

أثر الرقابة الداخلية على أداء العاملين

المحاسب القانوني

نعمت مجيد عبد الحسين

مدير تدقيق أقدم / دائرة الرقابة والتدقيق

الملخص:

هدف البحث التعرف على علاقة نظام الرقابة الداخلية في أداء العاملين في امانة بغداد، عينة البحث ، وإلى دراسة مدى تحقيق نظام الرقابة الداخلية في الوحدات الاقتصادية، وأثر ذلك في أداء العاملين فيها ، والسعي إلى الخروج بمجموعة من التوصيات التي تساعد في الارتقاء بمستوى نظام الرقابة الداخلية ودرجة مساهمتها في أداء العاملين في الوحدات الاقتصادية. وقد توصل البحث إلى عدة نتائج كان أهمها : إن رقابة الأداء الداخلية على قطاع الخدمات العامة ما هي إلا تلك الخطوات والإجراءات التي تتبعها الوحدة الاقتصادية من اجل توفير تأكيدات معقولة بخصوص (الاقتصادية في الحصول على الموارد مع الحفاظ على الجودة المطلوبة) و (الكفاءة في استخدام الموارد المالية والبشرية والمادية) و (الفاعلية في تحقيق الأهداف المرسومة)، وبناء على النتائج فقد أوصى البحث بعدة توصيات كان أهمها (ضرورة القيام بالمسوحات المبدئية للوحدة أو الدائرة الخدمية محل التدقيق وكذا التقييم المبدئي للرقابة الداخلية حتى يتسنى للمدقق فيما بعد من أعداد برنامج التدقيق لتلك الدائرة والذي سوف ينفذ لاحقاً) .

الكلمات المفتاحية: (الرقابة الداخلية، أداء العاملين).

The impact of internal control on employee performance

Chartered accountant

Nemat Majeed Abdel Hussein

Senior Audit Manager / Control and Audit Department

Abstract:

The aim of the research is to identify the relationship of the internal control system to the performance of workers in the Municipality of Baghdad, the research sample, and to study the extent to which the internal control system is achieved in economic units, and its impact on the performance of its employees, and to seek to come up with a set of recommendations that help in upgrading the level of the internal control system And the degree of its contribution to the performance of workers in economic units. The research reached several results, the most important of which were: The internal

performance control over the public services sector is nothing but those steps and procedures that the economic unit follows in order to provide reasonable assurances regarding (economic in obtaining resources while maintaining the required quality) and (efficiency in using financial, human, and material resources) and (effectiveness in achieving the set goals), and based on the results, the research recommended several recommendations, the most important of which was (the need to carry out initial surveys for the unit, interest, or service institution under audit, as well as the initial assessment of internal control so that the auditor can later prepare a program Audit for that unit, which will be implemented later).

Keywords: (internal control, employee performance).

المقدمة

من أجل تأهيلها والنهوض بوضعيتها ، ولتتجاوز المؤسسة مع مختلف التغيرات التي تميز البيئة الحالية، نبعث الحاجة إلى رقابة دائمة على أموالها وكيفية تحركها دون المساس بها ولا بقيمتها، محاولة الوفاء بأهداف إدارتها والمسؤوليات الملقاة على عاتقها، وتجدر الإشارة إلى أن نظام الرقابة الشامل يتكون من مجموعة من النظم الفرعية حيث يغطي جزءا منها القسم الإداري الذي يرتبط بالجوانب المتعلقة بالكفاءة ،الإنتاجية والسياسات الإدارية التي تعتمد أساساً على تقييم الأداء للحكم على مصداقية وشرعية نشاطات الدائرة ، كما يغطي الجزء الآخر القسم المحاسبي والمالي الذي يطلق عليه الرقابة المحاسبية والتي تختص بتحقيق أهداف حماية الأصول والسجلات وضمان دقة البيانات المحاسبية والمالية، والتي تلبي حاجيات الأطراف المستفيدة منها مع القدر المطلوب من الثقة بمحتوياتها، وتمكن من الحصول على اتخاذ قرارات مناسبة من حيث الوقت والتكلفة.

المبحث الأول: منهجية البحث

أولاً: مشكلة البحث

بالرغم من ارتباط الوظائف الإدارية ببعضها البعض، إلا أن لوظيفة الرقابة أهمية خاصة باعتبارها الطريقة التي يمكن عن طريقها التأكد من حسن استخدام و توجيه العاملين ، حيث يعتبر نظام الرقابة الداخلية بمثابة خط الدفاع الأول الذي يحمي مصالح الأطراف ذات الصلة بالدائرة، و مما لا شك فيه أن العاملين ويعدون أهم موارد الدائرة فهي تحافظ و وترتكز عليها و

تحميها و وتطبق الرقابة على الوظائف التي وتقوم بها لضمان الالتزام بالمسؤوليات و منه الوصول إلى أداء أحسن، فنظام الرقابة الداخلية يدفع العاملين إلى التحسين المستمر في الأداء . وبناء على ما سبق يكمن أن طرحت إشكالية الدراسة في الآتي:

(ما هو أثر الرقابة الداخلية في أداء العاملين في أمانة بغداد)

وتفرع الاشكالية الرئيسية إلى التساؤلات الفرعية التالية:

- هل يوجد علاقة بين مسؤولية الرقابة و أداء العاملين ؟
- هل يوجد فروق ذات دلالة إحصائية في تطبيق الرقابة الداخلية وفقا للبيانات الشخصية ؟

ثانيا: أهمية البحث

يكسب البحث أهميته في تحسين أداء العاملين خاصة في ظل غياب المسؤولين عن تأدية مهامهم . كما يساهم بحثنا في لفت النظر لأهم مورد من موارد الدائرة وهو العاملين خلافا للكثير من الدراسات التي اهتمت بمختلف الموارد المالية والمادية والتكنولوجية رغم أن المورد البشري أعلى الموارد من حيث الحصول و الحفاظ عليه .

ثالثا: أهداف البحث

يهدف هذا البحث إلى تحقيق ما يلي:

١. التعرف على علاقة نظام الرقابة الداخلية في أداء العاملين في امانة بغداد.
٢. دراسة مدى تحقيق نظام الرقابة الداخلية في الوحدات الاقتصادية، وأثر ذلك في أداء العاملين فيها.
٣. الخروج بالتوصيات التي تساعد في الارتقاء بمستوى نظام الرقابة الداخلية ودرجة مساهمتها في أداء العاملين في الوحدات الاقتصادية.

رابعا: فرضيات البحث

يسعى البحث الحالي إلى اثبات الفرضية الآتية:

لم تعد الإجراءات الحالية للرقابة الداخلية لأداء العاملين كافية في ظل اتساع تقديم الخدمات وارتفاع معدلات النمو السكاني في العاصمة بغداد وضخامة حجم الانفاق العام على قطاع الخدمات .

المبحث الثاني: مفهوم وعناصر الرقابة الداخلية

تمثل الرقابة مفهوماً إدارياً ، بمعنى أن الرقابة عنصر من عناصر نشاط الإدارة ، ويقسم هذا النشاط الى أربعة عناصر : (فضيلة ، ٢٠١٧ : ٣-٤)

- أ- **التخطيط** ، ويشمل تحديد الأهداف ورسم السياسات ووضع البرامج والخطط .
 - ب- **التنظيم** ، ويشمل تصميم الهيكل التنظيمي وتنمية الهيئة الإدارية .
 - ج- **التوجيه** ، ويشمل إرشاد المرؤوسين في تنفيذ أعمالهم .
 - د- **الرقابة** ، وتشمل التأكد من أن العمل المنجز يطابق ما متوقع أن يكون عليه ، وتحديد المعايير الرقابية وقياس النتائج وتحديد الإنحرافات .
- وفيما يخص الرقابة الداخلية فقد صدرت عن اللجان والمنظمات والمعاهد المهنية المتخصصة في مجالات المحاسبة والتدقيق العديد من التعاريف التي تناولت مفهوم وأهداف الرقابة الداخلية ، ولعل أهم هذه التعاريف الآتي :-

❖ عرفت نشرة معايير التدقيق رقم (١) الصادرة عن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICPA الرقابة الداخلية بأنها "الخطة التنظيمية وكافة الطرق والاساليب التي تتبعها الدائرة من أجل حماية أصولها ، والتأكد من دقة وإمكانية الاعتماد على بياناتها المحاسبية ، وتنمية الكفاءة التشغيلية وتشجيع الالتزام بالسياسات الادارية " . (توماس ، هنكي ، ٢٠٠٣ : ٣٦٥)

❖ كما عرفت لجنة (**COSO**) المنبثقة عن لجنة المنظمات الراعية المعروفة بلجنة تريديواي Treadway الرقابة الداخلية بأنها :

" عملية تنتج وتتأثر بمجلس ادارة الوحدة الاقتصادية وأدارتها وأفراد آخرين وتكون مصممة لتعطي تأكيداً معقولاً بخصوص تحقيق الاهداف في المجالات الاتية " : (Arens, 2012:144)

- ١- مقدار فعالية الاعمال وكفاءتها .
- ٢- إمكانية الاعتماد على التقرير المالي .
- ٣- الالتزام بالقوانين والانظمة المطبقة .

❖ أما هيئة المعايير الرقابية (COCO) التابعة للمعهد لكندي للمحاسبين القانونيين (CICA) فعرفت الرقابة الداخلية بأنها :

" العناصر الموجودة في الوحدة الاقتصادية والتي تتضمن المصادر ، الأنظمة ، العمليات ، الثقافة ، والهيكل التي تدعم مجتمعة الأفراد في تحقيق أهداف الوحدة الاقتصادية " وهذه الأهداف تضم العناصر الآتية : (اليوسف، ٢٠١٠: ٦٥)

١- فاعلية وكفاءة عمليات الوحدة الاقتصادية .

٢- المصادقية في التقارير الداخلية والخارجية .

٣- الالتزام بالقوانين والأنظمة والسياسات الداخلية .

❖ وعرفت الهيئة الدولية لتطبيق معايير المراجعة (IFAC) "نظام الرقابة الداخلية يحتوي على الخطة التنظيمية ومجموع الطرق والإجراءات المطبقة من طرف المدير بغية دعم الأهداف المرسومة وضمان إمكانية السير المنظم والفعال للأعمال، هذه الأهداف تشتمل على أحد السياسات الإدارية حماية الأصول، وقاية أو اكتشاف الغش والأخطاء، وتحديد مدى كمال الدفاتر المحاسبية وكذلك الوقت المستغرق في إعداد المعلومات المحاسبية ذات المصادقية" . (طواهر ،صديقي، ٢٠٠٣ :٨٦)

❖ كما عرفت لجنة (BASEL) الرقابة الداخلية بأنها " عملية يؤثر فيها مجلس الإدارة، والمدراء التنفيذيين ، وكافة المستويات الإدارية بالبنك. فالرقابة لا تمثل مجرد إجراء أو سياسة يمكن تنفيذها في وقت أو تاريخ محدد، لكنها تعتبر عملية مستمرة تنفذ على كافة المستويات الإدارية بالبنك، في هذه العملية يكون مجلس الإدارة والإدارة العليا مسؤولون عن وضع الثقافة الملائمة لتسهيل التشغيل الفعال للرقابة الداخلية ومراقبة فاعلية ذلك التشغيل على أساس مستمر، ويشترك في هذه العملية كل أفراد التنظيم" . (جمعة، ٢٠٠٩: ٩٢)

ومن خلال إستعراض التعاريف السابقة ، يمكن التوصل إلى أن (نظام يتم إنشاؤه من قبل الإدارة تتم ممارسته من قبل كل المستويات داخل الوحدة الاقتصادية بصورة عملية من أجل تحقيق أهداف الوحدة الاقتصادية المتمثلة في حماية أصولها ، والتأكد من دقة وأمكانية الاعتماد

على بياناتها المحاسبية ، وتنمية الكفاءة التشغيلية وتشجيع الالتزام بالسياسات الادارية والتي تسعى الإدارة الى تحقيقها بإستمرار عبر تطبيق النظام وتطويره وبما يتناسب مع التغيرات في بيئة الأعمال) .

ثانياً: أهمية وأهداف الرقابة الداخلية

تعد الرقابة الداخلية بشكل عام حل لمجموعة من المشاكل المحتمل حدوثها في أي مؤسسة أو قطاع اقتصادي .(العامري ، ٢٠١٢ : ٢٠) (

كما تعد الرقابة الداخلية أحد الوظائف الادارية التي تحظى بأهمية كبيرة بالنسبة للمنشأة ، وقد أزدادت هذه الأهمية وتطورت بفعل العوامل الاتية : (البكوع ، ٢٠٠٦ : ٢٢٧ - ٢٢٨)

- ١- كبر حجم المنشآت وتعدد أعمالها .
- ٢- إضطرار الادارة الى تفويض السلطات والمسؤوليات الى بعض الادارات الفرعية بالمشروع .
- ٣- حاجة الادارة الى بيانات دورية دقيقة .
- ٤- حاجة إدارة المشروع الى حماية وصيانة أموال المشروع .
- ٥- حاجة الجهات الحكومية وغيرها الى بيانات دقيقة .
- ٦- تطور إجراءات التدقيق .
- ٧- تباين الصفات الشخصية للعاملين ،مع تضخم أعدادهم ،كل ذلك تطلب توفر نظام للرقابة الداخلية يحمي الوحدة من نزوات العاملين وضعفهم .

ثالثاً: مكونات الرقابة الداخلية على وفق إطار (COSO)

- أ. بيئة الرقابة (Control Environment)
- ب. تقدير المخاطر (Risk Assessment)
- ج. أنشطة الرقابة (Control Activities)
- د. المعلومات والتوصيل (Information & Communication)
- هـ. المتابعة (السيطرة) (Monitoring).

سادساً: محددات الرقابة الداخلية:

ينبغي معرفة إن الرقابة الداخلية ومهما بلغت قوتها ومثانة الإجراءات التي تضعها الإدارة فإنها لن تستطيع الحصول على تأكيد مطلق وإنما تأكيد معقول حول تحقيق الإدارة لأهدافها ويرجع ذلك إلى مجموعة من الأسباب منها : (فضيلة، ٢٠١٧: ١٤٣)

١. وجود المحددات المتوارثة ، مثل الاعتماد على العنصر البشري والحكم المهني في الكثير من الأمور ، وما يعانیه من نواحي القصور فيما يتعلق بارتكاب الأخطاء أو عدم الكفاءة ، ومن ثم عدم فهم التعليمات بشكل مناسب ، فضلا عن نقص المعلومات ومحددات الوقت.

٢. إمكانية التواطؤ بين الموظفين الذين يقومون بالوظائف المتعارضة بقصد التلاعب أو الاختلاس.

٣. تخطي الإدارة للتعليمات التي قامت بوضعها ، والقيام بخرق الرقابة الداخلية ، ومن ثم فتح المجال أمام الآخرين لعدم الالتزام بالتعليمات.

٤. التغييرات التقنية التي تحدث في بيئة العمل التي تجعل الرقابة الداخلية عاجزة عن توفير الرقابة المناسبة ما لم تُحدَّث.

٥. التكلفة مقابل المنفعة ، إذ إن تصميم الإجراءات الرقابية وشموليتها قد يصعب تحقيقهما في بعض الأحيان لاحتمال زيادة الكلفة على المنافع المتوقعة ويمكن ملاحظة ذلك في حالة الفصل المناسب بين الوظائف المتعارضة.

سابعاً: أنواع الرقابة الداخلية

يمكن تقسيم الرقابة الداخلية الى أنواع عدة تمثل الأساليب التي يتم من خلالها ممارسة الرقابة الداخلية على عمليات وأنشطة الدائرة وهذه الأنواع هي :

أ- الرقابة المحاسبية

أوضح AICPA في نشرة معايير المراجعة رقم (١) مفهوم الرقابة المحاسبية على أنها تحتوي على الخطة التنظيمية للمؤسسة والإجراءات المتبعة والسجلات المستخدمة التي تتعلق بحماية

أصول الدائرة والتأكد من صحة البيانات المحاسبية ومدى إمكانية الإعتماد عليها، ولهذا تهدف الرقابة المحاسبية الى التأكد المعقول من : (موسكوف ،سيمكن ، ٢٠١٢ : ٢٩٩)
أولاً- تنفيذ العمليات طبقا للتفويض العام أو الخاص للسلطة .

ثانياً- تسجيل العمليات بشكل يسمح :

- ١) باعداد التقارير المالية طبقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها (GAAP) أو لأي معايير أخرى ملائمة لإعداد هذا التقرير .
 - ٢) بالمساءلة المحاسبية عن الأصول .
- ثالثاً- تداول الأصول طبقا لبرنامج تفويض السلطات والإختصاصات .
- رابعاً- مطابقة أرصدة حسابات الأصول على فترات مختلفة مع الأصول الموجودة في حيازة المسؤولين بالدائرة .

أما الوسائل التي تستخدمها الرقابة المحاسبية فهي متعددة ومنها :

- ١) تسجيل المعاملات طبقا لنظرية القيد المزدوج .
- ٢) إستخدام حسابات المراقبة الإجمالية ، وحسابات السيطرة .
- ٣) المطابقات الدورية للحسابات ، وإستخراج موازين المراجعة .
- ٤) إتباع نظام الجرد المستمر ، ومطابقة الأرصدة الظاهرة في السجلات مع قوائم الجرد .
- الدورات المستندية للعمليات المالية كافة .
- ٥) إتباع نظام المصادقات وإعتماد قيود التسوية من قبل موظف مخول .
- ٦) إمداد الإدارة بالبيانات المالية والمحاسبية بصفة دورية .

ب- الرقابة الإدارية

وتتضمن السياسات الإدارية والخطط التنظيمية والسجلات ، والتي تتعلق جميعها باتخاذ القرارات المتعلقة بالتصريح بتنفيذ العمليات المالية . وتوضع هذه الأساليب من أجل تنمية الكفاءة التشغيلية وتشجيع الإلتزام بالسياسات والإجراءات الإدارية بالدائرة ، وتقليل احتمال حدوث مخالفات لهذه السياسات والتعليمات . (توماس ، هنكي ، ٢٠٠٣ : ٣٧١)

كما تعرف بأنها "العمليات التي تستخدم لتقويم الأداء الفعلي أولاً ولمقارنته مع الأهداف ثانياً ، ومن ثم اتخاذ الإجراءات لمعالجة الاختلافات بين الأداء والأهداف " .
وفيما يخص أهداف الرقابة الإدارية فهي : (حماد، ٢٠١٤ : ٤٦)
أولاً- تنمية أو رفع الكفاءة التشغيلية .

ثانياً- التشجيع على تنفيذ سياسات وتعليمات الإدارة .

ثالثاً- تخفيض احتمال حدوث مخالفات واضحة لتعليمات ولوائح الوحدة الاقتصادية .

ويمكن تحقيق أهداف الرقابة الإدارية من خلال (مجلس المعايير المحاسبية والرقابية ، دليل ٤ : ٢)

(١) الموازنات التقديرية .

(٢) حسابات الكلفة .

(٣) التقارير الإحصائية .

(٤) تقارير الأداء .

(٥) الرقابة على الجودة .

(٦) برامج التدريب المتنوعة للموظفين .

وقد أكد AICPA أهمية دور كل من الرقابة الإدارية والرقابة المحاسبية في عمليات الوحدة

الاقتصادية لتحقيق نظام رقابة داخلية كفاء وفعال . (موسكوف ، سيمكن ، ٢٠٠٢ : ٢٩٨)

ج- الضبط الداخلي

يقصد به النظام الموضوع وما يرتبط به من وسائل أو مقاييس تهدف الى ضبط عمليات المشروع

ومراقبتها بصورة تلقائية مستمرة ، وذلك بجعل عمل كل موظف يراجع بواسطة موظف آخر

لضمان حسن سير الأعمال وعدم حدوث أخطاء أو غش أو تلاعب بأصول وممتلكات وحسابات

المشروع ، ويعتمد نظام الضبط الداخلي على تقسيم العمل وتحديد الاختصاصات والمسؤوليات

والفصل بين الأعمال التنفيذية بحيث لا يعهد لموظف واحد تنفيذ العملية كاملة من بدايتها الى

نهايتها وبحيث يقع عمل كل موظف تحت رقابة موظف آخر. (الرمحي، ٢٠١١ : ٦٣)

د- التدقيق الداخلي

يُعرّف التدقيق الداخلي بأنه "نشاط تقويمي مستقل يوجد في الوحدة الاقتصادية لمراقبة العمليات المحاسبية والمالية من أجل تقديم خدمة وقائية وعلاجية الى الإدارة هدفه فحص وتقييم فعالية وسائل الرقابة الأخرى وتقييمها ويتعامل أساسا مع الأمور المحاسبية والمالية كما يتعامل مع بعض الأمور ذات الطبيعة التشغيلية " . (زغلول، ٢٠٠٦: ٢٨)

كما يعرف أيضاً بأنه "جهاز تقويمي مستقل ضمن تشكيلات الوحدة الاقتصادية ويعتبر أحد وسائل الرقابة الداخلية الفعالة تنشأ الإدارة للقيام بخدماتها وطمنتتها على أن وسائل الضبط الموضوعية كافية ومطبقة من خلال مجموعة من الضوابط والإجراءات لتحقيق العمليات والقيود وبشكل مستمر لضمان دقة البيانات المحاسبية والإحصائية وللتأكد من حماية أصول وأموال الوحدة الاقتصادية والتحقق من إتباع موظفي الوحدة الاقتصادية السياسات والخطط والإجراءات الإدارية المرسومة لهم"، ويقوم هذا الجهاز بالمراجعة الداخلية التي تعرّف بأنها "المراجعة المستمرة التي تقوم بها فئة معينة من موظفي الوحدة الاقتصادية للعمليات المحاسبية كافة، وذلك لضمان دقة البيانات المالية المدونة في دفاتر وسجلات الوحدة الاقتصادية بما يؤدي الى إمكانية الوثوق والإعتماد على تلك البيانات من كل من إدارة الوحدة الاقتصادية والأطراف الخارجية " .

ومن خلال هذه التعاريف يمكن أن نحدد أهداف التدقيق الداخلي بالآتي :

أولاً- إعادة النظر في النظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية .

ثانياً- اختبار المعلومات التشغيلية .

ثالثاً- التحقق من الجدوى الاقتصادية للعمليات وكفاءتها وفعاليتها .

رابعاً- التحقق من الالتزام بالقوانين والتعليمات والسياسات الموضوعية من قبل الإدارة .

(دائرة الشؤون الفنية والدراسات، ٢٠٠٧: دليل التدقيق الداخلي)

وترى الباحثة أنّ خدمات التدقيق الداخلي للإدارة العليا هي خدمات وقائية وتصحيحية ، إذ إنها وقائية لأنها تمنع الخطأ قبل وقوعه، وتحافظ على أموال الوحدة الاقتصادية ، وتصحيحية لأنها تضمن تصحيح الإنحرافات والأخطاء التي يتم إكتشافها أثناء تشغيل النظام.

المبحث الثالث: تقييم الأداء للعاملين وعلاقته بالرقابة الداخلية

أولاً: مفهوم تقييم الاداء:

التقييم هو عبارة عن مجموعة من الاجراءات والنسب والمؤشرات والمعايير التي تستخدم في تحديد قيمة ، وبيان مدى تحقق الاهداف التي وضع المشروع من اجلها، أي مقدار ماحققه من عوائد . (Golden, 2016: 151)

وعليه فان التقييم يعتمد على مجموعة من النسب والمؤشرات والمعايير لتكون اساساً في اجراء عملية التقييم كما يجب ان يستوعب التقييم كل مراحل العملية الادارية ابتداءً بالتخطيط وتحديد الاهداف ووسائل تنفيذها وصولاً الى النتائج النهائية والتغذية العكسية.

إن هناك اتجاهان فيما يتعلق بتحديد مفهوم تقييم الاداء، أولهما هو وجود عمليات واجراءات معينة يجب توافرها لكي نتمكن من تحقيق الرقابة الفعالة، وثانيهما يهتم بالاجهزة التي تتولى الاشراف والاداء وجمع المعلومات وتحليل النتائج فرقابة الاداء نظام متكامل، إذ تتحدد المدخلات بشكل معلومات وحالات رقابية ومعايير قياسية والقائمين بعملية التقييم . اما العمليات فتتضمن تنفيذ عمليات الرقابة نفسها ومن ثم نحصل على المخرجات وهي قد تكون ترشيديّة ومثال ذلك الاداء والانتاجية، والوقت ، والكلفة ، والضياع ، والتآلف وغيرها. اما التغذية العكسية فتمثل بمراجعة النتائج التي يتم التوصل اليها وتحليلها وبيان اسبابها لتلافي حدوثها مستقبلاً عند اعداد الخطط المقبلة. (AFROSAI, 2010: 86)

٢ - اهمية واهداف تقييم الاداء :

لابد لنا ونحن نتناول موضوع رقابة الاداء ان نتعرف على اهمية واهداف هذا الموضوع بالنسبة للوحدة الاقتصادية وهي كالاتي: (ديوان الرقابة المالية ، ٢٠١٠)

- ١- لتحقيق نوع من النمطية او التوافق (standarid zation) بين أداء العاملين .
- ٢- لتحقيق نوع من النمطية او التوافق على مستوى السلعة او الخدمة المقدمة.
- ٣- للحد من السرقات والاختلاسات وضياع اموال المنظمة وممتلكاتها.
- ٤- لتحديد مقدار السلطة المفوضة للمسؤولين مع تحديد طبيعة اعمالهم.
- ٥- لتحقيق مستويات معينة من كمية المواد والسلع كما في حالة الرقابة على التخزين.

- ٦- لقياس الانجاز او مستوى الاداء الفعلي.
 - ٧- للقيام بتوجيه اداء الافراد وتحفيزهم.
 - ٨- لتحقيق بعض الفوائد للمعني بوضع الخطط كما هو الحال في اعداد الموازنات والتنبؤ بحجم المبيعات المستقبلية والاعتماد على حقائق موضوعة وليس على تقديرات شخصية.
 - ٩- فضلاً عن استخدامها للتأكد من ان المنظمة قد حققت اهدافها العامة.
 - ١٠- تزودنا مؤشرات تقييم الاداء بالاساس الذي يتم بمقتضاه اجراء مقارنات بين القطاعات المختلفة في اطار الوحدة الاقتصادية من ناحية والوحدات النوعية في الدائرة من ناحية اخرى.
 - ١١- توجيهه واشراف الادارة العليا على مراكز المسؤولية التي تكون في حاجة قصوى اليها.
- ٣- **مستلزمات تقييم كفاءة الاداء:**
- ان مقومات نجاح أي نظام سليم لرقابة كفاءة الاداء لابد وان يكون مبنياً على تحديد مجموعة من المقومات الرئيسية اللازمة لانجاح هذا النظام ويمكن ان نستعرض اهم هذه المستلزمات: (المغامس، ٢٠١٩: ٤٣)
- ١- وضع الاهداف التفصيلية، الرئيسية والفرعية، والتعبير عنها بالارقام والنسب.
 - ٢- وضع الهياكل التنظيمية بما ينسجم مع الاهداف.
 - ٣- اعداد الموازنات التخطيطية على وفق الهياكل ومراكز المسؤولية.
 - ٤- وضع صيغ واجراءات العمل بما يتناسب مع تحقيق الاهداف.
 - ٥- تحديد مراكز المسؤولية للمستويات الادارية المختلفة.
 - ٦- اعتماد التخطيط المالي والكمي والنوعي عند وضع السياسات.
 - ٧- اعتماد مبدأ المرونة لوضع الخطط والسياسات.
 - ٨- الربط بين الاموال المنفقة والموارد البشرية المستخدمة.
 - ٩- اختيار وتحديد وحدات القياس الخاصة بكل قطاع بما يتلاءم مع طبيعة كل قطاع .
 - ١٠- تحديد معايير الاداء القياسية والاعتيادية لعوامل الانتاج المستخدمة.
 - ١١- وجود جهاز كفوء لتنفيذ عملية تقييم الاداء.

- ١٢- ضرورة ان يكون تقييم الاداء مستمر وبصورة دورية لتشخيص الانحرافات.
- ١٣- يجب ان يعتمد تقييم الاداء على النشاطين الاستثماري والجاري .
- ١٤- يجب ان يتصف تقييم الاداء بالشمول ليغطي مختلف اوجه نشاط الوحدة.

ثانياً: خطوات ومراحل عملية تقييم الاداء

تمر عملية تقييم الاداء بعدة خطوات ومراحل متتابعة وهي كالآتي : (ديوان الرقابة المالية ، اجراءات وبرامج تقييم الاداء.)

١- المرحلة الاولى: المسح الاول:

يعد المسح الاول الخطوة الاولى في عملية تقييم الاداء والهدف منه هو تكوين صورة أولية عن طبيعة عمل الوحدة الاقتصادية ونشاطها واهدافها.

المرحلة الثانية : جمع الحقائق والبيانات :

تجمع البيانات اما بصورة كاملة وهي طريقة مكلفة من حيث الجهد والوقت والكلفة او بطريقة الانتقاء أو تراعى المدة الزمنية والاهمية النسبية للبيانات وكلفة الحصول عليها وحجم التفاصيل . فضلاً عن طريقة المعاينة التي تستخدم .

٢- المرحلة الثالثة : تصنيف البيانات :

إذ تصنف المعلومات في جداول واشكال على وفق مقتضيات العمل وهي إما أن تكون:

- أ- على وفق المدد الزمنية: أي مقارنة معلومات الوحدة الاقتصادية نفسها لمدد زمنية مختلفة.
- ب- على وفق المكانة: أي مقارنة معلومات الوحدة الاقتصادية بمعلومات المنشآت المماثلة.
- ج- على وفق الوحدات التنظيمية: مثل مراكز المسؤولية، او مراكز الكلفة او الربحية .
- د- على وفق طبيعة الموضوع: مثل معلومات الاستثمار، والانتاج، الايدي العاملة.
- هـ- على وفق القرار: مثل الكلفة الناتجة من قرارات داخل الوحدة الاقتصادية ، والكلف الناتجة من قرارات عامة.
- و- على وفق الاسباب: مثل تقييم الوقت الضائع على وفق أسبابه، والاجازات، وغياب العاملين ... الخ .

ز- **على وفق مصدرها:** مثل البيانات والنسب المتعلقة بالميزانية العامة، والمتعلقة بحساب العمليات الجارية والمشاركة.

٣- المرحلة الرابعة : تحديد المعايير الرقابية:

تمثل هذه المرحلة المكانة البارزة بين مراحل تقييم الاداء، إذ ان عملية التقييم قائمة بالاساس على تحديد المؤشرات والمعايير الادائية الخاصة بكل نشاط. إذ لا بد من التعرف على العوامل المؤثرة والمحددة للمعيار المناسب في ضوء دراسة طبيعة النشاط المراد تقييمه.

المرحلة الخامسة : مقارنة الاداء الفعلي بالمعايير المحددة وتحديد الانحرافات وتحليلها:

ويتم في هذه المرحلة قياس كفاءة الاداء الفعلي من خلال مقارنته بالمعايير التي اعتمدت والتوصل إلى الانحرافات التي قد تظهر فقد يلاحظ انحراف كمي لأن كمية الانتاج لم تطابق المعايير الموضوعة نتيجة تخلف واحد او أكثر من العوامل الضرورية لانجازه.

(لطفي، ٢٠١٨: ١٠٢)

المرحلة السادسة : تحديد المسؤولية :

يعرف مركز المسؤولية بانه مجال نشاط فني او اداري يتم تنفيذه بتأليف معين من عناصر الانتاج وتحت اشراف مسؤولية محددة، وقد يكون مركز المسؤولية عبارة عن فرع او ادارة او مصنع او قسم او مركز كلفة او مركز استثمار او مركز ربح او مركز ايراد وقد يكون وحدة مستقلة سواء أكانت فنية أم ادارية يرأسها شخص مسؤول عن ادائها.

المرحلة السابعة : اتخاذ الاجراءات التصحيحية ومتابعتها:

بعد ان تم تحديد الانحرافات وتم تشخيصها وربطها بمراكز المسؤولية وتم تحليل وتبيان الاسباب التي ادت إلى حدوثها لا بد من اتخاذ الاجراءات الكفيلة بتصحيحها لتلافي حدوثها في المستقبل وفي هذه المرحلة تحدد الحلول البديلة واختيار البديل الافضل .

المرحلة الثامنة : التقرير :

إذ يتم أولاً اعداد مسودة التقرير بأسلوب علمي ومهني واستناداً إلى ما اكتشف من حقائق ومعلومات خلال اعمال الرقابة والتدقيق، ثم تناقش هذه المسودة مع المسؤولين المعنيين في الجهة

الخاضعة للتقييم وبمرونة وصراحة وتبادل وجهات النظر بشأن الامور الرئيسية التي ثبتت في التقرير .

المبحث الرابع: خطوات رقابة الداخلية لأداء العاملين المقترحة على قطاع الخدمات في امانة بغداد

أولاً. المسح المبدئي للوحدة محل التدقيق

يهدف المسح المبدئي إلى تحديد المناطق ذات الأهمية الرئيسية في كل المنظمة وتحديد تلك العمليات الواجبة الفحص حيث أن التحديد الخاطئ يتسبب في بذل جهد غير ضروري في نشاطات اقل أهمية وبذل جهد غير كاف في مناطق اكثر أهمية كما ان المسح المبدئي بغرض التدقيق في أجهزة الرقابة المالية يتجه صوب محورين أساسين الأول هو المسح الداخلي حيث يقوم به المدقق داخل جهاز الرقابة المالية نفسه بعد حصوله على ملف الوحدة موضع التدقيق من الجهاز، وعاده يحتوي الملف على بعض البيانات عن الوحدة (قانون إنشاء الجهة ، اللوائح ، الأنظمة الداخلية، تقارير الجهاز السابقة عن الجهة) ، أما المحور الثاني لعملية المسح فهو المسح الخارجي (الميداني) الذي يهدف إلى التعرف على القوائم المالية المتاحة والتعرف على المجموعة الدفترية والمستندية والأدلة والأنظمة المحاسبية والتعرف على هيكل العاملين في الإدارات ذات العلاقة وطبيعة الخدمات المقدمة من الوحدة وحجم هذه الخدمات ، وكذلك التعرف على نظام الحفظ والأرشفة وكذا استكمال جميع الوثائق والبيانات التي لم يتم الحصول عليها من المسح الداخلي .

ثانياً. تحديد الأهداف العامة والخاصة ورسم الخطط

تتطلب هذه الخطوة من المدقق أثناء عملية التدقيق أن يقوم بالتخطيط لعملية التدقيق حيث يقوم بإنشاء إطار عمل للفحص الرقابي على أن يشتمل على أهداف

التدقيق ونطاقها وتلك الإجراءات المحددة لتحقيق الأهداف والهيكل الرقابي الذي يضمن إدارة عملية التدقيق بالفعالية المطلوبة، بعد ذلك يقدر المدقق طبيعة الأدلة الرقابية الضرورية لدعم الرأي الرقابي وتحديد الوسائل الملائمة الكافية لجمعها وتحديد الموارد المطلوبة لذلك ، من هنا لابد لأي عمل يقوم به أي فرد من هدف يتوق إلى تحقيقه ، وعملية التدقيق تهدف إلى التأكد من حسن التصرفات المالية ومدى مسابقتها للأنظمة واللوائح والتعليمات وكذا توافر عناصر الاقتصادية والكفاءة والفاعلية.

ثالثاً. تقييم نظام الرقابة الداخلية

إن نظام الرقابة الداخلية ما هو إلا تلك الخطوات والإجراءات التي تضعها الإدارة بقصد حماية أصولها وأموالها من الغش والتلاعب وحتى تستطيع أن تحقق أهدافها ، وعلى ذلك فكلما كان نظام الرقابة الداخلية متيناً كلما كان المدقق أكثر اعتماداً على ذلك النظام ومن ثم انحسار عينة التدقيق بحجم قليل أما إذا كان نظام الرقابة الداخلية ضعيفاً فما على المدقق إلا أن يقوم بزيادة حجم عينة التدقيق وشمولها كافة الجوانب، فما من نظام للرقابة الداخلية مهما كان متطوراً قادراً لوحده على ضمان الإدارة الكفوءة واكتمال ودقة السجلات ولا يستطيع أن يكون خالياً من العيوب ومن ثم فعلى المدقق أن يقوم بتقييم هذا النظام ومدى الالتزام بتطبيق الأنظمة المحاسبية والتوجيهات والقرارات والأوامر الصادرة.

ونظام الرقابة الداخلية يتكون عادة من النظم المحاسبية المتبعة في الوحدة وكذا الإجراءات الرقابية المتبعة في الوحدة وعادة ما يختلف مجال التقييم الخاص بالرقابة الداخلية من مدقق إلى آخر حسب فهم المدقق لنظام الرقابة الداخلية وحكمه على الدليل الرقابي والبدايل المحتملة إلا أن هناك ثلاث مراحل للدراسة وتقييم الرقابة الداخلية هي :

أ. مرحلة الدراسة والتوثيق لنظام الرقابة الداخلية :

وتتمحور هذه المرحلة في عملية التعرف على الأنظمة المحاسبية وأنظمة الرقابة الداخلية سواء بالاستفسار أو الملاحظة أو الاطلاع على الأنظمة الموثقة.

ب. مرحلة التقييم المبدئي لنظام الرقابة الداخلية :

من خلال المرحلة الأولى يخرج المدقق بتصور حول أنظمة الرقابة التي قد تبدو له قوية أو مقبولة وربما ضعيفة وعليه فإن المدقق في هذه المرحلة يحدد أي من إجراءات الرقابة الداخلية التي قد تبدو قوية أو معقولة ويمكن الاعتماد عليها وتلك التي لا يمكن الاعتماد عليها .

ج. مرحلة فحوص الالتزام :

يقوم المدقق بإجراء فحوص الالتزام على إجراءات الرقابة الداخلية التي يرغب الاعتماد عليها ، وتشير فحوص الالتزام إلى تلك الاختبارات التي يمارسها المدقق على الأنظمة والإجراءات الرقابية المنتشرة في الأنظمة المحاسبية التي تتولى مهمة الكشف عن الأخطاء والانحرافات حتى يتأكد من ان تلك الإجراءات يمكن الاعتماد عليها ومن ثم الحد من إجراءات الفحص الجوهرية^(*) وتفسير طبيعته وتوقيته .

رابعاً. تحديد المؤشرات والمعايير

إن المؤشرات والمعايير هي تلك الصيغ أو الأرقام التي تعبر عن مستوى الأداء المطلوب ليتم مقارنتها مع الأداء الفعلي ومن ثم تحديد الانحرافات وأسبابها وطرق علاجها وعادة ما يكون تحديد المؤشرات والمعايير في القطاع الخدمي صعب للغاية بسبب نوعية الخدمات فالمعايير هنا في الغالب تكون غامضة ومبهمة ، ويبرز هنا دور المدقق في تحديد المؤشرات والمعايير أما بالاعتماد على الأسس التاريخية أي نشاط

(*) **الفحص الجوهرية** : هو تلك الإجراءات الاختبارية التي يقوم بها المراجع أثناء فحص المعالجات المحاسبية للعمليات والأرصدة للكشف عن كل أنواع الأخطاء المادية التي يمكن ان توجد في الحسابات للحصول على الأدلة والقرائن عن سلامة تلك المعالجات المحاسبية للعمليات والأرصدة.

الوحدة الخدمية في الماضي وخدماتها السابقة وإما بمقارنة الوحدة الخدمية مع مثيلاتها في نفس الخدمة وإما بالقيام بدراسة و تحليل أداء المنظمة أو الوحدة في ضوء الظروف الداخلية والخارجية لها والمؤشرات في القطاع العام غالباً ما تكون بعيدة عن الموضوعية مقارنة بالمؤشرات الخاصة بالقطاع الخاص الواضحة والمحددة. ويجب على مدقق الأداء أن يختار انسب تلك المعايير المعقولة والممكن تحقيقها وذات الصلة بموضوع الرقابة.

خامساً. التحليل والتشخيص وإجراء المقارنات

على المدقق أن يقوم بتشخيص وتحليل وإجراء المقارنات بين البيانات التي حصل عليها سواء أثناء عملية المسح بشقيها (الداخلي والخارجي) أو أثناء عملية التدقيق نفسها ، ليقارن تلك الأهداف المرسومة بما تم إنجازه ويستخلص اوجه الفروقات فيما بينها ويبحث أسبابها وكيفية معالجتها لتلافيها مستقبلاً.

وتشير الباحثة هنا إلى أهمية وجود جهاز وظيفي معد إعداداً مهنيًا جيدًا ليتمكن من القيام بهذه الخطوة والمتمثلة في جمع المعلومات الكافية وأدلة الإثبات المناسبة وعمل المقارنات واستنباط معايير يقيس بها الأداء.

سادساً. إعداد التقرير

تنتهي عملية التدقيق بشكل عام بإعداد التقرير النهائي عن عملية التدقيق وهو عبارة عن خلاصة الجهد الرقابي الكلي للتدقيق وهناك العديد من الصفات الهامة الواجب توافرها في تقرير المدقق ، فيجب أن يكون التقرير موجزًا وبعيدًا عن الإسهاب والإطالة وان يكون عرضه سهلاً ومبسّطاً وأن يكون واضحاً في أسلوب الصياغة .

ويختلف إعداد التقارير الخاصة برقابة الأداء عنه في حالة إعداد التقارير الخاصة بالرقابة المالية في بعض الجوانب القليلة ولكنها جوهرية إذ إن التقارير الخاصة بالرقابة المالية عادة ما تصوب نحو البيانات والجداول وتقويم المدقق المالي لمدى سلامة ومطابقة البيانات المالية المتعلقة بالوحدة للقواعد المحاسبية المستخدمة ، أما تقارير

الرقابة الخاصة بالأداء فتصوب نحو تغطية مشروعات وبرامج وخطط القطاع الخدمي للأهداف والغايات وغيرها والتي لا توجد بالنسبة لها قواعد جاهزة وواضحة وهناك اعتبارات عديدة لإعداد التقرير نذكر منها.

أ. أن يكون التقرير واضحاً وشاملاً .

ب. أن يقدم في الوقت المناسب .

ج. يجب أن تكون النتائج الواردة في التقرير مؤيدة بدليل إثبات.

د. يجب عرض الحقائق بموضوعية وبأسلوب متزن .

هـ. يجب أن يناقش مشروع التقرير مع المختصين في الوحدة محل التدقيق.

و. يجب أن تؤخذ التعليقات الخاصة بالمختصين بعين الاعتبار .

ترى الباحثة إن تلك الخطوات المقترحة ما هي إلا عبارة عن دورة حياة عملية التدقيق حيث تبدأ هذه الدورة بعملية المسح المبدئي للوحدة محل التدقيق مروراً بتحديد الأهداف العامة والخاصة ورسم الخطط ، تقييم نظام الرقابة الداخلية ، تحديد المؤشرات والمعايير ، التحليل والتشخيص وإجراء المقارنات وانتهاءً بإعداد التقرير النهائي لعملية التدقيق ، وتؤكد الباحثة أنه إذا ما اتبعت تلك الخطوات وبشكل دقيق أثناء تنفيذ عملية التدقيق فإنها سوف تؤدي إلى إنجاز عملية التدقيق بكفاءة عالية .

سادساً. تدقيق شؤون العاملين

أ. أهداف التدقيق :

١. التأكد من ان الأشخاص المناسبين في الأماكن المناسبة .

٢. التأكد من حصول الكوادر الفنية على المؤهلات المطلوبة لأداء أعمالهم.

٣. تحديد جوانب النقص أو الزيادة في الكوادر الفنية والإدارية.

٤. التأكد من صحة وسلامة وكفاءة السياسات التوظيفية المرسومة.

ب. إجراءات التدقيق :

١. راجع كفاءة الأفراد في تأدية الوظائف وتحقق من انه يتم من خلالها المحافظة على أصول المشروع .
٢. احصل على كشوفات تفصيلية بالكادر الوظيفي ورتبها حسب الهيكل الوظيفي.
٣. تأكد من عدم وجود تسرب وظيفي، و إذا كان موجودا حدد أسبابه .
٤. تأكد من وجود سياسات تدريبية للموظفين تكفل رفع مستوى أدائهم .
٥. احسب نسبة الكادر الفني إلى نسبة الكادر الإداري .
٦. احسب نسبة العمل الإضافي إلى العمل الاعتيادي وحدد أثره على كفاءة الإنتاج.
٧. تأكد من قاعدة ان الرجل المناسب في المكان المناسب من خلال مقارنة مؤهلات الموظفين مع خصائص الوظائف المشغولة .
٨. احصل على كشوفات تفصيلية بالموظفين المعارين او المجازين للدراسة.
٩. احصل على كشوفات تفصيلية بالخبراء الأجانب في الوحدة ومدى الحاجة إلى مثل هؤلاء الخبراء، وهل هناك بدائل محلية يمكن ان تقوم بمهامه بما من شأنه توفير الكثير من العملات الصعبة .
١٠. احصل على كشوفات الإجازات السنوية وكذا العارضة وتأكد من استحقاق الموظفين لتلك الإجازات من عدمه .
١١. تأكد من توفر عنصر المساواة بين العاملين في فرص العمل بغض النظر عن الجنس أم الواقع الاجتماعي .
١٢. ادرس قانون الخدمة المدنية ولائحته التنفيذية أي قوانين أخرى ذات الصلة .
١٣. ادرس السياسات الخاصة بتوظيف الكوادر الفنية والإدارية لدى الجهة وهل هي منسجمة مع الخطط المرسومة والأهداف المحددة لها.
١٤. تحقق من أن هناك معايير ومقاييس ثابتة يتم على ضوءها شغل الوظائف الفنية والإدارية ، دون وجود للوساطة والمحسوبية.
١٥. تحقق من ضمان المستوى العادل للأجور والمرتبات وكذا المكافآت نظير الكفاءة الإنتاجية وصرف المنح المقابلة للأحوال المختلفة.

١٦. أعدّد مذكرة الرأي حول مسألة تدقيق العمالة.

سابعا: مرحلة إعداد تقارير رقباه الأداء

تري الباحثة أن عمليه إعداد التقرير تمر بأربعة مراحل رئيسة هي :

المرحلة الأولى :

في هذه المرحلة يقوم فريق التدقيق بتدوين ملاحظاتها وعرضها على الإدارة المسؤولة ليتم مناقشتها مع الإدارة المسؤولة ومعرفة ردودها على جميع الملاحظات التي وردت في التقرير .

المرحلة الثانية :

يقوم فيها فريق المدققين برفع نتائج مراجعتهم كلاً على حده إلى رئيس فريق التدقيق الذي يقوم بدوره ببلوره وصياغة جميع النتائج التي تم التوصل إليها أثناء عمليه التدقيق في شكل تقرير يرفع للجهات المعنية .

المرحلة الثالثة :

في هذه المرحلة يكون التقرير قد اعد بصورته النهائية وهنا يقوم المدقق بإعداد التوصيات والمقترحات وكذا إعداد مشروع تبليغ يمثل مختصر لأهم النتائج الواردة في التقرير وكذا أهم المقترحات والتوصيات .

المرحلة الرابعة :

في هذه المرحلة تتم متابعة التقرير وما تم التوصل إليه بشأن الملاحظات والتوصيات المرفوعة طي التقرير وهل تم العمل بها من قبل الجهة محل التدقيق من عدمه.

ثالثاً. متطلبات تقرير تقييم الأداء

١. يجب أن يقوم المدقق في نهاية عملية التدقيق بإعداد تقرير مكتوب عن عملية التدقيق يذكر فيه النتائج بشكل ملائم ، ويجب أن يكون مضمون التقرير سهل الفهم وخاليا من الغموض والالتباس ، وعلى أن يشتمل على كافة المعلومات المدعمة بأدلة الإثبات الكافية.
٢. بذل العناية الكافية عند إعداد تقرير تقييم الأداء بما يضمن شموله لأهم النتائج التي تم التوصل إليها معززة بالمعلومات والحقائق المثبتة بأدلة إثبات مقنعة ومشفوعة بالمقترحات اللازمة في مجال تطوير العمل بالوحدة محل التدقيق .
٣. أن تكون عملية كتابة التقرير الخاص برقابة الأداء بشكل مستمر لأنها الطريقة الأفضل للخروج بتقارير فعالة ، فعلى المدقق منذ بدء العمل الرقابي أن يقوم بتدوين ملاحظاته وأن يطور هذه الملاحظات أثناء سير العمل الرقابي حتى الوصول إلى التقرير الرقابة النهائي.

هيكلية التقارير الرقابية للأداء العاملين

يجب أن نشير في البداية إلى أنه لا توجد صيغة موحدة نمطية للتقارير الرقابية للأداء كما هو الحال بالنسبة للتقارير الخاصة بالرقابة المالية على عناصر القوائم المالية (تقرير إبداء الرأي) ولكن يمكن لنا أن نصيغ نموذج لهيكلية مفترضة لتقارير رقابة الأداء للعاملين على النحو الآتي:

نموذج لمحتويات التقرير

١. العنوان : يجب أن يكون لتقرير الرقابة على الأداء عنواناً واضحاً ومحددًا ومركزاً قدر الإمكان .
٢. المحتويات : قائمة المحتويات الخاصة بتقرير رقابة الأداء تعرض محتويات التقرير لتسهيل على القارئ الرجوع إلى أي موضوع رئيس أو فرعي في التقرير وبسرعة كما تزود القارئ بملخص عن تنظيم التقرير والموضوعات المغطاة .
٣. المقدمة : وهي عبارة عن نبذة تعريفية بمهمة الرقابة وهدفها ونطاقها والأساس القانوني للرقابة ذاتها وتتضمن :

- أ. وصفاً موجزاً لموضوع التدقيق .
- ب. الفترة الزمنية لعملية التقرير .
- ج. الموعد المتوقع لإعداد التقرير النهائي .
- د. الجهة التي سوف يتم إعداد التقرير لها (إدارة الجهة نفسها ، الوزير المسؤول ، رئيس الجمهورية ، مجلس الوزراء ، مجلس النواب ، الجهة الممولة).
٤. متن التقرير : يتم في متن التقرير عرضاً لكافة النتائج التي تم الوصول إليها أثناء عملية التقرير والمؤيدة بأدلة إثبات كافية ومقنعة ، ويجب أن يقسم المتن إلى أقسام رئيسة وأخرى ثانوية .
٥. النتائج والتوصيات : عبارة عن وصف موجز لنتائج التدقيق وتوصياتها ، ويجب أن تكون النتائج مبنية على أدلة إثبات منطقية كما يجب تقييم الأدلة للتحقق من أنها كافية وملائمة واشتقاق النتائج من خلال مقارنة الأدلة التي جمعت بالمعايير وأي اختلاف بينهما إيجابي أو سلبي يمثل النتائج التي ينبغي ان يتضمنها تقرير مهمة رقابة الأداء ، كما يجب أن تكون التوصيات جوهرية وعملية وبناءة ومركزة لتحقيق أهداف التدقيق كما يجب أن تكون واضحة ومحددة بما فيه الكفاية .
٦. تاريخ التقرير : يجب أن يؤرخ التقرير فور استكمال إنجاز التدقيق .
٧. توقيع المدقق : يجب أن يتم التوقيع على التقرير باسم دائرة الرقابة والتدقيق .
٨. الملحقات : أية بيانات إيضاحية تدعم محتويات التقرير .

تقارير دائرة الرقابة والتدقيق

توجد العديد من التقارير المتنوعة التي تقوم دائرة الرقابة والتدقيق بإعدادها وفقاً لنمط التخطيط السنوي لعمل الدائرة .

ومن خلال ممارسة الدائرة لاختصاصاتها الرقابية في مجال الرقابة المالية في رقابة الأداء والرقابة القانونية فإنه يقوم بإعداد التقارير الآتية :

١. التقارير الفردية : تعد الدائرة التقارير الفردية على مستوى برنامج أو جهة معينة وتتضمن نتائج مهام التدقيق والفحص وتقويم الأداء في الجهات الخاضعة للتدقيق مع شمول تلك التقارير على النتائج والتوصيات وبعد ذلك يتم تبليغ تلك التقارير إلى الجهات أو السلطات المختصة .

٢. التقارير الدورية : تقوم الدائرة بإعداد هذا النوع من التقارير بشكل دوري كل ثلاثة أشهر وتشمل النتائج كافة التي تم التوصل إليها أثناء عملية التدقيق على الوحدة المشمولة بالرقابة وتبلغ تلك التقارير إلى السيد أمين بغداد .

٣. التقارير السنوية : تقوم الدائرة بإعداد هذا النوع من التقارير بشكل سنوي ويشمل هذا التقرير على كافة النتائج التي تم التوصل إليها أثناء عملية التدقيق في الجهات المشمولة بالرقابة من خلال التدقيق للحسابات الختامية ، ويرفع التقرير السيد امين بغداد .

كما تعد الدائرة تقارير سنوية عن نتائج تدقيق الميزانية العامة والقوائم المالية والحسابات الختامية لأمانة بغداد مع الإشارة إلى بيان الرأي بصحة وعدالة تلك القوائم المالية .

٤. التقارير الخاصة : تقوم دائرة الرقابة والتدقيق بإعداد هذه التقارير الخاصة أثناء تدقيق أية مهام يقوم بأدائها بالمبادرة منه نظراً لأهميتها أو بتكليف من أمين بداد.

ترى الباحثة أهمية وضرورة مراعاة الأسس والقواعد الخاصة بإعداد التقارير الرقابية للأداء أثناء إعداد تقرير تقييم الأداء للعاملين ، وتؤكد على أهمية كتابة التقرير الخاص برقابة الأداء للعاملين وبشكل مستمر منذ بدء عملية التدقيق وحتى انتهائها لأنها الطريقة الأنسب للخروج بتقارير فعالة ، فعلى المدقق أن يقوم بتدوين ملاحظاته أولاً بأول مع تطويرها أثناء عملية التدقيق ليصل في النهاية إلى التقرير الرقابي النهائي .

المبحث الخامس:

أولاً: الاستنتاجات

١. مع اتساع حجم الاعمال و تطور نطاقها و التحول إلى الأنظمة المؤتمتة فضلاً عن الحاجة إلى المعلومات في الوقت المناسب لاتخاذ القرارات ، يتطلب إعادة النظر للتحول

- من مفهوم الرقابة الداخلية القديم و المتمثل بـ (الهيكل التنظيمي ، كفاءة الموظفين ، الفصل بين المسؤوليات ، وضوح خطوط السلطة و المسؤولية ، النظام المحاسبي ...) إلى المفهوم الحديث للرقابة لمواكبة هذه التطورات و التغييرات .
٢. إن الرقابة الداخلية على أداء العاملين هي صورة من صور الرقابة المالية والتي بدورها تنقسم إلى رقابة التوفير و رقابة الفاعلية و رقابة الكفاءة.
٣. إن رقابة الأداء الداخلية على قطاع الخدمات العامة ما هي إلا تلك الخطوات والإجراءات التي تتبعها أمانة بغداد من اجل توفير تأكيدات معقولة بخصوص :
- أ. الاقتصادية في الحصول على الموارد مع الحفاظ على الجودة المطلوبة
- ب. الكفاءة في استخدام الموارد المالية والبشرية والمادية.
- ج. الفاعلية في تحقيق الأهداف المرسومة.
٤. تمر دورة الرقابة الداخلية لأداء العاملين بست مراحل رئيسة هي:
- أ. مرحلة المسح المبدئي للوحدة محل التدقيق .
- ب. مرحلة تحديد الأهداف العامة .
- ج. مرحلة تقييم نظام الرقابة الداخلية .
- د. مرحلة تحديد المعايير والمؤشرات .
- هـ. مرحلة التحليل والتشخيص وإجراء المقارنات .
- و. مرحلة أعداد التقرير .
٥. لأغراض القيام برقابة الأداء للعاملين لابد من تصميم برامج تدقيق منطقية للرقابة على أداء الدوائر الخدمية بعد إجراء المسوحات اللازمة للوحدة ، مما يعني ثبوت فرضية البحث.

ثانياً: التوصيات

١. العمل على وضع آلية تدريب سريعة لتدريب الكوادر المحاسبية على تنفيذ الرقابة الداخلية لأداء العاملين ، فضلاً عن استقطاب مهارات وتخصصات مختلفة في جميع المجالات للمشاركة في تنفيذ البرنامج المقترح .
٢. ضرورة القيام بالمسوحات المبدئية للدوائر الخدمية محل التدقيق وكذا التقييم المبدئي للرقابة الداخلية حتى يتسنى للمدقق فيما بعد من أعداد برنامج التدقيق لتلك الدائرة والذي سوف ينفذ لاحقاً .
٣. ضرورة السير بعمل أجهزة الرقابة المالية نحو رقابة الأداء بجانب الرقابة المحاسبية والقانونية حتى تتمكن تلك الأجهزة من تقييم كفاءة وفاعلية واقتصادية الأنفاق العام.
٤. ضرورة تفعيل شعب الرقابة الداخلية الموجودة في امانة بغداد لما لها من دور فاعل في كشف التجاوزات والمخالفات أثناء حدوثها.
٥. ضرورة تدعيم التقارير الرقابية لأداء العاملين بأدلة الإثبات الموضوعية .
٦. دعم الاستقلالية الكاملة لدائرة الرقابة والتدقيق حتى تؤدي مهامها بكفاءة .

المصادر:

١. البكوع ، فيحاء عبد الله، "التحليل الاستراتيجي للتحديات التي تواجه مهنة مراقبة الحسابات في إطار عناصر البيئة التقنية الحديثة العراق حالة دراسية" أطروحة دكتوراه غير منشورة ، جامعة الموصل ، ٢٠٠٦.
٢. توماس ، وليم و هنكي ، أمرسون ، " المراجعة بين النظرية والتطبيق " ، تعريب ومراجعة د . احمد حامد حجاج و كمال الدين سعيد ، دار المريخ ، المملكة العربية السعودية ، ٢٠٠٣
٣. جمعة ، احمد حلمي ، " المدخل الحديث لتدقيق الحسابات " ، الطبعة الاولى ، دار صفاء للنشر والتوزيع ، عمان ، الأردن ، ٢٠٠٩.

٤. حجازي ، وجدي حامد ، اصول المراجعة الداخلية مدخل عملي تطبيقي ، الاسكندرية : دار التعليم للكتب، ٢٠١٠.
٥. حماد ، طارق عبد العال، موسوعة معايير المراجعة- شرح معايير المراجعة الدولية والامريكية والعربية ، الدار الجامعية ، طرابلس، ٢٠١٤ .
٦. زغلول، هشام (٢٠٠٦) "نحو نظام الكتروني للرقابة الداخلية يتلاءم وأنشطة التجارة الآلية" ، مجلة الرقابة المالية، العدد ١٤ .
٧. عثمان ، الأميرة ومحمد ، احمد ، " الأنظمة المحاسبية المتخصصة " ، دار الجامعة الجديدة للنشر ، الإسكندرية ، جمهورية مصر العربية ، ٢٠٠٤.
٨. فضيلة ، بوطوره ، " دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية في البنوك – دراسة حالة الصندوق الوطني للتعاون أفلحي – بنك " ، رسالة ماجستير ، جامعة محمد بوضياف بالمسلية ، ٢٠١٧.
٩. لطفي ، امين السيد احمد ، " المراجعة بين النظرية والتطبيق " ، الدار الجامعية ، مصر ، ٢٠١٠ .
١٠. لطفي ، امين السيد احمد ، " المراجعة بين النظرية والتطبيق " ، الدار الجامعية ، مصر ، ٢٠١٨ .
١١. المغامس ، أحمد عبد الله ، تقويم الاداء ، الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين ، الرياض ، المملكة العربية السعودية ، ٢٠١٩ .
١٢. موسكوف ،ستيفن أ،سيمكس،مبارك ج،نظم المعلومات المحاسبية لاتخاذ القرارات مفاهيم وتطبيقات، ترجمة د.كمال الدين سعيد ، دار المريخ للنشر ، رياض ، المملكة العربية السعودية ، ٢٠١٢ .
١٣. اليوسف، نضال عبد الجليل علي، " مدى امكانيه اعتماد معايير التدقيق الداخلي في عمل وحدات التدقيق الداخلي – بحث تطبيقي في شركة نفط الجنوب " ، بحث مقدم الى المعهد العربي للمحاسبين القانونيين لنيل شهادة محاسب قانوني ، بغداد ، ٢٠١٠ .

- .١٤ Arens ،Alvin ،Randal J. Elder and Mark S. Beasley, "Auditing and Assurance Services: an integrated Approach" ،Pearson Education. Inc. ، (11th ed.), 2012.
- .١٥ Golden, Thomas W., Skalak, Steven L. , Clayton, Mona M. , "A guide to Forensic Accounting Investigation" , John Wiley & Sons, Inc. , United States of America, 2016.
- .١٦ AFROSAI-E, (2010) "Institutional Capacity Building Framework Guideline."

