

## فعالية إعداد التقارير الرقابية للهيئات العليا للرقابة المالية كآلية لتعزيز شفافية الموازنة العامة (تقارير مجلس المحاسبة الجزائري- أنموذجا-)

### *The effectiveness of preparing audit reports for the supreme financial oversight bodies as a mechanism for enhancing the transparency of the general budget (the reports of the Algerian Audit Council - as a model)*

د- بشار خالد<sup>1</sup>

<sup>1</sup> جامعة تامنغست (الجزائر)، bacharkhaled@univ-tam.dz

(<https://orcid.org/0009-0006-1925-7617>)

تاريخ القبول: 2025/01/31

تاريخ الإستلام: 2024/12/30

ملخص: تعتبر مرحلة الرقابة على الموازنة العامة الخطوة الأخيرة في دورة الموازنة العامة، وتعكس التزام المشرع الجزائري في دستور 2020، بإشراك الشعب كمصدر للسلطة وشرعيتها في تحديد الأعباء العامة، يتضمن هذا الإلتزام أيضاً مشاركة هيئات رقابة مالية مستقلة، وعلى رأسها مجلس المحاسبة، في تقييم الاستخدام الملائم والفعال للأموال العامة، وتسهم في عمليات المساءلة ومكافحة الفساد المالي والإداري.

يقوم مجلس المحاسبة وفق الأمر 20/95، بتقديم تقاريره الرقابية إلى السلطة التشريعية والجمهور من خلال نشرها في الجريدة الرسمية بعد موافقة رئيس الجمهورية، ويشمل تقريرها توجيهات وتوصيات، للوقوف على سلامة تنفيذ الموازنة العامة وممارسات الإنفاق الحكومي، ويسهم ذلك في تعزيز شفافية المالية العامة وتحفيز التفاعل الفعّال بين الحكومة والمواطنين إذا التزمت هذه التقارير بمعايير ومبادئ تساهم في فعاليتها خصوصاً أثناء إعدادها، ما يضمن تعزيز شفافية الموازنة العامة

الكلمات المفتاحية: الموازنة العامة، مجلس المحاسبة، التقارير، شفافية

**Abstract:** The general budget oversight phase is the final step in the general budget cycle, and reflects the commitment of the Algerian legislator in the 2020 Constitution to involve the people as a source of power. This commitment also includes the participation of independent financial oversight bodies, headed by the Audit Bureau, in assessing the appropriate and effective use of public funds, and contributes to accountability processes and combating financial and administrative corruption. According to Order 95/20, the Audit Bureau submits its oversight reports to the legislative authority and the public by publishing them in the Official Gazette after the approval of the President of the Republic. Its report includes directives and recommendations, which contributes to enhancing the transparency of public finances and stimulating effective interaction between the government and citizens if these reports adhere to standards and principles that contribute to their effectiveness, especially during their preparation, which ensures enhancing the transparency of the general budget

**Keywords:** General budget, Audit Board, Reports, Transparency

## ١. مقدمة

تحتل الموازنة العامة للدولة أهمية كبيرة في الحياة الاقتصادية والمالية والسياسية والاجتماعية، باعتبار الدور الحيوي في تحديد موارد الدولة واستخداماتها، كما تعتبر الرقابة على المال العام أداة أساسية لتحقيق الشفافية ومنع إسراف أو إهدار المال العام، ولما كانت الموازنة العامة للدولة تمر بمراحل مُستمرة ومتعاقبة تسمى "دورة الموازنة" وجب بالمقابل توافر مجموعة من الممارسات السليمة تخضع لمبادئ وقواعد وإجراءات تضمن تعزيز الشفافية في كل مرحلة من هذه المراحل، من جهة، وتعزيز المساءلة والرقابة والانضباط المالي للمالية العامة للدولة ومكافحة الفساد، والتأكد من سلامة تنفيذ الموازنة العامة، من جهة أخرى.

لهذا تعتمد معظم الدول على هيئات غُليا مهمتها لعب الدور الرقابي في المجال المالي قصد تحقيق الشفافية وتعزيز الانضباط المالي، وفي الجزائر نجد مجلس المحاسبة باعتباره هيئة دستورية يتركز دوره في الرقابة اللاحقة على الموازنة العامة قصد ترسيخ شرعية التسيير المالي للدولة، ومن هنا تتركز مهمته على مراقبة أجهزة الدولة وأعوانها في مجال تسيير الأموال العمومية، كما يساهم من خلال هذا الدور بتجسيد الشفافية في السياسة المالية للدولة و ترقية إلزامية تقديم الحسابات، وذلك من خلال الرقابة الادارية التي ينتج عنها "تقارير رقابية" في مرحلة التقييم والفحص، ولقد سعى المشرع الجزائري بالاعتماد على تلك التقارير لمساعدة السلطة التنفيذية في تدارك الأخطاء المرتكبة وتصحيحها، ومساعدة البرلمان بتوفير المعلومات والتوصيات التي يعتمد عليها في مراقبة الحكومة في تنفيذ الميزانية العامة، غير أن فعالية التقارير الرقابية ومصادقيتها تعتمد مجموعة من المعايير والمبادئ في مرحلة إعدادها ونشرها ومتابعتها من الهيئة المختصة، حتى تؤدي دورها الفعال في تعزيز الشفافية، هاته المتطلبات تتركز أساسا على أمور فنية وتقنية ومبادئ على القوائم بالرقابة الالتزام بها، كما تتطلب مناخا تشريعيا يتضمن سير وإعداد التقارير وفق المبادئ المعروفة والمتطلبات التي تحتاجها، وهذا ما يدفعنا لطرح الاشكالية التالية:

مامدى التزام المشرع الجزائري بالمعايير والمبادئ الدولية في اعداد التقارير الرقابية لمجلس المحاسبة والالتزام بتوصياتها لتدعيم شفافية الموازنة العامة ؟

تهدف هذه الورقة البحثية لاعطاء تصور عام عن المبادئ الأساسية التي تدخل في اعداد التقارير الرقابية وكيفية مساهمتها في شفافية الموازنة وكيفية تجسيدها في التشريع الجزائري خصوصا القانون المنظم لمجلس المحاسبة الهيئة دستورية المنوط بها "الرقابة اللاحقة" على الميزانية العامة، وقد تم الاعتماد المنهج الوصفي التحليلي باعتباره الانسب للدراسة.

للاجابة عن الاشكالية المطروحة قسمت الدراسة إلى محورين:

أولاً: إعداد التقارير الرقابية للهيئات العليا للرقابة المالية (المعايير والمبادئ)

ثانياً: فعالية التقارير الرقابية لمجلس المحاسبة ودورها في تعزيز شفافية الموازنة العامة

أولاً: إعداد التقارير الرقابية للهيئات العليا للرقابة المالية (المعايير والمبادئ)

توصف " التقارير الرقابية" الصادرة عن الهيئات العليا للرقابة المالية بـ "المنتج الرئيسي والنهائي"، كونها من مخرجات مهام الفحص الي يقوم بها الجهاز، وخلاصة الجهد الرقابي الذي تم توثيقه وتقديم التوصيات الرقابية بشأن الملاحظات التي أكتشفها خلال عمليات التدقيق، غير أنه هناك معايير دولية لإعداد التقارير الرقابية للهيئات العليا

للرقابة المالية ومبادئ ومتطلبات تمكنها من لعب دورها الفعال ، سوف نحاول تفصيلها بعد أن نتعرف على مفهوم التقارير الرقابية.

## 1. مفهوم التقارير الرقابية للهيئات العليا للرقابة المالية

من أجل تحديد مفهوم التقارير الرقابة سنتعرض الى تعريفها و أهميتها

### 1.1 تعريف التقارير الرقابية

#### 1.1.1 التعريف اللغوي للتقارير الرقابية

هي عبارة مركبة من كلمتي (التقارير) و (الرقابية) ، ولكون معاجم اللغة العربية لا يوجد فيها مركب لفظي كامل بعنوان (التقارير الرقابية)، سنعطي كل مفردة بصورة مستقلة )، فكلمة (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 (مساح 2011، 230)

أما كلمة (الرقابية) ، فقد وردت بمعاني منها : الحراسة والرعاية ، وترقب الشيء و راقبه ، أي حرسه ، ورقيب القوم هو حارسهم والرقيب هو الحارس والحافظ (ابن المنظور 1955، 424) ، كما أن الرقيب في اللغة العربية اسم مصدره: ركب رُكوبًا ومعناها الحراسة ، أي : الحافظ والمُنْتَظَر. (الفيروز الأبدى 2008، 659)

#### 2.1.1 التعريف الاصطلاحي للتقارير الرقابية

تعرف التقارير الرقابية على أنها : "وُثِيْقَة مَكْتُوبَة صادرة عن شخص مهني يكون أهلاً لإبداء الرأي الفني المحايد، بهدف بيان مدى دقة وصحة البيانات والمعلومات والحقائق والنتائج والرأي بشكل واضح" (عرفان 2014، 261)

وعُرف التقرير الرقابي بأنه "عبارة عن تقرير صادر من الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبية يعرض فيه موضوع أو موضوعات محددة مصوغة بطريقة موضوعية وكافية لإعطاء وجهة نظر واضحة لا مجال فيها للاجتهاد والتفسير" (الهاشم 2005، 6)

ومن خلال التعريفين السابقين يمكننا القول أن التقرير الرقابي أحد أهم الأعمال التي تصدر من الجهاز الأعلى للرقابة المالية والذي من خلالها يمكن التفاعل مع الجهات المعنية والمختصة الذين يمثلون السلطة التشريعية والسلطة التنفيذية، حيث تهدف هذه التقارير إلى تقديم آراء فنية ومحايدة حول طبيعة الأعمال والتصرفات التي تُجرى من قبل الجهات الخاضعة للرقابة، وذلك بهدف تشخيص مواطن الخلل والضعف .

تشمل هذه الوسائل إبداء الرأي الفني الذي يعتمد على تحليل دقيق ومحايد للعمليات والتصرفات المراقبة، قصد توضيح التحديات والمشكلات التي قد تواجه الجهات المراقبة وتلك التي قد تؤثر على فاعليتها. ويتبع ذلك إصدار توصيات فعّالة وملائمة، حيث تكون موجهة نحو تحسين الأداء ومعالجة السلبيات المُحددة خلال عملية الرقابة. يعتمد هذا النهج على التعاون المستمر مع الجهات المعنية وتوفير تقارير دورية تُظهر النتائج والتحسينات المحققة.

## 2.1 أهمية التقارير الرقابية

تحمل التقارير الرقابية أهمية كبيرة في عدة جوانب، يمكن إجمالها في :

- تساهم التقارير الرقابية في تحقيق درجة عالية من الشفافية، حيث تقدم معلومات دقيقة وشاملة حول أداء الجهة المراقبة أو المراقب على الساحة.

- تساعد التقارير الرقابية في بناء الثقة بين الأطراف المعنية، بما في ذلك الجمهور والشركاء التجاريين والمستثمرين، من خلال توفير تقييم مستقل ومحايد للأداء والتصرفات.
- قياس الأداء والتعرف على نواحي الخلل والانحرافات في أي من المجالات المختلفة واقتراح الوسائل الكفيلة لمعالجتها. (مساح 2011، 6)
- تسمح التقارير بتحديد نقاط القوة والضعف في العمليات والأنشطة، مما يمكن الجهة المعنية من اتخاذ إجراءات لتحسين الأداء وتعزيز الفاعلية.
- تساعد التقارير الرقابية في تأكيد أن الجهة المراقبة تلتزم بالمعايير والتشريعات المعمول بها، مما يقلل من المخاطر القانونية ويحسن سمعتها.
- توفر التقارير الرقابية المعلومات اللازمة لاتخاذ قرارات فعالة على مستوى إداري واستراتيجي، سواء كانت في إدارة العمليات اليومية أو التخطيط للمستقبل.
- تعزيز فعالية الإدارة والمراقبة، وضمان الامتثال، وتحقيق التحسين المستمر، وبناء الثقة مع الأطراف المعنية.

### 3.1 الهدف من إعداد التقارير الرقابية

يشكل التقرير الرقابي وسيلة لإبلاغ السلطات العليا في الدولة والجهات المختصة، وفقاً لأحكام قانون الجهاز والتشريعات المرتبطة. يتم تحديده بناءً على نتائج عمليات التدقيق والمراجعة، ويُرفق بالتوصيات اللازمة لتصحيح وتصويب الأوضاع والمسارات الخاطئة، بهدف اتخاذ القرارات الملائمة. (الأمانة العامة لمجلس التعاون لدول الخليج العربي 2016، 13)

وتكون العناصر الرئيسية للتقرير الرقابي كالتالي:

- يشمل ملخصاً لنطاق التدقيق والمراجعة والأهداف المحددة للتقرير.
- يتناول التقرير النتائج الرئيسية والاستنتاجات المستمدة من عمليات التدقيق والمراجعة.
- يُحدد في التقرير مدى امتثال الكيان المراجع للقوانين واللوائح المعمول بها.
- يتضمن التقرير توصيات محددة لتحسين الأوضاع وتعزيز الأداء، مع تفصيل حول كيفية تنفيذها.
- يشمل التقرير آلية متابعة تنفيذ التوصيات المقترحة وتحقيق التحسينات المستهدفة.
- يُقدم التقرير بشكل شافٍ للسلطات العليا والجهات المعنية لاتخاذ القرارات اللازمة.
- هذا النهج يضمن أن يكون التقرير مستنداً قوياً لإشعار السلطات بالأوضاع والتحديات، مع توفير إطار للتحسين والتطوير المستقبلي.

### 2. المعايير الدولية لإعداد التقارير الرقابية للهيئات العليا للرقابة المالية

حددت الهيئات العالمية مجموعة من المعايير وجبت أن تؤخذ بعين الاعتبار في إعداد التقارير الرقابية من أجل مصداقيتها ومن ثمة تحقيق هدفها، هذه المعايير وجبت أن تتوفر في أي تقرير للحكم على مدى فعاليته، وعلى الدول

أن تنص عليها في تشريعاتها وتوفير المناخ الملائم للهيئات الرقابية المالية، كضمانات لتحقيق هدف التقارير الرقابية ويمكن إجمالها في :

### 1.2 النزاهة والحياد والموضوعية

- يجب توجيه العمليات الرقابية إلى جميع المجالات ذات الصلة دون تحيز أو انحياز. يحقق ذلك شمولية الرقابة وضمان تغطية جميع النواحي ذات الأهمية.
- ينبغي أن تكون اللغة المستخدمة في التقرير خالية من التحيز والإيحاءات، مع التأكيد على الوضوح والدقة، و يساعد ذلك في فهم النتائج بشكل صحيح وموضوعي.
- يقتضي مبدأ الموضوعية أن يُطبق القائم بالتدقيق " الشك والتقدير " المهنيين من أجل ضمان صحة جميع التقارير وعرض النتائج أو الاستنتاجات على نحو مُلائم ومُتوازن. (المعيار 400 2024)
- وقد أكدت الفقرة (17) من إعلان ليما بشأن المبادئ الأساسية للرقابة المالية على: «أن التقارير يجب أن تطرح الوقائع وتقومها بأسلوب موضوعي وواضح».

### 2.2 الشفافية

- وجب أن يتمتع الجهاز الرقابي بحرية نشر نتائج تقاريره وفقاً للسلطة القانونية التي يتمتع بها، تلك الحرية تسهم في تحقيق مستوى أعلى من الشفافية والمساءلة.
- ويتضمن توزيع التقرير كل من : (صالح مصلح 2013، 7)
- الهيئات الخاضعة للرقابة: يجب أن يتم توزيع التقرير على الهيئات والجهات التي تخضع للرقابة، حيث يكون لديها فهم مباشر للنتائج والتوصيات المقدمة. هذا يسهم في تعزيز الالتزام وتحسين الأداء.
- كبار المسؤولين الحكوميين: ينبغي تقديم التقرير لكبار المسؤولين الحكوميين، بما في ذلك رؤساء الدوائر والوزراء. هم جزء من الهيكل الإداري وتحملون المسؤولية عن توجيه السياسات وتنفيذها.
- السلطة التشريعية: يُرسل التقرير إلى السلطة التشريعية، سواء كانت برلماناً أو هيئة تشريعية أخرى. هذا يسمح للمشرعين بفهم تقييمات الرقابة والتصويب على السياسات إذا كان ذلك ضرورياً.
- وسائل الإعلام: ينبغي أيضاً نشر نتائج التقرير للجمهور من خلال وسائل الإعلام. هذا يسهم في تعزيز الشفافية وتشجيع المشاركة المجتمعية في عملية الرقابة.
- يجب على الجهاز الرقابي اتخاذ الوسائل المناسبة للتأكد من أن توزيع التقارير يتم بشكل فعال وفقاً للقوانين والضوابط المعمول بها.

### 3.2 الصحة والاتساق

- ومضمون هذا التأكيد على صحة وموثوقية طرق جمع البيانات وتصميم العملية الرقابية بشكل يعزز استنتاجات مبنية على حقائق مؤكدة هو أمر حيوي لضمان جودة الرقابة. إليك توضيح للنقاط المشار إليها:
- ينبغي فحص والتحقق من صحة وموثوقية طرق جمع البيانات المستخدمة في العمليات الرقابية. يمكن ذلك من خلال اعتماد أساليب علمية وتقنيات معترف بها لضمان دقة البيانات المحصلة.
- يجب أن تكون العملية الرقابية مصممة بعناية، بحيث يتم تحليل النتائج والتحليل باستناد إلى حقائق مؤكدة وموثوق فيها. يُشجع على استخدام منهجيات علمية ومنطقية في هذه العملية.
- يجب الاعتماد على مصادر مختلفة لتأكيد الحقائق وتعزيز الشمولية، يمكن أن تشمل هذه المصادر المقابلات، والوثائق الرسمية، والبيانات الإحصائية، وتقارير الخبراء، وغيرها مما يُعزز مصداقية العملية الرقابية. (صالح مصلح 2013، 7)

- يجب أن تكون المستندات المستخدمة "متوازنة" من حيث وجهات نظرها وأحكامها ، أي أن تتجنب الانحيازات وتعكس وجهات نظر متنوعة لتحقيق تقييم شامل وموضوعي.

#### 4.2 النقد البناء

يمكن للهيئة الرقابية إعداد تقارير حول الانتهاكات المكتشفة، دون النظر إلى آراء المدقق. وبناءً على الحاجة لتكون هذه التقارير بناءة، يتعين أن تتضمن انتقادات هامة. يُفضل أن تقدم توصيات لمعالجة السلبيات المكتشفة، ويمكن أن تأتي هذه التوصيات من البيانات المحصلة من الجهة المراقبة أو من تحليلات وتوصيات المدقق نفسه. ينبغي ألا تقتصر تقارير الأداء على نقد الماضي فقط، وإنما يجب أن تكون بناءة وتتضمن استنتاجات وتوصيات المدقق كجزء هام من عملية الرقابة. يُشدد على ضرورة أن تكون تلك التوصيات دليلاً لتحسينات المستقبلية، ويُعرض ذلك كإرشاد للعمل.

وعلى المدقق أن يحترم جوانب الموضوعية والاستقلالية عند صياغة توصياته ومتابعتها، وذلك بالتركيز على تحقيق تصحيح لنقاط الضعف المحددة بدلاً من متابعة مدى تنفيذ توصيات معينة.

#### 5.2 مراعاة التوقيت المناسب:

- يجب إصدار التقرير في الوقت المحدد والمقرر قانوناً ليكون متاحاً للاستفادة الفورية منه من قبل الإدارات الحكومية والبرلمان وغيرها من الجهات ذات الصلة. ينبغي أن يتم توزيع التقرير بشكل سريع لضمان استفادة الجهات المعنية وتمكينها من اتخاذ الإجراءات الضرورية.

- تأخير توزيع التقرير يمكن أن يقلل من فعاليته، حيث يمكن أن يتسبب في فقدان الجدوى بسبب التغييرات التي قد تحدث في الأحداث المتعلقة. لذلك، يجب أن يكون التوزيع سريعاً وفعالاً لتحقيق الغرض المقصود من الرقابة وتمكين الجهات المعنية من اتخاذ الخطوات اللازمة بشكل فوري.

- يعزز التوزيع السريع للتقرير من قيمته ويسهم في تحقيق الشفافية والمساءلة، مما يسهم في تعزيز فعالية النظام الرقابي والحفاظ على الثقة في العملية. (صالح مصلح 2013، 9)

#### 3. متطلبات إعداد ونشر التقارير الرقابية للهيئات العليا للرقابة المالية

يتطلب في التقارير الرقابية بعض الشروط سواء خلال اعداده ونشره، ففي مرحلة إعداده وجب على العضو أو الأعضاء المعدين له أن يلتزموا بها، تركز أساساً على أمور فنية وتقنية، إضافة إلى مرحلة متابعة التقرير ونشره ويمكن اجمال هاته الشروط وفق كل مرحلة كالتالي:

#### 1.3 متطلبات إعداد التقارير الرقابية

يجب على العضو الفني أن يلتزم بإعداد تقرير شامل يشمل النتائج والملاحظات التي تنبع من المهمة الرقابية. يتعين عليه أن يراعي مجموعة من المتطلبات أثناء إعداد التقرير:

- يجب توفير أدلة وقرائن ثبوتية تثبت وجود الخطأ أو المخالفة. يُحث على استخدام معلومات موثوقة ووثائق قوية لتوضيح النقاط التي تم اكتشافها.

- ينبغي تحديد بدقة أسباب الخطأ أو المخالفة، وتوضيح أي عوائق قد تمنع التعرف على تلك الأخطاء أو المخالفات.

- قصد ضمان عدم تكرار الخطأ أو المخالفة في المستقبل وجب توضيح الإجراءات اللازمة والضرورية التي تم اتخاذها أو سيتم اتخاذها من قبل الجهاز.

- يُطلب من العضو الفني توضيح أي معوقات قد تكون قد حالت دون تحديد الخطأ أو المخالفة بشكل فعال.

- ينبغي أن يكون التقرير شافئاً وواضحاً في عرض النتائج والتوصيات، مع التأكيد على الشفافية والمصادقية.
- هذه المتطلبات تهدف إلى ضمان أن التقرير يكون شاملاً وفعالاً في تقديم المعلومات الضرورية للجهات المعنية لاتخاذ الإجراءات الضرورية وتحسين الأداء المستقبلي. (الأمانة العامة لمجلس التعاون لدول الخليج العربي 2016، 30)
- وعند اكتشاف خطأ مقصود أو مخالفة، يتبع الجهاز سلسلة من الخطوات لضمان المعالجة الفعالة والوقاية من التكرار، مع الالتزام بالقوانين والأنظمة المعمول بها. تشمل هذه الخطوات:
- سرعة تنفيذ الإجراءات القانونية اللازمة: يتم فوراً تطبيق الخطوات الضرورية المنصوص عليها في القوانين والأنظمة التي تحكم أعمال الجهاز، لضمان التعامل السريع والحاسم مع المخالفة.
- إبلاغ الجهة الخاضعة للرقابة: يتم بسرعة إبلاغ الجهة المعنية بطبيعة المخالفة أو الخطأ المكتشف، لضمان الشفافية والتعاون في معالجة المسألة.
- تقييم المتطلبات اللازمة لتصحيح المخالفة: يُجرى تقييم شامل لتحديد الإجراءات التصحيحية المطلوبة والآثار المحتملة للمخالفة، بهدف وضع خطة فعالة لمعالجتها والحد من تداعياتها.
- تعديل برنامج العضو الفني: يتم إجراء التعديلات اللازمة في برنامج العضو الفني، مثل زيادة حجم العينة، للكشف عن مخالفات مشابهة والتأكد من عدم تكرارها أو وجودها.
- تقدير المخالفات وتبليغ الجهات الإدارية: يقوم الجهاز بتقدير المخالفات والأخطاء التي تستوجب التبليغ المباشر إلى الجهات الإدارية الخاضعة لرقابته، لضمان اتخاذ الإجراءات المناسبة في الوقت المناسب.
- رفع التقارير إلى الجهات المختصة: يلتزم الجهاز بتقديم التقارير اللازمة إلى الجهات المختصة عبر القنوات القانونية المحددة، وفقاً لنظام كل دولة، لضمان المتابعة والمساءلة.
- باتباع هذه الخطوات، يضمن الجهاز التعامل الفعال مع المخالفات المكتشفة، مع تعزيز الشفافية والالتزام بالقوانين والأنظمة المعمول بها.. (الأمانة العامة لمجلس التعاون لدول الخليج العربي 2016، 31)

## 2.3 عملية متابعة التقارير الرقابية ونشرها

### 1.2.3 عملية متابعة التقارير

- إن مسألة تنفيذ التوصيات التي أفرزتها التقارير الرقابية تُمثل جزءاً حيوياً من عملية الرقابة وتحقيق الأهداف المرجوة، وفي هذا السياق، يُسعى الجهاز الرقابي إلى تحقيق العديد من الأهداف من خلال هذه العملية:
- يهدف إلى تحفيز الجهات المختلفة على تنفيذ التوصيات وتحسين أدائها وعملياتها بناءً على النقاط التي تم اكتشافها خلال التقارير الرقابية.
  - يساهم في تعزيز شفافية أداء الجهات المراقبة وتحفيزها للتقرير عن التقدم والتحسينات التي تم تحقيقها.
  - يقدم معلومات دقيقة وشاملة حول تقدم تنفيذ التوصيات، مما يساعد الحكومة والسلطة التشريعية في اتخاذ القرارات السليمة.
  - يتيح للجهاز الرقابي تقييم فعاليته من خلال مراقبة تأثير توصياته وتحقيق التحسينات المستهدفة.
  - يُعَد تنفيذ التوصيات مصدر إلهام لأعضاء الجهاز لتحسين أساليبهم وتعزيز كفاءتهم في المستقبل.
  - يساعد في ربط نتائج التحليل بعمليات التنفيذ الفعالة، وبالتالي تحسين الأداء العام للجهات المراقبة.
  - متابعة تنفيذ التوصيات تعزز بشكل فعال النظام الرقابي، وتضمن تحقيق الفعالية والتحسين المستمر في أداء الجهات المختلفة. (الأمانة العامة لمجلس التعاون لدول الخليج العربي 2016، 41)

## 2.2.3 وسائل متابعة توصيات التقارير الرقابية

تتبع الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة مجموعة من الوسائل لضمان متابعة فعّالة لتقاريرها وملاحظاتها، بما يكفل سرعة الرد من الجهات المشمولة بالرقابة، من أبرز هذه الوسائل:

- المراسلات الرسمية: تبادل الخطابات الرسمية بين مسؤولي الجهاز ومسؤولي الجهات الحكومية الخاضعة للرقابة، مع تحديد مستوى المسؤولين المستلمين بناءً على أهمية الملاحظة.
- الاتصالات المباشرة: استخدام الاتصالات الشفهية المباشرة أو عبر الهاتف ووسائل الاتصال الحديثة لتعزيز التواصل السريع والفعال.
- التكليف بالمتابعة الميدانية: تعيين أعضاء فنيين من الجهاز للقيام بزيارات دورية للجهات المعنية، بهدف الاطلاع على الإجراءات المتخذة بشأن الملاحظات المقدمة.
- إشراك الجهات العليا والرقابية الأخرى: تزويد الجهات العليا في الدولة أو أجهزة الرقابة ذات العلاقة بنسخ من الملاحظات، لتتولى متابعة ما تم بشأنها ضمن اختصاصها.
- تُسهم هذه الوسائل في تعزيز فعالية الرقابة وضمان تنفيذ التوصيات والملاحظات بكفاءة وفي الوقت المناسب. (الأمانة العامة لمجلس التعاون لدول الخليج العربي 2016، 41)

## ثانياً: دراسة مدى فعالية التقارير الرقابية لمجلس المحاسبة في تعزيز شفافية الموازنة العامة

إن تنوع اختصاصات مجلس المحاسبة بين الإداري والقضائي يصاحبه تنوع في النتائج المترتبة عنها، حيث تتمثل نتائج ممارسته للإختصاصات الإدارية في المذكرات والتقارير التي تتضمن الملاحظات والتوصيات والاقتراحات فهي عبارة عن تقارير أولية (مذكرة تقييمية، رسالة رئيس الغرفة، مذكرة إستعجالية، مذكرة مبدئية، تقرير مفصل)، وتقرير سنوي وتقرير تقييبي حول المشروع التمهيدي لقانون ضبط الميزانية.

## 1. التقارير الأولية

1.1 مذكرة التقييم: عقب مراقبة نوعية التسيير يضبط مجلس المحاسبة تقييماته النهائية، ويصدر كل التوصيات والاقتراحات بغرض تحسين فعالية ومردود تسيير المصالح والهيئات المعنية ويرسلها إلى مسؤوليها وكذا إلى الوزراء وإلى السلطات الإدارية المعنية.

2.1 رسالة رئيس الغرفة: في إطار رقابة نوعية التسيير يوجه رئيس الغرفة المختصة رسالة إلى مسؤولي الهيئات والمصالح التي خضعت للرقابة وكذلك سلطاتها السلمية أو الوصية، تتضمن المعاينات المتعلقة بالوقائع و الحالات و المخالفات التي تلحق ضرراً بالخزينة العمومية أو بأموال تلك الهيئات وهذا بغرض اتخاذ التدابير اللازمة. (المرسوم\_الرئاسي 377/95 26 نوفمبر 1995)

3.1- المذكرة الإستعجالية: يخطر رئيس مجلس المحاسبة عن طريق المذكرة الإستعجالية السلطات الرئاسية أو الوصية أو كل سلطة أخرى مؤهلة قانوناً، غالباً ما تكون وزارة المالية إذا عاين مجلس المحاسبة وقائع وحالات أو مخالفات إما ضرراً بالخزينة العمومية أو بأموال الهيئات المراقبة ذاتها، و إما تتعلق بقبض أو حيازة مبالغ بصفة غير قانونية من قبل أشخاص طبيعيين أو معنويين و يتعين على السلطات المرسل إليها أن توافي مجلس المحاسبة بالنتائج التي تخصصها لهذه المذكرات ضمن المهلة التي يحددها لها (المرسوم\_الرئاسي 377/95 26 نوفمبر 1995)

4.1 المذكرة المبدئية: يطلع رئيس مجلس المحاسبة السلطات الوصية للمصالح أو الهيئات المراقبة عن طريق مذكرة مبدئية بالنقائص المسجلة في مجال تطبيق النصوص التي تسري على شروط استعمال وتسيير الأموال

العمومية ، مشفوعة بكل التوصيات التي يراها مفيدة و على الجهات المرسل إليها إفادة المجلس بالنتائج التي تخصصها للإجابة عن هذه المذكرات . (المرسوم الرئاسي 377/95 26 نوفمبر 1995)

5.1 التقرير المفصل: يستعمل مجلس المحاسبة التقرير المفصل في حالتين أساسيتين وهما:

الحالة الأولى: عند تسجيل وقائع يُحتمل وصفها بوصف جزائي، يتبع مجلس المحاسبة الجزائري الإجراءات التالية:

■ إعداد التقرير المفصل: تصادق التشكيلة المداولة المختصة على تقرير مفصل يتضمن جميع الوقائع المتعلقة بالمخالفة المحتملة. يُوقع التقرير من قبل رئيس التشكيلة، والمقرر، وكاتب الضبط.

■ إرسال التقرير إلى رئيس مجلس المحاسبة: يُرسل التقرير المفصل، مرفقًا بعناصر الإثبات اللازمة، إلى رئيس مجلس المحاسبة.

■ إحالة التقرير إلى الناظر العام: يقوم رئيس مجلس المحاسبة بتوجيه التقرير إلى الناظر العام.

■ إحالة التقرير إلى الهيئات القضائية المختصة: يتولى الناظر العام إحالة التقرير إلى الهيئات القضائية المختصة لمباشرة الإجراءات القانونية المناسبة.

تهدف هذه الإجراءات إلى ضمان التعامل الفعال مع الوقائع التي قد تحمل طابعًا جزائيًا، من خلال التنسيق بين مجلس المحاسبة والهيئات القضائية المختصة (المرسوم الرئاسي 377/95 26 نوفمبر 1995)

الحالة الثانية: عند اكتشاف مخالفات لقواعد الانضباط في تسيير الميزانية والمالية، وفقًا للمادتين 88 و 91 من الأمر رقم 95-20، يتبع مجلس المحاسبة الجزائري الإجراءات التالية:

■ إعداد التقرير المفصل: تصادق التشكيلة المداولة المختصة على تقرير مفصل يتضمن جميع الوقائع المتعلقة بالمخالفة ويُوقع التقرير من قبل رئيس التشكيلة، المقرر، وكاتب الضبط.

■ يُرسل التقرير المفصل إلى رئيس مجلس المحاسبة.

■ يقوم رئيس مجلس المحاسبة بإحالة التقرير، مرفقًا بكافة الأدلة المثبتة للمخالفة، إلى الناظر العام.

■ يتولى الناظر العام إحالة الملف إلى غرفة الانضباط المختصة للنظر والبت في المخالفة المرتكبة.

■ تُعد غرفة الانضباط في مجال تسيير الميزانية والمالية تشكيلة مختصة مكلفة بالتحقيق والحكم في الملفات التي تدخل ضمن مجال اختصاصها، وتُخطر من قبل تشكيلات الرقابة بمجلس المحاسبة في حالة تسجيل مخالفات أو وقائع تبرر استخدام صلاحياتها القضائية. (الأمر 20/95 20/07/1995)

تجدر الإشارة إلى أن مجلس المحاسبة أصدر، في إطار مهامه الرقابية، عددًا من التقارير التفصيلية لإخطار غرفة الانضباط في مجال تسيير الميزانية والمالية بوقائع قد تشكل مخالفات لقواعد التسيير وتهدف هذه الإجراءات إلى ضمان المساءلة والشفافية في تسيير الميزانية والمالية العامة، والتأكد من الالتزام بالقوانين والأنظمة المعمول بها.

2, التقرير السنوي

1.2 مفهوم التقرير السنوي

التقرير السنوي وسيلة أساسية لمجلس المحاسبة لتحقيق أهدافه في مجال الرقابة وتقديم تقييم شامل لأداء الحكومة في تنفيذ الميزانية العمومية، فيلخص مجلس المحاسبة طول السنة جميع الملاحظات والتقييمات التي

أقرها أثناء تحرياته مرفقة بالتوصيات، ويرسل هذا التقرير إلى رئيس الجمهورية الذي يملك السلطة بنشره جزئياً أو كلياً أو عدم نشره، إلا أن هذا التقرير لا يخص رئيس الجمهورية بل ترسل نسخة إلى رئيس مجلس الشعبي ورئيس مجلس الأمة للاطلاع على النشاط المالي للحكومة وتقديم مستوى أدائها مع الحفاظ على سلطة النشر لرئيس الجمهورية. (زريق بلقاسم، تريعة نواره 2023، 977)

## 2.2 أهمية التقرير السنوي في تعزيز الشفافية

للتقرير السنوي أهمية كبيرة من خلال عدة نواحي :

- يساعد التقرير السنوي في تحديد وتبسيط الضوء على النقائص التي قد تكون قد حدثت خلال تنفيذ الميزانية العمومية. هذا يتيح للحكومة فرصة لتصحيح هذه النقائص وتجنب تكرارها في الميزانية القادمة (امجوج نوار 2007، 143)
- يعتبر التقرير السنوي وسيلة لتقديم تقييم دوري لأداء الحكومة في إدارة الموارد المالية وتحقيق أهدافها. يساهم هذا في رصد التحسينات وتحديد المجالات التي تحتاج إلى تحسين.
- يساهم التقرير في تعزيز شفافية أداء الحكومة وكشف النقاب عن كيفية استخدام الموارد المالية العامة، مما يساهم في بناء الثقة بين الحكومة والجمهور.
- يوفر التقرير معلومات دقيقة وشاملة تمكن الهيئة التشريعية من متابعة أداء الحكومة واتخاذ القرارات الضرورية بشأن الميزانية والتشريعات المالية.
- يساهم التقرير في تعزيز المساءلة، حيث يوفر وسيلة لمراجعة أداء الحكومة ومقارنته مع الأهداف المحددة والمعايير المالية.
- يوفر التقرير البيانات اللازمة لاتخاذ القرارات المستقبلية حول توجيه السياسات المالية وتحسين إدارة الموارد.
- بشكل عام، يشكل التقرير السنوي أداة حيوية تدعم عمليات الرقابة وتعزز فعالية وشفافية إدارة الموارد المالية العامة.

## 3. تقرير تقييمي حول المشروع التمهيدي لقانون ضبط الميزانية

### 1.3 السند القانوني للتقرير التقييمي

نصت عليه المادة 18 من الأمر 20/95 بعد استشارة مجلس المحاسبة في المشاريع التمهيديّة السنوية لقوانين ضبط الميزانية يرسل مجلس المحاسبة تقرير تقييمي حول مشروع القانون ، حيث ألزم المشرع بتقديمه مع مشروع قانون ضبط الميزانية إلى رئيس مجلس الشعبي و رئيس مجلس الأمة . (الأمر 20/95 20/07/1995)

الذي يتولى بموجب اختصاصه إعداد تقارير تقييمية، لهذا الغرض ترسل إلى الحكومة بعنوان السنة المالية المعنية و التي بدورها تودع لدى البرلمان كوثيقة إلزامية ترفق بمشروع القانون الخاص بها. و يعد هذا التقرير وثيقة أساسية توضح فيها بكل دقة و وضوح كيف تم تنفيذ ميزانية سنة المالية المعنية، و دراسة مفصلة عن التطور و النتائج العامة المتوصل إليها سواء تعلق الأمر بالميزانية العامة للدولة، الميزانيات الملحقة، أو الحسابات الخاصة للخزينة . (دواغر 2013، 136)

### 2.3 دور التقرير التقييمي في تعزيز الشفافية

- تقرير التقييم حول المشروع التمهيدي لقانون ضبط الميزانية يبرز أهميته في تعزيز العلاقة بين الحكومة ومجلس المحاسبة، ويقدم مساهمات قيمة لكل منهما، حسب ما يلي:
- يتيح التقييم الفعال لمشروع قانون ضبط الميزانية توفير استشارات مهمة للحكومة في تحسين صياغة القوانين المالية. يعمل مجلس المحاسبة كجهة استشارية مهمة لتوجيه الحكومة نحو السياسات المالية الأمثل وضمان مطابقتها للمعايير والممارسات الدولية.
  - يعزز التقرير السنوي حول المشروع التمهيدي الشفافية في عمليات تحضير القوانين المالية. يمكن لمجلس المحاسبة توجيه الحكومة في توفير معلومات شافية وواضحة في المشروع، مما يعزز الشفافية ويعطي الفرصة للبرلمان والمواطنين لفهم وتقييم محتوى القوانين.
  - يعزز التقرير التعاون بين الحكومة ومجلس المحاسبة، حيث يُظهر التقييم المستفيض للمشروع الضوء على النقاط التي قد تحتاج إلى تحسين أو تعديل. يتيح ذلك للحكومة التعاون مع المجلس لتحقيق أفضل تناغم بين القانون والممارسات المالية.
  - يساعد التقرير في تحديد نقاط القوة والضعف في القوانين المالية المقترحة، مما يساهم في تحسين جودة الرقابة وتعزيز المساءلة في إدارة الموارد المالية.
  - يقوم مجلس المحاسبة بتوفير تقارير مفصلة تعمل كأداة لتمكين البرلمان من فهم التأثيرات المالية المتوقعة للقوانين المالية. يوفر هذا التمكين المعلومات الضرورية لاتخاذ قرارات مستنيرة ومتابعة تنفيذ الميزانية بشكل فعال.
  - يعتبر تقرير التقييم حول المشروع التمهيدي لقانون ضبط الميزانية وسيلة فعالة لتحسين التعاون بين الحكومة ومجلس المحاسبة، ويساهم في تحقيق أهداف الشفافية والرقابة في مجال إعداد الميزانية (دواعر 2013، 137)

### الخاتمة:

بعد التطرق الى اهم المبادئ والمعايير الدولية في اعداد التقارير الرقابية والى دور مجلس المحاسبة في إعداد التقارير وماهو الدور الذي تلعبه في شفافية الموازنة تم التوصل الى أهم النتائج والتوصيات التالية:

#### النتائج:

- التقارير السنوية التي يعلها مجلس المحاسبة لا تحظى بالاهتمام المناسب، خاصة من قبل الهيئة التشريعية التي يُفترض أن تولي اهتمامًا خاصًا بهذه التقارير. يفترض أن تكون هذه التقارير أحد الوسائل المساعدة للهيئة التشريعية في مراقبة النشاط المالي للحكومة.
- تقييد دور نشر تقارير مجلس المحاسبة، نجد ان المواد القانونية قيدت نشر تقرير مجلس السنوي لمجلس المحاسبة بموافقة رئيس الجمهورية، ومقيد بمبدأ السنوية، و تحولت هذه التقارير الى حصيلة سنوية، يقدمها مجلس المحاسبة بصفة سنوية، دون أن يتمكن المواطن من الاطلاع على مضمونها وهو ما أفقدها أهميتها ووظيفتها القانونية .
- عدم الزامية التقارير التي يعلها مجلس المحاسبة وهذا ما يدخلها في دائرة الاهمال وعدم تطبيق التوصيات والتوجيهات القيمة، مما يؤدي الى اضعاف دوره الرقابي .

## التوصيات :

- لضمان أقصى درجة شفافية الموازنة، يجب نشر أعمال مجلس المحاسبة ونتائج تحرياته وتوصياته ، ليطلع الجمهور عليها في الجريدة الرسمية أو في مجلات متخصصة ، فالطابع السري لتقرير مجلس المحاسبة وقراراته وعدم نشرها كلياً أو جزئياً إلا بعد موافقة رئيس الجمهورية، يذهب عكس اتجاه الدور الذي من المفروض أن يلعبه هذا التقرير وعليه مراجعة النصوص القانوني لضمان إرساء تقاليد إعلامية أعمال مجلس المحاسبة.
- الشفافية في إدارة الأموال العمومية تتطلب نشر التقارير السنوية في الجريدة الرسمية بكل تفاصيلها، بهدف تمكين جميع أفراد المجتمع من متابعة كيفية إدارة مواردهم وممتلكاتهم. يُفترض أن يكون هذا النشر متاحاً للجميع، مما يتيح للمواطنين الاطلاع على أداء الأشخاص الذين انتخبوهم لتمثيلهم وإدارة شؤونهم نيابة عنهم. تحقيق الشفافية من خلال نشر التقارير في الجريدة الرسمية يعزز التواصل المفتوح بين الحكومة والمواطنين، ويعكس التزام السلطات بالشفافية والحكم الرشيد. يُمكن لهذا النهج أن يسهم في بناء الثقة بين الحكومة والمواطنين، ويعزز مشاركتهم في مراقبة وتقييم سلوكيات الحكومة وأدائها المالي. بالتالي، يعد نشر التقارير السنوية في الجريدة الرسمية إجراءً هاماً لتحقيق مبدأ الشفافية وضمان مشاركة فعالة للمواطنين في عمليات اتخاذ القرار والمراقبة الديمقراطية.
- ضرورة الالتزام بالمعايير الدولية التي وضعت من أجل تعزيز الشفافية في الموازنة العامة للدولة

## قائمة المراجع.

## ■ القوانين:

- الأمر 20/95. "المتعلق بمجلس المحاسبة." *الجريدة الرسمية العدد 39*، 1995/07/23.
- المرسوم الرئاسي 377/95. "النظام الداخلي لمجلس المحاسبة." *الجريدة الرسمية العدد 72*، 26 نوفمبر 1995.

## ■ الكتب :

- أبو الفضل جمال الدين محمد ابن المنظور. *لسان العرب*. لبنان: دار صادر للطباعة والنشر، 1955.
- أحمد بن عبد الله الهاشم. "قواعد إعداد تقارير الأجهزة العليا للرقابة المالية." *مجلة الرقابة المالية (الاربوساي)*، 2005.

- مجد الدين محمد بن يعقوب الفيروز الأبيدي. *القاموس المحيط*. مصر: دار الحديث للنشر والتوزيع، 2008.
- جبران مسعود. *الرائد*. لبنان: دار العلم للملايين، 1995.

## ■ الرسائل الجامعية

- عفاف دواغر. *المركز القانوني لهيئات الرقابة العليا في مجال المالية أطروحة دكتوراه*. جامعة الجزائر، 2013.
- امجوج نوار. *مجلس المحاسبة ودوره في الرقابة على المؤسسات الادارية*. جامعة قسنطينة: كلية الحقوق، 2007.
- جيهان محمد علي عرفان. *الجهاز المركزي للمحاسبات وديوان المحاسبة في دولة الكويت \_ دراسة مقارنة \_ رسالة ماجستير في القانون العام*. مصر: كلية الحقوق، 2014.

## ■ المجلات والمداخلات

- حماد مساح. "التقارير المالية و تمييزها عما يشابهها." *مجلة الرقابة (اليمن)*، 2011: 230.

- زريق بلقاسم، تريعة نوار. "مدى توافق النصوص القانونية المنظمة لمجلس المحاسبة مع معيار الشفافية والمساءلة." *مجلة العلوم القانونية والاجتماعية* 8 (2023).
- 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، 2013.
- الأمانة العامة لمجلس التعاون لدول الخليج العربي . "دليل إعداد وكتابة التقارير الرقابة لدواوين المراقبة والمحاسبة بدول مجلس التعاون لدول الخليج العربي." 2016.

#### ■ المواقع

- المعيار 400. المبادئ الأساسية لرقابة الالتزام. 25 12, 2024. <https://www.issai.org/wp-content/uploads/2019/09/issai-400-arabic>

#### .References list

##### ■ Laws:

- Order 95/20. "Relating to the Audit Board." Official Gazette No. 39, 23/07/1995.
- Presidential Decree 95/377. "Internal Regulations of the Audit Board." Official Gazette No. 72, 26 November 1995.

##### ■ Books:

- Abu al-Fadl Jamal al-Din Muhammad Ibn al-Manzur. Lisan al-Arab. Lebanon: Dar Sadir for Printing and Publishing, 1955.
- Ahmad bin Abdullah al-Hashem. "Rules for Preparing Reports of the Supreme Financial Control Bodies." Financial Control Magazine (ARBOSAI), 2005.
- Majd al-Din Muhammad bin Yaqoub al-Fayruz al-Abdi. Al-Qamus al-Muhit. Egypt: Dar al-Hadith for Publishing and Distribution, 2008
- Gibran Masoud. Al-Raed. Lebanon: Dar al-Ilm lil-Malayin, 1995.

##### ■ University Theses

- Afif Dawaer. The Legal Status of Supreme Audit Bodies in the Field of Finance, PhD Thesis. University of Algiers, 2013.
- Amjouj Nouar. The Accounting Council and its role in controlling administrative institutions. University of Constantine: Faculty of Law, 2007.
- Jihan Muhammad Ali Irfan. The Central Auditing Organization and the Audit Bureau in the State of Kuwait - A comparative study - Master's thesis in public law. Egypt: Faculty of Law, 2014.

##### ■ Journals and interventions

- Hamad Masah. "Financial reports and distinguishing them from similar ones." Journal of Control (Yemen), 2011: 230.
- Zariq Belkacem, Taria Nawara. "The extent of compatibility of the legal texts regulating the Accounting Council with the standard of transparency and accountability." Journal of Legal and Social Sciences 8 (2023).
- Saleh Muslih. "Preparing audit reports according to international standards." , a working paper presented at the training workshop entitled "Combating Corruption for Internal Auditors in the Ministry of Education, 2013.
- General Secretariat of the Gulf Cooperation Council. "Guide to Preparing and Writing Audit Reports for Audit and Accounting Bureaus in the Gulf Cooperation Council Countries." 2016.

##### ■ Sites

- Standard 400. Basic Principles of Compliance Auditing. 25 12, 2024. <https://www.issai.org/wp-content/uploads/2019/09/issai-400-arabic>.