

مسابقة البحث العلمي الاستثنائية بمناسبة الاحتفال بخمسينية المنظمة العربية للأجهزة
العليا للمراقبة المالية والمحاسبة (الأرابوساي)

حول موضوع:

أثر التقارير والتوصيات الرقابية في مكافحة الفساد
وتحسين جودة الخدمات
تجارب أجهزة عليا مقارنة
- ودراسة حالة مدرجة في التقرير السنوي لمجلس المحاسبة الجزائري لسنة 2025 -

من إعداد السادة:

- ريمة شيخي

- عبد الباقي مادني

قاضيان بمجلس المحاسبة الجزائري

سُورَةُ هُودٍ

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

فَلَوْلَا كَانَ مِنَ الْقُرُونِ مِنْ قَبْلِكُمْ أُولُوا بَقِيَّةَ يَنَّهُونَ
عَنِ الْفَسَادِ فِي الْأَرْضِ إِلَّا قَلِيلًا مِمَّنْ أَنْجَيْنَا مِنْهُمْ
وَاتَّبَعَ الَّذِينَ ظَلَمُوا مَا أُتْرِفُوا فِيهِ وَكَانُوا

مُجْرِمِينَ ﴿٣١﴾

ملخص البحث:

يتناول هذا البحث موضوع "أثر التقارير والتوصيات الرقابية في مكافحة الفساد وتحسين جودة الخدمات، تجارب أجهزة عليا مقارنة -ودراسة حالة مدرجة ضمن التقرير السنوي لمجلس المحاسبة الجزائري لسنة 2025-"، ويكتسي هذا الموضوع أهمية متزايدة في ظل تنامي الاهتمام الدولي بتعزيز الحوكمة الرشيدة والشفافية والرفع من كفاءة الأداء العمومي، حيث لم تعد مهمة الرقابة تقتصر على الكشف عن المخالفات فحسب، بل أنها أصبحت تهدف أيضا إلى دعم الإصلاح الإداري وتحسين جودة الخدمات المقدمة للمواطنين، وإحداث فرق في حياتهم (INTOSAI P 12).

ويهدف هذا البحث إلى تبيان الدور الذي تتولاه التقارير والتوصيات الرقابية في توجيه الهيئات الخاضعة للرقابة نحو معالجة الاختلالات المسجلة والحد من مظاهر سوء التسيير، من خلال تحليل مضمون هذه التقارير وتقييم مدى انعكاس توصياتها على الأداء الوظيفي لمختلف المؤسسات العمومية. وقد اعتمدت الدراسة مقارنة تحليلية مدعمة ببعض التجارب الدولية المقارنة، بهدف إبراز الممارسات الفضلى في مجال إعداد التقارير الرقابية ومتابعة تنفيذ توصياتها، وكذا استكشاف مدى قدرتها على إحداث أثر عملي فعلي في الواقع الإداري والميداني.

وقد توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج من أبرزها أن المفهوم الحديث للتقارير الرقابية لم يعد يقتصر على رصد المخالفات المالية والإدارية، بل أصبح يركز على دور هذه المخرجات كأداة فعالة لتقييم الأداء العمومي وتعزيز فعالية التسيير داخل الهيئات العمومية، كما تبين أن الالتزام بالمعايير الدولية في إعداد التقارير الرقابية يُسهم في رفع جودة المخرجات الرقابية وتعزيز موثوقيتها لدى أصحاب المصلحة. وكذلك اتضح من خلال عرض تجارب أجهزة رقابية دولية مقارنة مدى تأثير تقاريرها وتوصياتها الرقابية على استرجاع أموال عمومية كبيرة لفائدة خزينة الدولة، إضافة إلى مساءلات جزائية لعدد من المسؤولين المتورطين.

وعلى ضوء ذلك، توصي الدراسة بتعزيز الالتزام بالمعايير الدولية في إعداد تقارير وتوصيات رقابية ذات جودة وقابلية للتنفيذ، وبضرورة تفعيل آليات متابعة تنفيذ التوصيات الرقابية، إلى جانب تطوير التعاون المؤسسي من خلال توسيع ميكانيزمات تبادل المعلومات بين الأجهزة العليا للرقابة وهيئات مكافحة الفساد، بما يضمن لا محالة تعزيز موثوقية العمل الرقابي ويُسهم في تحسين جودة الخدمات العمومية.

الكلمات المفتاحية: التقارير الرقابية، التوصيات، مكافحة الفساد، الجودة، الخدمات.

Abstract:

This research addresses the topic of **"The impact of oversight reports and recommendations in fighting corruption and improving the quality of services, comparative experiences of SAI's - and a case study included in the annual report of the Algerian Court of Auditors for the year 2025."** This topic is of increasing importance in light of the growing international interest in promoting good governance, transparency and raising the efficiency of public performance, as the oversight task is no longer limited to uncovering violations, but also aims to support administrative reform and improve the quality of services provided to citizens, and make difference to the lives of citizens (ISSAI 12).

This research aims to demonstrate the role of audit reports and recommendations in guiding audited bodies toward addressing identified deficiencies and mitigating mismanagement. This is achieved through content analysis of these reports and an assessment of the impact of their recommendations on the functional performance of various public institutions. The study employs an analytical approach, supported by comparative international experiences, to highlight best practices in preparing audit reports and monitoring the implementation of their recommendations, as well as to explore their capacity to produce tangible practical impact on the administrative and field reality.

The study reached several conclusions, most notably that the modern concept of audit reports is no longer limited to monitoring financial and administrative violations, but now focuses on the role of these reports as an effective tool for evaluating public performance and enhancing the effectiveness of management within public bodies. It also revealed that adherence to international standards in preparing audit reports contributes to raising the quality of audit outputs and enhancing their credibility among stakeholders. Furthermore, the study presented comparative experiences of international SAI's, demonstrating the impact of their reports and recommendations on recovering substantial public funds for the benefit of the state treasury, in addition to the criminal prosecution of a number of implicated officials.

In light of this, the study recommends strengthening adherence to international standards in the preparation of high-quality and implementable audit reports and

recommendations, and emphasizes the necessity of activating mechanisms to follow up on the implementation of audit recommendations., in addition to developing institutional cooperation by expanding information exchange mechanisms between supreme audit institutions and anti-corruption bodies, thereby ensuring the reliability of audit work and contributing to the improvement of public service quality

Key words: Audit Reports, Recommendations, fighting corruption, Quality, Services.

قائمة المختصرات المستعملة في البحث:

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

الأرابوساي: المنظمة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة.

الإننتوساي: المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة.

أي دي أي (IDI): مبادرة تنمية الإننتوساي.

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

المخطط (PCN): المخطط الوطني للسرطان.

ص: صفحة.

ط: طبعة.

خطة البحث

مقدمة

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

المحور الأول: الإطار المفاهيمي للدراسة

أولاً: مفهوم التقارير والتوصيات الرقابية

1. تعريف التقارير والتوصيات الرقابية

2. أنواع التقارير والتوصيات الرقابية

ثانياً: جودة التقارير الرقابية قائمة على مدى احترام معايير إعدادها

1. المعايير الشكلية والموضوعية

2. معايير العمل الميداني

3. معايير قابلية التنفيذ والمتابعة

ثالثاً: الأثر الوظيفي للتقارير والتوصيات الرقابية في محاربة الفساد وتحسين جودة الخدمات

1. التقارير الرقابية كآلية لكشف الفساد وتعزيز المساءلة

2. التوصيات الرقابية كأداة لتصحيح مواطن الخلل وترشيد الأموال العمومية

المحور الثاني: الإطار التطبيقي للدراسة - أثر التقارير والتوصيات الرقابية في محاربة الفساد

وتحسين جودة الخدمات -

أولاً: نماذج دولية تجسّد الأثر العملي للتقارير والتوصيات الرقابية

1. حالة الهند والفلبين

2. حالة العراق وسلطنة عمان

ثانياً: دراسة حالة ضمن التقرير السنوي لمجلس المحاسبة الجزائري حول تقييم برنامج

المخطط الوطني للسرطان

1. عرض وتحليل مضمون التقرير الرقابي (مذكرة الإدراج)

- أ. منهجية الرقابة المعتمدة
ب. خلفية البرنامج، أهدافه ومؤشرات أدائه
ج. أهم المخالفات المسجلة والتوصيات المقترحة
2. قياس الأثر العملي للتقرير والتوصيات الرقابية المتضمنة للحالة التطبيقية

- أ. على المستوى الاستراتيجي
ب. على المستوى التنفيذي

الخاتمة (النتائج والتوصيات)

في ظل التحولات المتسارعة التي يعرفها مجال المالية العامة وأمام تزايد الضغوط المجتمعية من أجل الشفافية والمساءلة، لم يعد دور الأجهزة العليا للرقابة يقتصر على اكتشاف المخالفات بعد وقوعها، بل تطور ليصبح فاعلاً استراتيجياً في منع الفساد وتحسين جودة الخدمات العمومية ورفع كفاءة الإنفاق العام. فقد أثبتت التجارب المقارنة أن التقارير الرقابية المهنية المبنية على الأدلة، والمصحوبة بتوصيات عملية قابلة للتنفيذ، تمثل أداة إصلاح مؤسسي حقيقية تتجاوز الطابع الشكلي للمساءلة إلى إحداث تغيير ملموس في أداء المرافق العامة، وبالتالي إحداث فارق في حياة المواطنين (ISSAI 12).

وفي هذا الإطار، تؤكد المعايير الدولية الصادرة عن الإنتوساي (ISSAI) أن قيمة العمل الرقابي لا تُقاس بعدد المخالفات المكتشفة فحسب، بل بمدى تأثير التقارير والتوصيات في تصحيح الاختلالات وتعزيز الحوكمة الرشيدة، فعلى سبيل المثال، وحسب المعيار ISSAI 300 (مبادئ رقابة الأداء)، فإن رقابة الأداء تسعى إلى تقديم معلومات أو تحليلات أو رؤى جديدة، وتوصيات للتحسين عندما يكون ذلك ملائماً.

كما أبرزت تقارير مبادرة تنمية الإنتوساي (IDI)، سيما تقارير التقييم العالمي للأجهزة العليا للرقابة، أن الدول التي تعتمد متابعة منهجية لتنفيذ التوصيات الرقابية تسجل مستويات أعلى من النزاهة وكفاءة الخدمات مقارنة بغيرها.

ولم يعد هذا الأثر نظرياً أو مفترضاً، بل تؤكد ممارسات واقعية؛ فمثلاً، أفضت تقارير **National Audit Office** بالمملكة المتحدة إلى مراجعة عقود المشتريات العمومية خلال جائحة كوفيد-19، مما سمح بتدارك اختلالات مالية وتوفير مبالغ معتبرة للخزينة. كما أدت تقارير مجلس المحاسبة الفرنسي (**Cour des comptes**) إلى إصلاح منظومة تسيير المستشفيات العمومية وتحسين مؤشرات الأداء وجودة الخدمة الصحية. وعلى الصعيد الوطني، ساهمت تقارير مجلس المحاسبة الجزائري في كشف نقائص التسيير في بعض الهيئات العمومية، ما ترتب عنه استرجاع أموال عمومية، وتصحيح إجراءات الصفقات (المشتريات)، وتعزيز الرقابة الداخلية، وهو ما انعكس تدريجياً على جودة الخدمة المقدمة للمواطن، سواء بطريقة مباشرة أو غير مباشرة، وهو ما سنتطرق إليه في الشق التطبيقي من هذا البحث، خاصة من خلال عملية تقييم المخطط الوطني للسرطان (PCN) التي نفذها المجلس في سنة 2022، حيث سيتم تسليط الضوء على أهم المخالفات المسجلة والتوصيات المقترحة، وقياس الأثر العملي للتقرير والتوصيات الرقابية المتضمنة للحالة التطبيقية، سواء على المستوى الاستراتيجي أو التنفيذي.

وعلى صعيد آخر، فإن فعالية التقارير والتوصيات الرقابية تظل رهينة عدة شروط، وبدونها تتحول إلى وثيقة شكلية لا تحقق الأثر المرجو في مكافحة الفساد أو تحسين الأداء. ولتحقيق هذا الأثر، تقوم الأجهزة العليا للرقابة بتعزيز دور أصحاب المصلحة (البرلمان، الحكومة، المجتمع المدني، المواطنون...) عن طريق عدة آليات للاستفادة من تقاريرها وتوصياتها، مما يساهم في دعم اتخاذ القرارات من طرف السلطات العمومية، إلا أن معظم هذه الأجهزة يواجه صعوبات وعراقيل لإحداث هذا الأثر.

1- إشكالية البحث: انطلاقاً مما سبق، يثير هذا الموضوع إشكالية جوهرية مفادها: إلى أي مدى تساهم التقارير والتوصيات الرقابية في مكافحة الفساد فعلياً وتحسين جودة الخدمات العمومية، وما هي الآليات الكفيلة بتعزيز هذا الأثر وضمان استدامته؟ وما هي المعوقات التي تحد من فعاليتها على المستوى التطبيقي؟

الأسئلة الفرعية:

- ما هو الإطار المفاهيمي والقانوني للتقارير والتوصيات الرقابية؟
- ما دورها المفترض في مكافحة الفساد وتحسين الأداء العمومي؟
- ما واقع تنفيذ التوصيات الرقابية؟
- ما هي أبرز العوائق التي تحول دون تحقيق الأثر المنشود من التقارير والتوصيات؟
- كيف يمكن تعزيز أثر هذه التوصيات عملياً؟

2- أهداف البحث: يسعى هذا البحث إلى تحقيق جملة من الأهداف والمقاصد، أهمها:

- تأصيل الإطار المفاهيمي للتقارير والتوصيات الرقابية وتحديد دورها ضمن منظومة الرقابة العمومية؛
- تحليل الأثر العملي للتقارير والتوصيات الرقابية في مكافحة الفساد وتعزيز مبادئ النزاهة والشفافية والمساءلة؛
- إبراز العلاقة بين تنفيذ التوصيات الرقابية وتحسين الأداء المؤسسي وجودة الخدمات العمومية؛
- دراسة تجارب دولية ووطنية مقارنة صادرة عن بعض الأجهزة العليا للرقابة حول الموضوع لاستخلاص الممارسات الفضلى؛

- تحديد المعوقات والتحديات التي تحول دون تحقيق الأثر الفعلي المنشود للتقارير والتوصيات الرقابية/ أو تحد من فعالية التقارير والتوصيات الرقابية وتعرقل تنفيذها؛
- اقتراح آليات وتدابير عملية لتعزيز أثر التقارير والتوصيات الرقابية وتفعيل دورها كأداة إصلاح وتحسين وتطوير مستدامين للأداء العمومي.

ولتحقيق هذه الأهداف، يعتمد البحث على المنهج الوصفي التحليلي المدعم بالدراسة المقارنة وتحليل التقارير الرقابية الفعلية، مع الاستناد إلى مؤشرات الأداء ونتائج المتابعة الميدانية.

3- أهمية البحث:

تكمن أهمية هذا الموضوع في كونه يجمع بين البعدين الرقابي والإصلاحي؛ إذ لا يقتصر على تقييم الاختلالات، بل يسعى إلى تحويل التقارير من أدوات تشخيص إلى آليات للتغيير المؤسسي وتحسين الخدمة العمومية، بما يعزز ثقة المواطن في الإدارة ويرسخ مبادئ الحكم الرشيد.

بالإضافة إلى أنه يتناول جوانب وتجارب دولية تطبيقية للأجهزة الرقابية في مختلف أنحاء العالم، مما يسمح بتبادل الخبرات والأفكار وتعزيز العمل بالممارسات الفضلى، والاستفادة منها على نحو يسمح بربح الجهد والوقت وتجنب الأخطاء مستقبلاً. كما يتناول هذا البحث دراسة حالة ونقل لواقع تجربة تضمنها التقرير السنوي لمجلس المحاسبة الجزائري لسنة 2025، تتعلق بتقييم المخطط الوطني للسرطان الذي يمس الجانب الصحي للمواطن أمام مرض توسع استفحاله عبر جميع دول العالم، والذي يندرج ضمن أجندة الأمم المتحدة للتنمية المستدامة 2030، من خلال الهدف 3 من أهداف التنمية المستدامة المسمى بـ "الصحة الجيدة والرفاه".

4- فرضيات البحث:

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

الفرضية الرئيسية: تُسهم التقارير والتوصيات الرقابية نظرياً في مكافحة الفساد وتحسين جودة الخدمات الرقابية. وتتفرع الفرضية الرئيسية إلى الفرضيات الفرعية التالية:

✓ **الفرضية الفرعية الأولى:** تؤدي التوصيات الرقابية البناءة إلى الحد من الفساد والانحرافات المالية وتحسين جودة الخدمات العمومية (تعزيز جودة وحجم الخدمات)، لإحداث فارق في حياة المواطنين.

✓ **الفرضية الفرعية الثانية:** تزداد فرص تنفيذ التوصيات الرقابية وتحقيق الفوائد المرجوة منها كلما كانت هذه التوصيات متوافقة مع الإمكانيات المتاحة.

✓ **الفرضية الفرعية الثالثة:** يُقلل ضعف وعدم جِدَّة المتابعة والتنفيذ من فعالية التقارير والتوصيات الرقابية .

✓ **الفرضية الفرعية الرابعة:** تسمح آليات الإلزام والمتابعة والنشر والمساءلة وإشراك أصحاب المصلحة من تعزيز فعالية الأثر الرقابي.

5- حدود البحث:

الحدود الزمنية: تم إجراء هذا البحث خلال الفترة الزمنية الممتدة من 1 فبراير إلى 9 مارس سنة 2026.

6- منهج البحث:

للإحاطة بمختلف جوانب موضوع البحث تم الاعتماد على المنهج الاستقرائي التحليلي بأداتيه الوصف والتحليل، حيث يستخدم الوصف فيسرد مختلف المفاهيم النظرية لكل من الإطار المفاهيمي والقانوني، أما التحليلي فمن خلال تحليل المعايير المهنية الدولية، ومختلف المواد القانونية الوطنية ومحاولة إسقاطها وفق ما يتناسب معها. كما اعتمدنا على بعض الأدوات العلمية لجمع البيانات، وكان أهمها المسح المكتبي لمختلف الدراسات الأكاديمية والدلائل، وكذا الاطلاع على المجالات والدوريات والدراسات المنشورة على شبكة الانترنت.

بالإضافة إلى تدعيم البحث وإثرائه بتحليل دراسات مقارنة (تجارب لأجهزة رقابية دولية) وكذا دراسة لمذكرة إدراج في التقرير السنوي لمجلس المحاسبة لسنة 2025 من خلال ترجمة المعلومات الميدانية والبيانات الرقمية.

المحور الأول: الإطار المفاهيمي للدراسة

سيتم التطرق من خلال هذا المحور إلى التعرف على مفهوم التقارير والتوصيات الرقابية (أولاً)، ثم تحديد أهم المعايير المهنية لإعداد تقارير وتوصيات رقابية ذات جودة (ثانياً)، بعدها سيتم تبين الأثر الوظيفي لهذه التقارير والتوصيات في مكافحة الفساد وتحسين جودة الخدمات (ثالثاً).

أولاً: مفهوم التقارير والتوصيات الرقابية

يختلف مصطلح التقارير الرقابية عن مصطلح التوصيات الرقابية، حتى ولو أنهما يتفقان في أن كلا منهما يعدّ من أهم مخرجات العمل الرقابي، لذا سيتم تناول كل من المصطلحين بالتعريف على حدى (1)، ثم التطرق إلى أنواع كل منهما (2).

1. تعريف التقارير والتوصيات الرقابية

1.1 تعريف التقارير الرقابية

تُعرّف الإنتوساي التقارير الرقابية بأنها: "مجموعة آراء وملاحظات المدقق حول البيانات المالية المستخلصة على إثر رقابة مالية أو رقابة التزام أو رقابة حول النتائج".

كما يُعرّفها مجلس التعاون لدول الخليج العربية بأنها: "وثيقة مكتوبة تتضمن نتائج أعمال الرقابة التي يمارسها الجهاز الأعلى للرقابة أيا كان نوعها أو أسلوبها، إذ يعرض من خلالها 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"¹.

وتُعرّف كذلك بأنها: وثيقة مكتوبة صادرة عن شخص مهني مؤهل لإبداء الرأي الفني المحايد، بهدف بيان مدى دقة وصحة البيانات والمعلومات والحقائق والنتائج والرأي بشكل واضح².

من خلال التعاريف السابقة، يمكن القول أن التقارير الرقابية لا تحظى بمفهوم موحد، بل يلاحظ أن كل تعريف يعكس مقارنة مختلفة بحسب الزاوية التي يُنظر منها إلى هذه التقارير؛ فبينما تركّز الإنتوساي على البعد الفني للتقارير باعتبارها مجموعة آراء وملاحظات مهنية ناتجة عن عمليات التدقيق، يتجه تعريف مجلس التعاون لدول الخليج العربية نحو تصور أشمل، يجمع بين الطابع المهني والمضمون الإصلاحي والوظيفة الحوكمية للتقارير باعتبارها أداة مساءلة أمام السلطات العمومية والرأي العام، في حين يظل التعريف الثالث ذا طابع عام يركّز على الجانب الشكلي للتقارير بوصفها وثيقة مهنية محايدة دون تخصيصٍ يميّز طبيعتها الرقابية عن غيرها من التقارير المهنية كتقرير محافظ الحسابات أو خبير تدقيق آخر مثلاً.

¹ - مجلس التعاون لدول الخليج العربية، الأمانة العامة، دليل إعداد وكتابة التقارير الرقابية لدواوين المراقبة والمحاسبة بدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية، الرياض: السعودية، 2016، ص 13.

² - جيهان محمد علي عرفان، الجهاز المركزي للمحاسبة وديوان المحاسبة في دولة الكويت - دراسة مقارنة-، رسالة ماجستير، القانون العام، كلية الحقوق، مصر، 2014، ص 261.

وعليه، ورغم أهمية هذه التعاريف، فإنها تبقى متفاوتة من حيث الإحاطة الكاملة بوظيفة التقارير الرقابية في بعدها الحديث، سيما ما يتعلق بقدرتها على إحداث أثر فعلي في مكافحة الفساد وتحسين جودة الخدمات العمومية، ومن ثمة، لا ينبغي النظر إلى التقارير الرقابية كمجرد عرض للنتائج أو الملاحظات، بل باعتبارها أيضاً آلية للتقييم والتوجيه والإصلاح المؤسسي، تُسهم في تعزيز المساءلة وترشيد التسيير ورفع كفاءة الأداء العمومي.

وبناء على ما سبق، يقترح الباحثان تقديم تعريف للتقارير الرقابية التي تصدرها الأجهزة العليا للرقابة بأنها: وثائق مهنية رسمية تصدر عن الأجهزة العليا للرقابة، تتضمن عرضاً موضوعياً لنتائج أعمال التدقيق مدعماً بالأدلة والتحليل، ومصحوباً بتوصيات عملية قابلة للتنفيذ، بهدف تعزيز المساءلة ومكافحة الفساد وتحسين الأداء وجودة الخدمات العمومية.

2.1 تعريف التوصيات الرقابية

تتضمن تقارير التدقيق الصادرة عن الأجهزة العليا للرقابة مجموعة من النتائج والتوصيات التي تسعى إلى تحسين أداء الجهات الخاضعة للتدقيق، مما يسهم في تعزيز الشفافية والمساءلة في القطاع العام. ويعد التنفيذ الناجح لتوصيات التدقيق مؤشراً حيوياً على فعالية وكفاءة أنشطة التدقيق (جودة التدقيق)، فهو لا يعكس فقط مدى التزام الجهات الخاضعة للتدقيق بتلك التوصيات، بل يسهم أيضاً في تحسين العمليات الإدارية والمالية. ويمكن من خلال هذا التنفيذ تحديد العوائق التي تعترض تحقيق الأهداف المرجوة سواء كانت تتعلق بالجهاز الرقابي نفسه و/أو الجهات الخاضعة للرقابة و/أو الأطراف ذات الصلة، وبالتالي تعزيز كفاءة تنفيذ توصيات التدقيق.

ويمكن تعريف التوصيات بأنها¹: اقتراحات عملية، تأتي بصفة مختصرة، وتغطي نطاقاً واسعاً يتراوح بين النصيحة الحكيمة والدعوة الملحة، وتهدف إلى معالجة نقاط الضعف أو المشكلات التي تم الكشف عنها خلال العمليات الرقابية، وتظل التوصية خالية من مبدأ القوة الإلزامية بالنسبة لمتلقيها، باستثناء الحالات التي تتعلق بالتنكير بالقانون أو اللوائح التي يجب تطبيقها، حيث إن عدم الامتثال لها قد يؤدي إلى فرض عقوبات لاحقاً. وتجسد التوصية موقفاً من الجهاز الأعلى للرقابة، يهدف إلى تحسين أداء السلطات العامة أو أي هيئة خاضعة للرقابة، وتأتي التوصية في نهاية سلسلة تتضمن ثلاث مراحل، تظهر بوضوح في كل تقرير، هي:

¹ - Association des Institutions Supérieures de Contrôle ayant en Commun l'Usage de Français, **Guide des bonnes pratiques: L'émission et le suivi des recommandations** (AISCCUF), Février 2022, p.p.3-4.

- الملاحظة : تم توثيق وتحليل الحقائق (نظام الإثبات).
 - المشكلة : تم طرح مشكلة أو مشكلات (تحليل الأسباب والآثار).
 - الحل : اقتراح حل (استنتاج).
- وتجدر الإشارة إلى عدم الخلط بين التوصية والتحليلات أو الآراء أو المواقف أو السيناريوهات أو مسارات التفكير والنصائح التي قد يحتوي عليها التقرير، كما يجب أن تبقى التوصية متميزة ومنفصلة عن الرأي المقدم بشأن البيانات المالية.

❖ التوصيات من خلال بعض المعايير والمبادئ الأساسية للأنتوساي (INTOSAI):

- **المبدأ 3 من INTOSAI P-12 (قيمة ومنافع الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة - إحداه الفارق في حياة المواطنين):** ينص هذا المبدأ على "تمكين القائمين على إدارة القطاع العام من الاضطلاع بمسؤولياتهم في الاستجابة لنتائج الرقابة والتوصيات واتخاذ الإجراءات التصحيحية المناسبة": ويشير بشكل خاص في الفقرة 4 إلى أنه : " ينبغي على الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة، ودون المساس باستقلالها، تقديم المشورة بشأن الكيفية التي يمكن بها استخدام نتائج الرقابة وآرائها بحيث تحقق أقصى تأثير، ومن ذلك توفير إرشادات الممارسة الجيدة".

- **المبدأ 3 من INTOSAI P-20 (مبادئ الشفافية والمساءلة):** يتضمن التوصيات في إجراءات إبداء الملاحظات المتعلقة بتقرير التدقيق، إذ ينص على أن " تخضع نتائج رقابة الأجهزة العليا للرقابة لإجراءات إبداء الملاحظات والرد من قبل الجهات الخاضعة للرقابة"، وتكون توصياتهم، أيضاً، موضوع مناقشات وردود من طرف هذه الجهات.

- **المبدأ 7 من P-INTOSAI 10 (بشأن استقلالية الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة) :** لتحقيق أكبر قدر ممكن من استقلالية الجهاز، جاء إعلان مكسيكو بمجموعة من العناصر التي تدعم استقلالية هذه الأجهزة، ومن بينها التأكيد على أهمية وجود آليات متابعة فعالة للتوصيات التي ترفعها الأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة.

وحسب **ISSAI 300 (مبادئ رقابة الأداء)**، فإن رقابة الأداء تسعى إلى تقديم معلومات أو تحليلات أو رؤى جديدة، وتوصيات للتحسين عندما يكون ذلك ملائماً، ويكون تقديم هذه التوصيات استناداً إلى تحليل نتائج الرقابة. وبحسب الفقرة 40 من نفس المعيار، فإن التوصيات يجب أن تكون بناءة من شأنها أن تسهم إسهاماً كبيراً في معالجة مواطن الضعف أو المشكلات المحددة بالرقابة.

كما يؤكد المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة **ISSAI 140** (رقابة الجودة للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة) على الحفاظ على جودة التدقيق من خلال "...مراجعات متابعة للتوصيات..".

2. أنواع التقارير والتوصيات الرقابية

1.2 أنواع التقارير الرقابية

تُصدر الأجهزة العليا للرقابة مجموعة متنوعة من المخرجات الرقابية في شكل تقارير رسمية، تختلف تسمياتها من جهاز لآخر تبعًا للإطار القانوني والتنظيمي لكل دولة، غير أنها تشترك في الهدف والوظيفة، باعتبارها أدوات لإثبات نتائج الرقابة وتبليغها ومتابعة تنفيذ التوصيات.

ويمكن تصنيف أهم هذه التقارير، وفقًا لطبيعتها ووظيفتها، كما يأتي¹:

أ- التقارير الأولية (المبدئية)

تُعدّ في مرحلة ما بعد إنجاز أعمال الفحص الميداني، وتتضمن عرضًا أوليًا للملاحظات والمعاينات المثبتة، وتُبلّغ إلى الجهات الخاضعة للرقابة قصد تمكينها من تقديم ردودها وتوضيحاتها. وتمثل هذه المرحلة إطارًا للحوار المهني وتبادل الحجج والأدلة، بما يسمح بتصويب بعض المعطيات أو تدعيمها، تمهيدًا لإعداد التقرير النهائي بصورة أكثر دقة وموضوعية.

ب- التقارير السنوية

تُعدّ بصورة دورية على أساس سنوي، وتعرض حصيلة نشاط الجهاز الرقابي خلال السنة المالية، متضمنة أهم النتائج والملاحظات والمخالفات المكتشفة، إلى جانب ردود الجهات المعنية والتوصيات المقترحة، كما تشمل عادة تحليل الحسابات الختامية وتنفيذ الموازنة العامة. وتُرفع هذه التقارير إلى السلطات العليا المختصة، وتُنشر - بحسب التشريعات الوطنية - تعزيزًا للشفافية وإعلامًا للرأي العام.

¹ - مجلس التعاون لدول الخليج العربية، دليل إعداد وكتابة التقارير الرقابية لدواوين المراقبة والمحاسبة بدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية، مرجع سابق، ص 15.

ج- التقارير العامة

تهدف إلى تقديم عرض إجمالي ومركز لأهم أوجه نشاط الجهاز الرقابي خلال فترة معينة، مع إبراز الإشكالات الجوهرية والاختلالات البنيوية التي تمس قطاعات أو سياسات عمومية محددة، إضافة إلى تقييم أنماط التسيير والحوكمة المالية. وتتميز بطابعها التحليلي والاستراتيجي، وتُوجّه أساساً لدعم متخذ القرار في رسم السياسات العامة.

د- التقارير الخاصة

تُعدّ عند الاقتضاء لمعالجة قضايا ذات أهمية أو استعجال خاص، تستدعي إخطار السلطات المختصة دون انتظار التقارير الدورية، كما قد تُتجزأ بطلب من السلطات العليا لفحص موضوع أو ملف محدّد، وتتميز هذه التقارير بطابعها الظرفي وتركيزها على موضوع بعينه.

أنواع التقارير الرقابية التي يصدرها مجلس المحاسبة الجزائري

يُصدر مجلس المحاسبة، في إطار صلاحياته الدستورية والقانونية، مجموعة من التقارير التي تغطي مختلف مجالات الرقابة المالية وتقييم التسيير، ويتم إعدادها وفق برنامج سنوي تصادق عليه لجنة البرامج والتقارير. ويمكن تصنيفها باختصار - كما يلي:

1. **التقارير الخاصة:** تُرفع إلى رئيس الجمهورية بشأن المسائل ذات الأهمية الخاصة أو الطابع الاستعجالي، لتمكين السلطات العليا من اتخاذ الإجراءات المناسبة في الوقت المناسب.

2. **التقارير التقييمية ذات الطابع الاستشاري:** تُعدّ في إطار الصلاحيات الاستشارية للمجلس، لاسيما عند دراسة مشاريع قوانين ضبط الميزانية، وتهدف إلى تقديم تحليل فني وتقييم موضوعي للحسابات والنتائج المالية قبل عرضها على الهيئة التشريعية.

3. **تقارير رقابة نوعية التسيير (رقابة الأداء):** تركز على تقييم الفعالية والنجاعة والاقتصاد في استعمال الموارد العمومية، والتحقق من نظامية وموثوقية العمليات المالية والمحاسبية، بما ينسجم مع معايير رقابة الأداء الحديثة.

4. **تقارير مراجعة حسابات المحاسبين العموميين:** تتعلق بفحص الحسابات الفردية للمحاسبين العموميين، وتترتب عنها نتائج قانونية محددة، إما بإبراء الذمة أو إثبات المسؤولية المالية ووضع المحاسب في حالة مدين.

5. **تقارير الانضباط في مجال تسيير الميزانية والمالية:** تتناول المخالفات المرتبطة بعدم احترام قواعد الانضباط المالي، وتهدف إلى تكريس المساءلة وتعزيز احترام القواعد المنظمة للمالية العمومية.

6. **التقرير السنوي:** يُعدّ الوثيقة الشاملة التي تجمع أعمال المجلس، ويتضمن أهم المعايينات والتقييمات والتوصيات الناتجة عن نشاطاته الرقابية، مرفقة برودود الجهات المعنية، ويُرفع إلى رئيس الجمهورية وتُحال نسخة منه إلى السلطة التشريعية.

ويتضح من هذا التصنيف أن تنوع التقارير لا يعكس اختلافًا شكليًا فحسب، بل يرتبط بوظائف رقابية متكاملة تشمل: التبليغ، والتقييم، والمساءلة، والدعم الاستشاري، مما يجعل التقارير الرقابية أداة مركزية في تعزيز الشفافية وتحسين التسيير العمومي.

ويحرص مجلس المحاسبة في السنوات الأخيرة على نشر التقرير السنوي على موقعه وعلى صفحته الرسمية عبر مواقع التواصل الاجتماعي.

1.2 أنواع التوصيات الرقابية:

بما أن التوصيات الرقابية هي المخرج المهني الأكثر تأثيرًا لعمل الأجهزة العليا للرقابة، فلا يقتصر دور هذه الأجهزة على كشف أوجه الخلل أو المخالفات، وإنما يمتدّ إلى اقتراح حلول تصحيحية وتوصيات تهدف إلى تحسين الحوكمة وتعزيز الشفافية وترشيد استعمال المال العام. وتؤكد (ISSAIs) الصادرة عن الإنتوساي على أن جودة التقرير الرقابي تُقاس بمدى واقعية توصياته وقابليتها للتنفيذ وتأثيرها الفعلي على الأداء المؤسسي.

وفي هذا الإطار، يمكن تصنيف التوصيات الرقابية -حسب أنواع التدقيق- إلى الأنواع الآتية:

أ. **توصيات الرقابة المالية:** تهدف توصيات الرقابة المالية إلى تقييم ما إذا كانت البيانات المالية للهيئات الخاضعة للرقابة خالية من الأخطاء المادية، سواء كانت ناتجة عن احتيال أو خطأ. كما تسهم هذه التوصيات في مساعدة الهيئات على إعداد القوائم المالية وفقًا للإطار المالي والتنظيمي المعمول به، مما يعزز الشفافية والمصداقية في عملية الإفصاح المالي. ومن خلال ذلك، يتم تقليل فرص الاحتيال وعدم الكفاءة في تسيير الموارد العامة.

ب. توصيات رقابة الالتزام:

رقابة الالتزام هي التقييم المستقل لمدى التزام موضوع معني بالقوانين والتنظيمات المعمول بها ومدى التزام الأنشطة والمعاملات التي تحكم عمل الهيئة الخاضعة للرقابة. فهذا النوع من التوصيات يؤكد على تقييم ما إذا كانت أنشطة الهيئات العامة الخاضعة للتدقيق تتماشى مع القوانين واللوائح المعمول بها، وتكشف عن أي انحرافات أو انتهاكات للقوانين، مما يسمح باتخاذ إجراءات تصحيحية.

ج. توصيات رقابة الأداء :

تعتبر رقابة الأداء عملية موضوعية تهدف إلى فحص السياسات والنظم وإدارة ونتائج عمل الجهات الخاضعة لرقابة الأجهزة العليا للرقابة، تتضمن هذه العملية مقارنة إنجازات تلك الجهات بأهدافها وخططها وقواعدها وسياساتها، وذلك لكشف الانحرافات السلبية والإيجابية، وتسعى رقابة الأداء إلى الوقوف على أسباب هذه الانحرافات، وتقديم توصيات لمعالجة السلبيات وتطوير الإيجابيات، مما

يساهم في توجيه الأداء نحو تحقيق فعالية وكفاءة أكبر، بالإضافة إلى توفير الموارد بشكل أفضل¹. فهذه التوصيات، تركز على تقييم ما إذا كانت البرامج والتدخلات العامة تعمل وفقًا لمبادئ الاقتصاد والكفاءة والفعالية.

ثانيًا: المعايير المهنية لإعداد تقارير وتوصيات رقابية ذات جودة، قابلة للتنفيذ والمتابعة

لا تتحقق فعالية الرقابة بمجرد تنفيذ المهام الميدانية أو إصدار التقارير، بل تتوقف أساسًا على جودة هذه التقارير من حيث بنائها المهني ومصداقيتها وقابليتها للتنفيذ. فالتقرير الرقابي هو الأداة التي تُترجم نتائج التدقيق إلى أثر عملي إصلاحي ملموس، ومن ثم فإن إعداد تقارير عالية الجودة يشكل شرطًا جوهريًا لتمكين الجهاز الرقابي من أداء دوره الرئيسي. وفي هذا الإطار، وضعت المعايير الدولية مبادئ شكلية وموضوعية (1)، ومتطلبات ميدانية (2)، وآليات للمتابعة والتنفيذ (3)، بما يضمن موثوقية التقارير وقابليتها لإحداث التغيير.

1. المعايير الشكلية والموضوعية

تُعد سلامة البناء الشكلي وثراء المضمون العلمي أساسًا لإيصال الرسالة الرقابية بوضوح وإقناع، لذا ينبغي أن يتسم التقرير بالتنظيم المنهجي والدقة والموضوعية، وأن يُعد في صيغة رسمية تعكس الجدية والمهنية.

أ. المعايير الشكلية

تتعلق بالمظهر العام وطريقة العرض، وتشمل²:

- استخدام الأوراق الرسمية للجهاز عند كتابة التقرير.
- تحرير التقرير في قالب رسمي مع تحديد الجهة الموجّه إليها، وتاريخ الإصدار ورقمه.
- تحديد نطاق الرقابة وفترتها الزمنية ومنهجيتها.
- توقيع المسؤولين المختصين وفق الأطر القانونية.

¹ - مجلس التعاون لدول الخليج العربي، الأمانة العامة، دليل الرقابة المالية (الدليل العام) للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية، الرياض، 2014، ص.249.

² - مجلس التعاون لدول الخليج العربية، الأمانة العامة، دليل إعداد وكتابة التقارير الرقابية لدواوين المراقبة والمحاسبة بدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية، مرجع سابق، ص 21.

- صياغة واضحة ومباشرة ومفهومة تعتمد الإيجاز غير المخل وتبتعد عن الحشو والسرد المطول:
- فبما أن المشرعين والصحفيين والجمهور ليسوا مدققين أو متخصصين في المجالات التي تخضع للرقابة، فينبغي للقارئ العادي أن يكون قادراً على فهم لغة التقارير الرقابية ويكون ذلك عن طريق¹:
- ✓ اعتماد لغة بسيطة وتجنب المصطلحات التقنية قدر المستطاع، أو شرحها عندما تكون هناك ضرورة لاستخدامها، كما ينبغي استعمال الجمل القصيرة التي لا يتعدى عدد كلماتها 15 إلى 20 كلمة في المتوسط وتجنب الجمل الطويلة والمعقدة.
- ✓ استخدام هيكل وأسلوب منطقيين للتقرير: يُعدّ التنظيم المنطقي للتقرير شرطاً أساسياً لضمان إيصال المعلومات بوضوح وفعالية، ويُستحسن أن يتضمن الهيكل النموذجي للتقرير العناصر التالية: عنوان واضح، وملخص تنفيذي أو نقاط رئيسية لإبراز الأفكار الأساسية، ومقدمة، وعرض لوقائع الحالة، ثم الملاحظات، فالتقييم والتوصيات، متبوعة برودود الجهة الخاضعة للرقابة، وأخيراً الخاتمة. كما ينبغي إرفاق ملحق يتضمن المعايير المهنية المعتمدة، وأهداف التدقيق، ونطاقه، ومنهجيته.
- ✓ عرض المعلومات المعقدة باستخدام وسائل توضيحية: ينبغي تقديم المعلومات، سيما المعقدة منها، بطريقة مبسطة ومدعمة بوسائل توضيحية مثل الجداول، والرسوم البيانية، والمخططات، والخرائط التوضيحية، ويشترط في هذه الوسائل أن تكون منظمة، واضحة العناوين والتسميات، وأن تُستخدم لتعزيز الرسائل الرئيسية لا لإرباك القارئ.
- ✓ الاستعانة بخبراء في مجال التواصل: إذ يُوصى بإشراك المختصين في التواصل والتحرير في مرحلة مبكرة من إعداد التقرير، بالتنسيق مع المسؤولين المعنيين، لضبط الرسائل الأساسية وتحسين جودة الصياغة والعرض، والمساعدة في تنظيم المحتوى وإخراجه بصورة احترافية.
- ✓ التأكد من أن التوصيات تستند على الأدلة والاستنتاجات: يجب أن تستند التوصيات بوضوح إلى النتائج والأدلة، وأن تكون عملية وبنّاءة، بما يساعد الجهة المعنية على تحسين أدائها، كما يُستحسن اعتماد صياغة متوازنة تُبرز نقاط القوة والإنجازات إلى جانب أوجه القصور، بالإضافة إلى أنه ينبغي أن تضيف التوصيات قيمة حقيقية، وألا تقتصر على إعادة طرح تدابير معروفة مسبقاً، مع تحديد ما يلي بدقة:

¹ - الإنتوساي، لجنة بناء القدرات، كيف يمكن مضاعفة استعمال وآثار تقارير التدقيق - دليل من أجل الأجهزة العليا للرقابة. 2010، ص 13.

- ما الذي ينبغي القيام به؛
- أسباب ذلك؛
- مكان وتوقيت التنفيذ؛
- آلية التنفيذ: كيف يلزم القيام به؛
- الجهة المسؤولة عنه: من سيقوم به¹.

كما يجب أن تكون التوصيات قابلة للقياس وللتحقق في وقت لاحق من اتخاذ التدابير اللازمة، وواقعية من حيث الإمكانيات المتاحة أي قابلة للتنفيذ؛ فيناقش المدققون مع الجهات الخاضعة للرقابة مدى قابلية هذه التوصيات للتنفيذ؛ مع مراعاة التكلفة والموارد البشرية والمادية، إذ لا جدوى من إصدار توصيات تفوق تكلفتها الفوائد المنتظرة منها.

- إصدار التقارير في الوقت المناسب: يعدّ التوقيت عنصراً أساسياً لتعزيز المساءلة وتحقيق الفاعلية الرقابية، لذا ينبغي تقادي التأخير غير المبرر، ومعالجة أسبابه تنظيمياً أو من خلال توفير الموارد اللازمة، بما يضمن إنجاز التقارير ضمن الأجل المحددة،² وفي هذا السياق، أوضحت ردود الاستقصاء العالمي لسنة 2023 لمبادرة تنمية الانتوساي (IDI)³ أن نسبة 63% من الأجهزة العليا للرقابة قدمت تقريرها الرقابي السنوي إلى السلطة التشريعية خلال الوقت المحدد المنصوص عليه في القوانين والتشريعات المنظمة لعملها. وتهدف هذه المتطلبات الشكلية إلى تعزيز قابلية القراءة والفهم وصحة التنفيذ، وضمان الطابع الرسمي للتقرير.

ب. المعايير الموضوعية

تمثل المبادئ الموضوعية، حسب دليل مجلس التعاون لدول الخليج العربية السالف الذكر وبعض البحوث⁴، في مجموعة من العناصر تتصل بجوهر المحتوى ومصادقته، وتقتضي:

- تحديد أهداف الرقابة ومعاييرها بوضوح قبل عرض النتائج.

¹ - الإنتوساي، لجنة بناء القدرات، كيف يمكن مضاعفة استعمال وآثار تقارير التدقيق، مرجع سابق، ص 14.

² - المرجع نفسه، ص 15.

³ - أعدته وحدة المؤسسات العالمية التابعة لمبادرة تنمية الانتوساي (IDI).

⁴ - آسيا هيري، فعالية التدقيق الخارجي وفق أخلاقيات المهنة في تحسين جودة معلومات تقرير المدقق- دراسة عينة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية- أطروحة دكتوراه ميدان: العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير، شعبة: علوم التسيير، جامعة أحمد دراية أدرار، الجزائر، 2017-2018، ص. 92.

- الإفصاح عن أي قيود أو معوقات أثرت على نطاق المهمة.
 - تضمين جميع المخالفات الجوهرية والمخاطر وأسبابها الجذرية.
 - الربط المنطقي بين الملاحظات والأدلة والاستنتاجات والتوصيات.
 - توجيه التقرير للجهات المختصة طبقاً للأحكام والقوانين والأنظمة التي تحكم الجهاز، بما يمكنها من اتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة.
- وبهذا تكفل هذه العناصر أن يكون التقرير أداة تحليل وتقييم، لا مجرد وصف للوقائع.

وقد أكد كل من إطار قياس أداء الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (SAI PMF -2022)، ومعيار رقابة الأداء (ISSAI 3000) ومعيار رقابة الالتزام (ISSAI 4000) على أن التقرير يجب أن يكون مكتوباً وأن يحتوي على عدة عناصر (العنوان، المرسل إليه، فقرة تقديمية، معايير الرقابة، النتائج، التوصيات، التاريخ، التوقيع...). ولمزيد من التفصيل، انظر الملحق رقم 01.

2. معايير العمل الميداني

ترتبط جودة التقارير ارتباطاً مباشراً بسلامة العمل الميداني الذي تستند إليه، إذ أن قوة النتائج تعكس قوة المنهجية المتبعة في جمع الأدلة وتحليلها، ومن ثمّ يتعين على المدقق الالتزام بما يلي:

- التقيد بالمعايير المهنية المعتمدة وقواعد السلوك الأخلاقي:

يجب على المدقق، في إطار القيام بالعمليات الرقابية، الالتزام بالمعايير المحاسبية والتدقيقية المحلية والدولية وقواعد السلوك المهني والأخلاقي المتعارف عليها والاطلاع على القوانين والتشريعات السائدة، إذ تعد المعايير بمثابة المقاييس التي يقاس بموجبها العمل من حيث الجودة، والأهداف التي ينبغي الوصول إليها تمثل الحد الأدنى لجودة عملية التدقيق.

- التخطيط المنهجي للمهمة وفق تقييم المخاطر وتحديد الأولويات: ب ت ث

التخطيط لعملية الرقابة والتدقيق هو تقييم وتوثيق مخاطر المراجعة والتدقيق وتحديد طبيعة ومدى إجراءات الرقابة الشاملة التي يتعين القيام بها من فريق التدقيق من أجل الحصول على أدلة تدقيق كافية وملائمة للحد من مخاطر الفحص إلى مستوى منخفض¹.

¹ - سامر أحمد النجار، هذه السايح العانسي، الدور الوسيط للالتزام التنظيمي في العلاقة بين بني ضغوط العمل وجودة التقارير الرقابية دراسة تطبيقية على أعضاء الجهاز المركزي للمحاسبات، المجلة العلمية للدراسات والبحوث المالية والتجارية (4م، ع 1، ج 3، يناير 2023)، جامعة دمياط: مصر، 2023، ص.423.

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

وفقاً لمعيار رقابة الالتزام (ISSAI 4000) فإنه: "ينبغي على المدقق القيام بالإجراءات لتقليل مخاطر تقديم استنتاجات غير صحيحة إلى مستوى منخفض مقبول" (الفقرة 52). وتنقسم مخاطر التدقيق، بالنسبة لمهام التدقيق، إلى ثلاث مكونات (الفقرة 45: 1) المخاطر الكامنة لموضوع الرقابة، (2) مخاطر الرقابة، (3) ومخاطر الاكتشاف.

وبما أن معايير الإيساي مبنية على نهج قائم على تقييم المخاطر، فإن المدقق مطالب بتحديد مخاطر الأخطاء الجوهرية في القوائم المالية الناجمة عن الغش أو الخطأ وتقييمها وتحديد مدى أهميتها النسبية. ويتطلب معيار الإيساي (ISSAI 2315) تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية من خلال الوصول إلى فهم الجهة وبيئتها والوقوف على الضوابط المتبعة التي قد تخفف من المخاطر أو تقضي عليها¹.

وفي هذا المضمار، وضعت مبادرة تنمية الإنتوساي (IDI) نموذجاً يركز على نظام تقييم الاحتمالات والنتائج مكون من 5 مستويات، وقابل للتعديل وفق احتياجات كل جهاز رقابي².

وحسب هذا النموذج، هناك تقييم لاحتمالية الخطر وفق جدول من خمس (5) مستويات: ضئيل (1)، قليل الاحتمال (2)، متوسط (3)، محتمل (4)، محتمل جداً (5)، وتقييم لنتائج الخطر (الأثر) من خمس (5) مستويات كذلك: ضئيل (1)، طفيف (2)، متوسط (3)، كبير (4)، كارثي (5)، حيث أن احتمالية الخطر تحدد بناءً على التجارب والأحداث السابقة أو التوقعات للفترات المستقبلية بحسب التطورات التي تؤثر على الجهاز الأعلى للرقابة المالية والمحاسبة، في حين أن النتائج تحدد بناءً على التجارب والأحداث السابقة أو التوقعات للفترات المستقبلية بحسب التطورات المؤثرة على الوحدة³. ولتصنيف الخطر، سيتم ضرب العلامتين

¹ - سامر أحمد النجار، هذه السايح العانسي، مرجع سابق، ص. 26.

² - IDI, **Gestion des risques pour les institutions supérieures de contrôle des finances publiques, Guide de référence rapide**, Décembre 2023, p. 6 (Disponible sur le site:

<https://idi.no/elibrary/well-governed-sais/crisp/1914-crisp-risk-management-quick-reference-guide-fr/file>.

³ - Ibid, p.p. 6-7.

(من المستويين السابقين)، وبالتالي تصنف المخاطر الإجمالية من خلال تقييم يتراوح بين واحد 1 (خطير ضعيف جدا) إلى 25 (خطر حرج كبير). (انظر الملحق رقم 02).

- فهم بيئة الجهة الخاضعة للرقابة ونظام الرقابة الداخلية لديها:

فوفقا للمعيار (ISSAI 4000) مثلا فإنه "ينبغي أن يفهم المدقق الجهة الخاضعة للرقابة وبيئتها بما في ذلك الرقابة الداخلية للجهة لتحقيق التخطيط والتنفيذ الفاعل للرقابة"، ويتألف نظام الرقابة الداخلية من السياسات والهياكل والإجراءات والعمليات والمهام التي تساعد الجهة الخاضعة للرقابة في الاستجابة بطريقة مناسبة لمخاطر عدم الالتزام بالمعايير (الفقرة 135). وقد تؤدي وظيفة الرقابة الداخلية الفعالة إلى تقليل مستوى العمل الذي ينبغي أن يقوم به المدققون الخارجيون¹.

كما يقوم المدقق بجمع الحقائق والمعلومات عن نظام الرقابة الداخلية على مستوى الجهة الخاضعة للرقابة من أجل تحديد نقاط القوة والضعف في هذا النظام وتقييمه، والاستفادة من تقارير الرقابة الداخلية وتقارير الأداء المنجزة من قبل الجهات الخاضعة للرقابة. ووفقا للمعيار (ISSAI 4000): فإنه "ينبغي أن يفهم المدقق الجهة الخاضعة للرقابة وبيئتها بما في ذلك الرقابة الداخلية للجهة لتحقيق التخطيط والتنفيذ الفاعل للرقابة"، ويتألف نظام الرقابة الداخلية من السياسات والهياكل والإجراءات والعمليات والمهام التي تساعد الجهة الخاضعة للرقابة في الاستجابة بطريقة مناسبة لمخاطر عدم الالتزام بالمعايير (الفقرة 135). وقد تؤدي وظيفة الرقابة الداخلية الفعالة إلى تقليل مستوى العمل الذي ينبغي أن يقوم به المدققون الخارجيون².

- جمع أدلة إثبات كافية وملائمة ومتنوعة باستخدام أساليب فحص موثوقة:

إن الحصول على أدلة إثبات كافية وملائمة، وبالحجم المناسب، سيعمل على تدعيم تقرير المدقق ويضمن له صدقية آرائه، وهناك بعض الأمور التي يجب على المدقق أن يراعيها المدقق فيما يتعلق بأدلة الإثبات (الفقرات من 145 إلى 152 من معيار رقابة الالتزام)، منها³: تحديد طبيعة ومصادر أدلة الإثبات الضرورية، كفاية الأدلة لدعم ملاحظات الرقابة والاستنتاجات، أن تكون الأدلة ذات علاقة منطقية مع المسألة التي تتم معالجتها، أن يتحصل المدقق على أدلة تثبت أن هذه الضوابط تشتغل

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

² - مبادرة تنمية الإنتوساي، دليل تطبيق المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة بشأن الرقابة المالية، الإصدار الأول، 2020، ص 41.

³ - معيار رقابة الالتزام (ISSAI 4000)، ص 26.

بفعالية عند تحديد طبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات الرقابية المعمقة، والاستمرارية في عملية جمع الأدلة حتى يثق المدقق بوجود الأدلة بكمية كافية لتدعيم رأيه.

ويتم جمع أدلة الإثبات باستخدام طرق مختلفة، هي¹: الملاحظة (المعاينة)، الفحص، طلب المعلومات (الاستفسار)، الإقرار الخارجي، إعادة الاحتساب، الاختبارات المعمقة، اختبار الضوابط الرقابية الأساسية، والإجراءات التحليلية.

- الإشراف والتوجيه المستمر لأعمال الفرق الرقابية:

ينبغي على الجهاز الأعلى للرقابة أن يضمن التوجيه والإشراف الكافيين على أعمال المدققين لإنجاز الرقابة في كل مستوى ومرحلة من مراحل التدقيق، وذلك بتوفير الإرشاد والتوجيه للفرق الرقابي. وتشير القواعد الميدانية للرقابة المالية للإنتوساي إلى أن عمل مدققي الرقابة يجب أن يخضع في كل مستوى وفي كل مرحلة من مراحله إلى إشراف مناسب أثناء القيام بالرقابة، من أجل تحقيق الرقابة لأهدافها والمحافظة على نوعية العمل الرقابي، وكذا الوقوف على مدى فهم المدققين للموضوع محل الرقابة والتدقيق.

- التواصل الفعال مع الجهة الخاضعة للرقابة وأصحاب الحوكمة:

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

من خلال ما سبق ذكره، تؤثر جودة تقارير التدقيق على مدى قدرة الهيئة التشريعية والجهات الخاضعة للتدقيق ووسائل الإعلام والمواطنين على استخدام نتائج وتوصيات التدقيق، فالتقرير عالي الجودة الذي يبين بوضوح ما يجب تغييره، ولماذا يجب تغييره، وكيف يمكن إجراء التحسينات، من المرجح أن يؤدي إلى الموافقة على التغييرات المفيدة وتنفيذها².

¹ - تم ذكرها وتفصيلها في الفقرات من 160 إلى 169 من المعيار (ISSAI 4000).

² - INTOSAI, **How to increase the use and impact of audit reports**, A guide for Supreme Audit Institutions, 2010, p. 10.

وتوفر منظمة الإنتوساي المعايير والإرشادات بشأن الجودة من خلال منشوراتها مثل المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة 140: مراقبة الجودة للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة.

وتضمن هذه المتطلبات أن تستند التقارير إلى وقائع مثبتة وتحليل موضوعي، مما يعزز مصداقيتها وقيمتها المهنية.

3. معايير قابلية التنفيذ والمتابعة

لا تكتمل جودة التقرير ما لم تتحول نتائجه إلى إجراءات عملية. فالتوصيات التي تقتصر على الواقعية أو المتابعة تفقد أثرها الإصلاحي. وعليه ينبغي أن تكون التوصيات:

محددة وقابلة للقياس،

واقعية وقابلة للتطبيق،

محددة المسؤوليات والآجال الزمنية،

مرتبطة مباشرة بالأسباب الجذرية للمشكلات.

كما يتعين إنشاء آليات منهجية لمتابعة التنفيذ، من خلال تقارير دورية ونسب إنجاز ومؤشرات أثر، بما يسمح بقياس النتائج الفعلية مثل استرجاع الأموال، أو تحسين الأداء، أو تعديل التشريعات. وبذلك تتحول الرقابة من وظيفة تقريرية إلى أداة إصلاح مؤسسي مستدام.

يتبين إذن أن جودة التقارير الرقابية تقوم على ثلاث ركائز متكاملة: بناء مهني سليم، ومنهجية ميدانية رصينة، وتوصيات قابلة للتنفيذ والمتابعة. وكلما تكاملت هذه الركائز، ازدادت قدرة الجهاز الرقابي على إحداث أثر فعلي في مكافحة الفساد وتحسين جودة الخدمات العمومية.

■ آليات المتابعة والتنفيذ وتعزيز أثر التوصيات:

تُعد الاستنتاجات والتوصيات جوهر القيمة المضافة لعملية التدقيق، إذ ينبغي أن تستند مباشرة إلى الأدلة المثبتة وأن تقدم حلولاً عملية قابلة للتنفيذ. ويتعين أن تكون التوصيات محددة وواضحة، تُبين ما يجب القيام به، وأسبابه، والجهة المسؤولة عنه، والإطار الزمني للتنفيذ، وكيفية التطبيق، مع إمكانية قياس مدى الامتثال لها لاحقاً.

وحسب المبدأ 7 من P-INTOSAI (بشأن استقلالية الأجهزة العليا للرقابة)، فإنه لتحقيق أكبر قدر ممكن من استقلالية الجهاز، جاء إعلان مكسيكو بمجموعة من العناصر (المبادئ الأساسية لاستقلالية

الأجهزة الرقابية) التي تدعم استقلالية هذه الأجهزة، ومن بينها التأكيد على أهمية وجود آليات متابعة فعالة للتوصيات التي ترفعها الأجهزة العليا للرقابة (المبدأ 7). إن هذه الآليات تضمن أن يتم تنفيذ التوصيات بشكل فعال، مما يعزز من قدرة الأجهزة على أداء مهامها الرقابية بكفاءة وموضوعية، على أن تنشر هذه التوصيات على نطاق واسع ويتم فهمها من جميع الأطراف. وينص المبدأ صراحة على أن هذه التوصيات التي تتطلب تدابير تصحيحية يجب أن تخضع لمتابعة من قبل أنظمة داخلية للجهاز نفسه، بالإضافة إلى الملاحظات والتوصيات التي رفعتها السلطة التشريعية أو إحدى لجانها أو رفعتها مجالس إدارة الجهات المشمولة بالرقابة، كلما كان ذلك مناسباً.

إعلان مكسيكو بشأن الاستقلالية - P-INTOSAI 10

المبادئ الثمانية (08)

1. وجود إطار دستوري/نظامي/قانوني مناسب وفعال وأحكام تطبيقية واقعية خاصة بهذا الإطار ..
2. استقلالية رؤساء الأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة و " الأعضاء " (في المؤسسات التي يتمتع أعضاؤها بصلاحيات جماعية متساوية)، بما في ذلك ضمان الحفاظ على المنصب والحصانة القانونية أثناء الأداء العادي لمهامهم.
3. . صلاحية واسعة كافية وحرية التصرف التامة للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة في أداء مهامها..
4. الوصول غير المقيد للمعلومات ..
5. حق وواجب إعداد التقارير بشأن أعمالها ..
6. حرية تقرير محتوى التقارير الرقابية المالية وتوقيتها ونشرها وتوزيعها.
7. وجود آليات متابعة فعالة للتوصيات التي ترفعها الأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة..
8. الاستقلال الذاتي المالي والإداري وتوفر الموارد البشرية والمادية والنقدية المناسبة .

كما ينبغي أن تراعي التوصيات القدرات المالية والبشرية للجهة الخاضعة للرقابة، وأن تحقق توازناً بين التكلفة والعائد، حتى تكون واقعية ومقبولة. ويسهم الحوار المسبق مع الجهات المعنية في تعزيز فرص تنفيذها. ومن ناحية أخرى، فإن إصدار التقارير في الوقت المناسب يعد شرطاً أساسياً لتعزيز المساءلة، إذ يفقد التقرير قيمته الرقابية إذا تأخر نشره، لذلك يتعين على الأجهزة العليا للرقابة احترام الآجال الزمنية بما يضمن سرعة الاستجابة للنتائج.

وفي هذا السياق، يؤكد المبدأ 7 من الـ INTOSAI P-20 على ضرورة نشر الأجهزة العليا للرقابة لاستنتاجاتها وتوصياتها الناتجة عن عمليات الرقابة، باستثناء الحالات التي تتطلب فيها السرية وفقاً لنص قانوني محدد، بالإضافة إلى التزام الأجهزة العليا للرقابة بتقديم تقرير عن الإجراءات المتخذة نتيجة لتوصياتها. وبالتالي، فإن واجب المتابعة مؤسس رسمياً.

وفي السياق العملي لعدة أجهزة رقابية حول العالم، يظهر الإطاران التاليان، درجة تنفيذ السلطة التنفيذية للتوصيات، وكيفية متابعة حالة التوصيات، على التوالي.

تقرير التقييم العالمي للأجهزة العليا للرقابة لسنة 2023

أفاد هذا التقرير، حول سؤال هذه الأجهزة عن تقييمها لتنفيذ السلطة التنفيذية للتوصيات، أن 61% منها ترى أن توصيات الرقابة المالية تُنفذ في الغالب، تليها نسبة نصف التوصيات المتعلقة برقابة الالتزام والأداء التي تُنفذ بشكل مشابه. كما أشار التقرير إلى أن تنفيذ التوصيات يتم بشكل أفضل في مناطق الأسوساي والأوروساي والأربوساي، بينما يكون التنفيذ محدودا جدا في مناطق الأفروساي الناطقة بالإنجليزية والكاروساي والباساي، حيث ترى 60-70% من الأجهزة العليا للرقابة أن توصيات المهام الرقابية تُنفذ بشكل محدود.

المصدر: مبادرة تنمية الإنتوساي IDI، تقرير التقييم العالمي للأجهزة العليا للرقابة لعام 2023، ص.60.

الاجتماع السنوي لمجموعة العمل المعنية بتقييم السياسات والبرامج العامة (WGEPPP) لسنة 2024

تم خلال هذا الاجتماع إجراء استطلاع أولي بهدف جمع رؤى حول الوضع الراهن لقياس تأثير الأجهزة العليا للرقابة على مستوى العالم. وقد قدمت 22 من هذه الأجهزة الأعضاء* إجابات على الاستطلاع. وفيما يتعلق بالمعلومات الخاصة بالتوصيات، أشار 72% من المشاركين إلى متابعة حالة التوصيات، بناءً على التوثيق ومتابعة عمليات التدقيق التي تضمن التنفيذ الفعلي. ومع ذلك، ذكر 45% فقط من المشاركين أنهم ينشرون عدد التوصيات المقبولة/المنفذة سنوياً. وعلى النقيض من ذلك، فإن 14% فقط ينشرون أيضاً عدد التوصيات التي تم رفضها/لم يتم تنفيذها من قبل الجهات الخاضعة للتدقيق. وفي الوقت نفسه، يتم تنفيذ تتبع التوصيات بشكل عام؛ ومع ذلك، فإن هذه المعلومات لا تصل في كثير من الأحيان إلى أصحاب المصلحة في الأجهزة العليا للرقابة خارج نطاق الجهات الخاضعة للمراجعة.

المصدر: INTOSAI Working Group on Evaluation of Public Policies and Programs (WGEPPP)، كيف تقوم الأجهزة العليا للرقابة المالية بقياس تأثيرها؟ نتائج الاجتماع السنوي لمجموعة عمل الإنتوساي المعنية بتقييم السياسات والبرامج العامة (WGEPPP)، على الرابط <https://intosaijournal.org/ar>

*- شمل الاستطلاع الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة المجيبة: الجزائر، البرازيل، بلغاريا، الدنمارك، محكمة التدقيق الأوروبية، فنلندا، فرنسا، إيطاليا، كينيا، لاتفيا، ليتوانيا، مدغشقر، نيوزيلندا، باكستان، بيرو، الفلبين، سلوفاكيا، إسبانيا، السويد، سويسرا، تايلاند، الولايات المتحدة.

ثالثاً: الأثر الوظيفي للتقارير والتوصيات الرقابية في مكافحة الفساد وتحسين جودة الخدمات

لم يعد دور مخرجات الرقابة الصادرة عن الأجهزة العليا يقتصر على كشف المخالفات، بل أصبح يمتد إلى إحداث أثر وظيفي فعلي في مكافحة الفساد وتحسين جودة الخدمات، ويتجلى هذا الأثر من خلال التقارير الرقابية التي تعتبر آلية تكشف الاختلالات والفساد وتعزز المساءلة (1)، وكذا التوصيات التي تسهم في تصحيح مواطن الخلل وترشيد تسيير الأموال العمومية (2).

1. التقارير الرقابية كآلية لكشف الفساد وتعزيز المساءلة

يعد الفساد ظاهرة عالمية تشهدها جميع دول العالم سواء المتقدمة منها أو النامية، ويمثل أحد أبرز التحديات التي تواجه أنظمة الحكم والإدارة العامة فيها، فهو يُقوّض أسس الشفافية ويُضعف الثقة بين المواطن والمؤسسات العمومية، كما يُعرقل جهود التنمية الاقتصادية والاجتماعية، ويتعدى ذلك ليمس بمبدأ العدالة الاجتماعية وتقويض أسس الحكم الرشيد.

وبناء على التفويض القانوني الممنوح للأجهزة العليا للرقابة، تعمل هذه الأخيرة على التأكد من أن الأموال العامة قد تم صرفها بكفاءة وفعالية واقتصاد، مع الالتزام بالقوانين والأنظمة المعمول بها. علاوة على ذلك، تلعب هذه الأجهزة دوراً حيوياً في مكافحة الفساد بشتى أشكاله ورصد مخاطر الاحتيال والفساد، وأن تضطلع بدور حاسم في تعزيز الإطار المؤسسي لمكافحة الفساد كجزء من ولايتها.

حسب الدليل الإرشادي GUID 5270 (دليل التدقيق في مكافحة الفساد) الصادر عن الـ INTOSAI، ينبغي أن يكون عمل الجهاز الرقابي في مكافحة الفساد ذو أوجه متعددة، حيث يتضمن ذلك (لا على سبيل الحصر):

- تضمين قضايا الفساد والمخالفات في عمل التدقيق الروتيني الذي يؤديه الجهاز الأعلى للرقابة.
- التأكيد على الوعي العام بالفساد وباقي المخالفات الأخرى من خلال الإفصاح العام ذو التوقيت المناسب عن نتائج عمليات التدقيق التي يؤديها الجهاز الأعلى للرقابة.
- تحسين طرق ووسائل مكافحة الفساد وباقي أنواع المخالفات.
- توفير وسيلة للمخبرين للإبلاغ عن حالات المخالفة.
- التعاون مع المؤسسات الأخرى في مكافحة الفساد.

و"وفقاً للتفويض الخاص بالجهاز، فيما يخص تعزيز الحوكمة الرشيدة، على جهاز الرقابة العليا إنشاء استراتيجية شاملة لمحاربة الفساد وغسل الأموال والأنواع الأخرى من الأفعال الخاطئة"، ويجب أن تكون جهود الأجهزة الرقابية العليا المبذولة لتعزيز الحوكمة الرشيدة متعددة الأوجه، وتتضمن على سبيل المثال:

.... التعاون مع المؤسسات الأخرى في المحاربة ضد الفساد وأعمال السلوك الخاطئ الأخرى وتعزيز مبادئ الحوكمة الرشيدة.... ((الحوكمة الرشيدة للموجودات (الأصول) العامة) (GUID 5260)).

وتعد التقارير الرقابية للأجهزة العليا للرقابة أداة جوهرية لتعزيز الشفافية والمساءلة، حيث يستفيد من خلالها أصحاب المصلحة (البرلمان، الحكومة، المجتمع المدني، المواطنون...) في تحسين تسيير الأموال العمومية، كشف التجاوزات، وتقييم أداء مختلف البرامج الحكومية، مما يساهم في دعم اتخاذ القرارات من طرف السلطات العمومية.

ولتحديد توقعات أصحاب المصلحة، تستخدم الأجهزة العليا للرقابة مقاربات متنوعة، فبعض الأجهزة يحدد هذه التوقعات ويصوغها على مستوى صنع السياسات، مثل "مكافحة الاحتيال"، بينما يركز البعض الآخر على المستوى التشغيلي، مثل "نشر تقارير واضحة وفي الوقت المناسب"، وتعتمد هذه المقاربة إلى حد كبير على مجموعات أصحاب المصلحة التي تواصلت معها هذه الأجهزة أو استطلعت آراءها، فإذا ركز الجهاز على أصحاب المصلحة المؤسسيين (institutional stakeholders)، فإن التوقعات تكون أقرب إلى مستوى صنع السياسات. وعلى العكس، إذا تعامل الجهاز مع أصحاب المصلحة غير المؤسسيين (non-institutional stakeholders)، فإن التوقعات تكون أقرب إلى المستوى التشغيلي¹.

وتعمل الأجهزة العليا للرقابة على توصيل النتائج والتوصيات إلى أصحاب المصلحة المعنيين للاستفادة منها، والإطار الموالي يوضح، على سبيل المثال، كيفية استخدام أصحاب المصلحة لتقارير التدقيق المنجزة من طرف المكتب الوطني للتدقيق البلغاري من أجل تحليل عمل الإدارة المركزية.

¹ - SIGMA, Renforcer l'impact des institutions supérieures de contrôle des finances publiques par un engagement externe, Document SIGMA n°69, 2024, p.p.20-21.

المكتب الوطني للتدقيق البلغاري: استخدام أصحاب المصلحة لتقارير التدقيق

من أجل تحليل عمل الإدارة المركزية.

كل سنة، على مدى سبع سنوات، يعد معهد اقتصاد السوق (Institute for Market Economy) دراسة بعنوان "نجاحات وإخفاقات الحكومات البلغارية 1998-2020"، حيث قام بتحليل عمل الإدارة المركزية من خلال تقارير التدقيق الصادرة عن المكتب الوطني للتدقيق البلغاري. استندت الدراسة إلى الملاحظات والاستنتاجات الواردة في التقارير، حيث تم أخذ جميع جوانب أنشطة الإدارة بعين الاعتبار: من الرواتب وأنواع النفقات الأخرى إلى تسيير الممتلكات والصفقات العمومية في المؤسسات الحكومية، مروراً بتنفيذ برامج متنوعة وإدارة الأنشطة التي تتحمل الدولة مسؤوليتها.

لتقييم عمل الإدارة المركزية، يستخدم معهد اقتصاد السوق الفئات التالية:

- "إخفاق - échec": عدم القدرة على تحقيق النتيجة المرجوة في إطار برنامج أو نشاط معين، مع إضافة معايير للإخفاق التراكمي (عدم الالتزام بالأهداف المحددة، إنفاق غير مبرر للأموال، انتهاكات في منح الصفقات العمومية، غياب أنشطة الرقابة، إلخ).
- "نجاح - succès": يعني حالة البرنامج أو النشاط أو المبادرة التي لا توجد مؤشرات على فشل إدارتها والتي تم تحقيق الأهداف المحددة لها إلى حد كبير،
- "بدون تصنيف - sans classification": فئة تُستخدم عندما توجد مؤشرات جزئية للإخفاق والنجاح. خلال الفترة من 1998 إلى 2020، قام المعهد بمراجعة 1 035 تقرير تدقيق عن 23 سنة من عمل الإدارة المركزية، تمثل نفقات تبلغ حوالي 156 مليار ليف بلغاري (BGN) من الأموال العمومية. وتم تصنيف نشاط الإدارة، كما هو موضح في تقارير التدقيق المختلفة، على النحو التالي:

- 438 حالة "إخفاق"، بمبلغ 83 مليار ليف بلغاري،
- 257 حالة "نجاح"، بمبلغ 35 مليار ليف بلغاري،
- 340 حالة "بدون تصنيف" بمبلغ 38 مليار ليف بلغاري.

Source : OCDE/SIGMA, Renforcer l'impact des institutions supérieures de contrôle des finances publiques par un engagement externe, Document SIGMA n°69, 2024, p.55.

وتعتمد مساهمة أجهزة الرقابة العليا في منع الفساد وكشفه على عوامل داخلية وخارجية، تشمل **العوامل الداخلية** قدرة الجهاز الأعلى للرقابة على استخدام موارده بكفاءة، وإجراء عمليات تدقيق عالية الجودة، وتحديد مؤشرات الفساد ونتائج التدقيق وتنظيمها بشكل منهجي، ومعالجتها بالشكل الصحيح، أما **العوامل الخارجية** فتتعلق بالنظام الحكومي، فولاية تدقيق جميع العمليات المالية العامة مثلاً، وفقاً للمعايير الدولية يمكن أن تعزز مساهمة الجهاز في مكافحة الفساد، كما يُعدّ عدم استقلالية الجهاز عن السلطة التنفيذية عائقاً كبيراً أمام فعالية أعماله¹. وبناءً على هذه العوامل، يمكن القول أن فعالية الأجهزة العليا

¹ - Sebastiaan Pompe and others, **The Role of Supreme Audit Institutions in Addressing Corruption, Including in Emergency Settings**, International Monetary Fund, 2020,p.216

للرقابة في مكافحة الفساد تعتمد بشكل كبير على قدرتها الداخلية على الأداء وكفاءة النظام الحكومي الذي تعمل ضمنه.

وعلى الصعيد العالمي، أظهر تقرير التقييم العالمي للأجهزة العليا للرقابة لسنة 2023¹، أن هذه الأجهزة تسعى إلى كبح ظاهرة الفساد من خلال إجراءات التحقيقات وفرض العقوبات، وكانت نتائج الاستقصاء العالمي (ردود 166 جهازاً أعلى للرقابة) كالتالي:

- 83%: تبادل المعلومات مع الجهات المتخصصة في مكافحة الفساد.
 - 79%: إحالة النتائج إلى جهات التحقيق والمحاكمة.
 - 77%: إجراء تحقيق في قضايا الفساد والاحتيال.
 - 75%: اتخاذ إجراءات تصحيحية ملزمة.
 - 60%: تقديم أدلة في المحاكم.
 - 48%: إصدار شهادات دين.
- وبصفة عامة، فإن هذه النتائج تعكس التزام الأجهزة العليا للرقابة بمكافحة الفساد والاحتيال وتعزيز الحوكمة الرشيدة، مما يساهم في تحسين جودة الخدمات المقدمة للمواطنين ويعزز الثقة في مؤسسات الدولة.

2. التوصيات الرقابية كأداة لتصحيح مواطن الخلل وترشيد الأموال العمومية

تساعد التوصيات في توجيه الجهود نحو تحسين جودة الخدمات المقدمة للمواطنين وإحداث فارق في حياتهم، مما يعزز من ثقة الجمهور في المؤسسات والإدارات العمومية ويقلل من فرص الفساد والاحتيال، وعليه فإن إن الغرض من متابعة تنفيذ توصيات التقارير الرقابية هو بالأساس التأكد من تصحيح جوانب الخلل ومعالجة مواطن الضعف والقصور في مستوى أداء الجهة الخاضعة للرقابية، وتهدف متابعة تنفيذ التوصيات إلى تحقيق الغايات التالية²:

- زيادة فعالية التقارير الرقابية.
- مساعدة الحكومة والسلطة التشريعية، حيث تساهم في توفير المعلومات والبيانات والحقائق اللازمة للسلطة التشريعية.
- التقويم الذاتي لأداء الجهاز الرقابي حيث يمكن تقويم أدائه بناء على تنفيذ توصيات التقارير .

¹ - يمثل ردود 166 جهازاً أعلى للرقابة مصدر البيانات في هذا التقرير، وقد تم جمعها عن طريق الاستقصاء العالمي للأجهزة العليا للرقابة التابع للإننتوساي.

² - مجلس التعاون لدول الخليج العربية، الأمانة العامة، دليل إعداد وكتابة التقارير الرقابية لدواوين المراقبة والمحاسبة بدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية، 2016، ص.40.

- زيادة الحافز لدى أعضاء الجهاز لمزيد من التعلم والتطور، فعندما يحدث تنفيذ لتوصيات التقارير الرقابية، يخلق ذلك حافزا لدى المراجعين على تحسين أدائهم، مما يسهم في تعزيز الكفاءة والفعالية في العمل الرقابي.
- وتتم متابعة تقارير وتوصيات الجهاز الأعلى للرقابة بعدة وسائل وأساليب، يفضل أن تكون واضحة ومرنة بحيث تكفل سرعة الرد عليها من قبل الجهات الخاضعة للرقابة، ومن أهمها¹:
- المراسلات (الخطابات) الرسمية: وتتم بين المسؤولين في الجهاز الأعلى للرقابة المالية والمحاسبة والمسؤولين في الجهات الحكومية الخاضعة لرقابته، ويتحدد مستوى مسؤولي هذه الجهات حسب مستوى الملاحظة وأهميتها.
- الاتصالات المباشرة مع مسؤولي الجهات الخاضعة للرقابة: ويكون ذلك عبر الاتصال الشفهي المباشر أو بواسطة الهاتف وغيره من وسائل الاتصال الحديثة كالبريد الإلكتروني، والمكالمات المرئية والصوتية.
- الاتصال والمتابعة الدورية: ويتم عن طريق تعيين أحد الأعضاء الفنيين في الجهاز ليقوم بهذه المهمة بالتعاون مع المسؤولين في الجهة التي تلقت -سابقا- ملاحظات الجهاز، وذلك لكي يطلع على الخطوات التي تم اتخاذها بشأن تلك الملاحظات.
- تزويد الجهات العليا أو أجهزة الرقابة الأخرى بنسخة من ملاحظات الجهاز: بحيث تتولى تلك الجهات متابعة ما تم بشأن تلك الملاحظات كل حسب اختصاصاته.
- توفر الظروف المواتية للجهاز: والتي تساعده على متابعة المخالفات المالية وغيرها من الأخطاء سواء من حيث التحقيق فيها والبت في نتائج التحقيق أو الإحالة إلى الهيئات المختصة بالتحقيق والتأديب، وأن يتضمن القانون أو النظام أحكاما مناسبة تساعد الجهاز على تلبية طلباته ودعمه في تحصيل المبالغ المستحقة للدولة نتيجة خطأ أو إهمال أو مخالفة نظامية فضلا عن فرض المسؤولية التأديبية على المخالف، وذلك وفقاً للأوضاع الدستورية والقانونية المعمول بها في كل دولة.
- ولتحويل التوصيات من تحدٍ إلى فرصة، وأن تدفع عجلة التحسين، وتعزيز إدارة المخاطر، وتعمل على ترشيد الأموال العمومية، تم اقتراح، منهجية أو دليل من أربع (4) خطوات لتحقيق ذلك، نوجزها على النحو التالي²:

¹ - المرجع نفسه، ص.ص. 36-37.

² - GUY McClain, **Closing The Audit Loop : A Methodology for tracking Audit Recommendations**, INTERNATIONAL JOURNAL OF GOVERNMENT AUDITING, Implementing Recommendations and Audit Follow Up Vol. 51, No. 3, Q3 2024, p.p. 27-31

الخطوة 1: شرح توصيات التدقيق للجهات الخاضعة للرقابة

تتمتع الأجهزة العليا للرقابة بمكانة هامة تتيح لها الوصول إلى معلومات قد لا تكون متاحة للجهات الخاضعة للرقابة والتدقيق. يجب أن توضح هذه الأجهزة توصياتها بشكل مفصل لتجنب أي سوء فهم مع الجهات الخاضعة للتدقيق. من خلال إشراك هذه الجهات في المناقشات حول البيانات، يمكن ضمان فهمها الكامل للقضايا الأساسية، مما يعزز من فرص تنفيذ التوصيات. في المقابل، يمكن للجهات الخاضعة للتدقيق الطعن في التوصيات، مما يتطلب من الأجهزة العليا الاستعداد لتقديم أدلة إضافية أو تعديل التوصيات، وهذا يستدعي وجود حوار مفتوح لضمان فهم شامل لتوصيات التدقيق وتنفيذها.

الخطوة 2: تصنيف التوصيات تبعاً لأولويتها وتحديد الأطر الزمنية لتنفيذها

يمكن للأجهزة تصنيف التوصيات التي تصيغها حسب معيار الأولوية استناداً إلى عوامل الخطر مثل التأثير المحتمل، والمواءمة مع الأهداف الاستراتيجية للجهات الخاضعة للتدقيق، وتكلفة التخفيف. كما يمكن أيضاً تصنيف التوصيات تبعاً لأولويتها حسب الجداول الزمنية المطلوبة لتنفيذها. من المهم اختيار الفاصل الزمني المناسب، حيث أن الفترات الطويلة قد تؤدي إلى احتمال نسيان المعلومات، بينما الفترات القصيرة جداً قد تقلل من أهمية المسائل الجادة. ذلك أن التوصيات الجادة قد تستغرق وقتاً طويلاً لتصحيحها. إذا كانت الأجهزة قادرة في حدود ولايتها على تغيير الجداول الزمنية لمتطلبات التنفيذ يجب أن يكون هناك تواصل واضح مع الجهات الخاضعة للتدقيق يشجع على المساءلة. وفي حالة الرغبة في التعاون مع الجهة الخاضعة للتدقيق في هذه العملية تنقل الجداول الزمنية مسؤولية الجهة الخاضعة للتدقيق عن تصحيح توصيات التدقيق. وإذا كان ذلك ضمن ولاية الجهاز ونطاق مسؤولياته، فيمكن أن تساهم خطط العمل في ضمان تنفيذ التوصيات. وبمجرد وضع الأجهزة توصياتها بحسب الأولوية، يمكنها أن تضمن قيام الجهات الخاضعة للتدقيق بوضع خطط عمل واضحة ومفصلة بالاقتران مع الأجهزة والاتفاق معها لمعالجة كل قضية. وينبغي أن تتضمن خطة العمل هذه خطوات ومسؤوليات وموارد وجداول زمنية محدّدة.

الخطوة 3: التوازن في استخدام التكنولوجيا بحيث لا يصبح مدينين لها

تُعزز الأدوات التكنولوجية جهود التتبع بشكل كبير، حيث يمكن أن تساعد نظم إدارة الحالات المؤتمتة في إدارة عمليات التدقيق المتعددة وتوصياتها. ومع ذلك، قد تكون أتمتة هذه العمليات متاحة فقط للأجهزة ذات الميزانيات الكبيرة. لا يقتصر تتبع توصيات التدقيق على اختيار البرنامج المناسب، بل يتطلب الحفاظ على

مسائلة وتوقعات واضحة، وهو ما يمكن تحقيقه باستخدام الحد الأدنى من التكنولوجيا مثل معالج النصوص، وجداول البيانات، والبريد الإلكتروني، ونظام الملفات.

الخطوة 4: رصد التقدم من خلال ثقافة تحسين مستمر

يمكن أن تحقق الأجهزة العليا للرقابة أقصى استفادة من توصيات التدقيق من خلال إيجاد ثقافة تحسين مستمر، قائمة على اكتساب المعرفة وابتكارها ومشاركتها وتطبيقها لتحسين أداء الجهة الخاضعة للتدقيق، على اعتبار هذه التوصيات فرصاً للتعليم والنمو بدلاً من الانتقادات أو الإخفاقات. ويتطلب ابتكار هذه الثقافة جهداً منهجياً، بتحديد أهداف التدقيق ومؤشراته ومقاييس التقدم المحرز، وتكييف محتوى التواصل وأسلوبه (من طرف الأجهزة) مع احتياجات الجهة الخاضعة للتدقيق وتفضيلاتها، لأجل تشجيع هذه الجهة على تحمّل المسؤولية عن توصيات التدقيق.

وتعتبر عملية الرصد المنتظم ضرورية لضمان تنفيذ الجهة الخاضعة للتدقيق للتوصيات بفعالية، وتشمل هذه العملية تتبع التقدم المحرز وإجراءات الجهة المعنية، ومراجعة فعالية التغييرات التي تم تنفيذها، بالإضافة إلى تحديد أي ثغرات أو إجراءات إضافية قد تكون مطلوبة لتلبية التوصيات حسب الحاجة.



الشكل رقم 01: من إعداد الباحثين اعتماداً على الخطوات الأربع.

وتختلف آلية متابعة التوصيات من جهاز رقابي لآخر، فبالنسبة لمجلس المحاسبة الفرنسي، فإن هذه الآلية تعكس الاستجابة التي قدمتها الهيئات أو المصالح الخاضعة للرقابة للتوصيات التي وُجّهت إليهم، حيث يتم

تنظيم نقاشات وتبادل الرؤى مع هذه الهيئات والمصالح التي تمت مراقبتها. وفي النهاية، تتيح هذه النقاشات تقدير درجة تنفيذ كل توصية وفقاً للسلم التالي (يشمل خمس (5) حالات):

- 1 **توصية منفذة كلياً (MISE EN ŒUVRE TOTALE):** يمكن اعتبار الإجراءات المتخذة مرضية في ضوء الأهداف المحددة، حتى وإن لم تتحقق جميع آثارها بعد.
- 2 **توصية منفذة جزئياً (MISE EN ŒUVRE PARTIELLE):** لم تتحقق الأهداف بعد، لكن الجهة الخاضعة للرقابة تسير على الطريق الصحيح نحو التنفيذ الكامل، خاصةً إذا كانت الإجراءات المتخذة موزعة على عدة سنوات.
- 3 **توصية غير منفذة (NON MISE EN ŒUVRE):** تُقرّ الجهة الخاضعة للرقابة بأنها لم تتخذ الخطوات والإجراءات اللازمة، لكنها تؤكد نيتها القيام بذلك؛ ومع ذلك، لم يتم تقديم أي تنفيذ أولي أو إثباته. أو يكون التنفيذ ضعيف للغاية. أو تُقرّ هذه الهيئة بأنها لم تتخذ الخطوات اللازمة، ولا تُبدي أي نية للقيام بذلك في المستقبل.
- 4 **رفض تنفيذ التوصية (REFUS DE MISE EN ŒUVRE):** ترفض الجهة الخاضعة للرقابة صراحةً التوصية.
- 5 **توصية مهملة (DEVENUE SANS OBJET):** وذلك عندما تصبح التوصيات قديمة أو يثبت عدم فعاليتها تطبيقها بسبب ظروف واقعية أو قانونية.

Source : Cour des comptes française, RAPPORT ANNUEL **Suivi des recommandations** des juridictions financières, Septembre 2025, p.15.

1

ويقوم مجلس المحاسبة الفرنسي بإعداد تقرير سنوي لمتابعة التوصيات (RAPPORT ANNUEL de suivi des recommandations)، والذي يحتوي على التوصيات، درجة تنفيذها وأثرها، والمثال التالي يوضح ذلك (توصية منفذة).

الجدول رقم 01: درجة تنفيذ التوصية وأثرها.

التوصية	موضوع الرقابة: رقابة على الحسابات وتسيير المعهد الوطني للاستهلاك (INC) - 2016-
رقم 2 (في التقرير)	تطوير الشراكات، ولا سيما من خلال إشراك طلاب الدكتوراه.
درجة التنفيذ	توصية منفذة.
أثر التوصية	تم تنفيذ التوصية من قبل المعهد الوطني للاستهلاك (INC) في حدود إمكانياته المتاحة، وعلى الرغم من أن الإيرادات الناتجة بطبيعتها محدودة، إلا أن هذه الشراكات كانت مصدراً للابتكار وتنويع الأنشطة. وبلغت الأرقام، فقد زاد مقدار الإيرادات الناتجة عن هذه الشراكات بنسبة 13% في الفترة الأخيرة، حيث ارتفع من 856 ألف يورو في عام 2016 إلى 971 ألف يورو في عام 2023.

المصدر: من إعداد الباحثين اعتماداً على التقرير السنوي لمتابعة التوصيات.

ونلاحظ من الجدول أعلاه، أنه تنفيذاً لهذه التوصية، شهدت الإيرادات الناتجة عن تطوير الشراكات (partnership) زيادة بنسبة 13% في الفترة الأخيرة، حيث ارتفعت من 856 ألف يورو في عام 2016 إلى 971 ألف يورو في عام 2023، أي بفارق قدره 115 ألف يورو.

وتقوم بعض الأجهزة العليا للرقابة بتعزيز دور أصحاب المصلحة، مثل المنظمات غير الحكومية ومنظمات المجتمع المدني، من خلال إشراكها في متابعة تنفيذ التوصيات، والإطار التالي يوضح كيفية تنفيذ التوصيات من قبل الجهاز الرقابي في مولدوفا (Moldavie).

محكمة الحسابات لمولدوفا (CoARM): إشراك المنظمات غير الحكومية/منظمات المجتمع المدني في متابعة تنفيذ

التوصيات

- ❖ تعتبر المنظمات غير الحكومية/منظمات المجتمع المدني (ONG/OSC) من الأطراف الرئيسية في محكمة الحسابات في جمهورية مولدوفا (CoARM)، حيث تلعب دوراً مهماً في تحسين تنفيذ توصيات التدقيق. حيث يركز المجتمع المدني على تحليل تنفيذ التوصيات ومساءلة الهيئات العامة في الامثال لتلك التوصيات.
- ❖ يتم دعوة ممثلين من CoARM كخبراء في طاولات مستديرة، ونقاشات، وندوات تنظمها المنظمات غير الحكومية/المنظمات المدنية حول مواضيع حساسة ومناقشتها مع المجتمع المدني، بهدف زيادة مستوى تنفيذ توصيات التدقيق.
- ❖ مثال: تنظيم فعاليات مشتركة مع المجتمع المدني موجهة للسلطات العامة المحلية والمنظمات غير الحكومية لمناقشة القضايا الحساسة المتعلقة بالبلديات، بالإضافة إلى القضايا النظامية وتوصيات التدقيق وتنفيذها. وقد تم تنفيذ سلسلة من هذه الفعاليات بالتعاون مع منظمة الشفافية الدولية في مولدوفا.
- ❖ تساهم هذا الديناميكية في تعليم وإعلام وتلبية توقعات الأطراف المعنية (ذات العلاقة)، بما في ذلك الهيئات التي خضعت للتدقيق، بهدف تحقيق مستوى عالٍ من تنفيذ توصيات التدقيق. وقد أظهر ذلك بشكل خاص الاستطلاع الذي أُجري مع الهيئات التي خضعت للتدقيق حول التعاون والتواصل مع CoARM في إطار عمليات التدقيق (تم تنظيم الاستطلاع بالشراكة مع المجتمع المدني، وستُجدد هذه التجربة المهمة بشكل منهجي في نهاية عمليات التدقيق).
- ❖ هناك أداة جديدة للمتابعة تُعلم المجتمع المدني بمستوى تنفيذ التوصيات حسب السنة، وحسب الهيئة الخاضعة للرقابة، وما إلى ذلك، متاحة على الموقع الإلكتروني لـ CoARM. ويتم توليدها بواسطة نظام المعلومات لمتابعة تنفيذ التوصيات لـ ISC Audit CCRM، الذي تم تطويره بواسطة ISC لمولدوفا.

Source : OCDE/SIGMA, Renforcer l'impact des institutions supérieures de contrôle des finances publiques par un engagement externe, Document SIGMA n°69, 2024, p.54.

كما تواجه التقارير والتوصيات الرقابية جملة من المعوقات التي تحدّ من فعاليتها وتعرق تنفيذها على النحو الأمثل، وسيتم ذكر أهمها فيما يلي:

- **ضعف التواصل الاستراتيجي:** يعدّ ضعف التواصل الاستراتيجي من المعوقات غير المباشرة التي تحدّ من فعالية التقارير والتوصيات الرقابية، إذ يؤثر سلبًا على نشرها واستيعاب مضامينها من قبل أصحاب المصلحة، فبالرغم من توفر استراتيجيات تواصل لدى 68% من الأجهزة العليا للرقابة و 75% منها تعتمد خططًا شاملة، إلا أن استخدامها يظل محدودًا، مما ينعكس على ضعف التفاعل مع مخرجات الرقابة. ويظهر ذلك من خلال التفاوت في التواصل، حيث يبلغ هذا الأخير 85% مع الجهات الخاضعة للرقابة و 75% مع السلطة التشريعية، مقابل ضعف ملحوظ مع السلطة التنفيذية؛ إذ أفادت 78% من الأجهزة العليا أنهم لا يتواصلون معها إلا قليلًا أو لا يتواصلون على الإطلاق، كما أن محدودية إشراك الفاعلين الخارجيين، مثل المواطنين (15%) ومنظمات المجتمع المدني (20%) ، تقلل من انتشار التقارير وتعزيز قابليتها للتنفيذ. ويزداد هذا الأثر مع ضعف استخدام وسائل الإعلام (42%) وتنظيم المؤتمرات الصحفية (31%) ، إضافة إلى محدودية التفاعل البرلماني، حيث لا تتجاوز نسبة الجلسات المعمقة 21% وبذلك، ينعكس ضعف التواصل مباشرة على تقليص أثر التقارير والتوصيات الرقابية في الواقع العملي¹.
- **المعوقات التشريعية:** تشمل القوانين غير المرنة أو غير الكافية التي تعيق قدرة الجهات الرقابية على اتخاذ الإجراءات اللازمة.
- **نقص الكفاءات المهنية:** حيث يعاني العديد من العاملين في مجال الرقابة من نقص في التدريب والتطوير، مما يؤثر سلبًا على جودة الأداء.
- **عدم إصدار التقارير والتوصيات في الوقت المناسب:** يؤدي التأخير في إصدار التقارير إلى فقدان الفرص لتحسين الأداء، حيث تصبح التقارير والتوصيات غير فعالة إذا لم يتم تنفيذها في الوقت المناسب.
- **ضعف الوثائق:** عدم وجود وثائق واضحة ومنظمة يمكن أن يؤدي إلى سوء الفهم وزيادة الأسئلة مما يؤثر على نتائج التدقيق.

¹ - مبادرة تنمية الإنتوساي IDI، تقرير التقييم العالمي للأجهزة العليا للرقابة لعام 2023، ص.57.

المحور الثاني: الإطار التطبيقي للدراسة - أثر التقارير والتوصيات الرقابية في مكافحة الفساد وتحسين جودة الخدمات-

أولاً: نماذج دولية تُجسّد الأثر العملي للتقارير والتوصيات الرقابية

نماذج دولية رائدة في تفعيل أثر التوصيات الرقابية (متابعة التنفيذ وتقارير الأثر)

لم يعد قياس فعالية الأجهزة العليا للرقابة مرتبطاً بعدد التقارير الصادرة أو حجم المخالفات المكتشفة، بل أصبح يُقاس أساساً بمدى تنفيذ التوصيات وما تُحدثه من تغييرات فعلية في أداء المرافق العمومية. وفي هذا السياق، تؤكد المعايير المهنية الصادرة عن الـ "INTOSAI" أن مرحلة **متابعة تنفيذ التوصيات (Follow-Up)** تعد امتداداً طبيعياً لعملية التدقيق، وليست نشاطاً لاحقاً أو اختياريّاً، إذ بدونها تفقد التقارير قيمتها الإصلاحية وتتحول إلى مجرد وثائق وصفية.

كما عملت الـ (IDI) على تطوير برامج دعم مؤسسي لمساعدة الأجهزة العليا على الانتقال من رقابة الكشف إلى **رقابة الأثر**، من خلال إدراج مؤشرات التنفيذ، وإصدار تقارير متابعة دورية، وتعزيز الحوار مع الجهات الخاضعة للرقابة. وفي ضوء ذلك، برزت عدة تجارب وطنية يمكن اعتبارها نماذج مرجعية في تفعيل أثر التوصيات، من بينها ما يلي:

1. تجربة الفلبين:

تُعد "Commission on Audit Philippines" من الأجهزة السبّاقة إلى إرساء آليات متابعة مؤسسية، حيث تعتمد نظاماً دورياً لتتبع تنفيذ التوصيات من خلال:

- إلزام الجهات الخاضعة للرقابة بتقديم تقارير استجابة رسمية؛
- تصنيف التوصيات حسب درجة التنفيذ (منفذة - جزئياً - غير منفذة)؛
- إدراج نتائج المتابعة ضمن التقارير السنوية.

وقد سمح هذا الأسلوب بتحويل التوصيات إلى التزامات إدارية قابلة للقياس، مما عزز تصحيح أوجه القصور في قطاعات الخدمات المحلية والإنفاق الاجتماعي.

وفيما يلي تقرير عن هذا الجهاز يتناول عملية رقابية على برنامج تمويل مشاريع تنمية محلية (حيث كشفت الرقابة عن وأسفرت نتائج التقرير عن **توقيف وإدانة مسؤولين رفيعي المستوى**)، وإعلان البرنامج غير دستوري، بما يعكس الدور الحاسم للتقارير الرقابية في تعزيز المساءلة السياسية والقانونية) لعام 2012، نظهر من خلاله أبرز المخالفات والإجراءات المتخذة، بالإضافة إلى الأثر المحقق من تلك الإجراءات.

سنة: 2012

الجهاز الأعلى للرقابة لدولة: الفلبين

- **موضوع التقرير :** عملية رقابية على برنامج تمويل مشاريع تنمية محلية، حيث كشفت الرقابة عن وأسفرت نتائج التقرير عن توقيف وإدانة مسؤولين رفيعي المستوى، وإعلان البرنامج غير دستوري، بما يعكس الدور الحاسم للتقارير الرقابية في تعزيز المساءلة السياسية والقانونية.
- **أبرز المخالفات:** سوء استخدام واسع النطاق للأموال العمومية من قبل بعض المنتخبين والمسؤولين والمنظمات الشريكة.
- **الإجراءات المتخذة :** إحالة الملف للتحقيقات القضائية، توقيف ومتابعة مسؤولين كبار، إلغاء البرنامج وإعلانه غير دستوري.
- **الأثر المحقق :** تعزيز المساءلة السياسية والقانونية، وتقليص فرص الفساد المؤسسي.

Source: www.internationalbudget.org/publications/study-case-audit-philippines

2. تجربة الهند:

يعتمد "Controller and Auditor General of India" مقارنة مؤسسية متقدمة تقوم على الربط بين نتائج التقارير الرقابية والرقابة البرلمانية، إذ تُحال التوصيات إلى لجان الحسابات العامة بالبرلمان لمناقشتها ومساءلة الجهات التنفيذية بشأنها. وتُسهم هذه الآلية في:

- رفع مستوى الالتزام بتنفيذ التوصيات؛
- ضمان المتابعة السياسية والمؤسسية؛
- تحويل نتائج الرقابة إلى إصلاحات فعلية في إدارة البرامج العمومية، خاصة في مجالات الصحة والتعليم والبنى التحتية.

ويمثل هذا النموذج مثلاً على تكامل الرقابة المالية مع الرقابة البرلمانية لتعظيم الأثر. وفيما يلي تقرير عن هذا الجهاز يتناول كيفية منح امتيازات التتقيب على الفحم والمعادن لعام 2012، نظهر من خلاله أبرز المخالفات والإجراءات المتخذة، بالإضافة إلى الأثر المحقق من تلك الإجراءات.

سنة: 2012

الجهاز الأعلى للرقابة لدولة: الهند

- **موضوع التقرير :** كيفية منح امتيازات التتقيب على الفحم والمعادن.
- **أبرز المخالفات:** مخالفات جسيمة في إجراءات التخصيص، ضعف الشفافية والمنافسة. عدم الكفاءة في إدارة العملية.
- **الإجراءات المتخذة :** تدخل القضاء الأعلى وإلغاء جميع الامتيازات الممنوحة وإعادة طرحها في مزادات تنافسية.
- **النتائج المحققة :** تحقيق عائدات مالية كبيرة للخزينة العمومية، إضافة إلى مساءلة جزائية لعدد من المسؤولين المتورطين.
- **الأثر المحقق :** تُبرز هذه الحالة الأثر الردعي للتقارير الرقابية في مكافحة الفساد وحماية الموارد الطبيعية.

Source : www.internationalbudget.org-india-coal-industry-audit-case-study/publications/

3. تجربة العراق:

شهد ديوان الرقابة المالية الاتحادي خلال السنوات الأخيرة تطوراً ملحوظاً في اعتماد منهج تقارير المتابعة اللاحقة، حيث يقوم بإجراء مراجعات لاحقة للتحقق من مدى تنفيذ التوصيات السابقة، مع إصدار تقارير تقييمية تتضمن نسب التنفيذ والمعوقات. ويسمح هذا التوجه بتحديد مكامن التعثر واقتراح حلول عملية، مما يعزز دور الرقابة كأداة إصلاح إداري وليس فقط كوسيلة لكشف المخالفات.

ومن خلال تحليل هذه النماذج المقارنة، يتضح أن القاسم المشترك بينها يتمثل في ثلاثة عناصر رئيسية:

- وجود آلية مؤسسية رسمية لمتابعة التنفيذ،
- إلزام الجهات المعنية بالاستجابة الكتابية للتوصيات،
- إدراج نتائج المتابعة ضمن التقارير الدورية أو أمام السلطة التشريعية.

وهي عناصر تؤكد أن الأثر الحقيقي للتقارير الرقابية يتحقق عندما تُستكمل عملية التدقيق بمتابعة منهجية تضمن تحويل التوصيات إلى إجراءات تصحيحية ملموسة، وهو ما يمكن الاستفادة منه عند تقييم فعالية الممارسات الوطنية.

وفيما يلي تقرير عن هذا الجهاز يتناول المساعدة في تعزيز كفاءة الموظفين الماليين في الوزارات التنفيذية لعام 2012، نظهر من خلاله أبرز المخالفات والإجراءات المتخذة، بالإضافة إلى الأثر المحقق من تلك الإجراءات.

■	سنة: 2012	●	الجهاز الأعلى للرقابة لدولة: العراق
■	موضوع التقرير: المساعدة على رفع كفاءة الموظفين الماليين في الوزارات التنفيذية.	●	
■	أبرز المخالفات: كثرة الأخطاء المحاسبية، وضعف فهم نظم الرقابة الداخلية.	●	
■	الإجراءات المتخذة: تدريب الموظفين في الهيئات الخاضعة للرقابة لمساعدتهم على تحقيق فهم أفضل للضوابط التي ينبغي إقامتها والطريقة التي ينبغي أن تعمل بها هذه الضوابط.	●	
■	الأثر المحقق: تقليل الأخطاء المحاسبية، تحسين جودة السجلات المالية، تعزيز الرقابة الوقائية بدل الرقابة العلاجية.	●	

4. تجربة سلطنة عمان:

أطلق جهاز الرقابة المالية والإدارية للدولة بسلطنة عُمان نافذة إلكترونية لتلقي الشكاوى تعتمد على تطبيقات الهواتف الذكية، بما يسهّل التواصل المباشر مع المجتمع؛ وقد مكّنت هذه الآلية من كشف ورصد عدد معتبر من المخالفات الإدارية والمالية، وأسهمت في إحالة العديد من القضايا إلى المتابعة القضائية، فضلاً

عن زيادة في استرجاع الأموال العمومية التي كانت محل هدر واختلاس. كما عززت هذه المبادرة ثقة الجمهور في فعالية الرقابة الحكومية.

سلطنة عمان

دليل خدمة نافذة الشكاوى والبلاغات

تقديم بلاغ	تقديم شكوى
البلاغات المتعلقة بالمصلحة العامة	الشكاوى المتعلقة بحق من حقوق مقدم الشكوى
دخول	دخول
تقديم الخدمة	تتبع حالة الشكوى
	تقديم الخدمة
	نتائج تقييم الخدمة

المصدر: الموقع الإلكتروني للجهاز على الرابط: <https://www.sai.gov.om/complaint/create>

ثانيا: دراسة حالة مدرجة في التقرير السنوي لمجلس المحاسبة الجزائري لسنة 2025

تقييم المخطط الوطني للسرطان 2015-2019

1. عرض وتحليل مضمون التقرير الرقابي (مذكرة الإدراج)

بهدف الوقوف على شروط تنفيذ المخطط الوطني للسرطان، أدرج مجلس المحاسبة ضمن برنامج الرقابي لسنة 2022، عملية تقييمية ترمي إلى تقييم مستوى تحقيق الأهداف المسطرة لهذا البرنامج، وكذا الوقوف على تحديد العوامل والصعوبات التي حالت دون تنفيذ بعضها، ودون تنفيذ البعض الآخر على النحو المنشود.

وفي هذا الإطار، سيتم عرض منهجية الرقابة المعتمدة في عملية التقييم (أ)، ثم تقديم خلفية عن البرنامج وأهم أهدافه ومؤشرات أدائه (ب)، قبل التطرق إلى أبرز المخالفات والاختلالات المسجلة، وكذا التوصيات الصادرة بشأنها (ج).

أ . منهجية الرقابة المعتمدة:

اعتمدت عملية التقييم على منهجية رقابية منظمة، سبق لها مرحلة تحضيرية تمثلت في إعداد مذكرة جدوى سمحت بتحديد خريطة للأهداف، وحصر مختلف المتدخلين في تنفيذ البرنامج (مخطط اجتماعي)،

إلى جانب إعداد استبيان للتقييم، وضبط الوسائل البشرية والآجال الزمنية اللازمة لإنجاز عملية التقييم. وقد استندت منهجية الرقابة المعتمدة إلى دليل تقييم السياسات العمومية الصادر عن مجلس المحاسبة، فضلاً عن الخطوط التوجيهية الصادرة عن الإنتوساي.

وفي هذا الإطار، اقتضت أعمال التحري استخدام مجموعة من الأدوات المنهجية، من بينها: الاستبيانات، والتفتلات الميدانية، وإجراء المقابلات مع مختلف الفاعلين، إضافة إلى تحليل الوثائق والمعطيات المتاحة. ولم تقتصر عملية التقييم على الإدارة المركزية والمصالح غير الممركزة التابعة لوزارة الصحة والمؤسسات الخاضعة لوصايتها، بل شملت أيضاً عدداً من القطاعات الوزارية الأخرى، سيما وزارة التعليم العالي والبحث العلمي، ووزارة الفلاحة، والداخلية، التجارة... وغيرها من الهيئات، فضلاً عن إشراك بعض الفاعلين من المجتمع المدني، وذلك بهدف الحصول على رؤية شاملة حول مدى تنفيذ البرنامج ونتائجه.

ب . خلفية البرنامج أهدافه ومؤشرات أدائه

في إطار تعزيز مكافحة مرض السرطان، تتولى وزارة الصحة من خلال المديرية العامة للوقاية وترقية الصحة مسؤولية وضع السياسات والبرامج المتعلقة بالوقاية، والكشف المبكر، والمعلومات، كما تتكفل المؤسسات العمومية للصحة بمرضى السرطان مثلهم مثل أي مريض مصاب بمرض آخر.

وقد شرعت السلطات العمومية منذ مطلع الألفية في تنفيذ عدة برامج استثمارية تهدف إلى تطوير الهياكل الصحية المخصصة لعلاج السرطان، لاسيما عبر إنشاء مراكز متخصصة عبر مختلف الولايات. وفي هذا السياق، أطلق سنة 2014 برنامج وطني طموح يقضي بإنشاء (15) مركزاً لمكافحة السرطان ومعهد وطني (1) متخصص، إضافة إلى تخصيص موارد مالية معتبرة لدعم هذا المجال، من بينها إنشاء حساب تخصيص خاص تحت مسمى "صندوق مكافحة السرطان" تسهر عليه وتتابعه لجنة مكلفة بإدارة ومتابعة برامج استخدام الأموال المتأتية من هذا الحساب. كما تم تدعيم هذه الجهود بإنشاء سجلات للسرطان في عدد من الولايات تحت إشراف المعهد الوطني للصحة العمومية بهدف تحسين نظام المعلومات الصحية وتوفير بيانات دقيقة حول انتشار المرض.

يرتكز المخطط الوطني لمكافحة السرطان على (8) محاور استراتيجية؛ تتضمن (19) هدفاً و(60) إجراء، و(239) تدبيراً، ولضمان تنفيذ هذه التدابير، تم في مايو سنة 2015، إنشاء لجنة وطنية متعددة القطاعات مكلفة بتنسيق تنفيذ المخطط ومتابعة تقدمه، مدعومة بـ (28) فوج عمل متخصص.

غير أن تقييم تنفيذ المخطط أظهر وجود نقائص في نظام قياس الأداء، حيث بينت تقارير الرقابة أن حصائل التنفيذ التي أعدتها اللجنة المكلفة بإدارة ومتابعة برامج استخدام الأموال المتأتية من حساب التخصيص الخاص المذكور آنفا لا تسمح بتتبع التقدم الفعلي للإجراءات بشكل دقيق، لكونها تقدم نتائج تراكمية لا تسمح بتقييم التقدم السنوي، كما تبين أن بعض الإنجازات المنسوبة إلى المخطط تعود في الواقع إلى برامج أخرى أو إلى أنشطة اعتيادية تقوم بها الجهات المعنية، الأمر الذي يصعب معه قياس مدى تحقيق الأهداف المعلنة.

ويزداد هذا الإشكال بسبب غياب معايير واضحة لتقييم النتائج، مثل قياس أثر تكوين الأطباء أو متابعة تطبيق النصوص التنظيمية، وغياب حصائل نشاط الجمعيات التي تم تمويلها، إلى جانب غياب دراسات أثر حملات التوعية ضد عوامل الخطر، وهو ما يحد من إمكانية تقييم فعالية المخطط بصورة دقيقة.

ج. أهم المخالفات المسجلة والتوصيات المقترحة

❖ أهم المخالفات المسجلة:

الوسائل المسخرة:

- تحديات وعوائق في التمويل، الموارد البشرية والتجهيزات
- ضعف التخطيط المالي واستغلال الموارد المخصصة للمخطط الوطني لمكافحة السرطان، مما أدى إلى انخفاض معدلات تنفيذ النفقات وتأخر إنجاز الهياكل والتجهيزات المبرمجة: ويتبين هذا الضعف في:
 - غياب تقييم مالي دقيق للتدابير الواردة في المخطط، مما لا يسمح بتحديد التكاليف الفعلية أو تقييم الانحرافات بين التقديرات والإنجازات، وعلى الرغم من إقرار المخطط بنقص التمويل، إلا أنه لم يقدم أي تبرير لعدم كفاية الأموال أو التعديلات الضرورية التي يجب إجراؤها على المخطط.
 - ضعف نسبة استهلاك الموارد المالية المخصصة، خاصة تلك المرتبطة بحساب التخصيص الخاص لمكافحة السرطان؛ حيث تراوحت بين 0 و 2,75% خلال الفترة الممتدة من 2015 إلى 2020، وما بين 9,45 و 11,65% بين سنتي 2021 و 2022.
 - معوقات إدارية ومالية وتقنية تؤثر على فعالية النفقات: وتبرز على وجه الخصوص في:
 - بطء الإجراءات المرتبطة بالالتزام بالنفقات والأمر يصرفها؛

- ضعف القدرة على التخطيط واستيعاب النفقات، وغياب الكفاءات اللازمة في بعض الهياكل لصياغة طلبات واضحة ومطابقة للمعايير.
- عدم ترتيب النفقات حسب الأولويات، وسوء توزيع الأموال بين الهياكل القاعدية والأدوية؛
- صعوبات في التمويل ناجمة عن مشاكل لوجستية أو إنتاجية؛
- تقديرات ميزانية أغلبها أقل من الأسعار الحقيقية، ما يحول دون تنفيذ النفقات؛
- تأخر إنجاز مراكز مكافحة السرطان، حيث تجاوزت مدة إنجاز بعض المشاريع (10) سنوات في المتوسط، في حين لم تكتمل مراكز أخرى وعددها (7) بعد، والتي تتراوح المدة منذ تاريخ تسجيلها إلى غاية نهاية سنة 2022 بين (8) إلى (15) سنة.

الموارد البشرية:

■ عمليات توظيف غير قادرة على سد العجز المزمّن في الموارد البشرية

تُعاني مراكز مكافحة السرطان من نقص كبير ومستمر في الموارد البشرية الطبية وشبه الطبية، نتيجة صعوبة شغل المناصب الشاغرة (عدم توفر مترشحين يستوفون متطلبات المناصب المتوفرة)، وعدم كفاية المناصب المالية مقارنة بالاحتياجات الفعلية.

- فقد تم تسجيل نسبة 60% من تغطية الاحتياجات البشرية في مركزين خلال الفترة من 2015 إلى 2022. أما في سنة 2023، فقد صرح مركز أدرار بحاجته إلى (81) منصبا إضافيا في السلك شبه الطبي، في حين سجل مركز الوادي احتياج قدره (110) منصبا لكل الأسلاك مجتمعة، كما لا يتوفر مركز وهران سوى على طبيب أشعة واحد، ما يؤثر على خدمات العلاج بالأشعة والكشف المبكر.

- نقص تخصصات أساسية مثل أطباء الأشعة وأخصائيي التغذية والعلاج الفيزيائي.
- ارتفاع معدل الشغور في المناصب العليا بين 26% و 42% خلال الفترة من 2015-2022.
- عدم توازن بين التوظيف والمغادرة مما يؤدي إلى استمرار العجز.

■ التكوين المتواصل: ضعف فعالية برامج التكوين المتواصل وعدم تنفيذ العديد من تدابير

التكوين المنصوص عليها في المخطط الوطني لمكافحة السرطان.

- محدودية عدد الدورات التكوينية وافتقارها للتنوع:

فقد تم تنظيم بعض الدورات التكوينية خلال الفترة 2015-2022 لكنها تبقى غير كافية مقارنة بحجم الاحتياجات، بالإضافة إلى اقتصار التكوين في الغالب، على دورات قصيرة أو برامج محدودة.

- عدم التنفيذ الكلي لبرامج التكوين المتخصصة:

إذ لم يتم تنفيذ تدابير التكوين المنصوص عليها في المخطط، وتحديدًا في المحور 7 المخصص "للتكوين والبحث"، ويعود السبب في ذلك أساسًا إلى ضعف التنسيق بين وزارة الصحة ووزارة التعليم العالي، وكذا عدم تنفيذ بعض برامج التكوين الواردة في المخطط رغم توفر الإطار التنظيمي لها؛ ويذكر على سبيل المثال في هذا الصدد: عدم تجسيد برنامج التكوين في طب الأمراض الخلية والكشف المبكر الذي مدته سنة.

- نقص التكوين في تخصصات دقيقة مرتبطة بطب السرطان وطب الأورام:

إذ لم يتم اتخاذ أي إجراء فيما يتعلق بتطوير تخصصات دقيقة في طب الأورام مثل: الطب النفسي للأورام، وطب أورام الأطفال، وطب أورام الشيخوخة، بسبب غياب ملفات مقدمة من طرف كليات الطب، وذلك نتيجة النقص في الأساتذة المتخصصين وفي الوسائل التطبيقية.

- إسناد بعض المهام الطبية إلى أعوان غير مؤهلين:

كإسناد مهام تحضير العلاج الكيميائي في بعض المؤسسات الصحية إلى أعوان غير مؤهلين بسبب نقص الكفاءات المتخصصة.

الوسائل المادية:

▪ استغلال ضعيف للهياكل وتسيير غير فعال للتجهيزات الطبية

• التشغيل غير المكتمل لمراكز مكافحة السرطان:

رغم إنشاء عدد من مراكز مكافحة السرطان وتجهيزها ببعض المصالح الطبية، إلا أن العديد منها لا يعمل بكامل طاقته التشغيلية، حيث بقيت بعض المصالح الأساسية غير مستغلة كليًا أو تعمل بشكل جزئي، ويعود ذلك إلى نقص الموارد البشرية المتخصصة أو عدم استلام بعض التجهيزات الضرورية، الأمر الذي يحدّ من قدرة هذه المراكز على تقديم خدمات علاجية متكاملة وذات جودة للمرضى.

• صعوبات هيكلية في تسيير التجهيزات الطبية:

تواجه مراكز مكافحة السرطان عراقيل هيكلية كبرى في تسيير تجهيزاتها الطبية، سيما من حيث الأعطال المتكررة أو عدم توفر العتاد المناسب، وتتلخص في مجملها فيما يلي:

- **نقص الموارد البشرية المتخصصة لتشغيل التجهيزات:** تعاني عدة مراكز من نقص في الأطباء المختصين والمهندسين والتقنيين المؤهلين لتشغيل بعض الوحدات الطبية، مثل الطب النووي أو الأشعة، مما يجعل من الصعب ضمان الصيانة الوقائية والإصلاحات السريعة، هذا النقص يؤدي إلى تعطل بعض المصالح أو عدم استغلال التجهيزات المتوفرة، كما يفرض في بعض الحالات تحويل المرضى إلى مؤسسات صحية أخرى.
- **بطء الإجراءات الإدارية لاقتناء التجهيزات وصيانتها:** تؤدي الإجراءات الإدارية المعقدة الخاصة بالصفقات العمومية إلى تأخر اقتناء أو تجديد التجهيزات الطبية، كما تؤخر عمليات الصيانة والتدخل التقني، وهو ما يؤدي إلى بقاء الأجهزة معطلة لفترات طويلة، ويؤثر سلباً على توفير الرعاية الصحية.
- **ضعف سوق صيانة التجهيزات الطبية:** تعاني السوق الوطنية من محدودية الشركات المتخصصة في صيانة وإصلاح الأجهزة الطبية وتوفير قطع الغيار، مما يؤدي إلى تأخر عمليات الإصلاح وارتفاع تكلفتها، وبالتالي إطالة مدة توقف الأجهزة عن العمل.
- **نقص بعض التجهيزات الطبية المتخصصة:** تقتصر بعض مراكز مكافحة السرطان إلى أجهزة طبية متقدمة ضرورية للتشخيص والعلاج، مثل أجهزة التصوير المتخصصة أو بعض تجهيزات العلاج الإشعاعي، مما يؤثر على قدرة المراكز على تقديم خدمات علاجية متطورة، بل إن بعض المراكز في جنوب البلاد تعاني من نقص سيارات الإسعاف والمولدات الكهربائية الضرورية لضمان استمرارية التزود بالكهرباء لتشغيل التجهيزات الطبية وغيرها.
- **ارتفاع نسبة الأجهزة الطبية المعطلة وعدم استغلال بعض الأجهزة رغم توفرها:** تشير المعطيات إلى ارتفاع نسبة العتاد الطبي المعطل وغير المستغل في بعض المؤسسات الصحية، نتيجة تقادم التجهيزات أو ضعف الصيانة الدورية، وهو ما يعكس تدهور حالة الحظيرة التقنية للأجهزة الطبية. إلا أنه في حالات أخرى تبقى أجهزة طبية حديثة غير مستعملة بسبب غياب الأطباء المختصين أو التأخر في تشغيل المصالح المرتبطة بها، وهو ما يمثل هدراً في الموارد المالية ويؤثر على كفاءة استغلال الاستثمارات الصحية.

- قصور نظام المعلومات الوبائية نتيجة ضعف التنسيق المؤسسي ونقص البيانات والوسائل التقنية، مما يحد من فعالية التخطيط الصحي وتقييم سياسات مكافحة المرض:

ويتضح هذا القصور في مجموعة من المظاهر المترابطة التي تعكس محدودية فعالية نظام المعلومات الوبائية الخاص بمتابعة مرض السرطان، من أهمها ما يلي:

- **عدم استكمال تغطية سجلات السرطان على المستوى الوطني:**

رغم توسع شبكة سجلات السرطان وتحسن نسبة التغطية الوبائية خلال السنوات الأخيرة تزامنا مع اعتماد التنظيم الإقليمي الجديد للبلاد سنة 2019 وارتفاع عدد الولايات إلى (58) ولاية¹، حيث تم اعتماد (3) سجلات منها من قبل الجمعية الدولية لسجلات السرطان (IARC)، إلا أن هذه التغطية لم تبلغ المستوى المطلوب، حيث لا تزال بعض الولايات لا تقدم بياناتها بانتظام (الولايات الصامتة)، مما يخلق فجوات في المعلومات الصحية ويؤثر على دقة الإحصائيات الوطنية الخاصة بالمرض.

- **هذا وتعاني سجلات السرطان للولايات من عدة عراقيل ومعوقات؛ أهمها:**

- **التأخر في نشر البيانات الوبائية:** تأخر في معالجة البيانات ونشر المؤشرات الوبائية، الأمر الذي يقلل من قدرة السلطات الصحية على استخدام هذه المعطيات في الوقت المناسب لاتخاذ قرارات مبنية على أدلة علمية.
- **نقص الموارد البشرية والوسائل التقنية:** إذ تواجه سجلات السرطان صعوبات مرتبطة بعدم استقرار الموارد البشرية ونقص التكوين المتخصص في مجال علم الأوبئة والمعلومات الصحية، إضافة إلى محدودية تجهيزات الإعلام الآلي ووسائل العمل، وهو ما يعيق جمع البيانات وتحليلها بكفاءة.
- **محدودية الوصول إلى المعلومات الصحية:** تعاني سجلات السرطان من صعوبات في الحصول على البيانات من بعض المؤسسات الصحية، خاصة في القطاع الخاص أو شبه العمومي، حيث يكون التعاون في تبادل المعلومات محدودًا، مما يؤثر على شمولية قاعدة البيانات الوبائية.

¹ - وذلك بموجب القانون رقم 19-12 المؤرخ في 11 ديسمبر 2019، المعدل والمتمم للقانون رقم 84-09 المؤرخ في 4 فبراير 1984، المتعلق بالتنظيم الإقليمي للبلاد.

- **عدم تعميم الملف الإلكتروني للمريض:** يؤدي عدم تعميم مشروع الملف الإلكتروني للمريض (DEM) إلى صعوبة متابعة الحالات المرضية وجمع المعلومات الصحية بشكل موحد، مما يحد من فعالية نظام المعلومات الصحية ويعرقل تطوير قاعدة بيانات وطنية متكاملة حول السرطان.
- **عدم توحيد النظام المعلوماتي لسجلات السرطان:** إذ لا تزال بعض سجلات السرطان في بعض الولايات تستخدم برامج معلوماتية مختلفة أو نسخاً قديمة من البرمجيات المخصصة لتسيير البيانات الوبائية، على خلاف ولايات أخرى الأمر الذي يخلق صعوبات في توحيد البيانات وتحليلها على المستوى الوطني.
- **ضعف توثيق أسباب الوفاة:** لا تزال عملية تسجيل الأسباب الطبية للوفاة غير مطبقة بفعالية، رغم صدور نصوص تنظيمية ومبادرات مستقلة لإنشاء منصات رقمية مخصصة لذلك بالتنسيق مع المصالح المحلية للحالة المدنية والطب الشرعي، ويؤدي هذا النقص إلى ضعف جودة البيانات المتعلقة بالوفيات المرتبطة بالسرطان.

العلاج:

- **تنفيذ جزئي وغير متكامل للتدابير التنظيمية والطبية المنصوص عليها في المخطط، مما أدى إلى تحديات مستمرة في التنظيم، وتوفير المنتجات الصيدلانية والخدمات العلاجية:**

ويتجسد هذا القصور في مجموعة من الاختلالات الهيكلية والتنظيمية التي مست مختلف محاور التكفل العلاجي بالمرضى، ويمكن عرضها كما يلي:

- **عدم استكمال وضع الأسس لتعميم اجتماعات التشاور متعددة التخصصات (RCP):**

تشكل اجتماعات التشاور متعددة التخصصات آلية أساسية لتحديد البروتوكول العلاجي الأمثل لكل مريض من خلال تنسيق عمل مختلف التخصصات الطبية، غير أن تطبيق هذه الآلية بقي محدوداً، حيث لا تُنظَّم هذه الاجتماعات بانتظام إلا نسبة محدودة من المؤسسات الصحية، مع تركّزها أساساً في المراكز الاستشفائية الكبرى (الجزائر العاصمة، وهران، قسنطينة، البليدة) التي قامت بعض منها بتوسيع جلساتها لتشمل ولايات أخرى، في حين بقيت مناطق أخرى محرومة منها، كما أن غياب إطار تنظيمي موحد وضعف التنسيق بين المؤسسات والقطاع الخاص أدى إلى تفاوت كبير في تطبيقها، مما يقلل من فعالية اتخاذ القرار العلاجي الجماعي.

• صيدلة الأورام: تقدم نظري دون تجسيد ملموس

على الرغم من اتخاذ عدة مبادرات لتطوير صيدلة الأورام، مثل تنظيم التكوين في تحضير العلاج الكيميائي وإنشاء هياكل مخصصة لتسيير الأدوية المضادة للسرطان، فإن العديد من هذه التدابير بقي في إطار المبادرات النظرية دون تجسيد فعلي. كما تعاني المؤسسات الصحية من صعوبات تتعلق بالبنية التحتية غير الملائمة لتحضير الأدوية، وغياب تحديد واضح لمهام محضري العلاج الكيميائي، الأمر الذي يؤدي أحياناً إلى تكليف مستخدمين غير مؤهلين (أعوان شبه طبيين، بيولوجيين) بهذه المهمة الحساسة.

أما فيما يتعلق بالانقطاعات المتكررة في التموين بالأدوية المضادة للسرطان: تعاني بعض مراكز مكافحة السرطان من انقطاعات متكررة في توفر الأدوية الأساسية والجزئيات المبتكرة تصل في بعض الأحيان إلى عدة أسابيع، بل حتى إلى عدة أشهر، إضافة إلى مشاكل في توزيعها بين المؤسسات الصحية، حيث تؤدي هذه الاختلالات إلى تعطيل بروتوكولات العلاج، وتأخير التكفل بالمرضى وهو ما يترك بدوره أثراً نفسياً بالغاً على صحتهم مما يؤدي إلى تسارع تطور وانتشار المرض من جهة، وإلى اضطراب بعض المرضى للبحث عن العلاج خارج البلاد، من جهة أخرى.

كما تم تسجيل العديد من حالات انتهاء صلاحية كميات من الأدوية يعود تاريخها إلى سنوات 2007 إلى 2021، نتيجة ضعف التخطيط في التسيير، وغالباً ما لا يتم التخلص من هذه المواد المنتهية الصلاحية (عن طريق الحرق مثلاً).

• تراكم المديونية تجاه الصيدلية المركزية للمستشفيات:

تعاني بعض مراكز مكافحة السرطان من مديونية متكررة تجاه الصيدلية المركزية للمستشفيات، ويرجع ذلك أساساً إلى ارتفاع أسعار الأدوية المضادة للسرطان مقارنة بالاعتمادات المالية المخصصة لها في الميزانية، وقد سجلت عدة مراكز مستويات معتبرة من هذه المديونية، مثل مراكز أدرار والوادي ووهران وسيدي بلعباس، وهو ما يعكس وجود اختلال في التوازن بين تكلفة العلاج والموارد المالية المتاحة.

• عدم ملائمة البنية التحتية غير المكيفة لبعض الصيدليات الاستشفائية:

تعاني بعض المؤسسات الصحية من نقص أو عدم ملائمة البنية التحتية الخاصة بتخزين الأدوية والمواد الطبية، ففي بعض الحالات، أدت مشاكل في المباني إلى تسرب المياه إلى المكاتب ومستودعات

التخزين، مما تسبب في ظهور الرطوبة والعفن وتلف بعض المواد الطبية، كما تم تسجيل ضياع مواد طبية نتيجة تخزينها في أماكن غير آمنة، إضافة إلى غياب صيدليات على مستوى بعض المصالح أو الوحدات الطبية في بعض المراكز.

• عدم الالتزام بقواعد تسيير النفايات الطبية الخطرة بشكل صارم:

وذلك في بعض مراكز مكافحة السرطان، خاصة فيما يتعلق بالبنية التحتية المخصصة لمعالجة هذه النفايات، ففي بعض المؤسسات، يتم تصريف النفايات السائلة السامة الناتجة عن التحاليل البيوكيميائية، مباشرة في شبكات الصرف الصحي المنزلية، كما أن عدداً من المؤسسات لا يمتلك شبكات أو تجهيزات مخصصة للتخلص من النفايات ذات الطابع الإشعاعي أو النووي، بما في ذلك بعض المراكز التي أنشئت حديثاً.

• الجراحة السرطانية: محدودية المبادرات المحلية أمام تحديات تنظيم العلاج، وتوحيد المصالح، والتنسيق بين القطاعين العام والخاص:

رغم الجهود المبذولة لتعزيز الجراحة السرطانية التي تتميز بخصوصيتها عن الجراحة العادية في أنها تهدف إلى استئصال الورم بهامش الأمان، وإجراء تشريح العقدة الليمفاوية إذا لزم الأمر، فإن تطوير هذا النوع من الجراحة ما يزال يواجه عدة عراقيل على مستوى التنظيم والتجهيز والتنسيق بين مختلف الفاعلين في المنظومة الصحية. فمن جهة أولى، تعاني بعض المؤسسات الصحية من نقص في التجهيزات الجراحية المتخصصة الضرورية، أو إهمال لها بسبب عدم تجديدها، لإجراء العمليات الدقيقة المرتبطة بعلاج الأورام، إضافة إلى محدودية برامج التكوين المستمر للأطباء الجراحين في التقنيات الحديثة للجراحة السرطانية، وهو ما قد يؤثر على جودة التكفل ببعض الحالات المعقدة.

ومن جهة ثانية، يلاحظ غياب تنظيم موحد لمصالح الجراحة المتخصصة في علاج السرطان، حيث لا تتوفر في العديد من المؤسسات معايير واضحة لتحديد شروط إنشاء هذه المصالح أو تنظيم عملها، الأمر الذي يؤدي إلى تفاوت كبير في مستوى الخدمات الجراحية المقدمة من مؤسسة إلى أخرى، كما أن ضعف التنسيق بين مختلف التخصصات الطبية المعنية بعلاج السرطان، وكذا بين القطاعين العمومي والخاص، يحد من فعالية التكفل المتكامل بالمرضى، خاصة في الحالات التي تتطلب تدخلاً متعدد التخصصات وخبرات طبية متقدمة.

وينعكس هذا الوضع في النهاية على مسار علاج المرضى، إذ قد يؤدي إلى تأخر في التدخل الجراحي أو إلى توجيه المرضى نحو مؤسسات بعيدة عن محل إقامتهم، مما يزيد من الضغط على بعض المراكز المتخصصة ويؤثر على جودة الخدمات الصحية المقدمة.

• العلاج الكيميائي والتخصصات المرتبطة به:

عرف طب الأورام توسعاً ملحوظاً من حيث عدد المصالح الطبية المخصصة له، غير أن هذا التطور يشوبه نقص في الموارد البشرية المؤهلة والتجهيزات الضرورية لتحضير العلاج الكيميائي، كما أن غياب نظام أساسي خاص بالعاملين في مجال الأورام أدى إلى هجرة العديد من الكفاءات نحو القطاع الخاص أو الخارج (الهجرة الجماعية)، وهو ما أكدته المقابلات التي أجريت مع مديري مصالح المستشفيات.

• طب أورام الأطفال: عدم تنفيذ تدابير المخطط الوطني للسرطان

لم يتم تنفيذ العديد من التدابير الخاصة بتطوير طب أورام الأطفال، خاصة ما يتعلق بإنشاء مصالح متخصصة مزودة بمنصات تقنية للعلاج الإشعاعي ملائمة لعلاج هذه الفئة من المرضى، كما تعاني بعض المؤسسات من نقص الموارد البشرية والبنية التحتية المناسبة للتكفل بحالات أورام الأطفال، أما فيما يتعلق بإعداد الأدلة العلاجية الموحدة في طب أورام الأطفال، فقد تم إعداد دليل في سنة 2023 ولكن لم يتم توزيعه ولا متابعته بعد.

• بطء تطوير تخصص أمراض الدم السرطانية بسبب نقص البنية التحتية والكفاءات:

رغم اتخاذ بعض المبادرات لتطوير مصالح أمراض الدم وإنشاء وحدات متخصصة لزراعة الخلايا الجذعية، فإن تعميم هذه الخدمات ما يزال محدوداً بسبب نقص البنية التحتية والكفاءات الطبية المتخصصة، إضافة إلى الصعوبات اللوجستية المرتبطة بتوفير الأدوية والتجهيزات الضرورية.

• العلاج الإشعاعي: استثمارات ضخمة، استخدام محدود وتأثير ضعيف

شهد قطاع العلاج الإشعاعي استثمارات كبيرة من خلال إنشاء مراكز جديدة وتجهيزها بتكنولوجيا متقدمة كالمُسَرَّعات (les accélérateurs)، بالإضافة إلى بذل جهود معتبرة لتكوين الأطباء في هذا التخصص، نحو رؤية استراتيجية تهدف إلى ضمان التوازن الجهوي وتقريب هذه البنى التحتية من المرضى، وبالتالي تجنب التنقلات الطويلة والشاقة، إلا أن الاستفادة من هذه الاستثمارات تبقى محدودة بسبب نقص

المتخصصين وصعوبات في صيانة التجهيزات المقتناة، كما أن التوزيع غير المتوازن للموارد البشرية والمادية بين المناطق أدى إلى تفاوت في إمكانية الوصول إلى العلاج.

• الصعوبات الرئيسية في العلاج الإشعاعي:

- عدم إدماج القطاع الخاص:

لم يتم إبرام أي عقد بين المؤسسات العمومية والخاصة من أجل التكفل بالمرضى الذين يحتاجون إلى العلاج الإشعاعي، مما يحد من إمكانية حصول شريحة كبيرة من السكان على العلاج ويزيد من صعوبات التكفل.

- نقص الموظفين والهجرة الجماعية:

تواجه مصالح العلاج الإشعاعي نقصاً في تعداد المستخدمين، سيما أخصائيي الفيزياء الطبية وفنيي التصوير ومهندسي الصيانة في مجال الطب الحيوي، وقد تفاقم هذا النقص بسبب هجرة العديد من المستخدمين إلى القطاع الخاص أو إلى الخارج؛ بحثاً عن تحسين وضعيتهم وأجورهم وظروفهم الاجتماعية ويؤدي هذا النقص في المستخدمين المؤهلين إلى تفاقم التأخير في المعالجة، كما يؤثر على جودة العلاج.

- آجال الحصول على مواعيد العلاج الإشعاعي لا تزال طويلة:

لا تزال آجال الانتظار للحصول على العلاج الإشعاعي طويلة في العديد من المؤسسات الصحية، حيث قد تتجاوز عموماً (6) أشهر، ويرجع ذلك إلى الضغط الكبير على المراكز المتخصصة ونقص التجهيزات والموارد البشرية، مما يؤثر سلباً على فعالية العلاج وفرص شفاء المرضى.

• العلاج التلطيفي: دعائم أساسية بحاجة إلى التعميم

على الرغم من الإطار القانوني الذي يتيح تطوير الاستشفاء المنزلي الذي من شأنه التخفيف من معاناة المرضى وتخفيف الضغط على الهياكل الاستشفائية، ونفس الأمر ينطبق على العلاج التلطيفي¹ (علاج

¹ - الرعاية التلطيفية: هي مقاربة علاجية تهدف إلى تحسين جودة حياة المرضى المصابين بأمراض خطيرة أو مزمنة أو في مراحلها النهائية، وذلك من خلال التخفيف من معاناتهم الجسدية والعاطفية والاجتماعية والروحية.

الدعم) فإن هذه الخدمات ما تزال محدودة الانتشار على المستوى الوطني، إذ لا تستفيد منها سوى نسبة ضئيلة من المرضى، بسبب نقص الوحدات المتخصصة والموارد البشرية والتجهيزات اللازمة.

❖ أهم التوصيات المقترحة:

تهدف هذه التوصيات إلى تحسين هيكل وتنظيم ومتابعة المخطط الوطني لمكافحة لسرطان، من خلال الاستفادة من الدروس المستخلصة، مع إدخال تغييرات من أجل تسيير أكثر فعالية وتنسيقاً وشفافية.

✓ **التحسين الاستراتيجي والاستدامة المالية لبرامج مكافحة السرطان:** من الضروري إدراج استراتيجية مكافحة السرطان كنشاط ميزانياتي ضمن محفظة برامج وزارة الصحة، تطبيقاً للقانون العضوي رقم 15-18 المتعلق بقوانين المالية (LOLF)، وذلك بهدف ضمان رؤية مالية طويلة الأمد، مما يُسهّل تمويلًا مستقرًا وتسييرًا صارمًا للموارد؛

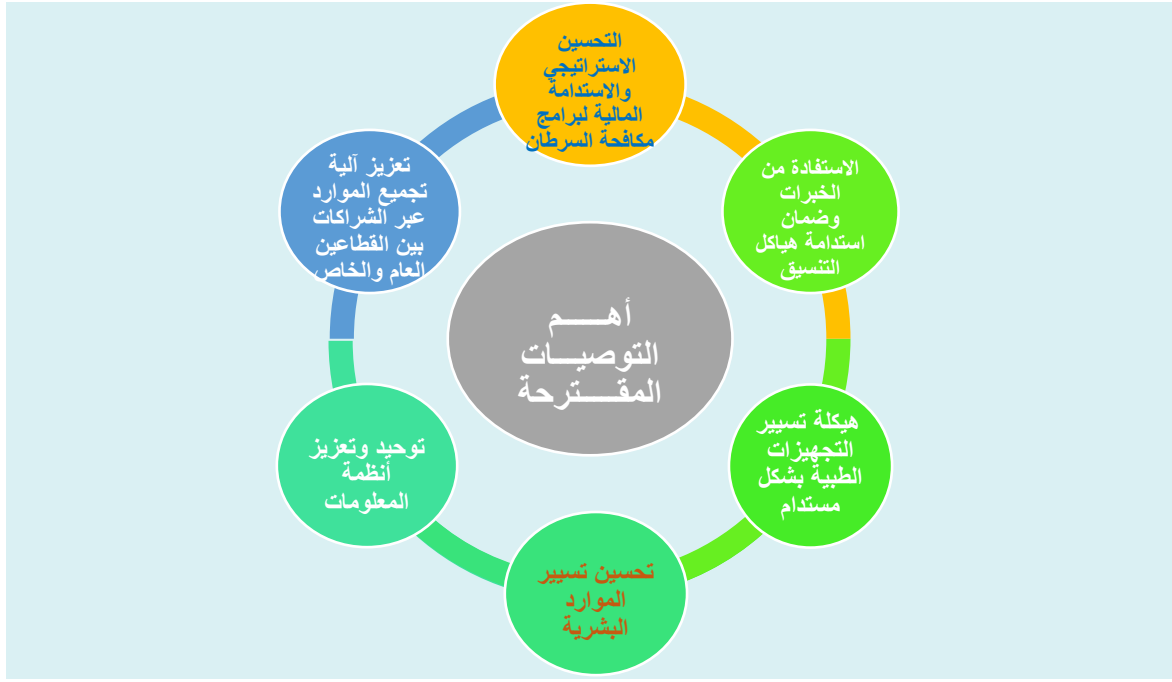
✓ **الاستفادة من الخبرات وضمان استدامة هياكل التنسيق:** من الضروري إعادة تفعيل اللجان المشتركة بين القطاعات اللجان الموضوعاتية للخبراء التي تم انشاؤها من أجل تنفيذ المخطط الوطني لمكافحة السرطان للفترة 2015-2019، مع الاستفادة من الأعمال السابقة التي أنجزتها، كالأدلة وخرائط الطريق والدراسات والتحليلات.

✓ **هيكل تسيير التجهيزات الطبية بشكل مستدام:** من الضروري إضفاء الطابع المهني والاحترافي على تسيير صيانة التجهيزات الطبية الحيوية؛

✓ **تعزيز آلية تجميع الموارد عبر الشراكات بين القطاعين العام والخاص:** وذلك في مجالات الإعلام حول مرض السرطان، والكشف المبكر عنه، والتشخيص، والعلاج، والتكوين؛

✓ **توحيد وتعزيز أنظمة المعلومات:** سيما من خلال رقمنة دوائر جمع البيانات وتعميم الملف الطبي الإلكتروني للمريض (DEM)، وبالتالي تسهيل الرصد الوبائي الفعال والتسيير الأمثل للمعلومات الطبية؛

✓ **تحسين تسيير الموارد البشرية:** من خلال توزيع استراتيجي لهذه الموارد بما يتلاءم مع احتياجات مراكز العلاج المختلفة، واتخاذ إجراءات لتحفيز المستخدمين وتكريس ولائهم، وتدعيم التكوين المتواصل، خصوصاً في المجالات المتخصصة في طب السرطان.



الشكل رقم 02: من إعداد الباحثين بناء على دراسة الحالة.

2. قياس الأثر العملي للتقرير والتوصيات الرقابية المتضمنة للحالة التطبيقية

أ. على المستوى الاستراتيجي:

- تنصيب اللجنة الوطنية للوقاية من مرض السرطان ومكافحته: تم تنصيب اللجنة في 24 فيفري 2024 من قبل رئيس الجمهورية، مما يعكس التزام الحكومة بمكافحة السرطان وتعزيز الوقاية.
- تعزيز التعاون بين القطاعات: اللقاء المنظم في 3 فبراير 2026 بين اللجنة الوطنية والفيدرالية الجزائرية لجمعية مرضى السرطان، والذي جمع أكثر من 70 جمعية، يهدف إلى بحث سبل تعزيز التعاون والتنسيق بين القطاعات والهيئات العامة والمجتمع المدني.
- إطلاق حملة التلقيح ضد السرطان: الجزائر تستعد لإطلاق حملة تلقيح ضد بعض أنواع السرطان في عام 2026، مما يعكس استراتيجية شاملة للوقاية. مقال وكالة الأنباء الجزائرية <https://www.aps.dz/algerie/sante-et-environnement/>

ب. على المستوى التنفيذي

- افتتاح مصلحة الجراحة في مركز مكافحة السرطان: لم تدخل المصلحة حيز الخدمة إلا بعد تدخل المجلس في نهاية سنة 2023.

- **تنظيم حملات تلقيح:** تشمل الحملات تلقيح ضد سرطانات عنق الرحم، البلعوم، والحنجرة، بالإضافة إلى تحسين إجراءات التكفل بالأطفال المصابين بالسرطان.
- **توافر أدوية السرطان:** أوضح البروفيسور بونجار أن أدوية السرطان متوفرة، خصوصاً العلاج المناعي والعلاج الموجه، مع توقع وصول دفعة جديدة هذا العام.
- **تسجيل تراجع في عدد حالات بعض الأورام:** مثل سرطان الثدي المتقدم، مما يدل على فعالية الاستراتيجيات المتبعة.
- **ارتفاع نسبة التشخيص المبكر:** حيث انخفضت نسبة التشخيص المتأخر لسرطان الثدي من 40% في عام 2000 إلى 18% حالياً، مما يعد مؤشراً إيجابياً على تحسين الكشف المبكر.

الخاتمة:

بعد معالجة محاور البحث حول موضوع "أثر التقارير والتوصيات الرقابية في مكافحة الفساد وتحسين جودة الخدمات-دراسة حالة ضمن التقرير السنوي لمجلس المحاسبة الجزائري حول تقييم المخطط الوطني للسرطان-، توصل الباحثان إلى مجموعة من **النتائج**، حيث تم قبول الفرضية الرئيسية وجميع الفرضيات الفرعية الأخرى، ومن خلال ذلك تم عرض جملة من **التوصيات**.

- أبرز النتائج التي تم التوصل إليها:

- لم يعد المفهوم الحديث للتقارير الرقابية يقتصر على وظيفة الكشف عن المخالفات والاختلالات، بل أصبحت هذه التقارير أداة فعالة لتقييم أداء الهيئات العمومية وتحسين نوعية التسيير، من خلال ما تتضمنه من ملاحظات تحليلية موضوعية وتوصيات إصلاحية تساهم في تعزيز مبادئ الشفافية والمساءلة في إدارة المال العام، وبالتالي هي أداة لتصحيح مواطن الخلل وكشف الفساد وترشيد الأموال العمومية.
- تبين أن القيمة الفعلية للتقارير الرقابية تتجلى في قدرتها على إحداث أثر عملي في الواقع الإداري والميداني، وذلك من خلال توجيه الجهات الخاضعة للرقابة نحو معالجة مواطن الضعف والحد من مظاهر سوء التسيير والفساد، بما ينعكس إيجاباً على كفاءة الأداء العمومي وجودة الخدمات المقدمة للمواطنين.
- أظهرت المعايير الدولية للرقابة أن جودة التقارير ترتكز على مجموعة من الضوابط المتكاملة، تشمل مبادئ ومعايير شكلية وموضوعية لإعداد التقارير، ومتطلبات ميدانية تضبط إجراءات تنفيذ المهمة الرقابية، فضلاً عن آليات لمتابعة تنفيذ التوصيات، بما يضمن موثوقية التقارير وقابليتها لإحداث أثر إصلاحي فعلي في إدارة الموارد العمومية.

- اتضح من خلال عرض تجارب دولية مقارنة مدى تأثير تقاريرها وتوصياتها الرقابية على استرجاع أموال عمومية كبيرة لفائدة الخزينة العمومية، إضافة إلى مساءلة جزائية لعدد من المسؤولين المتورطين، (على حسب القانون الذي يحكم الجهاز الرقابي)، وعليه تُبرز هذه الحالة الأثر الردعي للتقارير الرقابية في مكافحة الفساد وحماية الموارد الطبيعية.
- تعتبر آلية مراجعة متابعة التوصيات من أهم الضمانات للحفاظ على جودة التدقيق، وتتم هذه المتابعة من خلال وسائل متعددة كالمراسلات الرسمية، والاتصال المباشر مع الجهات الخاضعة للرقابة، والمتابعة الدورية، إلى جانب دعم ذلك بإطار قانوني يمكّن الجهاز من ضمان تنفيذ توصياته.

- التوصيات:

بناء على نتائج الدراسة، يمكن تقديم بعض التوصيات، وهي:

- ✓ ضرورة تعزيز الدور الإصلاحي للتقارير الرقابية من خلال تطوير منهجيات ودلائل إعدادها بما يجعلها لا تقتصر على تشخيص الاختلالات، بل تتجه كذلك نحو تقديم توصيات عملية قابلة للتنفيذ تسهم في تحسين التسيير العمومي وترسيخ مبادئ الشفافية والمساءلة في إدارة المال العام.
- ✓ تفعيل الأثر العملي للتقارير الرقابية عبر تعزيز تفاعل الجهات الخاضعة للرقابة مع الملاحظات والتوصيات الصادرة عنها، بما يضمن معالجة مواطن الضعف والحد من مظاهر سوء التسيير والفساد، وتحسين جودة الخدمات العمومية المقدمة للمواطنين.
- ✓ ضرورة التزام الأجهزة العليا للرقابة بتطبيق المعايير الدولية للتدقيق والرقابة في إعداد تقاريرها، بما يشمل احترام الضوابط الشكائية والموضوعية، وتدعيم الإجراءات الميدانية للمهام الرقابية، بما يعزز جودة وموثوقية التقارير ويرفع من قدرتها على إحداث أثر إصلاحي ملموس.
- ✓ ضرورة تخصيص إدارة أو خلية لرقابة جودة التقارير والتوصيات الرقابية في الأجهزة العليا التي لا تتوفر لديها مثل هذه الخلية؛ حيث تضمّ هذه الأخيرة مدققين محترفين ممن تتوفر فيهم الكفاءات العلمية والعملية اللازمة، مع مراعاة تعدد التخصصات المهنية في أعضاء فريق رقابة الجودة حتى يقدم القيمة المضافة المرجوة.
- ✓ الاستفادة من التجارب الدولية الناجحة في مجال الرقابة المالية، ولا سيما تلك التي أظهرت قدرة التقارير الرقابية على استرجاع الأموال العمومية ومساءلة المسؤولين عن التجاوزات (كالإحالة إلى

الهيئات القضائية من أجل المساءلة الجزائية وتوقيع العقاب)، مع العمل على تكييف هذه الممارسات الجيدة بما يتلاءم مع الإطار القانوني والمؤسسي الوطني.

✓ توسيع آليات تبادل المعلومات بين الأجهزة العليا للرقابة وأجهزة مكافحة الفساد (النيابة العامة، دواوين مكافحة الفساد، الضبطية القضائية...) من خلال إجراءات واضحة في كيفية إحالة الملفات وإنشاء بنك معلومات مشترك.

✓ من الضروري تعزيز آليات متابعة تنفيذ التوصيات الرقابية من خلال إرساء نظام مؤسسي واضح للمتابعة، يقوم على التواصل المنتظم مع الجهات الخاضعة للرقابة، وإعداد تقارير دورية حول مدى تنفيذ التوصيات، إلى جانب تدعيم الإطار القانوني الذي يكفل للجهاز الرقابي صلاحيات فعالة لضمان تنفيذ توصياته.

قائمة المراجع:

❖ مراجع باللغة العربية:

1. آسيا هيري، فعالية التدقيق الخارجي وفق أخلاقيات المهنة في تحسين جودة معلومات تقرير المدقق - دراسة عينة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية-، أطروحة دكتوراه، ميدان: العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير، شعبة: علوم التسيير، جامعة أحمد دراية أدرار، الجزائر، 2018.
2. إطار قياس أداء الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة SAI PMF، 2022.
3. جيهان محمد علي عرفان، الجهاز المركزي للمحاسبات وديوان المحاسبة في دولة الكويت - دراسة مقارنة-، رسالة ماجستير، القانون العام، كلية الحقوق، مصر، 2014.
4. سامر أحمد النجار، هذه السايح العانسي، الدور الوسيط للالتزام التنظيمي في العلاقة بين بني ضغوط العمل وجودة التقارير الرقابية دراسة تطبيقية على أعضاء الجهاز المركزي للمحاسبات، المجلة العلمية للدراسات والبحوث المالية والتجارية (م4، ع 1، ج3، يناير 2023)، جامعة دمياط: مصر، 2023.
5. مبادرة تنمية الإنتوساي (IDI)، دليل تطبيق المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (رقابة الالتزام)، الإصدار 1، يناير 2022.
6. مبادرة تنمية الإنتوساي، دليل تطبيق المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة بشأن الرقابة المالية، الإصدار الأول، 2020.
7. مبادرة تنمية الإنتوساي (IDI)، وحدة المؤسسات العالمية، الاستقصاء العالمي لسنة 2023.
8. مبادرة تنمية الإنتوساي (IDI)، تقرير التقييم العالمي للأجهزة العليا للرقابة لسنة 2023.
9. مبادرة تنمية الإنتوساي (IDI)، دليل تطبيق المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة بشأن الرقابة المالية، الإصدار 1، 2020.
10. الإنتوساي، لجنة بناء القدرات، كيف يمكن مضاعفة استعمال وآثار تقارير التدقيق - دليل من أجل الأجهزة العليا للرقابة-، 2010.
11. الإنتوساي (WGEPPP)، كيف تقوم الأجهزة العليا للرقابة المالية بقياس تأثيرها؟ نتائج الاجتماع السنوي لمجموعة عمل الإنتوساي المعنية بتقييم السياسات والبرامج العامة (WGEPPP)، على الرابط: <https://intosaijournal.org/ar>

12. مجلس التعاون لدول الخليج العربية، الأمانة العامة، دليل إعداد وكتابة التقارير الرقابية لدواوين المراقبة والمحاسبة بدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية، الرياض: السعودية، 2016.
13. مجلس التعاون لدول الخليج العربية، الأمانة العامة، دليل قواعد الرقابة للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية، الرياض: السعودية، 2009.
14. مجلس التعاون لدول الخليج العربي، الأمانة العامة، دليل الرقابة المالية (الدليل العام) للأجهزة العليا.
15. الإنتوساي، لجنة بناء القدرات، تعزيز الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة، دليل تحسين الأداء، 2018.

❖ قوانين ومراسيم تنفيذية:

1. الأمر رقم 95-20 المؤرخ في 17 يوليو 1995، ج. ر العدد 50، المؤرخة في 23 يوليو 1995، المعدل والمتمم بالأمر رقم 10-02 المؤرخ في 26 غشت 2010، المتعلق بمجلس المحاسبة، ج. ر العدد 39 المؤرخة في الفاتح سبتمبر 2010.
2. الأمر رقم 95-23 المؤرخ في 26 غشت 1995، المتضمن القانون الأساسي لقضاة مجلس المحاسبة، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 48، الصادر بتاريخ 3 سبتمبر 1995.
3. المرسوم التنفيذي رقم 11-286، المؤرخ في 15 غشت 2011، يتضمن القانون الأساسي الخاص بالموظفين المنتمين للأسلاك الخاصة بإدارة مجلس المحاسبة، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 46، الصادر بتاريخ 17 غشت 2011.
4. المرسوم التنفيذي رقم 96-30، المؤرخ في 13 يناير 1996، يحدد الشروط والكيفيات لتطبيق الأمر رقم 95-23 المؤرخ في 26 غشت 1995، المتضمن القانون الأساسي لقضاة مجلس المحاسبة، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 4، الصادر بتاريخ 17 يناير 1996.

❖ معايير وإرشادات توجيهية صادرة عن الإنتوساي:

1. الإنتوساي، ISSAI 10، إعلان مكسيكو بشأن الاستقلالية، السنة.
2. الإنتوساي، ISSAI 12، قيمة ومنافع الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة -إحداث الفارق في حياة المواطنين-، السنة.
3. الإنتوساي، INTOSAI P- 10، بشأن استقلالية الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة.
4. INTOSAI P-20، مبادئ الشفافية والمساءلة.
5. الإنتوساي، ISSAI 200، المبادئ الأساسية للرقابة المالية، 2019.
6. الإنتوساي، ISSAI 300، مبادئ رقابة الأداء، 2019.

7. الإنتوساي، ISSAI 400، مبادئ رقابة الالتزام، 2019.
8. الإنتوساي، ISSAI 3000، رقابة الأداء، 2019.
9. الإنتوساي، ISSAI 4000، رقابة الالتزام، 2019.
10. الإنتوساي، (GUID 5270)، دليل التدقيق في مكافحة الفساد، 2019.
11. الإنتوساي، (GUID 5260)، الحوكمة الرشيدة للموجودات العامة، 2019.

❖ مراجع باللغة الأجنبية:

أ. باللغة الإنجليزية:

1. INTOSAI, **How to increase the use and impact of audit reports**, A guide for Supreme Audit Institutions, 2010.
2. GUY McClain, **Closing the Audit Loop: A Methodology for tracking Audit Recommendations**, INTERNATIONAL JOURNAL OF GOVERNMENT AUDITING, Implementing Recommendations and Audit Follow Up Vol. 51, No. 3, Q3 2024.
3. Sebastiaan Pompe and others, **The Role of Supreme Audit Institutions in Addressing Corruption, Including in Emergency Settings**, International Monetary Fund, 2020.

ب. باللغة الفرنسية:

1. Association des Institutions Supérieures de Contrôle ayant en Commun l'Usage de Français, Guide des bonnes pratiques : L'émission et le suivi des recommandations (AISCCUF), Février 2022.
2. Cour des comptes française, **RAPPORT ANNUEL Suivi des recommandations** des juridictions financières, Septembre 2025.
3. IDI, **Gestion des risques pour les institutions supérieures de contrôle des finances publiques**, Guide de référence rapide, Décembre 2023.
4. INTOSAI, **Aider les institutions supérieures de contrôle à appliquer les normes internationales d'audit dans des contextes difficiles et complexes**, note d'information à l'intention des partenaires internationaux du développement, Mai 2020. (Disponible sur le site :

<https://www.intosaicbc.org/wp-content/uploads/2020/09/Aider-les-ISC-a-appliquer-les-normes-internationels-dauidit-note-dinformation.pdf>).

5. –IDI, Gestion des risques pour les institutions supérieures de contrôle des finances publiques, Guide de référence rapide, Décembre 2023, (Disponible sur le site: <https://idi.no/elibrary/well-governed-sais/crisp/1914-crisp-risk-management-quick-reference-guide-fr/file.>)
6. SIGMA, **Renforcer l’impact des institutions supérieures de contrôle des finances publiques par un engagement externe**, Document SIGMA n°69, 2024.

❖ مواقع إلكترونية:

- www.internationalbudget.org/publications/study-case-audit-philippines.
- www.internationalbudge.org-india-coal-industry-audit-case-study/publications/
- <https://www.sai.gov.om/complaint/create>

الملاحق:

الملحق رقم 1:

الجدول رقم 01: شكل ومحتوى التقرير الرقابي (رقابة مالية - رقابة التزام - رقابة أداء - رقابة قضائية).

تقرير الرقابة المالية حسب إطار قياس أداء الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة SAI PMF	تقرير رقابة الالتزام (التقارير المباشرة) حسب معيار رقابة الالتزام ISSAI 4000	تقرير رقابة الأداء حسب معيار رقابة الأداء ISSAI 3000	هيكل التقرير للأجهزة العليا للرقابة ذات سلطة قضائية حسب معيار رقابة الالتزام (4000) (ISSAI)
أ. العنوان. ب. المرسل إليه. ت. فقرة تقديمية يتحقق فيها تحديد الجهة التي خضعت بياناتها المالية للتدقيق. ث. قسم بعنوان مسؤولية الإدارة عن البيانات المالية. ج. قسم بعنوان "مسؤولية المدقق" يبين أن مسؤولية المدقق في التعبير عن رأي يعتمد على رقابة البيانات المالية. ح. قسم بعنوان "الرأي". خ. توقيع المدقق. د. تاريخ حصول المدقق على الأدلة المناسبة والكافية. ذ. عنوان المدقق.	أ. العنوان. ب. تحديد المعايير المعتمدة في إنجاز العمل الرقابي. ج. الملخص التنفيذي (إذا اقتضى الأمر). ح. وصف موضوع ونطاق الرقابة (مدي وحدود عملية الرقابة). خ. المعايير الرقابية. د. شرح وتبرير للطرق/الأساليب المستخدمة. ذ. النتائج. ر. الاستنتاجات بالاعتماد على إجابات على أسئلة أو آراء محددة. ز. إجابات الجهة الخاضعة للرقابة (إذا اقتضى الأمر). س. التوصيات (إذا اقتضى الأمر).	أ. الموضوع ب. هدف أو أهداف الرقابة و / أو أسئلة رقابية. ت. معايير الرقابة ومصادرها. ث. أساليب الرقابة المحددة لجمع البيانات وتحليلها. ج. الفترة الزمنية المغطاة. ح. مصادر البيانات. خ. القيود على البيانات المستخدمة. د. النتائج. ذ. الاستنتاجات والتوصيات، إن وجدت.	أ- تحديد الأطراف المسؤولة والجهات الخاضعة للمراقبة. ب. الشخص أو الأشخاص المسؤولون ومسؤولياتهم. ت- تحديد المعايير المعتمدة في إنجاز العمل الرقابي. ث- مسؤوليات المدقق. ج- ملخص العمل المنجز. ح- العمليات والمسارات المعنية بعدم الالتزام و/أو الأعمال غير القانونية الممكنة. خ- الأشخاص المسؤولون وتفسيراتهم بشأن الأفعال التي تشكل عدم التزام أو تصرفات غير القانونية الممكنة (عند الحاجة). د- حكم التقدير المهني للمدقق الذي يحدد إن كان هنالك مساءلة شخصية للأفعال التي تشكل عدم التزام. ذ. قيمة الخسائر /سوء الاستخدام، الهدر الناشئ والمبلغ المستحق الناتج عن المسؤولية الشخصية. ر- أي إجراءات يتخذها الأشخاص المسؤولون خلال الرقابة لجبر الخسائر/سوء الاستخدام /هدر المال العام. ز- التبريرات المقدمة من قبل الإدارة بشأن الأفعال التي تشكل عدم الالتزام أو أعمالاً غير قانونية.

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على معايير مختلفة للإنتوساي، وإطار قياس أداء الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (SAI PMF) لسنة 2022.

الملحق رقم 2:

تصنيف المخاطر حسب درجة حرجيتها (خطورتها)

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

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