دور الأجهزة العليا للرقابة المالية في تعزيز الحوكمة المالية في القطاع العام: دراسة تحليلية لمعايير الإنتوساي وتطبيقاتها

The Role of Supreme Audit Institutions in Enhancing Financial Governance in the Public Sector: An Analytical Study of INTOSAI Standards and Their Applications

لخضر عبدلي[1،*]، محمد سفير[2]

[1] مخبر الإقليم، المقاولاتية والابتكار، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة البويرة، (الجزائر) (L.abdelli@univ-bouira.dz)

[2] مخبر الإقليم، المقاولاتية والابتكار، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة البويرة، (الجزائر) (M.safir@univ-bouira.com)

تاريخ الاستلام: 2025/03/08؛ **تاريخ القبول**: 2025/04/11؛ **تاريخ النشر**: 2025/06/01

ملخص : تهدف هذه الدراسة إلى تسليط الضوء على دور الأجهزة العليا للرقابة المالية في تعزيز الحوكمة المالية في القطاع العام، خاصة وهي التي تعد من أهم أليالها. وقد اعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي من خلال دراسة وتحليل معايير المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة (الإنتوساي) ومختلف اصداراتها وتوجيهاتها الهادفة إلى تعزيز الشفافية والمساءلة والكفاءة بالإضافة إلى مراجع أخرى.

وقد توصلت النتائج إلى أن هذه الأجهزة لا يقتصر دورها على المهمة التقليدية لها في مراجعة الحسابات المالية فقط بل تشمل مراقبة الأداء الحكومي ككل، وضمان الإمتثال للمعايير والمرجعيات، كما تساهم في تحسين الحوكمة المالية وذلك من خلال دوره في الانتقال من موازنة البنود إلى موازنة البرامج والأداء وكذا الانتقال من المحاسبة على الأساس النقدي الى المحاسبة على أساس الاستحقاق و دوره في ترشيد الانفاق و الرقابة على إدارة الممتلكات العامة و الصفقات العمومية وكذا مراقبة إدارة الدين العام و اداء الخصخصة, و محاربة الفساد وقد يتعدى ذلك في بعض البلدان هذه الأدوار الى أدوار استشارية و تنبئية . وبناءً على ذلك، أوصت الدراسة بتحديث الأطر القانونية لمجلس المحاسبة وادواره، وتعزيز استقلاليته المؤسسية والمالية، وتوفير الموارد اللازمة لمراجعة الحسابات، وتحسين أنظمة حفظ السجلات المالية، إلى جانب ضمان مراجعة دورية لأعماله من قبل جهات دولية لتعزيز مصداقيته وأداءه الرقابي.

الكلمات المفتاحية: حوكمة مالية؛ أجهزة عليا للرقابة؛ مجلس المحاسبة؛ شفافية؛ مساءلة.

تصنيف JEL : H83، M42، G38، K40.

Abstract: This study aims to shed light on the role of the Supreme Audit Institutions in strengthening financial governance in the public sector, especially as it is one of the most important mechanisms. The study was based on the descriptive approach through the study and analysis of the standards of the International Organization of supreme audit institutions (INTOSAI) and its various issues and directives aimed at enhancing transparency, accountability and efficiency in addition to other références.

The results have concluded that these bodies not only play their traditional role in auditing financial accounts, but also monitor government performance as a whole, ensure compliance with standards and references, and also contribute to improving financial governance through their role in the transition from item budgeting to program and performance budgeting, as well as the transition from cash-based accounting to accrual-based accounting, their role in rationalizing spending and control over the management of public property and public transactions, as well as monitoring public debt management and privatization performance, and fighting corruption .in some countries, these roles may go beyond advisory and predictive roles. Accordingly, the study recommended updating the legal frameworks of the Accounting Council and its departments, strengthening its institutional and financial independence, providing the necessary audit resources, improving financial record-keeping systems, as well as ensuring periodic review of its work by international bodies to enhance its credibility and supervisory performance.

Keywords: Financial Governance; Supreme Audit Institutions; Court of Accounts; Transparency; Accountability.

JEL Classification: H83, M42, G38, K40.

* المؤلف المرسل.

I- تمهيد :

بداية من2020 باشرت الجزائر بمجموعة من الإصلاحات القانونية في جميع المجلات ; منها سياسية ; ونخص بالذكر دستور 2020 وقانون البلديات 2021, وإصلاحات اقتصادية تخص الاستثمار والجوانب المتعلقة به ;والمتمثلة في قانون الاستثمار 18-22 مصحوبا بالمراسيم التنظيمية بالإضافة إلى القانون رقم 09-23 المتعلق النقد والقرض دون ان ننسى القانون 17-23 الذي يحدد شروط وكيفية منح العقار الاقتصادي التابع للأملاك الخاصة للدولة الموجهة لإنجاز المشاريع الاستثمارية, بالإضافة الى القانون رقم 12-23 المحدد للقواعد العامة المتعلقة بالصفقات العمومية, والان تعمل الدولة على إعداد قانون المتعلق بالشراكة بين القطاع العام والقطاع الخاص بالإضافة إلى قانون لإصلاح البورصة.

كما باشرت بإصلاحات خاصة بميزانية ومحاسبة الدولة والمتمثلة أساسا في القانون 18-15 المتعلق بقوانين الميزانية والقانون رقم 23-07 والمتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي، ومما لا شك فيه إن هذه القوانين خاصة المتعلقة منها بالدستور، قانون البلديات والإصلاحات الخاصة بالميزانية ومحاسبة الدولة جاءت لتعزيز الحوكمة الرشيدة وترشيد القرارات والقضاء على الفساد المالي والإداري وتحقيق الكفاءة والفعالية من اجل النهوض بالقطاع العام, ولتحقيق ما يسمى التنمية المستدامة. وتماشيا مع ما تم ذكره، لابد على السلطات العليا للدولة وضع جميع التدابير، الوسائل، الإمكانيات والاستراتيجيات والقوانين لكي تحقق هذه الإصلاحات أهدافها المنشودة، وهذا ما يندرج في إطار حوكمة القطاع العام الذي نادت به المنظمات الدولية على غرار البنك الدولي، صندوق النقد الدولي ومنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية بضرورة ارساءها وتفعيلها.

وفي هذا السياق، ومن اجل تحقيق هذه الغاية، تعكف الدولة على دراسة واعداد قانون عضوي خاص بمجلس المحاسبة وهذا نظرا للأدوار المحورية التي لعبها في الرقابة على المال العام سابقا والمعول ان يقوم بها مستقبلا خاصة مع انتقال الجزائر من ميزانية البنود الى ميزانية الاداء والبرامج وكذا الانتقال من المحاسبة على الأساس النقدي الى المحاسبة على أساس الاستحقاق وتبني الجزائر لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSAS,وكيف لا وهو الذي يمثل اعلى هيئة رقابية في البلاد ويعتبر من اهم اليات حوكمة القطاع العام. وتعد رقابة القطاع العام ضرورة أساسية حيث تساهم في تعزيز ثقة أصحاب المصالح من خلال تقديم معلومات وتقييمات مستقلة وموضوعية حول الانحرافات عن المعايير المقبولة ومبادئ الحوكمة الرشيدة.

I.1- إشكالية الدراسة: إنطلاقا مما سبق يمكننا صياغة الإشكالية التالية: **إلى أي مدى تسهم الأجهزة العليا للرقابة المالية في تعزيز الحوكمة المالية في القطاع العام وفقًا لمعايير الإنتوساي؟**

ومنه يمكن طرح التساؤلات الآتية:

- ما مدلول الحوكمة المالية في القطاع العام، أهدافها، أسسها، وأهميتها؟
- ما هي الأجهزة العليا للرقابة، صلاحياتها؟
- ماهي اهم الاستنتاجات من دور الأجهزة العليا في تعزيز الحوكمة؟

I.2- أهمية الدراسة: تكمن الأهمية العلمية لهذه الدراسة في تسليط الضوء على دور الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة في تعزيز الحوكمة المالية في القطاع العام من اجل تحقيق الهدف الأسمى للدولة الا وهو التنمية المستدامة، من خلال الاعمال الرقابية التي يقوم بها والتي تمس جميع العمليات المالية للدولة، خاصة وان الجزائر باشرت عدة إصلاحات قانونية، سياسية واقتصادية، كما انها تعكف حاليا، ونظرا لأهمية هذا الجهاز في سن قانون عضوي خاص به من اجل تدعيم صلاحياته.

I.3- أهداف الدراسة : ان الحوكمة بصفة عامة تتأثر وتؤثر على جودة المعلومات ومصداقية التقارير سواها كانت مالية او غير مالية، وتهدف هذه الدراسة الى التعريف بالحوكمة المالية في القطاع العامة مبادئها أهدافها أهميتها، وكما تهدف الى التعريف الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة، وتقوم في الأخير بإبراز الدور الفعال للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة في تعزيز حوكمة القطاع العام، واهم الدروس المستخلصة.

I.4- منهجية الدراسة: من اجل تحقيق أهداف الدراسة اتبعنا المنهج الوصفي، وذلك من خلال وصف الاطار النظري للبحث و المتمثل بدراسة مفهوم الحوكمة المالية في القطاع العام وأهدافها وخصائصها وقواعدها, بالإضافة الى الأسلوب التحليلي من هلال تحليل الأدوار المهمة التي تلعبها الأجهزة العليا للرقابة في تعزيز الحوكمة المالية في القطاع العام من كل جوانبه وذلك من خلال دوره في الانتقال من موازنة البنود الى موازنة البرامج والأداء وكذا الانتقال من المحاسبة على الأساس النقدي الى المحاسبة على أساس الاستحقاق و دوره في ترشيد الانفاق و الرقابة على إدارة الممتلكات العامة و الرقابة على الصفقات العمومية وكذا مراقبة إدارة الدين العام و اداء الخصخصة بالإضافة الى أدوار اخرى وذلك بالاطلاع على الدراسات السابقة و مراجع علمية عربية وأجنبية.

I.5- الدراسات السابقة: يمكن الإشارة إلى عدد من الدراسات التي تناولت موضوع الرقابة المالية وأدوار الأجهزة العليا في تعزيز الحوكمة المالية، ومن أبرزها:

- **دراسة عمالو عبد الجليل ومداحي عثمان (2024)**، تناولت هذه الدراسة أهمية معايير المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الإنتوساي) في دعم الرقابة على الأداء، مع التركيز على مجلس المحاسبة الجزائري كدراسة حالة. وهدفت إلى تحليل مدى مواءمة الآليات الرقابية التي يعتمدها المجلس مع تلك المعايير، حيث خلصت إلى أن معايير الإنتوساي تسهم بشكل كبير في تعزيز الرقابة على الأداء، إلا أن تطبيقها في مجلس المحاسبة الجزائري لا يزال محدودًا ويحتاج إلى التطوير المستمر (عمالو و مداحي، 2024).
- **دراسة سني إسماعيل وشارفي ناصر (2020)**، ركزت هذه الدراسة على دور الأجهزة العليا للرقابة المالية في تعزيز الشفافية المالية، من خلال تحليل تقرير مجلس المحاسبة حول تنفيذ الميزانية العامة للدولة. وأظهرت النتائج أن المجلس يطبق المعايير الدولية للشفافية ويسهم في تعزيزها من خلال نشر تقاريره، إلا أن فعالية هذه الشفافية تبقى مشروطة بتوظيف السلطة التشريعية لها في المساءلة والمحاسبة (سني و شارفي ، 2020).
- **دراسة بن عون كمال وخدومة الوردي (2022)**، هدفت هذه الدراسة إلى تقييم فعالية الرقابة المالية التي يمارسها مجلس المحاسبة على النفقات العامة في ضوء المعايير الدولية، ودوره في ترشيد الإنفاق العام. وأشارت النتائج إلى أن التشريعات المنظمة لعمل مجلس المحاسبة ليست متوافقة بشكل كامل مع المعايير الدولية، مما أثر على مدى فاعلية المجلس في تحقيق أهدافه الرقابية (بن عون و خدومة ، 2020).
- **دراسة بن علال الهاشمي ودراجي كريمو (2022)**، تناولت هذه الدراسة دور مجلس المحاسبة في الرقابة على تنفيذ العمليات المالية في الجزائر، من خلال تحليل برامجه الرقابية خلال الفترة 2015-2019. وركزت على دور المجلس في مراقبة تنفيذ العمليات المالية من قبل الآمرين بالصرف والمحاسبين العموميين، إضافة إلى تقييم نتائج تلك العمليات الرقابية (بن علال و دراجي ، 2022).

تتفرد هذه الدراسة عن سابقتها بكونها تتناول دور الأجهزة العليا للرقابة في تعزيز الحوكمة المالية بمختلف أبعادها، حيث تسلط الضوء على محاور لم يتم التطرق إليها في الدراسات السابقة، مثل: التحول من موازنة البنود إلى موازنة البرامج والأداء، والانتقال من المحاسبة النقدية إلى المحاسبة على أساس الاستحقاق، إضافة إلى رقابة إدارة الدين العام وتقييم أداء عمليات الخصخصة، وغيرها من الأدوار التي تسهم في تعزيز كفاءة الرقابة المالية وتطوير نظم الحوكمة المالية.

I.6- هيكل الدراسة: تتضمن هذه الدراسة ثلاثة محاور رئيسية، حيث يتناول المحور الأول الإطار المفاهيمي للحوكمة المالية في القطاع العام، من خلال استعراض مفهومها وأهميتها ومبادئها الأساسية. أما المحور الثاني، فيركز على الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة، متناولًا دورها ووظائفها وآليات عملها في ضمان الشفافية والمساءلة. في حين يناقش المحور الثالث دور هذه الأجهزة في تعزيز الحوكمة المالية، من خلال تحليل تأثيرها على تحسين الإدارة المالية، وضبط الإنفاق العام، وتعزيز الامتثال للمعايير الدولية، مع تسليط الضوء على مجلس المحاسبة كنموذج للأجهزة العليا للرقابة.

II- المحور الأول: الإطار المفاهيمي للحوكمة المالية في القطاع العام.

1- مفهوم الحوكمة المالية في القطاع العام

تختلف تعريفات الحوكمة في القطاع العام حسب الجهة المقدمة لها، حيث تركز المؤسسات التنموية على البعد الاقتصادي، بينما تهتم المنظمات السياسية بأبعاد الديمقراطية وسيادة القانون وحقوق الإنسان (Ouattara & Ramanitriniana, 2020, novembre). وتتجسد الحوكمة في القطاع العام في ثلاثة أبعاد رئيسية: الاقتصادي، السياسي، والإداري. وتعد المالية العامة أساس السياسات الحكومية، مما يستدعي تعزيز آليات حوكمتها لضمان كفاءتها، حيث تُعتبر الحوكمة المالية شرطًا أساسيًا لتحقيق التنمية، كونها وسيلة لتحسين الأداء الحكومي وليست غاية بحد ذاتها.

الحوكمة المالية هي إجراءات حكومية شفافة ومشروعة وموجهة نحو التنمية في مجال المالية العامة، سواء على مستوى الإيرادات أو النفقات. وأن الدولة تملك مؤسسات حكومية وإدارات مالية فعالة وخاضعة للمساءلة تستند إلى سيادة القانون، وأن لديها مؤسسات تدقيق فعالة وآليات ومؤسسات رقابة برلمانية ورقابة من قبل المجتمع المدني." (Strategy Paper 4/2014e, 2014)

وتعرف أيضا "الحوكمة المالية العمومية عبارة عن حسن تسيير المال العام بما يتناسب مع متطلبات الشفافية والجدية وهو ما يقتضي إخضاع التسيير المالي للتدقيق والفحص والمساءلة والتقييم، للبحث عن الاختلالات التي قد يعاني منها بما يسمح بتحصين المال العام من النهب وأشكال الفساد والتبذير ونقص الترشيد في الانفاق " (تكاريل ، 2018، صفحة 3)

انطلاق مما سبق يمكننا تعريف الحوكمة المالية على انها مجموعة من التدابير والاليات والإجراءات والاطر القانونية التي تهدف الى التسيير الأمثل والفعال للموارد المالية للدولة من طرف مؤسساتها، مع تحقيق متطلبات الشفافية والنزاهة والعادلة وسيادة القانون وخاضعة للتقييم والمساءلة سوآءا من طرف مؤسسات التدقيق او البرلمان او من قبل المجتمع المدني.

2- مبادئ الحوكمة المالية في القطاع العام: ترتكز الحوكمة المالية في القطاع العام على خمسة مبادئ وهي: (Dutzler, 2013)

- **المشاركة:** يشير إلى الشرعية الديمقراطية لقرارات السياسة المالية. هي ويشمل أيضا مشاركة السكان مشاركة مناسبة ومتوازنة وغير تمييزية (المساواة بين المرأة والرجل).
- **المساءلة:** ويشمل هذا المبدأ مسؤولية السلطات والتزامها الدول أن يقدم تقريرا إلى المواطنين عن أفعالهم ويمر من خلال الشفافية على الأنشطة من الدولة. تعتمد فعالية وكفاءة إدارة المالية العامة في الواقع على إمكانية استفادة المجتمع ومواطنيه من مساءلة الدولة واستخدامها .المساءلة هي واجب يفرض على الشخص أو المؤسسة الخاضعة للتدقيق اثبات انه قام بإدارة ومراقبة الأموال الموكلة إليه وفقا للشروط التي منحت اليه بموجبها
- **سيادة القانون:** ويلزم هذا المبدأ السياسة المالية العامة والإدارة العامة باحترام إطار قانوني صالح للجميع وعادل ونزيه (التزام الإدارة باحترام القانون). أي تضمن شرعية المالية العامة بشكل أساسي إمكانية التنبؤ بها والتحكم الموثوق بها.
- **الكفاءة:** يصف هذا المبدأ استعداد وقدرة الهيئات والمؤسسات العامة على تنفيذ مهامهم. ويتطلب تحسين الكفاءة في سياق الإدارة المالية الرشيدة، قبل كل شيء، تعزيز قدرات المؤسسات العامة على إدارة الموارد العام
- **عمل الدولة الموجه نحو التنمية:** يشير هذا المبدأ إلى القيم الأساسية التي تحكم نشاط الدولة: العدالة الاجتماعية والاستدامة البيئية واقتصاد السوق. يجب أن تنعكس هذه القيم ليس فقط في الإيرادات، ولكن أيضا في نفقات الدولة.

3- اهداف الحوكمة المالية: تتمثل أهداف الحوكمة المالية وفق ما اشير إليه ضمن مختلف المصادر فيما يلي: (ثابت و سيد أحمد ، 2017، صفحة 57)

- تندرج الحوكمة المالية ضمن إطار الحوكمة الرشيدة، مما يجعلها جزءًا من منظور التنمية المستدامة؛
- تسهم في الحد من الفقر من خلال وضع سياسات مالية مستدامة؛
- تعزز الإدارة الفعالة للإيرادات والنفقات العامة؛
- تساهم في مكافحة الفساد عبر تجفيف منابعه وتعزيز آليات الشفافية؛
- تدعم إدارة الأزمات والحد من تداعياتها؛
- تعزز الشفافية في عمل الدولة، مما يساهم في تحسين المشاركة السياسية وتشكيل الرأي العام؛
- تسهل عمليات الرقابة المالية، مما يعزز الثقة بين المواطنين والدولة.

4- الدعائم الأساسية للحوكمة مالية:

وفقًا لإطار عمل (Public Expenditure and Financial Accountability) **PEFA** كما أوضحه (Kristensen & et al, 2019)، فإن فعالية نظام الإدارة المالية تعتمد على سبع ركائز رئيسية:

- **موثوقية الميزانية:** الميزانية الوطنية واقعية ويتم تنفيذها كما هو مخطط لها. يتم التقييم من خلال مقارنة الإيرادات والمصروفات المنفذة (النتائج الفورية التي تم الحصول عليها بفضل نظام الإدارة المالية) مع الميزانية المعتمدة في البداية.
- **شفافية المالية العامة:** حيث ان المعلومات المتعلقة بالبرنامج تكون كاملة ومتسقة ومتاحة للمستخدمين .وهذا يتطلب تصنيفا كاملا للميزانية، وشفافية جميع الإيرادات والنفقات العامة، بما في ذلك التحويلات الحكومية الدولية، ونشر المعلومات عن أداء الخدمات العامة وإمكانية الوصول المباشر إلى الوثائق المالية والميزانية.
- **إدارة الأصول والخصوم:** بفضل الإدارة الفعالة للأصول والخصوم، يتم استخدام الموارد على النحو الأمثل في إطار الاستثمارات العامة، ويتم معالجتها محاسبيا و ادارتها ماديا، وتحديد جميع مخاطر الميزانية ويتم رصدها و معالجتها، ويتم التخطيط للديون والضمانات بحكمة والموافقة عليها والتحكم فيها.
- **استراتيجية ميزانيتيه واعداد موارنة قائمة على السياسات العامة:** يتم تطوير استراتيجية موازنتيه والموازنة وفقا لسياسات الحكومية والخطط الاستراتيجية والتنبؤات للاقتصاد الكلي.
- **القدرة على التنبؤ ومراقبة تنفيذ الميزانية:** يتم تنفيذ الميزانية في إطار نظام قائم على معايير وعمليات وضوابط داخلية فعالة، تهدف إلى ضمان الحصول على الموارد واستخدامها كما هو مخطط لها

- **المحاسبة والإبلاغ:** يجب تحديث البيانات الدقيقة والموثوقة بصفة دائمة، وإنتاج المعلومات ونشرها في الوقت المناسب لتلبية احتياجات متخذي القرارات والإدارة وأصحاب مصالح اخرى.
- **مراقبة ومراجعة خارجية:** تتم مراقبة المالية العامة من طرف هيئة خارجية مستقلة وتتمتع بكل الصلاحيات.

III- المحور الثاني: الجهاز الأعلى للرقابة المالية والمحاسبة.

1- تعريف الاجهزة العليا للرقابة

وفقًا لمنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OCDE, 2017)، تُعرَّف الأجهزة العليا للرقابة بأنها جهات مستقلة ذات طابع تقني، تضطلع بمهمة الرقابة الخارجية على القطاع العام، وهي وظيفة تُحدد عادةً بموجب الدستور أو من قبل الهيئة التشريعية العليا للدولة. تتشارك هذه الأجهزة مع السلطة التشريعية والهيئات الرقابية الأخرى مسؤولية مراقبة أداء الحكومات وضمان مساءلتها عن إدارة المال العام. وتختلف النماذج المؤسسية لهذه الأجهزة وفقًا لعلاقتها بالسلطات التشريعية والتنفيذية والقضائية، حيث تُعد الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة المرجع الأساسي الذي يوفر أقوى ضمانات الاستقلالية، لا سيما عندما تتعدد الجهات الرقابية الخارجية على القطاع العام.

تُعرِّف المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة (الإنتوساي) الجهاز الأعلى للرقابة المالية والمحاسبة بأنه هيئة مستقلة تُمارس مهامها في مراقبة القطاع العام وفقًا لترتيب دستوري محدد، وتتمتع بدرجة كافية من الاستقلالية وسلطة تقديرية تُمكِّنها من أداء مهامها بفعالية. ويشمل التفويض الممنوح لهذه الأجهزة تحديد مسؤولياتها العامة في مجال الرقابة المالية، إلى جانب الأحكام المتعلقة بعمليات التدقيق والمهام الأخرى التي يُناط بها تنفيذ (INTOSA (ISSAI 1), 2013).

بناءً على التعريفين السابقين، يمكن اعتبار الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة هيئات رقابية خارجية مستقلة، تُناط بها مسؤولية الرقابة المالية على القطاع العام، وفقًا للصلاحيات التي يمنحها لها الدستور. كما قد تتولى هذه الأجهزة مهام إضافية تختلف بحسب التشريعات الوطنية لكل دولة.

ولكي تتمكن المؤسسة العليا لمراجعة الحسابات من إخضاع الحكومة للمساءلة الفعالة عن إدارتها للموارد العامة، يجب أن تعمل وفقاً للمبادئ النزاهة، الاستقلالية، الموضوعية، الكفاءة والشفافية والمساءلة والسلوك المهني والأخلاقيات وجودة المراجعة (الانتوساي، 2013). ويجب على المؤسسة العليا المستقلة والمهنية لمراجعة الحسابات أن تطبق هي نفسها المبادئ التي تتوقع من الكيانات العامة التي تدقق فيها أن تحترمها، حتى تكون قدوة يحتذى بها .

2- مهام الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة

تسند الى الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة عدة مهام في أي مجال يخص مسؤوليات الإدارة والأشخاص المسؤولين عن الاستخدام الأمثل للموارد المالية للدولة. ويتباين نطاق وطبيعة هذه المهام، بالإضافة إلى طريقة إعداد التقارير الخاصة بها، بناءً على التفويض القانوني الممنوح للجهاز الأعلى للرقابة المالية والمحاسبة المعني.

تعد الرقابة، أو ما يُعرف أيضًا بمهمة الإشراف على استخدام الأموال العامة، المهمة الأساسية للأجهزة العليا للرقابة. حيث تعمل هذه الأجهزة على التحقق من أن الأموال العامة قد تم صرفها بكفاءة وفعالية واقتصادية، مع مراعاة الالتزام بالقوانين والأنظمة السارية. بالإضافة إلى ذلك، تلعب الأجهزة العليا للرقابة دورًا فعالًا في محاربة الفساد وتعزيز الشفافية (INTOSAI- ISSAI100, 2019).

بالرغم من ان المهمة التقليدية للأجهزة العليا للرقابة تسمح بالتأكد من صحة المعلومات لدعم اتخاذ القرارات وفهم قيمة البرامج الحكومية، الا ان الحكومات تحبذ فرز هذه المعلومات وتحليلها من اجل تحديد القضايا الأساسية وإيجاد حلول فعالة قابلة للتنفيذ، اذن فهي تميل إلى النظر إلى المستقبل، وفي هذا الصدد يتخذ الجهاز الأعلى للرقابة المالية والمحاسبة قرارات استراتيجية للاستجابة للمتطلبات الواردة في تفويضه والمتطلبات التشريعية الأخرى لتحسين كفاءة السياسة العامة.

وتعمل الأجهزة الرقابية بشكل دوري، في تحسين نهجها الاستشاري والتنبؤي؛ وذلك من خلال اعداد تقارير وندوات يصوغون فيها ملاحظات من اجل الاعداد للمستقبل فهم يفكرون من منظور استراتيجي حيث يمكن أن تسهم الأنشطة الاستشارية في تحقيق نتائج أفضل مقارنة بالرقابة التقليدية .(OCDE, 2017)

3- مفهوم الرقابة على القطاع العام

يمكن تعريف رقابة القطاع العام بانها مجموع السياسات والإجراءات والوسائل التي تهدف الى جمع الأدلة وتحليلها وتقييمها بشكل موضوعي للتحقق من سلامة العمليات ذات الطابع المالي، والبيانات المالية، والحسابات النهائية الخاصة من جهة بالإضافة إلى تقييم كفاءة وفعالية أنظمة الرقابة الداخلية، ومدى التزام الجهة بالأنظمة والمعايير واللوائح والإرشادات والقرارات ذات الصلة (دليل تحول الرقابة المالية في المملكة العربية السعودية، 2023).

تُعد الرقابة جزءا أساسيا من إدارة الأموال العمومية، وهي ليست هدفا في حد ذاتها ولكنها تسعى للكشف عن أي مخالفات للمعايير والقوانين واللوائح المعتمدة، وعن كل انتهاكات لمبادئ المشروعية والكفاءة والفعالية والاقتصاد في الإدارة المالية. (الانتوساي، 2019).

تهدف الرقابة إلى اتخاذ الإجراءات التصحيحية، ومحاسبة الأطراف المعنية عن أخطائهم، أو منع حدوث مثل هذه التجاوزات مستقبلًا. كما تؤدي دورًا رئيسيًا في تقديم تقييمات محايدة وموضوعية للهيئات التشريعية والرقابية والجمهور حول أداء السياسات والبرامج والعمليات الحكومية، مما يعزز مبادئ الشفافية والمساءلة، ويساهم في ضمان الاستخدام الأمثل للموارد المالية.

4- أهمية واهداف الرقابة على القطاع العام

تتولى مؤسسات القطاع العام، وفي مقدمتها الحكومة، مسؤولية إدارة شؤون الدولة وإدارة الموارد المالية بمختلف مصادرها، وتُوجَّه هذه الموارد لتمويل مشاريع وبرامج تهدف إلى تلبية متطلبات المواطنين وتقديم خدمات تعود عليهم بالنفع والفائدة. ويتطلع المواطنون إلى أن تُدار مواردهم وتُصرف الأموال العامة بكفاءة، فعالية، مع مراعاة الالتزام بالقوانين والأنظمة المعمول بها. لذلك، من الضروري تطبيق رقابة صارمة على الأجهزة الحكومية فيما يتعلق باستخدامها للأموال العام. ورغم اختلاف أنواع الرقابة على القطاع العام، إلا أنها تتركز بشكل عام حول ما يلي: (INTOSAI- ISSAI100، 2019، صفحة 8)

- توفر لأصحاب المصالح معلومات وتحليلات مستقلة، موثوقة وموضوعية تستند على أدلة واضحة حول أداء المؤسسات الحكومية؛
- تقديم استشارات استراتيجية وتنبؤات حول المخاطر المحتملة؛
- تعزيز الشفافية والمساءلة، وبناء الثقة في الإدارة الرشيدة للأموال وأداء الإدارة؛
- دعم التغيير الإيجابي وتعزيز عمليات التطوير من خلال تقديم توصيات قائمة على تحليل معمق لتحسين الأداء والإدارة؛
- تطوير كفاءة وفعالية أنظمة الرقابة الداخلية بالجهات؛
- السعي إلى تحقيق كفاءة الإنفاق العام من خلال توجيه الأجهزة الحكومية نحو أفضل الممارسات لتحسين وتطوير الإجراءات المالية، مع ضمان الاستخدام الأمثل للموارد المالية وترشيد النفقات دون الإخلال بتنفيذ البرامج والمشاريع. ويتم ذلك عبر الحد من التعقيدات الإجرائية غير الضرورية، بما يسهم في تعزيز الشفافية ومكافحة الفساد المالي والإداري. (مداحي ، 2020، صفحة 107)

تعمل الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة على تحقيق هذه الأهداف باعتبارها ركيزة أساسية للنظم الديمقراطية وإحدى اليالها للحوكمة، مما يعزز إدارة القطاع الحكومي ويرسخ مبادئ الشفافية والمساءلة والحوكمة الجيدة ويمكن تلخيص هذه الأهداف في جملة واحدة الا وهي ان عملية الرقابة في القطاع العام تعزز الحكومة المالية للقطاع العام.

5- أنواع الرقابة الممارسة من طرف الأجهزة العليا للرقابة

وفقًا للأحكام الدستورية، يُمنح مجلس المحاسبة السلطة التشريعية للقيام بعدد من المهام الرقابية المتنوعة، وذلك بما يتماشى مع ما أشار إليه المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (ISSAIs) الصادر عن المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة. يمكن تصنيف هذه المهام الرقابية إلى ثلاثة أنواع رئيسية تتمثل فيما لي: ((ISSAI 1) INTOSA.2013)

5-1- رقابة مالية: يهدف هذا النوع من الرقابة الى إبداء رأي رقابي و/أو تقرير فني محايد ومستقل حول ما إذا كانت القوائم المالية او أي شكل آخر من أشكال التقارير التي تحتوي على معلومات مالية قد تم إعدادها من قبل الجهة المعنية وفقًا للإطار المالي والتنظيمي المعمول به، والتحقق من دقة وموثوقية المعلومات المالية المقدمة، والتأكد من خلوها من الأخطاء الجوهرية. كما يهدف إلى تعزيز الشفافية والمصداقية في عملية الإفصاح المالي .

5-2- رقابة الأداء : تقوم الحكومات بأعداد برامج وانشطة على المدى المتوسط والبعيد وتقوم بوضع إطار تنظيمي ومؤسساتي من اجل تحقيق هذه الأهداف كم تقوم أيضا بوضع مؤشرات لمتابعة نسبة تقدم هذه البرامج والأنشطة ونسبة تحقيقها لأهدافها.

فاذا كانت الرقابة المالية تعتمد على الحسابات فان رقابة الأداء تعتمد على تحليل وتقييم أداء البرامج الحكومية أو الخدمات العامة رقابة الأداء هي دراسة مستقلة وموثوقة لمدى التزام الحكومة بالاقتصاد والكفاءة والفعالية في تنفيذ البرامج، مع فحص تأثير الإطار التنظيمي على الأداء. تشمل الرقابة فحص مؤشرات الأداء، وتقديم تقارير تحتوي على رأي مستقل وتوصيات لتحسين الأداء بناءً على تحليل الأدلة.

تعتمد رقابة الأداء على ثلاثة مبادئ أساسية: (INTOSAI- ISSAI400، 2019)

- **الاقتصاد:** يتعلق بتقليص تكاليف الموارد وتوفيرها بالجودة والكمية المناسبة في الوقت المناسب؛
- **الكفاءة:** تحليل العلاقة بين المدخلات والمخرجات لتحقيق أقصى استفادة من الموارد المتاحة؛
- **الفعالية:** قياس مدى تحقيق الأهداف المرجوة من البرنامج أو السياسة.

ويتمثل الهدف الرئيسي لرقابة الأداء في تعزيز الحوكمة الاقتصادية والفعالية والكفاءة بصورة بناءة. وذلك أولا بتعزيز المساءلة حيث تقوم الجهات الرقابية بدراسة وتدقيق ما إذا كانت القوانين والقرارات معدة ومنفذة من طرف السلطات وفق لمبادئ الاقتصاد والكفاءة والفعالية وأنها تخلق قيمة مضافة للمواطنين. وثانيا بتعزيز الشفافية من خلال تمكين مختلف أصحاب المصالح في الحصول على معلومات مفيدة حول كيفية إنفاق الموارد العامة وكيفية إدارة الأنشطة الحكومية وكيفية أداء الخدمات العامة ونتائجها، تقديم مساهمات عملية في تحسين كفاءة الإدارة العامة وفعاليتها.

5-3- رقابة الالتزام: رقابة الالتزام هي عملية تقييم مستقلة تهدف إلى التأكد من مدى احترام الجهة الخاضعة للرقابة لجميع الجوانب ذات الأهمية النسبية وفقًا للمرجعيات التي تنظم عملها. وتشمل هذه الرقابة الجوانب النظامية، التي تتعلق بالامتثال للمعايير الرسمية كالتشريعات والقوانين والسياسات واللوائح والاتفاقيات والشروط المتفق عليها، بالإضافة إلى الجوانب الأخلاقية التي تركز على الالتزام بمبادئ الإدارة المالية الرشيدة والسلوك المهني للموظفين العموميين.

تُنفذ رقابة الالتزام إما كعملية مستقلة بذاتها، أو مرتبطة بمراجعة البيانات المالية، أو مندمجة ضمن رقابة الأداء. وتشمل هذه العملية مختلف المستويات الحكومية، سواء على المستوى المركزي أو الإقليمي أو المحلي.

يهدف هذا النوع من الرقابة في القطاع العام إلى تقييم مدى التزام أنشطة الهيئات العامة بالمرجعيات التي تحكمها، مما يعزز الحوكمة الرشيدة من خلال: (INTOSAI- ISSAI400، 2019، صفحة 7 بتصرف)

- **تعزيز الشفافية:** تقديم معلومات دقيقة وموثوقة لأصحاب المصلحة لدعم اتخاذ القرارات المتعلقة بإدارة الموارد العامة وضمان حقوق المواطنين.
- **تعزيز المساءلة:** عن طريق الكشف عن أي تجاوزات للمعايير المعتمدة والإبلاغ عنها، مما يتيح اتخاذ التدابير اللازمة لمحاسبة المسؤولين وتصحيح الأخطاء

تتمتع بعض الأجهزة العليا للرقابة ذات السلطة القضائية بصلاحيات لمساءلة الأفراد المسؤولين عن الأموال العامة، بما في ذلك فرض عقوبات في حالات الحسابات غير المطابقة. كما أن بعض هذه الأجهزة مخوَّلة بإحالة القضايا التي تستدعي مقاضاة جنائية إلى السلطات القضائية المختصة.

5-4- أنواع أخرى من الرقابة: يمكن للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة أن تنفذ مهام رقابية أو أنشطة أخرى تتعلق بمسؤوليات الإدارة أو الجهات المسؤولة عن الحوكمة وضمان الاستخدام الأمثل للموارد العامة. وقد يشمل ذلك مراجعة تقارير الاستدامة، تقييم الاحتياجات المستقبلية للموارد، القيام برقابة مباشرة على المشاريع، أو معالجة قضايا أخرى ذات صلة.

IV - المحور الثالث: دور الأجهزة العليا للرقابة في تعزيز الحوكمة المالية.

1- دور الأجهزة العليا للرقابة في الانتقال من موازنة البنود الى موازنة البرامج والأداء

تتسم عملية الانتقال من موازنة البنود إلى موازنة البرامج والأداء بالتحديات الكبيرة في ظل الحاجة لضمان الأداء الفعّال والمساءلة وتحقيق أهداف التنمية المستدامة. وفي هذا السياق، تؤدي الأجهزة العليا للرقابة دورًا محوريًا في مراقبة مختلف مراحل إعداد وتنفيذ السياسات العامة، حيث تساهم في ضمان الكفاءة والفعالية في مراحل الموازنة المختلفة، بدءًا من الإعداد مرورًا بالتنفيذ وصولًا إلى التقييم بعد التنفيذ.

تستعرض هذه الأجهزة تطور السياسات العامة ومدى تحقيقها لأهدافها من خلال الرقابة المستمرة والتحليل الموضوعي للنتائج. بالإضافة الى دورها في مراقبة مؤشرات الأداء.

1-1- مراقبة الميزانية :

الجدول رقم (01): دور الأجهزة العليا للرقابة في مراحل موازنة الأداء

المرحلة	دور الأجهزة العليا للرقابة
مرحلة الإعداد	- مراقبة وتقييم عمليات صنع القرار ووضع السياسات الحكومية . - تقييم جودة الإعدادات الأولية مثل استخدام البيانات الواقعية، وتقييم التكاليف والمخاطر - تقيّم فعالية وكفاءة الأدوات المستخدمة في اتخاذ القرارات الصعبة، مثل تخفيف القيود التنظيمية. -دعم التخطيط الاستراتيجي والبرمجة المالية من خلال تقديم الخبرات والمعرفة . -تقييم مصداقية وموثوقية التوقعات طويلة الأجل للحكومة.
مرحلة التنفيذ (الرقابة)	- مراجعة الحسابات وضمان الامتثال للقوانين المعمول بها . -التركيز على الرقابة المالية ورقابة الامتثال والأداء .

	– مراجعة فعالية وكفاءة الأنظمة الضريبية والإنفاق . – تقييم تنفيذ السياسات التنظيمية والإصلاحات، وفعالية الجهات المنظمة . – تحسين التنسيق والاتصالات بين الجهات المعنية.
مرحلة ما بعد التنفيذ (التقييم)	– تقييم فعالية وكفاءة السياسات والبرامج العامة من خلال عمليات المراجعة اللاحقة . – تحسين كفاءة وفعالية البرامج والسياسات الحكومية . –تسليط الضوء على النجاحات والإخفاقات وتقديم منظور موضوعي . – استخدام منهجيات تقييم مختلفة لتحسين البرامج مع الحفاظ على الرقابة والامتثال . – تعزيز الرقابة والمساءلة عبر التركيز على المساءلة وتحسين الأداء.

المصدر: من إعداد الباحثين، إعتمادا على (OCDE, 2017) **و** (INTOSA (ISSAI 1), 2013) **و** (حدادو و سلاوي، 2021)

من خلال الجدول السابق، يتضح الدور المتكامل للأجهزة العليا للرقابة في مختلف مراحل موازنة الأداء. في مرحلة الإعداد، تساهم هذه الأجهزة في ضمان جودة التخطيط من خلال تحليل البيانات والتكاليف والمخاطر، مما يساهم في تعزيز فعالية القرارات الحكومية. في مرحلة التنفيذ، تركز الأجهزة على ضمان الامتثال للأنظمة والتشريعات وضمان الكفاءة المالية من خلال الرقابة المستمرة. أما في مرحلة ما بعد التنفيذ، فتتمثل مهمتها في تقييم فعالية السياسات والبرامج من خلال عمليات المراجعة اللاحقة، مما يعزز المساءلة ويحسن الأداء الحكومي. بفضل هذه المهام المختلفة، تساهم الأجهزة العليا للرقابة في تحسين عملية اتخاذ القرار وتنفيذ السياسات بما يتماشى مع أهداف التنمية المستدامة والحوكمة الرشيدة.

1-2- مراقبة المؤشرات

ولكي تأتي عملية التحول هذه بنتائجها المرجوة، لا بد على الأنظمة وضع وتطوير انظمة قياس الأداء وتقييم الفعالية التي تساعد في صنع القرار وفقا للمؤشرات الرئيسية. وقد عرفت الانتوساي المؤشرات الوطنية الرئيسية «على أنها مجموعة من المؤشرات التي تستخدمها الحكومة لوضع الأهداف ومراقبة التقدم المحرز وتقييم تحقيق الأهداف وقياس فعالية الأنشطة الحكومية والبرامج والسياسات والعمليات والتعهدات وكذلك الآثار المباشرة وغير المباشرة للسياسات العامة والبرامج (INTOSAI- GUID 5290، 2019) ويمكن إبراز دور الأجهزة الرقابة في مراقبة المؤشرات وفق الجدول الآتي:

الجدول رقم (02): مراقبة المؤشرات وأدوار الأجهزة العليا للرقابة

المؤشرات	دور الأجهزة العليا للرقابة
المؤشرات الوطنية الرئيسية	اهداف المؤشرات: –دراسة الأوضاع الراهنة وتحليل الاتجاهات لتقييم التقدم نحو تحقيق النتائج المستهدفة . –توفير بيانات متكاملة حول جودة وكفاءة الموارد المستخدمة . –دعم اتخاذ القرارات الاستراتيجية على مختلف المستويات . –قياس أثر السياسات والبرامج العامة وتحديد المجالات التي تحتاج إلى تحسين. – تعزيز التخطيط الاستراتيجي وتحسين فعالية تقارير الأداء والمساءلة،
أنواع المؤشرات	هذا التصنيف يساعد على تنظيم عملية القياس والتقييم بشكل منهجي وفعّال: –المؤشرات العالمية :مثل مؤشرات أهداف التنمية المستدامة . –المؤشرات الوطنية :مثل المؤشرات المتعلقة بالبيئة والصحة والتعليم . –مؤشرات القطاع العام/الحكومي :تقيس أداء الجهات الحكومية . –مؤشرات الهيئات الحكومية :تركز على أداء مؤسسات معينة . –مؤشرات تقييم الخدمات : تقيس فعالية البرامج والسياسات.

دور الأجهزة	-تسليط الضوء على أهمية المؤشرات الوطنية وتعزيز الوعي بالحاجة إليها -المساهمة في تصميم هذه المؤشرات وتطويرها، -ضمان ملاءمتها واستخدامها بشكل فعال -مراقبة جودتها وكفايتها وموثوقيتها
محاور التقييم	- مراجعة الإطار المنهجي لنظام قياس الأداء . -تحليل شمولية وملاءمة المؤشرات . -فحص جودة المؤشرات ودقتها . -التأكد من انسجام نظام القياس مع الأنشطة الأخرى . -التحقق من جدوى وصحة القيم المتعلقة بالمؤشرات . -تقييم فعالية وكفاية إجراءات المراقبة والتقييم.

المصدر: من إعداد الباحثين، إعتمادا على (بشة، 2018) **و** (حدادو و سلاوي، 2021)

بالنسبة للمؤشرات الوطنية، تُظهر الأجهزة العليا للرقابة دورًا كبيرًا في تطوير وإدارة مؤشرات قياس الأداء. حيث تساهم في ضمان أن هذه المؤشرات دقيقة وموثوقة وتدعم اتخاذ القرارات الاستراتيجية. من خلال فحص جودة المؤشرات وتقييم فعالية إجراءات المراقبة، تساهم الأجهزة في تحسين الأداء الحكومي وضمان تحقيق أهداف التنمية المستدامة.

2- دور مجلس المحاسبة في الانتقال من المحاسبة على الأساس النقدي الى المحاسبة على أساس الاستحقاق

إن توجه الدول إلى تبني موازنة الأداء لا يمكن قياس نتائجه إلا إذا واكبها إصلاحات محاسبية وذلك بالانتقال من المحاسبة على الأساس النقدي إلى المحاسبة على أساس الاستحقاق أو بالأحرى تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام نظرا لما لها من إثر على تحسين جودة التقارير المالية التي تعد ركيزة لاتخاذ القرارات وتعزيز الكفاءة والمساءلة والشفافية بخصوص إيرادات ونفقات واصول والتزامات مؤسسات الدولة.

إن الانتقال من المحاسبة على الأساس النقدي الى المحاسبة على أساس الاستحقاق، شانه شان المحاسبة في القطاع الاقتصادي، يتطلب تدقيق القوائم المالية وهذا يستدعي مهارات تدقيق خارجية مناسبة أكثر ملاءمة لأنشطتها الخصوصية، ولقد أسندت هذه المهمة في عديد من الدول الى الأجهزة العليا للرقابة ومن ضمنها الجزائر.

يهدف تدقيق البيانات المالية إلى التحقق من مدى التزامها بالسياسات المحاسبية المعتمدة، وتقديم عرض دقيق وموثوق للحالة المالية وأداء المؤسسة. يقوم المدققون بفحص دقيق للتأكد من أن التقارير المالية المقدمة اعدت وفق المعايير المعتمدة، مما يساهم في تعزيز الحوكمة الرشيدة للمالية العامة عبر زيادة مستويات الشفافية والمساءلة في إدارة الأموال العامة (الحوكمة الرشيدة للموجودات، 2019).

يلعب مدققو الحسابات للأجهزة العليا للرقابة دورًا حيويًا في خدمة الصالح العام من خلال ضمان دقة وموثوقية البيانات المالية المتعلقة بإدارة الأموال والممتلكات العامة. تعتمد مساءلة المسؤولين عن إدارة هذه الموارد بشكل قانوني على نتائج تقارير المدققين وآرائهم، مما يجعل الرقابة المالية أداة أساسية لتعزيز الشفافية والمساءلة. هذا الدور يسهم في تحسين الأداء الحكومي ويساعد على تحقيق الأهداف الوطنية بكفاءة أعلى. في هذا السياق، تقوم الأجهزة العليا للرقابة بالتحقق والتأكد من النقاط التالية :(INTOSAI- ISSAI2000، 2019)

- مدى امتثال البيانات المالية للإطار المحاسبي المعتمد في إعداد التقارير المالية، سواء كانت بيانات فردية أو موحدة؛
- دقة البيانات المالية وخلوها من أي ممارسات محاسبية مضللة أو إبداعية غير ملائمة؛
- خلو البيانات المالية من الأخطاء الجوهرية التي قد تؤثر على موثوقيتها ودقتها؛
- التزام التقارير المالية بالقوانين والأنظمة المعمول بها، وأنها تتضمن جميع المعلومات اللازمة لتقييم الأداء بوضوح وموضوعية؛
- تقييم احتمالية وجود عمليات احتيال قد تؤدي إلى أخطاء جوهرية في البيانات المالية؛
- إدراج ومعالجة جميع الأحداث والمعاملات التي وقعت حتى تاريخ إصدار تقرير التدقيق والتي تتطلب تعديلًا أو إفصاحًا في البيانات المالية، قد تم أخذها في الاعتبار وتسجيلها بدقة؛
- تقييم قدرة الجهة الخاضعة للرقابة على الاستمرار في أداء مهامها بشكل فعال، مع عدم وجود مؤشرات تثير شكوكًا جوهرية حول استمراريتها، وفي حال وجود مثل هذه المؤشرات يجب التأكد من التزام الجهة بالقواعد المحاسبية.

بالإضافة إلى ذلك، تضطلع الأجهزة الرقابية بمهمة تقييم مدى كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية، ورصد مخاطر الاحتيال والفساد، إلى جانب فحص كفاءة أنظمة المحاسبة. وتساهم هذه الجهود في تعزيز جودة وموثوقية البيانات المالية.

إذا كان الهدف الأساسي من تدقيق البيانات المالية في القطاع الاقتصادي هو إبداء الرأي حول ما إذا كانت القوائم المالية قد أُعدت بشكل يتوافق مع الإطار المالي المعتمد من جميع النواحي المادية، فإن التدقيق المالي في القطاع العام يتجاوز هذه الأهداف ليشمل مسؤوليات إضافية، من أبرزها:

- الكشف عن أي حالات عدم امتثال للمعايير القانونية والتنظيمية المعتمدة؛
- التأكد من أن جميع المعلومات المالية وغير المالية الأخرى لا تتعارض جوهريًا مع البيانات المالية المدققة؛
- إعداد تقارير إضافية موجّهة إلى الهيئات المسؤولة عن حوكمة الأنشطة داخل الجهة الخاضعة للرقابة، أو إلى السلطات التشريعية، تتضمن رصدًا لكافة أوجه القصور المسجلة. كما يشمل ذلك تقديم توصيات وإرشادات لتعزيز الامتثال السليم للمعايير المحاسبية وتحسين الأداء المالي والإداري.

وفي الأخير يمكننا القول ان للأجهزة العليا للرقابة دور محوري لضمان الانتقال من المحاسبة على الأساس النقدي الى المحاسبة على أساس الاستحقاق وكذا فعالية هذه المعايير والمساهمة في تعزيز الشفافية والمساءلة في إدارة الأموال العامة مما يساهم في تحقيق المصلحة العامة.

3- دور مجلس المحاسبة في محاربة الفساد المالي

وفقًا لتفويضها في تعزيز الحوكمة الرشيدة، يتعين على الأجهزة العليا للرقابة وضع استراتيجية شاملة لمكافحة الفساد وغسل الأموال والممارسات غير الأخلاقية الأخرى يشمل ذلك دعم المؤسسات العامة وتحسين أدائها، بما يساهم في ترسيخ نظام رقابي فعّال يمنع السلوكيات غير الأخلاقية (INTOSAI - GUID 5260, 2019)

ينبغي أن تتضمن تقارير أجهزة الرقابة العليا فصلاً خاصًا يوضح جهودها في مكافحة الاحتيال والفساد، مع تسليط الضوء على الإجراءات المتخذة، والنتائج المحققة، والخسائر المالية، والتوصيات القانونية المترتبة على عمليات التدقيق. كما يجب أن تقوم الأجهزة بتقييم أداء المؤسسات العامة في مجالات التدريب وتعزيز النزاهة، مع العمل على تشجيعها لتحديث قوانين السلوك المهني للمسؤولين الحكوميين.

علاوة على ذلك، يتعين على الأجهزة الرقابية تقييم جهود المنظمات العامة في منع الانحرافات الأخلاقية، وتشجيعها على تطوير وتحديث قواعد السلوك المهني للمسؤولين الحكوميين لضمان التزامهم بأعلى معايير النزاهة.

بوجه عام، يمثل الفساد تحديًا عالميًا يؤثر على المال العام والاستقرار الاقتصادي والاجتماعي، مما يستدعي اتخاذ تدابير رقابية صارمة لتعزيز النزاهة والشفافية، وضمان تطبيق معايير الحوكمة الرشيدة بفعالية، حيث تعمل الأجهزة الرقابية على تعزيز النزاهة والشفافية في المؤسسات العامة من خلال تقييم الممارسات الحالية ووضع إطار عمل فعال لمكافحة الفساد.

4- دور مجلس المحاسبة في الرقابة على إدارة التثبيتات والممتلكات العامة.

تقوم الحكومات بصفة عامة وممثليتاها من الإدارات المحلية والإدارات العمومية بتخصيص ميزانيات ضخمة وبإنفاق أموال طائلة في اقتناء أصول ومعدات التي تمكنها من اداء خدماتها في ظروف مواتية او من اجل خدمة مصالح مواطنها، ولكن في بعض الأحيان لا تلبي هذه التثبيتات الأهداف التي اقتنيت من اجلها اويتم تحويلها عن غرضها لأغراض أخرى او من اجل تلبية منافع خاصة او لم يتم استعمالها بطريقة مثلى او لم يتم المحافظة عليها او صيانتها وهذا ما يعتبر سوء تسيير وهدرا للمال العام. (INTOSAI - GUID 5260, 2019)

ومن اجل ضمان الفعالية و الكفاءة ومعرفة ما اذا كان الأداء يتوافق مع الأهداف من وراء اقتناء هذه التثبيتات وتعزيز الحوكمة والارتقاء بها، لا بد على الجهات الحكومية من فرض رقابة على إدارة الممتلكات العامة و هذا خلال كامل مدة حياة الأصل انطلاقا من مشروع الحيازة عليها حتى بيعها او الاستغناء عنها، وفي هذا السياق، فان مجلس المحاسبة يقوم بدور فعال في تدقيق إدارة التثبيتات من اجل مراقبة الاستعمال الأمثل لها و تعزيز المساءلة العامة و ذلك عن طريق: (INTOSAI - GUID 5260, 2019)

- تقوم الأجهزة العليا للرقابة بتقييم معايير حوكمة الممتلكات العامة (الإجراءات , السياسات ,نظام إدارة المخاطر، الرقابة الداخلية, آليات تهدف إلى منع تضارب المصالح والمنافع غير المشروعة) وذلك في جميع مراحل عمر الأصل وتحديد المجالات التي تعاني نقصا وتحديد نطاق تحسين الكفاءة و تعزيز نظلم الرقابة الداخلية؛
- مراجعة ومراقبة مدى تطبيق سياسات و الإجراءات المتعلقة بالتثبيتات في مؤسسات الدولة؛
- مراقبة في مدى استعمال هذه التثبيتات للغرض التي اقتنيت من اجلها؛
- مراقبة ان كانت هذه الممتلكات استعملت لأغراض شخصية؛
- مراقبة ان كانت التثبيتات المتقنات متوافقة مع الاحتياجات؛
- مراقبة كيفية تسيير وإدارة تلك الممتلكات؛
- وجود خطة صيانة وحفض هذه الممتلكات؛

- مراقبة الإجراءات المتبعة عند بيع او الاستغناء عن الأصل؛
- تطوير استراتيجية شاملة من اجل القضاء على الفساد والاحتيال المتعلقة بالممتلكات العامة؛
- اعداد تقارير سنوية تتضمن نتائج التدقيق والتوصيات وإبلاغ الجهات المسؤولة عن الحوكمة بكل النقائص في تسيير الممتلكات العامة؛
- تقييم ما إذا كانت المعلومات المقدمة للجمهور واضحة ومفهومة.

5- دور مجلس المحاسبة في مراقبة إدارة الدين العام.

يعد الدين العام من أهم أدوات السياسة النقدية و مصدراً مهماً من مصادر تمويل النفقات العامة الذي تلجأ إليه الدول من اجل تحقيق النمو الاقتصادي وتوزيع العبء الضريبي بين الأجيال و يختلف تعريف الدين العام بحسب مدى شمولية الدين لكافة الالتزامات المحلية والأجنبية للدولة تجاه الآخرين كالأوراق المالية، والقروض المصرفية، وعقود الإيجار التمويلي طويلة الأجل، و الكفالات، وقضايا العملة الوطنية، والعائدات من مخططات الادخار العام، والقروض المقدمة من الحكومات الأجنبية والهيئات الدولية، ومتطلبات المعاشات التقاعدية والرعاية الصحية و الذمم الدائنة.(INTOSAI-GUID 5250, 2019)

أما إدارة الدين العام هي الإستراتيجية التي تعتزم الحكومة اتباعها على المدى المتوسط والطويل بهدف تحقيق الحوكمة الرشيدة لمحفظة الديون من أجل الحصول على تمويل مستقر بأقل تكلفة ممكنة وبمستويات معقولة من المخاطر وتعكس توجهات الحكومة في المفاضلة بين التكلفة والمخاطر. (وزارة المالية، 2019)

تلعب الأجهزة العليا للرقابة دورا أساسيا في تعزيز المبادئ والممارسات السليمة في إدارة الدين العام مما يساهم في تحسين العمليات وزيادة كفاءة الإدارة وتعزيز الشفافية والمسائلة، وذلك من خلال: (INTOSAI-GUID 5250, 2019)

5-1- **المهام الرقابية:** ويتم ذلك عن طريق:

أ-التدقيق المالي: وفي هذا الشأن تقوم الأجهزة العليا للرقابة ب:(INTOSAI-GUID 5250, 2019)

- التحقق من دقة وسلامة المعلومات المالية للكيان المتعلقة بالدين العام؛
- التحقق من ان البيانات المالية اعدت وفق الإطار المالي المعمول به؛
- ان كل المعلومات المتعلقة بالدين قد تم ابلاغها لأصحاب المصلحة؛
- التأكد من ان التقارير الخاصة بالدين العام غير مزورة؛
- التأكد من خلو العمليات المتعلقة بالدين العام من مخاطر الاحتيال.

ب-تدقيق الأداء: وفي هذا الشأن تقوم الأجهزة العليا للرقابة ب:

- لتقييم كفاءة وفعالية استخدام الموارد في إدارة الدين وذلك بالإجابة على الاسالة الثلاثة الاتية:
  - ✓ هل إدارة الدين قد حققت أهدافها وحصلت على النتائج المرجوة؟
  - ✓ هل يتم تحقيق أهداف إدارة الدين العام بطريقة فعالة من حيث التكلفة؟
  - ✓ هل أنشطة الدين العام يتم تنفيذها وفقا لمبادئ سليمة للإدارة العامة وتتبع أفضل ممارسات إدارة الدين؟
- النظر في إمكانية تحسين استغلال تلك الموارد؛
- الحد من التعرض المالي للحكومة من خلال تعزيز أفضل الممارسات في سياسات إدارة الدين العام، بما في ذلك توفير البيانات المناسبة واستخدام المؤشرات اللازمة في التحليل؛
- تشجيع الحكومات على التركيز بشكل أكبر على مراقبة التعرض، وإدارة المخاطر، وإنتاج ونشر معلومات مالية نوعية؛
- لعب دور فعال في حماية الوضع المالي للحكومات من خلال المساعدة بالتأكد من وجود ممارسات سليمة وصلبة للدين العام؛
- تعزيز إستراتيجيات الدين العام السليمة وممارسات إدارة المخاطر؛
- التأكد من خلو العمليات المتعلقة بالدين العام من مخاطر الاحتيال الناجمة عن قصور في انظمة الرقابة الداخلية مما يؤدي الى إعاقة الأداء او عمليات احتيال؛
- مراجعة اهداف وتناسق إدارة الدين العام فيما يتعلق بالإفصاح عن الدين العام، استراتيجيات إدارة الدين، وممارسات إدارة المخاطر.

ج- تدقيق الالتزام: وفي هذا الشأن تقوم الأجهزة العليا للرقابة ب: (INTOSAI-GUID 5250, 2019)

- التأكد من ان كل المعاملات المالية تمت وفق اللوائح والقوانين؛
- إن العمليات تمت من طرف الأطراف التي تمتلك الصلاحيات؛

- ضمان الالتزام بالقوانين واللوائح ذات الصلة بإدارة الدين العام؛
- التأكد من أن المبادئ العامة التي تحكم الإدارة المالية السليمة وسلوك الموظفين الحكوميين قد تم مراعاتها؛
- التأكد من خلو العمليات المتعلقة بالدين العام من مخاطر الاحتيال الناتج عن سوء استعمال السلطة؛
- التأكد من خلو العمليات المتعلقة بالدين العام من مخاطر الاحتيال وذلك بإعداد تقارير مالية مزورة.

5-2- **تقييم الرقابة الداخلية**: وذلك عن طريق:

أ- تدقيق نظام الرقابة الداخلية وفي هذا الصدد تعمل الأجهزة العليا للرقابة على:

- فحص بيئة الرقابة وأنشطة الضبط الموجودة؛
- بتشجيع ودعم إنشاء الرقابة الداخلية الفعالة في إدارة الدين العام؛
- اقتراح تحسينات على نظام الرقابة الداخلية لإدارة الدين العام.

ب- تدقيق نظام معلومات إدارة الدين العام

يعد نظام معلومات إدارة الدين العام من اهم نقاط الرقابة الداخلية التي لها أثر كبير على جودة المعلومات المالية حول ادارة الدين العام، وفي هذا السياق تعمل الأجهزة العليا للرقابة على تدقيق نظام معلومات إدارة الدين العام، وهذا من شانه ان يؤدي الى: (INTOSAI GUID 5259 -، 2019)

- زيادة كفاءة وفاعلية إدارة الدين العام؛
- ضمان تقديم معلومات مالية حكومية دقيقة وخالية من الأخطاء والتزوير، مما يعزز مصداقية التقارير المتعلقة بأحد العناصر المالية الأساسية للحكومة وهو الدين العام.

6- أدوار اخرى لمجلس المحاسبة في تعزز الحوكمة

6-1- رقابة الأجهزة المدعومة

تكون الأجهزة العليا مؤهلة لرقابة استخدام الاعانات المتأتية من الاموال العمومية.

يمكن عند الحاجة توسيع العملية الرقابية لتشمل مجموع الإدارة المالية للهيئة المدعومة وذلك إذا كانت الاعانة موضوع الرقابة جد مرتفعة في حد ذاتها او بالنظر الى نسبتها من المقابيض او من رأس مال الهيئة المدعومة

ينبغي ان يؤدي استخدام الدعم والاعانات بصورة منافية للغرض الى ارجاع المبالغ الممنوحة (INTOSAI -INTOSAI- P1, 2019)

6-2- مراجعة تمويل المؤسسات الدولية

في بعض الحالات قد توقع الدولة اتفاقية أو معاهدة مع دولة او اكثر من اجل تأسيس منظمات او مؤسسات دولية تعتمد المؤسسات الدولية المؤسسة الدولية هي منظمة لتحقيق التعاون الدولي في معالجة مسائل ذات طابع اقتصادي، فني، اجتماعي، ثقافي او انساني، ويمكن ان يكون التعاون المذكور في مجالات الحوكمة والأمن والتمويل والبحث العلمي والبيئة او انجاز مشاريع تقنية مشتركة، اقتصادية، مالية أو اجتماعية سواء كان تأسيسها بمقتضى اتفاقية أو معاهدة أو من دونها، تضم في عضويتها دولتان أو أكثر (وكالات حكومية او مؤسسات تمول من الملل العام) ويشرف على شؤونها المالية المشتركة مجلس ادارة. يمكن ان يكون الغرض من مثل هذه المؤسسات الدولية تحقيق التعاون الدولي في معالجة مسائل ذات طابع اقتصادي، فني، اجتماعي، ثقافي او انساني، ويمكن ان يكون التعاون المذكور في مجالات الحوكمة والأمن والتمويل والبحث العلمي والبيئة او انجاز مشاريع تقنية مشتركة، اقتصادية، مالية أو اجتماعية (INTOSAI - GUID 5090, 2019) ويتم تمويلها على المساهمات والتبرعات والضمانات أو الأموال العامة التي تسهم بها الدول الأعضاء، مما يجعلها جزءاً من الموازنات الوطنية. (INTOSAI- GUID 5091، 2019)

وتلعب الأجهزة العليا للرقابة دورا مهما في تعزيز الحوكمة الرشيدة، الشفافية، الإدارة المالية الفعالة، وإدارة الأداء في المؤسسات الدولية، مما يعزز من كفاءة هذه المؤسسات وفعاليتها وكفاءتها. (INTOSAI- GUID 5091 -، 2019)

6-3- مراجعة أنظمة المعلومات

تقوم الأجهزة العليا للرقابة بمراجعة نظم المعلومات في كل المجالات(السياسة التنظيمية بشأن تكنولوجيا المعلومات، هيكل الحوكمة التنظيمية حول موضوع تكنولوجيا المعلومات وتطوير ورشاء وصيانة نظم المعلومات، إدارة البيئة المادية والموارد البشرية والاتصالات وأمن المعلومات والامتثال القانوني) وتهدف التأكد من: (INTOSAI- GUID 5100, 2019)

- امتثال عمليات نظم المعلومات للقوانين والسياسات والمعايير المعمول بها؛

- أن موارد تكنولوجيا المعلومات تُستخدم بكفاءة وفعالية لتحقيق الأهداف التنظيمية.

إن هذه العناصر في ضمان فعالية نظم المعلومات و توافقها مع الأهداف التنظيمية.

6-4- -اداء الخصخصة.

تلجأ الدول في كثير من الأحيان إلي الخصخصة والتي تتمثل في تحويل ل الملكية أو الوظائف الحكومية إلى القطاع الخاص، وتأخذ هذه العملية عدة نماذج مقل بيع الأصول الحكومية او تقليص ملكية الدولة في الشركات المملوكة بالكامل او جزئيا وتختلف إجراءاتها من بلد الى اخر (INTOSAI - GUID 5320, 2019).

وهي عبارة عن أداة تهدف الى تحقيق عدة اهداف اقتصادية مثل تحسين الكفاءة وتعزيز الجودة وتقليل التكاليف وتحسين إدارة الموارد العامة، لكن هذه العملية تواجهها عدة تحديات بالشفافية والمساءلة، وفي هذا الموضوع تؤدي الأجهزة العليا للرقابة دورا حيويا في تقييم عملية الخصخصة لضمان تحقيق الأهداف المرجوة بطريقة فعالة واقتصادية وتقديم توصيات لتحسينها، ومن اهم أدوارها في هذا الموضوع:

أ- تعزيز المساءلة: حيث تعمل الأجهزة العليا للرقابة على التأكد من ان قرارات وخطوات الخصخصة كانت مدروسة (مثل التثمين والتسعير قبل الخصخصة، وإعادة الهيكلة، هل تم دراسات جدوى)؛

ب- تعزيز الشفافية: حيث تعمل الأجهزة العليا للرقابة على التأكد من ان عملية تقديم العروض واختيار العميل والتثمين والتفاوض كانت بشفافية وخالية من أي تأثير لا داعي له وأنه لم يكن هناك تلاعب سواء قبل عملية التصفية أو أثناء العملية؛

ج- تقييم المخاطر حيث تعمل الأجهزة العليا للرقابة على التأكد من عدم وجود اثار سلبية للخوصصة على المدى البعيد مثل الاحتكار وفقدان السيطرة في المجالات الاستراتيجية واذا وجدت هل غامت الدولة بوضع ضمانات و الترتيبات المناسبة لحماية مصالحها وتتناكد أيضا من خلو العملية من وجود تضارب مصالح وممارسات الاحتيال و الفساد وجود اليات لضمان التزام الشريك بشروط الاتفاقية ؛

د- تقييم الأثر المالي حيث تعمل الأجهزة العليا للرقابة على التأكد على ان التكلفة والعائد من عملية الخصخصة والمعايير المالية و العواقب الغير اقتصادية تم تقييمها جيدا ؛

ه-مدى تحقيق العملية لأهدافها. حيث تعمل الأجهزة العليا للرقابة على التأكد من أهداف الخصخصة قد تحققت من جميع الجوانب (جودة الخدمات. الإطار الزمني، الاهداف طويلة وقصيرة المدى...)؛

و- استخلاص العبر للمستقبل استخلاص الدروس من أجل تقديم توصيات لتحسين عمليات الخصخصة في المستقبل.

تلعب الأجهزة العليا للرقابة دورا مهما في تقييم مدى تحقيق الخوصصة لأهدافها الاقتصادية والاجتماعية واستخلاص الدروس من أجل تقديم توصيات لتحسين عمليات الخصخصة في المستقبل.

6-5- مهام توعوية

بالإضافة الى تقييم بمراجعة البيانات المالية والمعلومات تعمل الأجهزة العليا للرقابة على ان:

- تقيّم مدى استيعاب المواطنين لمعلومات المقدمة من طرف الدولة وهذا من اجل تعزيز المشاركة المدنية والشفافية؛
- تقوم بوضع حيز الخدمة المواقع الإلكترونية للشكاوى او سجلات الشكاوى والطلبات من اجل تلقي الشكاوى وجمعها ثم تحليلها والتي تمكنها فيما بعد من تحديد المخاطر (الفساد أو الاحتيال أو التبذير أو الإسراف أو سوء إدارة الأموال العامة) والتي تستخدمها في عمليات المراجعة وتقوم في الأخير باقتراح تحسينات للإجراءات القانونية والتعليمات الملزمة، لمعالجة الثغرات التي تزيد من مخاطر الفساد وأنواع المخالفات الأخرى.

V- الخلاصة:

تعتبر الحوكمة المالية شرط مسبق للتنمية الاقتصادية والاجتماعية، وهي وسيلة من اجل تحقيق الأهداف وليس غاية بحد ذاتها، وتعني مجموعة متنوعة من العناصر التي تشتمل على مسائل التخطيط والإدارة المالية والرقابة عليها وتحصيل الإيرادات وإدارة النفقات.

وتستند الأبحاث حول الحوكمة المالية الجيدة إلى فكرة مفادها أن هذه الحوكمة لا يمكن تحقيقها إلا عندما تؤدي السياسات والإجراءات الرئيسية إلى توفير خدمات عامة فعالة **من خلال التخطيط وإدارة نفقات تتسم بالشفافية، المسؤولية، والكفاءة، مع ضمان فعالية القرارات الصادرة عن الهيئات المختصة وكذا ضمان تمويل أولويات الحكومة** دون هدر للموارد أو فساد مع ضمان وجود جهات رقابية فعالة(Collaborative Africa Budget Reform Initiative, 2010)

وفي هذا الصدد ومن خلال دراستنا، فإن الأجهزة العليا للرقابة تعتبر حلقة رئيسية في الحوكمة المالية للقطاع العام، حيث انها تساهم في تعزيز النزاهة والشفافية والمساءلة، وبناءً على الصلاحيات المخولة لها بموجب الدستور أو الجهات التشريعية، تقوم أجهزة الرقابة العليا بتقييم

أداء الحكومة في إدارة الموارد بكفاءة وفعالية واقتصادية ككل وليس فقط على تنفيذ الميزانية العامة. كما تلعب دورًا أساسيًا في مكافحة المخالفات المالية، مثل الاحتيال، الفساد، وغسل الأموال، من خلال إجراء رقابة مستقلة على عمليات القطاع العام، وإعداد التقارير، ونقل النتائج والتوصيات إلى الجهات المعنية. إضافةً إلى ذلك، تقدم هذه الأجهزة المشورة لتعزيز قدرات المؤسسات العامة وتحسين أدائها.

كما أسفرت هذه الدراسة على ان جهود أجهزة الرقابة العليا في تعزيز الحوكمة المالية تتسم بالشمولية والتنوع، وتشمل هذه الجهود على المساهمة في الانتقال من موازنة البنود الى موازنة البرامج والأداء وكذا في الانتقال من المحاسبة على الأساس النقدي الى المحاسبة على أساس الاستحقاق ومحاربة الفساد المالي بالإضافة الى الرقابة على إدارة الممتلكات العامة والصفقات العمومية وعلى إدارة الدين العام دون ان ننسى دورها في الرقابة على اداء الخصخصة و كيفية إدارة الكوارث الطبيعية ورقابة الأجهزة المدعومة ومراجعة تمويل المؤسسات الدولية

و ليس هذا فقط, بل إن تطور دور الأجهزة العليا للرقابة تجاوز وظيفته التقليدية الى المساعدة في صياغة قرارات السياسة العامة وذلك من خلال مشاركة وجهات نظرهم، ومن خلال قدرتهم على التنبؤ والاستشراف تساعد الحكومات على التكيف والتعامل مع الاتجاهات والمخاطر المستقبلية. ومن المرجح أن تؤدي هذه المساهمات، إلى حل المشكلات وتعزيز صياغة وتنفيذ السياسات العامة وتحسين العمليات والبرامج.

وقد خضعت العديد من المؤسسات العليا للرقابة لمراجعات من قبل منظمات دولية مثلOECD ، مما يعزز جودة وموضوعية عملها. هذه الجهود ضرورية لضمان أن تلعب المؤسسات العليا للرقابة دورًا فعالًا ومكملاً في تعزيز المساءلة وتحسين النتائج.

وفي الأخير يمكن القول ان الأجهزة العليا للرقابة تساهم في إنشاء سلسلة من الإجراءات العامة القادرة على مواجهة التحديات قصيرة ومتوسطة وطويلة الأجل. وغالباً ما تكون أنشطتها الاستشارية الرقابية والاستشرافية معدة ومخصصة من اجل تصميم سياسات أفضل من أجل حياة أفضل.

على الرغم من أن الحكومات تتحمل مسؤولية إدارة موارد الدولة وفي خلق بيئة نظيفة وخالية من الفساد، إلا أن تحديات الحوكمة تختلف من دولة إلى أخرى، مما يتطلب وضع حلول مخصصة وفردية لتلك المشكلات. في هذا السياق، تلعب الأجهزة العليا للرقابة دورًا رئيسيًا في ضمان تحقيق حوكمة فعالة وشفافة، تعزز الثقة في إدارة الشؤون العامة. وعلى غرار دول العالم فان للجزائر جهازا رقابيا والمتمثل في مجلس المحاسبة، ونظرا للأدوار المهمة والمعولة ان يقوم بها، تعكف الآن على سن قانون عضوي خاص به.

بناءً على ما تم التوصل إليه، ولكي يؤدي المجلس بدوره توصي الدراسة بعدد من الإجراءات، ومن أبرزها:

- ضرورة توفير إطار قانوني يضمن الاستقلالية المؤسسية والمالية والوظيفية للأجهزة العليا للرقابة، وفقًا لمعايير المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة (الإنتوساي)؛
- توسيع مهام المجلس وصلاحياته؛
- تعزيز الموارد البشرية والمادية لضمان كفاءة عمليات التدقيق والمراجعة المالية؛
- توفير بيانات مالية شفافة وقابلة للتدقيق، مع تحسين أنظمة حفظ السجلات لضمان إمكانية تتبع العمليات المالية بشكل دقيق؛
- تطوير دليل إدارة الجودة لضمان فعالية العمليات الرقابية وتحقيق أفضل المعايير المهنية؛
- إنشاء نظام رقابة داخلية فعال داخل المجلس، مع إخضاعها للمراجعة الدورية من قبل جهات دولية مثل منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD) لتعزيز مصداقيتها؛
- الاستعانة بخبرات خارجية لدعم فرق التدقيق في المشاريع المتخصصة، مع ضرورة تطوير الكفاءات الداخلية لضمان استقلالية العمل الرقابي؛
- تعزيز الاستقلالية الوظيفية للمجلس، بما يضمن مصداقيته ويعزز ثقة المجتمع في نتائج أعماله.

- المراجع:

أولا: المراجع العربية

1. بشة ,ع .ا .(2018) .الرقابة على أهداف التنمية المستدامة .المنظمة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة، ديوان المحاسبة الليبي.
2. بن علال ,ا .,و دراجي ,ك .(2022) .دور رقابة مجلس المحاسبة على تنفيذ العمليات المالية في الجزائر –دراسة تحليلية لبرامج نشاط رقابة مجلس المحاسبة خلال السنوات 2015-2019-، مجلة الإدارة والتنمية للبحوث والدراسات، المجلد 11، العدد 1، 215-233.
3. بن عون ,ك .,و خدومة ,ا .(2020) .دور أجهزة الرقابة المالية والمحاسبة في ترشيد النفقات العامة –دراسة حالة مجلس المحاسبة الجزائري .-مجلة العلوم الانساني , 1375-1403.
4. الحوكمة الرشيدة للموجودات .(2019) .المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة(الإنتوساي).
5. . دليل تحول الرقابة المالية في المملكة العربية السعودية(2023). الرياض، المملكة العربية السعودية: وزارة المالية.

6. رقابة مجلس المحاسبة خلال السنوات .-2019-2015مجلة الإدارة والتنمية للبحوث والدراسات.233-215 ,
7. ثابت ,ح .,و سيد أحمد ,ح .(2017) .دور الحوكمة في تعزيز الأداء المؤسسات المالية دراسة ميدانية لعينة من المؤسسات المالية .مجلة إدارة الأعمال والدراسات الإقتصادية .73-53 ,
8. حدادو ,م .,و سلاوي ,ي .(2021) .دور الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبية في تحقيق التوازن المالي للميزانية العامة للدولة أثناء وبعد جائحة كوفيد -مجلس المحاسبة نموذجا .-المجلة الجزائرية للعلوم القانونية والسياسية، المجلد 08، العدد .406- 430 ,05
9. سني ,إ .,و شارفي ,ن :2020 • .(2020) .دور أجهزة الرقابة المالية العليا في تعزيز الشفافية المالية –دراسة حالة تقرير مجلس المحاسبة حول تنفيذ الميزانية العامة للدولة .مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والإدارية.291-271 ,
10. صوفية نبيلة تكاريل . (2018). أثر تسيير المالية العمومية على أداء الحوكمة المالية في الجزائر. جامعة الجزائر 03- الجزائر -: أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في علوم التسيير تخصص نقود ومالية، قسم علوم التسيير، كلية الإقتصاد.
11. عمالو ,ع .& .,مداحي ,ع .(2024) .أهمية معايير الإنتوساي للرقابة المالية ودورها في تعزيز الرقابة على الأداء -دراسة حالة مجلس المحاسبة الجزائري .أبحاث إقتصادية معاصرة .434-415 ,
12. مداحي ,ع .(2020) .دور الرقابة على تنفيذ الموازنة العامة في ترشيد الإنفاق العام .مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا، المجلد 16، العدد .116-101 ,24
13. وزارة المالية.(2019) . الملخص التنفيذي لإستراتيجية إدارة الدين العام .قسم الإحصاء والإحصاءات، المملكة الأردنية الهاشمية.
14. INTOSAI - GUID 5090.. ،(2019) INTOSAI، التدقيق على المؤسسات الدولية. المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (INTOSAI).
15. INTOSAI - GUID 5259. ،(2019) INTOSAI ، انظمة معلومات إدارة الدين العام. المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (INTOSAI).
16. INTOSAI - GUID 5260 ،(2019) INTOSAI،الحوكمة الرشيدة للموجودات العامة. المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (INTOSAI).
17. INTOSAI - GUID 5320 ،(2019) INTOSAI، إرشادات حول تدقيق أداء الخصخصة. المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (INTOSAI).
18. INTOSAI- GUID 5091 ،(2019) INTOSAI،ترتيبات تدقيق المؤسسات الدولية. المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (INTOSAI).
19. INTOSAI- GUID 5100 ،(2019) INTOSAI،توجيهات بشان مراجعة نظم المعلومات. المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (INTOSAI).
20. INTOSAI- GUID 5290. ،(2019) INTOSAI، دليل الرقابة على تطوير واستخدام المؤشرات الوطنية الرئيسية. المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (INTOSAI).
21. INTOSAI -INTOSAI-P1. ،(2019) INTOSAI، قيمة ومنافع الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة-إحداث الفارق في حياة المواطنين. المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (INTOSAI).
22. INTOSAI- ISSAI100 ،(2019) INTOSAI، المبادئ الأساسية لرقابة القطاع العام . المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (INTOSAI).
23. INTOSAI- ISSAI2000 ،(2019) INTOSAI، تطبيق معايير الرقابة المالية، المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (INTOSAI).
24. INTOSAI- ISSAI400 ،(2019) INTOSAI، المبادئ الأساسية لرقابة الإلتزام . المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (INTOSAI).
25. INTOSAI-GUID 5250 ، (2019) INTOSAI، الدليل الإرشادي لتدقيق الدين العام. المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (INTOSAI).

ثانيا: المراجع بالأجنبية.

26. Ouattara, S., & Ramanitriniana, A. (2020, novembre). Comité pour la Sauvegarde de l'Intégrité. Madagascar: Document élaboré avec l'appui du Programme des Nations Unies pour le Développement (PNUD). Projet d'Appui à la Gouvernance Démocratique à Madagascar, financé par le Fonds des Nations Unies pour la Consolidation de la Paix (PBF).
27. Collaborative Africa Budget Reform Initiative. (2010) Budget practices and procedures in Africa: 2010 survey results. CABRI.
28. Dutzler, B. (2013). Capacity Development and Supreme Audit Institutions : GIZ's Approach. Capacity_Development_and_Supreme_Audit_Institutions.
29. INTOSA (ISSAI 1). (2013). The Lima Declaration (ISSAI 1): The Basic Principles of Supreme Audit Institutions. International Organization of Supreme Audit Institutions (INTOSAI).
30. Kristensen, J., & et al. (2019). PEFA, Public Financial Management, and Good Governance. International Development in Focus. Washington, DC : World Bank.
31. OCDE. (2017). Institutions supérieures de contrôle des finances publiques et bonne gouvernance : Supervision, conseil et prospective. Examens de l'OCDE sur la gouvernance publique. Éditions OCD.
32. Strategy Paper 4/2014e. (2014). Good Financial Governance in German Development Cooperation. Federal Ministry for Economic Cooperation and Development.

كيفية الاستشهاد بهذا المقال حسب أسلوب APA:

لخضر عبدلي & محمد سفير (2025)، دور الأجهزة العليا للرقابة المالية في تعزيز الحوكمة المالية في القطاع العام: دراسة تحليلية لمعايير الإنتوساي وتطبيقاتها، مجلة الدراسات الاقتصادية الكمية، المجلد 11 (العدد 01)، الجزائر: جامعة قاصدي مرباح ورقلة، ص.ص: 215-230.

يتم الاحتفاظ بحقوق التأليف والنشر لجميع الأوراق المنشورة في هذه المجلة من قبل المؤلفين المعنيين وفقا لـــ **رخصة المشاع الإبداعي نَسب المُصنَّف – غير تجاري – منع الاشتقاق 4.0 دولي** (CC BY-NC 4.0).

مجلة الدراسات الاقتصادية الكمية مرخصة بموجب **رخصة المشاع الإبداعي نَسب المُصنَّف – غير تجاري – منع الاشتقاق 4.0 دولي** (CC BY-NC 4.0).

The copyrights of all papers published in this journal are retained by the respective authors as per the **Creative Commons Attribution License**.

Journal Of Quantitative Economics Stadies **is licensed under a** Creative Commons Attribution-Non Commercial license **(CC BY-NC 4.0).**