https://doi.org/10.25130/tjaes.17.54.1.5

الإطار المقترح لتدقيق الأداء الداخلي: دراسة عملية على مديرية بلدية الموصل

أ.م.د. بلال أمجد محمد الصائغ
كلية الإدارة والاقتصاد
جامعة الموصل
belal_amjad@uomosul.edu.iq

الباحث: أحمد غانم محمد
كلية الإدارة والاقتصاد
جامعة الموصل
ahmed.bap279@student.uomosul.edu.iq

المستخلص:

هدفت هذه الدراسة الى بيان الدور الرقابي الذي يقوم به تدقيق الأداء وكذلك التعرف على الجهات التي تقوم بهذه العملية، وتوضيح طبيعة تدقيق الأداء لما يوفره من معلومات عن كفاءة وفاعلية أداء وحدات القطاع العام ومدى تحقيقها لأهدافها باقل كلفة، من خلال توضيح اهم العناصر اللازمة للقيام بتدقيق الأداء، والتعرف على مفهوم التكامل بين التدقيق الداخلي والخارجي للاستفادة منه في قيام المدقق الداخلي بإجراء عملية تدقيق الأداء، وأخيراً وضع برنامج مقترح لتدقيق الاداء والخروج بتقرير عن أداء وحدات القطاع العام للوصول إلى النتائج التي تسعى الدراسة لتحقيقها.

وفي ضوء ما تقدم تم استنتاج عدة نتائج منها ان تدقيق الأداء هو مكمل للتدقيق المالي، ويوجد ارتباط وثيق بينهما للحصول على مستوى عالي من المعلومات لأداء وحدات القطاع العام، فضلا عن ان تفعيل تدقيق الأداء داخل الوحدات الحكومية يؤدي الى معرفة إدارة الوحدة بمستوى أدائها ومدى تحقيق.

ومن أهم التوصيات التي خرجت بها الدراسة، تشخيص نقاط الضعف في أداء الوحدات الحكومية بما يسهم في ترشيد استعمال الموارد المتاحة لتلك الوحدات، مما ينعكس على تحقيق اهداف الوحدة، ويجب اجراء تدقيق الاقتصادية والكفاءة والفاعلية في آن واحد ضمانا لتوفير صورة كاملة عن الأداء، وكذلك العمل على تطبيق برنامج تدقيق الأداء المقترح في الوحدات الحكومية الخدمية بشكل عام ودوائر البلدية بشكل خاص.

الكلمات المفتاحية: تدقيق الأداء، التكامل بين التدقيق الداخلي والخارجي، إطار مقترح لتدقيق الأداء.

The proposed framework for internal performance audits
A practical study on the Mosul municipality directorate

Assist. Prof. Dr. Bilal A. M. Al-Sayegh
College of Administration and Economic
University of Mosul

Researcher: Ahmed G. Mohammed
College of Administration and Economic
University of Mosul

Abstract:

The aim of this research is to clarify the supervisory role that the performance audit performs, as well as to identify the entities that carry out this process. To clarify the nature of the performance audit because it provides information on the efficiency and effectiveness of the performance of public sector units and the extent to which they achieve their objectives at the lowest cost. By clarifying the most important elements necessary to conduct an audit performance, and identifying the concept of integration between internal and external auditing to benefit from it in the internal auditor

conducting the performance audit process. And finally developing a proposed program for auditing performance and coming up with a report on the performance of public sector units to reach the results that the research seeks to achieve.

In light of the above, several conclusions have been concluded, including that the performance audit is complementary to the financial audit, and there is a close relationship between them to obtain a high level of information for the performance of public sector units. In addition to that the activation of performance auditing within government units leads to the unit management's knowledge of its level of performance and the extent of achieving.

One of the most important recommendations that came out of the study is to diagnose weaknesses in the performance of government units in a way that contributes to rationalizing the use of the resources available to these units, which will be reflected in the achievement of the unit's objectives. An economic, efficiency and effectiveness audit must be conducted simultaneously to ensure a complete picture of performance, as well as work on the implementation of the proposed performance-auditing program in government service units in general and municipal departments in particular.

Keywords: Performance auditing, integration between internal and external auditing, proposed framework for performance auditing.

المقدمة

يعد موضوع تدقيق الأداء في القطاع العام من موضوعات العصر، ومن الموضوعات المهمة التي برزت على الساحة الدولية والإقليمية والمحلية، ويعزز ذلك هو اهتمام العديد من الدول والعديد من الهيئات الرقابية لغرض التمكن من الحكم على أداء هذه الوحدات ومعرفة مدى كفاءتها وفاعليتها عند القيام بأعمالها، وفي الآونة الأخيرة أصبح هناك اتجاه متزايد نحو استعمال الأساليب والمجالات الحديثة في عملية تدقيق الأداء بشكل خاص نظراً لما توفره هذه الأساليب من إجراءات في وضع حلول لكيفية توجيه الموارد المادية نحو الاستعمال الأمثل.

المبحث الأول: منهجية الدراسة والدراسات السابقة

1-1. منهجية الدراسة: يستلزم البحث العلمي الأكاديمي وضع منهجية توضح الأساس الفكري الذي استندت اليه الدراسة، اذ تعد المنهجية بمثابة المسار الذي يوضح توجه الدراسة للوصول الى تحقيق الأهداف المحددة وذلك من خلال إيضاح مشكلة الدراسة واهميتها والفرضيات التي تستند اليها وسبل الوصول الى نتائجها وعلى النحو الآتي:

1-1-1. مشكلة الدراسة: تتلخص مشكلة الدراسة في تفعيل تدقيق الأداء، والذي يقوم به ديوان الرقابة المالية الاتحادي من خلال الاستفادة من مفهوم التكامل ما بين التدقيق الداخلي والخارجي لما يوفره من مجالات ووسائل لقيام التدقيق الداخلي في الوحدات الحكومية بعملية تدقيق الأداء.

1-1-2. أهمية الدراسة: تنبع أهمية الدراسة من إن تدقيق الأداء وعن طريق المعلومات التي سيوفرها والذي يؤدي الي تحقيق التكامل مع التدقيق المالي في توفير الرؤية الشاملة عن أداء الوحدة الحكومية محل التدقيق، الأمر الذي سيقود الى التأثير ايجاباً على نوعية الخدمات المقدمة من قبلها وعدم هدر المال العام، والدور المهم الذي ينبغي ان يقوم به المدقق الداخلي في وحدات القطاع العام للقيام بتدقيق الاداء وتقييمه، كذلك مساعدة ديوان الرقابة المالية في توفير قاعدة معلومات

واضحة وعلمية مستندة الى مؤشرات وإجراءات رصينة عند القيام بعملية تدقيق الأداء والمتمثلة بتقرير تدقيق الأداء الذي يتم اعداده من قبل التدقيق الداخلي للوحدة الحكومية محل التدقيق.

1-1-3. أهداف الدراسة: في ضوء مشكلة الدراسة وأهميتها تسعى الدراسة إلى تحقيق الاهداف والتي تتمثل ببيان الدور الرقابي لتدقيق الاداء والجهات التي تقوم بهذه العملية، والتعرف على مفهوم واهداف تدقيق الأداء وإبراز أهميته للوحدات الحكومية، وتحديد العناصر والمتطلبات اللازمة للقيام بعملية تدقيق الأداء في وحدات القطاع العام، من خلال التعريف بمفهوم التكامل بين التدقيق الداخلي والخارجي، للإفادة من هذه العلاقة للقيام بتدقيق الأداء من قبل التدقيق الداخلي في الوحدات القطاع العام وبلدية الموصل بشكل خاص، ومن ثم وضع برنامج مقترح لتدقيق اداء لأحد أنشطة مديرية بلدية الموصل من خلال الإفادة من دليل تقويم أداء البرامج والسياسات ومؤشرات تدقيق الأداء والمتبع في الأجهزة العليا للرقابة المالية وصولاً لإعداد تقرير لتدقيق الأداء في وحدات القطاع العام وقطاع التنظيفات في بلدية الموصل بشكل خاص، والاستفادة منه استناداً إلى النتائج التي تسعى الدراسة لتحقيقها.

1-1-4. فرضية الدراسة: قيام التدقيق الداخلي بعملية تدقيق الأداء لما يوفره من معلومات آنية عن أداء الوحدة لأنشطتها وتحديد جوانب القصور وإيجاد الحلول المناسبة والعمل على تحسين أداء الوحدة، ان استعمال مؤشرات قياس الاداء المختصة بقطاع البلديات عند إجراء عملية تدقيق الأداء تؤدي الى تحقيق الاقتصادية والكفاءة والفاعلية في وحدات القطاع العام، مما ينعكس على تطوير إجراءات تدقيق الأداء بالشكل الأمثل.

1-1-5. منهج الدراسة: استخدام المنهج الاستقرائي والاستنباطي في كتابة الجانب النظري من الدراسة، والمنهج العملي التجريبي في الجانب التطبيقي.

1-2. الدراسات السابقة:

اولاً. دراسة (محسن، 2011) بعنوان: مدى اعتماد المدققين الخارجيين على المدققين الداخليين في تقييم نظام الرقابة الداخلية: هدفت الدراسة الى بيان مزايا وفوائد التنسيق وتبادل المعلومات بين المدققين الخارجيين والداخليين، والتعرف على مدى كفاءة وفعالية المدققين الخارجيين في فهم وتقدير واختبار نظام الرقابة الداخلية من خلال الاستفادة من المدققين الداخليين، وتوضيح نقاط الضعف التي تواجه المدققين الخارجيين عند دراسة وفهم وتقدير مخاطر الرقابة الداخلية نتيجة عدم الاعتماد على المدققين الداخليين، وقد توصلت الدراسة الى عدة نتائج منها اعتماد المدققين الخارجيين بشكل كبير على المدققين الداخليين في تقدير مخاطر الرقابة المتعلقة بمدى فاعلية أنظمة الرقابة الداخلية، وفي تصميم وتنفيذ اختبارات الرقابة في الجهات محل التدقيق، وارتفاع أهمية دور التدقيق الداخلي في تفعيل أنظمة الرقابة الداخلية المعمول بها وتخفيض مخاطرها.

ثانياً. دراسة (الحجامي، 2012) بعنوان: أثر تدقيق تقييم الأداء على الوحدات الخدمية الحكومية دراسة تطبيقية في مديرية بلديات واسط: هدفت الدراسة الى اطلاع الباحثين والدارسين على موضوع تقييم الأداء في الوحدات الحكومية مما له من أهمية كبيرة في عمل تلك الوحدات، وتقييم أداء الوحدات الحكومية والانفاق الحكومي يؤدي الى التقليل من الهدر في المال العام، والوصول الى استنتاجات وتوصيات تخدم عملية تقييم الأداء في الوحدات الحكومية، وقد توصلت الدراسة الى عدة نتائج منها تقييم أداء عمل الوحدات الحكومية ضروري في استمرار أداءها لعملها بشكل يضمن الكفاءة في توفير الخدمات للمستفيدين من عمل هذه الوحدات، وأن الرقابة الداخلية تلعب

دورا أساسيا في مجال تقييم الأداء لأنها تقوم بمراقبة وتدقيق عمل الوحدات الحكومية وصولا لإيجاد الاقتصادية والكفاءة والفاعلية في سعيها لتنفيذ وتحقيق الأهداف التي وجدت من أجلها، والمساعدة في توافر الدقة في متابعة تنفيذ الخطط المرسومة بصورة صحيحة وبفترات دورية مستمرة، ويكون هدف التقييم هو التحقق من مطابقة الأداء مع المقاييس أو المعايير الموضوعة.

ثالثاً. دراسة (بوجلخة، 2017) بعنوان: التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية في ظل حوكمة الشركات: هدفت الدراسة الى إبراز أهمية وفائدة التدقيق الداخلي والخارجي لصالح الوحدة الاقتصادية، وتوضيح مفهوم التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي ومحاولة تحديد مجالات التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي في ظل حوكمة الشركات ومدى استفادة كل منهما من الآخر، وتقديم التوصيات والمقترحات التي من شأنها زيادة درجة اعتماد كل من المدقق الداخلي والمدقق الخارجي على عمل الآخر، بما يحقق أعلى فعالية وفائدة ممكنة للطرفين وكذلك للوحدة الاقتصادية، وقد توصلت الدراسة الى عدة نتائج منها يسعى التدقيق الداخلي من خلال موقعه المتميز في هيكل الوحدة الاقتصادية إلى تقييم المخاطر، وتحديد الأساليب المناسبة لإدارتها، والتأكد من أن نظام الرقابة الداخلية يعمل بكفاءة، وتقديم التوصيات اللازمة التي تحتاج إليها إدارة الوحدة، وكذلك يُعدّ التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي من اهم العناصر الاساسية لنجاح عملية التدقيق، ومجالاته عديدة منها مدى اعتماد كل منهما على الاخر اثناء تأدية مهامهما بجودة عالية والحد من التكرار وازدواجية العمل وتخفيض تكلفة اعمال التدقيق.

رابعاً. دراسة (حياوي، 2020) بعنوان: تطوير تدقيق الأداء لوحدات القطاع العام دراسة تطبيقية في جامعة الموصل: هدفت الدراسة الى بيان الدور الرقابي لتدقيق الأداء في وحدات القطاع العام، والتعرف على المعوقات والصعوبات التي تواجه مدققي ومراقبي الحسابات، تحديد مواطن القوة والضعف في نظام تدقيق الأداء المطبق في وحدات القطاع العام، ووضع توصيات لتعزيز نقاط القوة وإيجاد الحلول لنقاط الضعف، تطبيق البرنامج المقترح لتدقيق اداء نشاط التعليم بالجامعة من خلال الإفادة من دليل تقويم الأداء البرامج والسياسات المتبع من قبل الأجهزة العليا للرقابة المالية، وقد توصلت الدراسة الى عدة نتائج منها إن تدقيق الأداء هو جزء من النظام المتكامل للتدقيق المالي، ويرتبط التدقيق الأداء بالتدقيق المالي بوصفه أحد أجزاء أنشطة التدقيق المالي، تحديد نطاق تدقيق الأداء أمر يتصف بالصعوبة، إلا أن كل ما يتعلق بتدقيق الاقتصادية والكفاءة والفاعلية وما يتضمنه من فحص للنوعية والكمية والتوفير يمكن أن يشكل نطاقا لتدقيق الأداء، تعد عملية تحديد المؤشرات التي تعبر عن الأداء بشكل صحيح ركنا أساسية ومهمة في عملية تدقيق الأداء.

1-3. ما يميز الدراسة عن الدراسات السابقة:

أ. تناول واقع تدقيق الأداء والجهات التي يمكن ان تقوم به والتعرف على عناصر تدقيق الأداء وإمكانية تطبيقها في عينة الدراسة (مديرية بلدية الموصل) لمعرفة درجة الكفاءة والفاعلية لتدقيق الأداء ومعرفة جودة الخدمة المقدمة وبيان كيفية استغلال التكاليف المتاحة للوحدة محل التدقيق.

ب. سعت الدراسة الى إمكانية قيام التدقيق الداخلي بعملية تدقيق الأداء عن طريق الاسترشاد بمؤشرات أجهزة التدقيق الخارجي (ديوان الرقابة المالية) بالاعتماد على المجالات التي يوفرها التكامل بين التدقيق الداخلي والخارجي، وتصميم برنامج مقترح لتدقيق الأداء في مديرية بلدية الموصل وفق عناصر تدقيق الأداء والمؤشرات المستخدمة في ديوان الرقابة المالية المستخدمة لنفس النشاط مع القيام بإجراء عملية الفحص على هذا البرنامج وتقديمه كمقترح موضوعي قابل للتطبيق.

المبحث الثاني: الإطار العام لتدقيق الأداء في وحدات القطاع العام

2-1. مفهوم تدقيق الأداء: هو تدقيق مستقل يشمل التحقق من ثلاثة عناصر أساسية هي اقتصادية الوحدة وكفاءة عملياتها وفاعلية البرامج او المشاريع بهدف تعزيز التنظيم واجراء التحسينات اللازمة لتحقيق أهدافها، ويعد مفهوم تدقيق الأداء عملية تدقيقية يتم عبرها التوصل الى المعلومات والبيانات الجوهرية عن أداء الوحدة الاقتصادية بكاملها من خلال تحديد نقاط القوة والضعف في أنشطتها ومعرفة مدى صلاحية التنظيم الداخلي للوحدة الاقتصادية وإعادة النظر في برامجها وسياساتها المرسومة (Sarowar, 2010: 2-4) نقلا عن وعد هادي عبد الحساني، وبعض الباحثين اضاف عنصر رابع لتدقيق الأداء يتمثل بعنصر البيئة أي تحقيق اهداف الوحدة الاقتصادية البيئية (القريشي، 2011: 41).

ويعرف تدقيق الأداء على انه فحص موضوعي مستقل لأعمال وأنظمة وبرامج وحدات القطاع العام والتي تتعلق بالجوانب الثلاثة او الأكثر وهي الاقتصادية والكفاءة والفعالية والبيئة ويكون الهدف منها هو التطوير وعادة ما ينتج عنها تقرير او بيان يقدم الى الإدارة العليا في الوحدة الاقتصادية (معيار الانتوساي 3100، 2004: 3)، ويسهم في الشفافية والمساءلة في القطاع الحكومي إذا يساعد في إمكانية تطوير والإصلاح للإدارات الحكومية (الشكماك، 2019: 16).

ويعرف تدقيق الأداء الذي تقوم به مؤسسات الرقابة العليا في العراق بأنه: "فحص مستقل موضوعي موثوق لمدى الالتزام بمبادئ الاقتصاد والكفاءة والفاعلية في أداء المشاريع والبرامج والأجهزة والوحدات الحكومية ولإمكانية إدخال التحسينات على هذه العناصر، وهو يهدف إلى تقديم معلومات أو تحليلات أو تصورات جديدة، فضلاً عن المساهمة بالتوصيات عند اللزوم، ولا تقتصر الموضوعات على البرامج أو وحدات أو أموال معينة بل تشمل موضوعات تتعلق بتقديم الخدمات أو آثار اللوائح القانونية مما لها صلة خاصة بالمواطنين (ديوان الرقابة المالية الاتحادي، ودليل تقويم أداء البرامج والسياسات، 2013: 1).

من التعاريف السابقة لتدقيق الاداء يرى الباحث أنه يمكن تعريفه بأنه فحص مستقل وموضوعي وموثوق بمدى الالتزام بمبادئ الاقتصاد والكفاءة والفعالية في أداء الأجهزة الحكومية لأنشطتها وبرامجها كافة من خلال مقارنتها مع المعايير والمؤشرات الموضوعة من قبل الأجهزة الرقابية وكذلك قياس النتائج الفعلية المتحققة مع النتائج المخطط لها للتوصل الى المعلومات والبيانات الجوهرية، وتدقيق الإجراءات التي تتبعها الجهات الخاضعة للرقابة لمعالجة أوجه القصور المحددة لها واجراء التحسينات عليها وتطويرها لتقديم تصورات جديدة وتوصيات عند اللزوم اذ يسهم في الشفافية والمساءلة في القطاع الحكومي وامكانية إصلاح الادارات الحكومية.

2-2. أهمية تدقيق الأداء: لقد ارتفعت أهمية تدقيق الأداء نظراً لما يوفره من فوائد كثيرة أهمها المساعدة في تصحيح الأداء غير الكفوء للوحدات الحكومية المختلفة، ربحية ام غير ربحية، ولكون هذا النوع من التدقيق يوفر رؤية أوضح عن أداء الوحدات لا يستطيع التدقيق المالي توفيرها، فقد أصبحت معظم أعمال أجهزة الرقابة العليا في دول العالم تركز على تدقيق الأداء (العبيدي، 2005: 16).

وان عملية تدقيق الأداء مهمة بشكل كبير كونها تقوم بقياس مدى قدرة الوحدة الاقتصادية في تحقيق الأهداف المرسومة وذلك عبر مقارنة النتائج الفعلية المتحققة مع النتائج المخطط لها، فضلا عن دورها خلق ميزة التنافسية من خلال مقارنة أداء وفعاليات الوحدة الاقتصادية مع اداء

الوحدات الاقتصادية الأخرى المماثلة لها في النشاط، وان عملية تدقيق ا اداء الوحدة الاقتصادية مهمة وجوهرية وحيوية ومطلوبة في كل وقت وفي أي نشاط ونظام اقتصادي، من اجل معرفة نقاط الخلل والضعف في انشطة الوحدة الاقتصادية من اجل معالجتها ومن ثم تعزيز الجوانب الايجابية في الأنشطة والعمل على تطويرها (هندل، 2016: 27).

2-3. أهداف تدقيق الأداء: يجب ان يضع المدققون هدفا محددا بوضوح لتدقيق الأداء تتعلق بمبادئ الاقتصاد والكفاءة والفعالية فقد تكون الأهداف معيارية (هل الأشياء كما ينبغي ان تكون) واهداف تحليلية (لماذا ليست الأشياء كما ينبغي ان تكون) ومن المرجح ان تضيف قيمة في جميع الحالات (INTOSAI, 2015: 32).

هناك عدة أهداف يسعى تدقيق الأداء إلى تحقيقها بحسب وجهة نظر المهتمين بهذا المجال إلا أن الهدف الرئيس لتدقيق الأداء يرتكز في تقويم فاعلية الأنشطة والبرامج التي تم إنفاق الموارد عليها، والتأكد من أن هذه البرامج والأنشطة قد حققت أهدافها في الوقت المناسب واقل كلفة أي بالشكل الأمثل (الجبوري، 2018: 21).

ومن اهم اهداف تدقيق الأداء هي: (حياوي، 2020: 22-23)

أ. المحافظة على المال العام من خلال الاستعمال الأمثل للموارد، فضلاً عن تحسين قابلية المساءلة من خلال إصدارها للتقارير الدورية والسنوية عن الأداء وللمشاريع والبرامج الحكومية وتقديمها للسلطات التشريعية لاتخاذ ما يلزم.

ب. تحديد الأداء الجيد للوحدات الحكومية لتكن بذلك مثالا يستعمل للمقارنات مستقبلاً مع باقي الوحدات الحكومية الأخرى.

ج. تشجيع إدارة القطاع العام على ادخال وسائل متقدمة بشأن اعداد التقارير الخاصة بالأداء.

د. توفير معلومات وتقارير عن الإيرادات وحجم الانفاق وتقارير عن أداء الإدارات وسياساتها والبرامج المستعملة، فضلاً عن المساعدة في اتخاذ القرارات الضرورية لتحسين الكفاءة والفاعلية وتقديم اقتراحات للعمل بها (قاسم، 2017: 20).

2-4. الجهات التي تقوم بعملية تدقيق الأداء: هناك ثلاثة جهات عادة تقوم بتدقيق الأداء هي: المدقق الداخلي/والمدقق الحكومي/المدقق الخارجي او شركات التدقيق.

اولاً. المدقق الداخلي: ان المدقق الداخلي بحكم موقعه داخل الوحدة الاقتصادية يعد أفضل من غيره مقدرةً على القيام بتدقيق الأداء فضلاً عن قيامه بالتدقيق الداخلي، ففي الكثير من الوحدات الاقتصادية تقوم أقسام التدقيق الداخلي بكلا النوعين من التدقيق، وعادة ما يجري القيام بهما في وقت واحد. وان الفائدة الرئيسة من قيام المدقق الداخلي بتدقيق الأداء هو تواجده داخل الوحدة الاقتصادية ومعرفته الكبيرة بسير العمل فيها وأنظمتها المختلفة مما يسهل القيام بتدقيق الأداء من قبل المدقق الداخلي بشكل فاعل، ولأجل أن يكون تدقيق الأداء الذي يقوم به المدقق الداخلي أكثر فعالية، يجب على المدقق الداخلي أن يقدم تقريره إلى المدير مباشرة، وعلى المدقق الداخلي كذلك أن يكون على اتصال دائم وبشكل مستمر مع فريق التدقيق التابع للأجهزة العليا للرقابة (العبيدي، 2005: 39).

ثانياً. المدقق الحكومي: المدقق الحكومي يعد الجهة الرئيسة التي تقوم بتدقيق أداء الوحدات الحكومية، ويعد المدققون العاملون من أجهزة الرقابة العليا هم المجموعة المتعارف عليها على نطاق واسع كمدققين حكومّيين.

ويفضل البعض قيام المدقق الحكومي بتدقيق الأداء، وذلك استناداً إلى مجموعة من الأسباب من أهمها: (الصحن وآخرون، 1986: 412) نقلا عن عبد الوهاب عبد الرزاق مهدي العبيدي

أ. تمتع المدقق الحكومي باستقلال كامل عن الإدارة، ولديه خبرة مهنية تمكنه من ابداء رأي فني محايد يعزز من قيمة التوصيات التي تقدم للإدارة.

ب. اهتمام المدقق الحكومي بفحص وتقويم أنظمة الرقابة الداخلية وهي تمثل إلى حد كبير أحد المجالات الرئيسة لتدقيق الأداء.

ج. الاعتقاد السائد بأن أجهزة التدقيق والرقابة العليا تكون عادةً على درجة عالية من الخبرة والكفاءة، مع احتمال عدم كفاية الإمكانيات الداخلية للمشروع للقيام بأعباء تدقيق الأداء.

د. أن قيام مدقق خارجي بتدقيق الأداء، يعمل على تجنب حدوث تداخل في الاختصاصات إذا ما قام بتدقيق الأداء مدقق داخلي لم تحدد الادارة مهامه بصورة واضحة ودقيقة.

ثالثاً. المدقق الخارجي: على الرغم من مهمة المدقق الخارجي في التحقق من مصداقية القوائم المالية، الا ان التطورات الأخيرة في مجال المحاسبة والتدقيق إضافة مهمة على المدقق الخارجي متمثلة بالتدقيق الاجتماعي وهو التحقق من مدى ايفاء الوحدة الاقتصادية بالتزاماتها الاجتماعية وماهية الآثار على المجتمع (القريشي، 2011: 5-12).

ومما سبق يمكن القول بأن صحة الاعتقاد القائل بأن المدقق الداخلي يكون الأفضل من حيث المعرفة بوتائر سير العمل داخل الوحدة الاقتصادية، مما يمكنه من القيام بمهمة القيام بتدقيق الأداء، إلا أن المدقق الداخلي لا يتمتع بالاستقلالية الكاملة لكونه خاضعاً للإدارة بشكل أو بآخر، ولمعالجة هذا الامر المتعلق بالاستقلالية يتم ربط التدقيق الداخلي بالجهات العليا الحكومية لزيادة استقلاليته وابعاد أي تأثيرات على قراراته ليستطيع بالقيام بعملية تدقيق الأداء بشكل حيادي فضلا عن قيام الأجهزة العليا للرقابة بالاعتماد ولو بشكل عام على إجراءات وتقارير التدقيق الداخلي الخاص بعملة تدقيق الأداء الذي يؤدي الى تسهيل عمل هذه الجهات للأسباب المذكورة أعلاه (العبيدي، 2005: 40).

2-5. عناصر تدقيق الأداء: تُعدّ العناصر محور الارتكاز في عملية تدقيق الأداء وبقدر ما كانت هذه العناصر واضحة ودقيقة وقادرة على أن تعكس أوجه النشاط المختلفة كلما كانت فعالة وهي تمثل الأداء أو الإنجاز أو النتيجة التي يفترض تحقيقها بالنسبة لنشاط من الأنشطة.

وستجري مناقشة هذه العناصر بشيء من التفصيل وفقاً لعدة آراء من الباحثين وعلى النحو الآتي:

أ. **الاقتصاد:** ويقصد بعنصر الاقتصاد فحص الطريقة التي يتم من خلالها استخدام الموارد للتأكد من تقليل كلفتها الى اقل مستوى ممكن مع الأخذ بعين الاعتبار الجودة المناسبة للموارد (ديوان الرقابة المالية الاتحادي، 2013: 7)، وهي الأداء العملي المنظم لشؤون الوحدة الذي يسمح بتخفيض النفقات للحد الأدنى والتأكد من عدم وجود اسراف وتبذير بالإنفاق دون وجود منفعة محققة (طه، 2013: 31). بما ان الاقتصاد يهدف إلى إبقاء التكلفة منخفضة عند محاولة تحقيق أهداف الوحدة الاقتصادية، وبالتالي فإن المخاطر العامة في الاقتصاد تشمل ثلاث مناطق (AL FARAJ, 2010: 7).

ب. **الكفاءة:** تمثل الكفاءة العلاقة بين عناصر المدخلات وعناصر المخرجات، اي ان تكون المدخلات بأقل قدر ممكن والمخرجات بأعلى قدر ممكن، (سرايا، 2007: 127) نقلا عن وعد هادي عبد

الحساني، وان هذه العلاقة بين المنتجات (السلع والخدمات) الناتجة عن نشاط ما وتكاليف المدخلات المستخدمة لإنتاجها في فترة زمنية معينة، مع الحفاظ على معايير الجودة.

ان مبدأ الكفاءة هو تحقيق أقصى استفادة من الموارد المتاحة، يهتم بالعلاقة بين الموارد المستخدمة والشروط المعطاة والنتائج المحققة، من حيث كمية وجودة وتوقيت المخرجات أو النتائج (INTOSAI, 2014: 31-32).

خلاصة ما تقدم أن جوهر مفهوم الكفاءة، يتمثل ويتمحور في العلاقة بين الحصول على المخرجات بأعلى الكميات وبأفضل نوعية ممكنة من خلال مدخلات محدودة، إذ إن إغفال قياس الجودة في الخدمات المقدمة وعدم ربطها بمفهوم الكفاءة يمثل قصوراً واضحاً، وأن ذلك سوف يقود إلى نتائج مضللة بخصوص قياس الكفاءة، فتوفير كميات كبيرة من المخرجات ومن مدخلات محدودة أو الحصول على مخرجات بنسبة ثابتة من خلال التقليل في المدخلات المستعملة، لا تمثل قياساً للكفاءة بحد ذاتها، لذا يجب ربط ما بين ما تم الحصول عليه من المخرجات بقياس للجودة لكي يتم الحكم في الكفاءة، وهذا يتطلب بالضرورة التأكيد على جودة المدخلات المستعملة. (حياوي، 2020: 25-26).

ج. **الفاعلية:** تعد الفاعلية إحدى عناصر رقابة الأداء الأساسية وهو يهتم دوماً بفاعلية تحقيق الأهداف المرسومة والمخطط لها وما إذا كانت الوحدة أو الهيئة قد حققت أهدافها على أكمل وجه من عدمه وقد يتعدى ذلك إلى شرح أسباب عدم تحقيق الأهداف هل كانت الأهداف مبالغ فيها (الديان، 2002: 19-20). وكذلك ان الفعالية هي مدى تحقيق الأهداف والعلاقة بين التأثير المقصود والتأثير الفعلي للنشاط. تتناول الفعالية مسألة ما إذا كان البرنامج او النشاط قد حقق أهدافه، أي الإنفاق بحكمة. عند التركيز على الفعالية، من المهم التمييز بين المخرجات أو المنتجات المباشرة والتأثيرات أو النتائج النهائية.

تتحقق الفعالية عندما يكون هناك تحسن في تحقيق أهداف البرنامج والنتائج المهمة لفعالية البرامج والأنشطة ولكن قد يكون قياسها وتقييمها أكثر صعوبة من المدخلات والمخرجات (INTOSAI, 2004: 4).

إضافة الى ما تقدم إن الحدود الفاصلة بين عناصر تدقيق الأداء الاقتصادية والكفاءة والفاعلية لا تبدو واضحة بعض الشيء فالعلاقة بين التكلفة والفاعلية أو بين التكلفة والمنفعة هي علاقة توافقية ما بين الكفاءة والفاعلية، فالفاعلية كما تم توضحيها مسبقاً تتضمن التأكد من تحقيق الأهداف والكفاءة وتهتم بالمخرجات، الاقتصادية تمثل جانب التوفير بتكلفة البرامج أو العمليات أو الأنشطة، لذلك لا يمكن للكفاءة وحدها ولا للفاعلية ولا للاقتصادية وحدها أن يعد مفهوماً كافياً لتقييم أداء وحدات القطاع العام لكن ينبغي أن يكون كل جانب وكل عنصر مع بعض البعض بالتالي العمل كأنه عمل مشترك (اردیني، 2001: 8).

د. **البيئة:** اتجه بعض الباحثين الى إضافة عنصر رابع وهو (البيئة)، يُعدّ الإضافة الجديدة الى عناصر تدقيق الأداء وبما ان عينة الدراسة (مديرية بلدية الموصل) والنشاط الذي تم اختياره من هذه العينة هو (قطاع التنظيفات) والذي له علاقة بالبيئة سوف يتم تناول هذا العنصر.

ويقصد بتدقيق الأداء البيئي للوحدة الاقتصادية هو التحقق من فاعليتها ومدى التزامها وتوافقها مع التعليمات والخطط البيئية وتحديد اثاره على أداء الوحدة الاقتصادية ومن اهم أهدافها: (الواردات، 2014: 289) نقلا عن وعد هادي عبد الحساني.

- ❖ التحقق من التزام الوحدة الاقتصادية بالمتطلبات البيئية.
- ❖ تقديم تقرير دوري للأطراف ذات العلاقة.
- ❖ التنبؤ بالمخاطر البيئية المحتملة.

ولا تركز عملية تدقيق الأداء على التركيز في العناصر الثلاثة (الاقتصادية/ الكفاءة/ والفاعلية) فقط وانما تهدف أيضا على عنصر البيئة من اجل تحسين نظم وبرامج الإدارة الداخلية عبر معالجة نقاط الخلل والضعف التي تم تحديدها وتقديم التوصيات اللازمة لتلافيها (الحساني واخرون، 2019: 213).

المبحث الثالث: التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي

3-1. مفهوم التكامل بين التدقيق الداخلي والخارجي: ان المقصود بالتكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي هو التعاون والتنسيق بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي أثناء تنفيذهما لمهامهم، بما يضمن تغطية اشمل لأعمال التدقيق وتقليل ازدواجية الجهود بقدر الإمكان، وتوزيع العمل توزيعا يحقق أهداف التدقيق بشكل عام ويعود بالفائدة على الوحدة، (أبوسرعة، 2010: 96) نقلا عن صهباء عبد القادر احمد وفاطمة فزع هداب وليلى عبد جاسم، وبهذا يمكن الانتفاع من سمات المدقق الداخلي من حيث التواجد المستمر داخل الوحدة وممارسة نشاطه والقيام بالعديد من اجراءات الرقابة وبالمقابل توظيف استقلالية المدقق الخارجي وخبرته في تقليص حجم العينة ونطاق الفحص مما يؤدي الى تخفيض التكلفة والوقت المستغرق لإنجاز عملية التدقيق وتخفيض أجور المدقق الخارجي (احمد واخرون، 2018: 6).

على الرغم من وجود اختلاف بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي فان مجال التعاون بينهم واسع فليس من شك في أن وجود نظام سليم للتدقيق الداخلي يزيد من اعتماد المدقق الخارجي عليه لما له من خبره شامله في عمليات واجراءات الوحدة الاقتصادية (زيني، 2019: 71).

وعرف التكامل بين التدقيق الداخلي والخارجي بانه تحقيق التعاون والتنسيق بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي على أساس المنافع المتبادلة في مجال الأهداف المتشابهة من ناحية وفي مجال خدمة الإدارة من ناحية أخرى بغرض الوصول الى الأداء الأمثل وزيادة كفاءة وفاعلية أداء التدقيق (البكوع، 1987: 82-85) نقلا عن شيماء محمد سمير إبراهيم.

من خلال ما سبق يرى الباحث ان التكامل هو التنسيق والتعاون والتفاعل في الحدود المسموح بها ما بين المدقق الداخلي والخارجي كل حسب مهامه لتحقيق اهداف وظائف كل منهما وصولا الى هدف الوحدة وإنجاز عملية التدقيق بكفاءة وفاعلية واقل تكلفة.

3-2. أهمية التكامل بين التدقيق الداخلي والخارجي: يعد التكامل بين التدقيق الداخلي والخارجي احدى الآليات الممكنة لتحسين مستويات أداء المدقق الداخلي والخارجي على حد سواء، ومن ثم تحسين الخدمة المقدمة من قبلهم سواء للإدارة او الأطراف الخارجية عنها، على افتراض ان المدققين يتقيدان بالنصوص والمعايير والإجراءات المؤطرة للنوعين (بوجلخة، 2017: 41).

ان وجود نظام سليم للتدقيق الداخلي يزيد من اعتماد المدقق الخارجي على درجة متانة أنظمة الرقابة الداخلية يدفعه نحو استخدام أسلوب العينات، وأيضا يستطيع المدقق الخارجي الاعتماد على ايضاحات المدقق الداخلي لما له من خبرة شاملة في عمليات واجراءات الوحدة محل التدقيق (عليوي واخرون، 2011: 307). وتتجسد أهمية التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي بحيث يطمئن المدقق الخارجي على دقة وفعالية نظام الرقابة الداخلية من خلال دقة

وفعالية التدقيق الداخلي، حيث أن الثقة في نظام التدقيق الداخلي تؤدي إلى تقليل الوقت الذي يستغرقه التدقيق الخارجي، مما يقلل من أتعاب التدقيق ويزيد من رضا المستخدمين، وهذا يضمن تغطية الأكثر شمولا لأنشطة الوحدة الاقتصادية، وتجنب التكرار والازدواجية في العمل وتقليل التكاليف والوقت اللازمين لأداء التدقيق الخارجي، الذي يؤدي إلى تضافر الجهود لتحقيق أهداف كل منها بكفاءة وفاعلية لصالح الوحدة، وأن مجالات التعاون والتنسيق يجب أن تتجه نحو مؤشرات العمل الرقابي الناجح وهي الكفاءة والفعالية والمؤشرات الاقتصادية، أي التعاون في مجالات تحقيق هذه المؤشرات (Jabbar, 2018: 6).

المبحث الرابع: برنامج تدقيق الأداء المقترح

سيتم في هذا المبحث عرض برنامج تدقيق الأداء المقترح ومن ثم سيتم تطبيقه على أحد أنشطة البلدية، إذ سيتم تطبيقه على نشاط التنظيفات في مديرية بلدية الموصل لأنه يُعدّ من أهم الانشطة التي تقوم به البلدية بالاعتماد على مؤشرات تدقيق الأداء المعمول بها في ديوان الرقابة المالية وكذلك البيانات التي تم الحصول عليها من مديرية بلدية الموصل.

وقبل البدء بعرض البرنامج المقترح كان لابد من الاطلاع على الإجراءات الرقابية التي يقوم بها ديوان الرقابة المالية الخاصة بتدقيق الاداء في مديرية بلدية الموصل وذلك من خلال قيام الباحث بإجراء مقابلة شخصية مع السيد مدير عام ديوان الرقابة المالية (دائرة التدقيق المنطقة الأولى/الموصل)، للحصول على معلومات حول طبيعة تدقيق الأداء المطبق في الديوان عن طريق طرح مجموعة من الأسئلة تم التوصل من خلالها على المعلومات الاتية:

أ. قيام ديوان الرقابة المالية بإجراء عملية تدقيق الأداء على كافة الدوائر بضمنها بلدية الموصل.

ب. قام ديوان الرقابة المالية بإصدار تقرير تدقيق الأداء عن مديرية بلدية الموصل، ان تقرير تدقيق الأداء المعد من قبل ديوان الرقابة المالية في المحافظة لا ينظم بصورة مستقلة عن الدائرة محل الفحص كما هو الحال في عملية التدقيق المالي بل يتم إصداره على مستوى الوزارة لكل الدوائر التابعة لها في العراق.

ج. لم يتم تأكيد اجراء عملية تدقيق الأداء سنويا على مديرية بلدية الموصل وفق المعنى الكامل لتدقيق الأداء وكانت الإجابة انه يتم مقارنة المخطط بالفعلي لأنشطة الوحدات الحكومية ضمن إجراءات التدقيق المالي التقليدي، او يتم القيام بتدقيق الأداء لعدة سنوات متتالية بعملية واحدة.

د. لم يتم ذكر معوقات لإجراء عملية تدقيق الأداء مع ذكر بعض الملاحظات، وهي ان هذه العملية تحتاج الى توفير كوادر للتمكن من اجراء عملية التدقيق المالي والأداء معا وكذلك عدم قيام الوحدات الحكومية محل الفحص بتوفير البيانات والمعلومات المطلوبة لعملية تدقيق الأداء او عدم توفيرها بالوقت المناسب وبالدقة المطلوبة.

ه. ان الإجراءات المتبعة في عملية تدقيق الأداء هي من خلال تطبيق مؤشرات قياس الأداء والصادرة من ديوان الرقابة المالية الاتحادي والمصنفة حسب الانشطة لكافة الوزارات، وإمكانية تطبيق أي مؤشرات للأداء يتم استحداثها من قبل الوحدات الحكومية كونها بتماس مباشر مع أداء أنشطتها دون المساس والتغيير بمؤشرات الديوان كونها من الثوابت لا يمكن تغييرها.

و. تم اجراء تحديث على مؤشرات عملية تدقيق الأداء المستخدمة والمطبقة في ديوان الرقابة المالية وذلك بإصدار دليل تقويم الأداء للبرامج والسياسات بالتنسيق مع المحكمة الهولندية عام 2019 تم الحصول على هذه المعلومة من موقع الديوان على الانترنت والطلاع على هذا الدليل.

مما تقدم يتبين أهمية تصميم نموذج للقيام بعملية تدقيق الاداء من قبل الوحدات الاقتصادية نفسها، ومن ثم يمكن ان يقوم ديوان الرقابة المالية بفحص النموذج المطبق من قبل الوحدات لتحديد مدى امكانية الاعتماد عليه وبالتالي سيكون هناك امكانية للحصول على تقارير سنوية ودورية عن اداء الوحدات الاقتصادية والاستفادة من المزايا الناتجة عن ذلك الامر.

يتضمن البرنامج المقترح من ستة اقسام وهي:

4-1. تحديد هدف البرنامج المقترح: ان الهدف من النموذج المقترح لعملية تدقيق الأداء هو تطبيق عناصر تدقيق الأداء الثلاثة (الاقتصادية، الكفاءة، الفاعلية) من قبل بلدية الموصل عند القيام بممارسة أنشطتها للوقوف على مستوى انجازاتها ومدى تحقيقها للأهداف المرسومة في خطتها وفق مؤشرات تدقيق الاداء المستخدمة من قبل ديوان الرقابة المالية وذلك بالارتكاز الى المجالات التي يتيحها التكامل بين التدقيق الداخلي والخارجي لتحديد أسباب عدم كفاية السياسات المتبعة والكشف عن استمرار الأخطاء والخلل في أداء بلدية الموصل لأنشطتها وتحديد الأسباب الحقيقية للمشكلة ووضع التوصيات لإجراء التحسينات، وإيجاد الحلول المناسبة التي تسهم في معالجة المشكلة، مما يزيد من مهارات العاملين في الوحدة وبشكل مستمر وتقليل الممارسات الخاطئة.

وكذلك يهدف نموذج تدقيق الأداء المقترح الى مساعدة الإدارة في تزويدها بمعلومات عن أداء الوحدة خلال فترة معينة عن طريق تقرير الاداء الذي يعد من قبل التدقيق الداخلي، والتقليل من احتمالات اتخاذ قرارات غير مناسبة والمساعدة على تحسينها، ويساعد الاجهزة الرقابية (ديوان الرقابة المالية) في أداء عملها من خلال المعلومات التي يقدمها تدقيق الأداء في التقارير الدورية عن اقتصادية وكفاءة وفاعلية أداء الوحدات محل التدقيق ويمكن اعتبارها قاعدة انطلاق او أساس عمل للأجهزة الرقابية مما يوفر الوقت والجهد والكادر للحصول على المعلومات والبيانات المطلوبة لعملية تدقيق الأداء.

عليه يمكن تحديد اهداف مديرية بلدية الموصل المتعلقة بنشاط التنظيفات:

أ. بيان مدى اقتصادية نشاط جمع النفايات.

ب. بيان مدى كفاءة نشاط جمع النفايات وبدون أي تأثيرات صحية وبيئية.

ج. بيان مدى فاعلية إدارة نشاط جمع والتخلص من النفايات.

د. مدى الالتزام بالقوانين والتعليمات المرعية والخطط والاستراتيجيات الخاصة بنشاط التنظيفات.

4-2. تحديد نطاق النموذج المقترح: شمل النطاق بيانات تقارير القطاعات الخدمية المقدمة الى شعبة التخطيط والمتابعة الأسبوعية والشهرية فيما يخص نشاط التنظيفات وكذلك البيانات المالية من الشعبة المالية في مديرية بلدية الموصل والمتعلقة بالمبالغ المصروفة على نفس النشاط المذكور انفا وكانت تخص عام 2019.

4-3. مؤشرات التدقيق المستخدمة في النموذج المقترح: ان تدقيق الأداء في مديرية بلدية الموصل يجب ان تتم من خلال التحقق من مدى تطبيق العناصر الثلاثة (الاقتصادية، الكفاءة، الفاعلية) ومدى توفرها في بلدية الموصل من خلال استخدام المؤشرات المستخدمة لقياس الأداء وذلك كون هذه المؤشرات معتمدة من قبل ديوان الرقابة المالية والمطبقة على وحدات القطاع العام فهي تعد جوهرة تدقيق الأداء في الوحدات الحكومية، عليه تم استخدام مؤشرات تقويم الأداء الخاصة بنشاط التنظيفات احد أنشطة مديرية بلدية الموصل والمعمول بها في ديوان الرقابة المالية، وسيتم وفقاً لوجهة نظر الباحث ومن خلال الاطلاع الميداني والمباشر على مراحل عمل هذا النشاط

تقسيم هذه المؤشرات حسب عناصر تدقيق الأداء الثلاث (الاقتصادية، والكفاءة، والفاعلية) وكالاتي:

أولاً. المؤشرات الاقتصادية: عندما نتحدث عن مؤشر عنصر الاقتصادية أو التوفير فالأمر متعلق بإدارة البلدية لأنشطتها، إذ تسعى إلى تقليل تكلفة المدخلات وموارد البلدية المستعملة للأنشطة وللخدمات المقدمة من قبل البلدية، لذلك على إدارة البلدية العمل على الموازنة ما بين التكاليف والكمية والجودة بحيث تكون مرضية، كذلك عليها القيام بعمليات التحقق من الخدمات المقدمة والتأكد من استعمال طرائق الحماية للموجودات والبيئة، ومتابعة العقود المبرمة مع الأطراف ومدى التحقق من مدى استيفاء شروط التعاقد لشراء وتأجير الآليات وكذلك التعاقد مع الايدي العاملة والنفقات الأخرى، ويشمل عنصر الاقتصادية أيضاً متابعة سير الأنشطة ومدى مطابقتها للمبادئ والسياسات الموضوعة من قبل بلدية الموصل والجهات التابعة لها والجهات ذات العلاقة بنشاطها، وهذه المؤشرات هي:

أ. الكلفة التشغيلية الخاصة بالتخلص من النفايات لكل طن =

الكلفة التشغيلية الخاصة بالتخلص من النفايات لكل طن = الكلفة التشغيلية للتخلص من النفايات / إجمالي كمية النفايات الناتجة (طن)

= 12.640.889.000 / 941.399

= 13.427.7 ألف دينار كلف التخلص لكل طن من النفايات

ب. الكلفة التشغيلية الخاصة بجمع النفايات لكل طن =

الكلفة التشغيلية الخاصة بجمع النفايات لكل طن = الكلفة التشغيلية لجمع النفايات / إجمالي كمية النفايات التي جرى جمعها (طن)

= 12.640.889.000 / 941.399

= 13.427.7 ألف دينار كلفة الجمع لكل طن من النفايات

يلاحظ تساوي الكلفة التشغيلية للتخلص وعملية جمع النفايات وذلك لعدم وجود فروقات بالكلفة بين العمليتين لان بلدية الموصل تتخلص من النفايات بعملية الطمر الصحي.

ج. كلفة نقل النفايات لكل طن =

كلفة نقل النفايات لكل طن = إجمالي كلفة نقل النفايات / كمية النفايات المنقولة (طن)

إجمالي كلفة نقل النفايات =

أدوات احتياطية	1.702.725.000	
صيانة الآليات والمعدات	1.069.062.000	
زيوت وشحوم	223.247.000	
منتجات نفطية	2.221.916.000	+
استئجار الآليات	1.157.588.000	
أجور سواق الآليات	564.800.000	
إجمالي كلفة نقل النفايات	6.939.338.000	

$$\text{كلفة نقل النفايات لكل طن} = \frac{6.939.338.000}{941.339}$$

= 7.371.7 ألف دينار كلفة النقل لكل طن من النفايات

د. طريقة احتساب أجور النقل للأليات المستأجرة (مقطوع، وزن المواد المنقولة): يتم احتساب أجور الآليات المستأجرة باحتساب مبلغ مقطوع لليوم الواحد مع تحديد عدد السفرات المنقولة من النفايات وحسب شروط التعاقد مع المتعهدين علما انه يتم وزن هذه الآليات وهي محملة وبعد التفريغ للحصول على كمية النفايات باستخدام الميزان الجسري الموجود في موقع الطمر الصحي.

ثانياً. مؤشرات الكفاءة: عندما نتحدث عن مؤشر عنصر الكفاءة فيعني التحقق من مدى الاستفادة من الموارد البشرية والمالية والموارد الأخرى المتاحة لبلدية الموصل وكيفية توفير الموارد من أجل الحصول على منافع وما تقدمه من خدمات كبيرة، كذلك إجراء دراسات للحصول على مخرجات وبالخدمات المقدمة نفسها وبأقل تكلفة ممكنة، فتلك الدراسات هي من اجل الوصول لنتائج من شأنها ان تعظم موارد البلدية وكذلك الخدمات المقدمة والعمل على تحسينها، لذلك فان الوحدات الحكومية الخدمية تقوم بمتابعة ومراقبة فحص أنظمة المعلومات والمقاييس المستعملة للأداء والإجراءات المستعملة لتنفيذ الخطط والمشاريع والأنشطة الخدمية، وهذه المؤشرات هي:

أ. نسبة عدد الآليات المستأجرة =

$$\text{نسبة عدد الآليات المستأجرة} = \frac{\text{عدد الآليات المستأجرة}}{\text{إجمالي عدد الآليات}}$$

$$= \frac{480}{747}$$

= 0.64 نسبة عدد الآليات المستأجرة الى عدد الآليات المملوكة للبلدية

ب.طرق معالجة المشاكل والمعوقات التي تواجه البلدية في مجال النظافة وراي ومقترحات المختصين بمعالجتها:

- ان اهم المشاكل والمعوقات التي تواجهها البلدية هي ما يخص قلة الآليات المتوفرة بحيث لا تفي بالحاجة وكذلك قلة عدد عمال النظافة وقلة التخصيصات، عليه يتم معالجتها بشكل وقتي عن طريق تأجير اليات وفق التخصيصات المتوفرة وكذلك تنظيم حملات للتنظيف بتمويل من قبل المنظمات وكذلك قد يتم اللجوء الى إحالة هذا النشاط الى المقاولين للتخلص من النفقات المتزايدة.
- قيام القطاعات المتمثلة بالأقسام الخدمية التابعة لها بتنظيم جدول زمني لعملية التنظيف وحسب الوحدات السكنية التابعة لها وفق الإمكانيات المتوفرة بحيث يتم جمع ورفع والتخلص من النفايات كل فترة معينة بشكل دوري.

ج. مدى استغلال الآليات العائدة للبلدية من خلال تدقيق سجل استخدام الآليات: يتم مسك سجلا داخل القطاعات وعن طريق مسؤولي الأقسام البلدية التابعة لها ومتابعة مسؤولي الخدمات في هذه القطاعات موضح فيها عدد وأنواع الآليات لكل قسم بلدي واسم السائق وعدد وأسماء العمال العاملين بمعية كل الية وكذلك خط سير الآليات وايام العمل حسب الوحدات السكنية وكذلك تثبيت أيام التوقفات والعطلات والغيابات.

د. فحص إجراءات الصيانة والادامة الدورية للأليات: يتم فحص واجراء الصيانة على الآليات من قبل ورش التصليح التابعة للبلدية ولكافة القطاعات، وإذا تعذر إمكانية التصليح في هذه الورش يتم اجراء التصليح في الأسواق الخارجية وفي نطاق محدود.

ه. نسبة عدد العاملين بأجور يومية =

$$\text{نسبة عدد العاملين بأجور يومية} = \frac{\text{عدد العاملين بأجور يومية}}{\text{إجمالي عدد العاملين (دائمي + وقتي)}}$$

$$= \frac{1786}{3305}$$

= 0.54 نسبة عدد العاملين الوقتين الى العاملين كافة

و. عدد المنظفين الى عدد السكان في المحافظة / المنطقة =

$$\text{عدد المنظفين الى عدد السكان في المحافظة/المنطقة} = \frac{\text{عدد المنظفين (دائمي + وقتي)}}{\text{إجمالي عدد السكان}}$$

$$= \frac{1786}{1.600.000}$$

= 0.0011 أي ان كل 1,000 مواطن عامل تنظيف واحد

ز. طريقة احتساب أجور النقل للأليات المستأجرة (مقطوع، وزن المواد المنقولة): تم استخدام هذا المؤشر من ضمن مؤشرات الاقتصادية ومن الممكن استخدامه من ضمن مؤشرات الكفاءة في حالة اعتبار الآليات من ضمن الموارد وان استخدام الطريقة المثلى لاحتساب أجور النقل تمثل أفضل استخدام للمدخلات أي اقصى منفعة.

ح. مدى مراعات المواصفات المطلوبة في عملية الطمر الصحي للنفايات وتتألف من:

❖ توفير الكوادر اللازمة لعملية الطمر: تم توفير (30) عامل تنظيف للعمل في وحدة الطمر الصحي، فضلاً عما تتضمنه الوحدة من موظفين على الملاك الدائم بحيث لا يُعدّ هذا العدد كافٍ قياسا بحجم اعمال الطمر والزخم الحاصل من حيث كمية النفايات الداخلة اليه وذلك لوجود موقعين للطمر الصحي في مديرية بلدية الموصل.

❖ توفير المستلزمات التي تتطلبها عملية الطمر من حيث:

- الطرق داخل الموقع لتسهيل الحركة: إن الطرق مفروشة ومحدولة بمادة التيكلة الجبلية لتسهيل دخول وخروج الآليات.
- مسقفات للأليات: يوجد مسقفات بالقرب من موقع إدارة الوحدة.
- غرفة للإدارة والحراسات ومخزن للمواد: تتوفر كرفانات في موقع الطمر الصحي للإدارة والحراسة ومخزن.
- ميزان في بداية الموقع لوزن سيارات النفايات: يوجد ميزان جسري لوزن الآليات.
- توفير الماء والكهرباء داخل الموقع: يوجد كهرباء في الموقع ولا يتوفر الماء.

ثالثاً. مؤشرات الفاعلية: عندما نتحدث عن مؤشر عنصر الفاعلية الأمر مختلف بعض الشيء على الرغم من أوجه التشابه بين هذه العناصر، فالفاعلية تعني درجة التحقق من البرامج والأنشطة والإجراءات وسياسيات مؤسسات البلدية في تحقيق الأهداف المرسومة مسبقاً، لذلك فالمدققون يأخذون بنظر الاعتبار ذلك معياراً عند قيامهم بعمليات الفحص، فعند قيام المدقق بعملية القياس وتدقيق الفاعلية عليه أولاً دراسة الأهداف المحددة من قبل إدارات مؤسسات البلدية بشكل تفصيلي بصورة تكون ملائمة مع الواقع العملي والموارد المتاحة، والتأكد من انها تقوم بإصدار تقارير

شهرية لمستوى الفاعلية لديها، والتأكد من أنها قامت باختيار البدائل التي تحقق الأهداف المحددة وبأقل التكلفة وبنفس الجودة المطلوبة، وهذه المؤشرات هي:

أ. طرق معالجة المشاكل والمعوقات التي تواجه البلدية في مجال النظافة وراي ومقترحات المختصين بمعالجتها: تم استخدام هذا المؤشر من ضمن مؤشرات الكفاءة ومن الممكن استخدامه من ضمن مؤشرات الفعالية في حالة استخدام هذا المؤشر للتحقق من الأنشطة والبرامج لتحقيق اهداف الوحدة أي تُعدّ من ضمن سياسات الوحدة.

ب. مدى استغلال الآليات العائدة للبلدية من خلال تدقيق سجل استخدام الآليات: تم استخدام هذا المؤشر من ضمن مؤشرات الكفاءة ومن الممكن استخدامه من ضمن مؤشرات الفعالية في حالة استخدام هذا المؤشر للتحقق من الأنشطة والبرامج لتحقيق اهداف الوحدة أي تُعدّ من ضمن سياسات الوحدة.

ج. فحص إجراءات الصيانة والادامة الدورية للآليات: تم استخدام هذا المؤشر من ضمن مؤشرات الكفاءة ومن الممكن استخدامه من ضمن مؤشرات الفعالية في حالة استخدام هذا المؤشر للتحقق من الأنشطة والبرامج لتحقيق اهداف الوحدة أي تُعدّ من ضمن سياسات الوحدة.

د. هل هناك نظام متابعة للآليات والعاملين: يوجد نظام متابعة الكتروني للعاملين عن طريق جهاز البصمة ومتابعة موقعية من قبل المراقبين فضلا عن متابعة معاون المدير لشؤون الخدمات والبيئة ومدراء القطاعات ومسؤولي الأقسام البلدية عن طريق الزيارات الميدانية لمواقع العمل اما ما يخص متابعة الآليات فيتم متابعتها عن طريق المواقف التي ترفع من قبل مسؤولي الأقسام الى مدراء القطاعات وكذلك متابعتها عن طريق السجلات الممسوكة لحركة تلك الآليات.

ه. الاطلاع على تقارير اللجان المركزية المختصة بالنظافة: لا يوجد لجان مركزية مختصة بالنظافة.

و. حصة الفرد من النفايات المرفوعة (طن) =

$$\text{حصة الفرد من النفايات المرفوعة (طن)} = \frac{\text{كمية النفايات المرفوعة (طن)}}{\text{عدد نفوس المدينة (عدد)}}$$

$$= \frac{941.399}{1.600.000}$$

= 0.58 طن حصة الفرد الواحد من النفايات المرفوعة

ز. تحديد مستوى النظافة من خلال القيام بزيارات ميدانية: يتم تحديد مستوى النظافة عن طريق التقارير والمواقف التي ترفع من قبل مدراء القطاعات الى معاون المدير لشؤون الخدمات والبيئة وكذلك التقارير والمواقف التي ترفع من قبل مسؤولي الأقسام البلدية الى مدراء القطاعات الذين يعملون بمعيتهم، وكذلك يمكن تحديد مستوى النظافة عن طريق عدد الشكاوى الواردة من المواطنين بهذا الخصوص.

ح. هل يتم تغطية السيارات التي تقوم بنقل النفايات: لا يوجد اجراء في مديرية بلدية الموصل بالقيام بتغطية الآليات المكشوفة التي تنقل النفايات.

رابعاً. مؤشرات عامة: فضلاً عما تقدم يوجد مؤشرات عامة حول نشاط التنظيفات لم يتم ادراجها ضمن العناصر السابقة وهي:

أ. هل توجد خطط متوسطة وطويلة المدى خاصة بنشاط التنظيفات: لا يوجد فعليا خطط طويلة ومتوسطة الأمد للقيام بالتنظيفات والاكتفاء بالأعمال اليومية.

ب. مدى الالتزام بقانون وزارة العمل والشؤون الاجتماعية الخاص بعدم تشغيل الاحداث بأجور يومية: تلتزم مديرية بلدية الموصل بقانون وزارة العمل والشؤون الاجتماعية بمراعات اعمار العاملين في التنظيفات اثناء التشغيل بصورة مؤقتة ويكون الحد الادنى للعمر هو (18) سنة.

ج. يوجد مؤشرات خاصة بعمليات تدوير النفايات لم يتم تناولها لعدم إمكانية تطبيها كون مديرية بلدية الموصل لا تمتلك معامل لتدوير ومعالجة النفايات وسوف يتم تطبيق هذه المؤشرات حال مزاولة البلدية لمثل هذا النشاط مستقبلاً.

4-4. الجهات المشاركة في عملية تدقيق الأداء: لابد من تحديد الشعب والوحدات المشاركة في عملية تدقيق الأداء ليتم متابعة المعلومات الصادرة منها وكالاتي:

أ. المدققين في شعبة التدقيق الداخلي من خلال تطبيق مؤشرات تدقيق الأداء.

ب. مسؤولي الوحدات الخدمية (القسم البلدي) من خلال مراقبة العمل.

ج. المهندسين مدراء القطاعات البلدية.

د. مسؤولي الخدمات في القطاعات البلدية من خلال التقارير الأسبوعية والشهرية الصادرة حول نشاط التنظيفات.

ه. شعبة التخطيط والمتابعة من خلال المواقف الشهرية وتقارير متابعة نشاط التنظيفات مع القطاعات البلدية.

و. شعبة المالية من خلال البيانات المالية حول المبالغ المصروفة على التنظيفات بكافة تبويباتها المخططة والمنفذة.

ز. وحدة الطمر الصحي من خلال المعلومات المقدم حول كمية النفايات (الوزن).

ح. معاون المدير لشؤون الخدمات والبيئة كونه المسؤول الأول على متابعة نشاط التنظيفات من خلال تقارير القطاعات البلدية المرتبطة به إدارياً وكذلك الزيارات الميدانية وما ينتج عنها من توجيهات مكتوبة.

5-4. التقرير: تم اعداد تقرير تدقيق الأداء بالاعتماد على دليل تقويم الأداء للبرامج والسياسات الصادر عن ديوان الرقابة المالية 2019 وفق خطوات واضحة ومفهومة ومنتظمة للوصول الى هدف التقرير في عرض اداء مديرية بلدية الموصل في قطاع التنظيفات لتنفيذ الملاحظات الموضحة فيه، وكذلك الاستفادة من النتائج والتوصيات التي خرج بها التقرير.

المقدمة: استنادا الى متطلبات الدراسة والخاصة بتفعيل تدقيق الأداء، قام الباحث ومن خلال الزيارات الميدانية بإجراء اعمال تدقيق الأداء لنشاط التنظيفات في مديرية بلدية الموصل وسيتم عرض نتائجها كالاتي:

اولاً. نبذة تعريفية بموضوع تدقيق الأداء

أ. **نطاق عملية التدقيق:** يشمل هذا التقرير تدقيق أداء قطاع التنظيفات في مديرية بلدية الموصل وقد شمل ذلك القطاعات البلدية ومواقع الطمر الصحي الاتية:

❖ **قطاعات الجانب الايسر من المدينة:**

- قطاع الحدباء البلدي وبلغت عدد الوحدات السكنية العائدة له 23.720 وحدة سكنية والمساحة الكلية التي يغطيها القطاع 23.436 كم 2.
- قطاع الزهور البلدي وبلغت عدد الوحدات السكنية العائدة له 19.481 وحدة سكنية والمساحة الكلية التي يغطيها القطاع 11.420 كم2.

- قطاع التحرير البلدي وبلغت عدد الوحدات السكنية العائدة له 33.150 وحدة سكنية والمساحة الكلية التي يغطيها القطاع 30.667 كم2.
- قطاع نركال البلدي وبلغت عدد الوحدات السكنية العائدة له 11.800 وحدة سكنية والمساحة الكلية التي يغطيها القطاع 21.738 كم2.
- قطاع السلام البلدي وبلغت عدد الوحدات السكنية العائدة له 51.276 وحدة سكنية والمساحة الكلية التي يغطيها القطاع 43.868 كم2.
- موقع الطمر الصحي في الجانب الايسر.

❖ **قطاعات الجانب الايمن من المدينة:**

- قطاع الربيع البلدي وبلغت عدد الوحدات السكنية العائدة له 41.519 وحدة سكنية والمساحة الكلية التي يغطيها القطاع 27.484 كم2.
- قطاع المدينة القديمة البلدي وبلغت عدد الوحدات السكنية العائدة له 12.000 وحدة سكنية والمساحة الكلية التي يغطيها القطاع 3.288 كم2.
- قطاع الغزلاني البلدي وبلغت عدد الوحدات السكنية العائدة له 4.573 وحدة سكنية والمساحة الكلية التي يغطيها القطاع 43.451 كم2.
- قطاع موصل الجديدة البلدي وبلغت عدد الوحدات السكنية العائدة له 24.400 وحدة سكنية والمساحة الكلية التي يغطيها القطاع 14.333 كم2.
- موقع الطمر الصحي في الجانب الايمن.

ب. اهداف ومهام مديرية بلدية الموصل فيما يخص نشاط التنظيفات:

- تتولى مديرية بلدية الموصل تقديم خدماتها البلدية ضمن حدود التصميم الأساس لمدينة الموصل لضمان الوصول الى اعلى مستوى من النظافة بشكل يتناسب مع كونها مركز مدينة محافظة نينوى.
- الحفاظ على سلامة البيئة لمدينة الموصل من خلال قيام البلدية بجمع ورفع النفايات والتخلص منها عن طريق طمرها بشكل صحيح.
- تمارس بلدية الموصل اعمالها وصلاحياتها وفق القانون.
- محافظ نينوى هو الرئيس الأعلى للدائرة يتولى التوجيهات بشكل عام وان مدير بلدية الموصل هو الرئيس المباشر يتولى توجيه القطاعات البلدية من خلال المعاون لشؤون الخدمات والبيئة الذي بدوره يتولى توجيه هذه القطاعات والتنسيق بينها والتخطيط لأنشطتها وتصدر باسمه القرارات والبيانات والاوامر وفق ما مخول به من قبل مدير البلدية.
- يعاون مدير بلدية لموصل في أداء مهامه ثلاثة معاونين ويكونون مسؤولين امامه عن أداء الشعب والقطاعات المرتبطة بهم حسب الصلاحيات المخولة لهم.

ج. مشكلة موضوع تدقيق الأداء وأثرها على المجتمع: مما لا يخفى على أحد وجود قصور في عمليات التنظيف التي لها الأثر الكبير على الاحياء السكنية لمدينة الموصل وذلك ببقائها تعاني من نقص لهذه الخدمة بالرغم من استمرار القيام بعمليات التنظيف اليومية وهذا ما اظهرته مواقف الأسبوعية والشهرية التي تعد من قبل القطاعات البلدية بكمية النفايات المرفوعة.

حيث تظافرت العديد من الأسباب في عدم تقديم تلك الخدمة بأكمل وجه، إذ ان مديرية بلدية الموصل لا تمتلك اليات كافية تغطي اعمال نشاط التنظيفات فقد بلغت عدد الآليات حسب ما موضح في الملحق رقم (5) التي تستخدمها البلدية هو (1227) الية منها (480) الية مؤجرة أي تمثل نسبة

(64%) من الآليات الكلية بالاعتماد على مؤشر أداء الكفاءة رقم (1) بضمنها اليات متوقفة عن العمل بسبب قدم عمرها الإنتاجي وكذلك كثرة التوقفات الناتج عن العطلات بسبب القيام بتحميلها بأكثر من الطاقة المحددة لها للحفاظ على استمرارية اعمال التنظيف فضلاً عن الظروف التي تعرضت لها المدينة في السنوات الأخيرة أدت الى تراكم كميات كبيرة من النفايات وفقدان عدد كبير من الآليات العائدة للبلدية جراء هذه الظروف وخصوصا الاحياء السكنية لمدينة الموصل القديمة.

وكذلك عدم كفاية عمال النظافة لان نشاط التنظيفات وخصوصاً الايدي العاملة يتم عن طريق تأجير عمال للتنظيف بأجور يومية وحسب ما موضح في الملحق رقم (6) فقد بلغ عدد العاملين الكلي في نشاط التنظيفات (3305) منهم (1786) عامل نظافة أي نسبة (54%) بالاعتماد على مؤشر الكفاءة رقم (5) وهذا العدد موزع على مساحة المدينة الكلية وعدد النفوس والوحدات السكنية داخل حدود البلدية فقد بلغ عدد نفوس المدينة (1600000) نسمة حسب ما موضح في الملحق رقم (4) أي ان نسبة عدد العمال الى عدد النفوس هو (1) عامل لكل (1000) مواطن بالاعتماد على مؤشر الكفاءة رقم (6) وكذلك التزايد والتوسع المستمر بأعداد هذه الوحدات أدى الى زيادة كميات النفايات المطروحة وحسب ما موضح في الملحق رقم (7) حيث بلغت كمية النفايات السنوية (941399) طن أي ان حصة الفرد الواحد من النفايات المرفوعة هو (0.58) طن بالاعتماد على مؤشر الفاعلية رقم (6)، ان رمي النفايات العشوائي من قبل المواطنين وعدم الالتزام بالأماكن المخصصة لها يؤدي الى صعوبة رفعها بشكل منتظم الذي بدوره يودي الى تراكمها، وعدم وجود محطات لجمع وتحويل النفايات بشكل نظامي والاكتفاء بمواقع عشوائية كمكب للنفايات خارجة عن الضوابط البيئية والتي تجمع عن طريق الساحبات الزراعية فقط ويتم نقل هذه النفايات الى مواقع الطمر الصحي عن طريق القلابات وبواقع كل يومين وتقع هذه المواقع في المساحات الفارغة من كل قطاع بلدي، اما باقي الآليات تقوم بنقل النفايات مباشرةً الى موقع الطمر الصحي.

ومن الأسباب الجوهرية التي أدت الى قصور في نشاط التنظيفات عدم وجود التمويل الكافي لهذا النشاط حيث بلغت الكلفة الكلية لرفع الطن الواحد من النفايات (13427) ثلاثة عشر ألف واربعمائة وسبعة وعشرون دينار وذلك بالاعتماد على مؤشر أداء الاقتصادية رقم (1) وان نشاط التنظيفات بشكل عام يتحمل مجموعة من التكاليف السنوية وهذا ما تم توضيحه في الملحق رقم (3)، من هذا المنطلق يجب على بلدية الموصل توفير هذه المبالغ من ميزانياتها التشغيلية علما ان بلدية الموصل من مؤسسات التمويل الذاتي.

وأخيرا ان ضعف الرقابة من قبل بلدية الموصل وعدم وعي والتزام المواطنين بكيفية التعامل مع النفايات أصبحت تشكل عبء إضافي يستنزف الأموال المرصدة لتقديم هذه الخدمة.

د. **السياسة المعتمدة في مديرية بلدية الموصل لمعالجة المشكلة:** تسعى مديرية بلدية الموصل لتقديم الخدمات الى اكبر عدد من المواطنين من خلال رفع النفايات والتخلص منها والتي تقع ضمن نطاق مسؤوليتها وذلك من خلال استغلال المبالغ المخصصة في جداول الموازنة التشغيلية وكذلك من مبالغ تخصيصات تنمية الأقاليم وكذلك تسعى من خلال المنظمات الإنسانية التابعة للأمم المتحدة للتعاون معها في مجال التنظيفات، ولكن هذه الجهود تواجه العديد من التحديات ومنها نقص الموارد "المادية، البشرية، المالية" وكذلك عدم الوعي الكامل عند المواطن لأهمية هذه الخدمة من

خلال عدم الالتزام بالتوجيهات لكون هذه الخدمة هي مسؤولية تضامنية بين البلدية والمواطن وهذا سينعكس على مستوى الخدمة المقدمة بهذا النشاط، إذ ان تلك الجهود لا تلبي الطموح في تحقيق مستوى الرضا لدى المواطنين وكذلك اظهار المدينة بالمستوى اللائق.

ثانيا. منهجية عملية تدقيق الأداء: بهدف الوقوف على أسباب المشكلة الرئيسة حول تنفيذ نشاط التنظيفات سيتم القيام بالآتي:

أ. **تحليل المخاطر:** تم تحليل المخاطر ذات الصلة بالمشكلة الرئيسة وهي عدم كفاية الموارد "المادية، البشرية، المالية" وتم تحديد المشكلة الفرعية وهي عدم التزام المواطنين بالتوجيهات والتعليمات الخاصة برمي النفايات وكما مدرج ادناه وحسب أولوياتها في التدقيق:

- عدم كفاية التخصيصات المرصدة في الموازنة التشغيلية السنوية وعدم استغلالها بالشكل الامثل للابتعاد عن الهدر والاسراف.
- عدم كفاية الآليات المخصصة لأعمال التنظيفات مما يستوجب القيام بعملية التأجير لسد جزء بسيط من هذا النقص الذي بدوره يؤدي الى زيادة كلفة تقديم هذه الخدمة.
- عدم كفاية عمال التنظيف مقارنةً بمساحة المدينة وعدد الوحدات السكنية وكمية النفايات المطروحة.
- عدم وجود محطات وسيطة لكبس وتحويل النفايات الى مواقع الطمر الصحي بصورة نظامية.
- ضعف الإجراءات الرقابية في بلدية الموصل المتمثلة بالقطاعات الخدمية فيما يخص متابعة عمال التنظيف واليات نقل النفايات.
- عدم وجود خطة واضحة للقيام بعملية التنظيف.
- الازدياد الكبير للمناطق السكنية العشوائية وعدم تناسبه مع الإمكانيات المادية والبشرية.
- عدم تفعيل قوانين لفرض الغرامات على المخالفين لإجراءات التعامل مع النفايات.
- ضعف الوعي الكامل لدى المواطنين للتعامل مع النفايات.
- عدم قيام البلدية بإجراءات توعوية واضحة ومكتوبة لإجراءات التعامل مع النفايات وكذلك العقوبات لمخالفيها.

ب. **الهدف من تدقيق الأداء:** أن الهدف الأساسي من إجراء عملية تدقيق الأداء الخاص بنشاط التنظيفات في مديرية بلدية الموصل هو تدقيق الإجراءات المتخذة من قبل قطاعات البلدية من خلال عناصر تدقيق الأداء (الاقتصادية، الكفاءة، الفاعلية، البيئة) وتشخيص نقاط الخلل المتعلقة بقصور وتدني عملية التنظيف ووضع الملاحظات والمقترحات لإيجاد الحلول لها لضمان اجراء علمية التنظيف بصورة علمية وعملية وذلك لتحسين الواقع البيئي وضمان عدم حصول امراض او اصابات للمواطنين.

ج. **أسئلة التدقيق:**

- ماهي خطة عمل بلدية الموصل والمتمثلة بالقطاعات البلدية لإجراء عملية التنظيفات؟
- ماهي المساحات المشمولة بالتنظيف وكذلك عدد النفوس والوحدات السكنية لكل قطاع بلدي؟
- هل يوجد معامل لتدوير النفايات ومحطات نظامية لجمع وتحويل النفايات؟ وإذا لم يتوفر ماهي الوسيلة البديلة المستخدمة ان وجد؟
- ما هو عدد عمال التنظيف الأجور اليومية منهم والموظفين الدائميين في كل قطاع بلدي؟
- ما هو عدد وانواع الآليات العاملة في مجال التنظيفات؟
- مدى كفاية عمال النظافة والآليات التخصصية في مجال التنظيفات؟

- ما مقدار المبالغ المصروفة وبكافة جوانبها على اعمال التنظيفات لعام 2019؟
- ماهي المشاكل والمعوقات التي تواجه اعمال التنظيفات والتي تحول الى عدم اتمامها بالشكل المطلوب والمرضي للمواطن؟

د. معايير التدقيق:

- قانون إدارة البلديات رقم (**165**) لسنة **1964** المعدل.
- تقارير شعبة التخطيط والمتابعة.
- مواقف التنظيفات المعدة من قبل القطاعات البلدية.
- الكشوفات الخاصة بالتخصيصات والمصروفات المالية على نشاط التنظيفات.
- مؤشرات تدقيق الأداء القطاعي الخاصة بالتنظيفات والصادرة من ديوان الرقابة المالية.
- تقارير تقويم الأداء الصادرة من ديوان الرقابة المالية.
- تم اعداد التقرير لنشاط التنظيفات في مديرية بلدية الموصل باعتباره التقرير الأول وفي حالة الاستمرار بعملية تدقيق الاداء للسنوات اللاحقة سوف يكون بالإمكان اعداد التقرير بإجراء المقارنات العامودية مع السنوات السابقة او المقارنة الافقية مع دوائر البلدية الأخرى في العراق.

4-6. المتابعة: بعد الانتهاء من عملية اعداد تقرير تدقيق الأداء تقوم شعبة التدقيق الداخلي بعملية المتابعة للتوصيات المذكورة في التقرير وتقديم تقرير بالمتابعة عن نتائج تنفيذ هذه التوصيات لتلافي نقاط الخلل والضعف، من اجل عمل تغذية عكسية. وتهدف عملية المتابعة الى مدى استجابة الشعب والوحدات لما ورد في تقرير التدقيق الداخلي، بمعنى تدقيق مدى استجابتها للأخذ بتوصيات تقرير التدقيق وتطبيقها وخصوصا بما يتعلق بتحسين الأداء، وفي حالة عدم الاستجابة أو كون الاستجابة ضعيفة، يجب على التدقيق الداخلي تبليغ إدارة البلدية بذلك لغرض اتخاذ الإجراءات الضرورية. ويتعين على التدقيق الداخلي أن يحافظ على الموضوعية لدى قيامه بتلك المتابعة، وأن يركز تبعاً لذلك على ما أذا تم تصحيح جوانب الضعف التي جرى تحديدها وليس على ما أذا تم تنفيذ توصيات معينه أم لا.

المبحث الخامس: الاستنتاجات والتوصيات

أولاً. الاستنتاجات: من خلال الدراسة النظرية والعملية توصل الباحث الى الاستنتاجات الآتية:

أ. استنتاجات الجانب النظري:

1. إن أجهزة الرقابة العليا تولي اهتماماً بتدقيق الأداء، إذ إن جزء من أنشطتها ينصب على تدقيق أداء الوحدات التابعة للدولة بهدف الوقوف على مستوى استخدامهم للموارد الاقتصادية، والعمل على تحسينه وتطويره بشكل مستمر.
2. إن تدقيق الأداء هو مكمل للتدقيق المالي، كما يعد أحد الروافد الحيوية والفعالة في منظومة الاهتمام والمحافظة، ويوجد ارتباط وثيق بين التدقيق الأداء والتدقيق المالي وصولا الى التكامل للحصول على مستوى عالي من المعلومات عن أداء وحدات القطاع العام.
3. تعد عملية تحديد المؤشرات التي تعبر عن الأداء بشكل صحيح ركناً أساسياً ومهماً في عملية تدقيق الأداء.
4. ان تفعيل تدقيق الأداء داخل الوحدات الحكومية يؤدي الى معرفة إدارة الوحدة بمستوى أدائها ومدى تحقيق أهدافها والاطلاع على المشاكل ونقاط الضعف والهدر والاسراف بالمال العام والعمل على وضع الحلول وتجاوز هذه الملاحظات ومتابعة انجازها.

5. ان تدقيق الاقتصادية هو اقتناء الموارد بالكمية والنوعية المناسبة وبأقل الكلف.
6. يجري تدقيق الكفاءة من خلال علاقة المخرجات (الخدمات) بالمدخلات (الموارد)، فلا يمكن التعبير عن الكفاءة بدون الإشارة الى نوعية الخدمات المقدمة، لذلك يجب وعند تدقيق الكفاءة، القيام بتدقيق النوعية أيضاً.
7. يجب تحديد أهداف الوحدة قبل البدء بتدقيق الفاعلية لها، لان بدون التحديد الدقيق للأهداف التي ينبغي تحقيقها، لا يمكن قياس الفاعلية بشكل صحيح.
8. يجري تدقيق الأداء البيئي من خلال التأكد من أن القوانين والأهداف البيئية تطبق بطريقة مناسبة من قبل الوحدات الحكومية عند ممارستها لأنشطتها.

ب. استنتاجات الجانب العملي:

1. لأغراض القيام بتدقيق الأداء بشكل دوري لابد من تصميم برنامج تدقيق واضح ومفهوم ومنطقي داخل الوحدة الاقتصادية للرقابة على أداء الوحدات الخدمية بنفسها ومن ثم اعداد تقرير والقيام بعملية متابعة مخرجات هذا التقرير.
2. تنبع أهمية متابعة تقرير الأداء من خلال توفير المعلومات لإدارة الوحدة عن مدى التقيد والأخذ بتوجيهات التدقيق الداخلي المكلف بعملية تدقيق الأداء.
3. عدم وجود محطات تحويلية لجمع وكبس النفايات نظامية، وعدم حصول المواقع الحالية على الموافقات البيئية.
4. عدم وجود مواقع للطمر كافية تلائم مع حجم نشاط التنظيفات مما أدى الى حدوث زخم في العمل.
5. عدم امتلاك مديرية بلدية الموصل معامل لفرز النفايات على الرغم من الأهمية الكبيرة لها.
6. عدم كفاية اعداد عمال النظافة ووجود نقص في الآليات التخصصية التي تمتلكها مديرية بلدية الموصل.
7. لم يتم الحصول على مبالغ الغرامات التي تم فرضها على المخالفين في مجال إدارة النفايات لمعرفة نسبة الاستيفاء.
8. عدم وجود حملات توعوية وتثقيفية من قبل بلدية الموصل بخصوص ادارة النفايات.
9. وجود ضعف في إجراءات المتابعة لعمال النظافة ومسار عمل اليات التنظيف.
10. غياب التخطيط في إدارة نشاط التنظيفات.

ثانياً. التوصيات: وفقا للاستنتاجات التي تم التوصل اليها، فقد وضع الباحث اهم التوصيات التي يراها مهمة وكما يأتي:

1. تشخيص نقاط الضعف في أداء الوحدات الحكومية بما يسهم في ترشيد استعمال الموارد المتاحة لتلك الوحدات، مما ينعكس على تحقيق اهداف الوحدة.
2. يجب اجراء تدقيق الاقتصادية والكفاءة والفاعلية في ان واحد وما يتضمنه من مؤشرات تتعلق بالوقت والكمية والنوعية ضمانا لتوفير صورة كاملة عن الأداء.
3. دعم استقلالية التدقيق الداخلي للقيام بعملية تدقيق الأداء وبشكل كامل للقيام بمهامه بكفاءة وفاعلية على أن تكون تبعيته بالرئيس الأعلى للوحدات الحكومية.
4. نظراً لكون تدقيق الأداء يتعلق بتوفير معلومات حول كفاءة وفاعلية الأداء المتحققة في الوحدات الحكومية ومدى الاقتصادية في الإنفاق، لذلك هناك ضرورة لإجراء تدقيق الأداء بشكل منهجي سنوي لكي تتوفر الرؤية عن الأداء لجميع هذه الوحدات بشكل شامل.

5. اعتماد المؤشرات الخاصة بتدقيق الاداء البلدي المعتمدة من قبل ديوان الرقابة المالية.
6. انشاء محطات تحويلية نظامية مستوفية للشروط البيئية والصحية.
7. العمل على إضافة مواقع للطمر لتلافي الزخم الحاصل في المواقع الحالية.
8. انشاء معامل لفرز النفايات لأهميتها الكبيرة.
9. ضرورة قيام بلدية الموصل بتحسين اداء نشاط جمع النفايات والتخلص منها من خلال توفير عمال التنظيف والعربات الكابسات المطلوبة والرقابة على عملية جمع النفايات.
10. قيام بلدية الموصل بإعداد خطة شهرية لإدارة نشاط التنظيفات وفق الإمكانيات المتوفرة واعداد تقرير بالأعمال المنجزة وبيان الفرق بين المخطط والمنفذ.
11. ضرورة توعية المواطنين من قبل بلدية الموصل وذلك بالتعامل مع التخلص من النفايات بصورة صحيحة وحضارية.
12. يوصي الباحث بتطبيق برنامج تدقيق الأداء المقترح في الوحدات الحكومية الخدمية بشكل عام ودوائر البلدية بشكل خاص.

المصادر

أولاً. المصادر باللغة العربية:

أ. الوثائق والتقارير الرسمية

1. ديوان الرقابة المالية، (2013)، دليل تقويم الاداء للبرامج والسياسات، العراق.
2. منظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الانتوساي)، معيار رقم 3100.

ب. الرسائل والأطاريح:

1. أرديني، طه احمد حسن، (2001)، تقييم الاداء باستخدام البيانات المحاسبية للرقابة على نشاط التمويل الذاتي في مستشفى صدام العام، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الموصل، العراق.
2. بوجلخة، العيد، (2017)، التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية في ظل حوكمة الشركات، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي، الجزائر.
3. الجبوري، علاء رشيد، (2018)، دور الأجهزة العليا للرقابة المالية في تقويم أداء البرامج والسياسات لتحقيق التنمية المستدامة/بحث تطبيقي في ديوان الرقابة المالية الاتحادي، أطروحة دكتوراه، جامعة بغداد، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية.
4. حياوي، صهيب ميثاق حسن، (2020)، تطوير تدقيق الأداء لوحدات القطاع العام دراسة تطبيقية في جامعة الموصل، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة الموصل، كلية الإدارة والاقتصاد، العراق.
5. ديان، حسين قاسم سالم، (2002)، الرقابة على أداء قطاع الخدمات العامة برنامج مقترح للجها المركزي للرقابة والمحاسبة بالجمهورية اليمنية، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الموصل، العراق.
6. الشكماك، اميرة علي فهمي، (2019)، تطوير دور ديوان المحاسبة الليبي في الرقابة على أداء القطاع الحكومي في أطار المعايير الدولية للرقابة بالتطبيق على وزارة الصحة، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، جامعة المنصورة، مصر.

7. طه، الاء عبد الواحد ذنون، (2013)، جودة التدقيق في إطار استخدام نضج ادارة المعرفة: أنموذج مقترح لبيئة العمل العراقية، أطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الموصل، العراق.
8. العبيدي، عبد الوهاب عبد الرزاق مهدي، (2005)، تدقيق أداء النشاط الخدمي الحكومي-تدقيق أداء عينة من أنشطة امانة بغداد، أطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد، العراق.
9. قاسم، محمد وليد مصطفى حسين، (2017)، أثر اختلاف المراجعة الخارجية على أدراك أصحاب المصالح في الجامعات الحكومية لفعالية الدور الرقابي للجهاز المركزي للحسابات دراسة ميدانية وتجريبية، أطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، مصر.
10. محسن، محمود عبد السلام، (2011)، مدى اعتماد المدققين الخارجيين على المدققين الداخليين في تقييم نظام الرقابة الداخلية دراسة تطبيقية على مكاتب تدقيق الحسابات العاملة في قطاع غزة، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين.
11. هندل، خالد صباح، (2016)، تدقيق أداء مؤسسات التعليم العالي في ظل معايير توكيد الجودة والاعتماد الأكاديمي-انموذج مقترح، أطروحة دكتوراه، جامعة بغداد، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية، العراق.

ج. البحوث والدوريات:

1. ابراهيم، شيماء محمد سمير، (2013)، تكامل بين عمل المدقق الداخلي التدقيق والمدقق الخارجي للحد من الفساد المالي دراسة تطبيقية في جامعة الموصل، مجلة بحوث مستقبلية، كلية الحدباء الجامعة، المجلد 4، العدد 2، العراق.
2. الحجامي، ستار جابر خلاوي، (2012)، أثر تدقيق تقييم الأداء على الوحدات الخدمية الحكومية دراسة تطبيقية في مديرية بلديات واسط، مجلة الكوت للعلوم الاقتصادية والإدارية، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة واسط، المجلد 1، العدد 8، العراق.
3. الحساني، وعد هادي عبد وكبة، علي كريم ومتعب، حيدر لايذ، (2019)، دور تدقيق الأداء في تطبيق مؤشرات الامن الغذائي بحث تطبيقي على بعض مؤسسات القطاع العام في العراق، مجلة المثنى للعلوم الإدارية والاقتصادية، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة المثنى، المجلد 9، العدد 2، العراق.
4. الحساني، وعد هادي عبد، (2018)، مقترح تقرير موحد لتدقيق التنمية المستدامة في العراق بحث تطبيقي على بعض مؤسسات القطاع العام في العراق، مجلة المثنى للعلوم الإدارية والاقتصادية، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة المثنى، المجلد 8، العدد 2، العراق.
5. زيني، وسام حسن احمد، (2019)، أوجه التعاون بين المدقق الداخلي والخارجي في الحد من الفساد المالي والإداري، المجلة الاكاديمية العالمية للاقتصاد والعلوم المالية المجلد 56، العدد 78.
6. عليوي، زهرة حسن والغربان، فاطمة صالح مهدي، (2011)، تكامل دور التدقيق الداخلي التدقيق الخارجي لإنجاح أسلوب التقدير الذاتي في الهيئة العامة للضرائب، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد، المجلد 17، العدد 62، العراق.

د. المؤتمرات والندوات العلمية:

1. احمد، صهباء عبد القادر وهداب، فاطمة فزع وجاسم، ليلى عبد، (2018)، التكامل بين التدقيق الداخلي والخارجي وتأثيره في مكافحة عمليات غسيل الأموال، مجلة دراسات المحاسبية ومالية،

عدد خاص لوقائع المؤتمر العلمي الدولي الأول للفترة من 5-6 كانون الأول 2018، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية، جامعة بغداد.

ه. الكتب:

1. القريشي، اياد رشيد، (2011)، التدقيق الخارجي (منهج علمي نظرياً وتطبيقياً)، الطبعة الاولى، دار المغرب للطباعة والنشر، بغداد، العراق.

و. الانترنت:

1. الانتوساي، الموقع الرسمي: www.intosai.org.
2. ديوان الرقابة المالية الاتحادي، الموقع الرسمي: www.fbsa.gov.iq.

ثانياً. المصادر باللغة الاجنبية

A. Official publications:

1. INTOSAI, (2015), ISSAI Guidelines on Performance Audit, Bangladesh. available at: https://www.caaf-fcar.ca
2. INTOSAI, (2014), Issue Implementation Handbook-Performance Audit, IDI e-Learning course on 'Implementing Performance Audit ISSAIs'.
3. INTOSAI, (2004), Performance Auditing Guidelines-SAI India.

B. Dissertations & Thesis:

1. AL FARAJ, Mohammad, (2010), Effectiveness Performance Auditing, PhD Thesis. University of Birmingham.

C. Researches:

1. Jabbar, Nadhim Shaalan, (2018), The Implications of Internal and External Auditing Integration on the Auditing Performance and ITS Impact on the Expectation GAP: AN Exploratory Study in The Iraqi Environment, Academy of Accounting and Financial Studies Journal, Vol. 22, Issue 3.

الملاحق

الملحق (1): قائمة المقابلات الشخصية

الاسم	العنوان الوظيفي	التاريخ	عدد ساعات المقابلة
المحاسب القانوني أ. مقدام محمد عبد	ديوان الرقابة المالية الاتحادي/مدير عام دائرة تدقيق المنطقة الأولى/الموصل	15/2/2021	ساعة ونص

الملحق (2): أسئلة المقابلة

س1. هل يقوم ديوان الرقابة المالية بإجراء عملية تدقيق الأداء؟

س2. هل قام ديوان الرقابة المالية ومن خلال الهيئة التدقيقية المكلفة بعملية تدقيق الأداء لمديرية بلدية الموصل؟

س3. هل تم اصدار تقرير تدقيق أداء مديرية بلدية الموصل وهل التقرير يعد بصورة مستقلة على غرار التدقيق المالي؟

س4. هل يتم اجراء عملية تدقيق الأداء سنويا على مديرية بلدية الموصل؟

س5. هل يوجد معوقات لإجراء عملية تدقيق الأداء في مديرية بلدية الموصل؟

س6. ماهي الإجراءات المتبعة في عملية تدقيق الأداء؟، وهل بالإمكان استخدام معايير دولية ذات العلاقة او أي مؤشر يتم استخدامه من قبل الوحدات الحكومية محل التدقيق؟

س7.هل تم اجراء تغيرات على مؤشرات تدقيق الأداء المستخدمة من قبل ديوان الرقابة المالية منذ استخدامها؟

الملحق (3): المبالغ المصروفة على نشاط التنظيفات لعام 2019

ت	اسم المصروف	المبلغ
1	أجور العمال	5.435.200.000
2	أجور السواق	564.800.000
3	اللوازم والمهمات	190.570.000
4	أدوات احتياطية	1.702.725.000
5	صيانة الآليات والمعدات	1.069.062.000
6	زيوت وشحوم	223.247.000
7	عدد	75.781.000
8	منتجات نفطية	2.221.916.000
9	استئجار اليات	1.157.588.000
المجموع		12.640.889.000

الملحق (4): عدد (الاحياء، النفوس، الوحدات السكنية، المساحة كم2) حسب قطاعات مديرية بلدية الموصل لعام 2019

ت	اسم القطاع	عدد الاحياء	عدد الوحدات السكنية	عدد النفوس	مساحة القطاع/كم2
1	الحدباء	29	23.720	270.000	23.436
2	التحرير	22	19.481	120.000	11.420
3	الزهور	28	33.150	227.000	30.667
4	نركال	24	11.800	166.000	21.738
5	السلام	56	51.276	270.000	43.868

ت	اسم القطاع	عدد الاحياء	عدد الوحدات السكنية	عدد النفوس	مساحة القطاع/كم2
6	الربيع	40	41.519	281.000	27.484
7	المدينة القديمة	14	12.000	70.000	3.288
8	الغزلاني	14	4.573	37.000	43.451
9	موصل الجديدة	26	24.400	159.000	14.333
	المجموع	253	221.919	1.600.000	219.685

الملحق (5): يوضح عدد الآليات في مديرية بلدية الموصل لعام 2019

ت	نوع الالية	عدد العمال
1	كابسة نفايات	242
2	سيارة رفع حاويات	39
3	قلاب سكس	73
4	قلاب سكس تك	11
5	قلاب صغير	18
6	حوضية ماء	16
7	سيارة كنس شوارع	12
8	بلدوزر	9
9	كريدر	12
10	شفل مدولب	23
11	ساحبة تركتر	108
12	حادلة نفايات	1
13	دنبر	16
14	مقطورة كبس نفايات	8
15	بيك اب	9
16	حاوية نفايات 17 طن	150
	المجموع اليات المملوكة	747
	الآليات مؤجرة	480
	المجموع الكلي	1227

الملحق (6): عدد الموظفين الدائميين والعمال الوقتيين والعقود حسب قطاعات مديرية بلدية الموصل لعام 2019

ت	اسم القطاع	العدد/دائمي	العدد/عقد	المجموع
1	الحدباء	225	340	565
2	التحرير	148	160	308
3	الزهور	202	115	317
4	نركال	214	360	574
5	السلام	187	221	408
6	الربيع	229	250	479
7	المدينة القديمة	72	68	140
8	الغزلاني	73	95	168
9	موصل الجديدة	143	147	290
10	الطمر الصحي (الأيمن والايسر)	26	30	56
	المجموع	**1519**	**1786**	**3305**

الملحق (7): كمية النفايات المرفوعة من قبل مديرية بلدية الموصل لعام 2019

ت	الاشهر	الكمية (طن)
1	كانون الثاني	76.794
2	شباط	107.090
3	اذار	75.896
4	نيسان	78.359
5	أيار	79.871
6	حزيران	66.795
7	تموز	76.584
8	اب	68.348
9	أيلول	66.642
10	تشرين الأول	79.680
11	تشرين الثاني	77.891
12	كانون الأول	87.449
المجموع		**941.399**

الملحق (8): أسماء وعدد الوحدات الخدمية التابعة للقطاعات البلدية

ت	اسم القطاع	أسماء الوحدات الخدمية	العدد
1	الحدباء	الحدباء، الرشيدية، الجامعة، العربي، الغابات، الصديق	6
2	التحرير	القادسية، الزهور	2
3	الزهور	الخضراء، الصناعة، الكرامة	3
4	نركال	الثقافة، الجزائر الصباحي، الجزائر المسائي	3
5	السلام	فلسطين، الوحدة	2
6	الربيع	اليرموك، الشفاء، الربيع، حميدات	4
7	المدينة القديمة	باب الطوب الصباحي، باب الطوب الصباحي	2
8	الغزلاني	الغزلاني الصباحي، الغزلاني المسائي	2
9	موصل الجديدة	المأمون، المنصور	2
المجموع			**26**