحليلها، الفترة الزمنية المغطاة، مصادر البيانات، القيود على البيانات المستخدمة، النتائج، الاستنتاجات والتوصيات، إن وجدت.



- **مقنعاً:** يحتاج التقرير الرقابي إلى أن يكون مُهيكلًا بطريقة منطقية ويقدم بوضوح العلاقة بين هدف أو أهداف و/أو أسئلة الرقابة ومعاييرها ونتائجها واستنتاجاتها وتوصياتها، كما يتعين أيضاً تقديم نتائج الرقابة بشكل مقنع ومعالجة جميع الحجج ذات الصلة في المناقشة بالإضافة إلى توخي الدقة، وتتطلب الدقة تقديم الأدلة وجميع نتائج واستنتاجات الرقابة بالشكل المناسب وهو ما يضمن للقارئ مصداقية وموثوقية التقرير.
- **يصدر في الوقت المناسب:** قصد توفير المعلومات التي يمكن للإدارة والحكومة والسلطة التشريعية وغيرها من الأطراف المعنية استخدامها.
- **سهل الفهم:** على المدقق استخدام لغة بسيطة في التقرير بحدود ما يسمح به الموضوع الرقابي، كما يتعين استخدام لغة واضحة لا لبس فيها واللجوء إلى الرسوم البيانية والإيجاز لضمان عدم الإطالة أكثر من اللازم وذلك قصد تيسير تبليغ التقرير ومزيد توضيحه.
- **متوازن:** يجب على التقرير أن يكون محايد في محتواه وطريقة صياغته، يتعين تقديم كل أدلة الرقابة بطريقة غير متحيزة، فعلى المدقق تجنب المبالغة والتشدد المفرط على مواطن القصور في الأداء، يحتاج المدقق لشرح أسباب وعواقب النقائص الواردة في تقرير الرقابة لتمكين القارئ من فهم معناها، وهو ما يشجع الهيئة الخاضعة للرقابة على اتخاذ الإجراءات التصحيحية ويؤدي إلى التحسينات (متطلبات التقرير-معياري رقابة الأداء ISSAI 3000 -صفحة 25-26).

#### خامساً: إعداد التقرير الرقابي وفق معايير الانتوساي والمتابعة:

أوجب المعيار ISSAI 100 المبادئ الأساسية لرقابة القطاع العام المدققين بإعداد تقرير يستند إلى الاستنتاجات التي تم التوصل إليها حيث تنطوي عملية الرقابة على إعداد تقرير لاطلاع أصحاب المصلحة والآخرين المسؤولين عن الحوكمة والجمهور على نتائج الرقابة، كما يهدف إعداد التقرير أيضاً إلى تسهيل المتابعة والإجراءات التصحيحية، ويجب أن تكون التقارير سهلة الفهم وخالية من الغموض أو الإبهام وكاملة، ويجب أن تكون موضوعية وعادلة وألا تتضمن سوى المعلومات التي تؤيدها أدلة رقابة كافية ومناسبة وأن تضمن وضع النتائج في إطارها وسياقها الصحيحين، ويعتمد شكل التقرير ومضمونه على طبيعة الرقابة والمستخدمين المستهدفين والمعايير المعمول بها والمتطلبات القانونية، وقد يحدد تفويض الجهاز الأعلى للرقابة والمستخدمين والمحاسبة والقوانين أو الأنظمة الأخرى المعنية تصميم التقارير أو صياغتها، والتي قد تكون مختصرة أو مطولة: و تتصف التقارير المطولة بوجه عام نطاق الرقابة ونتائجها واستنتاجاتها بالتفصيل، بما في ذلك الآثار المحتملة والتوصيات البناءة للتمكين من اتخاذ الإجراءات التصحيحية، أما التقارير المختصرة فهي مكثفة بدرجة أكبر، وصياغتها أكثر توحيداً بوجه عام.

**مهمات التصديق:** في مهمات التصديق قد يعرب تقرير الرقابة عن رأي حول ما إذا كانت معلومات موضوع الرقابة خالية من جميع الجوانب ذات الأهمية النسبية من البيانات الخاطئة و/أو ما إذا كان الموضوع ملتزماً من جميع الجوانب ذات الأهمية النسبية بالمعايير المقررة، ويشار إلى التقرير في مهمات التصديق بوجه عام بوصفه تقرير المدقق.

**المهمات المباشرة:** في المهمات المباشرة يجب أن يذكر التقرير أهداف الرقابة ويبين كيف تم تناولها في الرقابة، ويتضمن النتائج والاستنتاجات حول موضوع الرقابة وقد يتضمن التوصيات كذلك، كما يمكن أن تعطي معلومات إضافية عن المعايير والمنهجية ومصادر البيانات، ويجب بيان أية تقييد لنطاق الرقابة، ويجب أن يرشح تقرير الرقابة كيفية استخدام الأدلة التي تم الحصول عليها وسبب الاستنتاج الذي تم التوصل إليه، وسيمكنه ذلك من تزويد المستخدمين المستهدفين بالدرجة اللازمة من الثقة.

**الرأي:** عند استخدام رأي الرقابة لبيان مستوى التأكيد يجب أن يكون الرأي بصيغة موحدة، وقد يكون الرأي غير متحفظ أو معدل ويستخدم الرأي غير المتحفظ عند الحصول على تأكيد محدود أو معقول، أما الرأي المعدل فقد يكون كما يلي:

**متحفظة (فيما عدا):** عندما لا يوافق المدقق على أو يعجز عن الحصول على أدلة رقابة كافية ومناسبة بخصوص بنود معينة في موضوع الرقابة مما هو أو يمكن أن يكون مهم نسبياً ولكنه غيري شائع.

**مخالفاً:** عندما يخلص المدقق بعد الحصول على أدلة رقابة كافية ومناسبة، إلى أن الانحرافات أو البيانات الخاطئة منفردة أو مجتمعة مهمة نسبياً وشائعة معاً.

**عدم إبداء الرأي:** عندما يعجز المدقق عن الحصول على أدلة رقابة كافية ومناسبة نظراً للريبة أو محدودية النطاق مما هو مهم نسبياً وشائع معاً.

إذا عُذِلَ الرأي فيجب وضع الأسباب في إطارها الصحيح بشرح طبيعة التعديل ومداه بصورة واضحة مع الإشارة إلى المعايير المعمول بها وتبعاً لنوع الرقابة، قد يضمن التقرير كذلك توصيات بإجراءات تصحيحية كما يمكن تضمين التقرير أية أوجه قصور مؤثرة في الضوابط الداخلية.

**المتابعة:** للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة دور في مراقبة الإجراء الذي يتخذه الطرف المسؤول استجابةً للمسائل المثارة في تقرير الرقابة، وتركز المتابعة على ما إذا كانت الهيئة الخاضعة للرقابة قد تناولت المسائل المثارة بصورة كافية، بما في ذلك أية آثار أوسع، وقد يستدعي الإجراء غير الكافي أو غير المرضي من جانب

الهيئة الخاضعة للرقابة قيام الجهاز الأعلى للرقابة المالية والمحاسبة بإعداد تقرير آخر (إعداد التقرير والمتابعة- ISSAI 100 المبادئ الأساسية لرقابة القطاع العام-فقرة51-صفحة 19-20).

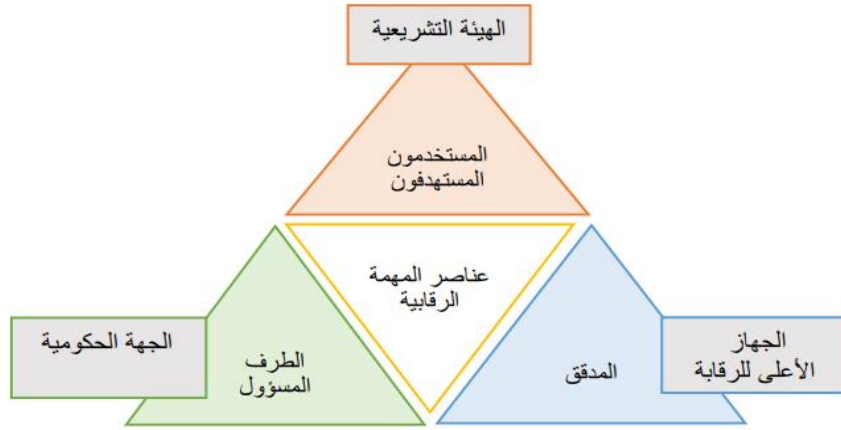
## المبحث الرابع: مدى مساهمة تأهيل المدقق مهنيًا في زيادة جودة التقارير الرقابية

### أولاً: مقدمة:

جودة التقرير الرقابي هي توفير ضمان معقول بأن التقرير كتب وفقاً للممارسات المهنية وللمواصفات المذكورة بالمعايير من حيث الشكل والمضمون وبالوقت المناسب مؤيداً بأدلة الاثبات اللازمة، وقد جاء بالمعيار 140 بأن التحدي الرئيسي الذي يواجه الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة هو الالتزام بتقديم خدمات رقابية ذات جودة عالية وغيرها من الأعمال وجودة العمل الذي تقوم به هذه الأجهزة تؤثر على سمعتها ومصداقيتها وتتعلق أخيراً بقدرتها على تنفيذ ما تُكَلَّف به (المقدمة-رقابة الجودة للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة-ISSAI 140-صفحة2).

فكما هو معروف تتضمن عمليات رقابة القطاع العام ثلاثة أطراف على الأقل وهم: المدقق والطرف المسؤول والمستخدمين المستهدفين، ويجب النظر إلى العلاقة بين الأطراف في سياق الترتيبات الدستورية المحددة لكل نوع من أنواع الرقابة:

- المدقق: يؤدي رئيس الجهاز الأعلى للرقابة المالية والمحاسبة والأشخاص المفوضين بمهمة إجراء الرقابة دور المدقق في رقابة القطاع العام، وتقع المسؤولية العامة عن عمليات رقابة القطاع العام وفقاً للمحدد بولاية الجهاز الأعلى للرقابة المالية والمحاسبة.
- الطرف المسؤول: تحدد المسؤوليات المعنية في رقابة القطاع العام بترتيب دستوري أو تشريعي، وقد تكون الأطراف المسؤولة مسؤولة عن معلومات موضوع الرقابة أو عن إدارة موضوع الرقابة أو عن معالجة التوصيات، وقد تكون أفراداً أو مؤسسات.
- المستخدمون المستهدفون: وهم الأفراد أو المؤسسات أو فئاتها التي يعد المدقق تقرير الرقابة لها، وقد يكون المستخدمون المستهدفون هم الهيئات التشريعية أو الإشرافية أو المسؤولون عن الحوكمة أو عامة الناس (الأطراف الثلاثة-ISSAI 100 المبادئ الأساسية لرقابة القطاع العام-صفحة 10) يمكن بيانها بالشكل رقم(11):



المصدر: دليل رقابة الالتزام الصادر عن IDI عام 2022

إذاً التقرير يصدر عن المدقق للطرف المسؤول لإفادة المستخدمين المستهدفين، فكلما كان المدقق متمكناً مهنيًا كلما كان قادراً على تنفيذ عمله بكفاءة مع جمع أدلة إثبات مناسبة وهذا يؤدي إلى إصدار تقارير رقابية موضوعية وموثوقة بجودة وكفاءة عالية تمكن أصحاب القرار من اتخاذ القرارات الصحيحة بالوقت المناسب لمعالجة مواطن الخلل والارتقاء بالسياسات العامة وتصويبها بما يكفل تحسين مستوى الخدمات وضمان احترام وتطبيق القوانين والنظم المحاسبية والمالية.

### ثانياً: التقرير الرقابي يتطلب تأهيل مهني للمدقق يواكب التغييرات في الجهات محل الرقابة

- يتجه العالم بقوة صوب التحول الرقمي Transformation Digital الذي أحدث تغييراً جذرياً في مختلف المجالات، ومنها مجالي المحاسبة والمراجعة، وذلك من خلال إتاحة تقنيات حديثة مثل البيانات الضخمة Data Big والحوسبة السحابية Computing Cloud وإترنت الأشياء IoT والأمن السيبراني Cybersecurity وأنظمة الدفع الإلكتروني Systems Payment Electronic والخدمات الرقمية Services Digital، ويعتبر التحول الرقمي من العوامل المحفزة الرئيسية لتحقيق التنمية المستدامة، وبظهور تقنيات التحول الرقمي تغيرت أشكال معالجة الحسابات الخاصة بالشركات والمؤسسات، حيث استخدمت تلك التقنيات في تسجيل معاملاتها وسرعة التعامل عليها وتأمينها، الأمر الذي طرح العديد من التساؤلات والتحديات أمام عملية المراجعة، ومن أهمها: المتطلبات التي يجب أن تتوافر في القائمين على عملية المراجعة، ومنهجيات ومعايير المراجعة لتتواءم مع هذه التغييرات التكنولوجية المتسارعة، وتأثير تطبيق هذه التقنيات التكنولوجية على عملية المراجعة.

ونظراً لقيام الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة عند مراجعتها للجهات الخاضعة للرقابة، بفحص الحسابات وإدارة المراجعة الداخلية بها، فقد أصبح لزاماً على أعضاء هذه الأجهزة أن يكونوا على فهم عميق وإلمام واسع بكافة التغييرات التي جرت على أدوات معالجة البيانات، وعلى الإجراءات والقواعد الاسترشادية

الخاصة بالمراجعة الداخلية، بما يمكنهم من القيام بالمراجعة الخارجية بآليات ومنهجيات ومعايير تواكب التغيرات التي حدثت في الجهات محل المراجعة، ويتطلب ذلك من المراجعين المعرفة العميقة بكيفية تحليل البيانات التي تعزز جودة المراجعة وتحسن كفاءتها، وضرورة تدريب وتأهيل المراجعين لزيادة قدرتهم على جمع البيانات والتحليل السليم لها لتحقيق أهداف المراجعة في الحصول على أدلة الإثبات الملائمة والكافية المتعلقة بصحة تأكيدات إدارة الجهات الخاضعة للمراجعة بشأن قوائمها المالية محل المراجعة، واكتشاف وتحليل الانحرافات والتناقضات، باستخدام تلك التقنيات الحديثة.

أما عن تأثير تطبيق التقنيات الحديثة على عملية المراجعة، فسيمح توافر البيانات وتحليلها فهماً دقيقاً لدى المراجع للجهة الخاضعة للرقابة، مما يعزز جودة تقييم المراجع للمخاطر المتأصلة Risks Inherent ومدى استجابة الجهات الخاضعة للمراجعة في توفير بيئة رقابية ذات كفاءة وفعالية في الحد من هذه المخاطر للحد المقبول لها، كما يعزز قدرة المراجع على جمع أدلة المراجعة وسيتمكن المراجعون باستخدام التكنولوجيا الرقمية من تحويل عمليات المراجعة من عمليات تدقيق يدوية إلى عمليات تدقيق رقمية، بما يساهم في الاستخدام الأمثل لعناصر المراجعة من خلال خفض مستوى مخاطر المراجعة، وخفض تكلفتها، وقصر مدتها، وقضاء وقت أقل في المعالجات الروتينية، وتكريس المزيد من الوقت في الحكم والتقرير، وزيادة مستوى العمل عن بُعد وتعزيز كفاءته بما يساهم إجمالاً في الارتقاء بجودة أعمال المراجعة والتقارير الصادرة بشأنها (المجلة الإفريقية للمراجعة الشاملة-العدد الرابع والعشرون-2021-الكلمة الافتتاحية -صفحة 6-7).

- وقد جاء في (إعلان ريو) الناتج عن اجتماع المؤتمر الدولي الرابع والعشرين للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الإنكوساي) الذي عقد في ريو دي جانيرو-البرازيل عام 2022-مجتمع الانتوساي:
- تدرك الانتوساي أن آثار تغير المناخ وحالات الطوارئ الأخرى مثل الكوارث الطبيعية والكوارث التي من صنع الإنسان والأزمات المالية والأوبئة، تشكل تحدياً أمام الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة لتوفير الرقابة لمساعدة حكوماتها ومواطنيها في الاستعداد لحالات الطوارئ والاستجابة لها.
  - إن المكانة التي تحتلها الأجهزة العليا للرقابة داخل الحيز المؤسسي والقانوني لكل دولة تجعلها في وضع فريد لإنشاء والحفاظ على دورات فعالة للتعليم والتطوير المؤسسي في القطاع العام.
  - العالم يتغير بسرعة بسبب العديد من العوامل بما في ذلك تأثير الرقمنة وثورة المعلومات الثانية، ويجب أن تكون الأجهزة العليا للرقابة مرنة في الاستجابة لهذه التحديات حتى تظل ذات صلة (مدى استجابة الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة-إعلان ريو)

طبعاً هذا كله يتطلب مهارات مستمرة للمدققين للحصول على مخرجات رقابية ملائمة ومواكبة للتطورات الحاصلة وذات صلة.

### ثالثاً: دور التأهيل المهني في رفع جودة التقرير الرقابي لتحقيق أثر الرقابة

المواطنون هم المستفيدون في نهاية المطاف من نتائج الرقابة المالية على القطاع العام، والذين يتوقعون المهنية في العمل الرقابي وبالتالي ينبغي على الأجهزة العليا للرقابة أن تؤدي عمليات رقابية تتسم بأعلى مستوى من الجودة وأن تقدم تقارير من شأنها أن تساهم في تعزيز الشفافية والتطبيق الجيد للمساءلة وزيادة الثقة بعمل الحكومات لدى المواطنين والعمل المتقن فقط هو الذي يمكن أن يصنع الفارق في حياة المواطنين، ومن أجلهم يجب على الانتوساي أن ترفع من مستوى طموحات أجندها المهنية، فالمهنية هي عملية مستمرة يكسب الأفراد ومؤسساتهم من خلالها مستوى عال من الاستقلالية والخبرة والكفاءة وأخلاقيات العمل والجودة المنصوص عليها في المعايير المهنية، والمساهمة على نحو حازم وفعال لرفع مستوى المهنية تتطلب التزاماً من جميع أطراف الانتوساي بتعزيز الدعم المهني وإتاحته لجميع الأجهزة العليا للرقابة وموظفيها، وبالتالي تمكينهم من تقديم مخرجات بأعلى جودة وفي الوقت المناسب، حيث تقوم منظمة الانتوساي بالمساعدة على تحقيق ذلك من خلال ثلاث مبادرات رئيسية: تحسين عملية وضع المعايير المهنية لدى الانتوساي-تعزيز المهنية على المستوى العالمي والإقليمي ومستوى الأجهزة العليا للرقابة-تعميم تطبيق إطار العمل الخاص بقياس أداء الأجهزة العليا للرقابة (المهنية-إعلان أبو ظبي-الإنكوساي الثاني العشرون 2016).

إذاً خلاصة القول: القيمة الحقيقية لعمل المدقق هو إعطاء مصداقية لتقريره التي يعتمد عليها أصحاب المصلحة ولتحقيق هذا الهدف يجب الاهتمام بالتأهيل العلمي والمهني والالتزام بالمعايير وسلوكيات المهنة ومسايرة التطورات بالخضوع لبرامج التطوير المستمر لرفع كفاءتهم وتطوير أداءهم المهني لجمع وتقييم أدلة إثبات ذات حجية عالية تساهم بتحقيق جودة مخرجات العمل الرقابي نظراً لوجود علاقة إيجابية بين التأهيل المهني للمدقق وتطوير الأداء المهني له والاحتفاظ به وبالتالي صدور تقرير بجودة وكفاءة عالية وبالوقت المناسب تؤدي لتحسين أداء الجهات الخاضعة للرقابة.

# الفصل الثالث

## الجانب التطبيقي

## المبحث الأول: تعريف بالجهاز المركزي للرقابة المالية في سورية

### أولاً مقدمة: لمحة عن نشأة الجهاز المركزي للرقابة المالية في سورية

يعدّ الجهاز المركزي للرقابة المالية في سورية من أقدم الأجهزة الرقابية حيث تبني الدستور السوري لعام 1920 إيجاد هيئة رقابية مالية عليا قضائية أُطلق عليها اسم ديوان المحاسبات، إلّا أن دستور عام 1920 لم يجد طريقه إلى التطبيق بفعل قوى الانتداب الفرنسي وعلى أثر ثورة 1925 صدر الدستور لعام 1930 حيث نصّت المادة /103/ منه على وضع قانون خاص لإنشاء ديوان المحاسبة للنظر في جميع المداخل والمصاريف ويكون هذا الديوان مستقلاً ولا يعزل أعضاؤه إلّا في الأحوال المنصوص عليها في القانون وبعد موافقة مجلس النواب، وقد صدر قانون ديوان المحاسبات رقم /38/ بعام 1938 حيث تضمنت المادة /3/ منه: رئيس الديوان وأعضاؤه يقومون بأعمالهم نيابة عن السلطة التشريعية وهم مسؤولون أمام المجلس النيابي وحده، وتم البدء بالعمل بالقانون /38/ اعتباراً من أول عام 1941 بموجب المرسوم التشريعي رقم /153/ بتاريخ 1940/12/8، وتم تعديل القانون /38/ بعد الاستقلال وصدر المرسوم التشريعي رقم /207/ المتضمن إنشاء ديوان المحاسبات وعرفته المادة /2/ من المرسوم بأن ديوان المحاسبات هيئة عليا مرتبطة بمجلس النواب مباشرة، وفي عهد الوحدة بين سورية ومصر أعيد النظر بالمرسوم /207/ ليطبق على القطرين معاً وصدر القانون /230/ بتاريخ 1960/7/17 المتضمن إنشاء ديوان المحاسبات وجاء في مادته الأولى: ديوان المحاسبات هيئة عليا مستقلة يقوم بعمله نيابة عن مجلس النواب ويرتبط به، وبعد الانفصال وبتاريخ 1967/7/19 صدر المرسوم التشريعي رقم /93/ المتضمن إحداث الجهاز المركزي للرقابة المالية وقد تضمن المرسوم تبعية الجهاز المركزي لوزير المالية وهو بذلك نفى عنه صفة الهيئة العليا والاستقلالية، وبقي العمل بالمرسوم /93/ لعام 1967 لحين إعادة النظر بقانون الجهاز حيث صدر المرسوم التشريعي رقم /64/ لعام 2003 والمعمول به لتاريخه (موقع الجهاز المركزي للرقابة المالية [www.cofc.gov.sy](http://www.cofc.gov.sy)).

### ثانياً: تعريف الجهاز واختصاصاته ومهامه

- الجهاز المركزي للرقابة المالية هو هيئة رقابة مستقلة ترتبط برئيس مجلس الوزراء وتهدف أساساً إلى تحقيق رقابة فعالة على أموال الدولة ومتابعة أداء الأجهزة التنفيذية الإدارية والاقتصادية لمسؤولياتها من الناحية المالية ويختص بتدقيق وتفتيش حساباتها ( المادة 2 من المرسوم 64 لعام 2003).

ويعتبر المرسوم /64/ لعام 2003 نقلة نوعية للجهاز المركزي حيث منحه صفة الاستقلالية ومنح العاملين الفنيين الحصانة ومؤخراً وبمكرمة من السيد الرئيس تم رفع تعويض التفتيش ليصبح 125% من الأجر الشهري المقطوع بتاريخ أداء العمل، إضافة إلى منح صلاحية إصدار قرار الحجز الاحتياطي من قبل





- أي جهة أخرى تقوم الدولة بإعانتها أو ضمان حد أدنى للربح لها.
  - المؤسسات والشركات التي تساهم الدولة في رأسمالها بما لا يقل عن 25 بالمائة كحد أدنى وبما لا يتعارض مع صكوك إحدائها.
  - الجهات التي تنص صكوك إحدائها على خضوعها لرقابة الجهاز.
- كما يباشر الجهاز في مجال الرقابة وفقاً لما ورد في القانون رقم 64 لعام 2003 في المادة 3/ الاختصاصات الآتية:

- مراقبة حسابات مختلف أجهزة الدولة في ناحيتي الإيرادات والنفقات وذلك بمراجعة مستندات ودفاتر وسجلات المتحصلات والمستحقات العامة والنفقات العامة والتثبت من أن التصرفات المالية والقيود الحسابية الخاصة بالتحصيل أو الصرف تمت بصورة نظامية ووفقاً للقوانين والنظم المحاسبية والمالية المقررة وللقواعد العامة للموازنة العامة للدولة.
- الرقابة المسبقة لقرارات وحسابات المعاشات وتعويضات التسريح ومبالغ التأمين والإعانات والضمان الاجتماعي والتثبت من مطابقتها للقوانين والأنظمة الخاصة بها.
- الرقابة المسبقة للمراسيم والقرارات الخاصة بشؤون العاملين بالجهات العامة المشار إليها في المادة 3 فيما يتعلق بصحة التعيينات والعلاوات والنقل وإعادة للعمل وما في حكمها والتثبت من مطابقتها للموازنة العامة وللقوانين والأنظمة وذلك خلال شهر من تاريخ صدورها وبالشكل الذي تعتبر فيه رقابة الجهاز قاطعة لمدة الحصانة الإدارية للمرسوم أو القرار.
- مراقبة الصكوك المتعلقة بالترفيعات الدورية للعاملين في الدولة وذلك خلال سنة من تاريخ صدورها.
- مراجعة جميع الحسابات خارج الموازنة من أمانات وسلف وحسابات جارية والتثبت من صحة العمليات الخاصة بها ومن أن أرقامها مقيدة في الحسابات وأنها مؤيدة بالمستندات القانونية.
- مراجعة القروض والتسهيلات الائتمانية التي عقدها الدولة وما يقتضي ذلك التأكد من توريد أصل القرض وفوائده إلى خزانة الدولة في حالة الإقراض وكذلك سداد الدولة في حالة الاقتراض.
- مراقبة قيود المستودعات وفحص دفاترها وسجلاتها ومستندات التوريد والصرف ودراسة أسباب ما يتلف أو يتكسد بها.
- فحص سجلات ودفاتر ومستندات التحصيل والصرف وكشف حوادث الاختلاس والإهمال والمخالفات المالية والتحقيق بها وبحث بواعثها وأنظمة العمل التي أدت إلى حدوثها واقتراح وسائل علاجها.
- مراجعة الحساب العام لموازنة الدولة والهيئات العامة ذات الطابع الإداري والوحدات الإدارية المحلية ومديريات الأوقاف والحسابات والميزانيات الختامية لمؤسسات وشركات ومنشآت القطاع العام الاقتصادي للتعرف على حقيقة المركز المالي وفقاً للمبادئ المحاسبية السليمة وإبداء الملاحظات بشأن

الأخطاء والمخالفات والقصور في تطبيق القوانين والأنظمة على أن يبدي ملاحظاته بشأنها إلى هذه الجهات كما يبلغ الجهاز هذه الملاحظات في نفس الوقت إلى الوزير المختص وعلى الجهة المعنية إبلاغ الجهاز عن الإجراءات التي اتخذتها لتصحيح الخلل وذلك خلال شهر من تاريخ ورود ملاحظات الجهاز.

- تدقيق المنح والإعانات والهبات المقدمة من الدول والمنظمات الدولية والإقليمية.
- رقابة الكفاية والأداء والتحقق من ان استخدام الموارد المالية قد تم بأعلى درجة من الكفاية دون إسراف أو ضياع.
- مراجعة السجلات المقرر إمساكها للخطط الاقتصادية والاجتماعية ومتابعة تنفيذها بما يحقق أهدافها.
- يمارس الجهاز أعماله بطريق التدقيق والمراجعة وبطريق التفتيش من تلقاء نفسه أو بناء على طلب الجهات العامة أو بناء على إخبار صريح مقدم من قبل المُخبر (المادة 3-المرسوم 64 لعام 2003).

### ثالثاً: تعيين الموظفين وتأهيلهم مهنيًا في الجهاز المركزي للرقابة المالية

- العاملون الفنيون (المدققون) في الجهاز هم رؤيس الجهاز ووكلاء الجهاز والمديرون ومعاونوهم والمفتشون الأولون والمفتشون والمفتشون معاونون (المادة 10 من المرسوم 64 لعام 2003).
- يُشترط فيمن يشغل الوظائف الفنية بالجهاز إضافة إلى الشروط المحددة في المادة /7/ من القانون الأساسي للعاملين في الدولة ما يلي:
  - أن يكون حاصلاً على شهادة جامعية في الحقوق أو الاقتصاد والتجارة أو ما يعادلها.
  - ألا يكون قد صدرت بحقه خلال حياته الوظيفية أو المهنية عقوبة تأديبية شديدة.
  - ألا يكون قد اقترف جرمًا مخلًا بواجبات الوظيفة أو المهنة (المادة 15 من المرسوم 64 لعام 2003)
- يخضع الجهاز في الشؤون الإدارية المتعلقة بتوظيف الموارد البشرية اللازمة ضمنه لقانون العاملين في الدولة رقم 50 لعام 2004 كباقي الجهات العامة الأخرى ولا يحكمه قانون خاص به حيث يتم الإعلان عن حاجات التوظيف بناء على الشواغر المتوفرة، ويتم اشغال الوظائف الفنية بالجهاز عن طريق:
  - التعيين المباشر بمسابقة وفق القوانين والأنظمة النافذة بصفة مفتش معاون لمدة ثلاث سنوات يخضع بعدها إلى اختبار عام يحدد كفاءته وصلاحياته للعمل وفي حال عدم كفاءته يعاد اختباراه بعد سنة وفي حال نجاحه في الاختبار يسمى مفتشاً.
  - النقل من الجهات العامة بصفة مفتش معاون لمن لا تقل خدمته عن عامين يخضع لاختبار بعد عام يحدد كفاءته وصلاحيته للعمل في الجهاز وفي حال نجاحه يسمى مفتشاً.
  - يسمى المفتش مفتشاً أول بعد انقضاء ست سنوات على مزاولته العمل بصفة مفتش.

• يشترط لإشغال وظيفة وكيل أو مدير أن يكون من العاملين الفنيين بصفة مفتش أول (المادة 16 من المرسوم 64 لعام 2003).

- مع تطور الفكر الإداري بدأت المؤسسات الحكومية في وضع استراتيجيات لتأهيل الموارد البشرية وتدريبها ودعمها علمياً على المدى البعيد من خلال اخضاع العاملين لدورات تعليمية وزيادة المهارات لرفع سوية وكفاءة العمل، وفي سورية أصبح التدريب حاجة لا غنى عنها لإعداد الأفراد وتأهيلهم والارتقاء بمستواهم، وقد أولت الحكومة السورية موضوع التأهيل والتدريب الاهتمام اللازم، إذ خصصت الدولة جزء من إجمالي الاعتمادات الاستثمارية في الجهات العامة لتطوير مهارات الأفراد عن طريق تنفيذ برامج تدريبية للعاملين كافة في مؤسسات القطاع العام ضمن مديريات مختصة، لكن منذ بدء الأزمة في سورية عام 2011 جرى العمل على ترشيد هذه النفقات في مؤسسات القطاع العام كافة حتى أصبحت في أدنى مستوياتها، إلا أنه بالرغم من ذلك تبرز أهمية طرح موضوع هذا البحث والدور الهام للتأهيل المهني في الجهاز في الظروف الراهنة وبالإمكانات المتاحة والمتوفرة في رفع أداء المدققين فيه بما زيادة جودة التقارير الرقابية، حيث تعتبر مديرية العلاقات العامة والتدريب والتأهيل في الجهاز المركزي للرقابة المالية من الإدارات الرئيسية والمفصلية فيه والتي تتبع مباشرة ضمن الهيكل التنظيمي لرئيس الجهاز وقد تم تحديد مهامها بالمادة (24) من النظام الداخلي له الصادر بالقرار رقم (4) تاريخ 2015/3/2 وتتألف من عدد من الدوائر والأقسام (التأهيل والتدريب-مكتب رئيس الجهاز-مكتب الترجمة-السكرتارية-المكتب الصحفي-المعلوماتية).

- تتولى دائرة التدريب والتأهيل المهني في الجهاز عملية تأهيل المدققين الجدد وفق مسار زمني محدد قبل البدء بعملية التدقيق، حيث يحدد مركز عمل المدقق المُعين بعد نجاحه بالمسابقة في الإدارات الفنية أو الفرعية أو المديريات أو الفروع من قبل رئيس الجهاز بناء على اقتراح الوكيل المختص بوظيفة مفتش معاون يمارس خلالها التمرين والتدريب ورفع المستوى الفني والمهني لمدة ثلاث سنوات في الإدارات الفنية بالجهاز كما يتم تقييم عمل المفتش المعاون بشكل نصف سنوي من قبل المدير والوكيل المختص ويتم اقتراح إنهاء التعيين أو نقل المفتش المعاون الذي لا يحصل على 60% على الأقل من معايير التقييم. يخضع المفتشون المعاونون بعد مرور ثلاث سنوات خدمة فعلية بالعمل الفني لاختبار عام يحدد من خلاله كفاءته وصلاحيته للعمل ولا يعتبر في حساب فترة التمرين فترات الانقطاع عن العمل لأي سبب كان (الإجازات الخاصة بلا أجر-الإجازات الصحية-الندب-كف اليد-الإعارة خدمة العلم-إجازة الأمومة).

يصدر بقرار من رئيس الجهاز بناءً على اقتراح الوكلاء معايير وأسس تقييم المفتشين المعاونين ومواعيد إجراءاتها ويعاد اختبار من ثبت عدم كفاءته ونجاحه بالامتحان بعد عام كامل وفي حال رسوبه ينهى تعيينه (المادة 77 من النظام الداخلي للجهاز) كما يتم بعدها متابعة التدريب المستمر داخلياً وخارجياً بهدف الوصول إلى أعلى قيمة مضافة حيث تهدف دائرة التأهيل والتدريب للمساهمة إلى رسم السياسات التدريبية

للجهاز المركزي من خلال إعداد الخطط التدريبية السنوية (كدورات داخلية ضمن الجهاز أو في مراكز تعليمية متخصصة أو كخطط ثقافية تناقش خلال الاجتماعات الشهرية للإدارات المختصة) ومتابعة تنفيذها وتقييم نتائجها وتأمين ما يلزم لبناء القدرات الفنية والمهنية للعاملين بالجهاز من خلال التنسيق والتعاون مع المعاهد والمراكز المختصة على الصعيد العربي والدولي ومواكبة التطورات الدولية عن طريق القيام بالمهام التالية:

- تحديد الاحتياجات التدريبية للعاملين الفنيين البالغ عددهم 730 مدقق والعاملين الإداريين البالغ عددهم حالياً 250 موظف في كافة مديريات الجهاز في المركز والفروع، علماً أنه تم زيادة الملاك العددي للجهاز بالمرسوم رقم 70 تاريخ 2023/2/26 حيث أصبح 2009 وظيفة تتألف من 1445 للمسلك الفني (المدققين) و564 للمسلك الإداري.
- تصميم البرامج التدريبية التي تلبي كافة الاحتياجات التدريبية ومتابعة تنفيذها وتقييمها.
- التعاون مع المعاهد والمراكز التدريبية في القطر للاستفادة من خبرتها وتجاربها.
- إعداد مشاريع القرارات والبلاغات والتعاميم والنشرات الإعلامية المتعلقة بالتدريب والتأهيل.
- متابعة شؤون الإيفاد للتدريب والتأهيل واقتراح المرشحين للدورات التدريبية داخلياً وخارجياً بالتنسيق مع الوكيل المختص ومتابعة إجراءات إيفادهم.
- متابعة كافة الأعمال والمراسلات المتعلقة بالتعاون مع الأجهزة الرقابية العربية والدولية المتمثلة بالانتوساي والأربوساي (المادة 24 من النظام الداخلي) ففي نطاق السياسة التي اعتمدها الجهاز لتنمية قدراته وتكريس دوره على كل المستويات وإيماناً منه بأهمية التعاون الدولي في مجال الرقابة، يشارك الجهاز في عضوية عدد من المنظمات العربية والدولية المتخصصة منها المنظمة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الأربوساي) منذ عام 1976 والمنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الانتوساي).
- ورغم وجود خطط مدروسة لتأهيل المدققين الجدد، وخطط تدريبية سنوية إلا أنه لا يتم تنفيذ معظمها بسبب عدم توفر الاعتماد المالي اللازم للمتطلبات اللوجستية ولكوادر الهيئة التدريبية بسبب الظروف الحالية التي تمر بها سورية وعدم الاستقلال المالي والإداري للجهاز.

#### رابعاً: تحقيق الكفاءة المهنية ضمن مدونة قواعد السلوك الوظيفي وأخلاقيات المهنة في الجهاز

تماشياً مع معايير الانتوساي أصدر السيد رئيس الجهاز المركزي للرقابة المالية القرار رقم /392/ تاريخ 8/29/2018 المتضمن مدونة قواعد السلوك الوظيفي وأخلاقيات المهنة في الجهاز، تضمنت المدونة القواعد الفنية والمهنية (الكفاءة) ولتحقيق الكفاءة المهنية لدى العامل الفني يجب مراعاة ما يلي:

1- التأهيل الفني والعملي: لا يكفي أن يكون العامل الفني حاصلاً على إجازة جامعية لممارسة العمل الرقابي بل يجب أن يكون مؤهلاً عملياً لأداء العمل وهذا يتطلب:

- الإلمام بكافة معايير التدقيق والمراجعة المطبقة وكل سياسات الجهاز المركزي وإجراءاته وممارساته.
- الإلمام بكافة الأنظمة والقوانين المطبقة والمعمول بها لدى الجهات الخاضعة لعملية الرقابة.
- الاستفادة من كافة الدورات التدريبية المقامة لدى الجهاز أو الجهات العامة الأخرى وتطبيق مضمونها على الواقع العملي أثناء تنفيذ المهام وبيان إشكاليات التطبيق إن وجدت.

2- التدريب المستمر: على العامل الفني:

- العمل والسعي لتطوير ذاته في مجال عمله لمواجهة التغيرات التي تطرأ على بيئة العمل وتقنياته.
- التفاعل مع سياسات التدريب والتأهيل والتطوير المستمر التي يتبناها الجهاز والعمل على تحقيق تلك السياسات من خلال المشاركة في البرامج التدريبية واللقاءات العلمية وحضور الندوات وورشات العمل ذات الصلة والمساهمة الإيجابية في المناقشات وتقديم الاقتراحات وإعداد البحوث العلمية التي تخدم العملية الرقابية.
- التعاون التام مع الإدارة في جهودها لتوفير فرص التطور المهني وتقديم الطروحات التي تساعد في ذلك.

3- بذل العناية المهنية اللازمة: باعتبار العمل الرقابي يعتمد أساساً على الجهد الفكري للعامل الفني فإنه من الصعب وضع معايير مادية لقياس العناية المهنية الواجبة، إلا أنه يمكن القول بأن الالتزام بالقوانين

والتشريعات المختلفة ومعايير الرقابة بصفة عامة وأدلة المراجعة وبرامج التدقيق وتوجيهات الجهاز المركزي وإرشاداته وأمر المهمة كل ذلك يمكن أن يكون دليلاً على الالتزام بالعناية المهنية اللازمة ومن أمثلة ذلك:

- تخطيط عملية الرقابة وفقاً للمهمة المكلف بها العامل الفني وتحديد نوع المراجعة المطلوبة ونسب التدقيق وبما يتلاءم مع موضوع المهمة وحجم عمل الجهة الخاضعة للرقابة.
- الالتزام بالمدى المعيارية لأداء المهمة وبما يضمن جودة العمل الرقابي.
- تحمل المسؤولية الوظيفية لكافة الأعمال التي يقوم بها العامل الفني.
- تنفيذ عملية الرقابة بأعلى جودة ممكنة وأن يلتزم العامل الفني بالمبادئ الأساسية والمعايير الرقابية المتفق عليها عموماً.

4- المحافظة على كافة الوثائق والمستندات والسجلات الخاضعة لعملية الرقابة والمراجعة والتفتيش.

5- الالتزام بأدلة العمل الموضوعية وتنفيذ المهام ضمن إطار تلك الأدلة المعتمدة من قبل الجهاز بالإضافة إلى إصدار النتائج وإعداد التقارير وفق النماذج المعتمدة (القسم الثاني من أقسام مدونة قواعد السلوك

الوظيفي وأخلاقيات المهنة في الجهاز المركزي للرقابة المالية الصادرة بقرار السيد رئيس الجهاز المركزي للرقابة المالية رقم /392/ تاريخ 29/8/2018-صفحة 6).

حيث يتم التوقيع على شهادة التزام بهذه المدونة بشكل سنوي من قبل المدققين وتحفظ لدى أمانة سر المجلس الأعلى للجهاز.

#### خامساً: أنواع التقارير الصادرة عن الجهاز وكيفية إعدادها ومدى ملاءمتها لمتطلبات المعايير

- نص المرسوم 64 لعام 2003 عن أنواع التقارير التي يصدرها الجهاز:
  - يعد الجهاز تقريراً سنوياً عن نتائج أعماله يقدمه إلى رئيس مجلس الوزراء.
  - يعد الجهاز ملاحظاته عن مراقبة الحسابات والسجلات ونتائج الأعمال ومعايير الأداء ومعدلاته ويبلغها إلى الوزراء ومجالس إدارة المؤسسات العامة والشركات والمنشآت التابعة لها كل فيما يخصه.
  - يبلغ الجهاز نتائج تفتيشه وتدقيقه إلى الجهات المختصة بصورة تقارير تصدر عنه.
  - على الجهة العامة أن تجيب على تقارير الجهاز وملاحظاته وأن تلبية طلباته وأن تتخذ الإجراءات اللازمة لتحصيل المبالغ الضائعة والتي صرفت بغير وجه حق أو التي أهمل في تحصيلها أو بذر في استعمالها وذلك خلال شهر من تاريخ تبلغها.
  - يعد الجهاز تقريراً عاماً عن الحساب العام الإجمالي للموازنة العامة ويرفعه إلى رئيس مجلس الوزراء مع مشروع الحساب العام.
  - يعد الجهاز تقريراً بشأن الحسابات الختامية والميزانية الختامية لكل جهة عامة ذات طابع اقتصادي أو جمعية تعاونية أو هيئة مُعانة على حدى ويبلغه إلى الجهة المختصة بتصديق تلك الحسابات والميزانية ولا يمكن لهذه الجهة أن تصدق الحسابات والميزانية الختامية إلا بعد أن يقدم إليها تقرير الجهاز وتطلع عليه وعلى الجهات المذكورة أن تقدم حساباتها وميزانياتها الختامية إلى الجهاز خلال مدة لا تتجاوز ثلاثة أشهر من انتهاء السنة المالية (المادة 30 من المرسوم 64 لعام 2003).
- سير العمل وإعداد التقرير في الإدارات الفرعية والفروع التابعة للإدارة الفنية (في القطاع الإداري): تنفيذاً لخطة عمل الإدارة فإنه يتم تكليف المفتشين بإجراء التفتيش والتدقيق على الجهات العامة استناداً لأمر مهمة صادر وموقع من مدير الإدارة الفرعية أو مدير الفرع يتضمن أمر المهمة وأهم النقاط التي يجب أن يتناولها التدقيق والتفتيش بالإضافة لكل ما يراه المفتش ضرورياً لإنجاز المهمة على الوجه الأكمل، يقوم المفتش بتسليم المهمة لأمر الصرف أو للمسؤولين بالجهات العامة واطلاعهم على موضوع المهمة وبناء عليه يتم التعميم من قبلهم على كافة الإدارات والدوائر والأقسام بالجهة العامة لتقديم كافة التسهيلات وتأمين ما يلزم للمفتش وفق قانون الجهاز ونظامه الداخلي، يبدأ المفتش عمله بالتدقيق المحاسبي والتدقيق المستندي لكافة المديریات و الدوائر و الشعب و الأقسام الموجودة بالجهة العامة المعنية ويؤشر على كل وثيقة قام



بتدقيقها ويسجل الملاحظات والمخالفات بتقرير يتم تقسيمه لأبواب وبنود وفقرات، وكل ملاحظة تتضمن عرضاً للواقعة أو الوثائق الموجودة ثم تذكر المخالفة ومستنداتها القانوني وبعدها يتم بيان المطلوب من الجهة لتلافي أو تنفيذ الملاحظة، ثم يتم تسليم التقرير لعامل الديوان في الإدارة ضمن المدة المعيارية فيقوم بتسجيله أصولاً ومن ثم يعرض على مدير الإدارة ليصار إلى دراسته من قبل المدير ومعاونه ومذاكرته مع المفتش إن لزم الأمر، وبعد اعتماده بموافقة المدير يتم طباعته وإرساله للجهة العامة المعنية وإرسال صورة عن التقرير للجهة الوصائية للاطلاع وعلى الجهة العامة الرد على التقرير وتنفيذ الملاحظات الواردة فيه بكتاب يتضمن الرد على كل ملاحظة واردة بالتقرير وبالتسلسل وفق ورودها فيه وموقع من أمر الصرف أو من يفوضه أصولاً، وذلك خلال شهر من تاريخ تبلغها بالتقرير ويتم متابعة الرد من قبل المفتش وإشراف المدير ومعاونه لحين تنفيذ أو معالجة كافة الملاحظات الواردة بالتقرير، وعلى الجهة العامة الرد على كافة المراسلات والتقييد بالمادة /28/ من قانون الجهاز، يتم أخيراً إعداد مشروع قرار قبول من الإدارة الفرعية بحسابات الجهة المعنية أو إعداد كتاب قبول من الإدارة، ويتضمن النفقات والإيرادات الفعلية وحسابات خارج الموازنة والميزان الختامي ثم يرسل نسخة من قرار القبول إلى: (الجهة الوصائية-الجهة العامة-مديرية المالية-مديرية الرقابة على مشروع الحساب الختامي للموازنة) ويتم تحديد آلية القبول بموجب تعليمات تصدر عن رئيس الجهاز بناء على اقتراح الوكيل المختص (المادة 42-سير العمل-الفصل الثاني-النظام الداخلي للجهاز الصفحة 33).

- سير العمل وإعداد التقرير في الإدارات الفرعية والفروع التابعة للإدارة الفنية (اقتصادي): بالإضافة للخطوات الواردة أعلاه بسير العمل لدى الإدارة الفنية للقطاع الإداري يتضمن قرار القبول ما يلي: (مجموع طرفي قائمة المركز المالي للموجودات والمطالب-الربح الصافي أو الخسارة-الضريبة-فائض الموازنة-فائض السيولة-الموازنة التقديرية للاستخدامات والموارد موضحاً فيها الاعتماد الأصلي-والنهائي والإنفاق الفعلي-الخطة الاستثمارية والإنفاق والاستثماري موضحاً فيه الاعتماد الأصلي والنهائي والإنفاق الفعلي-مصادر التمويل)، ويرسل نسخة من قرار القبول والتقرير الختامي إلى: (الجهة الوصائية-الجهة العامة-وزارة المالية/مديرية شؤون المؤسسات-وزارة المالية/مديرية الحسابات العامة-مديرية المالية-مديرية الرقابة على مشروع الحساب الختامي للموازنة-قسم الفروع الاقتصادي)، وبعد صدور قرار القبول للحسابات الختامية وقائمة المركز المالي للجهة العامة وجب عليها التنسيق مع الجهة الوصائية من أجل عقد اجتماع الهيئة العامة برئاسة الوزير المختص من أجل إقرار الحسابات الختامية وقائمة المركز المالي وإبراء أو عدم إبراء ذمة أعضاء مجلس الإدارة أو اللجنة الإدارية وذلك خلال ثلاث سنوات من صدور قرار القبول كحد أقصى مع مراعاة القوانين المطبقة على جهات القطاع العام الاقتصادي (المادة 43-سير العمل-الفصل الثاني-النظام الداخلي للجهاز الصفحة 35).



- وقد أفضى تقييم أداء الجهاز المركزي السوري وفق منهجية SAI-PMF في المجال "ج" المتعلق برقابة الجودة وإعداد تقارير الرقابة إلى وجود ضعف في توثيق إجراءات أعمال الرقابة رغم توفر أدلة عمل تتضمن الإجراءات الواجب تنفيذها عند تدقيق جهات القطاع العام إلا أن هذه الأدلة لا تتضمن متطلبات المعايير الدولية لرقابة الالتزام والرقابة المالية والتي ينفذهما الجهاز بشكل متزامن، إضافةً إلى غياب تام لمتطلبات رقابة الأداء كما أن الجهاز لم يُصدّر معايير تدقيق وطنية خاصة به تتماشى مع متطلبات المعايير الدولية وأفضى تقييم هذا المجال إلى عدم وجود تخطيط وتنفيذ للمهام الرقابية مبني على المخاطر المحتملة والأهمية النسبية ووجود ضعف في توثيق مختلف مراحل مسار الأعمال الرقابية للجهاز حيث لم يضع الجهاز إجراءات محددة وموثقة حول كيفية تنظيم ملفات العمل لتسهيل استعمالها والرجوع إليها ومراقبتها، ولا يوجد تصنيف إلكتروني كافي للوثائق والثبوتيات، كما أن التقارير الرقابية الصادرة عن الجهاز لا تكفل برأي رقابي صريح ويُشار إلى الرأي فقط عند إصدار قرار القبول للحسابات، ولا يتم نشر التقارير للعموم، وتم الوقوف على وجود ضعف لجهة عدم تطبيق رقابة الجودة في الجهاز المركزي حيث أن مسار المتابعة من مستويات أعلى الذي يتم تنفيذه في الجهاز المركزي وفقاً لنظامه الداخلي لا يرقّ لمتطلبات معايير الانتوساي، وقد تم وضع نظام متابعة ضمن النظام الداخلي هدفه متابعة التزام الجهة بتنفيذ الملاحظات الواردة ضمن التقارير التي تم تبليغ الجهات العامة بها، ولكن لا يوجد إجراءات لتحديد الأهمية النسبية للملاحظات غير المنفذة وفيما إذا كانت تستدعي التوسع في إجراءات التدقيق أم لا (تقرير تقييم أداء الجهاز-تقييم جودة عملياته الرقابية-الصفحة 8).
- وبالتالي بناءً على ما سبق وعلى الإجابات التي تم الحصول عليها من العيّنة المُختارة وعلى نتائج تقييم أداء الجهاز، فإن التقارير الصادرة عن الجهاز السوري لا ترتقي لمستوى المتطلبات الموجودة بمعايير الانتوساي رغم الملاحظات البناءة ضمنه، والمبالغ المستردة نتيجة عمليات التلاعب والفساد المكتشفة أثناء عملية التدقيق.

## المبحث الثاني: تجربة الجهاز الرقابي السوري في مجال التأهيل المهني للمدققين

### أولاً: مقدمة: من التخطيط الاستراتيجي إلى التخطيط العملي لبناء القدرات خاصة المهنية

أي جهاز رقابي لا يمكنه استدامة تحسين أدائه إلا عند تحديد أدائه من حيث التغيرات المجتمعية طويلة الأمد والدائمة التي يهدف أن يؤثر فيها، ويمثل مستوى الأثر المستهدف نقطة البداية لأي صياغة ل خطة استراتيجية، وهو يجبر الجهاز الأعلى للرقابة على النظر بجدية في تأثير نتائج عمله على تحسين حياة المواطنين، بعبارة أخرى يتعين على الجهاز تمديد نطاق تركيزه بما يتجاوز الأهداف الرئيسية المتعلقة بتنفيذ اختصاصه أو تفويضه

القانوني وإعداد تقاريره الرقابية، يتعين على الجهاز أن ينظر فيما يمكن أو ينبغي أن يحدث كنتيجة -من بين أمور أخرى- للتقارير الرقابية الموثوقة وعالية الجودة في النهاية التفكير في الأثر يعني طرح السؤال التالي "ما الذي يهدف الجهاز الأعلى للرقابة لتحقيقه في النهاية كمؤسسة؟" وينبغي دراسة أي شيء يقوم به الجهاز الأعلى للرقابة من حيث إذا كان يتيح له المساهمة بشكل أفضل في الأثر (مساهمة الجهاز الأعلى للرقابة في إحداث الأثر - دليل الإدارة الاستراتيجية 2020- صفحة 30).

يجب أن تكون الأجهزة العليا للرقابة مؤسسات نموذجية، وأن تكون مثلاً يحتذى به في طريقة التقييم والتخطيط والتحكم في العمليات، كما ينبغي أن يتسم أداؤها بالموضوعية والشفافية وأن تفهم وتعي الارتباط القائم بين حسن الأداء (الجودة) والكفاءة أو المقدره حيث لا مناص من الاثنين لضمان فاعلية واستدامة النتائج، ومن هنا تأتي الحاجة إلى التخطيط الاستراتيجي كجهد تداولي منضبط يهدف إلى إنتاج قرارات وتدابير أساسية، تشكل وتوجه ماهية الجهاز الأعلى للرقابة، وما يقوم به، ولماذا يقوم به؟ والحاجة إلى الإدارة الاستراتيجية لإدماج الاستراتيجية وتنفيذها بطريقة مستمرة، بهدف تحقيق رؤية الجهاز ودعمه في ممارسة ولايته مع ضمان قيادة العمليات الإدارية الأخرى بصورة فعالة، ويحتاج التخطيط الاستراتيجي إلى تقييم الوضع القائم (تقييم ذاتي، تقييم خارجي) لمعرفة وضعه الراهن والوقوف على نقاط القوة والضعف لدى قدراته بشكل عام وقدراته المهنية بشكل خاص كما يحتاج إلى أطر تقييم، وتحديد الرؤية والخيارات الاستراتيجية وترتيب أولوياتها، ثم ترجمة التوجه أو المقصد الاستراتيجي إلى تدابير قابلة للتنفيذ مع تخصيص الموارد المالية والبشرية وإسناد للمسؤوليات، ووضع مؤشرات لقياس الأداء، وإدارة المخاطر المحتملة، وذلك من خلال وضع خطط تشغيلية تفصيلية.

#### ثانياً: ملخص تقييم أداء الجهاز السوري وفق منهجية SAI-PMF للوقوف على نقاط ضعفه

وبناءً على ما سبق تم تقييم أداء الجهاز المركزي للرقابة المالية في سورية باستخدام إطار قياس أداء الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبية (SAI-PMF) وفق الإصدار المعتمد في مؤتمر الإنكوساي في 24 أكتوبر 2016، تم اتباع منهجية التقييم وفقاً للدليل المعتمد وإنجاز تقييم الأداء (تقييم ذاتي) من قبل فريق التقييم وقد ارتأت قيادة الجهاز ممثلةً برئيسها ضرورة إجراء هذا التقييم للأسباب التالية:

- قياس أداء الجهاز المركزي في مقابل أفضل ممارسات (ISSAI) و (INTOSAI).
- وضع خط أساس لأداء الجهاز المركزي يمكن على أساسه قياس التحسن في المستقبل.
- تحديد نقاط القوة ونقاط الضعف في عمل الجهاز وقدراته المؤسسية والتنظيمية والمهنية بما يُفضي إلى تحديد الأولويات العاجلة لبناء القدرات وتنمية الموارد البشرية.
- توفير الأساس لإعداد خطة للبدء بوضع استراتيجية شاملة لبناء القدرات في المستقبل وتطبيق المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة.

- الحصول على دعم خارجي في الجهود الموجهة لتطوير القدرات والمحافظة عليها، والحصول على ثقة المانحين وإطلاع الجهات الوصائية ووضعهم بصورة التحديات التي تواجه أعمال الرقابة الواجب مواجهتها (الملخص التنفيذي-تقرير تقييم أداء الجهاز السوري وفق إطار قياس أداء الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبية 2020-صفحة 6)، وبين الجدول رقم (1) ملخص للدرجات التي حققتها المؤشرات والأبعاد:

المؤشر	الاسم	الأبعاد				النتيجة الإجمالية
		iv	lii	li	i	
<b>المجال (أ) الاستقلالية والإطار القانوني</b>						
SAI-1	استقلالية الجهاز الأعلى للرقابة	1	2	1	1	1
SAI-2	اختصاص الجهاز الأعلى للرقابة		2	4	3	3
<b>المجال (ب) الحوكمة الداخلية وقواعد السلوك المهني</b>						
SAI-3	دورة التخطيط الاستراتيجي	1	0	2	0	1
SAI-4	بنية الرقابة التنظيمية	0	0	0	0	0
SAI-5	مهام الرقابة الخارجية					
SAI-6	القيادة والتواصل الداخلي	2		2	2	
SAI-7	التخطيط الشامل للرقابة	1		1	1	
<b>المجال (ج) جودة الرقابة وإعداد التقارير</b>						
SAI-8	التغطية الرقابية		1	0	2	1
SAI-9	معايير الرقابة المالية وإدارة الجودة		3	0	0	1
SAI-10	عملية الرقابة المالية		1	0	0	0
SAI-11	نتائج الرقابة المالية	3			3	
SAI-12	معايير رقابة الأداء وإدارة الجودة		0	0	0	0
SAI-13	عملية رقابة الأداء	1		2	1	0
SAI-14	نتائج رقابة الأداء		0		0	0
SAI-15	معايير رقابة الالتزام وإدارة الجودة	1		2	0	0
SAI-16	عملية رقابة الالتزام		1	0	0	0
SAI-17	نتائج رقابة الالتزام	3		3		3
SAI-18	معايير الرقابة القضائية وإدارة الجودة					
SAI-19	عملية الرقابة القضائية					
SAI-20	نتائج الرقابة القضائية					
<b>المجال (د) الإدارة المالية والأصول وخدمات الدعم</b>						
SAI-21	الإدارة المالية والأصول وخدمات الدعم	3		4	2	2

المجال (هـ) الموارد البشرية والتدريب					
2	2	2	0	3	إدارة الموارد البشرية SAI-22
3	3	3	3	3	التطوير المهني والتدريب SAI-23
المجال (و) الاتصالات وإدارة أصحاب المصلحة					
0	0	1	0	1	الاتصالات مع السلطات القضائية والتنفيذية والتشريعية SAI-24
1			2	1	الاتصالات مع وسائل الإعلام والمواطنين ومنظمات المجتمع المدني SAI-25

المصدر: تقرير تقييم أداء الجهاز السوري وفق SAI-PMF لعام 2020

حيث يمكن تفسير الدرجات المذكورة أعلاه على النحو التالي:

- **الدرجة (0) لم يتم إنشاء الخاصية أو أنها بالكاد تؤدي وظائفها أي لا يوجد أي نشاط أو وظيفة أو أن الخاصية المعينة متوفرة فقط في المسمى.**
- **الدرجة (1) المستوى التأسيسي أي الخاصية متاحة إلا أنها أساسية جداً وهي غير منتظمة ولا يمكن التوصل لأسلوب نظامي وخبرات متراكمة ومعرفة، وينعكس ذلك على جودة العمل.**
- **الدرجة (2) مستوى التطوير أي الخاصية متوفرة والجهاز بدأ مباشرة تطوير وتنفيذ السياسات والاستراتيجيات ذات الصلة، إلا أنها غير مكتملة ولا يتم تنفيذها بشكل منظم.**
- **الدرجة (3) المستوى الثابت أي تؤدي الخاصية وظائفها على نطاق واسع على النحو المتوقع طبقاً للمعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة.**
- **الدرجة (4) مستوى الإدارة أي تؤدي الخاصية وظائفها وفقاً لمبادئ المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة وينفذ الجهاز الأعلى للرقابة الأنشطة بطريقة تمكنه من تقييم وتحسين أدائه بصفة مستمرة وأن الجهاز الأعلى للرقابة يبذل جهوداً للمحافظة على مستوى الأداء.**

مع التنويه لكون إطار قياس أداء الجهاز الأعلى للرقابة المالية والمحاسبة (SAI PMF) قد احتاج إلى المراجعة نتيجة لاعتماد معايير دولية جديدة للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة ووثائق توجيهية أخرى ISSAI 150 بشأن كفاءة المراجعين، GUID 1950 و GUID 1951، المادة 36 من ISSAI 100 (المعدلة لتتماشى مع ISSAI 150)، ودليل جديد لإدارة الموارد البشرية ل CBC، وبالتالي أدى اعتماد هذه الوثائق إلى مراجعة المجال (هـ) لإطار عمل الجهاز الأعلى للرقابة المالية والمحاسبة الذي يتعامل مع الموارد البشرية والتعلم والتطوير المهني لضمان توافقه مع الوثائق المعتمدة حديثاً، بالإضافة لاستخدام (e-SAI PMF) الأداة الرقمية المصممة لتبسيط عملية التقييم، وسيتم أخذها في الاعتبار عند تقييم أداء الجهاز القادم.

كما يبين الجدول رقم (2) نتائج التقييم وفقاً لمؤشرات أداء الجهاز كالتالي:

الاستنتاجات المستخلصة من تقرير تقييم أداء الجهاز المركزي للرقابة	الصف
<p><b>نقاط القوة:</b> وجود تفويض واسع وصلاحيات للاطلاع على كافة المعلومات في الجهات التابعة لرقابته.</p> <p><b>نقاط الضعف:</b> خلو الدستور الحالي لما يشير لعمل ودور الجهاز. عدم استقلالية الجهاز بموجب قوانينه الناظمة. عدم وجود صلاحية لنشر التقارير الرقابية أو موافاة السلطة التشريعية بها.</p>	القدرات المؤسسية
<p><b>نقاط القوة:</b> وجود مدونة سلوك أخلاقيات المهنة فقط للعاملين الفنيين. وجود مبادرات لتعزيز التواصل الداخلي ضمن الجهاز وفقاً لما ورد بنظامه الداخلي دون وجود نظام مراقبة للتنفيذ. البدء بتطبيق الأرشفة الالكترونية ضمن حيز ضيق وإمكانيات الجهاز المتاحة.</p> <p><b>نقاط الضعف:</b> وجود خطة استراتيجية ضمن فترة التقييم لم توضع في حيز التنفيذ. وجود خطط سنوية تنسجم مع اختصاص الجهاز وهي دورية غير مرتبطة برؤية الجهاز ولا تُبنى على تقييم المخاطر وتوقعات أصحاب المصلحة ولا تتضمن مهمات لرقابة الأداء. عدم تطبيق الرقابة الداخلية في مختلف أعمال الجهاز وعدم اعتماد نظام رقابة الجودة. عدم اعتماد معايير وطنية تنسجم مع المعايير الدولية بتنفيذ كافة أنواع الرقابة (مالية والتزام وأداء) وبالتالي عدم الأخذ بالمخاطر والأهمية النسبية عند تنفيذ المهمات الرقابية. لا يوجد نظام مالي خاص بالجهاز كونه يرتبط بالموازنة العامة للدولة. حاجة الجهاز لتطوير البنى التحتية والتقنية لديه بما يخدم سير العمل ووجود عدة مراسلات بهذا الشأن.</p>	القدرات التنظيمية
<p><b>نقاط القوة:</b> اهتمام الجهاز بتعزيز مهنية العاملين وتطوير كفاءة موظفيه والحفاظ عليها عموماً.</p> <p><b>نقاط الضعف:</b> لا يتم اعتماد نظام الفرق الرقابية لكافة أنواع الرقابة (مالية – أداء – التزام) بسبب قلة الموارد البشرية وعدم تطبيق المعايير. لا يوجد استراتيجية في الجهاز للموارد البشرية للموظفين وهو يستند على قانون العاملين الأساسي في الدولة. غياب الدورات المتخصصة بأنواع الرقابة (مالية – التزام – أداء) كلّ على حدى.</p>	القدرات المهنية

<p><b>نقاط القوة:</b> وجود تغطية رقابية وفقاً لخطة الجهاز بنسبة 75% للرقابة المالية على مؤسسات القطاع العام الاقتصادي و70% لرقابة الالتزام على المؤسسات القطاع العام الإداري، أما بالنسبة لرقابة الأداء فقد تم تنفيذ مهمات استثنائية عن الخطة كخطوة تجريبية ضمن المصارف العامة. يوجد سلسلة إجراءات ضمن النظام الداخلي من شأنها تتبّع مدى التزام الجهات العامة بملاحظات الجهاز الواردة في التقارير.</p> <p><b>نقاط الضعف:</b> عدم تخطيط وتنفيذ وتوثيق المهمات الرقابية وفقاً للمعايير لكافة أنواع الرقابة المنفذة (مالية، التزام، أداء) وعدم إصدار الرأي الرقابي إلا بعد سلسلة من الإجراءات. لم ينص قانون الجهاز على جواز نشر التقارير الرقابية.</p>	<p>نتائج الرقابة (التغطية والتوقيت والجودة ومتابعة الجهاز الأعلى للرقابة)</p>
<p>يقوم الجهاز بإعداد تقرير سنوي يضمن نتائج أعماله الرقابية يُقدّم للسلطة التنفيذية ولكنه غير مرتبط بالخطة الاستراتيجية لعدم وضعها حيز التنفيذ.</p>	<p>إعداد تقارير المساءلة</p>
<p><b>نقاط القوة:</b> تم فتح منبر للشكاوى على الموقع الرسمي للجهاز لاستقبال للشكاوى ومعالجتها سرياً. يتم إرسال تقرير سنوي لأعمال الجهاز لشخص رئيس مجلس الوزراء سنوياً. يتم نشر بعض القوانين والتعاميم على الموقع الرسمي للجهاز.</p> <p><b>نقاط الضعف:</b> عدم وجود استراتيجية محدّدة للتعامل مع أصحاب المصلحة. يتم التعامل مع جهات القطاع العام بحدود التقارير الرقابية على أعمالهم. لا يوجد تواصل مع السلطة التشريعية أو مع الجهات القضائية بخصوص مواضيع التحقيق المحالة إليهم. لا يوجد تشريع قانوني يجيز نشر تقارير الجهاز. لا يوجد متحدث رسمي باسم الجهاز تابع لمكتب إعلامي ضمنه.</p>	<p>تعامل الجهاز الأعلى للرقابة مع أصحاب المصلحة</p>
	<p>النواتج</p>
<p>يوجد مساهمة إلى حد ما من قبل الجهاز في تعزيز المساءلة وترسيخ قيم النزاهة من خلال أعماله الرقابية المنفذة إلا أن أعماله لم تحظَ بقسط كافٍ من الشفافية لعدم وجود ما يُحيز عملية نشر التقارير أمام الجمهور والتي من شأنه أن يعزّز ويزيد من أثر وقيم الأعمال الرقابية المنفذة من قبله.</p>	<p>المساهمة في الشفافية والمساءلة والنزاهة</p>
<p>لا يوجد صلة بين أعمال الجهاز المركزي والسلطة التشريعية ممثلة بمجلس الشعب وإنما تنحصر صلته بشخص رئيس مجلس الوزراء الذي يُقدّم له التقرير السنوي متضمناً كافة نتائج أعمال الجهاز في مختلف القطاعات يتم تطبيق وتنفيذ كافة التوصيات الواردة بالتقارير الرقابية من قبل الجهات العامة ومتابعة ذلك من قبل الجهاز.</p>	<p>المتابعة البرلمانية وتطبيق توصيات الرقابة من قبل السلطة التنفيذية</p>

<p>لا يتم إجراء تقييم ضمن الجهاز أو تبني مؤشرات من شأنها قياس مدى تقييم أصحاب المصلحة ووجهة نظرهم بالجهاز كمؤسسة نموذجية وذو صلة.</p>	<p>النظر إلى الجهاز على أنه ذو صلة ومؤسسة نموذجية</p>
<p>من واقع صفحات التواصل الاجتماعي وما يتم نشره فإن الصفة العامة هي عدم وجود ثقة بالأنظمة المالية العامة المطبقة في جهات القطاع العام والمتهمة دائماً بالاحتيال والفساد لا سيما في ظل الأزمة الراهنة.</p>	<p>ثقة الجمهور في الأنظمة المالية العامة</p>
<p>من خلال تطبيق ملاحظات وتوصيات الجهاز الواردة بالتقارير الرقابية فإن التحسن بتطبيق القوانين والأنظمة السائدة ملحوظ إلى حد كبير ويتضح ذلك من خلال تقارير المتابعة التي يعدها الجهاز.</p>	<p>تحسن الالتزام بالقوانين واللوائح</p>

المصدر: الخطة الاستراتيجية للجهاز 2022-2026

### ثالثاً: الملخص التنفيذي لإعداد الخطة الاستراتيجية للجهاز بهدف تنمية قدراته

- عمل الجهاز المركزي للرقابة المالية في سورية على وضع خطته الاستراتيجية وفق منهجية محددة وواضحة استناداً إلى منهجية مبادرة "الاستراتيجية قياس الأداء والإبلاغ" التي تم تنظيمها بالتعاون ما بين مبادرة تنمية الانتوساي والأرابوساي والتي شارك الجهاز بها بعد الاطلاع على أهدافها التي سُمِّكته من الارتقاء بأدائه لأفضل الممارسات.
- بدأت المبادرة بعملية تقييم ذاتي للجهاز باستخدام إطار قياس أداء الأجهزة العليا للرقابة (SAI-PMF) للوقوف على الوضع الراهن للجهاز كما ذكرنا في الفقرة السابقة، ثم قام فريق التخطيط الاستراتيجي في الجهاز بتحديد أصحاب المصلحة الداخليين (الإدارة العليا-المدراء والمعاونين-المدققين الفنيين)، والخارجيين (مجلس الشعب-رئاسة مجلس الوزراء-السلطة القضائية-وزارة الإعلام- الجهات العامة)، بحيث تم أخذ آرائهم وتوقعاتهم بعدة طرق لاستقطاب المعلومات والاعتماد في وضع الخطة على ما تم تجميعه من كافة الأطراف، ومن ثم قام الفريق بالتحليل الرباعي الأبعاد (SWOT) الذي تم فيه تحديد نقاط القوة والضعف والفرص والتهديدات على مستوى أداء الجهاز ككل.
- وقد تم عقد عدة اجتماعات مع قيادة الجهاز ووفقاً على رؤيتها المستقبلية بما يخص تطوير عمل الجهاز ومناقشة رؤيته ورسالته وقيمه، وتحديد القضايا الاستراتيجية (الخطة الاستراتيجية للجهاز 2022-2026 صفحة 6).
- وقد تمثلت رؤية ومهمة وقيم الجهاز كما يلي: تحدد الرؤية هدف الجهاز وحلمه الذي يريد تحقيقه مستقبلاً على المدى المتوسط أو البعيد، وتأتي المهمة لتضع الرؤية موضع التنفيذ وتتبع من صلاحيات الجهاز القانونية، حيث تتعلق كلاً من الرؤية والمهمة بماهية الجهاز الرقابي أي ما الذي يريد تحقيقه وما يريد

القيام به، لتأتي القيم متمثلة بالمعتقدات والأفكار الضابطة للسلوك الذي يؤمن به الجهاز والتي تحدد كيفية تحقيق رؤيته ومهمته وبالتالي فإن القيم الصحيحة لابد أن تؤدي إلى قرارات حكيمة وقد تم بالتنسيق بين فريق التخطيط الاستراتيجي والسيد رئيس الجهاز والإدارة العليا تحديد الرؤية والمهمة والقيم التي من شأنها أن تؤدي إلى كسب ثقة الجمهور وتعزيز دوره ومكانته كما هو موضح بالشكل رقم (13):

رؤية الجهاز المركزي  
للمراقبة المالية

الجهاز المركزي للمراقبة المالية مؤسسة رقابية نموذجية  
مستقلة يُحتذى بها تساهم في الحفاظ على المال العام  
وإحداث فارق في حياة المواطنين

يطمح الجهاز المركزي بأن يكون مؤسسة رقابية نموذجية مستقلة من خلال تحقيق الغاية أو الهدف المرجو من إحداثه والمتمثلة في ضبط استخدام الموارد العامة بكفاءة وفعالية لصالح المواطنين، وأن يكون قدوة للجهات العامة الأخرى لناحية تعزيز الشفافية والحفاظ على المصداقية ومكافحة الفساد وتعزيز ثقة الجمهور ومساعدة الحكومة على تعزيز الأداء بالشكل الذي يساهم في الحفاظ على المال العام وإحداث فارق في حياة المواطنين.

مهمة الجهاز المركزي للمراقبة  
المالية

الجهاز المركزي للمراقبة المالية يعمل على تحقيق رقابة فعالة على أموال الدولة ومتابعة أداء الأجهزة التنفيذية الإدارية والاقتصادية لمسؤولياتها من الناحية المالية ويختص بتدقيق حساباتها وتقديم تقارير وآراء مهنية فنية موضوعية إلى الأطراف ذات العلاقة.

تتمثل مهمة الجهاز من تحقيق رقابة فعالة على أموال الدولة وضمان استخدام الموارد المتاحة بكفاءة وفعالية ضمن الانظمة والقوانين النافذة والعمل على متابعة أداء الجهات العامة لمسؤوليته من الناحية المالية وتدقيق حساباتها وتقديم تقارير فنية ذات جودة إلى الأطراف ذات العلاقة.





المصدر الخطة الاستراتيجية للجهاز 2022-2026

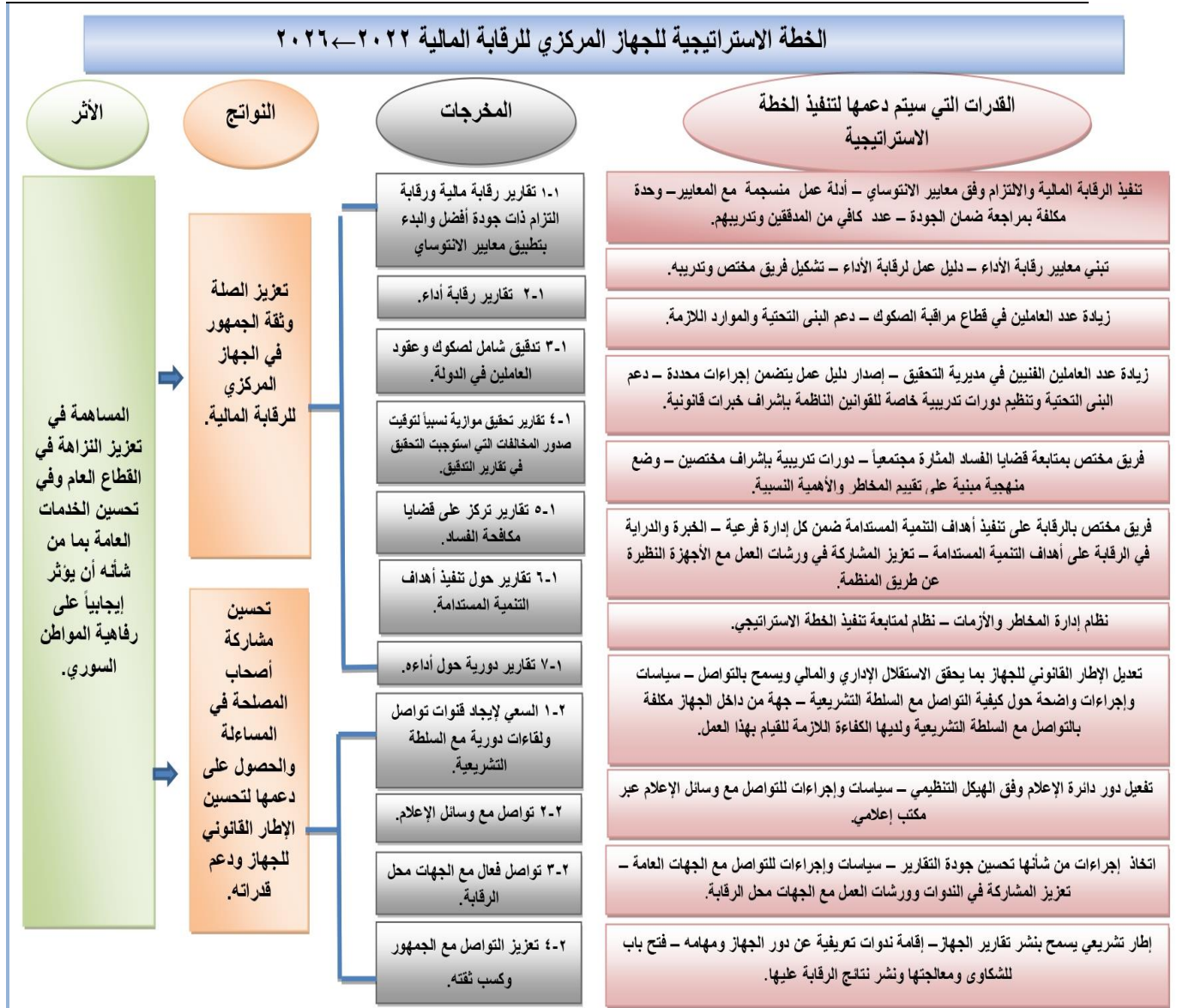
- رسم الإطار العام للخطة الاستراتيجية: بناءً على التحليل الرباعي حدد فريق التخطيط الاستراتيجي بالتشاور مع قيادة الجهاز قضيتين استراتيجيتين متمثلتين بـ:

1- كيف يمكن كسب المزيد من ثقة الجمهور والجهات الخاضعة للرقابة والحفاظ على هذه الثقة من خلال العمل على رفع جودة التقارير الرقابية وجعلها مرتبطة أكثر بتوقعات المستخدمين، والمزيد من ترشيد حوكمة الجهاز.

2- كيف يمكن استغلال اهتمام السلطة التشريعية والتنفيذية بقضايا مكافحة الفساد وبدور الجهاز المركزي للرقابة المالية لتحسين الإطار القانوني للجهاز ودعم استقلاليته إدارياً ومالياً.

وقد رأى الفريق وتحت إشراف القيادة أن هذه القضايا من شأنها أن توصل الجهاز إلى تحقيق الأثر المنشود وهو المساهمة في تعزيز النزاهة في القطاع العام وتحسين الخدمات العامة وإحداث أثر إيجابي في حياة المواطن، وانطلاقاً من القضايا الاستراتيجية تم تحديد النواتج التي من شأنها أن تحدد التغييرات المنشودة في البيئة المباشرة للجهاز التي يرغب في التأثير عليها بحيث كان الناتج الأول تعزيز الصلة وثقة الجمهور في الجهاز المركزي للرقابة المالية وتم تحديد المخرجات التي من شأنها أن تساهم في تحقيق هذا الناتج، وقد تم تحديد القدرات التي سيتم دعمها لتنفيذ هذه المخرجات، أما الناتج الثاني فهو تحسين مشاركة أصحاب المصلحة في المساءلة والحصول على دعمها لتحسين الإطار القانوني للجهاز ودعم قدراته، وقد تم تحديد المخرجات اللازمة وصولاً لهذا الناتج بضرورة إيجاد قنوات تواصل ولقاءات دورية مع السلطة التشريعية ووسائل الإعلام والجهات محل الرقابة وتعزيز التواصل مع الجمهور وكسب ثقته، وتم تحديد القدرات التي سيتم دعمها للوصول إلى هذه المخرجات، وقد تم تحديد المدخلات اللازمة كموارد مالية وبشرية للقدرات اللازمة، ومن ثم تحديد الفرضيات والمخاطر التي من شأنها أن تساعد أو تعيق الجهاز على تحقيق استراتيجيته، وتحديد المؤشرات التي سيتم قياس مدى التقدم في تنفيذ الخطة على أساسها.

ويُلخص الشكل رقم (14) إطار نتائج الخطة الاستراتيجية للجهاز للسنوات (2022-2026) حيث يبين القدرات التي سيقوم الجهاز بدعمها خلال فترة الخطة بما سيمكن من إنتاج المخرجات المستهدفة والتي من شأنها أن تجعل الجهاز يحقق نواتجه ومن ثم يساهم في الأثر المنشود.



المصدر: الخطة الاستراتيجية لجهاز (2026-2022)

#### رابعاً: برنامج ماجستير الرقابة والتدقيق لتأهيل مدققي الجهاز مهنيًا

- انطلاقاً من إعلان ليما INTOSAI-P1 الذي نص على أنه يجب أن يتمتع أعضاء وكادر الرقابة في الأجهزة العليا للرقابة بالمهارة والنزاهة اللازمين لأداء المهام الموكلة إليهم على الوجه الأفضل، عند انتداب موظفين للأجهزة العليا للرقابة يتم الاعتراف بصورة مناسبة بالمرشحين ذوي الدراية والمهارات والتجربة المهنية التي تفوق المعدل العادي، ويجب توجيه عناية خاصة للتطوير المهني النظري والعمل لكافة موظفي وأعاون الرقابة في الأجهزة، وذلك بواسطة برامج داخلية وجامعية ودولية ويجب دعم مثل هذا التطوير بكل الوسائل

المالية والتنظيمية الممكنة، ويجب أن يتجاوز التطور المهني الإطار التقليدي للمعارف في مجال الحقوق والاقتصاد والمحاسبة، وأن يتضمن معرفة تقنيات جديدة في الإدارة بما في ذلك معالجة البيانات آلياً، سعياً إلى توفر موظفين رقابيين من درجة عالية (إعلان ليما-القسم 14 كادر الرقابة-صفحة 15) وبناءً على القدرات التي سيقوم الجهاز بدعمها خلال فترة الخطة الاستراتيجية السابقة والحالية بما سيمكن من إنتاج المخرجات المستهدفة والتي من شأنها أن تجعل الجهاز يحقق نواتجه ومن ثم يساهم في الأثر المنشود، أقام الجهاز برنامج ماجستير الرقابة والتدقيق وفق مسار زمني محدد ومدروس على عدة دفعات بشكل متتالي لمدقيقه:

- مقدمة: كما ورد في الاجتماعات التحضيرية للبرنامج وقرار اعتماد درجة الماجستير رقم 77/و تاريخ 2017/9/10 والاتفاقية الموقعة مع الجامعات (المعهد العالي لإدارة الأعمال HIBA -جامعة تشرين-جامعة حلب) تم إحداث البرنامج رغبةً من الجهاز في تطوير الأداء الرقابي للكادر الفني لديه ورفد الإدارات الفنية بكوادر مؤهلة وتعميق خبراتهم في مجال الرقابة والتدقيق، ورغبة منه في دعم التكوين المهني الضروري لممارسة العمل الرقابي بالشكل الأمثل بما يواكب التطورات المتسارعة في هذا المجال، حيث قام الجهاز ممثلاً بإدارة التدريب والتأهيل بوضع الخطوات العملية لتحديد الاحتياجات التدريبية لإقامة ماجستير رقابة وتدقيق لنخبة من مفتشي الجهاز في كل الفروع كالتالي:

• تحديد الأهداف: حيث أنه من الأهمية التحديد الدقيق لأهداف وغايات الجهاز مع وصف النتائج المطلوب تحقيقها بالأرقام.

• تحديد المهارات المطلوبة: للوصول إلى الأهداف التي تم تحديدها، لا شك أن هناك مستوى معين من المهارات يجب أن يتحقق لدى العاملين الفنيين في مختلف المستويات الإدارية، وهو ما يحتم القيام بتوصيف دقيق للمهارات، والمستوى المطلوب تحقيقه في كل مهارة بالنسبة لكل موظف.

• تحديد المستوى الحالي للمهارات: يجب تحديد واقع المهارات المتوفرة بالجهاز على شكل قيم رقمية أو نسب سواء للمهارات الصلبة أو الناعمة.

• تحديد فجوات المهارات والأداء: من خلال التحليل الناتج من الخطوة الثانية والثالثة أعلاه، يسهل أن نضع جدول تقييمي لفجوات المهارات، مما يعطي مؤشر جيد لحجم ونوع وزمن التدريب المطلوب.

• تحديد أولويات التدريب: بمعنى تحديد نوع التدريب المطلوب، ومن الذي يتعين تدريبه وكيف يمكن أن يتم التدريب؟

وبناءً عليه تم التعاقد مع المعهد العالي لإدارة الأعمال (HIBA) وجامعة حلب وتشرين في اللاذقية للبدء بالماجستير وعلى عدة دفعات كل دفعة لحوالي 30 مدقق.

- أهمية البرنامج: انطلاقاً من مكانة الجهاز المركزي ودوره الحقيقي البالغ الأهمية كان لا بدّ من تطوير القدرات البشرية ضمنه، مع تطوير جوهري في آليات العمل ومهارات العاملين وذلك لزيادة كفاءة وفعالية الرقابة المالية كهدف أسمى في حال توفر الموارد اللازمة لمواكبة التغيرات الجوهرية الحاصلة مؤخراً وأثر مفاعيل الأزمة على البيئة الناظمة القانونية ومحدودية موارد الدولة والجهات العامة وتغيير طرق التمويل وأولويات الإنفاق وغايات البنى الإدارية، وقد كان هناك ثلاثة تحديات جوهرية تفرض نفسها لإعداد برنامج تدريب مُحكم الصياغة لمواجهة آثار الأزمة والتحضير للمستقبل:

- التطور والتغير المؤسسي.
- التطور التكنولوجي والتقني المتسارع.
- مفاعيل الأزمة والتحضير لإعادة الإعمار.

- شروط نجاح البرنامج:

- أن يُعتمد البرنامج من قبل لجنة علمية مؤلفة من عدة أعضاء: هيئات تعليمية وطنية ومجموعة من الخبراء المختصين بالرقابة المالية والإدارية والماليين والمحاسبين والاقتصاد والمصارف والعقود ونظم المعلومات والموارد البشرية بحيث يُراعى توازن الاختصاصات.
- أن يكون هناك منهجية واضحة للترشيح وانتقاء المتدربين بمعايير مدروسة وشفافية مع وجود ضوابط للانتقاء كأن تتمتع الفئات المُستهدفة كمتدربين بالجاهزية التامة للتعلم والمرونة في التفكير.
- أن يتم تزويد المتدرب مُسبقاً وبمدة كافية بالمواد العلمية التدريسية قبل موعد المحاضرات ليتم الاستفادة القصوى منها تشاركياً وتفاعلياً أثناء المحاضرات.
- أن تكون المناهج المُقترحة مواكبة لأحدث المعارف العلمية الدولية وبما تحويه من مجموعة واسعة من حلول التدريب التخصصي في المجال المالي والمحاسبي لكل من المؤسسات العامة والهيئات الحكومية في مجال الاقتصاد والادارة المالية، المحاسبة، التدقيق المالي.
- إدخال حالات عملية وورشات العمل وإنجاز حلقات بحث عملية وتنفيذية وبشكل دوري.
- أن يتبنى البرنامج مفهوم الاستدامة وذلك بتوليد برامج أخرى لإعداد المتدربين ليصبحوا بدورهم مدربين (TOT) بحيث يشاركون مستقبلاً في إعداد وتنفيذ برامج التدريب اللاحقة العامة والتخصصية.

- القبول في الدرجة: يشترط من أجل قيد الطالب في درجة الماجستير:

- أن يكون حاصلًا على درجة الإجازة في (الحقوق أو الاقتصاد أو علوم الإدارة) من الجامعات أو المعاهد العليا في الجمهورية العربية السورية أو أية درجة علمية يعتمدها مجلس الشؤون العلمية والطلابية.
- أن يكون مرشحاً من الجهاز.

- أن ينجح في اختبار مستوى اللغة الانكليزية وفق القواعد المحددة من قبل مجلس المعهد أو الجامعة.
- أن يكون لديه خبرة عملية في العمل الرقابي لمدة لا تقل عن سنة واحدة.
- أن يتقدم بملف موثق يبين سيرته العلمية والأعمال التي قام بها.
- أن يتقدم لمقابلة تجريها لجنة قبول المعهد أو الجامعة.
- أن يسدد الرسوم الدراسية وفق الأنظمة المالية النافذة في المعهد (المادة 3 من الفصل الثاني-القبول في الدرجة-نظام الماجستير-صفحة 2).

- لجنة القبول:

- يشكل مجلس المعهد أو الجامعة لجنة قبول تكون مهمتها دراسة ملفات المتقدمين وإجراء مقابلات لهم وذلك وفق القواعد التي يقرها المجلس.
- ترفع لجنة القبول نتائج أعمالها ومقترحاتها بشأن تحديد أسماء المقبولين إلى مجلس المعهد أو الجامعة، وذلك ضمن العدد المحدد.
- تعلن أسماء المقبولين للتسجيل في هذه الدرجة بقرار من مجلس المعهد أو الجامعة بناءً على اقتراح لجنة القبول (المادة 4 من الفصل الثاني-لجنة القبول نظام الماجستير-صفحة 2)

- نظام الدراسة والامتحانات: تعتمد في تنظيم الدراسة والامتحانات القواعد الآتية:

- مدة الدراسة لنيل الدرجة المذكورة بين 18-24 شهراً، ويتم تحديد موعد بدء الدراسة وانتهائها وفق المواعيد والبرامج التي يحددها مجلس المعهد أو الجامعة.
- تتم الدراسة في الماجستير وفق الخطة الدراسية، وتحدد مواد كل فصل دراسي بقرار من مجلس الشؤون العلمية والطلابية.
- تعتمد الدراسة في هذه الدرجة باللغة العربية، وتحدد المقررات التي تدرس بلغة أجنبية في مطلع كل عام دراسي بقرار من مجلس الشؤون العلمية والطلابية.
- تجري امتحانات الماجستير (كتابياً أو شفويًا) وفق القواعد التي تحدد بقرار من العميد بناءً على اقتراح مجلس الشؤون العلمية والطلابية.
- يشترط للتقدم إلى امتحان المقرر أن يكون الطالب مستوفياً نسبة دوام لا تقل عن 85 % من مجموع الساعات المخصصة لهذا المقرر ويعود لمجلس الشؤون العلمية والطلابية عند الضرورة أن يسمح للطالب الذي لم يحقق نسبة الدوام المطلوبة التقدم لامتحان هذا المقرر شريطة ألا تقل نسبة دوامه في مثل هذه الحالة عن 75%.



- تتألف العلامة النهائية لكل مقرر من المقررات الأخرى غير المشروع من جزئين أحدهما لدرجة الأعمال والآخر للامتحان، ويحدد مجلس الشؤون العلمية والطلابية النسبة المئوية لكل جزء من علامة المقرر، على ألا تقل علامة الجزء الخاص بالامتحان عن 50 % من العلامة النهائية.
  - يعتبر الطالب ناجحاً في أي مقرر إذا كانت علامته النهائية لا تقل عن 60 % من العلامة العظمى.
  - للطالب الذي لم يحصل على علامة النجاح في أي مقرر أن يتقدم إلى امتحان تكميلي في هذا المقرر ولمرة واحدة، وتحدد مواعيد الامتحانات التكميلية بقرار من العميد بناءً على اقتراح من وكيل المعهد.
  - يُعد وكيل المعهد مذكرة عن وضع الطلاب الذين حققوا بنتيجة الامتحانات التكميلية معدلاً عاماً لا يقل عن 60% ولكنهم حصلوا على علامة تتراوح بين 40% و60% في مقررين على الأكثر وتعرض على مجلس الشؤون العلمية والطلابية لتكليفهم بأعمال علمية إضافية وترفع توصية بنتائج هذه الأعمال إلى المجلس للبت في أوضاعهم.
  - يُفصل من الماجستير الطالب الذي لم يحقق شروط النجاح في جميع المقررات بنتيجة الامتحانات التكميلية (نظام الدراسة والامتحانات-أحكام نظام الماجستير-صفحة 1).
- مشروع التخرج: تُعتمد في إعداد مشروع التخرج القواعد الآتية:
- على الطالب أن يُعد مشروع تخرج عملي في موضوع يقره ويعتمده مجلس الشؤون العلمية والطلابية، بعد نجاحه في جميع المقررات الأخرى خلال مدة لا تقل عن ثلاثة أشهر من تاريخ قرار مجلس الشؤون العلمية والطلابية باعتماد المشروع.
  - يجب على الطالب أن يسجل على مشروع التخرج خلال مدة أقصاها شهر من تاريخ صدور قرار النجاح بكامل المقررات.
  - يتولى الإشراف على مشروع الطالب أحد أعضاء الهيئة التدريسية في المعهد، ويجوز أن يكون المشرف أحد أعضاء الهيئة التدريسية في الجامعات أو المعاهد العليا في الجمهورية العربية السورية، يسميه مجلس الشؤون العلمية والطلابية.
  - يعرض الطالب نتائج عمله في المشروع أمام لجنة الحكم التي تشكل بقرار من العميد بناءً على اقتراح من مجلس الشؤون العلمية والطلابية، وتقوم لجان الحكم المذكورة بتقييم المشروع في جلسة علنية، وتتكون الدرجة المستحقة للمشروع من الأجزاء التالية: (30% للمشرف-70% للجنة الحكم)
  - تتألف لجنة الحكم على المشروع من ثلاثة أعضاء على الأقل من أعضاء الهيئة التدريسية أحدهم المشرف ويجوز أن يكون أحد أعضاء اللجنة من الاختصاصيين في موضوع المشروع يحدده مجلس الشؤون العلمية والطلابية في المعهد.

- يعد الطالب ناجحاً في المشروع إذا حصل على درجة لا تقل عن 60 % من الدرجة الكلية للمشروع، ويمكن للجنة الحكم إعطاء الطالب فرصة لا تتجاوز مدتها الشهر لإجراء التعديلات (مشروع التخرج - أحكام نظام الماجستير - صفحة 2)

- منح درجة الماجستير: يشترط لحصول الطالب على درجة الماجستير ما يأتي:

- متابعة الدراسة والنجاح في جميع المقررات المعتمدة في الخطة الدراسية.
- النجاح في مشروع التخرج.
- تسديد كامل الرسوم المترتبة عليه.

يحسب معدل التخرج في الماجستير على أساس المتوسط الحسابي للعلامات النهائية للمقررات، ووفق التقدير النسبي لعدد الساعات التدريسية لكل منها في الخطة الدراسية ويُعامل المشروع معاملة المقررات (منح درجة الماجستير - أحكام نظام الماجستير - صفحة 3).

يمنح الناجحون شهادة ماجستير تأهيل وتخصص في إدارة الأعمال اختصاص/ رقابة وتدقيق، وذلك وفق النموذج الذي يحدده مجلس التعليم العالي بناءً على اقتراح مجلس المعهد أو الجامعة (المادة 10-الفصل الخامس - منح درجة الماجستير نظام الماجستير - صفحة 5).

- تفاصيل المادة العلمية للماجستير: الخطة الدراسية للبرنامج وفق الجدول رقم (3):

المقررات			
العدد	اسم المقرر	عدد الساعات الكلي لكل مادة	عدد الساعات المُعتمدة
1	الاقتصاد الإداري	30	3
2	المالية العامة والسياسات المالية	30	3
3	معايير المحاسبة والتقارير المالية الدولية	40	3
4	المحاسبة الإدارية	40	3
5	المالية الإدارية	30	3
6	المحاسبة الحكومية	40	3
7	مصادر وأحكام الالتزام	30	3
8	تشريعات تجارية ومصرفية	30	3
9	تشريعات إدارية	40	3
10	نظريات الرقابة والتدقيق	30	3
11	التدقيق الداخلي	40	3
12	معايير التدقيق الدولية	40	3



13	المعايير الدولية لمنظمات التدقيق العليا	40	3
14	تطوير المهارات الإدارية	30	3
15	الأخلاق والقيم المهنية	30	3
مج		520 س	45
المشروع			
	مشروع تخرج	-	12

المصدر: أحكام نظام ماجستير الرقابة والتدقيق

- علماً أنه تم تقييم كل فصل دراسي من قبل إدارة التدريب والتأهيل المهني بموجب استمارة توزع على المدققين الخاضعين له بهدف تحديد نقاط القوة والضعف فيه تتضمن كافة الجوانب المتعلقة فيه من ناحية ملاءمة المادة العلمية والفائدة المكتسبة منها، والوقت المخصص لكل مادة ومدى ملاءمة التوزيع الزمني المعد للبرنامج، والإجراءات التنظيمية، ومستوى التجهيزات ووسائل الإيضاح، بالإضافة لتقييم الكادر التدريسي ومدى إحاطتهم بجوانب المواضيع المطروحة، ووضع الملاحظات والمقترحات لتطوير المراحل القادمة منه، ويتم رفع كتاب بنتائج التقييم للسيد رئيس الجهاز لاتخاذ الإجراءات المناسبة.
- ويبين الشكل رقم (15) إجمالي للحاصلين على الدرجة بناءً على كتاب إنجاز إدارة التدريب والتأهيل لعام 2023:

ماجستير إدارة الأعمال / اختصاص رقابة وتدقيق  
يشمل كافة فروع الجهاز في المحافظات ل(233) مفتش



المعهد العالي لإدارة  
الأعمال  
خمس دفعات ل  
(149) مفتش



جامعة تشرين  
دفعتين ل  
(53) مفتش



جامعة حلب  
دفعتين ل  
(31) مفتش

المصدر: إعداد الباحثة

- وقد لوحظ وجود إدراك ووعي لدى العينة المختارة من مجتمع البحث لأهمية التدريب والتأهيل المهني في الجهاز حيث أجمعوا على وجود قيمة مضافة مكتسبة من الماجستير لم تكن موجودة سابقاً وما كان له من أثر على زيادة تأهيلهم المهني ولكن بشكل نظري لم ينعكس على المهمات الرقابية كون الجهاز لا يقوم بتطبيق المعايير، وبالتالي لم يتم تطبيق ذلك عملياً إلا من خلال العدد المحدود من المشاركات بالرقابات

التعاونية مع الأربوساي و IDI ومن خلال الفرق الرقابية المشكلة مؤخراً - لتنفيذ الخطة الاستراتيجية للجهاز - لدراسة إمكانية تطبيق معايير الانتوساي وصياغة أدلة رقابية تتسجم مع أدلة الانتوساي لأنواع الرقابة، بالتوازي مع إجراء مهمات ميدانية لكن مازالت هذه الفرق في مرحلة التخطيط للمهمة، ويتم الاستمرار حالياً في عملها وعند الانتهاء سيتم تدريب فرق أخرى لتعميم التجربة بشكل أوسع للقيام بمثل هذه المهمات الرقابية بعد إصدار الأدلة وذلك بهدف الحصول على نتائج موثوقة للعمل الرقابي الذي يقومون به تؤدي بدورها إلى ثقة أصحاب المصلحة في الجهاز.

#### خامساً: الرقابات التعاونية التي ساهمت في التأهيل المهني وكتابة التقرير بحسب المعايير- والتعاون الدولي

- شجع المبدأ الثاني عشر من INTOSAI-P 12 على التطوير المهني المستمر والذي يسهم في تميز الفرد والفرق والجهاز، والتشجيع على تبادل المعارف وبناء الكفاءات لدعم الإمداد بالنواتج، وينبغي أن تستفيد الأجهزة من عمل الآخرين، بما في ذلك الأجهزة النظرية، ومنظمة الإنتوساي ومجموعات العمل الإقليمية ذات الصلة، كما تسعى جاهدة للمشاركة في أنشطة الإنتوساي وبناء العلاقات مع الأجهزة الرقابية الأخرى والمؤسسات ذات الصلة، لمواكبة القضايا الناشئة وتعزيز تبادل المعارف الاستفادة الأجهزة الرقابية الأخرى (المبدأ الثاني عشر - إحداث الفارق في حياة المواطنين INTOSAI-P 12 / قيمة ومنافع الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة - بناء الكفاءات من خلال التشجيع على التعلم وتبادل المعارف - صفحة 12).
- ومن خلال الدعوات الموجهة إلى الجهاز المركزي للرقابة المالية في سورية من الأربوساي و IDI يشارك الجهاز السوري بالدورات التدريبية واللقاءات العلمية وورشات العمل المنظمة من قبلها سواء كانت عن بعد أو بشكل حضوري، كما شارك في عدة رقابات تعاونية (مالية - أداء - التزام) مع عدة أجهزة نظرية بهدف تبادل الخبرات والمعرفة للقيام بالمهمة التدقيقية بنظام الفرق الرقابية وبحسب معايير الانتوساي منها:
  - الرقابة التعاونية على هدف التنمية المستدامة 3.د (الصحة) المنظمة من قبل IDI والأربوساي عام 2020 (رقابة أداء).
  - مبادرة رقابة الشفافية والمساءلة والشمولية في استخدام التمويلات الطارئة المخصصة لكوفيد-19 عام 2021 (رقابة التزام).
  - الرقابة التعاونية على الهدف الرابع من أهداف التنمية المستدامة (التعليم) عام 2022 (رقابة أداء).
  - مهمة رقابة نموذجية حول الرقابة المالية للوحدات الاقتصادية وفقاً لدليل الرقابة المالية عام 2022 (رقابة مالية).

فبعد أن تم إعلان الاستعداد وبيان الالتزامات تم إعداد الخطة للرقابية والتصديق عليها من قبل السيد رئيس الجهاز ثم البدء بتنفيذ المهمة وصولاً إلى إعداد مصفوفة النتائج وكتابة التقرير تحت إشراف وتوجيهات

مدرّب من قبل الأرابوساي أو IDI بعد أن تم إجراء مراجعة النظير على كل مرحلة، ثم تم إرساله إلى الجهات المعنية بشكل مبدئي ثم نهائي ومتابعة النتائج كما خضع بعضها إلى مراجعة ضمان الجودة من قبل IDI. وقد أبدى المشاركون في هذه الرقابات مدى الاستفادة العملية من هذه المشاركة بعد أن تم تأهيلهم نظرياً في برنامج الماجستير وأكدوا على أهمية التأهيل المهني للمدققين بحسب معايير الانتوساي وصولاً إلى تقرير نموذجي يتمتع بالجودة والكفاءة.

- وأشار المعيار ISSAI150 حول كفاءة المدقق بأن ولاية الجهاز الأعلى للرقابة واستراتيجيته واحتياجاته تلعب دوراً إرشادياً في خيارات التطوير المهني التي يعتبرها الجهاز مناسبة لظروفه كإبرام شراكة مع هيئات معينة في الإنتوساي أو أجهزة الرقابة العليا الأخرى لإضفاء طابع مؤسسي على خيارات التطوير المهني (ISSAI-150 كفاءة مراجع الحسابات- توفير مسارات التطوير المهني-صفحة 11)، وبناءً عليه تم توقيع اتفاقية تعاون بين الجهاز وغرفة الحسابات الروسية بتاريخ 15-6-2023 على أساس مبادئ قرار الجمعية العامة للأمم المتحدة A/RES/66/209 (2011) وكذلك على مبادئ الاحترام المتبادل والثقة والمساواة والشراكة والتعاون، حيث كانت الاتجاهات والأشكال الرئيسية لتعاون الطرفين:

- تبادل الخبرات وتنظيم المشاريع البحثية المشتركة والأنشطة المتعلقة بالقضايا ذات الاهتمام المشترك بما في ذلك إجراء المشاورات والندوات والموائد المستديرة والمؤتمرات حول المشاكل الرئيسية للمراجعة الخارجية للدولة (الرقابة).
  - التدريب بهدف تحسين المهارات المهنية للعاملين لدى الطرفين.
  - المشاركة في المؤتمرات والندوات والمناسبات الدولية الأخرى التي تنظم في الجمهورية العربية السورية وروسيا الاتحادية على التوالي وتلك التي تنظم عبر الأدوات الرقمية.
  - تبادل المعلومات والمواد المرجعية المتعلقة بأنشطة الطرفين بما في ذلك المعايير والتطورات المنهجية في مجال الرقابة الخارجية للدولة.
  - إجراء رقابة مشتركة وموازية بين الطرفين، بالإضافة إلى مراجعات النظراء.
  - تقديم المساعدة في بناء قدرات الطرفين.
  - يمكن إضافة مجالات تعاون جديدة بموجب ملحق اتفاقية بين الطرفين.
- وفي إطار هذه الاتفاقية تم إقامة العديد من الندوات وورشات العمل الحضورية أو عبر النت حول رقابة الأداء ودور الأجهزة الرقابية في مكافحة الفساد وقضايا التدقيق في مجال الموارد الطبيعية والمجمع الزراعي الصناعي.

## **الفصل الرابع**

### **النتائج والتوصيات**

## النتائج

لقد أظهر هذا البحث في فصوله المتتالية ومن خلال الدراسة التفصيلية المعمقة من قبل الباحثة للناحيتين النظرية والتطبيقية النتائج التالية التي ساهمت في الإجابة على تساؤلاته:

- 1- بشكل عام إن خضوع المدقق للتأهيل المهني المناسب والمستمر يؤدي إلى اكتسابه لمختلف المهارات المواكبة للتطورات والتغيرات المتلاحقة التي تشهدها بيئة أعمال الأجهزة الرقابية، خاصة المهارات الفكرية الذهنية، الوظيفية، والفنية المهنية، وكذلك السلوكية الشخصية والتواصل، والتي لها القدرة على تحسين جودة مخرجات التدقيق المتمثلة بتقارير رقابية مصاغة وفق متطلبات إعدادها، بسبب وجود علاقة طردية بينهم.
- 2- فكلما كان المدقق متمكناً مهنيًا كلما بذل العناية المهنية اللازمة وكان قادراً على تقييم المخاطر وتنفيذ عمله بكفاءة وجمع أدلة إثبات مناسبة، وهذا يؤدي إلى إصدار وصياغة تقارير رقابية موضوعية وموثوقة بجودة وكفاءة عالية تمكن المستخدمين وأصحاب القرار من اتخاذ القرارات الصحيحة بناء على المعلومات الواردة فيه بالوقت المناسب، لمعالجة مواطن الخلل والارتقاء بالسياسات العامة وتصويبها بما يكفل تحسين مستوى الخدمات وضمان احترام وتطبيق القوانين والنظم المحاسبية والمالية.
- 3- بالنسبة للجهاز المركزي للرقابة المالية في سورية بينت دراسة خطته الاستراتيجية بعد أن تم تقييم أداءه، وجود إدراك ووعي لدى قيادة الجهاز وإدارته العليا لأهمية التدريب والتأهيل المهني المستمر لمدقيقيه تم إدراجه ضمن أولوياته الاستراتيجية، أدى للتوجه نحو تنمية قدراته المهنية لرفع جودة وكفاءة مخرجاته ممثلةً بتقارير رقابية تتماشى مع معايير الانتوساي، كون الجهاز لا يطبقها حالياً وبالتالي التقارير الصادرة عنه لا ترقى لمتطلبات إعداد التقرير وفق هذه المعايير، ورغم وجود خطط مدروسة لتأهيل المدققين الجدد، وخطط تدريبية سنوية إلا أنه لا يتم تنفيذ معظمها بسبب عدم توفر الاعتماد المالي اللازم للمتطلبات اللوجستية ولكوادر الهيئة التدريبية بسبب الظروف الحالية التي تمر بها سورية وعدم الاستقلال المالي والإداري للجهاز.
- 4- كشفت نتائج البحث الميدانية وجود اتفاق وإدراك ووعي وتأكيد مرتفع لدى أفراد العينة المختارة من مجتمع البحث لأهمية التدريب والتأهيل المهني المستمر في الجهاز حيث أجمعوا على وجود قيمة مضافة مكتسبة من الماجستير لم تكن موجودة سابقاً وما كان لها من أثر على زيادة تأهيلهم المهني ولكن بشكل نظري لم ينعكس على المهمات الرقابية وبالتالي التقارير كون الجهاز لا يقوم بتطبيق المعايير، حيث لم يتم تطبيق ذلك عملياً إلا من خلال العدد المحدود من المشاركات بالرقابات التعاونية مع الأرابوساي و IDI ومن خلال الفرق الرقابية المشكلة مؤخراً - لتنفيذ الخطة الاستراتيجية للجهاز - لدراسة إمكانية تطبيق معايير الانتوساي وصياغة أدلة رقابية تتسجم مع أدلة الانتوساي لأنواع الرقابة، بالتوازي مع إجراء مهمات ميدانية لكن مازالت هذه الفرق في مراحلها الأولى.

## التوصيات

بناء على النتائج التي تم التوصل إليها في ظل مشكلة البحث توصي الدراسة بما يلي:

- 1- إيلاء الإدارة العليا في الجهاز الأهمية اللازمة للتدريب والتأهيل المهني على مستوى الخطة الاستراتيجية القادمة مع توفير الموارد المالية والبشرية اللازمة، وجعله آلية من آليات التحفيز للمدققين، بعد متابعة عمل الفرق المشكلة حالياً لتطبيق معايير الانتوساي وصياغة أدلة رقابية تتسجم مع أدلة الانتوساي لأنواع الرقابة للوصول لتقرير رقابي ذو جودة عالية.
- 2- تبني استراتيجية موارد بشرية ضمن الجهاز بعد الحصول على استقلالية التعيين، وإنشاء هياكل ومراكز تعنى بالتدريب مع التوعية بأهمية خلق بيئة عمل تحفز على التدريب وتسانده.
- 3- وضع إطار للكفاءات يفصل ويحدد الكفاءات المتوقعة من مدققي الجهاز ويحدد العناصر اللازمة لدفع النجاح والأداء رفيع المستوى، ووضع مسار للتطوير المهني المستمر منظم ومبرمج ومصمم خصيصاً لينسجم مع ولاية الجهاز وإطاره القانوني وهيكله التنظيمي واحتياجاته، يهدف إلى تطوير مدققين محترفين أكفاء في الجهاز والمحافظة عليهم وتقييمهم بشكل دوري تماشياً مع ISSAI-150 والمبدأ التوجيهي GUID-1950 وارشادات GUID-1951.
- 4- اعتماد منهجية تدريب معتمدة متمثلة في التحليل والتصميم والإعداد والتنفيذ ومن ثم التقييم، بالإضافة إلى العمل على تحقيق كفاءة وفعالية واستدامة التدريب بإرساء نظام جودة التدريب داخل الجهاز وإيجاد آليات لقياس أثر التدريب على أداءه لتحقيق النتائج المرجوة.
- 5- الاستفادة من تطبيقات الذكاء الاصطناعي المتصلة بالتدريب ومختلف مراحلها وتنظيم دورات تدريبية حول استخدامه، وتكثيف الدورات التدريبية الإشرافية حول التعلم الإلكتروني.
- 6- الاستمرار في الاستفادة من التجارب المقارنة في هذا المجال لدى الأجهزة النظرية ومنظمة الأربوساي والانتوساي ومجموعات العمل الإقليمية ذات الصلة وتبادل المعارف معهم، وتعميم مخرجات الملتقيات والندوات الإقليمية والدولية ذات العلاقة بالتدريب على جميع المدققين.
- 7- ضرورة تعديل النظام الداخلي للجهاز رقم 4 لعام 2015 بما يحقق صياغة التقرير وفق متطلبات المعايير.

## المراجع

### المواقع الإلكترونية:

- موقع الانتوساي [www.intosai.org](http://www.intosai.org)
- الموقع الإلكتروني للجنة الانتوساي لبناء القدرات [www.intosaicbc.org](http://www.intosaicbc.org)
- موقع منتدى الإنتوساي للإصدارات المهنية [www.intosaifipp.org](http://www.intosaifipp.org)
- موقع مسار لجنة بناء قدرات الانتوساي [www.intosaicbc.org/task-force-on-intosai-auditor-professionalisation](http://www.intosaicbc.org/task-force-on-intosai-auditor-professionalisation)
- الموقع الإلكتروني الخاص بالإصدارات المهنية <https://www.issai.org/professional-pronouncements/?n=0-1000000000>
- موقع الأرابوساي [www.arabosai.org](http://www.arabosai.org)
- موقع مبادرة تنمية الانتوساي للتنمية [www.idi.org](http://www.idi.org)
- موقع الجهاز المركزي للرقابة المالية [www.cofc.gov.sy](http://www.cofc.gov.sy)

### أدلة عمل ومعايير:

- دليل إعداد وكتابة التقارير الرقابية لدواوين المراقبة والمحاسبة لدول مجلس التعاون الخليجي عام 2018.
- دليل تحسين الأداء/تعزيز الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة الصادر عن الانتوساي/لجنة بناء القدرات عام 2018.
- الدليل الإرشادي الشامل للإصدارات المهنية للإنتوساي الصادر عن إدارة التعاون الدولي/قسم المعايير والمنهجيات-ديوان المحاسبة القطري عام 2019.
- دليل الإدارة الاستراتيجية للأجهزة العليا للرقابة الصادر عن مبادرة تنمية الانتوساي عام 2020.
- دليل التقرير الرقابي من الإعداد إلى النشر الصادر عن الجمعية التونسية للمراقبين العموميين عام 2022.
- (The INTOSAI Framework of Professional Pronouncements) إطار الإنتوساي للتوجيهات والإصدارات المهنية IFPP- خاصةً:  
مبدأ الانتوساي INTOSAI-P1 : إعلان ليما  
مبدأ الانتوساي INTOSAI-P12 : قيمة ومنافع الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة إحداث الفارق في حياة المواطنين  
المعيار 100: المبادئ الأساسية لرقابة القطاع العام  
المعيار 140: رقابة الجودة للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة

- المعيار 130: قواعد السلوك المهني
- المعيار 150: كفاءة مراجع الحسابات
- المعيار 200: المبادئ الأساسية للرقابة المالية
- المعيار 300: مبادئ رقابة الأداء
- المعيار 400: مبادئ رقابة الالتزام
- المعيار 3000: معيار رقابة الأداء
- GUID-1950 مبدأ توجيهي عن تطوير أطر الكفاءة لمراجعي الحسابات
- GUID-1951 إرشادات حول تطوير مسارات التطوير المهني للمراجعين
- الدليل 5090: التدقيق على المؤسسات الدولية
- الدليل 5100: توجيهات بشأن مراجعة نظم المعلومات
- الدليل 5202: التنمية المستدامة، دور الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة
- الدليل 5260: الحوكمة الرشيدة للموجودات العامة
- الدليل 5290: دليل الرقابة على تطوير واستخدام المؤشرات الوطنية الرئيسية
- بيان سيدني/المؤتمر الثاني عشر للمنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية 1986.
- إعلان أبو ظبي/ مؤتمر الانكوساي الثاني والعشرون 2016.
- إعلان موسكو/مؤتمر الانكوساي الثالث والعشرون 2019.
- إعلان ريو/ مؤتمر الانكوساي الرابع والعشرين 2022.
- توجيهات لجنة بناء القدرات لإدارة الموارد البشرية 2022
- المادة العلمية للقاء تحديد الاحتياجات التدريبية لدى الأجهزة العليا للرقابة-مرحلة التحليل-2024-تونس.

### مجلات:

- العدد 75 من مجلة الرقابة المالية لعام 2019.
- العدد 24 من المجلة الإفريقية للمراجعة الشاملة لعام 2021.
- العدد 83 من مجلة الرقابة المالية لعام 2023.
- العدد 163 من سلسلة إصدارات المعهد العربي للتخطيط بالكويت لعام 2023.

### قوانين وأنظمة

- اللائحة التنظيمية للجنة تنمية القدرات المؤسسية المنبثقة عن الأرابوساي.
- قانون الجهاز المركزي للرقابة المالية في سورية الصادر بالمرسوم التشريعي رقم /64/ عام 2003.



- النظام الداخلي للجهاز المركزي للرقابة المالية الصادر بالقرار رقم 4 تاريخ 2015/3/2.
- تقرير تقييم أداء الجهاز المركزي للرقابة المالية وفق منهجية SAI-PMF لعام 2020.
- الخطة الاستراتيجية للجهاز المركزي للرقابة المالية 2022-2026.
- مدونة قواعد السلوك الوظيفي وأخلاقيات المهنة في الجهاز المركزي للرقابة المالية في سورية الصادرة بالقرار رقم 392 تاريخ 2018 /8/29.
- نظام ماجستير الرقابة والتدقيق بالقرار رقم 77/تاريخ 2017/9/10.
- اتفاقية التعاون بين الجهاز المركزي للرقابة المالية وغرفة الحسابات الروسية 2023.