



عدد خاص بالمؤتمر الطلابي الاول  
دور التدقيق الخارجي في تحسين اداء الخدمات المقدمة  
دراسة تطبيقية في مديرية البلديات في محافظة المثنى

دور التدقيق الخارجي في تحسين اداء الخدمات المقدمة  
دراسة تطبيقية في مديرية البلديات في محافظة المثنى

**The role of the external audit in improving the performance of the services provided "Applied research in the municipal directorate in ALMuthanna"**

أ.م. د. سالم عواد الزويبي  
المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية

عقيل دخيل كريم  
جامعة المثنى

**المستخلص:**

يعد موضوع تحسين اداء الخدمات المقدمة من قبل المؤسسات الحكومية من المواضيع المهمة في الوقت الحاضر لما لها من تماس مباشر في خدمة المواطنين وازدادت اهمية تلك الوحدات نتيجة لتنوع نشاطاتها التي تؤديها لذا حرصت حكومات الدول وشعوبها على الاهتمام بحسن استخدام تلك الموارد المخصصة لتلك القطاعات وانفاقها في خدمة الأهداف المقررة لها وادارتها بأعلى مستوى من الكفاءة و الفعالية ومراقبة حسن ادارة الاموال المستخدمة في تلك القطاعات وتقويم أدائها من خلال الاجهزة العليا للرقابة المالية كي يتسنى لها القيام بدورها الرقابي والمساهمة في تطوير وتحسين اداء الجهات الخاضعة للرقابة وتقييم كفاءة وفعالية الخدمات العامة، الا اننا نجد الخدمات التي تقدمها المؤسسات الحكومية في العراق بشكل عام والمؤسسات البلدية في المثنى على وجهه الخصوص بعيدة عن تطلعات المواطن وذلك لتدني مستويات الاداء بالتالي ركز البحث على دور التدقيق الخارجي في تقييم كفاءة وفاعلية الخدمات المقدمة، وان من اهم النتائج التي توصل اليها البحث تدني الايرادات التي تحققها الدوائر البلدية والاعتماد بشكل كبير على المنح التي تحصل عليها من الخزينة والمحافظه لتغطية نفقاتها كذلك لا يتوفر لدى بلديات المثنى نظام كلفة يمكن من خلاله تحديد الكلفة المعيارية ومقارنتها مع كلفة الخدمات الفعلية، لذا يجب اعتماد البلديات على التمويل الذاتي بدلا من الاعتماد على منح الخزينة والمحافظه .

**Abstract:**

**The subject of improving the performance of services provided by government institutions of the important topics at the present time because of their direct contact at the service of citizens and the increased importance of these units as a result of the diversity of activities performed by the so governments of the countries and their people made sure to pay attention to the good use of those allocated to those sectors of resources and spending in the service prescribed and manage the highest level of efficiency and effectiveness and monitor the proper management of the money used in those sectors and evaluate their performance through the Supreme Audit Institutions so that they can play their role oversight and contribute to the development and improve the performance of the entities subject to the supervision and evaluation of the efficiency and effectiveness of public services goals, but we find services provided by government institutions in Iraq in general and municipal institutions in Muthanna on a particular far from**

the aspirations of the citizens and to the low performance levels thus research focused on the role of the external audit to assess the efficiency and effectiveness of services provided, and that of the most important findings of the research declining revenue generated by circuit municipal and rely heavily on grants they receive from the Treasury and the province to cover its expenses as well as the municipalities of Muthanna, the cost of the system within which to determine the standard cost and compare it with the actual cost of services not available, so you must municipalities rely on self-financing.

بحث مستل من اطروحة دكتوراه

### المقدمة:

تعد البلديات من الدوائر الحكومية الغير هادفة للربح والتي تقوم بأداء الكثير من المهام منها تطوير المدن التي تخضع لها كما تقوم بصيانة الطرق وتنظيف ورفع النفايات اضافة الى ترقيم الوحدات السكنية ووضع العلامات المرورية ، ونظراً لأهمية تلك الوحدات في تقديم الخدمات الاساسية للمواطنين وما تتطلبه تلك الوحدات من موارد ضخمة في سبيل تحقيق اهدافها وما يتضمن ذلك من استخدام تلك الموارد الاستخدام الفضل فقد حرصت حكومات الدول وشعوبها على الاهتمام بحسن استخدام تلك الموارد المخصصة لتلك القطاعات وانفاقها في خدمة الأهداف المقررة لها وادارتها بأعلى مستوى من الكفاءة و الفعالية ومراقبة حسن ادارة الاموال المستخدمة في تلك القطاعات وتقويم أدائها من خلال الاجهزة العليا للرقابة المالية كي يتسنى لها القيام بدورها الرقابي والمساهمة في تطوير وتحسين اداء الجهات الخاضعة للرقابة ورفع كفاءة وفعالية الخدمات العامة. لذا فإن البحث يتكون من اربعة محاور المحور الاول تناول مفهوم واهداف ومعايير التدقيق والمحور الثاني مفهوم وعناصر واجراءات تقييم الاداء والمحور الثالث دور التدقيق في تحسين الخدمات المقدمة والرابع الاستنتاجات والتوصيات.

### منهجية البحث

#### ١ - مشكلة البحث

تعد الخدمات التي تقدمها المؤسسات الحكومية بشكل عام ودوائر البلديات بشكل خاص من اهم الركائز الاساسية لتحقيق الرفاهية للمجتمع كون المواطن يعد زبونا رئيسيا للقطاع الحكومي بحيث ان ما تقدمه تلك المؤسسات ينعكس ايجابا على جميع شرائح المجتمع ،الا ان جميع الدلائل والواقع الموجود على الارض تشير الى ان الخدمات المقدمة بعيدة عن تطلعات المواطن وذلك لتدني مستويات الاداء لذلك لن تتحقق كفاءة وفاعلية هذا القطاع بسبب عدم الاهتمام بها وتطوير ادائها وبالتالي لا بد ان يكون للتدقيق الخارجي لتحديد مواطن الضعف والاهمال لغرض تحسين جودة الخدمات المقدمة.

#### ٢ - أهمية البحث

عدد خاص بالمؤتمر الطلابي الاول  
دور التدقيق الخارجي في تحسين اداء الخدمات المقدمة  
دراسة تطبيقية في مديرية البلديات في محافظة المثنى

تتجلى اهمية هذا البحث من خلال تدقيق الانشطة التي تقوم بها البلديات لغرض زيادة فاعلية الخدمات التي تؤديها كون اليرادات التي تحققها تعد مصدرا مهما لتمويل تلك الخدمات وتحسين مستوياتها لان تلك الخدمات لها دور مهم في حياة المجتمع من اجل النهوض بها وتذليل العقبات التي تحول دون تحقيقها وكيفية التغلب عليها.

### ٣ - اهداف البحث

يهدف البحث الى تحقيق الاهداف التالية:

أ - التعرف على خصائص أنشطة البلديات.

ب - تسليط الضوء على دور التدقيق الخارجي في تقييم كفاءة وفاعلية الخدمات المقدمة باستخدام مؤشرات نشاط البلديات.

### ٤- فرضية البحث

ان استخدام اجراءات التدقيق الخارجي الفعالة باستخدام المؤشرات في تقويم أنشطة البلديات يحدد نقاط الضعف وبالتالي يساعد في تقييم كفاءة وفاعلية الخدمات المقدمة .

### ٥ - حدود البحث

تم تحديد البحث بحدود مكانية وزمانية وهي كالآتي:

اولا - الحدود المكانية:

تناول البحث دراسة تطبيقية في مديرية البلديات في محافظة المثنى التي تخضع لرقابة وتدقيق ديوان الرقابة المالية .

ثانيا - الحدود الزمانية : تم اختيار السنوات (٢٠١٢ - ٢٠١٣ - ٢٠١٤) وذلك لتوفر البيانات المالية المطلوبة.

### الدراسات السابقة

#### ١- دراسة ابو التمن ( ٢٠٠٥ )

بعنوان ( تدقيق الاداء في القطاع الصناعي بحث تطبيقي في الشركة العامة للصناعات الجلدية).

تهدف الدراسة الى تحديد ابعاد ومفهوم تدقيق الاداء واختيار مؤشرات محددة له لتحقيق ممارسات افضل في الوصول الى الاهداف وتمكين الادارة من اتخاذ القرارات الاقتصادية المناسبة والاسهام في تطوير الاجراءات المستخدمة في تدقيق الاداء بطريقة اكثر كفاءة وفاعلية .

ومن اهم الاستنتاجات التي توصلت اليها الباحثة هي :-

١- ان الشركة وفقاً لمعيارى الفاعلية والكفاءة قد اخفقت في تحقيق الاهداف المستهدفة وتنفيذ الخطط والسياسات والاجراءات .

٢- ان الشركة وفقاً لمعيار الاقتصادية قد اخفقت في استخدام مواردها المتاحة بالشكل الاقتصادي الامثل استناداً الى مؤشرات السيولة النشاط والرفع المالي وقد حققت نتائج مرضية طبقاً لمؤشرات الربحية

عدد خاص بالمؤتمر الطلابي الاول  
دور التدقيق الخارجي في تحسين اداء الخدمات المقدمة  
دراسة تطبيقية في مديرية البلديات في محافظة المثنى

اما اهم التوصيات التي توصلت اليها الباحثة هي :-

- 1-التأكيد على تطوير معايير تدقيق الأداء التقليدية في ظل وجود نظام متكامل للمعلومات الادارية والمحاسبية بحيث تشمل مختلف اوجه النشاط والعمليات للقيام بمهمة تدقيق الاداء .
- 2-من الضروري ان تكون عملية تدقيق الاداء عملية مستمرة ومصاحبة لتدقيق الانشطة وفي توافق زمني مناسب يسمح للادارة باكتشاف احتمال انحراف الاداء عن مستوياته المستهدفة ومن ثم اتخاذ قرارات لتصحيح مساراته .

3-دراسة Carson سنة 2001

أجريت دراسة بعنوان Working Smarter With Performance Audit

- هدفت هذه الدراسة إلى إيضاح إن تدقيق الأداء هو أداة يمكن إن تستفيد منه الإدارة في تحسين كفاءة وفاعلية واستجابة الوحدة وقدرتها على التحرك في الوقت المناسب مما يستوجب إعادة هندسة الأنشطة، ومراحلها المختلفة بهدف تحسين الاداء وتطويره
- وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من التوصيات أهمها:-
- 1- تطوير مؤشرات الأداء المعبرة والمفيدة في قياس الاداء .
  - 2- توسيع شبكة الحصول على المعلومات من خلال نظم المعلومات في الوحدة.
  - 3- وضع المعايير الخاصة بالجودة والمتابعة المستمرة.
  - 4- تحسين نظام محاسبة التكاليف لكي يتم تحديد كلف الأنشطة المختلفة بشكل دقيق.

المحور الاول : مفهوم واهداف ومعايير التدقيق :

1- مفهوم التدقيق: The concept of audit

التدقيق عملية التحقق من صحة مزاعم شخص ما وحتى تتم المراجعة بكفاءة ،يجب ان تعتمد على قواعد ومعايير منطقية وثابتة تحدد المقصود بهذه العملية والظروف التي تمارس فيها (توماس،وهنكي،2009:26)

ونجد البعض اعطى مفهوما اخر للتدقيق على انه فحص منتظم من قبل شخص فني ومحايد للدفاتر والسجلات والمستندات والحصول على الادلة والقرائن اللازمة لأبداء الرأي الفني المحايد عن مدى عدالة القوائم المالية وكفاءة الادارة في استغلال الموارد المتاحة لديها (المطارنة،2009:14).

كما عرف التدقيق من قبل جمعية المحاسبة الامريكية (عملية منتظمة وموضوعية للحصول على ادلة الاثبات وتقويمها فيما يتعلق بحقائق حول وقائع واحداث اقتصادية وذلك لتحقيق من درجة التطابق من تلك الحقائق والمعايير المحددة وايصال النتائج الى مستخدمي المعلومات للمهتمين بذلك التحقق(جمعة،2009:25) .

وينظر اخرون للتدقيق بأنه جمع وتقييم الادلة من المعلومات لتحديد مدى التوافق مع المعايير المقررة سلفا والتقرير عن ذلك ويجب اداء التدقيق بواسطة شخص كفء ومستقل (القرشي،2011:3).

كما يرى (علي، ٢٠٠٩: ٣١) بأن من يقوم التدقيق الخارجي شخص مؤهل ومدرب ومستقل ومحيد ومسؤول وهو مراقب الحسابات وعليه الالتزام بمعايير التدقيق الخارجي المتعارف عليها. ويرى الباحث ان التدقيق الخارجي هو نوع من انواع التدقيق الذي يقوم به شخص مستقل عن ادارة المنشأة والذي يجب ان يكون مؤهل علميا وعمليا التأكد من صحه ما موجود في الدفاتر والسجلات لدى الجهة محل التدقيق بهدف ابداء راي فني محايد عن صحة ومصداقية البيانات المالية للوحدة الاقتصادية.

## Audit objectives

## ٢- اهداف التدقيق

التطور في اهداف التدقيق صاحب التطور في الشركات نفسها وفي اعمالها في السابق عندما كانت شركات الاعمال صغيرة الحجم ونشاطها التجاري كان بسيطاً كان الهدف في ذلك الوقت من اجراء عملية التدقيق هو اكتشاف الغش والسرقه التي تتم من قبل الموظفين وكان المدقق يقوم بعمله فقط لمصلحة المالك وليس لمصلحة الاطراف الاخرى ، الا ان بعد الثورة الصناعية في القرن الثامن عشر تطورت الشركات واتسعت اعمالها وزادت الحاجة الى رؤوس الاموال مما ادى الى نشوء الشركات المساهمة . هذا التطور ادى الى زيادة الحاجة الى شخص يقوم بعملية التحقق من حسن اداء الادارة للأموال التي تقوم باستثمارها في تلك الشركات ، والذي يتم عن طريق مدقق الحسابات والذي يجب ان يكون شخص مهني محايد يقدم تقريره باستقلال وحياد.

وقد لخص البعض الاهداف العامة لعملية التدقيق فيما يلي: (ابراهيم، ٢٠٠٩: ١٩).

- ١- ابداء الراي الفني المحايد حول تمثيل القوائم المالية لنتائج عمال المشروع ومدى توافقها مع القواعد والاعراف المحاسبية المتعارف عليها.
- ٢- بيان مدى مصداقية المعلومات التي تحتويها هذه القوائم لكافة الاطراف المعنية ، عن طريق التأكد من دقة وصحة البيانات المحاسبية المثبتة في وسجلات المشروع.
- ٣- اكتشاف ما قد يوجد في الدفاتر والسجلات من اخطاء متعمدة او غير متعمدة.
- ٤- تقليل فرص ارتكاب الخطأ والغش لشعور منفذ العمليات بأن ما يقوم سيخضع للرقابة والتدقيق.
- ٥- المساعدة في اعداد الخطط ومراقبة تنفيذها وتقييم نتائج اعمال المشروع في ضوء الخطط الموضوعه.
- ٦- المساعدة في القضاء على مظاهر الاسراف في استخدام الموارد الانتاجية في المشروع عن طريق تحليل البيانات المالية.
- ٧- خدمة كافة الاطراف التي تستخدم القوائم المالية وتعتمد عليها في اتخاذ القرارات ورسم السياسات سواء تمثلت هذه الاطراف في الادارة او المستثمرين ورجال الاعمال او المحللين الماليين او الجهات الحكومية.

عدد خاص بالمؤتمر الطلابي الاول  
دور التدقيق الخارجي في تحسين اداء الخدمات المقدمة  
دراسة تطبيقية في مديرية البلديات في محافظة المثنى

ويقسم البعض اهداف التدقيق الى مجموعتين أساسيتين هما التقليدية والحديثة المتطورة وكالاتي:  
(محمود واخرون، ٢٠١١:٢٦).

اولا - الاهداف التقليدية: وهي نوعان رئيسية وفرعية

١ - الاهداف الرئيسية:

- أ - التحقق من صحة ودقة وصدق البيانات المحاسبية المثبتة بالدفاتر ومدى الاعتماد عليها.
- ب - ابداء رأي فني محايد يستند على ادلة قوية عن مدى مطابقة القوائم المالية للمركز المالي.
- ٢ - الاهداف الفرعية (ثانوية):
  - أ - اكتشاف ما قد يوجد بالدفاتر والسجلات من اخطاء او غش.
  - ب - تقليل فرص ارتكاب الازخطاء والغش بوضع ضوابط واجراءات تحول دون ذلك.
  - ج - اعتماد الادارة عليها في تقرير ورسم السياسات الادارية واتخاذ القرارات حاضرا او مستقبلا.
  - د - طمأننة مستخدمي القوائم المالية وتمكينهم من اتخاذ قرارات مناسبة لاستثماراتهم.
  - هـ - معاونة دائرة الضرائب في تحديد مبلغ الضريبة .
  - و - تقديم التقارير المختلفة وملء الاستثمارات للهيئات الحكومية بمساعدة المدقق.

ثانيا - الاهداف الحديثة او المتطورة:

- ١ - مراقبة الخطة ومتابعة تنفيذها ومدى تحقيق الاهداف وتحديد الانحرافات واسبابها وطرق معالجتها .
- ٢ - تقييم نتائج الاعمال وفقا للأهداف المرسومة.
- ٣ - تحقيق اقصى كفاءة انتاجية ممكنة عن طريق منع الاسراف في جميع نواحي النشاط.
- ٤ - تحقيق اقصى قدر ممكن من الرفاهية لأفراد المجتمع

٣- معايير الأساسية للتدقيق : Basic Auditing standards

وتشمل عشرة معايير ،مقسمة الى ثلاث مجموعات والمبينة في الشكل ادناه:

اولا: المعايير العامة: General standards

تتعلق هذه المعايير بشخصية المدقق ومؤهلاته العلمية والعملية واستقلاله وحيادة وبذل العناية المهنية اللازمة بما يضمن توافر الكفاءة اللازمة في الشخص القائم بعملية التدقيق ،وتشمل ثلاثة معايير:

أ-التأهيل العلمي والعملية: Technical training and proficiency

يتضمن هذا المعيار على ان عملية التدقيق يجب ان تتم بواسطة شخص لديه المعرفة العلمية والكفاءة المهنية التي تؤهله للعمل كمراجع ،ويعني هذا المعيار ان المراجع يجب ان يتمتع بالمعرفة العملية الكافية في مجالات المحاسبة والضرائب والتدقيق وغيرها من المجالات المرتبطة بالممارسة المهنية ،اضافة الى ذلك يجب ان يستمر المدقق في مواصلة التعليم والتدريب طوال ممارسته للمهنة ليضل

ملا ما بالتطورات الحديثة في تلك المجالات ويضل مستعدا لاكتساب المعرفة في مجالات جديدة وتختلف متطلبات التعليم من دولة الى اخرى، فمعظم الدول تتطلب الحصول على درجة جامعية في المحاسبة وبعض الدول تتطلب تعليما يفوق الدرجة الجامعية الاولى (الديب، ٢٠١٣: ٤٠).

#### ب - الاستقلالية : Independent

يتطلب هذا المعيار من المدقق الخارجي توافر الحياد في الاتجاه الذهني خلال كافة مراحل العمل التدقيقي وان يتمسك باستقلالية وحيادية لأداء مهمة التدقيق بموضوعية ودون تحيز ويمثل الاستقلال حجر الاساس لمهمة التدقيق الخارجي حيث ان رأي المدقق لا يكون له قيمة اذا كان غير مستقلا عن اداة الجهة الخاضعة للتدقيق بسبب احتمال وجود تعارض في المصالح وبين معدي القوائم المالية، لذا من الضروري توافر الاستقلال والحياد بحيث لا تكون له علاقة او مصالح شخصية مع تلك الادارة (القرشي، ٢٠١١: ٣٠).

#### ج - بذل العناية المهنية اللازمة: Due professional care

ثانيا: معايير العمل الميداني: Standard of field work

#### أ - التخطيط والاشراف : Planning and supervision

يعد التخطيط عملية مستمرة ومتكاملة ومترابطة قبل وخلال فترة التدقيق ويهدف الى وضع خطة عامة لنطاق العمل التدقيقي المتوقع وبرنامج تدقيق يحدد طبيعة ومدى التدقيق المطلوب مع ضمان اجراء التغييرات المطلوبة على الخطة والبرامج كلما دعت ظروف العمل الى ذلك نتيجة ظهور امور مستجدة اثناء تنفيذ العمل، وكما يتوفر الاشراف المباشر والمستمر على المساعدين ومراقبي الحسابات الاخرين (دليل التدقيق رقم ٤، ١: ٦)

فبعد الانتهاء من تقييم المخاطر وتحديد نطاق العمل يحتاج مراقب الحسابات على اعداد خطة تدقيق تفصيلية لغرض اداء عملة كما يقوم بمراجعة تلك الخطة وتطويرها باستمرار والتي تتضمن الفقرات التي سيتم اختبارها وحجم العينة والى غير ذلك (Bellino, 2007: 10)

#### ب - تقييم نظام الرقابة الداخلية: Evaluating the system of internal control

وهنا يجب على مراقب الحسابات دراسة و تقييم نظام الرقابة الداخلية وذلك ليحدد نطاق عملية التدقيق ومدى الاختبارات التي يجب ان تقتصر عليها عملية تدقيق الحسابات وان تحديد النطاق عائد لتقدير المدقق وحكمة الشخصي. واما كفاية نظام الرقابة الداخلية فيتطلب معرفة الاجراءات والاساليب المقررة وتفهمها مع التحقق الى درجة معقولة من ان هذه الاجراءات والاساليب مطبقة فعلا وحسب الخطة المرسومة لها (عبدالله، ٢٠١٠: ٥٨).

وهنا يقوم مراقب الحسابات بتنفيذ اختبارات الالتزام والاختبارات الجوهرية ويعني باختبارات الالتزام اجراءات يتم تصميمها للحصول على قناعة معقولة بالالتزام الفعلي بإجراءات الرقابة الداخلية التي سيتم الاعتماد عليها في التدقيق اما الاختبارات الجوهرية فهي تمثل اجراءات يتم تصميمها للحصول على قناعة معقولة باكتمال ودقة وصحة البيانات التي يقدمها النظام المحاسبي وتكون هذه الاجراءات من نوعين هما:

- ١ - فحص تفاصيل العمليات والارصدة .
- ٢ - تحليل النسب والاتجاهات الهامة بالضافة الى التحري عن التغيرات والبنود غير العادية .  
(دليل التدقيق رقم ٣).

### ج - الحصول على ادلة الاثبات المناسبة: Sufficient competent evidence

من خلال تنفيذ اختبارات الالتزام والاختبارات الجوهرية من قبل مراقب الحسابات ان يحصل على ادلة وقرائن كافية ومناسبة تمكنه من الوصول الى نتائج معقولة يعتمد عليها في ابداء رايه حول البيانات المالية (دليل التدقيق رقم ٣).

### ثالثا: معايير اعداد التقارير: Reporting standards

ان تقرير مراقب الحسابات يمثل المنتج المادي الاساسي للتدقيق ،فهو يمثل المعلومات المبلغة من قبله لأغلب المستخدمين وقد حدد مجمع المحاسبين القانونيين الامريكي اربعة معايير تحكم تقرير مراقب الحسابات:

- ١- يجب ان يوضح التقرير ما اذا كانت القوائم المالية قد اعدت طبقا لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها.
- ٢- يجب ان يوضح التقرير فيما اذا كانت هذه المبادئ قد طبقت خلال الفترة الحالية بنفس طريقة تطبيقها خلال الفترة السابقة .
- ٣- تعبر القوائم المالية بشكل كاف ومناسب عن ما تتضمنه من معلومات مالم يشير التقرير الى خلاف ذلك.
- ٤- يجب ان يتضمن التقرير رأي المراجع عن القوائم المالية كوحدة واحدة او قد يمتنع عن ابداء الراي وفي هذه الحالة فأن التقرير يجب ان يتضمن اسباب ذلك .  
(توماس،وهنكي،٢٠٠٩:٦١)

### المحور الثاني: مفهوم وعناصر ومراحل تقويم الاداء

#### ١- مفهوم تقويم الاداء: The concept of Performance Audit

عرفت عملية تقويم الاداء بأنها تمثل فحصا موضوعيا تشخص به السياسات والنظم وإدارة العمليات ونتائج النشاط في الجهات الخاضعة للرقابة. ويقارن من خلاله الإنجاز بالخطط والنتائج بالقواعد، والممارسة بالسياسة، بغية كشف الانحرافات(السلبية والإيجابية) وبيان أسبابها، والتأكد من إدارة الموارد الاقتصادية بكفاءة، وتحديد أسباب التبذير والإسراف وسوء الاستعمال والاستغلال، ووضع الاقتراحات التي



تعالج أوجه الانحراف والإسراف وذلك في سبيل توجيه الأداء نحو تحقيق فاعلية، كفاءة، اقتصادية. (ديوان الرقابة المالية، دليل وبرنامج تقييم الاداء، ٢٠٠٦:٢).

ويرى بعض الكتاب بان عملية تقييم الاداء هي مجموعة من الوظائف المتسلسلة والمتمثلة بتحديد المشكلة وتوضيح العلاقة بين المشكلة وتقييم الاداء لغرض تحديد فجوة الاداء القابلة للقياس بين المستوى المطلوب من الاداء والمستوى الفعلي والقيام بأجراء وتحليل الاسباب الجذرية للكشف عن اسباب فجوة الاداء واخيرا تنفيذ سلسلة من الحلول لمعالجة تلك الاسباب (Armstrong,2006:81)

وان الادارة في قياس الاداء تركز على البيانات المالية وجودة المعلومات وكذلك اداء المهام بأقل جهد ووقت ممكن وذلك بالاعتماد على الاشخاص ذو الخبرة العالية (Mills and other,2006:81). وينظر (محمد، ٢٠٠٧:٤٩٩) الى عملية تقييم الاداء بأنها عبارة اية لتقييم مدى تقدم المنظمة تجاه تحقيق الاهداف التنظيمية، وهذا التقدم يتم تحديده من خلال نظام قياس الاداء، ويعبر عنه في شكل الزيادة في المستويات الانتاجية، أي انها عملية اكتشاف وتحسين الانشطة التي تؤثر على ربحية المنظمة وذلك من خلال مجموعة من المؤشرات ترتبط بأداء المنظمة في الماضي والمستقبل بهدف تقييم مدى تحقيق المنظمة لأهدافها المحددة في الوقت الحاضر.

كما وتعرف بأنها مجموعة الدراسات التي ترمي الى التعرف على مدى قدرة الوحدة الاقتصادية من ادارة نشاطها في مختلف جوانبه الاداري والانتاجي والتقني والتسويقي والتخطيطي.. الخ خلال فترة زمنية محددة ومدى مهارتها في تحويل المدخلات او الموارد الى مخرجات بالنوعية والكمية والجودة المطلوبة وبيان مدى قدرتها في تطوير كفاءتها سنة بعد اخرى اضافة الى درجة نجاحها في التقدم في الصناعات المثلية عن طريق تغلبها على الصعوبات التي تعترضها وابتداع الاساليب الاكثر انتاجا وتطورا في مجال عمالها (الكرخي، ٢٠٠٨:٣١).

تشير عملية تقييم الى الفحص المنتظم لدليل الاثبات بغرض تقديم تقييم مستقل عن اداء جهاز حكومي او برنامج او وظيفة وذلك من اجل تقديم معلومات لتحسين مبدأ المساءلة، لتسهيل اتخاذ القرارات من قبل الجهات التي تتحمل مسؤولية الاشراف واتخاذ الاجراءات التصحيحية اللازمة، ولذلك تتضمن رقابة الاداء الاقتصاد الرشيد وبرامج الانفاق والفاعلية (جمعة، ٢٠٠٩:٨٣).

كما ذهب البعض على ان تقييم الاداء بأنها عملية تدقيق مستقلة تهدف الى تقييم التدابير التي اتخذتها الادارة او عدم وجود هذه التدابير والتأكد من ان ادارة الموارد قد تم الحصول عليها من الناحية الاقتصادية والاستفادة منها بكفاءة وفاعلية والابلاغ عن اقتناء واستخدام الموارد للإدارة المختصة (Roos,2009:23) وقد يتفق الباحث مع تعريف ديوان الرقابة المالية لأنه يرى ضرورة ان تكون عملية تقييم الاداء ان تكون مستمرة وحركية وتكون مصاحبة لتدفق الانشطة التي تؤديها تلك الجهات وبالتالي يسمح للادارة باكتشاف انحراف الاداء عن مستوياته المستهدفة ومن ثم اتخاذ قرارات لتصحيح مساراته وعن ذلك تأمين الوصول الى الاهداف المراد تحقيقها أي ان نجد تقييم الاداء متابعة للأحداث بصورة مستمرة من جانب، كما يسبق

التغيرات المستقبلية ويتنبأ بها الامر الذي يجعل من الادارة دائما في موقف المعرفة بكل ما حدث وما يحدث وما يحتمل انجازه.

## ٢-العناصر الرئيسية للرقابة على الاداء The main elements of the control performance

### اولا- الكفاءة: Efficiency

هي العلاقة بين المدخلات والمخرجات او انها تهتم بكيفية استخدام الموارد وانها العلاقة بين المخرجات من السلع والخدمات (وغيرها من النتائج) والموارد التي استخدمت من اجل انتاجها وترتبط بتحديد الحد الادنى من المخرجات بالنسبة لكمية مدخل معين ،وبالتالي نعني افضل استعمال ممكن للمواد والاموال والاشخاص.

### ثانيا- الفاعلية: Effectiveness

هي مفهوم يهتم بالنتائج وتختص بالاطار الذي يهتم فيه تحقيق الاهداف والغايات المقررة لأي نشاط او برنامج فهي تعني الى أي مدى بلغت البرامج النتائج المرغوبة .وتتعلق الفحوصات التي يقوم بها المراقب في هذا المجال بالبيانات المالية وغيرها والتي تقدمها الادارة المتعلقة بالنتائج المسجلة او مدى تحقيق البرنامج للنتائج المطلوبة (ديوان الرقابة المالية ،دليل تقييم الاداء ٢٠١٢:٤٥).

### ثالثا- الاقتصادية: Economic

يركز هذا الجانب على علاقة التكلفة بالمنفعة الناجمة عنها وبمدى المردود الاقتصادي لتلك المنفعة ويمكن قياس هذه العلاقة ومقارنتها بصورة إجمالية بحيث تتناول مجمل نشاط الجهة الخاضعة للرقابة كما يمكن أن يتخذ القياس شكل التقييم الجزئي المفصل لكل قسم أو فرع أو نشاط (ديوان الرقابة المالية ،دليل وبرنامج تقييم الاداء، ٢٠٠٦:٢).

### رابعا- البيئة : Environment

يرى (ك بدجل) ١٩٤٧ ان البيئة هي نتاج تاريخي لعلاقة بين الانسان والطبيعة وعلاقة الانسان بالإنسان اوهي وحدة متجانسة اوهي وحدة متجانسة من العالم المادي والانسان الذي يعيش فيه ويغيره عن طريق العمل ويطوره يوميا بدون توقف وعبر مراحل حياته المختلفة. والنظام البيئي هو عبارة عن وحدة تنظيمية في حيز معين تحتوي على عناصر حية وغير حية تتفاعل مع بعضها وتؤدي الى التبادل للمواد من العناصر الحية وغير الحية (خلف وعبود، ٢٠١١:٢٠).

وعرفت وكالة حماية البيئة الامريكية التدقيق البيئي بأنه (عبارة عن فحص موضوعي منظم ، دوري وموثق، بواسطة المنشأة او بواسطة جهة مستقلة ذات سلطة قانونية للعمليات الانتاجية وما يرتبط بها من أنشطة فرعية لتحديد تأثيرها على البيئة ومتغيراتها)(الشريف، ٢٠١٣:١٧٥) .

### خطوات وإجراءات تقييم الأداء

تتمثل خطوات وإجراءات تقييم الأداء على ما يلي :-

### ١- تحديد المعايير والأهداف المرغوب تحقيقها

يمثل المعيار اداة قياس ذات مواصفات محددة ينطوي على التنفيذ ويتعلق بالمستقبل كما انه يمثل الهدف الذي يرجى تحقيقه ذلك لأنه يعبر عن مستوى معين لكفاية ما يمكن تحقيقه ويتطلب الامر ان يتم اختيار المعايير اللازمة لقياس الاداء في ضوء الفهم الواضح والادراك السليم لأهداف الوحدة محل التقييم وظروفها ووظائفها وتنظيمها الاداري وعلاقتها مع الوحدات الاخرى حتى يتحقق لهذه المعايير الواقعية والفاعلية وعند تحديد هذه المعايير يجب اتخاذ القرارات التالية:-

أ - ماهي المعايير التي يختبر في ضوءها الأداء الفعلي ويتوقف هذا القرار على طبيعة النشاط الذي تزاوله الوحدة وهنا يجب اختيار المعايير التي تعبر عن اصدق تعبير ممكن عن مستوى الأداء للوحدة او لدائرة نشاط معين داخل هذه الوحدة

ب - ماهي معدلات هذه المعايير كمية كانت او قيمية ،فقد يكون المعيار مثلا الأدنى الذي لا يجب أن يقل عنه الأداء أو الحد الأقصى الذي لا يجوز الزيادة عنه.

ج - ماهي الاوليات الواجب اعطائها لكل من المعايير المنتقاة أي تحديد الاهمية النسبية لكل منهما وحسب طبيعة النشاط .

٢- قياس الأداء الفعلي بموجب المعايير المحددة واستخراج الفروقات وتحليلها لظروف خارجية.

٣- اتخاذ الإجراءات الصحيحة ومتابعتها في ضوء التحليل الموضوعي لاسباب الفروقات بين المعايير والأداء الفعلي يتم اختيار الاجراء المصحح سواء بتعديل الخطط للفترات التالية او تنمية قدرات المنفذين بتدريبهم ولا يكفي اتخاذ القرار المصحح فحسب بل يجب تنفيذ هذه القرارات حتى يتم التأكد من تنفيذ هذه الإجراءات وتحسين الأداء (ديوان الرقابة المالية، دليل الرقيب المالي، ٢٠٠٥:٤،٥).

### المحور الثالث: دور التدقيق الخارجي في التحقق من الخدمات المقدمة في دوائر البلديات

تعد الخدمات التي تقدمها المؤسسات الحكومية بشكل عام ودوائر البلدية بشكل خاص من اهم الركائز الاساسية لتحقيق الرفاهية للمجتمع كون سبب وجود تلك المؤسسات خدمة المواطن ،ولقد نصت المادة الثانية من قانون ادارة البلديات المرقم ٦٥ لسنة ١٩٦٤ المعدل على ان (ان الغاية من البلدية هي القيام بالواجبات والخدمات العامة على احسن وجه في منطقة محددة وفقا لأحكام هذا القانون وللمجلس - المجلس البلدي - صلاحية تعيين المناطق البلدية وتوسيعها وادماجها وتقسيمها بموافقة مجلس المحافظة العام وبمصادقة الوزير) ولغرض القيام بهذه الخدمات ، فان المادة (١) من قانون واردات البلديات رقم (١٣٠) لسنة ١٩٦٣ (المعدل) حددت جملة من الواردات المتمثلة (بالرسوم والغرامات بأنواعها ، و الإيرادات التي تحصل من بدلات بيع أموال البلدية ) بالإضافة الى التخصيصات والمنح الحكومية ، وبما ان هذه الاموال المستخدمة في دوائر البلديات تعد اموال عامه ، فإن التدقيق الخارجي المتمثل( بديوان الرقابة المالية الاتحادية) له الحق في التأكد من صحة استغلال تلك الاموال فقد نصت المادة (٦- ثانيا)

## عدد خاص بالمؤتمر الطلابي الاول دور التدقيق الخارجي في تحسين اداء الخدمات المقدمة دراسة تطبيقية في مديرية البلديات في محافظة المثنى

من قانون ديوان الرقابة المالية رقم (٣١) لسنة ٢٠١١ المعدل على قيام الديوان ب(رقابة تقييم اداء للجهات الخاضعة لرقابة الديوان والمتمثلة بجميع دوائر السلطة التنفيذية) والتأكد من صحة استغلال تلك الاموال حسب الاهداف المرسومة والمحافظة عليها من الهدر والضياع بوساطة تطبيق مجموعه من مؤشرات تقييم اداء لتأكد من كفاءة الخدمات المقدمة من قبل دوائر البلديات.

حيث يقوم المدقق بتجميع البيانات من مختلف المصادر ومقارنتها بعضها ببعض ومن المهم ان يعمل المدقق بشكل منهجي وبعناية عند تفسير البيانات والحجج التي جمعها التي جمعها وعليه توثيق كافة الامور التي يعتبرها وفقا لحكمة المهني مهمة في تقديم ادلة لدعم نتائج الرقابة التي ستذكر في التقرير وبالتالي يعد المدقق تقارير عن اقتصاد وكفاءة استخدام واكتساب الموارد وفاعلية تحقيق الاهداف وهذه التقارير تختلف في نطاقها وطبيعتها فمثلا يفحص فيما اذا تم استخدام الموارد بطريقة سليمة وتقديم على اثار السياسات والبرامج وتوصي بتعديلات لتحقيق التحسينات.(المنظمة الدولية لأجهزة الرقابة العليا للرقابة والمحاسبة الانتوساي، معيار ٣١٠٠:٨).

### المحور الرابع: التدقيق الخارجي لدوائر البلديات

#### اولا: نبذة تعريفية

تأسست بلديات المثنى بعد استحداث (لواء السماوة) بموجب القرار ذي الرقم (٢٥٥) لسنة ١٩٦٩/ وترتبط بمديرية البلديات العامة وتعمل وفقاً لمجموعة من القوانين من أهمها قانون إدارة البلديات رقم (١٦٥) لسنة ١٩٦٤ (المعدل) وقانون واردات البلديات رقم (١٣٠) لسنة ١٩٦٣ (المعدل) ويبلغ عدد البلديات في المحافظة (١١) بلدية موزعة على أفضية ونواحي المحافظة بعد أن انفصلت مديرية بلدية السماوة من بلديات محافظة المثنى وارتبطت مالياً وإدارياً بمديرية البلديات العامة بموجب كتاب وزارة البلديات والإشغال العامة / قسم التخطيط والمتابعة ذي العدد (ب/٣٧٤٨١) في ٢٨/١١/٢٠١١ وبذلك فان التقييم لا يتضمن البيانات المتعلقة بمديرية بلدية السماوة بالإضافة إلى استحداث بلدية الكرامة حسب كتاب وزارة البلديات والإشغال العامة/القانونية ذي العدد (ب/ق/س/ ٤٩٦٢ ) في ٣/١٢/٢٠١٣ وان جميع البيانات المتعلقة بها ظهرت ضمن بيانات مديرية بلدية الوركاء لغاية ٣١/١٢/٢٠١٤ وهي مصنفة بجدول رقم (١) الآتي:-

اسم البلدية	الصف
الرميثة	الثاني
الخضر	الثالث
السلمان، الوركاء، الهلال، المجد، النجمي، الدراجي، بصية، الكرامة، السوير	الرابع

وقد اعتمد تصنيف البلديات بناء على معيار النفوس المعتمد من قبل وزارة ووزارة التخطيط/ الجهاز المركزي للإحصاء وكالاتي:-

### جدول رقم (٢) يوضح تصنيف الدوائر البلدية

ت	عدد النفوس المعياري	الصف
١	من (٤٠٠٠٠٠-١٢٠٠٠٠) نسمة	الاول
٢	من (١٢٠٠٠٠-٤٠٠٠٠) نسمة	الثاني
٣	من (٤٠٠٠٠-١٥٠٠٠) نسمة	الثالث
٤	اقل من ١٥٠٠٠ نسمة	الرابع

### خصائص النشاط في قطاع البلديات:

- بعد ان تم دراسة القوانين الخاصة بالبلديات يمكن ان نوجز بعض خصائص البلديات :
- ١-تقوم مديرية البلديات بأداء نشاط خدمي من خلال الخدمات التي تقوم بها من (تنظيف ، رفع الانقاض والنفايات ، ازالة التجاوزات ، منح اجازات البناء ، الخ ) .
  - ٢-تقوم مديرية البلديات بأداء نشاط انتاجي من خلال انتاج الاسفلت المستخدم لتبليط وترقيع الشوارع وكذلك انتاج الشتلات والاشجار وغيرها .
  - ٣-تقوم مديرية البلديات بأداء النشاط التجاري من خلال بيع قطع الاراضي العائدة لها وكذلك تأجير املاكها الى القطاع الخاص والعام .
  - ٤-تقوم بأداء دور رقابي من خلال مراقبة العمران في المدينة بشكل يؤمن المحافظة على التراث التاريخي والحضاري ، و عدم التجاوز على الارصفة والأماكن العامة .
  - ٥-كذلك لها دور في المحافظة على البيئة من خلال زيادة رقعة المناطق الخضراء و كذلك استخدام مواقع الطمر الصحي النظامية.

### ثانيا- مؤشرات الاداء لدوائر البلديات

من اهم مؤشرات تقويم اداء دوائر البلديات هي.

- ١- نسبة اجمالي الدعم الحكومي = اجمالي الدعم الحكومي في مجال النفقات التشغيلية ÷ اجمالي المصاريف التشغيلية

الهدف منه : يؤشر بيان مدى كفاءة الإدامة في البلدية

- ٢- معدل الكلفة التشغيلية الخاصة بالتخلص من النفايات = الكلفة التشغيلية الخاصة بالتخلص من النفايات ÷ جمالي كمية النفايات الناتجة(طن)

الهدف بيان مدى كفاءة نشاط التخلص من النفايات.

٣- معدل الكلفة التشغيلية الخاصة بصيانة الطرق المعبدة = اجمالي الكلفة التشغيلية الخاصة بصيانة الطرق المعبدة ÷ اجمالي طول الطرق المعبدة (كم)

الهدف بيان مدى كفاءة نشاط صيانة الطرق المعبدة.

٤- معدل الكلفة التشغيلية الخاصة بجمع النفايات = الكلفة التشغيلية الخاصة بجمع النفايات ÷ اجمالي كمية النفايات التي جرى جمعها (طن)

الهدف بيان مدى كفاءة نشاط جمع النفايات وبدون أي تأثيرات صحية او بيئية

٥- معدل الكلفة التشغيلية الخاصة بتحويل النفايات = الكلفة التشغيلية لتحويل النفايات ÷ اجمالي كمية النفايات التي جرى تحويلها (طن)

الهدف بيان مدى كفاءة تحويل النفايات للاستخدامات الاخرى بدلا من طمرها او حرقها

٦- عدد المطالبات بجمع النفايات من قبل العوائل ÷ عدد العوائل

الهدف بيان مدى فاعلية ادارة نشاط جمع والتخلص من النفايات

٧- كلفة نقل النفايات = اجمالي كلفة نقل النفايات ÷ كمية النفايات المنقولة (طن)

الهدف بيان مدى كفاءة البلدية في نقل النفايات.

٨- نسبة كميته النفايات المنقولة من المنطقة التحويلية الى الطمر الصحي = كمية النفايات المنقولة الى الطمر الصحي (طن) ÷ كمية النفايات المنقولة الى المنطقة التحويلية (طن)

الهدف بيان مدى كفاءة نشاط البلدية النفايات بنقل كميات النفايات لمناطق الطمر الصحي.

٩- مدى الالتزام بقانون وزارة العمل والشؤون الاجتماعية الخاص بعدم تشغيل الاحداث بأجور يومية .

١٠- عدد العاملين بأجور يومية = عدد العاملين بأجور يومية ÷ اجمالي عدد العاملين (دائمي + مؤقت)

١١- حصة الفرد من النفايات المرفوعة (طن) = كمية النفايات المرفوعة (طن) ÷ عدد نفوس المدينة (عدد)

١٢- التأكد من مراعاة المواصفات المطلوبة في عملية الطمر الصحي:

\* توفير الكوادر اللازمة لعملية الطمر

\* الطرق داخل الموقع لتسهيل الحركة.

عدد خاص بالمؤتمر الطلابي الاول  
دور التدقيق الخارجي في تحسين اداء الخدمات المقدمة  
دراسة تطبيقية في مديرية البلديات في محافظة المثنى

- \* مسققات للآليات.
- \* غرفة للإدارة والحراسات ومخزن المواد.
- \* ميزان في بداية الموقع لوزن سيارات النفايات.
- \* إشارات إرشادية داخل الموقع.
- ١٣- حصة الفرد من الكلف التشغيلية لرفع وجمع النفايات=اجمالي الكلف التشغيلية لرفع وجمع النفايات(دينار)÷عدد نفوس المدينة(نسمة)
- ١٤- نسبة تنفيذ خطة تليط و إكساء الشوارع = المنفذ فعلاً(كم)/المخطط(كم)
- ١٥- نسبة المبالغ المصروفة على صيانة الشوارع إلى المبالغ المصروفة على تليط الشوارع = إجمالي مبالغ صيانة الشوارع/ إجمالي مبالغ تليط الشوارع
- ١٦- هل تم إجراء عملية ترقيم الدور، هل هناك خطة لإجراء هذه العملية مستقبلاً.
- ١٧- نسبة عدد إجازات البناء السكني/ التجاري إلى مجموع إجازات البناء الصادرة = عدد إجازات البناء السكني/ التجاري ÷ إجمالي إجازات البناء الصادرة
- ١٨- نسبة تجهيز التقاطعات المرورية بالإشارات الضوئية = عدد التقاطعات المجهزة بالإشارات/ إجمالي عدد التقاطعات المرورية.

رابعاً - استخدام مؤشرات الاداء بنشاط البلديات للتحقق من الخدمات

أ- تصنيف المبالغ المصروفة على النفايات حسب مؤشر (نسبة اجمالي الدعم الحكومي) يلحظ من الجدول رقم (٣) الاتي:

- ١- بلغت نسبة المبالغ المصروفة على خدمات التنظيف ورفع النفايات من الموازنة التشغيلية للبلديات (٥%، ٦%، ١٢، ١٣، ٢٠) على التوالي مقارنة مع سنة ٢٠١٤، التي لا تتضمن تخصيص.
  - ٢- بلغت نسبة المبالغ المصروفة من منحة الخزينة (١٧%، ٩%، ٦%) للسنوات (٢٠١٢، ٢٠١٣، ٢٠١٤) على التوالي وكانت نسبة المبالغ المصروفة من الموازنة الجارية للمحافظة (٧٨%، ٨٥%، ٩٤%) على التوالي، مما يؤشر اعتماد بلديات المثنى على المبالغ المخصصة من المحافظة ووزارة المالية بشكل رئيسي في تغطية نفقات خدمات التنظيف ورفع النفايات خلال السنوات البحث.
- وبالتالي يؤدي الى تدني الخدمات المقدمة من قبل مديرية البلديات .

جدول رقم (٣) يوضح المبالغ المصروفة على التنظيفات خلال سنوات البحث (٢٠١٢، ٢٠١٣، ٢٠١٤)

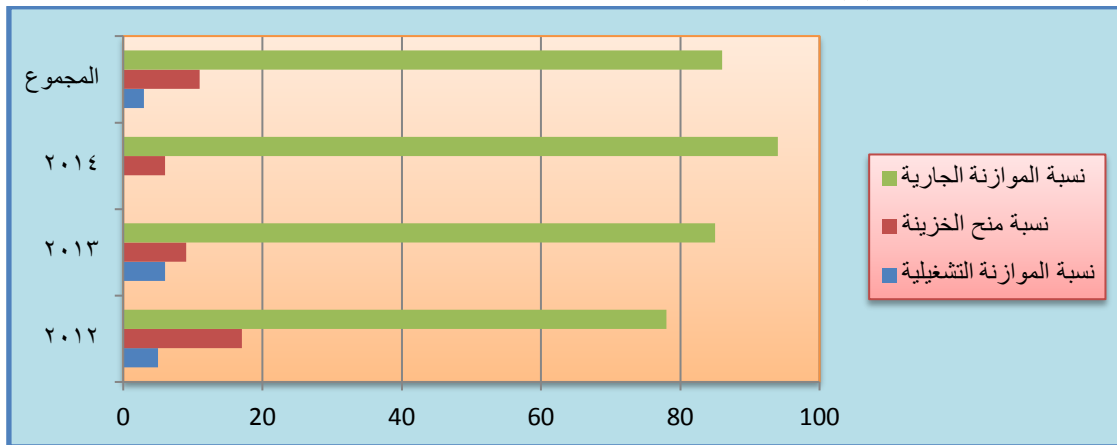
السنة	المبالغ المصروفة على التنظيفات (ألف دينار)	المجموع	نسبة	نسبة	نسبة
-------	--	---------	------	------	------

عدد خاص بالمؤتمر الطلابي الاول  
دور التدقيق الخارجي في تحسين اداء الخدمات المقدمة  
دراسة تطبيقية في مديرية البلديات في محافظة المثنى

				الموازنة الجارية للمحافظة (٣)	منحة الخزينة (٢)	الموازنة التشغيلية للبلديات (١)	
٧٨	١٧	٥	٢٧٧٩٩٥٥	٢١٦٧٦٨٢	٤٨٠١٥٤	١٣٢١١٩	٢٠١٢
٨٥	٩	٦	٢٩٥٣٤٢٩	٢٥٠٩٥٧٩	٢٧٩٣٢٦	١٦٤٥٢٤	٢٠١٣
٩٤	٦	-	٣٤١٩٩٥٨	٣٢١٦٤٨٣	٢٠٣٤٧٥	-	٢٠١٤
٨٦	١١	٣	٩١٥٣٣٤٢	٧٨٩٣٧٤٤	٩٦٢٩٥٥	٢٩٦٦٤٣	المجموع

المصدر : اعداد الباحث استنادا الى بيانات مديرية البلديات في المثنى

شكل رقم (١) يوضح نسب الموازنة التشغيلية ومنح الخزينة والموازنة الجارية



اعداد الباحث استنادا الى بيانات مديرية البلديات في المثنى

### ب- الكمية والمبالغ المصروفة على النفايات المرفوعة

حسب المؤشرات (معدل الكلفة التشغيلية الخاصة بجمع النفايات، و حصة الفرد من الكلف التشغيلية لرفع وجمع النفايات)

يلحظ من الجدول رقم (٤) الاتي:

- ١\_ بلغ اعلى متوسط لنصيب الفرد من المبالغ المصروفة على كمية النفايات المرفوعة (٢٥) الف دينار لسنة ٢٠١٤، مقارنة مع سنوات (٢٠١٢، ٢٠١٣) البالغة (٢٢) الف دينار على التوالي
- ٢\_ ارتفاع في متوسط كلفة رفع الطن من النفايات لسنة ٢٠١٤ اذ بلغت (٧٢) الف دينار ، مقارنة مع سنوات (٢٠١٢، ٢٠١٣) البالغة (٥١، ٤٨) الف دينار على التوالي ، على رغم من انخفاض نسبة



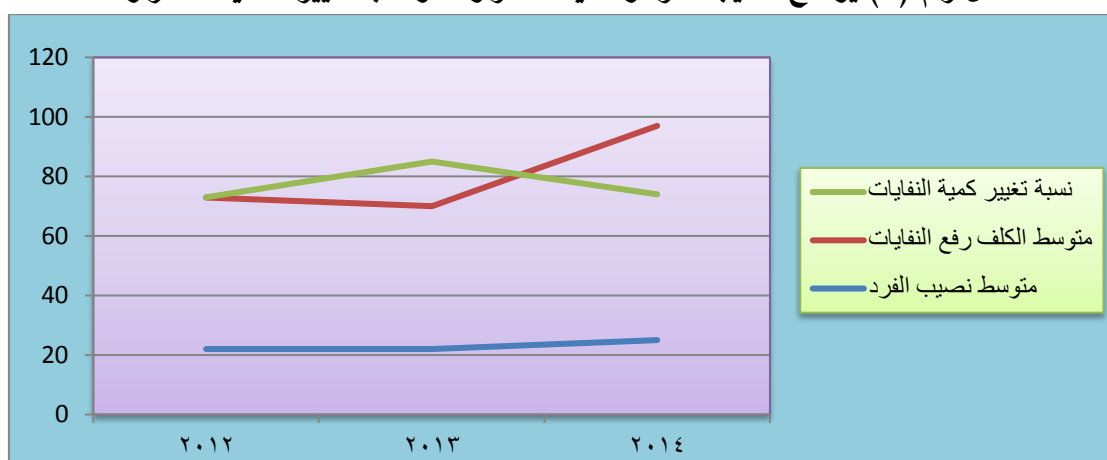
التغيير لسنة ٢٠١٤ ، والبالغة (٢٣%) مقارنة مع سنة ٢٠١٣ البالغة (١٥%) ، وهذا مؤشر سلبي في تحسين الخدمات المقدمة

جدول رقم (٤) يوضح كمية النفايات المرفوعة والمبالغ المصروفة على قطاع التنظيف ورفع النفايات

السنة	عدد النفوس الحضر /نسمة (١)	كمية النفايات المرفوعة/طن (٢)	المبالغ المصروفة على قطاع التنظيفات (ألف دينار) (٣)	متوسط نصيب الفرد / ألف دينار (١/٣)	متوسط كلفة رفع الطن من النفايات/ ألف دينار (٢/٣)	نسبة تغيير كمية النفايات
٢٠١٢	١٢٩٢٢٥	٥٤١٨٣	٢٧٧٩٩٥٥	٢٢	٥١	-
٢٠١٣	١٣٢٦٦٦	٦٢٠٨٠	٢٩٥٣٤٢٩	٢٢	٤٨	١٥
٢٠١٤	١٣٧٤٣٣	٤٧٥٦٣	٣٤١٩٩٥٨	٢٥	٧٢	(٢٣)

المصدر : اعداد الباحث استنادا الى بيانات مديرية البلديات في المثنى

شكل رقم (٢) يوضح نصيب الفرد والكميات المرفوعة ونسب تغيير الكميات المرفوعة



اعداد الباحث استنادا الى بيانات مديرية البلديات في المثنى

ج- مقارنة كمية النفايات القياسية والمخططة والفعالية:

يلحظ من الجدول رقم (٥) الاتي:

١- بلغت نسبة كمية النفايات المرفوعة مقارنة بكمية النفايات المخططة (١١٦%، ١٣٠%، ٩٦%) خلال سنوات (٢٠١٢، ٢٠١٣، ٢٠١٤) على التوالي، مقارنة مع نسب كمية النفايات المرفوعة الى كمية النفايات القياسية البالغة (٨٨%، ٩٩%، ٧٣%) للسنوات (٢٠١٢، ٢٠١٣، ٢٠١٤) على التوالي ، وهذا يدل على انخفاض نسب كمية النفايات المرفوعة مما يؤثر سلبا على تحسين الخدمات المقدمة.

عدد خاص بالمؤتمر الطلابي الاول  
دور التدقيق الخارجي في تحسين اداء الخدمات المقدمة  
دراسة تطبيقية في مديرية البلديات في محافظة المثنى

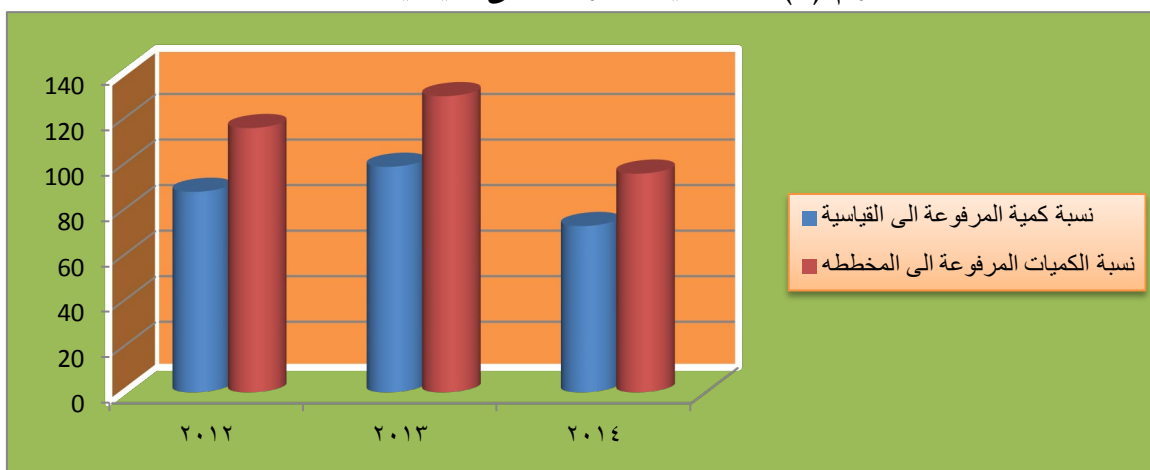
٢- اعتمدت البلديات في تحديد كمية النفايات المرفوعة فعلا على حجم سيارات النقل لعدم توفر الموازين الجسرية (محطات وزن) لقياس كمية النفايات المرفوعة وبالتالي فهي كمية تقديرية لا تعكس واقع البلديات.

جدول رقم (٥) يوضح مقارنة كمية النفايات القياسية والمخططة مقارنة مع كمية النفايات المرفوعة

السنة	كمية النفايات القياسية (١)	كمية النفايات المخطط رفعها طن (٢)	كمية النفايات المرفوعة الفعلية طن (٣)	نسبة % (١/٣)	نسبة % (٢/٣)
٢٠١٢	٦١٣١٧	٤٦٥٢١	٥٤١٨٣	٨٨	١١٦
٢٠١٣	٦٢٩٥٠	٤٧٧٦٠	٦٢٠٨٠	٩٩	١٣٠
٢٠١٤	٦٥٢١٢	٤٩٤٨٦	٤٧٥٦٣	٧٣	٩٦

المصدر من اعداد الباحث استنادا الى بيانات مديرية البلديات في المثنى  
ملاحظة/ عملية احتساب العمود رقم (١) ان اجمالي كمية النفايات تم احتسابها من خلال ٣٦٥ يوم/١٠٠٠غم \* عدد النفوس وهنا يتم استخراج كمية النفايات المنزلية + ٢٠% النفايات التجارية (من المنزلية) + ١٠% النفايات الصناعية (من المنزلية)

شكل رقم (٣) نسب كميات المرفوعة الى القياسية والمخططة



المصدر من اعداد الباحث استنادا الى بيانات مديرية البلديات في المثنى

#### د-العاملين في قطاع التنظيفات حسب الاجر

حسب مؤشرات (عدد العاملين بأجور يومية = عدد العاملين بأجور يومية ÷ اجمالي عدد العاملين (دائمي + مؤقت)

جدول رقم (٦) يوضح عدد العاملين في مجال التنظيف خلال سنوات البحث (٢٠١٢، ٢٠١٣، ٢٠١٤)

السنة	عدد النفوس	الاحتياج النموذجي	أعداد العاملين في قطاع التنظيفات			الفائض (١-٥)	نسبة (٥/٢)	نسبة (٥/٣)	نسبة (٥/٤)	نسبة (٥/٦)
			مؤقت	دائمي	أجير					

عدد خاص بالمؤتمر الطلابي الاول  
دور التدقيق الخارجي في تحسين اداء الخدمات المقدمة  
دراسة تطبيقية في مديرية البلديات في محافظة المثني

	الحضر /نسمة	للمنظفين (١)	ت (٢)	(٣)	يومي (٤)	(٥)	=٦	%	%	%	( %)
٢٠١٢	١٢٩٢٢٥	٦٤٦	٨١	٨٧	١١٦٨	١٣٣٦	٦٩٠	٧	٨٧	١٠٧	
٢٠١٣	١٣٢٦٦٦	٦٦٣	٧٦	٨٣	١٠٨٦	١٢٤٥	٥٨٢	٧	٨٧	٨٨	
٢٠١٤	١٣٧٤٣٣	٦٨٧	٦٨	١٤٣	١٣٥٠	١٥٦١	٨٧٤	٩	٨٦	١٢٧	

يلحظ من الجدول رقم (٦) الاتي :

١-زيادة عدد العاملين في مجال التنظيفات ورفع النفايات عن الاحتياج النموذجي البالغ ( ٥٠٠ عامل نظافة لكل ١٠٠٠٠٠ نسمة) حسب كتاب مديرية البلديات العامة/ قسم البيئة رقم (ب/٣٧٨٢٥) في ٦/١٠/٢٠١٣ وقد بلغ الفائض في عدد العاملين (٦٩٠، ٥٨٢، ٨٧٤) عامل على التوالي خلال سنوات ٢٠١٢، ٢٠١٣، ٢٠١٤ .

٢- اعتماد بلديات المثني على العاملين باجر يومي في مجال التنظيف ورفع النفايات المدفوعة رواتبهم من تخصيصات الموازنة الجارية لمحافظة المثني إذ بلغت نسبتهم إلى إجمالي العاملين في قطاع التنظيف ورفع النفايات (٨٧%، ٨٧%، ٨٦%) على التوالي خلال السنوات البحث ،وهذا مؤشر سلبي كونه يؤثر على نوعية وكمية الخدمات المقدمة للمواطنين كونهم ليس لديهم الخبرة إضافة لعدم السيطرة عليهم وهذا يتطلب ايجاد صيغ تعاقدية لفترة اطول او اعلان مناقصات تنظيف بهدف المساعدة في انجاز الاعمال بالمستوى المطلوب

٣- انخفاض نسبة العاملين في مجال التنظيف ورفع النفايات على الملاك الدائم للبلديات إذ بلغت (٧%، ٧%، ٩%) وعلى الملاك المؤقت بنسبة (٦%، ٦%، ٤%) على التوالي مقارنة مع إجمالي العاملين في قطاع التنظيف ورفع النفايات خلال السنوات البحث.

٤-ارتفاع نسبة الفائض في عدد العاملين في مجال التنظيفات عن الاحتياج النموذجي المحدد إذ بلغ (١٠٧% ، ٨٨% ، ١٢٧%) على التوالي .

هـ:العاملين في قطاع التنظيفات حسب الوظيفة

يلحظ من الجدول رقم (٧) الاتي:

١- بلغت نسبة الزيادة الاجمالية في اعداد العاملين الفعلية عن المخططة (٦٧%) لسنة ٢٠١٤ ، مقارنة مع سنوات (٢٠١٢، ٢٠١٣) البالغة (٣٩٩% ، ٩٩%) عل التوالي ، وعلى الرغم من الانخفاض في النسب لكن مازالت دوائر البلديات غير دقيقة في اعداد الخطط في تعيين العاملين في قطاع الخدمات ، وهذا يقلل من كفاءة وفاعلية الخدمات المقدمة ، بسبب زيادة النفقات في اجور العاملين على حساب الخدمات الاخرى.

٢- عدم التزام مديريات البلديات بكتاب وزارة البلديات والاشغال العامة بأن لكل ١٠٠٠٠٠ شخص ٥٠٠ عامل وهذا يؤثر الى عدم دقة في اعداد الخطط.

عدد خاص بالمؤتمر الطلابي الاول  
دور التدقيق الخارجي في تحسين اداء الخدمات المقدمة  
دراسة تطبيقية في مديرية البلديات في محافظة المثنى

٣- تشغيل عمال نظافة نقل اعمارهم عن (١٨) سنة في عمليات جمع وتنظيف النفايات وهذا مخالف للمادة (٩٠) من قانون العمل رقم (٧١) لسنة ١٩٨٧ (المعدل) التي تمنع تشغيل الاحداث في اعمال تسبب امراضا صحية ومعديّة.

جدول رقم (٧) يوضح عدد العاملين في قطاع التنظيف حسب الوظيفة

السنة	التفاصيل	العنوان الوظيفي			
		منظف	سائق	مراقب عمل	مسؤول قطاع
٢٠١٢	المخطط (١)	٢٣٠	١٨	١٦	٤
	الفعلي (٢)	١٢٠٠	٦٩	٥٧	١٠
	نسبة الزيادة (١/٢) %	٤٢٢	٣٨٣	٢٥٦	١٥٠
٢٠١٣	المخطط (٣)	٥٤٨	٣٣	٣٧	٨
	الفعلي (٤)	١٠٨٢	٧٧	٦٨	١٨
	نسبة الزيادة (٣/٤) %	٩٧	١٣٣	٨٤	١٢٥
٢٠١٤	المخطط (٥)	٨٥٥	٣٧	٣٧	٧
	الفعلي (٦)	١٤٠٢	٧٩	٦٠	٢٠
	نسبة الزيادة (٥/٦) %	٦٤	١١٤	٦٢	١٨٦

المصدر : من اعداد الباحث استنادا الى تقارير ديوان الرقابة المالية الاتحادي

و- الايرادات المخمّنة والايادات الفعلية (عدا مبالغ المنحة) : يلحظ من الجدول رقم (٨) الاتي:

- ١- انخفاض نسبة الايرادات الفعلية المتحققة (عدا منحة الخزينة) لكافة دوائر البلديات اذ بلغت (٦١%) لسنة ٢٠١٤ مقارنة مع السنوات (٢٠١٣، ٢٠١٢) على التوالي والبالغة (%٧٩، %٦٨).
- ٢- وجود تذبذب في تحصيل الايرادات للسنوات موضوع البحث قياسا بالإيرادات المخططة حيث بلغت نسبة الانخفاض (%٢٧، %٤٨، %٦٤) لسنوات (٢٠١٢، ٢٠١٣، ٢٠١٤) على التوالي مما يشير الى عدم مراعاة الدقة في وضع التقديرات المخططة وكذلك عدم بذل اقصى الجهود لغرض استحصالها.

جدول رقم (٨) يوضح الايرادات المخططة والفعلية (عدا منحة الخزينة)

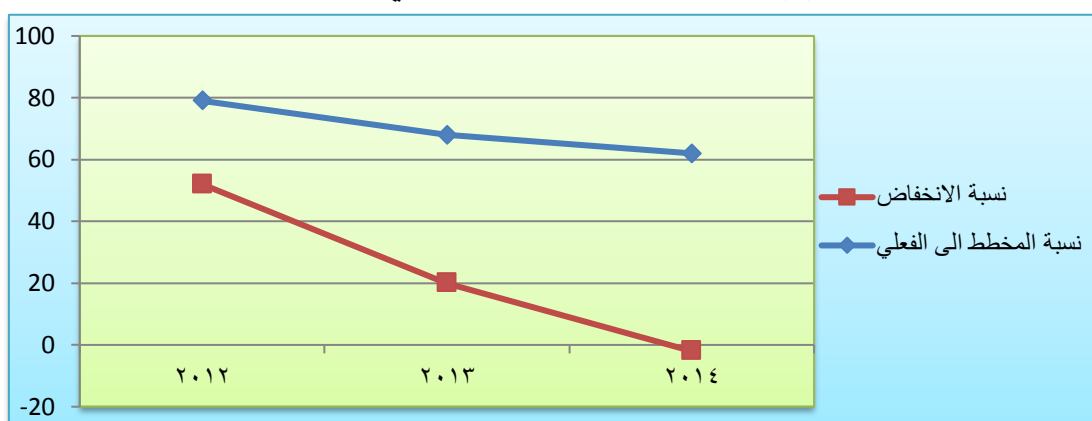
الايرادات	٢	الايرادات الفعلية	مقدار الانخفاض	نسبة
الايرادات	٢	١	١-٢=٣	نسبة المخطط من الانخفاض

عدد خاص بالمؤتمر الطلابي الاول  
دور التدقيق الخارجي في تحسين اداء الخدمات المقدمة  
دراسة تطبيقية في مديرية البلديات في محافظة المثني

السنة	المخمنة ١	الفعلي ١ ÷ ٢ = ٤	٢ ÷ ٣ = ٥
٢٠١٢	٤٠٠٠٠٠٠٠٠٠	%٧٩	%٢٧
٢٠١٣	٥١٢٠٠٠٠٠٠٠٠	%٦٨	%٤٨
٢٠١٤	٤٦٦٠٠٠٠٠٠٠٠	%٦١	%٦٤

المصدر : من اعداد الباحث استنادا الى تقارير ديوان الرقابة المالية الاتحادي

شكل رقم (٤) يوضح نسب الايراد المخطط والفعلي ونسب الانخفاض



اعداد الباحث استنادا الى تقارير ديوان الرقابة المالية الاتحادي

ز- نشاط الطمر الصحي وشؤون البلدي مؤشر الطمر الصحي:

في دوائر البلديات وجود ٨ مواقع للطمر الصحي تعود لثمانية دوائر بلدية من اصل (١١) بلدية لم يتم استملاكها عدا بلدية السلطان وان هذه المواقع المستخدمة تعود ملكيتها للغير كما مبينة في الجدول رقم (٩) وان المواقع الموجودة لا تتوفر فيها المواصفات المطلوبة الذي دعا اليها مؤشر الطمر الصحي من توفير الكوادر اللازمة للطمر الصحي كما لا تتوفر فيها الموافقات الاصولية والمحددات البيئية وعدم وجود مسقات للآليات وعدم وجود الموازين الجسرية لقياس كمية النفايات المنقولة وكذلك لا تمتلك محطات وسطية لتجميع النفايات ومن ثم نقلها لمواقع الطمر الصحي وعدم وجود معامل لتدوير النفايات وبالتالي هذا يؤدي الى تدني الخدمات المقدمة من قبل مديرية البلديات.

جدول رقم (٩) يوضح مواقع الطمر الصحي

البلدية	الملاحظات
الرميثة، الخضر، الوركاء، السلطان، الهلال، الدراجي، النجمي، السوير	تعود ملكيتها لوزارة المالية بأستثناء بلدية السلطان
المجد، بصية، الكرامة	عدم وجود مواقع للطمر الصحي

المصدر : من اعداد الباحث استنادا الى تقارير ديوان الرقابة المالية الاتحادي

يستنتج مما سبق بأن نقاط الخلل والضعف التي تم تأشيرها على تلك الانشطة يساهم بدرجة كبيرة في تقييم كفاءة وفاعلية الخدمات المقدمة من قبل دوائر البلديات حيث نجد للتدقيق الخارجي دور مهم في امكانية المقارنة بين الاداء الفعلي مع المخطط وتشخيص جوانب القصور وتحديد الانحرافات من خلال المؤشرات التي يتم استخدامها وبالتالي تم اثبات صحة الفرضية التالية:  
(ان استخدام اجراءات التدقيق الخارجي الفعالة باستخدام المؤشرات في تقويم أنشطة البلديات يحدد نقاط الضعف وبالتالي يساعد في تقييم كفاءة وفاعلية الخدمات المقدمة) وعلى الرغم من اثبات الفرضية لكن يجب على التدقيق الخارجي ان يقوم بتطبيق كافة المؤشرات الاداء المتعلقة بدوائر البلديات.

### المحور الخامس الاستنتاجات والتوصيات

#### اولا: الاستنتاجات

- ١- لم تقم بلديات محافظة المثنى بإعداد خطط أجمالية وتفصيلية طويلة الأمد كما لم تقم بإعداد خطط سنوية إضافة إلى عدم وجود مؤشرات قياسية محلية أو عالمية للأنشطة البلدية المختلفة وخصوصاً في مجال التنظيف ورفع النفايات.
- ٢- عدم مراعاة المواصفات المطلوبة في عمليات الطمر الصحي للنفايات من خلال توفير المحددات البيئية الموقعية لمناطق الطمر الصحي .
- ٣- عدم الدقة في تحديد كميات النفايات المرفوعة لاعتماد قياسها على حجم سيارات نقل النفايات خلال سنوات ٢٠١٢، ٢٠١٣، ٢٠١٤.
- ٤- لا تتوفر لدى بلديات المثنى كافة المستلزمات اللازمة لرفع ونقل النفايات وكذلك عدم توفر المحطات الوسطية النموذجية لتجميعها وعدم امتلاكها معامل لمعالجة وتدوير النفايات المرفوعة وعدم توفر المحارق النظامية.
- ٥- لم تحدد بلديات المثنى معايير الجودة المطلوبة في نوعية الخدمة المقدمة كما لا يوجد نظام أو آلية لمراقبة جودة الخدمات البلدية المقدمة .
- ٦- تفنقر بلديات المثنى إلى قاعدة معلوماتية عن مجمل نشاطاتها خلال سنوات التقويم وخاصة البيانات المتعلقة بالتنظيف ورفع النفايات كما لوحظ أن هناك تقاطع في المعلومات بين مديرية بلديات المثنى والمؤسسات البلدية ودوائر الدولة ذات العلاقة بنشاط التنظيف ورفع النفايات.
- ٧- اعتما دوائر البلديات في تغطية نفقاتها على الدعم من قبل الخزينة والمحافظه.
- ٨- اعتماد بلديات المثنى بشكل رئيسي في تقديم خدمات التنظيف ورفع النفايات على المبالغ المقدمة من محافظة المثنى ومبالغ منحة الخزينة.
- ٩- لا يتوفر لدى بلديات المثنى نظام كلفة يمكن من خلاله تحديد الكلفة المعيارية ومقارنتها مع كلفة الخدمات المقدمة.

عدد خاص بالمؤتمر الطلابي الاول  
دور التدقيق الخارجي في تحسين اداء الخدمات المقدمة  
دراسة تطبيقية في مديرية البلديات في محافظة المثنى

١٠- لم تنعكس الزيادة في تخصيصات المبالغ المصروفة من تخصيصات الموازنة الجارية لمحافظة المثنى ومبالغ منحة الخزينة في مجال التنظيف ورفع النفايات في إجراء تغيير ملحوظ في مستوى خدمات التنظيف المقدمة من بلديات المثنى .

١١- ارتفاع كلفة نصيب الفرد من المبالغ المصروفة على قطاع التنظيف ورفع النفايات وارتفاع كلفة رفع الطن الواحد من النفايات المرفوعة خلال سنوات البحث .

#### ثانياً: التوصيات

١- وضع الخطط الإجمالية والتفصيلية (السنية والبعيدة المدى) وأعداد الخطط البديلة لأنشطة البلديات بشكل أرقام وكميات لمتابعة تنفيذها وتحديد الانحرافات ومعالجتها التي قد تنجم عن تنفيذ الأهداف المحددة مسبقاً .

٢- توفير المحددات البيئية اللازمة لمناطق الطمر الصحي واستحصال الموافقات الأصولية اللازمة لإنشائها من الجهات ذات العلاقة .

٣- ضرورة توفير موازين في مناطق الطمر الصحي لتحديد كمية النفايات المرفوعة ومقارنتها مع النفايات القياسية الواجب رفعها .

٤- توفير مستلزمات رفع ونقل النفايات وإنشاء المحطات الوسطية والتنسيق مع الجهات ذات العلاقة لإنشاء معامل معالجة وتدوير النفايات وتوفير المحارق النظامية .

٥- إيجاد معايير قياسية لكافة الأنشطة البلدية المختلفة لأغراض قياس الأداء ومراعاة معايير الجودة في نوعية الخدمة المقدمة

٦- العمل على وضع قاعدة معلوماتية لأنشطة البلديات المختلفة وزيادة التنسيق بين المؤسسات البلدية ومديرية بلديات المثنى والدوائر ذات التأثير المباشر على الأنشطة البلدية في مجال التنظيف ورفع النفايات للحد من التعارض بين الأنشطة البلدية وأنشطة الدوائر الأخرى .

٧- يجب على الدوائر البلدية اعتمادها على التمويل الذاتي بدلاً من الاعتماد على منح الخزينة والمحافظة .

٨- السعي إلى زيادة إيرادات البلديات لتقليل الاعتماد على منحة الخزينة والمبالغ المقدمة من الموازنة الجارية لمحافظة المثنى

٩- العمل على استحداث نظام لقياس الكلفة المعيارية مع كلفة الخدمات المقدمة في مجال التنظيف ورفع النفايات .

١٠- وضع الحلول اللازمة لمعالجة أسباب تدني خدمات التنظيف ورفع النفايات مقارنة مع الزيادة في المبالغ المصروفة في هذا المجال خلال سنوات اعلاه.

١١- معالجة أسباب ارتفاع متوسط كلفة نصيب الفرد ومتوسط كلفة رفع الطن الواحد من المبالغ المصروفة لرفع النفايات وتوجيه المبالغ المخصصة إلى الأنشطة الأخرى.

## المصادر العربية

### اولا - القوانين والتعليمات وأدلة التدقيق والوثائق الرسمية:

- ١- ديوان الرقابة المالية الاتحادي في جمهورية العراق، دليل رقابة الأداء ، ٢٠٠٦
- ٢- ديوان الرقابة المالية الاتحادي في جمهورية العراق، دليل رقابة الأداء ، ٢٠١٢
- ٣- ديوان الرقابة المالية الاتحادي في جمهورية العراق، دليل الرقيب المالي ٢٠٠٥
- ٤- مجلس المعايير المحاسبية والرقابية في جمهورية العراق، دليل التدقيق رقم (٣)
- ٥- مجلس المعايير المحاسبية والرقابية في جمهورية العراق، دليل التدقيق رقم (٦)
- ٦- قانون ادارة البلديات رقم (١٦٥) لسنة ١٩٦٤ (المعدل)
- ٧- قانون ادارة البلديات رقم (١٦٥) لسنة ١٩٦٤ (المعدل)
- ٨- قانون تبليط الشوارع رقم (٨٥) لسنة ١٩٦٣ (المعدل)
- ٩- المنظمة الدولية لاجهزة الرقابة العليا للرقابة والمحاسبة (الانتوساي)، ارشادات رقابة الاداء - مبادئ اساسية، معيار ٣١٠٠.

### ثانيا-الكتب العربية

- ١-القرشي د. أياد رشيد، التدقيق الخارجي، منهج علمي نظريا وتطبيقيا، الطبعة الاولى دار المغرب للطباعة والنشر، بغداد: ٢٠١٢
- ٢-المطارنة، غسان فلاح، تدقيق الحسابات المعاصر، الطبعة الثانية، دار المسيرة، عمان، ٢٠٠٩.
- ٣-ابراهيم، ايهاب نظمي، التدقيق القائم على مخاطر الاعمال، الطبعة الاولى، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، عمان، ٢٠٠٩.
- ٤-الديب، عوض لبيب فتح الله وشحاتة، السيد شحاتة، اصول المراجعة الخارجية، الطبعة الاولى: دار التعليم الخارجي ٢٠١٣.
- ٥-الكرخي، مجيد جعفر، تقويم الاداء في الوحدات الاقتصادية، الطبعة الاولى،: دار المناهج، عمان ٢٠٠٨.
- ٦-ارينز، الفين و لوبك، جيمس، المراجعة مدخل متكامل، ترجمة محمد عبدالقادر واحمد حامد مجاج، السعودية، دار المريخ للنشر، ٢٠٠٥
- ٧- الشريف، احمد زكي حسين "الاتجاهات الحديثة للمراجعة في ظل عولمة المعايير "مصر ٢٠١٣
- ٨-توماس، وليم و هنكي، امرسون، المراجعة بين النظرية والتطبيق ، ترجمة احمد حامد حجاج وكمال الدين سعيد، الرياض السعودية: دار المريخ للنشر، ٢٠٠٩.
- ٨-جمعة، احمد حلمي، المدخل الى التدقيق والتأكيد الحديث، الطبعة الاولى :دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، ٢٠٠٩.





عدد خاص بالمؤتمر الطلابي الاول  
دور التدقيق الخارجي في تحسين اداء الخدمات المقدمة  
دراسة تطبيقية في مديرية البلديات في محافظة المثنى

- ٩- جمعة ،احمد حلمي، الاتجاهات المعاصرة في التدقيق الحديث، الطبعة الاولى :دار صفاء للنشر والتوزيع،عمان، ٢٠٠٩.
- ١٠ - خلف ،صلاح نوري وعبود، سالم محمد "مناهج واساليب الرقابة والتدقيق البيئي بين النظرية والتطبيق " دار الدكتور للعلوم ، بغداد ، الطبعة الاولى، ٢٠١١.
- ١١-عبدالله،خالد امين ،علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية والعملية ،الطبعة الخامسة :دار وائل للنشر والتوزيع،عمان،٢٠١٠.
- ١٢-محمد، عبدالرحيم ،قياس الاداء الحكومي في المنظمات الحكومية ، منشورات المنظمة العربية للتنمية الادارية٢٠٠٧.
- ١٣-محمود، رأفت سلامة وكلبونة، احمد يوسف وزريقات، عمر محمد، علم تدقيق الحسابات، الطبعة الاولى :دار المسيرة ،عمان،٢٠١١.

**Foreign References :**

- 1- Armstrong , Michael" Performance Management" Key Strategies And Practical Guidelines 3RD Edition London and Philadelphia 2006.
- 2- Bellino , Christine and Wells, Jefferson and Hunt, Steve and Horwath Crowe LLP"Auditing Application controls",second Edition2009,USA
3. Hayes , Rick and Bassen, Roger and Schilder Arnold and Wallage, Philip " Principles of Auditing" An Introduction to International Standards on Auditing ,second Edition 2005.
- 4 - Mills, John & Platts, Ken & Neely, Andy & Richards, Huw & Bourne, Michael" Strategy and Performance" Edition Cambridge University Press 2002.
5. Roos, Mariaan, Performance Management within The Parameters Of The Pfma,2009