

دور التأهيل المهني والأخلاقي للمدقق في زيادة كفاءة وجودة التقارير الرقابية

The Role of the auditor's professional and ethical qualification in enhancing the efficiency and quality of audit reports

نبيلة مرازقة¹، نصيرة بوخويدم²

¹ جامعة الجزائر 1، كلية الحقوق (الجزائر)، docmerazka.univ@gmail.com

² جامعة الجزائر 1، كلية الحقوق (الجزائر)، nassiraboukhoudem@gmail.com

تاريخ النشر: سبتمبر/2026

تاريخ القبول: 2025/06/15

تاريخ الإرسال: 2025/01-/09

الملخص:

تهدف هذه الدراسة إلى إظهار كيفية تأثير التأهيل المهني في مجال أخلاقيات المهنة وأثره على جودة التقارير الرقابية وقياس تأثير الكفاءة العلمية والعملية للمدقق في إعداد تقارير موثوقة ولفت انتباه المدققين إلى السعي لتطوير كفاءاتهم العلمية والعملية والأخلاقية.

إن تحقيق النجاح في أي مؤسسة مرهون بالاستخدام الأمثل لموظفيها، والعمل الدائم على تثمينهم وتنميتهم ورفع مستوى كفاءتهم المهنية، فعدم وجود موظفين مؤهلين يعرقل تحقيق أهداف هذه المؤسسات لأن مقتضيات العصر تتطلب وجود هياكل إدارية ثابتة مؤهلة وفعالة تتفق مع حاجيات التغيرات الحديثة.

يلعب التأهيل العلمي والمهني والأخلاقي للمدققين العاملين بالأجهزة العليا للرقابة دوراً أساسياً في إنجاز عملية التدقيق لأنه بمثابة ركيزة يعتمد عليها المدقق في القيام بعمله بشكل صحيح ومرضي، وكلما زاد التأهيل العلمي والعملية زادت فاعلية وجودة العمل الرقابي وتحديد التقارير الرقابية، لأن هذه الأطراف ترغب في التعامل مع فريق مراجعة مؤهل علمياً وعملياً.

الكلمات المفتاحية: الأجهزة العليا للرقابة، التأهيل المهني، المدقق، أخلاقيات المهنة، جودة التقارير الرقابية.

Abstract:

This study aims to demonstrate how professional qualification in the field of professional ethics impacts the quality of audit reports. It also measures the effect of the auditor's scientific and practical competence on the preparation of reliable reports, emphasizing the importance of auditors striving to enhance their scientific, practical, and ethical competencies.

The success of any institution depends on the optimal utilization of its employees, continuous efforts to value, develop, and enhance their professional competence. The absence of qualified staff hinders the achievement of the institution's objectives, as modern requirements necessitate the presence of well-structured, qualified, and effective administrative frameworks that align with contemporary changes.

Key words: Supreme Audit Institutions, Professional Qualification, Auditor, Professional Ethics, Quality of Audit Reports.

مقدمة:

تلعب الأجهزة العليا للرقابة دوراً حيوياً في مجال مساءلة الحكومات عن إدارتها للأموال العامة وفي المساعدة على ضمان شفافية هذه الإدارة، فهذه الأجهزة تتميز بكونها الأكثر أهلية لتقديم آراء مستقلة حول جودة إدارة القطاع العام.

ولتحقيق هذا الهدف، وجب على هذه الأجهزة بناء قدراتها المؤسسية والمهنية وذلك حتى يتسنى لها القيام بمتطلبات مهامها بطريقة أكثر كفاءة وفعالية، فالعالم لا يستقر ولا يقف ساكناً، وعلى الأجهزة العليا للرقابة أن تكون قادرة على مواكبة التطورات التكنولوجية الابتكارية المذهلة (الرقمنة، تكنولوجيا المعلومات، البيانات الضخمة، الذكاء الاصطناعي...) وهو ما يتطلب تعزيز المهارات والقدرات التي يحتاجها المدققون وتطوير الأساليب التي يعملون وفقها.

انطلاقاً من ذلك، أصبح التأهيل العلمي والمهني للمدققين في الأجهزة العليا للرقابة على المال العام يلعب دوراً أساسياً في انجاز عملية المراجعة لأنه بمثابة ركيزة يعتمد عليها المدقق في القيام بعمله بشكل صحيح ومرضي. وكلما زاد التأهيل العلمي والعملية والأخلاقي زادت فاعلية وجودة التقارير الرقابية.

والمؤكد أن الأصول الرئيسية للأجهزة العليا للرقابة تتمثل في العاملين لديها، ويتعين على هذه الأجهزة إدارة مواردها البشرية بشكل جيد، من خلال جذب الكفاءات والاحتفاظ بها مع مراعاة التطوير والتأهيل المهني والأخلاقي من خلال تعزيز كفاءات المدققين وهذا تحقيقاً لجودة التقارير الرقابية، بحيث يعتبر التأهيل المهني حسب ما تطرق إليه مؤتمر الانكوساي 2016 كونه: "عملية متواصلة يحصل بها الافراد ومؤسساتهم على مستويات عالية من الاستقلالية والخبرة والكفاءة والسلوك الأخلاقي والجودة استناداً على المعايير المهنية".

فالتقارير الرقابية التي يصدرها ويبلغها مجلس المحاسبة تعد المنتج الرئيسي والنهائي من مخرجات مهام الفحص التي يقوم بها الجهاز، كونها تتضمن خلاصة الجهد الرقابي وتوثيقه وتقديم التوصيات الرقابية بشأن الملاحظات التي تكشف خلال عمليات التدقيق، كما تتأكد أهميتها كونها تمثل المحصلة النهائية للرقابة ووسيلة الاتصال الهامة بين الجهاز الرقابي وكل أولئك الذين يهمهم الوقوف على حقائق الأمور من مسؤولين في الجهات المشمولة بالرقابة ومن المخططين والمحللين الماليين الذين يسعون للوصول إلى البيانات الصادقة والصحيحة للاستتارة بها في صناعة القرار ووضع الخطط ورسم السياسات.

انطلاقاً من الطرح المعرفي السابق يمكننا طرح الإشكالية الرئيسية الآتية: ما المقصود بالتأهيل المهني والأخلاقي لمدققي الأجهزة العليا للرقابة؟ وما مدى تأثيره في تحقيق جودة التقارير الرقابية؟

لدراسة هذه الإشكالية والإجابة عنها وعلى هذا الأساس يمكن صياغة التساؤلات الفرعية التالية :

- 1- ما مفهوم التأهيل المهني والأخلاقي للمدقق،
- 2- ما مدى تأثير التأهيل المهني والأخلاقي على تعزيز كفاءة المدقق؟
- 3- ماهي انواع التأهيل التي يستفيد منها المدقق؟
- 4- ما مفهوم جودة التقارير الرقابية وما هي أهدافها؟
- 5- ما هو مستوى التأهيل المهني والأخلاقي المطلوب للمدقق الذي يضمن تحقيق جودة التقارير الرقابية؟

- 6- هل التأهيل المهني والأخلاقي معيار فعال في عملية تحقيق جودة التقارير الرقابية؟

فرضيات الدراسة:

يوجد أثر للتأهيل المهني للمدقق على رفع وتحسين جودة التقارير الرقابية وتتفرع الفرضية الرئيسية إلى أربعة فرضيات فرعية هي كالتالي:

- 1- يؤثر الالتزام بالكفاءة المهنية من قبل المدققين على تحسين جودة التقارير الرقابية،
- 2- التأهيل المهني معيار فعال في عملية تحقيق التقارير الرقابية،
- 3- يؤثر التأهيل المهني في مجال الاخلاق للمدقق والتدريب المستمر على جودة الرقابة وصياغة التقارير الرقابية،
- 4- يساهم التأهيل العلمي في نزاهة واستقلالية المدقق مما يؤدي إلى تحقيق جودة التقارير الرقابية.

المنهج المتبع:

على ضوء طبيعة الدراسة والأهداف المنشودة تم استخدام المنهج الوصفي فيما يتعلق بالجانب النظري للدراسة، والذي يسمح بوصف الظاهرة محل الدراسة نظريا، إضافة إلى المنهج التحليلي من أجل استخلاص أهم النتائج المتوصل إليها.

1 الإطار العام والنظري للتأهيل المهني والأخلاقي لمدققي الأجهزة العليا للرقابة

1-1- مفهوم التأهيل المهني وأساليب تحقيقه

تعددت استخدامات مصطلح التأهيل بين التنمية، التطوير وتحسين التنافسية والأداء وهذه الاختلافات ترجع إلى طبيعة استخدام هذا المصطلح عموماً، إما على المستوى الكلي أو على مستوى بعض الوظائف التي تقوم بها المؤسسة، كتأهيلها لمواردها البشرية والاستثمار فيها.

التأهيل لغة: هو جعل المرء مؤهلاً، فيقال: "أهله لمهنة" أي جعله مؤهلاً لها قادراً على مزاولتها، أهله لعمل: رآه أهلاً له¹.

-التأهيل البشري: هو تكوين وتربية الأفراد في مجتمع معين وتمكينهم من مهارات وقدرات وكفاءات تجعلهم يندمجون في الحياة الاقتصادية والاجتماعية لتحقيق التنمية الشاملة لمجتمعاتهم.²

ومما لا شك فيه إن الموارد البشرية تمثل شرطاً أساسياً لتحقيق هذه التنمية الشاملة مع العلم أن الدولة التي تعجز عن تنمية وتأهيل مواردها البشرية لا يمكنها أن تحقق أهدافها.

كذلك، يعني تعبير التأهيل المهني: تلك المرحلة من عملية التأهيل المتصلة والمنسقة التي تشمل توفير خدمات مهنية مثل التوجيه المهني والتدريب المهني والاستخدام الاختياري بقصد تمكين الشخص من الترقى في العمل³.

ويراد بالتأهيل أو التدريب أو التمرين معنى آخر غير التعليم، ذلك أن التعليم هو إكساب المعرفة للشخص أما التدريب فهو المقدرة على الاستفادة مما تعلمه الإنسان، وعليه فإن المراد بالتأهيل هو جعل الشخص أهلاً لمزاولة ما تعلمه⁴.

التأهيل العملي: بمعنى أن شخص المدقق قضى فترة من الزمن للتدريب العملي ومعرفة أصول المهنة تحت إشراف شخص مهني ذو خبرة .

أساليب التأهيل المهني :

للتأهيل المهني أنواع عديدة وتختلف باختلاف سياسات المؤسسات، إذ يمكن لهذه الأخيرة اختيار ما يناسبها من هذه الأنواع وذلك حسب طبيعة وتركيبه مواردها البشرية، وكذا الإمكانيات المادية والمالية التي تتوفر عليها، كما تختلف أنواع التدريب باختلاف المعايير المتخذة أساساً لتصنيف تلك الأنواع، ويمكن اعتماد المعايير التالية أساساً للتصنيف:

هناك عدة أساليب متاحة للتأهيل يمكن من خلالها تحقيق أهداف برنامج التأهيل، ومن بين أساليبه نذكر :

-**التأهيل أثناء العمل:** يكون التدريب هنا داخل المؤسسة التي يعمل بها العامل وذلك عن طريق إرشاده أثناء تأدية عمله، والمشرف يكون واحد من العاملين القدامى، وذلك يقلل التكاليف على المؤسسة بحيث لا يحتاج لمكان خاص للتدريب ولا إلى معدات خاصة كذلك، وبالتالي فإن سير العمل لا يتوقف أثناء فترة التدريب، وبالتالي يمثل التدريب اكبر محرك للتطوير و تتجلى فوائد التدريب والتعليم في تحسين إنتاجية المؤسسة و المعارف و المهارات الخاصة بالعمل في جميع المستويات.⁵

-**التأهيل عن طريق القاعات الدراسية:** يستخدم في تدريب الأفراد الفنيين والمهنيين والإداريين وذلك للتعلم في النظريات والمبادئ والمفاهيم بالنسبة للموضوعات محل البحث ويأخذ عدة أشكال:

-**المحاضرات:** أسلوب تقليدي يقترب من التعليم، حيث يتولى المحاضر دور أساسي كمقدم للمعلومات، وتتبع هذا الأسلوب عادة في الجماعات الكبيرة وفي البرامج التوجيهية للعاملين الجدد لتعريفهم بطبيعة عملهم حقوقهم وواجباتهم، وتدعم بوسائل توضيحية سمعية، بصرية، أفلام، - **المؤتمرات:** المؤتمر هو عبارة عن مقابلة لمجموعة صغيرة من الأفراد تعقد وفقاً لخطة منظمة وذلك بهدف تطوير المعرفة للمشاركين فيها وذلك من خلال المشاركة الشفوية للمتدربين، وهي بذلك تتغلب على بعض عيوب المحاضرات وذلك لأن بعض المتدربين يكون لهم دور فعال في هذه المقابلات وبالتالي فإنهم غير سلبيين كما هو الحال بالنسبة للمحاضرات وعلى أية حال فإن نجاح أي مؤتمر إنما يعتمد على مدى مساهمة المتدربين فيه، حيث يتم التدريب من خلال دراسة وتحليل الأفكار التي تطرح للمناقشة من قبل الحاضرين، فالأفراد إلى حد كبير يتعلمون من بعضهم البعض.

-**أسلوب التدريب الميداني:** أفضل الأمثلة على هذا النوع من التدريب ما يعطى للأطباء والمهندسين في المستشفيات والشركات ليكتسبوا خبرة حقيقية عن طبيعة العمل الذي درسوه، أو لمزاولة تخصص من نوع آخر لم يدرسوه من قبل، ويتم ذلك تحت إشراف جهات متخصصة ذات علاقة بالموضوع، ويتم حضور المتدربين في صفوف تعليمية باستمرار لمناقشة المسائل التي تتصل بالعمل والاجتهاد في وسائل حلها.

1-2- نطاق التأهيل المهني وأهميته بالنسبة للمدقق

إن القيمة الحقيقية لعمل المدقق هو إعطاء مصداقية لتقريره التي يعتمد عليها الكثير من أصحاب المصلحة و تهدف مهنة المحاسبة والمراجعة لأعلى مستوى من الأداء المهني متمثلاً في الوفاء بمتطلبات المصلحة العامة لمستخدمي القوائم المالية وغيرهم من المستفيدين من خدمة المهنة، ومن أجل تحقيق أهداف مهنة التدقيق والرقابة والمراجعة يجب على مزاولي المهنة الاهتمام بتأهيلهم العلمي والعملية والتزامهم بالمبادئ الأساسية التي تنظمها وتحددها معايير آداب وسلوكيات المهنة، كما يجب عليهم

الالتزام بمعايير المحاسبة والمراجعة الصادرة من الجهات العلمية والمهنية المتخصصة ومسايرة التطورات التكنولوجية والخضوع لبرامج التعليم المستمر والدورات التدريبية وغير ذلك لرفع كفاءاتهم وتطوير أدائهم المهني بما يحقق جودة الأداء المهني للتدقيق نظرا لوجود علاقة إيجابية بين التأهيل المهني للمدقق و تطوير الأداء المهني له⁶.

- التأهيل حول أخلاقيات المهنة:

لقد حظيت جوانب المسؤولية الأخلاقية في العمل الرقابي بالاهتمام الكبير الذي نبع من الوعي بالآثار السلبية الخطيرة للسلوك أو التصرف غير الدقيق الناجم عن تخلي بعض الممارسين لها عن المبادئ والقيم الأخلاقية الواردة في مدونة قواعد السلوك⁷، مما دعى بالأجهزة العليا للرقابة إلى الاهتمام بالسلوك الأخلاقي للمدققين لما له من تأثير على نتائج أعمالهم ولا سيما على جودة المعلومات المالية والمحاسبية وبالتالي تأثيرها على التقارير الرقابية وسنقوم من خلال هذا الجانب من الدراسة بتسليط الضوء على أهمية تأهيل المدققين في البعد الأخلاقي للمهنة ودوره في تحقيق جودة المعلومات الواردة في التقارير الرقابية، ومن أجل تحقيق أهداف مهنة التدقيق، يجب على أعضائها أن يلتزموا بعدد من المسؤوليات الأساسية، هذه المسؤوليات الأساسية هي: النزاهة، الموضوعية، الكفاءة المهنية والعناية الواجبة، السرية والسلوك المهني⁸.

إن الالتزام بالمبادئ الأخلاقية يعتبر أسلوب من أساليب التأهيل المهني كما انها تعتبر من أساليب الإدارة الحديثة بحيث تركز قواعد السلوك أساسا على مبادئ تبدو ضرورية للسماح لكل شخص بالتشبع بالروح التي يتحلى بها عون الدولة والتأقلم مع محيطه وهكذا يمكنه أن يعي معاني الخدمة العمومية والصالح العام التي تسمح أن يؤدي مهامه بصفته عون الدولة بأحسن وجه .

ومفهوم أخلاقيات المهنة يرتكز على تقويم السلوك المهني بحيث استقر الفقه على تعريف الأخلاقيات كونها مجموعة من القواعد التي تحكم سلوك الأشخاص الذين ينتمون إلى مهنة معينة و تحدد واجباتها والسلوك الذي يجب الالتزام به عند ممارسة أعمال معينة .

كما عرفت أخلاقيات الوظيفة على كونها "الواجبات" التي تفرض على الشخص بحكم ممارسته لمهنة معينة ، فهي بذلك مجموعة القيم والعادات والسلوكيات التي يتخذها موظفو الدولة ودوائرها الحكومية أثناء ممارستهم لوظائفهم العامة اعتمادا على القوانين والأنظمة المعمول بها .

ويعد الالتزام بالمبادئ الأخلاقية أحد الأساليب التي تؤهل المهني أو الموظف كونها تسهم في تعزيز الالتزام بمبادئ العمل السليم وتحول دون ظهور السلوكيات غير السليمة وغيرها من السلوكيات التي يقتضي من الإدارة الالتفات إليها وإيجاد السبل الناجعة لمعالجتها وردع أساها غير الأخلاقي إن

أخلاق الموظف عندما يتم الالتزام بها من طرف هذا الأخير يمكنه التحكم في سلوكياته ويساهم ذلك بالتأكد في تطوير المنشأة أو المؤسسة كما يحافظ على وضعه المالي بطريقة مستقرة.

لذلك نجد أن المنظمات باختلاف أنواعها تسعى بكل إمكانياتها لغرس القيم الإيجابية في نفوس الافراد العاملين لديها مما يساهم في تحقيق أهدافها وانجاز الأعمال والمهام الموكلة إليهم بكل كفاءة وفعالية.

وتختلف مصادر اخلاقيات الوظيفة و المهنة من بلد إلى آخر سواء من حيث الاعتماد على الدين أو القيم والبيئة الاجتماعية وصولا إلى التشريعات وآراء العلماء والفقهاء والباحثين ومن هنا سيختلف لا محالة تحديد السلوك غير الاخلاقي نتيجة اختلاف البيئات.

وتسعى الدول إلى مجابهة الانحرافات والسلوكات غير الأخلاقية المألوفة في بيئتها للحد من ذلك باتباع اساليب معينة تؤهل المدقق المهني أن يكون في مستوى التطلعات .

2-اثر عملية التأهيل المهني والأخلاقي للمدقق في زيادة كفاءة وجودة التقارير الرقابية.

إن القيمة الحقيقية لعمل المدقق هو إعطاء مصداقية لتقاريره التي يعتمد عليها الكثير من أصحاب المصلحة وتهدف مهنة المحاسبة والمراجعة لأعلى مستوى من الأداء المهني متمثلا في الوفاء بمتطلبات المصلحة العامة لمستخدمي القوائم المالية وغيرهم من المستفيدين من خدمة المهنة

-2-1 مفهوم التقارير الرقابية:

تعتبر تقارير الرقابة الوثيقة الختامية التي يعدها الفريق الرقابي والتي تتضمن نتائج أعمال الرقابة والتدقيق ومختلف تفاصيلها بما في ذلك النقائص والاختلالات المسجلة وتوصيات الإصلاح والتدارك لإنجازها وذلك بهدف عرض هذه النتائج على أصحاب المصلحة.

- **المفهوم اللغوي للتقارير الرقابية:** في حقيقة الواقع ، تعتبر التقارير الرقابية من المفاهيم المتجددة التي قد تتغير من عصر إلى آخر، وذلك بحسب تغير النظام المالي والرقابي لكل دولة، ولغرض إعطاء الصورة الواضحة عن تعريف التقارير الرقابية، فلا بد أن نبين المعنى اللغوي لتلك التقارير، وعليه فإن التقارير الرقابية هي عبارة عن مركب وصفي من كلمتي (التقارير) و (الرقابية)، إذ أن تبيان التعريف اللغوي للتقارير الرقابية، يتطلب بيان المعنى اللغوي لكل مفردة على حدة ، لكون معاجم اللغة العربية لا تحتوي على مركب لفظي كامل تحت عنوان (التقارير الرقابية) ، وإنما وردت كل مفردة بصورة مستقلة، لذلك سنبين المعنى اللغوي لكل مفردة.

- **التقارير:** تعني ما يكتب أو يلقي لتبين تفاصيل الحدث أو الحالة أو المهمة أو نحو ذلك مثل التقرير الإداري أو تقرير الشرطة أو تقرير المصير.

- الرقابية: لقد وردت بمعاني كثيرة منها: الحراسة والرقابة، وترقب الشيء وراقبه، أي حرسه، وراقب القوم هو حارسهم والراقب هو الحارس كما أن أغلب معانيها تدور حول المراجعة والتفتيش والفحص والإشراف والحراسة.⁹

- المفهوم الاصطلاحي للتقارير الرقابية: أختلف الفقهاء في وضع التعريفات الاصطلاحية للتقارير الرقابية، غير أن الغالب يعرف التقرير الرقابي على أنه أحد وأهم وسائل الرقابة والاتصال التي تتبعها الجهة المختصة بالرقابة والتدقيق مع أصحاب المصلحة المتمثلة بالسلطة التشريعية والسلطة التنفيذية، لغرض إبداء الرأي الفني والمحايد حول طبيعة الأعمال والتصرفات التي تجريها الجهات الخاضعة لرقابتها ووصولاً إلى تشخيص مواطن الخلل والضعف وتبيان التوصيات والمعالجات الملزمة لها.

لقد عرف مجلس المحاسبة الجزائري التقرير على أنه: " تعبير عن رأي المدقق والملاحظات والتقييمات الأخرى وكذا اقتراحاته حول الوقائع المعينة، عند نهاية الرقابة التي كلف بها "¹⁰

كما يعرف التقرير الرقابي بأنه وثيقة مكتوبة تتضمن نتائج أعمال الرقابة التي يمارسها الجهاز الأعلى للرقابة أيا كان نوعها أو أسلوبها، إذ يعرض من خلاله حصيلة ما توصل إليه من ملاحظات وتوصيات بشأن رقابته على الأموال العامة ليتم موافاة الجهات المعنية المختلفة بها سواء كانت تشريعية أو تنفيذية أو غيرها وتتنوع التقارير شكلا ومضمونا وفقا لأنواعها وأهدافها وطبيعتها مستخدميها¹¹.

ومن وجهة نظر الدكتور الهادي التميمي فإن التقرير هو "خلاصة ما توصل إليه المدقق المالي من خلال تدقيقه والتعرف على أنشطة المنشأة وفحص الأدلة والمستندات والاستفسارات والملاحظات والأدلة المؤيدة الأخرى التي يراها ضرورية، ويعتبر التقرير الوثيقة المكتوبة التي البد من الرجوع إليها لتحديد مسؤولية المدقق المالي".

2.2- أهمية التقارير الرقابية وأنواعها:

تعد التقارير بصورة عامة الركن الأساسي والأهم من أركان عملية التواصل، وخاصة في الوقت الحاضر، حيث يستطيع التقرير الجيد إيصال المعلومات والبيانات إلى الناس والجهات المعنية ذات العلاقة.

وعليه، فإن أهمية التقارير الرقابية تنبثق أساساً من أهمية العمل الرقابي على القطاع العام ألا وهو الحفاظ على مبدأ المسائلة العامة ونشره بين الجهات العامة، ووفقاً للمبادئ المنصوص عليها في المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة وتحديدًا في المعيار الدولي رقم 12 "قيمة ومنافع الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة - إحداث الفارق في حياة المواطنين"، ينبغي على الأجهزة العليا للرقابة تنفيذ أعمال الرقابة للتأكد من أن الحكومات والجهات العامة جديرة بوصايتها على الموارد العامة ومتحملة للمسؤولية في استخداماتها للمال العام، وتتمتع بالشفافية في عملياتها الحكومية،

وفي النهاية للمساهمة في الحفاظ على الانضباط المالي داخل الدولة¹².

ولكي تتحقق هذه الغاية، نجد أنه عند نهاية كل عمل رقابي، يتجمع لدى المدقق في مذكرات الفحص أو مشروع تقريره كم كبير من المعلومات، والملاحظات، والنتائج والتوصيات، والحلول التقويمية، التي يجب أن تأخذ طريقها إلى التنفيذ عبر الطرق التي حددتها نظم جهاز الرقابة، وتبعاً لذلك، فإنه يتعين على المدقق أن يعدّ تقريراً يشمل جميع تلك المخرجات، ويبرز أوجه القوة أيضاً مثلما يبرز أوجه الضعف.¹³

إذن فإن التقرير الرقابي له أهمية بالغة يمكن اختصارها في النقاط المبينة أدناه.¹⁴

✓ أن التقرير الرقابي هو وسيلة تساعد الجهات المشمولة برقابة الجهاز في معرفة أوجه الضعف والقصور في التصرفات المالية والإدارية التي ترافق ممارساتها لاختصاصاتها عند أدائها لعملها، ويبين لها جوانب التجاوزات القانونية، كما أنه يمكنها من الوقوف على الانحرافات الحاصلة بين الأداء المخطط والأداء المنفذ لبرامجها وسياساتها،

✓ التقرير الرقابي يعد الوثيقة التحريرية المكتوبة لإقرار الجهاز الأعلى للرقابة بالوفاء بمسؤوليته وإبراء ذمته في ممارسته لمسؤولياته واختصاصاته،

✓ التقرير الرقابي عقد التزام، يُبرز مدى التزام الجهاز الأعلى للرقابة بالقيام بالأعمال المنوط بها اتجاه كل من السلطتين التشريعية والتنفيذية والرأي العام،

✓ التقرير الرقابي مرآة صادقة للمستوى المهني للأعضاء الفنيين للجهاز الأعلى للرقابة ومدى كفاءتهم ومهنتهم،

✓ التقرير الرقابي أداة تقييم وقياس للجهاز الأعلى للرقابة، ومن خلال النتائج التي يتوصل إليها والتوصيات التي يبديها والتي يجب أن تتميز بالجودة وتؤثر ذلك على مهنية ومسعى الجهاز،

✓ التقرير الرقابي يوثق الجهد الرقابي المبذول ويمكن الجهاز الأعلى للرقابة من متابعة الملاحظات في السنوات التالية لمعرفة مدى التزام الجهات المشمولة برقبته بالتوصيات التي أبدائها،

✓ التقرير الرقابي يبث الثقة والطمأنينة في القوائم التي تمت مراجعتها سواء على المستوى الحكومي أو المجتمعي فهو وسيلة إبلاغ وإقناع،

✓ التقرير الرقابي له أهمية خاصة لدى المستثمرين وممثلي الحكومة، ويعد وثيقة هامة لدى أجهزة الضرائب فهو يعد جزءاً لا يتجزأ من القوائم المالية،

✓ التقرير الرقابي يساعد على فهم نتائج المراجعة وجعلها أقل عرضة للتأويلات ويساعد على اتخاذ القرار فهو وسيلة إصلاح وتطوير وتحسين الأداء،

✓ التقرير الرقابي وسيلة للتواصل المجتمعي كونه يمكن الرأي العام من التعرف على المشاكل الحقيقية في أداء الوحدات المشمولة برقابة الجهاز.

وتؤدي التقارير الرقابية دورا هتما في إمداد المستفيدين منها بالمعلومات التي تساعد على اتخاذ القرارات المناسبة، ومن ثم يجب أن تتضمن هذه التقارير معلومات وبيانات عادلة ومحايدة حتى يحقق الهدف منها. وترجع أهمية التقارير الرقابية إلى أنها تساعد المستويات الإدارية المختلفة والسلطات التنفيذية على تعديل سياساتها وإصدار القرارات التصحيحية والعمل على رفع مستوى الأداء والفعالية.¹⁵

2-3: أنواع التقارير الرقابية:

كما ببناء أعلاه، تعد التقارير التي يعدها الأجهزة العليا للرقابة هي المنتج أو المخرج النهائي للعمل الذي قام بها، وتتنوع التقارير الرقابية التي تعدها الأجهزة العليا للرقابة كما سنبينه من خلال العرض أدناه:

1- التقارير السنوية والتقارير الأخرى التي يعدها الجهاز الأعلى للرقابة (مجلس المحاسبة الجزائي نموذجاً):

أ- التقرير السنوي:

يتضمن التقرير السنوي مذكرات الإدراج الصادرة عن الغرف، والتي تمت المصادقة عليها من قبل لجنة البرامج والتقارير.

يرسل رئيس المجلس مذكرات الإدراج التي تدون فيها نتائج الرقابة الرئيسية إلى المسؤولين والسلطات السلمية أو الوصية المعنيين لتمكينه من الإجابة في الآجال التي يحددها المجلس.

يتكفل المقرر العام بإعداد الصيغة النهائية لمشروع التقرير السنوي على أساس مذكرات الإدراج والإجابات المستلمة قصد عرضه على مصادقة لجنة البرامج والتقارير.

ب- تقارير أخرى:

✓ تقرير تقييم المشاريع التمهيدية السنوية الخاصة بقوانين بتسوية الميزانية: يعد تقرير

مجلس المحاسبة حول المشاريع التمهيدية السنوية الخاصة بقوانين تسوية الميزانية بناء على المذكرات القطاعية الصادرة عن هيكل الرقابة.

وتشمل المذكرات القطاعية المعطيات المتعلقة ببنية الميزانية، وتطور الاعتمادات المخصصة والمراجعة والاعتمادات المستهلكة وتطورها إلى جانب المطابقة بين التقديرات وتراخيص الميزانية المخصصة مع الإنجازات.

تتضمن هذه المذكرات أيضا فحص شروط تنفيذ الميزانية وتقدير النتائج المحققة.

ترسل المذكرات القطاعية المصادق عليها من قبل التشكيلة، إلى الوزراء المعنيين لتقديم ردودهم في الآجال التي تحددها لهم الغرفة.

يعد مشروع تقرير التقييم، فوج التلخيص استنادا على المذكرات القطاعية وردود الوزارات المعنية.

يرسل التقرير من طرف الحكومة إلى الهيئة التشريعية مرفقا بمشروع القانون الخاص به، بعد المصادقة عليه من قبل لجنة البرامج والتقارير.

✓ **المذكرة التقييمية:** يتم تبليغ مذكرة التقييم من قبل رئيس الغرفة المعنية بعد ضبطها من طرف التشكيلة المداولة، إلى المسؤولين والسلطات المعنية، ويجب أن تشمل التقييمات النهائية للرقابة مرفقة بالتوصيات والاقتراحات للتحسين والتي ترى الغرفة أنه من الضروري صياغتها.

✓ **التقرير المفصل:** تتضمن هذه التقارير الوقائع التي يمكن وصفها وصفا جزائيا أو قد تشكل خرقا لقواعد الانضباط في مجال تسيير الميزانية. يتم المصادقة عليها من قبل التشكيلة المداولة ويوقعها كل من رئيس الغرفة والمقرر وكاتب الضبط، وتحال هذه الأخيرة من قبل الناظر العام إلى النائب العام المختص إقليميا أو إلى رئيس غرفة الانضباط في مجال تسيير الميزانية، حسب الحالة، وعندما يكون هناك مجال للمتابعة.

✓ **المذكرة الاستعجالية:** إن الأفعال والمخالفات التي تضر بالخزينة العمومية أو بأموال المؤسسات والهيئات العمومية المراقبة يتم اطلاعها فورا على السلطات السلمية أو الوصية عن طريق مذكرة استعجالية. يوقع على هذه الوثيقة رئيس مجلس المحاسبة.

✓ **رسالة رئيس غرفة:** إن الأفعال المذكورة في البند أعلاه يمكن تبليغها عن طريق رسالة الغرفة إلى مسؤولي المصالح والهيئات المراقبة.

✓ **المذكرة المبدئية:** تعد وتوقع المذكرات المبدئية من طرف رئيس المجلس، ويجب أن تتضمن الوقائع المتعلقة بالنقائص في النصوص التي تسري على شروط تسيير، والقيود المحاسبية، ورقابة المالية والوسائل المسخرة للهيئات الخاضعة لتحقيقات المجلس. يجب أن ترفق بكل التوصيات الضرورية.

2-4 جودة التقارير الرقابية كأثر للتأهيل المهني والأخلاقي للمدقق

جودة التقارير الرقابية من حيث الصياغة (الشكل)

على المدقق بالجهاز الأعلى للرقابة المالية في نهاية كل عملية رقابية أن يقوم بإعداد تقرير مكتوب

حسب ما هو مناسب ويعرض فيه نتائج عمله التي توصل إليها، وأن يكون محتوى هذا التقرير سهل الفهم وخالي من الغموض والالتباس.

فمن حيث شكل التقرير ضببطت منظمة INTOSAI " الإنتوساي " مجموعة من المواصفات المتعلقة بشكل التقرير وأوصت بالالتزام بها لضمان مصداقية التقرير، وتتمثل هذه المواصفات فيما يلي:¹⁶

- تقرير مكتوب وموثق ومبوب .

- إدراج التاريخ والإمضاء .

- تذكير بالتحويل القانوني لجهاز الرقابة.

- ذكر هدف ونطاق الرقابة.

- الاختصار والاختزال .

ذكر المعايير والأساليب المعتمدة في التدقيق:

- إدراج جميع البيانات والمعلومات

- ذكر الهيكل أو الهياكل التي خضعت للرقابة وكذلك الفترة التي شملتها المهمة الرقابية.

1 جودة التقارير الرقابية من حيث المحتوى (الموضوع)

لما كان التقرير الرقابي يستخدم من قبل جهات متعددة مثل الحكومة والبرلمان والجمهور والصحافة للتعرف على أداء الجهات الخاضعة للرقابة، فإن أي أخطاء في التقرير الرقابي يمكن أن تتسبب في فقدان المصداقية فيه والتي ترتبط ارتباطاً وثيقاً بمدى جودة التقارير الرقابية التي يصدرها، ومن ثم فإن الالتزام بأدق المعايير في صياغة التقارير الرقابية يصبح أمراً بالغ الأهمية وتتمثل مواصفات التقرير الرقابي من حيث الموضوع فيما يلي:¹⁷

الوضوح،الاختصار والاختزال ،الدقة،الموضوعية،الدلالة: ،الواقعية.

خاتمة:

التدقيق مهنة كالعديد من المهن الأخرى تتطلب مهارات خاصة، هذه المهارات ستحدد مدى نجاح المدقق، فلا تكفي الدراسة الأكاديمية بل لابد من وجود بعض المهارات والتي ستقرر مدى النجاح المهني الذي سيحصله المدقق في عمله، وبقدر ما يمتلك المدقق من هذه المهارات بقدر ما يكون نجاحه في

مهنته، أكيدا وبالتالي سينعكس على جودة التقارير الرقابية.

في دراستنا هذه تناولنا الإطار النظري للتأهيل المهني والاخلاقي لمدققي الأجهزة العليا للرقابة وأثره على جودة التقارير الرقابية، حيث تطرقنا فيه لتعريف التأهيل المهني، والمفاهيم المرتبطة به وأساليب تحقيقه، وتناولنا أيضا مفهوم التقارير الرقابية، أهميتها وأنواعها. وتطرقنا في نقطة لاحقة إلى نطاق التأهيل العلمي للمدقق وأثر هذا التأهيل على تحقيق جودة التقارير .

أولاً: النتائج

توضيحا لما أسفرت عنه هذه الدراسة في شقها النظري انتهى البحث الى مجموعة من النتائج يتم سردها فيما يلي:

- أهمية العنصر البشري بما يمثله من خبرة مهنية في الأجهزة العليا للرقابة،
- أهمية التأهيل المهني مما له أثر إيجابي على الأداء المهني للمدقق،
- التأهيل المهني والأخلاقي معيار فعال في عملية تحقيق جودة التقارير،
- تأثير التأهيل المهني للمدقق والتدريب المستمر علي جودة التقارير الرقابية،
- تشهد البيئة التي يمارس فيها المدقق وظيفته مستجدات ومتغيرات متعددة مما يتطلب من المدقق أن يواجه هذه المستجدات والتغيرات بحيث يكون قادرا على أداء مهمته على الوجه المطلوب، وهذا يتطلب من المدققين ضرورة توافر قدر كاف من التأهيل العملي والمهني والاخلاقي حيث يعتبر ذلك التأهيل بمثابة حجر الزاوية لإعداد المدقق،
- وجود تأثير واضح بين التأهيل المهني للمدققين وبين جودة التقارير الرقابية التي تصدرها الأجهزة العليا للرقابة، حيث يؤدي هذا التكامل إلى تأثير موجب على مستوى جودة تقارير الأجهزة العليا للرقابة،
- عملية التأهيل مهمة للغاية وتحتاج إلى برامج عديدة أغراض متباينة، كما تختلف هذه البرامج حسب احتياجات كل جهاز رقابي وعدد الأفراد المراد تكوينهم، وهذا التكوين لن ينجح إلا إذا قام على أسس وركائز مبنية على مدى معرفة الجهاز للنقائص التي تحول دون تقديم مدقيقه لأحسن ما عنده من كفاءة ومهارة.
- وجوب الامام بالمعايير المهنية الدولية وآليات الحوكمة لتطوير وتحسين جودة التقارير الرقابية،
- إن التأهيل في مجال تطبيق المعايير الدولية للرقابة يؤدي الى زيادة مستوى جودة المعلومات والبيانات المحاسبية وبالتالي يؤدي الى رفع مستوى جودة التقارير الرقابية للأجهزة العليا للرقابة.

ثانياً: التوصيات

من خلال الاستنتاجات الواردة ذكرها أعلاه، فإنه من الممكن إبداء المقترحات الآتية، ونوجز هذه المقترحات بناء على ما توصلت إليها الدارسة كما يلي:

- إدراك أهمية موضوع التأهيل المهني والأخلاقي وضرورة الاهتمام به،
- ينبغي على الأجهزة العليا للرقابة العمل دائماً على تحديث الخطط التدريبية لتعزيز أهمية التأهيل العلمي والمهني والأخلاقي لأعضاء الجهاز الرقابي مما له من أثر إيجابي على الأداء المهني للمدقق وعلى تطوير العمل الرقابي وتحقيق قيمة مضافة ويتم تحقيق هذا الهدف من خلال:
- وضع الخطة التدريبية السنوية للمدققين وإعداد وتنفيذ الأنشطة التدريبية التي تهدف إلى رفع مهارات العاملين في مجال تخصصاتهم والارتقاء بمستوى العمل الرقابي بما يتفق مع اختصاصاتهم ومهامهم،
- التنسيق مع الجهات التدريبية الخارجية لتوفير احتياجات المدققين من دورات تخدم العمل الرقابي وكذا المجالات الفنية والإدارية الأخرى ذات الاهتمام،
- ترسيخ وتبادل نقل الخبرات وتنمية وصقل المهارات وتطوير الأداء من خلال عقد المؤتمرات التدريبية والندوات وحلقات النقاش الداخلية،
- عقد ورش عمل تستقطب خبراء العمل الرقابي المحليين والخارجيين، من أجل الارتقاء بقدرات المدققين المهنية وفق ما يتفق مع المعايير المنبثقة عن المنظمات الدولية الناشطة في المجال،
- ينبغي على الأجهزة العليا للرقابة أن تقوم بتبني إطار الإصدارات المهنية للانتوساي أو التكيف معه،
- الحرص على المشاركة في المؤتمرات المحلية والدولية لمواكبة التطورات العالمية في مجال التدقيق والرقابة، وتبادل الخبرات من أجل تحقيق الشفافية والنزاهة،
- العمل على تفعيل التعاون مع الأجهزة الرقابية فيما يختص بالتدريب أو تبادل المعلومات والسعي نحو فتح مجالات جديدة للتعاون الخارجي بغرض إثراء الخبرات الرقابية والتخصصات الأخرى وتبادلها مع الأجهزة النظرية بالدول العربية والأجنبية،
- العمل على نقل الخبرات للعديد من الأجهزة الحكومية بالدولة، والأجهزة النظرية بالدول العربية والأجنبية من خلال عقد دورات تدريبية لكوادرها من أجل رفع مستوى أداءهم وتنمية مهاراتهم من أجل تحسين مستوى التقارير وتمكين ثقافة النزاهة والشفافية،

- تعزيز التعاون والتنسيق بين الأجهزة العليا للرقابة في الدول المختلفة على مستوى المنظمات الإقليمية أو على المستوى الدولية (الإنتروساي)،
- القيام بتحسين إعداد التقارير التي تعتبر ثمرة العمل الرقابي من خلال التركيز على تطبيق مبادئ صياغة التقارير الرقابية وأساسياتها حتى تتسم هذه التقارير بالجودة والمواصفات التي تعزز مصداقيتها والتي أهمها الاستقلالية، والاكتمال، والدقة، والموضوعية، والإقناع، والوضوح ،
- تعزيز وتكثيف استعمال معايير الإنتروساي ذات الصلة للرفع من مستوى جودة تقارير الرقابة الصادرة عن الأجهزة العليا،
- التكوين المستمر للمدققين لتعميق المعلومات والمعارف المكتسبة.

المراجع:

- 1- بوشارب بديعة، دور تأهيل الموارد البشرية في تحسين أداء المؤسسة، مذكرة ماستر، جامعة محمد خيضر بسكرة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، السنة الجامعية 2018-2019، ص 12.
- 2- المرجع السابق، ص 12.
- 3 - لينا برهان الخطيب، مشكلات التأهيل لدى المعوقين من وجهة نظر المشرفين عليهم، مذكرة ماجستير، جامعة دمشق، كلية التربية، السنة الجامعية 2013-2014، ص 29.
- 4 -ياسر سعود دهلوي، أدوات التأهيل المتكامل للعاملين في المؤسسات المالية الإسلامية. ودور الهيئات الشرعية والمعاهد في تدريبهم شرعياً، المؤتمر الخامس للهيئات الشرعية للمؤسسات المالية الإسلامية المنعقد في مملكة البحرين في 17-18 شوال 1426هـ الموافق 19-20 نوفمبر 2005م، ص 9.
- 5- عبد الرحمان محمد حسين، تطوير العمل الرقابي وتحقيق القيمة المضافة، المسابقة الثانية عشر للبحث العلمي للمنظمة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبية، البحرين، 2018، ص 15.
- 6 - بسام محمد إبراهيم، بحث حول تطوير العمل الرقابي وتحقيق القيمة المضافة، الجهاز المركزي للمحاسبات، جمهورية مصر العربية، مارس 2018، ص 29.
- 7 - مدونة قواعد السلوك هي لائحة داخلية، توضع وفقاً لبيئة كل جهاز ، وتؤسس للأحكام المؤسسية التي تحكم سلوك المدققين الماليين.
- وتتضمن المدونة القيم والمبادئ المدرجة في مدونة قواعد السلوك، ولكل جهاز مدونة خاصة به، ويمكن الاطلاع على المزيد من التوجيهات في المعيار الثلاثين من المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة، المبدأ 4.
- 8- أ.قادري عبد القادر، محاضرات في أخلاقيات المهنة عامل أساسي لنجاح مهمة مدقق الحسابات في تدقيق النظام المحاسبي المالي في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة مستغانم، الجزائر، ص 108.
- 9- فاضل عبد الإله عبد الصاحب، التقارير الرقابية وأجهزة الرقابة المالية العليا المعنية بإعداد التقارير الرقابية، مجلة الجامعة العراقية، العدد 61، الجزء الثالث، ص 83.
- 10- ورد التعريف في دليل المعايير الرقابية الصادر عن مجلس المحاسبة الجزائري، سنة 2014، ص 28.
- 11- دليل إعداد وكتابة التقارير الرقابية لدواوين المراقبة والمحاسبة بدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية، الصادر عن الأمانة العامة لمجلس التعاون لدول الخليج العربية، ص 13.
- 12- مبادرة تطبيق معايير الإنتوساي، دليل أعمال المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة بشأن الرقابة المالية، تاريخ العرض 25-04-2018، ص 11.

- 13-صالح مصلح، إعداد التقارير الرقابية وفق المعايير الدولية، مرجع سابق، ص 3.
- 14- دليل إعداد وكتابة التقارير الرقابية لدواوين المراقبة والمحاسبة بدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية، مرجع سابق، ص 13-14.
- 15- أمحمود عبد الفتاح إبراهيم رزق، د/حسنا عطية حامد، زانا أسعد طه، معايير صياغة التقارير الرقابية في الرقابة الحكومية (انتوساي) وعلاقتها بالدور الرقابي لديوان الرقابة المالية لإقليم كردستان - العراق، المجلة العلمية للدارسات التجارية و البيئية، المجلد الثامن، العدد الرابع ، سنة 2017، ص856.
- 16- سامي قعيش ، منى المكي، الجمعية التونسية للمراقبين العموميين، دليل التقرير الرقابي من الإعداد إلى النشر، 2022، ص25-26.