



**Tikrit Journal of Administrative
And Economics Sciences**

مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية

ISSN: 1813-1719 (Print)



The Role of Internal Control Procedures in Collection of Public Revenues: An Applied Study on Nineveh Water Directorate

Researcher: Waleed Khdher Walee Al-byaty
College of Administration and Economics
University of Mosul

wwaleedkhhidhr@gmail.com

Lecturer. Dr. Haetham H. Kasem Alkhaffaf
College of Administration and Economics
University of Mosul

haitham_alkhafaf@uomosul.edu.iq

Abstract

The research aims to clarify the general framework of internal control in the light of recent studies, research and publications through the concept of internal control, knowing its importance, objectives, determinants, types and its impact on the revenue collection process in the Nineveh Water Directorate. Identifying the unified accounting system applied, addressing the accounting foundations and recognition on the basis of the utility used in the Directorate. As well as Identify weaknesses in the internal control of the collection process and work to address them and develop appropriate solutions to reducing lost revenue. The scientific method was used in the research to identify the problem, develop hypotheses, and the practical approach through observations and direct personal interviews, as well as reviewing the workflow in that directorate. The study concluded several conclusions, including that internal control helps control the directorate's resources to achieve its goals to ensure employees' compliance with administrative laws and instructions, and the effective control environment helps reduce the potential for fraud and manipulation. It was also found that there are gaps and weaknesses in the performance of internal control in the revenue collection process in the Nineveh Water Directorate, for many reasons, including the high rate of abuse, as well as the reluctance of many to pay bills on time, and the weak follow-up and control of the collectors. Therefore, the study recommended that the Nineveh Water Directorate should adopt internal control procedures based on modern scientific foundations, which contain administrative and accounting components, and the need to use accurate indicators and statistics to know the numbers of violators, the accumulated debts and work to reduce them and determine the reasons for this. In addition to the need to follow up on the work of the collectors of the Division Revenues are required to monitor their work to maintain the collection process and address existing gaps.

Keywords: Internal control, evaluation of internal control procedures, revenue collection.

دور اجراءات الرقابة الداخلية في تحصيل الإيرادات العامة: دراسة تطبيقية على مديرية ماء نينوى

م. د. هيثم هاشم قاسم الخفاف
كلية الإدارة والاقتصاد
جامعة الموصل

الباحث: وليد خضر ولي البياتي
كلية الإدارة والاقتصاد
جامعة الموصل

المستخلص

يهدف البحث إلى توضيح الإطار العام للرقابة الداخلية في ضوء الدراسات والبحوث والإصدارات الحديثة من خلال مفهوم الرقابة الداخلية ومعرفة أهميتها وأهدافها ومحدداتها وأنواعها وأثرها على عملية تحصيل الإيرادات في مديرية ماء نينوى والتعرف على النظام المحاسبي الموحد المطبق ومعالجة الأسس المحاسبية والاعتراف على أساس المنفعة المستخدمة في المديرية وكذلك تحديد نقاط الضعف في الرقابة الداخلية لعملية التحصيل والعمل على معالجتها ووضع الحلول المناسبة لتقليل الفاقد في الإيرادات. تم استخدام المنهج العلمي في البحث لتحديد المشكلة ووضع الفرضيات والمنهج العملي من خلال الملاحظات والمقابلات الشخصية المباشرة فضلاً عن الاطلاع على سير العمل في تلك المديرية. وخلصت الدراسة إلى استنتاجات عدة من بينها أن الرقابة الداخلية تساعد في ضبط موارد المديرية لتحقيق أهدافها لضمان التزام الموظفين بالقوانين والتعليمات الإدارية كما أن البيئة الرقابية الفعالة تساعد على التخفيف من احتمالات الاحتيال والتلاعب. كما تبين أن هناك ثغرات ونقاط ضعف في أداء الرقابة الداخلية في عملية تحصيل الإيرادات في مديرية ماء نينوى، لأسباب عديدة منها ارتفاع معدل التجاوزات، فضلاً عن عزوف الكثيرين عن دفع الفواتير في الوقت المحدد، وضعف المتابعة والمراقبة على المحصلين. لذلك أوصت الدراسة بضرورة أن تتبنى مديرية ماء نينوى اجراءات رقابة داخلية مبنية على الأسس العلمية الحديثة، والتي تحتوي على المكونات الإدارية والمحاسبية، وضرورة استخدام مؤشرات وإحصاءات دقيقة لمعرفة أعداد المتجاوزين، والديون المتركمة والعمل على تخفيضها وتحديد أسباب ذلك، فضلاً عن ضرورة متابعة عمل محصلي شعبة الإيرادات على مراقبة عملهم للمحافظة على عملية التحصيل ومعالجة الثغرات الموجودة.

الكلمات المفتاحية: الرقابة الداخلية، تقييم اجراءات الرقابة الداخلية، تحصيل الإيرادات.

أولاً. المقدمة

تلعب الرقابة الداخلية دوراً كبيراً في المحافظة على إيرادات الوحدة من خلال الحكم على عمل وأداء الوحدات الاقتصادية. أن التطورات المستمرة ودخول التقنيات الحديثة وتعدد الأعمال، كل هذا دفع الباحثين والكتاب إلى التفكير في ادخال تغييرات وتحسينات في اجراءات الرقابة الداخلية فضلاً عن ذلك هناك أسباب أخرى والمتمثلة بالمستوى المنخفض لتطبيق الحوسبة في العراق بشكل عام والاتجاه نحو اتمتة دوائر الدولة ومديرية ماء نينوى محل الدراسة، من الناحيتين الفنية والتجارية، مع العمليات التشغيلية الحالية لنقل المعلومات والموافقة على القرارات، وعدم وجود العدد الكافي من الموظفين فيها وبسبب الإجراءات الداخلية القديمة تم تصميم النظام الداخلي لمديرية ماء نينوى حول وظائف عدد محدود من المديرين التنفيذيين الرئيسيين (مدير واحد ونائبه) لذلك كان الدافع لإجراء هذا البحث حول دور اجراءات الرقابة الداخلية في مديرية ماء نينوى وتقييم

اداء المديرية على تحصيل الايرادات. إن نجاح العملية الرقابية على تحصيل الايرادات مرتبط باتباعها لمختلف الاجراءات القانونية وكذلك كفاءة وحنكة وخبرة فريق التحقيق فالقيام بهذه الاجراءات في الوقت المناسب وعلى أكمل وجه وبكل كفاءة ممكنة يمكن للرقابة الداخلية من تحقيق أهدافها ولاسيما تجنب ضياع اموال يحتاجها الدولة. رغم الصلاحيات المخولة للإدارة والجهود المبذولة من طرف الدولة في هذا المجال فضلا عن المبالغ التي يتم استرجاعها من خلال مختلف اشكال رقابة تحصيل الايرادات في مكافحة التهرب منها وإلا أنها لا زالت غير قادرة على تحقيق الأهداف المرجوة منها وذلك نظرا للمشاكل والصعوبات التي تواجهها

ثانيا. منهجية البحث

١. **مشكلة البحث:** بناء على ما سبق يمكن تحديد مشكلة البحث بالأسئلة الآتية:
 - ❖ هل أن اجراءات الرقابة الداخلية في مديرية ماء نينوى في قسم التحصيل (الواردات) مطبقة بالشكل الأمثل ومواكب للتطورات الحديثة؟
 - ❖ وهل هنالك دور للنظام الداخلي لمديرية ماء نينوى في عملية تحصيل الإيرادات من خلال متابعة عملية التحصيل والالتزام بالتعليمات والقوانين؟
٢. **هدف البحث:** لذلك فإن البحث يهدف إلى بيان دور الرقابة الداخلية على عملية تحصيل الإيرادات في مديرية ماء نينوى وذلك للحد من الفساد المالي وتهرب المكلفين من دفع أجور التحصيل. وكذلك تقييم اجراءات الرقابة الداخلية في مديرية ماء نينوى والوقوف على نقاط الضعف فيها وتحديد أهم الاجراءات الواجب اتخاذها لمعالجة نقاط الضعف.
٣. **أهمية البحث:** هذا البحث يعد بمثابة دعوة للتطوير والنهوض بإجراءات الرقابة الداخلية ودوره بتحسين تحصيل الإيرادات لتكون دليلا ومرشدا للباحثين والأكاديميين المختصين في البحث في هذا المجال. فضلا عن ذلك، يكتسب هذا البحث أهميته من خلال اللقاء الضوء على أهمية الرقابة الداخلية في تقويم الاداء لضمان نجاح تقديم الخدمات للمواطن من أجل انتعاش الاقتصاد الوطني، والمحافظة على أموال الدولة من الهدر والضياع، وتسهيل إجراءات وأساليب وقواعد العمل فيها.
٤. **فرضية البحث:** لذلك يسعى البحث إلى تحقيق الفرضية الآتية أن التقييم الدوري لإجراءات الرقابة الداخلية على عملية تحصيل الايرادات في مديرية ماء نينوى له دور فاعل في الكشف عن أية ثغرات ونقاط ضعف قد تؤثر في تحقيق الأهداف المرجوة من النظام بفاعلية.
٥. **منهج البحث:** يعتمد الباحث في سبيل اتمام هذا البحث على المنهج العلمي الذي يتكون من مجموعة مناهج، وهي:
 - ❖ المنهج الاستقرائي لتحديد مشكلة الدراسة واختبار الفرضيات.
 - ❖ لمنهج الاستنباطي لتحديد محاور الدراسة ووضع الفرضيات.
 - ❖ المنهج العملي من خلال دراسة إمكانية تفعيل دور نظام الرقابة الداخلية في تحصيل الايرادات في مديرية ماء نينوى وذلك من خلال الملاحظات والمقابلات الشخصية المباشرة فضلاً عن الاطلاع على سير العمل في تلك المديرية.
٦. **حدود البحث**
 - ❖ الحدود المكانية: مديرية ماء نينوى
 - ❖ الحدود الزمانية: تقييم أداء المديرية في تحصيل إيرادات الماء للأشهر ١٢، ١١، ١٠، للعام ٢٠٢٠.

ثالثاً. الجانب النظري

١. مفهوم وأهمية الرقابة الداخلية على إيرادات الوحدات الاقتصادية العامة: تتسبب المخالفات في الوحدة الاقتصادية إلى أضرار في سير عملها وعدم تحقيق أهدافها وهدر أموالها إذ برزت الحاجة إلى توفير الرقابة الكافية للتأكد من قيام المستويات المختلفة بواجباتها على أساس أن الرقابة الداخلية هي أحد أهم الإجراءات التي يتم من خلالها فحص كافة العمليات ومنع ممارسات التضليل وتشجيع الالتزام بالسياسات الإدارية ورفع الكفاءة التشغيلية والاهتمام بها (أحمد، ٢٠١٨: ١٤٣-١٤٤)، حيث تعد الرقابة الداخلية من الضرورات لخدمة الإدارة لما تقوم به من دور في حماية ممتلكات الوحدة ومواردها والحفاظ عليها، واتخاذ الإجراءات اللازمة لحمايتها وتنميتها لتحقيق أهداف الوحدة المرسومة، إن أهمية الرقابة الداخلية تأتي من كونها تساعد السلطة التنفيذية على تنفيذ الخطط الموضوعة وتنفيذ التعليمات والنظم المالية بدقة وحرص، وتسهم كذلك في تزويد السلطة التنفيذية ببيانات ومعلومات صحيحة عن سير تنفيذ الموازنة والخطط. (طاهر، ٢٠٠٣: ٢١٩)، فقد عرف المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (A.I.C.P.A) الرقابة الداخلية بأنها: خطة تنظيمية ووسائل التنسيق والمقاييس المتبعة في المشروع بهدف حماية أصوله وضبط ومراجعة البيانات المحاسبية والتأكد من دقتها ومدى الاعتماد عليها وزيادة الكفاءة الإنتاجية وتشجيع العاملين على التمسك بالسياسات الإدارية الموضوعة (المرشد المحاسبي، ٢٠١٩). كما عرفت لجنة رعاية المنظمات (COSO) الرقابة الداخلية بأنها "عملية تنفذ من طرف مجلس الإدارة، الإدارة العليا ومختلف الأطراف التي تنتمي إلى المنظمة مصممة لتوفير تأكيد معقول فيما يتعلق بالأهداف الثلاثة الآتية (كشيروود، ٢٠١٦: ٢٢٤):

أ. كفاءة وفعالية العملية التشغيلية

ب. موثوقية المعلومات المالية

ج. الامتثال للقوانين واللوائح

وقد عرفت المنظمة الدولية للأجهزة الرقابية العليا (INTOSAI) الرقابة الداخلية بأنها هي عملية متكاملة تقوم بها إدارة وموظفي إحدى الجهات أثناء سعيها لأداء مهامها ويتم تصميمها لتوفر ضماناً معقولاً بأن الأهداف العامة الآتية يتم تحقيقها (لجنة معايير الرقابة الداخلية، ٦):

أ. تنفيذ العمليات التشغيلية بشكل نظامي وأخلاقي واقتصادي وفعال ومؤثر.

ب. استيفاء التزامات محاسبة المسؤولين.

ج. الالتزام بالقوانين واللوائح المعمول بها.

لقد تطور تعريف الرقابة الداخلية في وقتنا الحاضر وتعددت مفاهيمه، فالبعض يضع تعريفاً له على أنه أسلوباً علمياً أو خطة تنظيمية، وحاول آخرون ربطه بالوسائل والإجراءات التي تتبناها إدارة المشروع لغرض تحقيق أهدافها، ويرى آخرون أن عملية تقسيم العمل بين العاملين بطريقة يسمح بمراجعة مستمرة لعمل موظف من موظف آخر بما يسمح باكتشاف الغش والأخطاء والتقليل من وقوعه.

لذلك يمكن القول بأن مفهوم الرقابة الداخلية لم يعد محصوراً على العمليات المحاسبية في حماية الموجودات والنقد بل تخطى هذا ليشمل جميع النواحي الفنية والإدارية التي تشارك في تحقيق أهداف الوحدة الاقتصادية، كما أن فحص وتقييم الرقابة الداخلية يتضمن التعرف على

سياسات الإدارة والهيكل التنظيمي والإجراءات والوسائل التي تعتمد عليها الإدارة لغرض تحقيق أهدافها.

٢. **إجراءات نظام الرقابة الداخلية وفقاً لمنظمة COSO:** تشتمل الرقابة الداخلية على خمس إجراءات أساسية تصممها وتنفذها الإدارة لتؤكد على تحقيق أهداف الرقابة الداخلية وهذه الإجراءات هي (عبد الزهرة، ٢٠٢١: ١٠٢-١٠٥) (السامرائي، ٢٠١٦: ١٧) (سعود، ٢٠١٧: ٢٢٨) (INTOSAI, 2004: 12) (Peter, 2012: 16) (Attah-Botchwey, 2018):

الاجراء الاول البيئة الرقابية تعد الجانب الرئيسي لإدارة الوحدة الاقتصادية وهي تمثل انعكاس لموقف وسياسات تلك الإدارة بعدها ذات أهمية للمدقق الداخلي في الوحدة الاقتصادية ولها سلطة على أهداف المنظمة المنجزة وهي تعد ذات أهمية كبيرة عن باقي المكونات الأخرى للرقابة الداخلية، وتعرف أنها مجموعة الإجراءات والسياسات الرقابية التي تطبقها المنظمة أو الوحدة الاقتصادية لضمان أن تلك الإجراءات والسياسات التي تم تحديدها من قبل مجلس الإدارة، والإدارة العليا والتي تعد ضرورية للتصدي للمخاطر وتحقيق الأهداف المرسومة على أنها تنفذ بشكل فعال، وتتكون البيئة الرقابية من عدة مبادئ وفق لجنة رعاية المؤسسات (COSO) كالاتي: الالتزام بالنزاهة والقيم الأخلاقية، ممارسة مسؤولية الاشراف لجان المراجعة، الهيكل التنظيمي، فلسفة الإدارة ونمط التشغيل، تحديد الصلاحيات والمسؤوليات للأفراد.

أما الاجراء الثاني المتمثل بالمخاطر فهي كل الاحداث التي من الممكن أن تهدد تحقيق الوحدة الاقتصادية أو المنظمة لأهدافها، وتقييم المخاطر يندرج في إطار نشاط متكامل يسمى إدارة المخاطر ويتضمن أنشطة فرعية لتحديد المخاطر وتقييمها ومعالجتها ومراقبتها وتشمل هذه العملية (التعرف على المخاطر، تقييم المخاطر من جهة، تقييم مدى ميل الوحدة الاقتصادية للوقوع في المخاطر، تطوير حلول لمواجهة المخاطر) (غازي، ٢٠١٨: ٨). وهنا تجدر الإشارة إلى أنه من الضروري دراسة أربعة أنواع من الحلول لمواجهة المخاطر وهي: النقل، التحمل، المعالجة والإنهاء، ومن هذه الحلول تعتبر معالجة المخاطر هي الأكثر ارتباطاً بهذه القواعد الإرشادية لأن الرقابة الداخلية الفعالة هي الآلية الرئيسية لمعالجة المخاطر. فضلاً عن ذلك، فإن الظروف الحكومية، الاقتصادية، الصناعية، القانونية والتشغيلية هي ظروف دائمة التغير فإن عملية تقييم المخاطر يجب أن تكون متكررة ومستمرة إذ أنها تعني ضمناً التعرف على الظروف والفرص والمخاطر المتغيرة (دورة تقييم المخاطر) وتحليلها ومن ثم تعديل الضوابط الرقابية الداخلية لمواجهة المخاطر المتغيرة.

أما الاجراء الثالث يتمثل بأنشطة الرقابة وهي مجموعة من الإجراءات والعمليات والموجهات التي توفر تأكيد معقول من أن الأهداف الموضوعية قد تم تحقيقها، وأنه تم اتخاذ الإجراءات اللازمة لمعالجة المخاطر التي قد تتعرض لها الوحدة. وتهتم أنشطة الرقابة بالعمليات التشغيلية والرقابة على الالتزام، إذ تتمثل أنشطة الرقابة على العمليات التشغيلية من خلال تقييم الأداء وذلك من خلال مقارنة الأداء الفعلي مع الأداء المخطط ومعرفة الانحرافات، وتركز أنشطة الرقابة على الالتزام بالقوانين والأنظمة التي تخضع لها الوحدة الاقتصادية.

الاجراء الرابع المعلومات والاتصالات إذ تعد من الوسائل الجوهرية لتحقيق أهداف الرقابة الداخلية للمعلومات، حيث تقوم أنظمة المعلومات بإخراج تقارير تتضمن معلومات تشغيلية ومالية وغير مالية وقانونية بطريقة يمكن معها إدارة عمليات التشغيل ورقابتها. ولا تتعامل أنظمة

المعلومات فقط مع أشكال البيانات المستخرجة داخلياً من حيث أهميتها ونوعيتها ولكنها تتعامل أيضاً مع المعلومات المتعلقة بالأحداث الخارجية والأنشطة والأوضاع الضرورية لاتخاذ القرارات وإبلاغها.

فضلاً عن ذلك، فإن قدرة الإدارة على اتخاذ القرارات الملائمة تتأثر بنوعية المعلومات مما يعني ضمناً أن المعلومات يجب أن تكون (ملائمة ودقيقة وموقوتة زمنياً، كما يسهل الوصول إليها، وأن تكون حديثة). وبغية التأكد من جودة المعلومات وإبلاغها وتنفيذ أهداف ومسؤوليات الرقابة الداخلية وتفعيل المراقبة والكفاءة فإنه يجب توثيق إجراءات الرقابة الداخلية وكافة المعاملات والأحداث الهامة بشكل كامل وبوضوح (مثلاً باستخدام خرائط التدفق والشروح الجانبية) على أن يتوافر هذا التوثيق للفحص. كما يجب أن يتوافر بالوحدة الاقتصادية دليل إرشادي يبين أجزاء عملية الرقابة الداخلية بحيث يوضح أهدافها وأنشطتها الرقابية.

أما الاتصالات الفعالة يجب أن تتدفق عبر الوحدة الاقتصادية نزولاً وصعوداً ويتخلل هيكلها وأجزاءها بالكامل كما يجب أن تصل رسالة واضحة إلى جميع موظفي الوحدة الاقتصادية من الإدارة العليا بضرورة أخذ المسؤوليات الرقابية مأخذ الجد وعلى الموظفين أن يتفهموا أدوارهم في نظام الرقابة الداخلية وكيفية ارتباط أنشطتهم الفردية بعمل الآخرين، فضلاً عن الحاجة إلى وجود اتصال فعال مع الأطراف الخارجية.

الاجراء الأخير هو المراقبة وهي عملية تقويم جودة أداء الرقابة الداخلية بمرور الوقت، وهي تتضمن تصميم وتنفيذ وتقويم وتحديث الإجراءات والأنشطة الرقابية أولاً بأول، واتخاذ أي إجراءات تصحيحية ضرورية. ويتم تحقيق ذلك عن طريق أنشطة مستمرة، أو إجراء تقويمات مستقلة، أو عن طريق الجمع بين الأسلوبين. ويقوم المراجع الداخلي للشركة أو أفراد يقومون بنفس الوظيفة بالمساهمة في مراقبة الأداء داخل الشركة. وقد تشمل مراقبة الأنشطة الرقابية استخدام معلومات من مصادر خارجية مثل شكاوى العملاء، وتعليقات الجهات الرقابية التي توضح وجود مشكلات، أو تلقي الضوء على نواحٍ تحتاج إلى تحسين. كما يجب أن تكون لدى الإدارة معرفة كافية بالسياسات والإجراءات الرئيسية التي تستخدمها الشركة لمراقبة الأنشطة المتعلقة بالتقارير المالية، بما في ذلك كيفية استخدام هذه الإجراءات والسياسات لاتخاذ إجراءات تصحيحية. لأن وضع الأنظمة الرقابية وتطويرها هو أحد مسؤوليات الإدارة المهمة. وتقوم الإدارة بمراقبة أداء الأنشطة الرقابية للتأكد من أنها تعمل وفق الغرض منها، وأنه يتم تعديلها بطريقة ملائمة لمقابلة التغير في الظروف (مبروك، ٢٠١٥: ٢٥).

٣. **تحصيل إيرادات الوحدات الاقتصادية العامة والرقابة عليها:** إن مفهوم إجمالي الإيرادات في الوحدات الاقتصادية العامة يتمثل بالإيرادات التي تحصل عليها الوحدة الاقتصادية نتيجة استخدام عوامل الانتاج فضلاً عن الإيرادات العرضية التي تحصل عليها الوحدة الاقتصادية من الجهات الأخرى سواء كان لها علاقة بنشاطها أو لم يكن عليها أن تلتزم بعرض الإيرادات التي تمثل نشاطها التجاري فقط والتي تحمل ارقام الدليل في النظام المحاسبي الموحد (٤١، ٤٢، ٤٣، ٤٤، ٤٥) في المرحلة الأولى للقوائم المالية الرئيسية وتعرض الإيرادات المتبقية الأخرى والتي لا تمثل النشاط الأساس ضمن المرحلة الثانية وإن كانت تحمل نفس أرقام الدليل السابقة الذكر (بدر، ٢٠٠٩: ٣٥). وفقاً لدراسة مبروك (٢٠١٥) فإن نجاح العملية الرقابية لتحصيل الإيرادات مرتبط باتباعها لمختلف الاجراءات القانونية وكذلك كفاءة وخبرة فريق التحقيق فالقيام بهذه الاجراءات في الوقت

المناسب وعلى اكمل وجه وبكل كفاءة ممكنة يمكن للرقابة الداخلية من تحقيق أهدافها ولاسيما تجنب ضياع اموال يحتاجها الدولة، رغم الصلاحيات المخولة للإدارة والجهود المبذولة من طرف الدولة في هذا المجال اضافة إلى المبالغ التي يتم استرجاعها من خلال مختلف اشكال رقابة تحصيل الإيرادات في مكافحة التهرب منها وإلا أنها لا زالت غير قادرة على تحقيق الأهداف المرجوة منها وذلك نظرا للمشاكل والصعوبات التي تواجهها، منها (مبروك، ٢٠١٥: ٢٢):

أ. الصعوبات المتعلقة بالنظام الجبائي والإدارة الجبائية

❖ غموض وعدم استقرار التشريعات الجبائية.

❖ نقص الكفاءة والامكانيات البشرية.

❖ نقص الامكانيات والوسائل المادية.

ب. الصعوبات المتعلقة بالمكلف والمحيط الخارجي

❖ غياب الوعي الجبائي لدى المكلفين بالتحصيل.

❖ اتساع رقعة الاقتصاد غير الرسمي.

❖ عدم التكامل والتنسيق بين الإدارة الجبائية ومختلف الادوات الأخرى.

إن رقابة تحصيل الإيرادات تأخذ عدة اشكال كالرقابة على الوثائق والتحقيق المحاسبي والتي يتوجب استعمالها في الوقت المناسب وحسب أهميتها كونها تهدف أساساً إلى التأكد من صحة ومصداقية التصريحات المقدمة من طرف المكلفين، كما إن الرقابة الداخلية هي التي تلبي أغراض تحديد وتقليل الضعف في تحصيل الإيرادات ووسائل الحصول عليها، وكذلك الاستخدام الفعال للإيرادات، ومن ثم فإن نظام الرقابة الداخلية يعد الأساس في المحافظة على تحصيل الإيرادات وبقاء القوة في الوحدة الاقتصادية (Attah-Botchwey, 2018). من جانب آخر، إن صياغة استراتيجية خاصة لتحصيل الإيرادات وتنفيذها تعد أمراً حيوياً للغاية لعمل أي منظمة. حيث اثبتت دراسة لـ (Namaliya, 2017) هناك بعض الشركات الخاصة بإنتاج الموارد المائية لا تستجيب لشكاوى المستهلكين في الوقت المناسب، وسبب ذلك هو نوع الاستراتيجية المستخدمة (استراتيجية من أعلى إلى أسفل) حيث كان الجميع ينتظر الموظفون تلقي أوامر الذهاب والرد على شكاوى العملاء أو الإصلاحات، بحيث لا يمتلك موظفو الشركة موقفاً إيجابياً تجاه العمل الذي تم تكليفهم به، وذلك لأن ظروف العمل التي يخضعون لها غير مواتية. ولم تتخذ الشركات الاجراءات الرقابية اللازمة بشكل فعال وبما يكفي لتحسين رفاهية الموظفين وهو أمر ضروري للشركة لضمان تحقيق استراتيجيتها لتحسين تحصيل الإيرادات (Namaliy, 2017).

فضلا عما سبق، يعرف الباحثان الرقابة على عملية التحصيل "أنها مجموعة من العمليات والإجراءات التي تقوم بها الوحدة الاقتصادية قصد الفحص والتحقيق من صحة ومصداقية السجلات والقوائم المالية الخاصة بالإيرادات، لغرض كشف ما إذا كانت هنالك عمليات غش أو تلاعب ترمي إلى التملص أو التهرب من دفع الحقوق والالتزامات الجبائية".

٤. أهداف الرقابة على التحصيل: تهدف الرقابة على عملية التحصيل إلى الآتي (بوزيد، ٢٠١٧: ١٠):

أ. الهدف الإداري: تؤدي الرقابة على التحصيل دوراً مهماً للإدارة، الذي يمكن تحديده في النقاط الآتية:

❖ تساعد على التنبيه إلى أوجه النقص في التشريعات والقوانين المعمول بها.

❖ تحديد الانحرافات ككشف الأخطاء وهذا يساعد في معرفة أسبابها، ومن ثم اتخاذ القرارات المناسبة لمواجهتها.

❖ تسمح عملية الرقابة على عملية التحصيل بإعداد الإحصائيات.

ب. **الهدف المالي:** إن تغطية النفقات العمومية هو من اهداف الرقابة على التحصيل، أي أنه يسمح بتوفير الموارد المالية للدولة فضلاً عن تحقيق توازن الميزانية العامة والقضاء على اختلالات عجز الميزانية.

ج. **الهدف القانوني:** يتمثل في التأكد من مدى مطابقة ومسايرة مختلف التصرفات المالية للمكلفين بالقوانين والأنظمة، لذا وحرصاً على سلامة هذه الأخيرة تركز الرقابة على التحصيل على مبدأ المسؤولية والمحاسبة عن اية انحرافات أو مخالفات يمارسونها للتهرب من دفع مستحقاتهم الجبائية. (ز عبوي، ٢٠١٧: ٦).

بناء على ما تم عرضه في الخلفية النظرية من الدراسات والادبيات السابقة، ولتحقيق أهداف البحث سيتم التطرق في الفقرة الآتية إلى واقع تقييم اجراءات الرقابة الداخلية على تحصيل الإيرادات في مديرية ماء نينوى.

رابعاً. **الجانب التطبيقي في مديرية ماء نينوى:**

١. **وصف عام لمديرية ماء نينوى:** إن مسؤولية مديرية الماء هي تلبية حاجة محافظة نينوى من الماء الصافي عن طريق عدد من مشاريع الماء المركزية ووحدات الماء المجمعة ويتم متابعة نوعية الماء المنتج ومدى صلاحيته للشرب عن طريق اجراء الفحوصات المختبرية اليومية في مختبرات المديرية وكذلك يتم التنسيق مع الجهات الصحية والبيئية لهذا الغرض وبشكل مستمر وصيانة وتشغيل كافة المشاريع والمجمعات المائية وشبكات مياه الشرب ومحطات الضخ التابعة لها. من جانب اخر، تتغذى عموم مشاريع الماء والمجمعات من مياه نهر دجلة والزاب والخازر فضلاً عن الآبار والعيون الموجودة في المنطقة. وتتم عملية تحصيل أجور الماء من المواطنين وفق تسعيرة موحدة صادرة من المراجع العليا (المديرية العامة للماء) عن طريق أقسام صناديق الواردات الموجودة في عموم المحافظة أو عن طريق التسديد المباشر للأجور من قبل المواطنين إلى الجابي المكلف ضمن المنطقة السكنية.

احتساب الأجور بطريقتين:

❖ بواسطة المقاييس للدور أو المحلات التي تتوفر فيها مقاييس مياه صالحة للعمل.

❖ بواسطة نظام احتساب المسقفات في العقار وتحويلها إلى عدد من الأمتار المكعبة من الماء المستهلك وهي السائدة حالياً.

❖ حيث تم الايقاف العمل بالمقاييس حسب تعليمات الصادرة من الوزارة.

نطاق العمل:

- عدد السكان: ٣٣٧٦٣٣٦ نسمة

- المساحة الجغرافية: ٣٨٠٠٠ كم^٢

- المرافق الانتاجية:

يتم انتاج وتصفية الماء وتوزيعه من خلال المرافق الآتية:

الجدول (١): الجدول يبين اعداد مشاريع انتاج الماء واطوال الشبكات /مركز المدينة

ت	المرفق	الوحدة	الكمية
١	مشروع مركزي	عدد	٤٨
٢	وحدة انتاج ماء مجمعة	عدد	٩٨
٣	بئر	عدد	٤٠٠
٤	أطوال شبكة الأنابيب الرئيسية. (لمدينة الموصل)	كم	٥٠٠
٥	أطوال شبكة الأنابيب الفرعية. (لمدينة الموصل)	كم	٢٨٠٠
٦	الطاقة التصميمية الكلية	م ^٣ /يوم	١٤١٥٦٩٨
٧	الإنتاج الفعلي بعد زيادة طاقات المشاريع بزيادة الطواقم العاملة التقريبي للأشهر (١٠، ١١، ١٢)	م ^٣ /يوم	١٥٧٨١٩
٨	الضائعات بسبب عوامل التشغيل	م ^٣ /يوم	١١٤٢٧٢
٩	عدد السكان المخدومين	نسمة	٢٧٨٢١٠٠
١٠	عدد المشتركين في مدينة الموصل	مشترك	١٧١١٤٤
١١	العدد الكلي للمشاركين في المحافظة	مشترك	٢٩٨٣٣٨

المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على بيانات من مديرية ماء نينوى.

بناء على ما سبق، توضيح واستقراء الواقع الخاص بتقييم اجراءات الرقابة الداخلية لإيرادات مديرية ماء نينوى.

٢. تقييم إجراءات الرقابة الداخلية لإيرادات مديرية ماء نينوى: تم استقراء الواقع الخاص بمديرية ماء نينوى واجراءاتها الرقابية لتحصيل الإيرادات من خلال الزيارات الميدانية لمديرية ماء نينوى والقيام بالمقابلات الشخصية والمناقشات مع بعض الموظفين في شعبة الرقابة الداخلية، حيث تم توجيه أسئلة مباشرة إليهم والاستفسار منهم حول آلية تطبيق نظام الرقابة الداخلية على عملية التحصيل وتحديد نقاط الضعف في تحصيل أجور الماء الصافي في المديرية وتقديم المقترحات لحل المشاكل والمعوقات أمام نظام الرقابة الداخلية على عملية تحصيل الإيرادات ومن الأسئلة المطروحة كالآتي:

- هل في حالة فصل التحصيل عن أجور التنظيف (البلدية) والصرف الصحي (المجاري) سيسهم في زيادة نسبة التحصيل؟
- برأيكم عند تعدد وسائل الدفع للأجور بشكل مباشر عن طريق الجابي أو يكون الدفع الكترونياً (مصرفياً) أيهما أفضل؟
- هل بالإمكان الاستفادة من تجارب الدول المتطورة في تحصيل الإيرادات (استراتيجيات الدول الأخرى)؟
- برأيكم هل أن توفر جهة مستقلة للتحصيل تكون مسؤولة عن تحصيل الإيرادات العامة سيسهم في خفض من الاعباء عن مديرية ماء نينوى ومن ثم سيسهم بشكل مباشر في زيادة تحصيل الأجور؟
- كم هو عدد مراكز تحصيل الإيرادات في مركز الموصل وما هي المشاكل التي تواجه هذه المراكز وهل هي كافية؟
- ما هي جهود الجهات الرقابية على شعبة الواردات؟
- هل هناك تهرب من تسديد الديون التي بذمة الأصناف وهل هناك إحصائيات دقيقة حول هذا الفقرة؟

ح. هل توجد إحصائيات دقيقة عن نسبة المتجاوزين على شبكات الماء وهل الجهات الرقابية تعمل جاهدة على معالجة هذه المشكلة؟

ط. ما هو دور الجباة او العدادين الميدانيين وما هو عددهم؟

ي. كيف يتم احتساب أجور الماء وما هي التسعيرة المتبعة على كل صنف وما هو دور نظام الرقابة الداخلية من ذلك؟

ك. ما هو دور نظام الرقابة الداخلية على متابعة عمل الجباة وفق الضوابط والتعليمات؟

ومن خلال استقراء إجراءات الرقابة الداخلية على عملية تحصيل إيرادات مديرية ماء نينوى تم تشخيص العديد من نقاط الضعف في أداء نظام الرقابة الداخلية على عملية تحصيل الإيرادات والتي أدت إلى انخفاض نسبة المتحصلات النقدية من إيرادات الماء وتراكم الديون على المشتركين، فضلاً عن ارتفاع كميات الماء المهدورة إذ هناك فرق كبير بين اجمالي الكميات المجهزة صافي كمية المبيعات المحتسبة بموجب الفواتير ويرجع ذلك لعدة أسباب ومشاكل تعاني منها مديرية ماء نينوى أهم تلك المشاكل هي:

❖ إن عدد قراء العدادات التابعين لمديريات الماء لا يتجاوز الـ ٣٧ جابياً وهذا العدد غير كافٍ على مستوى محافظة تعد ثاني أكبر محافظات العراق. إذ في حال فصل أجور الماء عن المجاري والتشطيفات سيسهم وبشكل فعال في زيادة نسبة استحصال الأجر من ١٤% إلى ٧٠% وحسب ما أفاد به مسؤول الواردات وموظفي الرقابة الداخلية والجباة.

❖ سهولة استقطاع أجور الماء من خلال الدفع الالكتروني إذ يكون تلقائياً من دون معاناة في طرق التحصيل مما يسهم من عملية زيادة الرقابة على الإيرادات وحسب ما تتبعه الدول المتقدمة.

❖ التجاوزات على خطوط وشبكات الأنابيب إذ يقدر ما يقارب ٣٠٪ من المتجاوزين على خطوط وشبكات الماء وإن معالجة مثل هذا الأمر ضئيل جداً بسبب ضعف المتابعة من قسم الرقابة الداخلية والتدقيق وشعبة صيانة الشبكات.

❖ عدم تمكن قراء المقاييس من قراءة مقياس الماء لعدد من المشتركين بسبب عدم تواجد المشتركين في أثناء الزيارة أو عدم السماح له بقراءتها، فضلاً عن عدم قيام قارئ المقياس بزيارة أخرى لكبر حجم القطاع الذي يعمل فيه لذلك يقوم بتجاوز الكثير من المشتركين ولا يتم اقتطاع لهم فاتورة التسديد وهذا يؤدي إلى ارتفاع مبلغ الفاتورة بسبب طول المدة بين القراءة السابقة والقراءة اللاحقة.

❖ أدى سقوط الموصل بيد تنظيم داعش الإرهابي إلى ديون متراكمة على عاتق الوزارة وحالات التقشف التي عانت منها الحكومة.

فضلاً عن ما سبق، فإن عدد مراكز تحصيل الإيرادات في مدينة الموصل هو (٤) مراكز وهي غير كافية لاستقبال العديد من المشتركين يومياً فضلاً عن نقاط توزيع هذه المراكز ليس بالشكل المفيد فقد تم ملاحظة أثناء الزيارات الميدانية إلى مديرية ماء نينوى الكائنة في منطقة قصر مطران /الدواسة على احتواء المديرية على مركز تحصيل واحدة تشمل مدينة الموصل فقط وهناك مركز تحصيل واحدة في كل مركز قضاء أو ناحية هناك العديد من المناطق تكون مراكز التحصيل بعيدة عليها وهذا يؤثر سلباً على عملية تحصيل الإيرادات بسبب عجز العديد من المشتركين عن قطع مسافات طويلة من أجل تسديد فاتورة الماء ومن ثم هذا يولد ديون متراكمة. بعد الاطلاع على الملاحظات السابقة اعتمد الباحثان على عدد من المعايير في قياس أداء مديرية ماء نينوى وكما يأتي:

٣. **المعايير المستخدمة في قياس الأداء:** إن المعايير التي استخدمت في المقارنة مع قراءات مؤشرات الأداء ومن ثم قياس الأداء قد تم اختيار قسم منها على أساس المقارنة مع قراءات نفس المؤشرات لمجموعة من الدول من قارات مختلفة وذات مستويات متباينة من حيث تطورها وهي من إصدار شبكة الاستدلال العالمية (international benchmarking net-IBNET). أما القسم المتبقي من المعايير فهي تقديرية وفق أسس علمية مدروسة تتسجم مع المعايير الهندسية والإدارية والمنطقية المتعارف عليها.

٣-١. **قياس الأداء:** قراءات مؤشرات أداء مديرية ماء نينوى للأشهر (١٠، ١١، ١٢) لسنة ٢٠٢٠
٣-٢. **نسبة التغطية بالخدمة:**

الوحدة: نسبة

طريقة الحساب: نسبة التغطية لكل قضاء = الإنتاج الفعلي لكل قضاء على حده / عدد سكان ذلك القضاء.

نسبة التغطية لعموم المحافظة = مجموع (عدد سكان كل قضاء × نسبة التغطية له) / عدد سكان المحافظة.

بما أن مديرية ماء نينوى وحسب إحصائياتها تغطي خدماتها ما نسبته ٨٢,٤٪ من مجموع السكان البالغ عددهم (٣٣٧٦٣٣٦) نسمة فهذه الحالة يمكن استخراج عدد المخدومين ونسبة الانحراف بالاعتماد على الإنتاج الفعلي للمشاريع وحصة كل فرد من هذا الإنتاج
نسبة التغطية لعموم المحافظة

عدد سكان المخدومين = ٣٣٧٦٣٣٦ × ٨٢,٤٪ = ٢٧٨٢١٠٠ نسمة

قياس الأداء = انحراف المؤشر عن المعيار = ١٧,٦٪ | ١٧,٦٪

ملاحظة: إن نسبة المؤشر (٨٢,٤) يمكن اعتمادها في حال كون استخدام الشبكة بصورة مثالية لأغراض الشرب والاستخدام المنزلي المحدد، ولكن بسبب:

١. كثرة التجاوزات في عموم المحافظة.

٢. استخدام الماء الصالح للشرب لأغراض الزراعة، والسقي، والمسابح... إلخ.

٣. استخدام أجهزة المبردات في التبريد.

أدى إلى تراجع في الخدمة حيث أن نسبة التغطية الفعلية أقل من ذلك مع ملاحظة أن قيم إنتاج الماء اعتمدنا فيها الطاقة التصميمية للطواقم العاملة لعدم وجود عدادات كافية لكافة مشاريع الماء لاحتساب الإنتاج الفعلي.

ومن العوامل التي ستساعد على خفض معدل الاستهلاك:

١. استخدام وسائل الاعلام للتوعية بأهمية ترشيد استهلاك الماء وقد تم فعلاً التعاطي الايجابي مع الاعلام عن طريق الإذاعات المرئية والمسموعة وذلك بعقد ندوات مباشرة مع المواطنين وعمل ملصقات جدارية تم توزيعها على المحافظة وعمل كراسيات لطلبة المراحل الابتدائية وذلك لتوعية المواطنين بكافة الشرائح بأهمية الماء وطرق ترشيد استهلاكه.

٢. حث مصادر القرار المركزية على تبني دعم أنظمة تبريد أخرى لا يستخدم فيها الماء كعنصر رئيسي لنظام التبريد ولكن هذا الحل يمكن أن ينجح على المدى البعيد لعدم توفر الكهرباء حالياً.

٣. حث مصادر القرار المركزية على رفع سعر وحدة الماء إلى الحد الذي يغطي التكاليف وبما يجعل المواطن يشعر بأهمية الماء ولكن مع مراعاة ذوي الدخل المنخفض.

٣-٣. معدل استهلاك الفرد:

- أ. عدم إمكانية قراءة هذا المؤشر من قبل المديرية:
- ❖ لعدم وجود عدادات لقياس كمية الماء لجميع المشتركين.
 - ❖ عدم وجود إحصائية ثابتة لشاغلي الدور.
 - ❖ تجاوز المواطنين على الشبكة بدون اشتراك.
- ٣-٤. معدل سعر الوحدة للمستهلك لأشهر (١٠، ١١، ١٢):

الجدول (٢): نظام التسعيرة الصادر بموجب تعليمات الوزارة

ت	نوع الاشتراك	التسعيرة (دينار/م ^٣)
١	سكني (١-٣٠ متر مكعب /شهر)	١٢
٢	سكني (٣١-٦٠ متر مكعب /شهر)	٣٠
٣	سكني (٦١-٩٠ متر مكعب /شهر)	٤٠
٤	سكني (٩١ وصعوداً متر مكعب /شهر)	٧٠
٥	حكومي	١٢٠
٦	تجاري وصناعي	١٥٠

المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على بيانات من مديرية ماء نينوى.

التحليل وقراءة المؤشر:

إن عملية جمع الإيرادات في حال عدم وجود عدادات تتم بشكل تقديري وهي تشكل نسبة كبيرة من هذه العملية وعلى العموم فإن مبلغ أربعون (٤٠) دينار لكل متر مكعب يمكن أخذه كمعدل للتحويل.

المعيار: يجب ان تكون التحصيل لكل متر مكعب = مقدار ما صرف على انتاجه على اقل تقدير.
طريقة الحساب: حاصل قسمة الكلفة الكلية لثلاثة أشهر /الانتاج الكلي لثلاثة أشهر.
الانتاج الكلي لثلاثة أشهر (١٢، ١١، ١٠) لسنة ٢٠٢٠ = معدل الإنتاج الفعلي × عدد أيام الأشهر الثلاثة
= ١١٥٧٨١٩ × ٩٢ يوم = ١٠٦٥١٩٣٤٨ متر مكعب
الكلفة الكلية لثلاثة أشهر = جمع المصاريف الإدارية والتشغيلية والصيانة والمشاريع والرواتب... إلخ
= ١٧,٦٢٤,٥٤٦,٦٩٩

الكلفة الكلية لإنتاج الماء وفق معدل ٤٠ دينار/م^٣
(١٠٦٥١٩٣٤٨ × ٤٠ = ٤,٢٦٠,٧٧٣,٩٢٠ دينار)
المعيار = ١٧,٦٢٤,٥٤٦,٦٩٩ ÷ ١٠٦٥١٩٣٤٨ = ١٦٥,٥ دينار \ م^٣.
قياس الاداء = انحراف المؤشر عن المعيار = -٧٥,٨٪ = |٧٥,٨٪|

بناء على التحليل السابق تم استنتاج ما يأتي:

نظام التسعيرة هو نظام مركزي ويحدد من قبل الحكومة المركزية ولا يراعي مبدأ الموازنة بين كلفة الانتاج والمردود. ان اعادة النظر في التسعيرة بشكل متوازن يراعي ذوي الدخل المنخفض سيوفر الواردات الضرورية لتحسين مشاريع التصفية وتطوير الخدمة في المحافظة.

٣-٥. معدل توقف الخدمة عن المشترك: من الصعب جداً حساب هذا المؤشر وذلك لكون الدائرة

تعمل على نطاق واسع إذ إن هناك:

- أ. أكثر من (٤٨) مشروعاً مركزياً.

ب. (٩٨) وحدة مجمعة لعموم المحافظة.
 ج. (٤١) محطة فرعية داخل مركز مدينة الموصل فقط
 ومن الصعب جداً قياس أوقات توقفات المشاريع والوحدات والطواقم.
 ٦-٣. معدل فشل نوعية الماء: طريقة الاحتمال = نسبة (النماذج الفاشلة في الفحص / العدد الكلي للنماذج).

عدد النماذج المفحوصة خلال الـ ٣ أشهر = ١٢٢٨ نموذج

عدد النماذج الفاشلة خلال الـ ٣ أشهر = ٠ نموذج.

قراءة المؤشر: نسبة الفشل = ٠ %

المعيار = صفر

الانحراف: ٠ %

التحليل: بالرغم من أن محافظة نينوى تعد من أفضل محافظات العراق في نوعية الماء المنتج وفقاً لتقرير وزارة البيئة العراقية إلى أن هناك حاجة مستمرة إلى تحسين عملية التصفية وتطوير مستوى الفحص المختبري فانه هناك حاجة فعلية إلى:

- أ. تحديث وتطوير أجهزة ومعدات ومنظومات التصفية الموجودة في محطات المعالجة
- ب. زيادة عدد السيارات المعدة لأخذ النماذج لكبر مساحة المحافظة وكثرة عدد الفحوصات.
- ج. تطوير وتحديث مختبرات الفحص
- د. تدريب الكادر الذي يقوم بالفحص باستمرار لرفع مستواه العلمي والمهني.
- هـ. تزويد المختبر بالوثائق والمعايير والموصفات العالمية الحديثة في مجال الفحص والسيطرة لنوعية مياه الشرب.

٧-٣. تحليل الفوائد الكلية: إن أسباب الفوائد هي:

- أ. الكسور في الشبكة نتيجة قدمها أو تلفها أو التجاوزات عليها.
- ب. سوء الاستعمال.
- ج. سوء تصميم الشبكة نفسها وضعف السيطرة عليها ومحدودية التوثيق الذي يوضح تفاصيلها.
- د. الفوائد في الانتاج لم تدخل ضمن هذا المؤشر لأنه تم حذف مقدراتها من الانتاج الكلي ويعود إلى سوء التصميم أو عدم كفاءة المضخات ومنظومة الضخ أو الاثنين معاً.

٧-٣. معدل الانفاق على تدريب الموظفين:

الوحدة: دينار عراقي

طريقة الحساب: مبلغ الانفاق الكلي للتدريب / عدد الموظفين الكلي

الجدول (٣): المصاريف الفعلية للتدريب

الشهر	عدد المستخدمين الدائمين	مبلغ الإنفاق	معدل الانفاق / دينار / موظف
تشرين الاول	١٩٣٧	٠	٠
تشرين الثاني	١٩٣٤	٠	٠
كانون الاول	١٩٣١	٠	٠
المجموع		٠	٠

المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على بيانات من مديرية ماء نينوى

التحليل والاستنتاج

قراءة المؤشر = ٠ دينار / موظف / ثلاثة أشهر
 الميزانية التشغيلية لثلاثة أشهر = ١٧,٦٢٤,٥٤٦,٦٩٩
 المعيار: لا يقل عن ٠,٠٠٧ من الموازنة التشغيلية / معدل عدد الموظفين لثلاثة أشهر

$$١٩٣٤/١٧,٦٢٤,٥٤٦,٦٩٩ \times ٠,٠٠٧ =$$

 = ٦٣,٧٩١ دينار / موظف / ثلاثة أشهر
 قياس الاداء = انحراف المؤشر عن المعيار = ١٠٠٪ = |١٠٠٪|

الاستنتاج

- أ. إن المبالغ التي صرفت على التدريب هي مقدمة إلى مركز التدريب التابع للوزارة وقد لا يمثل نوع التدريب الذي تقدمه حاجة المديرية الفعلية.
- ب. يجب زيادة المبالغ المخصصة للتدريب ولاسيما للكادر الهندسي والتقني.
- ٣-٩. كلفة صيانة الموجودات ما عدا الشبكة:

الوحدة: دينار عراقي
 قراءة المؤشر = ٢٢٨٩٥٦٥٠٠ لثلاثة أشهر (١٠, ١١, ١٢) ٢٠٢٠
 المعيار: لم نستطع الحصول على معيار ثابت.
الكلفة الكلية:

طريقة الحساب: جمع المصاريف الإدارية والتشغيلية والصيانة والمشاريع والرواتب... إلخ
 الوحدة: دينار عراقي
 قراءة المؤشر = ١٧,٦٢٤,٥٤٦,٦٩٩ دينار
 المعيار: استخدام أمثل للموارد.

قياس الاداء: إن قياس الاداء لهذا المؤشر هو تقييم كفاءة استخدام الموارد المالية المتاحة للإنفاق على الجوانب التشغيلية.

الاستنتاج من الملاحظ أنه من مجموع ما يقارب ثمانية عشر مليار (١٧,٦٢٤,٥٤٦,٦٩٩) دينار تنفق كميزانية تشغيلية لا ينفق منها على تدريب وتطوير الكادر أية مبالغ وأيضاً لا يصرف أي مبالغ للأعمال الاستشارية من الانفاق الكلي ومن المعلوم أن تدريب الكوادر بشكل جيد سيؤدي بالنتيجة إلى ارتفاع كفاءة ادارة وتشغيل وصيانة المعدات والمنظومات وهذا يعني تقليل كلف الصيانة والتشغيل كما أن الانفاق على العمل الاستشاري سيؤدي إلى تحسن كبير في مستوى التصاميم وهذا يعني توفير ظروف تشغيلية ترفع من كفاءة وعمر المعدات والمنظومات ومن ثم يقلل من حالات العطل ويطيل في عمرها التشغيلي ويوفر مبالغ كبيرة من كلف الاستبدال والصيانة والتشغيل. وواضح ان الزيادة المطلوبة للأنفاق على كل من التدريب والعمل الاستشاري سوف لن تشكل إلا نسبة بسيطة من الإنفاق الكلي للمديرية مقابل توفير مبالغ ستكون كبيرة ومؤثرة في تخفيض كلف الانتاج وفيما يخص المشاريع نجد أيضاً أنه من مجموع ما يقرب من (٤) مليار دينار أنفقت على تنفيذ المشاريع لم ينفق اي مبلغ على أعمال التصاميم والاستشارات الهندسية وهذا يعني بشكل مؤكد ضياع مبالغ كبيرة نتيجة عدم جودة التصاميم أو السيطرة النوعية أو أعمال الفحص التي هي جميعاً من مهمات العمل الاستشاري.

من ناحية أخرى فإن استخدام وسائل حديثة للقياس والسيطرة هو الآخر سيوفر أرضية قوية لتحسين الأداء التشغيلي للمنظومات والمعدات عن طريق استخدام هذه الوسائل في تقييم وقياس كفاءة هذه المنظومات بصورة مستمرة وهو ما سيؤدي بالنتيجة أيضاً إلى تقليل كلف التشغيل والصيانة

٣-١٠. نسبة المردود إلى الكلفة (الاستثمار): التحليل

الوحدة: نسبة (المردود / الكلفة).

مبلغ التحصيل الكلي لثلاثة أشهر (١٠،١١،١٢) من عام ٢٠٢٠ = ٥٧٤,٥١٦,٤٧٠ دينار
الكلفة الكلية لثلاثة أشهر (١٢،١١،١٠) من عام ٢٠٢٠ = ١٧,٦٢٤,٥٤٦,٦٩٩ دينار

$$100\% * \frac{\text{الكلفة - مبلغ الأيراد}}{\text{الكلفة}} = \text{لايجاد قراءة المؤشر نستخدم المعادلة}$$

قراءة المؤشر = ٣,٢٦ %

الانحراف = - ٩٦,٧٤ % = | ٩٦,٧٤ % |

الاستنتاج: إن السبب في هذا الانحراف الكبير في قيمة المؤشر يعود إلى:

١. عدم وجود تسعيرة مركزية عملية تراعي مبدأ الموازنة بين الكلفة والمردود.
٢. وجود كثير من المستفيدين من الخدمة بدون اشتراك رسمي (متجاوزين).
٣. عدم وجود عدادات حديثة لدى المشتركين.
٤. وجود فواقد كبيرة في الشبكة.
٥. تطوير وتحسين الشبكة.

الجدول (٤): خلاصة بنتائج تقييم الأداء للأشهر (١٢،١١،١٠)

ت	اسم المؤشر	الوحدة	قراءة المؤشر	المعيار	الانحراف
١.	نسبة التغطية بالخدمة	نسبة	٨٢,٤ %	١٠٠ %	- ١٧,٦ %
٢.	معدل استهلاك الفرد	---	----	---	-----
٣.	معدل سعر الوحدة للمستهلك لأشهر (١٠،١١،١٢)	دينار / م ^٣	٤٠	١٦٥,٥	- ٧٥,٨ %
٤.	معدل توقف الخدمة عن المشترك	---	----	---	----
٥.	معدل فشل نوعية الماء	نسبة	٠ %	صفر	٠ %
٦.	تصنيف الكادر الوظيفي	---	---	---	---
٧.	نسبة المستخدمين إلى المشتركين	نسبة	١٤ مستخدم / ألف مشترك	عالمياً اقل من ٣ / ألف مشترك	٣,٦٦

ت	اسم المؤشر	الوحدة	قراءة المؤشر	المعيار	الانحراف
٨.	معدل الإنفاق على تدريب الموظفين	دينار عراقي	.	.	٪١٠٠-
٩.	كلفة الأعمال الاستشارية	دينار عراقي	.	.	٪١٠٠-
١٠.	كلفة صيانة الموجودات ما عدا الشبكة	دينار عراقي	٢٢٨٩٥٦٥٠٠	لم نستطع الحصول على معيار ثابت	---
١١.	الكلفة الكلية	دينار عراقي	١٧,٦٢٤,٥٤٦,٦٩٩	استخدام أمثل للموارد	---
١٢.	نسبة المردود إلى الكلفة (الاستثمار)	نسبة	٪٣,٢٦	٪١٠٠	- ٪٩٦,٧٤

المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على بيانات من مديرية ماء نينوى.

من خلال العرض السابق لواقع مديرية ماء نينوى، يمكن القول إن الإجراءات الرقابية في المديرية، تعتمد جميعها على الورق، فهي معقدة وتستغرق وقتاً طويلاً. علاوة على ذلك، لا تسمح ثقافة الورق هذه بتحديد أولويات المهام.

هذه الإجراءات والسياسات القديمة تولد "اختناقات مرورية" في حين إن مسؤولي القسم معزولون باستمرار عن أنشطتهم، ومن ثم يشتت انتباههم. حيث يتعامل الرؤساء مع مشكلة تلو الأخرى، ويفتقدون إلى الفرصة والوقت للحصول على رؤية استراتيجية وطويلة المدى. بسبب هذه الإجراءات الورقية، فإن أنظمة الرقابة الإدارية ليست كافية لضمان المحاسبة والفواتير والرقابة المالية. ولا تسمح إدارة المعلومات وقواعد البيانات الحالية بمراقبة النتائج التشغيلية، ومستويات خدمة العملاء، والموارد البشرية، ومخزون قطع الغيار، وما إلى ذلك. فهناك حاجة حقيقية لتطوير نظام متابعة ومراقبة داخل مديرية ماء نينوى.

خامساً. الاستنتاجات والتوصيات: لقد توصل البحث إلى عدد من الاستنتاجات الآتية:

١. إن الرقابة الداخلية لم تقم بمتابعة شعبة التجاوزات بصورة كاملة هذا بدوره ينعكس سلباً على إيرادات الوحدة وذلك بسبب الضعف في الأداء الرقابي فإن نسبة التجاوزات عالية جداً.
٢. هناك أعداد كبيرة من المتجاوزين على شبكات الماء مما يؤثر سلباً على إيرادات المديرية إضافة على وجود نسب عالية من المشتركين الذين لم يسددوا ما بذمتهم من فواتير.
٣. لا يوجد تخطيط لعملية توزيع مراكز تحصيل الإيرادات بين المناطق فهناك العديد من المناطق التي تفتقر إلى وجود مركز تحصيل التحصيل فضلاً عن ذلك أن مراكز التحصيل غير كافية على مستوى مركز المدينة.
٤. هناك معوقات تتعلق بالجباة بسبب قلة عددهم وفي بعض الأحيان هناك تقصير في واجبهم أثناء العمليات الميدانية التي يقومون بها.
٥. هنالك صعوبة في تحصيل الفاتورة بسبب تضمينها لأجور الماء الصافي وأجور خدمات المجاري وخدمات التنظيف (البلدية) مما جعل المواطن يعزف عن دفع قيمة الفاتورة بحجة عدم حصوله لخدمات المجاري والبلدية.
٦. هنالك عدم متابعة من قبل الرقابة الداخلية بشكل صحيح على إجراءات تحصيل الإيراد.

التوصيات: بناءً على الاستنتاجات السابقة يقدم البحث مجموعة من التوصيات:

١. ضرورة اعتماد مديرية ماء نينوى على نظام رقابة داخلي مبني على الأسس العلمية الحديثة يتوفر فيه المقومات الإدارية والمحاسبية المطلوبة حتى يكون نظام الرقابة الداخلية جيداً وفعالاً في تحقيق الأهداف.
٢. العمل على وضع برامج إرشادية نوعية باستمرار إلى الموظفين في مديرية ماء نينوى وذلك للضرورة على عملية التحصيل والرقابة عليها للحد من ظاهرة التهرب الجبائي والمحافظة على اقتصاد المديرية.
٣. ضرورة استخدام الرقابة الداخلية لمؤشرات وإحصائيات دقيقة حول أعداد المتجاوزين وأعداد الديون المتركمة التي بذمة الأصناف والعمل على تقليصهم وتحديد أسباب ذلك.
٤. يوصي الباحثان الاهتمام بإجراءات الرقابة الداخلية وأن يتم متابعة عمل شعبة التحصيل وتدقيق سجلاتها ومعرفة مقدار الإيرادات اليومية وكذلك متابعة عمل الجابي الذي يقوم بالزيارات الميدانية.
٥. ضرورة وضع خطة إستراتيجية لتطوير عمل تحصيل الإيرادات من خلال استخدام الحاسوب وبناء علاقة وثيقة وتواصل مع المكلفين.

المصادر**أولاً. المصادر العربية:**

١. احمد، أشرف عبد ربه، (٢٠١٨)، فحص وتقويم نظام الرقابة الداخلية على وفق إطار (COSO) في التعليم الجامعي الأهلي، بحث تطبيقي في كلية شط العرب الجامعة الأهلية، مجلة المثنى للعلوم الإدارية والاقتصادية، جامعة المثنى، كلية الإدارة والاقتصاد العدد ٢.
٢. إرشادات INTOSAI حول معايير الرقابة الداخلية في القطاع الحكومي ١٢، ٢٠٠٤.
٣. بدر، شيماء، (٢٠٠٩) نظام الرقابة الداخلية وأثرها على تحصيل الإيرادات العامة للدولة جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات التجارية رسالة ماجستير
٤. بوزيد، خديجة، (٢٠١٧). دور الرقابة الداخلية في زيادة التحصيل الضريبي- دراسة حالة في مديرية الضرائب لولاية مستغانم، رسالة ماجستير/ غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم، الجزائر.
٥. زعوبى، سامية، (٢٠١٧)، دور الرقابة الداخلية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية – دراسة استطلاعية تحليلية لأراء مجموعة من محافظي الحسابات على مستوى محافظة بسكرة، رسالة ماجستير
٦. السامرائي، محمد حامد مجيد، (٢٠١٦)، أثر نظام الرقابة الداخلية على جودة التقارير المالي رسالة ماجستير
٧. سعود، عبد الرضا حسن، (٢٠١٧)، مدى فاعلية نظام الرقابة الداخلية لدى الحكومات المحلية في الحد من ظاهرة الفساد المالي والإداري جامعة سومر \ مجلة دورية نصف سنوية تصدر عن كلية الإدارة والاقتصاد/ جامعة البصرة / معايير فاعلية نظام الرقابة الداخلي
٨. طاهر، كبرى محمد، (٢٠٠٣)، تقييم نظام الرقابة الداخلية، مجلة تنمية الرافدين، المجلد ٢٥، العدد ٧٢، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الموصل.
٩. عبد الزهرة، مرتضى، (٢٠٢١)، تأثير مكونات هيكل الرقابة الداخلية في جودة المعلومات المحاسبية، كلية الإدارة والاقتصاد /جامعة الكوفة رسالة ماجستير

١٠. غازي، عادل، (٢٠١٨) تقنيات إرساء أنظمة الرقابة الداخلية جمعية إطارات الرقابة والتفقد والتدقيق بالهيكل التونسي A.C.C.I.A رئيس جمعية اكسيا مراقب عام للمصاريف العمومية.
١١. كشيروود، بشير، (٢٠١٦) نشرت في مجلة جديد الاقتصاد تعريف منظمة COSO للرقابة الداخلية.
١٢. مبروك، نور الاسلام، (٢٠١٥)، دور الرقابة الداخلية في مكافحة التهرب الضريبي ودراسة حالة بمركز الضرائب لولاية ام البواقي رسالة ماجستير، جامعة العربي بن مهيدي.
١٣. مرشد المحاسبي ٢٠١٩ مدونة الكترونية تعريف المعهد الامريكي للمحاسبين القانونيين

<https://accountant1001.blogspot.com>

ثانياً. المصادر الأجنبية:

1. Attah-Botchwey, E., (2018), Internal control as a tool for efficient management of revenue mobilization at the metropolitan, municipal and district assemblies in Ghana: A case study of Accra metropolitan assembly. American International Journal of Contemporary Research, 8(1), 29-36.
2. Namaliya, N. G., (2017), Strategies for Maximizing Revenue Collection in Public Water Utility Companies. Doctoral dissertation unpublished, Walden University
3. Henry PETER, (2012), 1e Control interne evolution et pres pectives eh Suisse, Memorie mbl, universite de Geneve, faclte de droit 1a suaissse.