



جامعة الموصل
كلية الإدارة والاقتصاد
قسم المحاسبة

دور بيانات التكاليف في رقابة الأداء في الوحدات الخدمية الحكومية
(دراسة حالة في بلدية الموصل)

رواد أحمد يوسف الأغا
بحث دبلوم عالٍ في التدقيق ومراجعة الحسابات

بإشراف
الأستاذ المساعد الدكتور
خالد غازي التمي



جامعة الموصل
كلية الإدارة والاقتصاد
قسم المحاسبة

دور بيانات التكاليف في رقابة الأداء في الوحدات الخدمية
الحكومية
(دراسة حالة في بلدية الموصل)

بحث تقدم به

رواد أحمد يوسف الأغا

إلى

مجلس كلية الإدارة والاقتصاد / جامعة الموصل

وهي جزء من متطلبات نيل شهادة الدبلوم العالي في التدقيق ومراجعة الحسابات

بإشراف

الأستاذ المساعد الدكتور

خالد غازي التمي

الأهداء

الى صاحب الفضل الكبير الى النور الذي يضيء لي درب النجاح

والدي العزيز

الى صاحبة القلب الصابر الحنون الى نبض قلبي ونور طريقي

والدتي العزيزة

الى صاحبة العطاء بلا حدود ، التي غمرتني حباً وتقديراً ، الى رفيقة دربي

زوجتي العزيزة

الى فلاذت كبدي ومهجة قلبي

أولادي

الى سندي وعوني في هذا الحياة

أخوتي واخواتي

الى كل من دعمني وساندي في إنجاز هذا العمل ، الى كل من تمنى لي الخير والنجاح

أهدي اليهم ثمرة هذا الجهد المتواضع

الشكر وعرافان

الحمد لله رب العالمين، والصلاة والسلام على سيد المرسلين سيدنا محمد، وعلى آله الطيبين الطاهرين واصحابه الأخيار، لا يسعني وأنا أنهي دراستي إلا أن أعبر عن فائق شكري وتقديري لأستاذي الفاضل المشرف الأستاذ المساعد الدكتور (خالد غازي التمي) لقبوله الأشراف على هذا البحث، فلولاه لما خرج بالشكل الذي هو عليه، أذ كانت لروحه العلمية ونبيل أخلاقه وتشجيعه، وجهوده القيمة، وحرصه اللا محدود، وملاحظاته، وتقويماته، وتوجيهاته الدقيقة التي أكسبتي نظرة العدل في الامور ومرافقته مرافقة الدليل الخبير في الطريق الصعب الطويل، فجزأه الله خير الجزاء .

كما وأتقدم بشكري وأمتناني الى أساتذتي عميد كلية الادارة الاقتصاد الدكتور نائر السمان ورئيس قسم المحاسبة الدكتور لقمان الدباغ، والدكتورة فيحاء البكوع، والدكتورة كبرى محمد طاهر والدكتور وحيد رمو، والدكتور سنان زهير، والدكتور طه الأرديني، والدكتور إبراهيم حسين والدكتور بلال امجد، والدكتورة رباب، وكل الأساتذة الإجلاء لجهودهم الكريمة ولما لقيته من محبة وعون وتشجيع .

كما أتقدم بالشكر الى مديرية بلدية الموصل ومديرية البلديات نينوى المتمثلة بجميع مسؤوليها، وموظفيها لدورهم البارز في الأجابة على كافة الإستفسارات، والملاحظات المتعلقة بالجانب التطبيقي .

كما أتقدم بالشكر والتقدير الى زملائي في الدراسة، وإلى كافة أصدقائي الذين ساعدوني في اتمام هذا البحث .

واخيراً الى من ذكرتهم جميعاً والى من لم اذكرهم جزيل الشكر والتقدير والاحترام ..

وآخر دعوانا أن الحمد لله رب العالمين ...

المستخلص

تهدف الدراسة الى تسليط الضوء على بيانات التكاليف في الوحدات الخدمية الحكومية ومن خلال توفر تلك البيانات نتعرف على نقاط الضعف والقوة في الوحدات الخدمية الحكومية والرقابة على أداء العمل الرقابي، وأختصت البيانات على أهم المشاريع التي تقوم بها بلدية الموصل ومشروع التبييط والتنظيف، ومقارنتها مع البلديات الأخرى ومدى إنجاز هذه المشاريع. وتكمن أنشطة الدراسة على أبرز الأمور المهمة:

١- هل بيانات التكاليف تجري بحسب الكلفة وما إنعكس هذا على مدى إنجازها؟

٢- هل الرقابة على الأداء في هذه الوحدات على المشاريع المنجزة تجري وفق ما هو؟

وتم اختيار مدينة الموصل وبلديات (وانة، القوش، ربيعة) كنماذج نقارنها مع بلدية الموصل وفق البيانات المقدمة من تلك البلديات بعد إجراء دراسة ميدانية، ودراسة حالة في التبييط والتنظيف في تلك البلديات.

ومن أهم الإستنتاجات التي توصلنا إليها هي استخدام الموارد بكفاءة وفاعلية، وأصبح بيانات التكاليف في الوحدات الحكومية ذات مطلب اساسي باعتبارها اتجاهات محاسبية ورقابية حديثة على أداء الوحدات الحكومية.

وتم الأستنتاج إلى إن الموازنة العامة للدولة تؤثر على العلاقة بين محاسبة التكاليف والمحاسبة المالية، وان الحالة العملية تبين ان بيانات التكاليف لها دور في الرقابة وتفعيلها وكذلك في فاعلية اداء الوحدة الحكومية.

ثبت المحتويات

الصفحة	العنوان
أ	المستخلص
ب	ثبت المحتويات
ج	ثبت الجداول
ج	ثبت الأشكال
١	المقدمة
٧-٢	الفصل الأول: منهجية البحث والدراسات السابقة
٤-٢	المبحث الأول: منهجية البحث
٧-٥	المبحث الثاني: الدراسات السابقة
١٨-٨	الفصل الثاني: الاطار النظري لمحاسبة التكاليف في الوحدات الحكومية الخدمية
١١-٩	المبحث الأول: مفهوم محاسبة التكاليف في الوحدات الحكومية وأهدافها ومتطلبات تطبيقها
١٤-١٢	المبحث الثاني: استخدامات محاسبة التكاليف في الوحدات الحكومية الخدمية
١٨-١٥	المبحث الثالث: المبادئ الاساسية لقياس التكلفة في الوحدات الحكومية الخدمية
٢٩-١٩	الفصل الثالث: رقابة الأداء في الوحدات الخدمية الحكومية
٢٢-٢٠	المبحث الأول: مفهوم رقابة الأداء في الوحدات الخدمية الحكومية وعناصرها واهدافها
٢٥-٢٣	المبحث الثاني: مراحل تطبيق رقابة على الأداء والجهات المسؤولة عن تطبيقها
٢٩-٢٦	المبحث الثالث: مدى تطابق الرقابة الحكومية مع الرقابة على الأداء
٤٢-٣٠	الفصل الرابع: استخدام بيانات التكاليف في تحقيق رقابة الأداء في بلدية الموصل
٣٤-٣١	المبحث الأول: نبذة عن مديرية بلدية الموصل والقوانين التي تحكمها والنظام المحاسبي المطبق فيها
٤٢-٣٥	المبحث الثاني: دور بيانات التكاليف في رقابة الأداء ودورها في نشاطي التنظيف والتبليط
٤٤-٤٣	الفصل الخامس: الاستنتاجات والتوصيات
٤٣	المبحث الأول: الاستنتاجات
٤٤	المبحث الثاني: التوصيات
٤٧-٤٥	المصادر
A	Abstract

ثبت الجداول

الصفحة	العنوان
٣٧	جدول (١) تكلفة التنظيف بلدية الموصل مقارنة بباقي البلديات لشهر تشرين الثاني/٢٠١٨
٣٧	جدول (٢) تكاليف التنظيف بلدية الموصل مع بلديات أخرى
٤١-٤٠	جدول (٣) تكاليف لمشروع التبليط في بلدية الموصل وبلديات اخرى

ثبت الأشكال

الصفحة	العنوان
٣٢	الشكل (١) الهيكل التنظيمي لمديرية بلدية الموصل

المقدمة

ان توفر بيانات عن الاتجاهات المختلفة للانفاق العام واثره في الاقتصاد القومي ماهي الا خدمات اساسية تقدمها المحاسبة الحكومية في اطار التقييم الاقتصادي والمالي للخدمات والمشروعات العامة، كما ان استخدام المناسب لمحاسبة التكاليف في تحليل عناصر التكلفة للخدمات والاعمال التي يتولاها الجهاز الاداري للدولة والتوسع في تحليل عناصر التكلفة للخدمات العامة المتماثلة، يعد من اهم الوسائل الأساسية التي يتم الاعتماد عليها في اعداد الموازنة العامة للدولة وفق الاتجاهات الحديثة، وعنصراً أساسياً بيد الرقيب المالي لتقييم ورقابة أداء الوحدات الحكومية، إذ ان رقابة الأداء تمثل فحصاً موضوعياً للسياسات والنظم وإدارة العمليات ونتائج النشاط في الجهات الخاضعة للرقابة وتقارن من خلال الإنجازات بالخطط والنتائج بالقواعد والممارسات بالسياسات، بهدف الكشف عن الانحرافات وبيان أسبابها والتأكد من كفاءة وفاعلية واقتصادية إدارة الموارد الاقتصادية وكما أن عدم استخدام محاسبة التكاليف في الوحدات الحكومية، يؤدي الى ضعف كفاءة وفاعلية النظام المحاسبي في توفير المعلومات في رقابة أدائها، وبذلك اصبح محاسبة التكاليف مطلباً أساسياً فرضته الإتجاهات المحاسبية الحديثة والرقابة على أداء الوحدات الحكومية، وكذلك أهمية المحاسبة الحكومية في الوحدات الخدمية لارتباطها بصللة وثيقة بالموازنة العامة للدولة على اعتبار أن هناك تخصيصات ستدرج ضمن الموازنة سواء أكانت تشغيلية أم استثمارية، وعليه فأن جميع الوحدات الخدمية بما فيها دوائر البلدية معنية بجانب الكلفة ، فالمطلوب متابعة ورقابة الأموال المخصصة للوحدات وترشيد إنفاقها بإستخدام بيانات التكاليف وصولاً الى رقابة أداء تلك الوحدات.

الفصل الاول

منهجية البحث والدراسات السابقة

سيتم تقسيم هذا الفصل الى مبحثين

المبحث الأول: منهجية البحث.

المبحث الثاني: الدراسات السابقة.

المبحث الأول: منهجية البحث.

اولاً: مشكلة البحث

ويمكن إثارة مشكلة البحث من عدة تساؤلات وهي:

- ١ - هل يوفر النظام المحاسبي للبلديات (مديرية بلدية الموصل) بيانات التكاليف لإغراض رقابة الأداء؟
- ٢ - هل يوجد دور لبيانات التكاليف في رقابة اقتصادية أستغلال مديرية بلدية الموصل لمواردها المخصصة في الموازنة العامة للدولة؟
- ٣ - هل يوجد دور لبيانات التكاليف في رقابة كفاءة أستغلال مديرية بلدية الموصل لمواردها المخصصة في الموازنة العامة للدولة؟
- ٤ - هل يوجد دور لبيانات التكاليف في رقابة فاعلية أستغلال مديرية بلدية الموصل لمواردها المخصصة في الموازنة العامة للدولة؟

ثانياً: أهمية البحث

تتمثل أهمية البحث بالآتي:

- ١ - يقدم البحث مدخلاً جديداً في الرقابة الأداء في الوحدات الحكومية (مديرية بلدية الموصل).
- ٢ - أهمية موضوع رقابة الأداء خصوصاً في الوحدات الحكومية لرقابة أداء تلك الوحدات ومساندتها في تفعيل أداءها.

ثالثاً: أهداف البحث

تتمثل بالآتي:

- ١ - بيان أهمية ودور بيانات التكاليف في ظل النظام المحاسبي للبلديات في خدمة ادارة البلدية.
- ٢ - زيادة كفاءة وفاعلية تدقيق البيانات في الوحدات الخدمية الحكومية (مديرية بلدية الموصل).
- ٣ - بيان اهمية ودور في تحقيق اقتصادية وكفاءة وفاعلية أستغلال مديرية بلدية الموصل لمواردها المخصصة في الموازنة العامة للدولة

رابعاً: فرضية البحث

وتتمثل بالآتي:

- ١- يوفر النظام المحاسبي للبلديات المطبق في مديرية بلدية الموصل كونها احدى الوحدات الخدمية جزءاً من بيانات التكاليف التي تستخدمها في رقابة الأداء
- ٢- يوجد دور كبير لبيانات التكاليف التي يوفرها في النظام المحاسبي للبلديات في رقابة اقتصاد في أستغلال مديرية بلدية الموصل لمواردها المخصصة في الموازنة العامة للدولة من خلال استخدام البلدية النسبة اقل من مواردها المخصصة لها.
- ٣- يوجد دور كبير لبيانات التكاليف التي يوفرها في النظام المحاسبي للبلديات في رقابة كفاءة في أستغلال مديرية بلدية الموصل لمواردها المخصصة في الموازنة العامة للدولة من خلال العلاقة بين المخرجات الفعلية للمدخلات الفعلية في الوحدات الخدمية الحكومية.
- ٤- يوجد دور كبير لبيانات التكاليف التي يؤثر في النظام المحاسبي للبلديات في رقابة فاعلية في أستغلال مديرية بلدية الموصل لمواردها المخصصة في الموازنة العامة للدولة من خلال العلاقة بين المخرجات الفعلية والمخرجات المخططة في الوحدات الخدمية الحكومية.

خامساً: منهج البحث

تم الاعتماد على المنهج الوصفي من خلال الاطلاع على الكتب والدوريات المتعلقة بموضوع البحث لتغطية الجانب النظري، أما الجانب العملي تم اختيار مديرية بلدية الموصل كأحدى الوحدات الحكومية الخدمية كمثال لتطبيق الدراسة.

سادساً: خطة البحث

ولتحقيق هدف البحث تم تقسيم على نحو التالي:

- الفصل الأول تناول منهجية البحث والدراسات السابقة.
- الفصل الثاني يتضمن مفهوم محاسبة التكاليف محاسبة التكاليف في الوحدات الخدمية الحكومية
- الفصل الثالث الرقابة على أداء الوحدات الخدمية الحكومية.
- الفصل الرابع فقد تناول دور بيانات التكاليف في رقابة الأداء في بلدية الموصل، وتناول الجانب العملي نشاط التنظيف والتبليط.
- الفصل الخامس والأخير يتضمن الإستنتاجات والتوصيات.

المبحث الثاني: الدراسات السابقة

أولاً: الدراسة (التمى، خالد غازي، وذنون، أسراء يوسف، وعبدالله، علي مال) (بحث، ٢٠١٢)

أهمية محاسبة التكاليف في الوحدات الحكومية ودورها في رقابة أدائها	عنوان الدراسة
يهدف البحث الى تحديد طبيعة وأسس استخدام محاسبة التكاليف في الوحدات الحكومية، وبيان دور محاسبة التكاليف في رقابة أداء هذه الوحدات.	هدف الدراسة
أنّ استخدام محاسبة التكاليف في الوحدات الحكومية أصبح مطلباً أساسياً فرضته الإتجاهات الحديثة في المحاسبة والرقابة على أداء الوحدات الحكومية واعداد الموازنة على وفق لإتجاهات الحديثة، لما لها من دور فاعل في زيادة كفاءة النظام المحاسبي الحكومي وتنفيذ موازنة العامة للدولة بكفاءة وفاعلية.	نتائج الدراسة

ثانياً: دراسة (الأعايجي، عقيل دخيل كريم) (رسالة محاسبة القانونية، ٢٠١٧)

تدقيق أداء أنشطة البلديات ودوره في تحسين الخدمات المقدمة- بحث تطبيقي في مديرية بلديات المثني	عنوان الدراسة
تهدف الدراسة الى تحقيق أهداف النظام المحاسبي الموحد للبلديات، وكذلك أقترح مؤشرات تساعد على تدقيق أداء المؤسسات البلدية، والتأكد من الدور الذي تقوم به الأجهزة الرقابية في تحقيق كفاءة، وفاعلية، وأقتصادية الأداء للخدمات المقدمة ، إضافة الى أعداد وتطبيق برنامج لتدقيق أداء المؤسسات البلدية.	هدف الدراسة
أنّ عملية تدقيق الأداء توفر معلومات هامة وجوهرية تعكس مدى قدرة المؤسسات البلدية على تحقيق الأهداف المرسومة، ومدى النجاح الذي تحققه في استثمار الموارد المالية والبشرية، والامكانيات المتاحة لها، وأنّ	نتائج الدراسة

تطبيق القوانين والتعليمات المشروعة، وتفعيلها والتي تخص أنشطة مؤسسات البلدية من أجل تسهيل أعمالها، ورفع مستوى أداء الخدمات المقدمة للمواطنين.

ثالثاً: الدراسة (العامري، زهرة حسن، و الخزرجي، محمد عادل) (بحث، ٢٠١٧)

استخدام محاسبة التكاليف في النظام المحاسبي الحكومي - دراسة تطبيقية في كلية العلوم/جامعة المستنصرية	عنوان الدراسة
تهدف الدراسة إلى تحسين جودة المعلومات المحاسبية في النظام المحاسبي الحكومي ، وذلك من خلال إستخدام نظام محاسبة التكاليف وبما يتلائم وطبيعة عمل الوحدات الحكومية غير الهادفة إلى تحقيق الربح، والذي يتطلب تحديث كل مجال من مجالات تطوير النظام المتمثلة بالهيكل التنظيمي ، والأساس المستخدم في تسجيل العمليات المالية، ودليل الحسابات والمجموعة المستندية والدفترية والتقارير المالية، والقوانين التي تحكمه.	هدف الدراسة
إن البيانات التي يوفرها النظام المحاسبي الحكومي اللامركزي المطبق الان لا تفي بمتطلبات التخطيط ورقابة الاداء واتخاذ القرارات فهو يوفر بيانات عن مقدار المبالغ المصروفة من قبل الوحدة الحكومية ضمن التخصيصات الواردة في الموازنة العامة للدولة ، إذ يوفر رقابة قانونية ومالية تقليدية فقط عن مدى تنفيذ الموازنة ، أي لا يوفر بيانات عن كلف الخدمات التي تقدمها الوحدات الحكومية ، التي من شأنها توفير مستوى عالٍ من التخطيط والرقابة الفعالة .	نتائج الدراسة

رابعاً: بحث دبلوم عالي (الحسين، عبدالله احمد علي، ٢٠١٨)

أهمية بيانات التكاليف في زيادة كفاءة وفاعلية تدقيق التعاقدات الحكومية دراسة تطبيقية في دائرة صحة نينوى	عنوان الدراسة
تسليط الضوء على نظام التكاليف في الوحدات الحكومية الخدمية، وتحديد أهمية بيانات التكلفة داخل تلك الوحدات، وكذلك تسليط الضوء على تدقيق في الوحدات الحكومية الخدمية، ومنها زيادة كفاءة وفاعلية التدقيق لبيانات التعاقدات الحكومية داخل تلك الوحدات.	هدف الدراسة
لبيانات التكاليف أهمية في جميع المؤسسات والوحدات والاهمية تكون اكبر في الوحدات الحكومية الخدمية وبيانات التكاليف مهمة في تحديد تكلفة القيام بأي نشاط سواء أكان ذلك النشاط خديماً أو أنتاجياً، وكذلك التدقيق لا يقل أهمية في الوحدات الحكومية الخدمية لأنه مكمل لأهمية بيانات التكاليف.	نتائج الدراسة

تناولت الدراسات السابقة ما يلي:

- ١- أهمية محاسبة التكاليف في الوحدات الحكومية الخدمية، وكذلك الرقابة على أداء هذه الوحدات ورقابة أداء الأعمال التي تقوم بها.
 - ٢- كفاءة وفاعلية محاسبة التكاليف يؤدي الى الحد من حالات التلاعب.
- أما الدراسة الحالية تتميز عن الدراسات السابقة بالآتي:
- تناولت أهمية محاسبة التكاليف في الوحدات الحكومية الخدمية، ومنها مديرية بلدية الموصل ومديرية بلديات نينوى في ظل الظروف الحالية بعد تحرير المدينة.
 - ركزت الدراسة على نشاطين هما (التبليط - والتنظيف) في مديرية بلدية الموصل.

الفصل الثاني

الإطار النظري لمحاسبة التكاليف في الوحدات الحكومية الخدمية

أصبح محاسبة التكاليف مطلباً أساسياً في الوحدات الحكومية الخدمية، إذ أنّ الإتجاهات الحديثة للمحاسبة قد فرضته وكذلك الرقابة على الأداء الحكومي وإنّ توفر البيانات للإنفاق العام هي خدمة أساسية تقدّمها المحاسبة الحكومية في التقييم الاقتصادي، والمالي في المشروعات العامة، وأنّ توفر بيانات التكاليف بشكل مناسب ويّعد من أهم الوسائل يتمّ الاعتماد عليها في الموازنة العامة للدولة، كما ويّعد مهما بالنسبة للرقابة المالية لمعرفة أداء الوحدة الحكومية الخدمية.

سيتمّ تناول الفصل من خلال المباحث الآتية

المبحث الأول: مفهوم محاسبة التكاليف في الوحدات الحكومية وأهدافها ومتطلبات تطبيقها.

المبحث الثاني: استخدامات محاسبة التكاليف في الوحدات الحكومية.

المبحث الثالث: المبادئ الأساسية لقياس التكلفة في الوحدات الحكومية ونظم التكاليف المطبقة فيها.

المبحث الأول

أولاً: مفهوم محاسبة التكاليف في الوحدات الحكومية الخدمية واهدافها

ظهرت محاسبة التكاليف كفرع من فروع المحاسبة التي تستعمل لخدمة إدارة المنشآت من حيث مجالات التخطيط، والتنفيذ، والمراقبة، وكتابة القوائم المالية وتقديمها للجهات الخارجية، حيث تهتم محاسبة التكاليف بجمع كافة بيانات التكلفة وتسجيلها وتبويبها، من أجل تقديم معلومات وافرة عن التكلفة المستعملة من قبل الإدارة. <https://mawdoo3.com>

ويمكن تعريف محاسبة التكاليف بأنه نظام يشمل مجموعة من الأساليب والوسائل والطرائق المستخدمة في تحديد التكلفة لغرض إعداد القوائم المالية، فضلاً عن تحليلات التكاليف للأغراض الإدارية.

يوضح هذا التعريف أن نظام محاسبة التكاليف يهدف الى توفير البيانات التكاليفية لغرضين رئيسيين:

- إعداد القوائم المالية (قائمة الربح وقائمة المركز المالي).
- تزويد إدارة المنظمة بالمعلومات المفيدة في مجال التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات الإدارية.

وتعد محاسبة التكاليف أحد فروع نظام المعلومات المحاسبي الذي يقدم المعلومات المفيدة في الأغراض الإدارية المختلفة ، لذا فإن الوحدات الحكومية بحاجة الى توافر هذه المعلومات ولاسيما إنها تواجه زيادة في الإنفاق على الخدمات التي تقدمها فضلاً عن أنّ هناك ندرة في هذه الموارد مما يتطلب توافر أدوات تساعد في ترشيد استخدام هذه الموارد ، وبعد أن كان الإهتمام بمعلومات محاسبة التكاليف قليلاً ولم تحظ بإهتمام واضح ومدروس في هذه الوحدات الحكومية، مما انعكس عنه تجاهل دور معلومات محاسبة التكاليف في التخطيط للموازنة العامة للدولة والتحقق من نتائج تنفيذها ومن ثم قياس كلف الخدمات التي تقدمها هذه الوحدات ، ولاسيما الجزء الأكبر من الإنفاق الحكومي مخصص لتقديم المساعدات وسداد المصروفات ، وهذا ما يتطلب وجود نظام لمحاسبة التكاليف قادر على توفير المعلومات المفيدة لهذه الأغراض وذلك من خلال تبني مجموعة من الأساليب المتطورة في تحديد التكاليف ومنها نظام إدارة التكاليف المتكامل الذي يُعد أحد التطبيقات الحديثة التي تعتمد على تحليل الأنشطة الى مكوناتها الرئيسية والفرعية مع تحديد موجبات الكلفة التي تتمثل بالعوامل المؤثرة على الكلف بالزيادة أو النقص وبالشكل الذي يسهم في تقديم البيانات والمعلومات التي يمكن إستعمالها لغرض إعداد

تقديرات أكثر دقة وشمولية لجميع بنود الموازنة على اساس مركز الكلفة وعلى شكل برنامج موازنة الأداء. www.library.duc.edu.iq.

أما التكلفة فأنها تضحية سواءً كانت هذه التضحية مادية، أو معنوية فالغرض منها تقديم منفعة أن كانت هذه المنفعة سلعية، أو خدمية في الحاضر، أو المستقبل (عيد واخرون، ٢٠١٧، ٢٠)

وتُصنّف التكاليف تبعاً بعلاقتها بالفترة الزمنية كمايلي: (صبحي، ٢٠١١، ٤٥٦)

١- المجموعة الاولى/ المصروف هو كل تكلفة تنفيذ يخصم من إيراد الفترة بالمقابل إذا لم يتم الحصول على المنفعة، او مورد فتعتبر خسارة.

٢- المجموعة الثانية/ التكلفة غير منفذة أي المستقبلية بعد أنتهاء الفترة المالية، وتمثل بالأصول

تعد التكاليف مهمة في جميع الوحدات الحكومية سواء أكانت خدمية، أو انتاجية، ويُعدّ نظام التكاليف من أهم الوسائل التي تساعد على تحقيق أغراض الوحدة من خلال ما يوفره هذا النظام من البيانات التي تساعد في إتخاذ القرارات الإدارية، حيث أنّ توافر البيانات عن الإتجاهات المختلفة للإنفاق العام وأثره في الأقتصاد القومي ماهي إلا خدمات أساسية تُقدّمها المحاسبة الحكومية في إطار التقييم الاقتصادي، والمالي للخدمات، والمشروعات العامة، كما أنّ الاستخدام المناسب لمحاسبة التكاليف في تحليل عناصر التكلفة للخدمات العامة المتماثلة يُعدّ من أهم الوسائل التي يتم الإعتماد عليها في أعداد الموازنات الدولة على وفق الإتجاهات الحديثة، وعنصراً أساسياً بيد الرقيب المالي لتقييم أداء الوحدات الحكومية والرقابة عليها (الحسين، ٢٠١٨، ١١).

ثانياً: اهداف محاسبة التكاليف

ومن أهم أهداف محاسبة التكاليف في الوحدات الحكومية كما يلي: (كامل، ٢٠٠٨، ٤٨)

١- تحديد تكلفة القيام بالنشاط مما يمكن الحصول على أفضل النتائج في ضوء الإعتمادات المالية المخصصة لها، والتوصل الى إيجاد التكلفة المعيارية لوحدة الخدمة، أو الإنتاج والإستفادة منها في تقويم النتائج الفعلية، وتشجيع أوجه الكفاية.

٢- القيام بإجراء مقارنة لقياس تكلفة الوحدات التنظيمية المتمثلة الوحدة الواحدة في الفترات الزمنية المختلفة، ويؤدي كل هذا الى مساعدة الإدارة والدولة على التنفيذ السليم للمشروعات والبرامج التي تهدف الى تقديم الخدمات الإقتصادية، وكذلك تنمية الإقتصادية والإجتماعية بأقل الكلفة وبأفضل المستوى.

٣- توفير وسائل السيطرة والرقابة على ملكية الاصول الثابتة، والاقتصاد في استعمالها، وان ارتفاع مستوى الأستثمار الحكومي في الدول النامية أدت الى النظر في ربط المحاسبة الحكومية في محاسبة الاصول الثابتة على نطاق الوحدة المحاسبية، وبما يساهم في تقييم الدقيق للأداء ورفع الكفاءة الإنتاجية للبرامج الحكومية، وكذلك يساعد الادارة في تأمين الرقابة على الأموال العامة.

٤- زيادة فاعلية تقييم البرامج الحكومية والرقابة عليها عن طريق نظام محاسبة المسئولية ضمن نظام محاسبة التكاليف الشامل لرقابة أنشطة المشروع، وتبويب التكاليف عند كل مستوى الى تكاليف خاضعة للرقابة، وأخرى غير خاضعة للرقابة.

ثالثاً: متطلبات تطبيق محاسبة التكاليف في الوحدات الحكومية الخدمية

تعاني الكثير من المؤسسات الحكومية الخدمية من المشاكل والصعوبات إمكانية تقييم فاعلية وكفاءة واقتصادية برامجها لعدم ارتباطها بشكل واضح بين النفقات، وتقديم الخدمة وبذلك يصعب تحقيق اهداف القطاع الحكومي على الرغم من ذلك يتحقق قسم منها، وهذه الصعوبات سببها ضعف المعايير والمقاييس أو عدم وجودها وهذا ينعكس على التخطيط والرقابة للأنشطة الخدمية وبذلك يجب أن تتوفر مجموعة من العناصر منها: (العزاوي، ٢٠٠٩، ٩)

١- تحديد الأهداف القصيرة والطويلة الأجل ثم تُطلب الاموال بشرط تلائم هذه الاهداف مع الأنشطة المختلفة لتنفيذ وتحديد تكاليف أدائها، وربط التبويب كل حسب برامجها ونشاطها وبعدها تحديد معايير الاداء بغض النظر عن تحقيق الاهداف.

٢- تطوير النظام المحاسبي والمالي بما يتلائم و تبويب الموازنة، بأستخدام أساليب المحاسبية الحديثة التي تستند على أسس القياس المحاسبي كأساس الإستحقاق أذ يتم حصر التكاليف بالخدمة المقدمة، وترشيد الاموال، أنّ اتخاذ بيانات التكلفة اساسا لتحديد الاعتمادات التي تخصص للوحدات الحكومية ومتابعة تنفيذ الموازنة إذ تبين التقارير الدورية لمتابعة كمية الخدمات التي تمت تأديتها، والتكلفة الفعلية لتأدية كل منها مقارنة بالكميات والتكاليف التي وضعت على أساس تقديرات الموازنة.

٣- إنشاء شعبة، أو قسم في الوحدات الحكومية الخدمية متخصصة بمحاسبة التكاليف.

٤- توفير البيانات اللازمة يكفل أعداد التقارير الدورية التي تحدد حجم الخدمات المؤداة بما يخدم عملية الوصول الى المعايير وتطويرها، وكذلك يخدم عملية اتخاذ القرار والتخطيط والرقابة.

٥- أعداد ملاكات مؤهلة يمكن الإعتماد عليها في حساب الكلفة عند إعداد الموازنة العامة والمتابعة في التدريب والتطوير في الوحدات الحكومية الخدمية.

المبحث الثاني

استخدامات محاسبة التكاليف في الوحدات الحكومية

من خلال التطرق الى الوظائف الإدارية لمحاسبة التكاليف فضلا عن وظائفها التاريخية المعروفة في المحاسبة المالية في تقديم المخزون، يمكن توضيح استخدامات محاسبة التكاليف في الوحدات الحكومية كالآتي: (العزاوي، ٢٠٠٩، ٦)

١- أعداد الموازنة.

٢- رقابة كلفة الوحدات الحكومية الخدمية.

٣- تسعير، أو تحديد كلفة الخدمات.

٤- قياس كفاية الأداء.

٥- تقويم البرامج الحكومية.

٦- اتخاذ القرارات الاقتصادية.

سيتم تناولها بالآتي:

أولاً: أعداد الموازنة:

تُعد الموازنة أداة رئيسية للتخطيط والرقابة في الوحدات الحكومية، ويمكن أن نعتد عليها في اتخاذ القرارات المختلفة وتعود الحاجة في تخصيص الموارد لعددٍ كبيرٍ من الأنشطة المهمة وخاصة تلك الأنشطة الضرورية المعقدة، وغالبا ما تكون غير مربحة، وأن كفاية وضع محاسبة التكاليف واستخدامها في تعداد الموازنة يجب أن تكون من قبل أعلى المستويات في الحكومة ويمكن أن توضح لأستخدامها الطرق المؤثرة في تخفيض تكلفة إعداد النظام، وجعل تخصيص الموارد أقرب الى الكمال، إذ يتم توجيه الأنشطة وأعطائها حق الأسبقية نحو تحقيق هدف محدد فضلا عن تحقيق مناطق الأستفادة من الموارد الضعيفة ضمن الوحدات الحكومية، وجعل قدرة النظام معقولة في تخصيص الموارد النادرة، فالموازنة تعطي الفرصة لواضعي سياسات الوحدة وابداء أولويات البرامج لديّها، وتوضح مسؤوليات السلطة التنفيذية وأنجاز ما أقرّ في هذه الموازنة.

ثانياً: رقابة كلفة الوحدات الحكومية الخدمية:

أنّ أساس تكلفة الخدمات على أساس أنشطة الوحدات الخدمية سيوفر أساسا موضوعياً دقيقاً للحكم على كفاءة أداء الوحدات الخدمية والتي تتطلب أداء الخدمة بمستوى المناسب من الجودة، وبأقل تكلفة ممكنة، ويتم أستخدام معلومات الكلفة في تخفيض الكلف وراقبتها، إذ يمكن مقارنة الكلف مع المنفعة المتحققة عن طريق المدراء، وبذلك يمكن لمدراء الوحدات الحكومية

الخدمية تحليل الكلف، ودراسة النتائج، وكذلك دعم الموارد المتوفرة والمحافظة عليها، وكذلك تقييم أداء المسؤولين من خلال إتاحة أطار موضعي، وهنا تبين أن محاسبة التكاليف تُقدّم معلومات مهمة حول أعمال ونشاط كل قسم من الوحدة الاقتصادية، وكذلك كل قسم يكون لديه مسؤول عن نشاطه.

ثالثاً: تحديد كلف الخدمات وتسعيرها:

أسلوب التسعير على أساس الكلف يساعد الإدارة على عدم أغفال قياس الموارد التي تستخدم في أداء الوحدات الحكومية، وكذلك يساعد على عدم المبالغة في أسعار الخدمات الوحدات الخدمية الحكومية، وإنّ معلومات الكلفة تكون مهمة في اتخاذ القرار، وكذلك عند وضع الاسعار للخدمات المجهزة من قبل الدولة، وبذلك تتحقق قوة دافعة لاستخدامها في الوحدات الخدمية التي تقوم باستخدام التكاليف والتي تحاول التوسع لارضاء حاجتها.

رابعاً: قياس كفاية الأداء:

ان قياس الاداء يتكون من مقاييس مالية، وغير مالية، ولكي يكون لها فاعلية وتأثير يجب ان تكون المقياس علاقتها متبادلة، وكذلك ربما تكون الكلفة قياسا للأداء المالي وبهذا يمكن تقويم الخدمة من قبل الوحدات الحكومية بالاتي:

أ - مقاييس الخدمة ككلفة الموارد، ومقاييس أخرى للمخرجات المستخدمة لتوفير الخدمات.

ب - مقاييس الإنجاز هي الخدمة المقدمة (المخرجات) وتأثيرها.

ج - مقياس تربط الخدمة بالإنجازات الكلفة لكل الوحدة لمخرجات متنوعة.

د - مقاييس الأداء الحكومي/ أن عملية الإختيار للمقاييس تكون صعبة بإعتبارها تخضع لحكم شخص.

خامساً: تقويم البرامج الحكومية:

أذا تم توحيد كلفة البرامج مع قياس الأداء المناسب يساهم في مساعدة المسؤولين على تقويم البرامج بصورة عامة، لذا فإنّ كلفة البرامج تعمل على صنع القرارات السياسية ذات العلاقة بالإيقاف او تعديل البرامج، وبذلك يجب أن يعطى الكلفة أهمية عند تقويم البرامج مثل الكلفة الخاصة بالحكومة ويتمثل القوانين والتشريعات الجديدة، وكلّ هذه الاعمال ترافقها الكلف المالية وغير المالية أذ على الوحدات الحكومية معرفة حجم الكلف اللازمة في تقويم البرامج، وبذلك ان تصنيف الكلف على أساس النشاط يؤدي الى تحسين التخطيط في المحاسبة الحكومية.

سادساً: اتخاذ القرارات الاقتصادية:

تساعد الكلف في الوحدات الحكومية على قبول، أو رفض لمشروع رأسمالي أو تعاقد مع القطاع الخاص، فإنّ محاسبة التكاليف تبين القيمة الاقتصادية على تقويم المشاريع، وكذلك مساعدة المدراء في تقديم البدائل لتوفير الخدمات، وأن استخدام محاسبة التكاليف تعتمد على أهداف للوحدات الحكومية الخدمية وأن الاموال المخصصة للخدمات هدفها المحافظة على راس المال من خلال المخصصات، وبذلك فإن محاسبة التكاليف تستخدم لمعالجة نفقات الخدمات المقدمة أو لإنتاج معين، وبذلك يتم وضع لها كلفة متفاوتة لنشاطات مختلفة، ولهذا نجد محاسبة التكاليف لها معرفة بالنشاطات الاعمال بتوسيع أكبر من خلال ربط النشاطات التي تم تحديدها مع الموارد المطلوبة، بينما تقوم الموازنة بوضع مخصصات للرواتب وعن الكلف الأخرى المطلوبة أنجازها، ومن هنا يتبين أنّ تأهيل الموظفين يساعد على نجاح محاسبة التكاليف في الوحدات الحكومية الخدمية.

ويمكن بيان الدور الرقابي لمحاسبة التكاليف من خلال الاتي:

قياس أداء الوحدات الحكومية عن طريق ربط الانشطة والبرامج الحكومية مع تكلفة تنفيذها والخدمات الحكومية مع تكلفة تقديمها لتحديد معايير اقتصادية وكفاءة الوحدة الحكومية في استعمال الموارد المخصصة لها والموضوعة تحت تصرفها من خلال تحديد وتحليل الانحرافات يمكن تقويم النتائج الفعلية ومعرفة أوجه القصور وأسبابه مما يساعد على تقويم الاداء.

اعتماد نظام محاسبة المسؤولية ضمن نظام محاسبة التكاليف الشامل من خلال تبويب التكاليف عند كل مستوى الى تكاليف خاضعة للرقابة واخرى غير خاضعة للرقابة ، والاعتماد على مفهوم سير المعلومات من القاعدة الى القمة وتضمينه خطة عمل هرمية للمحاسبة على التكاليف والمنفعة بهدف إحكام الرقابة على تنفيذ البرامج وتقديم الخدمات الحكومي .

-التوسع في تحليل عناصر التكلفة لانشطة الوحدات الحكومية المتماثلة النشاط بعد تحديد الأوجه الرئيسية لنشاطها ثم مقارنة تكاليف الخدمات التي تقدمها هذه الوحدات بهدف التوصل الى معايير ثابتة أو شبه ثابتة تستعمل في تقييم أدائها ، ومن الامثلة على ذلك وحدات البلدية المدارس والمستشفيات . - <http://coadec.uobaghdad.edu.iq/?p=2511>

المبحث الثالث

المبادئ الأساسية لقياس التكلفة في الوحدات الحكومية ونظم التكاليف المطبقة فيها

أولاً: المبادئ الأساسية لقياس التكلفة في الوحدات الحكومية

قامت اللجنة الجمعية الوطنية لمسؤولي أنشطة الكليات والمجتمعات الامريكية بتحديد اثنا عشر معيار لقياس التكلفة في الوحدات الحكومية الخدمية يمكنها ان تكون أساس لقياس وتحديد التكلفة في ذلك الوحدات وهي: (التمي واخرون، ٢٠١٢، ٢٨)

١- تحديد هدف استخدام بيانات التكاليف وأطار تطوير معلومات التكاليف

يركز هذا المعيار على طريقة قياس التكلفة وتحديد مراكز التكلفة، وكذلك حصر التكاليف في كل مركز وإتباع الأسلوب الأمثل على الخدمات المقدمة، مع مراعاة المنفعة، وبالتالي هنالك عدة اعتبارات تحدد مراكز الكلفة في الوحدات الحكومية الخدمية وهي كالآتي:

- ١- يجب أن تكون مراكز الكلفة واضحة في الهيكل التنظيمي للوحدات الحكومية الخدمية.
- ٢- الحجم الملائم لمراكز الكلفة بحيث يمكن تخصيص نسبة معقولة من التكاليف عليه مباشرة.
- ٣- ينبغي أن يكون نوع ونطاق الأنشطة مشتركاً بالنسبة للمتشابه في عدد من الوحدات الحكومية.
- ٤- ينبغي أن يتولى كل مركز تأدية نوع واحد من النشاط.
- ٥- ينبغي أن يتحدد مراكز الكلف بطريقة تعكس مدى ما يتغير في التكلفة من ناحية علاقتها بحجم النشاط.
- ٦- معيار التكلفة/ المنفعة مقارنة حاجة كل وحدة خدمية حكومية عن خدماتها وكذلك تجميع بيانات كل مركز التكلفة.

٢- استخدام أساس الإستحقاق في قياس وتحديد التكاليف

هي العلاقة بين المحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف في الوحدات الحكومية الخدمية، وهذه العلاقة تحدد اذا كانت الوحدة الخدمية تستخدم أساس الإستحقاق التام وبهذا يتم الإندماج في المحاسبة عن التكاليف، أما اذا كانت الوحدة الخدمية الحكومية تستخدم الأساس النقدي بذلك يجب أتباع الإنفصال في المحاسبة عن التكاليف، أما اذا كانت تتبع الطريقة الأساس النقدي المعدل او أساس أستحقاق المعدل بذلك يمكن استخدام الطريقة الاحصائية في المحاسبة عن التكاليف.

٢- يجب ان تكون بيانات الكلفة قابلة للتسوية مع المحاسبة المالية

يجب أن تطابق سجلات المحاسبة المالية مع سجلات محاسبة التكاليف عن اعداد دليل عناصر التكلفة من خلال التوافق بين دليل عناصر التكاليف، ودليل المحاسبي الحكومي الذي يرتبط بنفقات الموازنة العامة للدولة.

٣- ينبغي أن تكون سجلات التكاليف قابلة للتسوية مع السجلات الرسمية في الوحدات الحكومية الخدمية

يرتبط هذا المعيار بعملية وحدة التكلفة بسبب ان هناك صعوبة في تحديد التكلفة في الوحدات الحكومية الخدمية، وكذلك تأثر الكثير من الأنشطة الحكومية بالعوامل النوعية غير قابلة للقياس الأكثر ارتباطها بالنواحي الكمية، وبهذا المجال يمكن الإعتماد على علاقة السبب والنتيجة بين التكلفة والنشاط وبذلك يجب قياس الارتباط بين التكاليف في مراكز الكلف، والمقاييس التي تبدو اكثر ملائمة لطبيعة النشاط المسبب لها.

٤- ينبغي ان تكون المفاهيم المستخدمة وتحديد التكلفة مطبقة على نحو منسجم

يرتبط هذا المعيار بالمعيار رقم ٣ اذ يؤكد على مراعاة الدقة والثبات في استخدام المفاهيم التكلفة عند تبويب عناصر التكاليف، مما يسهل عملية الرقابة على التكاليف والمقارنة بين الفترات.

٥- ينبغي ان تغطي معلومات التكاليف ووحدات التكلفة المرتبطة بها نفس الفترة.

يركز هذا المعيار على تحديد فترة التكاليف وعلاقتها بوحدة التكلفة.

٦- ينبغي تحديد وقياس التكلفة وفق أسس متسقة وموحدة

يرتبط هذا المعيار بمعيار رقم ٦ أنه يؤكد على أن تكون فترة قياس التكلفة متسقة مع فترة النشاط ومحددة خلال الفترات مع الوحدات الحكومية الاخرى المماثلة بحيث يمكن مقارنة أداء الوحدة خلال الفترات المختلفة.

٧- يجب ان تكون الكلفة المنسوبة الى هدف الكلفة بالاستناد الى علاقة السبب بالنتيجة

يرتبط هذا المعيار بغرض التكلفة، إذ يجب أن تتوفر علاقة السبب والنتيجة بين التكلفة والنشاط المسبب لها بصورة تجزم أن العوامل التي تؤثر في مقدار التكلفة هي التقلبات في حجم النشاط على أساس قياس المختار.

٨- ينبغي ان تكون التكاليف غير المباشرة مخصصة على أساس المقاييس والتي يمكن أن تكون مطبقة بأسلوب معين

يتعلق هذا المعيار بتخصيص التكاليف غير المباشرة على أساس مراكز التكلفة من خلال اختيار أساس التوزيع المعين.

١٠- يجب تخصيص التكاليف المشتركة الناشئة عن تقديم أكثر من خدمة بأسلوب عادل على الخدمات المقدمة

يركز هذا المعيار على التكاليف المشتركة بين الخدمات.

١١- يجب احتساب كلفة رأس المال عند اعتماد كلفة الفرصة البديلة كأساس لبيان الجدوى الاقتصادية للخدمات المقدمة من قبل الوحدات الحكومية

يبين هذا المعيار دور محاسبة التكاليف في تخصيص المواد النادرة بين البرامج والخدمات من خلال الأخذ بنظر الإعتبار تكاليف الفرصة البديلة التي تكون أساس العائد الاجتماعي المتحققة من الخدمات المقدمة والبرامج المنفذة.

١٢- الإفصاح العادل عن التكاليف في القوائم والتقارير المالية الحكومية

يركز هذا المعيار على دور نظام التكاليف كنظام للمعلومات من خلال تقديم المعلومات عن كلفة الخدمات المقدمة والبرامج المنفذة التي تفيد في تقييم أداء الوحدات الحكومية الخدمية.

ثانياً: نظم التكاليف المطبقة في الوحدات الحكومية الخدمية

يعتمد اختيار نظام قياس التكلفة في الوحدات الحكومية على اعتبارات عديدة أهمها، عدد الخدمات المقدمة من قبل الوحدات الحكومية الخدمية، وكمية الموارد المستخدمة في تقديم كل خدمة، ومدى تكرار الخدمة وتجانسها. وهناك نظامان لقياس التكاليف في الوحدات الحكومية الخدمية (مرعي واخرون، ٢٠٠٣، ٣٢٧)

١- نظام تكاليف المراحل في الوحدات الحكومية الخدمية

يتم استخدام نظام تكاليف المراحل في الوحدات الحكومية التي تختص بتقديم خدمة محددة أو عدد محدد من الخدمات يتم تأديتها بشكل نمطي في الوحدات الإدارية أو قسم اداري مستقل أو عدد من الأقسام، والوحدات الإدارية بشكل متتابع.

٢- نظام التكاليف الأوامر في الوحدات الحكومية الخدمية

يتم احتساب الكلفة على وفق هذا النظام من خلال النظر اليها على أنها أمر إنتاجي منفصل عن باقي الخدمات الاخرى ويتم تحديد التكاليف المباشرة على الخدمة، كما تحمل بنصيبها من التكاليف غير المباشرة ويعد هذا الاسلوب مناسباً للوحدات التي تقدم الخدمات المتنوعة مثل مديرية البلدية.

ويرى الباحث ان بيانات التكاليف مهمة بالنسبة للوحدات الحكومية الخدمية كونها توفر المعلومات الكاملة عن عمل الوحدة وبالتالي تؤدي العمل التي يروم الوحدة الوصول اليها واتخاذ القرارات الصحيحة.

الفصل الثالث

رقابة الاداء في الوحدات الحكومية الخدمية

في الوقت الذي كانت فيه الرقابة المالية في القطاع الحكومي الخدمي مقتصرة على التحقق من التصرفات المالية والتي تجري وفق ما هو محدد لها في الموازنة السنوية، وان التمويل والانفاق قد نفذ وفق القوانين والتعليمات المعمول بها، وهو ما يعني التأكد من سلامة الإنفاق دون النظر الى نتائجه وأثرها على مستوى أداء الوحدة لذا فإنه لا بد من التوسع والشمول في رقابة الأداء الوحدة ومدى استخدامها للمكانات بشكل أمثل لتحقيق الاهداف. سيتناول هذا الفصل المباحث الآتية:

المبحث الأول: مفهوم رقابة الأداء في الوحدات الحكومية وعناصرها وأهدافها.

المبحث الثاني: مراحل تطبيق رقابة على الأداء والجهات المسؤولة عن تطبيقها.

المبحث الثالث: مدى تطابق الرقابة الحكومية مع رقابة على الأداء.

المبحث الأول

مفهوم رقابة الأداء في الوحدات الحكومية وعناصرها وأهدافها

أولاً: مفهوم رقابة الاداء

عرفه ديوان المالية في المملكة المتحدة بأنها: (الجبوري، ١٩٩٥، ٣٠)

مجموعة من الإجراءات المتبعة من قبل المدققين في معالجة نواحي القصور المكتشفة من خلال تقويم اقتصادية، وكفاءة، وفاعلية الوحدات الحكومية في أستغلال مواردها البشرية والمادية.

كما عرفها ديوان الرقابة المالية العراقي: بأنها فحص موضعي على ما تقوم به الوحدات الحكومية في إستغلال مواردها البشرية والمادية، ومن خلال ذلك يقارن الإنجاز بما خطط له. (ديوان الرقابة المالية العراقي، ٢٠٠٦، ٥٧)

أما منظمة انتوساي فقد عرفها بأنها: فحص مستقل وموضعي لأعمال الحكومة التي تتعلق بجوانب الثلاثة وهي الاقتصادية وكفاءة وفاعلية. (انتوساي، ٢٠٠٤، ٣)

ويرى الباحث أن رقابة الاداء :

عبارة عن الرقابة على أعمال الوحدات الحكومية بعد الإنجاز، ومقارنة النتائج بالإنجاز وما هو مخطط له وكذلك الوظيفة التي تسعى من خلالها المؤسسة إلى متابعة أداء المرؤوسين، والتحقق من إنجاز الأعمال وفق الخطة الموضوعية، مع كشف الأخطاء، و الإنحرافات الموجودة، ومحاولة تصحيحها هذا لضمان سير العمل وفق الأهداف المخططة من جهة المؤسسة.

ثانياً: عناصر رقابة الاداء

تتضمن رقابة الأداء عناصر رئيسة هي: (ديوان الرقابة المالية، ٢٠٠٦، ٣)

١- رقابة الاقتصاد في استخدام الموارد

يركز هذا الجانب على علاقة التكلفة بالمنفعة الناجمة عنها وبمدى المردود الاقتصادي لتلك المنفعة، ويمكن قياس هذه العلاقة ومقارنتها بصورة أجمالية أذ تتناول مجمل نشاط الجهة الخاضعة للرقابة، كما يمكن ان يتخذ القياس شكل التقييم الجزئي المفصل لكل قسم، أو فرع او نشاط، أو برنامج أو مهمة في تلك الجهة، كذلك يمكن تصور اهتمام هذا الجانب من التقييم

بدراسة مدى الترشيح بالتكلفة، أو الإنفاق وذلك عندما يصعب مقارنة التكلفة والمنفعة التي تقابلها أو عندما يتعذر تحديد المردود الأقتصادي للتكاليف والنفقات.

وتوفر عملية رقابة الأقتصاد في استخدام الموارد أجابات عن اسئلة عدّة منها:

• هل ان الوسائل المختارة أو التجهيزات المقتناة تمثل الاستخدام الأكثر أقتصادية للأموال العامة؟

• هل تم استخدام الموارد البشرية، أو المالية او المادية بطريقة أقتصادية؟

• هل تم تنفيذ النشاطات الإدارية طبقاً للمبادئ والسياسات الإدارية السليمة والجيدة؟

٢- رقابة الكفاءة في استخدام الموارد

وتتناول قياس العلاقة بين المنتجات من السلع والخدمات وبين الموارد التي أُستخدمت في إنتاجها للوصول الى تحديد درجة الأنتاجية، ومدى الكفاءة في إدارة موارد الوحدات الخاضعة للرقابة، سواءاً كانت هذه الموارد بشرية أو مادية، وما إذا كان الحصول عليها قد تم بنوعية وكمية مناسبة وبأقل مستوى من الكلفة. (ديوان الرقابة المالية، ٢٠٠٦، ٤)

ويقيس هذا العنصر العلاقة بين المدخلات والمخرجات أي أنّ العملية الكفوءة هي التي تنتج أكبر كمية من السلع والخدمات بأدنى كمية ممكنة من المدخلات، أو أنّها تنتج الكمية المطلوبة من المخرجات بأدنى أستهلاك للمدخلات، فهو بذلك يُعدّ مقياساً نسبياً لمدى التشغيل الأقتصادي، أو الاستخدام الأمثل لموارد الوحدة البشرية، والمالية، والمادية.

٣- رقابة فاعلية استخدام الموارد:

إنّ مصطلح الفاعلية يتعلق بتحقيق الأهداف، إذ يهتم بتحديد العلاقة ما بين النتائج المستهدفة، والنتائج الفعلية للمشاريع، والبرامج والنشاطات الأخرى، أي مستوى النجاح الذي حققته المخرجات من السلع والخدمات، أو النتائج المستهدفة في تحقيق الأهداف السياسة، وغايات العمليات والنتائج المستهدفة الأخرى، وتهدف رقابة فاعلية استخدام الموارد الى التحقق من مدى نجاح الوحدة الحكومية في الوصول الى أهدافها، وألتحقق كذلك من أن البرامج والمشاريع قد حققت الأهداف المطلوبة منها، وأنّ تنفيذها تم في حدود التكاليف المقدرة لها. فضلاً عن تحديد مدى التقارب، أو الانحراف بين إنجازات الجهة الخاضعة للرقابة، والأهداف المتوخاة، وبالتالي تبليغ الجهات الرسمية في الوقت المناسب بأسباب الانحراف. وذلك عن طريق مقارنة الأهداف المخططة بالتنفيذ الفعلي لتحديد مدى التقارب، أو الانحرافات التي بين الإنجازات والأهداف المطلوبة لتبنيه الجهات المعنية في الوقت المناسب بالمخالفات التي تكشف لتداركها ومعالجتها. (التمى واخرون، ٢٠١٢، ٣١)

ثالثاً: أهداف رقابة الأداء

وتتمثل اهداف رقابة على الأداء بالآتي: (الخياط، ٢٠٠٩، ٥)

- ١- تشمل رقابة الأداء على الغايات التي من أجلها نشأت هذه الرقابة التي كانت تطورا طبيعياً للحاجات المتنامية التي قصرت الرقابة المالية بحدودها التقليدية عن تغطيتها
- ٢- التحقق من مدى أقتصادية، وكفاءة، وفاعلية، استخدام الامكانيات المتاحة، وذلك من خلال مقارنة المتحقق مع ما هو مخطط له في الخطة.
- ٣- الوصول الى تحقق الرؤية الشاملة لأداء الأقتصاد الوطني من خلال رقابة أداء وحدات الانشطة المختلفة وصولاً الى رقابة أداء البرامج التي تضم هذه الأنشطة ومن ثم صعوداً نحو أقتصاد البلد بالكامل وتحديد نقاط الخلل في مختلف الوحدات الإقتصادية موضوع الرقابة بغية معرفة الاسباب الكامنة والمؤثرة فيها ومعالجتها اولاً باول.
- ٤- تصحيح الموازنات التخطيطية ووضع مؤشراتنا في المسار الصحيح الذي يوازي بين الطموح والامكانيات المتاحة، اذ تشكل نتائج رقابة كفاءة الاداء قاعدة معلوماتية كبيرة في رسم السياسات والخطط العلمية البعيدة عن التقديرات غير واقعية.
- ٥- تزويد السلطة التشريعية بتقييمات مستقلة عن البرامج الحكومية المنفذة وبما يسלט الضوء فيما لو كانت هذه البرامج تنفذ وتدار أقتصادياً، وكفاءة وفاعلية.
- ٦- تقديم تقييم مستقل لأداء الوحدة الحكومية.
- ٧- ضرورة مقارنة أداء الوحدات الأقتصادية في البلد المعني مع أداء الوحدات المماثلة في البلدان الأخرى لمعرفة درجة كفاءة هذه الوحدات وتحديد حجم الانحرافات الايجابية والسلبية لتعزيز الايجابية منها، ومعالجة السلبية ويمكن ان تتم عملية المقارنة مع أداء الوحدة الأقتصادية نفسها في الفترة السابقة، أو مع وحدات أقتصادية مماثلة أخرى أو بالإستناد الى المعايير الهندسية، وهو ما يستوجب الكثير من الوقت والتكلفة ويتطلب قدرا كبيرا من الخبرة.
- ٨- خلق التنافس بين الوحدات التنظيمية للوحدة من خلال التعزيز المسائلة والثواب.
- ٩- تحقيق مستوى افضل من الرضا لدى المستفيدين.

المبحث الثاني

مراحل تطبيق رقابة على الأداء والجهات المسؤولة عن تطبيقها

أولاً: مراحل تنفيذ رقابة على الأداء

تم تحديد هذه المراحل بخمسة المراحل يمكن حذف البعض منها عند القيام بها بالرقابة المالية التقليدية او عند توفر المعلومات الكافية عن تلك المرحلة وفيما يأتي تلخيص لهذه المراحل:

المرحلة الأولى : مرحلة المسح الأولي للوحدة الاقتصادية محل الرقابة

يتم خلال هذه المرحلة جمع البيانات التفصيلية عن الوحدة الاقتصادية لغرض التعرف على تعرف طبيعة عملها والظروف المحيطة بيها، ويتم توفير هذه المعلومات من خلال الوسائل الآتية:

- ١- المقابلات مع الجهات المسؤولة في الوحدة الاقتصادية، ويفترض ان يكون بضمنهم المدقق الداخلي للحصول على المعلومات عن طبيعة اعمال الوحدة واهدافها وفروعها والانشطة المهمة والمشاكل الموجودة.
 - ٢- الحصول على الوثائق الاساسية وخاصة القوانين والانظمة والتعليمات.
 - ٣- القيام بجولة ميدانية للتعرف على الوضع المادي للأقسام من خلال فحص التجهيزات والمكاتب والمعدات وغيرها من المواد الاخرى، من خلال هذه الوسائل يتم اعداد الملف الدائم الخاص بهذه الوحدة الاقتصادية.
- والذي يجب ان يتضمن:

أ- القوانين والانظمة والتعليمات النافذة التي تحكم نشاط المشروع

ب- معلومات بخصوص الهيكل التنظيمي وتحديد المسؤوليات والصلاحيات وعدد العاملين ومؤهلاتهم العلمية.

ج- طبيعة الموجودات المخصصة للنشاط وكيفية استغلالها واماكن تواجدها

هـ- وصف للمشكلات الهامة من خلال التقارير المالية عند ممارسة الرقابة المالية التقليدية او تقارير الرقابة للسنوات السابقة.

و- نسخ من التقارير الداخلية وخاصة تلك التي تتعلق بالرقابة الداخلية.

المرحلة الثانية: فحص القوانين والسياسات من خلال المعلومات والحقائق المتجمعة في المرحلة السابقة

حيث يمكن الرجوع الى السلات والتقارير، وكذلك الملاحظة الشخصية وتتبع سير المعلومات، من خلال هذه المرحلة يمكن تحديد الاهداف القابلة للقياس الكمي واي من هذه الاهداف تشكل الاهداف الرئيسية، كذلك ملاحظة مدى ملائمة القوانين لطبيعة اعمال المشاريع.

المرحلة الثالثة: مرحلة فحص وتقييم الرقابة الداخلية

تعد الرقابة الداخلية اداة هامة للأدارين في الدولة للتحقق من ان الانتفاع العام بالموارد العامة يتم بكثير من الكفاءة والفاعلية والأقتصادية، وينبغي على مراقب المالي ان يقوم بفحص اساليب الرقابة الأدارية، ويعد هذه المرحلة اطول من المراحل السابقة، ويكلف بها الأشخاص ذوي الخبر العالية في العمل ويتم فحص أنشطة الرقابة بعدة اساليب متعارف عليها كقوائم الاستصفاء والتقارير الوصفية، خرائط النظم، الملخص التذكيري، وغيرها من الاساليب الاخرى، ويتم في نهاية المرحلة التعرف على اساليب والوسائل الفعلية المتبعة في هذه الوحدات ومدى ملائمتها.

المرحلة الرابعة: مرحلة الفحص المتعمق للجوانب الحرجة في الجهات الخاضعة للرقابة

من خلال المراحل السابقة يتم تحديد الأنشطة الحرجة او المهمة والمؤثرة على نشاط الجهة الخاضعة للرقابة وتحديد الأنشطة التي تحتوي على مشاكل الهامة، وتعد هذه المرحلة مرحلة ميدانية، فمن خلالها يتم تحديد المؤشرات التي تستخدم في قياس تلك الأنشطة وتحديد واستخدام المعايير التي تفسر نتائج تلك المؤشرات.

المرحلة الخامسة: مرحلة كتابة التقرير

تتم في هذه المرحلة تلخيص النتائج بصورة تقارير تتسم بالوضوح وسهولة والفهم، وان يكون ترتيب المعلومات وفق منهج محدد لتلافي التكرار او التداخل في هذه المعلومات، ويفترض عرض هذه التقارير على الجهات التنفيذية المسؤولة لسماع رأيها حول الملاحظات المثبة، وذلك لضمان دقة في المعلومات الواردة في هذه التقارير، وزيادة الثقة بها ثم يتم رفع هذه التقارير الى الجهات المعنية.

ثانياً: الجهات التي تقوم بتطبيق رقابة الأداء

تتمثل الجهات التي تقوم بعملية رقابة وتدقيق الأداء بجهزين رئيسين هما: (انتوساي، ٢٠٠٤)

أ - اجهزة التدقيق الداخلي

أن وظيفة الرقابة والتدقيق الداخلي وظيفة يؤديها موظفين من داخل المؤسسة تتضمن الفحص الأنتقادي المنظم للإجراءات والسياسات، والتقييم المستمر للخطط والسياسات الادارية يكون الهدف منها التحقق من الكفاءة وأقتصادية، وفاعلية الأداء، فضلا عن الألتزام بالقوانين والتعليمات ولتحقيق ذلك فعلى المدقق الداخلي أن يقوم بالإجراءات تدقيق وتقييم مدى كفاءة وفاعلية وسائل الرقابة الداخلية في المؤسسة، والتحقق من حماية أصول المؤسسة وتقييم أداء على مستوى مراكز المسؤولية، وأن وظيفة التدقيق الداخلي ذات الدور المهم في المؤسسة لكونها تمد الادارة العليا بالمعلومات الضرورية عن مدى فاعلية الرقابة الداخلية في المؤسسة، فضلاً

عن مد الإدارة بالمعلومات الصحيحة وفي الوقت المناسب عن المخاطر المحيطة بنشاط المؤسسة.

ب - أجهزة التدقيق الخارجي

أنّ التدقيق الخارجي يتمثل بمجموعة من المعايير، والمبادئ، والقواعد، والاساليب التي تمكن المدقق الخارجي من فحص أنتقادي منظم لأجهزة الرقابة الداخلية والمعلومات المثبتة في السجلات والقوائم المالية بهدف ابداء الرأي الفني المحايد عن مدى تعبير القوائم المالية عن نتيجة النشاط من الربح والخسارة، وعن المركز المالي في نهاية الفترة الزمنية المعينة وعلى الرغم من مهمة المدقق الخارجي في التحقق من مصداقية القوائم المالية، ألا أنّ التطورات الأخيرة في مجال المحاسبة والتدقيق أضاف مهمة على المدقق الخارجي المتمثلة بالتدقيق الاجتماعي، وهو التحقق من مدى إيفاء المؤسسة الأقتصادية بالتزامها الاجتماعي، ومدى تأثيرها على المجتمع وأن الأهتمام المتزايد للمحاسبة في الأمور الاجتماعية والبيئية يصاحبه الأهتمام في وقت ذاته وبنفس المستوى التدقيق ولكي تتمكن ادارة الشركات والمؤسسات كسب ثقة المجتمع بالبيانات التي تفصح عنها فعليه يجب ان تخضع تلك البيانات لعملية تدقيق يقوم بها شخص مؤهل علميا، وعمليا، ومدرب ومستقل لغرض ابداء رأيه الفني المحايد في البيانات المالية والكشوفات المرفقة بها ويطلق على هذا النوع بالمدقق الخارجي.

المبحث الثالث

مدى تطابق الرقابة الحكومية مع رقابة على الأداء

أولاً: مبادئ الرقابة الحكومية وانطباقها على الرقابة على الاداء

عند القيام بالرقابة على الأداء يتعين على المراقب ان يطبق قواعد آداب المهنة والمعايير الرقابية التابعة للانتوساي بالإضافة الى معايير الأجهزة العليا للرقابة وتوجيهاتها ذات العلاقة التي تنطبق على الرقابة على الاداء. وتنص المعايير الرقابية العامة الخاصة بالانتوساي على ان العملية الرقابية والجهاز الاعلى للرقابة ينبغي ان يكونا مستقلين وان يملكا الكفاءة المطلوبة وان يمارس العناية اللازمة، وتمثل المبادئ بالاتي: (انتوساي، ٢٠٠٤)*

١- كيف تطبق المبادئ الرقابية على الرقابة على الاداء؟

ينبغي ان تكون السلطة الرقابية والأهداف العامة محددة بشكل مناسب وتكون السلطة الرقابية بشكل عام محددة في قوانين، وتنظم من ضمن ما تنظم، مدى قدرة الجهاز الاعلى للرقابة على القيام برقابة برامج القطاع العمومي ومنظّماته، وغالباً ما يكون هناك حاجة للوائح خاصة تحدد شروط الرقابة على الأداء، مثل الإطلاع على المعلومات من مصادر أخرى غير مصادر الهيئة الخاضعة للرقابة، والقدرة على تقديم التوصيات، وسلطة التدقيق في المشاريع والبرامج الحكومية، وفي فعالية التشريعات، وتحدد سلطة الجهاز عادة الشروط الدنيا لعملية الرقابة وإعداد التقارير، وما هو مطلوب من المراقب، وتفوض له سلطة تنفيذ العمل والإبلاغ عن النتائج يمكن وصف أهداف الرقابة - الأهداف التي يمكن أخضاعها لعمليات الرقابة على الأداء من قبل الجهاز الأعلى للرقابة طبقاً لسلطته - باعتبارها سياسة وبرامج وتنظيماً وتصرفاً في العديد من البلدان يمنح الدستور، أو القانون الجهاز الأعلى للرقابة حقاً صريحاً في القيام بشكل من أشكال الرقابة على الأداء. وتستطيع بعض الأجهزة العليا للرقابة القيام بفحص كفاءة وفعالية سياسات، أو مشاريع حكومية معقدة، وربما كان ذلك بواسطة تحاليل معمقة للمشكلات المنصوص عليها.

٢- يجب ان يكون للرقابة على الاداء حرية اختيار المجالات الرقابية ضمن سلطاتها

تنص المعايير الرقابية على ضرورة ان يكون الجهاز الاعلى للرقابة حرة تحديد المجالات التي تغطيها عمليات الرقابة على الاداء التي يقوم بها، وينص المعيار الرقابي رقم (٨) على أنه: "يمكن للجهاز الاعلى للرقابة ان يطلع اعضاء البرلمان على حقائق حول التقارير الرقابية، لكن من المهم ان يحافظ الجهاز على استقلاليته تجاه التأثيرات السياسية وان يبقى

تعامله مع مسؤولياته الرقابية في مأمن من التحيز. وهذا يعني ان على الجهاز الاعلى للرقابة ان لا يستجيب او يعطي الانطباع بانه يستجيب لرغبات مصالح سياسية معينة

٣- ينبغي تعزيز جودة وضمان العمل المهني العالية

تنص المعايير الرقابية وقواعد آداب الخاصة بالأنتوساي على أنّ المراقبين الحكوميين ينبغي أن يتصرفوا بأمانة، وحياد، وموضوعية، وكفاية، ومهنية، وبنبغي ممارسة معايير أخلاقية عالية لخدمة الصالح العام على أفضل وجه. وينص المعيار الرقابي على أنه "نظرا الى أنّ الواجبات والمسؤوليات التي يتحملها الجهاز الأعلى للرقابة بهذه الطريقة أساسية بالنسبة الى مفهوم المساءلة العمومية، فإنّ على الجهاز الأعلى للرقابة أن يطبق في عملياته الرقابية منهجيات وممارسات ذات مستوى عالٍ من الجودة. كما أنّ الجهاز ملزم بصياغة إجراءات تضمن ممارسة فعالة لمسؤولياته المتعلقة بالتقارير الرقابية، غير متأثر بأقل من الالتزام الكامل من قبل الموظفين، أو الخبراء الخارجين بمعاييرهم واجراءاته التخطيطية وبمنهجياته واشرافه يجب أن تغطي سلطة الرقابة على الاداء ميزانية الدولة وكل البرامج المرتبطة بها، ويجب ان يكون المراقب حراً في اختيار مجالات الرقابة ضمن سلطته الرقابية، وتمثل القرارات والأهداف السياسية التي تضعها السلطة التشريعية الأطار المرجعي الأساسي، ويمكن لعلمية رقابية - نتيجة لتحقيقاتها - ان تشكل في مزايا السياسات القائمة، وعموما فإنّ عمليات الرقابة على الأداء هي عمليات بعدية تعالج القضايا الجارية ويجب ضمان مستويات عالية من الجودة في العمل والنهوض بها تمثل عمليات الرقابة على الأداء غالباً مشاريع معقدة، تتطلب مجموعة متنوعة من المهارات والخبرة والتجارب.

٤- ينبغي بوجه عام أن تكون عمليات الرقابة على الأداء عمليات بعدية

إنّ أول مناسبة يمكن للجهاز الأعلى للرقابة أن يفحص فيها الكفاءة والفعالية، هي بعد أن تكون الحكومة قد اتخذت قرارا بخصوص السياسة المعنية، ويمكن في بعض البلدان القيام بتحليل الأهداف أو برقابة النشاطات الرامية الى أعداد سياسة ما، وذلك قبل تنفيذ تلك السياسة، ومن ناحية أخرى يتعين أن تكون المشكلات التي تركز عليها الرقابة، أو تهدف الى إزالة مشكلات القائمة وذلك لجعل التقارير الرقابية أكثر قيمة بالنسبة الى مستعمليها.

ثانياً: الشروط العامة التي يجب ان تتوفر في مراقب في الأداء *

١- يجب ان يملك مراقب الاداء مهارات مهنية معينة

الرقابة على الاداء نشاط يقوم على المعلومات تحتل فيه القيم المهنية موقعاً رئيسياً. وتشمل هذه القيم أهمية إعطاء المراقب فرصة لتطوير مهارات، ومستويات عالية من الجودة والنتائج في عملياتهم الرقابية، ويشمل ذلك احداث بيئة مثيرة تساعد على تحقيق مزيد من التحسينات في الجودة.

ويتعين أن يمكن كل المراقبين الكفاءة المهنية الكافية للقيام بمهامهم وأن ينتخب الجاهز الاعلى للرقابة موظفين ذوي مؤهلات مناسبة كما تشير المعايير الرقابية العامة لأنتوساي الى أن على الجهاز الأعلى للرقابة أن:

- يقوم بتطوير موظفيه وتدريبهم لتمكينهم من أداء مهامهم بشكل فعال، وتحديد الأساس الذي يتم عليه ترقية المراقبين.
 - يُعدّ كتيبات ووثائق توجيهية أخرى تتعلق بتنفيذ العمليات الرقابية.
 - يدعم المهارات والتجارب المتوفرة لديه ويحدد المهارات غير المتوفرة، ويوزع المهارات بشكل جيد على المهام الرقابية ويعين عدداً كافياً من الأشخاص للقيام بالعملية الرقابية، ويوفر التخطيط والإشراف المناسبين لتحقيق أهدافه في المستوى المطلوب من العناية اللازمة والأهتمام.
 - ويراجع كفاءة المعايير والاجراءات الداخلية للجهاز وفعاليتها.
 - وتعتبر القدرة على أنتداب الموظفين المناسبين عاملاً حاسماً في الرقابة على الأداء. إذ يعتبر كل موظف أستثماراً فريداً ويتعين ان يكون لمراقب الأداء تكوين جيد، حيث يشترط عموماً ان يكون للمراقب مؤهل جامعي وخبرة في البحث / التقويم، كما تحظى الخصال الشخصية (مثل القدرة على التحليل، والابداع، والتقبل، والمهارات الاجتماعية، والأمانة، والحصافة، والثبات ومهارات جيدة في القراءة والكتابة) بأهمية بالغة يجب أن يتمتع قائد فريق الرقابة على الاداء او مدير العملية الرقابية بمؤهلات مميزة، على سبيل المثال، يجب أن يتمتع مراقب الاداء بتكوين جيد في العلوم الإنسانية وفي أساليب البحث والتقويم، وقد يحتاج أيضاً الى معرفة خاصة بالمجالات الوظيفية المختلفة المزمع التدقيق فيها.
- وتشمل مؤهلات الموظفين المعنيين بتنفيذ عمليات الرقابة على الأداء ما يلي:

- معرفة الأساليب التي تنطبق على الرقابة على الأداء، والتكوين والمهارات والخبرة الضرورية لتطبيق مثل هذه المعرفة.

* لمزيد من التفاصيل راجع توجيهات ومعايير انتوساي ٢٠٠٤

- معرفة المنظمات والبرامج والوظائف الحكومية.
- مهارات التواصل بشكل واضح وفعال شفويا وكتابياً.
- مهارات خاصة حسب طبيعة العملية الرقابية المعنية (مثل الاحصاء، تكنولوجيا المعلومات، الهندسة) أو معرفة خبيرة بالمادة المعنية.

٢- يجب ان تقتاد العملية الرقابية بالفعالية والمهنية والعناية

يتعين ان تكون علمية الرقابة على الأداء محددة بشكل جيد وأن يكون أسلوب العملية الرقابية وظيفي، وأن يستجيب تنظيم العملية الرقابية للمتطلبات العامة المتعلقة بالإدارة الجيدة للمشاريع ويجب تنفيذ عملية الرقابة على الأداء بشكل تام، بهدف جمع الأدلة المناسبة والموثوق بها والكافية لتمكين أي شخص آخر من الوصول الى نفس الأستنتاجات التي يصل اليها التقرير الرقابي، وهذا يدعو الى ممارسة الحكم السليم لدى التقرير بشأن هدف العملية الرقابية. وموضوعها وزمن تنفيذها، والاسلوب والمنهجية ونطاقها والقضايا المزمع أعداد التقرير بشأنها والأستنتاج الشامل المتعلق بها وينبغي مراعاة مبادئ الإدارة المناسبة، وأن يتم تسجيل عملية الرقابة بشكل جيد، وأنّ تسجل كتابياً كل القرارات الهامة التي تتخذ أثناء العملية الرقابية، والأعتبرات التي تستند اليها.

ويرى الباحث أنّ الأمانة والكفاءة من أهم الامور التي يجب يتحلى بها المراقب وكذلك علمه وادارته بصورة صحيحة بالمعايير والأنظمة سوف تمكنه من كشف نقاط الضعف والقوة ومنع حالات التلاعب والفساد.

الفصل الرابع

استخدام بيانات التكاليف في تحقيق رقابة الأداء في بلدية الموصل

تعد دوائر البلدية من المؤسسات المعنية بتقديم عدد كبير من الخدمات الى كافة اطراف المجتمع والمتمثلة بتجميع النفايات وتبليط واكساء وصيانة الشوارع، ولهذا تم اختيار بلدية الموصل لمحل الدراسة لتوضيح دور بيانات التكاليف في رقابة الأداء في الوحدات الحكومية الخدمية، وسيتم تناول هذا الفصل من خلال المباحث الآتية:

المبحث الاول: نبذة عن مديرية بلدية الموصل والقوانين التي تحكمها والنظام المحاسبي المطبق فيها.

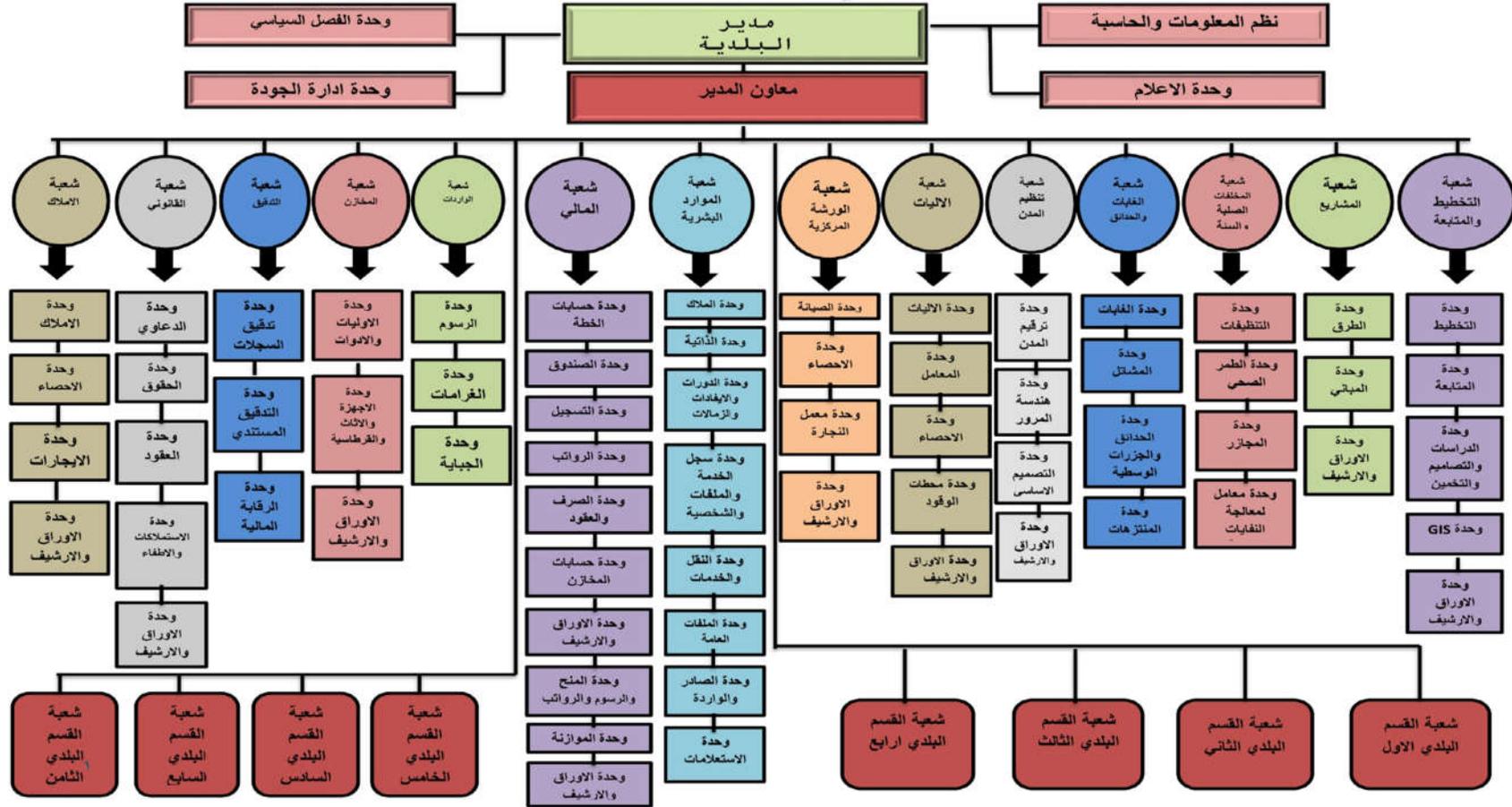
المبحث الثاني: دور بيانات التكاليف في رقابة الأداء بالتطبيق على نشاطي التنظيف والتبليط.

المبحث الاول

أولاً: نبذة عن مديرية بلدية الموصل

تأسست بلدية الموصل في عام ١٨٦٩م وتُعد من أقدم البلديات في العراق، إذ كانت في بداية تأسيسها مكونة من ملاك وظيفي وهو رئيس البلدية، ومعاون رئيس البلدية، وستة أعضاء يمثلون المجلس البلدي... ومن واجبات المجلس وضع ميزانية عامة للبلدية وتقديمها الى مجلس الإدارة لإقرارها ومن اختصاصه وضع ضرائب على بعض المهن أو ألغاؤها عند الحاجة ومن واجباته أيضاً فتح الشوارع والإشراف العام على تخطيطها ورسفها وتنظيفها وأستملاك الدور والاراضي التي تمرّ منها الشوارع المراد فتحها، بالإضافة للعديد من الواجبات... واصلت بلدية الموصل نموها وتطورها حيث بلغ عدد موظفيها إلى ما يقارب (٣٠٠٠) ثلاثة آلاف موظف حيث توسع عمل البلدية ليشمل تخصيص الأراضي السكنية والصناعية، وكذلك شمل القطاع السياحي، والترفيهي من خلال إنشاء قرية سياحية عصرية، ومدينة ألعاب، ومنتزهات للمواطنين.

الهيكل التنظيمي لمديرية بلدية الموصل



الشكل (1) الهيكل التنظيمي لمديرية بلدية الموصل

المصدر: الموقع الرسمي لبلدية الموصل

ثانياً: القوانين والأنظمة والتعليمات التي تحكم عمل مديرية البلديات في العراق:

١- قانون ادارة البلديات رقم (165) لسنة 1964 المعدل: (هادي واخرون، ٢٠١٧، ٥٨)

تعتمد المؤسسات البلدية عند أداء أعمالها على قانون إدارة البلديات رقم (١٦٥) لسنة 1964) المعدل (وقد بينت المادة (٢) من القانون أعلاه بأن الهدف الاساسي من المؤسسات البلدية) هو القيام بالواجبات والخدمات العامة على أحسن وجه في منطقة معينة ومحددة وفقا لأحكام هذا القانون (وكما جاء بالفقرة (٢) من المادة الاولى من قانون إدارة البلديات بخصوص البلدية بأنها) مؤسسة محلية لها شخصية معنوية تقوم بالأعمال والخدمات المنصوص عليها في هذا القانون أو أي قانون اخر للبلدية باعتبارها تتمتع بشخصية معنوية مستقلة كما ورد في المادة الثالثة ان:

- تتمتع بالحقوق المشروعة المخولة لها بموجب أحكام القوانين.
- تستوفي الضرائب والرسوم والأجور وفقا لإحكام القوانين.
- تستعمل الصلاحيات التي تمكنها من القيام بالخدمات والوظائف حسب أحكام هذا القانون والقوانين الاخرى.
- تعقد العقود على اختلاف أنواعها بمقتضى أحكام القانون.
- تكون خصما في جميع الدعاوى التي تقام عليها.
- تعمل بكافة الأوامر والتعليمات التي تصدرها الحكومة بموجب أحكام القوانين.
- تتمتع بذمة مالية مستقلة.

٢- قانون واردات البلديات رقم (١٣٠) لسنة 1963 المعدل:

بينت المادة رقم ((1 من هذا القانون الواردات التي تحققها البلديات وكيفية الحصول عليها والمتمثلة:

الرسوم والتي تتضمن:

- رسوم منح أجازات البناء للمباني سواء السكنية، وغير السكنية، رسوم المجازر، رسوم الإعلان، رسوم السكائر والتبغ، رسوم ممارسة الأعمال والمهن، رسوم البيع بالمزايدات العلنية).
- المخصصات والإعانات التي تمنحها الحكومة، أو مجلس المحافظة.
- الإيرادات التي تحصل عليها المؤسسات البلدية وفقا للقوانين المعمول بها.
- الغرامات التي تفرض من قبل محاكم الجزاء في المؤسسات البلدية في الدعاوى الجزائية وكذلك الغرامات التي تفرضها المجالس البلدية وفقا لهذا القانون والقوانين المرعية.

- الاستقراض وفوائد القروض، والإعتمادات الثابتة التي تحصل عليها المؤسسات البلدية.
 - الإيرادات التي تحصل عليها من بدلات بيع أموال البلدية، وأستغلالها ومن خدماتها ومشاريعها.
 - التبرعات التي تحصل عليها البلديات من الغير على أن تقبل التبرعات و تصرف للغرض الذي يعينه المتبرع ضمن الخدمات التي تقوم بها المؤسسات البلدية والا فيعين ذلك من قبل المجلس البلدي.
- ومن اهم الأنشطة التي تقوم بها البلديات تتمثل بما يأتي: (المصدر من سجلات وبيانات بلدية الموصل)

١- نشاط الخدمات: ويمثل (التنظيف ورفع الأنقاض، وكذلك التبليط، والاكساء، وازالة التجاوزات الخ ..).

٢- نشاط الانتاج: ويتمثل بقيام البلدية بآنتاج مادة الأسفلت المستخدم في تبليط الشوارع.

٣- نشاط التجاري: قيام البلدية ببيع الاراضي العائدة الى البلدية وتأجير البنايات التابعة لها.

٤- الاعمال الرقابية: مراقبة الأرصفة الحد من التجاوز عليها، والاماكن العامة وكذلك المحافظة على تراث المدينة.

٥- تخصيص مكان لطمر الصحي والبعيدة عن المناطق السكنية لتجنب التلوث.

ثالثاً: النظام المحاسبي المطبق فيه.

تتطبق مديرية بلدية الموصل نظام المحاسبي الموحد الخاص بها والتي تميز عن نظام المحاسبي الموحد العام ببعض الحسابات المستحدثة.

المبحث الثاني

دور بيانات التكاليف في رقابة الأداء بالتطبيق على نشاطي التنظيف والتبليط

تم تسليط الضوء في هذا الجانب على أهم نشاطين في البلديات هي نشاط التبليط ونشاط التنظيف بأعتبار النشاطين مهمين في ظل الظروف التي مرت بها مدينة الموصل، وبهذا تم اختيار بلدية الموصل وبلديات اخرى التابعة لمديرية بلديات نينوى مثل بلدية ربيعة و وانة والقوش ومقارنة بلدية الموصل مع هذه البلديات في إنجاز المشاريع وكالاتي:

اولاً: دور بيانات التكاليف في رقابة الأداء ودورها في نشاط التنظيف

ثانياً: دور بيانات التكاليف في رقابة الأداء ودورها في نشاط التبليط

اولاً: دور بيانات التكاليف في رقابة الأداء ودورها في نشاط التنظيف

من خلال الجدولين (١) و (٢) يتمثل بأعمال التنظيف التي تقوم به بلدية الموصل مقارنة مع بلديات اخرى التابعة لمديرية بلديات نينوى موضحاً فيهم المبالغ والنسب للأعمال التي تم انجازها.

الجدول (١) تكلفة التنظيف بلدية الموصل مقارنة بباقي البلديات لشهر تشرين الثاني / ٢٠١٨

ت	البلديات	عدد السكان	المساحة (كم ٢)	البيان	المبالغ المصروفة	تكلفة التنظيف حسب السكان	نسبة التنظيف حسب السكان	تكلفة التنظيف حسب المساحة	نسبة التنظيف حسب المساحة
١	بلدية الموصل (قطاع الزهور)	٧٥٠٠٠	٤ كم ٢	اجور العمال	٣,٦٠٠,٠٠٠	٤٨ *	% ٢٠.٤	٩٠٠,٠٠٠	% ٢١.٣
				وقود السيارات	١٢,٥٠٠,٠٠٠	١٦٦	% ٧٠.٧	٣١٢٥٠٠٠	% ٧٤
				صيانة السيارات	٧٥٠,٠٠٠	١٠	% ٤.٢	١٨٧٥٠٠	% ٤.٤
				مواد ولوازم	٢٥٠٠٠	٣	% ١.٢	٦٢٥٠	% ٠.١
				عدد وقولب	١٠٠٠٠	٧.٥	% ٣.١	٢٥٠٠	% ٠.٥
				المجموع	١٦,٨٨٥,٠٠٠	٢٣٤.٥	% ١٠٠	٤,٢٢١,٢٥٠	% ١٠٠
٢	بلدية ربيعة	٩٥٠٠	٣ كم ٢	اجور العمال	١,٢٠٠,٠٠٠	١٢٦	% ١٣.٦	٤٠٠٠٠٠	% ١٥
				وقود السيارات	٦٠٠٠٠٠	٦٣١	% ٦٨.١	٢٠٠٠٠٠٠	% ٧٥
				صيانة السيارات	١٥٧٥٠٠٠	١٦٦	% ١٧.٩	٢٥٢٠٠٠	% ٩.٤
				مواد ولوازم	٢٠٠٠٠	٢	% ٠.٢١	٦٧٥٠	% ٠.٢
				عدد وقولب	٧٥٠٠	١.٢	% ٠.١٢	٢٥٠٠	% ٠.٠٩
				المجموع	٨,٨٠٢,٥٠٠	٩٢٦.٢	% ١٠٠	٢,٦٦١,٢٥٠	% ١٠٠
٣	بلدية القوش	٥٠٠٠	٢ كم ٢	اجور العمال	٢٠٠٠٠٠	٤٠	% ٢٦	١٠٠٠٠٠٠	% ٢٦
				وقود السيارات	٢٠٠٠٠٠٠	٤٠	% ٢٦	١٠٠٠٠٠٠٠	% ٢٦
				صيانة السيارات	٣٤٦٥٠٠	٦٩.٣	% ٤٥	١٧٣٢٥٠	% ٤٥
				مواد ولوازم	١٢٠٠٠	٢.٤	% ١.٥	٦٠٠٠	% ١.٥
				عدد وقولب	٧٠٠٠	١.٤	% ٠.٩١	٣٥٠٠	% ٠.٩
				المجموع	٧٦٥٥٠٠	١٥٣	% ١٠٠	٣٨٢٧٥٠	% ١٠٠
٤	بلدية وانة	٧٠٠٠	١.٥ كم ٢	اجور العمال	٩٥٠,٠٠٠	١٣٥.٧	% ١٨.٨	٦٣٣٠٠٠	% ٣٤
				وقود السيارات	٢٥٠٠٠٠٠	٣٥٧	% ٤٩.٦	١٦٨٠٠٠	% ٩
				صيانة السيارات	٩٠٩٠٠٠	١٢٩.٨	% ١٨	٦٠٦٠٠٠	% ٣٢.٦
				مواد ولوازم	٦٦٨٠٠٠	٩٥.٤	% ١٣.٢	٤٤٥٠٠٠	% ٢٣.٩
				عدد وقولب	٨٠٠٠	١.١	% ٠.١٥	٥٢٥٠	% ٠.٢
				المجموع	٥,٠٣٥,٠٠٠	٧١٩	% ١٠٠	١٨٥٧٢٥٠	% ١٠٠
المجموع المكلي					٣١,٤٨٨,٠٠٠	٢٥٠٠.٢	٠	٩,١٢٢,٥٠٠	٠

المصدر: من أعداد الباحث وبالأستناد الى سجلات وبيانات بلدية الموصل وبلديات نينوى

*تم استخراج النسبة حسب السكان من خلال تقسيم المبلغ على عدد السكان في ١٠٠ وكذلك في النسبة حسب المساحة

الجدول (٢) تكاليف التنظيف بلدية الموصل مع بلديات اخرى

ت	البيان	بلدية الموصل				بلدية ربيعة		بلدية القوش		بلدية وانة	
		النسبة %	التكلفة الفعلية	النسبة %	التكلفة المخططة	النسبة %	التكلفة الفعلية	النسبة %	التكلفة الفعلية	النسبة %	التكلفة الفعلية
١	اجور العمال	٢١ %	٤٢٥٠٠٠٠	١٣.٦ %	١,٢٠٠,٠٠٠	٢٦.١ %	٢٠٠٠٠٠	١٨.٨ %	٩٥٠,٠٠٠	٢١.٣ %	٣٦٠٠٠٠٠
٢	وقود السيارات	٧٤.٢ %	١٥٠٠٠٠٠٠	٦٨.١ %	٦٠٠٠٠٠٠	٢٦.١ %	٢٠٠٠٠٠	٤٩.٦ %	٢٥٠٠٠٠٠٠	٧٤ %	١٢٥٠٠٠٠٠
٣	صيانة السيارات	٤.٥ %	٩٠٠٠٠٠٠	١٧.٨ %	١٥٧٥٠٠٠٠	٤٥.٢ %	٣٤٦٥٠٠٠	١٨ %	٩٠٩٠٠٠٠	٤.٤ %	٧٥٠٠٠٠٠
٤	مواد ولوازم	٠.١٦ %	٣٣٠٠٠٠	٠.٢٢ %	٢٠٠٠٠٠	١.٥ %	١٢٠٠٠٠	١٣.٢ %	٦٦٨٠٠٠٠	٠.١٤ %	٢٥٠٠٠٠
٥	عدد وقوالب	٠.٠٧ %	١٥٠٠٠٠	٠.٠٨ %	٧٥٠٠	٠.٠٩ %	٧٠٠٠	٠.١٥ %	٨٠٠٠	٠.٠١ %	١٠٠٠٠٠
	المجموع	١٠٠ %	٢٠١٩٠٠٠٠	١٠٠ %	٨,٨٠٢,٥٠٠	١٠٠ %	٧٦٥,٥٠٠	١٠٠ %	٥,٠٣٥,٠٠٠	١٠٠ %	١٦٨٨٥٠٠٠

المصدر: من أعداد الباحث وبالأستناد الى سجلات وبيانات بلدية الموصل وبلديات نينوى

من خلال الجدول اعلاه والذي يتضمن لتكاليف التخطيطية والفعلية لاجمال التنظيف التي تقوم به بلدية الموصل يتبين لنا التكلفة الفعلية هي اقل من التكلفة المخططة، وبذلك يؤدي الى تحقيق أقل تكلفة، وهذا يُعد من المؤشرات على أنّ رقابة الأداء في البلدية تؤدي دورها بكفاءة وأقتصادية، وكذلك بيانات التكاليف المتوفرة هي الحقيقية مما يؤدي الى تحقيق أهدافها، وكذلك مقارنة بباقي البلديات كما في الجدول يبين أنّ بلدية الموصل على الرغم من أنّ عدد السكان اكثر والمساحة أكبر إلا أنّ تكاليف نسبتها أقل من باقي البلديات و يتبين من الجدول رقم (٢) أنّ بلدية الموصل هي أكثر من باقي البلديات من حيث المصاريف بسبب أنّها اكبر مساحة وتعرضها للاعمال التخريبية خلال السنوات الماضية مقارنة بباقي المدن حيث بلغت (١٦٨٨٥٠٠٠) دينار ولكن تعتبر اقل من باقي البلديات نسبيا بسبب أنّ عدد السكان اكثر من البلديات المذكورة ويتبين أنّ بلدية الموصل هي الأكفأ، تم اخذ التكلفة التخطيطية لبلدية الموصل فقط لتوفر البيانات فيها وعدم توفرها في باقي البلديات.

من خلال الجدولين رقم (١) و (٢) كانت نسبة التنظيف حسب السكان في بلدية الموصل هي أعلى من باقي البلديات، باعتبارها هي المركز لذا نسبة التنظيف تكون أكثر، وكما أنها مكتظة بالسكان، فمثلا لو نقارن نسبة أجور العمال في الموصل هي ٢٠.٤% مقارنة مع باقي البلديات يظهر لنا بلدية ربيعة ١٣.٦% باعتبار عدد سكان اقل للكليومتر الواحد، ونلاحظ أنّ بلدية وانة أقل تكلفة من بلدية القوش لأنّ بلدية القوش هي أكبر مساحة منها لذا تكلفتها تكون أكثر على الرغم من أن بلدية القوش لم تتعرض للحروب وليس لديها أنقاض حرب.

ويمكن تقييم الكفاءة على أساس المقارنة لبلدية الموصل والتي تعتبر أفضل من باقي البلديات من حيث الأداء نلاحظ من الجدول بأن أجور العمال حسب المساحة نسبة ٢١.٣% أمّا في بلدية القوش ٢٦% وفي وانة ٣٤% أما اجور العمال حسب السكان في بلدية الموصل كانت ٢٠.٤% وفي القوش ٢٦% أما في ربيعة فكانت حسب المساحة ١٥% وحسب السكان ١٣.٦% وهي افضل من بلدية الموصل.

اما بالنسبة لوقود السيارات فلو قارناه بين البلديات يتبين لنا أنّ بلدية القوش حسب السكان أفضل من الباقي بنسبة ٢٦% حيث يأتي بعدها بلدية وانة بنسبة ٤٩% وتأتي بلدية الموصل بنسبة ٢٠% هي اكبر من باقي البلديات باعتبار عدد الاليات أكثر من باقي البلديات، بالتالي ترتفع نسبة المصاريف في السيارات وكذلك لكبر مساحتها.

اما بالنسبة لصيانة السيارات فأن بلدية الموصل هي أقل عن باقي البلديات بنسبة كبيرة بسبب وجود مراكز الصيانة للأليات في بلدية الموصل، وعدم وجودها في باقي البلديات المذكورة حيث ان نسبة بلدية الموصل ٤.٤% وبلدية ربيعة ١٧.٨% وبلدية القوش ٤٥.٢% وبلدية وانة ١٨% بالتالي ان بلدية الموصل هي أقل نسبة من البلديات المذكورة بالرغم من كبر المساحة وكثرة السكان يدل على الكفاءة واقتصادية العمل الرقابي، وكذلك بالنسبة لبيانات مواد، ولوازم والقوالب وعدد حيث ان بلدية الموصل يظهر بنسبة ٠.١٦% لمواد واللوازم وبلدية ربيعة بنسبة ٠.١٤% الفارق قليل نسبيا، ولكنّ المساحة وعدد السكان أكبر، وكذلك بلدية وانة، وبلدية القوش النسب تكون منها عالية بذلك يظهر أنّ بلدية الموصل هي أقل التكلفة وأكثر كفاءة من باقي البلديات.

وتلعب بيانات التكاليف المقدمة من الوحدات الخدمية، ومنها البلديات في تحديد كفاءة الرقابة على الموارد والمخصصة للبلدية التي اقر لها في الموازنة العامة للدولة.

وبشكل عام فإنّ استخدام قياس الكفاءة أداء البلديات تحقق نتائج ايجابية وكذلك التحسن المستمر لمؤشر الفاعلية المتمثلة بنسب حسب المساحة، وحسب السكان، أمّا اقتصادية الأداء من خلال ملاحظة نسبة ما هو الفعلي والمخطط.

ويمكن حكم على مدى فاعلية اداء بلدية الموصل في تنفيذ برنامج التنظيف من خلال:

- ١- مقارنة كلفة التنظيف مع باقي البلديات التي تم رفعها حيث ان نسبة أجور اعمال كانت في الفعلي ٢١.٣% وكانت وقود السيارات بنسبة ٧٤% وكذلك صيانة السيارات ٤.٤% وكانت مواد ولوازم ٠.١٤% بينما نسبة عدد وقوالب ٠.٠١% اما المخطط كانت اكبر نسبياً فلو اخذنا بنظر الاعتبار وقود السيارات كانت بنسبتها ٧٤.٢% مما يتبين ان فاعلية الأداء في بلدية الموصل مقارنة بباقي البلديات من المخطط والفعلي.
- ٢- بيان اثر عملية التنظيف على كفاءة العمل التي تقوم بيه البلدية.
- ٣- يظهر لنا تحقيق الأهداف التي خطط لها البلدية والوصول الى اقل التكلفة في إنجاز المشاريع، وكذلك دور البيانات والارقام في اهمية رفع فاعلية العمل في البلدية وتبين لنا في تحقيق الكفاءة وفاعلية ومنها الاقتصادية في استخدام مواردها المخصصة لها في الموازنة العامة للدولة.

أما الاقتصادية في تنفيذ المشاريع فإن بلدية الموصل أقل من البلديات الأخرى في استغلال مواردها وكذلك ما هو مخصص له في الموازنة العامة للدولة.

ثانياً: دور بيانات التكاليف في رقابة الأداء ودورها في نشاط التبليط

من خلال الجدول (٣) يتمثل بأعمال التبليط التي تقوم به بلدية الموصل مقارنة مع بلديات اخرى التابعة لمديرية بلديات نينوى موضحاً فيها المبالغ والنسب للأعمال التي تم انجازها

الجدول (٣) تكاليف لمشروع التبليط في بلدية الموصل وبلديات أخرى لشهر تشرين الثاني / ٢٠١٨

بلدية وانة				بلدية الموصل				التفاصيل	الفقرة
المبلغ/النسبة	السعر	الوحدة	الكمية	المبلغ/النسبة	السعر	الوحدة	الكمية		
٨٠٠٠٠٠٠				٥٦٠٠٠٠٠				١	
% ٤.٢	١٠٠٠	م ٢	٨٠٠٠	% ٣٢.١	٢٠٠٠	م ٢	٢٨٠٠٠		
١٢٠٠٠٠٠								٢	
% ٦.٣									
٦٠٠٠٠٠٠	١٥٠٠	م ٢	٨٠٠٠	٣٠٧٥٠٠٠	١٥٠٠	م ٢	٢٠٥٠٠		
% ٣.١	١٠٠٠		٦٠٠٠	% ١٠					
٣٦٠٠٠٠٠				٢٨٠٠٠٠٠				٣	
% ١٨.٩	١٨٠٠٠	م ٢	٢٠٠٠	% ٩.٢	١٧٥٠	م ٢	١٦٠٠٠		

١٦٠٠٠٠٠٠	٨٠٠٠	ط . م	٢٠٠٠	٦٦٥٠٠٠٠٠	١٤٠٠٠	ط . م	٤٧٥٠	صب قاعدة قالب الجانبي يشمل العمل القيام بصب قاعدة الكونكريتية بأبعاد (٨٥*٢٠) سم مع اجراء كافة الفحوصات المختبرية وحسب توجيهات المهندس المشرف	٤
% ٨.٤				% ٢١.٩					
٩٠٠٠٠٠٠٠	١٥٠٠٠	ط . م	٦٠٠٠	١٦٠٠٠٠٠٠	٢٠٠٠٠	٢ م	٨٠٠٠	الاكساء بالبطيخة الرابطة من المزيج القيري سمك (٦سم) (Binder) للطريق المبلط سابقا: تجهيز المواد والاليات والقيام بفرش طبقة رابطة من المزيج القيري (Binder) سمك لاقل (٦) سم بعد الحدل مع مراعاة التصاريح اللازمة للشارع بعد الاكساء على أن يكون العمل بواسطة الفارشة الميكانيكية وخاضع للفحص المختبري وحسب الشروط والمواصفات الفنية وحسب توجيهات المهندس المشرف .	٥
% ٤٧.٣				% ٥٢.٩					
٤٨٠٠٠٠٠٠٠	١٤٠٠٠	٢ م	٦٠٠٠	١٧٠٠٠٠٠٠٠	٣٤٠٠٠	٢ م	٥٠٠	تجهيز الاليات والقيام بتبليط بأسفلت الكونكريتي (ستابلايزر) سمك ١٢ سم مع الحد الجيد للحصول على قوة تحمل لا تقل عن ٩٥ % واجراء الفحوصات المختبرية اللازمة وحسب توجيهات المهندس المشرف شاملا سعر الرش بمادة البرايم كوت وحسب الشروط والمواصفات الفنية للطرق	٦
% ٢٥.٢				% ٥.٦					
١٩٠٠٠٠٠٠٠٠				١٧٤,٢٥٠,٠٠٠					المجموع الكلي
١٩٠٠٠٠٠٠٠٠				١٧٤٢٥٠٠٠					مبلغ الاحتياط ١٠% (المخطط او التقديري)
٢٠٩٠٠٠٠٠٠٠٠				١٩١٦٧٥٠٠٠					المجموع الكلي

من خلال الجدول (٣) تبين أنّ بلدية الموصل هي أقل نسبة مقارنة بباقي البلديات لكونه الأكثر للزخم مروري، وأكثر سكاناً، والأكثر مساحةً، فإذا لاحظنا أن نسبة تجهيز الآليات في الفقرة الأولى نسبتها ٥% من المتر المربع شاملاً أعمال الدفن والتعديل بسبب كثرة التكررات ومخلفات الحرب التي نتجت عنها، وكذلك الفقرة الثانية تكون نسبتها هي ٩.٦% من ناحية الرش وتجهيز الشارع والترية وحسب درجة السُمك، أمّا بالنسبة للفقرة الثالثة بنسبة ٨.٧% تجهيز القالب الجانبي والفقرة الرابعة بنسبة ٢١.٩% متر طول بالنسبة لصب القاعدة الجانبية وحسب الأبعاد المشار إليها في الجدول، والفقرة الخامسة نسبة ٥٢.٩% التبليط المبدئي وهي رش مادة الزفت قبل التبليط، أمّا الفقرة السادسة تكون التبليط النهائي وهي بنسبة ٥.٦% وإنهاء العمل بعد الكبس أما باقي البلديات كبلدية ربيعة تكون النسب أكثر نسبياً، ولكن الإنجاز لبلدية الموصل تكون الأفضل بسبب الأختناق المروري، ونسبة السكان تكون أكثر كما اشر سابقاً بهذا تكون نسبة تجهيز الآليات ١٥.١% أما بلدية القوش تكون نسبتها تجهيز الآليات نسبتها بلغت ٥.٩% مقارنة لبلدية الموصل ولكنّ التكلفة تكون أكثر بسبب عدم تعرض القوش لأعمال التخريب، والحروب، أما بلدية وانة نسبتها تكون أقل من بلدية الموصل لأن كلفتها أقل والتجهيز للتبليط أقل ونسبتها كانت ٤.٢% أما باقي الفقرات من أعمال الرش وتجهيز القوالب الجانبية وحجم السُمك بالنسبة تكون أكبر باعتبارها المدينة أكثر زخماً وسكاناً، وكذلك أعمال التجهيز للتبليط النهائي مقارنة بباقي البلديات أقل نسبتاً أي أقل كلفة، وبذلك تكون بلدية الموصل أفضل مقارنة بباقي البلديات وهذا يدلّ على الكفاءة وأقتصادية العمل وأداء الرقابة، وكذلك إدارة الموارد المخصص لها من الموازنة العامة للدولة.

وبشكل عام فإنّ استخدام قياس الكفاءة، وإداء البلديات تحقق نتائج إيجابية وكذلك التحسين المستمر لمؤشر الفاعلية بنسب حسب الإنجاز من المتر المربع والمتر الطول، أمّا الاقتصادية في الاداء تكون أقل من ما هو في المبلغ الأحتياط.

ويمكن قياس الفاعلية في تنفيذ برنامج التبليط في بلدية الموصل من خلال ما يلي:

١- مقارنة كلفة التبليط مع باقي البلديات، حيث أنّ بلدية الموصل رقابة الاداء كانت أكثر فاعلية.

٢- كفاءة العمل التي قامت به بلدية الموصل تبين أنّه أكثر فاعلية بالنسبة لباقي البلديات.

٣- تحقيق الاهداف من خلال أقل التكلفة وأقل جهد في تنفيذ المشاريع.

الفصل الخامس

الاستنتاجات والتوصيات

سيتم تقسيم الفصل الى مبحثين:

المبحث الأول: الاستنتاجات

المبحث الثاني: التوصيات

المبحث الأول

الاستنتاجات

أهم الاستنتاجات التي تم التوصل اليها كالآتي:

- ١- أصبحت بيانات التكاليف في الوحدات الحكومية ذات مطلب اساسي لأن فرضتها الاتجاهات المحاسبة والرقابة الحديثة على أداء الوحدات الحكومية.
- ٢- تركز أهداف محاسبة التكاليف في الوحدات الحكومية على استخدام الموارد بكفاءة وفاعلية.
- ٣- تبين في الحالة العملية أنّ بيانات التكاليف لها دور في الرقابة وتفعيلها، وكذلك في فاعلية أداء الوحدة الحكومية الخدمية وكفاءتها واقتصاديتها.
- ٤- عند أعداد بيانات التكاليف للمشاريع كالتنظيف يتم الإعتماد على الموظف المختص في قسم المتابعة، وقسم المشاريع، ولا يتم الإعتماد على محاسب التكاليف، وكذلك في مشروع التبليط يتم الاعتماد على المهندس المختص والإعتماد على الكشف المقدم من قبله، وعلى المبالغ والكشوفات المقدمة.
- ٥- تبين من الحالة العملية أنّ بلدية الموصل كفاءة أكثر من باقي البلديات في نشاطي التبليط والتنظيف حيث كانت نسبة الصيانة السيارات هي أقل من باقي البلديات لمدينة بلدية الموصل حيث كانت نسبة بلدية الموصل من الصيانة ٤.٤% اما البلديات منها بلدية ربيعة ١٧.٨% وبلدية القوش ٤٥.٢% وبلدية وانة ١٨% بالتالي يعتبر بلدية الموصل هي اكفى بالنسبة لباقي البلديات.
- ٦- تبين ان فاعلية أداء بلدية الموصل في تنفيذ المشاريع من حيث التبليط والتنظيف وكذلك اقتصادية في استغلال مواردها.
- ٧- عدم وجود تنسيق بين البلدية وباقي مؤسسات الخدمات في تنفيذ المشاريع وتقديم الخدمات مما يؤدي الى رفع مستوى التكلفة.

المبحث الثاني التوصيات

وتتمثل التوصيات بالآتي:

- ١- ضرورة الإهتمام بحاسبة التكاليف وأعطائها دور اساسي في الوحدات الحكومية الخدمية.
- ٢- بتفعيل دور رقابة الأداء للحد من حالات الفساد المالي والاداري.
- ٣- بأقامة دورات تدريبية للقائمين على عملية الرقابة بشكل دوري للتعرف والأطلاع على المحاسبة الحديثة وطرق الرقابة الحديثة.
- ٤- ان يشمل الرقابة جميع مراحل العمل النشاطي التنظيف والتبليط.
- ٥- ان يقوم قسم التخطيط والمتابعة في البلدية والتي من واجباتها دعم ومساندة باقي الشعب من أجل تحقيق الأقتصادية والكفاءة والفاعلية في الاداء.
- ٦- وضع خطة مستقبلية أستراتيجية في التنظيف والتبليط للشوارع واكسائها وذلك لتسهيل اداء الخدمات وتقييم الإداء ورفع مستوى الخدمات المقدمة.
- ٧- ضرورة ان تكون في مؤسسات البلدية قسم خاص بالتكاليف يقوم بقياس تكلفة الخدمات المقدمة من خلال نشاطي التنظيف والتبليط بإعتماد على البيانات المقدمة.
- ٨- ضرورة وجود مركز الصيانة للأليات في كل بلدية تابعة لمديرية بلديات نينوى أسوة ببلدية الموصل، لكون بلدية الموصل أظهرت كفاءة وفاعلية في الاداء.
- ٩- ضرورة قيام البلديات التابعة لمديرية بلدية نينوى برفع مستوى الأداء في تقديم الخدمات من خلال قبل القبول بتنفيذ المشاريع وضع خطة لتقليل التكلفة وتفعيل دور محاسبة التكاليف.

ثبت المصادر

أولاً: القرآن الكريم

- سورة المجادلة - الآية (١١).

ثانياً: الوثائق والنشرات الرسمية

- ١- ديوان الرقابة المالية الاتحادي، ٢٠٠٦، دليل رقابة الاداء، العراق، بغداد.
- ٢- أنتوساي، ٢٠٠٤، التوجيهات التنفيذية لرقابة المالية على الأداء معايير وتوجيهات لرقابة المعايير الرقابية.

ثالثاً: الرسائل والأطاريح

- ١- الجبوري، حميد شكر محمود، ١٩٩٥، استخدام بعض أساليب الكمية في تقويم أداء المنشآت الصناعية في العراق، كلية الإدارة والأقتصاد، جامعة بغداد، أطروحة دكتوراه غير منشورة.
- ٢- الحسين، عبدالله أحمد علي، ٢٠١٨، أهمية بيانات التكاليف في زيادة كفاءة وفاعلية التعاقدات الحكومية دراسة تطبيقية في دائرة صحة نينوى، كلية الإدارة والأقتصاد، جامعة الموصل، بحث دبلوم عالي غير منشور.
- ٣- الخياط، شذى فوزي محمود، ٢٠٠٩، رقابة أداء النشاط الحكومي الخدمي البلدي بإستخدام مؤشرات أنتوساي على نشاط مديرية ماء أربيل للسنوات ٢٠٠٦-٢٠٠٧-٢٠٠٨، كلية الإدارة واقتصاد، جامعة دهوك، رسالة ماجستير غير منشورة.
- ٤- صبحي، أحمد رمزي، ٢٠١١، أهمية الرقابة الداخلية في تعزيز نظام تكاليف حفر وأستصلاح الآبار النفطية بحث تطبيقي في شركة الحفر العراقية (شركة عامة)، المعهد العربي للمحاسبين القانونيين فرع بغداد، رسالة المحاسبة القانونية غير منشورة.

٥- موفق، عبد القادر، ٢٠١٥، الرقابة المالية على البلديات في الجزائر، كلية علوم التيسير،

جامعة الحاج لخضر باتنة، الجزائر، أطروحة دكتوراه غير منشورة.

٦- الأعاجيب، عقيل دخيل كريم، ٢٠١٧، تدقيق اداء أنشطة البلديات ودوره في تحسين

الخدمات المقدمة دراسة تطبيقية في بلديات المثلى، المعهد العالي لدراسات المحاسبية

والمالية، جامعة بغداد، رسالة المحاسبة القانونية غير منشورة.

٧- جودة، محفوظ أحمد، منظمات الاعمال المنظم والوظائف، دار وائل للنشر والتوزيع، القاهرة،

مصر، ٢٠٠٨.

٨- الطحان، محمد أبو علا، إبراهيم، أمال محمد كمال، المراقبة الداخلية في الأجهزة الحكومية،

جامعة القاهرة، القاهرة، مصر، ١٩٩٨.

رابعاً: الدوريات:

١- حلس، سالم عبدالله، ٢٠٠٧، نظام تكاليف الأنشطة كأساس لقياس تكلفة الخدمات التعليمية

بالجامعات، مجلة الجامعة الإسلامية، المجلد ٥ العدد ١، كلية التجارة، جامعة غزة -

فلسطين.

٢- عبدالله، علي مال الله، و ذنون، اسراء يونس، و التمي، خالد غازي، ٢٠١٢، أهمية محاسبة

التكاليف ودورها في رقابة أدائها، مجلة الإدارة والاقتصاد، العدد ٩٢، كلية الإدارة والاقتصاد،

جامعة الموصل.

٣- العزاوي، محمد سلمان، ٢٠٠٩، استخدام محاسبة التكاليف في احتساب تكاليف المؤسسات

التعليمية (دراسة تطبيقية في جامعة بغداد)، مجلة كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة

المستنصرية.

٤- عيدي، أيمن سعيد، و جواد، أنتصار محمد، ٢٠١٤، تقييم نظام المحاسبي الموحد - المطبق حديثاً في البلديات دراسة تحليلية في بلدية العمارة، مجلة الكوت للعلوم الاقتصادية والإدارية مجلد ١٥، جامعة واسط.

٥- كامل، صلاح محمد محمود، موازنة البرامج الأداء كأداة التقييم الحكومي، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، مصر، ٢٠٠٨.

٦- هادي، سالم عواد، و كريم، عقيل دخيل، ٢٠١٧، انموذج مقترح لتدقيق أداء مؤسسات البلدية لتحسين خدمات المقدمة، مجلة دراسات المحاسبية والمالية، معهد العالي لدراسات المحاسبية والمالية، جامعة بغداد.

خامساً: معلومات الشبكات الدولية :

1- www.mosulbaladya.gov.iq

2- www.fbsa.gov.iq

3- www.coadec.uobaghdad.edu.iq

4- www.library.duc.edu.iq

5- www.mawdoo3.com

سادساً: المقابلات الشخصية:

١- مقابلة مع موظفي في قسم الموازنة في مديرية بلدية الموصل بتاريخ ٢٠١٩/٣/٣.

٢- مقابلة مع المهندس في قسم التخطيط والمتابعة في مديرية بلدية الموصل بتاريخ

٢٠١٩/٣/٦.

٣- مقابلة مع موظفي قسم التدقيق في مديرية بلديات نينوى بتاريخ ٢٠١٩/٣/٧.

٤- مقابلة مع موظفي قسم تنظيم المدن في مديرية نينوى بتاريخ ٢٠١٩/٣/١٠.

Abstract

The study aimed to highlight the cost data in the government service units and through the provision of such data recognize the strengths and weaknesses in the government service units and control the performance of the oversight work and the data is specialized on the most important projects carried out by the municipality of Mosul and two projects Tiling, cleaning and comparison with other municipalities and the extent of completion of these projects.

The study's activities are based on the most important things:

- 1- Are cost data carried out by cost and reflected over Completed?
- 2- Is oversight of the performance of these units on completed projects conducted Accordingly?

The city of Mosul and the municipalities of (Rabiaa, al-Qawsh, wana) were selected as models comparing them with the municipality of Mosul according to the data provided by these municipalities after conducting a field study and a case study on tiling and cleaning in those municipalities.

Among the most important conclusions we have reached are the efficient and effective use of resources and the cost data in government units has become a key requirement as modern accounting and control trends in the performance of government units.

We also concluded that the general budget of the state affects the relationship between cost accounting and financial accounting, and that the practical situation shows that cost data have a role in oversight and performance as well as in the effective functioning of the Government unit.

University of Mosul
College of Administration and Economic
Department of Accounting



Role of Cost Data in Performance Control in Government Service Units (Case Study in Mosul Municipality)

Rwad Ahmed Yousif AL-Agha

High Diploma \ Research

In Auditing

Supervision By

Assistant Professor Dr.

Dr. Khaled Ghazi Al-Tami

2019 A.D. _____ 1440 A.H.

University of Mosul
College of Administration and Economic
Department of Accounting



**Role of Cost Data in Performance Control
in Government Service Units
(Case Study in Mosul Municipality)**

A Research Submitted

By

Rwad Ahmed Yousif AL-Agha

To

The Council of the College of Administration and Economics
University of Mosul in Fulfillment of the Requirements for the
Degree of High Diploma in Accounting

Supervision By

Assistant Professor Dr.

Dr. Khaled Ghazi Al-Tmi

2019 A.D. _____ 1440 A.H.