

المسابقة الرابعة عشر للبحث العلمي المنظمة من طرف المنظمة العربية للأجهزة العليا  
للرقابة المالية والمحاسبة (الأرابوساي)

حول موضوع:

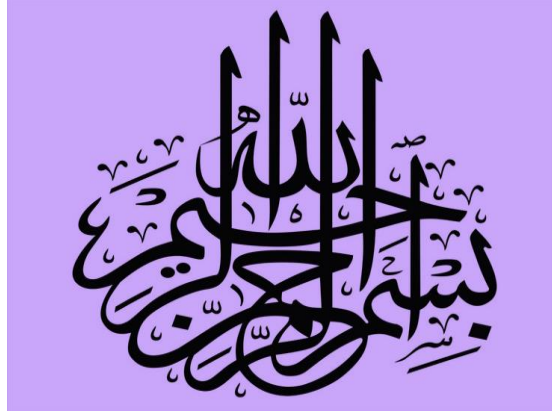
دور التأهيل المهني للمدقق في زيادة كفاءة وجودة التقارير الرقابية  
دراسة ميدانية استبائية على مدققي مجلس المحاسبة الجزائري

من إعداد السيدة والسيدة:

- ريمة شيخي

- عبد الباقي مادني

قاضيان محتسبان بمجلس المحاسبة الجزائري



﴿ نرفع درجات مَنْ نَشَاءُ وَفَوْقَ كُلِّ ذِي عِلْمٍ عَلِيمٌ ﴾ (سورة يوسف: الآية 76).

﴿ وَقُلْ رَبِّ زِدْنِي عِلْمًا ﴾ (سورة طه: الآية 114).

## ملخص البحث:

يعد التأهيل المهني من أهم المواضيع البحثية في مجال تنمية وتطوير الموارد البشرية، إذ أن النجاح في إدارة (تسيير) العنصر البشري يعتبر عاملا ذا أثر إيجابي ومؤشرا على النجاح المؤسسي والعكس صحيح، وهو ما ينطبق بالتأكيد على الأجهزة العليا للرقابة، مثلها مثل أي مؤسسة تسعى إلى بناء قدرات وكفاءات موظفيها سيما العاملين في مجال الرقابة منهم (المدققين) وزيادة مستوى تأهيلهم المهني.

وانطلاقا من هذه القاعدة، يهدف هذا البحث إلى معرفة مدى مساهمة التأهيل المهني (العلمي والعملية) للمدقق على عملية المراجعة وعلى الرفع من جودة التقارير الرقابية خصوصا، وذلك من خلال التطرق إلى أهم المتطلبات والمهارات التي يجب توفرها في المدقق، أو التي يحتاج إلى اكتسابها عن طريق التدريب، والتطوير والتعلم أثناء الخدمة إذا لم تتوفر فيه، ذلك أن الرقابة تخضع إلى التحديث والتطوير بصفة مستمرة، وكل ذلك للحصول على مدقق يتمتع بقدر عال من الاستقلالية والنزاهة والموضوعية والكفاءة والخبرة لتحقيق الجودة المطلوبة (مدقق مؤهل مهنيا).

وبغية الوصول إلى هذا الهدف، تم اتباع المنهج الاستقرائي بأداتيه الوصف والتحليل، بالإضافة إلى دراسة ميدانية تم إثراءها بتصميم استبيان محكم وتوزيعه على عينة الدراسة من المدققين العاملين بمجلس المحاسبة الجزائري، هذا وقد تم استخدام البرنامج الإحصائي SPSS.V23 لتحليل البيانات واختبار الفرضيات.

وتوصلت هذه الدراسة إلى عدة نتائج، منها: ضرورة اهتمام الأجهزة العليا للرقابة بالتأهيل المهني للمدقق عن طريق وضع استراتيجيات واضحة المعالم للاستثمار في العاملين لديها من فئة المدققين، بواسطة التدريب الأولي للمدققين الجدد، والتدريب والتطوير المهنيين المستمرين الذين يعتمدان على النوعية في المواضيع المنقاة وكيفيات وأساليب التعليم الجيد... إلخ لكافة المدققين، وكذا اتباع سياسة عادلة لتقييم الأداء والتحفيز الفعال، وخلق بيئة عمل إيجابية وداعمة تعزز ثقافة الحوار المثمر، الاحترام والتقدير للحصول على مدققين أكفاء يحققون الجودة المطلوبة في تقاريرهم، والتي تتطلب هي الأخرى معايير خاصة لتحقيق جودتها، وكذا الكشف عن المعوقات والتحديات التي تؤثر على جودة التقارير الرقابية وتضعفها، مع اقتراح بعض الحلول لها.

**الكلمات المفتاحية:** التأهيل المهني، الكفاءة، جودة التقارير الرقابية، المدقق، مجلس المحاسبة.

## **Abstract:**

Professional qualification is one of the most important research topics in the field of human resources development, as success in managing the human element is considered a factor with a positive impact and an indicator of institutional success, and vice versa. This certainly applies to Supreme Audit Institutions, just like any institution seeking to build developing the capabilities and competencies of its employees, especially those working in the field of control (auditors), and increasing their level of professional qualification.

From this base, this research aims to know the extent to which the professional qualification (scientific and practical) of the auditor contributes to the audit process and to raising the quality of audit reports in particular. This is done by addressing the most important requirements and skills that must be available in an auditor, or that need to be acquired through training, development and in-the-job learning if they are not present. This is because oversight is subject to continuous updating and development, all of this in order to obtain an auditor with high ability of independence, integrity, objectivity, competence and experience to achieve the required quality (professionally qualified auditor).

In order to reach this goal, the inductive approach was followed with its tools of description and analysis, in addition to a field study that was enriched by designing a controlled questionnaire and distributing it to the study sample of auditors working at the Algerian Court of Auditors. The statistical program SPSS.V23 was used to analyze the data and test the hypotheses.

This study reached several results, including: the need for Supreme Audit Institutions to pay attention to the professional qualification of the auditor by developing clear strategies to invest in their auditors; Through initial training for new auditors, and continuous professional training and development that relies on quality in selected topics and quality and methods of good learning...etc. for all auditors, as well as following a fair policy for performance evaluation and effective motivation, and creating a positive and supportive work environment that promotes a culture of fruitful dialogue, respect and appreciation to obtain competent auditors achieve the required quality in their reports, which also require special standards to achieve their quality, as well as uncovering the obstacles and challenges that affect the quality of supervisory reports and weakening them, while proposing some solutions to them.

**Key words:** Professional qualification, competence (efficiency), quality of audit reports, auditor, Algerian Court of audit

## قائمة المختصرات المستعملة في البحث:

الإنتوساي: المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة.

ISSAI: المعايير الدولية الصادرة عن المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة.

الأرابوساي: المنظمة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة.

الأجهزة العليا للرقابة، أو الأجهزة الرقابية (SAI'S): الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة.

المدقق: مراجع الحسابات الحكومي، موظف الرقابة، المراجع الخارجي الحكومي.

د/ت: دون تاريخ النشر.

ط: طبعة.

ص: صفحة.

## خطة البحث

### مقدمة

- 1- إشكالية البحث
- 2- أهداف البحث
- 3- أهمية البحث
- 4- فرضيات البحث
- 5- حدود البحث
- 6- منهج البحث

### المحور الأول: الإطار المفاهيمي للتأهيل المهني لمدققي الأجهزة الرقابية

أولاً: مفهوم التأهيل المهني لمدققي الأجهزة الرقابية

1. تعريف التأهيل المهني
  2. أهم المتطلبات والمهارات التي تحقق التأهيل المهني لمدققي الأجهزة الرقابية
- ثانياً: التدريب والتطوير المهنيين دعامة فعالة لرفع التأهيل المهني لمدققي

الأجهزة الرقابية

1. التدريب المهني (التكوين)
2. بناء قدرات الأجهزة العليا للرقابة وفق ثلاث مستويات
3. توفير مسارات التطوير المهني للمدققين: مسؤولية تنظيمية على عاتق الجهاز الرقابي

### المحور الثاني: التقارير الرقابية وتحقيق الجودة

أولاً: التقارير الرقابية وأنواعها

1. تعريف التقارير الرقابية وأهميتها
  2. أنواع التقارير الرقابية
- ثانياً: احترام معايير إعداد التقارير الرقابية وسيلة لتحقيق جودتها

1. المبادئ العامة لشكل ومحتوى التقارير الرقابية
2. معايير الثقة في التقارير الرقابية
3. معايير العمل الميداني لتحقيق جودة التقارير الرقابية

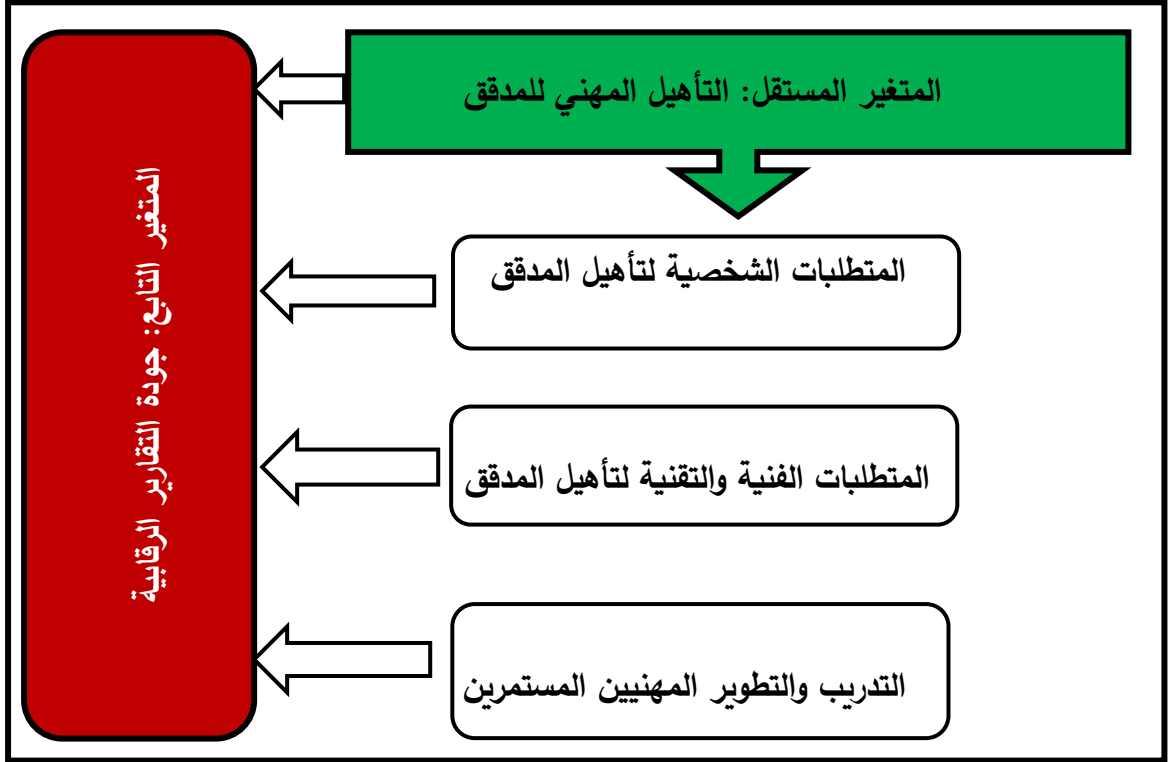
### المحور الثالث: الجانب التطبيقي

## الدراسة الاستبائية حول دور التأهيل المهني لمدققي مجلس المحاسبة الجزائري

### في رفع جودة تقاريرهم الرقابية

1. مجتمع وعينة الدراسة
  2. أداة الدراسة
  3. المقياس المعتمد
  4. أساليب التحليل الإحصائي
  5. مواصفات عينة الدراسة
  6. معامل الصدق والثبات
  7. عرض نتائج الدراسة ومناقشتها
- الخاتمة ( النتائج والتوصيات).

الشكل رقم 01: نموذج الدراسة



المصدر: من إعداد الباحثين

مقدمة:



يواجه العالم اليوم ثورة من التحولات الرقمية والتطورات التكنولوجية سيما أمام التداول الواسع لمصطلحات: الأتمتة (Automation) أو ما يعرف بالتشغيل الآلي، البيانات الضخمة (Big Data)، الذكاء الاصطناعي (Artificial Intelligence)... إلخ، حيث تعتبر هذه المجالات سلاحا ذو حدين بإمكانه أن يهدد مستقبل مهنة التدقيق ويؤثر حتما عليها.

وهذا ما أكدته تقرير المنتدى الاقتصادي العالمي "مستقبل الوظائف" الصادر سنة 2018<sup>1</sup>، الذي ذكر مجموعة من الوظائف التي يُتوقع أن تصبح زائدة عن الحاجة ومن بينها: وظيفة التدقيق (مراجعو الحسابات)، المحاسبون، وصرّافو البنوك وأمناء الصناديق، المكلفون بأعمال الأمانة الإدارية (السكرتارية)... وغيرها، والتي هي عرضة للتقدم والتطور في التقنيات الجديدة وأتمتة العمليات.

لذا وجب على الأجهزة العليا للرقابة، تحقيقا لأهدافها الاستراتيجية في حماية المال العام وسعيها نحو تحقيق أهداف التنمية المستدامة لإحداث فارق في حياة المواطنين، الإسراع إلى مواكبة هذه التطورات عن طريق الاستثمار في مواردها البشرية خاصة فئة المدققين منهم، الذين يحتاجون إلى التدريب والتطوير المهنيين المستمرين طيلة حياتهم المهنية لمواكبة تحديثات العمل الرقابي، والرفع من تأهيلهم المهني العلمي والعملية وزيادة كفاءتهم العامة والحرص على تشجيعهم لتطوير مهاراتهم ومؤهلاتهم الشخصية، بالإضافة إلى مؤهلاتهم الفنية والتقنية المطلوبة فيهم أساسا، والتي تساعد هؤلاء المدققين على إنجاز مخرجات أعمالهم بالجودة المطلوبة وفي الوقت المناسب، لأجل تقديم القيمة المضافة لأعمالهم الرقابية، سيما التقارير منها في الحاضر والمستقبل.

وفي هذا الصدد، وفي إطار استراتيجية الإنتوساي الرامية إلى تعزيز وبناء قدرات موظفي الأجهزة العليا للرقابة، والرفع من مستوى كفاءتهم وتأهيلهم المهني أصدرت الإنتوساي (لجنة بناء القدرات) العديد من الدلائل التي تركز على بناء القدرات ومنها "دليل التأهيل المهني لموظفي التدقيق للأجهزة العليا للرقابة" الصادر سنة 2011، لتعزيز تحقيق الهدف الثاني من الخطة الاستراتيجية لمنظمة الإنتوساي للفترة من 2005 إلى 2010، والمتمثل في: "تعزيز قدرات وكفاءات الأجهزة العليا للرقابة من خلال التدريب والمساعدة

---

- World Economic Forum, Centre for the New Economy and Society, **The Future of Jobs**<sup>1</sup> Report 2018, p 9, on the site: [https://www3.weforum.org/docs/WEF\\_Future\\_of\\_Jobs\\_2018.pdf](https://www3.weforum.org/docs/WEF_Future_of_Jobs_2018.pdf).

التقنية وأنشطة التطوير الأخرى"، حيث يهدف هذا الدليل إلى مساعدة هذه الأجهزة على اختيار المؤهلات المهنية المناسبة وتنفيذها للوفاء بتفويضها بشكل أكثر فعالية وكفاءة.

بالإضافة إلى "دليل تحسين الأداء"، الذي صدرت نسخته الأصلية سنة 2007 وخضعت للتحسين والتحديث سنة 2018، ودلائل أخرى ركزت على جوانب معينة من بناء القدرات بما في ذلك إدارة الموارد البشرية، وإدارة تكنولوجيا معلومات الاتصال، وكيفية الرفع من درجة استخدام التقارير الرقابية وتأثيرها.

وعلاوة على ذلك، أقرت الإنتوساي العديد من المعايير الدولية «ISSAIs» التي تتضمن بيانا حول قيم الأجهزة الرقابية وفوائدها (ISSAI 12)، وتم تأسيس تعاونية مانحي الإنتوساي لتوطيد علاقات العمل بين الأجهزة الرقابية وشركاء التنمية الدوليين، وترمي هذه الجهود إلى مرافقة الأجهزة العليا للرقابة وكذا مرافقة المدققين في أدائهم للمهام المكلفين بها في مجالات التدقيق والرقابة بمختلف أنواعها، بالكفاءة والفعالية اللازمتين، زيادة على دورها في حماية قدرات المدقق، وهذا ما يتوافق مع معيار مهم في هذا المجال هو "المعيار الدولي رقم 150" الذي يتناول كفاءة المراجع (المدقق) وتعيينه وتطويره والمحافظة عليه وتقييمه.

وجدير بالذكر، أن هذا البحث سيركز أكثر على مهمة المدقق الحكومي الذي ينتسب للأجهزة العليا للرقابة مما يستدعي التركيز تلقائيا على معايير الإنتوساي الخاصة بهذه الأجهزة، كما سيسلط الضوء من خلال الدراسة الميدانية على عينة من مدققي مجلس المحاسبة الجزائري سيما بعد تبنيه لهذه المعايير مؤخرا، بعد قناعته التامة بأهمية التأهيل المهني للمدققين وأهمية تطبيق المعايير ودورها في الرفع من مهنية وجودة عملهم الرقابي، وإشراكهم في مسعى المجلس للرفع من جودة مخرجات أعماله خاصة التقارير منها بما أنهم الحلقة الرئيسية المنتجة لهذه التقارير.

غير أن المدقق، في إطار تأدية مهامه الرقابية، تواجهه جملة من المعوقات والتحديات من شأنها التأثير على جودة تقاريره، سيتم التطرق إليها في حينها (لاحقا)، مع محاولة معالجتها بتقديم التوصيات التي يمكن للأجهزة العليا للرقابة الأخذ بها، أو تكفلها بإيجاد حلول لها.

## 1- إشكالية البحث:

إلى أي مدى يمكن أن يُسهم التأهيل المهني للمدقق في زيادة كفاءة وجودة تقاريره الرقابية؟

### الأسئلة الفرعية:

- ماهي أهم المتطلبات الشخصية التي تحقق التأهيل المهني للمدقق وتؤثر إيجاباً على جودة التقارير الرقابية؟
- ماهي أهم المتطلبات الفنية والتقنية التي تحقق التأهيل المهني للمدقق وتنعكس بشكل إيجابي على جودة التقارير الرقابية؟
- هل يُسهم فعلاً التدريب والتطوير المهنيين المستمرين للمدقق في تحسين تأهيله المهني وضمان جودة التقارير الرقابية التي يحررها؟
- هل يواجه المدققون معوقات وتحديات تنقص من جودة التقارير الرقابية التي يعدونها؟

## 2- أهداف البحث:

يسعى هذا البحث إلى تحقيق الأهداف والمقاصد الآتية:

- توضيح الجانب المفاهيمي للتأهيل المهني للمدقق.
- تحديد المتطلبات الشخصية التي تحقق التأهيل العلمي والعملية للمدقق وكيفية تأثيرها على جودة التقارير الرقابية.
- تحديد معايير كفاءة المدقق من خلال المعيار الدولي الجديد رقم 150، سيما وأن هذا الأخير لم يحظَ بدراسة خاصة على حسب علم واطلاع الباحثين.
- تحديد معايير جودة التقارير الرقابية.
- تشجيع الأجهزة العليا للرقابة على تعزيز وبناء قدرات ممتهمي التدقيق.
- تبيان دور التأهيل العلمي والمهني للمدقق على جودة أعماله الرقابية خاصة التقارير منها.
- معرفة المعوقات والتحديات التي تنقص من جودة التقارير الرقابية التي يعدونها.
- تحسيس المدققين ورفع مستوى وعيهم بأهمية تطوير قدراتهم ومهاراتهم مدى حياتهم العملية.

### 3- أهمية البحث:

تتمحور أهمية البحث في التأكيد على دور التأهيل المهني والتدريب المستمر للمدققين وتأثيره الإيجابي والمباشر على جودة تقاريرهم الرقابية، بالإضافة إلى تقديم توصيات للأجهزة العليا للرقابة لتبني بعض المتطلبات التنظيمية التي تعتبر من واجباتها رفع مهارة وكفاءة هؤلاء (المدققين) بشكل متواصل.

بالإضافة إلى أهمية الدراسة الميدانية لاستطلاع آراء مدققي مجلس المحاسبة الجزائري ومعرفة وجهة نظرهم حول تأثير وانعكاس تأهيلهم المهني على أعمالهم الرقابية، وذلك بما لديهم من دراية بأعمال التدقيق وما يتعلق به، وكذا التطرق إلى أبرز التحديات التي تواجه تأهيلهم المهني وتحول دون الوصول إلى أعمال رقابية ذات جودة عالية في بعض الأحيان.

كما يعتبر هذا البحث مرجعا مهما للباحثين والمهتمين بمجال التدقيق، سيما وأنه يتصف بالجودة والأصالة، زيادة على أنه ينصب على عينة مهمة من ممارسي التدقيق والتمثلة في القضاة والمدققين الماليين التابعين لأعلى جهاز للرقابة والتدقيق في الجزائر، الذين لم يحظوا -من قبل- بالدراسة في موضوع تأثير تأهيلهم العلمي والعملية على رفع جودة التقارير الرقابية التي يعدونها.

### 4- فرضيات البحث:

بناء على إشكالية البحث وأهدافه، يمكن صياغة الفرضيات على النحو الآتي:

الفرضية الرئيسية: التأهيل المهني للمدقق معيار فعال في عملية تحقيق جودة التقارير الرقابية.

وتتفرع الفرضية الرئيسية إلى الفرضيات الفرعية التالية:

✓ الفرضية الفرعية الأولى: المتطلبات الشخصية لتأهيل المدقق تؤثر إيجابا على جودة التقارير الرقابية.

✓ الفرضية الفرعية الثانية: المتطلبات الفنية والتقنية للمدقق تنعكس بشكل إيجابي على جودة التقارير الرقابية.

✓ الفرضية الفرعية الثالثة: التدريب والتطوير المهنيين المستمرين للمدقق من أهم مؤشرات ضمان جودة التقارير الرقابية.

✓ الفرضية الفرعية الرابعة: يواجه المدققون معوقات وتحديات تنقص من جودة التقارير الرقابية التي يعدونها.

### 5- حدود البحث:

**الحدود الزمنية:** تم إجراء هذا البحث خلال الفترة الزمنية الممتدة من 15 فبراير إلى 16 مايو سنة 2024.

**الحدود المكانية:** تم إجراء هذا البحث على عينة من مدقي مجلس المحاسبة للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية.

**الحدود البشرية:** القضاة والمدققون الماليون.

## **6- منهج البحث:**

للإحاطة بمختلف جوانب موضوع البحث تم الاعتماد على المنهج الاستقرائي التحليلي بأداتيه الوصف والتحليل، حيث يستخدم الوصف في عرض المفاهيم النظرية لكل من الإطار المفاهيمي للتأهيل المهني ومدقق الجهاز الأعلى للرقابة، أما التحليلي فمن خلال تحليل المعايير المهنية الدولية، ومختلف المواد القانونية الوطنية ومحاولة إسقاطها وفق ما يتناسب معها.

بالإضافة إلى تدعيم البحث وإثرائه بدراسة إحصائية على مستوى مجلس المحاسبة، بتحليل استبانة موزعة على عينة من مهنيي الرقابة (قضاة ومدققين ماليين) في قراءة الجداول والأشكال والبيانات الرقمية وترجمة المعطيات وتحليلها لتحقيق النتائج المنشودة.

### **المحور الأول: الإطار المفاهيمي للتأهيل المهني ومدقي الأجهزة الرقابية**

نتناول في هذا المحور مفهوم التأهيل المهني ومدقي الأجهزة الرقابية (أولا) بتعريف التأهيل المهني (1) وذكر أهم متطلبات ومهاراته (2)، ثم التدريب والتطوير المهنيين كدعامات فعالة لرفع التأهيل المهني ومدقي الأجهزة الرقابية (ثانيا) بتعريف التدريب المهني وحصر لمزاياه ووسائله ومستلزماته (1)، وإلى مسارات التطوير المهني للمدققين (2) وأخيرا كيفية بناء قدرات الأجهزة العليا للرقابة كنهج قائم على ثلاث مستويات (3)، مع إسقاط ذلك، في كل مرة، على عمل ومدقي مجلس المحاسبة الجزائري.

### **أولا: مفهوم التأهيل المهني ومدقي الأجهزة الرقابية**

نتطرق في هذا العنصر إلى دراسة ما يلي:

#### **1. تعريف التأهيل المهني:**

يرتبط مصطلح التأهيل بصفة عامة بتنمية وتطوير الموارد البشرية، حيث عرّفت (جوساليا Gowsalya) التأهيل المهني بأنه: "عبارة عن تعليم أو تطوير ذاتي للفرد، لاكتساب أي مهارة أو معرفة

ذات علاقة مباشرة باستخدامات الفرد ورفع كفاءته، إضافة إلى تطوير المهارات الحالية للموظف في بيئة العمل<sup>1</sup>.

بينما عرّفه كل من الدكتورين نوري محمد سالم الكاسح ونعيم مصباح بلعيد بأنه: "الحصول على قدر ملائم من التدريب في مجال المراجعة"<sup>2</sup>.

كما عرّف دليل الإنتوساي الموجه للأجهزة العليا للرقابة الصادر سنة 2011 التأهيل المهني بأنه: "أي شهادة أو درجة علمية ممنوحة تؤكد أن الفرد قد اكتسب المعارف والمهارات المهنية الملائمة وأنه قادر على استخدامها في بيئة العمل".\*

وعرفه مؤتمر الإنكوساي لسنة 2016 بأنه تلك: "العملية المتواصلة التي يحصل بها الأفراد ومؤسساتهم على مستويات عالية من الاستقلالية والخبرة والكفاءة والسلوك الأخلاقي والجودة، استنادا إلى المعايير المهنية".

من خلال التعاريف السابقة، يمكن القول أن التأهيل المهني للمدقق هو: "مجموع المعارف والمهارات والخبرات المهنية التي يكتسبها المدقق من خلال التعلّم، والتدريب والتطور المهنيين المستمرين والتي تضمن له قدرا عاليا من الكفاءة، والسلوكيات الأخلاقية المختلفة كالاستقلالية والموضوعية، والجودة".

وتشتمل كفايات التأهيل المهني لمدقق الجهاز الرقابي (موظف الرقابة) على:

- تعيين موظفين تتوفّر لديهم المؤهلات والمهارات والخبرة المطلوبة محاكاة للقطاع الخاص ومناقصته،
- التعاقد مع مساعد خارجي يكون قادرا على منح مؤهلات معترف بها دوليا، وتمكين الموظفين من إجازات لحضور التدريب،
- وضع « مؤهل » داخلي خاص بالجهاز وتوفير برنامج تدريب مُهيكل متعدد السنوات،
- منح الموظفين الحوافز والإجازات لإدارة اكتسابهم المهارات المهنية، كالانخراط في مساقات محاسبية وطنية أو دولية تقدّمها منظمة محاسبية مهنية،

<sup>1</sup>- GOWSALYA R S, ASMA V.K, "A Study on Training Effectiveness", 2017, IJRTI | Volume 2, Issue 5 | ISSN: 2456-3315.

<sup>2</sup> - نوري محمد سالم الكاسح ونعيم مصباح بلعيد، التأهيل العلمي والعملية للمراجع الخارجي وأثره على عملية المراجعة (دراسة تطبيقية على مكاتب المحاسبة والمراجعة)، مجلة الجامعي، النقابة العامة لأعضاء هيئة التدريس الجامعي، العدد 32، ليبيا، الخريف 2020، ص. 259.

\* On entend par « **qualification professionnelle** » toute attestation ou tout titre décerné qui confirme qu'une personne a acquis les connaissances et les compétences professionnelles voulues et qu'elle est en mesure de les utiliser dans un contexte de travail.

- تشجيع الموظفين على الوصول الى المساقات المتاحة على الإنترنت أو التعلّم الإلكتروني - وفي هذا الصدد كانت مبادرة الإنتوساي للتنمية رائدة في تقديم مقارنة مزدوجة في التعلّم الإلكتروني.

## 2. أهم المتطلبات والمهارات التي تحقق التأهيل المهني لمدققي الأجهزة الرقابية:

تتطلب وظيفة التدقيق توفر العديد من المهارات والمتطلبات في المدقق بمناسبة أدائه لعمله في هذا المجال، لكن سيتم التركيز في هذا المقام على أبرزها، حيث تُصنف هذه المهارات إلى مهارات ومتطلبات شخصية وأخرى فنية وتقنية، تورد تباعا كما يلي:

الشكل رقم 02: أهم المتطلبات والمهارات التي تحقق التأهيل المهني لمدققي الأجهزة الرقابية

| المتطلبات والمهارات الشخصية                              |
|--|
| ❖ السلوك الأخلاقي  |
| ❖ الكفاءة (التأهيل العلمي والعملية)                      |
| ❖ التحليل والتفكير النقدي                                |
| ❖ التواصل، المرونة والتعاون                              |
| المتطلبات والمهارات الفنية والتقنية                      |
| ❖ المعرفة في مجال المحاسبة والتدقيق                      |
| ❖ التحكم في العلوم القانونية                             |
| ❖ الإلمام الرقمي (Digital literacy) وتكنولوجيا المعلومات |
| ❖ القدرة على العمل بالمعايير الدولية                     |

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مقال: James Rose, Top 7 des compétences recherchées par les responsables de l'audit interne, CBOC : (Common Body Of Knowledge), 2015, p 2, (Reformulation).

### أ. المتطلبات والمهارات الشخصية لتأهيل المدقق:

أو ما يعرف عادة باسم المهارات الأساسية (أي الحد الأدنى من الكفاءات)، التي ينبغي أن يمتلكها المدققون في مجال معين، وتشير الكفاءات الأساسية إلى المعرفة والمهارات والمتطلبات الشخصية التي ترتبط بشخصية المدقق، ويمكن تحسينها وتطويرها، وسنركز في هذا العنصر على أهمها، ويتعلق الأمر بالسلوك الأخلاقي (النزاهة، الموضوعية، الاستقلالية، المحافظة على السر المهني، العناية المهنية اللازمة)، الكفاءة، التحليل والتفكير النقدي، التواصل المرونة والتعاون، وهو ما سنفصله فيما يلي:

### ❖ السلوك الأخلاقي:

ويطلق عليه أيضا مصطلح: "أخلاقيات المهنة"، التي عرّفت على أنها: "إطار أو بيان شامل للمبادئ والقيم التي يجب أن تتّظّم وتوجه العمل اليومي الذي يقوم به المدقق، حيث أن استقلالية مدقق القطاع العام وسلطته ومسؤوليته تضع متطلبات أخلاقية جسيمة على عاتق الجهاز الأعلى للرقابة المحاسبية، وعلى عاتق الموظفين الذين يُشغّلهم أو يستخدمهم لإنجاز العمل الرقابي، ويتعيّن أن تأخذ أخلاقيات مهنة مدقق القطاع العام في الاعتبار المتطلبات الأخلاقية للموظفين المدنيين عامة ومتطلبات المدققين خاصة بما في ذلك التزامهم إزاء واجباتهم المهنية"<sup>1</sup>. وبما أن أخلاقيات مهنة التدقيق أصبحت تعرف فيما بعد من خلال "ISSAI 130" بـ "قواعد السلوك المهني" مثلما هو مفصل في الهامش أدناه، عبارة عن مبادئ للسلوك المثالي تشجع على حسن الأداء وبمستوى عال<sup>2</sup>، فتعدّ إذا (أخلاقيات المهنة) ركناً هاماً لضمان جودة مخرجات العمل الرقابي، ومصداقية ونزاهة التقارير الرقابية والآراء المهنية.

وقد ألزمت المعايير الدولية المختلفة على غرار معايير التدقيق الداخلي التي تخضع للتعديل والتحديث الدوري حيث نشرت آخر نسخة مؤخرًا (يناير 2024)، والمعيار الدولي رقم ISSAI 130 حول قواعد السلوك المهني، المدققين بالتزام المتطلبات الأخلاقية وفقا للمبادئ الأساسية لعملية التدقيق والمتمثلة في:

#### • النزاهة:

وهي سلوك يتميز بالالتزام بالمبادئ والقيم الأخلاقية، بما في ذلك إظهار الصدق والشجاعة في التصرف بناء على الحقائق ذات الصلة، حتى عند مواجهة ضغوط للقيام بخلاف ذلك، أو عندما قد يؤدي القيام بذلك إلى عواقب شخصية أو تنظيمية سلبية محتملة. وتعتبر النزاهة أساس المبادئ الأخرى للأخلاق والمهنية، بما في ذلك الموضوعية والكفاءة والعناية المهنية والحفاظ على السر المهني. إن نزاهة المدققين أمر ضروري لبناء الثقة وكسب الاحترام<sup>3</sup>. وهناك أفعال قد يرتكبها المدققون تؤدي إلى ضعف النزاهة لديهم، منها: قبول الهدايا أو المكافآت، وتعارض المصالح الشخصية أو المالية أو غيرها من المصالح أو العلاقات مع مصالح الجهاز الأعلى للرقابة، والتعسف في استخدام السلطة لتحقيق مكاسب شخصية،

<sup>1</sup> - الانتوساي، لجنة المعايير الرقابية، المعيار 30، 1998، ص. 8. جدير بالذكر أن هذا المعيار قد تم اعتماد نسخة ثانية منه سنة 2016، وقد تمت إعادة تسميته بالمعيار 130 "قواعد السلوك الأخلاقي" مع تغييرات تتعلق بجانب الصياغة والتحرير سنة 2019.

<sup>2</sup> - طه أحمد حسن أرديني، التحديات التي تواجه تطبيق أخلاقيات مهنة المحاسبة في العراق، -دراسة لآراء مجموعة من المحاسبين في مدينة الموصل-، تنمية الرافدين، جامعة الموصل، العراق، 2007، ص. 158.

<sup>3</sup> - معهد المدققين الداخليين، معايير التدقيق الداخلي، ترجم إلى اللغة العربية من قبل فريق عمل من جمعية المدققين الداخليين في لبنان، يناير 2024، ص. 14.



والوصول إلى المعلومات الحساسة و/أو السرية، والانخراط في أحزاب سياسية أو المشاركة في المجموعات المؤثرة (كالجماعات التي تمارس الضغط على الحكومة مثلا).

### ISSAI 130

(25). متطلبات النزاهة على مستوى العاملين بجهاز الرقابة المالية:

- أ. قيادة جهاز الرقابة المالية يجب أن تكون من خلال الامتثال الذي يجب أن يُحتذى به.
- ب. العاملون بجهاز الرقابة المالية يجب أن يكونوا قذوة حسنة من خلال العمل بصدق، وموثوقية، وحسن نية ومن أجل المصلحة العامة. في سياق عملهم، يجب أن يكونوا جديرين بالثقة. وعليهم الامتثال للسياسات والمعايير التي وضعتها المنظمة.
- ج. العاملون بجهاز الرقابة المالية يجب أن يحرصوا على ممارسة المسؤوليات واستخدام الصلاحيات والمعلومات والموارد المتاحة لديهم فقط من أجل المصلحة العامة. لا يجوز لهم أن يستخدموا وظائفهم للحصول على امتيازات أو منافع شخصية لهم أو لأطراف ثالثة.
- د. العاملون بجهاز الرقابة المالية يجب أن يكونوا على بينة من نقاط الضعف وطرق تقليدها والتصرف وفقا لذلك.

#### • الموضوعية:

وتعني أن يكون المدقق عادلا وغير متحيز، ولا يوجد تعارض بالمصالح مما يتيح له إصدار أحكام مهنية والوفاء بمسؤولياته وتحقيق الغرض من التدقيق دون مساومة. ويجب على المدققين تطوير معرفتهم بالطرق التي قد تؤثر بها المواقف والأنشطة والعلاقات على موضوعيتهم. كما ينبغي عليهم أن يأخذوا بعين الاعتبار الميولات البشرية التي تؤدي إلى إساءة تفسير المعلومات أو وضع افتراضات أو أخطاء، مما يضعف القدرة على تقييم المعلومات والأدلة بشكل موضوعي.

ومن أمثلة انحياز المدققين<sup>1</sup>:

- المراجعة الذاتية المنحازة - عدم وجود منظور نقدي عند مراجعة العمل الخاص، مما قد يؤدي إلى التغاضي عن الأخطاء أو أوجه القصور.
- وضع افتراضات مبنية على تجارب سابقة، مما قد يؤدي إلى تعريض الشك المهني للخطر.
- الحكم المسبق أو التحيز غير الواعي - سوء تفسير المعلومات، بناء على أفكار مسبقة حول الثقافة أو العرق أو الجنس أو الدين أو المذهب أو غيرها من الخصائص، مما قد يؤدي إلى إصدار أحكام غير دقيقة.

#### • الاستقلالية:

<sup>1</sup> - معهد المدققين الداخليين، معايير التدقيق الداخلي، مرجع سابق، ص. 18.

تعتبر الاستقلالية من أهم المبادئ التي تقوم عليها مهنة التدقيق، حيث تتجسد في قدرة المدقق على استعمال حكمه المهني لإبداء رأيه، انطلاقاً من الاستنتاجات التي حصل عليها من أدلة الإثبات، بعيداً عن أي تأثير من داخل الجهاز (المحيط الداخلي)، أو من خارج الجهاز (المحيط الخارجي)، مهما كان شكل هذا التأثير (ضغوط، خوف، وجود مصلحة ما...).

وبالتالي فإن المدقق يجب أن يتمتع بالاستقلالية في شخصيته وتفكيره والتعبير عن رأيه بضمير ووعي، وهذا ما يزيد من كفاءة وفاعلية التدقيق ومخرجاته، وعلى العكس من ذلك، فإن عدم استقلاليته يعد مؤشراً على تراجع جودة التدقيق والتقارير الرقابية، لأن ذلك من شأنه أن يمنع المدقق من القيام بواجبه الأساسي في الكشف عن الأخطاء والتعبير عن رأيه بكل نزاهة وحياد وصدق.

### ISSAI 130

#### 35. متطلبات على مستوى العاملين بجهاز الرقابة المالية:

أ- العاملون في جهاز الرقابة المالية يجب ان يكونوا ممن لم يشهد لهم بارتكاب شبهة فساد في الاستقلالية والموضوعية، سواء كان حقيقي أو متصور والذي ينتج عن التحيز السياسي، والمشاركة في الإدارة والمراجعة الذاتية، والمصلحة المالية أو الشخصية أو العلاقات، أو التأثير غير المبرر من الآخرين، لهذا الغرض ينبغي على العاملين في جهاز الرقابة المالية:

1. الحفاظ على الاستقلال عن التأثير السياسي والتحرر من التحيز السياسي،
2. عدم المشاركة في صنع قرار إدارة الجهة الخاضعة للتدقيق.
3. عدم مراجعة عملهم الخاص.
4. تجنب الجهات الخاضعة للمراجعة التي كانوا موظفين فيها مسبقاً دون تقديم ضمانات مناسبة.
5. تجنب الظروف التي تكون فيها المصالح الشخصية قد تؤثر على صنع القرار.
6. تجنب الظروف التي تكون فيها العلاقات مع الإدارة او موظفي الجهة الخاضعة للمراجعة أو الجهات الأخرى يمكن أن تؤثر على اتخاذ القرارات.
7. رفض الهدايا والكراميات أو المعاملة التفضيلية التي يمكن أن تؤثر على الاستقلالية أو الموضوعية.

#### • المحافظة على السر المهني:

يمكن أن يكون المدقق، بصفته ممارساً لمهنة التدقيق، أكثر شخص يستطيع الاطلاع على خبايا وأسرار الهيئات الخاضعة للرقابة بعد مسؤوليها، لما يحظى به من سلطة الاطلاع والتحري وإمكانية الوصول غير المحدود إلى البيانات والسجلات والمعلومات وحتى الدخول، بدون أي قيد أو شرط، إلى الأماكن

والمحلات التابعة لها، ولكي يؤدي هذه المهنة بمسؤولية واحترافية عالية كان لزاما عليه الحفاظ على سرية تلك المعلومات والبيانات التي يتحصل عليها بمناسبة أدائه لواجباته المهنية، وعدم الإفصاح عنها دون تفويض محدد بوجود حق أو واجب قانوني أو مهني يجيز الإفصاح عنها.

تُلزم الأنظمة الأساسية لمهنيي الرقابة بمجلس المحاسبة الجزائري ومدونة أخلاقيات المهنة المدققين بالحفاظ على السر المهني ويظهر ذلك خاصة في النصوص الآتية:

**المادة 10 من الأمر رقم 95-23<sup>1</sup>:**

"يؤدي قاضي مجلس المحاسبة بمجرد تنصيبه الأول وقبل شروعه في مهامه، اليمين في جلسة رسمية لمجلس المحاسبة المجتمع بتشكيلة كل الغرف مجتمعة، بالصيغة الآتية:

" أقسم بالله العلي العظيم أن أقوم بوظيفتي بأمانة وصدق وإخلاص وأحافظ على سرّ التحريات وأكتم سرّ المداولات وأراعي في كلّ الأحوال الواجبات المفروضة عليّ، وأن أسلك سلوك قاضي مجلس المحاسبة الشّريف والنّزيه".

ويحرّر كاتب الضبط الرئيسي في مجلس المحاسبة محضر أداء اليمين".

كما يؤدي المدققون الماليون بموجب المادة 5 من القانون الأساسي رقم 11-286 المؤرخ في 15 غشت 2011، يتضمن القانون الأساسي خاص بالموظفين المنتمين للأسلاك الخاصة بإدارة مجلس المحاسبة اليمين القانونية التي تضمن أداء الوظيفة بأمانة وصدق والمحافظة على السر المهني.

#### • العناية المهنية اللازمة:

يجب أن يلتزم المدقق بالقوانين والمتطلبات المهنية ذات الصلة. وأن يؤدي عمله بعناية مهنية وبشكل يضمن أداء خدمات مهنية عالية الجودة، وهذا يتطلب الحصول الدائم على المعرفة والكفاءة المهنية، والمتابعة المستمرة للتطورات المهنية في مهنة التدقيق والمحاسبة والمواضيع الأخرى ذات العلاقة<sup>2</sup>. ولن يحصل ذلك إلا بتحمل المدقق المسؤولية أثناء أداء المهمة الرقابية.

#### ❖ الكفاءة:

<sup>1</sup>- الأمر رقم 95-23 المؤرخ في 26 غشت 1995، المتضمن القانون الأساسي لقضاة مجلس المحاسبة، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 48، الصادر بتاريخ 3 سبتمبر 1995.

<sup>2</sup>- حسن عبد الله دندشله، دليل التدقيق المالي " إجراءات تفصيلية استنادا لمعايير التدقيق الدولية ومعايير الإنتوساي"، ط 1، دار أمجد للنشر والتوزيع، الأردن، 2019، ص. 24.

عرّف لوك بايور (Luc Boyer) وثؤال إكيلباي (Noël Equilbey) الكفاءة بأنها: "القدرة على تنفيذ مهام محددة، وهي قابلة للقياس والملاحظة في النشاط وبشكل أوسع، وهي استعداد لتجديد وتجميع ووضع الموارد في العمل، والكفاءة لا تظهر إلا أثناء العمل"<sup>1</sup>.

وعرّفها عزوز مرابط عياش أيضا بأنها: "مجموعة من المعارف والمهارات والخبرات التي تترجم إلى تصرفات أو أعمال أو نشاطات في ميدان العمل، أو أثناء تأدية وظيفة ما، في إطار محدد وقابل للملاحظة والقياس، وذلك من أجل مواجهة تحديات العمل المفروض، أو الخروج من مواقف عملية حرجة في إطار المهنة المنوطة به"<sup>2</sup>.

بينما عرّفت الفقرة 12 من المعيار الدولي (ISSA150) الكفاءة بأنها: "المعارف والمهارات والسمات الشخصية اللازمة لنجاح الأداء المهني، حيث أن:

أ. المعرفة: هي الفهم النظري أو العملي للموضوع.

ب. المهارات: هي القدرة على إنجاز مهام محددة يتم تطويرها من خلال التعلم أو الخبرة.

ج. والسمات الشخصية: هي طريقة تفكير الشخص وقدراته وخصائصه وصفاته.

ونجد على سبيل المثال في ذات السياق، أن المعيار الدولي (ISSAI 3000) الخاص برقابة الأداء قد اشترط في الفقرة 63 منه، على الجهاز الأعلى للرقابة أن يحرص على توفر فريق التدقيق مجتمعاً على الكفاءة المهنية اللازمة لأداء هذا النوع من الرقابة. وتبين الفقرة 64 من ذات المعيار مشتملات الكفاءة المهنية في رقابة الأداء، مثلما يوضحه الإطار التالي:

#### ISSAI 3000

64). تشمل الكفاءة المهنية في رقابة الأداء المعرفة السليمة بالرقابة وتصميم البحوث وبالعلوم الاجتماعية وأساليب التحقيق أو التقييم، كما تتضمن القدرات الشخصية مثل القدرة التحليلية ومهارات الكتابة ومهارات التواصل والابداع وتقبل الآراء والحجج. كما تتطلب رقابة الأداء المعرفة السليمة بالهيكل الحكومية والبرامج والمهام ذات الصلة بموضوع الرقابة. وقد تحتاج إلى خبرات في المجالات الاجتماعية والمادية وفي مجال الإعلامية أو غيرها من العلوم بالإضافة إلى الخبرة القانونية. وبناء على ما سبق، يمكن القول أن الكفاءة تقام على أساسين وهما: التأهيل العلمي، والتأهيل

المهني (العملي: الخبرة المهنية)، وهو ما أكدته المعيار الدولي (ISSAI 100) في فقرته 39، حيث نصت

<sup>1</sup> - كمال منصور، سماح صولح، تسيير الكفاءات، الإطار المفاهيمي والمجالات الكبرى، مجلة أبحاث اقتصادية وإدارية، العدد 7، بسكرة: الجزائر، جوان 2010، ص. 50.

<sup>2</sup> - عزوز مرابط عياش، الكفاءة المهنية وتكنولوجيا المعلومات، دار اقرأ للكتاب، قسنطينة: الجزائر، د/ت، ص. 6.

على أنه: "يجب أن يمتلك المدققون المهارات اللازمة أو يكونوا قادرين على الحصول عليها. 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...والقدرة على ممارسة التقدير المهني والخبرة في هذا الجانب".

### • التأهيل العلمي:

تعتبر مرحلة التعليم اللبنة الأساسية لاكتساب التأهيل العلمي الملائم لممارسة أي وظيفة وعلى رأسها مهنة التدقيق، ولا يمكن الحصول على التأهيل العلمي المطلوب لممارسة هذه الوظيفة دون الولوج إلى الجامعات أو المدارس والمعاهد المهنية المتخصصة، وينبغي لتجاوز المرحلة التعليمية بنجاح الاهتمام بالعناصر الرئيسية الثلاث الآتية<sup>1</sup>:

- المناهج والمقررات الدراسية من حيث محتواها وتنظيمها،
  - كفاءة القائمين بتدريس المناهج والمقررات الدراسية والطرق المستخدمة في ذلك،
  - المتعلمون من حيث كيفية تقييم أدائهم وانتقائهم وتحديد النوعيات المطلوبة.
- وعليه ينبغي على مدقق الجهاز الأعلى للرقابة أيضا قبل أن يحمل هذا اللقب أن يكون حاصلا على مؤهل جامعي في أحد التخصصات التي تناسب طبيعة العمل الرقابي الذي يمارسه، كما يجب على الجهاز الذي يتبعه أن يشجعه دائما في الحصول على درجات علمية أعلى واكتساب مهارات ومؤهلات مهنية تعمل على تحسين مستواه ومواكبته للتطورات السريعة.

---

<sup>1</sup> - عوض لبيب فتح الله منصور الذيب، دراسة مقارنة للتنظيم المهني للمحاسبة والمراجعة في الولايات المتحدة الأمريكية والمملكة المتحدة وجمهورية مصر العربية بهدف وضع نموذج ملائم لتنظيم المهنة في مصر، أطروحة دكتوراه الفلسفة في المحاسبة، جامعة الإسكندرية، 1993، ص. 16.

## شروط توظيف مدققي مجلس المحاسبة الجزائري ( التاهيل العلمي)

- إجراء مسابقة وطنية كتابية وأخرى شفوية للالتحاق بسلك قضاة مجلس المحاسبة، ومسابقة وطنية كتابية وتكوين متخصص مدته سنة في مؤسسة مؤهلة بالنسبة لسلك المدققين الماليين<sup>1</sup>.
- كما يشترط في المترشحين للمسابقات المذكورة في المطّعة أعلاه وطبقا للمادة 29 من الأمر رقم 95-23 المذكور أعلاه، ما يأتي:
- الجنسية الجزائرية منذ عشر سنوات على الأقل: حيث ركز المشرّع على عنصر الجنسية الجزائرية، ورتّب على فقدانها فقدان صفة قاضي مجلس المحاسبة<sup>2</sup>.
- بلوغ 25 سنة على الأقل و45 سنة على الأكثر.
- شهادة التعليم العالي ثمانية (8) سداسيات على الأقل في العلوم القانونية أو الاقتصادية أو المالية أو التجارية أو ما يعادلها أو عند الاقتضاء شهادة في إحدى تخصصات مجلس المحاسبة.
- أن لا يكون معنيا بالتزامات الخدمة الوطنية (الخدمة العسكرية بالنسبة للذكور).
- أن تتوفر فيه شروط الكفاءة البدنية لممارسة الوظيفة.
- أن يكون متمتعا بالحقوق المدنية والسياسية والسمعة الطيبة.

أما بالنسبة لسلك المدققين الماليين وطبقا للمادتين 13، و30 من المرسوم التنفيذي رقم 11-286 المتعلق بهم يتضمن القانون الأساسي الخاص بالموظفين المنتمين للأسلاك الخاصة بإدارة مجلس المحاسبة (ومن بينهم المدققين الماليين)، فلا بد أن يثبتوا تأهيلا علميا من خلال شهادة ليسانس (بكالوريوس) أو شهادة معادلة لها في أحد التخصصات التالية: - العلوم الاقتصادية، - العلوم المالية، - علوم التسيير، - المحاسبة، - والعلوم القانونية.

### • التاهيل العملي (الخبرة المهنية):

ويقصد بالتاهيل العملي الخبرة المهنية المناسبة التي ينبغي أن تتوفر في المدقق والتي تتلاءم مع مستلزمات وظيفة التدقيق بشكل عام، وهو ما أوردته الفقرة 39 من المعيار 100 كما سبق بيانه أعلاه، سيما وأن بعض المهام الرقابية قد تتطلب خبرة في المجال كرقابة الالتزام مثلا فهي تتطلب فهم نوع الرقابة التي يتم إجراؤها والخبرة العملية فيها، بالإضافة إلى القدرة والخبرة في ممارسة التقدير المهني (ISSAI 400.45)، ونفس الأمر بالنسبة لما تتطلبه الرقابة القضائية، والرقابة المالية (ISSAI 200.47): "فهم

<sup>1</sup> - المادة 28 من الأمر رقم 95-23، مصدر سابق.

- المادة 30 من المرسوم التنفيذي رقم 11-286، المؤرخ في 15 غشت 2011، يتضمن القانون الأساسي الخاص بالموظفين المنتمين للأسلاك الخاصة بإدارة مجلس المحاسبة، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 46، الصادر بتاريخ 17 غشت 2011.

<sup>2</sup> - انظر المادة 50/ف2 من الأمر رقم 95-23، مصدر سابق.

وتجربة عملية بخصوص أعمال رقابة ذات طبيعة مشابهة وعلى نفس القدر من التعقيد من خلال التدريب المناسب والخبرة". ونظرا لأهمية الخبرة في زيادة جودة التقارير الرقابية، فإنه من الممكن مثلا في مهمة رقابة الأداء الاستعانة بالخبراء الخارجيين في المجالات التخصصية لتكملة معرفة فريق الرقابة، ويجب على المدققين أن يقيموا مدى الحاجة إلى الخبرة الخارجية والجوانب التي تلزم فيها وأن يجروا الترتيبات اللازمة لذلك (ISSAI 300.30).

ولم يغفل التنظيم الجزائري عنصر التأهيل العملي بل حتى قبل أن يتم توظيف المدقق، إذ تشترط المادة 2 من المرسوم التنفيذي رقم 96-30، المؤرخ في 13 يناير 1996، يحدّد الشّروط والكيفيات لتطبيق الأمر رقم 95-23، المذكور آنفا، "توظيف مدققين قضاة بالإضافة إلى الشروط المحددة في المادة 29 من الأمر رقم 95-23 المنوه إليه أعلاه، إجراء مسابقة خارجية على أساس الاختبارات وإثبات خبرة مهنية لا تقل عن خمس (5) سنوات عند تاريخ إجراء المسابقة، تجمعت لديهم بعد حصولهم على الشهادة". وأيضا من خلال المواد، الآتي ذكرها، من المرسوم التنفيذي سالف الذكر (رقم 96-30):

| رقم المادة | نص (محتوى المادة)   |
|------------|---|
| المادة 6   | <p>... "يمكن رئيس مجلس المحاسبة أن يقترح في حدود 10% من المناصب المالية الواجب شغلها تعيين قضاة في: - مجموعة رؤساء الغرف، أساتذة التعليم العالي.</p> <p>- مجموعة رؤساء الفروع، حاملي دكتوراه الدولة.</p> <p>- مجموعة المستشارين الأولين، حاملي الماجستير منذ ست (6) سنوات على الأقل.</p> <p>يجب أن تتوفر لدى أساتذة التعليم العالي وحاملي شهادة دكتوراه دولة أو ماجستير المذكورين أعلاه خبرة مهنية مدتها عشر (10) سنوات على الأقل".</p> |
| المادة 7   | <p>" تخص الخبرة المهنية المطلوبة لتوظيف قضاة مجلس المحاسبة ميادين الحقوق والتسيير أو الرقابة المالية والميزانية والمحاسبية، أو كلّ نشاط آخر يرتبط بمهام مجلس المحاسبة".</p>   |
| المادة 8   | <p>"تخفف مدة الخبرة المهنية المطلوبة من المترشحين في المسابقات المنصوص عليها في المادتين 2 و 3 أعلاه سنة واحدة بالنسبة لكل سنة دراسية عليا لنيل الشهادة المذكورة في المادة 29 من الأمر رقم 95-23 وذلك في حدود ثلاث سنوات على الأقصى شريطة أن تكون تلك الدراسات متوجة بشهادة الدراسات العليا في أحد الفروع المرتبطة بمهام مجلس المحاسبة".</p>  |
| المادة 16  | <p>"عندما يثبت قاضي مجلس المحاسبة تأهिला خاصا، يمكنه بناء على اقتراح رئيس مجلس المحاسبة أن يستفيد من ترقية استثنائية مرة واحدة فقط، خلال مساره المهني". يقيم هذا التأهيل استنادا إلى قيمة المعنى بالأمر المهنية، وكيفية أدائه الخدمة، وأقدميته العامة المكتسبة لدى مجلس المحاسبة و/أو في القطاع العمومي، والشهادات الجامعية في الدراسات العليا المتحصل عليها عند الاقتضاء في المواد المرتبطة بمهام مجلس المحاسبة".</p>                  |

## ❖ التحليل والتفكير النقدي (Critical thinking) <sup>1</sup>:

التفكير النقدي هو: "التحليل والتقييم الموضوعي لمسألة أو لمعلومة ما لتكوين حكم، والقدرة على تحديد الأدلة وتحليلها وتقييمها من أجل صياغة إجابة دون التعرض لتأثيرات غير مرضية".

إن التفكير النقدي لا يعد مهارة جديدة في مهنة التدقيق، إلا أن الحاجة إليه ملحة لتعزيز هذه المهارة للتمكن من تطبيق طرق إبداعية ومبتكرة لمعالجة المشكلات المعقدة، وهذا ما يستدعي تفكيراً استباقياً وامتلاكاً للقدرة على ابتكار حلول لمختلف التحديات. ويرتكز ذلك على مجموعة من العناصر، منها:

- الإبداع والابتكار: ويعني تبني أفكار جديدة لحل مشاكل جديدة، والانفتاح وانتهاز الفرص، ورؤية الأشياء بمنظور مختلف ومن زوايا مختلفة.
- الموضوعية: تتيح أن يكون للمدقق موقف عقلي غير متحيز، يسمح له بأداء المهام بطريقة تجعله واثقاً تماماً بمخرجات عمله.
- القدرة على تمييز الحقائق عن المعلومات غير الدقيقة أو المضللة (الضوضاء): لا بد أن يمتلك المدققون القدرة على التمييز بين ما هو صحيح وذو صلة عن المعلومات غير الدقيقة.
- مهارات الاستشراف: وهي القدرة على حصر التحديات والمخاطر طويلة المدى بشكل استباقي والاستفادة منها، إذ تساعد أيضاً في الاستجابة للبيئات المتغيرة والمخاطر الناشئة.
- مهارات تحديد المشكلات وحلها: ويقصد بها القدرة على معرفة الأشياء، وتتضمن التفكير المفاهيمي والتحليلي، فالتعلم النشط يعزز القدرة على حل المشكلات.
- التفكير والحكم المستقل: يتسم العالم اليوم بارتفاع مخاطر "الأخبار المزيفة"، مما يستدعي التفكير والتحليل المستقل المبني على الأدلة.
- الحاجة إلى التكيف المستمر: بطريقة موجهة نحو المستقبل، والنظر في حلول متعددة الأوجه.

## ❖ التواصل والمرونة والتعاون:

إن كل من مهارات التواصل والمرونة والتعاون هي من المتطلبات الشخصية المهمة جداً التي يجب أن تتوفر في مدققي الأجهزة الرقابية، لما لها من تأثير على العلاقات المتعددة لهؤلاء وعلى أعمالهم الرقابية، وهو ما سيتم بيانه وشرحه بالنسبة لكل عنصر من هذه العناصر على حدة:

<sup>1</sup> - INTOSAI, Capacity Building Committee, **The relevant value - adding auditor**, <https://www.intosaicbc.org/wp-content/uploads/2020/11/20201106-The-Future-Relevant-Value-Adding-Auditor-CBC-Nov-2020.pdf>, p.p.7- 9.



## • التواصل<sup>1</sup> (Communication):

تعدّ مهارة التواصل الفعال للمدقق مع الآخرين مهارة ضرورية جدا لا تقل أهمية عن باقي المهارات الأخرى والتي يجب على المدقق اكتسابها. وقد تسهم مهارات الاتصال الفعال في تليين وتلطيف الوجه الجاف والعدواني الذي عُرفت به الرقابة، وقد تجعله أكثر قبولا لدى الهيئات الخاضعة للرقابة.

والغرض الأساسي وراء تطوير مهارات اتصال فعال هو خلق لغة مشتركة مفهومة بين المدققين والهيئات الخاضعة للرقابة، وتعزيز الثقة بينهما، فقد أثبتت الخبرة أن الأشخاص الذين يملكون مهارات اتصال فعّالة يصلون إلى مبتغاهم بصورة أسرع من أولئك الذين لا يملكون مثل تلك المهارة.

وبما أن المدقق كائن بشريّ ومخلوق اجتماعي فإن مهارات الاتصال الفعال سوف تخدمه بشكل جيد سواء خلال الوظيفة أو في حياته الشخصية على حدّ سواء، وإذا ما كان المدققون غير قادرين على تحقيق اتصال فعال مع أفراد أسرهم فإن ذلك سيؤثر على عملهم بصفة أكيدة، وسوف يؤدي بهم إلى الضجر وعدم التوازن النفسي، ومثل تلك المشاكل سوف يكون لها الأثر السلبي والمباشر على جودة التقارير الرقابية وبالتالي على أداء الجهاز الرقابي.

أما عن مهارتي المرونة والتعاون فقد تناولتهما بالشرح المفصل، ورقة بحثية صادرة عن لجنة بناء القدرات<sup>2</sup>، إلا أننا قمنا بتلخيصها والتطرق إلى أبرز النقاط في هذين العنصرين، على النحو الآتي:

## • المرونة (Resilience):

هي القدرة على التعافي بسرعة من الصعوبات، وترتكز مرونة المدقق على مجموعة من العناصر، منها:

- المثابرة: إظهار الإيجابية طوال الوقت، ورفض الاستسلام، والقدرة على التعامل مع التوتر والضغط.
- الفضول: القدرة والرغبة في طرح الأسئلة وإظهار الانفتاح.
- إعادة التنظيم.

---

<sup>1</sup> - حسن خوزرافي، المدققون ومهارات الاتصال الفعال، محكمة الرقابة العليا الإيرانية، المجلة الدولية للرقابة المالية الحكومية، عدد أبريل 2012، مترجم إلى اللغة العربية من قبل ديوان المحاسبة الأردني، ص. 23.

<sup>2</sup> - INTOSAI, Capacity Building Committee, **the future relevant Value-Adding-Auditor**, Op.cit., p.p. 12, 17,19.

## • التعاون (Collaboration):

إن تعاون المدققين مع من حولهم، سواء كان ذلك من خلال العمل سويًا في فرق التدقيق أو التعاون مع جميع أصحاب المصلحة الخارجيين، بات أمرًا ضروريًا للحفاظ على ثقتهم وتحقيق المنفعة المتبادلة. كما أن فرق التدقيق المستقبلية لن تقتصر على المحاسبين أو الممارسين القانونيين فحسب، بل ستشمل المزيد من الموظفين ذوي الخلفية في علم الاجتماع أو التعليم أو الطب أو علوم البيانات أو الهندسة أو الإدارة البيئية أو المجتمع المدني حتى يتمكنوا (المدققون) من تغطية القضايا المعقدة. ويتضمن التعاون عدة عناصر، منها:

- **بناء العلاقات:** والتي لا بد أن تكون حقيقية ومستدامة مع مجموعة متنوعة من الجهات الفاعلة، ويجب أن تقوم هذه العلاقات على الثقة والاحترام المتبادل.
- **الاتصال ومهارات الإصغاء:** وتعني القدرة على الاستماع والتواصل بشكل مفتوح وواضح وبناء حول نقاط التوتر أو الاختلاف.
- **الدبلوماسية:** سيحتاج المدققون مستقبلاً وبشكل متزايد إلى المهارات اللازمة للتوسط بين مختلف أصحاب المصلحة وإتقان مهارات التفاوض، وتمكن هذه المهارات الدبلوماسية من أن يُنظر إلى المدقق على أنه جهة فاعلة محايدة وموضوعية في أي موقف من المواقف.
- **القدرة على بناء الثقة:** لا تستحق الأجهزة العليا للرقابة الثقة إلا إذا كانت تتمتع بالمصداقية والكفاءة والاستقلالية ويمكن مساءلتها عن أعمالها. ولكي يصبح ذلك ممكناً، يجب أن تكون مؤسسات نموذجية يحتذى بها في القطاع العام ومهنة التدقيق بصفة عامة.
- **المواطنة العالمية:** يجب أن يعالج التدقيق الأولويات العالمية طويلة المدى، مثل تغير المناخ وشيخوخة المجتمع، والحقائق العلمية الأخرى التي تربط النشاط البشري بالعالم الطبيعي. يُسهم المدققون بقدر كبير في تحقيق أهداف التنمية المستدامة للأمم المتحدة والحاجة إلى استيعاب مفهوم الاستدامة (الاجتماعية والاقتصادية والبيئية).
- **الذكاء العاطفي:** القدرة على فهم مشاعر الآخرين، فأولئك الذين يمتلكون مهارة التعاطف هم الأكثر قدرة على التغلب على نقاط الاختلاف أو عدم الاتفاق.

## ب. المتطلبات الفنية والتقنية لتأهيل المدقق:

وتعرف عادة باسم المهارات الإضافية، ففي عمل التدقيق ينبغي في المدقق توفر مجموعة من المهارات والمتطلبات الفنية والتقنية والتي تحتاج إلى مدرب أو معلم لتلقيها والتحكم فيها، ويمكن تحسينها وتطويرها أيضاً، وهذه المهارات تجعل من كل مدقق مدققاً متميزاً، وسنركز في هذا العنصر على أهمها، ويتعلق الأمر بالمعرفة في مجال المحاسبة والتدقيق، التحكم في العلوم القانونية، الإلمام الرقمي وتكنولوجيا المعلومات، والقدرة على العمل بالمعايير المهنية الدولية، وهو ما سنفصله فيما يلي:

### ❖ المعرفة في مجال المحاسبة والتدقيق:

يعتبر كل من مجال المحاسبة والتدقيق علماً قائماً بذاته، لذا ينبغي أن يكون للمدقق معرفة بهذه العلوم، ففي علم المحاسبة يجب أن يكون المدقق متحكماً على الأقل في نوع معين من أنواعها ومطلعاً على باقي الأنواع المختلفة لها كالمحاسبة العامة، المحاسبة التحليلية، المحاسبة التجارية... وغيرها.

إذ تحتاج الرقابة المالية التي تجريها الأجهزة الرقابية بشكل خاص إلى مهارات وقدرات في مجال المحاسبة، لذا تلجأ هذه الأجهزة إلى توظيف أشخاص ماهرين في المحاسبة حيث تثبت مهارتهم هاته عن طريق المؤهل العلمي (شهادة جامعية في المحاسبة أو المالية)، أو أشخاص لديهم القدرة على اكتساب مؤهلات مهنية فيها، كما تجدر الإشارة إلى أن المؤهل العلمي وحده غير كاف في هذا الشأن بل لا بد من توافر الخبرة والممارسة التطبيقية في المحاسبة.

وأن يكون المدقق قادراً على تقييم المخاطر المتعلقة بعمليات التسجيل والترحيل والترصيد والتوثيق، ودراسة وتقييم ما يلي<sup>1</sup>:

- النظام المحاسبي المعمول به في الهيئة سواء كان يدوياً أو آلياً، والذي يتضمن مجموعة السجلات والنماذج المالية المستخدمة.
- الدورة المستندية للعمليات المالية.
- التقارير المالية التي يصدرها النظام.

وبالتالي يستطيع مدقق الجهاز الرقابي فهم وقراءة التقارير المالية التي أعدها المدققون الخارجيون المستقلون (محافظو الحسابات، الخبراء الماليون...) في تقارير سابقة تُعنى بنفس الجهة الخاضعة

1 - حسن عبد الله دندشله، مرجع سابق، ص. 66.

للرقابة إن وُجدت، قراءة نقدية تحليلية قائمة على أرضية مهَيَّأة مسبقاً تمكنه من اكتشاف ثغرات وأخطاء جوهرية وانحرافات لم تتعرض لها التقارير السابقة عن قصد أو عن غير قصد، وبالتالي تقديم قيمة مضافة في التقارير الرقابية المالية المعدّة من طرفه (تقارير ذات جودة عالية).

أما عن التدقيق فهو قدرة المدقق على اكتشاف الأخطاء والثغرات والانحرافات... إلخ، والقدرة أيضاً على جمع وتقييم الأدلة والقرائن بشكل موضوعي، وذلك لتحديد مدى التوافق بين هذه النتائج والمعايير المقررة، وتبليغ الهيئة الخاضعة للرقابة بنتائج المراجعة (التدقيق).

### ❖ التحكم في العلوم القانونية:

يجب على بعض الأجهزة العليا للرقابة بموجب تفويضها أن تسهر على أن يتم استلام واستخدام الأموال الممنوحة لها وفقاً للمعايير القانونية التي تم تحديدها عند منح هذه الأموال، ونتيجة لذلك، تُولي هذه الأجهزة أهمية كبيرة لشرعية وقانونية النفقات العامة، مما يتطلب أن تتمتع نسبة كبيرة من موظفيها بمهارات قانونية<sup>1</sup>.

إن تحكم المدقق في ميدان العلوم القانونية يُساعده على تحديد المخاطر القانونية، التي تشمل على سبيل المثال: مخاطر المنازعات القانونية، ومخاطر توقيع العقوبات، مخاطر الإفلاس... وغيرها، وتقييم تأثيرها على صحة البيانات المالية، وتقديم المشورة للهيئات الخاضعة للرقابة خاصة الشركات منها بشأن كيفية الامتثال للقوانين والأنظمة، وكشف مواطن الفساد والاحتيال، وتعزيز الثقة في النظام المالي.

وتبرز أهمية تحكم المدقق في العلوم القانونية بالخصوص في رقابة الالتزام أو ما يسمى برقابة الامتثال (Compliance) فبالنسبة لهذا النوع من الرقابة يوظف الجهاز بالدرجة الأولى أشخاصاً ذوي مؤهلات قانونية، وفي أفضل الأحوال ممن لديهم معرفة في مجالات معينة ومعقدة مثل العقود أو المشتريات، كما تبرز أهمية امتلاك المدقق للقدرة القانونية أيضاً بالنسبة للرقابة القضائية في الأجهزة الرقابية التي تسلط عقوبات مالية (غرامات مالية، غرامات تهديدية عن التأخير...) أو غيرها من خلال الأحكام والقرارات القضائية التي تصدرها بشأن صلاحياتها القضائية.

أما بالنسبة لرقابة الأداء التي تعتمد على العمل الجماعي، فيكون تواجد المدقق ذي التخصص القانوني في فريق الرقابة أمراً حتمياً لما له من دور فعّال في فريق الرقابة، وهو ما يساهم في الرفع من جودة التقرير الرقابي لا محالة من خلال فهم الإطار القانوني للجهة الخاضعة للرقابة، ونتيجة لذلك يكون

<sup>1</sup> -INTOSAI, **Qualifications professionnelles pour le personnel d'audit**, Guide à l'intention des Institutions supérieures de contrôle des finances publiques, 2011, p.16.

التكيف القانوني صحيحا ومناسبا، زيادة على استخدام المصطلحات القانونية، والتأسيس الجيد بناء على نصوص قانونية...إلخ.

### ❖ الإلمام الرقمي (Digital literacy) وتكنولوجيا المعلومات

يعتبر التطور التكنولوجي عاملا مهما يجب على المدققين مواجهته على اعتبار أن التقدم التكنولوجي (الرقمنة) يتسم بالتسارع المستمر، ويعمل على تغيير العالم وتغيير الحكومات، إضافة إلى تغيير مهنة التدقيق. لذا يجب على المدققين أن يشعروا بالارتياح لمواصلة تبني التقنيات الجديدة للقيام بالمهمة التي عهد إليهم المواطنون بأدائها. فالإلمام الرقمي يعني المعرفة والقدرة على استخدام أجهزة الكمبيوتر والتكنولوجيا ذات الصلة بكفاءة واقتدار. وتتضمن عدة عناصر، منها<sup>1</sup>:

- القدرة على الاستفادة من التقنيات الجديدة: أي القدرة على التنقل في العالم الرقمي والتعرف على كيفية ووقت الاستفادة من التقنيات الجديدة لتحسين جودة وقيمة التدقيق.
- المعارف التكنولوجية: توفر المعرفة التكنولوجية معلومات أساسية لفهم الأدوات التكنولوجية التي تؤدي المهام، وبالتالي تظل مواكبة التقنيات الجديدة والقدرة على تطوير مهارات جديدة أمرا حتميا.
- القدرة على التدقيق بمساعدة التكنولوجيا: القدرة على التدقيق بطريقة أكثر فعالية من حيث التكلفة باستخدام أساليب المساعدة مثل نظم المعلومات الجغرافية المكانية (GIS) أو حتى الطائرات بدون طيار مستقبلا.

### ❖ المعايير المهنية الدولية:

حدّدت الإنتوساي مفهوم المعايير الرقابية بأنها: "تلك المعايير التي توفر حد أدنى لتوجيه المدقق ومساعدته في تحديد الخطوات والإجراءات الرقابية التي يجب تطبيقها لتحقيق هدف الرقابة، وتمثل هذه المعايير المقاييس المعتمدة التي يتم على أساسها تقييم جودة نتائج الرقابة". كما يقصد بها أيضا: الضوابط والمقاييس والإجراءات التي يُتوقع من الأفراد تحقيقها أو تنفيذها أثناء أدائهم لعملهم، بما في ذلك المعارف والمهارات التي يحتاجونها لأداء العمل بفاعلية.

وتكتسي المعايير أهمية بالغة بالنسبة للمدقق إذ تعتبر الأساس الذي يستند إليه في عمله لإثبات التزامه بالعناية المهنية، سيما وأنها مؤشر قابل لقياس جودة المنتجات والمخرجات الرقابية، كما أنها تعتبر أداة حماية ودعم لقدرات المدقق وتأهيله المهني، ووسيلة تعزيز لاستقلاليتته، بالإضافة لكونها الإطار العام

<sup>1</sup>- INTOSAI, Capacity Building Committee, **the future relevant Value-Adding-Auditor**, Op.cit, p.p. 13-15.

المستعمل لغايات تدريب المدقق وتطويره مهنيًا<sup>1</sup>. ويحذ أن تقوم أجهزة الرقابة بترجمة هذه المعايير من إحدى اللغات الرسمية التي تستخدمها الإنتوساي وغيرها من المنظمات المهنية الدولية في تحرير المعايير التي تصدرها إلى لغاتها الوطنية، فحسب دليل تحسين الأداء الصادر عن الإنتوساي في نسخته لسنة 2018، فإن تداول المعايير الدولية وفهمها يكون صعبا للغاية إن لم تتوفر باللغة الخاصة بالجهاز الرقابي، كما أن ضمان توفر المعايير الدولية في أفضل صيغة لها يعتبر أولوية للإنتوساي بصفة عامة، ولجنة المعايير المهنية بصفة خاصة، لذا يمكن للأجهزة الرقابية ترجمة هذه المعايير مع احترام القواعد المتعلقة بترجمتها، إذ أن الترجمة الجيدة لهذه المعايير تضمن الفهم المشترك لها من قبل المدققين العاملين بالأجهزة العليا للرقابة في الدول التي تستعمل نفس اللغة المترجم إليها، وتجنبهم اللبس الذي يؤدي إلى فهم مخالف لمتطلبات المعايير المهنية.

بعد التطرق للمتطلبات والمهارات الشخصية للمدقق، بالإضافة للمتطلبات والمهارات الفنية والتقنية له، وطالما كان التحكم الجيد للمدقق بجميع هذه الكفاءات والمهارات ميدانياً أمراً صعباً للغاية، تجد العديد من الأجهزة الرقابية أن العامل الرئيسي لإنجاز عمليات رقابية عميقة التأثير واستراتيجية يتمثل في إنشاء فرق مندمجة تضم مهارات متنوعة وإيجاد أساليب للاستفادة من معرفة العديد من الموظفين المختلفين في المجال المؤسسي.

لذا تلجأ بعض الأجهزة الرقابية إلى توظيف اختصاصيين في مجالات مختلفة مثل الهندسة أو الطب أو البناء إلى جانب توظيف مهارات متخصصة عند الحاجة إليها في عمليات رقابية معينة يتيح مردوداً مالياً أفضل، معترفة بأن هذه المهارات لا يُحتاج إليها بانتظام بما يكفي لتبرير النفقات المالية لتوظيف مثل هؤلاء الموظفين بصفة دائمة.

## **ثانياً: التدريب والتطوير المهنيين دعائم فعالة لرفع التأهيل المهني لمدققي الأجهزة الرقابية**

نتطرق تحت هذا العنوان إلى دراسة ما يلي:

### **1. التدريب المهني (التكوين)**

<sup>1</sup> - ديوان الرقابة المالية والإدارية، معايير التدقيق الدولية، 5، 6 فبراير 2020، ص. 4. متوفر على الرابط الإلكتروني:

[https://www.nao.gov.bh/uploads/kxwibxn2\\_xz4.pdf](https://www.nao.gov.bh/uploads/kxwibxn2_xz4.pdf)

يعتبر التدريب المهني حقا مكفولا لموظفي الأجهزة العليا للرقابة، وخاصة مهنيو الرقابة، وواحد من الركائز الأساسية لتحقيق التحسين والتطوير الذي تسعى إليه الأجهزة الرقابية، لما له من انعكاسات إيجابية على مخرجات العمل الرقابي (التقارير)، وسيتم تناول تعريفه، ومزاياه، ثم وسائله ومستلزماته.

الأمر رقم 95-23 المؤرخ في 26 غشت سنة 1995 والمتضمن القانون الأساسي لقضاة مجلس المحاسبة:

الفصل الأول: حقوق قضاة مجلس المحاسبة الجزائري

**المادة 18** "لقاضي مجلس المحاسبة الحق في التكوين وتحسين المستوى وتجديد المعلومات"

المرسوم التنفيذي رقم 11-286 المؤرخ في 15 غشت 2011، يتضمن القانون الأساسي الخاص بالموظفين المنتمين للأسلاك الخاصة بإدارة مجلس المحاسبة: (المدقق المالي)

الفصل الخامس: تكوين المدققين الماليين لمجلس المحاسبة الجزائري

**المادة 20 (بتصرف):** يستفيد المدققون الماليون من دورات تكوين وتحسين المستوى وتجديد المعارف الموجهة لتحسين كفاءاتهم ورفع فعاليتهم ومردوده.

**المادة 21 (بتصرف):** يتعين على المدققين الماليين المشاركة في كل دورة تكوين يتم تعيينهم فيها والمواظبة عليها.

الفصل السادس: تكوين المدققين الماليين لمجلس المحاسبة الجزائري

**المادة 22 (بتصرف):** يخضع المدققون الماليون إلى تقييم مستمر ودوري من قبل مسؤوليهم السلميين على أساس معايير موضوعية ولا سيما منها الفعالية والمردودية واحترام آجال إنجاز الأعمال والمواظبة والانضباط.

## **أ. تعريف التدريب المهني ومزاياه:**

نقتصر في هذا العنصر على ذكر بعض التعريفات المتعلقة بالتدريب المهني، وكذا التعرّيج على بعض مزاياه سواء بالنسبة للمدقق (الفرد) أو بالنسبة للمنظمة.

### **❖ تعريف التدريب المهني:**

تتاول العديد من الباحثين التدريب المهني بالتعريف، إلا أننا اخترنا أهمها فيما يلي:

يعرف **التدريب المهني بشكل عام** بأنه: "عملية جد مهمة وفعالة ومنظمة ومخططة، تهدف إلى تنمية مهارات وقدرات الأفراد وزيادة معلوماتهم وتحسين سلوكياتهم واتجاهاتهم نحو ما يُمكنهم من أداء وظيفتهم بكفاءة عالية، مما يضمن لهم تحقيق أكبر قدر ممكن من التكيف والتأقلم مع الوظيفة"<sup>1</sup>.

وانتقلت عدة تعاريف على أن التدريب المهني هو: "مجموع الأنشطة المنهجية والمخططة لتعزيز عمليات اكتساب المهارات والمعارف والسلوكيات للعاملين في منظمة ما".

أما عن **عمليات التدريب المهني في مجال التدقيق الحكومي بشكل خاص**، فقد عرّفت على أنها: عمليات تتم عن طريق مدرب يقوم بتقديم التوجيه من خلال محتوى مُنظم ومُصمّم خصيصاً لتسهيل عمليات تغير السلوكيات والمواقف وذلك عن طريق اكتساب المعارف والمهارات اللازمة<sup>2</sup>.

من خلال التعاريف المختلفة السابقة، نلاحظ أنه لا يوجد فرق كبير بين تعريف التدريب المهني للموظفين في المؤسسات العامة والخاصة، وكذا بالنسبة لتعريفه بالنسبة للمدققين الحكوميين العاملين لدى الأجهزة الرقابية، وعليه يمكننا تعريف التدريب المهني على أنه: "نشاط يستهدف اكتساب مهارات ومعارف وسلوكيات من شأنها أن تؤدي إلى تحسين أداء المتدرب لمهامه، ومتطلبات وظيفته ورفع الجاهزية والثقة لديه بما ينعكس إيجاباً على منظمته وعلى مخرجات أعماله، ويكون ذلك بشكل مستمر لأجل مواكبة المستجدات ومختلف التغيرات".

### ❖ **مزايا التدريب المهني:**

إن من فوائد ومزايا التدريب المهني الفعّال أنه يقدم قيمة مضافة على مستوى المنظمة من جهة، وعلى مستوى الأفراد من جهة أخرى، وذلك كما يلي<sup>3</sup>:

<sup>1</sup> - حسينة ملهي، التدريب المهني: مدخل لتنمية الموارد البشرية في المنظمات، مجلة التواصل في العلوم الإنسانية والاجتماعية، جامعة عبد الحميد مهري قسنطينة 2: الجزائر، العدد 50، جوان 2017، ص. 116.

<sup>2</sup> - عن نغوين توان ليان، تدريب مدققي الدولة، المجلة الدولية للرقابة المالية الحكومية، المجلد 43 (رقم: 2)، عدد أبريل 2016، ص. 18.

<sup>3</sup> - باسمة علي حسن أبو سلمية، مدى فاعلية التدريب في تطوير الموارد البشرية، ماجستير في إدارة الأعمال، الجامعة الإسلامية، فلسطين، 2007، ص. 18.

- أمينة بلحاجي، التكوين والتدريب كمدخل لبناء رأس المال البشري، مجلة التنمية البشرية، جامعة وهران 2، الجزائر، العدد 11، نوفمبر 2019، ص. 153.



### • مزايا التدريب المهني على مستوى المنظمة:

- ◀ تحسين أداء الأفراد مما يؤدي إلى تحسين ربحية المنظمة أيضا.
- ◀ تحسين المعارف والمهارات الخاصة بالعمل في كل مستويات المنظمة.
- ◀ يساعد العاملين في التعرف على الأهداف التنظيمية.
- ◀ تحسين الإنتاج نوعا وكما.
- ◀ تحليل التكاليف في المجالات الفنية والإدارية.
- ◀ خلق جو مناسب للتطور والاتصال بين العاملين في المنظمة.
- ◀ الاقتصاد في النفقات.

### • مزايا التدريب المهني على مستوى الأفراد:

- ◀ يزود الأفراد بمعلومات جديدة عن كيفية تحسين مهاراتهم القيادية والاتصالات والاتجاهات.
- ◀ رفع الروح المعنوية للعاملين.
- ◀ يساعد الأفراد على اتخاذ القرارات الأفضل، وقدرتهم على حل المشاكل.
- ◀ يساعدهم على التغلب على حالات القلق والتوتر والاعترا ب الوظيفي والصراع.
- ◀ يفتح المجال نحو الترقية والتقدم.
- ◀ يقلل من أخطاء العاملين.
- ◀ يعمل على تكوين مهارات جديدة وجيدة في مجالات العمل والحديث والاستماع.
- ◀ يعمق الإحساس بالرضا الوظيفي والإنجاز.
- ◀ يقلل من دوران العمل نتيجة لزيادة الاستمرار والثبات في حياة العاملين.

### **ب. وسائل التدريب ومستلزماته:**

إن من أهم واجبات الجهاز الأعلى للرقابة تعزيز قدرة الجهاز على ممارسة أعماله بكفاءة عالية وموضوعية كبيرة، مما يساعد على الحكم على قراراته وتقويم نتائج مختلف عملياته الرقابية، ولن يتحقق ذلك إلا بتوفر المهنية للجهاز عن طريق تدريب مدققيه تدريباً لائقاً، وصقل معلوماتهم وتزويدهم بالخبرة

التطبيقية اللازمة. وتحقيقا لذلك، كان لزاما على الجهاز توفير عدة وسائل ومستلزمات للتدريب، تقتصر على ذكر البعض منها في النقاط التالية<sup>1</sup>:

- ✓ توفير الاعتمادات المالية المناسبة.
- ✓ وجود وحدة متخصصة بشؤون التدريب داخل الجهاز تكون مسؤولة عن عملية التدريب.
- ✓ الاهتمام بوضع خطط سنوية للتدريب تتضمن برامج التدريب التي تغطي المواضيع ذات الأولوية الملحة بالنسبة لحاجات الجهاز والتي ينوي هذا الأخير إجرائها لموظفيه خلال فترة تنفيذ الخطة وذلك بالصورة التي تغطي فيها هذه الخطة ما يجب اقامته من دورات إعدادية وتأهيلية ودورات تخصصية.
- ✓ تنظيم الملتقيات والأيام الدراسية واللقاءات العلمية وورشات العمل المنطلقة من تخصصات معينة، وتبسيط الضوء على المواضيع المطروحة للوصول إلى نتائج وتوصيات تؤدي إلى تحسين العمل الرقابي.
- ✓ تنظيم لقاءات بين المدققين أنفسهم (الزملاء) لتبادل الخبرات وتذليل عقبات العمل الرقابي.
- ✓ التركيز على التدريب أثناء العمل باعتباره إحدى الدعامات الأساسية في إعداد وتأهيل مدققين قادرين على ممارسة العمل الرقابي بكفاءة عالية، خاصة وأن هذا الجهاز يعتبر المصدر الأساسي لاكتساب المتدربين خبرات ومهارات ممتازة في العمل الرقابي.
- ✓ وضع النظم الكفيلة بأن تكون عملية التدريب مستمرة طوال مدة خدمة المدقق.
- ✓ تعزيز التبادل المعرفي للمعلومات والنشرات التي تصدرها: الأجهزة الرقابية في مختلف أنحاء العالم، ومنظمة الإنتوساي، والمنظمات الإقليمية المشابهة لها وكذا الندوات والمؤتمرات التي يتم تنظيمها بمعية هذه المنظمات بما يؤدي إلى اكتساب خبرات جديدة ويرفع مستوى كفاءة المدققين من الناحيتين النظرية والتطبيقية.
- ✓ تقويم نتائج الدورات والبرامج التدريبية بكثير من الدقة والموضوعية بما في ذلك مردودها على المتدرب نفسه من جهة وعلى أداء العمل الرقابي من جهة أخرى، وتعديل البرامج التدريبية حسب الحاجة لتطوير مستواها.
- ✓ دعم مكتبة الجهاز بالمراجع والنشرات والمجلات المتخصصة والحديثة في مجال العمل الرقابي.

<sup>1</sup> - مجلس التعاون لدول الخليج العربية، الأمانة العامة، دليل قواعد الرقابة للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية، الرياض: السعودية، 2009، ص. ص. 45-46.

## 2. بناء قدرات الأجهزة العليا للرقابة وفق ثلاث مستويات

أصبح بناء قدرات أي جهاز رقابي في العالم أمراً ضرورياً أكثر من ذي قبل لضمان فعاليته في أداء مهامه الرقابية وتحقيق أهدافه، ويرتكز ذلك على نهج متكامل يشمل ثلاثة مستويات جوهرية وهي : المستوى المؤسسي والتنظيمي والمهني<sup>1</sup>.

### أ. مستوى التطوير المؤسسي:

يتطلب هذا المستوى فهماً عميقاً واستجابة للسياق الذي يعمل فيه الجهاز الرقابي، بما في ذلك التطورات المحلية والإقليمية والعالمية، وكذا تقييم مدى استقلالية الجهاز وفعالية حوكمته، وضمان التزامه بأعلى معايير النزاهة والمساءلة، وقدرة قيادته على الحفاظ على موقف أخلاقي صارم في مواجهة التحديات والتأثيرات الخارجية، وتعزيز ثقافة النزاهة والمسؤولية داخل الجهاز، ويشمل أيضاً إمكانية بناء الشراكات وتطوير علاقات فعّالة مع الجهات المعنية الداخلية والخارجية، بما في ذلك الجهات الحكومية والمجتمع المدني والقطاع الخاص...إلخ.

### ب. مستوى التطوير التنظيمي:

ويشمل هذا المستوى تعزيز الأنظمة والإجراءات التي تضمن سير العمل الفعّال داخل الجهاز الرقابي، بما في ذلك معايير إدارة المخاطر، والعمليات الرقابية، ونظم المعلومات وإدارة الموارد البشرية والمالية والتكنولوجية اللازمة لعمل الجهاز بكفاءة، ويشمل أيضاً تعزيز المعايير الثقافية التي يستخدمها الجهاز في تنفيذ مهامه ودعم موظفيه المهنيين في تنفيذ عملياته الرقابية، وتعزيز مهارات التواصل لديهم، سواءً داخلياً بين الإدارات المختلفة أو خارجياً مع الجهات المعنية، كما يركز مستوى التطوير التنظيمي على غرس ثقافة تنظيمية داعمة للتعلم والابتكار والعمل الجماعي داخل الجهاز الرقابي.

### ج. مستوى التطوير المهني:

ويتطلب هذا المستوى تقييم الاحتياجات بناء على فهم المهارات والخبرات التي يحتاجها موظفو الجهاز الرقابي لأداء مهامهم بفعالية، والمؤهلات والمهارات المتوقّرة فعلاً لدى هؤلاء الموظفين، وبالتالي تمكّن الجهاز من تحديد الفجوات بين المهارات المتاحة والمهارات المطلوبة وسدّ أي ثغرات قد وُجدت، كما يتطلب

<sup>1</sup> - الانتوساي، لجنة بناء القدرات، تعزيز الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة، دليل تحسين الأداء، 2018، ص. 11.

الحرص على التأهيل المهني لكافة الموظفين العاملين في الجهاز الرقابي، وبالخصوص موظفي الرقابة (المدققين).

وتجدر الإشارة إلى أن هذه المقاربة تتفق مع المقاربة التي يقوم عليها إطار قياس أداء الجهاز الرقابي والمستخدم على نطاق واسع في مجموعة الإنتوساي بكاملها، أي ليس من قبل الأجهزة الرقابية فقط، ولكن أيضا من قبل مبادرة الإنتوساي للتنمية وغيرها من مقدمي الدعم.

### 3. توفير مسارات التطوير المهني للمدققين: مسؤولية تنظيمية على عاتق الجهاز الرقابي

تنص الفقرة 27 من المعيار الدولي ISSAI 150 على ما يلي:

#### ISSAI 150

27). يجب على الجهاز الأعلى للرقابة أن يضع مسارات متخصصة للتطوير المهني للمراجعين، على أن تكون مصممة خصيصا لتنسجم مع ولاية الجهاز وإطاره القانوني وهيكله التنظيمي واحتياجاته.

ويمكن التمييز بين التطوير المهني الأولي والتطوير المهني المستمر:

**فالتطوير المهني الأولي:** يعني تطوير الكفاءة الأساسية (Basic skill) حتى يتمكن الجهاز من إدارة الرقابة طبقا لمعايير المراجعة التي اعتمدها أو ربطها بوظيفة معينة في الجهاز، بينما **التطوير المهني المستمر** فهو الحفاظ على الكفاءات وإبقائها مرتبطة بالاختصاص، فضلا عن ضمان الاستعداد للمستقبل.

#### أ. خيارات التطوير المهني: (options)

- ✓ إنشاء أكاديمية خاصة أو هيكل مشابه لإجراء التعليم والتدريب المهني.
- ✓ إبرام شراكة مباشرة مع إحدى الجامعات لمعالجة الجانب التعليمي لمسار التطوير المهني، مع معالجة المتطلبات الأخرى على الصعيد الداخلي.
- ✓ إبرام شراكة مع منظمة محاسبة مهنية أو جهة مماثلة لتصميم وتقديم فرص التطوير المهني.
- ✓ اتباع استراتيجية توظيف متخصصة تركز على الاستعانة بمدققين مؤهلين مهنيًا، ومُدعّمة بفرص التعلم الداخلي الخاصة بمراجعة القطاع العام.
- ✓ إبرام شراكة مع هيئات معينة تابعة للإنتوساي أو الأجهزة العليا للرقابة الأخرى لإضفاء الطابع المؤسسي على خيارات التطوير المهني.

## ب. التعلم المستمر أثناء الخدمة:

**التعلم المستمر:** يتضمن هذا المستوى تشجيع مستخدمي الجهاز الرقابي على التعلم المستمر وتطوير مهاراتهم بشكلٍ ذاتي من خلال القراءة والمشاركة في المؤتمرات والندوات المهنية.

**التقييم والتطوير:** يركز هذا المستوى على تقييم فعالية برامج التطوير المهني بشكلٍ دوريّ وإجراء التعديلات اللازمة لضمان تحقيق أفضل النتائج.

ومن بين أهم المتطلبات التنظيمية للأجهزة العليا للرقابة نحو كفاءة المدققين الذين يعملون لديها هو توفير ممارسات مناسبة لإدارة الموارد البشرية والاستثمار فيها، وهذا ما تناوله المعيار الدولي (ISSAI 150) الذي نص في فقرته 26 على ما يلي: "إن توقع قيادة الأجهزة العليا للرقابة في الحصول على الموارد المختصة لتنفيذ ولايتها يعني ضمناً الحاجة للاستثمار في بناء وتنمية القدرات الفردية وخلق ثقافة التعلم مدى الحياة في المؤسسة، ويكون هذا الاستثمار في شكل:

- إنشاء قنوات اتصال واضحة ومستمرة مع الموظفين بشأن توقعات الجهاز الأعلى للرقابة فيما يتعلق بالكفاءة والتطوير الذاتي المستمر في سياق استراتيجية إدارة الموارد البشرية، مع إعطاء سياق لممارسات وعمليات إدارة الموارد البشرية، فضلاً عن فرص تطوير الكفاءات.
- الاستثمار في تدريب المدققين من خلال توفير المنح الدراسية والإعانات أو عبر وسائل الدعم الأخرى المماثلة.
- توفير فرص الوصول إلى تدخلات التعلم والتطوير ذات الصلة على الصعيدين الداخلي والخارجي.
- تقديم فرص لاكتساب الخبرة العملية المنظمة بشكل خاص.
- تهيئة وسائل الوصول إلى الوثائق التي تخضع للتحديث بانتظام والتي تُعالج منهجية الرقابة.
- إتاحة فرص التدريب أثناء العمل وآليات الإشراف والتعقيب والتفاعل.
- توفير فرص مناسبة للوصول إلى التدريب والتوجيه.
- وتوفير الفرص التي تكفل التشارك والتبادل المناسبين للمعارف".

وفي السياق نفسه، ولتمكين الأجهزة العليا للرقابة من تطوير مسار أو مسارات للتطوير المهني لمراجعيها (المدققين)، يوفر المبدأ التوجيهي 1951 تنظيم عملية سير أعمال واضحة ومبسطة يمكن لهذه الأجهزة تطبيقها في تطوير هذه المسارات. ولتحقيق هذا الهدف، فإن المبدأ التوجيهي رقم 1951 يؤكد على اقتراح تبني عملية تشتمل على عشر (10) خطوات لتوجيه عملية تطوير مسار التطوير

المهني بما يتماشى مع متطلبات المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة رقم 150، وتتمثل العملية المتعلقة بتوجيه إنشاء مسار التطوير المهني في المؤسسة العليا للرقابة في الخطوات التالية (باختصار وبتصرف)<sup>1</sup>:

### **الخطوة الأولى: تحديد استراتيجية التطوير المهني للجهاز الأعلى للرقابة.**

تحتاج قيادة الجهاز الأعلى للرقابة في المرحلة الأولية إلى تحديد الغرض من مسار التطوير المهني المعني، ووصف دقيق للنتائج النهائية التي يصبو إليها الجهاز من استراتيجية التطوير المهني، ويعتمد في ذلك على ولايته العامة وخطته الاستراتيجية التنظيمية، كما يمكنه اعتماد طرق تدخل أخرى يستطيع استخدامها في الاستراتيجية كالنتائج المنبثقة عن تقييم إطار قياس أداء الأجهزة العليا للرقابة (SAI PMF) ونتائج مراجعة النظراء أو التفتيش الداخلي...إلخ.

### **الخطوة الثانية: تأكيد متطلبات الكفاءة المتعلقة بالمسار المقترح للتطوير المهني.**

يتم ترجمة الحالة المرغوبة (كما تم وصفه في الخطوة الأولى) إلى كفاءات خاصة ينبغي أن يحصل عليها الجهاز الأعلى للرقابة، وتتمثل في المعرفة والمهارات والسمات الشخصية.

### **الخطوة الثالثة: فهم الفجوات بين الكفاءات الحالية والمقترحة.**

في هذه المرحلة، سيكون من الأهمية بمكان فهم الحالة الحالية للكفاءات في المجموعة المستهدفة بالتطوير المهني داخل الجهاز بهدف تحديد الفجوة بين تعريفات الكفاءة القائمة والجديدة، وبهذه الطريقة سيكون من الممكن تأكيد الكفاءات الحقيقية المستهدفة للتوظيف ولتضمينها في مسار التطوير المهني.

### **الخطوة الرابعة: اتخاذ قرار بشأن النهج المناسب لمعالجة فجوات الكفاءة.**

إن اتخاذ قرار بشأن الطريقة المناسبة لمعالجة فجوات الكفاءة يعود بالدرجة الأولى إلى قيادة الجهاز الأعلى للرقابة، وهناك عدة خيارات متاحة كالتوظيف للحصول على المعرفة والمهارات والسمات الشخصية اللازمة، أو الاستثمار في تطوير الكفاءات. وقد تشمل الخيارات أيضا الاعتراف بالتعلم المسبق وبرامج التدريب السريع، ويمكن القيام بذلك داخل الجهاز الأعلى للرقابة نفسه أو بالشراكة مع مقدمي الخدمات الآخرين. وكأحد الاعتبارات الهامة في هذا القرار هو الشراكة مع الجهات الفاعلة الأخرى، حيث يمكن إختيار الشركاء من داخل مجتمع الإنتوساي أو من خارجه مع مراعاة مصداقية الشركاء والمواءمة مع استراتيجيات الجهاز الأعلى للرقابة.

### **الخطوة الخامسة: تهيئة البيئة المواتية لمسار التطوير المهني المقترح.**

<sup>1</sup> - الإنتوساي، GUID 1951، إرشادات حول تطوير مسارات التطوير المهني للمراجعين، ص. ص. 10-14.

يجب أن تكون البيئة التنظيمية مهيأة لتأثيرات مبادرة التطوير المهني على مستويين: أ) توفير عوامل التمكين التي تسمح لأداء مبادرة الاحتراف لوظائفها (التمويل، وقدرة إدارة الموارد البشرية، والسياسات، وأنظمة إدارة التعلم...)، وب) عوامل التمكين الأخرى التي تسمح للجهاز الرقابي بتبني نتائج مبادرة الاحتراف الجديدة في محيط العمل (مثل الإجراءات التي تلبى استخدام المعارف والمهارات المكتسبة حديثاً).

#### **الخطوة السادسة: تصميم مسار التطوير المهني.**

يمكن للفريق المكلف بتطوير مسار التطوير المهني بتوجيه من قيادة الجهاز الأعلى للرقابة أن يصمم مسار التطوير المهني بتحديد: أهداف البرنامج التدريبي، ومحتواه، وتقنيات التدريب، وأدوات الاختبار المسبق، وتوجيه المدرب/الميسر، والموارد، واعتبارات نقل التدريب، والتمارين، ودراسات الحالات، المحاكاة، وغيرها.

#### **الخطوة السابعة: تنفيذ وإنجاز مسار التطوير المهني.**

تتناول هذه الخطوة الجوانب العملية واللوجستية لتنفيذ مسار التطوير المهني المصمم مسبقاً، واتخاذ الإجراءات اللازمة بشأن مدى إكمال إنجاز التسليم إما أن يكون افتراضياً أو شخصياً بالتأكيد على توفير المعدات والمواد، وتأكيد توفير الميسرين من ذوي الخبرة، والتسجيل، وترتيبات السفر والإقامة، وما إلى ذلك. ومن العوامل المشجعة هنا، توفير الدعم من قيادة الجهاز الأعلى للرقابة.

#### **الخطوة الثامنة: تقييم الكفاءات التي طُورت لتكون جزءاً من مسار التطوير المهني.**

في هذه المرحلة، سيتم تقييم المسار على مستوى كل مراجع (مدقق) مشارك، حيث يتم تقييمه بطريقة مستقلة بشكل كبير في تعامله مع اكتساب الكفاءات في نهاية المسار (المستوى الأول لاختبار نجاح المبادرة)، ثم تقييم ما بعد إطلاق المبادرة الفعلية على تحديد مدى اغتنام المهارة الجديدة بالفعل في المسار المهني من خلال نقل التدريب إلى مكان العمل (المستوى الثاني من التقييم). وقد تتطلب هذه المرحلة إجراءات تصحيحية معينة، إما مساعدة الموظف الذي واجه تحديات في المستويين السابقين من التقييم، أو في تعديل مسار التطوير المهني لتحقيق نتائج أفضل.

#### **الخطوة التاسعة: تنفيذ مبادرة لضمان الحفاظ على الكفاءات التي تم تقييمها والاحتفاظ بها.**

وتشمل ثلاث مستويات: أ) الحفاظ على المسار محدثاً بمعنى تحديث الهيكل والمحتويات، ب) والحفاظ على المهارات الجديدة، ج) وتشجيع الموظفين على النظر في التفضيلات الفردية لمزيد من التطوير. وبالنسبة للأنشطة التي يمكن النظر فيها: أ) تبادل الخبرات العملية وممارسات الأجهزة العليا للرقابة

والتفكير فيها لتطوير قاعدة معرفية، والتعلم من أوجه النجاح والفشل، وتحسين القدرة التنظيمية، ب) وإجراء التحديثات الأساسية من أجل تعزيز الكفاءات، ج) وإعادة التدريب.

**الخطوة العاشرة: تقييم مسار التطوير المهني.**

في هذه المرحلة الأخيرة، تقوم قيادة الجهاز الأعلى للرقابة بتقييم نجاح المسار، ويتم ذلك بتقييم عدد الموظفين المؤهلين مهنيًا الذين عزز المسار قدراتهم، وتقييم العائد الاستثماري من خلال مقارنة التكلفة، كما يمكن إجراء التقييم من خلال إجراء مشاورات مع أصحاب المصلحة المتأثرين بالنتائج المتوخاة لمسار التطوير المهني. وتساعد نتائج التقييم قيادة الجهاز الأعلى للرقابة في اتخاذ أي إجراء تصحيحي ممكن وإدخال تنقيحات أو تعديلات على المسار أو إمكانية إيقافه عند الضرورة القصوى.

### **المحور الثاني: التقارير الرقابية وتحقيق الجودة**

نتناول في هذا المحور التقارير الرقابية التي ينجزها المدقق (أولاً) بتعريف التقارير الرقابية وأهميتها (1) ثم التطرق إلى أنواعها (2)، وكذا احترام معايير إعداد التقارير الرقابية كوسيلة لتحقيق جودتها (ثانياً) بتناول المبادئ العامة لشكل ومحتوى التقارير الرقابية (1)، ومعايير الثقة فيها (2)، وأخيراً معايير العمل الميداني لتحقيق جودة التقارير الرقابية (3).

#### **أولاً: التقارير الرقابية وأنواعها**

##### **1. تعريف التقارير الرقابية وأهميتها:**

تعرف الإنتوساي التقرير الرقابي بأنه: "مجموعة آراء وملاحظات المدقق حول البيانات المالية المستخلصة على إثر رقابة مالية أو رقابة التزام أو رقابة حول النتائج".

كما يُعرف بأنه: " وثيقة مكتوبة تتضمن نتائج أعمال الرقابة التي يمارسها الجهاز الأعلى للرقابة أياً كان نوعها أو أسلوبها، إذ يعرض من خلاله حصيلة ما توصل إليه من ملاحظات وتوصيات بشأن رقابته على الأموال العامة لئتم موافاة الجهات المعنية المختلفة بها سواء كانت تشريعية أو تنفيذية أو غيرها".

وبصفتها حلقة وصل بين المدقق ومسؤولي الجهات الخاضعة للرقابة وجميع الأطراف المعنية، تكتسب التقارير الرقابية أهمية بالغة ويمكن تلخيص هذه الأهمية في جملة النقاط التالية<sup>1</sup>:

<sup>1</sup> - مجلس التعاون لدول الخليج العربية، الأمانة العامة، دليل إعداد وكتابة التقارير الرقابية لدواوين المراقبة والمحاسبة بدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية، مرجع سابق، ص.14.



- ❖ تُعتبر التقارير الرقابية مرآة صادقة تعكس مستوى التأهيل المهني لمدققي الأجهزة العليا للرقابة ومدى كفاءتهم ومهنتهم.
- ❖ هي وسيلة لمساعدة الجهات محل الرقابة في التعرف على نقاط الضعف المُصاحبة لتصرفاتها المالية والإدارية أثناء ممارستها لعملها، فتبيّن لها التجاوزات القانونية التي ارتكبتها، والتصويبات والتصحيحات اللازمة من خلال التوصيات الواردة في التقارير، والتي يجب أن تأخذها هذه الجهات بعين الاعتبار من أجل أداء جيّد مطابق للقوانين والتنظيمات ولأفضل الممارسات.
- ❖ هي أداة تقييم وقياس للتأهيل العلمي والمهني للمدقق بصفة خاصة، وللجهاز الأعلى للرقابة بصفة عامة، ويظهر ذلك من خلال النتائج المتوصل إليها والتوصيات الصادرة والتي ينبغي أن تتميز بالجودة، لما لذلك من تأثير على صورة ومهنية وسمعة كل من المدقق والجهاز الذي يعمل فيه.
- ❖ توثق التقارير الرقابية الجهد المبذول من طرف المدقق أو فريق التدقيق، وتتيح للأجهزة العليا للرقابة فرصة متابعة الملاحظات في السنوات اللاحقة لمعرفة مدى التزام الجهات الخاضعة لرقابتها بالتوصيات التي أبدتها.
- ❖ التقارير الرقابية وسيلة للتواصل المجتمعي كونها تمكّن الرأي العام من التعرف على المشاكل الحقيقية في أداء الجهات الخاضعة لرقابة الأجهزة العليا.
- ❖ تُعزّز التقارير الرقابية فهم نتائج المراجعة من خلال الشروحات والنتائج الدقيقة التي تقدمها، مما يجعلها أقلّ عرضة للتأويلات والاحتمالات وبالتالي تساعد أصحاب المصلحة على اتخاذ القرارات السليمة فهي وسيلة إصلاح وتطوير وتحسين الأداء.

## 2. أنواع التقارير الرقابية:

تصدر الأجهزة العليا للرقابة عدة أنواع من المخرجات الرقابية (التقارير)، وتختلف التسميات أحيانا من جهاز لآخر، ويمكن تناول أهمها فيما يلي:

### أ. التقارير الأولية:

وهي التقارير المبدئية التي تعدّها الأجهزة العليا للرقابة، حيث تشمل عرضًا للملاحظات التي تم اكتشافها ومعاينتها خلال عملية رقابة الجهات محل الرقابة، بالإضافة للآثار المترتبة على كل ملاحظة، ويسبق مرحلة إرسال (تبليغ) هذه التقارير إلى الجهات المسؤولة للرد عنها مناقشات مبدئية لما ورد فيها بمقر الأجهزة العليا للرقابة.

وجدير بالذكر، أنه يمكن للجهات محل الرقابة أن تُصدر عن طريق المختصين لديها إجابات على الملاحظات المُقدّمة في التقارير الأولية، ممّا يُتيح للأجهزة فرصة مراجعة موقفها وتعديل توصياتها إذا لزم الأمر، أو فرصة تأكيد موقفها من خلال جمع دلائل وبراهين إضافية قد تُسهم في إثراء التقارير النهائية.

### ب. التقارير السنوية:

مثلاً يدل عليها اسمها فتعدّ الأجهزة الرقابية هذه التقارير على أساس سنوي، وتُضمنها نتائج العمليات والآراء والملاحظات والمخالفات المرتكبة من الجهات محل الرقابة والمسؤولية المترتبة عليها، بالإضافة إلى ردود وأجوبة المعنيين المسؤولين عن هذه الجهات، كما تتضمن تحليل الحسابات الختامية لقانون الموازنة العامة للدولة.

وتُرفع التقارير السنوية إلى السلطة العليا التي تعمل أجهزة الرقابة بالنيابة عنها، كما تُبلغ إلى غيرها من السلطات العليا في الدولة التي تُسهم في إعداد أو إقرار أو اعتماد البيانات المالية، وذلك وفقاً لنظام كل دولة.

تُنشر هذه التقارير إما في الجرائد الرسمية، أو على المواقع الإلكترونية لأجهزة الرقابة كما يحدث غالباً.

### ت. التقارير العامة:

وتتضمن عرضاً موجزاً لأهم أوجه نشاط الأجهزة العليا خلال الفترة التي تغطيها التقارير، وتبيّن التقارير بوجه خاص المشكلات العامة الجوهرية في الدولة وتقييم بعض قطاعاتها ونشاطاتها الهامة والسياسات العامة التي تدار بها، وجوانب تنظيم إدارتها المالية، وتُقدّم هذه التقارير إلى السلطات العليا التي تتبعها الأجهزة العليا، كما يتم تبليغها في نفس الوقت إلى باقي السلطات العامة في الدولة، ويفضّل أن تكون لها صفة العلانية وفقاً لنظام كل دولة.

### ث. التقارير الخاصة:

يمكن لرؤساء الأجهزة العليا للرقابة أن يُقدّموا تقارير خاصة أخرى في أي وقتٍ خلال السنة المالية عن القضايا التي يروا أنها على درجة كبيرة من الأهمية، تقتضي سرعة اطلاع السلطات المسؤولة عليها. وعندما يعهد للأجهزة العليا فحص وتدقيق أي موضوع من السلطات العليا في الدولة ففي هذه الحالة تُقدّم الأجهزة العليا تقريرها عن ملاحظاتها إلى الجهة طالبة الفحص أو التدقيق، وذلك في ضوء الأحكام والقوانين والأنظمة التي تحكم هذه الأجهزة.

☞ أنواع التقارير الرقابية التي يُعدّها مدقّو مجلس المحاسبة الجزائري:

يُعدّ مدقّو مجلس المحاسبة على مدار السنة العديد من التقارير الرقابية التي تُبرمج مهماتها عبر البرنامج السنوي الذي تحضره وتصادق عليه لجنة البرامج والتقارير، والجدول التالي يبين أنواع هذه التقارير.

الجدول رقم 01: أنواع التقارير الرقابية التي يُعدّها مجلس المحاسبة الجزائري.

| نوع التقرير                                      | السند القانوني  | محتوى النص  |
|--|---|---|
| التقارير الخاصة                                  | المادة 17 من الأمر رقم 95-20 المعدل والمتمم.  | يطلع مجلس المحاسب بموجب هذا التقرير رئيس الجمهورية بأي مسألة تكتسي أهمية خاصة.  |
| تقارير تقييمية في إطار صلاحيات المجلس الاستشارية | المادة 18 من الأمر رقم 95-20 المعدل والمتمم.  | يستشار مجلس المحاسبة بشأن المشاريع التمهيدية للقوانين المتضمنة ضبط الميزانية ويعد في هذا الشأن تقريرا تقييميا يرسله إلى الحكومة التي ترسله بدورها إلى الهيئة التشريعية بعنوان السنة المالية المعنية مرفوقا بمشاريع القوانين المرتبط بها.  |
| تقارير رقابة نوعية التسيير (رقابة الأداء)        | الفصل الثاني (المواد من 69 إلى 73) من الأمر رقم 95-20 المعدل والمتمم.   | تتمثل هذه الرقابة في "التأكد من نظامية وموثوقية مجموع العمليات المالية والمحاسبية وتلك المتعلقة بالامتلاكات"، وتقييم شروط استعمال وتسيير الأموال والقيم من طرف مصالح الدولة والهيئات والمؤسسات العمومية من حيث الفعالية والنجاعة في الأداء والاقتصاد في التسيير.  |
| تقارير مراجعة حسابات المحاسبين العموميين         | الفصل الثالث (المواد من 74 إلى 86) من الأمر رقم 95-20 المعدل والمتمم.   | يتعين على كل محاسب عمومي أن يودع حسابه لدى كتابه ضبط مجلس المحاسبة ولدى كتابة ضبط الغرف الإقليمية بالنسبة للجماعات المحلية، ويترتب عن مراجعة حسابات المحاسبين العموميين: إبراء ذمة المحاسب العمومي أو وضعه في حالة مدين.  |
| تقارير الانضباط في مجال تسيير الميزانية والمالية | الفصل الرابع (المواد من 87 إلى 101) من الأمر رقم 95-20 المعدل والمتمم.  | تضطلع غرفة الانضباط في مجال تسيير الميزانية والمالية بالنظر في التصرفات المالية التي تشكل خرقا لقواعد الانضباط، حيث تنص المادة 87 من الأمر 95-20 على أنه: "يتأكد مجلس المحاسبة من احترام قواعد الانضباط في مجال تسيير الميزانية والمالية..".  |
| التقرير السنوي                                   | المادة 199 الفقرة الرابعة من دستور الجزائر لسنة 2020.<br>المادة 16 الفقرة الأولى من الأمر رقم 95-20 المعدل والمتمم. | يرفع إلى رئيس الجمهورية، ويتضمن المعاينات والملاحظات والتقييمات الرئيسية الناجمة عن أشغال تحريات مجلس المحاسبة، مرفقة بالتوصيات التي يرى أنه يجب تقديمها وكذلك ردود المسؤولين والممثلين القانونيين والسلطات الوصية المعنية المرتبطة بذلك. يُرسل مجلس المحاسبة نسخة من هذا التقرير إلى الهيئة التشريعية. |

المصدر: من إعداد الباحثين اعتمادا على دستور الجزائر لسنة 2020 والأمر رقم 95-20 المعدل والمتمم.

## ثانيا: احترام معايير إعداد التقارير الرقابية وسيلة لتحقيق جودتها

يحظى الاهتمام بجودة التدقيق بأهمية كبرى في إضفاء الثقة على تقارير التدقيق، وبالتالي الدور الذي تلعبه هذه التقارير في دعم مصداقية المواضيع التي شملتها الرقابة، والتي تستخدم نتائجها في اتخاذ القرارات من جانب العديد من الأطراف المهتمة بعملية التدقيق، لذا أصبح من الضروري تقييم جودة هذا العمل الرقابي ومخرجاته المتعلقة خصوصا بالتقارير الرقابية لمختلف أنواع الرقابة على القطاع العام: الرقابة المالية، ورقابة الأداء، ورقابة الالتزام.

وتعرف الجودة بما يلي: "هي مدى التزام مسار أو نتيجة بمجموعة من الشروط الموضوعية سلفا والتي يعتقد بأنها لازمه للقيمة النهائية التي يوفرها المسار أو توفرها النتيجة"<sup>1</sup>، بينما يرى آخرون أن المقصود بالجودة في أعمال التدقيق هو مدى التزام مدقق الجهاز الرقابي بتطبيق المعايير المهنية وقواعد السلوك الأخلاقي، في حياته العملية ويظهر ذلك بوضوح على تقاريره الرقابية.

وتتميز بعدة خصائص يسعى الجهاز الأعلى للرقابة إلى أخذها بعين الاعتبار، تتمثل في<sup>2</sup>:

- ◀ أهمية المسائل التي تُعنى بها أعماله الرقابية وفائدتها.
- ◀ الموضوعية والإنصاف اللذين تقوم عليهما عمليات التقييم والآراء والاستنتاجات التي تصدر عنه
- ◀ مدى تخطيط واكتمال الأعمال الرقابية وتنفيذها.
- ◀ موثوقية الآراء أو الاستنتاجات وصحتها، ووجاهة التوصيات، وملائمة المسائل الأخرى الواردة في تقاريره الرقابية وغيرها من الوثائق الشبيهة الأخرى.
- ◀ الانضباط الزمني في إصدار وتسليم التقارير الرقابية وغيرها من الوثائق الشبيهة الأخرى، مراعاة للأجل القانونية وحاجات المستخدمين.
- ◀ وضوح عرض التقارير الرقابية وغيرها من الوثائق الشبيهة الأخرى.
- ◀ فعالية النتائج المتوصل لها والآثار المحققة.

ولكي يحقق الجهاز الرقابي أهدافه من هذه الرقابة ويكون قادرا على لعب دور فعال في نظام تسيير المالية العمومية، فمن الضروري أن يكون منظمة موثوقة ومختصة وذات مصداقية، قادرة على تقديم "تقارير رقابية عالية الجودة"<sup>3</sup>. ولإعداد هذه التقارير، فقد وضعت الإنتوساي عدة معايير ومبادئ

1 - الدليل التوجيهي لضمان الجودة في أعمال الرقابة المالية للأجهزة العليا للرقابة التابعة لإقليم الكاروساي.

2 - لجنة الاتصال لرؤساء الأجهزة العليا للرقابة بالاتحاد الأوروبي.

3- INTOSAI, Aider les institutions supérieures de contrôle à appliquer les normes internationales d'audit dans des contextes difficiles et complexes, note d'information à

تحكمها، فهناك مبادئ أساسية لإعداد التقارير الرقابية (مبادئ عامة تخص شكلها ومحتواها ومعايير الثقة فيها)، ومعايير العمل الميداني، وهذا ما سنتناوله تباعاً في العناصر التالية:

## 1. المبادئ العامة لشكل ومحتوى التقارير الرقابية:

اهتمت المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة بشكل ومحتوى التقرير الرقابي على اعتبار أن ذلك يسهم في إيصال الرسالة إلى الجهة المعنية بشكل واضح وتحقيق أهداف التقرير بدرجة عالية، ولذا فإن إعداد تقرير مكتوب من طرف المدقق عند نهاية كل عملية رقابية، يشتمل على معلومات، وملاحظات، ونتائج وتوصيات، ليُبلَّغ إلى الجهات المختصة، يجب أن يراعى فيه عدة قواعد من حيث الشكل والمضمون، وهي:

### أ. القواعد الشكلية:

- عدّد "دليل إعداد وكتابة التقارير الرقابية لدواوين المراقبة والمحاسبة بدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية لسنة 2016 مجموعة من القواعد الشكلية التي ينبغي مراعاتها عند إعداد التقرير، وهي<sup>1</sup>:
- استخدام الأوراق الرسمية للجهاز عند كتابة التقرير.
  - ذكر التاريخ والرقم على كتاب التوجيه (رسالة التبليغ) المرفق به التقرير، وذكر اسم الجهة التي يتم الرقابة عليها.
  - التركيز مع الإيجاز غير المخلّ والوضوح والدقة والموضوعية.
  - إعداد مسودة التقرير بأسلوب علمي مهني مدعم بما اكتُشف من حقائق ومعلومات خلال أعمال التدقيق.
  - تحديد الفترة الزمنية التي شملتها أعمال التدقيق وتاريخ إنهاء العمل الميداني.
  - توقيع التقرير من المدقق وفقاً للأنظمة والقوانين والأحكام الخاصة بكل جهاز.

---

l'intention des partenaires internationaux du développement, Mai 2020, p. 2. (disponible sur le site : <https://www.intosaicbc.org/wp-content/uploads/2020/09/Aider-les-ISC-a-appliquer-les-normes-internationels-daudit-note-dinformation.pdf>). Visité le 16/05/2024.

<sup>1</sup> - مجلس التعاون لدول الخليج العربية، الأمانة العامة، دليل إعداد وكتابة التقارير الرقابية لدواوين المراقبة والمحاسبة بدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية، مرجع سابق، ص.21.

## ب. القواعد الموضوعية:

- تتمثل القواعد الموضوعية، حسب الدليل سابق الذكر وبعض البحوث<sup>1</sup>، في العناصر التالية:
- إدراج المدقق لجميع القيود التي فرضها بذاته أو فرضت عليه لأي سبب من الأسباب من قبل الجهة التي يقوم بالرقابة عليها، أو فرضتها عليه الأنظمة أو ظروف الحال، كامتناع الجهة محل التدقيق، مثلا، عن التعاون معه في تنفيذ مهمته.
  - تحديد أهداف الرقابة بوضوح كامل قبل عرض النتائج والملاحظات، وتوضيح نوعية ومستوى الرقابة التي قام بها والإشارة إلى الالتزام بمتطلبات قواعد الرقابة.
  - الإشارة إلى المخاطر المالية ومخاطر المراجعة وإيعازها إلى أسبابها من حيث علاقتها بضعف أنظمة الرقابة الداخلية أم لعوامل أخرى.
  - توجيه الرأي أو التقرير إلى الجهات الرسمية طبقا للأحكام والقوانين والأنظمة التي تحكم الجهاز، مع تضمين التقرير كيفية الاستفادة بالنسبة للمرسل إليهم المعنيين.
  - احتواء التقرير على كافة المخالفات التي تعد خروجاً عن المتطلبات النظامية سواء للأنظمة الأساسية أو الداخلية لتلك الجهة أو للأنظمة العامة.
- وسننقل في بعض هذه العناصر -لاحقا- عند تناول معايير الثقة.
- وقد أكد كل من إطار قياس أداء الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (-2022- SAI PMF)، ومعيار رقابة الأداء (ISSAI 3000) ومعيار رقابة الالتزام (ISSAI 4000) على أن التقرير يجب أن يكون مكتوبا وأن يحتوي على ما يلي :

الجدول رقم 02: شكل ومحتوى التقرير الرقابي (رقابة مالية - رقابة التزام - رقابة أداء - رقابة قضائية).

|   |  |  |   |
|---|--|--|---|
| هيكل التقرير للأجهزة العليا للرقابة ذات سلطة قضائية حسب معيار رقابة الالتزام (ISSAI 4000) | تقرير رقابة الأداء حسب معيار رقابة الأداء ISSAI 3000 | تقرير رقابة الالتزام (التقارير المباشرة) حسب معيار رقابة الالتزام ISSAI 4000 | تقرير الرقابة المالية حسب إطار قياس أداء الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة SAI PMF |
|---|--|--|---|

<sup>1</sup> - آسيا هيري، فعالية التدقيق الخارجي وفق أخلاقيات المهنة في تحسين جودة معلومات تقرير المدقق - دراسة عينة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية-، أطروحة دكتوراه ميدان: العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير، شعبة: علوم التسيير، جامعة أحمد دراية أدرار، الجزائر، 2017-2018، ص. 92.

|  |  |   |   |
|--|--|---|---|
| <p>أ- تحديد الأطراف المسؤولة والجهات الخاضعة للرقابة.</p> <p>ب. الشخص أو الأشخاص المسؤولون ومسؤولياتهم.</p> <p>ت- تحديد المعايير المعتمدة في انجاز العمل الرقابي.</p> <p>ث- مسؤوليات المدقق.</p> <p>ج- ملخص العمل المنجز.</p> <p>ح- العمليات والمسارات المعنية بعدم الالتزام و/أو الأعمال غير القانونية الممكنة.</p> <p>خ- الأشخاص المسؤولون وتفسيراتهم بشأن الأفعال التي تشكل عدم التزام أو التصرفات غير القانونية الممكنة (عند الحاجة).</p> <p>د- حكم التقدير المهني للمدقق الذي يحدد إن كان هنالك مساءلة شخصية للأفعال التي تشكل عدم التزام.</p> <p>ذ. قيمة الخسائر/سوء الاستخدام، الهدر الناشئ والمبلغ المستحق الناتج عن المسؤولية الشخصية.</p> <p>ر- أي اجراءات يتخذها الأشخاص المسؤولون خلال الرقابة لجبر الخسائر/سوء الاستخدام/هدر المال العام.</p> <p>ز- التبريرات المقدمة من قبل الإدارة بشأن الأفعال التي تشكل عدم الالتزام أو أعمالا غير قانونية.</p> | <p>أ. الموضوع</p> <p>ب. هدف أو أهداف الرقابة و / أو أسئلة رقابية.</p> <p>ت. معايير الرقابة ومصادرها.</p> <p>ث. أساليب الرقابة المحددة لجمع البيانات وتحليلها.</p> <p>ج.. الفترة الزمنية المغطاة.</p> <p>ح. مصادر البيانات.</p> <p>خ. القيود على البيانات المستخدمة.</p> <p>د. النتائج.</p> <p>ذ. الاستنتاجات والتوصيات، إن وجدت.</p> | <p>أ. العنوان.</p> <p>ب. تحديد المعايير المعتمدة في إنجاز العمل الرقابي.</p> <p>ج. الملخص التنفيذي (إذا اقتضى الأمر).</p> <p>ح. وصف موضوع ونطاق الرقابة (مدي وحدود عملية الرقابة).</p> <p>خ. المعايير الرقابية.</p> <p>د. شرح وتبرير للطرق/الأساليب المستخدمة.</p> <p>ذ. النتائج.</p> <p>ر. الاستنتاجات بالاعتماد على إجابات على أسئلة أو آراء محددة.</p> <p>ز. إجابات الجهة الخاضعة للرقابة (إذا اقتضى الأمر).</p> <p>س. التوصيات (إذا اقتضى الأمر).</p> | <p>أ. العنوان</p> <p>ب. المرسل إليه.</p> <p>ت. فقرة تقديمية يتحقق فيها تحديد الجهة التي خضعت بياناتها المالية للتدقيق.</p> <p>ث. قسم بعنوان مسؤولية الإدارة عن البيانات المالية.</p> <p>ج. قسم بعنوان "مسؤولية المدقق" يبين أن مسؤولية المدقق في التعبير عن رأي يعتمد على رقابة البيانات المالية.</p> <p>ح. قسم بعنوان "الرأي".</p> <p>خ. توقيع المدقق.</p> <p>د. تاريخ حصول المدقق على الأدلة المناسبة والكافية.</p> <p>ذ. عنوان المدقق.</p> |
|--|--|---|---|

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على معايير مختلفة للإنتوساي، وإطار قياس أداء الأجهزة العليا للرقابة المالية

والمحاسبة (SAI PMF) لسنة 2022.

وكما نلاحظ فإن محتوى وهيكله هذه التقارير تختلف وتتأثر بنوعية ودرجة صعوبة تناول مواضيع الرقابة، كما تختلف حسب نوع الرقابة الممارسة (مالية، التزام، أداء، قضائية).

## 2. معايير الثقة في التقارير الرقابية:

إن وضع معايير لعملية الرقابة والتدقيق تعبر عن درجة الجودة المطلوبة في التقارير الرقابية، لذا يجب على المدقق إعداد تقرير رقابي يشتمل على عدة معايير للثقة كالاستقلالية والشمولية والإيجاز والموضوعية والإقناع وإبلاغ النتائج في الوقت المناسب، ويمكن ذكر هذه المعايير فيما يلي:

### أ. الاستقلالية:

يعد التقرير الرقابي أداة تعبير عن استقلالية الجهاز الأعلى للرقابة وكذا المدقق مما يضمن مصداقية وموثوقية التقارير المنجزة، ويقصد بالاستقلالية أن تتصرف هذه الأجهزة إلى مباشرة اختصاصاتها المنصوص عليها في التشريعات والقوانين التي تحكم عملها دون تدخل أي سلطة من سلطات الدولة. وفي هذا الإطار، أشار إعلان ليما (1977)\* إلى ضرورة الاستقلالية للأجهزة العليا للرقابة، ورتب على انعدامها نتيجة مفادها عدم فاعلية تلك الهيئات وعدم قدرتها على العمل بصورة موضوعية، ولا تكتمل هذه الاستقلالية إلا بضمان الاستقلال الوظيفي والعضوي لأعضاء ومسؤولي هذه الأجهزة، كما شدد الإعلان على ضرورة تضمين الدستور وقوانين إنشاء الأجهزة العليا للرقابة على استقلالية هذه الأجهزة. وقد تلا إعلان ليما إعلان مكسيكو (2007)\* ليخصص كلياً لمفهوم الاستقلالية وأهميتها. وكانت الخطة الاستراتيجية للإننتوساي للفترة 2023 - 2028 قد وضعت استقلال الأجهزة العليا للرقابة كأحد أولوياتها التنظيمية: "تعزيز ودعم استقلالية الأجهزة العليا للرقابة".

ولا تحصل الاستقلالية للجهاز الرقابي غالباً عن طريق الصدفة، بل ينبغي التخطيط لها بعناية ويمكن أن يستغرق تحقيقها سنوات طويلة من العمل مع العديد من الشركاء، ولذا يجب أن يكون للجهاز الرقابي رؤية واضحة بخصوص تحقيق المزيد من هذه الاستقلالية، ولتعزيزها أكثر يحتاج الجهاز إلى دعم

---

\* تم التوقيع على إعلان ليما في مدينة ليما (البيرو) في أكتوبر عام 1977 بمناسبة انعقاد المؤتمر الدولي التاسع لمنظمة الإنكوساي، ويتضمن هذا الاعلان جميع المبادئ التي تتعلق بالرقابة المالية المستقلة على الأموال العامة وبعض القواعد الأساسية التي يمكن الاسترشاد بها في القيام بأعمال الرقابة.

\* تم التوقيع على إعلان مكسيكو في المؤتمر الدولي التاسع عشر للمنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة (الانتوساي) في مدينة مكسيكو (المكسيك)، وكان مخصصاً للحظ والتأكيد على مبدأ استقلالية هذه الأجهزة في ممارسة أعمالها الرقابية على المال العام.



ومساندة البرلمان، ووزارة المالية، ومجتمع الأعمال، ومجموعات المواطنين وموظفيه، وتطوير علاقات وثيقة مع منظمة الانتوساي ومجتمع التنمية الدولي<sup>1</sup>.

مؤشر استقلال الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (InISC)، الذي صممه البنك الدولي (B.W)، يضم

#### 10 عناصر لقياس الاستقلالية:

1. الإطار الدستوري والقانوني،
2. الشفافية في عملية تعيين رئيس مركز الدراسات الدولي،
3. الاستقلال المالي،
4. أنواع عمليات التدقيق،
5. الاستقلال الوظيفي،
6. الاستقلالية في التوظيف،
7. ولاية التدقيق،
8. الاستقلالية فيما يتعلق بنطاق عمليات التدقيق
9. الوصول إلى الملفات والمعلومات،
10. الحقوق والالتزامات المتعلقة بتقارير التدقيق.

#### ب. الاكتمال (الشمولية):

يقصد بالاكتمال التناسق بين أجزاء التقرير بحيث تكمل بعضها بعضا، وأن يحتوي على كافة المعلومات والحجج المتعلقة بالموضوع الذي تم التدقيق فيه. وأهم عناصر الاكتمال في التقرير تضمنه: كل المعلومات والأسانيد الضرورية لتحقيق غرضه وأهدافه، والمعلومات المناسبة الخاصة بخلفية العملية الرقابية، وعلاقة واضحة بين الملاحظات والنتائج، وصياغة التوصيات اعتمادا على ما تم ملاحظته واستنتاجه، ووضوح واکتمال العلاقة بين أهداف العملية الرقابية ومقاييسها وملاحظاتها ونتائجها<sup>2</sup>.

#### ت. الوضوح:

التقرير الواضح هو ذلك التقرير الذي يتسم بالتنظيم المنطقي في أجزائه وعرض محتوياته بصياغة جيدة وأسلوب مفهوم، تجعل التقرير مثيرا لاهتمام المطلعين عليه نتيجة فهمه واستيعابه، من دون إيقاعهم في الملل والرتابة. وفي حالة استخدام مصطلحات فنية أو رموز غير شائعة أو كلمات مركبة أو مصطلحات جديدة، فمن الأهمية بمكان تبيان المقصود منها وتعريفها بشكل واضح في بداية التقرير.

<sup>1</sup> - الإنتوساي، لجنة بناء القدرات، دليل تحسين الأداء، 2018، ص.18.

\* مؤشر استقلال الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (InISC): هو أداة منهجية أطلقها البنك الدولي في يوليو 2021 لقياس استقلالية الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة حول العالم، وبالنسبة لكل مؤشر، يحصل الجهاز الأعلى للرقابة على درجة 1 (حالة تلبية المؤشر بشكل كامل)، أو 0.5 (تلبية المؤشر جزئيا)، أو 0 (حالة عدم الاستيفاء)، و يتم بعد ذلك دمج هذه الدرجات في درجة استقلالية الجهاز الأعلى للرقابة المالية العامة، والتي تتراوح من 0 إلى 10.

<https://sirc.idi.no/document-database/documents/french/91-inisc-fr>

<sup>2</sup> - صالح مصلح، إعداد التقارير الرقابية وفق المعايير الدولية: ورقة عمل مقدمة في الورشة التدريبية بعنوان "مكافحة الفساد للعاملين في الرقابة الداخلية في وزارة التربية والتعليم، رام الله، فلسطين، 2013، ص.12.

### ث. الإيجاز (الاختصار والاختزال):

وهو عدم الإطالة والتوسع في شرح وتفسير بيانات التقرير بما يزيد عما هو ضروري لتغطية الموضوع أو المسألة محل الفحص دون إخلال بجودة عرض وتحليل هذا الموضوع، ويكون ذلك بالابتعاد عن الأسلوب السردي في صياغة الملاحظات والاتجاه مباشرة نحو جوهر الملاحظات. ويتصف التقرير بالتكامل والإيجاز عندما تقتصر البيانات والمعلومات التي يحتويها على ما هو ضروري للإيضاح والنقل إلى الجهات المعنية بهذه المعلومات، ذلك أن التفاصيل الكثيرة قد تؤدي إلى الشرود وعدم الرغبة في دراسة التقرير، كما قد تخفي الرسالة الفعلية المراد إيصالها، كما قد تؤدي أحيانا أخرى إلى عدم الاهتمام أصلا بالتقرير.

### ج. الدقة:

من الضروري توخي منتهى الدقة في إعداد التقرير حتى يطمئن قارئ التقرير إلى أن كل ما ورد في التقرير سليم وصحيح تماما وموثوق به، وذلك لأن وجود معلومة واحدة غير دقيقة يمكن أن تلقي بالشك على صحة التقرير بأكمله وتؤدي إلى تحويل الاهتمام بعيدا عن جوهره، وبالإضافة إلى ذلك فإن التقارير غير الدقيقة تؤثر في مصداقية الجهاز الرقابي نفسه وتحد من فعاليته. وتتطلب الدقة تقديم الأدلة وجميع نتائج واستنتاجات الرقابة بالشكل المناسب، وهو ما يضمن للقارئ مصداقية وموثوقية التقرير<sup>1</sup>.

### ح. الموضوعية:

ينبغي أن يتحلى المدقق بعقلانية في تنفيذ المهام الموكلة إليه تتجلى بوضوح في تقاريره الرقابية، وأن يدعم نتائجه واستنتاجاته بالأدلة الكافية والصحيحة، وقد أكدت الفقرة 17 من إعلان ليما بشأن المبادئ الأساسية للرقابة المالية على أن: "التقارير يجب أن تطرح الوقائع وتقومها بأسلوب موضوعي وواضح"، وألا تتأثر الأحكام التي يصدرها المدقق بمصالحه الشخصية أو مصالح الآخرين، وأن تكون مبنية على تقييمات متوازنة لجميع الظروف ذات الصلة. وفي حالة ضعف الموضوعية لوجود معوقات ما، فيجب

<sup>1</sup> - معيار رقابة الأداء (ISSAI 3000)، ص.26.

على المدقق الإفصاح عن تفاصيلها (المعوقات) فوراً إلى المشرف أو الأطراف المناسبة لاتخاذ الإجراءات اللازمة بشأنها ومعالجة الموقف في حينه<sup>1</sup>.

### خ. الإقناع:

يعد المدقق تقريراً مقنعاً إذا كانت النتائج التي تم التوصل إليها تحقق الهدف من العملية الرقابية - بشكل عام-، وأن تعرض هذه النتائج بدقة وموضوعية حسب تسلسل منطقي.

وهذا ما أكدته معايير الانتوساي، "ليكون مقنعاً يحتاج التقرير الرقابي إلى أن يكون مهيكلاً بطريقة منطقية ويقدم بوضوح العلاقة بين هدف أو أهداف و/أو أسئلة الرقابة ومعاييرها ونتائجها واستنتاجاتها وتوصياتها، كما يعني أيضاً تقديم نتائج الرقابة بشكل مقنع ومعالجة جميع الحجج..."<sup>2</sup>

### د. إصدار التقرير في الوقت المناسب:

يجب أن يتم إبلاغ نتائج التقرير الرقابي إلى الجهة المشمولة بالرقابة والأطراف ذات العلاقة المعنيين من إدارات وحكومة وسلطة تشريعية في الوقت المناسب والمحدد قانوناً، ليتسنى لهم الاستفادة من استنتاجاته وتوصياته واتخاذ الإجراءات اللازمة فوراً لتصحيح الوضع ورفع مستوى الأداء.

وفي هذا السياق، أوضحت ردود الاستقصاء العالمي لسنة 2020 لمبادرة تنمية الانتوساي (IDI)<sup>3</sup> أن نسبة 61% من الأجهزة العليا للرقابة قدمت تقريرها الرقابي السنوي إلى السلطة التشريعية خلال الوقت المحدد المنصوص عليه في القوانين والتشريعات المنظمة لعملها.

### 3. معايير العمل الميداني لتحقيق جودة التقارير الرقابية:

لتحقيق مصداقية وجودة في التقارير الرقابية للأجهزة العليا للرقابة، يسقط المدقق مهاراته وكفاءاته المهنية، التي سبق تناولها في المحور الأول من الدراسة، في عمله الميداني، أي تنفيذ المهمة في الميدان، آخذاً بعين الاعتبار مراعاة معايير أخرى متعلقة بالجوانب التنفيذية لأعمال التدقيق، ونتناول ذلك فيما يلي:

<sup>1</sup> - معهد المدققين الداخليين، معايير التدقيق الداخلي، مرجع سابق، ص. 18.

<https://www.theiia.org/globalassets/site/standards/editable-versions/global-internal-audit-standards-arabic.pdf>

<sup>2</sup> - معيار رقابة الأداء (ISSAI 3000)، ص. 26.

<sup>3</sup> - أعدته وحدة المؤسسات العالمية التابعة لمبادرة تنمية الانتوساي (IDI).

## أ. الالتزام بالمعايير:

يجب على المدقق، في إطار القيام بالعمليات الرقابية، الالتزام بالمعايير المحاسبية والتدقيقية المحلية والدولية وقواعد السلوك المهني المتعارف عليها والاطلاع على القوانين والتشريعات السائدة، إذ تعد المعايير بمثابة المقاييس التي يقاس بموجبها العمل من حيث الجودة، والأهداف التي ينبغي الوصول إليها تمثل الحد الأدنى لجودة عملية التدقيق، ويتم اعتماد المعايير الدولية من قبل الأجهزة العليا للرقابة لأجل<sup>1</sup>:

- **المصدقية:** توفير الضمانات للحكومة والبرلمان والمواطنين بأن تصرفات الجهاز الأعلى للرقابة المالية والمحاسبة تتفق مع أفضل الممارسات الدولية.

- **الاتساق:** التأكد من أن العمل الذي تقوم به فرق التدقيق المختلفة يتمتع بجودة قابلة للمقارنة، مما يزود الهيئات الخاضعة للرقابة والتدقيق وأصحاب المصلحة بمعلومات موثوقة.

- **الكفاءة:** تركيز العمليات الرقابية على المجالات ذات المخاطر العالية، مع تركيز موارد التدقيق حيث تكون الحاجة إليها أكثر.

## ب. تخطيط عملية الرقابة:

يعرف التخطيط لعملية الرقابة والتدقيق بأنه تقييم وتوثيق مخاطر المراجعة والتدقيق وتحديد طبيعة ومدى إجراءات الرقابة الشاملة التي يتعين القيام بها من فريق التدقيق من أجل الحصول على أدلة تدقيق كافية وملائمة للحد من مخاطر الفحص إلى مستوى منخفض<sup>2</sup>. ويتضمن التخطيط للمهمة الرقابية ( رقابة الالتزام مثلًا)<sup>3</sup> خطوتين، تتعلق الأولى بوضع المدققين استراتيجية شاملة لنطاق الرقابة والتأكيد عليها وتحديد توقيتها وإجرائها، وتتعلق الثانية بإعداد المدققين لخطة الرقابة تحدد فيها طبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات الواجب القيام بها، ويراعي المدققون بشكل عام العناصر التالية: خصائص الرقابة، النطاق والموضوع والمعايير، المستخدمون المستهدفون، التعرف واستيعاب الجهة، بيئة المراقبة الخاصة بالجهة والمراقبة

<sup>1</sup> - INTOSAI, **Aider les institutions supérieures de contrôle à appliquer les normes internationales d'audit dans des contextes difficiles et complexes**, Op. Cit , p. 7.

<sup>2</sup> - سامر أحمد النجار، هذه السايح العائسي، الدور الوسيط للالتزام التنظيمي في العلاقة بين بني ضغوط العمل وجودة التقارير الرقابية دراسة تطبيقية على أعضاء الجهاز المركزي للمحاسبات، المجلة العلمية للدراسات والبحوث المالية والتجارية (م4، ع1، ج3، يناير 2023)، جامعة دمياط: مصر، 2023، ص.423.

<sup>3</sup> - مبادرة تنمية الإنتوساي (IDI)، دليل تطبيق المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (رقابة الالتزام)، الإصدار 1، يناير 2022.

الداخلية، مكونات مخاطر الرقابة، الأهمية النسبية، أهمية مخاطر الاحتيال، وظيفة الرقابة الداخلية وتغطيتها، الموارد الضرورية للرقابة، طبيعة الخبراء اللازمين ومداهم، توقيت التواصل وطبيعته.

وتجدر الإشارة إلى أنه إذا كان تخطيط العملية الرقابية في بدايتها سليماً، فإن ذلك سيسمح بتوفير الوقت والجهد، ويجعل التركيز منصب فقط على الأمور ذات الأولوية التي يفترض أنها تتطلب عناية قصوى، بينما تحظى الأمور الروتينية الأخرى بأقل جهد ووقت.

### ت. دراسة وفحص نظام الرقابة الداخلية:

يقوم المدقق بجمع الحقائق والمعلومات عن نظام الرقابة الداخلية على مستوى الجهة الخاضعة للرقابة من أجل تحديد نقاط القوة والضعف في هذا النظام وتقييمه، والاستفادة من تقارير الرقابة الداخلية وتقارير الأداء المنجزة من قبل الجهات الخاضعة للرقابة.

ووفقاً للمعيار (ISSAI 4000): فإنه "ينبغي أن يفهم المدقق الجهة الخاضعة للرقابة وبيئتها بما في ذلك الرقابة الداخلية للجهة لتحقيق التخطيط والتنفيذ الفاعل للرقابة"، ويتألف نظام الرقابة الداخلية من السياسات والهياكل والإجراءات والعمليات والمهام التي تساعد الجهة الخاضعة للرقابة في الاستجابة بطريقة مناسبة لمخاطر عدم الالتزام بالمعايير (الفقرة 135). وقد تؤدي وظيفة الرقابة الداخلية الفعالة إلى تقليل مستوى العمل الذي ينبغي أن يقوم به المدققون الخارجيون<sup>1</sup>.

### ث. تقييم المخاطر:

وفقاً لمعيار رقابة الالتزام (ISSAI 4000) فإنه: "ينبغي على المدقق القيام بالإجراءات لتقليل مخاطر تقديم استنتاجات غير صحيحة إلى مستوى منخفض مقبول" (الفقرة 52).

وتنقسم مخاطر التدقيق، بالنسبة لمهام التدقيق، إلى ثلاث مكونات (الفقرة 45): (1) المخاطر الكامنة لموضوع الرقابة، (2) مخاطر الرقابة، (3) ومخاطر الاكتشاف.

وبما أن معايير الإيساي مبنية على نهج قائم على تقييم المخاطر، فإن المدقق مطالب بتحديد مخاطر الأخطاء الجوهرية في القوائم المالية الناجمة عن الغش أو الخطأ وتقييمها وتحديد مدى أهميتها النسبية.

<sup>1</sup> - مبادرة تنمية الإنتوساي، دليل تطبيق المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة بشأن الرقابة المالية، الإصدار الأول، 2020، ص.41.

ويتطلب معيار الإيساي (ISSAI 2315) تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية من خلال الوصول إلى فهم الجهة وبيئتها والوقوف على الضوابط المتبعة التي قد تخفف من المخاطر أو تقضي عليها<sup>1</sup>.

وفي هذا المضمار، وضعت مبادرة تنمية الإنتوساي (IDI) نموذجاً يرتكز على نظام تقييم الاحتمالات والنتائج مكون من 5 مستويات، وقابل للتعديل وفق احتياجات كل جهاز رقابي<sup>2</sup>.

وحسب هذا النموذج، هناك تقييم لاحتمالية الخطر وفق جدول من خمس (5) مستويات: ضئيل (1)، قليل الاحتمال (2)، متوسط (3)، محتمل (4)، محتمل جدا (5)، وتقييم لنتائج الخطر (الأثر) من خمس (5) مستويات كذلك: ضئيل (1)، طفيف (2)، متوسط (3)، كبير (4)، كارثي (5)، حيث أن احتمالية الخطر تحدد بناء على التجارب والأحداث السابقة أو التوقعات للفترات المستقبلية بحسب التطورات التي تؤثر على الجهاز الأعلى للرقابة المالية والمحاسبة، في حين أن النتائج تحدد بناء على التجارب والأحداث السابقة أو التوقعات للفترات المستقبلية بحسب التطورات المؤثرة على الوحدة<sup>3</sup>. ولتصنيف الخطر، سيتم ضرب العلامتين (من المستويين السابقين)، وبالتالي تصنف المخاطر الإجمالية من خلال تقييم يتراوح بين واحد (1) (خطير ضعيف جدا) إلى 25 (خطر حرج كبير)، مثلما يوضحه الجدول التالي:

الجدول رقم 03 : تصنيف المخاطر حسب درجة حرجيتها (خطورتها)

| الاحتمالية |       |       |               |      | التأثير |
|------------|-------|-------|---------------|------|---------|
| محتمل جدا  | محتمل | متوسط | قليل الاحتمال | ضئيل |         |
| 25         | 20    | 15    | 10            | 5    | كارثي   |
| 20         | 16    | 12    | 8             | 4    | كبير    |
| 15         | 12    | 9     | 6             | 3    | متوسط   |
| 10         | 8     | 6     | 4             | 2    | طفيف    |
| 5          | 4     | 3     | 2             | 1    | ضئيل    |

Source : IDI, Gestion des risques pour les institutions supérieures de contrôle des finances publiques, Guide de référence rapide, Décembre 2023, p. 9.

<sup>1</sup> - مبادرة تنمية الإنتوساي، دليل تطبيق المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة بشأن الرقابة المالية، مرجع سابق، ص. 26.

<sup>2</sup> - IDI, Gestion des risques pour les institutions supérieures de contrôle des finances publiques, Guide de référence rapide, Décembre 2023, p. 6 (Disponible sur le site : <https://idi.no/elibrary/well-governed-sais/crisp/1914-crisp-risk-management-quick-reference-guide-fr/file>. Visité le 25 /05/2024).

<sup>3</sup> - Ibid, p.p. 6-7.

وانطلاقاً من هذا الجدول، سيعمل المدقق على تحديد وفرز المخاطر حسب أولويتها، حيث يمكنه أن يركز على تأثير الخطر أكثر من احتماليته.

### ج. كفاية وملاءمة أدلة الإثبات:

إن الحصول على أدلة إثبات كافية وملائمة، وبالجمم المناسب، سيعمل على تدعيم تقرير المدقق ويضمن له صدقية آرائه، وهناك بعض الأمور التي يجب على المدقق أن يراعيها المدقق فيما يتعلق بأدلة الإثبات (الفقرات من 145 إلى 152 من معيار رقابة الالتزام)<sup>1</sup>، منها<sup>1</sup>:

- تحديد طبيعة ومصادر أدلة الإثبات الضرورية حسب مستوى التأكيد الذي تم اختياره والمعايير والأهمية النسبية والموضوع ونطاق الرقابة.

- كفاية الأدلة لدعم ملاحظات الرقابة والاستنتاجات، وإقناع أي شخص بأن ملاحظات التقرير معقولة.

- يجب أن تكون الأدلة ذات علاقة منطقية مع المسألة التي تتم معالجتها، وأساساً معقولة وذو معنى لقياس ما يتم تقييمه، وأن تجمع أدلة الرقابة ويتم إنتاجها بطريقة شفافة وقابلة للتكرار.

- في حالة الاعتماد على فعالية اشتغال ضوابط الرقابة الداخلية، فإن المدقق يحتاج أن يتحصل على أدلة تثبت أن هذه الضوابط تشتغل بفعالية عند تحديد طبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات الرقابية المعمقة.

- الاستمرارية في عملية جمع الأدلة حتى يثق المدقق بوجود الأدلة بكمية كافية لتدعيم رأيه، فحيثما كانت المخاطر أكبر كلما زاد حجم الأدلة المطلوبة.

ويتم جمع أدلة الإثبات باستخدام طرق مختلفة، هي<sup>2</sup>: الملاحظة (المعاينة)، الفحص، طلب المعلومات (الاستفسار)، الإقرار الخارجي، إعادة الاحتساب، الاختبارات المعمقة، اختبار الضوابط الرقابية الأساسية، والإجراءات التحليلية.

### ح. التوجيه والإشراف:

<sup>1</sup> - معيار رقابة الالتزام (ISSAI 4000)، ص. 26.

<sup>2</sup> - تم ذكرها وتفصيلها في الفقرات من 160 إلى 169 من المعيار (ISSAI 4000).

في كل مرحلة وفي كل مستوى من العملية الرقابية، ينبغي على الجهاز الأعلى للرقابة أن يضمن التوجيه والإشراف الكافيين على أعمال المدققين لإنجاز الرقابة، وذلك بتوفير الإرشاد والتوجيه للفريق الرقابي الذي يفترض أن تتوفر فيه الكفاءة والمعرفة بخصوص منهجيات الرقابة والتخطيط والمتابعة وإدارة المشاريع والتفكري الاستراتيجي وبعد النظر وحل المشاكل، وقد تختلف مستويات الإشراف تبعاً لكفاءة الفريق الرقابي وخبرته المكتسبة ودرجة تعقيد موضوع الرقابة.

ونجد بأن القواعد الميدانية للرقابة المالية للإنتوساي تشير إلى أن عمل مدقي الرقابة يجب أن يخضع في كل مستوى وفي كل مرحلة من مراحلها إلى إشراف مناسب أثناء القيام بالرقابة، من أجل تحقيق الرقابة لأهدافها والمحافظة على نوعية العمل الرقابي، وكذا الوقوف على مدى فهم المدققين للموضوع محل الرقابة والتدقيق.

#### خ. تواصل المدقق مع الجهة الخاضعة للرقابة ومع القائمين على الحوكمة:

ينص معيار رقابة الالتزام (ISSAI 4000)، الفقرة 96 منه، على ما يلي: "على المدقق أن يتواصل خلال عملية الرقابة بطريقة فعالة مع الجهة الخاضعة للرقابة ومع القائمين على الحوكمة خلال عملية الرقابة"، ويأخذ المدقق في الحسبان توقيت عمليات التواصل، وإذا كانت ستنفذ بشكل شفاهي أو كتابي أو بكلتا الطريقتين. وخلال عملية التواصل، يتم تبليغ عدة أمور إلى الجهة الخاضعة للرقابة بطريقة مكتوبة: كموضوع الرقابة والمعايير ومستوى التأكيد والفترة الزمنية للرقابة والمشاريع الحكومية والمنظمات-الهيئات و/أو البرامج المدرجة في الرقابة، وذلك ما يساعد على الفهم المتبادل لمسار الرقابة (الفقرة 97 من المعيار).

علاوة على ذلك، فإن الاتصال لا يقتصر على تواصل المدقق مع الجهة الخاضعة للرقابة فحسب، بل يتعداه إلى التواصل الجيد لفريق التدقيق فيما بينهم بخلق لغة حوار متزن وتعاون متبادل، على أن يكون الاتصال بشكل متكرر وطوال مدة المهمة، وهذا ما يؤدي إلى جودة التدقيق، وبالتالي جودة مخرجاته (التقارير).

من خلال ما سبق ذكره في هذا المحور، تؤثر جودة تقارير التدقيق على مدى قدرة الهيئة التشريعية والجهات الخاضعة للتدقيق ووسائل الإعلام والمواطنين على استخدام نتائج وتوصيات التدقيق، فالتقرير عالي الجودة الذي يبيّن بوضوح ما يجب تغييره، ولماذا يجب تغييره، وكيف يمكن إجراء التحسينات، من المرجح أن يؤدي إلى الموافقة على التغييرات المفيدة وتنفيذها<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> -INTOSAI, **How to increase the use and impact of audit reports**, A guide for Supreme Audit Institutions, 2010, p. 10.



وتوفر منظمة الإنتوساي المعايير والإرشادات بشأن الجودة من خلال المنشورات مثل ما يلي:  
المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 40: مراقبة الجودة للأجهزة العليا للرقابة المالية  
والمحاسبة،

ISSAI 200: معايير التدقيق الدولية للإنتوساي - المعايير العامة، الفقرات 2.1.26 و2.2.36،

ISSAI 1220: مراقبة الجودة لمراجعة البيانات المالية،

ISSAI 3100: إرشادات رقابة الأداء - المبادئ الأساسية، الفقرة 2.5،

ISSAI 3100: إرشادات رقابة الأداء - المبادئ الأساسية - الملحق، الفقرة 5.3،

ISSAI 4100: إرشادات رقابة الامتثال لعمليات التدقيق التي تتم بشكل منفصل عن رقابة

البيانات المالية، الفصل 5.2.

وسنتطرق في المحو الموالي والأخير إلى دراسة تطبيقية لدور التأهيل المهني للمدقق في زيادة

وكفاءة وجودة التقارير الرقابية (على مستوى مجلس المحاسبة الجزائري)

## المحور الثالث : دراسة تطبيقية لدور التأهيل المهني للمدقق في زيادة كفاءة

### وجودة التقارير الرقابية

للتعرف على مدى مساهمة دور التأهيل المهني للمدقق في زيادة كفاءة وجودة التقارير الرقابية، تم اختيار عينة من مدققي مجلس المحاسبة الجزائري، وقد تم توزيع الاستبيان في شكله الإلكتروني بغرض الإجابة عليه.

#### 1. مجتمع وعينة الدراسة:

يتكون المجتمع الكلي لهذه الدراسة من قضاة ومدققين ماليين عاملين في مجلس المحاسبة الجزائري، حيث تم توزيع الاستبيان على 40 فردا منهم، على اختلاف جنسهم وفئاتهم العمرية ومؤهلاتهم وتخصصاتهم العلمية ودرجاتهم ومدة خبرتهم، ليشكلوا العينة محل هذه الدراسة.

#### 2. أداة الدراسة:

تم استخدام الاستبيان في الدراسة الميدانية، وقد استعمل لما له من مميزات تتمثل في وضوح المعلومات وسهولة الحصول عليها، حيث تم تصميم الأسئلة ذات النهايات المغلقة، وذلك لسهولة وسرعة الإجابة عليها من قبل أفراد العينة من جهة، ومن جهة أخرى لسهولة تحليلها. وقد صمم الباحثان استبياناً يشتمل على جزئين:

#### الجزء الأول: البيانات الشخصية

- أ. استمارة الخلفية الفردية: والتي تشمل البيانات الشخصية للمجيب والمتمثلة في الجنس، السن، المؤهل العلمي، التخصص العلمي.
- ب. استمارة المعلومات المهنية: وتشمل البيانات المهنية للمجيب وهي سنوات الخدمة في المجلس (الخبرة في مجال الرقابة).

#### الجزء الثاني: الأسئلة المتعلقة بالموضوع

تشكل هذا الجزء من 30 فقرة من إعداد الباحثين تهدف إلى التعرف على دور التأهيل المهني للمدقق في الرفع من تحقيق جودة التقارير الرقابية ويتألف من أربعة (4) محاور، وتم بناء الاستمارة انطلاقاً من أدبيات الدراسة كالدراسات النظرية، والجدول التالي يوضح مجالات الاستبيان محل الدراسة.

الجدول رقم(04) استبانة دور التأهيل المهني للمدقق في زيادة كفاءة وجودة التقارير الرقابية:

| عدد الفقرات | المجال   |  |
|-------------|--|--|
| 08          | المتطلبات الشخصية لتأهيل المدقق تؤثر إيجاباً على جودة التقارير الرقابية              | استبانة دور التأهيل المهني للمدقق في زيادة كفاءة وجودة التقارير الرقابية |
| 07          | المتطلبات الفنية والتقنية لتأهيل المدقق تنعكس بشكل إيجابي على جودة التقارير الرقابية |  |
| 08          | التدريب والتطوير المهنيين المستمرين للمدقق من أهم مؤشرات ضمان جودة التقارير الرقابية |  |
| 07          | المعوقات والتحديات التي تؤثر على جودة التقارير الرقابية                              |  |
| 30          | المجموع  |  |

**3. المقياس المعتمد:** تم استخدام مقياس ليكرت الخماسي (Likert Scale)، حيث تم تقسيم الإجابات على شكل (موافق بشدة، موافق، محايد، غير موافق، غير موافق بشدة)، كما هو موضح في الجدول الآتي:

الجدول رقم (05): وزن كل إجابة حسب مقياس ليكرت

| البدائل      | موافق بشدة | موافق | محايد | غير موافق | غير موافق بشدة |
|--------------|------------|-------|-------|-----------|----------------|
| وزن كل إجابة | 05         | 04    | 03    | 02        | 01             |

**4. أساليب التحليل الإحصائي:**

بعد مرحلة التطبيق تم تفرغ بيانات الاستبانة والتي قدرت بـ 40 استبانة، وذلك بغرض تحليلها ومعالجتها عن طريق برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (spss v23) وذلك لإيجاد التحليلات الإحصائية:

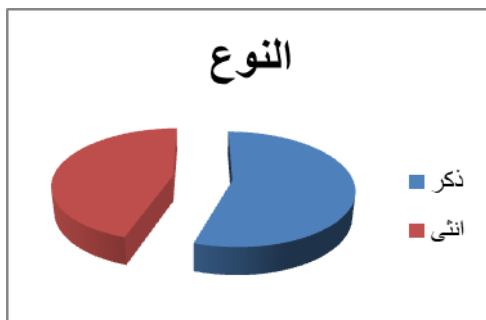
- التكرارات والنسب المئوية لوصف الخصائص الفردية والمهنية لعينة الدراسة.
- معامل ألفا كرونباخ لاختبار صدق الفرضيات.
- طريقة التجزئة النصفية لاختبار ثبات الأداة.
- اختبار "ت" للمجموعة الواحدة.

### 5. مواصفات عينة الدراسة:

تم تطبيق الاستبانة على عينة تقدر بـ 40 مدققا في مجلس المحاسبة مكان الدراسة والجدول التالي تبين خصائص عينة الدراسة حسب السمات الشخصية كالتالي:

- الخصائص الفردية (الشخصية):

الجدول رقم (06) : توزيع عينة الدراسة حسب الجنس (النوع)



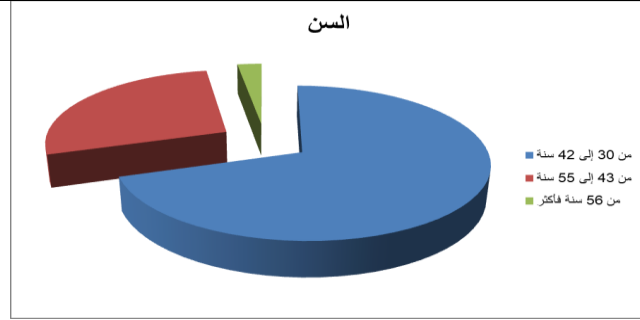
| النوع   | التكرار | النسب المئوية |
|---------|---------|---------------|
| ذكر     | 22      | %55           |
| أنثى    | 18      | %45           |
| المجموع | 40      | %100          |

يُلاحظ من خلال الجدول أعلاه أن نسبة الذكور قد قدرت بـ 55% مقارنة بنسبة الإناث التي بلغت 45%، مما يدل على أن هناك تقارب في نسبة الذكور والإناث من العاملين في مجال الرقابة، أي أن مجلس المحاسبة الجزائري يتيح فرص الالتحاق بالعمل الرقابي لكلا الجنسين على حد سواء (وفقا لمبدأ تكافؤ الفرص).

ب. السن:

الجدول رقم (07): توزيع عينة الدراسة حسب السن

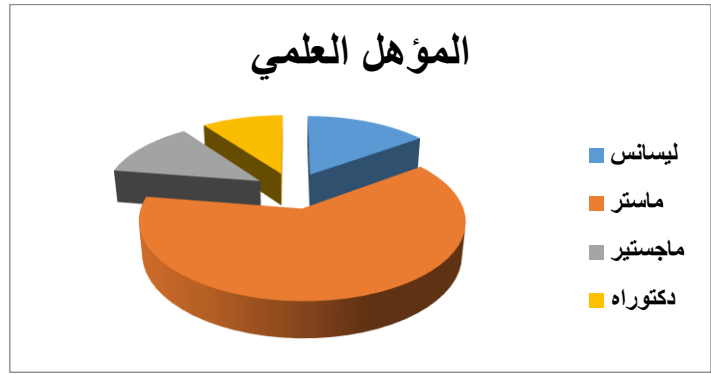
| النسب المئوية | التكرار | السن             |
|---------------|---------|------------------|
| 70%           | 28      | من 30 إلى 42 سنة |
| 27.5%         | 11      | من 43 إلى 55 سنة |
| 2.5%          | 01      | 56 سنة فأكثر     |
| 100%          | 40      | المجموع          |



يُلاحظ من خلال الجدول أعلاه أن الفئة التي تتراوح أعمارهم من 30 إلى 42 سنة هي أكبر نسبة والتي قدرت بـ 70%، ثم تليها الفئة التي تتراوح أعمارهم من 43 إلى 55 سنة بنسبة بـ 27.5%، وأخيرا الفئة التي تتراوح أعمارهم من 56 سنة فأكثر حيث قدرت نسبتهم بـ 2.5%. ويعود ذلك إلى تصميم الاستبانة انطلاقا من عمر 30 سنة كحد أدنى، حتى يكون الأشخاص المجيبون من أصحاب الخبرة والذين لديهم دراية بالموضوع، للحصول على نتائج أكثر مصداقية وموثوقية.

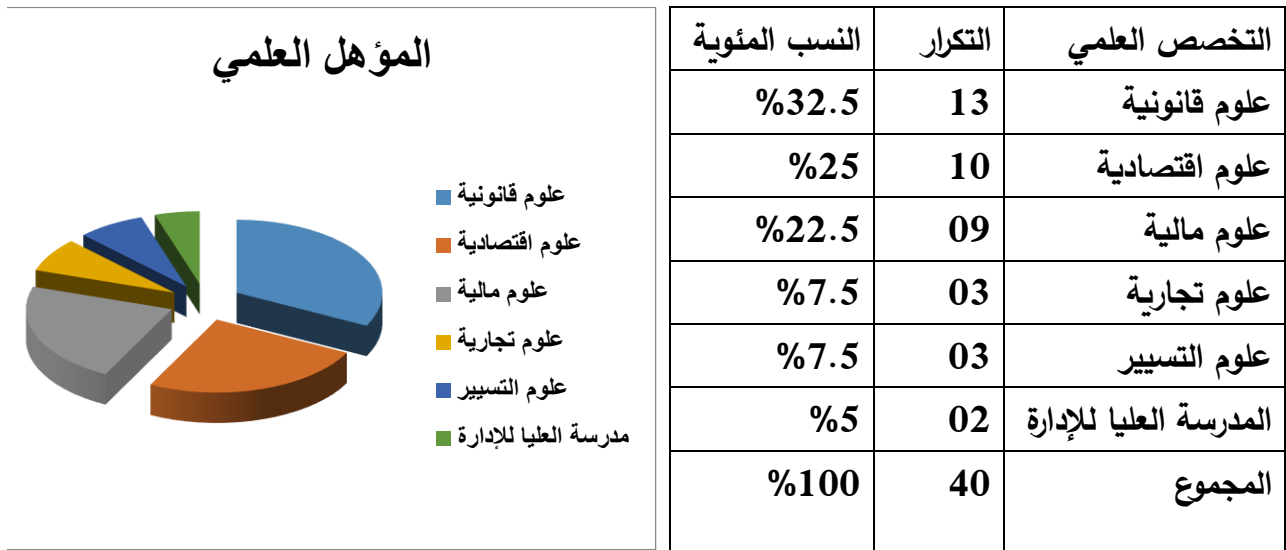
الجدول رقم (08) : توزيع عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي

| النسب المئوية | التكرار | المؤهل العلمي |
|---------------|---------|---------------|
| 15%           | 06      | ليسانس        |
| 62.5%         | 25      | ماستر         |
| 12.5%         | 05      | ماجستير       |
| 10%           | 04      | دكتوراه       |
| 100%          | 40      | المجموع       |



من خلال هذا الجدول يتضح أن أغلبية العينة من حاملي شهادات الدراسات العليا، إذ تصدرت العينة من حاملي شهادة الماستر النسبة الكبرى بـ 62.5%، ثم تليها العينة من حاملي شهادة الليسانس (بكالوريوس) النسبة بـ 15%، ثم العينة التي مستواهم ماجستير بنسبة 12.5% وأخيرا العينة من حاملي شهادة الدكتوراه بنسبة 10%. وهذا راجع إلى اكتساب مدققي مجلس المحاسبة الجزائري إلى تأهيل علمي جيد من خلال حصول الأغلبية على شهادات عليا، إذ أن طبيعة نشاطهم الرقابي والمهام المسندة إليهم تستدعي تطوير قدراتهم وكفاءاتهم العلمية.

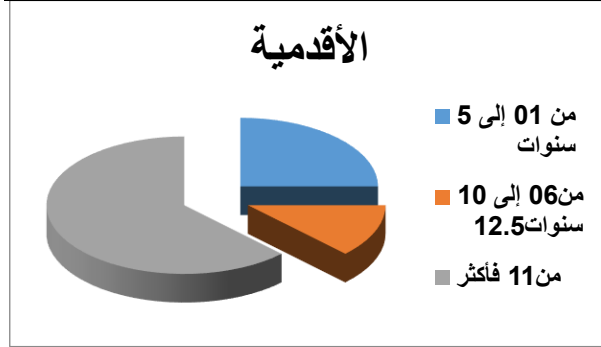
الجدول رقم (09): توزيع عينة الدراسة حسب التخصص العلمي



يوضح الجدول أن أغلب العينة ذات تخصص علمي قانوني بنسبة 32.5% وذلك لأهمية هذا الميدان العلمي في جميع المجالات ومن بينها التدقيق، ثم يليها تخصص العلوم الاقتصادية بنسبة 25%، بعده مباشرة تخصص العلوم المالية بنسبة 22.5%، ثم يليها تخصص العلوم التجارية وعلوم التسيير بنسبة 7.5%، وأخيرا الفئة المتكوّنة في المدرسة الوطنية للإدارة بنسبة 5%، وهذا إن دلّ على شيء إنما يدلّ على التباين والتنوع في التخصصات العلمية، مما يعود بالإيجاب على المهام الرقابية التي يكون فريقها الرقابي من تخصصات مختلفة.

الجدول رقم (10): توزيع عينة الدراسة حسب الأقدمية

| سنوات الأقدمية     | التكرار | النسب المئوية |
|--------------------|---------|---------------|
| من 01 إلى 05 سنوات | 10      | 25%           |
| من 06 إلى 10 سنوات | 05      | 12.5%         |
| 11 سنة فأكثر       | 25      | 62.5%         |
| المجموع            | 40      | 100%          |



يلاحظ من خلال الجدول تصدر الفئة التي تساوي أو تجاوز سنوات عملهم (خبرتهم) في المجال الرقابي 11 سنة فأكثر حيث تمثل نسبتهم الأغلبية الساحقة: 62.5%، ثم تليها الفئة التي تتراوح سنوات أقدميتهم من 01 إلى 05 سنوات بنسبة 25% وأخيرا الفئة التي تتراوح سنوات أدميتهم من 06 إلى 10 سنوات بنسبة 12.5%. وهذا راجع إلى توجيه الاستبانة إلى فئة الأشخاص من ذوي الخبرة والتأهيل المهني في الميدان الرقابي، للحصول على نتائج أكثر مصداقية وموثوقية.

**6. معامل الصدق والثبات:**

يعتبر معامل ألفا كرونباخ معامل صدق وثبات لأداة الدراسة، حيث تم حساب هذا المعامل بين محاور الاستبانة ودرجته الكلية وكانت النتائج كالتالي:

الجدول رقم (11): نتائج معامل ألفا كرونباخ

| الرقم | محاور الاستبانة  | معامل ألفا كرونباخ |
|-------|--|--------------------|
| 01    | المتطلبات الشخصية لتأهيل المدقق تؤثر إيجابا على جودة التقارير الرقابية               | 0.662              |
| 02    | المتطلبات الفنية والتقنية لتأهيل المدقق تنعكس بشكل إيجابي على جودة التقارير الرقابية | 0.752              |

|       |  |    |
|-------|--|----|
| 0.694 | التدريب والتطوير المهنيين المستمرين للمدقق من أهم مؤشرات ضمان جودة التقارير الرقابية | 03 |
| 0.724 | المعوقات والتحديات التي تؤثر في جودة التقارير الرقابية                               | 04 |
| 0.852 | الاستبانة الكلية   |    |

نلاحظ من خلال هذا الجدول أن معاملات ألفا كرونباخ الخاصة بالدراسة مرتفعة بحيث تراوحت من (0.662) إلى (0.752)، وهي معاملات مقبولة بحيث تجاوزت عتبة (0.500).

#### التجزئة النصفية:

بعد حساب معامل ألفا كرونباخ تم حساب الثبات بطريقة التجزئة النصفية لأداة الدراسة، حيث تعتمد هذه الطريقة على تجزئة الاختبار المطلوب تعيين معامل ثباته إلى نصفين متكافئين من حيث العدد، ليحتوي نصفه الأول على فقرات ذات ترتيب فردي أما النصف الثاني فيحتوي على فقرات ذات ترتيب زوجي. والجدول الآتي يوضح نتائج حساب التجزئة النصفية لأداة الدراسة.

#### الجدول رقم (12): حساب ثبات الاستبانة بطريقة التجزئة النصفية

| معامل سبيرمان براون | العدد | معامل ألفا كرونباخ | فقرات الاستبانة |
|---------------------|-------|--------------------|-----------------|
| 0.852               | 15    | 0.752              | الفقرات الفردية |
|                     | 15    | 0.731              | الفقرات الزوجية |

يتضح من خلال الجدول أن قيمة ألفا كرونباخ للفقرات الفردية بلغت (0.752)، بينما بلغت قيمة معامل ألفا كرونباخ للفقرات الزوجية (0.731) من خلال هذا يلاحظ وجود تباين في القيم وعليه قيمة ثبات التجزئة النصفية بمعادلة سبيرمان براون قدرت بـ (0.852).

#### 7. عرض نتائج الدراسة ومناقشتها:

سيتم التطرق إلى عرض النتائج والمتمثلة في عرض نتائج اختبار الفرضيات ومن بعد ذلك سيتم مناقشتها ووضع استنتاجات عامة.

#### - عرض نتائج الفرضية الرئيسية:

اختبار الفرضية الرئيسية: يوجد فروق ذات دلالة إحصائية تخص التأهيل المهني للمدقق في عملية تحقيق جودة التقارير الرقابية.



**H0** الفرضية الصفرية: لا يوجد فروق ذات دلالة إحصائية تخص التأهيل المهني للمدقق في عملية تحقيق التقارير الرقابية.

**H1** الفرضية البديلة: يوجد فروق ذات دلالة إحصائية تخص التأهيل المهني للمدقق في عملية تحقيق التقارير الرقابية.

تم حساب المتوسط الحسابي والانحراف المعياري قيمة "ت" للمجموعة الواحدة وقيمة الاحتمالية والنتائج المتحصل عليها موضحة في الجدول التالي:

المتوسط الفرضي: عدد البنود  $x$  متوسط المقياس يساوي (3)

الجدول رقم (13): يبين اختبار "ت" للمجموعة الواحدة لحساب الفروق فيما يخص التأهيل المهني للمدقق في عملية تحقيق جودة التقارير الرقابية.

| المؤشرات الإحصائية المقياس | العينة | درجة الحرية | المتوسط الحسابي | الانحراف المعياري | قيمة "ت" | القيمة الاحتمالية | المتوسط الفرضي |
|----------------------------|--------|-------------|-----------------|-------------------|----------|-------------------|----------------|
| الاستبانة الكلية           | 40     | 39          | 117.28          | 11.56             | 14.91    | 0.00              | 90             |

لحساب الفروق تم استخدام اختبار "ت" للمجموعة الواحدة، ومن خلال النتائج نجد أن القيمة الاحتمالية (0.00) وهي أصغر من مستوى الدلالة 0.01 مما يجعلنا نقبل الفرضية البديلة و نرفض الفرضية الصفرية أي أنه توجد فروق ذات دلالة إحصائية تخص التأهيل المهني للمدقق في عملية تحقيق جودة التقارير الرقابية.

### - عرض نتائج الفرضيات الفرعية:

اختبار الفرضية الأولى: يوجد فروق ذات دلالة إحصائية تخص المتطلبات الشخصية لتأهيل المدقق على تحقيق جودة التقارير الرقابية.

**H0** الفرضية الصفرية : لا يوجد فروق ذات دلالة إحصائية تخص المتطلبات الشخصية لتأهيل المدقق على تحقيق جودة التقارير الرقابية.

**H1** الفرضية البديلة: يوجد فروق ذات دلالة إحصائية تخص المتطلبات الشخصية لتأهيل المدقق على تحقيق جودة التقارير الرقابية.

المتوسط الفرضي: عدد البنود (المحور)  $x$  متوسط المقياس يساوي (3)

الجدول رقم (14): يبين اختبار "ت" للمجموعة الواحدة لحساب الفروق فيما يخص المتطلبات الشخصية لتأهيل المدقق على تحقيق جودة التقارير الرقابية.

| المؤشرات الإحصائية<br>المقياس                                     | العينة | درجة الحرية | المتوسط الحسابي | الانحراف المعياري | قيمة "ت" | القيمة الاحتمالية | المتوسط الفرضي |
|---|--------|-------------|-----------------|-------------------|----------|-------------------|----------------|
| المتطلبات الشخصية لتأهيل المدقق على تحقيق جودة التقارير الرقابية. | 40     | 39          | 29.83           | 4.06              | 9.19     | 0.00              | 24             |

لحساب الفروق تم استخدام اختبار "ت" للمجموعة الواحدة، ومن خلال النتائج نجد القيمة الاحتمالية (0.00) وهي أصغر من مستوى الدلالة 0.01 مما يجعلنا نقبل الفرضية البديلة ونرفض الفرضية الصفرية أي أنه توجد فروق ذات دلالة إحصائية تخص المتطلبات الشخصية لتأهيل المدقق على تحقيق جودة التقارير الرقابية.

اختبار الفرضية الثانية: يوجد فروق ذات دلالة إحصائية تخص المتطلبات الفنية والتقنية لتأهيل المدقق على تحقيق جودة التقارير الرقابية.

H0 الفرضية الصفرية: لا يوجد فروق ذات دلالة إحصائية تخص المتطلبات الفنية والتقنية لتأهيل المدقق على تحقيق جودة التقارير الرقابية.

H1 الفرضية البديلة: يوجد فروق ذات دلالة إحصائية تخص المتطلبات الفنية والتقنية لتأهيل المدقق على تحقيق جودة التقارير الرقابية.

الجدول رقم (15): يبين اختبار "ت" للمجموعة الواحدة لحساب الفروق فيما يخص المتطلبات الفنية والتقنية لتأهيل المدقق على تحقيق جودة التقارير الرقابية.

| المؤشرات الإحصائية<br>المقياس | العينة | درجة الحرية | المتوسط الحسابي | الانحراف المعياري | قيمة "ت" | القيمة الاحتمالية | المتوسط الفرضي |
|-------------------------------|--------|-------------|-----------------|-------------------|----------|-------------------|----------------|
|                               |        |             |                 |                   |          |                   |                |

|    |      |       |      |       |    |    |   |
|----|------|-------|------|-------|----|----|---|
| 21 | 0.00 | 16.50 | 3.26 | 29.53 | 39 | 40 | المتطلبات الفنية<br>والتقنية لتأهيل<br>المدقق على تحقيق<br>جودة التقارير<br>الرقابية. |
|----|------|-------|------|-------|----|----|---|

لحساب الفروق تم استخدام اختبار "ت" للمجموعة الواحدة، ومن خلال النتائج نجد القيمة الاحتمالية (0.00) وهي أصغر من مستوى الدلالة 0.01 مما يجعلنا نقبل الفرضية البديلة ونرفض الفرضية الصفرية أي أنه توجد فروق ذات دلالة إحصائية تخص المتطلبات الفنية والتقنية لتأهيل المدقق على تحقيق جودة التقارير الرقابية.

اختبار الفرضية الثالثة: يوجد فروق ذات دلالة إحصائية تخص التدريب والتطوير المهنيين المستمرين للمدقق كمؤشر مهم لضمان جودة التقارير الرقابية.

$H_0$  الفرضية الصفرية : لا يوجد فروق ذات دلالة إحصائية تخص التدريب والتطوير المهنيين المستمرين للمدقق كمؤشر مهم لضمان جودة التقارير الرقابية.

$H_1$  الفرضية البديلة : يوجد فروق ذات دلالة إحصائية تخص التدريب والتطوير المهنيين المستمرين للمدقق كمؤشر مهم لضمان جودة التقارير الرقابية.

الجدول رقم (16): يبين اختبار "ت" لمجموعة الواحدة لحساب الفروق تخص التدريب والتطوير المهنيين المستمرين للمدقق من أهم مؤشرات ضمان جودة التقارير الرقابية.

| المتوسط<br>الفرضي | القيمة<br>الاحتمالية | قيمة "ت" | الانحراف<br>المعياري | المتوسط<br>الحسابي | درجة<br>الحرية | العينة | المؤشرات<br>الإحصائية<br>المقياس                        |
|-------------------|----------------------|----------|----------------------|--------------------|----------------|--------|---|
| 24                | 0.00                 | 10.92    | 4.22                 | 31.36              | 39             | 40     | التدريب والتطوير<br>المهنيين المستمرين<br>للمدقق من أهم |

|  |  |  |  |  |  |  |  |
|--|--|--|--|--|--|--|--|
|  |  |  |  |  |  |  | مؤشرات ضمان<br>جودة التقارير<br>الرقابية |
|--|--|--|--|--|--|--|--|

لحساب الفروق تم استخدام اختبار "ت" للمجموعة الواحدة، ومن خلال النتائج نجد القيمة الاحتمالية (0.00) وهي أصغر من مستوى الدلالة 0.01 مما يجعلنا نقبل الفرضية البديلة و نرفض الفرضية الصفرية أي أنه توجد فروق ذات دلالة إحصائية تخص التدريب والتطوير المهنيين المستمرين للمدقق كأهم مؤشرات ضمان جودة التقارير الرقابية.

اختبار الفرضية الرابعة: يوجد فروق ذات دلالة إحصائية تخص المعوقات والتحديات التي تؤثر على جودة التقارير الرقابية.

H0 الفرضية الصفرية : لا يوجد فروق ذات دلالة إحصائية تخص المعوقات والتحديات التي تؤثر على جودة التقارير الرقابية.

H1 الفرضية البديلة: لا يوجد فروق ذات دلالة إحصائية تخص المعوقات والتحديات التي تؤثر على جودة التقارير الرقابية.

الجدول رقم (17): يبين اختبار "ت" للمجموعة الواحدة لحساب الفروق فيما يخص المعوقات والتحديات التي تؤثر على جودة التقارير الرقابية.

|                   |                      |          |                      |                    |                |        |                                  |
|-------------------|----------------------|----------|----------------------|--------------------|----------------|--------|----------------------------------|
| المتوسط<br>الفرضي | القيمة<br>الاحتمالية | قيمة "ت" | الانحراف<br>المعياري | المتوسط<br>الحسابي | درجة<br>الحرية | العينة | المؤشرات<br>الإحصائية<br>المقياس |
|-------------------|----------------------|----------|----------------------|--------------------|----------------|--------|----------------------------------|

|    |      |      |      |       |    |    |  |
|----|------|------|------|-------|----|----|--|
| 21 | 0.00 | 8.87 | 4.01 | 26.63 | 39 | 40 | المعوقات والتحديات التي تؤثر على جودة التقارير الرقابية. |
|----|------|------|------|-------|----|----|--|

لحساب الفروق تم استخدام اختبار "ت" للمجموعة الواحدة، ومن خلال النتائج نجد القيمة الاحتمالية (0.00) وهي أصغر من مستوى الدلالة 0.01 مما يجعلنا نقبل الفرضية البديلة ونرفض الفرضية الصفرية أي أنه توجد فروق ذات دلالة إحصائية تخص المعوقات والتحديات التي تؤثر على جودة التقارير الرقابية.

### الخاتمة:

بعد معالجة محاور البحث حول موضوع "دور التأهيل المهني للمدقق في زيادة كفاءة وجودة التقارير الرقابية -دراسة ميدانية استبائية على مدققي مجلس المحاسبة الجزائري-، توصل الباحثان إلى مجموعة من النتائج، ومن خلالها، تم عرض جملة من التوصيات:

### ■ النتائج:

- بناء على نتائج التحليل الإحصائي، سيتم تلخيص النتائج التي توصلت إليها الدراسة الميدانية فيما يلي:
- ✓ قبول الفرضية الرئيسية: التأهيل المهني للمدقق معيار فعال في عملية تحقيق جودة التقارير الرقابية.
- ✓ قبول الفرضية الفرعية الأولى: المتطلبات الشخصية لتأهيل المدقق تؤثر إيجاباً على جودة التقارير الرقابية.
- ✓ قبول الفرضية الفرعية الثانية: المتطلبات الفنية والتقنية للمدقق تتعكس بشكل إيجابي على جودة التقارير الرقابية.
- ✓ قبول الفرضية الفرعية الثالثة: التدريب والتطوير المهنيين المستمرين للمدقق من أهم مؤشرات ضمان جودة التقارير الرقابية.
- ✓ قبول الفرضية الفرعية الرابعة: توجد معوقات وتحديات تؤثر على جودة التقارير الرقابية.

### أبرز النتائج التي تم التوصل إليها من خلال أجوبة الاستبانة:

- وافقت نسبة 52% من أفراد العينة على أن "المؤهل العلمي الذي تحصلوا عليه يتناسب مع طبيعة العمل الرقابي الذي يمارسونه"، ووافقت بشدة نسبة 5,37% منهم على ذات العبارة

(السؤال)، بينما فضلت نسبة 5% منهم الحياد، وتعادل 2,5% منهم بين غير موافقين، وغير موافقين بشدة.

• تساوي أفراد العينة بنسبة 32% بين موافق بشدة وموافق على أن "اليمين القانونية التي يؤديها المدقق بعد تنصيبه الأول وقبل ممارسة مهامه تضمن المحافظة على السر المهني وإعداده لتقارير صادقة وموثوقة"، بينما فضلت نسبة 17,5% منهم الحياد، و12,5% غير موافقين، و5% غير موافقين بشدة.

• وافقت نسبة 50% من أفراد العينة على أن "مهمة رقابة الالتزام تتطلب خبرة مهنية في المجال وإلا فلا يمكن تحقيق تقرير رقابي ذا جودة"، ووافقت بشدة نسبة 35% منهم على ذلك، بينما فضلت نسبة 5% منهم الحياد، وتعادل 2,5% منهم بين غير موافقين، وغير موافقين بشدة.

• وافقت بشدة نسبة 72,5% من أفراد العينة على أنه "كلما توفرت صفات النزاهة، الاستقلالية والموضوعية في المدقق كلما أثر ذلك إيجاباً على جودة تقاريره"، ووافقت أيضاً نسبة 27,5% على نفس العبارة.

• وافقت بشدة نسبة 52,5% من أفراد العينة على أنه "يؤثر تحكم المدقق في الجانب القانوني (التأسيس باستعمال مواد قانونية، استعمال المصطلحات القانونية المناسبة...) على جودة التقارير الرقابية"، ووافقت نسبة 45% على ذات العبارة.

• وافقت نسبة 52,5% من أفراد العينة على عبارة "يساعد إلمام المدقق بالمجال الرقمي والتحكم في تكنولوجيا المعلومات في نجاعة التقارير الرقابية (بجودة عالية وفي وقت قياسي)"، ووافقت بشدة نسبة 37,5% على ذلك.

• وافقت بشدة نسبة 45% من أفراد العينة على أن "التزام المدقق بالمعايير المهنية الدولية يزيد من كفاءة التقارير الرقابية، ووافقت نسبة 37,5% على ذات العبارة.

• وافق أفراد العينة بشدة وبنسبة 67,5% عبارة "الخضوع لتدريب في مجال التدقيق مباشرة بعد النجاح في المسابقة الوطنية للالتحاق بوظيفة مدقق في مجلس المحاسبة"، ووافقت نسبة 25% على ذات العبارة.

• لم توافق نسبة 37,5% من أفراد العينة على أن "التدريب المباشر والتطوير المهني المستمر للمدقق يعادل الخبرة المهنية في عملية التدقيق"، بينما وافقت نسبة 20% على ذلك.

• وافقت نسبة 45% من أفراد العينة على أن "التدريب المهني الحضورى فعال مقارنة بالتدريب المهني الإلكتروني (عن بعد)، بينما وافق بشدة 40% على ذلك، وفضل 15% منهم الحياد.

- وافقت نسبة 62,5% من أفراد العينة على عبارة "يؤثر عدم قدرة المدقق التعامل مع التوترات وضغوطات الحياة اليومية والمهنية على الأداء في العمل وبالتالي على جودة التقارير الرقابية"، بينما وافق بشدة 22,5% على ذلك.
- وافقت بشدة نسبة 47,5% من أفراد العينة على عبارة "يؤثر ضعف الحوافز بنوعيتها المادية والمعنوية على جودة مخرجات الرقابة (التقارير)"، ووافق 37,5% على ذلك.

## ■ التوصيات:

بناء على نتائج الدراسة، يمكن تقديم بعض التوصيات في شقين يخص الشق الأول توصيات موجهة إلى الأجهزة الرقابية، ويخص الشق الثاني توصيات موجهة إلى المدققين وهي:

### (1) - توصيات موجهة إلى الأجهزة الرقابية:

- ✓ الاستثمار في المورد البشري من خلال تكثيف الاهتمام بالتأهيل العلمي والعملية لفئة مدققي الأجهزة الرقابية بشكل خاص، عن طريق التدريب الدوري وتجديد المعارف، لما لذلك من أثر إيجابي على جودة تقاريرهم الرقابية.
- ✓ الحرص على وضع استراتيجيات واضحة المعالم فيما يخص مسارات التطوير المهني واتباع إرشادات الإنتوساي المتعلقة بها (GUID 1951)، والالتزام بتطبيق هذه الاستراتيجيات بما يتماشى مع خصوصية كل جهاز، دون إخلال بالأهداف الاستراتيجية لبلوغ النتائج الإيجابية.
- ✓ ضرورة تخصيص إدارة أو خلية لرقابة الجودة في الأجهزة الرقابية التي لا تتوفر لديها، حيث تضم هذه الخلية مدققين محترفين ممن تتوفر فيهم مؤهلات وكفاءات شخصية، بالإضافة للمهارات الفنية والتقنية مع مراعاة تعدد التخصصات المهنية في أعضاء فريق رقابة الجودة حتى يقدم القيمة المضافة المرجوة.
- ✓ هيكلة خطة تحفيز (بنوعيه المادي والمعنوي) وتقييم تضمن تشجيع المدققين المتميزين على مواصلة دورهم البارز في تحسين الأعمال الرقابية وترفع من معنوياتهم، باعتبار أن الكوادر البشرية هي من أهم المؤشرات التي تزيد من جودة التدقيق بصفة عامة وجودة التقارير الرقابية بصفة خاصة.
- ✓ خلق بيئة عمل إيجابية، وداعمة عن طريق تشجيع ثقافة الحوار، الاحترام والتقدير، بالإضافة إلى تقديم مزايا تنافسية لجذب الكفاءات والقدرات والاحتفاظ بها.
- ✓ الحرص على ترجمة المعايير الدولية إلى اللغات الوطنية للأجهزة الرقابية وتدريب المدققين عليها تدريباً نوعياً، وتشجيعهم للعمل بها.

## (2) - توصيات موجهة إلى المدققين:

- ✓ حرص المدققين على اكتساب المعارف الجديدة وزيادة كفاءتهم وتأهيلهم العلمي والعملية من خلال الممارسة والمبادرة والاهتمام والجدية عند حضور التدريبات المتنوعة التي تعقدتها الجهات المهنية المختلفة.
- ✓ حرص المدققين على اكتساب المهارات المتنوعة، سيما المهارات التي ستزداد إليها الحاجة مستقبلا على غرار مهارة التواصل ومهارة الإلمام الرقمي ومواكبة تكنولوجيا المعلومات ، التفكير والتحليل النقدي...، لما لها من أثر فعال في الوصول إلى نتائج تسهم في ضمان جودة التقارير الرقابية.
- ✓ الالتزام بقواعد السلوك المهني من نزاهة وموضوعية وحياد وسرية...إلخ، بما أنها مؤشرات تضمن زيادة جودة التقارير الرقابية.
- ✓ بناء شبكة علاقات مع مدققين أكثر خبرة وتجربة منهم في الأجهزة الرقابية عبر العالم.
- ✓ إتقان المعايير المهنية الدولية والعمل على تطبيقها في أعمال التدقيق، إضافة إلى الاطلاع الدائم على أحدث التطورات في مجال التدقيق.

## قائمة المراجع:

### ❖ مراجع باللغة العربية:

1. آسيا هيري، فعالية التدقيق الخارجي وفق أخلاقيات المهنة في تحسين جودة معلومات تقرير المدقق-دراسة عينة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية-، أطروحة دكتوراه ميدان: العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير، شعبة: علوم التسيير، جامعة أحمد دراية أدرار، الجزائر، 2017-2018.
2. إطار قياس أداء الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة SAI PMF، 2022.
3. أمينة بلحاجي، التكوين والتدريب كمدخل لبناء رأس المال البشري، مجلة التنمية البشرية، جامعة وهران 2، الجزائر، العدد 11، نوفمبر 2019.



4. باسمه علي حسن أبو سلمية، مدى فاعلية التدريب في تطوير الموارد البشرية، ماجستير في إدارة الأعمال، الجامعة الإسلامية، فلسطين، 2007.
5. حسن خوزرافي، المدققون ومهارات الاتصال الفعال، محكمة الرقابة العليا الإيرانية، المجلة الدولية للرقابة المالية الحكومية، عدد أبريل 2012، مترجم إلى اللغة العربية من قبل ديوان المحاسبة الأردني.
6. حسن عبد الله دندشله، دليل التدقيق المالي " إجراءات تفصيلية استنادا لمعايير التدقيق الدولية ومعايير الإنتوساي"، ط 1، دار أمجد للنشر والتوزيع، الأردن، 2019.
7. حسينة ملهي، التدريب المهني: مدخل لتنمية الموارد البشرية في المنظمات، مجلة التواصل في العلوم الإنسانية والاجتماعية، جامعة عبد الحميد مهري قسنطينة 2: الجزائر، العدد 50، جوان 2017.
8. الدليل التوجيهي لضمان الجودة في أعمال الرقابة المالية للأجهزة العليا للرقابة التابعة لإقليم الكاروساي.
9. ديوان الرقابة المالية والإدارية، عرض حول: معايير التدقيق الدولية، 5، 6 فبراير 2020، ص 4، متوفر على الرابط الإلكتروني:  
[https://www.nao.gov.bh/uploads/kxwibxn2\\_xz4.pdf](https://www.nao.gov.bh/uploads/kxwibxn2_xz4.pdf)
10. سامر أحمد النجار، هذه السايح العانسي، الدور الوسيط للالتزام التنظيمي في العلاقة بين بني ضغوط العمل وجودة التقارير الرقابية دراسة تطبيقية على أعضاء الجهاز المركزي للمحاسبات، المجلة العلمية للدراسات والبحوث المالية والتجارية (م 4، ع 1، ج 3، يناير 2023)، جامعة دمياط: مصر، 2023.
11. صالح مصلح، إعداد التقارير الرقابية وفق المعايير الدولية: ورقة عمل مقدمة في الورشة التدريبية بعنوان "مكافحة الفساد للعاملين في الرقابة الداخلية في وزارة التربية والتعليم، رام الله، فلسطين، 2013.
12. عن/ نغوين توان ليان، تدريب مدقي الدولة، المجلة الدولية للرقابة المالية الحكومية، المجلد 43 (رقم: 2)، عدد أبريل 2016.
13. عوض لبيب فتح الله منصور الذيب، دراسة مقارنة للتنظيم المهني للمحاسبة والمراجعة في الولايات المتحدة الأمريكية والمملكة المتحدة وجمهورية مصر العربية بهدف وضع نموذج ملائم لتنظيم المهنة في مصر، أطروحة دكتوراه الفلسفة في المحاسبة، جامعة الإسكندرية، 1993.

14. لجنة الاتصال لرؤساء الأجهزة العليا للرقابة بالاتحاد الأوروبي.
15. مبادرة تنمية الإنتوساي (IDI)، دليل تطبيق المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (رقابة الالتزام)، الإصدار 1، يناير 2022.
16. مبادرة تنمية الإنتوساي (IDI)، وحدة المؤسسات العالمية، الاستقصاء العالمي لسنة 2020.
17. مبادرة تنمية الإنتوساي (IDI)، دليل تطبيق المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة بشأن الرقابة المالية، الإصدار 1، 2020.
18. مجلس التعاون لدول الخليج العربية، الأمانة العامة، دليل إعداد وكتابة التقارير الرقابية لدواوين المراقبة والمحاسبة بدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية، الرياض: السعودية، 2016.
19. مجلس التعاون لدول الخليج العربية، الأمانة العامة، دليل قواعد الرقابة للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية، الرياض: السعودية، 2009.
20. معهد المدققين الداخليين، معايير التدقيق الداخلي، ترجم إلى اللغة العربية من قبل فريق عمل من جمعية المدققين الداخليين في لبنان، نشر في يناير 2024.
21. الإنتوساي، لجنة بناء القدرات، تعزيز الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة، دليل تحسين الأداء، 2018.
22. نوري محمد سالم الكاسح ونعيم مصباح بلعيد، التأهيل العلمي والعملية للمراجع الخارجي وأثره على عملية المراجعة (دراسة تطبيقية على مكاتب المحاسبة والمراجعة)، مجلة الجامعي، النقابة العامة لأعضاء هيئة التدريس الجامعي، العدد 32، الخريف 2020، ليبيا.

#### ❖ قوانين ومراسيم تنفيذية:

1. الأمر رقم 95-20 المؤرخ في 17 يوليو 1995، ج. ر العدد 50، المؤرخة في 23 يوليو 1995، المعدل والمتمم بالأمر رقم 10-02 المؤرخ في 26 غشت 2010، المتعلق بمجلس المحاسبة، ج. ر العدد 39 المؤرخة في الفاتح سبتمبر 2010.
2. الأمر رقم 95-23 المؤرخ في 26 غشت 1995، المتضمن القانون الأساسي لقضاة مجلس المحاسبة، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 48، الصادر بتاريخ 3 سبتمبر 1995.
3. المرسوم التنفيذي رقم 11-286، المؤرخ في 15 غشت 2011، يتضمن القانون الأساسي الخاص بالموظفين المنتمين للأسلاك الخاصة بإدارة مجلس المحاسبة، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 46، الصادر بتاريخ 17 غشت 2011.

4. المرسوم التنفيذي رقم 96-30، المؤرخ في 13 يناير 1996، يحدد الشروط والكيفيات لتطبيق الأمر رقم 95-23 المؤرخ في 26 غشت 1995، المتضمن القانون الأساسي لقضاة مجلس المحاسبة، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 4، الصادر بتاريخ 17 يناير 1996.

❖ معايير وإرشادات توجيهية صادرة عن الإنتوساي:

1. الإنتوساي، ISSAI 10، إعلان مكسيكو بشأن الاستقلالية، السنة.
2. الإنتوساي، ISSAI 12، قيمة ومنافع الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة -إحداث الفارق في حياة المواطنين-، السنة.
3. الإنتوساي، لجنة المعايير الرقابية، ISSAI 30، أخلاقيات المهنة، 1998.
4. الإنتوساي، ISSAI 100، المبادئ الأساسية لرقابة القطاع العام، د/ت.
5. الإنتوساي، ISSAI 130، قواعد السلوك الأخلاقي، 2019.
6. الإنتوساي، ISSAI 150، كفاءة مراجع الحسابات، 2019.
7. الإنتوساي، ISSAI 200، المبادئ الأساسية للرقابة المالية، 2019.
8. الإنتوساي، ISSAI 300، مبادئ رقابة الأداء، 2019.
9. الإنتوساي، ISSAI 400، مبادئ رقابة الالتزام، 2019.
10. الإنتوساي، ISSAI 3000، رقابة الأداء، 2019.
11. الإنتوساي، GUID 1951، إرشادات حول تطوير مسارات التطوير المهني للمراجعين.

مراجع باللغة الأجنبية:

أ. باللغة الإنجليزية:

1. INTOSAI, Capacity Building Committee, the future relevant Value-Adding-Auditor , Occasional paper, 2020 on the site:  
[https://intosai.bc.wpengine.com/wpcontent/uploads/2020/11/20201106-The-Future-Relevant-Value-Adding-Auditor\\_CBC\\_Nov-2020.pdf](https://intosai.bc.wpengine.com/wpcontent/uploads/2020/11/20201106-The-Future-Relevant-Value-Adding-Auditor_CBC_Nov-2020.pdf).
2. INTOSAI, **How to increase the use and impact of audit reports**, A guide for Supreme Audit Institutions, 2010.
3. World Economic Forum, Centre for the New Economy and Society, The Future of Jobs Report 2018, on the site:  
[https://www3.weforum.org/docs/WEF\\_Future\\_of\\_Jobs\\_2018.pdf](https://www3.weforum.org/docs/WEF_Future_of_Jobs_2018.pdf).
4. GOWSALYA R S, ASMA V.K, "A Study on Training Effectiveness", 2017, IJRTI | Volume 2 ,Issue 5 | ISSN: 2456-3315.

ب. باللغة الفرنسية:

1. Huybrechts, Corentin. Transformation de la profession d'auditeur externe à travers l'impact du digital. Louvain School of Management, Université catholique de Louvain, 2019. Prom. : De Wolf, Michel. <http://hdl.handle.net/2078.1/thesis:20703>.
2. Harib Saeed Al Amimi, L'avenir de l'audit du secteur public : Vivre en période de changement, disponible sur le site <https://intosajournal.org/fr/journal-entry/the-future-of-public-sector-auditing-living-in-times-of-change/>
3. INTOSAI, **Aider les institutions supérieures de contrôle à appliquer les normes internationales d'audit dans des contextes difficiles et complexes**, note d'information à l'intention des partenaires internationaux du développement, Mai 2020, (disponible sur le site : <https://www.intosaicbc.org/wp-content/uploads/2020/09/Aider-les-ISC-a-appliquer-les-normes-internationels-dauidit-note-dinformation.pdf>).
4. -IDI, Gestion des risques pour les institutions supérieures de contrôle des finances publiques, Guide de référence rapide, Décembre 2023, (Disponible sur le site : <https://idi.no/elibrary/well-governed-sais/crisp/1914-crisp-risk-management-quick-reference-guide-fr/file>).

## الملاحق:

### الملحق رقم 01:

#### نموذج استبيان

استبيان حول دور التأهيل المهني للمدقق في زيادة كفاءة وجودة التقارير الرقابية  
دراسة ميدانية استبائية على مدققي مجلس المحاسبة الجزائري (Les auditeurs)

زملائي زميلاتي، المدققين الكرام،

تسعدنا دعوتكم للمشاركة في الإجابة على أسئلة هذا الاستبيان المكوّن من جزئين، حيث تعتبر إجابتكم الدقيقة وبشكل صريح وموضوعي ذات قيمة عالية، وهو ما سيساعدنا أكثر في معالجة موضوع هذا البحث، وسيكون الباحثان ممتنين لجهودكم وإسهاماتكم في الإجابة على أكبر قدر ممكن من الأسئلة. وتجدر الإشارة إلى أن الأجوبة والآراء والتطلعات المقدمة في هذا الاستبيان ستعالج في سرية تامة ولا تستخدم إلا لأغراض البحث العلمي دون سواه. نشكركم جزيل الشكر على وقتكم وتعاونكم، ونتطلع إلى مشاركتكم الفعّالة.

ريمة شيخي عبد الباقي مادني

قاضيان : مجلس المحاسبة الجزائري  
(الغرفة السابعة)

#### استمارة الأسئلة:

#### الجزء الأول: البيانات الشخصية

- 1- الاسم واللقب: ....
- 2- الجنس: ذكر  أنثى
- 3- الفئة العمرية: من 30 إلى 42 سنة  من 43 إلى 55 سنة  أكثر من 55 سنة
- 4- المؤهل العلمي: ليسانس  ماجستير  دكتوراه
- 5- التخصص العلمي: (يمكن اختيار أكثر من إجابة إذا درستم أكثر من تخصص)
- 6- علوم قانونية  علوم اقتصادية  علوم تسيير  علوم مالية  علوم تجارية
- أخرى.....
- 7- عدد سنوات الخبرة في مجال الرقابة: من 01 إلى 05 سنوات  من 06 إلى 10 سنوات  أكثر من 10 سنوات

## الجزء الثاني: الأسئلة المتعلقة بالموضوع

يقصد بعبارة **المدقق** في هذا الاستبيان مراجع الحسابات (القاض والمدقق المالي).

**مقياس ليكرت** : تتم الإجابة بمقياس ليكرت من 1 إلى 5 وفقا لما يلي: موافق بشدة (5)، موافق (4)، محايد (3)، غير موافق (2)، غير موافق بشدة (1).

**أولا: المتطلبات الشخصية لتأهيل المدقق تؤثر إيجابا على جودة التقارير الرقابية.**

1. يتناسب المؤهل العلمي المتحصل عليه مع طبيعة العمل الرقابي للمدقق.

|            | 1                     | 2                     | 3                     | 4                     | 5                     |                |
|------------|-----------------------|-----------------------|-----------------------|-----------------------|-----------------------|----------------|
| موافق بشدة | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | غير موافق بشدة |

2. تُحقق شهادة التعليم العالي المطلوبة في التوظيف الكفاءة اللازمة لممارسة وظيفة التدقيق.

|            | 1                     | 2                     | 3                     | 4                     | 5                     |                |
|------------|-----------------------|-----------------------|-----------------------|-----------------------|-----------------------|----------------|
| موافق بشدة | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | غير موافق بشدة |

3. تضمن اليمين القانونية التي يؤديها المدقق بعد تنصيبه الأول وقبل ممارسة مهامه محافظته على السر المهني وإعداده لتقارير صادقة وموثوقة.

|            | 1                     | 2                     | 3                     | 4                     | 5                     |                |
|------------|-----------------------|-----------------------|-----------------------|-----------------------|-----------------------|----------------|
| موافق بشدة | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | غير موافق بشدة |

4. تتطلب مهمة تدقيق رقابة الالتزام خبرة مهنية في المجال وإلا فلا يمكن تحقيق تقرير رقابي ذا جودة.

|            | 1                     | 2                     | 3                     | 4                     | 5                     |                |
|------------|-----------------------|-----------------------|-----------------------|-----------------------|-----------------------|----------------|
| موافق بشدة | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | غير موافق بشدة |

5. تتطلب مهمة تدقيق الرقابة القضائية خبرة مهنية في المجال وإلا فلا يمكن تحقيق تقرير رقابي ذا جودة.

|            | 1                     | 2                     | 3                     | 4                     | 5                     |                |
|------------|-----------------------|-----------------------|-----------------------|-----------------------|-----------------------|----------------|
| موافق بشدة | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | غير موافق بشدة |

6. كلما توفرت صفات النزاهة، الاستقلالية والموضوعية في المدقق كلما أثر ذلك إيجابا على جودة تقاريره.

|            | 1                     | 2                     | 3                     | 4                     | 5                     |                |
|------------|-----------------------|-----------------------|-----------------------|-----------------------|-----------------------|----------------|
| موافق بشدة | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | غير موافق بشدة |

7. سياسة التقييم عن طريق النقطة السنوية لقياس مدى التأهيل المهني للمدقق المتبعة من قبل مجلس المحاسبة والمنفذة من طرف رؤساء الغرف عادلة.

|            |                       |                       |                       |                       |                       |                |
|------------|-----------------------|-----------------------|-----------------------|-----------------------|-----------------------|----------------|
|            | 1                     | 2                     | 3                     | 4                     | 5                     |                |
| موافق بشدة | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | غير موافق بشدة |

8. يتم تقديم تظلمات لأن سياسة التقييم لا تعكس حقا مستوى التأهيل المهني للمدقق.

|            |                       |                       |                       |                       |                       |                |
|------------|-----------------------|-----------------------|-----------------------|-----------------------|-----------------------|----------------|
|            | 1                     | 2                     | 3                     | 4                     | 5                     |                |
| موافق بشدة | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | غير موافق بشدة |

ثانيا: المتطلبات الفنية والتقنية لتأهيل المدقق تنعكس بشكل إيجابي على جودة التقارير الرقابية.

1. يؤثر تحكم المدقق في الجانب القانوني (التأسيس باستعمال مواد قانونية، استعمال المصطلحات القانونية المناسبة... إلخ) على جودة التقارير الرقابية.

|            |                       |                       |                       |                       |                       |                |
|------------|-----------------------|-----------------------|-----------------------|-----------------------|-----------------------|----------------|
|            | 1                     | 2                     | 3                     | 4                     | 5                     |                |
| موافق بشدة | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | غير موافق بشدة |

2. تدعم إحاطة المدقق، بالتشريعات والتنظيمات الوطنية (الداخلية) وتعديلاتها، آراءه واستنتاجاته بشأن

المواضيع التي يعالجها، مما يزيد من موضوعية وصدقية تقاريره الرقابية

|            |                       |                       |                       |                       |                       |                |
|------------|-----------------------|-----------------------|-----------------------|-----------------------|-----------------------|----------------|
|            | 1                     | 2                     | 3                     | 4                     | 5                     |                |
| موافق بشدة | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | غير موافق بشدة |

3. يساعد إمام المدقق بالمجال الرقمي والتحكم في تكنولوجيا المعلومات في نجاعة التقارير الرقابية (بجودة عالية وفي وقت قياسي)

|            |                       |                       |                       |                       |                       |                |
|------------|-----------------------|-----------------------|-----------------------|-----------------------|-----------------------|----------------|
|            | 1                     | 2                     | 3                     | 4                     | 5                     |                |
| موافق بشدة | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | غير موافق بشدة |

4. تحكم المدقق في الجانب المحاسبي ينعكس بشكل إيجابي على جودة التقارير الرقابية.

|            |                       |                       |                       |                       |                       |                |
|------------|-----------------------|-----------------------|-----------------------|-----------------------|-----------------------|----------------|
|            | 1                     | 2                     | 3                     | 4                     | 5                     |                |
| موافق بشدة | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | غير موافق بشدة |

5. التزام المدقق بالمعايير المهنية الدولية يزيد من كفاءة التقارير الرقابية.

|            |                       |                       |                       |                       |                       |                |
|------------|-----------------------|-----------------------|-----------------------|-----------------------|-----------------------|----------------|
|            | 1                     | 2                     | 3                     | 4                     | 5                     |                |
| موافق بشدة | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | غير موافق بشدة |

6. التزام المدقق بالمعايير المهنية الدولية يزيد من فعالية التقارير الرقابية.

|  |   |   |   |   |   |  |
|--|---|---|---|---|---|--|
|  | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |  |
|--|---|---|---|---|---|--|

موافق بشدة      غير موافق بشدة

7. قصور التزام المدقق بالمعايير الدولية للمراجعة يؤدي إلى تقارير رقابية ضعيفة.

1 2 3 4 5

موافق بشدة      غير موافق بشدة

ثالثاً: التدريب والتطوير المهنيين المستمرين للمدقق من أهم مؤشرات ضمان جودة التقارير الرقابية.

1. الخضوع لتدريب (لتكوين) في مجال التدقيق مباشرة بعد النجاح في المسابقة الوطنية للاتحاق

بوظيفة مدقق في مجلس المحاسبة.

1 2 3 4 5

موافق بشدة      غير موافق بشدة

2. مدة التدريب الأولي والمباشر بعد النجاح في المسابقة كانت كافية، ومكتسباته أسهمت في نجاح

أول مهمة رقابية.

1 2 3 4 5

موافق بشدة      غير موافق بشدة

3. التدريب المباشر والتطوير المهني المستمر للمدقق يعادل الخبرة المهنية في عملية التدقيق.

1 2 3 4 5

موافق بشدة      غير موافق بشدة

4. برامج التدريب المسطرة من طرف المجلس تهدف إلى زيادة كفاءة المدقق.

1 2 3 4 5

موافق بشدة      غير موافق بشدة

5. تؤثر التدريبات الكمية والنوعية على جودة التقارير الرقابية.

1 2 3 4 5

موافق بشدة      غير موافق بشدة

6. التدريب المستمر للمدقق يؤدي إلى مواكبة تحديثات العمل الرقابي وتحسين جودة التقارير

الرقابية.

1 2 3 4 5

موافق بشدة      غير موافق بشدة

7. التدريب المهني الحضوري فعال مقارنة بالتدريب المهني الإلكتروني (عن بعد).

1 2 3 4 5



موافق بشدة      غير موافق بشدة

8. يوجد فرق بين التقارير الرقابية قبل وبعد التدريب المتنوع من حيث الجودة.

1 2 3 4 5

موافق بشدة      غير موافق بشدة

رابعا: المعوقات والتحديات التي تؤثر على جودة التقارير الرقابية.

1. غياب خلية أو وحدة لرقابة جودة التقارير الرقابية تحد من الإشراف على هذه الأخيرة، وعليه تُسهم في إضعافها.

1 2 3 4 5

موافق بشدة      غير موافق بشدة

2. نقص اهتمام الأطراف الخارجية ذات العلاقة (الإعلام، المجتمع المدني...) يضعف من جودة تقارير مجلس المحاسبة.

1 2 3 4 5

موافق بشدة      غير موافق بشدة

3. عدم بناء علاقات فعّالة للمدقق مع أصحاب المصلحة الخارجيين لتحقيق المنفعة المتبادلة، ينجر عنه ضعف التقارير الرقابية.

1 2 3 4 5

موافق بشدة      غير موافق بشدة

4. التخطيط الاستراتيجي للتدريب السنوي والمتعدد السنوات قابل للتنفيذ ويحقق القيمة المضافة حسب الإمكانيات المتوفرة لدى مجلس المحاسبة.

1 2 3 4 5

موافق بشدة      غير موافق بشدة

5. يؤثر عدم قدرة المدقق على التعامل مع التوترات وضغوطات الحياة اليومية والمهنية على الأداء في العمل، وبالتالي على جودة التقارير الرقابية.

1 2 3 4 5

موافق بشدة      غير موافق بشدة

6. يؤثر ضعف الحوافز بنوعها المادية والمعنوية على جودة مخرجات الرقابة (التقارير).

1 2 3 4 5

موافق بشدة      غير موافق بشدة

7. كلما قلت كفاية وموثوقية أدوات الإثبات وعلاقتها بأهداف التدقيق كلما نقصت جودة التقارير الرقابية المطلوبة.

1 2 3 4 5  
 غير موافق بشدة موافق بشدة

الملحق رقم 02:

نتائج تفصيلية للاستبيان

**SEXE**

|             | Frequency | Percent | Valid Percent | Cumulative Percent |
|-------------|-----------|---------|---------------|--------------------|
| Valid HOMME | 22        | 55.0    | 55.0          | 55.0               |
| FEMME       | 18        | 45.0    | 45.0          | 100.0              |
| Total       | 40        | 100.0   | 100.0         |                    |

**AGE**

|                | Frequency | Percent | Valid Percent | Cumulative Percent |
|----------------|-----------|---------|---------------|--------------------|
| Valid 30-42ans | 28        | 70.0    | 70.0          | 70.0               |
| 43-55ans       | 11        | 27.5    | 27.5          | 97.5               |
| en plus 56ans  | 1         | 2.5     | 2.5           | 100.0              |
| Total          | 40        | 100.0   | 100.0         |                    |

**Niveau**

|               | Frequency | Percent | Valid Percent | Cumulative Percent |
|---------------|-----------|---------|---------------|--------------------|
| Valid licence | 6         | 15.0    | 15.0          | 15.0               |
| master        | 25        | 62.5    | 62.5          | 77.5               |
| magister      | 5         | 12.5    | 12.5          | 90.0               |
| doctorat      | 4         | 10.0    | 10.0          | 100.0              |

|       |    |       |       |  |
|-------|----|-------|-------|--|
| Total | 40 | 100.0 | 100.0 |  |
|-------|----|-------|-------|--|

### Spécialité

|                  | Frequency | Percent | Valid Percent | Cumulative Percent |
|------------------|-----------|---------|---------------|--------------------|
| Valid droit      | 13        | 32.5    | 32.5          | 32.5               |
| économique       | 10        | 25.0    | 25.0          | 57.5               |
| finance          | 9         | 22.5    | 22.5          | 80.0               |
| commerce         | 3         | 7.5     | 7.5           | 87.5               |
| gestion          | 3         | 7.5     | 7.5           | 95.0               |
| école supérieure | 2         | 5.0     | 5.0           | 100.0              |
| Total            | 40        | 100.0   | 100.0         |                    |

### Ancienneté

|               | Frequency | Percent | Valid Percent | Cumulative Percent |
|---------------|-----------|---------|---------------|--------------------|
| Valid 1-5ans  | 10        | 25.0    | 25.0          | 25.0               |
| 6-10ans       | 5         | 12.5    | 12.5          | 37.5               |
| en plus 10ans | 25        | 62.5    | 62.5          | 100.0              |
| Total         | 40        | 100.0   | 100.0         |                    |

### Reliability Statistics

| Cronbach's Alpha | N of Items |
|------------------|------------|
| .662             | 8          |

### Reliability Statistics

|                  |            |
|------------------|------------|
| Cronbach's Alpha | N of Items |
| .694             | 8          |

### Reliability Statistics

|                  |            |
|------------------|------------|
| Cronbach's Alpha | N of Items |
| .724             | 7          |

### Reliability Statistics

|                  |            |
|------------------|------------|
| Cronbach's Alpha | N of Items |
| .852             | 30         |

### Reliability Statistics

|                                |                  |            |                 |
|--------------------------------|------------------|------------|-----------------|
| Cronbach's Alpha               | Part 1           | Value      | .752            |
|                                |                  | N of Items | 15 <sup>a</sup> |
|                                | Part 2           | Value      | .731            |
|                                |                  | N of Items | 15 <sup>b</sup> |
|                                | Total N of Items |            | 30              |
| Correlation Between Forms      |                  |            | .742            |
| Spearman-Brown Coefficient     | Equal Length     |            | .852            |
|                                | Unequal Length   |            | .852            |
| Guttman Split-Half Coefficient |                  |            | .844            |

a. The items are: Q1, Q3, Q5, Q7, Q9, Q11, Q13, Q15, Q17, Q19, Q21, Q23, Q25, Q27, Q29.

b. The items are: Q2, Q4, Q6, Q8, Q10, Q12, Q14, Q16, Q18, Q20, Q22, Q24, Q26, Q28, Q30.

### One-Sample Statistics

|       | N  | Mean   | Std. Deviation | Std. Error Mean |
|-------|----|--------|----------------|-----------------|
| TOTAL | 40 | 117.28 | 11.563         | 1.828           |

### One-Sample Test

| Test Value = 90 |        |    |                 |                 |   |       |
|-----------------|--------|----|-----------------|-----------------|---|-------|
|                 | t      | df | Sig. (2-tailed) | Mean Difference | 95% Confidence Interval of the Difference |       |
|                 |        |    |                 |                 | Lower                                     | Upper |
| TOTAL           | 14.919 | 39 | .000            | 27.275          | 23.58                                     | 30.97 |

### One-Sample Statistics

|    | N  | Mean  | Std. Deviation | Std. Error Mean |
|----|----|-------|----------------|-----------------|
| D1 | 40 | 29.83 | 4.006          | .633            |

### One-Sample Test

| Test Value = 24 |       |    |                 |                 |   |       |
|-----------------|-------|----|-----------------|-----------------|---|-------|
|                 | t     | df | Sig. (2-tailed) | Mean Difference | 95% Confidence Interval of the Difference |       |
|                 |       |    |                 |                 | Lower                                     | Upper |
| D1              | 9.197 | 39 | .000            | 5.825           | 4.54                                      | 7.11  |

### One-Sample Statistics

|    | N  | Mean  | Std. Deviation | Std. Error Mean |
|----|----|-------|----------------|-----------------|
| D2 | 40 | 29.53 | 3.266          | .516            |

### One-Sample Test

| Test Value = 21 |        |    |                 |                 |   |       |
|-----------------|--------|----|-----------------|-----------------|---|-------|
|                 | t      | df | Sig. (2-tailed) | Mean Difference | 95% Confidence Interval of the Difference |       |
|                 |        |    |                 |                 | Lower                                     | Upper |
| D2              | 16.509 | 39 | .000            | 8.525           | 7.48                                      | 9.57  |

### One-Sample Statistics

|    | N  | Mean  | Std. Deviation | Std. Error Mean |
|----|----|-------|----------------|-----------------|
| D3 | 40 | 31.30 | 4.226          | .668            |

### One-Sample Test

| Test Value = 24 |        |    |                 |                 |   |       |
|-----------------|--------|----|-----------------|-----------------|---|-------|
|                 | t      | df | Sig. (2-tailed) | Mean Difference | 95% Confidence Interval of the Difference |       |
|                 |        |    |                 |                 | Lower                                     | Upper |
| D3              | 10.926 | 39 | .000            | 7.300           | 5.95                                      | 8.65  |

### One-Sample Statistics

|    | N  | Mean  | Std. Deviation | Std. Error Mean |
|----|----|-------|----------------|-----------------|
| D4 | 40 | 26.63 | 4.011          | .634            |

### One-Sample Test

| Test Value = 21 |       |    |                 |                 |   |       |
|-----------------|-------|----|-----------------|-----------------|---|-------|
|                 | t     | df | Sig. (2-tailed) | Mean Difference | 95% Confidence Interval of the Difference |       |
|                 |       |    |                 |                 | Lower                                     | Upper |
| D4              | 8.870 | 39 | .000            | 5.625           | 4.34                                      | 6.91  |

## الفهرس

|         |   |
|---------|---|
| 09..... | مقدمة:  |
| 11..... | 1- إشكالية البحث:   |
| 11..... | 2- أهداف البحث:   |
| 12..... | 3- أهمية البحث:   |
| 12..... | 4- فرضيات البحث:  |
| 13..... | 5- حدود البحث:  |
| 13..... | 6- منهج البحث:  |
| 13..... | <b>المحور الأول: الإطار المفاهيمي للتأهيل المهني لمدققي الأجهزة الرقابية.....</b> |
| 13..... | أولاً: مفهوم التأهيل المهني لمدققي الأجهزة الرقابية.....                          |
| 13..... | 1. تعريف التأهيل المهني.....  |
| 15..... | 2. أهم المتطلبات والمهارات التي تحقق التأهيل المهني لمدققي الأجهزة الرقابية.....  |

- أ. المتطلبات والمهارات الشخصية لتأهيل المدقق.....15
- ❖ السلوك الأخلاقي.....16
- النزاهة .....16
- الموضوعية.....17
- الاستقلالية.....18
- المحافظة على السر المهني.....19
- العناية المهنية اللازمة.....19
- ❖ الكفاءة: .....20
- التأهيل العلمي.....21
- التأهيل العملي (الخبرة المهنية) .....22
- التحليل والتفكير النقدي .....24
- ❖ التواصل، المرونة والتعاون.....24
- التواصل.....25
- المرونة .....25
- التعاون .....26
- ب. المتطلبات الفنية والتقنية لتأهيل المدقق.....27
- ❖ المعرفة في مجال المحاسبة والتدقيق.....27
- ❖ التحكم في العلوم القانونية .....28
- ❖ الإلمام الرقمي (Digital literacy) وتكنولوجيا المعلومات .....29
- ❖ المعايير المهنية الدولية .....29

ثانياً: التدريب والتطوير المهنيين دعامة فعالة لرفع التأهيل المهني لمدققي

- الأجهزة الرقابية.....30
1. التدريب المهني (التكوين).....31
- أ. تعريف التدريب المهني ومزاياه.....31
- ❖ تعريف التدريب المهني.....31
- ❖ مزايا التدريب المهني.....32
- ب. وسائل التدريب ومستلزماته.....33
2. بناء قدرات الأجهزة العليا للرقابة وفق ثلاث مستويات.....35
- أ. مستوى التطوير المؤسسي.....35
- ب. مستوى التطوير التنظيمي.....35



- 35.....ج. مستوى التطوير المهني.....
3. توفير مسارات التطوير المهني للمدققين: مسؤولية تنظيمية على عاتق
- 36.....الجهاز الرقابي.....
- 36.....أ. خيارات التطوير المهني.....
- 37.....ب. التعلم المستمر أثناء الخدمة.....
- 40.....**المحور الثاني: التقارير الرقابية وتحقيق الجودة.....**
- 40.....أولاً: التقارير الرقابية وأنواعها.....
- 40.....1. تعريف التقارير الرقابية وأهميتها.....
- 41.....2. أنواع التقارير الرقابية.....
- 42.....أ. التقارير الأولية.....
- 42.....ب. التقارير السنوية.....
- 42.....ت. التقارير العامة.....
- 43.....ث. التقارير الخاصة.....
- 44.....ثانياً: احترام معايير إعداد التقارير الرقابية وسيلة لتحقيق جودتها.....
- 45.....1. المبادئ العامة لشكل ومحتوى التقارير الرقابية.....
- 45.....أ. لقواعد الشكلية.....
- 46.....ب. القواعد الموضوعية.....
- 48.....2. معايير الثقة في التقارير الرقابية.....
- 48.....أ. الاستقلالية.....
- 49.....ب. الائتمال (الشمولية).....
- 50.....ت. الوضوح.....
- 50.....ث. الإيجاز (الاختصار والاختزال).....
- 50.....ج. الدقة.....
- 51.....ح. الموضوعية.....
- 51.....خ. الإقناع.....
- 51.....د. إصدار التقرير في الوقت المناسب.....
- 52.....3. معايير العمل الميداني لتحقيق جودة التقارير الرقابية.....
- 52.....أ. الالتزام بالمعايير.....
- 52.....ب. تخطيط عملية الرقابة.....

- ت. دراسة وفحص نظام الرقابة الداخلية.....53
- ث. تقييم المخاطر.....54
- ج. كفاية وملاءمة أدلة الإثبات.....55
- د. التوجيه والإشراف .....56
- ذ. تواصل المدقق مع الجهة الخاضعة للرقابة ومع القائمين على الحوكمة.....56

### المحور الثالث: الجانب التطبيقي

الدراسة الاستبائية حول دور التأهيل المهني لمدققي مجلس المحاسبة الجزائري

- في رفع جودة تقاريرهم الرقابية.....58
1. مجتمع وعينة الدراسة.....58
2. أداة الدراسة.....58
3. المقياس المعتمد .....59
4. أساليب التحليل الإحصائي.....60
5. مواصفات عينة الدراسة.....60
6. معامل الصدق والثبات.....62
7. عرض نتائج الدراسة ومناقشتها.....64
- الخاتمة (النتائج والتوصيات).....68
- قائمة المراجع.....72
- الملاحق .....76