الجمهورية العربية السورية

جـــــامعة دمشـــــق

كليـــــة الاقتـــصـاد

قســـــم المحاســـبة



تقويم أداء إدارة الرقابة الداخلية في جهات القطاع العامّ في سورية مع التطبيق على مؤسسات المياه

دراســـــة أعدت لنيل درجة الدكتوراه في المحاســـــبة

إعـــــداد

وفـــــاء حســـــين بـــــلان

إشـــــراف

الأســـتاذ الدكتور حســـــين القاضي

٢٠١٥

لجنـــة الحـــكم

الدكتور حسين القاضي "عضواً مشرفاً"

الأستاذ في قسم المحاسبة– كلية الاقتصاد– جامعة دمشق

الدكتور حسين دحدوح "عضواً"

الأستاذ في قسم المحاسبة– كلية الاقتصاد– جامعة دمشق

الدكتورة رشا حمادة "عضواً"

الأستاذ في قسم المحاسبة– كلية الاقتصاد– جامعة دمشق

الدكتور عدنان غانم "عضواً"

الأستاذ في قسم الإحصاء– كلية الاقتصاد– جامعة دمشق

الدكتور طالب العلي "عضواً"

المدرس في قسم المحاسبة– كلية الاقتصاد– جامعة دمشق

إهداء

يا للأيادي البيض تملأُ عمرَنا فرحاً، تشدّ إلى الصعودِ جناحي
شكراً لكلِّ المرشدين سفينتي في دربــها لشــواطئ الأفــراحِ
هُمْ علّموني أن أساهرَ أنجماً أحــببتُها حتَّــى طلوع صباحِ
لا بُدَّ من صبحِ السَّلام، رأيتُهُ متألِّقـاً، داوى جميــعَ جراحــي



كلمة شكر للأستاذ الدكتور حسين القاضي

المشرف على إعداد هذا البحث

فـــرحُ النجومِ بنورها الوضّـاحِ ... لمّـــا يصيرُ منـارةَ المـــلّاحِ
إنّ الربيــعَ هو الورودُ وعطـرُها ... مجـــدُ الربيـــعِ بـورده الفوّاحِ
شــكراً لأسـتاذي يصوغ إرادتـي ... ســيفاً، يُجدِّد شعلةَ المصباحِ
شـــكراً لأسـتاذي يقول: تأمَّلـي ... فـي الجذْرِ، فاق مهارةَ الجرَّاحِ
باللينِ لا السكين ذوَّبَ صـخرةً ... ما ذوَّبتــها عاصــفاتُ ريــاحِ
لا تُعرَف الأسرارُ من وَمَضَاتـها ... إلا بفكــرٍ ثاقبٍ لمّـــــــاحِ
تبقى الرماحُ هي الرماحُ، عزيمةٌ ... لا تنثنــي، تبقــى مـع الأرواحِ

شكر وتقدير

أتوجّه بأسمى آيات الشكر والتقدير لأساتذتي أعضاء لجنة الحكم لتفضلهم بقبول الاشتراك في لجنة المناقشة، وإغناء البحث بملاحظاتهم وتوجيهاتهم القيّمة.

ولا يفوتني أن أتوجّه بجزيل الشكر والامتنان لمديري الرقابة الداخلية والمراقبين الداخليّن في مؤسسات مياه دمشق وريفها والسويداء ودرعا، لدورهم الكبير وجهدهم المتميّز في مساعدتي على إنجاز هذا البحث.

وشكر خاصّ إلى كافّة المفتّشين والمديرين والعاملين الذين قدّموا لي عوناً لا يُنسى، ولم يبخلوا بخبراتهم ومعلوماتهم ووقتهم.

ملخّص البحث:

عنوان البحث

تقويم أداء إدارة الرقابة الداخلية في جهات القطاع العام في سورية مع التطبيق على مؤسسات المياه

إعداد

وفاء حسين بلان

إشراف

الأستاذ الدكتور حسين القاضي

استهدف هذا البحث تقويم أداء إدارات الرقابة الداخليّة في القطاع العامّ في سورية باستخدام معايير شاملة تحقّق الربط بين معايير التدقيق الداخليّ المهنيّة والقانون ٢٤ لعام ١٩٨١ الناظم لعمل هذه الإدارات. وقد اعتمدت الباحثة على الدراسة التي أعدها Parasuraman وزملاؤه عام (١٩٨٥) وعرض فيها عشرة معايير لقياس جودة الخدمات العامة. ثم التعديلات التي طرأت على هذا البحث عام ١٩٨٨ من قبل الباحث نفسه والأبحاث الأخرى التي طوّرت هذا البحث لتجعل منه أساساً لخدمة التدقيق الداخليّ. وقد انطلق البحث من معايير الخدمات العامّة واعتبر خدمة التدقيق الداخليّ واحدة من هذه الخدمات. وقد أضافت الباحثة معايير تنطلق من طبيعة التدقيق الداخليّ الملائمة للبيئة السوريّة في ظلّ القانون ٢٤ لعام ١٩٨١، وقد نتج عن ذلك خمسة مجموعات هي: ١- **الموثوقيّة:** تمثّل الدقة في تنفيذ العمل وتتضمّن اختبار الأدلّة والتوثيق والنتائج والتوصيات، إضافة إلى الإشراف والتقويم الضامنين جودة الأعمال المنفّذة جميعها. ٢- **الاستجابة:** تمثّل المسؤولية الاجتماعيّة وتتضمّن التخطيط الفعّال، ونوعية الخدمات المقدّمة تلبيةً لتوقّعات أصحاب المصلحة. ٣- **الملموسيّة** تمثّل المظاهر الشكليّة وتتضمّن: المظهر المستقلّ، والمسؤوليّات والصلاحيّات الواضحة والمحدّدة، والموارد والتجهيزات الكافية والملائمة. ٤- **الثّقة:** تمثّل المقوّمات الفردية وتتضمّن المتطلبات الأخلاقيّة والمهنيّة،.٥- **التعاطف:** تمثّل الاهتمام والجهد المبذولين لإنجاز العمل وتتضمن العناية المهنيّة الواجبة.

وبهدف إغناء هذه الدراسة والتأكّد من سلامتها المهنيّة ومتانتها العلميّة تمّت مقارنتها مع معايير التدقيق الداخليّ المهنيّة وهي: ١- معايير التدقيق الداخلي، ٢- معايير GAO، ٣- معايير INTOSAI، كما

تمّت الإشارة إلى مدى توافق هذه المعايير مع بعض معايير التدقيق الخارجيّ التي تتعلّق بالممارسة المهنيّة التي يقوم بها المدقّق الخارجيّ المستقلّ.

وتوصّلت الدراسة إلى تحديد نقاط الضعف في القانون ٢٤ لعام ١٩٨١، وتتلخّص في أنّه عزّز تبعيّة المراقب الداخليّ إلى إدارة الجهة التي يعمل لديها فأفقده بذلك دوره وصلاحياته. كما اختزل شروط الكفاءة المهنيّة بعدد سنوات الخبرة فقط دون تحديد المهارات والخبرات والمواصفات الواجب توافرها في إدارة الرقابة الداخليّة، أو إجراء أيّ اختبارات لتحديد مقدرة المراقبين الداخليّين واختبار كفاءتهم. وأظهر اهتماماً لافتاً بتقديم النتائج النهائية، وأعطاها تقديراً أكبر من سواها، وكان الهدف الاجتماعيّ ضعيفاً جداً إن لم نقل غائباً في سياق صياغة القانون.

كما أظهرت مقارنة المعايير المعروضة بالدراسة مع معايير التدقيق الداخليّ المهنية تحقّقاً لمعايير الموثوقيّة والثقة والتعاطف، وتحقّقاً نسبياً لمعياري الملموسيّة والاستجابة.

واقترحت الباحثة إدخال تعديلات جديّة على القانون ٢٤ لعام ١٩٨١ أهمّها: تحرير إدارة الرقابة الداخليّة من تبعيّتها إلى إدارة الجهة التي تعمل لديها، وإعادة النظر في آليّة تعيين المراقب الداخليّ وعزله، وتعويضاته، وكيفيّة إعداد وتنفيذ خططه ومهمّاته بحيث تتبع مباشرة إلى الهيئة المركزيّة للرقابة والتفتيش دون المرور بإدارة الجهة التي يعمل لديها. وتحديد الاختصاصات اللازمة والمعارف والمهارات المطلوبة في إدارات الرقابة الداخليّة بما يواكب التطوّرات المهنيّة والقانونيّة والفنيّة الحديثة، ووضع اختبارات عمليّة مدروسة لاختبار مقدرة المرشّحين على العمل فيها. وإيلاء إجراءات العمل أهمّية موازية لنتائجه، ووضع شروط تفصيلية لمراحل إعداد الخطط والحصول على الأدلّة والقيام بعمليّات التوثيق والإشراف. والتركيز على الهدف الاجتماعيّ من إدارة الرقابة الداخليّة في سياق صياغة نصوص القانون كافّةً. بالإضافة إلى إزالة اللُّبس القائم بين مصطلح التدقيق الداخليّ السائد مهنيّاً ومصطلح الرقابة الداخليّة الذي استعمله القانون ٢٤ لعام ١٩٨١.

فهرس البحث

الموضوع	الصفحة
الفصل الأول: الإطار العامّ للبحث والدراسات السابقة.	١
١. مقدمة.	٢
٢. أهمية البحث.	٤
٣. مشكلة البحث.	٤
٤. أهداف البحث.	٥
٥. مصطلحات البحث	٥
٦. الدراسات السابقة.	٦
أولاً: الدراسات الأجنبية السابقة.	٧
ثانياً: الدراسات العربية السابقة.	١٨
ثالثاً: أهمّ النتائج المستخلصة من الدراسات السابقة وموقع البحث الحالي منها.	٢٠
٧. فرضيات البحث.	٢١
الفصل الثاني: تقويم أداء وحدات الرقابة الداخليّة.	٢٣
أولاً: تقويم الأداء في قطاع الخدمات.	٢٥
١. مفهوم الأداء وتقويمه.	٢٥
٢. قياس أداء الخدمات.	٢٦
٣. مفهوم جودة الخدمة.	٢٧
٤. نماذج جودة الخدمة.	٢٧
أولاً: نموذج الفجوة servqual	٢٨
ثانياً: نموذج الأداء servperf	٣١
٥. التطبيقات المختلفة لنموذجي servqual و servperf	٣٢
٦. الخلاصة.	٣٥
ثانياً: المعايير المقترحة لتقويم الأداء في إدارة الرقابة الداخليّة.	٣٧
المجموعة الأولى: معايير الموثوقية.	٣٨
المجموعة الثانية: معايير الاستجابة.	٥١

المجموعة الثالثة: معايير الملموسية.	٦٣
المجموعة الرابعة: معايير الثقة.	٧٤
المجموعة الخامسة: معايير التعاطف.	٨٠
الفصل الثالث: الدراسة التطبيقية.	٨٥
١- منهجية البحث.	٨٦
٢- أهداف المؤسسات العامة لمياه الشرب والصرف الصحي.	٨٧
٣- اختبار فرضيات البحث.	٨٨
أولاً: الفرضيّة الرئيسة الأولى: لا تلتزم إدارات الرقابة الداخليّة في مؤسّسات المياه في سورية بمنهجية عمل دقيقة ملائمة.	٨٨
ثانياً- اختبار الفرضيّة الرئيسة الثانية: لا تحقّق إدارات الرقابة الداخليّة في مؤسّسات المياه في سورية مسؤوليتها الاجتماعية.	١٠٦
ثالثاً- اختبار الفرضيّة الرئيسة الثالثة: لا تحقّق إدارات الرقابة الداخليّة في مؤسّسات المياه في سورية المعايير الشكلية الضرورية لعمل المراقب الداخليّ.	١١٤
رابعاً- اختبار الفرضيّة الرئيسة الرابعة: لا تحقّق إدارات الرقابة الداخليّة في مؤسّسات المياه في سورية المتطلبات الأخلاقية والمهنية اللازمة لأداء أعمالها.	١٢٥
خامساً- اختبار الفرضيّة الرئيسة الخامسة: لا تقدّم إدارات الرقابة الداخليّة في مؤسّسات المياه في سورية الاهتمام والجهد اللازمين في تنفيذ كافّة الأعمال الموكلة إليها.	١٣٠
نتائج البحث وتوصياته.	١٣٣
مراجع البحث.	١٤٣
١. المراجع العربية.	١٤٣
٢. المراجع الأجنبية.	١٤٥
ملاحق البحث.	١٥٢
ملحق (١): خطة الرقابة الداخلية في مؤسسة مياه دمشق وريفها لعام ٢٠١٠.	١٥٢
ملحق (٢): خطة الرقابة الداخلية في مؤسسة مياه السويداء لعام ٢٠١٠.	١٥٥
ملحق (٣): خطة الرقابة الداخلية في مؤسسة مياه درعا لعام ٢٠١٠.	١٥٧
ملحق (٤): تقارير الرقابة الداخلية في مؤسسة مياه دمشق وريفها لعام ٢٠١٠.	١٥٩
ملحق (٥): تقارير الرقابة الداخلية في مؤسسة مياه السويداء لعام ٢٠١٠.	١٨٣
ملحق (٦): تقارير الرقابة الداخلية في مؤسسة مياه درعا لعام ٢٠١٠.	١٩٨
ملحق (٧): الاستبيان الخاص بدراسة موقف العاملين في مؤسسة مياه السويداء من أداء إدارة الرقابة الداخلية	٢٠٨

ملحق (٨): الاستبيان الخاص بأثر تبعية المدقق الداخلي على استقلاليته في القطاع العام	٢٠٩
ملحق (٩): أسماء المفتشين والمدققين الداخليين والمديرين والعاملين الذين أجريت معهم مقابلات شخصية.	٢١١
ملحق (١٠) الهيكل التنظيمي للمؤسّسات العامّة لمياه الشرب والصرف الصحي.	٢١٣
ملحق (١١) نتائج الاختبار الإحصائي للاستبيان الخاص بدراسة موقف العاملين في مؤسّسة مياه السويداء من أداء إدارة الرقابة الداخليّة فيها.	٢١٨
ملحق (١٢) نتائج الاختبار الإحصائي للاستبيان الخاص بأثر تبعية المراقب الداخلي في تعزيز استقلاليته في القطاع العام.	٢٢١
ملخص البحث باللغة الإنكليزية	

الاختصارات التي تضمّنها البحث:

AUDITQUAL	audit quality	جودة التدقيق
ANAO	Australian National Audit Office	مكتب التدقيق الوطني الأسترالي
CBOK	Common Body of Knowledge	الهيئة المشتركة للمعارف (التابعة لـ IIA)
COSO	Committee of Sponsoring Organizations	لجنة رعاية المنظمات
IAASB	International Auditing and Assurance Standards Board	مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولي
IA- CM	Internal Audit Capability Model	نموذج مقدرة التدقيق الداخلي
INTOSAI	The international Organization Of Supreme Audit Institutions	المنظمة الدولية لأجهزة الرقابة العليا
ISSAI	The International Standards Of Supreme Audit Institutions	المعايير الدولية لأجهزة الرقابة العليا
IIARF	The Institute of Internal Auditors Research Foundation	مؤسسة أبحاث المعهد الدولي للمدققين الداخليين
IPPF	International Professional Practices Framework	إطار الممارسات المهنية الدولية
IFAC	International Federation Of Accounting	الاتحاد الدولي للمحاسبين
IIA	The Institute Of Internal Auditors	معهد المدقّقين الداخليّين
GAO	General Accounting Office	مكتب المحاسبة العام في الولايات المتحدة الأمريكية
GAGAS	Generally Accepted Government Auditing Standards	معايير التدقيق الحكومي المقبولة عموماً
OECD	Organization for Economic Co-operation and Development	منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية
PIFC	Public Internal Financial Control of European commission	الرقابة المالية الداخلية العامة للاتحاد الأوروبي
PwC	PricewaterhouseCoopers	شركة برايس ووترهاوس كوبرز
SERVQUAL	Service Quality	جودة الخدمة
SERVPERF	Service Performance	أداء الخدمة
SPSS	Statical Package For Social Sciences	الحزم الإحصائية للعلوم الاجتماعية
UNE- ARD	Audit & Risk Directorate in University of New England	مديرية المخاطر والتدقيق في جامعة إنكلترا الحديثة
IPAC	The Institute of public administration of Canada	معهد الإدارة العامة في كندا
WBI	World Bank Institute	مؤسسة البنك الدولي

الفصل الأول

الإطار العامّ للبحث والدراسات السابقة.

١.مقدمة.

٢.أهمية البحث.

٣.مشكلة البحث.

٤.أهداف البحث.

٥.مصطلحات البحث.

٦.الدراسات السابقة.

- أولاُ: الدراسات الأجنبية السابقة.
- ثانياً: الدراسات العربية السابقة.
- ثالثاً: أهمّ النتائج المستخلصة من الدراسات السابقة وموقع البحث الحالي منها.

٧.فرضيات البحث.

الفصل الأول: الإطار العامّ للبحث والدراسات السابقة

١- مقدّمة:

ينعقد الإجماع على أنّ القطاع العامّ في سورية يعاني مشكلات كثيرة، لعلّ أهمّها انخفاض مستوى الأداء العامّ، وضعف الكفاءة الإنتاجية، وعدم ملاءمة الخطط والبرامج الموضوعة. وهذا ما جعل العديد من المؤسّسات العامّة تعاني خسائر متكررة، وتعجز عن تأمين الحدّ الأدنى من الإيرادات التي تواجه بها نفقاتها، فأصبحت عبئاً على الاقتصاد الوطنيّ نتيجة تعويض خسائرها المتحقّقة من الموازنة العامّة للدولة. ويعدّ البحث عن حلول لواقع القطاع العامّ حديث الساعة وعلى كافّة الأصعدة، لا سيّما مع تفاقم المشكلات التي تمرّ بها سورية في السنوات القليلة الماضية، ورفع شعارات الإصلاحين الاقتصاديّ والإداريّ للنهوض بواقعها العامّ. ولأنّ الجهات الرقابيّة معنيّة على نحو وثيق باستخدام الموازنة العامّة للدولة على نحو سليم، وحماية المال العامّ، ورفع مستوى الأداء والكفاءة، وكشف حوادث الغشّ والاختلاس وغيرهما ممّا يعيق عجلة التنمية، فقد تناول هذا البحث إحدى الأجهزة الرقابيّة الهامّة في القطاع العامّ، وهي: إدارات الرقابة الداخليّة، فوجودها المستمر داخل المؤسّسة أو الشركة أو المنشأة يجعلها على علمٍ بكافّة التفاصيل والعمليّات التي تجري، ما يكسبها خاصيّة معرفيّة عمليّة تميّزها عن سواها إذا ما استُثمرت على نحو سليم.

يعدّ القانون رقم ٢٤ لعام ١٩٨١ الناظم لعمل إدارات الرقابة الداخليّة في جهات القطاع العامّ الإداريّة والاقتصاديّة في سورية؛ وقد نصّ على إحداثها في كلّ الوزارات والمؤسّسات والشركات العامّة، وأعطى المراقبين الداخليّين حصانة قانونيّة وصلاحيات واسعة تخوّلهم القيام بدور فعّال ضمن الجهات التي يعملون لديها. وتهدف إدارات الرقابة الداخلية بموجب نصوص القانون إلى: "تمكين الإدارة من الإحاطة بكيفيّة سير الأعمال في الجهات التابعة لها، وضمن الولاية العامّة للهيئة، بما يكشف عن مواطن الخلل والهدر، وأسباب قصور الإنتاج، ودواعي عدم كفاية تنفيذ الخطط، واقتراح أسباب تطوير العمل، وزيادة الفعّالية والإنتاج. ومؤازرة الهيئة في أداء مهمّاتها" (قانون الهيئة[١]، ١٩٨١، ص٣). "وتتولّى تحقيق المخالفات الإداريّة والمسلكيّة، وتحقيق ما يمكن أن تقف عليه أو ما يحال إليها من الإدارة أو الهيئة من شكاوى المواطنين، ووضع اليد على ما يتعلّق بالجرائم الاقتصاديّة وسائر المخالفات والجرائم الواقعة على المال العامّ والمرتكبة من قبل العاملين في الجهات التابعة لها، والتحفّظ على وقائعها وأدلّتها إلى حين مباشرة الجهات المختصّة

[١] أينما وردت عبارة "قانون الهيئة" فيقصد بها "قانون الهيئة المركزية للرقابة والتفتيش رقم ٢٤ لعام ١٩٨١ في سورية".

تحقيقها، وتحقيق بعض القضايا المتعلّقة بالجرائم المشار إليها في البند السابق بتفويض من الهيئة، وتنفيذ أعمال رقابيّة وتفتيشية محدّدة من خلال خطط عمل سنوية أو طارئة تضعها الإدارة بالاتّفاق مع الهيئة" (قانون الهيئة،١٩٨١، ص ص٣-٤).

وحيث تشابهت وظيفة إدارة الرقابة الداخلية الواردة في القانون ٢٤ لعام ١٩٨١مع وظيفة التدقيق الداخلي الواردة في أدبيات التدقيق في تاريخ صدور القانون، فقد عدّ القاضي وآخرون أنّ إدارة الرقابة الداخليّة الواردة في القانون تقابل مفهوم التدقيق الداخلي المطروح في أدبيات التدقيق (القاضي وآخرون، ٢٠١٥، ص٨٣). لكن مع تطوّر مفهوم التدقيق الداخلي وإضافة عمليات تقويم المخاطر والحوكمة إلى أهدافه بموجب التعريف الأخير له الصادر عن معهد المدققين الداخليين عام ١٩٩٩، لم تعد صياغة القانون ٢٤ لعام ١٩٨١ منسجمة مع التطوّر المهني في وظيفة التدقيق الداخليّ، ولا مع التطوّر في الجهات الحكومية السورية ذاتها لا سيّما المصارف منها التي ركّزت اهتمامها على المخاطر وإدارتها، فأحدثت إدارات للتدقيق الداخليّ لمواكبة أهدافها الجديدة رغم وجود إدارات للرقابة الداخلية ضمن المصرف نفسه. أمّا المصارف الخاصّة في سورية فقد اعتمدت إدارة واحدة فقط هي إدارة التدقيق الداخلي واضعة بذلك حدّاً لازدواجية العمل وتضارب المهام. يضاف إلى ذلك أنّ هناك إشكاليّة في ترجمة كلمة "audit" إلى اللغة العربية، إذ يترجمها البعض على أنها تدقيق، أو مراجعة، أو رقابة.

وقد اعتمد البحث مفهوم إدارة الرقابة الداخلية من حيث أنّها تطابق التدقيق الداخلي، ولو أنّه من الناحية العملية فإنّ الرقابة الداخلية مجموعة أنظمة تمارس من خلال إدارة التدقيق. وقد تمّت الاستعانة بمعايير التدقيق الداخليّ المهنيّة وأدبياته لأنّها تخدم الغرض من البحث.

لقد أصبح بحكم المألوف أن يشير عمل إدارة الرقابة الداخلية في القطاع العامّ في سورية إلى تدقيق بعض المشروعات أو بعض الأعمال الإدارية والمالية البسيطة، أو التحقيق في بعض الشكاوى والمخالفات التي يتم الإبلاغ عنها. وهو مما يثير الشكّ بتطبيق نصوص القانون ٢٤ لعام ١٩٨١ فعلياً على أرض الواقع، لذلك كان لا بدّ من معاودة النظر في واقع إدارات الرقابة الداخليّة، والوقوف على مدى وفائها بالالتزامات الملقاة على عاتقها بما يتناسب مع القانون ٢٤ لعام ١٩٨١ ومعايير التدقيق الداخلي المهنية، لتحديد مدى كفاءتها وفعاليتها وما تضيفه من قيم إلى الجهة التي تعمل لديها، لذلك تأتي هذه الدراسة لتجيبنا على السؤال الرئيس التالي:

كيف يمكن تقويم أداء إدارة الرقابة الداخلية في جهات القطاع العام في سورية، وما المعايير الأساسية الواجب استخدامها لإجراء عملية التقويم؟

٢-أهمّية البحث:

من ناحية، يستمدّ هذا البحث أهميّته من أهمية وظيفة إدارة الرقابة الداخليّة ودورها الحسّاس في جهات القطاع العامّ في سوريّة، لا سيّما الجهات ذات الطابع الاقتصاديّ منها. والحاجة إلى تعزيز دورها وفعاليتها في ظلّ المشكلات المتعدّدة التي يعيشها القطاع العام في الوقت الحاضر، لا سيّما في ظلّ الصلاحيات والمسؤوليات الكبيرة والحصانة القانونية التي منحها القانون ٢٤ لعام ١٩٨١ للمراقبين الداخليين.

ومن ناحية أخرى، تعدّ مؤسسات المياه إحدى أهمّ المؤسّسات العامّة التي تلعب دوراً استراتيجياً متميزاً، وينطوي عملها على أهداف اقتصاديّة واجتماعيّة هامّة. وإنّ تفعيل دور إدارات الرقابة الداخليّة في مؤسسات المياه سوف ينعكس بصورة إيجابية على تحقيق أهدافها وزيادة فعالية عملها.

٣- مشكلة البحث:

تتلخّص مشكلة البحث في الوقوف على مدى قيام إدارات الرقابة الداخليّة في القطاع العامّ السوري بالمسؤوليّات الملقاة على عاتقها التي نصّ عليها القانون ٢٤ لعام ١٩٨١ في سورية، ونصّت عليها معايير التدقيق الداخليّ المهنيّة، لتحديد نقاط الضعف وأوجه القصور في عمل هذه الإدارات، ووضع الحلول الملائمة لتحسين أدائها وتعزيز كفاءتها.

<u>ويمكن تحديد مشكلة البحث في الأسئلة التالية:</u>

١. كيف يمكن تقويم الأداء في إدارة الرقابة الداخلية في جهات القطاع العامّ في سورية. وما المعايير التي يمكن استخدامها لإجراء عملية التقويم؟
٢. هل تنسجم نصوص القانون ٢٤ لعام ١٩٨١ مع معايير تقويم الأداء في إدارة الرقابة الداخلية؟
٣. ما مدى التزام إدارات الرقابة الداخليّة في مؤسّسات المياه في سورية بمعايير تقويم الأداء في إدارة الرقابة الداخلية؟

٤- أهداف البحث:

بناء على طبيعة مشكلة البحث وأهميّته، فإنّ البحث يهدف بشكل عامّ إلى:

١. دراسة وتحليل المعايير التي يمكن اعتمادها لتقويم أداء إدارة الرقابة الداخلية في ضوء معايير التدقيق الداخليّ المهنيّة.
٢. بيان أوجه القصور في القانون ٢٤ لعام ١٩٨١ في سورية في ضوء معايير التدقيق الداخليّ المهنيّة.
٣. تحديد نقاط الضعف في أداء إدارات الرقابة الداخليّة في مؤسّسات المياه في سورية وأسبابها من واقع عمل هذه الإدارات الفعليّ.
٤. وضع الحلول الملائمة لتحسين أداء إدارات الرقابة الداخليّة وتعزيز كفاءتها في مؤسّسات المياه في سورية.

٥- مصطلحات البحث:

a. الرقابة الداخليّة: Internal Control

"جهاز يتبع الرئيس الإداريّ الذي أُحدث في نطاق إدارته، سواء في الإدارة المركزيّة أو الإدارة الفرعيّة. يمارس اختصاصاته المنصوصة في "قانون الهيئة"، ويهدف إلى تحقيق الرقابتين الآنية واللاحقة على الأداء الإداريّ والإنتاجيّ وتطويره، ويعمل في نطاق الولاية العامّة للهيئة لصالح الجهة العامّة التابع لها، ويؤازر الهيئة في أداء مهمّاتها" (النظام الداخليّ للهيئة[٢]، ١٩٩٠، ص١٦١).

b. تقويم الأداء: Performance Evaluation

يمكن تعريفه إجرائيّاً على أنّه قياس حجم الأعمال المنجَزة ونوعيتها، وأسبابها، ونتائجها على المجتمع وجميع الجهات المستفيدة منها، باعتماد مجموعة من المؤشّرات لتحديد مواطن الخلل والانحراف، ووضع الحلول الملائمة لمعالجتها.

[٢] أينما وردت عبارة "النظام الداخليّ للهيئة " فيقصد بها "النظام الداخليّ للهيئة المركزية للرقابة والتفتيش في سورية".

c. مؤسّسات المياه في سورية: The Water Supply Departments in Syria

هي المؤسّسات العامّة لمياه الشرب[٣] في محافظات الجمهورية العربية السورية، المحدَثة بموجب المرسوم التشريعي رقم ١٤ لعام ١٩٨٤. وتقوم بإعداد الخطط المتعلّقة بمشاريع مياه الشرب وتنسيقها وتنفيذها، ضمن إطار المؤشرات الماديّة والماليّة للخطّة العامّة للدولة، ودراسة وتصميم وتنفيذ وتشغيل وإدارة واستثمار وصيانة مشاريع مياه الشرب (المرسوم التشريعي رقم ١٤، ١٩٨١).

٦- الدراسات السابقة:

حاول العديد من الباحثين والشركات والمنظمات المهنيّة تقويم أداء التدقيق الداخليّ والوصول إلى مقاييس لتحديد جودته، لكنّ جميع الإنجازات التي تمّ التوصّل إليها لا تعدو كونها محاولات فردية لأغراض محدّدة. ولم تسفر الجهود المبذولة في هذا المجال عن مقاييس متفقة ومنهجيات موحّدة لإجراء هذا التقويم. إلاّ أنّها قدّمت مؤشّرات عديدة يمكن الاستفادة منها في سياق إيجاد نموذج شامل لتقويم أداء التدقيق الداخليّ.

وما يلي مجموعة من الدراسات السابقة المرتبطة بموضوع البحث:

[٣] فُصلت حالياً العديد من مؤسسات مياه الشرب عن مؤسسات الصرف الصحي وأصبح لكلّ منهما مؤسّسة عامة مستقلة عن الأخرى، حيث كان اسم هذه المؤسسات بتاريخ صدور المرسوم رقم ١٤ لعام ١٩٨٤ "المؤسسات العامة لمياه الشرب والصرف الصحي".

أولاً: الدراسات الأجنبية السابقة:

دراسة (Zoureigat &Al-Moshaigeh,2014).

"**Measuring The Performance of Internal Audit Function in Saudi Listed Companies: An Empirical Study**".

العنوان: "قياس أداء وظيفة التدقيق الداخلي في الشركات السعودية المدرَجة: دراسة تطبيقية".

الهدف: التحقق فيما إذا كانت الشركات السعودية المدرجة تستخدم مقاييس الأداء لتقويم وظيفة التدقيق الداخلية، والتعرف إلى مقاييس الأداء المستخدمة منها لإجراء عملية التقويم في حال وجودها.

المنهجية: صُمّم استبيان يتضمن مجموعة من المقاييس الكمية والنوعية ووزّع على المدققين الداخليين في الشركات السعودية المدرجة لتحديد المقاييس المستخدمة وأهميتها.

النتائج: توصلت الدراسة إلى أن الشركات السعودية تستخدم مقاييس الأداء الكمية والنوعية كليهما لتقويم أداء وظيفة التدقيق الداخلي. وقد صُنّفت المقاييس النوعية على أنها هامة في حين صنفت المقاييس الكمية على أنها غير هامة.

دراسة (Lopez and Virginia, 2013) .

"The Independence Of The Internal Audit And Its Possible Safeguards, An empirical study using the Delphi method".

العنوان:"استقلاليّة التدقيق الداخليّ والضمانات الممكنة، دراسة تطبيقية باستخدام طريقة دلفي".

الهدف: تحديد ضمانات تحقيق الاستقلاليّة والموضوعيّة في التدقيق الداخليّ.

المنهجية: استناداً إلى مستوى الأهمّية التي يعلّقها الخبراء على الاستقلاليّة والموضوعيّة، اقترح الباحثان مجموعة من الضمانات الرئيسة للحفاظ عليهما، وقاما باختبارها إحصائياً.

النتائج: خلص الباحثان إلى ترتيب الضمانات ضمن ثلاث مجموعات هي:

الضمانات الشديدة الأهمّية: وتتضمّن الاستقلال عن الأنشطة الخاضعة للتدقيق وأنظمة الرقابة الداخليّة، والابتعاد عن تدقيق الأنشطة التي كان المدقّق مسؤولاً عنها سابقاً قبل مرور عام، وإجراءات توظيف وتدريب المدقّقين الداخليّين، وإجراء عمليّات الإشراف والتقويم قبل إصدار التقرير، والاعتماد على الجهات غير التنفيذيّة، ووجود تشريعات تخدم وظيفة التدقيق الداخليّ.

الضمانات الهامّة: وتتضمّن الحوافز التي تحثّ المدقّقين على الموضوعيّة، وقياس جودة عمل التدقيق الداخليّ، وحوكمة تنظيميّة قويّة، والاجتماعات مع لجنة التدقيق، وتعيين وعزل المدقّق الداخليّ من قبل جهة غير تنفيذيّة، وتناوب المدققين الداخليّين في مهامهم.

الضمانات قليلة أو عديمة الأهمّية: وتنحصر في انقضاء الوقت والظروف المتغيرة، والاستعانة بمصادر خارجية لمهنة التدقيق الداخليّ.

دراسة (Bolger, 2011).

"A Call to Action: Stakeholders' Perspectives on Internal Auditing".

العنوان: "دعوة للعمل: موقف أصحاب المصلحة من التدقيق الداخليّ"

الهدف: الحصول على فهم واضح حول توقّعات أصحاب المصلحة الأساسيين ومطالبهم من التدقيق الداخليّ.

المنهجية: صُمّم استبيان اختبار توقّعات هؤلاء من مهنة التدقيق الداخليّ كجزء من دراسات الهيئة المشتركة لمعارف IIA (CBOK) لعام ٢٠١٠، وطُبّق على الولايات المتحدة الأمريكية فقط. وأصحاب المصلحة الذين اعتمدتهم الدراسة هم: رئيس لجنة التدقيق، وأعضاء لجنة التدقيق، ورئيس مجلس الإدارة، والمدير التنفيذيّ، والمدير الماليّ.

النتائج: أبدى المستجوبون وجهات نظر إيجابية تجاه مهنة التدقيق الداخليّ عموماً، وتجاه أنشطة التدقيق الداخليّ لمنظماتهم بصورة خاصّة. أمّا التصوّرات السلبية فقد وضعت بعض الحلول للنظر فيها. واقترح البحث مجموعة من الإجراءات المثالية التي يمكن لمؤسّسات التدقيق الداخليّ الاستفادة منها.

دراسة (Kinsella, 2010) .

"Assessing your Internal Audit Function".

العنوان: "تقويم وظيفة التدقيق الداخلي لديكم".

الهدف: إلقاء الضوء على كيفية تحقيق الأداء المثالي للتدقيق الداخلي.

المنهجية: اعتمد البحث مفهوم الجودة في قياس أداء وظيفة التدقيق الداخليّ مشيراً إلى أنّ هذا القياس قد يختلف من عمليّة تدقيق إلى أخرى، إلاّ أنّه يتضمّن على الأقل: مقابلات مع أصحاب المصلحة، واختبار الوثائق الرئيسة لدى المؤسّسة التي يتم تدقيقها، واستعراض مجموعة نموذجية من أوراق عمل التدقيق الداخليّ، واختبار علاقته مع الإدارة، وتقويم المخاطر المتعلقة بتكنولوجيا المعلومات، والتقدّم في معالجة الموضوعات السابقة.

النتائج: اقترح البحث خمسة محاور بحيث يمكن تقويم وظيفة التدقيق الداخليّ باعتمادها، هي: الهدف من التدقيق الداخليّ، وموقعه في المنظمة، وعمليات التدقيق، والقائمين بالتدقيق، وكيفية الأداء في ضوء معايير التدقيق الدوليّة.

دراسة (Arena and Azzone, 2009).

"Internal Audit Effectiveness, Relevant Drivers Of Auditees Satisfaction".

العنوان: "فعالية التدقيق الداخليّ، العناصر المرتبطة برضا الجهات الخاضعة للتدقيق"

الهدف: تحليل العوامل التي يمكن أن تؤثر على فهم المديرين لجودة التدقيق وتعزّز رضا الجهات الخاضعة للتدقيق عن دور التدقيق الداخليّ فيها.

المنهجية: تضمّن البحث دراسة ١٢ مؤسّسة إيطالية من مختلف الصناعات. حيث صُنّفت هذه الشركات إلى مجموعات بحسب: خصائص وظيفة التدقيق الداخليّ، ورضا المدقّقين، ورضا الجهات الخاضعة للتدقيق. وذلك عبر إجراء ٥٤ مقابلة مع المدقّقين الداخليّين والجهات الخاضعة للتدقيق في كل شركة.

النتائج: توصّل البحث إلى أنه لا يمكن لتوصيات ونتائج التدقيق الداخليّ أن تخدم الكثير من الأغراض ما لم تلتزم الإدارة بتنفيذها، وأنّ الأثر الذي يمكن أن يحدثه المدقّق الداخليّ في تحقيق أهداف الشركة يتأثر بمدى اهتمام المديرين بقيمة عمله. وبذا فإنّ فعّالية التدقيق الداخليّ تتوقف على تصوّرات الجهة الخاضعة للتدقيق لنوعية عمل التدقيق الداخليّ.

دراسة (Boţa –Avram and Palfi, 2009).

"Measuring And Assessment Of Internal Audit's Effectiveness".

العنوان: "قياس وتقويم فعالية التدقيق الداخليّ".

الهدف: تحديد الطرق الأكثر أهمية لتقويم فعالية التدقيق الداخلي ومساعدته على تحقيق قيمة مضافة.

المنهجية: عرض وتحليل الأساليب الأكثر استخداماً في تقويم أداء التدقيق الداخليّ والتوجيهات المتعلقة بهذا التقويم.

النتائج: توصّلت الدراسة إلى تصنيف الأساليب المستخدمة من وجهتي نظر كمية ونوعية. تتضمّن الأساليب الكمية: درجة تنفيذ خطّة التدقيق الداخليّ، والزمن اللازم لإصدار تقرير التدقيق، وتوقيت معالجة النتائج، وعدد النتائج التي لم تحلّ أو إن كان هناك تأخّر زمنيّ في حلّها، واختبار مؤهّلات فريق التدقيق من حيث الخبرة العمليّة والشهادات العلمية. وتتضمّن الأساليب النوعية: إجراء مقابلات أو استبيانات باقتراب موعد انتهاء مهمّة التدقيق بمشاركة الجهات الخاضعة للتدقيق. وتختلف عناصر هذه الاستبيانات حسب خصوصيّة كل شركة.

دراسة (The Institute of Internal Auditors, 2009).

"Internal Audit Capability Model (IA-CM) for the public sector".

العنوان: "نموذج مقدرة التدقيق الداخليّ في القطاع العام (IA-CM)".

الهدف: تطوير نموذج **(IA-CM)** لاستخدامه عالمياً في رفع مقدرة التدقيق الداخليّ في القطاع العامّ.

المنهجية: اشتملت هذه الدراسة تحديداً على نموذج IA-CM الذي يتكون من مصفوفة، يمثل محورها الأفقي مستويات المقدرة الخمسة للتدقيق الداخليّ وهي: مبدئية، وبنية تحتية، ومتكاملة، ومُدَارة، ومثالية. ويمثّل محورها الشاقولي عناصر التدقيق الداخليّ الستة وهي: خدمات ودور التدقيق الداخليّ، وإدارة الأفراد، والممارسات المهنيّة، وإدارة ومسؤولية الأداء، والعلاقات مع البنية التنظيمية، وهيكلية الحوكمة. ويوضح النموذج الخطوات التي يمكن للمؤسّسة اتباعها لتحسين أو توسيع نشاط التدقيق الداخليّ من خلال تحديد متطلّباته وفقاً لطبيعة وتعقيد المؤسّسة والمخاطر التي تواجهها، ودراسة مقدراته لتلبية هذه المتطلّبات. ثم تحديد الفجوات بين المتطلّبات والمقدرات، والعمل على تطوير المستوى الملائم لمقدرة التدقيق الداخليّ ضمن المؤسّسة.

دراسة (The Institute of Internal Auditors, 2009).

"Performance Measures for Internal Audit Functions".

العنوان: "مقاييس أداء وظيفة التدقيق الداخلي".

الهدف: تقويم الوضع الحالي لمقاييس الأداء المستخدمة في التدقيق الداخلي، والتركيز على المقاييس الواجب تتبّعها وطريقة استخدامها.

المنهجية: تضمّنت مسحاً ميدانياً لأكثر من ٥٠ مدققاً داخلياً في أوستن التابعة لولاية تكساس الأمريكية، نصفهم من القطاع الحكوميّ. اشتمل الاستبيان على خمسة مقاييس رئيسة للأداء هي: البيئة، والمخرجات، والجودة، والكفاءة، والأثر. ولكلّ من هذه المقاييس مجموعة من المعايير الخاصة بها.

النتائج: توصّلت الدراسة إلى فشل العديد من إدارات التدقيق الداخليّ في استخدام مقاييس ملائمة للأداء. وأن مقاييس الجودة هي أكثر النماذج المستخدمة في قياس الأداء. ويعتقد المعهد الدوليّ للمدقّقين الداخليّين أنّ هذا الفشل في استخدام مقاييس الأداء على نحو ملائم يعود لثلاثة عوامل، هي: عدم وجود معايير لتقويم الأداء، والاعتماد على مقاييس جودة التدقيق في قياس الأداء، وصعوبة قياس الأثر، لذلك يصعب قياس الأداء بأكثر من الامتثال للمعايير، والافتقار إلى الموارد الكافية ومن ضمنها عامل الزمن.

النتائج: أعيد تحديد النموذج وإثبات شرعيته لضمان منفعته وإمكانياته الفعلية وصلته مع نشاطات التدقيق الداخلي في القطاع العامّ.

دراسة (KPMGs Audit Committee Institute, 2009).

"Evaluation Of Internal Auditors".

العنوان: "تقويم المدقّقين الداخليّين".

الهدف: تقويم عمل المدقّقين الداخليّين من قبل لجنة التدقيق باعتمادها رأي كلّ من المدقّقين الداخليّين والخارجيين والإدارة. فلا بدّ للجنة التدقيق من اعتماد هذه الجهات في تقويمها لعمل المدقّقين الداخليّين.
المنهجية: تحديد مجموعة من الاختبارات العملية كإطار متكامل لإجراء هذا التقويم من وجهة نظر كلّ من: لجنة التدقيق، والإدارة، والمدقّق الخارجي، إضافة إلى التقويم الذاتي من قبل رئيس التدقيق الداخليّ لعمل إدارته بما في ذلك المشكلات المتعلقة بأطراف التقويم الأخرى.

النتائج: توصلت الدراسة إلى تحديد مجموعة من مؤشرات التقويم. إذ تتعلق المؤشرات الخاصّة بلجنة التدقيق ورئيس التدقيق الداخليّ التنفيذي بفهم المدقّقين الداخليّين عملهم، وقيامهم بأدوارهم ومسؤولياتهم، واختبار مهاراتهم وخبراتهم، ومستوى أدائهم. وتتعلق المؤشرات الخاصّة بالإدارة بمستوى التخطيط، وبرنامج العمل، ومستوى الأداء الإجمالي، واختبار مهارات وخبرات المدقّقين الداخليّين. أمّا المؤشرات المتعلّقة بالمدقّق الخارجي فتتعلّق بالشروط المرجعية لعمل التدقيق الداخليّ، وبرنامج العمل، واختبار مهارات وخبرات المدقّقين الداخليّين.

دراسة (Performance Review Unit in New South Wales Government, 2008).

"Performance Review, Internal Audit Capacity in the NSW[4] Public Sector, final report".

العنوان: "مراجعة الأداء، مقدرة التدقيق الداخلي في القطاع العام لولاية نيو ساوث ويلز، التقرير النهائي".

الهدف: قياس مقدرة التدقيق الداخليّ في القطاع العامّ والشركات المملوكة من قبل الدولة.

[4] New South Wales

المنهجية: أجريت مجموعة من البحوث المشاركة والمسوحات الميدانيّة والمقابلات الشخصيّة مع رؤساء التدقيق الداخليّ في القطاع العامّ وبعض مؤسسات القطاع الخاص، والمشاورات مع الهيئات المهنيّة وأصحاب المصلحة. تناول التقرير التشريع الخاص بالتدقيق الداخليّ، والإجراءات التحضيرية لخدمات التدقيق والخدمات الاستشارية، والنفقات المترتبة عليها، وترتيبات إرسال التقارير بين التدقيقين الداخليّ والخارجيّ، والمستوى العامّ للخدمات المقدمّة.

النتائج: أظهرت الدراسة تفاوتاً كبيراً في مستويات أداء التدقيق الداخليّ لدى الجهات المختلفة، ومقدرته على تفادي فشل المؤسّسة في تقديم خدماتها ومعالجة مخاطرها، وأكّد وجود فرص لتطوير فعاليته دون زيادة في التكاليف المباشرة للجهة، مع العلم أن المؤسّسات الأصغر تحتاج قدراً أكبر من المساعدة لاستخدام التدقيق الداخليّ بفعاليّة وكفاءة.

دراسة (Australian National Audit Office, 2007).

"Public Sector Internal Audit, An Investment In Assurance And Business Improvement, Better practice Guide".

العنوان: "التدقيق الداخليّ في القطاع العامّ، الاستثمار في تحسين الضمان والجودة، دليل الممارسات الفضلى".

الهدف: تحديد ممارسات التدقيق الداخليّ الفضلى في القطاع العامّ بما يتناسب مع أهدافه المعاصرة.

المنهجية: إجراء مسوحات ميدانية تناولت النقاط التالية: إدراك المدقّق الداخلي لنطاق عمله، وجودة التحليل المعتَمد، وفوائد التوصيات المقترحة، وكفاءة العمليات، ومستوى التعاون من الإدارة، القيمة الإجمالية للتقرير بالنسبة للإدارة.

النتائج: توصّلت الدراسة إلى أنّ ممارسات التدقيق الداخليّ الفضلى في القطاع العامّ يجب أن تتميز بعدة صفات هي: امتلاك ثقة أصحاب المصلحة الأساسيين، والاستقلاليّة الفعليّة، ووجود إستراتيجية أعمال متطوّرة تعبّر بوضوح عن دورها المستقبلي ومسؤولياتها، وتوافر مصادر ماليّة كافية وفريق عمل مؤهّل، والتركيز على الأعمال وارتباطها بالمخاطر، ووضع خطّة شاملة ومتوازنة، والقيام بجميع أعمال التدقيق

بحسب معايير محدّدة، والفحص السنوي لفعّالية نظام الرقابة الداخليّة لدى الجهة، وتقديم النصح للجنة التدقيق والإدارة العليا فيما يتعلق بالاتجاهات والمسائل التنظيمية الناتجة عن عملها، ونشر الدروس المستفادة التي تنشأ عن عملها إلى المناطق ذات الصّلة، وإخبار لجنة التدقيق بانتظام عن التقدّم المحرز في تنفيذ ما تمّ الاتفاق عليه بين التدقيقين الداخليّ والخارجيّ وتوصيات التقرير الأخرى، وتسهيل عملية الاتصال بين التدقيق الخارجيّ والجهة.

وبحسب الدراسة تتنوّع مؤشّرات الأداء من جهة إلى أخرى إلاّ أنّها تعرض أمثلة على مؤشرات الأداء الأكثر ملاءمة استناداً إلى إستراتيجية التدقيق الداخليّ، وأمثلة على اختبارات المسح المتعلقة برضا الجهات الخاضعة للتدقيق ولجنة التدقيق عن عمل وظيفة التدقيق الداخليّ واختبارات تقويمها الذاتيّ.

دراسة (Auditor General Alberta, 2005).

"Examination of Internal Audit Departments For the year ended March 31".

العنوان: "اختبار إدارات التدقيق الداخلي عن السنة المنتهية في ٣١ آذار".

الهدف: اختبار أداء إدارة التدقيق الداخليّ في القطاع العامّ في مقاطعة ألبرتا في كندا من خلال مجموعة من الإجراءات، وفي ضوء معايير طُوِّرت عن معايير IIA.

المنهجية: تضمنت مسحاً ميدانياً ومقابلات شخصية مع ممثلي المؤسّسة، وهم: أعضاء لجنة التدقيق والإدارة العليا وإدارة التدقيق الداخليّ، وفحص الوثائق ذات الصّلة بما فيها ملفات التدقيق الداخليّ ومحاضر الاجتماعات وحزمة المعلومات والشروط المرجعية. وحيث ينعدم وجود لجنة تدقيق في هذه الإدارات فقد وضعت حكومة ألبرتا لجنة من ممثلي الوزراء واثنين من المديرين التنفيذيين للقطاع الخاص ليكونوا بمقام لجنة تدقيق.

النتائج: تبين من خلال الدراسة قيام المدقّقين الداخليّين بتنفيذ مشاريع بدت تشغيلية بطبيعتها ومشاركة المديرين التنفيذيين أحياناً في عمليات التدقيق الداخليّ ما يؤدي إلى المساس باستقلاليّتها. كما تبين أيضاً عدم قدرة بعض الإدارات على إكمال مشاريع الخطط بسبب تضييع نسبة كبيرة من وقتها بالتحقيقات الخاصة وتنفيذ مشاريع الإدارة، وعدم قيامها بإعداد تقارير ربعية حول التقدّم المحرز في الخطّة. هذا ولم تفصح

خطط التدقيق الداخليّ بما يكفي عن فجوة الموارد البشرية. واقترحت الدراسة اعتماد نظام مؤشّرات الأداء لتطوير الخطط الاستراتيجية طويلة الأمد للتدقيق الداخليّ.

دراسة (European commission, 2004).

"Internal Control Systems In Candidate Countries".

العنوان: "أنظمة الرقابة الداخليّة في البلدان المرشحة".

الهدف: دراسة وضع الرقابة الداخليّة في البلدان المرشّحة لعضوية الاتحاد الأوروبي مثل قبرص ومالطا.

المنهجية: تقويم الأوضاع الحالية لأنظمة الرقابة الداخلية في البلدان المرشحة لعضوية الاتحاد الأوروبي ومن ضمنها وضع التدقيق الداخلي فيها بما يتفق مع المعايير الدولية والأوروبية وأفضل الممارسات المتبّعة.

النتائج: تبيّن أنّ إنشاء وحدات التدقيق الداخليّ ضمن القطاع العامّ عُدّ واجباً قانونياً في جميع البلدان عدا قبرص ومالطا. وتتمتّع هذه الوحدات بحقّ التدقيق الماليّ وتدقيق الأداء في كلّ من ألبانيا وقبرص، أمّا في بولندا وتركيا فتمتلك حقّ التدقيق الماليّ فقط. وفيما يتعلّق بتقارير التدقيق الداخليّ فإنّها تُوجّه مباشرة إلى الوزير المختصّ في بعض البلدان مثل استونيا ورومانيا وسلوفاكيا وسلوفينيا. وفي جمهورية التشيك تُرسَل إلى رئيس السلطة العامّة الذي يقوم فيما بعد بتقديم تقرير حول نتائج الرقابة الماليّة ككلّ إلى وزارة الماليّة. وفي لاتفيا يُقدَّم التقرير إلى أمانة سرّ الوزارة وإلى قسم التدقيق الداخليّ في وزارة الماليّة، ويُرسل التقرير السنوي إلى مجلس التدقيق الداخليّ ومكتب تدقيق الحكومة.

دراسة (Manita and Elommal, 2010).

"The Quality of Audit Process: An Empirical Study with Audit Committees".

العنوان: "جودة عمليات التدقيق: دراسة تطبيقية مع لجان التدقيق".

الهدف: وضع معايير قياس جودة عملية التدقيق.

المنهجية: أجريت استبيانات ومقابلات مع أعضاء لجان التدقيق وبعض المكلّفين من الشركات المدرجة في البورصة التونسية تمّ تطبيقها بين عامي ٢٠٠٧– ٢٠٠٨. وقد صودق على معايير القياس هذه في تونس.

النتائج: توصّلت الدراسة إلى تحديد ٢٧ مؤشّراً لجودة عملية التدقيق لُخّصت ضمن سبعة أبعاد أساسية للجودة ترتبط أربعة منها بالجودة التقنية لعملية التدقيق من حيث فهم الشركة ومناخها، والمخاطر المرتبطة بها، وتماسك برامجها أمام المخاطر، ومستوى التعاون والتواصل مع لجنة التدقيق. في حين ترتبط العوامل الثلاثة المتبقيّة بالاستقلاليّة والأخلاقيّات، وتأهيل فريق التدقيق، والتنظيم والإشراف الملائمين.

دراسة (Protiviti & The Institute of Internal Auditors, 2010).

" Internal Auditing Around The World".

العنوان: "**التدقيق الداخلي حول العالم**".

الهدف: وضع ملخص للتقنيات التي تمكّن من تقويم أداء وظيفة التدقيق الداخليّ في الشركات الدوليّة الرائدة.

المنهجية: تحليل بيانات تسع شركات دوليّة رائدة[٥]، والمقاييس المستخدمة في كل منها لتقويم أداء التدقيق الداخليّ استناداً إلى تقنيات التدقيق وتكنولوجيا تحليل البيانات.

النتائج: توصلت الدراسة إلى الطرائق الأنسب التي يمكن استخدامها لإجراء تقويم التدقيق الداخليّ من وجهة نظر عالمية،وقُدّمت على النحو التالي:

- استخدام بطاقة الأداء المتوازن.
- استخدام الطرق النوعية من خلال دراسات رضا العملاء عن التدقيق الداخليّ. وأحد أهدافها الرئيسة تحديد الأسباب التي لا تحقّق سعادة العميل.
- تطبيق بعض برامج ضمان جودة التدقيق الداخليّ السنوي.
- الأساليب الأخرى المستعملة في قياس فعّالية التدقيق الداخليّ هي: التقارير غير الرسمية لدى الإدارة، والأنظمة المختلفة في مراقبة توقيت الوفاء بوظائف التدقيق وجودة تقاريره.

---

[٥] هذه الشركات هي:ACCENTURE ، COMMONWEALTH BANK ، DENTSPLY INTERNATIONAL ، DEUTSCHE BANK ، PHILIPS ، SAP ، SHELL ، SPB ، TALECRIS BIOTHERAPEUTICS .

دراسة (Reheul and Caneghem and Verbruggen, 2013).

"Auditor Performance, Client Satisfaction and Client Loyalty: Evidence from Belgian Non-Profits".

العنوان: "أداء المدقّق، رضا العميل وولاءه: أدلة من المنظمات البلجيكية غير الربحية"

الهدف: دراسة العلاقة بين أداء المدقّق الفعلي ورضا العميل عن المدقّق، ثمّ العلاقة بين رضا العميل عن المدقّق وولائه له.

المنهجية: اعتمدت الدراسة نموذج الأداء Servperf[٦]، واستخدمت استبيانين متمايزين. استند الأول إلى أدبيات التسويق، والثاني إلى أدبيات التدقيق. يتكون الاستبيان الأوّل من ٢٢ بنداً تندرج ضمن أربعة عوامل للجودة هي: الاهتمام بالعميل، والموثوقيّة، والثّقة والمظهر، والتجهيزات الماديّة. ويتكوّن الاستبيان الثاني من ٣٤ بنداً تندرج ضمن خمسة عوامل للجودة هي: خدمة العميل، والأخلاق والسمعة، وحق الدخول، وأتعاب التدقيق، والخبرة في الصناعة.

النتائج: أظهرت الدراسة ارتفاعاً في معدلات رضا العملاء عن المدقّقين وولائهم لهم في العيّنة المدروسة، وأن جميع الأبعاد التي استخدمت ترتبط على نحو هام وإيجابيّ برضا العميل عن أداء المدقّق باستثناء الخبرة في الصناعة والتجهيزات الماديّة. كما تبيّن وجود علاقة قويّة بين رضا العميل عن المدقّق وولائه له.

دراسة (Duncan and Trotman, 2014).

" Internal Audit Quality: A Multi- Stakeholder Analysis ".

العنوان: "جودة التدقيق الداخلي: تحليل متعدد لأصحاب المصلحة".

الهدف: تحديد الأبعاد المختلفة لمفهوم جودة التدقيق الداخلي وكيفية تقويمها من قبل أصحاب المصلحة.

[٦] اختصاراً لعبارة service performance ويقصد به أداء الخدمة.

المنهجية: اعتمدت هذه الدراسة خمسة أبعاد مترابطة لقياس جودة التدقيق الداخليّ هي: المدخلات، والعمليّات، والمخرجات، والنتائج، وعوامل السياق. واختبرت هذه العوامل عبر أربع مجموعات من أصحاب المصلحة هم: لجان التدقيق، والإدارة العليا، والمدقّقين الداخليّين، والمدقّقين الخارجيين.

النتائج: أظهرت الدراسة أنّ كلّاً من هذه المجموعات استخدمت مؤشّرات مختلفة للحكم على جودة التدقيق الداخليّ. فركّزت لجنة التدقيق على بُعد المخرجات، واستخدمت الإدارة بُعدي النتائج والمخرجات، واستخدم المدقّقون الداخليّون بُعد العمليات، أما المدقّقون الخارجيون فقد استخدموا بُعد المدخلات. وبناء عليه، توصّلت الدراسة إلى أنّ مفهوم الجودة أكثر تعقيداً مما أخذته الدراسات السابقة باعتبارها، وأنّ التدقيق الداخليّ أحد عناصر حوكمة الشركات التي ستحكم بدورها جودة وظيفة التدقيق الداخليّ بصورة مختلفة عمّا سبق.

ثانياً: الدراسات العربية السابقة:

دراسة (أبو خليل، ٢٠١١).

العنوان: "حوكمة القطاع العامّ الاقتصادي في سورية ودور إدارة الرقابة الداخليّة في تعزيزها، دراسة ميدانيّة".

الهدف: بحث مدى إمكانية حوكمة القطاع العامّ الاقتصادي في سورية ودور إدارة الرقابة الداخليّة في تعزيزها في ظل الواقع الذي تعيشه المنشآت، وبما يماشي التطوّرات والتحديثات الإدارية والتشريعية الجارية.

النتائج: توصّلت الدراسة إلى أنّ الواقع الذي يعيشه القطاع العامّ الاقتصادي في سورية اليوم يفرض الحاجة إلى حوكمة هذا القطاع، وغرس مبادئ الحوكمة المناسبة لدعم أسس الإفصاح والشفافية داخل شركاته ومؤسّساته، وضرورة العمل على تفعيل دور إدارة الرقابة الداخليّة في جهات القطاع العامّ الاقتصاديّ في سورية، وإعادة النظر في وضعها التنظيمي ودعم استقلاليّتها.

دراسة (العفيفي، ٢٠٠٧).

العنوان: "معوقات عمل وحدات المراجعة الداخلية والآليات المقترحة لزيادة فاعليتها".

الهدف: الوقوف على واقع وحدات التدقيق الداخلي في الوحدات الحكومية واقتراح آليات لتفعيل عملها.

المنهجية: إجراء مجموعة من الاستبيانات والمقابلات الشخصية من المراجعين الداخليين في الوحدات الحكومية.

النتائج: توصلت الدراسة إلى محدودية عمل وحدات المراجعة الداخلية في الوحدات الحكومية لأسباب إدارية مختلفة ونقص الكوادر البشرية المؤهلة فيها، وغياب القوانين والتعليمات الناظمة لعملها، وغياب المعايير المهنية عن واقع أدائها ما ساهم في إضعافه الأكبر.

دراسة (كرّاز، ٢٠٠٥).

العنوان: "كفاءة وفعالية إدارة الرقابة الداخليّة (المراجعة الداخليّة) في سورية، مع التطبيق العمليّ على بعض مؤسّسات التجارة الداخليّة".

الهدف: دراسة مدى قيام إدارات الرقابة الداخليّة بمهامّها ووظائفها بكفاءة وفعاليّة في المؤسّسة العامّة للتجارة الداخليّة والمعادن (عمران).

المنهجية: أجريت دراسة ميدانية في المؤسّسة العامّة للتجارة الداخليّة والمعادن (عمران) تناولت مجموعة من مؤشرات الكفاءة والفعالية لوظيفة المراجعة الداخلية.

النتائج: توصّلت الدراسة إلى أنّ إدارة الرقابة الداخليّة تمارس دوراً رقابيّاً تقليديّاً يركّز على الرقابة الحسابية والمستندية والوثائقية والقانونيّة وتهمل الدور الرقابيّ الشامل على الجوانب والأنشطة الإدارية والتشغيلية، والجوانب المحاسبية التقليدية. كما أنّها تعتمد المراجعة الاختبارية واللاحقة، وتستعين بالمستشارين القانونيين والخبراء عند الحاجة، وتحدد صلاحياتها ومسؤولياتها من قبل الإدارة العليا ما يعني تحجيم وتقييد نطاق عملها، ويؤثر سلباً في كفاءة وفعالية تقاريرها. وأظهرت الدراسة عدم توافر شروط الدرجات العلمية الملائمة والخبرات المهنيّة لدى المراقبين الداخليّين، وعدم خضوعهم لدورات تدريبية وتأهيلية.

ثالثاً: أهمّ النتائج المستخلصة من الدراسات السابقة وموقع البحث الحالي منها:

يمكن القول أنّ هناك قصوراً عاماً في طرق موضوع البحث على الصعيد المحليّ، ولم تُوفَّق الباحثة في العثور على المزيد من الدراسات العربية المرتبطة بالبحث. وبمراجعة الدراسات السابقة التي تمّ استعراضها، يمكن القول:

اتفقت الدراسات السابقة جميعها في الهدف. واختلفت مجتمعات البحث في هذه الدراسات وتعدّدت أدواتها ومنهجياتها. وقد كان التباين أوسع ما يكون في المنهجيات المتبعة للحصول على الهدف، إذ اعتمد بعض الباحثين على المعايير الدولية والأوروبية لتحديد المؤشرات المطلوبة لتقويم الأداء، وتبنى آخرون أفضل الممارسات المتبّعة في التدقيق الداخليّ عالمياً وعدّها بمثابة مؤشرات أداء، واستخدم البعض مقاييس جودة التدقيق الداخلي، في حين استخدم آخرون مقاييس جودة الخدمات العامّة.

وقد اتفق البحث الحالي مع جميع الدراسات السابقة في الهدف وأهمية الموضوع المدروس، ومع بعضها في المنهجية المتبعة. وتميّز عنها بما يلي:

- جمع البحث بين مؤشرات التقويم جميعها المستخدمة في الدراسات السابقة، واختبر سلامة المعايير المعتمدة بعرضها على معايير التدقيق الداخليّ المهنية والقانون ٢٤ لعام ١٩٨١ في سورية قبل تطبيقها عملياً. ما يغني الحصيلة المعرفية النظرية بدراسة مقارنة للمعايير المهنية المعروضة جميعها إلى جانب القانون ٢٤ لعام ١٩٨١.
- يمكن اعتبار هذا البحث خطوة هامّة على الصعيد المحليّ في تفعيل عمل إدارات الرقابة الداخلية في سورية عموماً وفي مؤسسات المياه على وجه الخصوص، وتطوير نصوص القانون ٢٤ لعام ١٩٨١ الناظم لعملها.

٧- **فرضيّات البحث:**

الفرضيّة الرئيسة الأولى: لا تلتزم إدارات الرقابة الداخليّة في مؤسّسات المياه في سورية بمنهجية عمل دقيقة ملائمة.

وتندرج ضمنها الفرضيّات الفرعيّة التالية:

الفرضيّة الفرعيّة الأولى: لا تقوم إدارات الرقابة الداخليّة في مؤسّسات المياه في سورية بالحصول على أدلّة كافية ومقنعة لتعزيز أحكامها واستنتاجاتها.

الفرضيّة الفرعيّة الثانية: لا تقوم إدارات الرقابة الداخليّة في مؤسّسات المياه في سورية بتوثيق كلّ ما يتعلّق بعمليّة التدقيق بتفاصيل كافية.

الفرضيّة الفرعيّة الثالثة: لا تقوم إدارات الرقابة الداخليّة في مؤسّسات المياه في سورية بتقديم نتائج وتوصيات واضحة ومحدّدة بطريقة ملائمة.

الفرضيّة الفرعيّة الرابعة: لا يتمّ الإشراف على إدارات الرقابة الداخليّة في مؤسّسات المياه في سورية وتقويمها على نحو ملائم.

الفرضيّة الرئيسة الثانية: لا تحقّق إدارات الرقابة الداخليّة في مؤسّسات المياه في سورية مسؤوليتها الاجتماعية.

وتندرج ضمنها الفرضيّات الفرعيّة التالية:

الفرضيّة الفرعيّة الأولى: لا تلتزم إدارات الرقابة الداخليّة في مؤسّسات المياه في سورية باستراتيجيات تخطيط فعّالة بما يتماشى مع أهداف المؤسّسة ومشكلاتها الرئيسة.

الفرضية الفرعية الثانية: لا تلبي إدارات الرقابة الداخليّة في مؤسّسات المياه في سورية توقّعات جميع أصحاب المصلحة من خلال نوعية الخدمات التي تقدّمها.

الفرضيّة الرئيسة الثالثة: لا تحقّق إدارات الرقابة الداخليّة في مؤسّسات المياه في سورية المعايير الشكلية الضرورية لعمل المراقب الداخليّ.

وتندرج ضمنها الفرضيّات الفرعيّة التالية:

الفرضيّة الفرعيّة الأولى: لا تتمتّع إدارات الرقابة الداخليّة في مؤسّسات المياه في سورية بالمظهر المستقلّ في ظلّ تبعيتها إلى إدارة الجهة التي تعمل لديها.

الفرضيّة الفرعيّة الثانية: لا تمتلك إدارات الرقابة الداخليّة في مؤسّسات المياه في سورية صلاحيات ومسؤوليات واضحة ومحدّدة.

الفرضيّة الفرعيّة الثالثة: لا تمتلك إدارات الرقابة الداخليّة في مؤسّسات المياه في سورية موارد وتجهيزات كافية وملائمة.

الفرضيّة الرئيسة الرابعة: لا تحقّق إدارات الرقابة الداخليّة في مؤسّسات المياه في سورية المتطلبات الأخلاقية والمهنية اللازمة لأداء أعمالها.

وتندرج ضمنها الفرضيّات الفرعيّة التالية:

الفرضيّة الفرعيّة الأولى: لا يلتزم المراقبون الداخليّون في مؤسّسات المياه في سورية بالمتطلّبات الأخلاقيّة اللازمة لأداء أعمالهم.

الفرضيّة الفرعيّة الثانية: لا يحقّق المراقبون الداخليّون في مؤسّسات المياه في سورية معايير الكفاءة المهنيّة اللازمة لأداء أعمالهم.

الفرضيّة الرئيسة الخامسة: لا تقدّم إدارات الرقابة الداخليّة في مؤسّسات المياه في سورية الاهتمام والجهد اللازمين في تنفيذ كافّة الأعمال الموكلة إليها.

وتندرج ضمنها الفرضيّة الفرعيّة التالية:

الفرضيّة الفرعيّة الأولى: لا تبذل إدارات الرقابة الداخليّة في مؤسّسات المياه في سورية العناية المهنيّة اللازمة في تنفيذ كافّة الأعمال الموكلة إليها.

الفصل الثاني

تقويم أداء وحدات الرقابة الداخلية.

أولاً: تقويم الأداء في قطاع الخدمات.

١-مفهوم الأداء وتقويمه:

٢-قياس أداء الخدمات:

٣-مفهوم جودة الخدمة:

٤-نماذج جودة الخدمة:

- أولاً: نموذج الفجوة SERVQUAL.
- ثانياً: نموذج الأداء SERVPERF .

٥-التطبيقات المختلفة لنموذجي SERVQUAL و SERVPERF .

٦- الخلاصة.

ثانياً: المعايير المقترحة لتقويم الأداء في إدارة الرقابة الداخلية.

- المجموعة الأولى: معايير الموثوقية.
- المجموعة الثانية: معايير الاستجابة.
- المجموعة الثالثة: معايير الملموسية.
- المجموعة الرابعة: معايير الثقة.
- المجموعة الخامسة: معايير التعاطف.

الفصل الثاني: تقويم أداء وحدات الرقابة الداخليّة

يعدّ تقويم أداء وحدات الرقابة الداخلية هدفاً هامّاً ومعاصراً. وبالرغم من أنّ تقويم الأداء في النشاط الإنتاجي احتل حيزاً هاماً في الأدبيات المتاحة المتعلّقة بعلم الاقتصاد أو تكنولوجيا الإنتاج أو محاسبة التكاليف، إلّا أنّ تقويم أداء الخدمات كان أكثر تعقيداً ولم ينل القدر نفسه من الاهتمام الذي ناله الإنتاج السلعي.

ويستهدف هذا الفصل تحديد مفهوم الأداء وكيفية قياسه في قطاع الخدمات بصورة عامّة، ثم بيان كيفية قياس الأداء في معايير التدقيق الداخليّ المهنية وهي: المعايير المهنيّة الدوليّة للتدقيق الداخليّ، ومعايير مكتب المحاسبة العامّ في الولايات المتحدة الأمريكيّة GAO، ومعايير المنظمة الدوليّة لأجهزة الرقابة العليا INTOSAI. كما تمّت الإشارة إلى مدى توافق هذه المعايير مع معايير التدقيق الخارجيّ التي تتعلّق بالممارسة المهنيّة التي يقوم بها المدقّق الخارجيّ المستقلّ. والربط بين هذه المعايير المهنية ومعايير الخدمات العامّة والقانون ٢٤ لعام ١٩٨١ في سورية.

أولاً: تقويم الأداء في قطاع الخدمات:

١ – مفهوم الأداء وتقويمه:

عرّف القاموس التجاري الأداء على أنّه: "إنجاز مهمة معينة تُقاس بموجب معايير محدّدة مسبقاً للدقّة والاكتمال والتكلفة والسرعة" (Businessdictionary,2015).

أمّا عملية تقويم الأداء فقد عُرّفت بطرق مختلفة منها:

عرّف **القاموس التجاري** تقويم الأداء على أنه: "تقرير رسميّ عن إجراءات القيام بأعمال فرديّة ونتائجها في موقف أو وضع معيّن. ويستهدف في المعاملات التجارية قياس قدرة الفرد على إضافة قيمة إلى الشركة وعملائها، ومقارنة إنجازه مع معايير السوق أو الصناعة. وتسمى هذه العملية أيضاً قياس الأداء.

(Businessdictionary, 2015).

عرّف معهد الإدارة العامة في كندا في أحد أبحاثه بالتعاون مع معهد البنك الدولي تقويم الأداء على أنه: "عملية مستمرة للتحقق من نجاح أو فشل البرنامج الحكومي المقدّم. إنه يتضمن جمع البيانات المستمر حول التقدّم المحرز نحو تحقيق أهداف البرنامج المحدّدة سلفاً" (IPAC[٧] and WBI[٨],2007, P19)

تضمّن دليل تقويم الأداء في مقاطعة فايرفوكس تعريفاً لتقويم الأداء على أنه: "الجمع المنتظم لمعلومات محدّدة فيما يتعلّق بنتائج خدمات المقاطعة. فهو يتضمّن قياساً لنوعية العمل الذي نقوم به، ويعالج أثر جهودنا في المجتمع الذي نعيش فيه جنباً إلى جنب مع التخطيط الاستراتيجي، والقياس والتحسين المستمر، ويشكل نواة إدارة النتائج".

(Fairfax Department of Management and Budget,2007,P4)

عرّفت **السعيدي** تقويم الأداء بأنه : "عملية فحص وقياس الأداء من خلال دراسة ومقارنة ما يتم التخطيط له، وما تمّ القيام به من أعمال، وما تمّ إنجازه والوصول له، ويهدف إلى زيادة المعرفة بوضع المنظمة وأدائها، وتحديد نقاط قوتها والبناء عليها، وتحديد نقاط ضعفها لمعالجتها أو تجاوزها" (السعيدي،١٩٨٩).

[٧] The Institute of public administration of Canada
[٨] World Bank Institute

نستنتج مما تقدم أنّ هناك خلاف في وجهات نظر الباحثين حول مفهوم تقويم الأداء، فهو إمّا: قياساً للنتائج فحسب، أو قياساً للنتائج والإجراءات، أو قياساً للنتائج والإجراءات والمقوّمات معاً.

وترى الباحثة أنّه لا يمكن الفصل بين مدخلات العمل ومخرجاته في عملية تقويم الأداء، لأنّ الأداء الجيّد مبنيّ حتماً على مقوّمات جيّدة، ولا يمكن تفسير جودته بمعزل عن الأسباب التي أفضت إليها. ومن ثمّ تعرّف تقويم الأداء على أنّه: "قياس حجم الأعمال المنجَزة ونوعيتها، وأسبابها، ونتائجها على المجتمع وجميع الجهات المستفيدة منها، باعتماد مجموعة من المؤشّرات لتحديد مواطن الخلل والانحراف، ووضع الحلول الملائمة لمعالجتها".

٢- قياس أداء الخدمات:

يعدّ قياس الأداء في الخدمات أعقد وأشدّ صعوبة من قياس الأداء في الإنتاج المادي. فالإنتاج المادي ملموس يمكن قياسه بالطول أو الوزن أو الحجم، أو بتأدية وظائف معينة قابلة للقياس، ويمكن أن يخضع للاختبار في مرحلة الإنتاج قبل وصوله إلى الزبائن. في حين تشكّل الخدمات أحداثاً معنوية، وتتمتّع بخصائص وميّزات لا يمكن رؤيتها أو لمسها، كما أنّها منتَجة ومستَهلكة في نفس الوقت ولا يمكن اختبارها قبل وصولها إلى المستهلك (Nath and Devlin,2007,p3) ما يجعل قياسها أشدّ صعوبة، ويتطلّب جهداً أكبر لتحقيقه. على سبيل المثال، يمكن لمؤسّسة مياه أن تقيس نقاوة المياه المنتَجة من قبلها وتختبر توفّر الشروط الصحية الملائمة عن طريق إخضاع عيّنة منها للتحاليل المخبرية المختلفة، وذلك قبل توزيعها على المستهلكين. في حين نجد الأمر أكثر تعقيداً عندما نرغب في قياس خدمة توصيل المياه للمستهلكين في منطقة معيّنة من قبل العاملين في مراكز التوزيع. لذلك نلاحظ عدم وجود مقاييس كمية لتقويم أداء الخدمات، والمقاييس المستخدمة هي مقاييس معنوية يُعبَّر عنها في الكثير من الحالات بمصطلحي الجيد والرديء فنقول أنّ هناك خدمة جيدة أو خدمة رديئة. ومن ثمّ استُخدم مصطلح الجودة تعبيراً عن الأداء المناسب للخدمة.

٣- مفهوم جودة الخدمة:

يعدّ مفهوم الجودة Quality من المفاهيم الحديثة التي ظهرت في الربع الأخير من القرن الماضي. وتغيّر مفهومها بعد تطوّر علم الإدارة، وظهور الشركات الكبرى، وازدياد المنافسة ، حيث أصبح لمفهوم الجودة أبعاد متشعبة وجديدة (جبران، ٢٠١٠، ص١٢).

وقد أثار مفهوم جودة الخدمة اهتماماً كبيراً ومناقشات كثيرة في الأدبيات الحديثة بسبب الصعوبات في تحديده وقياسه إلى جانب عدم وجود اتّفاق عام في الآراء، فنجد العديد من التعاريف لما تعنيه "جودة الخدمة"، نذكر منها تعريف المنظمة الدوليّة للمواصفات والمقاييس ISO على أنها: "مجموعة الميزات والخصائص الكلية التي يحملها المنتج أو الخدمة والتي تحدّد إلى أيّ مدى تحقّق الاحتياجات الصريحة أو الضمنية" (ISO 8402,1994,pv). وفي أدبيات التسويق والإدارة تُعرّف جودة الخدمة على أنّها المدى الذي يلبي تصوّرات العميل حول الخدمة أو يفوق توقّعاته (AGBOR,2011,p8). أما دليل تأهيل المنظمات العربية لتطبيق نظام إدارة الجودة ISO 9000 فقد عرض الجودة من وجهات نظر متعددة؛ إذ تتحقّق جودة الخدمة من وجهة نظر العاملين في المنظمات الخدمية عبر تطبيق إجراءات ولوائح وقوانين العمل. ومن وجهة نظر المواطنين فإن الجودة هي الوصول بالمنتج أو الخدمة إلى درجة الكمال.. (المنظمة العربية للتنمية الإدارية،٢٠٠٠، ص٤).

٤- نماذج جودة الخدمة:

لقد اقتُرح العديد من النماذج المفاهيمية لجودة الخدمة ما بين ١٩٨٤_ ٢٠٠٣، جمعها Seth وآخرون (٢٠٠٥) في دراستهم Service quality models: a review، ويمثل كلٌّ نموذج وجهة نظر مختلفة حول الخدمات. فيرى Gronroos (١٩٨٤) في نموذجه المقترح للجودة الوظيفية والتقنية أنه لكي تتمكّن الشركة من المنافسة بنجاح عليها أن تتفهّم تصوّر المستهلك للجودة وتأثيرها فيه، وحدّد ثلاثة مكوّنات لجودة الخدمة هي: الجودة التقنية، والجودة الوظيفية، وهيئة الخدمة. أمّا Haywood (١٩٨٨) فيرى أنه يمكن لشركة الخدمات امتلاك جودة عالية إذا استطاعت أن تلبّي باستمرار توقّعات العملاء، ومن ثَمَّ فإنّ الفصل بين خصائص الخدمة هو الخطوة الأولى نحو تطوير نموذج جديد لجودة الخدمة، ووَضَع هذه الخصائص ضمن ثلاث مجموعات هي: الوسائل والعمليّات الماديّة، وسلوك الأشخاص، والحكم المهنيّ. ويقدم Berkley and Gupta (١٩٩٤) نموذجاً مختلفاً عمّا سبق هو نموذج ضبط تكنولوجيا المعلومات، حيث

يربط الخدمة بإستراتيجية المعلومات في المنظمة ما يؤدّي إلى تحقيق مكاسب الكفاءة مع إيلاء بعض الاهتمام بتحسين خدمة العملاء وفعّاليتها على المدى الطويل (Seth and others, 2005, pp915-932). وثمّة العديد من النماذج الأخرى، لكنّها بصورة عامّة محدودة الاستخدام وتلبّي أغراضاً محدّدة. وبمرور الوقت طُوِّر نموذجان رئيسان احتلّا موقع الصدارة بين هذه النماذج، هما: نموذج الفجوة SERVQUAL، ونموذج الأداء SERVPERF. ونتيجةً للمرونة الكبيرة التي يتمتّع بها هذان النموذجان فقد استُخدما على نطاق واسع جدّاً في مجالات خدمية متنوّعة. وما يلي شرح لهما ولتطبيقاتهما المختلفة.

أولاً: نموذج الفجوة SERVQUAL:

أ-مفهوم نموذج SERVQUAL:

اقترح هذا النموذج Parasuraman, Zeithmal, Berry (١٩٨٥) ليكون أحد أفضل الطرائق المستخدمة لقياس جودة الخدمات (AGBOR,2011,p9). حيث روعي في تصميمه أن يكون قابلاً للتطبيق على طيف واسع من الخدمات، ويمكن تكييفه ليلائم احتياجات محدّدة، وليكون ذا قيمة أكبر عند استخدامه لتتبّع اتّجاه جودة الخدمة دوريّاً (Prabha and others,2010,p39). يتميز SERVQUAL بقدرته التشخيصيّة خاصةً عندما يكون هدف البحث تحديد نقاط ضعف جودة الخدمة التي تستلزم تدخّل الإدارة (Jain and Gupta,2004,p34).

يعرضSERVQUAL جودة الخدمة على أنّها الفارق بين توقّعات العميل وإدراكه للأداء الفعليّ، ويدعى هذا الفارق بالفجوة، ومن هنا يسمّى هذا النموذج "نموذج الفجوة". فإذا مال الفارق ليكون إيجابيّاً فهذا يعني أنّه تمّ تجاوز توقّعات العميل بفعالية والخدمة مرضية، حيث:

SERVQUAL = الأداء_ التوقّع

الأداء > التوقّع ← الخدمة أكثر من مرضية.

الأداء < التوقّع← الخدمة أقلّ من مرضية.

(Jain and Gupta,2004,p27).

ب-فجوات نموذج SERVQUAL:

حدّدت مجموعة من الفجوات وفقاً لهذا النموذج هي: الفجوة التي تنشأ بين توقّعات العميل وتصوّر الإدارة المنتجة لهذه التوقّعات، والفجوة بين تصوّر الإدارة المنتجة للخدمة ومواصفات جودة الخدمة التي يريدها العميل، والفجوة بين مواصفات جودة الخدمة وتقديم الخدمة، والفجوة بين تقديم الخدمة والاتصالات الخارجية (الناتجة عن الترويج للخدمة)، والفجوة بين الخدمة المتوقّعة والخدمة الفعلية (Parasuraman,1985,pp44-46).

ت- معايير القياس استناداً إلى نموذج SERVQUAL:

حدّد Parasuraman (١٩٨٥) السمات الأساسية التي تبيّن أنّ لها تأثيراً في جودة الخدمة، وصُنِّفت هذه السمات في ٩٧ بنداً تتدرج ضمن عشرة معايير هي:

١. **العناصر الملموسة Tangibles:** الدليل الماديّ للخدمة.
٢. **الموثوقيّة Reliability:** التناغم بين الأداء والجدارة، أي أداء الخدمة بشكل صحيح في المرّة الأولى، واحترام الشركة لوعودها.
٣. **الاستجابة Responsiveness:** رغبة واستعداد الموظفين لتقديم الخدمة.
٤. **الكفاءة Competence:** امتلاك المعارف والمهارات اللازمة لأداء الخدمة.
٥. **الكياسة Courtesy:** الأدب، والاحترام، والمراعاة، والودّ الذي يظهره فريق العمل للعملاء.
٦. **المصداقية Credibility:** الاعتمادية وقابلية التصديق والاستقامة.
٧. **الضمانة Security:** غياب الشك والخطر والمجازفة.
٨. **حق الدخول Access:** إمكانية الاجتماع بمزوّد الخدمة والتواصل معه.
٩. **الاتصالات Communication:** استخدام لغة مفهومة وواضحة مع العميل، وزيادة مستوى المتخصصين بثقافة المستهلك، والتحدّث ببساطة ووضوح مع المبتدئين.
١٠. **فهم العميل Understanding the customer:** بذل الجهود لمعرفة احتياجات العميل.

(Parasuraman and others,1985,p47).

واختُصرت فيما بعد هذه الأبعاد العشرة إلى خمسة (Parasuraman and others,1988,p23) تتضمّن ٢٢ بنداً (Parasuraman and others,1988,p38) كما يلي:

أولاً: الملموسية Tangiblity: المرافق والمعدّات المادية ومظهر الأفراد. وتتضمّن:

- امتلاك معدات عصرية.
- مرافق مادية جذّابة بصريّاً.
- فريق عمل أنيق حسن المظهر.
- بيئة مرتبطة بالخدمة جذّابة بصريّاً.

ثانياً: الموثوقيّة Reliability: القدرة على أداء الخدمة الموعودة بثقة ودقّة. وتتضمّن:

- الوفاء بالوعود في الوقت المحدّد.
- إظهار الاهتمام الصادق في معالجة مشاكل العملاء.
- أداء الخدمة بشكل صحيح في المرّة الأولى.
- تقديم الخدمات في الأوقات المحدّدة.
- الاحتفاظ بسجلّات خالية من الأخطاء.

ثالثاً: الاستجابة Responsiveness: الاستعداد لمساعدة العملاء وتقديم خدمة فورية. وتتضمّن:

- إعلام العملاء بالموعد الدقيق لتنفيذ الخدمات.
- تقديم خدمات سريعة للعملاء.
- الاستعداد الدائم لمساعدة العملاء.
- الرد بيسر على طلب العملاء.

رابعاً: الثّقة Assurance: معرفة ولطافة الموظفين، وقدرتهم على زرع الثقة. وتتضمّن:

- سلوك الموظفين الذي يزرع الثقة في العملاء.
- شعور العملاء بالأمان في معاملاتهم.
- التزام الموظفين بالتهذيب في جميع الأوقات.
- امتلاك المعرفة الكافية للردّ على أسئلة العملاء.

خامساً: التعاطف Empathy: الاهتمام الفرديّ والعناية التي توفّرها الشركة لعملائها. ويتضمّن:

- تقديم اهتمام فرديّ بالعملاء.
- ساعات تشغيل مريحة لجميع العملاء.

- تقديم الموظفين اهتماماً شخصيّاً بالعملاء.
- حرص الموظفين على المصالح الأفضل للعملاء ومن القلب.
- تفهّم الموظفين احتياجات العملاء.

وقد أشار Parasuraman إلى أنّ بعدي الثقة والتعاطف يشتملان على الأبعاد السبعة الأساسية: الاتصالات، والمصداقية، والضمان، والكفاءة، والكياسة، وفهم العميل، وحق الدخول؛ إذ لم تعد هذه الأبعاد متميّزة بعد مرحلة التنقية الثانية التي أسفرت عن النموذج الخماسيّ السابق (Parasuraman and others,1988,p23).

ث- الانتقادات الموجهة لنموذج SERVQUAL:

رغم الشعبية المتزايدة والتطبيق الواسع لهذا النموذج فقد تعرّض لمجموعة من الانتقادات منها:

١. أبعاد جودة الخدمة الخمسة ليست عالمية، ولا يمكن تحميل البنود دائماً على العوامل، عدا عن التداخل الكبير بين هذه الأبعاد (Daniel and Berinyuy, 2010, p43).
٢. قد لا يختار المستهلكون دائماً الجودة الأعلى وقد ينطوي اختيارهم على السهولة، والسعر، والتوفّر، وهي مواضيع ضعيفة الصلة بجودة الخدمة (European Commission, 2007, p19).
٣. قد تختلف توقّعات العملاء من لحظة إلى أخرى، وقد يعكس اتساع الفجوة ارتفاع توقّعات العملاء وليس بالضرورة تدنّي مستوى الجودة (Daniel and Berinyuy, 2010, p44).
٤. إنّ اعتماد النموذج على أداتين هما الإدراك والتوقّع يسبّب الإرباك والملل (Daniel and Berinyuy, 2010, p44).

ثانياً: نموذج الأداء SERVPERF:

هو نموذج مشتق من نموذج SERVQUAL ، اقترحه كلّ من Cronin و Taylor (١٩٩٢) بسبب الصعوبات التي يعانيها نموذج SERVQUAL. يركّز هذا النموذج على الأداء الفعليّ للخدمة فقط متجاهلاً توقّعات العملاء، فالأداء المرتفع وفق هذا النموذج يستلزم كنتيجة جودة خدمة مرتفعة (AGBOR,2011,p10). حيث إنّ:

SERVPERF= الأداء

يستخدم النموذج الأبعاد المستخدمة نفسها في نموذج الفجوة، وكذلك البنود المدرجة ضمنها، إلاّ أنّه يتوافق بصورة أكبر مع مفهوم رضا العملاء عن الخدمة، ويقيّم تجربتهم ضمناً (Daniel and Berinyuy, 2010, p40). فهو لا يقيس توقّعات المستهلك، إنّما يقيس بشكل مباشر جودة تقديم الخدمة وذلك بقياس تصوّر المستهلك لأبعاد Servqual (European Commission,2007,p20). وقد حظي نموذج servperf باهتمام كبير بمرور الوقت، حتى إنّ Zeithmal أحد مؤسسي نموذج Servqual أيّد في إحدى دراساته التي أجراها عام ١٩٩٣ تأثّر الجودة بشكل مباشر بالأداء فقط، وهذا يعطي دليل قبول قاطع على تفوّق نموذج servperf (Zeithmal,1993,p24). لكن وإلى تاريخه ليس هناك اتّفاق إذا ما كان servperf أو Servqual هو الأفضل في قياس جودة الخدمة (Jain and Gupta,2004,p29)، وقد بيّنت الدراسات العديدة التي اختبرت النموذجين السابقين ضرورة تكييف البنود والأبعاد مع خصوصيّات كل قطاع.

٥- التطبيقات المختلفة لنموذجي SERVQUAL وSERVPERF :

طبّق الباحثون كلّاً من نموذجي Servqual وservperf في مجالات مختلفة، فقد قام Hudson وآخرون بدراسة مقارنة لنموذجي Servqual وservperf في قياس جودة خدمة قطاع السياحة في المملكة المتّحدة، باعتماد ١٣ بعداً للجودة في المنطقة المدروسة ومن ضمنها: مستوى الرحلة، ووسائل الراحة والتسلية، والأنشطة، والبروشورات.. وأظهرت نتيجة المقارنة عدم وجود نتائج مختلفة إحصائياً بين هذه النماذج، مع العلم أنها لا تؤدي جميعها إلى التطبيقات نفسها (Hudson and others, 2004).

في حين قام Nath and Devlin بتطبيق نموذج Servqual بأبعاده الخمسة لمعرفة أسباب عدم رضا الزبائن عن أداء أحد البنوك الذي تراجع موقعه في السوق وتقلّص عدد عملائه خلال مدّةٍ قصيرة، وتبيّن أنّ ذلك يعود لعدة عوامل هي: نقص الاهتمام الفعّال بمشكلات العملاء، ونقص الاستجابة الفورية لمتطلّباتهم، وعدم معرفة موظّفي الاستقبال بمن هو المخوّل بالردّ على تساؤلاتهم، وضعف التواصل مع العملاء لمعرفة التغيّرات في تطلّعاتهم (Nath and Devlin,2007).

استخدم Vanniorajan and Anbazhagan نموذج servperf لتقويم الخدمات المصرفية في الهند باعتماد دراسة استقصائية على المقترضين في كلّ من القطاعات العامّة والخاصة والتعاونية باستخدام ١٧ بنداً تندرج ضمن أربعة أبعاد لجودة الخدمة هي: الموثوقيّة، والاستجابة، والثّقة، والملموسيّة. وتوصّلت الدراسة

إلى وجود فروقات كبيرة بين عملاء المصارف الثلاثة فيما يتعلّق بتسجيلات servperf (Vanniorajan and Anbazhagan, 2007).

انطلاقاً من فكرة أنّ المسؤولية الاجتماعية للشركات ميزة إستراتيجية يمكن أن تساعد على جذب عملاء مسؤولين اجتماعياً، استخدم Wattanakamolchai نموذج servperf لقياس جودة الخدمة باعتماد عملاء مسؤولين اجتماعياً مضيفاً إلى الأبعاد الخمسة الأساسية بعداً سادساً هو المسؤولية الاجتماعيّة، ويتضمّن ثمانية بنود، مختبراً بها جودة الخدمة في صناعات خدميّة مختلفة. أظهرت الدراسة أنّ الموثوقية هي البعد الأشدّ أهمّيةً في قياس جودة الخدمة بغض النظر عن نوعيّتها. ولم يُضف بُعد المسؤولية الاجتماعية مقداراً لافتاً إلى جودة الخدمة زيادة على الأبعاد الخمسة الأخرى، لكنه سلّط الضوء على فكرة مهمّة قد تعطي نتائج مختلفة في المستقبل (Wattanakamolchai, 2008).

أمّا Landrum and Prybutok فقد اعتمدا نموذج servperf الذي يوفّر بنظرهما موثوقية تنبئيّة كبيرة مستخدمين الأبعاد الخمسة ذاتها لنموذج Servqual في دراستهم حول جودة خدمة نظام المعلومات المكتبية في بيئة الأبحاث الهندسية في إحدى الولايات الأمريكية. أشارت النتائج إلى أهمّية التركيز على بعدي الموثوقيّة والاستجابة، حيث يعدّهما مستخدمو هذا النظام الأشدّ أهمّية خاصّة في ظل محدودية الموارد والضغوط الاقتصاديّة التي تستوجب تركيز الأولويات (Landrum and Prybutok, 2009).

وقام Prabha بدراسة جودة الخدمة في إحدى دوائر القطاع العام المختصة بالنقل البري في جزيرة موريشيوس باستخدام نموذج Servqual بأبعاده الخمسة الأساسية. وتوصّلت الدراسة إلى عدم كفاية النظم الداخلية لتقديم خدمة ذات جودة عالية، إضافةً إلى ضرورة تحسين المعارف والمهارات لدى العاملين. ودعا الباحثون إلى ضرورة التحقيق في الأبعاد الأخرى التي لم يذكرها النموذج لكي تكون النتائج أكثر موضوعيّة (Prabha and others, 2010).

وحدّدت دراسة Vanilla Research عوامل الجودة (الأبعاد) عبر اختبار تناول مستهلكي الخدمات القانونية في إنكلترا وويلز. وتبيّن وجود ستة عوامل رئيسة للجودة حسب رؤية المستهلكين هي: التعاطف، والعمليات الفعّالة، والنتائج، والوضوح، والخبرة، والعرض المهني. كما تبيّن وجود أهمّية نسبية لكلٍّ من السعر والموقع رغم عدم ارتباطهما المباشر بالجودة. وتوصّلت الدراسة إلى أنّ طبيعة الخدمات القانونيّة وندرة حدوثها نسبياً لدى المستهلكين إضافةً لعدم قدرة العميل على المقارنة بين العروض المختلفة، هي من الصعوبات الأساسيّة التي يواجهها المستهلكون في الحكم على جودة هذه الخدمات (Vanilla Research, 2010).

وركّز Agbor على العلاقة بين رضا العملاء وجودة الخدمة وأبعاد الجودة في ثلاثة قطاعات خدمية في أوميا، هي: جامعة أوميا، وبنك فوركس، ومتجر ICA المركزيّ. واعتماداً على أبعاد نموذج servqual حُدِّدت الأبعاد المناسبة وما يعنيه كلٌّ بُعد لكلّ قطاع في العينة استناداً إلى أنّ رضا العملاء وجودة الخدمة هما متغيّران تابعان لخصائص بالمنظمة، ومن ثَمَّ سوف تعطي العلاقة بين هذين المتغيّرين نتائج متميزة في كلّ منظمة. وتوصّلت الدراسة إلى وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين كلّ من بعدي الموثوقيّة والتعاطف ورضا العملاء، وعدم وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين بعد الاستجابة ورضا العملاء. وتبيّن أن جودة الخدمة ليست العامل الوحيد الذي يؤثر في رضا العملاء في قطاعات الخدمات كما أظهرت النتائج. لذلك فإنه لتحقيق رضا العملاء عن الخدمة لا بد من تحسين أبعاد جودتها، وتطوير العوامل التي تؤدّي إلى رضا العملاء (Agbor, 2011).

تناول Al-Zoubi أثر جودة الخدمة في ولاء العملاء في قطاع الاتّصالات الأردني، وذلك في دراسة أجريت على الطلاب في خمس جامعات أردنية. اعتمدت الدراسة وبما يتوافق مع أهدافها خمسة أبعاد لجودة الخدمة عُدَّت متغيّرات مستقلة، في حين عُدَّ ولاء العملاء كمتغيّر تابع. وتوصّلت الدراسة بعد استخدامها نموذج servqual إلى أنّ جودة الخدمة لها أثر كبير في ولاء العملاء. ودعت إلى ضرورة الحفاظ على الأداء التنظيمي العامّ، وعلى تحسين العلاقات مع العملاء (Al-Zoubi,2013).

وفي مجال تدقيق الحسابات: قام Duff بدراسة جودة خدمة التدقيق استناداً إلى نموذج الفجوة لـ Parasuraman وزملائه. رأت هذه الدراسة أنه يجب التحقّق من جودة التدقيق في بنية متعددة الأبعاد من خلال محورين أساسيين هما: جودة الخدمة، والجودة التقنية. وبناء عليه اقترحت ٥٦ بنداً ضمن ٩ أبعاد لجودة التدقيق هي: السمعة، والمقدرة، والاستجابة، والاستقلال، والخدمات غير التدقيقية، والتعاطف، وخدمة العميل، والخبرة، والتجربة. ولأنّ الخدمة التي اختُبرت هي خدمة التدقيق فقد أطلق على النموذج اسم auditqual (Duff,2004).

وقام Reheul وآخرون بدراسة جودة خدمة التدقيق لدى عيّنة من المنظمات البلجيكية غير الربحية باستخدام نموذج Servperf. وقد ميّزت الدراسة بين عوامل الجودة العامّة المعتمدة في أدبيات التسويق عموماً، وبين عوامل الجودة المهنية المأخوذة من أدبيات التدقيق. وبناء عليه، أجري استبيانان متمايزان. الأول عامّ يتكوّن من ٢٢ بنداً تندرج ضمن أربعة عوامل لجودة الخدمة هي: الاهتمام بالعميل، والموثوقية، والثقة والمظهر، والتجهيزات الماديّة. والثاني مهني يتكوّن من ٣٤ بنداً تندرج ضمن خمسة عوامل لجودة الخدمة

هي: خدمة العميل، والأخلاق والسمعة، وحق الدخول، وأتعاب التدقيق، والخبرة في الصناعة. وأظهرت الدراسة ارتفاع معدّلات رضا العملاء عن المدقّقين وولائهم لهم في العيّنة المدروسة، وأن جميع الأبعاد التي استُخدمت ترتبط على نحو هام وإيجابي برضا العميل عن أداء المدقق باستثناء الخبرة في الصناعة والتجهيزات الماديّة، كما تبيّن وجود علاقة قويّة بين رضا العميل عن المدقّق وولائه له (Reheul and others, 2013).

٦- الخلاصة:

بيّنا سابقاً أنّ نموذج الأداء servperf أحد النماذج الرئيسة لقياس جودة الخدمات العامّة، وأنّه نموذج مشتق من نموذج الفجوة servqual، يهتمّ بقياس الأداء الفعلي للخدمة فقط متجاهلاً توقّعات العملاء. ومن ثمّ فإنّ هذا النموذج هو ما يعنينا في دراستنا هذه المختصة بتقويم الأداء. وقد اعتمد النموذج على معايير القياس ذاتها المقترحة من قبل Parasuaraman وزملائه عام ١٩٨٥، واعتمد التعديلات التي طرأت عليها عام ١٩٨٨. وهذه المعايير هي: الملموسيّة، والموثوقيّة، والاستجابة، والثّقة، والتعاطف.

وحيث سمح النموذج المذكور بتعديل معاييره الأساسية بما يتناسب مع خصوصيّة كلّ خدمة، فإنّ معظم الدراسات لم تلتزم بهذه المعايير كما يبدو في العرض السابق للتطبيقات المختلفة. فأضاف بعضها معايير جديدة، وعدّل آخرون في المعايير الموجودة.

وترى الباحثة أنّ كافة التعديلات التي قامت بها الدراسات السابقة على النموذج الأساس تندرج ضمن معاييره الأساسية. ويمكن عرض الأمثلة التالية من واقع التطبيقات السابقة:

- تندرج كلّ من: السمعة والعرض المهني والتجهيزات المادية وأتعاب التدقيق ضمن معيار الملموسيّة؛ إذ تمثّل عوامل ظاهرة للجمهور يمكن ملاحظتها من قبلهم كمظاهر ملموسة.
- تندرج الاستقلاليّة شكلاً ضمن معيار الملموسيّة، ومضموناً ضمن معيار الثّقة.
- تندرج كلّ من: المقدرة والعمليّات الفعّالة والنتائج والوضوح ضمن معيار الموثوقيّة؛ إذ تقترن جميعها بدقّة تنفيذ العمل. وقد عُرّف المعيار بأنّه القدرة على أداء الخدمة الموعودة بثقة ودقّة.
- تندرج كلّ من: الخدمات غير التدقيقية والمسؤولية الاجتماعية ضمن معيار الاستجابة؛ حيث تأتي هذه الخدمات تلبية لمطالب العملاء وفي سبيل مساعدتهم.

- يندرج كلّ من: خدمة العميل والاهتمام بالعميل وحق الدخول ضمن معيار التعاطف، الذي يمثّل الاهتمام الفردي بالعملاء.
- تندرج كلّ من: الخبرة والتجربة والأخلاق والسمعة ضمن معيار الثّقة؛ إذ تعدّ جميعها مقوّمات لها.

وحيث لم يخرج أيّ من المعايير المقترحة من قبل الباحثين في الدراسات المعروضة سابقاً وغيرها من الدراسات المماثلة _على حدّ علم الباحثة عن المعايير الأساسية للجودة (نموذج parasuraman) والتي تمثّل معايير القياس في الخدمات العامّة_ فيمكن الاستنتاج بأنّ هذه المعايير تمثّل معايير شاملة شديدة المرونة وقابلة للتطبيق على جميع أنواع الخدمات دون استثناء. وهي تختصر في الواقع كلّ ما يتعلّق بإجراءات الخدمة ونتائجها (الموثوقيّة والاستجابة والتعاطف) ومقوّماتها الماديّة والمعنويّة (الملموسيّة والثّقة)، مشتملة بذلك عناصرها كافّة، ومن الطبيعي أن تندرج ضمنها جميع الإضافات الأخرى. وبذا، تعدّ هذه المعايير مؤشرات وافية للحكم على هذه الخدمة إن قيست بطريقة ملائمة.

وبالنتيجة نقول: إنّ معايير الخدمات العامة بحسب parasuraman وزملائه والمتمثلة بالملموسيّة والموثوقيّة والاستجابة والثّقة والتعاطف، هي معايير شاملة ومتكاملة يمكن تطبيقها على جميع الخدمات دون أيّ تعديل، ويتمّ التحكّم بالبنود المدرجة ضمنها بما يتناسب مع خصوصيّة كلّ خدمة.

ثانياً: المعايير المقترحة لتقويم الأداء في إدارة الرقابة الداخليّة

استناداً إلى نموذج الأداء servperf ومعايير القياس المعتمدة فيه والمعدّة من قبل Parasuaraman وزملائه عام ١٩٨٥، التي عرض فيها عشرة معايير لقياس جودة الخدمات العامّة، ثمّ التعديلات التي طرأت على هذه المعايير عام ١٩٨٨ من قبل الباحث نفسه، والأبحاث الأكاديمية والمهنيّة الأخرى التي طوّرت هذا النموذج لتجعل منه أساساً لجميع أنواع الخدمات، ومن ضمنها خدمة التدقيق الداخلي. فقد انطلقت الباحثة من معايير الخدمات العامّة وأضافت بعض المعايير التي تتناسب مع البيئة السوريّة في ظلّ القانون ٢٤ لعام ١٩٨١. وقد نتج عن ذلك خمس مجموعات أساسيّة تضمّنت ١٢ معياراً فرعياً.

وإذ ترى الباحثة _كما رأينا سابقاً في مفهوم تقويم الأداء_ أنّه لا يمكن الفصل بين المدخلات والمخرجات، لا سيّما وأنّ IIA دمج بين الجودة والأداء، وعدّ الجودة مقياساً للأداء (IIA, 2009,P13). فقد تعرّضت الباحثة لاستقلالية المراقب الداخليّ والمتطلبات الأخلاقية والمهنية اللازمة لعمله باعتبارها إحدى المعايير الهامّة في تقويم أدائه، لأنّ المراقب الداخليّ الجيد لا بدّ أن يكون مستقلاً كفؤاً ويتمتع بأخلاقيّات عالية.

وبناء عليه يمكن عرض المعايير المقترحة على النحو التالي:

المجموعة الأولى: معايير الموثوقيّة.

١. تقوم إدارة الرقابة الداخليّة بالحصول على أدلّة كافية ومقنعة لتعزيز أحكامها واستنتاجاتها.
٢. تقوم إدارة الرقابة الداخليّة بتوثيق كلّ ما يتعلق بعمليّة التدقيق بتفاصيل كافية.
٣. تقوم إدارة الرقابة الداخليّة بتقديم نتائج وتوصيات واضحة ومحدّدة بطريقة ملائمة.
٤. يتمّ الإشراف على إدارة الرقابة الداخليّة وتقويمها على نحو ملائم.

المجموعة الثانية: معايير الاستجابة.

١. تلتزم إدارة الرقابة الداخليّة باستراتيجيات تخطيط فعّالة تتماشى مع أهداف المؤسّسة ومشكلاتها الرئيسة.

٢. تلبّي إدارة الرقابة الداخليّة توقّعات جميع أصحاب المصلحة من خلال نوعيّة الخدمات التي تقدّمها.

المجموعة الثالثة: معايير الملموسيّة.

١. تتمتع إدارة الرقابة الداخليّة بالمظهر المستقلّ.

٢. تمتلك إدارة الرقابة الداخليّة صلاحيات ومسؤوليات واضحة ومحدّدة.

٣. تمتلك إدارة الرقابة الداخليّة موارد كافية وملائمة.

المجموعة الرابعة: معايير الثقة.

١. يلتزم المراقبون الداخليّون بالمتطلّبات الأخلاقيّة اللازمة لأداء أعمالهم.

٢. يحقق المراقبون الداخليّون معايير الكفاءة المهنيّة اللازمة لأداء أعمالهم.

المجموعة الخامسة: معايير التعاطف.

١. تبذل إدارة الرقابة الداخليّة العناية المهنيّة اللازمة في تنفيذ كافّة الأعمال الموكلة إليها.

ونقدّم فيما يلي شرحاً للمعايير السابقة:

المجموعة الأولى: معايير الموثوقيّة

ترتبط الموثوقيّة على نحو وطيد بدقّة تنفيذ العمل، وتتمثل في إدارة الرقابة الداخليّة باتباع منهجية عمل ملائمة وإصدار تقارير بناءة. ويمكن قياسها بالمتطلّبات التي يجب على إدارة الرقابة الداخليّة الالتزام بها عند جمع المعلومات اللازمة لتأييد نتائج التدقيق وتحليلها وتفسيرها وتوثيقها والتقرير عنها. ولا يقلّ الإشراف على فريق العمل ومتابعته وتقويمه خلال أداء أعماله أهميةً عن إجراءات التدقيق بحدّ ذاتها. حيث تضمن هذه العمليّات جودة العمل المنجَز وفعالية أدائه.

وبناء عليه ترى الباحثة أنّه يمكن تحديد معايير الموثوقيّة في إدارة الرقابة الداخليّة بما يلي:

١- تقوم إدارة الرقابة الداخليّة بالحصول على أدلّة كافية ومقنعة لتعزيز أحكامها واستنتاجاتها.

٢- تقوم إدارة الرقابة الداخليّة بتوثيق كلّ ما يتعلق بعمليّة التدقيق بتفاصيل كافية.

٣- تقوم إدارة الرقابة الداخليّة بتقديم نتائج وتوصيات واضحة ومحدّدة بطريقة ملائمة.

٤- يتمّ الإشراف على إدارة الرقابة الداخليّة وتقويمها على نحو ملائم.

وفيما يلي شرح تفصيليّ للمعايير السابقة:

١- تقوم إدارة الرقابة الداخليّة بالحصول على أدلّة كافية ومقنعة لتعزيز أحكامها واستنتاجاتها.

"تمثّل الأدلّة كلّ ما يعتمد عليه الفرد للوصول إلى حكم معين عن موضوع متنازع عليه. فهي تقدّم البرهان، وبالتالي المساهمة في تكوين الاعتقاد السليم وإصدار الحكم المطلوب القائم على أسباب موضوعيّة، أو أنّها تمثّل جميع الحقائق التي تقدّم لعقل الإنسان لتمكينه من اتخاذ قرار معيّن في موضوع جدلي" (القاضي وآخرون، ٢٠٠٨، ص ص٤٢٢-٤٢٣).

ويتعيّن على المدقّق أن يقوم بجمع أكبر قدر ممكن من أدلّة الإثبات لتبرير رأيه، تقوده في ذلك عدة عوامل أهمّها: طبيعة العنصر محلّ الفحص أو التدقيق، وأهميته النسبية، ودرجة الخطر التي يتعرض لها من حيث تعرّضه للاختلاس والتلاعب، وتكلفة الحصول على الدليل قياساً لمنفعته، وكفاية أنظمة الرقابة الداخليّة (عبد الله، ٢٠٠٧، ص ص١٢٩-١٣١).

ومن أهمّ الخصائص المطلوب توافرها في الأدلّة أن تكون: **عمليّة** من حيث التكلفة والوقت المستغرق للحصول عليها، **وموثوقاً بها** تتمتّع بالدقة بما يقنع المدقّق ويلبّي تصوّرات قارئ التقرير، وإن أمكن الحصول عليها من طرف ثالث أو من قبل المدقّق مباشرةً كان ذلك أكثر موثوقيّة. **وكافية** وفقاً للأهمية ومستوى المخاطر ومدى معرفة المدقّق بالعمليّات إلى الحدّ المقبول الذي يرضي المدقّق بحكمه ويقنع الإدارة بإجراء التغييرات التي يقترحها. **وملائمة** تتماشى مع أهداف التدقيق وترتبط على نحو وثيق بالموضوعات المطروحة وهامّة بالنسبة لها. ويعود تقدير الأهمية إلى الحكم المهنيّ للمدقّق. ومن الخطأ الإشارة إلى المسائل التي لا تؤثّر في الحجج الواردة بتقرير المدقّق كوسيلة لطمس القضايا المطروحة (Pickett,2003,p681). ومن شروط الدليل الملائم أن يتم الحصول عليه من قبل أشخاص مؤهلين للقيام بذلك، وفي ظلّ رقابة داخليّة فعّالة للمنشاة (القاضي وآخرون، ٢٠٠٨، ص ص٤٢٥-٤٢٦). وأهمّ إجراءات الحصول على الأدلّة الفحص المادي والملاحظة والتوثيق والاستفسارات والمصادقات وإعادة الحساب وإعادة الأداء والإجراءات التحليلية (Florea & others,2011,p4).

نصّت معايير تنفيذ مهامّ التدقيق الداخليّ على أن يقوم المدقّقون الداخليّون بتحديد المعلومات الكافية والمفيدة واللازمة التي يمكن الاعتماد عليها في تنفيذ مهمّة التدقيق، ووضع استنتاجات ونتائج مهمّة التدقيق على أساس أعمال التحليل والتقويم المناسبة. وفسّرت ذلك بأنّ المعلومات تكون كافية إذا كانت واقعية ووافية ومقنعة، بما يكفل تمكّن الشخص المتدبّر والمطّلع من التوصّل إلى نفس الاستنتاجات التي توصّل

إليها المدقّق. وتكون المعلومات موثوقة يمكن الاعتماد عليها إذا كانت أفضل معلومات يمكن التوصّل إليها باتّباع الأساليب المناسبة، وتكون لازمةً إذا أيّدت ملاحظات وتوصيات مهمّة التدقيق واتّسقت مع أهدافها، وتكون مفيدةً إذا ساعدت المؤسّسة في تحقيق أهدافها (IIA, 2013,pp14-15).

ولم يكتف GAO بتعريف كفاية المعلومات وملاءمتها كما هو الحال في معايير التدقيق الداخليّ الدوليّة إنّما توسّع في شرح ملاءمة الأدلّة وكفايتها، وتحديد المصادر المختلفة للأدلّة التي يمكن استخدامها من قبل المدقّق ودرجة مصداقيتها حسب الظروف، وكيفيّة الحصول عليها متفقاً في ذلك مع ما نصّ عليه معيار التدقيق الخارجيّ الدوليّ ٥٠٠ حول أدلّة التدقيق، مؤكّداً على مفهوم التأكيد المعقول في ملاءمة وكفاية الأدلّة لدعم النتائج والاستنتاجات التي توصّل إليها المدقّق فيما يتعلق بأهداف التدقيق (GAO,2011,P124).

وتُقاس الملاءمة وفقاً لمعايير GAO بجودة الدليل من حيث صلته بالموضوع وصحّته وموثوقيته في دعم النتائج والاستنتاجات المتعلقة بأهداف التدقيق. وتُقاس الكفاية بمقدار الدليل المستخدم لدعم النتائج والاستنتاجات المتعلقة بأهداف التدقيق (GAO,2011,pp150-151).

وقد تضمّنت معايير GAO بعض المؤشّرات حول ملاءمة الأدلّة استناداً إلى مصادرها المختلفة؛ فالأدلّة التي يتم الحصول عليها عندما تكون الرقابة الداخليّة فعّالة أكثر مصداقية من تلك التي يُحصَل عليها في ضوء رقابة داخليّة ضعيفة، واختبار الوثائق الأصلية أكثر مصداقية من اختبار النسخ، والأدلّة التي يتم الحصول عليها من الاختبارات المباشرة كالمعاينة والتقدير والمراقبة أكثر مصداقية من الأدلّة التي يتم الحصول عليها بشكل غير مباشر (GAO,2011,pp151-152).

وفي كفاية الأدلّة تضمّنت المعايير بعض الافتراضات المفيدة للحكم عليها؛ فالأدلّة الأقوى قد تسمح باستخدام أدلّة أقل، وكلّما زاد خطر التدقيق يزداد مقدار ونوعية الأدلّة المطلوبة، وينبغي للمدقّقين إجراء تقويم أدلّة شامل بهدف دعم النتائج والاستنتاجات (GAO,2011,P155)، واختبار أهمية الأدلّة لأهداف التدقيق والنتائج والاستنتاجات والأدلّة الأخرى الموثّقة ومستوى مخاطر التدقيق، وقد تعتمد خطوات اختبار الأدلّة على طبيعتها وكيفية استخدامها في عمليّة التدقيق أو التقرير وأهداف التدقيق (GAO,2011,P156).

ولم تضف معايير INTOSAI شيئاً يذكر على ما ورد في المعايير المعروضة سابقاً سوى أنّها أكّدت على بعض الطرائق والإجراءات التي يمكن للمدقّقين استخدامها ليتمكنوا من جمع الأدلّة كالتفتيش، والتحقيق، والملاحظة، والمصادقة. وأنّه على جهاز الرقابة الأعلى أن يضمن كفاية جميع التقنيات المستخدمة بشكل

معقول للكشف عن الأخطاء والمخالفات الهامّة. وأكّدت المعايير على أخذ نوعية الأدلّة بالاعتبار عند اختيار الطرق والإجراءات، مؤكّدة على أن يكون الدليل كافياً وملائماً ومعقولاً (ISSAI 300,2001,p14). واستندت توجيهات INTOSAI في معيار أدلة التدقيق ISSAI 1500 إلى معيار التدقيق الخارجيّ الدوليّ ٥٠٠ ومتطلّباته.

نصّت المادة ١١٣ من النظام الداخليّ للهيئة وضمن شروط صياغة التقرير الرقابيّ أو التفتيشي على أن تقوم إدارة الرقابة الداخليّة بتحديد السبل والوسائل التي اتّبعها المفتّش، والإجراءات التي اتّخذها في تنفيذ المهمّة (النظام الداخليّ للهيئة،١٩٩٠، ص٤١). ونصّت المادة ١٣٩ على أن يراعي المراقب في إعداد التقارير التحقيقيّة تدعيم التقرير بالمستندات القانونيّة، والوثائق المؤيّدة للواقعات المنسوبة إلى العامل أو النافية لها. وسلامة التطبيق القانونيّ للواقعات، وأدلّتها، بما يتفق والنصوص الجزائية والمسلكية (النظام الداخليّ للهيئة،١٩٩٠، ص٤٧). ولم يفصّل القانون في نوعيّة وكميّة المعلومات الواجب تقديمها ومصادر الحصول عليها.

وبالنتيجة يمكن القول إنّ الحصول على أدلّة كافية ومقنعة يمثّل حجر الأساس الذي تقوم عليه عمليّة التدقيق ونتائجها وموثوقيّة أدائها كاملة. وتتطلّب هذه الخطوة عناية خاصّة من المدقّق، إذ يتوجب عليه طرق جميع الأبواب المتاحة أمامه لتأمين المعلومات المطلوبة كماً ونوعاً. بحيث لا يترك مجالاً للشكّ أو اللُّبس أو الغموض أو حتى الاستفسار إن أمكن. وكلّما كانت المعلومات التي يتم الحصول عليها صادقة سليمةً ودقيقة يمكن الاعتماد عليها انعكس ذلك في نتائج إيجابيّة بنّاءة موثوق بها.

٢- تقوم إدارة الرقابة الداخليّة بتوثيق كلّ ما يتعلق بعمليّة التدقيق بتفاصيل كافية.

تتطلب دقّة العمل وإتقانه تسجيل كلّ تفصيلاته، والاحتفاظ بها في أماكن محدّدة وأضابير مرتّبة تسهل العودة إليها. وهنا يتعيّن على المدقّق أن ينظّم لكلّ عمليّة تدقيق ملّفاً خاصاً بها يحتوي كلّ أوراق العمل ذات الصّلة، ويشترط أن تتضمّن تحديداً لأهداف العمل وتكون واضحة مفهرسة متّسقة وداعمة لقرارات التدقيق وآراء المدقّق، وموقّعة منه ومن المقوّم للعمليّة، وتبيّن العمل الذي تمّ القيام به ومصدر المعلومات والبيانات التي حُصِلَ عليها. كما ينبغي أن تشير إلى المسائل المعلّقة والتأثيرات المحتملة في عمليّات التدقيق المقبلة. وتحتوي ملخّصاً للعمليّة كاملة إن أمكن (Pickett,2003,PP682-684).

يتوقف تنظيم وتصميم ومحتويات أوراق العمل على طبيعة عمليّة التدقيق. ومع ذلك فإنّه يجب أن تُوثّق أوراق العمل عادةً التخطيط وفحص كفاية نظم إدارة المخاطر وفاعليتها والرقابة الداخليّة والحوكمة في المنشأة وتقويمها، وإجراءات التدقيق التي تمّ القيام بها، والأدلّة التي تمّ الحصول عليها والنتائج التي تمّ التوصّل إليها، وفحص المعلومات وتقويمها والتقرير والمتابعة (القاضي وآخرون، ٢٠١٥، ص١٥٠).

يجب أن تبقى ملفات أوراق العمل تحت سيطرة المسؤول عن إدارة التدقيق الداخليّ، وأن تكون متاحة فقط للأفراد المصرّح لهم بذلك، وأن تصنّف بين وثائق الشركة التي تحتوي على معلومات حساسة وسريّة، وذات أهمية خاصّة. ويجب أن تخضع طلبات الاطلاع هذه لموافقة المسؤول عن إدارة التدقيق الداخليّ (القاضي وآخرون، ٢٠١٥، ص١٥٢).

وفي الجهات العامّة تخضع مدّة الاحتفاظ بهذه الأوراق إلى تعليمات خاصّة بالجهة التي تتبع لها إدارة الرقابة الداخليّة وظيفياً.

نصّت معايير تنفيذ مهامّ التدقيق الداخليّ على وجوب قيام المدقّق بتوثيق المعلومات اللازمة لتأييد استنتاجات ونتائج مهمّة التدقيق. وأن يضع رئيس التدقيق الداخليّ التنفيذيّ متطلّبات الاحتفاظ بسجلّات مهمّة التدقيق، بغض النظر عن آلية الاحتفاظ بها. ويجب أن تتماشى تلك المتطلّبات مع توجيهات المؤسّسة، ومتطلّبات الجهات الإشرافية والرقابيّة على المؤسّسة في هذا الصّدد (IIA,2013,p15). وتضمّنت معايير تخطيط مهامّ التدقيق الداخليّ على أن يقوم المدقّقون الداخليّون بتطوير وتوثيق خطّة عمل لكلّ مهمّة من مهامّ التدقيق تتضمن أهداف المهمّة ونطاقها وتوقيتها والموارد المخصصة لها (IIA, 2013,p13).

وربطت كلّ من معايير GAO و INTOSAI عمليّة التوثيق بالجودة، إذ عدّتها معايير GAO داعمة لتقرير المدقّق ومساعدة له في تنفيذ مهمّة التدقيق والإشراف عليها وتقويم جودتها. فنصّت المادة ٦,٧٩ من معايير GAO على ضرورة قيام المدقّق بتوثيق تفاصيل كافية حول تخطيط وتنفيذ وتقرير كلّ عمليّة تدقيق بما يمكّن المدقّق الخبير الذي ليس له علاقة سابقة بعمليّة التدقيق من فهم كل ما يتعلّق بها (GAO,2011,P159). وتضمّنت المادة ٦,٨٠ منها ضرورة إعداد الوثائق المتعلقة بالنتائج والاستنتاجات والتوصيات قبل إصدار التقرير (GAO,2011,P160)، إذ تعدّ وثائق التدقيق بحسب المادة ٦,٨٢ عنصراً أساسيّاً في جودة تدقيق الحسابات لأنّها تدعم تقرير المدقّق، وتساعد المدقّقين في إجراء عمليّة التدقيق والإشراف عليها، وتقويم جودتها (GAO,2011,P160).

وأكّدت المادة ٦,٨٣ من معايير GAO أنّه يتوجب على المدقّقين أن يوثّقوا نتائج ومجال ومنهجية التدقيق، والعمل المنجَز والدليل المتحصّل لدعم النتائج والاستنتاجات، ومن ضمنها وصف العمليّات والسجلّات التي اختُبرت، وفحص الأدلّة الإشرافيّ الذي يدعم النتائج والاستنتاجات والتوصيات قبل إصدار التقرير (GAO,2011,P161).

وأشارت INTOSAI إلى أنّ مضمون وترتيب أوراق العمل يعكسان كفاءة المدقّق المهنيّة وخبرته ومعرفته، وأنّ التوثيق الكافي يزيد من فعاليّة وكفاءة عمليّة التدقيق، ويساعد على التأكّد من أداء عملٍ مُرضٍ، ويُعدّ مصدراً للمعلومات ودليلاً للعمل المنجَز في المستقبل (ISSAI 300,2001, p6). ويشار إلى اعتماد INTOSAI معيار التدقيق الخارجيّ الدوليّ ٢٣٠ في صياغة توجيهاتها المتعلقة بعملية التوثيق عبر المعيار ISSAI 1230.

لم يتضمّن القانون ٢٤ لعام ١٩٨١ والنظام الداخليّ للهيئة المركزيّة للرقابة والتفتيش في سورية أيّ شروط تتعلّق بالتوثيق رغم أنّه أشير إليها في أكثر من موضع في النظام الداخليّ للهيئة. فذكر أنّه يتمّ اعتماد نماذج السجلّات والوثائق بقرار من المجلس الأعلى للهيئة العامّة للرقابة والتفتيش (النظام الداخليّ للهيئة،١٩٩٠، ص٢٠)، وأن تحفظ الأوراق والوثائق مدّة لا تقلّ عن /٥/ سنوات، ويتلف ما ينبغي إتلافه منها ومن السجلّات بموجب قرار يصدر عن رئيس الهيئة بتوصية من المجلس (النظام الداخليّ للهيئة،١٩٩٠، ص٢١)، ويحتفظ المراقب بالوثائق والسجلات والأدلّة إلى حين حلول محقّق آخر محلّه إذا تقرّر ردّه (النظام الداخليّ للهيئة،١٩٩٠، ص٣٤).

٣- تقوم إدارة الرقابة الداخليّة بتقديم نتائج وتوصيات واضحة ومحدّدة بطريقة ملائمة.

تُعرَض نتائج التدقيق الداخليّ وتوصياته في التقرير النهائيّ لعمليّة التدقيق، لذلك ارتبط مستوى هذه النتائج والتوصيات دائماً بمواصفات التقرير شكلاً ومضموناً. وقد يكون التقرير نقطة الاتّصال الوحيدة المحرزة في عمليّة التدقيق، لذلك يجب أن يُوضَع بلهجة ملائمة، وأن يكون واضحاً موجزاً دقيقاً (South Carolina State University,2011,p61)، ويحتوي أقلَّ قدر ممكن من اللغة التقنية المتخصصة، ويتضمّن معلومات كافية لتدعيم الحقائق والاستنتاجات التي تم التوصّل إليها، ويكون بنّاءاً يحمل تأثيراً إيجابياً في الخاضعين لعمليّة التدقيق. وقد يختلف شكل التقرير ومحتوياته حسب طبيعة المنشأة ونشاطها، أو طبيعة عمليّة

التدقيق. لكنّ هناك حدّاً أدنى في كافة أنواع التقارير، وهو ضرورة احتوائها هدف عمليّة التدقيق، ونطاق الفحص، والنتائج المتوصَّل إليها. ويمكن أن يحتوي التقرير معلومات تمثّل خلفية الموضوع محلّ التدقيق، وملخصات لشؤون معينة كبعض المعلومات التفسيرية والاستنتاجات من تقارير التدقيق السابقة (شحاته وآخرون، ٢٠٠٦، ص٢٨٦).

يجب على المدقّقين الداخليّين مناقشة النتائج والتوصيات مع المستويات المناسبة من الإدارة قبل إصدار التقارير النهائية المكتوبة. وتساعد هذه المناقشات على ضمان عدم وجود سوء فهم، أو سوء تفسير للحقائق بتوفير الفرصة للجهة محلّ التدقيق، لتوضيح بنود محدّدة ولإبداء الرأي في الأسباب والنتائج والتوصيات. وعلى الرغم من أنّ مستوى المشتركين في المناقشة قد يتغيّر من منشأة إلى أخرى، وتبعاً لطبيعة التقرير، إلاّ أنّهم عادة يشتملون الأفراد الذين لديهم معرفة بتفاصيل الأعمال والأفراد الذين يملكون التصريح باتخاذ إجراءات تصحيحية (القاضي وآخرون، ٢٠١٥، ص١٥٣). وإذا اختلف المدقّق الداخليّ مع الجهة محلّ التدقيق على نتائج التدقيق، فقد يذكر تقرير التدقيق وجهتي النظر وأسباب عدم الاتفاق. ويمكن عرض آراء الجهة محلّ التدقيق في صلب التقرير أو في خطاب مرفق (القاضي وآخرون، ٢٠١٥، ص١٥٥).

لقد ركّزت معايير التدقيق الداخليّ الدوليّة على نتائج التدقيق وكيفية التعبير عنها من خلال معيار تبليغ النتائج رقم ٢٤٠٠، الذي نصّ على أن تشتمل التبليغات المتعلّقة بنتائج مهمّة التدقيق على أهداف المهمّة ونطاقها والاستنتاجات التي تُوصِّل إليها والتوصيات المقترحة بشأنها وخطط العمل المتعلّقة بها، وأن تؤخذ في الاعتبار توقّعات الإدارة العليا ومجلس الإدارة وغيرهما من الجهات المعنية الأخرى، وأن تكون التبليغات دقيقة موضوعيّة واضحة وموجزة وبنّاءة كاملة مدعومة بمعلومات كافية مفيدة وثيقة الصّلة وموثوق بها، وأن تصدر في الوقت المناسب[٩]. وعدّت المعايير رئيس التدقيق الداخليّ التنفيذيّ مسؤولاً عن توصيل نتائج مهمّة التدقيق إلى الأطراف المعنية (IIA,2013,p15).

وأكّدت معايير GAO على أهمية قيام المدقّقين بتوصيل نتائج التدقيق بطريقة محدّدة واضحة بلا انحياز في تقاريرهم (GAO,2011,P165)، وتقديمهم أدلّة كافية وملائمة لدعم النتائج والاستنتاجات بما يتعلّق بأهداف التدقيق، وعرض النتائج بصورة واضحة تساعد الإدارة والأجهزة الرقابيّة على تفهّم ضرورة اتّخاذ الإجراءات التصحيحية (GAO,2011,P166)، ووصف القيود أو الشكوك المتعلّقة بموثوقية ومصداقية الأدلّة

[٩] تنسجم ملاءمة النتائج والاستنتاجات أيضاً مع معيار الاستجابة لكنّ تمّ اعتمادها كأحد عناصر الموثوقية لارتباطها المباشر بالنتيجة، وقد يفسّر انطواؤها ضمن معيار الاستجابة تحيّزاً، ومن المنطقي أن ترتبط الاستجابة بمراحل التدقيق الأولى كالتخطيط والإدارة.

إذا كان الدليل مؤثّراً بالنتائج والاستنتاجات في سياق أهداف التدقيق (GAO,2011,P167). ويجب أن يتضمّن تقرير المدقّق الإفصاح عن أية حقائق هامّة قد يؤدي إخفاؤها إلى تضليل المستخدمين أو تحريف النتائج أو إخفاء ممارسات غير لائقة أو غير قانونية (GAO,2011,P168).

ونصّت معايير GAO على ضرورة اشتمال التقرير على أهداف ونطاق ومنهجية التدقيق، والنتائج والاستنتاجات والتوصيات حسب الاقتضاء. وتلخيص آراء المسؤولين الرسميين، والإفصاح عن امتثال المدقّقين إلى GAGAS، وعن أيّة معلومات حسّاسة أو سريّة تمّ حذفها (GAO,2011,P165)، وأوجه القصور في الرقابة الداخليّة (GAO,2011,PP168-169)، وحالات حدوث الغشّ وعدم الامتثال إلى القوانين والأنظمة والعقود واتفاقيات المنح (GAO,2011,PP169-170).

ونصّت معايير GAO على وجوب تقديم توصيات فعّالة تشجّع التحسينات في إدارة البرامج والعمليّات الحكوميّة، وتوجيهها إلى الأطراف المالكة صلاحية التصرّف بحيث تكون الإجراءات محدّدة عمليّة فعّالة وقابلة للقياس (GAO,2011,P172). وضرورة قيام المدقّق بالحصول على آراء المسؤولين في الجهة الخاضعة للتدقيق، وعرض مشروع التقرير عليهم بهدف التوصّل إلى تقرير موضوعيّ عادل تامّ (GAO,2011,P173).

نصّت معايير إعداد التقرير في INTOSAI على أنّه ينبغي للمدقّق في نهاية كلّ عمليّة تدقيق أن يعدّ رأياً أو تقريراً[١٠] مكتوباً يعرض فيه النتائج بطريقة ملائمة، ويكون محتواه سهل الفهم خالياً من الغموض والالتباس، ويشتمل على المعلومات المعزّزة بأدلّة تدقيق كافية وملائمة فحسب، وأن يكون مستقلاً موضوعيّاً عادلاً بنّاءاً (ISSAI 400,2001,p2). وحدّدت معايير INTOSAI شكلاً موحّداً لتقاريرها ومحتوياتها، مميِّزة بين التدقيق النظامي، وتدقيق الأداء. واشتملت المعايير على إيضاحات لحالات إبداء الرأي وكذلك الرأي المتحفّظ أو عدم إبداء الرأي (ISSAI 400,2001,PP3-4). واعتمدت INTOSAI معيار التدقيق الخارجيّ الدولي ٧٠٠ في وضع توجيهاتها المتعلّقة بإعداد التقرير في معيارها ISSAI 1700.

تضمّنت المادة ١٦٩ من النظام الداخليّ للهيئة قيام إدارة الرقابة الداخليّة بتقديم تقارير بنتيجة أعمالها إلى الإدارة التي تبلغها للهيئة بعد إبداء الرأي فيها، وتقديم كشوفات نصف سنوية بالتقارير إلى الوزير المختصّ ورئيس الجهاز المركزيّ للرقابة الماليّة (النظام الداخليّ للهيئة،١٩٩٠، ص١٦٧). وتُطبّق أحكام المادتين ١١٣ و١٣٩ من النظام نفسه في إعداد وصياغة هذه التقارير، حيث تضمّنتا المواصفات الشكلية للتقارير

[١٠] تشمل كلمة "رأي" حسب المادة ٦ من معايير إعداد التقرير استنتاجات المدقق الناتجة عن التدقيق المالي، وتعني كلمة "تقرير" استنتاجات المدقق الناتجة عن تدقيق الأداء.

الرقابية والتفتيشية والتحقيقية ومحتوياتها، دون أن تضع لهذه التقارير شكلاً موحّداً ملزماً. إلاّ أنّها عُرضت بطريقة تفصيلية أظهرت تركيزاً كبيراً على النتائج من وجهة القانون.

نستنتج مما تقدّم أنّه ينبغي أن تكون نتائج المراقب الداخليّ كلوحة الفنان المحترف تخبرنا بكّل ما يدور في رأسه ببلاغة ودون عناء، إذ أنّها تعكس رأيه وملاحظاته وكفاءته المهنيّة واستقلاليّته والجهد المبذول من قبله في الوصول إليها. لذلك لا يقلّ شكل هذه النتائج أهمية عن مضمونها، فينبغي أن تكون واضحة مفهومة مكتوبة بلهجة إيجابية تقنع قارءها بحسن مغزاها وموضوعيّة معدّها، كما ينبغي أن تكون متناغمة على نحو وثيق مع الأدلّة المقدّمة وموازية لها في الأهمية.

ومن الهامّ أن يقوم المراقب الداخليّ بهذه العمليّة في جو من الشفافية والمرونة دون إضفاء طابع السريّة والغموض عليها، وأن يناقش نتائج عمليّة التدقيق مع المستويات الإدارية المناسبة والأشخاص ذوي الخبرة في الإدارة وكافة العناصر المشمولين بهذه النتائج. والسماح لهم بإبداء آرائهم كاملةً قبل إصدار هذه النتائج بصورة نهائية. فقد تكون إحدى الموضوعات غائبة عن ذهن المدقّق أو أنّه ليس على علم بها، وقد تختلف وجهة نظره في الموضوع عن وجهات نظرهم أو أيّة أسباب أخرى.

وقد يكون مناسباً في بعض الأحيان معرفة الرأي العامّ حول بعض النتائج العمليّة التي لا يتضمّن الإفصاح عنها إساءة لأحدهم أو تشويهاً لسمعته، ويمكن لهذه المعرفة أن تخدم العمليّة. ذلك أنّ النظرة الاجتماعية للموضوعات تختلف عن النظرتين القانونية والاقتصادية. وقد تكون بعض التجارب مفيدة للآخرين فتلفت انتباههم إلى إجراءات جديدة غير مطبّقة لديهم وأنظمة أكثر جدوى، وغير ذلك ممّا لا يمكن حصره. وبالمقابل سيجبر هذا الإفصاح المراقب الداخليّ على مواجهة واقع المواقف المتخذة من قبله ويزيد إحساسه بالمسؤولية، ويسري هذا بصورة رئيسة على التعديلات العامّة التي قد يقترحها المراقب الداخليّ على أنظمة المؤسّسة وسياساتها المحلية.

٤- يتمّ الإشراف على إدارة الرقابة الداخليّة وتقويمها على نحو ملائم.

"ينبغي لإدارة التدقيق الداخليّ أن تعطي درجة من التأكيد المناسب حول مدى ملاءمة الإشراف على كافّة أعمال التدقيق الداخليّ التي تمّ أداؤها" (شحاته وآخرون، ٢٠٠٦، ص٢٦٩). "وينبغي أن يكون لدى مدير التدقيق الداخليّ خبرة إشرافية وخبرة كبيرة في مجال التدقيق" (السوافيري وآخرون، ٢٠٠٦، ص٢٣٤).

يعتمد مدى الإشراف على كفاءة وخبرة فريق العمل، وتعقيد عمليّة التدقيق. ويعدّ الإشراف عمليّة مستمرة تبدأ مع التخطيط لعمليّة التدقيق وتنتهي بتنفيذ التوصيات على نحو ملائم. وينبغي لمدير التدقيق والمشرفين على فريق العمل الميداني (قادة العمليّات) أن يشرفوا على فريق العمل من خلال: توفير إرشادات كافية وتوجيه فريق العمل في بداية عمليّة التدقيق، والموافقة على خطاب التدقيق وبرنامج العمل، وضمان تحقيق أهداف برنامج العمل المصادق عليه باستثناء الانحرافات المبررة والمصرّح بها، وتحديد ما إذا كانت أوراق العمل كافية لدعم نتائج التدقيق واستنتاجاته، والاطّلاع الدائم على المشكلات الهامّة التي تعترض عمليّة التدقيق، وتوفير التدريب الفعّال على رأس العمل والالتزام بالسياسات والإجراءات الداخليّة، وتحديد احتياجات التدريب والفجوات في المعرفة والخبرة، والتأكّد من أنّ التقارير دقيقة موضوعيّة واضحة موجزة بنّاءة وفي الوقت المناسب. كما يتعيّن على مدير التدقيق أن يراقب تخطيط عمليّة التدقيق للتأكّد من اتّباع إجراءات التحضير للتدقيق، وإيلاء الاهتمام الكافي بالعملاء، وإيجاد حلول للقضايا التي يتضمّنها برنامج التدقيق (UNE ARD,2013,P1).

ويجب أن يصادق مدير التدقيق على جميع التقارير قبل إصدارها للعميل للتأكّد من الامتثال إلى متطلّبات العمل الميداني وإعداد التقرير، وعلى توزيع المشروع والتقرير النهائي للتأكّد من أنّ جميع أصحاب المصلحة قد استفادوا من نتائج التدقيق ومُنحوا الفرصة للتعليق على الإجراءات التصحيحية المتخذة. ويُصار إلى توثيق عمليّة الإشراف بصورة مرجعية ملائمة (UNE ARD,2013,P2).

ويعدّ قادة العمليّات مسؤولين عن الإشراف على العمل الميداني، وإنجاز برنامج العمل، وتوثيق القضايا الإستراتيجية والتشغيلية التي تحتاج إلى المعالجة من قبل فريق الإدارة، وتحديد احتياجات التدريب اللازمة لأداء الموضوعات، وتنبيه مدير التدقيق فوريّاً في حال ظهور أيّة قضايا أو نزاعات هامّة أثناء العمل الميداني يمكن أن تؤثر في جودة عمليّة التدقيق (UNE ARD,2013,P1).

ويمكن لتقويم الأداء دوريّاً والتركيز على فرص التحسين الممكنة أن يساعدا في تحقيق أقصى قدر ممكن من الكفاءة والفعالية لوظيفة التدقيق الداخليّ. وباعتماد مؤشّرات ذات مغزى، وتنفيذ نظام صارم لقياس الأداء يمكن للتدقيق الداخليّ أن يبرهن الممارسات التي يقوم بها، ويعزز قبول المؤسّسة للدور الذي يؤديه. ولأنّ لجنة التدقيق هي المسؤولة عادةً عن تقويم أداء التدقيق الداخليّ دوريّاً فإنّه تؤخذ موافقتها على مؤشّرات الأداء التي يزمع استخدامها (ANAO,2007,P47).

وتعدّ المؤشّرات المستخدمة في قياس الأداء ذات أهمية محورية، لأنّ الميزات التي تُقاس تعدّ من القضايا التي تتمتع بالأولوية الأكبر. ولهذا السبب فمن الأهمية بمكان أن تتماشى مؤشّرات الأداء الرئيسة مع خطط الأعمال الإستراتيجية للتدقيق الداخليّ وخطّة العمل السنوية، وتساعد في توجيه توقّعات المؤسّسة حول التدقيق الداخليّ، ويُقاس الأداء مقابل الأهداف النوعية والكمية. ورغم أنّ هذه الأهداف تعدّ من التحديات إلاّ أنّها واقعية، وسوف تتنوّع مؤشّرات الأداء الرئيسة من جهة إلى أخرى استناداً إلى خطّة العمل الإستراتيجية للتدقيق الداخليّ. ومن المتوقّع أن تكون هذه المؤشّرات محدودة العدد، لكنّها على أقلّ تقدير تقيس التوقيت والتكلفة وجودة العمل وأيّة خدمات أخرى يقوم بتقديمها (ANAO,2007,P47).

اتفقت كلّ من معايير تنفيذ مهامّ التدقيق الداخليّ و GAO على ضرورة الإشراف الملائم على عمليّة التدقيق بما يكفل تحقيق أهدافها ومتطلّباتها. وأضافت معايير GAO أهمية توفير الإرشادات والتوجيهات الكافية لفريق العمل لمعالجة أهداف التدقيق ومتابعة متطلّباته، وأن يبقى المشرف على العمليّة مطّلعاً على المشكلات الكبيرة التي تواجههم، ويقيّم العمل المنجز ويوفّر التدريب الفعّال لفريق العمل. وذكرت تفاوت مدى الإشراف وطبيعته حسب حجم منشأة التدقيق وأهمية العمل وخبرة الفريق (GAO,2011,PP149-150).
في حين دمجت معايير INTOSAI عمليتي الإشراف والتقويم في معيار واحد متكامل نصّ على ضرورة الإشراف بصورة مناسبة على عمل الفريق عند كلّ مستوى وفي كلّ مرحلة من مراحل التدقيق، وأشار إلى تركيز الإشراف على جوهر عمليّة التدقيق بما يكفل تفهّم فريق العمل لخطّة التدقيق تفهّماً سليماً، وتنفيذ عمليّة التدقيق وفقاً لمعايير وممارسات جهاز الرقابة الأعلى، والالتزام بخطّة التدقيق وخطوات العمل التي تضمّنتها الخطّة، وتوفير أدلّة كافية وملائمة لدعم النتائج والاستنتاجات والآراء، وتحقيق أهداف التدقيق المحددة، والتوصّل إلى النتائج والتوصيات والآراء حسب الحال (ISSAI 300,2001,P4).
وحول ما يتعلق بالتقويم نصّ المعيار على تقويم كافّة أعمال التدقيق من قبل أحد كبار المدقّقين قبل إصدار التقرير لدى كلّ تقدّم في عمليّة التدقيق بما يضمن ارتكاز جميع عمليّات التدقيق والاستنتاجات على أساس سليم وتدعيمها بأدلّة تدقيق كافية وملائمة كركيزة للتقرير أو الرأي النهائي، وضمان تحديد وتوثيق وتصحيح جميع الأخطاء والنواقص والمشكلات غير الاعتيادية بطريقة مرضية، واعتماد جميع التغييرات والتحسينات الضرورية في الخطط اللاحقة (ISSAI 300,2001,P4).
ويقابل عمليّة التقويم هذه برامج ضمان الجودة والرقابة عليها لدى كلّ من معايير GAO ومعايير التدقيق الداخليّ الدوليّة التي اشتملت على إجراء تقويم أداء داخليّ باستمرار، وتقويم خارجي مرة على الأقل كل ٣

سنوات بحسب GAO (GAO,2011,p61)، وكلّ ٥ سنوات بحسب معايير التدقيق الداخليّ الدوليّة (IIA, 2013,p7).

نصّت المادة ١٧٤ من النظام الداخليّ للهيئة على أن تقوم الهيئة بالتأكّد من فعاليّة أداء إدارة الرقابة الداخليّة من خلال حجم العمل المنجز منها أو بالرقابة المباشرة على نشاطاتها وأعمالها (النظام الداخليّ للهيئة،١٩٩٠، ص١٧٢)، ولم يتضمّن القانون شروطاً خاصّة بكيفيّة إجراء هذا التقويم.

أمّا عمليّة الإشراف فنصّت المادة ١٧٥ من النظام الداخليّ للهيئة أنّه يحقّ لرئيس الهيئة دعوة مديري الرقابة الداخليّة والعاملين فيها إلى اجتماعات فردية أو مشتركة للاطّلاع على سير العمل الرقابيّ وفعاليّته ونجاحه (النظام الداخليّ للهيئة، ١٩٩٠، ص١٧٢). إلّا أنّ التعليمات التنفيذيّة التي تضمّنها النظام الداخليّ للهيئة ركّزت ضمناً على موضوع الإشراف بحيث يمكن للهيئة ممارسته تلقائياً، إذ تُرفَع جميع خطط الرقابة الداخليّة إلى الهيئة لأخذ موافقتها عليها قبل بدء العمل، ويحقّ لها التعديل بما تراه ضرورياً، ما يعني إشرافها المباشر على الخطّة دون طريقة إعدادها(النظام الداخليّ للهيئة،١٩٩٠، ص١٦٤). كما تُرفَع إليها جميع التقارير المعدّة قبل تنفيذ مضمونها، وهو ما يشير إلى إشرافها على النتائج النهائية لعمليّات التدقيق دون إجراءاتها(النظام الداخليّ للهيئة،١٩٩٠، ص١٦٧). وتتطّلب بعض الموضوعات التحقيقية تفويضاً من الهيئة إذا تضمّنت الحالة هدراً لأموال الدولة يزيد على مليون ليرة سورية، ما يدلّ على تفاوت نسبة الإشراف استناداً لأهمية الموضوعات وأثرها في حماية المال العامّ. ولم يضع القانون شروطاً تتعلّق بإشراف مدير الرقابة الداخليّة على عمل إدارته وتقويم أعمالها.

ومن الأهمية بمكان وجود معايير مدروسة محدّدة لإجراء عمليتي التقويم والإشراف بحيث لا تتمّان بناء على خبرة القائم بالعمل ووجهة نظره فقط ما قد يجعلهما تتباينان بصورة كبيرة من مقيّم إلى آخر. وينطوي كامل عملنا في هذا البحث ضمن إطار إيجاد صيغة موحّدة لمعايير تقويم الأداء.

وقد يبدو للوهلة الأولى أنّ عمليّة التقويم تندرج ضمن معايير الملموسية في ذلك الجزء المرتبط بتقويم المدقّقين الداخليّين أو فريق عمل إدارة الرقابة الداخليّة ككلّ، إذ تحقّق فكرة التقويم بحدّ ذاتها أثراً إيجابياً ملموساً لدى المتعاملين معها. لكنّ دقّة الموضوع وارتباطه الوثيق بجملة العمليّات وفي جميع مراحل العمل

جعل أثره الملموس ليس أكثر من نقطة في بحر واقع العمليّة التي يفترض أن تتمّ فعلياً، ما جعلها تُدرَج كمفهوم ضمن معايير الموثوقية، لكنّها في الواقع معيار ملازم لجميع المعايير الأخرى التي ذكرت وستُذكَر.

المجموعة الثانية: معايير الاستجابة

يؤدّي المراقب الدّاخليّ دوراً اجتماعياً شديد الأهمية، فيمثّل أحد عناصر الثّقة في المجتمع الذي يعيش فيه. لذا ترتبط معايير الاستجابة في إدارة الرقابة الداخليّة بالهدف من عمليّة التدقيق، ويمكن التعبير عنها بقدرة إدارة الرقابة الداخليّة على الوفاء بمسؤولياتها الاجتماعيّة، وتلبية توقّعات جميع المستفيدين من خدماتها. وترى الباحثة أنّه يمكن تحديد معايير الاستجابة في إدارة الرقابة الداخليّة بما يلي:

١. تلتزم إدارة الرقابة الداخليّة باستراتيجيات تخطيط فعّالة تتماشى مع أهداف المؤسّسة ومشكلاتها الرئيسة.
٢. تلبّي إدارة الرقابة الداخليّة توقّعات جميع أصحاب المصلحة من خلال نوعيّة الخدمات التي تقدّمها.

وفيما يلي شرحاً تفصيلياً للمعايير السابقة:

١- تلتزم إدارة الرقابة الداخليّة باستراتيجيات تخطيط فعّالة تتماشى مع أهداف المؤسّسة ومشكلاتها الرئيسة.

إنّ المبدأ الأساسيّ في تخطيط الأنشطة التي ستضطلع بها إدارة الرقابة الداخليّة هو المواءمة بين أهداف الجهة ومخاطرها التي من ضمنها المخاطر المستمرة والمتكرّرة من ناحية، والتوجّه العامّ والخطط الاستراتيجية من ناحية أخرى. وتتكوّن أفضل الممارسات العمليّة من خطّة العمل الاستراتيجية المعزّزة بخطّة العمل السنوية الأكثر تفصيلاً (ANAO,2007,p16).

تساعد خطّة العمل الاستراتيجية في تركيز الجهود على ما هو أكثر فائدة وفعاليّة، وتوصيل توجّهه قصير الأجل، وكيفية دعمه لأهداف الجهة المعنيّة ومعالجته مخاطرها، والتأكّد من عدم وجود ثغرات غير مقصودة في مدى الشمولية التي يحقّقها بمرور الوقت، وتحديد الموارد والمهارات والخبرات المطلوبة من أجل القيام بخدمة فعّالة، وتحديد اتّجاه ثقافة التنمية المستمرة والأولويات في إدارة الأنشطة، والتعرّف إلى مبادرات الحدّ من المخاطر المرتبطة بها، وتقديم إطار عمل لتقويم أدائها (ANAO,2007,PP16-17).

ينبغي لخطّة العمل السنويّة التفصيليّة أن تشمل مدّة ١٢ شهراً قادمة. وإنّ منهجيات تطوير خطّة العمل السنوية تشابه تلك المأخوذة بالاعتبار في خطّة العمل الاستراتيجية، وإن كانت تحدث عند مستوى أكثر تفصيلاً (ANAO,2007,p21). ولا بدّ من رسم خطّة عمل تفصيلية لكلّ موضوع على حدا، والتخطيط لكلّ

مهمّة تدقيق بعناية، فهما السبيل الوحيد لضبطها. فيُنظَر في جميع المعلومات المتاحة، وتُحدَّد الأهداف والنطاق والاتجاه والنموذج، ويمكن للمسح الأولي الذي يُجرى قبل الخطّة أن يوفّر المزيد من المعلومات لصياغتها. وينبغي لخطّة المهمّة أن تتناول العوامل التالية: الشروط المرجعيّة الصّادرة عن إدارة التدقيق والتي أُبلغت بها إدارة العميل، ونطاق العمل المتضمن المجالات التي سيشتمل عليها العمل والأجزاء الأخرى التي سيتجاهلها في الوقت الحاضر، والمواعيد المحدّدة لبدء وانتهاء العمل ومراحله الرئيسة، والتعريف الكامل بالنظام قيد التدقيق، ومن ذلك النقاط التي يبدأ وينتهي عندها، وتداخلاته مع الأنشطة الأخرى ذات العلاقة، وتحديد مجالات الخطر والنقاط الحرجة في عمليّة التدقيق والتي تتطلب اهتماماً خاصّاً أو موارد متميزة. وتشتمل الترتيبات الخاصّة بالتدقيق وإعداد التقارير تحديد الأشخاص الذين سيتلقون مشاريع التقارير، وإنشاء برنامج تدقيق مثبت لكلّ جزء من أجزاء التدقيق وطرق اختباره، وتحديد المدقّقين المخصصين للمهمّة وأدوارهم (Pickett,2003,PP620-621).

ميّزت معايير التدقيق الداخليّ الدوليّة بين التخطيط الشامل لعمليّة التدقيق وتخطيط المهامّ، حيث ركّزت معايير إدارة نشاط التدقيق الداخليّ على تحقيق قيمة مضافة للمؤسّسة من خلال التخطيط الشامل، والتأكّد من توفير الموارد الكافية المناسبة، وتوظيفها الفعّال لتحقيق الخطّة المعتمدة، ووضع السياسات والإجراءات الكفيلة بتوجيه نشاط التدقيق الداخليّ، وتنسيق النشاطات مع الجهات الداخليّة والخارجيّة المرتبطة بعمليّة التدقيق. وأكّدت على تقويم المخاطر لتحديد أولويّات النشاط عند التخطيط الشامل لعمليّة التدقيق من قبل رئيس التدقيق الداخليّ التنفيذيّ بما يتماشى مع أهداف المؤسّسة، وأخذ توجّهات الإدارة العليا ومجلس الإدارة خلال هذه العمليّة، وتبليغهما بالخطط لمراجعتها والموافقة عليها (IIA, 2013,PP9-10).

ولا يعدّ تبليغ الإدارة العليا بالخطط معياراً فعّالاً لأنّه يخلّ بشرط الاستقلاليّة، وكان من الانتقادات التي وجّهها GAO لمعايير التدقيق الداخليّ لافتاً إلى أنّ الإدارة العليا هي الجهة الخاضعة للتدقيق، وهذا المعيار يؤدّي إلى استنتاج أنّ المدقّق يفتقر إلى الاستقلاليّة عن الإدارة العليا (GAO,2008,p7). ومن ثمَّ لا بدّ من معالجة هذه الإشكالية في معايير التدقيق الداخليّ الدوليّة.

ونصّ معيار تخطيط مهامّ التدقيق الداخليّ على أن يقوم المدقّقون الداخليّون بتطوير وتوثيق خطّة عمل لكلّ مهمّة من مهامّ التدقيق تتضمن أهداف المهمّة، ونطاقها، وتوقيتها والموارد المخصصة لها (IIA, 2013,p13)، وأن يأخذ المدقّقون الداخليّون النواحي الآتية في اعتبارهم عند وضع خطّة مهمّة التدقيق:

- أهداف النشاط الخاضع للتدقيق، والوسائل التي يمكن استخدامها لمراقبة أدائه.
- المخاطر الهامّة التي يُحتمل أن يتعرّض لها ذلك النشاط، وأهدافه، وموارده، وعمليّاته، وسبل إبقاء التأثير الناجم عنها في حدود المستوى المقبول.
- مدى كفاية وفاعلية عمليّات إدارة المخاطر والرقابة في هذا النشاط مقارنة مع أحد نماذج الرقابة ذات الصّلة.
- فرص إدخال تحسينات هامّة على عمليّات إدارة المخاطر والرقابة (IIA,2013,p13).

ونصّ المعيار على أن تُحدَّد الأهداف المنشودة لمهمّة التدقيق بعد إجراء تقويم تمهيدي للمخاطر المتعلقة بالنشاط الذي يجري تدقيقه، بحيث تنعكس نتائج هذا التقويم على أهداف المهمّة، وأن يضع المدقّقون الداخليّون في اعتبارهم احتمال وجود أخطاء هامّة أو احتيال أو حالات عدم تقيّد أو أيّة مخاطر أخرى، والتأكّد من مدى قيام الإدارة بوضع مقاييس وافية لفحص الضوابط الرقابيّة لتحديد ما إذا كانت الأهداف والغايات قد تحقّقت (IIA,2013,p13).

كما أكّد المعيار على أن يكون نطاق مهمّة التدقيق كافياً لتحقيق الأهداف المنشودة منها. ويشمل دراسة الأنظمة والوثائق والسجلّات ذات الصلة، والأفراد المعنيين، والممتلكات المادية المتصلة بها، ومنها تلك التي تكون تحت سيطرة جهات أخرى. وأن يقوم المدقّقون الداخليّون بتطوير وتوثيق برامج عمل لتحقيق أهداف المهمّة، على أن يتضمّن الإجراءات اللازمة لتحديد وتحليل وتقويم وتوثيق المعلومات أثناء تنفيذ المهمّة. وتجب المصادقة على برامج العمل قبل البدء بتطبيقها، وعلى أيّ تعديلات تجرى عليها بالسرعة اللازمة (IIA,2013,p14).

واتفقت كلّ من معايير GAO و INTOSAI مع معايير التدقيق الداخليّ الدوليّة في بعض النقاط كضرورة تحديد أهداف المهمّة، ونطاقها، ومنهجيّتها، وفريق العمل، والموارد اللازمة لإتمام العمليّة من خلال خطّة مكتوبة. واختلفت في نقاط أخرى لا سيّما ما يتعلق بتركيزها على الاعتبارات الخاصّة بالبيئة الحكومية. وما يلي تفصيل ما جاء في هذه المعايير حول عمليّة التخطيط:

نصّت معايير التخطيط في GAO على ضرورة قيام المدقّقين بالتخطيط الصحيح، وتوثيق هذا التخطيط لمعالجة أهداف التدقيق (GAO,2011,P126)، وأن يراعوا تخفيض خطر التدقيق إلى المستوى المناسب للحصول على تأكيد معقول بأنّ الأدلّة كافية وملائمة. كما أوجبت على المدقّقين تقدير أهمية ومخاطر

التدقيق خلال عمليّة التخطيط، واستخدام هذا التقدير لتحديد أهداف التدقيق ونطاقه ومنهجيته (GAO,2011,P126). ويُقدَّر خطر التدقيق والأهمية في سياق أهداف التدقيق من خلال:

a) فهم طبيعة وهيئة البرنامج[١١] واحتياجات المستخدمين المتوقّعين لتقرير التدقيق، وهم: موظّفو الحكومة، والجهة الخاضعة للتدقيق، والمنظمات الرقابيّة، والجهات التشريعية، ووسائل الإعلام، وأصحاب المصلحة، والمواطنون، والمهتمون بالبرنامج. كذلك إدراك المفاهيم الفردية للبرنامج كشروط الأنظمة والقوانين والعقود واتفاقيات المنح والبرامج الحكومية، والغرض من البرنامج كمعيار لتقويم أدائه، أو وضع معايير إضافية لتقويم الأداء والرقابة الداخليّة، ومدخلات البرنامج ومخرجاته ونتائجه وكيفيّة تشغيله (GAO,2011,PP129-132).

b) فهم الرقابة الداخليّة في سياق أهداف التدقيق، واختبار مدى ملاءمتها من خلال التحقيقات وعمليّات المراقبة وفحص الوثائق والسجلّات والاختبارات المباشرة. وتتكوّن أهداف الرقابة الداخليّة وفقاً لهذا المعيار من فعاليّة وكفاءة تشغيل البرنامج، وموثوقية المعلومات وملاءمتها، والامتثال إلى القوانين والأنظمة والعقود واتفاقيات المنح. وتعدّ هذه الضوابط جميعها حماية للمصادر والأصول (GAO,2011,PP133-136).

c) مراقبة أنظمة المعلومات عند استخدامها بشكل واسع في البرنامج الخاضع للتدقيق، وتتضمّن الضوابط العامّة كالسرية وحقّ الدخول وفصل الواجبات، والضوابط على التطبيق كضبط المدخلات والمخرجات والعمليّات والملفّ الرئيس، وضوابط المستخدم (GAO,2011,PP136-139).

d) نصوص القوانين والأنظمة والعقود واتفاقيات المِنَح، والاحتيال المتوقّع، وإساءة الاستعمال في سياق أهداف التدقيق، وتأثير حداثتها وتعقيدها على تقدير المدقّق لخطر التدقيق، والضوابط التي تمتلكها الجهة الخاضعة للتدقيق لمنع أو تخفيض عدم الامتثال لها (GAO,2011,PP140-142).

e) التحقيقات الجارية والإجراءات القانونية في سياق أهداف التدقيق، وأثرها في التدقيق الحالي. وقد يقوم المدقّق في بعض الحالات بالعمل على هذه التحقيقات والإجراءات القانونية أو الانسحاب منها لتجنّب التعارض معها (GAO,2011,PP142-143).

f) نتائج عمليّات التدقيق والالتزامات السابقة المرتبطة مباشرة بأهداف التدقيق. حيث يتعيّن على المدقّقين التأكّد ما إذا كانت الجهة الخاضعة للتدقيق قد اتخذت إجراءات تصحيحية ملائمة لمعالجة نتائج وتوصيات الالتزامات السابقة الهامّة في سياق أهداف التدقيق، وأن تبدأ هذه العمليّة مع

[١١] تستخدم عبارة "برنامج" حسبما ورد في المادة ٦،٠٨ من GAGAS لتشمل المؤسسات والمنظمات والبرامج والأنشطة والأعمال الحكومية.

مرحلة التخطيط، وتستَخدم في تقويم المخاطر وتحديد طبيعة وتوقيت ومجال عمل التدقيق الحالي، ومن ضمنه تحديد مجال الاختبار المطبّق على الإجراءات التصحيحيّة المعمول بها لهدف التدقيق الحالي (GAO,2011,P143).

وتضمّنت معايير GAO أن يقوم المدقّق أثناء عمليّة التخطيط بتحديد المعيار الضروري المحتمل الذي يمثّل الحالة المرغوب بها أو المطلوبة أو المتوقّعة حسب البرنامج لتقويم الدليل وفهم النتائج والاستنتاجات والتوصيات التي يتضمنها التقرير (GAO,2011,P143)، وتحديد مصادر أدلّة التدقيق، وحجم ونوع الأدلّة المطلوبة (GAO,2011,P144)، وإمكانية الاستفادة من عمل المدقّقين الآخرين والخبراء بعد تقويم المدقّق لكفاءاتهم واستقلاليّتهم (GAO,2011,PP144-146)، وتحديد فريق العمل والمصادر الأخرى الضرورية لإتمام العمليّة (GAO,2011,PP146-147)، وإجراء الاتّصالات مع الإدارة والمكلّفين بالحوكمة وغيرهم (GAO,2011,PP147-149). وتحضير خطّة تدقيق مكتوبة (GAO,2011,P149).

واتّفقت معايير INTOSAI إلى حدّ كبير مع معايير GAO إلّا أنّها كانت أقلّ تفصيلاً منها، وركّزت على الاقتصاد والكفاءة والفعالية عند اختيار نموذج التدقيق الملائم. فنصّت على أن يخطّط المدقّق لعمليّة التدقيق بطريقة تضمن تحقيق جودة عالية بصورة اقتصادية فعّالة ذات كفاءة وفي الوقت المناسب، وأن يعطي جهاز الرقابة الأعلى الأولوية لجميع المهامّ المطلوبة بحكم القانون، ويقدّر الأولويات الأخرى ضمن مهامّ الجهاز. وأوجبت على المدقّق أثناء عمليّة التخطيط تحديد الجوانب الهامّة للبيئة التي تعمل فيها الجهة الخاضعة للتدقيق، وفهم علاقات المسؤولية، وتحديد شكل ومضمون التقارير ومستخدميها ونتائجها، وأهداف التدقيق والمهامّ الضرورية لتحقيقها، والنظم والضوابط الإدارية الرئيسة لإجراء اختبار أوّلي لنقاط القوّة والضعف فيها، وتحديد أهمية المسائل المراعاة، وفحص الرقابة الداخليّة في الجهة الخاضعة للتدقيق وبرامج عملها، ومدى الاعتماد على عمل المدقّقين الآخرين، وتحديد نموذج التدقيق الأفضل من حيث الفعالية والكفاءة، ومدى الاعتماد على نتائج وتوصيات عمليّات التدقيق السابقة، وتوفير التوثيق الملائم لخطّة التدقيق والعمل الميدانيّ (ISSAI 300,2001,P2).

وتتضمّن عمليّة التخطيط وفق INTOSAI جمع المعلومات حول الجهة الخاضعة للتدقيق وأنظمتها لتقدير الخطر وتحديد الأهمية، وتحديد هدف عمليّة التدقيق ونطاقها، وإجراء تحليل أوّلي لتحديد النموذج الذي سيُعتَمد وطبيعة ومدى الاستفسارات التي ستُجرى لاحقاً، وتركيز الانتباه على المشاكل المميّزة المتوقّعة عند تخطيط عمليّة التدقيق، وإعداد ميزانية عمليّة التدقيق وجدول أعمالها، وتحديد فريق العمل اللازم لها، وإعلام الجهة الخاضعة للتدقيق بنطاق العمليّة وأهدافها، ومعايير التقويم ومناقشة ذلك معها في حال الضرورة.

ويمكن لجهاز الرقابة الأعلى تعديل الخطّة إذا اقتضت الضرورة (ISSAI 300,2001,P2). ويشار إلى استناد توجيهات INTOSAI في تخطيط عملية الرقابة على البيانات المالية (ISSAI 1300) إلى معيار التدقيق الخارجي الدولي ٣٠٠.

يتعيّن على إدارات الرقابة الداخليّة في سورية استناداً إلى المادة ١٦٤ من النظام الداخليّ للهيئة المشار إليها سابقاً أنّ تقوم بإعداد خطّة عمل سنوية تتضمّن موضوعات الرقابة أو التفتيش، والمراحل الزمنية التي تتناولها ونسبة التدقيق، والأهداف المتوخاة لكلّ موضوع من موضوعات الخطّة. ومنحت الهيئة صلاحيات تعديل مشروع الخطّة بما يتلاءم وخطط عملها، وعدّت تصديق الرئيس الإداريّ على الخطّة إذناً منه لجهاز الرقابة الداخليّة بمباشرة مهامّه من خلالها، ويباشر المراقبون مهامّهم استناداً إلى الخطّة المصدّقة بعد إعلام مدير الرقابة الداخليّة، إن وجد. وأجازت المادة المذكورة إصدار خطط عمل عارضة بطلب من الهيئة أو بالاتّفاق معها بما يخدم الهدف الرقابيّ، ونصّت على أن تؤدّي الرقابة الداخليّة أعمالها استناداً إلى دليل عمل يحقّ للهيئة تعديله بما تراه محققاً حسن الأداء (النظام الداخليّ للهيئة،١٩٩٠، ص١٦٤).

وإذ تعدّ عمليّة التخطيط نقطة الانطلاق نحو تحقيق الهدف فمن غير المستحسن أن تترك الأمور مفتوحة للمنفّذين، فلا بدّ من تضمين القانون تشريعات خاصّة بعمليّة التخطيط وكيفية القيام فيها أسوةً بمعايير التدقيق الداخليّ المهنيّة. مع العلم أنّ التخطيط هو من المجالات المألوفة جداً، ويندر أن تخلو مؤسّسة من قسم أو مديرية خاصّة بالتخطيط، وإدارة الرقابة الداخليّة ليست مستثناةً في هذا المجال، وربّما تكون أدعى حاجةً من النشاطات الأخرى لعمليّة التخطيط الملائمة.

ويمكننا القول إنّ وضع خطّة سليمة شاملة لعمليّات التدقيق استناداً إلى استراتيجية واضحة هو الخطوة الصحيحة الأولى نحو تحقيق أهداف إدارة الرقابة الداخليّة. ويجب أن تساعد هذه الخطّة في تحديد أولويات العمل والمشكلات الجوهرية في المؤسّسة التي تتطلب مزيداً من الاهتمام وتركيز الجهود عبر دراسات استقصائية مختلفة لكامل نشاط المؤسّسة وعمليّاتها. ولا تتطلّب هذه العمليّة الكثير من جهد المراقب الداخليّ، إذ أنّ وجوده المستمر داخل المؤسّسة يساعده في تحقيق هذا الأمر بسهولة أكبر من سواه. فمن البديهي أن يكون على دراية بطبيعة عمل المؤسّسة وبيئتها واستثماراتها وكامل عمليّاتها وأولويّاتها، لكنّ دراسة المستجدات والتفاصيل وتطوّر الرأي العامّ أمر لا بدّ منه.

وفي القطاع العامّ تعدّ عمليّة التواصل بين إدارة الرقابة الداخليّة والجهات الرقابيّة الخارجية جزءاً من الدراسات الاستقصائية المذكورة أعلاه. فمن ناحية معينة تعدّ هذه الجهات أحد أصحاب المصلحة المستفيدين

من عمل المراقب الداخليّ، ومن الأهمية بمكان التعرّف إلى تطلّعاتها وأهدافها، لا سيّما أنّ الأهداف العامّة للجهات الرقابيّة جميعها تلتقي عند نقطة واحدة هي المصلحة العامّة للبلد وحماية موارده وممتلكاته ومكافحة الفساد فيه، ومن الحكمة أن تعمل جميعها ضمن إطار واحد متكامل لكي تحقّق النتائج المرجوّة منها. ومن ناحية أخرى تعزّز هذه العمليّة شفافية العمل الرقابي ومصداقيته، وتوفّر الجهد والوقت وتزيد كفاءة العمل بسبب تعدّد الخبرات.

٢- تلبّي إدارة الرقابة الداخليّة توقّعات جميع أصحاب المصلحة من خلال نوعية الخدمات التي تقدّمها.

يعرّف القاموس التجاريّ أصحاب المصلحة بأنهم: "كلّ شخص أو مجموعة أو منشأة لديهم مصلحة أو اهتمام بالمنظمة. ويمكن لهم أن يؤثروا أو يتأثروا بإجراءاتها وأهدافها وسياساتها. ويمثّل الدائنون والمديرون والموظّفون والحكومة (ووكالاتها) والمساهمون والمزوّدون والنقابات والمجتمع أمثلة على أصحاب المصلحة أيّاً كانت الأعمال التي توجّه موارد هذه الفئات" (Businessdictionary, 2015).

حدّدت PwC أصحاب المصلحة بلجنة التدقيق ومجلس الإدارة والإدارة العليا والمدقّقين الخارجيين والمنظّمين والآخرين (PwC,2012,p54). في حين يتكوّن أصحاب المصلحة الأساسيّون بحسب ANAO من مجلس الإدارة والرئيس التنفيذيّ والإدارة العليا والمدقّق الخارجيّ، وهيئات التقويم الخارجية الأخرى والهيئات المهنيّة (ANAO,2007,P25). وقد حدّد باحثون عديدون أصحاب المصلحة في التدقيق الداخلي بطرق مختلفة، فهم من وجهة نظر Miller and Smith أعضاء لجان التدقيق والجهات المسؤولة عن الحوكمة ورئيس المديرين الماليّين ورئيس المديرين التنفيذيين (Miller & Smith, 2011,P1). وحدّدهم Bolger برئيس لجنة التدقيق ورئيس المديرين الماليين والمدقّقين الخارجيين والمستشارين القانونيين والمنظّمين والموردين والعملاء وحتى الجمهور (Bolger,2011,pvii). ولم تخرج التصنيفات السابقة جميعها عن التعريف العامّ بأصحاب المصلحة. والملاحظ أن أهمية هؤلاء تختلف من جهة إلى أخرى استناداً إلى طبيعة عمل المنشأة وموقعهم في عمليّاتها، وقد تؤدّي طبيعة الدراسة دوراً في تحديدهم فيُعدّون أساسيّين أو ثانويين أو مهمَلين.

ومن الأهمية بمكان تحصيل فهم عامّ حول ما يتوقّعه أصحاب المصلحة الأساسيّون ويطلبونه من خدمة التدقيق الداخليّ (Bolger,2011,pvii). على سبيل المثال تتوقّع كلّ من لجنة التدقيق ومجلس الإدارة من التدقيق الداخليّ أن يضع خطّة شاملة مستندة إلى المخاطر، ويقوم بإبلاغ الإدارة بوضع المؤسّسة العامّ

وعمليّات الرقابة فيها، ويحقق أكبر فهم ممكن لمخاطر المؤسّسة وعمليّات إدارة المخاطر فيها، ويوفّر مجموعة موضوعيّة من المستشارين الموثوق بهم داخل المؤسّسة. وتتوقع الإدارة من التدقيق الداخليّ أن يقدّم الخبرة والتأكيد الملائمين في عمليّات الرقابة الداخليّة، والمشورة والتأكيد والاقتدار حول ما يتعلّق بمخاطر المشروع، ويوصل المعلومات المناسبة في الوقت المناسب لتيسير عمليّات إدارة المخاطر واتخاذ القرارات، ويساعد الإدارة في تحديد المخاطر والأحداث الناشئة. ويتوقّع المدقّقون الخارجيون والمنظّمون والآخرون من التدقيق الداخليّ أن يحدّد المخاطر الرئيسة التي تواجه المؤسّسة ويقوّم فعالية الضوابط لمواجهة هذه المخاطر، ويوفّر نظرة ثاقبة حول كفاية الضوابط المالية، وينفّذ خطّة التدقيق المستندة إلى المخاطر (pwc,2012,p54). ومن الجدير بالذكر أنّ المجتمع ككلّ هو صاحب مصلحة أساسيّة في أي خدمة، وإنّ عدم استجابة مهنة التدقيق لمطالب الجمهور يعزلها عن مجتمعها ويقلّص الاعتراف بها ويجعل مستقبلها محفوفاً بالمخاطر، وهو ما قد يتسبّب بفجوة توقّعات (العقده وسعاده، ٢٠٠٤، ص١) نتيجة إهمالها مسؤوليتها الاجتماعية.

ونجد الاختبارات المتعلّقة بأصحاب المصلحة شائعة جداً في دراسات تطوير أداء التدقيق الداخليّ وتحسين خدماته، فيُسألون حول ما يعتقدونه يسير على ما يرام أو يحتاج إلى تعديل في الخدمات المقدّمة. وقد طُوّرت توقّعات وتصوّرات أصحاب المصلحة كجزء من دراسات الهيئة المشتركة لمعارف IIA لعام ٢٠١٠ من خلال مشروع تجريبي أُجري في الولايات المتحدة الأمريكية، مع نيّة توسيع المشروع عالمياً في السنوات المقبلة (Bolger,2011,pvii).

استناداً لما تقدّم نجد أنّه من الأهمية بمكان أن يُدرَج الهدف الاجتماعيّ للتدقيق الداخليّ ضمن نوعيّة الخدمات التي يقوم بها والتي يتعيّن تحديدها بدقّة. ولا بدّ للمعايير المهنيّة والقوانين التي تحكم عمله أن تحدّد طبيعة هذه الخدمات بما يتناسب مع مسؤوليّات التدقيق الداخليّ جميعها. وباستعراض طبيعة العمل التي تضمّنتها معايير التدقيق الداخليّ المهنيّة نجد ما يلي:

تضمّن التعريف الأخير للتدقيق الداخليّ الصّادر عن المعهد الدوليّ للمدقّقين الداخليّين عام ١٩٩٩ تعديلاً على طبيعة عمل المدقّق، إذ جعل تقويم عمليّات الحوكمة وإدارة المخاطر في المؤسّسة ضمن مهامّ التدقيق الداخليّ. واستتبع هذا التغيير تعديلاً في المعايير المهنيّة الدوليّة للتدقيق الداخليّ، وهو ما نجده في المعيار ٢١٠٠ الخاصّ بطبيعة العمل الذي تضمّن تباعاً تقويماً لعمليّات الحوكمة وإدارة المخاطر إضافة لعمليّات الرقابة. ويستهدف المعيار المذكور من تقويم عمليّات الحوكمة:

- تعزيز الأخلاقيّات والقيم المناسبة في المنظمة.
- ضمان فاعلية إدارة الأداء والمساءلة على مستوى المؤسّسة ككلّ.
- إبلاغ المعلومات المتعلّقة بالمخاطر والرقابة إلى الجهات المناسبة بالمؤسّسة.
- تنسيق الأنشطة بين الإدارة ومجلس الإدارة والمدقّقين الخارجيين وتوصيل المعلومات بين تلك الأطراف (IIA,2013,p11).

أمّا إدارة المخاطر فتوظَّف نتائج تقويمها بحسب المعيار لاختبار الضوابط الرقابيّة من حيث: تحقيق أهداف المؤسّسة الاستراتيجية، وموثوقيّة وسلامة المعلومات المالية والتشغيليّة، وفاعلية وكفاءة العمليّات وبرامج المؤسّسة، وحماية الأصول، والتقيّد بالقوانين والأنظمة واللوائح والإجراءات والعقود. ويجب أن يساعد نشاط التدقيق الداخليّ المؤسّسة في الحفاظ على الإجراءات والضوابط الرقابيّة السابقة بصورة فعّالة من خلال تقويم فاعليّتها وكفاءتها وتعزيز التحسين المستمر فيها (IIA, 2013,p12).

وباستثناء التدقيق الداخليّ موضوع بحثنا، لا تخرج الأهداف السابقة جميعها عن مكوّنات الرقابة الداخليّة وفقاً لإطار COSO وهي: بيئة الرقابة، وتقويم المخاطر وأنشطة الرقابة والمعلومات والتوصيل والمراقبة (COSO,2011,PP25-107)، وكأنّ هذا المعيار يشير إلى أنّ مهمّة التدقيق الداخليّ هي تقويم أنظمة الرقابة الداخليّة في الجهة الخاضعة للتدقيق. وقد أكّدت معايير GAO على هذه الفكرة فنصّت المادة ٦,١٦ على ضرورة فهم المدقّق للرقابة الداخليّة في سياق أهداف التدقيق، وتقويم مدى ملاءمتها من خلال التحقيقات والمراقبات وفحص الوثائق والسجلّات والاختبارات المباشرة (GAO,2011,P133). إلّا أنّها حصرت أهداف الرقابة الداخليّة وفقاً للمعيار المذكور بتقويم كلّ من: فعاليّة وكفاءة تشغيل البرنامج، وموثوقية المعلومات وملاءمتها، والامتثال إلى القوانين والأنظمة والعقود واتفاقيات المنح. وعدّت هذه الضوابط جميعها حماية للمصادر والأصول. وبالنتيجة، تقتصر عمليّة التقويم استناداً لهذا المعيار على الضوابط الرقابيّة فقط دون عمليّات الحوكمة وإدارة المخاطر. مع العلم أنّه أُشير إلى تقويم عمليّات الحوكمة في موضع آخر من المعايير، إذ نصّت المادة ٢,١٠ في سياق تعريفها لتدقيق الأداء على أنّه يقدّم تحليلاً موضوعيّاً يساعد الإدارة والمسؤولين عن الحوكمة والمراقبة في استخدام المعلومات بغرض تحسين أداء البرنامج وعمليّات التشغيل وتخفيض التكاليف وتسهيل عمليّة اتخاذ القرارات من قبل الجهات المسؤولة عن الإشراف والإصلاح والمساهمة في المساءلة العامّة (GAO,2011,17).

وأوجبت المعايير الميدانية في INTOSAI على المدقّق عند قيامه بالتدقيق الماليّ دراسة وفحص الضوابط التي تساعد على صيانة الأصول والموارد، وتضمن دقّة السجلّات المحاسبية واكتمالها. في حين ينبغي للمدقّق في معرض قيامه بتدقيق الأداء أن يقوم بدراسة وتقويم الضوابط التي تساعد على تنفيذ أعمال الجهة الخاضعة للتدقيق بطريقة اقتصادية ذات فعالية وكفاءة بما يضمن الالتزام بالسياسات الإدارية وإنتاج المعلومات الماليّة والإدارية الموثوقة. وأوجبت على المدقّق التأكّد من أنّ الضوابط الداخليّة لأنظمة المعلومات تؤدّي عملها على نحو ملائم يضمن نزاهة البيانات واكتمالها وإمكانيّة الاعتماد عليها في الحالات التي تكون فيها المعلومات والحسابات معالجة آليّاً بواسطة الحاسب (ISSAI 300,2001, p4).

ولأهمية الامتثال إلى القوانين والأنظمة المعمول بها في البيئة الحكومية فقد أفردت له INTOSAI معياراً خاصّاً في معاييرها الميدانيّة مؤكّدة على تصميم مراحل وإجراءات التدقيق بما يوفّر تأكيداً معقولاً لاكتشاف الأخطاء والمخالفات والأفعال غير القانونية ذوات التأثير الهامّ على أهداف التدقيق، وأن يكون المدقّق يقظاً للحالات أو المعاملات التي قد تدلّ على أفعال غير قانونية تؤثر بصورة غير مباشرة في نتائج التدقيق. وإذ يعدّ التدقيق النظاميّ (المالي) وفقاً لهذه المعايير جانباً أساسيّاً من التدقيق الحكوميّ، فأحد الأهداف الهامّة له هو التأكّد بكافّة الوسائل الموضوعة تحت التصرّف من أنّ الموازنة العامّة للدولة كاملة صحيحة. وهذا يوفّر للبرلمان والجهات الأخرى المستخدِمة لتقرير المدقّق تأكيداً حول حجم وتطوّر الالتزامات الماليّة للدولة. ولتحقيق هذا الهدف يقوم جهاز الرقابة الأعلى باختبار حسابات القوائم المالية في الإدارة للتأكّد من أنّ جميع العمليّات أجريت بصورة صحيحة، وتمّ إقفالها وترحيلها ودفعها وتسجيلها (ISSAI 300,2001,p5). وتعدّ الإدارة مسؤولة عن وضع نظام فعّال للرقابة الداخليّة لضمان الامتثال إلى القوانين والأنظمة. ويجب على المدقّق تقويم الضوابط الداخليّة للمؤسّسة وتقويم المخاطر التي تكمن في بنية الرقابة التي تحول دون اكتشاف عدم الامتثال (ISSAI 300,2001,pp5-6).

وفي سياق تحديد نوعية الخدمات التي يتعيّن على إدارة الرقابة الداخليّة القيام بها يمكن الاستفادة ممّا نصّ عليه معيار التدقيق الخارجيّ الدوليّ رقم ٣١٥ حول فهم المنشأة وبيئتها ومن ذلك رقابتها الداخليّة. حيث أكّد على ضرورة فهم المدقّق لعوامل القطاع ذات العلاقة، والعوامل التنظيمية وغيرها من العوامل الخارجيّة الأخرى في المنشأة ومنها الإطار المطبّق لإعداد التقارير المالية، وفهم طبيعة المنشأة من خلال عمليّاتها وملكيتها وهيكلها الإداريّ وأنواع الاستثمارات التي تقوم بها وتخطّط لإجرائها، وطريقة هيكلتها وكيفيّة تمويلها، وسياساتها المحاسبية، وأهدافها واستراتيجيّاتها ومخاطر العمل المتعلّقة بها، ورقابتها الداخليّة والعناصر المكوّنة لهذه الرقابة وثيقة الصلة بعمليّة التدقيق (IFAC,2010,PP265-266).

لم يحدّد القانون ٢٤ لعام ١٩٨١ في سورية ونظامه الداخليّ طبيعة عمل المراقب الداخليّ، وترك المجال مفتوحاً أمامه لتحقيق الأهداف والمهامّ الواردة في نصّ القانون. وقد تشعل هذه الحرية فيه فتيل الإبداع فيبذل عناية مهنيّة نادرة، إلاّ أنّ هذا الموضوع رهن بالظروف وبالمراقب الداخليّ وبطبيعة العمليّة. ولا بدّ من وجود مقاييس عامّة موحّدة إذا أريد لأيّ عمل أن يحقّق نجاحاً، إذ يضيّع غيابها على أقل تقدير فرصة التقويم والمقارنة وقد يمتد الأمر إلى غياب الموضوعيّة فتصبح القضية وقفاً على آراء شخصية قد تصيب أو تخطئ، تتفق أو تختلف، تستقل أو تتحيّز..

وفي الواقع إنّ مسؤولية المراقب الداخليّ الاجتماعية، وقدرته على تلبية توقّعات جميع المستفيدين من خدماته لا تقلّ أهميةً عن مسؤوليّاته القانونية والتنظيمية والمهنيّة الأخرى. فليست الإدارة هي المستفيد الوحيد من خدمات المراقب الداخليّ، فالموظّف مستفيد وكذلك المواطن وجميع الجهات المسؤولة عن الحوكمة. ولعلّ الدولة تمثّل المستفيد الأكبر وهي التي تتحمّل تبعات أعمال جميع الجهات في شتّى القطاعات.

ولكلّ جهة من هذه الجهات أهداف محدّدة وعدسة خاصّة تنظر بها لخدمة التدقيق الداخليّ. ومن واجب المراقب الداخليّ أن يوازن في عمله بين توقّعات هذه الفئات جميعها بما لا يُخرج عمله عن مضمونه التدقيقي، فلا يركّز على جوانب معينة يقتصر عليها أو يميل إلى جهة دون أخرى أو يبذل جهوداً كبيرة في أعمال محدّدة على حساب غيرها. وهنا يجد المراقب الداخليّ نفسه أمام مجموعة كبيرة من المهامّ الملقاة على عاتقه، فهو من جهة يعمل لمصلحة الإدارة وعليه أن يضمن استمرار عملها وتعزيز فعالياتها الاقتصادية الهادفة للربح وزيادة الإيرادات، أي ترشيد الإنفاق وتخفيض التكاليف وزيادة الكفاءة الاقتصادية للعمل، دون أن يؤثّر ذلك في نوعية الخدمات التي تقدّمها المؤسّسة. فلا بدّ أنّ هذه الخدمات تخدم المواطن بطريقة أو بأخرى، ويجب أن تكون بسويّة تتناسب مع تطلعاته، ولا يجب أن يؤثّر سعي المؤسّسة لتحقيق الأرباح وتخفيض التكاليف في مستوى الخدمات المقدّمة، فهنا على المراقب الداخليّ أن يوازن ويدرس الأولويّات ما بين تحقيق الأرباح ومصلحة المواطن.

ويعدّ المراقب الداخليّ جزءاً من منظومة رقابيّة أكبر، ولا بدّ أن يلتقي عمله مع الأهداف العامّة التي تسعى لتحقيقها. وقد تتنوّع هذه الأهداف وفقاً للزمان والمكان الذي تكون فيه لكنّها لا تخرج عموماً عن تعزيز الأمن والاستقرار بنواحيه المختلفة الاقتصادية والسياسية والاجتماعية، وهنا يكتسب الالتزام باستراتيجية البلد وتشريعاته التنظيمية والقوانين والأنظمة العامّة سارية المفعول أهميته.

وفي القطاع العامّ تضطر الدولة إلى تعويض الخسائر التي تعاني منها الجهات العامّة من الموازنة العامّة للدولة. ولذا فإنّ نتيجة أعمال هذه الجهات تنعكس بصورة مباشرة على هذه الموازنة. وبقدر ما تستطيع الجهة العامّة تحقيق الموازنة بين إيراداتها ونفقاتها يتضاءل العبء العامّ المترتّب على خزينة الدولة. لكن قد يحول الدور الاجتماعيّ لمؤسّسات القطاع العامّ دون تحقيق هذا الهدف أحياناً، خاصّةً في الخدمات الأساسية المدعومة من قبل الدولة. وفي هذه الحالات قد يكون المراقب الداخليّ أكثر اقتداراً على تحقيق هذه الموازنة إذا ما قام بدوره على نحو فعّال.

المجموعة الثالثة: معايير الملموسيّة

يمكن ترجمة معايير الملموسيّة في إدارة الرقابة الداخليّة من خلال شكلها الخارجيّ، ومظهر الأفراد العاملين في الإدارة. إذ لا بدّ من توفير بعض المعايير الشكلية الضرورية لعمل المراقب الداخليّ. لذلك ترى الباحثة أنّه يمكن تحديد معايير الملموسيّة في إدارة الرقابة الداخليّة بما يلي:

١. تتمتّع إدارة الرقابة الداخليّة بالمظهر المستقلّ.
٢. تمتلك إدارة الرقابة الداخليّة صلاحيات ومسؤوليات واضحة ومحددة.
٣. تمتلك إدارة الرقابة الداخليّة موارد وتجهيزات كافية وملائمة.

وفيما يلي شرح المعايير السابقة:

١- تتمتّع إدارة الرقابة الداخليّة بالمظهر المستقلّ.

لقد ارتبط ظهور المدقّق الداخليّ بحاجة الإدارة للنصح والإرشاد في بعض القضايا الخاصّة التي تعترضها، ويصعب الحصول عليها من المدقّق الخارجي إذ تهدّد هذه الخدمات استقلاليّته، ومن غير الملائم أن يقوم بتقديم خدمات استشارية تعمل الإدارة في هديها، ثمّ يقوم بتدقيقها وتقويم مدى عدالتها في تقريره الماليّ. وهذا ما جعل المدير العامّ يفكّر بتعيين مدقّق داخليّ يركّز على قضايا القوائم المالية التي تهمّ المجتمع المالي، بالإضافة إلى القضايا الأخرى التي تهمّ الإدارة أكثر من المجتمع المالي كتقويم المخاطر، أو حلّ بعض المشكلات التي تخلق قيمة مضافة كبيرة للإدارة (القاضي وآخرون، ٢٠١٥، ص١٠١).

وحيث كان المدقّق الداخليّ في خدمة إدارة الشركة فقد كان يطلق عليه لفظ جاسوس الإدارة أو عين الإدارة. ومع الوقت ظهرت عوامل عديدة أدت إلى تغيّر نظرة الإدارة والشركات والمجتمع للتدقيق الداخليّ وزيادة أهميته (القاضي وآخرون، ٢٠١٥، ص١٠٢). وتدريجياً أصبح التدقيق الداخليّ جزءاً لا يتجزّأ من إطار حوكمة الشركات، ويتعيّن عليه اتخاذ موقعه ضمن هذا الإطار (ANAO,2007,p4)، ولم يعد دوره مقتصراً على خدمة الإدارة، ما أدى لزيادة مطالبة المجتمع باستقلاليّته عن المدير العامّ، واتخاذ الإجراءات الملائمة لحماية هذه الاستقلاليّة.

عرّف معهد المدققين الداخليين استقلاليّة المدقق الداخلي على أنّها: "التحرّر من الظروف التي تهدّد قدرة نشاط التدقيق الداخلي على القيام بمسؤوليات التدقيق على نحو غير متحيّز" (IIA,2013)، وحدّد مجلس

معايير الأخلاق الدوليّ للمحاسبين مفهومين للاستقلاليّة هما: استقلاليّة الذهن واستقلاليّة المظهر. وعرّف استقلاليّة الذهن بأنّها: الحالة العقليّة التي تسمح للمدقّق بتقديم رأي دون التأثر بما من شأنه إضعاف الحكم المهنيّ، وتتيح له التصرّف بنزاهة وممارسة الموضوعيّة والشكّ المهنيّ. أمّا استقلاليّة المظهر فتعني: تجنّب الحقائق والظروف التي هي من الأهمية بحيث يمكن لطرف ثالث معقول مطّلع وعلى دراية كافية بالمعلومات ذات العلاقة، ومن ضمنها أيّ وسائل حماية مطبّقة، أن يتوصل بمعقوليّة إلى أنّه أُخلَّ بالنزاهة أو الموضوعيّة أو الشكّ المهنيّ لدى فريق التأكيد (IFAC,2010,P21). وما يهمّنا في هذا المعيار هو استقلاليّة المظهر، أمّا استقلاليّة الذهن فتندرج ضمن معيار المتطلّبات الأخلاقيّة الذي سنأتي على ذكره لاحقاً.

من الأهمية بمكان أن تكون إدارة التدقيق الداخليّ مستقلّة تنظيمياً بالدرجة الكافية التي تسمح لها بتحقيق مسؤولياتها (القاضي وآخرون، ٢٠١٥، ص١١٥)، وتلبية مطالب كافّة الجهات المستفيدة من خدماتها. وتعدّ إجراءات تعيين المدقّق الداخلي وعزله إحدى الضمانات الهامّة لاستقلاليّته التنظيمية (LOPES& VIRGINIA,2013,77). ولا شكّ أن حصر سلطة تعيين المدقّق الداخليّ وعزله بيد الإدارة سوف يخيّب آمال الجهات المستفيدة من خدماته سلفاً، ويدفن مطالبها قبل أن تولد، إذ قد تتعارض مطالبها مع مصلحة الإدارة.

وقد تستلزم تبعيّة المدقّق الداخليّ إلى الإدارة مشاركتها بتعويضاته ومكافآته، وتدخّلها في وضع خططه وتحديد نطاق عمله وتحكّمها بمهامّه، ما يحوّله إلى موظف عادي ويفقده مصداقيّته كجهة رقابيّة. إذ يمكنها ببساطة أن تخفّض تعويضاته إذا لم يخضع لإرادتها، أو تلغي أيّ مهمّة أو موضوع لا تريد الخوض فيه. وقد تحجب بعض المزايا عن المدقّق إمعاناً في إخضاعه لحكمها، فلا تؤمّن لمهماته وسائل النقل المطلوبة ولا توفّر له مكتباً خاصّاً وتجهيزات ملائمة وكادر عمل فعّال، وما إلى ذلك من الموارد اللازمة لإتمام واجباته.

وممّا يدعم استقلاليّة المدقّق الداخلي تمتّعه بحق الوصول غير المقيّد إلى المعلومات والأشخاص والسجلات (IIA,2011,P7). فقد تحول الإدارة أو غيرها من الجهات المسؤولة دون حصول المدقّق الداخليّ على معلومات محدّدة أو وصوله إلى بعض سجلات المؤسّسة ومكاتبها وأفرادها وأنظمتها المعلوماتية وغيرها. وهذا يشكل خللاً كبيراً في مظهر المدقّق الداخليّ، إذ يوحي للآخرين بمسؤولية ضعيفة وصلاحيات مقيّدة، ويترددون عندها في التظلّم أو الشكوى ممّا قد يلحق بهم لسبب أو آخر. وينعكس هذا الأمر على طبيعة عمل المدقّق الداخليّ التي سينخفض مستواها دون شكّ وسط هذه المظاهر غير المشجّعة. وستتجه تلقائياً

إلى الموضوعات الأقلّ أهمية التي لا تضرّ نتيجتها إن لم تنفع. لذلك تلعب البيئة العامّة للمؤسّسة دوراً هامّاً في دعم استقلاليّة المدقّق الداخليّ أو تقليصها.

أولت معايير التدقيق الداخليّ الدوليّة الوضع التنظيمي لإدارة التدقيق الداخليّ أهمية أكبر من سواها لأنّه الأشدّ تأثيراً من التهديدات الأخرى في استقلاليّة المدقّق الداخليّ، وهو أحد أفراد المؤسّسة التي يدقّق أعمالها. ومرّت على المتطلّبات الأخرى مروراً سريعاً مؤكّدة ضمناً أن تبعيّة المدقّق الداخليّ أشدّ التهديدات تأثيراً في استقلاليّته بحيث ينعدم بوجودها تأثير ما دونها. فنصّ المعيار رقم ١١٠٠ من معايير التدقيق الداخليّ الدوليّة أنّه لكي يتسنى تحقيق درجة الاستقلاليّة اللازمة بأداء مسؤوليات نشاط التدقيق الداخليّ بفعالية، لا بدّ أن تتاح لرئيس التدقيق الداخليّ التنفيذيّ إمكانية الوصول المباشر وبدون أيّ قيود إلى الإدارة العليا ومجلس الإدارة، وهذا يمكن تحقيقه بإقرار صلة تبعيّة مزدوجة تربطه بهما، وأن يتم التحكّم في المصادر التي تهدّد الاستقلاليّة على مستويات المدقّق الفردية والمستويات العمليّة والتنظيمية والإدارية المختلفة (IIA,2013,pp3-4).

ونصّ معيار الاستقلاليّة التنظيميّة رقم ١١١٠ على أن يكون منصب رئيس التدقيق الداخليّ التنفيذيّ تابعاً إلى مستوى تنظيمي في المؤسّسة بشكل يكفل أداء مسؤوليات نشاط التدقيق الداخليّ، كما يجب على رئيس التدقيق الداخليّ التنفيذيّ أن يؤكّد لمجلس الإدارة استقلاليّة نشاط التدقيق الداخليّ التنظيميّة سنوياً على الأقل، وأنّ هذه الاستقلاليّة تتحقّق بصورة فعّالة حين يقوم رئيس التدقيق الداخليّ التنفيذيّ بتقديم تقاريره الوظيفيّة إلى مجلس الإدارة، فيقوم المجلس باعتماد ميثاق التدقيق الداخليّ وخططه، ويتلقى التبليغات والاتصالات المختلفة من الرئيس التنفيذيّ، واعتماد القرارات المتعلقة بتعيينه وعزله وتعويضاته، وإجراء الاستعلامات المناسبة للتأكّد من ملاءمة النطاق والقيود المفروضة على الموارد. وتضمّن المعيار ضرورة ألا يتعرض نشاط التدقيق الداخليّ للتدخّل في تحديد نطاق التدقيق وأداء أعماله وتبليغ نتائجه (IIA,2013,p4).

أمّا معايير التدقيق الحكومي المقبولة عموماً GAGAS[١٢] الصادرة عن مكتب المحاسبة العامّ في الولايات المتحدة الأمريكية GAO فقد كان لها رأياً مختلفاً في الوضع التنظيمي لإدارة التدقيق الداخليّ إذ اقترحت تبعيّتها إلى جهة خارجية دون أن يخلّ ذلك بمسؤولياتها أمام الجهة الخاضعة للتدقيق. فنصّت المادة ٣,٣١ منها على أنّ المدقّقين الذين يعملون في ظل إشراف إدارة الجهة الخاضعة للتدقيق يعدّون مستقلّين إذا كان رئيس إدارة التدقيق يلبّي المعايير التالية:

١. أن يكون مسؤولاً أمام رئيس أو نائب رئيس الجهة الحكومية أو المسؤولين عن الحوكمة.

٢. أن يقوم بإبلاغ نتائج التدقيق إلى رئيس أو نائب رئيس الجهة الحكومية والمسؤولين عن الحوكمة.

٣. أن تقع إدارته خارج الجهة الخاضعة للتدقيق تنظيميّاً.

٤. أن تمتلك إدارته حقّ الوصول إلى المسؤولين عن الحوكمة.

٥. أن تكون إدارته بعيدة بصورة فعّالة عن الضغوط السياسية لإجراء عمليّة التدقيق وإصدار نتائجها (GAO,2011,p39).

وتضمّنت معايير GAO إطاراً مفاهيمياً للاستقلاليّة يمكن تطبيقه في الظروف المختلفة التي تخلق تهديداً لها (GAO,2011,p29)، وعرّفت تهديدات الاستقلاليّة بأنّها الظروف التي تتعرّض لها وتنال منها، سواء كان ضعف الاستقلاليّة بسبب طبيعة التهديد أو كان التهديد هامّاً بما يكفي لتعريض حكم المدقّق المهنيّ للخطر أو يجعله عرضة للشبهة. فلا بدّ من تطبيق مجموعة من الضمانات للقضاء على التهديد أو تحجيمه إلى مستوى مقبول، ولا بدّ من وجود ضمانات متعددة أحياناً لمعالجته (GAO,2011,p31). أما في الظروف التي لا يمكن فيها القضاء على التهديد أو تحجيمه إلى المستوى المقبول فعلى المدقّق رفض إجراء أي تدقيق مستقبليّ أو إيقاف عمليّة التدقيق الحاليّة (GAO,2011,p35).

وقد ركّزت معايير INTOSAI العامّة على المتطلّبات التنظيميّة لتحقيق الاستقلاليّة دون الوضع التنظيميّ. إذ أنّ جميع المهمّات الرقابيّة تصدر عن جهاز الرقابة الأعلى الذي يتبع المنظمة ومعاييرها. فنصّت على أن تتضمّن المهمّة الرقابيّة حقّ الوصول الكامل لجميع منشآت وسجلّات وعمليّات الجهة الخاضعة للتدقيق (ISSAI[١٣] 200,2001,p6).، وأن يمتنع المدقّقون عن اتخاذ أيّة قرارات والتصديق على أيّة معاملات تقع

[١٢] Generally Accepted Government Auditing Standards
[١٣] The International Standards Of Supreme Audit Institutions

ضمن المسؤوليات الإدارية للجهة الخاضعة للتدقيق، وأكّدت على عدم تعيين مدقّق في جهة ثبت أي نوع من الارتباط بينه وبينها (ISSAI 200, 2001,p7). ولا بدّ من الإشارة إلى أنّ التوجيهات الخاصّة بالمبادئ الرقابية التي اشتمل عليها إعلان ليما أكّدت على أن تتمتّع أجهزة الرقابة العليا بالاستقلاليّة الوظيفية والتنظيميّة اللازمة لأداء مهامّها (ISSAI 1,1977,p7). كذلك أكّد إعلان مكسيكو على هذه الاستقلالية في المبادئ التي نصّ عليها كمتطلبات للتدقيق السليم في القطاع العامّ وهي: توفير الإطار التشريعي والقانونيّ الملائم، واستقلاليّة رئيس جهاز الرقابة الأعلى وأعضائه، وامتلاكهم الصلاحيات الواسعة وحريّة التصرّف، وحقّ الوصول غير المقيّد إلى المعلومات، وحقوق وواجبات إعداد التقارير، وحرية اتخاذ القرارات المتعلّقة بإعداد التقارير وتوقيتها ونشرها وتوزيعها، وتوافر آليات فعّالة لمتابعة التوصيات، والاستقلال الذاتي والماليّ والإداري وتوافر الموارد البشرية والمادية والنقدية الملائمة (ISSAI 10,2007,PP2-5).

وتضمّن إرشاد INTOSAI للحوكمة الجيدة ٩١٤٠ "استقلاليّة التدقيق الداخليّ في القطاع العامّ"، على أن تشتمل مقاييس التدقيق الداخليّ للاستقلاليّة في القطاع العامّ على ما يلي:

- مسؤوليات وصلاحيات تدقيق داخليّ واضحة ومحدّدة رسميّاً في ميثاق التدقيق.
- فصل التدقيق الداخليّ وظيفياً وشخصيّاً عن المهامّ والقرارات الإدارية.
- منح رئيس التدقيق الداخليّ التنفيذيّ حرية كافية في وضع خطط التدقيق الداخليّ.
- كفاية الرواتب والتعويضات تناسباً مع مسؤولية وأهمية التدقيق الداخليّ.
- مشاركة رئيس التدقيق الداخليّ التنفيذيّ في تعيين موظفي التدقيق الداخليّ (INTOSAI 9140 (GOV,2010, p5).

وحدّد الإرشاد مخاوف الاستقلاليّة بالتالي:

١. يحتلّ المدقّق الداخليّ مركزاً متميّزاً ضمن أيّ مؤسّسة وُظّف من قبلها، ويُنتَظر منه أن يقيّم سير العمليّات داخلها؛ وقد يخلق هذا ضغطاً كبيراً على استقلاليّة المدقّق الداخليّ من قبل الإدارة.
٢. يمكن لنشاط التدقيق الداخليّ أن يضيف قيمة جوهرية إلى المؤسّسة من حيث المعرفة والفهم العميقين للظروف التشغيلية في الجهة الخاضعة للتدقيق، ومع ذلك قد يصعب عليه اكتساب ثقة الجمهور إذا لم تُوضَع إجراءات لحماية استقلاليته والمحافظة عليها تشمل صلاحيته في رفع تقاريره

إلى الجهات المسؤولة عن الحوكمة، ودعمه من قبل الإدارة قولاً وعملاً، وتزويده بالموارد الكافية لإنجاز واجباته بفعالية.

٣. إنّ مشاركة المدقّقين الداخليّين في وضع أنظمة الرقابة الداخليّة يجعل من الصعب عليهم الاحتفاظ بمظهر الاستقلاليّة عند تدقيق هذه الأنظمة (INTOSAI 9140 GOV,2010,pp5-6).

أمّا التدابير الموصى بها لتحقيق الاستقلاليّة والموضوعيّة بموجب الإرشاد المذكور فهي: التعيين المناسب والمكانة التنظيميّة، والعلاقات الخاصة بإصدار التقرير، والكفاءة، والمتطلّبات التشريعية (INTOSAI 9140 GOV,2010,pp8-9).

وفي سورية تتبع إدارات الرقابة الداخليّة إلى الجهة الإدارية التي تعمل لديها استناداً إلى القانون ٢٤ لعام ١٩٨١ الناظم لعمل هذه الإدارات. وقد وضع القانون ٢٤ لعام ١٩٨١ شرطين لهذه الاستقلاليّة، فحصر صلاحية تعيين المراقبين الداخليّين بوزير الإدارة المحلية بناء على اقتراح رئيس الهيئة (النظام الداخليّ للهيئة، ١٩٩٠، ص١٦١)، ومنح المراقبين الداخليّين حصانة النقل والندب والتأديب فلا تتمّ إلاّ بموافقة رئيس الهيئة (قانون الهيئة، ١٩٨١، ص٤).

وبالنتيجة ترى الباحثة أنّ تحرير إدارة الرقابة الداخليّة من تبعيّتها إلى الإدارة هو الشرط الأهمّ لمظهرها المستقلّ. وإنّ إيجاد صلة بين المراقب الداخليّ والجمهور، وقدرته على إيصال نتائجه إلى الجهات المستفيدة والمتوقّع استفادتها، وعدم إضفاء طابع السريّة على نتائجه يمثّل أحد المقوّمات الهامّة لمظهره المستقلّ، ويضفي على عمله شفافية ومصداقية تجعله ينال احترام المجتمع، ما لم يكن في هذه النتائج تشويهاً للسمعة أو أذى لآخرين أيّاً كان نوعه.

٢- تمتلك إدارة الرقابة الداخليّة صلاحيات ومسؤوليّات واضحة ومحدّدة.

لعلّ وضوح صلاحيات المراقب الداخليّ ومسؤوليّاته أحد المقدّمات الضرورية التي تعطي لإدارة الرقابة الداخليّة ثقلها، وتعزّز وجودها وأهميتها. وتعدّ من المظاهر التي يمكن استشعارها من قبل الجمهور، لا سيّما أنّ الوثيقة المتضمّنة هذه الالتزامات لا بدّ أن تكون مكتوبة ورسمية وعلنية إذا أريد العمل بموجبها.

ويطلق على هذه الوثيقة اسم "ميثاق التدقيق الداخليّ"، وهي تحدّد موقف التدقيق الداخليّ ضمن المؤسّسة (PwC[١٤],2013,p2).

يتضمّن ميثاق التدقيق الداخليّ تحديد العناصر التالية المرتبطة بوظيفة التدقيق الداخليّ:

١. تحديد موقع إدارة التدقيق الداخليّ ضمن المؤسّسة، وتحديد نطاق عملها وطبيعة أنشطتها.
٢. تخويل المدقّقين الداخليّين بحقّ الوصول إلى جميع السجلّات والأشخاص والممتلكات اللازمة لإنجاز عمليّة التدقيق والخدمات الاستشارية.
٣. تفويض رئيس التدقيق الداخليّ التنفيذيّ بتخصيص الموارد، ووضع الجداول الزمنيّة، وتحديد نطاق عمليّة التدقيق، وتحديد أهداف التدقيق دون التدخّل غير المبرّر للإدارة.
٤. توضيح الخطوط العريضة لشكل التقارير التي تصدرها الإدارة، وإعطاء رئيس التدقيق الداخليّ التنفيذيّ حقّ الوصول الكامل وغير المقيّد للجنة التدقيق والمسؤولين في مستويات تنظيميّة عليا.
٥. التفسير الواضح أنّ الغرض من نشاط التدقيق الداخليّ هو خدمة المؤسّسة عبر اختبار فعالية إدارة المخاطر والرقابة وعمليّات الحوكمة، بما يتفق مع تعريف IIA للتدقيق الداخليّ والمعايير وقواعد السلوك المهنيّ، والتنسيق بين أنشطة التدقيق الداخليّ والجهات الأخرى من أجل الوصول إلى نتائج أكثر فعّالية وكفاءة (IIA,2012,P10).

اعتمدت كلّ مجموعة من المعايير المهنيّة ميثاقاً خاصّاً بها أوضحت من خلاله حدود السلطات والمسؤوليات المترتبة على العاملين بموجبها. فنصّ المعيار رقم ١٠٠٠، أوّل المعايير الدوليّة المهنيّة للتدقيق الداخليّ على وجوب تحديد غرض وسلطة ومسؤولية نشاط التدقيق الداخليّ تحديداً رسمياً في ميثاق التدقيق الداخليّ، بما يتماشى مع تعريف التدقيق الداخليّ ومبادئ أخلاقيّات المهنة والمعايير المهنيّة الدوليّة لممارسة التدقيق الداخليّ. حيث يحدّد هذا الميثاق وضع نشاط التدقيق الداخليّ ضمن المؤسّسة، بما في ذلك طبيعة علاقة التبعيّة الوظيفية التي تربط رئيس التدقيق التنفيذيّ ومجلس الإدارة، ويخوّله الاطلاّع على سجلّات المؤسّسة والاتصال بموظفيها والدخول إلى مختلف منشآتها، كما يحدّد نطاق أنشطة التدقيق الداخليّ (IIA,2013,p3).

ونصّت معايير GAO على أن توفّر معايير التدقيق الحكومي المقبولة عموماً GAGAS المعلومات اللازمة للمراقبة والمساءلة والشفافيّة وتحسين البرامج والعمليّات الحكوميّة، والمتطلّبات والإرشادات لمساعدة المدقّقين

[١٤] PricewaterhouseCoopers

في الحصول على الأدلّة الموضوعيّة واختبارها وإعداد تقرير عن النتائج (GAO,2011,P5). ويمكن تطبيقها في الجهات والبرامج والأنشطة والوظائف الحكومية والمساعدات الحكومية، والجهات غير الربحية، والجهات الأخرى غير الحكومية (GAO,2011,P6).

وتضمّنت المبادئ الأساسية في INTOSAI اشتمال نطاق التدقيق الحكوميّ الكامل على كلّ من التدقيق النظامي وتدقيق الأداء (ISSAI 100,2001,p5)، وحدّدت الصلاحيات المتعلّقة بكلّ منهما من خلال المعايير الدوليّة لأجهزة الرقابة العليا ISSAI. واعتمدت INTOSAI معيار التدقيق الخارجيّ الدوليّ ٢٠٠ في صياغة توجيهاتها الخاصّة بأهداف المدقّق المستقلّ وإجراء العملية الرقابيّة وفقاً لمعايير التدقيق الدوليّة في معيارها ISSAI 1200 .

وبيّن معيار التدقيق الخارجيّ الدوليّ ٢٠٠ أهداف المدقّق المستقلّ الكلّية، وطبيعة ونطاق عمليّة التدقيق المصمّمة لتمكين المدقّق المستقلّ من تحقيق هذه الأهداف، وأوضح نطاق وسلطة وهيكل معايير التدقيق الدوليّة، وتضمّن المتطلّبات التي تحدّد المسؤوليات العامّة للمدقّق المستقلّ المعمول بها في عمليّات التدقيق كافّة، ومن ضمنها الالتزام الذي يقتضي الامتثال إلى معايير التدقيق الدوليّة (IFAC, 2010,P72). وذكر المعيار أنه قد تتأثر مسؤوليات المدقّق في القطاع العامّ بأمر التكليف في عمليّة التدقيق أو الالتزامات المفروضة على منشآت القطاع العامّ الناشئة عن قانون أو نظام أو سلطة أخرى (مثل التوجيهات الوزارية أو متطلّبات السياسة الحكومية أو قرارات السلطة التشريعية) (IFAC,2010,P94).

وفي سورية حُدّدت صلاحيات ومسؤوليات المراقب الداخليّ استناداً إلى القانون ٢٤ لعام ١٩٨١، حيث نصّت المادة ٤/ ز منه: "تنظّم قواعد عمل الرقابة الداخليّة في النظام الداخليّ للهيئة، ويضع الوزراء لوائح داخليّة لأجهزة الرقابة الداخليّة التابعة لهم بما لا يتعارض مع أحكام هذا القانون والنظام الداخليّ للهيئة" (قانون الهيئة ،١٩٨١، ص٤). وصدر النظام الداخليّ للهيئة عام ١٩٩٠.

٣- تمتلك إدارة الرقابة الداخليّة موارد وتجهيزات كافية وملائمة.

إنّ امتلاك إدارة الرقابة الداخليّة الموارد المادية والبشرية والتجهيزات اللازمة لإنجاز أعمالها يوحي للمتعاملين معها بجديّة أكبر، ويعطي انطباعاً أكثر إقناعاً وتأثيراً فيهم. فلا بدّ من تخصيص إدارة الرقابة الداخليّة بمكتب مرتّب منظّم، وتزويده بجميع التجهيزات الحديثة الملائمة لعملها ولطبيعة عمل

المؤسّسة بصورة عامّة. ولا يجب أن يقلّ مستوى شكل المكتب العامّ وتجهيزاته عن مكاتب وتجهيزات المديرين الآخرين ضمن المؤسّسة، حتّى لا يظنّ المتعامل مع إدارة الرقابة الداخليّة أنّها أقلّ شأناً من المستويات الإدارية العليا الأخرى داخل المؤسّسة ما جعلها تحظى بمكتب وتجهيزات أقلّ قيمة من نظيراتها.

ولا بدّ أنّ تمتلك إدارة الرقابة الداخليّة الموارد المالية الكافية (ANAO,2007,P3) التي تمكّنها من أداء وظائفها إلى درجة لا يحول فيها افتقارها لهذه الموارد دون إنجاز أعمالها. ويعدّ امتلاك الأشخاص المناسبين مفتاح النجاح في تحقيق القيمة لأيّة إدارة، لا سيّما إدارة التدقيق الداخليّ، لذلك ينبغي للمسؤول عنها التركيز على وجود الموارد البشرية الصحيحة في الأوقات الصحيحة، والنظر في مجموعة الخبرات الأساسية والثانوية المطلوبة (PwC,2009,P11). ولا بدّ من تأمين عدد كافٍ من الأفراد لإنجاز الأعمال، فتعيين عدد أقل من اللازم سوف يترتب عليه تعطيل بعض الأعمال لفترات غير مناسبة وإرهاق الموظفين في العمل، ما قد يعرّضهم لارتكاب الأخطاء وعدم إنجاز الأعمال في الوقت المحدّد وعدم تحقيق مستوى الأداء المناسب والجيد بسبب السرعة (السوافيري وآخرون، ٢٠٠٦، ص ص ١٨٣-١٨٤).

ويجب على إدارة التدقيق وضع سياسات وإجراءات للتأكّد من التزام العاملين لديها بالمبادئ الأخلاقيّة اللازمة لأداء المهامّ (علي وشحاته، ٢٠٠٨، ص٣٨). وأن تحرص قدر الإمكان على اختيار العناصر ذوي السمعة الحسنة والتاريخ المهنيّ النظيف، فوجود عناصر مشكوك بنزاهتهم واستقامتهم ضمن إدارة الرقابة الداخليّة يحيطها بهالة من الشكّ في مصداقيتها.

يتطلب اختيار الأفراد المؤهلين تنظيم اختبارات مدروسة لاختيارهم، وقد تفشل المقابلات التقليدية في تحديد المعلومات الضرورية لاتّخاذ قرارات التوظيف. لذلك يمكن لمقابلات وصف السلوك أن تساعد أكثر في تحديد قدرة المرشّح على التعامل مع الخبرات اللازمة بوضعه أمام مسألة حرجة افتراضية أو حقيقيّة حدثت في الماضي لمعرفة كيفيّة تصرّفه حيالها (Karst & Jeffords,2004,p21).

لم تتضمّن المعايير المهنيّة شروطاً خاصّة بامتلاك التجهيزات الملائمة، في حين يعدّ توافر الموارد الملائمة لا سيّما البشرية منها من الشروط الأساسية التي نصّت عليها المعايير المهنيّة على اختلافها، فأوجب معيار إدارة الموارد رقم ٢٠٣٠ من المعايير الدوليّة المهنيّة للتدقيق الداخليّ على رئيس التدقيق

الداخليّ التنفيذيّ التأكّد من أن موارد التدقيق الداخليّ مناسبة وكافية، وتُوظّف بفعاليّة لتحقيق الخطّة المعتمدة (IIA, 2013,p10).

وفي سياق تخطيط مهامّ التدقيق الداخليّ نصّ معيار تخصيص الموارد ٢٢٣٠ على أن يحدّد المدقّقون الداخليّون الموارد اللازمة المناسبة والكافية لتحقيق أهداف المهمّة، وتوظيف الأفراد اللازمين لتنفيذها استناداً إلى تقدير طبيعتها وتعقيداتها والقيود المفروضة على توقيتها والموارد المتاحة لتنفيذها (IIA, 2013,p14).

ويتعيّن على إدارة التدقيق بحسب المادة ٣,٧٠ من معايير GAO أن تحدّد المهارات اللازمة لعملها وأن تقدّر قوّتها العاملة في ضوء هذه المهارات، وأن تمتلك سياسات خاصة بالتعيين والتوظيف وتطوير فريق العمل باستمرار (GAO,2011,P56). ونصّت الفقرة d من المادة ٦,١٢ على ضرورة تحديد فريق العمل والخبراء بما يضمن توفير الكفاءة المهنيّة، وتحديد المصادر الأخرى اللازمة لعمليّة التدقيق كجزء من التخطيط لها (GAO,2011,P128).

واتفقت معايير INTOSAI العامّة مع معايير GAO، إذ أكّدت على تعيين عدد كاف من الموظفين لتنفيذ عمليّة التدقيق، وتبني سياسات وإجراءات مناسبة للتعيين، وتدعيم المهارات والخبرات المتوافرة داخل جهاز الرقابة الأعلى، والتعرف على ما ينقص منها وتوزيعها على المهامّ الرقابيّة توزيعاً جيداً (ISSAI 200,2001,PP1-2). وأكّد معيار رقابة الجودة 40 ISSAI على ضرورة توافر الموارد البشرية الملائمة ملتزماً بالمتطلبات نفسها التي نصّ عليها معيار رقابة الجودة الدولي ١ ISSAI (40,2010,P9).

تضمّنت المادّة ١٥٩ من النظام الداخليّ للهيئة شروطاً خاصّة بتعيين المراقبين الداخليّين كالسيرة الحسنة والموضوعيّة والأمانة إلى جانب عدد سنوات الخبرة (النظام الداخليّ للهيئة،١٩٩٠، ص١٦٢). ولم تفصّل في الحجم المطلوب لإدارة الرقابة الداخليّة واختصاصات أفرادها قياساً لحجم المؤسّسة. ولم يذكر القانون وجوب تحديد ذلك لاحقاً في الأنظمة الداخليّة للجهات المشمولة به حسب خصوصية كلّ منها. كذلك لا توجد اختبارات عمليّة مدروسة تسبق مرحلة التعيين

ورغم أهمية المتطلّبات الأخلاقيّة في عمل المراقب الداخليّ إلّا أنّها لا تعدّ بديلة عن الكفاءات المهنيّة التي اختزلها القانون بعدد سنوات الخبرة فقط. ولا يعدّ هذا الشرط وحده كافياً للحكم على جودة المدقّق، وهو ما يمكن ملاحظته في المعايير المهنيّة سابقة الذكر جميعها وفي الواقع العملي الملموس. ومن الهامّ أن تمتلك إدارة الرقابة الداخليّة ككلّ المعارف والمهارات والخبرات اللازمة للقيام بعمليّات التدقيق بصورة سليمة بما ينسجم مع المعايير والقوانين والتشريعات والسياسات المعمول بها. ومهما يكن وضع الإدارة إيجابيّاً فإنّ افتقارها للموارد البشرية الكافية يحدث خللاً في فكرة فعاليتها بنظر الجمهور، إذ لا فائدة ترجى من مركب دون ملّاحين. لهذا يجب أن يكون عدد العناصر كافياً للنهوض بأعباء الجهة التي تضطلع إدارة الرقابة الداخليّة بمسؤولياتها.

المجموعة الرابعة: معايير الثّقة

يمكن التعبير عن الثّقة في إدارة الرقابة الداخليّة بقدرتها على تقديم نفسها كمصدر مأمون موثوق به داخل المؤسّسة من خلال معرفة المراقبين الداخليّين وأخلاقيّاتهم العامّة.

وتعدّ معايير الثقة جزءاً من الإطار الثقافي للمهنة الذي يتحدّد بموجبه سلوك أفرادها، وهي من المعايير المعنوية التي يصعب قياسها بهيئتها الخام، ويتطلّب الأمر ترجمتها إلى سلوك عملي ليكون بالإمكان تمييزها بدقّة. لهذا فهي تحتاج إلى مدّة زمنية لإثباتها، وقد لا يكون بوسع القائمين على الأعمال الانتظار. ولذلك ارتبطت هذه المعايير عادةً بمجموعة من الشروط العامّة يعكس توافرها في الشخص امتثاله إلى هذه المعايير.

وترى الباحثة أنّه يمكن تحديد معايير الثقة في إدارة الرقابة الداخليّة بما يلي:

١. يلتزم المراقبون الداخليّون بالمتطلّبات الأخلاقيّة اللازمة لأداء أعمالهم.
٢. يحقق المراقبون الداخليّون معايير الكفاءة المهنيّة اللازمة لأداء أعمالهم.

وما يلي شرح للمعايير السابقة:

١- يلتزم المراقبون الداخليّون بالمتطلّبات الأخلاقيّة اللازمة لأداء أعمالهم.

يواجه المراقبون الداخليّون اليوم مجموعة متنوعة من المفاهيم الأخلاقيّة بسبب العولمة والثقافات المختلفة المتمثلة في أكثر من ١٦٠ دولة حيث هم أعضاء IIA (Mortimer,2010,P1). لذلك كانت الاستقامة والنزاهة، والأخلاقيّات الرفيعة من الخصائص التي يجب على المراقبين الداخليّين امتلاكها والبرهان عليها من خلال عملهم، والإجراءات التي يقومون بها، والتوصيات التي يقدّمونها (Protiviti,2009,p6). ولن يكتسب المراقب الداخليّ ثقة الجمهور إذا لم يثبت باستمرار التزامه الفعليّ بالمتطلّبات الأخلاقيّة اللازمة لعمله، ولذلك فإنّ وجود إطار أخلاقيّ للعمل لازَمَ وبصورة دائمة خدمة التدقيق الداخليّ لزرع الثقة في أوساط المجتمع الذي يستهلك هذه الخدمة.

ففي معايير التدقيق الداخليّ الدوليّة، وباستثناء معياري الموضوعيّة واستقلاليّة الذهن، لا تعدّ المتطلّبات الأخلاقيّة جزءاً من معايير التدقيق الداخليّ الدوليّة. إذ أُدرجت جميعها في مدوّنة الأخلاقيّات الصّادرة عن المعهد الدوليّ للمدقّقين الداخليّين، واعتُمدت كمبادئ سلوكٍ مهنيّ، تضمّنت النزاهة والسريّة والموضوعيّة

والكفاءة المهنيّة. وقد اعتُمدت الكفاءة المهنيّة معياراً مستقلّاً في هذا المبحث لكونها تتعدى مبدأً أخلاقيّاً، في حين تتضمّن النزاهة قيام المدقّقين الداخليّين بعملهم بأمانة وحذر ومسؤولية، والالتزام بالقانون وتقديم الإفصاحات المتوقّعة من جانب القانون والمهنة، وأن لا يكونوا جزءاً من أيّ نشاط غير قانوني أو أيّ أفعال مسيئة لسمعة المهنة أو الشركة، وأن يساهموا في تحقيق الأهداف الأخلاقيّة والشرعية للشركة ويحترموها. وتتضمّن الموضوعيّة ألّا يشترك المدقّقون الداخليّون في أي نشاط أو علاقة يمكن أن تضعف تقويمهم غير المنحاز، بما في ذلك الأنشطة أو العلاقات المتعارضة مع مصلحة الشركة، ولا يقبلوا بأيّ شيء يمكن أن يضعف حكمهم المهنيّ، ويفصحون عن جميع الحقائق الماديّة المعروفة لهم، والتي قد يؤدّي إخفاءها إلى تشويه تقرير الأنشطة الخاضعة للتدقيق. وتتضمّن السريّة أن يكون المدقّقون الداخليّون حكماء في استخدام وحماية المعلومات التي يحصلون عليها أثناء مهامّهم، وألّا يستخدموها في أيّ مكاسب شخصية أو بأسلوب لا يتّفق مع القانون أو يضرّ بأهداف الشركة القانونية والشرعية (GAO & IIA,2012,P19).

وقد نصّ معيار الموضوعيّة الفرديّة رقم ١١٢٠ من معايير التدقيق الداخليّ الدوليّة على أنّه يجب على المدقّقين الداخليّين أن يتّصفوا بتوجّهات غير منحازة، ويتجنّبوا تضارب المصالح (IIA,2013,p4)، وتضمّن المعيار ١١٣٠ معوّقات الاستقلاليّة أو الموضوعيّة (IIA,2013,p5). وتسري على استقلاليّة الذهن جميع متطلّبات الاستقلاليّة الواردة في معايير الملموسية.

وبحسب GAO يعدّ اتخاذ القرارات بما يتفق مع مصلحة البرنامج العامّة أو النشاط قيد التدقيق جزءاً هامّاً من مبدأ النزاهة. إذ نصّت المادة ١,١٨ على أنّه يتعيّن على المدقّقين عند تعرّضهم للضغوطات المختلفة من أجل تحقيق مكاسب شخصية أو تنظيمية غير ملائمة أن يتصرّفوا بنزاهة بجعل المسؤوليات الخاصّة بالمصلحة العامّة أولويّتهم (GAO,2011,P10). وعدّت المادة ١,١٩ من معايير GAO أنّ مصداقيّة التدقيق في القطاع الحكوميّ تعتمد على موضوعيّة المدقّقين في الاضطلاع بمسؤولياتهم المهنيّة، وتتضمّن الموضوعيّة الاستقلاليّة في الذهن والمظهر، والحفاظ على موقف الحيادية، وامتلاك الأمانة الفكريّة، والتحرّر من تضارب المصالح (GAO,2011,P10). وأكّدت على ضرورة التعامل السليم مع المعلومات والموارد السريّة والحساسة (GAO,2011,P11).

ولا تعدّ المتطلّبات الأخلاقيّة جزءاً من المعايير الأساسيّة لـ INTOSAI، إلاّ أنّها أشارت إلى معيار الموضوعيّة ضمناً في معاييرها العامّة لدى حديثها عن الاستقلاليّة وتضارب المصالح اللذين لا يمكن

تحقيقهما دون موضوعيّة. واعتمدت INTOSAI مدوّنة أخلاقيات خاصّة بها مؤكّدة عبرها على النزاهة، والاستقلالية والموضوعية، والسريّة، والكفاءة المهنيّة (ISSAI 30). ويعدّ الالتزام بهذه المتطلبات الأخلاقيّة وغيرها من المتطلبات الوطنية سارية المفعول على القطاع العامّ جزءاً من معيار ضبط الجودة ISSAI 1220 شريطة أن لا تقل عن تلك المنصوص عليها في مدونة الأخلاقيات الصادرة عن IFAC (ISSAI 1220, 2007,P168).

وقد ركّز النظام الداخليّ للهيئة المركزيّة للرقابة والتفتيش في سورية على ضرورة توافر بعض المتطلّبات الأخلاقيّة المتعلّقة بالسيرة الحسنة والموضوعيّة والأمانة والتاريخ الوظيفي النظيف ضمن شروط تعيين المدقّقين الداخليّين كما جاء في المادة ١٥٩ المذكورة آنفاً. وتضمّنت المادة ١٧٨ شروط ردّ العامل في الرقابة الداخليّة إذا ثبت أنّ له علاقة شخصية أو عائلية في القضية، على أن يُقدّم طلب الردّ في بداية التحقيق وقبل الاستجواب (النظام الداخليّ للهيئة، ١٩٩٠، ص ص ١٧٢-١٧٣). وأكّدت المادة ١٦١ منه على ضرورة التزام المدقّقين الداخليّين بالسريّة والأمانة ضمن نصّ القَسَم الواجب أداؤه من قبل العاملين في الرقابة الداخليّة قبل مباشرتهم العمل (النظام الداخليّ للهيئة، ١٩٩٠، ص١٦٣).

٢- يحقّق المراقبون الداخليّون معايير الكفاءة المهنيّة اللازمة لأداء أعمالهم.

تشير الكفاءة المهنيّة إلى المعارف والمهارات والخبرات التي يجب أن يتمتع بها المراقبون الداخليون لإصدار أحكامهم المهنيّة. وقد صنّفت الأدبيات هذه المعارف والمهارات من وجهات نظر مختلفة، نذكر منها إحدى المقالات المنشورة في مجلة معهد المدقّقين الداخليّين التي قد توصّلت إلى تحديد المهارات الخمس الأهمّ الواجب توافرها في التدقيق الداخليّ عالمياً وفقاً للنسب المدوّنة بجانب كلّ منها، وهي: التفكير النقدي التحليليّ (٧٢%)، ومهارات التواصل (٥٧%)، والمهارات العامّة لتكنولوجيا المعلومات (٤٩%)، وإدارة المخاطر (٤٩%)، والفطنة التجارية (٤٣%) (chambers,2012,p1).

وتضمّن تصنيف Karst and Jeffords للمهارات: مهارات الكتابة الفعّالة اللازمة لصياغة التقارير وأوراق العمل، ومهارات إدارة الوقت لتخطيط وتنفيذ المشروعات ضمن مهل زمنية محددة، والمهارة في العلاقات الاجتماعيّة لضمان إمكانية التواصل مع موظّفي الإدارات المختلفة وأعضاء فريق العمل (Karst & Jeffords,2004,p21).

وفي تصنيف آخر تشتمل المعارف والمهارات على: "المهارة في تطبيق معايير التدقيق الداخليّ وإجراءاتها وأساليبها، والمهارة في المحاسبة والمراجعة وأساليبهما، وفهم مبادئ الإدارة ليتسنى للمدقّق تحديد دلالة الانحرافات عن السياسات الموضوعة وأهميتها وتقويمها، وإدراك المبادئ الأساسية للمعرفة مثل: المحاسبة والاقتصاد ونظام الشركات والأساليب الكميّة وأنظمة المعلومات والقانون التجاري. ويتعيّن أن تكون لدى المدقّقين الداخليّين معرفة كافية بتحديد مؤشّرات الغشّ، ومعرفة عامّة بالجوانب الرقابيّة والمخاطر الأساسيّة المتعلّقة بتكنولوجيا المعلومات" (القاضي وآخرون، ٢٠١٥، ص١٢١).

وينبغي للمدقّق الداخليّ أن يحافظ على شغفه بالاكتشاف والتعلّم طوال حياته المهنيّة، فيصقل نفسه باستمرار ويحدّث معارفه من خلال برامج التدريب والتطوير الرسمية والشهادات المهنيّة، وتناوبه على المهامّ المختلفة، والمشاريع المرنة، والتعليم الموجّه ذاتياً، والرغبة في القراءة. ويجب أن يقرأ المدقّق الداخليّ كتابين مهنيّين على الأقلّ كلّ عام، ويقوم بإعداد ملخّصات عنهما لمشاركتها مع زملائه المدقّقين (McDonald &Chambers,2013,p9). وقد حدّدت شركة بروتيفيتي للخدمات المهنيّة عدد ساعات تدريب المدقّق الداخليّ المعتَمد مهنيّاً بثمانين ساعة كلّ سنتين (Protiviti,2009,p4).

أكّد معيار الكفاءة المهنيّة رقم ١٢١٠ في معايير التدقيق الداخليّ الدوليّة على ضرورة امتلاك المدقّقين الداخليّين ونشاط التدقيق الداخليّ ككلّ المعارف والمهارات والكفاءات اللازمة لتنفيذ المسؤوليات المناطة بهم، وحضّ المعيار على ضرورة الحصول على المشورة والمساعدة في حال الافتقار إليها. وركّز على ضرورة امتلاك المدقّقين الداخليّين المعرفة الكافية التي تمكّنهم من تقويم مخاطر الغش، والكيفية التي يمكن للمؤسّسة اتّباعها للحدّ من تلك المخاطر، وأن تكون لديهم معرفة بالمخاطر والضوابط الرقابيّة الرئيسة المتعلّقة بتقنيّة المعلومات، ومعرفة أساليب التدقيق التي تعتمد التقنيات المتاحة لاستخدامها في أداء المهامّ المناطة بهم. وأوجب على رئيس التدقيق الداخليّ التنفيذيّ رفض المهمّة أو السعي مجدّداً للحصول على المشورة والمساعدة إذا كان المدقّقون الداخليّون يفتقرون إلى المعرفة أو المهارات أو الكفاءات المطلوبة لتقديم استشارات معيّنة أو جزء منها (IIA, 2013,PP5-6). وأكّدت المعايير على أهمية قيام المدقّقين الداخليّين بتطوير معارفهم ومهاراتهم وكفاءاتهم عن طريق التطوير المهنيّ المستمرّ (IIA, 2013,p7).

واعتُمدت الكفاءة المهنيّة أيضاً في مدوّنة الأخلاقيّات الصّادرة عن المعهد الدوليّ للمدقّقين الداخليّين كإحدى مبادئ السلوك المهنيّ للتدقيق الداخليّ. وتتضمّن مشاركة المدقّقين الداخليّين في الخدمات التي يملكون بها المعرفة والمهارة والخبرات اللازمة لأدائها فحسب، وتأدية خدماتهم وفقاً لمعايير الممارسة المهنيّة للتدقيق الداخليّ. وقيامهم بتحسين كفاءتهم وفعاليّة جودة خدماتهم (GAO & IIA,2012,P19).

ونصّت المادة ٣,٦٩ من معايير GAO على ضرورة امتلاك فريق العمل المخصّص لعمليّة تدقيق محدّدة الكفاءات المهنيّة اللازمة لمعالجة أهداف التدقيق وتنفيذ المهمّة استناداً إلى GAGAS (GAO,2011,P56). وأكّدت المادة ٣,٧٦ من معايير GAO على أهمية التعليم المهنيّ المستمرّ حفاظاً على كفاءات المدقّقين المهنيّة، واشترطت أن يكمل المدقّق الذي يعمل في ظل معايير GAO ٢٤ ساعة تدريب على الأقل كلّ سنتين بحيث ترتبط مباشرة بالتدقيق الحكوميّ والبيئة الحكوميّة أو البيئة الخاصّة التي تعمل ضمنها المؤسّسة (GAO,2011,P58).

ونصّت المعايير العامّة في INTOSAI على أنّه مهما كانت طبيعة عمليّات التدقيق، فينبغي أن يكون الأفراد الذين سيتولون تنفيذها ذوي تحصيل علمي وخبرة يتناسبان مع طبيعة المهمّة ونطاقها وتعقيداتها (ISSAI 200,2001,P8). وتضمّنت ضرورة قيام جهاز الرقابة الأعلى بوضع السياسات والإجراءات المتعلّقة بالتطوير المهنيّ للمدقّقين في مجال تقنيات التدقيق ومنهجياته التي تنطبق على عمليّات التدقيق المختلفة (ISSAI 200,2001,P2).

اشترط القانون ٢٤ لعام ١٩٨١ خبرة لا تقلّ عن خمس سنوات بوظائف الفئة الأولى لمدير الرقابة الداخليّة، وثلاث سنوات للمراقب الداخليّ (النظام الداخليّ للهيئة، ١٩٩٠، ص١٦٢). وشدّد على أن يخضع المراقب الداخليّ بعد تعيينه مباشرةً إلى مدّة تدريب ميدانيّ لعام واحد يخضع بعدها إلى امتحان (النظام الداخليّ للهيئة، ١٩٩٠، ص١٦٢)، وأن تُنظّم في الهيئة والجهات العامّة دورات تأهيل وتدريب للعاملين في الرقابة الداخليّة يعتمد "المجلس" خططها ويُقرّ انعقادها بقرارات من الوزراء (النظام الداخليّ للهيئة، ١٩٩٠، ص١٦٣)، وأشار إلى ضرورة الاستعانة بالخبراء الفنّيين متى تطلّب الأمر ذلك (النظام الداخليّ للهيئة،١٩٩٠، ص١٦٧)، وبالمنظمات الشعبيّة لرعاية أهداف الجهات العامّة (النظام الداخليّ للهيئة،١٩٩٠، ص١٧٢).

ومن الملاحَظ أنّ القانون ٢٤ لعام ١٩٨١ لم يفصّل كثيراً في شروط الكفاءة المهنيّة الواجب توافرها في المدقّق الداخليّ، إلّا انّه لفت النظر إلى أهمية الخبرة العمليّة في مجال عمل المؤسّسة قيد التدقيق من خلال اشتراطه عدد سنوات الخبرة. وهي أحد الجوانب الهامّة الواجب توافرها في المدقّق الداخليّ، والتي افترضت الأدبيات توافرها فيه سلفاً كونه عنصراً في المؤسّسة. ولعلّ من الحكمة إضافتها إلى المعارف المطلوبة منه بموجب المعايير المهنيّة السائدة، لا سيّما مع تنوّع أعمال بعض المؤسّسات وتشعّبها وتعقّد استثماراتها وكثرة المخاطر التي قد تتعرّض لها. ويمكن القول أنّ شروط الكفاءة المهنيّة قد تختلف من جهة إلى أخرى استناداً إلى طبيعة عمل الجهة وحجمها والظروف التي تعمل فيها والمنطقة أو البلد المنتمية إليه، ومن ثمّ تختلف المهارات والمعارف والخبرات المطلوبة من مدقّق داخليّ إلى آخر استناداً إلى العوامل المذكورة.

ونشير هنا إلى التداخل الكبير بين معيار الكفاءة المهنيّة ومعيار الموارد الملائمة ضمن معايير الملموسيّة، حيث إنّ توافر الموارد البشرية الملائمة أكثر عموميّة، ويعدّ من معايير إدارة النشاط، وتقع مسؤوليّته على مدير الرقابة الداخليّة في إطار سعيه لتوفير فكرة ملائمة عن إدارته ومزاياها. في حين يعدّ معيار الكفاءة المهنيّة معياراً فرديّاً إلى حدّ ما، وتقع مسؤوليته الأولى على المراقب الداخليّ نفسه الذي يتوجب عليه تطوير نفسه لإثباتها مهنياً أمام المجتمع، ومن ثمّ تؤدّي جهود إدارة الرقابة الداخليّة دورها في تحسين هذه الكفاءة.

المجموعة الخامسة: معايير التعاطف

إنّ الاهتمام الفرديّ الذي توفّره الشركة لعملائها بموجب النموذج الأساس يتجسّد في إدارة الرقابة الداخليّة من خلال بذل المراقبين الداخليّين العناية المهنيّة اللازمة لأداء أعمالهم. وتتطلب هذه العناية المهنيّة قيام المراقب الداخليّ بكلّ ما بوسعه وبما هو متوقّع منه كشخص مؤهّل، أي الاهتمام بجميع العملاء (المستفيدين من الخدمة) دون استثناء.

وبناء عليه ترى الباحثة أنّ للتعاطف في إدارة الرقابة الداخليّة معيار واحد هو:

١. تبذل إدارة الرقابة الداخليّة العناية المهنيّة اللازمة في تنفيذ كافّة الأعمال الموكلة إليها.

يتعيّن على المراقب الداخليّ بذل العناية المهنيّة الكافية والملائمة عند أدائه لمهامّ الرقابة الداخليّة. والمقصود ببذل العناية المهنيّة الكافية والملائمة هو مستوى العناية والمهارة نفسه المتوقّع من المدقّق الداخليّ الكفء في ظل ظروف مشابهة أو نفسها (شحاته وآخرون، ٢٠٠٦، ص٢٧٠). وتسهم العديد من العوامل في تشكيل العناية المهنيّة الواجبة، ومن ضمنها سلوك المدقّق واتصالاته وكفاءته المهنيّة وشهادته وتدريبه ومعاييره الأخلاقيّة ومعرفته العمليّة (Gallegos,2002,p1).

وفي هذا الصدد يقول Cooley: "كلّ من عرض خدماته على الغير فقُبلت، أخذ على عاتقه واجب استعمال ما لديه من مهارة في العمل المطلوب وذلك بالقدر المعقول من العناية والجهد. وإذا عرض أحد خدماته للقيام بأيّ من الأعمال التي تتطلب مهارة خاصّة كان من المسلّم به أن يلزم نفسه أمام الملأ بأنّ لديه تلك الدرجة من المهارة التي لا يملكها غيره عادةً ممن يقومون بالأعمال ذاتها. وفي حال عدم صحّة ادعاءاته فإنّه يكون قد ارتكب نوعاً من الغشّ بحقّ كلّ من استخدمه استناداً إلى ما جهر به علناً. ولكن ليس من أحد سواء كان ماهراً أو لم يكن، يتعهّد بأنّ المهمّة التي يتولاها سيتم إنجازها بنجاح ودون أي خلل أو خطأ. فما يتعهد به هو حسن النيّة والأمانة لا العصمة عن الخطأ، كما أنّه يكون مسؤولاً أمام من يستخدمه عن الإهمال وسوء النيّة وعدم الأمانة، لا عن أيّة خسائر قد تنتج عن مجرد خطأ في التقدير" (نقلاً عن عبد الله، ٢٠٠٧، ص٥٧).

يعدّ معيار بذل العناية المهنيّة اللازمة أحد المعايير المهنيّة الأساسية في التدقيق، فقد نصّ المعيار رقم ١٢٢٠ من معايير التدقيق الداخليّ الدوليّة أنّه يجب على المدقّقين الداخليّين بذل العناية والمهارة المتوقّعتين

من أي مدقّق داخليّ يتحلّى بمستوى معقول من التبصّر والاقتدار بما يتناسب مع نطاق العمل المطلوب، ودرجة تعقيد أو جسامة أو أهمية المسائل التي تطبّق عليها إجراءات التأكيد، وكفاية وفعاليّة عمليّات الحوكمة وإدارة المخاطر والرقابة، واحتمال حدوث أخطاء جسيمة أو احتيال أو حالات عدم تقيّد، وتكلفة العمل مقارنة بمنافعه. وأكّد المعيار على ضرورة اعتماد المدقّقين الداخليّين على التقنيات وغيرها من أساليب تحليل البيانات، وأن يتنبهوا إلى المخاطر الهامّة التي يمكن أن تؤثّر في أهداف أو عمليّات مهمّة التأكيد أو الموارد اللازمة لها (IIA, 2013,p6). كما أكّد على أن يبذل المدقّقون الداخليّون العناية المهنيّة اللازمة في المهمّات المتعلّقة بتقديم الخدمات الاستشارية، بما يتناسب مع احتياجات العملاء وتوقّعاتهم، وتعقيد ونطاق العمل المطلوب لإنجاز أهداف المهمّة، وتكلفة المهمّة مقارنة بالمنافع المحتملة (IIA, 2013,p6).

ونصّت معايير INTOSAI العامّة أنّه يتعيّن على المدقّق وجهاز الرقابة الأعلى بذل العناية المهنيّة والاهتمام في تطبيق المعايير الدوليّة لأجهزة الرقابة العليا سواء في مرحلة التخطيط وجمع وتقويم الأدلّة أو في نتائج التقرير واستنتاجاته وتوصياته (ISSAI 200,2001,P8).

وخلافاً لكلّ من معايير التدقيق الداخليّ الدوليّة ومعايير GAO التي عدّت معيار الحكم المهنيّ مقابلاً لمعيار بذل العناية المهنيّة اللازمة (IIA & GAO,2012,P26)، ميّزت معايير التدقيق الخارجيّ الدوليّة شكلياً بينهما، إلاّ أنّها في الواقع جعلت لهما مضموناً متشابهاً. فنصّ معيار التدقيق الدوليّ ٢٠٠ على أن يمارس المدقّق الحكم المهنيّ عند تخطيط وإجراء عمليّة التدقيق (IFAC,2010,P78)، إذ يتعذّر تفسير متطلّبات السلوك الأخلاقيّ ومعايير التدقيق الدوليّة والقرارات المطلوبة خلال عمليّة التدقيق دون تطبيق المعرفة والخبرة ذات العلاقة على الحقائق والظروف. ويعدّ الحكم المهنيّ ضرورياً في بعض القرارات ذات الطبيعة الخاصّة كتلك المتعلقة بالأهمية النسبيّة وخطر التدقيق، وطبيعة وتوقيت ونطاق إجراءات التدقيق المستخدمة، وتقويم الحصول على أدلّة كافية ومناسبة، واستخلاص الاستنتاجات استناداً إلى الأدلّة (IFAC,2010,pp86-87).

ونصّت المادة ٣,٦٠ من معايير GAO أنّه يتعيّن على المدقّقين استخدام الحكم المهنيّ في تخطيط وأداء عمليّات التدقيق وفي تقرير النتائج (GAO,2011,P53).

لم يضع القانون ٢٤ لعام ١٩٨١ والنظام الداخليّ للهيئة المركزيّة للرقابة والتفتيش في سورية شروطاً تتعلّق ببذل العناية المهنيّة اللازمة إلّا من خلال الاستماع إلى الإفادات في القضايا التحقيقيّة استناداً إلى الفقرتين ج ود من المادة ١٦٥ من النظام الداخليّ للهيئة (النظام الداخليّ للهيئة،١٩٩٠، ص١٦٤).

وبالنتيجة نجد أنّه يجب على المراقب الداخليّ أن يوظّف خبراته وكفاءاته ومعارفه جميعها في خدمة العمليّة التي يقوم بها، ويبذل جهده للوصول إلى كامل المعلومات ذات الصلة من جميع المصادر المتوافرة أمامه، ويحلل ويفسّر ويقيّم الأدّلة المتاحة كافّةً بعقلية باحثة، ثمَّ يضع النتائج المنطقيّة بناء على ما توصّل إليه من معلومات مبرّرة، ويناقش هذه النتائج مع المسؤولين وأصحاب العلاقة وجميع المعنيين بعمليّة التدقيق للتأكّد من موضوعيّتها وسلامتها قبل إصدارها بصورة نهائية ملتزماً بالمعايير المهنيّة واجبة التطبيق في كلّ مرحلة من مراحل العمل. ولا ينبغي للمدقّق أن يسخّر جهوده لخدمة أطراف دون أخرى أو التركيز على جوانب معيّنة دون سواها فيبدو منحازاً، ويخرجه هذا التحيّز من إطار بذل العناية المهنيّة اللازمة التي تستوجب الشموليّة لا التخصيص في عمل المراقب الداخليّ.

الخلاصة:

بناء على ما تقدّم، يمكن إيجاز المعايير المقترحة لتقويم الأداء في إدارة الرقابة الداخليّة على النحو التالي:

تمثّل الموثوقيّة المجموعة الأولى من هذه المعايير، وتقيس دقّة تنفيذ العمليّات المطلوب من إدارة الرقابة الداخليّة القيام بها في جميع مراحل العمل الميداني وإصدار النتائج، فتختبر الأدلّة والتوثيق والنتائج والتوصيات، إضافة إلى الإشراف والتقويم الضامنين جودة الأعمال المنفّذة جميعها. وقد أظهرت المناقشة النظرية لهذه المجموعة تحقّقاً لجميع معايير الموثوقيّة في معايير التدقيق الداخليّ المهنيّة والقانون ٢٤ لعام ١٩٨١. فقد ركّزت وبنسب متفاوتة على نوعية الأدلّة وكميّتها، وشكل النتائج ومضمونها، وتوثيق كلّ تفاصيل العمل، والإشراف عليه وتقويم أدائه، إلاّ أنّ عمليتي الإشراف والتقويم لم تنالا الاهتمام الكافي والتفاصيل الوافية، فلم تُحدّد الكيفية التي تجرى فيها هاتان العمليتان، والمؤشّرات التي يُعتَمد عليها سواء في القانون أو المعايير المهنيّة، وتُرِك الأمر لاجتهاد القائمين عليهما.

وتمثّل الاستجابة المجموعة الثانية من هذه المعايير، وتقيس الهدف من عمليّة التدقيق ومسؤولية المدقّق الاجتماعيّة، بالتركيز على الاستراتيجيات الفعالة لعمليّة التخطيط، ونوعية الخدمات المقدّمة تلبية لتوقعات أصحاب المصلحة جميعهم. وأظهرت المناقشة النظرية تحقّقاً نسبياً لمعايير الاستجابة في معايير التدقيق

الداخليّ المهنيّة والقانون ٢٤ لعام ١٩٨١. والاستنتاج بأنّ الهدف الاجتماعيّ لخدمة التدقيق الداخليّ كان ضعيفاً جداً إن لم نقل غائباً في سياق صياغة القانون والمعايير المهنيّة جميعها، رغم أنّه لا مبرّر لوجود خدمة أقوى من أهدافها الاجتماعيّة وإن لم تكن مباشرة دائماً. ويعدّ التركيز على هذه الأهداف سبباً رئيساً لنجاحها. وإنّ تأكيد المعايير والقانون على خدمة التدقيق بشقّها الاجتماعيّ سيعزّز دون شكّ مكانة المهنة إذ يكسبها قبولاً عامّاً أقوى ومزيداً من الدعم والمساندة، ما يُعلي شأنها ويرفع مكانتها.

وتجدر الإشارة إلى أن القانون ٢٤ لعام ١٩٨١ لم يتضمّن شروطاً أو توجيهات لعمليّة التخطيط مقتصراً على ضرورة تحديد نسبة التدقيق وأهداف المهامّ، ولم يحدّد طبيعة عمل المراقب الداخليّ، وترك المجال مفتوحاً أمامه لتحقيق الأهداف والمهامّ الواردة في نصّ القانون. ولا بدّ من تضمينه بتشريعات خاصّة بعمليّة التخطيط وكيفية القيام بها وطبيعة عمل المراقب الداخليّ أسوةً بالمعايير المهنيّة الأخرى السائدة في التدقيق، وعدم ترك العمليّة وقفاً على رأي المنفّذين لها فقط فتضيع على أقل تقدير فرصة التقويم والمقارنة، وقد يمتد الأمر إلى غياب الموضوعيّة إذ تصبح القضية مقتصرة على آراء شخصية قد تصيب أو تخطئ، تتفق أو تختلف، تستقل أو تتحيّز.

تمثّل الملموسيّة المجموعة الثالثة من هذه المعايير، فتقيس المظاهر الشكلية لإدارة الرقابة الداخليّة التي يمكن لمسها من قبل الجمهور، ويؤثر غيابها في نظرة المجتمع لهذه الإدارة. وتشتمل على المعايير الفرعية التالية: المظهر المستقل، والمسؤوليات والصلاحيات الواضحة والمحدّدة، والموارد والتجهيزات الكافية والملائمة. وقد أظهرت المناقشة النظرية تحقّقاً لجميع معايير الملموسيّة في معايير التدقيق الداخليّ المهنيّة باستثناء امتلاك التجهيزات الملائمة. ويعدّ هذا من نواحي القصور التي تعاني منها، إذ تكتسب الجوانب الشكليّة أهمّيةً أكبر في موقف الجمهور من الخدمات المهنيّة المتخصّصة بسبب افتقاره إلى أدوات التقويم الأخرى وعدم امتلاكه المعرفة التي تمكّنه من إجراء مقارنات مختلفة. مع العلم أن المظاهر الشكليّة تحتلّ مكانةً مميزة حتّى عند من يملكون آليّات تقويم أكبر أهمّية، إذ تمثّل إدارة الرقابة الداخليّة جزءاً من كيان عامّ، ويُقاس جزء من قيمتها على ميزان المظهر العامّ الذي لا بدّ أن يكون محترماً أنيقاً يوحي بمضمونٍ ذي قيمة. ويدلّ غياب هذه الشروط من المعايير على أنّ المنظمات المهنيّة لم تُعر اهتماماً كبيراً بالمداخل السلوكية عند وضعها لهذه المعايير، وهو ما أعطته معايير الخدمات العامّة الأولويّة الأكبر.

تتحقّق معايير الملموسيّة تحقّقاً نسبياً في القانون ٢٤ لعام ١٩٨١. فقد حدّد القانون صلاحيات إدارة الرقابة الداخليّة ومسؤولياتها بطريقة واضحة في نصوصه وتعليماته التنفيذيّة. غير أنّه عزّز تبعيّة

المراقب الداخليّ إلى إدارة الجهة التي يعمل لديها فأفقده بذلك دوره وصلاحياته، ورسّخ المركزيّة في اتخاذ قراراته الرقابيّة ما جعلها تنزاح تلقائياً إلى المستويات الإداريّة الأدنى. كما اختزل شروط الكفاءة المهنيّة بعدد سنوات الخبرة فقط دون تحديد المهارات والخبرات والمواصفات الواجب توافرها في إدارة الرقابة الداخليّة، أو إجراء أيّ اختبارات لتحديد مقدرة المراقبين الداخليّين واختبار كفاءتهم، ولم يتضمّن القانون أيّ شروط تتعلّق بالموارد الماليّة أو التجهيزات الماديّة.

وتمثّل الثقة المجموعة الرابعة من هذه المعايير، فتقيس السّمات الفرديّة للمراقبين الداخليّين باختبار كفاءاتهم المهنيّة ومدى التزامهم بالمتطلّبات الأخلاقيّة اللازمة لأداء أعمالهم. وقد أظهرت المناقشة النظرية تحقّقاً لجميع معايير الثقة في معايير التدقيق الداخليّ المهنيّة والقانون ٢٤ لعام ١٩٨١. إلاّ أنّ تحقّق معيار الكفاءة المهنيّة كان ضعيفاً جداً في القانون، إذ اقتصر على عدد سنوات الخبرة دون تحديد الخبرات والمعارف والمهارات الأخرى الواجب توافرها في المراقب الداخليّ.

ويشار هنا إلى أنّ المتطلّبات الأخلاقيّة عُدّت في بعض المنظمات المهنيّة من المبادئ وليس المعايير، لكنّ أهميّتها من الأمور المتّفق عليها.

ويمثّل التعاطف المجموعة الخامسة من هذه المعايير، وتقيس العناية والجهد المبذولين من قبل إدارة الرقابة الداخليّة خلال تنفيذ جميع مراحل العمل وإصدار نتائجه. وقد أظهرت المناقشة النظرية تحقّقاً لمعيار التعاطف في معايير التدقيق الداخليّ المهنيّة والقانون ٢٤ لعام ١٩٨١. إلاّ أنّ تحقّقه كان ضعيفاً في القانون ٢٤ لعام ١٩٨١ الذي لم يتضمّن شروطاً تتعلق ببذل العناية المهنيّة اللازمة إلّا من خلال الاستماع إلى الإفادات في القضايا التحقيقية.

الفصل الثالث

الدراسة التطبيقية

١-منهجية البحث.

٢-أهداف المؤسسات العامة لمياه الشرب والصرف الصحي.

٣-اختبار فرضيات البحث:

أولاً: الفرضيّة الرئيسة الأولى: لا تلتزم إدارات الرقابة الداخليّة في مؤسّسات المياه في سورية بمنهجية عمل دقيقة ملائمة.

ثانياً- اختبار الفرضيّة الرئيسة الثانية: لا تحقّق إدارات الرقابة الداخليّة في مؤسّسات المياه في سورية مسؤوليتها الاجتماعية.

ثالثاً- اختبار الفرضيّة الرئيسة الثالثة: لا تحقّق إدارات الرقابة الداخليّة في مؤسّسات المياه في سورية المعايير الشكلية الضرورية لعمل المراقب الداخليّ.

رابعاً- اختبار الفرضيّة الرئيسة الرابعة: لا تحقّق إدارات الرقابة الداخليّة في مؤسّسات المياه في سورية المتطلبات الأخلاقية والمهنية اللازمة لأداء أعمالها.

خامساً- اختبار الفرضيّة الرئيسة الخامسة: لا تقدّم إدارات الرقابة الداخليّة في مؤسّسات المياه في سورية الاهتمام والجهد اللازمين في تنفيذ كافّة الأعمال الموكلة إليها.

الفصل الثالث: الدراسة التطبيقيّة

١- منهجيّة البحث:

أوّلاً: مجتمع البحث وعيّنته: يتألّف المجتمع الأصلي للبحث من جميع مؤسّسات المياه في سورية. وتتكوّن عيّنة البحث من مؤسّسات مياه: دمشق وريفها، والسويداء، ودرعا.

ثانياً: إجراءات البحث وأدواته:

تتلخّص إجراءات البحث وأدواته عبر الخطوات التالية المتّبعة في معالجة موضوع البحث:

أ- الاطّلاع على الخطط السنويّة التي أعدّتها إدارات الرقابة الداخليّة في كلّ من مؤسّسات مياه: دمشق وريفها والسويداء ودرعا لعام ٢٠١٠[١٥]، آخر الأعوام النموذجية المستقرة ما قبل الأزمة التي تمرّ بها سورية، للتعرّف إلى الأهداف والاستراتيجيات المتبّعة من قبل إدارات الرقابة الداخليّة في إعداد هذه الخطط ومدى التزامها بالقانون ٢٤ لعام ١٩٨١ في إعدادها. وقد استُقصيَت الموضوعات الرقابيّة المتعلّقة بمؤسّسات المياه ضمن خطّة وزارة الإسكان لعام والتعمير[١٦] لعام ٢٠١٠، حيث تتبع لها جميع مؤسّسات مياه القطر إداريّاً، غير أنّه تبيّن عدم إدراج أيّ موضوعات.

ب- دراسة التقارير وأوراق العمل المعدّة تنفيذاً لخطط ٢٠١٠ في مؤسّسات مياه: دمشق وريفها والسويداء ودرعا، وبعض التقارير التحقيقيّة المنجزَة في العام نفسه[١٧]، ما مكّن الباحثة من التعرّف على طبيعة الإجراءات المتّخذة، ومدى تحقيق الأهداف المتوقّعة من إدارة الرقابة الداخليّة بموجب نصوص القانون ٢٤ لعام ١٩٨١.

ت- إجراء مقابلات شخصيّة مع مجموعة مكوّنة من ٧١ شخصاً، هم: ١٠ مفتّشين من الهيئة المركزيّة للرقابة والتفتيش والجهاز المركزي للرقابة المالية، ١٤ مديراً ماليّاً وإداريّاً، و٧ مراقبين داخليّين، و٤٠ عاملاً من مؤسّسات مياه دمشق وريفها والسويداء ودرعا في مواقع وأقسام مختلفة، ذلك للتحقّق من بعض الموضوعات التي لم تظهرها الخطط والتقارير وأوراق العمل[١٨].

---

[١٥] عُرضت خطة الرقابة الداخلية لعام ٢٠١٠ في كلّ من مؤسّسات مياه: دمشق وريفها، والسويداء، ودرعا في ملاحق البحث ذوات الأرقام ١ و٢ و٣ على التوالي.

[١٦] قسمت وزارة الإسكان والتعمير عام ٢٠١٢ إلى كلّ من وزارتي الأشغال العامة، والإسكان والموارد المائية. وترتبط مؤسسات المياه حالياً بوزارة الإسكان والموارد المائية.

[١٧] عُرضت التقارير المعدّة خلال عام ٢٠١٠ لكلّ من مؤسّسات مياه: دمشق وريفها، والسويداء، ودرعا في ملاحق البحث ذوات الأرقام ٤ و٥ و٦ على التوالي.

[١٨] ذُكرت أسماء الأشخاص الذين أجريت معهم المقابلات الشخصية في ملحق البحث رقم ٩.

ث- استُكملت الدراسة التطبيقيّة بدراسة ميدانية تضمّنت:

١. دراسة موقف العاملين في مؤسّسة مياه السويداء من أداء إدارة الرقابة الداخليّة فيها، باعتماد استبيان وُزّع على عيّنة عشوائيّة من العاملين في المؤسّسة. بلغ عدد الاستبانات الموّزعة ٥٨، وعدد الاستبانات المستلمة ٥٥، وحُلّل الاستبيان اعتماداً على البرنامج الإحصائيّ SPSS.

٢. دراسة أثر تبعيّة المراقب الداخليّ التنظيمية في تعزيز استقلاليّته المهنيّة في القطاع العامّ في سورية، باعتماد استبيان وُزّع على عيّنة من العاملين ذوي الخبرة الماليّة والإداريّة والرقابيّة في جهات القطاع العامّ المختلفة. بلغ عدد الاستبانات الموّزعة ٦٦ ورقة، وعدد الاستبانات المستلمة ٦٥. وحُلّل الاستبيان اعتماداً على البرنامج الإحصائيّ SPSS.

ج- قُيّمت خطط إدارات الرقابة الداخلية وتقاريرها وأوراق عملها في ضوء المعايير المقترحة لتقويم الأداء في إدارة الرقابة الداخلية التي توصّلنا إليها في الدراسة النظرية، بعد التأكّد من سلامتها المهنيّة ومتانتها العلميّة بمقارنتها مع معايير التدقيق الداخليّ المهنيّة وهي: المعايير المهنيّة الدوليّة للتدقيق الداخلي، ومعايير مكتب المحاسبة العام في الولايات المتحدة الأمريكية GAO، ومعايير المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة INTOSAI، وأشير إلى مدى توافقها مع بعض معايير التدقيق الخارجيّ المتعلّقة بالممارسة المهنيّة التي يؤديها المدقّق الخارجيّ المستقلّ.

٢- أهداف المؤسّسات العامّة لمياه الشرب والصرف الصحي:

حدّدت المادة ٢ من النظام الداخليّ الموحّد للمؤسّسات العامّة لمياه الشرب والصرف الصحي الصادر عن وزارة الإسكان والتعمير بموجب القرار ٣٤٩٩ تاريخ ١٠ /٧ /٢٠٠٨ أهداف هذه المؤسّسات بما يلي:

- تأمين المياه لكافّة التجمّعات السكنية ضمن نطاق المحافظة اعتماداً على مبدأ تكامل واستدامة الموارد المائية.
- تأمين المياه الصالحة للشرب لكافة التجمّعات السكانية ضمن نطاق المحافظة.
- تأمين خدمات ذات نوعية جيّدة للمشتركين بمياه الشرب والصرف الصحي.
- تأمين خدمات الصرف الصحي لكافة التجمّعات السكانيّة ضمن نطاق المحافظة.
- تحقيق عدالة وانتظام التوزيع.
- حماية المصادر المائية من الاستنزاف والتلويث بالتنسيق مع الجهات المعنيّة.
- الاعتماد على الموارد البشرية والطبيعية المحليّة ما أمكن.

- التطوير المهنيّ لجميع العاملين في المؤسّسة، ورفع سويّة أدائهم الوظيفي، وتوفير بيئة عمل مناسبة تضمن استمرار العناصر الكفؤة في العمل.
- تخفيض الفاقد الفيزيائيّ والإداريّ.
- إدارة أملاك الدولة بما يحقّق الريعية.
- وضع خارطة مائية للمحافظة مع توثيق معلوماتها وتحديثها باستمرار.
- الاستفادة من التقنيات الحديثة في مجال عمل المؤسّسة (دراسات، إدارة خدمات المشتركين، صيانة واستثمار...)
- تحقيق معايير الجودة الشاملة.

(النظام الداخليّ الموحّد للمؤسّسات العامة لمياه الشرب والصرف الصحي،٢٠٠٨، ص٣).

٣- اختبار فرضيات البحث:

أولاً: اختبار الفرضيّة الرئيسة الأولى: لا تلتزم إدارات الرقابة الداخليّة في مؤسّسات المياه في سورية بمنهجية عمل دقيقة ملائمة.

أ- الفرضيّة الفرعيّة الأولى: لا تقوم إدارات الرقابة الداخليّة في مؤسّسات المياه في سورية بالحصول على أدلّة كافية ومقنعة لتعزيز أحكامها واستنتاجاتها.

نصوص القانون ٢٤ لعام ١٩٨١: نصّت الفقرة ٣ من المادة ١١٣ من النظام الداخليّ للهيئة في سورية وضمن شروط صياغة التقرير الرقابي أو التفتيشي على: "ضرورة تحديد السبل والوسائل التي اتّبعها المفتش والإجراءات التي اتّخذها في تنفيذ المهمّة، والتي خرج منها بملاحظاته_ المشاهدة المباشرة، الاطلاع على السجلّات، مقابلة القيود، تحليل البيانات، الاعتماد على الخبرة الفنية. وتُضَمّ الوثائق المتعلقة بذلك إلى إضبارة الموضوع، ويسترشد المفتش، في اختيار تلك الوسائل والسبل بالمناهج التي تعتمدها الهيئة لرقابة الجهة التي تتناولها المهمّة أو تفتيشها" (النظام الداخليّ للهيئة،١٩٩٠، ص٤١). ولم يفصّل القانون في نوعية وكميّة المعلومات الواجب تقديمها في التقارير التفتيشية والرقابيّة، إلاّ أنه أشار إلى نوعية الأدلّة الواجب تقديمها في التقارير التحقيقية مؤكّداً ضمناً على أهميتها الأكبر. ونصّت المادة ١٣٩ من النظام الداخليّ على أن: "يراعي المدقّق في إعداد التقارير التحقيقية تدعيم التقرير بالمستندات القانونيّة، والوثائق المؤيدة للواقعات المنسوبة إلى العامل أو النافية لها، وسلامة التطبيق القانونيّ للواقعات،

وأدلّتها، بما يتفق والنصوص الجزائية والمسلكية. وفي حالات نفي الموضوع الذي تمّ تقصي الواقع فيه، يمكن الاكتفاء بإيراد موجز عنه مع ما اطّلع عليه المفتش المتقصي من وثائق وما تداوله مع المعنيين، والأدلّة على نفي الموضوع أو تعذّر إقامة الدليل عليه" (النظام الداخليّ للهيئة،١٩٩٠، ص٤٧).

التطبيق الفعلي لنصوص القانون على أرض الواقع: أشارت تقارير الرقابة والتفتيش المعروضة في ملاحق البحث إلى التزام المراقبين الداخليين بالنصوص الواردة أعلاه فيما يتعلّق بموضوع الأدلّة، فتضمّنت فقرة الوقائع والمشاهدات السبل والوسائل التي اتبعها المراقب الداخليّ أثناء أداء مهمّته، واشتملت فقرة المطالعة على الإجراءات التي اتخذها في تنفيذ هذه المهمّة في جميع التقارير المعروضة دون استثناء.

وتضمنت التقارير التحقيقيّة المستندات القانونية والوثائق القانونية اللازمة في فقرتي الوقائع والمشاهدات والإفادات، ونوقشت سلامتها القانونية في فقرة المطالعة.

ولدى سؤال المراقبين الداخليين عن المراجع القانونية المعتمدة منهم في التحقيقات أوضحوا أنّها متعدّدة حسب الموضوع الذي يجري التحقيق فيه. وقد تتمّ الاستعانة ببعض الخبراء القانونيين عند الضرورة. علماً أنّ الموضوع الذي يحتاج إلى القضاء يحال إلى المحكمة فوراً ويدخل ضمن اختصاصاتها.

مدى انسجام التطبيق الفعليّ مع معايير التدقيق الداخليّ المهنيّة:

فيما يلي مناقشة تحليلية لهذه الفرضيّة من واقع التقارير موضوع العيّنة، وذلك في ضوء معايير التدقيق الداخليّ المهنيّة على نحو ما ورد في المناقشة النظرية لهذا المعيار:

إنّ تقرير الرقابة الداخليّة **على أعمال وحدة مياه صحنايا** لم يقتصر على التدقيق المستنديّ فقط، إنّما تضمّن كذلك أعمالاً ميدانيّة سمحت بوجود أدلّة مستقلّة. إذ تمّ القيام بجولات لقراءة العدّادات ومقارنتها مع ما هو مدوّن في السجلات، وإجراء زيارات ميدانيّة لبعض مشاريع الآبار والشبكات ومن ضمنها عقود قيد الإنجاز، إضافة إلى الجرد الفعليّ للصندوق وتدقيق أرصدة المستودع. وتشير الاقتراحات التي توصّل إليها المراقب الداخليّ إلى خلل كبير في عمل الوحدة حتّى أنّه اقترح إعفاء رئيس الوحدة من عمله وتكليف مهندس بديل أكثر خبرة. ويوحي تحليل الاقتراحات بأنّ الموضوع قائم على خلفية تحقيقية أو مجموعة من الشكاوى المقدّمة ضدّ عمل الوحدة، لكن عدم إدراجها كأدلّة صريحة أظهر ضعفاً في موضوعيّة وكفاية الأدلّة في العديد من الاقتراحات. على سبيل المثال:

تضمّن المقترح الأول، البند الرابع، ضرورة متابعة دَور تشغيل المياه في الحارات، ولم يظهر التقرير الأدلّة التي قادت إلى هذا الاستنتاج. فهل سُئل الأهالي في المنطقة عن هذا الموضوع، أم تكررت الشكاوى فيه؟ أم كُلّف شخص بمراقبته ليلاً نهاراً على مدار أسبوع أو أسبوعين (أي مراقبة الموضوع لدور كامل)؟

تضمّن المقترح الأول، البند الخامس، ضرورة الإشراف الجدّي والمباشر على مشاريع التنفيذ والإصلاحات والوصلات المنزلية من قبل رئيس الوحدة ولجنة الإشراف. وتضمن المقترح الرابع توجيه مديريّة التنفيذ بتشكيل لجنة مهمّتها التأكّد من سلامة تنفيذ المشاريع والإصلاحات والوصلات المنزلية. وهذا يتناقض مع المقترح الأوّل الذي أشار إلى وجود لجنة إشراف، فهل المقصود تشكيل لجنة مركزيّة أو استبدال اللجنة الموجودة أو تجاهل وجودها غير الفعّال بهذه الطريقة غير المباشرة؟ كما لم يُذكر الخلل المكتشف في تنفيذ المشروعات المشار إليها بوضوح في سياق صياغة المقترحات ما أضعف مضمونها.

تضمّن المقترح الثالث إنهاء عقد أحد الجباة، وعدم التعاقد معه لاحقاً بسبب احتفاظه بمبالغ، وعدم قيامه بالتسديد في الأوقات المحدّدة. إنّ تكليف عامل مؤقّت بوظيفة دائمة تترتّب عليها ذمّة مالية غير قانونيّ في الأساس، لكن لو افترضنا أنّ هذا العامل دائم فهل سيُسرّح من عمله بسبب تأخّره عن تسديد المبالغ المترتّبة عليه؟ مع العلم أنّ التقرير لم يحدّد مدّة التأخير، وعدد المرّات التي تكرّرت فيها هذه العمليّة، ولم يُذكَر أنّه استجوب لمعرفة السبب، ولم تُوجَّه مديريّة الشؤون الإدارية والقانونيّة لإنهاء عقده كونها المسؤولة المباشرة عن شؤون العاملين. ويبدو الاعتماد كان على سجل الجباية والتسديدات فقط في صياغة هذا المقترح.

تضمّن المقترح الخامس توجيه مديريّة المشتركين لمعالجة بعض الفواتير ذات القيم العالية، ولم يذكر إن كانت هذه الفواتير صحيحة أم خاطئة، أو أنّه اكتُشفت قراءات خاطئة لعدّادات المشتركين أصحاب هذه الفواتير، أو أعطال في العدّادت، أو قُدّمت شكوى أو أيّ أسباب أخرى. فارتفاع قيمة الفواتير وحده ليس مبرّراً لإعادة النظر فيها وإن بدا الأمر إنسانيّاً للمواطن صاحب الفاتورة.

اعتمد تقرير الرقابة الداخليّة **لأعمال شعبة المرآب في ريف دمشق** على مصادر مباشرة في الحصول على الأدلّة، إلّا أنّها لم تكن كافية كما أظهرت الوقائع والمشاهدات التي تضمّنت تدقيق السجلّات والمهمّات اليومية والبطاقات الشهرية. فلم يُختبر واقع العمل ميدانيّاً من خلال الكشف المباشر على السيارات والتأكّد من أرقام عداداتها ومعايراتها ومهمّاتها، وإجراء استفسارات من القائمين بالمهمّات للتأكّد من صحّة

المعلومات الواردة بالسجلّات. وتقدّم التقرير بمجموعة من المقترحات التنظيمية المستندة إلى السجلات والملاحظة.

ويشبه تقرير الرقابة الداخليّة **لأعمال شعبة المحروقات في مدينة دمشق وريفها** بشكل كبير سابقه في نوعيّة الأدلّة وإجراءات الحصول عليها والاقتراحات المقدّمة، غير أنّ أدلّته كانت أكثر مصداقية، فتضمّن جرداً فعلياً للمحروقات السائلة في خزانات كلّ شعبة وقسائم المحروقات في صندوقها. وقد انسجمت مقترحات التقرير مع الأدلّة المتوافرة باستثناء المقترح المتضمّن دراسة إمكانيّة إحداث ورشة صيانة لدى المؤسّسة وتزويدها بالإمكانيات والعناصر اللازمة، دون ارتباط مباشر بين مطالعة التقرير وهذا المقترح، فلم يتبيّن وجود تكاليف مبالغ فيها بسبب صيانة الآليّات وإصلاحها في السوق، أو حدوث تلاعب في فواتير الإصلاح أو تكرار لذات الإصلاحات في أوقات متقاربة نسبياً، أو ذكر بعد المنطقة الصناعية عن مركز المؤسّسة أو غير ذلك. فبدا الاقتراح تفضيلاً لموضوع الاكتفاء الذاتيّ دون ذكر الأسباب الموحية بهذه الفكرة.

أورد **تقرير رقابة شعبة القضايا التابعة لمديريّة الشؤون القانونيّة** دراسة مستندية تفصيلية للشعبة وآليّة عملها والقوانين والأنظمة التي تحكمها، وتدقيق عيّنة من القضايا المرفوعة من قبل المؤسّسة أو ضدّها وإدراجها ضمن التقرير تفصيلاً. إلّا أنّ المقترحات كانت متواضعة جدّاً قياساً لحجم العمل المبذول والأدلّة المتوافرة، واقتصرت على ضرورة السعي مع الجهات القضائية لتسريع سير الدعاوى القضائية، ورفد الشعبة بعدد كافٍ من العناصر لمتابعة الأعمال بشكل أمثل. علماً أنّ جميع هذه القضايا يتابعها القضاء الذي تنتهي إليه أعمال الجهات الرقابيّة جميعها، وليس لإدارة الرقابة الداخليّة في هذه الحالة دورٌ يذكَر. ومن ثمّ يمكن تجاوز الأمور التنظيمية البسيطة التي اقترحها التقرير وإلغاؤه بالكامل من خطّة العمل.

إنّ كلّاً من: تقرير الرقابة الداخليّة **على أعمال وحدة مياه الكسوة، وتقرير الرقابة الداخليّة لأعمال شبكة الوصل والقطع في المؤسّسة، وتقرير الرقابة الداخليّة على مشاريع مياه الشرب في مديريّة التنفيذ والمتابعة، وتقرير الرقابة الداخليّة على أعمال مراكز جباية أثمان المياه لثلاثة مراكز تعتمد الجباية الآلية، وتقرير الرقابة الداخليّة لمراكز ضخ برزة الشرقي والقدم مستودع في مؤسّسة مياه دمشق وريفها** قد اعتمد كلٌّ منها على التدقيق المستنديّ بشكل أساسيّ وجرد النقدية والقيام ببعض الجولات الميدانيّة على بعض المشروعات. وتضمّنت جميع التقارير المذكورة مجموعة من الاقتراحات العامّة كالإيعاز بمسك كافّة السجلّات أصولاً، وأتمتة العمل واعتماد نظام الفوترة الآلية، ورفد الشُّعب بعناصر جديدة، وإعادة تأهيل

وصيانة بعض المنشآت. ولا تحتاج هذه الاستنتاجات إلى أدلّة أكثر من السجلات المتوافرة، إذ لا تعدو كونها توجيهات عامّة غير تفصيلية. ولا بدّ من إعادة النظر في إجراءات التدقيق المتبعة حفاظاً على المضمون التدقيقيّ للعمل، وتحريره من الطابع التقليدي الشكليّ الذي بدا واضحاً في التقارير المشار إليها.

تضمّن **التقرير التحقيقيّ رقم ١٣** تاريخ ٢٠/ ٦/ ٢٠١٠ في مؤسّسة مياه دمشق وريفها حول سرقة ٨٥ كيلو زيت من إحدى ورشات الحفارات مجموعة من الاقتراحات تتلخّص بتغريم رئيس ورشة الحفّارة بقيمة النقص في مادّة الزيت وما يترتّب عليه من فوائد وغرامات، وفرض عقوبة الإنذار بحقّه، وتوجيه مديريّة الوحدات الاقتصادية لإيجاد آليّة مناسبة لضبط وتنظيم وحماية الموارد التابعة للورشة. وقد اعتمد التقرير على كتاب رئيس ورشة الحفّارة بوجود النقص في مادة الزيت لدى ترحيل معدّات الحفّارة وطلبه التحقيق في الموضوع، وإفادته وإفادة سائق الصهريج والعاملين في الورشة الذين أكّدوا عدم قيامهم باستلام المواد وعدم تفقّد الكميات عند الترحيل، إضافة إلى مرور ٢٠ يوماً بين تاريخ الترحيل وتاريخ إعداد الكتاب، وعدم تنظيم ضبط شرطة بالكميات المسروقة دون مبرّرات مقنعة. وتبدو هذه الأدلّة منطقية ملائمة، لكن يؤخذ عليها أنّها لم تعتمد مصادر مستقلّة لا سيّما في عمليات تسليم الزيت للورشة الذي أكّد العاملون عدم قيامهم باستلامه. ألم يكن بالإمكان العودة إلى مذكّرات تسليم هذه الموادّ التي تحمل توقيع كلّ من المسلّم والمستلم للتحقّق من الأمر؟ فما دام رئيس الورشة لم يستلم الموادّ فمن استلمها؟ وكيف يُغرَّم بقيمتها ولا توجد وثائق كتابية تثبت تسجيلها بعهدته؟ ثمّ ألا يتطلب الأمر العودة إلى المستودع المركزيّ المسؤول عن هذه الموادّ للتحقيق في دقة آليّة العمل المتّبعة لديه وموثوقيتها؟

تضمّن **التقرير التحقيقيّ رقم ١١** تاريخ ١/ ٩/ ٢٠١٠ في مؤسّسة مياه دمشق وريفها حول سرقة كابلات من مشروع المراح في وحدة مياه النبك مقترحاً واحداً بتوجيه رئيس وحدة مياه النبك لمتابعة موضوع ضبط الشرطة مع الجهات الأمنية والقضائية، والتنسيق مع مديريّة الشؤون الإدارية والقانونيّة بالمؤسّسة. وكانت الأدلّة التي اعتمد عليها التقرير هي ضبط الشرطة وإفادات العاملين التي تضمّنها، وكتاب مديريّة الشؤون المحاسبيّة حول أسعار المواد المسروقة، ثمَّ إعادة استجواب العاملين لإخلاء مسؤوليتهم، وكانت مطابقة لإفاداتهم في ضبط الشرطة. وبالنتيجة لم يضف هذا التقرير شيئاً يذكر على ضبط الشرطة المنظّم سوى تأكيده المباشر على إخلاء مسؤولية العاملين في حدوث السرقة أو ارتكاب مخالفات إدارية أو مسلكية ساهمت بحصولها.

تضمّنت تقارير الرقابة والتفتيش لكلّ من **وحدة مياه القريا الاقتصادية ووحدة مياه صلخد الاقتصادية وقسم الآبار** في مؤسّسة مياه السويداء وصفاً تفصيلياً للإجراءات المستخدمة في الحصول على الأدلّة من

خلال جرد النقدية وسلف المشتريات، وإعادة حساب القيود الدفترية ومطابقتها مع الأرصدة الفعلية، وفحص كافّة السجلّات والوثائق المرتبطة بعمل الوحدة أو القسم، إلى جانب الرقابة الماليّة لعيّنة من أوامر الصرف وتدقيق ثبوتياتها وصحة المعلومات الواردة فيها. وكانت الأدلّة واضحة داعمة بصورة مباشرة للاستنتاجات والاقتراحات المقدّمة، لكنّها لا تمثّل إلاّ جزءاً يسيراً من عمل هذه الوحدات التي تتولّى مهامّ إدارة وتشغيل واستثمار كافة مشاريع مياه الشرب والمنشآت التابعة لها، ويتولّى قسم الآبار إجراء الدراسات الفنية لتحديد مواقع الآبار وحفرها وتأمين مستلزماتها وصيانتها وتجهيزها واستثمارها كما جاء في النظام الداخليّ لمؤسّسات المياه وفي مقدّمة التقارير المشار إليها. ولا يمكن للإجراءات السابقة وحدها أن تقدّم فكرة دقيقة عن صحّة عمل هذه الجهات، ويتطلّب الأمر القيام بجولات ميدانيّة على المشاريع والعدّادات والتجهيزات المختلفة، وإجراء استفسارات من المواطنين، وأخذ عيّنات من المياه المعقّمة وفحصها مخبريّاً للتأكّد من سلامة التعقيم، وغير ذلك من المهامّ المرتبطة بعمل الوحدة أو القسم. وقد يُستعان بلجان خبرة لإتمام هذه الأعمال.

تضمّنت إجراءات التدقيق لكلّ من **تقرير الرقابة والتفتيش في مديريّة التنفيذ والمتابعة، وتقرير الرقابة الآنية لمشروع حفر وإكساء وتجريب بئر في محطّة الثعلة رقم ١٠** في مؤسّسة مياه السويداء تدقيقاً مستنداً فنيّاً ومتابعة ميدانيّة للعقود التي تضمّنتها هذه التقارير للتحقّق الفعليّ من تنفيذ الأعمال بصورة سليمة استناداً إلى نص العقد ودفاتر الشروط الفنية الخاصّة بكلّ مشروع. وكانت الاقتراحات المقدّمة مناسبة في ضوء المعلومات التي حُصل عليها. لكن يؤخذ على تقرير الرقابة الآنيّة قيامه بإجراءات إضافية دون مبرّر تناولت التدقيق المستندي الكامل للإضبارة العقدية وعرض كلّ معلوماتها فنياً ومالياً، ووصف إجراءات التعاقد تفصيلاً في سياق صياغة التقرير، دون أن تخدم هذه الإجراءات العمل التدقيقيّ الذي تمّ القيام به وهو تنفيذ المشروع وليس صحّة العقد والتعاقد. وإلّا فكان من الواجب تدقيق كلّ ما تضمنته الإضبارة شكلاً ومضموناً، ومن ذلك قيمة العقد والكشف التقديري وسلامة إجراءات الإعلان والتعاقد وانتقاء العرض المقبول، وإن تجاوز الأمر صلاحيّات مديريّة التنفيذ.

تضمّن **تقرير رقابة شعبة الشؤون الصحية التابعة لمديريّة الشؤون الإدارية والقانونيّة** في مؤسّسة مياه السويداء دراسة مستندية تفصيلية للشعبة وآليّة عملها، وتدقيقاً لعيّنة من أوامر صرف الوصفات الطبيّة الممنوحة للعاملين. وقد انسجمت الاقتراحات المقدّمة مع المعلومات التي تمّ الحصول عليها. وتعدّ الإجراءات المتّبعة ملائمة لعمل الشعبة، لكنّها ليست كافية للتحقّق من دقة الآليّة المتّبعة فيها. فلا بدّ في هذه الحالة

من الاستعانة بأشخاص من خارج الشعبة وإجراء استفسارات من العاملين المستفيدين وسواهم، وتدقيق عيّنة من الوصفات غير المصروفة المسجّلة لدى الشعبة، والحصول على مصادقات خارجيّة من المشاريع الصحية العمّالية التي تمّ التعاقد معها.

تضمّن تقرير الرقابة على **وحدة مياه الحارة** في مؤسّسة مياه درعا تدقيقاً مستنديّاً لقوائم التحقّق وتقدير أثمان المياه، وسجلّ قراءة العدّادات، وجرداً لصندوق الوحدة وسلفة الشراء ومطابقة أرصدة المستودع. وتمّ القيام بجولات ميدانيّة للتأكّد من قراءة العدّادات وتركيبها والتحقّق من وجودها ووضع العقارات التابعة لها. ولم يتضمّن التقرير تدقيقاً لمشاريع الوحدة وخطّتها الفنية وتجهيزاتها وعقودها، وتدقيقاً تفصيلياً لصرفيّاتها وفواتيرها ومستودعاتها وأعمال الجباة لديها. ورغم أنّ نسبة التدقيق في هذا التقرير ٥٠% ، لكنّ العمل المنجَز لم يكن كافياً لهذه النسبة إذ اختُصرت جوانب كاملة من عمل الوحدة، ولم يقتصر الأمر على تخفيض نسبة اختبارات التدقيق إلى النصف. وبذا، انعكس النقص في الإجراءات المتّبعة على نوعيّة الأدلّة وكميّتها وأثّر سلباً في النتائج المقدّمة.

اعتمد كلّ من تقرير **الرقابة على مديريّة الشؤون الإدارية والقانونيّة وتقرير الرقابة على مديريّة الشؤون الماليّة** في مؤسّسة مياه درعا تدقيقاً مستنديّاً لكافّة السجلّات والأضابير المعمول بها، واقتُرحت مجموعة من الملاحظات التنظيمية كتفعيل دور بعض الشُّعب والدوائر، والالتزام بكافة السجلات المطلوبة والدقة في تسليم البريد وأرشفة الكتب والأضابير. لكنّ العمل المنجَز لم يكن كافياً للحكم على عمل هذه المديريات لا سيّما مديريّة الشؤون الماليّة، إذ لا تشكّل هذه السجلّات إلّا جزءاً يسيراً من أعمالها الفعلية ومن ضمنها تصفية وصرف جميع المدفوعات، والمشتريات والعقود وتسديد القروض الداخليّة والفوائض الاقتصادية وتحصيل أثمان المياه والذّمم والرسوم من المشتركين وتنفيذ عقود التوريدات وأحكام نظام المستودعات ومراقبة مخازن المواد.. فلم يجرِ تدقيق عيّنة من الفواتير وأوامر الصرف والعقود والرواتب وقيود المستودعات، ولم يُعتمد أيّ مصدر خارجي لضمان سلامة العمل وصحّة المعلومات المتوافرة، ولم تُطلب أيّ مصادقة خارجية من مصرف أو سواه للمطابقة، كما لم تدقّق الإيرادات وتحصيل أيّ منها. هذا مع تكرار الإشارة الواردة في الفقرة السابقة من أنّ انخفاض نسبة التدقيق لا يبرّر عدم كفاية وملاءمة الأدلّة.

اشتمل تقرير **الرقابة على مديريّة التنفيذ** في مؤسّسة مياه درعا تدقيقاً مستندياً لعدد من المشاريع تأكّداً من التزامها ببعض أحكام قانون العقود رقم ٥١ لعام ٢٠٠٤ من حيث المباشرة وتسليم موقع العمل، وموعد صرف الكشف الأول وتاريخ انتهاء الأعمال، وتشكيل لجان الاستلام المؤقّت وموعده، والكشف النهائيّ

ودفتر المساحة. وأجريت مطابقات لبعض المشاريع على أرض الواقع بالاستعانة بخبرة، دون ذكر تفصيلات عن محاضر الخبرة ولجانها والجوانب التي تناولتها، ودون تسمية العقود التي دُقّقت مستندياً وميدانياً. وبذا، لم تكن الأدلّة كافية وملائمة لدعم هذه الاقتراحات المقدمة فبدت عامّة بسبب اختصار العديد من تفاصيل المعلومات التي اعتُمدت.

عالج **التقرير التحقيقيّ (١)** لعام ٢٠١٠ في مؤسّسة مياه درعا شكوى بشأن إدخال ثلاث مواد إلى مستودع وحدة مياه الشيخ مسكين عن طريق لجنة الشراء. وكان الاعتراض على الأسعار في مادّتين هما "صاروخ هيتاشي" و"سكر دحل"، وأنّ المادة الثالثة "قساطل" لا تزال موجودة لدى التاجر، وتستجرّ منه أوّلاً بأوّل.

تضمّن التقرير مجموعة من الاقتراحات هي: إلغاء عروض الأسعار الخاصّة "بالسُّكْر" وطلب عروض جديدة من السوق المحلية، ومعاقبة أمين المستودع بعقوبة تنبيه لإبقائه الموادّ في عهدة التاجر بعد إدخالها المستودع، ومعاقبة لجنة الشراء بعقوبة الإنذار لعدم تحرّي مصلحة الإدارة بالشكل المطلوب عند شراء لوازم الوحدة. وقد اعتمد التقرير إفادات كلٍّ من أمين المستودع ورئيس لجنة الشراء والبائع صاحب الفاتورة، والقيام بجولات في السوق لاستطلاع الأسعار والمعلومات الواردة في الشكوى، وتدقيق مذكّرة الاستلام وأمر الصرف، وكتاب مرفق بخصوص طلب تغيير مكان المستودع لأنّه غير آمن. وتعدّ هذه الإجراءات ملائمة لموضوع التقرير، وقد أسفرت عن أدلّة كافية لكنّها لم تُقيَّم على نحو ملائم ولم تسفر عن اقتراحات موضوعيّة. ويمكن إيضاح ذلك على النحو التالي:

أظهر الكشف الفعليّ على المستودع أنّ مساحته صغيرة جداً ولا يمكن استيعاب القساطل ضمنها، وهناك كتاب مرفق بخصوص تغيير مكان المستودع، وذكر أمين المستودع في إفادته عدم وجود قفل للمستودع وأنّه قد تمّ تكليف المستودع المركزيّ بتحسين وضعه وإلى تاريخه لم ينفّذ. وبذا، فأمين المستودع مغلوب على أمره، والحلّ فوق إرادته، والمقترح الخاص به غير موضوعي استناداً إلى الأدلّة المتوافرة. ومن واجب المراقب في هذه الحالة أن يطلب إفادة المستودع المركزيّ وتبرير التأخير، ومن ثمّ يمكنه صياغة مقترح يتضمّن حلّاً للمشكلة وليس ردّاً على الشكوى.

أمّا المقترح الخاصّ بلجنة الشراء لعدم تحري مصلحة الإدارة فقد كان بسبب مادة "سكّر الدحل"، حيث تبيّن وجود نوعين في المستودع أحدهما "إيطالي" والثاني "تايب إيطالي" أدخلا في الفاتورة ضمن بند واحد "إيطالي"، وذكر كلّ من التاجر ورئيس اللجنة أنّ لكلا النوعين سعر واحد هو ١٥٠ ل.س كما ورد في

الفاتورة، إلّا أنّ كشف المراقب الداخليّ في السوق بيّن أن النوع الثاني غير متوافر في حينه وإن وجد فسعره ما بين ١١٠ – ١٢٠ ل.س. وأظهر الكشف على آخر العدّادات المركّبة لدى المشتركين تركيب كلا النوعين ما يؤكّد صدق الإفادات. وبهذا، فإنّ مصلحة الإدارة التي لم تتحراها لجنة الشراء ووُجِّه إليها إنذار بسببها وطُلب منها إعادة العروض المقدّمة بشأنها لا تتجاوز قيمتها ١٠٠٠ ل.س كحدّ أقصى[١٩]. ونحن نعتقد أنّ المبلغ ضئيل جداً والمشكلة أزهد بكثير من المستوى المطلوب لإجراء التحقيق بشأنها، لا سيّما أنّه أُوقف الصرف ريثما تنتهي عمليّة التحقيق! ويُكتفى في هذه الحالات عادةً بتنظيم مذكّرة تقصّي عن الموضوع ومعالجته محلياً.

وبالنتيجة نقول: اتّسمت التقارير المعروضة سابقاً بمنطقيّتها من حيث الربط بين الاقتراحات والأدلّة المقدّمة، لكن يؤخذ عليها عموماً عدم تحقّق شرط الكفاية في الأدلّة، وهو ما ينعكس حكماً في الملاءمة والإقناع. وقد ظهر هذا واضحاً في بعض التقارير التقليدية المقدّمة حيث خلت من الجهد المميّز في استقراء الواقع وتقديم الجديد، وكانت أدلّتها متوقّعة ومتكررة. ومن الصعوبة بمكان أن يؤدّي مثل هذا العمل إلى اكتشاف الخلل أو الإشكاليات لأنّه يقع ضمن مناطق مجتَنبَة. ورغم أهمية العمل المنجَز في بعض التقارير المقدّمة والجهود المبذولة في إعدادها، وعدا عن كون الموضوع نسبياً إلى حدّ ما فإنّه يصعب تعميمه على مجموعة كبيرة من التقارير، ترى الباحثة وجود قصور عامّ في الأدلّة المقدّمة من قبل إدارات الرقابة الداخليّة ضمن العيّنة المدروسة وهو ما يمكن اجتنابه ببعض الجهد.

ب–الفرضيّة الفرعيّة الثانية: لا تقوم إدارات الرقابة الداخليّة في مؤسّسات المياه في سورية بتوثيق كلّ ما يتعلق بعمليّة التدقيق بتفاصيل كافية.

نصوص القانون ٢٤ لعام ١٩٨١: لم يتضمّن القانون ٢٤ لعام ١٩٨١ والنظام الداخليّ للهيئة في سورية أيّة شروط مباشرة لعمليّة التوثيق غير أنّه أكّدها ضمناً في النصوص التالية:

نصّت المادة ٣٤– ج من النظام الداخليّ للهيئة على أن: "يتم تنظيم آليّة أداء الأعمال واعتماد نماذج السجلّات والوثائق بقرار من المجلس الأعلى للهيئة العامّة للرقابة والتفتيش" (النظام الداخليّ للهيئة،١٩٩٠، ص٢٠). ونصّت المادة ٤٠–ج–٤ منه على أن: "تحفظ الأوراق والوثائق مدة لا تقل عن /٥/ سنوات،

[١٩] نصف العدد أي ٢٥ سكراً كان من النوع المفقود الذي سعره ما بين ١١٠– ١٢٠ل.س ، والسعر المسجّل على الفاتورة ١٥٠ ل.س، أي بفارق قدره ٤٠ ل.س للسكر الواحد كحد أقصى، فتكون القيمة الإجمالية ٢٥× ٤٠= ١٠٠٠ ل.س.

ويتلف ما ينبغي إتلافه منها ومن السجلّات بموجب قرار يصدر عن رئيس الهيئة بتوصية من المجلس" (النظام الداخليّ للهيئة،١٩٩٠، ص٢١). ونصّت المادة ٩٢- ج على أن: "يحتفظ المدقّق بالوثائق والسجلّات والأدلّة إلى حين حلول محقّق آخر محلّه إذا تقرّر ردّه" (النظام الداخليّ للهيئة،١٩٩٠، ص٣٤).

التطبيق الفعلي لنصوص القانون على أرض الواقع: أكّد المراقبون الداخليّون في مؤسسات المياه موضوع العينة أنّه يتمّ الاحتفاظ بالأوراق والوثائق لفترة طويلة من الزمن تتجاوز العشر أو الخمسة عشر عاماً، إذ كثيراً ما يتطلب عملهم العودة إلى بعض الثبوتيات القديمة لسبب أو آخر. ولا يُتلَف منها شيء إلاّ بموجب قرار أصوليّ موقّع من السيد رئيس الهيئة المركزية للرقابة والتفتيش. وهو الشرط الوحيد للتوثيق الوارد في النصوص السابقة للقانون ٢٤ لعام ١٩٨١.

مدى انسجام التطبيق الفعليّ مع معايير التدقيق الداخليّ المهنيّة:

توثيق الخطط والتقارير: تُظهر الملاحق المرفقة بهذا البحث عرضاً تفصيلياً لخطط الرقابة الداخليّة في كلّ من مؤسّسات مياه دمشق وريفها والسويداء ودرعا لعام ٢٠١٠، ومعظم التقارير المعدّة تنفيذاً لهذه الخطط، إضافة إلى عيّنة من التقارير التحقيقية. ويمكن لقارئ هذه الوثائق أن يفهم بسهولة طبيعة التدقيق ونطاقه وتوقيته وإجراءاته ونتائجه وتوصياته، ما يشير أنّ ثمّة توثيقاً ملائماً للخطط والتقارير تتبعه إدارات الرقابة الداخليّة في هذه المؤسّسات.

توثيق أوراق العمل: أظهر الاستطلاع المباشر لواقع العمل والمقابلات الشخصيّة مع المراقبين الداخليّين في مؤسّسات المياه موضوع العيّنة أنّ كافة الأدلّة والوثائق المتعلّقة بالنتائج ترفق مع نسخ التقارير الأصلية، شريطة أن تكون موقّعة بشكل أصوليّ ويشار إليها صراحةً في صياغة التقرير ذاته. وتحفَظ نسخ من التقرير وثبوتياته في ملف مستقل خاصّ به ليكون بالإمكان العودة إليها عند الحاجة. ولا يسمَح بالاطّلاع على هذه الملفات والوثائق إلاّ للأشخاص المخوّلين، حيث تبقى في عهدة المراقب معدّ التقرير، أو يكلَّف أحد موظفي إدارة الرقابة الداخليّة بمسؤولية الاحتفاظ بها.

ويُحتَفظ بنسخ إلكترونية عن الوثائق التي تعدّها إدارة الرقابة الداخليّة كالخطط والتقارير، والمراسلات المختلفة الصّادرة عنها، أمّا أوراق العمل الأخرى كالأدلّة والمصادقات الخارجية فتأرشف يدويّاً ضمن الملفّات الخاصّة بها حيث تؤشّرها جهات أخرى. وتسجّل كافة الأوراق الصّادرة والواردة إلى إدارة الرقابة الداخليّة في الديوان

الخاصّ بها في مؤسّسة مياه دمشق، وفي ديوان المؤسّسة العامّ في مؤسّستي مياه درعا والسويداء. مع العلم أنّ عدم وجود ديوان خاصّ بإدارة الرقابة الداخليّة يخلّ بمظهرها المستقلّ.

وبسؤال اثنين من مفتّشي الهيئة المركزيّة للرقابة والتفتيش عن صحّة المعلومات السابقة، فقد أكّدا الالتزام بها على أرض الواقع، مشيرين إلى أنّه لا يُصادَق على أيّ تقرير إذا لم تُستكمل كافّة الثبوتيات والأدلّة المطلوبة، وتُعاد جميعاً إلى إدارة الرقابة الداخليّة للحفظ والتنفيذ.

وبناء على ما تقدّم يمكن الاستنتاج بأنّ إدارات الرقابة الداخليّة في مؤسّسات المياه في سورية تتبع عمليات توثيق ملائمة وتفصيلية لكلّ ما يتعلق بعمليّة التدقيق.

ت-الفرضيّة الفرعيّة الثالثة: لا تقوم إدارات الرقابة الداخليّة في مؤسّسات المياه في سورية بتقديم نتائج وتوصيات واضحة ومحدّدة بطريقة ملائمة.

نصوص القانون ٢٤ لعام ١٩٨١: تضمّنت المادة ١٦٩ من النظام الداخليّ للهيئة المركزيّة للرقابة والتفتيش في سورية على أن: "تقدّم الرقابة الداخليّة تقارير بنتيجة أعمالها إلى الإدارة التي تتبعها الرقابة الداخليّة سواء كانت مركزيّة أو فرعية، ويتعين على الإدارة المخولة صلاحيات معالجة مقترحات وطلبات التقارير وإبلاغها مشفوعة برأيها إلى "الهيئة" ممثّلة برئاسات المجموعات والفروع في غضون أسبوعين على الأكثر"، وأن "تقدّم مديريات الرقابة كشفاً بتقاريرها نصف السنوية عن نتائج أعمالها والجهات المشمولة إلى الوزير المختص، وإيداع نسخة منها إلى كل من رئيس الهيئة المركزيّة للرقابة والتفتيش ورئيس الجهاز المركزيّ للرقابة المالية" (النظام الداخليّ للهيئة،١٩٩٠، ص١٦٧). ونصّت المادّتان ١٧١ و١٧٢ على كيفية تصرّف كلّ من الإدارة والهيئة بتقارير الرقابة الداخليّة استناداً إلى نوعية التقارير.

وتضمّن النظام الداخليّ للهيئة المركزيّة للرقابة والتفتيش في سورية مجموعة واسعة من الشروط واجبة التطبيق بما يتعلق بشكل النتائج ومضمونها وطريقة تقديمها، ما يشير إلى تركيزه الكبير على النتيجة النهائية وإعطائها أهمية أكبر من سواها. فنصّت المادة ١١٣ من النظام الداخليّ للهيئة على أن: "يصاغ التقرير الرقابيّ أو التفتيشي على صورة واضحة، وبلغة سهلة وسليمة، دون إسهاب أو تعقيد. وأن يتضمن عرضاً دقيقاً للأوضاع الراهنة وأسباب تصحيح الانحراف والأخطاء. ويحقّ للمفتّش بموجب هذه المادة أن يتصرف في طريقة إعداد تقريره وصياغته، على أن يتضمّن العناصر الآتية:
١ – تعريف موجز بالجهة التي تناولتها المهمّة، يشتمل على النصوص الأساسية الناظمة أعمالها.

٢ – بيان موجز بالموضوعات التي تناولها العمل الرقابيّ أو التي تم تفتيشها.
٣ – تحديد السبل والوسائل التي اتبعها المفتّش والإجراءات التي اتخذها في تنفيذ المهمّة، والتي خرج منها بملاحظاته.

أ– ٤ – آ – تثبيت الملاحظات: البسيط منها والإجراءات المتّخذة في صددها، والأساسي الذي يقتضي المعالجة بطلب أو اقتراح أو توصية.

ب – تثبيت النتائج المستخلصة، السلبي منها والايجابي، بما يعطي فكرة واضحة عن سير العمل في الجهة موضوع المهمّة.

٥ – نتيجة تداول المفتش مع الجهات المعنية فيما توصل إليه من ملاحظات، وما تبدى له من حلول أو توصيات أو مقترحات أو طلبات.

٦ – المطالعة، وتتضمّن بيان الرأي في مدى نجاح الإدارة في الأعمال موضوع المهمّة، وأسباب التعثّر في حال وجوده، وإمكانات تلافيه.

٧ – الطلبات والمقترحات والتوصيات".

(النظام الداخليّ للهيئة،١٩٩٠، ص٤١)

وفي المهامّ التحقيقية: نصّت المادة ١٣٩ على أن: "يعد المفتش تقريره، فور إنجاز مهمّة التقصّي أو التحقيق. ويراعي في إعداده أن تكون الصياغة واضحة محددة بعيدة عن التنسيق والعبارات القاسية، وأن يكون مدعّماً بالمستندات القانونية، والوثائق المؤيدة للواقعات المنسوبة إلى العامل أو النافية لها، وسلامة التطبيق القانوني للواقعات، وأدلّتها، بما يتفق والنصوص الجزائية والمسلكية. وفي تقرير التقصّي، وفي حالات نفي الموضوع الذي تم تقصّي الواقع فيه، يمكن الاكتفاء بإيراد موجز عنه مع ما اطّلع عليه المفتش المتقصي من وثائق وما تمّ تداوله مع المعنيين، وأدلّة نفي الموضوع أو تعذر إقامة الدليل عليه. وللمفتش أن يتصرف في طريقة إعداد تقرير التقصّي أو التحقيق وصياغته". وتضمّنت المادة مثالاً للتبويب يمكن للمدقّق الالتزام به" (النظام الداخليّ للهيئة،١٩٩٠، ص٤٧).

التطبيق الفعليّ لنصوص القانون على أرض الواقع: أسهمت التفصيلات التي تضمّنها القانون فيما يتعلق بالنتائج في التطبيق السليم لها على أرض الواقع، ويمكن بإلقاء نظرة على تقارير الرقابة الداخليّة ضمن العيّنة المدروسة (ملاحق البحث ٤ و٥ و٦) أن نستنتج التزامها بنصوص القانون شكلاً ومضموناً بما يتعلّق بتقديم النتائج. فقد قدّمت تقارير الرقابة والتفتيش آراء واضحة مفهومة ومعروضة بطريقة سهلة سليمة

دون إسهاب أو تعقيد، ما سمح بفهمها دون صعوبات. وعُرضت التقارير التحقيقية بطريقة منطقية واضحة محدّدة، ولم تتضمّن عبارات قاسية أو مسيئة للمشكوّ منهم.

والتزمت التقارير المذكورة جميعها بالعناصر المحدّدة في المواد المذكورة، فاحتوت تقارير الرقابة والتفتيش عموماً الفقرات التالية: موضوع التقرير، ولمحة عامّة عن القسم أو المديريّة التي تناولها التقرير كما جاء في النظام الداخليّ للمؤسّسة، والموضوعات التي تناولها العمل الرقابي (وتمثّل أهداف الخطّة)، والوقائع والمشاهدات، والمطالعة، والطلبات والمقترحات. في حين احتوت التقارير التحقيقيّة: موضوع التقرير، والوقائع والمشاهدات، وملخص الإفادات، والمطالعة، والطلبات والمقترحات.

وتجاهلت تقارير الرقابة والتفتيش كافّةً البند الخامس من المادّة ١١٣ المتعلّق بعرض نتائج تداول المفتّش مع الجهات المعنية فيما توصّل إليه من ملاحظات، وما تبدّى له من حلول أو مقترحات أو طلبات. ولم يتضمّن أيّ منها مداخلةً لمسؤولٍ أو جهة ذات علاقة بعمليّة التدقيق كمديري الدوائر والأقسام والشُّعب التي تتبع لها الجهات الخاضعة للتدقيق. ويعدّ تجاهل تطبيق هذا الشرط من جوانب القصور في أداء إدارات الرقابة الداخليّة ضمن العيّنة المدروسة الذي قد يُفسّر على أنّه خلل في بذل العناية المهنيّة الواجبة، أو نزوع شديد نحو البيروقراطية.

أمّا تقديم الكشوفات نصف السنوية بالتقارير إلى الوزير المختصّ ورئيس الجهاز المركزيّ للرقابة الماليّة فهو غير مطبّق على أرض الواقع كما أكّدت المقابلات الشخصيّة التي عقدت مع بعض مفتّشي الجهاز المركزيّ للرقابة الماليّة لدى اثنين من الفروع والمراقبين الداخليّين في وزارة الإسكان والتعمير في سياق إعداد هذه الدراسة، وهذا يؤكّد غياب التنسيق بين الأجهزة الرقابية المختلفة التي تدقّق عمل القطاع العامّ، ويشير إلى خلل في عمليّة الإفصاح الواجب تبنّيه في العمليّات الرقابيّة المختلفة. وهو ما أشير إليه بمزيد من التفصيل في اختبار الفرضيّة المتعلّقة بمعيار التخطيط لاحقاً، هذا لأنّ التنسيق الفعّال يكون في بداية العمل وليس في نهايته كتحصيل حاصل، ما جعل عمليّة التنسيق أكثر انسجاماً مع معايير الاستجابة. وتعدّ عمليّة توزيع النتائج على النحو المذكور في نصّ المادة ثمرة من ثمرات التنسيق المطلوبة بين الجهات الرقابية المختلفة.

مدى انسجام التطبيق الفعليّ مع معايير التدقيق الداخليّ المهنيّة:

احتوت جميع التقارير التي تضمّنتها العيّنة أهداف المهمّة ونطاقها واستنتاجاتها وتوصياتها وخطط العمل المتعلقة فيها. ولم تظهر التقارير رأياً خطياً صريحاً للإدارة أو مجلس الإدارة أو أيّة جهة مسئولة أخرى، غير أنّها تمرّ على المدير بعد خروجها من إدارة الرقابة الداخلية وتحمل رأيه وتأشيرته قبل إرسالها إلى الهيئة. ويقوم مدير الرقابة الداخلية بإرسال نتائج التقرير إلى الجهات المعنية للتقيدّ بها بعد اعتماد التقرير رسمياً من الهيئة.

أوصلت جميع تقارير الرقابة الداخلية ضمن العينة المدروسة نتائجها بطريقة محدّدة واضحة مفهومة وسهلة الفهم، كما أشرنا في الفقرة السابقة. وقد تباينت النتائج المعروضة من حيث الفعاليّة والموضوعيّة والأدلّة المقدّمة كما سبقت الإشارة عند الحديث عن كفاية وملاءمة الأدلّة، وأظهرت في معظمها أوجه القصور في الرقابة الداخليّة للقسم أو الشعبة أو الوحدة التي يجري تدقيق أعمالها استناداً إلى مهامّها الواردة في النظام الداخليّ. وركّزت على نحو خاص على ضرورة الالتزام بالقوانين والأنظمة والعقود المعمول بها لدى الجهة الخاضعة للتدقيق، إلّا أنّها أهملت العديد من الجوانب الهامّة الأخرى. ونجد تفاصيل هذا الشرح لدى الحديث عن طبيعة الخدمات المقدّمة في اختبار الفرضيّة الرئيسة الثالثة.

وبوجه عامّ وحيث ترتبط النتائج بجميع المعايير الأخرى فإنّ جميع أوجه القصور في تلك المعايير ينعكس عليها تلقائياً. غير أنّه يمكن القول أنّ جميع تقارير الرقابة الداخليّة ضمن العيّنة انسجمت مع نصوص القانون ٢٤ لعام ١٩٨١ الذي أظهر تركيزاً لافتاً على النتائج واحتوى العديد من التفصيلات وكان منسجماً إلى حدّ كبير مع معايير التدقيق الداخليّ المهنية، ما جعل التقارير تتفق أيضاً مع هذه المعايير بصورة كبيرة.

ث-الفرضيّة الفرعيّة الرابعة: لا يتمّ الإشراف على إدارات الرقابة الداخليّة في مؤسّسات المياه في سورية وتقويمها على نحو ملائم.

في الإشراف:

نصوص القانون ٢٤ لعام ١٩٨١: تعدّ الهيئة المركزيّة للرقابة والتفتيش الجهة المختصّة بالإشراف على عمل إدارات الرقابة الداخليّة في سورية استناداً إلى نصوص القانون ٢٤ لعام ١٩٨١ والنظام الداخليّ للهيئة. وذلك في النواحي التالية:

١. خطط الرقابة الداخليّة: نصّت الفقرة ب من المادة ١٦٤ من النظام الداخليّ للهيئة وفيما يتعلّق بمشروع الخطة أنّه: "للهيئة حق تعديل المشروع بما يتلاءم وخطط عملها، وتصدق الخطط معدلة بموجب صكوك يصدرها الرؤساء الإداريون وتبلغ نسخاً عنها إلى الهيئة" (النظام الداخليّ للهيئة،١٩٩٠، ص١٦٤).

٢. تقارير الرقابة الداخليّة: نصّت المادة ١٦٩ من النظام الداخليّ للهيئة على أن: " تقدم التقارير إلى الإدارة التي تتبعها الرقابة الداخلية سواء كانت مركزية أو فرعية ويتعين على الإدارة المخولة صلاحيات معالجة مقترحات وطلبات التقارير وإبلاغها مشفوعة برأيها إلى الهيئة" (النظام الداخليّ للهيئة،١٩٩٠، ص١٦٧). ونصّت المادّتان ١٧١ و١٧٢ على كيفية تصرّف كلّ من الإدارة والهيئة بتقارير الرقابة الداخليّة استناداً إلى نوعية التقارير.

٣. متابعة سير العمل: نصّت المادة ١٧٥ على أن: "يقوم رئيس الهيئة بدعوة مديري الرقابة الداخليّة والعاملين فيها إلى اجتماعات فردية أو مشتركة، للاطلاع على سير العمل الرقابيّ في الجهات العامّة أو على وضع الرقابة بشكل عامّ، وعلى مدى تحقيقها المزيد من الفاعلية والنجاح" (النظام الداخليّ للهيئة،١٩٩٠، ص١٧٢). و"يقدّم جهاز الرقابة الداخليّة إلى الهيئة بواسطة الإدارة تقارير دوريّة ربع سنويّة بما باشر من مهمّات الخطّة والصعوبات التي يواجهها، ومقترحاتها لمعالجتها وتذليلها" (النظام الداخليّ للهيئة، ١٩٩٠، ص١٧٢).

٤. الإشراف المباشر على التحقيقات المتعلّقة بالجرائم الاقتصادية والجرائم الواقعة على المال العامّ الواردة في المادة ٤/ج من القانون ٢٤ لعام ١٩٨١ إذا تضمّنت هدراً لأموال الدولة يزيد على مليون ليرة سورية، حيث يتطلب القيام بها الحصول على موافقة الهيئة قبل البدء بعمليّة التحقيق، استناداً إلى القرار ٤/ م. أ تاريخ ١/ ٣ /٢٠١٠ الصادر عن رئيس الهيئة المركزيّة للرقابة والتفتيش.

٥. تدريب المراقبين الداخليّين وتطويرهم: نصّت المادة ١٦٢ من النظام الداخليّ على أن: " تعقد في "الهيئة" بمؤازرة الجهات العامة، دورات تأهيل وتدريب للعاملين في الرقابة الداخلية يعتمد "المجلس" خططها ويتم إقرار انعقادها بقرارات من الوزراء" (النظام الداخليّ للهيئة،١٩٩٠، ص١٦٣).

يُستَنتَج ممّا تقدّم أنّ القانون أولى عملية الإشراف الخارجيّ من قبل الهيئة أهمية كبيرة غير أنّه كان أكثر تركيزاً على النتائج من إجراءات العمل المتّبعة للحصول عليها، وخرج عن هذه القاعدة في الإشراف على بعض التحقيقات التي تتجاوز فيها نسبة هدر أموال الدولة مليون ليرة سورية، وحصر القيام فيها بتفويض

من الهيئة، أي بإشرافها المباشر. وهذا يعني أنّه ربط عمليّة الإشراف المباشر بالأهمية الاقتصادية للموضوع وأثره في خزينة الدولة، ومن ثمَّ لم يكن لجميع أعمال الرقابة الداخليّة قدراً متساوياً في الإشراف. وبحسب أهداف الرقابة الداخليّة ومهامّها في القطاع العامّ حسبما ورد في المادة ٤/ ب و ج من القانون ٢٤ لعام ١٩٨١، نجد أنّها ترتبط جميعها بذات الأهمية الاقتصادية لو أنجزت على نحو ملائم، ومن ثمّ تتطلّب إشرافاً ملائماً.

التطبيق الفعليّ لنصوص القانون على أرض الواقع: تُعرَض جميع خطط الرقابة الداخليّة على الهيئة، ويجب الحصول على موافقتها قبل مباشرة المهامّ التي تشتمل عليها هذه الخطط. كما ترسل إليها التقارير المعدّة جميعها، وتؤكّد تأشيرة الهيئة على الخطط قيد العمل والتقارير المنفّذة هذه القضيّة. وأكّد المراقبون الداخليّون في مؤسّسات المياه موضوع العيّنة اعتماد المفتّشين في إشرافهم الوثائق وأوراق العمل فقط، وأنّه ليست هناك متابعة واقعية لإجراءات العمل التي تمثّلها هذه المستندات كمراحل إعداد كلّ من الخطط والتقارير.

وتبيّن لنا من المقابلات الشخصيّة مع بعض المفتّشين والمراقبين الداخليين ضمن العيّنة المدروسة أنّه يتّبع في معالجة التقارير التعليمات التنفيذية التي تضمّنها النظام الداخليّ استناداً إلى نوعيتها. وأكّدوا أنّه يندر أن تعقد اجتماعات مشتركة في الهيئة للاطلاع على سير العمل الرقابيّ، أمّا الاجتماعات الفردية فتُعقَد في بعض الحالات الخاصّة. وأشاروا إلى أنّه لم يخضع أحد منهم لدورات تدريب وتأهيل في الهيئة منذ تاريخ تسميتهم مراقبين داخليّين.

مدى انسجام التطبيق الفعليّ مع معايير التدقيق الداخليّ المهنيّة:

تتشابه عملية الإشراف الخارجي الواردة في القانون إلى حدّ كبير مع معايير التدقيق الداخلي المهنية، لذلك يعدّ تطبيق القانون فيها تطبيقاً لمعايير التدقيق الداخليّ المهنية أيضاً كما جاء في الفقرة السابقة.

وحول ما يتعلّق بإشراف مدير الرقابة الداخليّة على عمل إدارته: لم يتضمّن القانون شروطاً تتعلّق بهذا النوع من الإشراف الداخليّ، فغالباً ما تقتصر هذه الإدارة عليه، كما هو ملاحظ في مؤسّستي مياه السويداء ودرعا ضمن العيّنة المدروسة فاقتصرت فيهما إدارات الرقابة الداخليّة على مدير كلٍّ منهما وعنصر إداري واحد. أمّا في مؤسّسة مياه دمشق فتشتمل إدارة الرقابة الداخليّة على مدير وأربعة مراقبين آخرين وبعض العناصر الإدارية، وقد أكّدت المقابلات الشخصيّة مع المراقبين الداخليّين فيها مشاركة مدير الرقابة الداخليّة

بالخطّة في جميع مراحل إعدادها، وقيامه بتوزيع الأعمال على فريقه وتوجيهه ومتابعة احتياجاته، ومصادقته على جميع الخطط والتقارير التي تعدّها إدارته، وإشرافه على عمليّة توزيعها، ومتابعة تنفيذ الاقتراحات والتوصيات مع الجهات صاحبة العلاقة. بيد أنّه لا يقوم بالإشراف الميدانيّ على إجراءات العمل المنفّذة من المراقبين الداخليّين، إلّا في بعض القضايا العالقة أو الطارئة التي قد تحدث أثناء عمليّة التدقيق.

وحول ما يخصّ الإشراف على العمليّات: يُكلّف بكلّ موضوع مراقباً داخليّاً واحداً فقط هو المشرف على عمليّة التدقيق الخاصّة به ومنفّذها والمسؤول عن كلّ ما يحدث فيها.

في التقويم:

نصوص القانون ٢٤ لعام ١٩٨١: لم تنل عمليّة التقويم إلا إشارة عابرة استناداً إلى القانون ٢٤ لعام ١٩٨١، فنصّت المادة ١٧٤ من النظام الداخليّ للهيئة على أن: "تتأكد الهيئة من مستوى فعالية أداء الرقابة الداخلية من خلال المنجزات التي تحققها أو نتيجة الرقابة التي تمارسها الهيئة على نشاطات الجهات الإدارية وسير أعمالها" (النظام الداخليّ للهيئة،١٩٩٠، ص١٧٢).

ومن الملاحظ أن النظام الداخليّ للهيئة المركزيّة للرقابة والتفتيش في سورية ركّز على التقويم الخارجي من قبل الهيئة لأداء الرقابة الداخليّة باعتماد المؤشّر الكمّي لحجم العمل المنجَز، أو الرقابة المباشرة على الأداء، وهو لم يتضمّن أيّة مؤشّرات على كيفية القيام بهذا التقويم في سبيل الحكم على جودة العمليات وجودة المراقبين الداخليّين، ولم يضع القانون نصوصاً خاصّة بعمليّة التقويم الداخليّ من قبل مدير الرقابة الداخليّة التنفيذيّ.

التطبيق الفعليّ لنصوص القانون على أرض الواقع: أكّدت المقابلات الشخصيّة مع بعض مفتّشي الهيئة المركزيّة للرقابة والتفتيش أنّ جميع الخطط والتقارير التي يقوم المراقبون بإعدادها تُرفَع إلى الهيئة، ومن ثمّ فهي تقدّم فكرة كافية من وجهة نظرهم عن أعمال المراقبين الداخليّين، فيُقيَّمون على هذا الأساس. مؤكّدين أنّه ليس هناك تقويماً دورياً خطياً أو رسمياً لعمل المراقبين الداخليّين.

مدى انسجام التطبيق الفعليّ مع معايير التدقيق الداخليّ المهنيّة:

أكّدت المقابلات الشخصيّة مع بعض مفتّشي الهيئة المركزيّة للرقابة والتفتيش والمراقبين الداخليّين أنّه ليس هناك منهجيات أو مؤشّرات محدّدة لتقويم عمل المراقبين الداخليّين، ويفتقد المظهر الشفهي النسبي المذكور

في الفقرة السابقة قيمته إذ لا دليل على وجوده ولا وثائق إثبات له. لكن ما ذكر قد يدلّ على أنّ الهيئة إحدى الجهات القادرة على إجراء هذا التقويم واعتماد مؤشّرات أكثر دقة من جهات أخرى. علماً أنّ الخطط والتقارير وحدهما ليستا كافيتين للحكم على عمل إدارة الرقابة الداخليّة، وهناك العديد من الجوانب التي قد لا تظهرها الخطط والتقارير بوضوح كاستقلاليّة المراقب وحياده وجهوده المبذولة وكفاءاته وأخلاقياته. مع الإشارة إلى أنّ الجوانب المعمول بها والمعروضة أعلاه تعدّ انسجاماً جزئياً مع معايير التدقيق الداخليّ المهنيّة.

وإذ لا يعدّ التقويم الداخليّ من قبل مدير الرقابة الداخليّة التنفيذيّ عمليّة ملزمة بموجب القانون، فلا يتمّ هذا التقويم على أرض الواقع، باستثناء ما يتعلق بالترافيع الدورية على الأجور كلّ عامين، وهي عمليّة شكلية ملزمة لكافّة الإدارات استناداً إلى قانون العاملين الأساسيّ.

بالنتيجة يمكن القول: ركّز القانون ٢٤ لعام ١٩٨١ على عمليتي الإشراف والتقويم الخارجيّتين من قبل الهيئة المركزية للرقابة والتفتيش دون أن يفصّل في كيفية القيام بهذه العمليات على أرض الواقع. وكان التزام الهيئة المركزية بهما منسجماً مع العموميات التي حدّدها القانون، غير أنّه قليل الفعاليّة من الناحية العمليّة لخلوّه من مؤشرات محدّدة واضحة. ولم يتضمّن القانون شروطاً لكلّ من الإشراف والتقويم الداخليّين من قبل مدير الرقابة الداخلية، لكن لوحظ التزاماً ببعض الإجراءات المتعلقة بهما بما ينسجم مع معايير التدقيق الداخليّ المهنية، وهي من النقاط الإيجابية في الواقع العملي ولا بدّ أن تُدعّم بنصوص قانونية موافقة لتعزيز فعاليتها.

يؤدّي النقاش السابق إلى الاستنتاج بأنّ إدارات الرقابة الداخليّة في مؤسّسات المياه في سورية لا تلتزم بمنهجية عمل دقيقة ملائمة في كلّ من توافر الأدلّة الكافية والمقنعة والإشراف والتقويم، وتلتزم بها في عمليّتي التوثيق وتقديم النتائج.

ثانياً– اختبار الفرضيّة الرئيسة الثانية: لا تحقّق إدارات الرقابة الداخليّة في مؤسّسات المياه في سورية مسؤوليتها الاجتماعية.

يتمّ اختبار هذه الفرضيّة من خلال الفرضيّات الفرعيّة التالية:

أ– الفرضيّة الفرعيّة الأولى: لا تلتزم إدارات الرقابة الداخليّة في مؤسّسات المياه في سورية باستراتيجيات تخطيط فعّالة بما يتماشى مع أهداف المؤسّسة ومشكلاتها الرئيسة.

نصوص القانون ٢٤ لعام ١٩٨١: نصّت المادة ١٦٤ من النظام الداخليّ للهيئة المركزيّة للرقابة والتفتيش على أن: "تمارس "الرقابة الداخليّة" الرقابة والتفتيش، من خلال خطط سنوية تقترح هي مشروعها، الذي ينبغي أن يتضمن موضوعات الرقابة أو التفتيش– والمراحل الزمنية التي يتناولها التفتيش أو الرقابة، أي السنوات التي تتناولها أعمال المراجعة أو التدقيق لموضوعات الرقابة والتفتيش من خلال برنامج زمني سنوي مقسّم إلى أربعة أرباع السنة– ونسبة المراجعة أو التدقيق– والأهداف المتوخاة لكلّ موضوع من موضوعات الخطّة" (النظام الداخليّ للهيئة، ١٩٩٠، ص١٦٣). ولم يتضمّن القانون شروطاً أو توجيهات أخرى حول عمليّة التخطيط.

التطبيق الفعليّ للقانون على أرض الواقع: تشير خطط الرقابة الداخليّة المعروضة في ملاحق البحث التزاماً بنص المادة ١٦٤ المذكورة أعلاه، فتعدّ الخطط بصورة سنويّة، وتتضمّن الموضوعات، والمراحل الزمنية التي تتناولها وفق برنامج مقسّم على أرباع السنة، وأهداف الخطة في كلّ موضوع من الموضوعات المخطط لها.

وبيّنت المقابلات الشخصيّة التي أجريت مع المراقبين الداخليّين والمديرين والمفتّشين أنّ جميع ما ورد في المادة ١٦٤ من النظام الداخليّ مطبّق على أرض الواقع باستثناء دليل العمل، فليس هناك أدلّة عمل لإدارات الرقابة الداخليّة في العيّنة المدروسة. وتبيّن أنّ آلية إعداد الخطط في كلّ من مؤسّسات مياه دمشق وريفها والسويداء ودرعا متشابهة، وقد أوضحها المراقبون الداخليّون على النحو التالي:

يتم في نهاية كلّ عام وضع خطّة سنوية من قبل إدارة الرقابة الداخليّة للعام التالي، وتُعرض على المدير العامّ للموافقة عليها، ثمّ تُرفع فيما بعد إلى فرع الهيئة المركزيّة للرقابة والتفتيش في المحافظة التي تتبع لها المؤسّسة للحصول على موافقتها على الخطّة معدّلة أو بدون تعديل.

مدى انسجام التطبيق الفعليّ مع معايير التدقيق الداخليّ المهنيّة:

تشير العودة إلى خطط الرقابة الداخليّة لعام ٢٠١٠ في كلّ من مؤسّسات مياه دمشق وريفها والسويداء ودرعا المعروضة في ملاحق البحث أنّ حجم الخطط يتناسب مع عدد المراقبين الداخليّين في الجهة صاحبة الخطّة. فكان عدد الموضوعات الرقابية والتحقيقية في مؤسّسة مياه دمشق ٢٢ موضوعاً موّزعة على أربعة مراقبين داخليّين، أي ما يعادل ٥،٥ موضوعاً على مدار العام لكلّ مراقب. وبلغ عدد الموضوعات الرقابية والتحقيقية في مؤسّسة مياه السويداء ٦ موضوعات على مدار العام لمراقب داخليّ واحد، و ١٠ موضوعات في مؤسّسة مياه درعا لمراقب داخليّ واحد أيضاً. وبذا، كانت المهامّ الموكلة للمراقب الداخليّ الواحد في درعا أكبر من نظيرتيها في السويداء ودمشق من حيث العدد، إلاّ أنّ مؤسّسة مياه درعا أصغر حجماً من مؤسّسة مياه السويداء، وعدد العاملين فيها أقلّ، ونسبة التدقيق المعتَمدة أصغر ما يبرر الفارق بينهما. أمّا مؤسّسة مياه دمشق فهي مؤسّسة مركزيّة كبيرة الحجم لا سيما بعد دمج الريف والمدينة في مؤسّسة واحدة، ويمكن لاتّساع حجم أعمالها وزيادة عدد العاملين فيها أن يبرّر الانخفاض المذكور في نصيب المراقب الداخليّ الواحد من عدد الموضوعات الرقابية والتحقيقية. هذا إذا وضعنا جانباً المذكّرات التي أُعدّت في غضون عام الدراسة في مهامّ التقصّي، وتبلغ: في مؤسّسة مياه دمشق وريفها ١٢٠ مذكّرة، وفي مؤسّسة مياه السويداء ١٠٠ مذكّرة، وفي مؤسّسة مياه درعا ٣٠ مذكّرة.

وتظهر الخطط المشار إليها ضعفاً في عملية التخطيط، إذ يُكتَفى بوضع أهداف المهمّة وتوقيتها ونسبة التدقيق التي سيتم تطبيقها، ولا تحدّد منهجية العمل ولا الموارد اللازمة لإتمامها. كما لا تقوَّم المخاطر الهامة المحتملة للنشاط الذي تشمله عمليّة التدقيق أو الضوابط الرقابيّة فيه. وبصورة عامّة ليست هناك دراسة أوليّة من أيّ نوع لطبيعة النشاط محلّ التدقيق. بدا هذا واضحاً من خلال التطابق التامّ لأهداف الخطّة ضمن الجهات المتشابهة في هذه الخطط، فأهداف الخطّة في تدقيق كلّ من وحدة مياه دير عطية ووحدة مياه الكسوة ووحدة مياه صحنايا ووحدة مياه السيدة زينب ووحدة مياه سعسع في خطّة الرقابة الداخليّة لمؤسّسة مياه دمشق وريفها قد اشتملت على ذات الأهداف المتمثلة بالاطلاع على ما تمّت معالجته من ملاحظات ومقترحات في التقارير السابقة وتدقيق السجلّات الممسوكة، وذلك لتحسين أداء العاملين، والتقيّد بالتعليمات الصادرة، وتأمين مياه الشرب نظيفة كافية للمواطنين، والاهتمام بصيانة محطّات الضخّ، والحدّ من هدر المياه. واشتملت أهداف الخطّة لتدقيق كلّ من وحدة مياه القريا ووحدة مياه صلخد في خطّة الرقابة الداخليّة لمؤسّسة مياه السويداء على ذات الأهداف أيضاً المتمثلة بتدقيق حسن تنفيذ الخطّة السنوية،

وصرفيات وأعمال لجنة تنفيذ الأعمال، وجرد المستودع والصندوق والجباة، وتدقيق حسن تطبيق دليل عمل مراكز الجباة، وتفقّد دوام العاملين في الوحدة ومشاريعها.

يقوم رئيس الرقابة الداخليّة في مؤسّسة مياه دمشق وريفها بتوجيه نشاط الرقابة الداخليّة عبر تقسيم العمل والمهمات بين المراقبين الداخليّين، وتساهم طريقة إعداد الخطّة في توجيه هذا النشاط بصورة تلقائيّة خاصّة مع قلّة عدد المراقبين الداخليّين ومحدودية الخطط، في حين لا يوجد في كلّ من مؤسّستي مياه درعا والسويداء سوى مراقب داخليّ واحد فقط لكلٍّ منهما، يوجّه نفسه بنفسه.

ولا صلة لهذه الخطّط بمجلس الإدارة لا من قريب ولا من بعيد، فلا تؤخذ توجّهاته العامّة في إعدادها، ولا تعرض عليه للموافقة عليها. وينعدم أيّ تنسيق بين إدارات الرقابة الداخليّة والجهاز المركزيّ للرقابة الماليّة وهو جهة رقابية أساسيّة في جهات القطاع العامّ في سورية، يتداخل عمله على نحو كبير مع عمل إدارات الرقابة الداخليّة. ولدى سؤال المراقبين الداخليّين عن احتمالية التداخل بين عملهم وعمل الجهاز المركزيّ للرقابة الماليّة أشاروا إلى عدم وجود نشاطات رقابيّة مشتركة بينهما، وأنّه يجتنب التضارب قدر الإمكان من ناحية أدبيّة فحسب. وأشاروا أيضاً إلى عدم وجود أيّ تنسيق بين عمل إداراتهم وإدارة الرقابة الداخليّة في وزارة الإسكان والتعمير التي تتبع لها إدارياً جميع مؤسّسات المياه في القطر، وإذا حدث أن كُلّفت الوزارة بمهمّة رقابية ضمن هذه المؤسّسات فستكون مستقلّة تماماً عن عمل إدارة الرقابة الداخليّة لهذه المؤسّسة. وقد أكّد ثلاثة من مفتّشي الجهاز المركزيّ للرقابة الماليّة واثنين من المراقبين الداخليّين في وزارة الإسكان والتعمير صحّة المعلومات المشار إليها أعلاه.

وحول ما يُراعى من أمور في إعداد الخطط: أكدّ المراقبون الداخليّون في مؤسّسات المياه موضوع العيّنة أنّ الخطط السنوية تُعدّ باعتماد مبدأ الدورية، فلا تُكرّر ذات الموضوعات لعدّة سنوات متتالية بما يشمل كامل نشاط المؤسّسة في مدّة قصيرة الأجل نسبياً، ويُولى المزيد من الاهتمام بالمواقع التي ترى الإدارة أنّها تعاني مشكلات خاصّة أو نقاط ضعف معيّنة. وقد تقترح الهيئة إضافة بعض الموضوعات لتقديرات معيّنة، كما لوحظ في تقارير الرقابة الداخليّة لعام ٢٠١٠ في مؤسّسة مياه السويداء وقد أضافت موضوع الرقابة على شعبة الشؤون الصحية رغم كونه غير مدرج في مشروع الخطّة الأساسيّ.

وبصورة عامّة لا تشمل عمليّة التخطيط تقويماً حقيقيّاً لأنظمة الرقابة الداخليّة في هذه المؤسّسات والمخاطر الهامّة التي قد تتعرض لها، خاصّة في ظل الظروف الحالية لندرة المياه وتلوّثها وزيادة تكاليف إنتاجها،

وهي المشكلات الرئيسة التي تواجهها مؤسّسات المياه حالياً. علماً أنّ إدارة المياه بحدّ ذاتها تتطلّب المحافظة على الكفاءة الاقتصادية في عمليّة الإنتاج والعدالة الاجتماعية في التوزيع، وهي مشكلات مستمرّة في كافّة الظروف. ولم تتضمّن الخطط أو تعتمد أيّ دراسات تتعلّق بالوضع المائيّ وتلبية الطلب المتزايد على مياه الشرب مع تكرار سنوات الجفاف على المنطقة بصورة مقلقة، وأغفلت أيضاً ما يفيد الرقابة على نوعية المياه وطرق التعقيم المتّبعة استناداً إلى المقاييس المحليّة والعالمية الموضوعة، والحاجة الماسّة إلى اعتماد تقنيات صحيّة متطوّرة كالتعقيم بغاز الأوزون أو الأشعة فوق البنفسجية كما حدث في بعض محطّات التعقيم على مستوى القطر، وتحليل النفقات المترتّبة على هذه الإجراءات في حال تطبيقها وجدواها الاقتصاديّة، وكذلك التدقيق في أسباب الخسائر التي تعاني منها معظم المؤسّسات واقتراح الحلول بشأنها، وفعالية أنظمة التكاليف المعتمدة والبدائل الممكنة، وغيرها من أمور إستراتيجية أخرى مرتبطة على نحو وثيق بالدور الذي تؤدّيه مؤسّسات المياه التي يمكن أن يؤدي تفاقم الخلل فيها إلى نتائج كارثية على جميع الأصعدة.

ب-الفرضيّة الفرعيّة الثانية: لا تلبي إدارات الرقابة الداخليّة في مؤسّسات المياه في سورية توقّعات جميع أصحاب المصلحة من خلال نوعيّة الخدمات التي تقدّمها.

نصوص القانون ٢٤ لعام ١٩٨١: لم يتطرّق القانون ٢٤ لعام ١٩٨١ في سورية ونظامه الداخليّ إلى طبيعة عمل المراقب الداخليّ، ما جعل الهدف الاجتماعي لعمل المراقب الداخليّ غائباً في سياق صياغة القانون ويعدّ هذا من جوانب القصور التي يعاني منها القانون ، ولا بدّ من إضافة بعض الموادّ المتعلّقة بتحديدها.

مدى انسجام التطبيق العمليّ مع معايير التدقيق الداخليّ المهنيّة:

تشير قراءة تقارير الرقابة الداخليّة لمؤسّسات المياه ضمن العيّنة المدروسة (ملاحق البحث ٤ و٥ و٦) إلى:

- اعتماد المراقبين الداخليّين بصورة رئيسة فحص سلامة المعلومات والعمليّات في الشعبة أو المديريّة التي تُدقَّق أعمالها، ودرجة امتثالها إلى القوانين والأنظمة والعقود المعمول بها.
- لا يوجد اختبار مباشر لفعالية وكفاءة العمليات والبرامج التشغيلية في الجهة التي تدّقق أعمالها.

- لا يوجد تقويم لقدرة المؤسّسة على إدارة مشكلاتها الرئيسة واقتراح التوصيات بشأنها وحماية أصولها. لا سيّما أنّ العديد من الأنشطة التي دُقِّقت كانت إدارية، وهذا جعل الهدف الأساسيّ من عمل المؤسّسة بعيداً عن ساحة الاهتمام، ووجّه الانتباه إلى ما هو موجود فعلاً وليس إلى ما ينبغي وجوده.
- الابتعاد التامّ عن تقويم عمليّات الحوكمة في المؤسّسة بدراسة هيكلتها وقيمها وتوزّع الأدوار والمسؤوليات فيها.

ونورد ما يلي بعض التفاصيل المتعلّقة بطبيعة العمل من واقع التقارير موضوع العيّنة:

أكّدت إجراءات الرقابة الداخليّة **في وحدتي مياه القريا ومياه صلخد التابعتين لمحافظة السويداء ووحدة مياه الحارة التابعة لمحافظة درعا ووحدة مياه الكسوة التابعة لريف دمشق** على سلامة تنفيذ الأعمال من الناحيتين القانونيّة والماليّة. ولاشكّ أنّ ما دُقِّقَ ينعكس على قدرة هذه الوحدات في تحقيق أهدافها، فهي تتولّى مهامّ إدارة وتشغيل واستثمار كافّة مشاريع مياه الشرب والمنشآت التابعة لها ضمن منطقة متّسعة جغرافياً ما دعا لاعتبارها وحدة مياه مستقلّة. غير أنّ التركيز على الأهداف الأساسيّة لعمل هذه الوحدات لم يكن فعّالاً في سياق عمليّة الرقابة وإجراءاتها، وإذا استثنينا مخالفات التعدّي على شبكات المياه التي حاولت هذه التقارير معالجتها؛ فهل يعدّ وضع هذه الشبكات مثاليّاً؟ وهل توصل المياه كما ينبغي للمواطنين من حيث الكمية والنوعية المطلوبتين؟ وهل التعديّ على شبكات المياه يحدث بدافع التهرب من الدفع أو الحاجة إلى المياه؟ ما المشكلات التي يشتكيها الناس في المناطق التابعة لهذه الوحدات؟ وهل يتم استثمار المياه الموجودة وتشغيل محطّات الضخّ والتصفية بصورة اقتصادية؟ وهل التكاليف التي تدفعها المؤسّسة لتشغيل هذه الوحدات تقابل المنافع المتحقّقة منها؟

لفت تقرير الرقابة الداخليّة على أعمال وحدة مياه صحنايا النظر إلى كفاءة عمل الوحدة مشيراً إلى عدالة توزيع المياه في اقتراحه المتضمّن متابعة دور تشغيل المياه في الحارات، وركّز على إجراء الصيانات الميكانيكية والكهربائية والمدنية اللازمة للمشاريع دون تحديد دقيق لها، محقّقاً بمجرّد هذه الإضافات البسيطة تحسّناً في طبيعة العمل التدقيقي المنجَز في الوحدة مقارنةً بتقارير الرقابة الداخليّة في وحدات المياه الأخرى المشار إليها أعلاه.

ركّزت تقارير الرقابة الداخليّة في مديريات التنفيذ لدى كلٍّ من مؤسّسات مياه دمشق وريفها والسويداء ودرعا على تقويم درجة الالتزام بقانون العقود رقم ٥١ لعام ٢٠٠٤ مستندياً وميدانياً. وتعدّ الأعمال التدقيقية المطبّقة ملائمة لطبيعة عمل مديريات التنفيذ إذ تنفّذ عقوداً مبرمة سلفاً في ظل قانون العقود، لكن حبّذا لو كان القسم الأكبر من عمليّات الرقابة على هذه المشاريع ميدانيّاً وليس مستنديّاً، حتّى وإن تطلّب الأمر الاستعانة بلجان خبرة في ضوء نقص الكوادر المتوافرة ضمن إدارات الرقابة.

تضمّن تقرير رقابة **أعمال مراكز الجباية الآليّة** المنفذة في خطّة ٢٠١٠ لمؤسّسة مياه دمشق وريفها تدقيقاً حسابياً للسجلات والنقدية واقتصر عليه. دون التطرّق إلى أنظمة المعلومات المستخدمة في هذه المراكز وضوابطها كالسريّة وحقّ الدخول، ورقابة المدخلات والمخرجات والعمليّات والملفّات الرئيسة وغيرها، وتدقيق عيّنة من العمليّات المؤدّاة وخطوات تنفيذها. أو دراسة مدى تحقيق هذه المراكز الآلية لأهداف المؤسسة وجدواها الاقتصادية، والمنافع والصعوبات المترتّبة على المواطنين.

إنّ تقرير **رقابة مراكز ضخّ برزة الشرقيّ والقدم مستودع** المنفّذ في خطّة ٢٠١٠ لمؤسّسة مياه دمشق وريفها لا يعدو كونَه دراسة لحالة المراكز الفنية، ويمكن للجنة فنية مشكّلة لهذه الغاية أن تدرس الموضوع على نحو أفضل ولا مدعاة لإدراجه كموضوع رقابيّ في هذه الحالة. فمن الضروري التأكّد من سلامة الآليات المستخدمة، لكنّ الوقوف عند هذه العمليّة يخرج القضيّة عن مضمونها التدقيقيّ. فما الهدف الذي تؤدّيه هذه المراكز؟ وهل تؤدّي دورها بصورة اقتصاديّة؟ وهل تحقّق الكميّة المعياريّة في إنتاج المياه؟ هل ثمّة أزمة في توفير المياه أو تأمين المحروقات أو الكهرباء أو الزيوت؟ هل يشكو المواطنون في المنطقة من أزمات في استجرار المياه؟ ما المعيقات التي تؤثّر في سير العمل وأوجه القصور التي لا يمكن تجاوزها؟

تضمّن تقرير **رقابة شعبة القضايا** في مؤسّسة مياه دمشق وريفها قراءة مستندية لعيّنة من الأعمال التي قامت بها الشعبة بشأن الدعاوى المقامة لصالح المؤسّسة أو ضدّها للتأكّد من سير العمل والمتابعة. وإذ تعدّ كلّ قضية من هذه القضايا بحدّ ذاتها موضوعاً رقابيّاً مستقلّاً، فلا يمكن لهذا التدقيق الشامل أن يعطي فكرة مفصّلة عن عمل الشعبة، لا سيّما وأنّ الرقابة عليها تحتاج خبرة قانونية واسعة جداً لا يملكها عادةً إلا محامٍ أو قاضٍ. وربّما كان من الحكمة بدلاً أن يتم تدقيق أعمال هذه الشعبة التي تدقّق نفسها بنفسها، بسبب وجود أحكام قضائية وأطراف خارجية متابِعة أن تتمّ الاستعانة بها للتحقّق من المشكلات التي تواجهها المؤسّسة، ووضع اليد على نقاط الضعف فيها.

وباستثناء مجموعة أوامر الصّرف التي دُقّقت في تقرير **رقابة قسم الآبار** في مؤسّسة مياه السويداء وجرد السلفة الموجودة بحوزة رئيس اللجنة، يعدّ التقرير دراسة إحصائية فحسب لخطّة القسم خلال عام ٢٠٠٩ عبر إجراء مقارنة الآبار المنفذة فعليّاً والمخطط تنفيذها في عمليّتي الحفر والتجهيز الكامل. ويمكن الحصول على هذه المعلومات من قسم التخطيط والإحصاء في المؤسّسة الذي يُعدّ هذه المعلومات دوريّاً بالتنسيق مع مديريّة تخطيط المحافظة.

ركّزت تقارير الرقابة والتفتيش المتبقية ضمن العيّنة المدروسة تدقيقاً مستندياً صرفاً للتأكّد من سلامة العمل والالتزام بالقوانين والأنظمة والعقود المعمول بها دون إجراء أيّ إضافات تذكر.

تتنوّع طبيعة عمل **التقارير التحقيقية** وفقاً لموضوعها، وتتلخّص بصورة عامة باستجواب العاملين للحصول على إفاداتهم، والتأكّد من ملابسات القضية والأدلّة المتوافرة إثر حادثة محدّدة أو شكوى. وتُعتَمد ضبوطات الشرطة في حال وجودها، علماً أنّ وجود ضبط الشرطة يشير تلقائياً إلى خروج الموضوع عن صلاحيات الإدارة. وبذا، يعدّ عمل إدارة الرقابة الداخليّة في هذا النوع من التحقيقات تحصيل حاصل لأنّه من اختصاص القضاء، لكنّها ملزمة بمتابعته، وقد وقع ضمن الجهة التي تعمل لديها استناداً إلى المادة ٤ الفقرة ج من القانون ٢٤ لعام ١٩٨١.

لم يصف أيّ من التقارير المدروسة نظام العمل المصمّم في النشاط الخاضع للرقابة، ومدى انسجام تطبيقه الفعليّ مع الواقع، ومسؤولياته في تحقيق أهداف المؤسّسة، وتحصيل إيراداتها واستهلاك نفقاتها، وخدمة مستهلكيها، وطبيعة العلاقة بينه وبين غيره من الأنشطة الأخرى داخل المؤسّسة. ومن الملاحظ أنّ إدارات الرقابة الداخليّة لم تمارس من صلاحياتها إلاّ جزءاً يسيراً جداً، وقيّدت مسؤولياتها بمستوى معيّن وقفت عنده، حتّى أصبح ذلك أشبه بالعرف المهنيّ. فلا موضوعات جوهرية قد نوقشت، ولا نتائج حقيقية تحصّلت. وإن افترضنا أنّ ضعف عمليّة التخطيط أحد أسباب هذه المشكلة، وهو ما نوقش في الفرضيّة السابقة، فإنّ اقتصار عمليّات تدقيق المهامّ على التحرّك ضمن مستويات إداريّة وسطى ودنيا يعدّ السبب الرئيس الآخر، ولا يمكن لإدارات الرقابة الداخليّة أن تقدّم لنا الجديد ما دامت طبيعة أعمالها تدور في المدار نفسه.

ومن الملاحَظ أن مشكلات المياه كبيرة متجدّدة ومتنوّعة جدّاً، وتمسّ الحياة اليومية لكلّ فرد في المجتمع، وإنّ وجود سياسة متوازنة لإنتاج المياه وتوزيعها وتعقيمها خطوة جديرة بالاهتمام وتستحقّ بذل كلّ الجهود على مستوى المؤسّسة والمستوى المحليّ عموماً بل المستوى الإقليميّ أيضاً. وإدارة الرقابة الداخليّة معنية على نحو وثيق بمساعدة المؤسّسة على تحقيق هذا الهدف الساري حكماً في جميع أنشطة المؤسّسة

وفعاليّاتها. غير أنّه ضمن المعطيات الحاليّة والعمل الذي اطُّلع عليه ولولا طبيعة المنشآت التي أُنجزت فيها عمليّة التدقيق فإنّنا بالكاد نكتشف أنّ الموضوع التدقيقيّ قد أجري في مؤسّسة مياه!

وبالنتيجة، يشير اختبار الفرضيّة الرئيسة الثانية إلى أنّ إدارات الرقابة الداخليّة في مؤسّسات المياه في سورية لا تحقّق مسؤوليتها الاجتماعية.

ثالثاً– اختبار الفرضيّة الرئيسة الثالثة: لا تحقّق إدارات الرقابة الداخليّة في مؤسّسات المياه في سورية المعايير الشكلية الضرورية لعمل المراقب الداخليّ.

أ– الفرضيّة الفرعيّة الأولى: لا تتمتّع إدارات الرقابة الداخليّة في مؤسّسات المياه في سورية بالمظهر المستقلّ في ظلّ تبعيتها إلى إدارة الجهة التي تعمل لديها.

نصوص القانون ٢٤ لعام ١٩٨١: لم يتضمّن القانون شروطاً عديدة خاصة بالاستقلاليّة، إلّا أنّه منح المراقبين الداخليّين حصانة النقل والندب والتأديب. فنصّت المادة ٤/هـ من القانون ٢٤ لعام ١٩٨١ على أنّه: " يتمتّع المراقبون في أجهزة الرقابة الداخليّة بحصانة النقل والندب والتأديب. فلا يجوز نقلهم أو ندبهم أو معاقبتهم من رؤسائهم المختصين إلّا بموافقة رئيس الهيئة" (قانون الهيئة،١٩٨١، ص٤). وحصر سلطة تعيين المدقّقين الداخليّين بوزير الإدارة المحلية فنصّت الفقرة ب من المادة ١٥٨ من النظام الداخليّ للهيئة المركزيّة للرقابة والتفتيش أنّه: "يعتبر "وزير الإدارة المحلية" الوزير المختصّ في تسمية المراقبين لدى المدن والبلدان والبلديات، والإدارات التابعة لأكثر من وزارة بناء على اقتراح رئيس الهيئة" (النظام الداخليّ للهيئة،١٩٩٠، ص١٦١)، تأكيداً على أهمية مسألة التعيين في إدارة الرقابة الداخليّة. ولم يضع القانون اختبارات مدروسة أو نظاماً رسمياً معلناً لتعيين المراقب الداخليّ وسط المسؤوليات المختلفة التي يضطلع بها، ولا تعدّ الشروط التي تضمّنها القانون كافية لضمان استقلاليّة المراقب الداخليّ.

وفيما عدا عمليّتي العزل والتعيين المشار إليهما أعلاه، حافظ القانون ٢٤ لعام ١٩٨١ على تبعيّة المراقبين الداخليّين إلى إدارة الجهة التي يعملون لديها. فنصّت المادة ٤/ أ منه: "مع عدم الإخلال باختصاصات الهيئة تحدث في كل وزارة، أو إدارة، أو مؤسّسة أو شركة، أو منشأة، أو هيئة عامّة، أو وحدة إدارية، أجهزة للرقابة الداخليّة تتبع الجهة الإدارية، ويسمّى المراقبون العاملون فيها من قبل الوزراء، بناء على اقتراح رئيس الهيئة" (قانون الهيئة،١٩٨١، ص٣).

ونصّت المادة ٤/د منه على أن: "تقدّم الرقابة الداخليّة تقاريرها بنتيجة أعمالها إلى الإدارة التي تبلغها إلى الهيئة بعد إبداء الرأي فيها، دون أن يخلّ ذلك بحق الإدارة في اتخاذ الإجراءات الإدارية والمسلكية في نطاق اختصاصاتها العامّة.. " (قانون الهيئة،١٩٨١، ص٤).

وعزّز النظام الداخليّ للهيئة هذه التبعيّة في مواضع متعدّدة. فنصّت المادّة ١٥٧ منه على أنّ: "الرقابة الداخليّة جهاز يتبع الرئيس الإداريّ الذي أحدث في نطاق إدارته، سواء في الإدارة المركزيّة أو الإدارة

الفرعية.." (النظام الداخليّ للهيئة،١٩٩٠، ص١٦١). ونصّت المادة ١٦٩ منه على أن: "تقدّم الرقابة الداخليّة تقارير بنتيجة أعمالها إلى الإدارة التي تتبعها الرقابة الداخليّة سواء كانت مركزيّة أو فرعيّة، ويتعيّن على الإدارة المخوّلة صلاحيات معالجة مقترحات وطلبات التقارير وإبلاغها مشفوعة برأيها إلى "الهيئة" ممثلة برئاسات المجموعات والفروع في غضون أسبوعين على الأكثر" (النظام الداخليّ للهيئة،١٩٩٠، ص١٦٧). ونصّت المادّة ١٦٥ على أن "تتلقى الرقابة الداخليّة طلب التحقيق من الإدارة المحدثة لديها، مركزيّة كانت أو فرعيّة أو من "الهيئة" أو من "المحافظ"، وأن "تقوم الرقابة الداخليّة بإعلام "الهيئة" ممثّلة برئاسة الهيئة أو رئاسة الفرع المختصّ عن طريق الإدارة فوراً بالقضايا التي تباشر تحقيقها" (النظام الداخليّ للهيئة،١٩٩٠، ص١٦٤). ونصّت المادّة ١٦٦/ب: "للإدارة أن تبدي إلى "الهيئة" رغبتها بأن تقوم "الهيئة" بتحقيق قضية ما، ولو كانت في حدود التفويض الصادر عنها إلى جهاز الرقابة الداخليّة لديها" (النظام الداخليّ للهيئة،١٩٩٠، ص١٦٦). ونصّت المادة ١٧٦ على أن: "يقدّم جهاز الرقابة الداخليّة إلى الهيئة بواسطة الإدارة تقارير دورية ربع سنوية بما باشر من مهمّات الخطّة، والصعوبات التي يواجهها، ومقترحاته لمعالجتها وتذليلها" (النظام الداخليّ للهيئة،١٩٩٠، ص١٧٢).

التطبيق العمليّ لنصوص القانون على أرض الواقع: تبيّن لنا حين إجراء بعض المقابلات الشخصيّة مع المديرين الإداريين ومفتّشي الهيئة المركزيّة للرقابة والتفتيش أنّ ما يجري على أرض الواقع في عمليّة تعيين المراقب الداخليّ لا ينسجم مع القانون إلّا في خطواته النهائية فقط. إذ يُعيّن المراقبون الداخليّون بناء على اقتراح إدارة الجهة التي يعملون لديها، وبعدئذٍ تُرفَع الاقتراحات إلى فرع الهيئة المركزيّة للرقابة والتفتيش في المحافظة التي تقوم بدورها بالتقصّي عن الشخص المرشّح ورفع المقترح إلى الوزير المختصّ ليصار إلى إتمام الإجراءات القانونيّة أصولاً. ومن البديهي أنّ يقع اختيار الإدارة على الأشخاص الموالين لها أو الذين تجمعهم بها علاقة طيّبة، ما يجعلهم بالنهاية أداة بيدها ووجهاً آخر لإرادتها، ويضع استقلاليتهم في مهبّ الريح.

وتجري عمليّة العزل (النقل والندب) غالباً بصورة مماثلة لعمليّة التعيين، فقد أكّد بعض العاملين والمراقبين الداخليّين المعزولين أنّها تبدأ من الإدارة بممارسة الضغط على المراقب الداخليّ وحجب صلاحياته ومزاياه حاملة إيّاه على الاستقالة الحتميّة، أو تقترح تنحيته بصورة مباشرة بذريعة عدم كفاءته أو عرقلته للعمل أو إزعاجه للعاملين.. وما إلى ذلك من حجج لا تحصَر، وقد يُستَعان بإحدى الجهات المتضرّرة من حكم المراقب لتوجيه الاتهامات ضدّه. ولم يقدّم المديرون وبعض المفتّشين الذين سُئلوا عن عمليّة العزل أجوبة

قاطعة مشيرين إلى أنّها قضية غير قابلة للتعميم، غير أنّهم لم ينفوا تدخّل الإدارة في هذه العمليّة أحياناً من خلال تقديم الاقتراح الخطيّ المباشر بالعزل لفرع الهيئة المركزيّة للرقابة والتفتيش.

وأكّدت المقابلات الشخصيّة التي أجريت مع بعض المراقبين الداخليّين خلال مدّة الدراسة على أنّ رأي الإدارة يعدّ جزءاً لا يتجزأ من الخطط والتقارير التي تقوم إدارة الرقابة الداخليّة بإعدادها، وتُجرَى مهامّها وتحقيقاتها كافّة من خلال الإدارة وبمعرفتها. وتمّ التأكّد من صحّة هذه المعلومات بعرضها على اثنين من مفتّشي الهيئة المركزيّة للرقابة والتفتيش.

مدى انسجام التطبيق العمليّ مع معايير التدقيق الداخلي المهنيّة:

أظهر التطبيق العملي لنصوص القانون ٢٤ لعام ١٩٨١ في سورية على تبعية المراقب الداخلي إلى إدارة الجهة التي يعمل لديها في عمليتي العزل والتعيين، وفي إعداد الخطط والتقارير، وكافة المهامّ والتحقيقات.

وفيما يتعلّق برواتب المراقبين الداخليّين وتعويضاتهم، إحدى الجوانب الهامّة المؤثّرة في الاستقلاليّة، فيعدّون جميعهم من العاملين الدائمين الذين يشغلون إحدى الوظائف الملحوظة في الملاك العددي للجهة. ومن ثمّ تطبّق عليهم أحكام القانون الأساسيّ للعاملين في الدولة رقم ٥٠ لعام ٢٠٠٤. وتحدّد نسب تعويضاتهم الأساسيّة (طبيعة العمل والعمل الفني المتخصّص) بموجب قوانين وتعليمات صادرة عن رئاسة مجلس الوزراء ووزارة الماليّة. أمّا تعويضاتهم الأخرى كالنقل والانتقال والجولات والأعمال الإضافية والمكافآت فيخضع تقديرها لإدارة الجهة التي يعملون لديها، وقد تخفّضها أو تحجبها إن هُدّدت مصالحها، مؤثّرة بذلك في استقلاليّة المراقب الداخليّ شكلاً ومضموناً. وقد بيّنت المقابلات الشخصيّة مع المراقبين الداخليّين إشكاليات عديدة مع إداراتهم في هذا النوع من التعويضات.

لقد أظهرت نتيجة المناقشة النظرية لهذا المعيار أنّ تحرير إدارة الرقابة الداخليّة من تبعيّتها إلى الإدارة هو الشرط الأهمّ لمظهرها المستقلّ. ومن الجدير بالذكر أنّ التبعيّة الصريحة إلى إدارة الجهة التي يعمل لديها المراقب الداخليّ بحسب نصوص القانون ٢٤ لعام ١٩٨١ المعروضة في الفقرة السابقة تعطّل مجمل الصلاحيات الممنوحة له وتفقدها مضمونها وإن تحقّقت شكلاً. فما معنى امتلاك المراقب الداخليّ حقّ الوصول الكامل إلى جميع منشآت المؤسّسة وسجلّاتها وعمليّاتها وأفرادها، وتمتّعه بالحرية الكاملة في تحديد نطاق التدقيق وأداء أعماله، وهو لا يمتلك حرية اختيار موضوعاته ووضع خطتّه وإيصال نتائجه؟! حيث

لا بدّ أن تُمهَر جميعها بموافقة الإدارة العليا (وهي الجهة الخاضعة للتدقيق) قبل رفعها إلى أيّ جهة ومن ضمنها الهيئة المركزيّة للرقابة والتفتيش المسؤولة المباشرة عن متابعة عمل المراقبين الداخليّين!

ولمّا كانت التبعيّة أهمّ مقوّمات الاستقلاليّة في الرقابة الداخليّة فقد أُعدّ استبيان وُزّع على عيّنة من العاملين ذوي الخبرة المالية والإدارية والرقابية في جهات القطاع العامّ المختلفة في سورية بلغت ٦٥ عاملاً، بهدف تقويم استقلاليّة المراقب الداخليّ المهنيّة في القطاع العامّ في ظلّ ارتباطه التنظيمي الحالي مع إدارة الجهة التي يعمل لديها. واقتُرحت ثلاثة بدائل لتعزيز هذه الاستقلاليّة تتمثّل في تبعيته لكلّ من: مجلس الإدارة، والهيئة المركزيّة للرقابة والتفتيش، والجهاز المركزيّ للرقابة المالية. ونوقشت في ضوء خمسة عوامل تبعيّة أساسية مفترضين أنّ هذه العوامل هي الأشدّ تأثيراً في استقلاليّة المراقب الداخليّ المهنيّة وتتضمّن: تعيين المراقب الداخليّ، وعزله، وتعويضاته، وخطّته، ومهمّاته (ملحق البحث ٨). وباستخدام البرنامج الإحصائي SPSS ولدى اختبار التوزيع تبيّن أنه طبيعيّ (الجدول رقم (٨) في ملحق البحث رقم ١٣)، وبلغ معامل ثبات الاتساق الداخليّ المحسوب ٠،٩١، وهو يمثّل نسبة مرتفعة تؤكّد صلاحية الاستبيان كأداة للبحث (الجدول رقم (٩) في ملحق البحث رقم ١٣). وقد عُرض الاستبيان على مجموعة من المختصين وذوي العلاقة في مجال البحث، وعُدّلت الأسئلة غير الواضحة بناء على مقترحاتهم.

وتوصّلت الدراسة إلى النتائج التالية:

١. إنّ تبعيّة أجهزة الرقابة الداخليّة التنظيميّة إلى إدارة الجهة التي تعمل لديها تضعف استقلاليّتها المهنيّة، كما أظهرت نتائج اختبار هذه الفرضية المتمثلة بالأسئلة الخمسة الأولى من الاستبيان، فبلغ المتوسّط الحسابيّ ٢٠،٠٣٠٨، والانحراف المعياريّ ٣،٧٧٤٧٩، وقيمة الاختبار T= ٣٦،٣٧٥، وتبيّن أنّ مستوى الدلالة المحسوب يساوي ٠،٠٠ ، وهو أصغر من مستوى الدلالة النظرية ٠،٠٥ (الجدول رقم (١٠_ أ) في ملحق البحث رقم ١٣). ويظهر حساب المتوسّطات الحسابيّة للأسئلة المتعلّقة بهذه الفرضيّة (الجدول رقم (١٠_ ب) في ملحق البحث رقم ١٣) أنّ هناك اتّفاقاً عامّاً على تأثّر استقلاليّة المراقب الداخليّ بتبعيّته إلى إدارة الجهة التي يعمل لديها، لا سيّما إذا كانت هذه التبعيّة في العزل والتعيين ومن ثمّ التعويضات. في حين تؤثر مشاركة الإدارة بخطّة الرقابة الداخليّة وتحكّمها بمهامّ المراقب الداخليّ في استقلاليّته لكن بدرجة أقل من سابقاتها، حيث كان المتوسّط الحسابيّ على مقياس ليكرت الخماسيّ بين ٤ و٥ لكلّ من الأسئلة ١ و٢ و ٣ مرتّباً تنازليّاً، وبين ٣ و٤ للسؤالين ٤ و٥ مرتّباً تصاعديّاً.

٢. إنّ تبعيّة المراقب الداخليّ التنظيميّة إلى الهيئة المركزيّة للرقابة والتفتيش تتمتّع بالشعبية الأكبر من قبل عيّنة الدراسة، كما أظهرت نتائج اختبار هذا البديل المتمثل بالأسئلة ١١ –١٥ من الاستبيان، ومن ثمّ تمثّل أفضل الحلول المقترحة لتعزيز استقلاليّة الرقابة الداخليّة المهنيّة، بلغ المتوسّط الحسابيّ ١٨،٤٤٦٢، والانحراف المعياريّ ٤،٦٩٧١٨، وقيمة الاختبار T= ٢٦،٥١٢، وتبيّن أنّ مستوى الدلالة المحسوب يساوي ٠،٠٠ ، وهو أصغر من مستوى الدلالة النظرية ٠،٠٥ (الجدول رقم (١٢_ أ) في ملحق البحث رقم ١٣). وتركّزت المتوسطات الحسابيّة للأسئلة المتعلّقة بهذه الفرضيّة بين ٣ و ٤ على مقياس ليكرت الخماسي، وقد بلغ المتوسط الحسابيّ للسؤال ١١ المتعلّق بتعيين المراقب الداخليّ ٤ بانحراف معياريّ قدره ١,٠٣١(الجدول رقم (١٢_ ب) في ملحق البحث رقم ١٣)، ما يؤكّد أنّ عملية التعيين تمثّل التهديد الأكثر أهمّية لاستقلاليّة المراقب الداخليّ من وجهة نظر أفراد العيّنة، ولا بدّ من إعطائها الأولويّة.

٣. تعدّ تبعيّة المراقب الداخليّ التنظيمية إلى الجهاز المركزيّ للرقابة الماليّة إحدى الحلول الملائمة لتعزيز استقلاليّته المهنيّة، كما أظهرت نتائج اختبار هذا البديل المتمثل بالأسئلة ١٦ –٢٠ من الاستبيان، بلغ المتوسّط الحسابيّ ١٢،٤١٢٧، والانحراف المعياري ٣،٣٤٣٩٢، وقيمة الاختبار T= ٢٢،٣٤٢، وتبيّن أنّ مستوى الدلالة المحسوب يساوي ٠،٠٠ ، وهو أصغر من مستوى الدلالة النظرية ٠،٠٥ (الجدول رقم (١٣_ أ) في ملحق البحث رقم ١٣). وقد كانت المتوسّطات الحسابيّة للأسئلة المتعلّقة بهذه الفرضيّة كما على مقياس ليكرت الخماسي بين ٢ و ٣ ما يدلّ على أنّ الاتجاه العامّ لأفراد العيّنة في اهتمامهم بهذه الفرضيّة كان منخفضاً نسبياً (الجدول رقم (١٣_ ب) في ملحق البحث رقم ١٣). ويمكن تفسير هذه الظاهرة بأنّ تبعيّة المراقب الداخليّ إلى الجهاز المركزيّ للرقابة الماليّة ليست من المقترحات المألوفة لدى العاملين في القطاع العامّ ضمن الظروف الراهنة، إذ يعدّ عمله مستقلّاً تماماً عن عمل هذه الإدارات. كما أن السلطات والصلاحيّات الممنوحة له أقلّ من سلطات الهيئة وصلاحياتها. وهي الجهة المتابِعة عمل إدارات الرقابة الداخليّة في سورية.

٤. تعدّ تبعيّة المراقب الداخليّ التنظيميّة إلى مجلس إدارة الجهة التي يعمل لديها إحدى الحلول الملائمة لتعزيز استقلاليّته المهنيّة. كما أظهرت نتائج اختبار هذا البديل المتمثل بالأسئلة ٦ –١٠ من الاستبيان، فبلغ المتوسّط الحسابيّ ١٤،٤٨٢١، والانحراف المعياريّ ٤،٤٥١٧٣، وقيمة الاختبار T= ١٩،٣٠١، وتبيّن أنّ مستوى الدلالة المحسوب يساوي ٠،٠٠ ، وهو أصغر من مستوى الدلالة

النظرية ٠،٠٥ (الجدول رقم (١١_ أ) في ملحق البحث رقم ١٣). وقد كانت المتوسّطات الحسابيّة للأسئلة المتعلّقة بهذه الفرضيّة (الجدول رقم (١١_ ب) في ملحق البحث رقم ١٣) على مقياس ليكرت الخماسي بين ٢ و ٣، ما يدلّ أن الاتجاه العامّ لأفراد العيّنة في اهتمامهم بهذه الفرضيّة كان منخفضاً نسبياً. ويمكن تفسير هذه الظاهرة بأنّ مجالس الإدارة لا تحقق حالياً الدور المتوقّع منها، وتمثّل في معظمها وجهاً آخر للمدير العامّ. حيث "صدر القانون ٢ لعام ٢٠٠٥ فكان خطوة هامّة على طريق الإصلاح الإداري، وشرعت الحكومة بالفصل بين منصبي رئيس مجلس الإدارة والمدير العام، وتمّ إدخال عناصر من خارج المؤسسة لتسهم في عضوية مجلس الإدارة أو اللجنة الإدارية، وكان من المأمول أن تبدأ النتائج بالظهور، لكن ما حدث أن هذه المجالس لم تتمكن من ممارسة نشاطها بفعالية في كثير من الأحيان" (القاضي،٢٠١٠(ب)، ص٧)، لذلك فإنّ تبعيّة إدارة الرقابة الداخليّة إلى مجلس الإدارة من وجهة نظر أفراد العيّنة لم تختلف كثيراً عن تبعيّتها إلى الإدارة في الظروف الراهنة. لكنّ من المتوقّع أن تحقّق هذه المجالس دوراً بنّاءً إن عملت بفعالية في ضوء القانون رقم ٢ لعام ٢٠٠٥، وهو ما جعل هذا البديل مقبولاً.

ب-**الفرضيّة الفرعيّة الثانية: لا تمتلك إدارات الرقابة الداخليّة في مؤسّسات المياه في سورية صلاحيّات ومسؤوليّات واضحة ومحدّدة.**

نصوص القانون ٢٤ لعام ١٩٨١: حُدّدت صلاحيات ومسؤوليات إدارات الرقابة الداخليّة في سورية بموجب القانون ٢٤ لعام ١٩٨١، فنصّت المادة ٤/ ب منه: "تهدف الرقابة الداخليّة إلى :"تمكين "الإدارة" من الإحاطة بكيفيّة سير الأعمال في الجهات التابعة لها، وضمن الولاية العامّة للهيئة، بما يكشف عن مواطن الخلل والهدر، وأسباب قصور الإنتاج، ودواعي عدم كفاية تنفيذ الخطط، واقتراح أسباب تطوير العمل، وزيادة الفعالية والإنتاج، ومؤازرة الهيئة في أداء مهماتها" (قانون الهيئة،١٩٨١، ص٣). ونصّت المادة ٤/ ج على أن: "تتولّى الرقابة الداخليّة تحقيق المخالفات الإدارية والمسلكية، وتحقيق ما يمكن أن تقف عليه أو ما يحال إليها من الإدارة أو الهيئة من شكاوى المواطنين، ووضع اليد على ما يتعلّق بالجرائم الاقتصادية وسائر المخالفات والجرائم الواقعة على المال العامّ والمرتكبة من قبل العاملين في الجهات التابعة لها، والتحفّظ على وقائعها وأدلتها إلى حين مباشرة الجهات المختصّة تحقيقها، وتحقيق بعض

القضايا المتعلّقة فيها بتفويض من الهيئة[٢٠]، وتنفيذ أعمال رقابية وتفتيشية محدّدة من خلال خطط عمل سنويّة أو طارئة تضعها الإدارة بالاتفاق مع الهيئة" (قانون الهيئة،١٩٨١، ص ص٣-٤).

ونصّت المادة ٤/ ز من القانون ٢٤ على أن: "تنظّم قواعد عمل الرقابة الداخليّة في النظام الداخليّ للهيئة، ويضع الوزراء لوائح داخلية لأجهزة الرقابة الداخليّة التابعة لهم فيما لا يتعارض مع أحكام هذا القانون والنظام الداخليّ للهيئة" (قانون الهيئة،١٩٨١، ص٤).

وقد صدر النظام الداخليّ للهيئة عام ١٩٩٠ وعُدّلت بعض موادّه استناداً إلى القرار /٣/ م.أ تاريخ ٢٠١٠/٣/١ الصادر عن المجلس الأعلى للهيئة المركزيّة للرقابة والتفتيش. ونصّ على أن تتبع أجهزة الرقابة الداخليّة الرئيس الإداريّ الذي أحدثت في نطاق إدارته، وأن تمارس مهامّها الرقابيّة والتفتيشية وفق أحكام الفقرة /ج/ من المادة /٤/ من قانون الهيئة، من خلال خطط سنوية مقسّمة على أرباع السنة تتضمّن نسبة التدقيق والأهداف المتوخّاة لكلّ موضوع من موضوعات الخطّة. وحدّد القواعد والأصول التي يتعيّن على إدارة الرقابة الداخليّة الالتزام بها في تحقيقاتها بما في ذلك الجهات المخوّلة بتوجيه طلبات التحقيق إليها والحالات التي تتطلّب تفويضاً من الهيئة، وصلاحيات استجواب الشهود والمشكوّ منهم، وبعض الحالات الخاصّة الأخرى. كما حدّد كيفيّة إعداد التقارير وصياغتها ومعالجة مقترحاتها وتوصياتها، وكيفيّة تصرّف كلّ من الإدارة والهيئة بالتقارير في حدود اختصاصات كلّ منها مع التزام أحكام القوانين والأنظمة. وأوجب على إدارات الرقابة الداخليّة أن تقدّم كشفاً بتقاريرها نصف السنوية إلى الوزير المختصّ، وإيداع نسخة منه إلى كلّ من رئيس الهيئة المركزيّة للرقابة والتفتيش ورئيس الجهاز المركزيّ للرقابة الماليّة. وعدّ حجب بعض التقارير عن الهيئة أو تأخير إبلاغها عنها زلّة مسلكية تعالجها الهيئة مع الجهات الوصيّة أو الوليّة، كما تتابع ما قد يلحق الحجب أو التأخير من أضرار وآثار سلبية وفق أحكام القوانين والأنظمة النافذة، وحدّد الحالات التي يجوز فيها ردّ العامل في الرقابة الداخليّة.

ونصّت المادّة ٦ من الهيكل التنظيمي الموحّد للمؤسّسات العامّة لمياه الشرب والصرف الصحي في سورية على أن "تمارس الرقابة الداخليّة مهامّها وأعمالها وفق القانون ٢٤ لعام ١٩٨١ والنظام الداخليّ للهيئة" (الهيكل التنظيمي الموحّد للمؤسّسات العامّة لمياه الشرب والصرف الصحي في سورية، ٢٠٠٨، ص١٠).

[٢٠] فإذا كانت هذه الحالة تتضمن هدراً لأموال الدولة يزيد على مليون ليرة سورية فإنّ الأمر يتطلب الحصول على موافقة الهيئة قبل البدء بعملية التحقيق ، أما إذا كان الهدر أقل من مليون ليرة سورية فيتم التحقيق بموافقة المدير العام استناداً إلى القرار ٤/م. أ تاريخ ١/ ٣ /٢٠١٠ الصادر عن رئيس الهيئة المركزية للرقابة والتفتيش.

التطبيق العملي لنصوص القانون على أرض الواقع: يعدّ القانون ٢٤ لعام ١٩٨١ وتعليماته التنفيذية ميثاقاً قانونياً مُلزماً لإدارات الرقابة الداخلية في القطاع العامّ في سورية. وقد أكّد المديرون والمراقبون الداخليّون في مؤسّسات مياه دمشق وريفها والسويداء ودرعا خلال المقابلات الشخصيّة التي أجريت معهم التزامهم بنصوص القانون عند تنفيذ جميع المهامّ الموكلة إليها. وأنّه يمكن بإلقاء نظرة على الخطط والتقارير والإجراءات المتّبعة كافّةً تأكيد العمل بموجبهما.

مدى انسجام التطبيق العملي مع معايير التدقيق الداخليّ المهنيّة:

وحيث تنسجم نصوص القانون مع معايير التدقيق الداخليّ المهنية فيما يتعلق بتحديد الصلاحيات والمسؤوليات فإنّ التطبيق العملي لهذه النصوص على أرض الواقع يعدّ تطبيقاً للمعايير. ومن ثمّ ينسجم الواقع العملي مع معايير التدقيق الداخليّ المهنيّة، ما يؤكّد امتلاك إدارات الرقابة الداخليّة في مؤسّسات المياه في سورية مسؤوليات وصلاحيات واضحة ومحدّدة.

ت-الفرضيّة الفرعيّة الثالثة: لا تمتلك إدارات الرقابة الداخليّة في مؤسّسات المياه في سورية موارد وتجهيزات كافية وملائمة.

نصوص القانون ٢٤ لعام ١٩٨١: لم يضع القانون شروطاً تتعلق بكفاية الموارد مادية كانت أم بشرية، وأولى بعض الاهتمام بنوعية الموارد البشرية لا سيّما توافر المتطلبات الأخلاقية فيها، فنصّت المادة ١٥٩ من النظام الداخليّ للهيئة على أنّه: "يشترط في المراقب أن يكون معروفاً بسيرته الحسنة، وتمسكه بالموضوعيّة والأمانة، وأن لا تكون قد صدرت بحقّه خلال حياته الوظيفية أو المهنيّة عقوبة تتجاوز حسم الراتب، وأن لا يكون قد اقترف جرماً مخلّاً بواجبات الوظيفة أو المهنة وشرفها، وأن يكون قد مارس عملاً بوظائف الفئة الأولى لدى الجهة التي يسمى للرقابة فيها لمدة خمس سنوات بالنسبة لمدير الرقابة الداخليّة وثلاث سنوات للمراقب الداخليّ" (النظام الداخليّ للهيئة،١٩٩٠، ص١٦٢).

كما لم يتضمّن القانون شروطاً تتعلّق بكفاية التجهيزات وملاءمتها.

التطبيق الفعليّ لنصوص القانون على أرض الواقع: أكّد المفتّشون والمديرون وبعض العاملين في الشؤون الإدارية لمؤسّسات المياه موضوع العيّنة في المقابلات الشخصية التي أجريت معهم أنّه لا يُقبل المقترح المتضمّن تكليف أي شخص كمراقب داخليّ إذا لم تتوافر فيه الشروط الواردة في نص المادة ١٥٩.

مدى انسجام التطبيق الفعليّ مع معايير التدقيق الداخليّ المهنيّة:

باستطلاعنا إدارات الرقابة الداخليّة في العيّنة المدروسة تبيّن التالي:

تشمل إدارة الرقابة الداخليّة في مؤسّسة مياه دمشق وريفها خمسة مراقبين داخليّين مجازين في الهندسة من ضمنهم مدير الرقابة، وثلاثة موظّفين إداريين، علماً أن إجمالي عدد العاملين في المؤسّسة والجهات التابعة لها يبلغ نحو ٣٥٠٠ عاملاً.

وتشمل إدارة الرقابة الداخليّة في مؤسّسة مياه السويداء مراقباً داخليّاً واحداً فقط مجازاً في الهندسة، وموظّفاً إداريّاً واحداً، علماً أنّ إجمالي عدد العاملين في المؤسّسة والجهات التابعة لها يبلغ نحو ٢١٠٠ عاملاً.

وتشمل إدارة الرقابة الداخليّة في مؤسّسة مياه درعا مراقباً داخليّاً واحداً فقط مجازاً في الحقوق، وموظّفاً إداريّاً واحدً، علماً أنّ إجمالي عدد العاملين في المؤسّسة والجهات التابعة لها يبلغ نحو ١٦٠٠ عاملاً.

من الواضح أنّ عدد المراقبين الداخليّين واختصاصاتهم لا يتناسب مع إجماليّ عدد العاملين في هذه المؤسّسات، ولا مع حجم العمل الاستراتيجيّ الذي تضطلع به. وقد انعكس هذا النقص على خطط الرقابة الداخليّة ضمن العيّنة المدروسة فبدت متواضعة جداً قياساً لحجم العمل في هذه المؤسّسات، وغابت العديد من الموضوعات عن ساحة التدقيق رغم أهمّيتها.

ومن الملاحَظ أنّ معظم المراقبين الداخليّين هم من المهندسين، ولا شكّ أنّ هذا ضروريّ بسبب طبيعة العمل الفنيّة لمؤسّسات المياه، لكنّه غير كافٍ لإتمام الأعمال التدقيقية كافّةً، ومن الأهمية بمكان أن يكون لدى إدارة الرقابة الداخليّة مختصّون في المحاسبة والحقوق، وإن أمكن وجود مختصّين في أنظمة المعلومات فهذا أفضل في ضوء التطوّرات التقنية التي تعيشها مختلف القطاعات اليوم.

وفيما يتعلّق الموارد الماليّة المخصّصة لإدارة الرقابة الداخليّة (الاعتمادات): ليس لإدارات الرقابة الداخليّة في القطاع العامّ موارد مالية مستقلّة، بل تموّل من موازنة المؤسّسة التي تتبع لها، ومن ثمّ لا يمكن تحديد هذه الموارد ومدى كفايتها وملاءمتها.

أمّا بالنسبة امتلاك التجهيزات الملائمة: أكّدت المقابلات الشخصيّة التي أجريت مع المراقبين الداخليّين وبعض المديرين والعاملين في مؤسّسات المياه موضوع العيّنة امتلاك إدارات الرقابة الداخليّة مكاتب منظّمة مرتبة توازي من حيث الشكل مكاتب المديرين الآخرين ضمن المؤسّسة، وأنّها تستخدم تجهيزات ملائمة

لطبيعة أعمالها بصورة عامّة لكنّها ليست على درجة عالية من التطوّر، ونادراً ما يتمّ تحديثها وتحسين مستوى برامجها أو ربطها بالشبكات الأخرى في المؤسّسة التي تستخدم برامج متطوّرة فنيّاً وتعمل عليها. وتبيّن امتلاك إدارة الرقابة الداخليّة في مؤسّسة مياه دمشق وريفها حاسبين وفاكس، واقتصارها على حاسب واحد في كلّ من مؤسّستي درعا والسويداء. وتشترك المؤسّسات المذكورة جميعها بخدمات الإنترنت، ويمكن لإدارة الرقابة الداخليّة استخدامها شأنها في ذلك شأن الإدارات الأخرى داخل المؤسّسة. وأكّد المراقبون الداخليّون أنّ هذه التجهيزات كافية لأعمالهم الحالية، إذ لا تعدو احتياجاتهم متطلّبات الكتابة والطباعة، غير أنّها لا توازي التقنيات المتوافرة لدى الإدارات الأخرى في مؤسّساتهم التي تستخدم برمجيات وتجهيزات متقدّمة جدّاً. ويعدّ هذا الواقع من المظاهر الشكلية السلبية في إدارة الرقابة الداخلية، عدا عن كونه استبقاء لمهامّها التقليديّة المألوفة، وإلاّ فمن المنطقيّ أن تُحدَّث تجهيزاتها باستمرار وتُربط بالشبكات والبرامج الأخرى داخل المؤسّسة بما يمكّنها من الرقابة الفعليّة عليها.

وبصورة عامّة يعدّ هذا الموضوع من الموضوعات النسبية الخاصّة بكلّ مؤسّسة، ويمكن اختباره بصورة أكثر دقّة وموضوعيّة بإجراء دراسات ميدانيّة لكلٍّ منها على حدا. وقد أجريت دراسة ميدانيّة على إدارة الرقابة الداخليّة في مؤسّسة مياه السويداء بهدف التعرّف على موقف العاملين فيها من أداء إدارة الرقابة الداخليّة لديها، حيث اعتُمدت مجموعة من المعايير يمكن للعاملين ملاحظتها أو الاستدلال عليها بسهولة (ملحق رقم ٧). بلغ حجم العينة ٥٥ عاملاً، وتوزّع أفراد العيّنة بين ٢١ رئيس دائرة أو ما يوازيه، و٣٤ موظفاً من مهندسين وفنيين وإداريين. وكانت نسبة المستجوبين الأكبر ممّن تزيد خدماتهم على عشر سنوات (الجدول رقم (١) في ملحق البحث رقم ١٢). ولدى اختبار التوزيع تبيّن أنه طبيعيّ (الجدول رقم (٢) في ملحق البحث رقم ١٢)، وبلغ معامل ثبات الاتساق الداخليّ المحسوب ٠،٩١، وهو يمثل نسبة مرتفعة تؤكّد صلاحية الاستبيان كأداة للبحث (الجدول رقم (٣) في ملحق البحث رقم ١٢). وقد عُرض الاستبيان على مجموعة من المختصين وذوي العلاقة في مجال البحث، وعُدّلت الأسئلة غير الواضحة بناء على مقترحاتهم.

ومن النتائج التي توصّلت إليها الدراسة أنّ إدارة الرقابة الداخليّة في مؤسّسة مياه السويداء لا تستخدم تجهيزات حديثة منسجمة مع التطوّر التقنيّ في المؤسّسة كما أظهرت نتائج التحليل الإحصائي، حيث بلغ المتوسّط الحسابيّ لفرض التجهيزات العصرية ٢،٨١٨٢، والانحراف المعياريّ ١،٠٢٠٠٠، وقيمة الاختبار T= –١،٣٢٢، ومستوى الدلالة المحسوب يساوي ٠،١٩ ، وهو أكبر من مستوى الدلالة النظرية ٠،٠٥ (الجدول رقم (٤) في ملحق البحث رقم ١٢). وهو ما يؤكّد صحّة النتائج التي توصّلنا إليها سابقاً.

وبالنتيجة نقول إنّ إدارات الرقابة الداخليّة في مؤسّسات المياه في سورية تفتقر إلى الموارد البشرية الكافية والملائمة لعملها، وهي العنصر الحيويّ الأهم الواجب توافره في هذه الإدارات. وقد انعكس هذا على حجم الأداء العامّ لهذه الإدارات بحيث لا يعوّضه توافر الموارد الأخرى، علماً أنّ هذه الإدارات لا تمتلك موارد مالية مستقلّة خاصّة بها، ولا تجهيزات عصرية متناسبة مع عمل مؤسّسات المياه.

تشير الدلائل السابقة جميعها إلى أنّ إدارات الرقابة الداخليّة في مؤسّسات المياه في سورية تحقّق المعايير الشكليّة الضروريّة لعمل المراقب الداخليّ في الصلاحيّات والمسؤوليّات الواضحة والمحدّدة، ولا تحقّقها في كلّ من المظهر المستقلّ وتوافر الموارد والتجهيزات الكافية والملائمة.

رابعاً– اختبار الفرضيّة الرئيسة الرابعة: لا تحقّق إدارات الرقابة الداخليّة في مؤسّسات المياه في سورية المتطلبات الأخلاقية والمهنية اللازمة لأداء أعمالها.

لقد كانت معايير الثقة دائماً وأبداً من المعايير صعبة القياس، فهي تنطوي على مؤشّرات معنويّة فرديّة لا يمكن تقويمها على أرض الواقع بأكثر من الالتزام بشروط أو مؤشّرات محدّدة لأغراض معيّنة، ولهذا اعتُمدت أحياناً كمبادئ سلوك مهنيّ وليس كمعايير. أمّا الحصول على المزيد من التفاصيل فيحتاج إلى اختبارات ميدانيّة لاختبار السلوك المتأثّر مباشرةً بهذه المتطلّبات من وجهة نظر المتعاملين مع إدارة الرقابة الداخليّة، علماً أنّ هناك صعوبات كثيرة قد تؤثّر في دقّة التقويم، نذكر منها على سبيل المثال: أهمّية الموقف، وعدسة المقوِّم، ومشكلات الاختبارات الميدانيّة الاعتيادية كالحالة النفسية للمستجوب عند الاستجواب، وقدرته على نقل رأيه بدقّة، ومدى استيعابه الأسئلة المطروحة عليه، ودقّة الأسئلة وكفايتها.

أ– الفرضيّة الفرعيّة الأولى: لا يلتزم المراقبون الداخليّون في مؤسّسات المياه في سورية بالمتطلّبات الأخلاقيّة اللازمة لأداء أعمالهم.

نصوص القانون ٢٤ لعام ١٩٨١: نصّت المادة ١٥٩/ب من النظام الداخليّ للهيئة المركزيّة للرقابة والتفتيش في سورية أن يمتلك المراقب الداخليّ المتطلّبات الأخلاقيّة التالية:

١. السيرة الحسنة.
٢. الموضوعيّة والأمانة.
٣. أن لا تكون قد صدرت بحقّه خلال حياته الوظيفيّة أو المهنيّة عقوبة تتجاوز حسم الراتب.
٤. لم يقترف جرماً مخلّاً بواجبات الوظيفة أو المهنة وشرفها.

(النظام الداخلي للهيئة،١٩٩٠، ص١٦٢).

وأكّدت المادة ١٦١ منه على ضرورة توافر معياري السريّة والأمانة في نصّ اليمين القانونيّة التي يتعيّن على المراقبين الداخليّين أداؤها قبل مباشرتهم العمل: "أقسم بالله العظيم، أن أقوم بوظيفتي بأمانة وبكتمان تام، وأن أسلك المسلك الذي يحتّمه الواجب، وأن أحترم القوانين والأنظمة النافذة، وأتقيّد بأحكامها في ممارسة مهامّي وأعمالي" (النظام الداخليّ للهيئة، ١٩٩٠، ص١٦٣).

التطبيق الفعليّ لنصوص القانون على أرض الواقع: أظهر بعض مفتّشي الهيئة المركزيّة للرقابة والتفتيش في المقابلات الشخصيّة التي أجريت معهم حرصاً كبيراً منهم على اختيار مراقبين داخليّين تتوافر فيهم الشروط المذكورة في نصوص المواد السابقة، من خلال الاستفسارات المتعدّدة عنهم من زملائهم في العمل والجهات المسؤولة التي سبق أن تعاملت معهم، والاطلاع على تاريخهم الوظيفي السابق وأضابير العمل المتعلّقة بهم. وحيث إنّ المراقبين الداخليّين ينتمون إلى المؤسّسة فقد أجريت بعض المقابلات الشخصيّة مع عيّنة عشوائية من العاملين لدى مؤسّسات المياه موضوع العيّنة. وأكّد هؤلاء على السمعة الطيّبة للمراقبين الداخليّين القائمين على رأس عملهم حالياً، وتاريخهم المهنيّ النظيف.

مدى انسجام التطبيق الفعليّ مع معايير التدقيق الداخليّ المهنيّة:

أكّدت المعايير على ضرورة توافر معايير النزاهة والموضوعيّة والسريّة في المراقب الداخليّ وهي ذات الشروط التي نصّ عليها القانون، ومن ثمّ ليس هناك اختلاف بين تطبيق المتطلبات الأخلاقية في ضوء المعايير المهنية وفي ضوء القانون. ويتطلّب الحصول على مزيد من المعلومات حول هذا الموضوع سؤال الأشخاص المستفيدين من الخدمة كالموظفين والمواطنين والإدارة والجهات الحكومية والرقابية الأخرى حول آرائهم بالتزام المراقبين الداخليّين بهذه المتطلّبات ضمن دراسات ميدانيّة شاملة. لكنّ النتائج تبقى فردية، ولا يمكن تعميمها على أكثر من جهة حتّى ضمن القطاع الواحد أو الإدارة الواحدة، وقد تتباين المواقف الأخلاقيّة بين بيئة وأخرى وبين الأشخاص ضمن البيئة الواحدة.

وكمثال على المسح الميدانيّ لهذه المتطلّبات، اختبرت الدراسة المشار إليها سابقاً وأجريت في مؤسّسة مياه السويداء (ملحق البحث رقم ٧) مدى توافر معيار النزاهة (أسئلة الاستبيان من ٥– ٧) و معيار الموضوعية (أسئلة الاستبيان ٨– ٩) في المراقبين الداخليّين فيها من وجهة نظر العاملين في المؤسسة، وتوصّلت إلى أنّ المراقبين الداخليّين في مؤسّسة مياه السويداء يتمتّعون بمعايير النزاهة كما تشير نتائج التحليل الإحصائي المعروضة في (الجدول رقم (٦_ أ) ، ملحق البحث رقم ١٢) حيث بلغ المتوسّط الحسابيّ لفرض النزاهة ١٠،٣٦٣٦، والانحراف المعياريّ ٢،٢٩٦٢٤، وقيمة الاختبار T= ٢٣،٧٨٢، ومستوى الدلالة المحسوب يساوي ٠،٠٠ ، وهو أصغر من مستوى الدلالة النظرية ٠،٠٥. وقد كانت المتوسّطات الحسابيّة للأسئلة المتعلقة بهذا المعيار بين ٣ و ٤ على مقياس ليكرت الخماسيّ، والانحرافات المعيارية منخفضة نسبياً (الجدول رقم (٦_ ب) ، ملحق البحث رقم ١٢)، ما يدلّ على اتفاق الاتجاه العامّ بين أفراد العيّنة على

نزاهة المراقبين الداخليّين من حيث قيامهم بعملهم بأمانة ومسؤولية، والتزامهم بقوانينه، وعدم قيامهم بنشاطات غير قانونيّة أو أفعال مسيئة لسمعة الوظيفة.

كما توصّلت الدراسة إلى أنّ المراقبين الداخليّين في مؤسّسة مياه السويداء يتمتّعون بمعايير الموضوعية، حيث بلغ المتوسّط الحسابيّ لفرض الموضوعية ٦،٢٥٤٥، والانحراف المعياريّ ١،٨٩٧٥٤، وقيمة الاختبار T= ١٢،٧٢٠، ومستوى الدلالة المحسوب يساوي ٠،٠٠ ، وهو أصغر من مستوى الدلالة النظرية ٠،٠٥ (الجدول رقم (٧_ أ)، ملحق البحث رقم ١٢). وكانت المتوسّطات الحسابيّة للسؤالين المتعلّقين بهذه الفرضيّة على مقياس ليكرت الخماسي بين ٣ و٤ (الجدول رقم (٧_ ب)، ملحق البحث رقم ١٢)، ما يدلّ على اتفاق الاتجاه العامّ بين أفراد العيّنة على أنّ الأحكام الصّادرة عن المراقبين الداخليّين منطقيّة ومبرّرة، وأنّهم يحافظون على موقف الحياديّة في أداء أعمالهم. غير أنّ السؤال الثامن حاز متوسّطاً حسابيّاً أعلى وانحرافاً معياريّاً أقلّ ليشير في الإجابة إلى تجانس أكبر بين أفراد العينة.

وبصورة عامّة أوضحت الشروط القانونية السابقة المتّبعة في تعيين المراقبين الداخليّين في سورية والمقابلات الشخصيّة المذكورة اعترافاً بأهمّية هذه المتطلّبات وتطبيقها على أرض الواقع، وأكّدت الدراسة الميدانيّة في مؤسّسة مياه السويداء التزاماً فعلياً بها، كما لم تظهر التقارير والخطط ضمن العيّنة المدروسة ما ينفي توافر المتطلّبات الأخلاقيّة لدى المراقبين الداخليّين المسؤولين عن إعدادها.

ب-الفرضيّة الفرعيّة الثانية: لا يحقّق المراقبون الداخليّون في مؤسّسات المياه في سورية معايير الكفاءة المهنيّة اللازمة لأداء أعمالهم.

نصوص القانون ٢٤ لعام ١٩٨١: نصّت المادة ١٥٩ من النظام الداخليّ للهيئة المركزيّة للرقابة والتفتيش في سورية على أنّه: "يشترط في المراقب أن يكون قد مارس عملاً بوظائف الفئة الأولى لدى الجهة التي يسمّى للرقابة فيها لمدة خمس سنوات بالنسبة لمدير الرقابة الداخليّة وثلاث سنوات للمراقب الداخليّ" (النظام الداخليّ للهيئة،١٩٩٠، ص١٦٢).

نصّت المادة ١٦٠ من النظام الداخليّ للهيئة على أن: "يخضع المسمّى للعمل في الرقابة الداخليّة لفترة تدريب ميداني في الهيئة المركزيّة للرقابة والتفتيش والجهة العامّة التي يتبعها لمدة عام، يخضع بعدها في نهاية الدورة لامتحان من قبل رئاسة الهيئة، وفي حال عدم نجاحه ينهى عمله في الرقابة الداخليّة" (النظام

الداخليّ للهيئة،١٩٩٠، ص١٦٢). ونصّت المادة ١٦٢ على أن: "تعقد في "الهيئة" بمؤازرة الجهات العامّة، دورات تأهيل وتدريب للعاملين في الرقابة الداخليّة، يعتمد "المجلس" خططها ويتم إقرار انعقادها بقرارات من الوزراء" (النظام الداخليّ للهيئة،١٩٩٠، ص١٦٣).

ونصّ النظام الداخليّ على أن تستعين الرقابة الداخليّة بالخبراء في تحقيق الأمور التي تتوقف معرفتها أو الكشف عن حقيقتها على خبرة فنيّة (النظام الداخليّ للهيئة،١٩٩٠، ص١٦٧)، وبالمنظمات الشعبيّة بوصفها التنظيم الشعبي الذي يشارك الإدارات في رعاية أهداف الجهات العامّة (النظام الداخليّ للهيئة،١٩٩٠، ص١٧٢).

لم يحدّد القانون الاختصاصات المطلوبة والمهارات الفنّية الواجب توافرها في المراقب الداخليّ كالدراية بأساسيات المحاسبة والتدقيق والإحصاء وأنظمة المعلومات والقوانين والأنظمة ذوات العلاقة، ومهارات التواصل الاجتماعيّ والقدرة على فهم العلاقات البشريّة، وغيرها من المهارات الأخرى المتنوّعة. ولم ينصّ على إجراء اختبارات عمليّة مدروسة تسبق مرحلة التعيين بهدف اختبار مقدرة المراقب. ومن الملاحظ ثباته على الصيغة نفسها منذ تاريخ صدوره، هذا رغم التطوّرات العديدة المحلّية والعالميّة في جميع المجالات المرتبطة بعمل الرقابة الداخليّة. فلم تعدّ الكفاءات التقليديّة المناسبة لتلك الحقبة الزمنية منسجمة مع تطوّرات العصر الراهن المتجدّدة على نحو أصبح فيه ثبات الخبرات والمهارات والمعارف ذاتها أمراً غير مقبول!

التطبيق الفعليّ لنصوص القانون على أرض الواقع: تبيّن لنا حين إجراء المقابلات الشخصيّة مع مفتّشي الهيئة المركزيّة للرقابة والتفتيش أنّ شروط: الكفاءة المهنيّة والتدريب الميدانيّ والاستعانة بالخبراء، معمول بها على أرض الواقع، لكنّ تطوير المراقبين الداخليّين مهنيّاً يتوقف بحدود مدّة التدريب الميداني ريثما يبدؤون ممارسة أعمالهم بصورة فعليّة، ويتوقّف بشكل كامل تقريباً في هذه المرحلة. كما أنّه يندر جدّاً إحداث دورات تدريب وتأهيل للعاملين في الرقابة الداخليّة. وقد ذكر المراقبون الداخليّون في مؤسّسات مياه دمشق ودرعا والسويداء أنّهم لم يخضعوا إلى دورات تدريبيّة، ولم يشاركوا في أيّ ندوات أو مؤتمرات مهنيّة منذ تاريخ تسميتهم مراقبين داخليّين.

مدى انسجام التطبيق الفعلي مع معايير التدقيق الداخليّ المهنيّة:

يعدّ الالتزام بالشروط سابقة الذكر التي أوردها القانون التزاماً جزئياً بمعايير التدقيق الداخليّ المهنيّة. وإنّ طبيعة العمل المتواضعة والتخطيط قصير الأمد في إدارات الرقابة الداخلية موضوع العيّنة جعل من الصعوبة بمكان تقويم كفاءة المراقبين الداخليّين المهنيّة من واقع التقارير موضوع العيّنة، غير أنّه لم يظهر ما يخالفها. وقد أبرزت بعض المقابلات الشخصيّة مع العاملين في المؤسّسات موضوع العيّنة امتلاك مراقبيها الداخليّين الخبرات والكفاءات المطلوبة، لكنّ تقويمها بدقّة أكبر يتطلّب إجراء اختبارات نظرية وعملية مدروسة وتنفّذ من قبل لجان رسميّة مختصة، وإجراء اختبارات ميدانيّة عامّة للعاملين والإدارة وغيرهما من أصحاب المصلحة للتعرّف إلى موقفهم من هذه الكفاءة ورأيهم فيها من واقع تجربتهم. ومن المؤكّد أنّنا لا نملك صلاحيات إجراء اختبارات رسمية، غير أنّنا قمنا باختبار شرط الكفاءة المهنيّة في الدراسة الميدانيّة التي أجريت في مؤسّسة مياه السويداء (ملحق البحث رقم ٧) بسؤال العاملين في المؤسّسة عن رأيهم بكفاءة مراقبيهم الداخليّين المهنيّة (أسئلة الاستبيان ٢ –٣ –٤). وتوصّلت الدراسة إلى أنّ المراقبين الداخليّين في مؤسّسة مياه السويداء يمتلكون الكفاءة المهنية اللازمة لأداء أعمالهم من وجهة نظر العاملين في المؤسّسة، فبلغ المتوسّط الحسابيّ لفرض الكفاءة المهنيّة ٩،٢٥٤٥، والانحراف المعياريّ ٢،٦٠٤٩٧، وقيمة الاختبار T= ١٧،٨٠٦، ومستوى الدلالة المحسوب يساوي ٠،٠٠ ، وهو أصغر من مستوى الدلالة النظرية ٠،٠٥ (الجدول رقم (٥_ أ)، ملحق البحث رقم ١٢). وكانت المتوسّطات الحسابيّة للأسئلة المتعلّقة بهذا المعيار على مقياس ليكرت الخماسيّ كانت بين ٣ و ٤ للسؤالين الثاني والثالث (الجدول رقم (٥_ ب)، ملحق البحق رقم ١٢)، ما يدلّ على اتّفاق بين أفراد العيّنة على قدرة المراقبين الداخليّين على فهم العلاقات البشرية والحفاظ على علاقات مرضية مع الأفراد الخاضعين للرقابة، والردّ بيسر على كافّة الاستفسارات المطروحة عليهم. غير أنّ السؤال الثالث حاز متوسّطاً حسابيّاً أعلى وانحرافاً معيارياً أقلّ ليشير في الإجابة إلى تجانس أكبر بين أفراد العيّنة. وانخفض التوجّه العامّ للإجابات في السؤال الرابع حيث بلغ المتوسّط الحسابيّ ٢،٨٢، والانحراف المعياريّ ١،٠٣٠، ويمكن تفسير هذه الظاهرة في هذا الموقع على أنّها حالة عدم تأكّد أو حياد لا سيّما وقد تساوت النسب المئويّة للإجابتين" موافق" و "غير موافق" في هذا السؤال، فبلغت ٣٤،٥% لكلتيهما، وبلغت ٢١،٨% للإجابة "محايد" (الجدول رقم (٥_ ج)، ملحق البحث رقم ١٢).

وبناء على ما سبق يمكن القول إنّ موضوع الكفاءة المهنية من الموضوعات النسبيّة إلى حدّ بعيد، ولا يمكن أن تقف عند حدود، لذلك ليس من السهولة بمكان اختبارها عملياً، خاصّة مع غياب الاختبارات

الجديّة والرسمية عن ساحة التطبيق وخلو القانون ٢٤ لعام ١٩٨١من الشروط اللازمة لتحقيقها، إضافة إلى انعدام التطبيق الفعليّ لبعض مواده الخاصّة بالتطوير المهنيّ المستمر. غير أنّ ما سبق لا ينفي توافر الكفاءة المهنية في المراقبين الداخليين، لا سيّما وأن الخطط والتقارير لم تظهر ما يخالفها. كما أكّدت المقابلات الشخصية والمسح الميداني على توافر بعضاً من شروطها في المراقبين الداخليين الذين شملتهم.

وبصورة عامة يمكن الاستنتاج بأنّ إدارات الرقابة الداخليّة في مؤسّسات المياه في سورية تحقّق معايير الثقة تحقيقاً نسبياً.

خامساً: اختبار الفرضيّة الرئيسة الخامسة: لا تقدّم إدارات الرقابة الداخليّة في مؤسّسات المياه في سورية الاهتمام والجهد اللازمين في تنفيذ كافّة الأعمال الموكلة إليها.

أ- الفرضيّة الفرعيّة الأولى: لا تبذل إدارات الرقابة الداخليّة في مؤسّسات المياه في سورية العناية المهنيّة اللازمة في تنفيذ كافّة الأعمال الموكلة إليها.

نصوص القانون ٢٤ لعام ١٩٨١: لم يضع القانون ٢٤ لعام ١٩٨١ والنظام الداخليّ للهيئة المركزيّة للرقابة والتفتيش في سورية شروطاً تتعلّق ببذل العناية المهنيّة اللازمة إلاّ من خلال الاستماع إلى الإفادات في القضايا التحقيقيّة، حيث نصّت الفقرتان ج ود من المادة ١٦٥ من النظام الداخليّ للهيئة: "يحقق المراقب القضية ويستمع إلى إفادات العاملين في الجهة العامّة التي يتبعها، شهوداً أو مشكواً منهم بصرف النظر عن مراكزهم وصفاتهم الوظيفية. ويتمّ في القضية المتعلقة بالجهة العامّة التي يتبعها المراقب، الاستماع إلى إفادات الشهود العاملين في جهات عامّة أخرى، أو من غير العاملين في الدولة" (النظام الداخليّ للهيئة، ١٩٩٠، ص١٦٤).

التطبيق الفعليّ لنصوص القانون على أرض الواقع: يعدّ الاستماع إلى الإفادات في القضايا التحقيقيّة من القضايا المطبّقة على أرض الواقع كما أظهرت التقارير التحقيقية المعروضة في ملاحق البحث لعيّنة الدراسة.

مدى انسجام التطبيق الفعليّ مع معايير التدقيق الداخلي المهنيّة:

أظهرت المناقشة النظريّة لهذه الفرضيّة أنّه ينبغي على إدارة الرقابة الداخليّة أن تؤدي جميع خدماتها بدرجة ملائمة من العناية المهنيّة الواجبة والمحافظة عليها خلال مراحل التدقيق جميعها إذا أرادت لعملها أن يحقّق غايته. ومن الصعوبة بمكان قياس العناية المهنيّة مباشرةً من خلال التقارير، ولا يعدّ سؤال المراقبين الداخليّين عنها أمراً موضوعيّاً وهم أنفسهم أصحاب العلاقة. وحيث تتلخّص خدمات إدارة الرقابة الداخليّة في مؤسّسات المياه في سورية بالبنود المدرجة ضمن الفرضيتين الرئيستين الأولى والثانية، وهي: الأدلّة الكافية والمقنعة، والتوثيق، والإشراف والتقويم، والنتائج، والتخطيط، وطبيعة الخدمات المقدّمة، فسوف نعتمد هاتين الفرضيّتين في إثبات هذه الفرضيّة أو نفيها. ومن ثمّ، تعدّ إدارة الرقابة الداخليّة قد بذلت العناية المهنيّة اللازمة في الخدمات التي حقّقت معاييرها، وهي التوثيق وتقديم النتائج، في حين لم تبذل العناية المهنيّة اللازمة في الخدمات التي لم تحقّق معاييرها، وهذه الخدمات هي: الأدلّة الكافية والمقنعة، والتخطيط، وطبيعة الخدمات المقدّمة، والإشراف والتقويم.

يجدر بالذكّر أنّ القانون ٢٤ لعام ١٩٨١ لم يفصّل في كيفيّة أداء الخدمات، وألزم المراقبين الداخليّين ببعض القيود، فأعطاهم على سبيل المثال صلاحيات واسعة في استجواب الشهود، وصلاحيات مقيّدة في استجواب المشكوّ منهم، فلا يحق لهم استجواب رؤسائهم المباشرين ولا المديرين العامّين ولا معاوني الوزراء عندما يكونون مشكوّاً منهم، إنّما تتولّى الهيئة التحقيق في الأمور المنسوبة إليهم (النظام الداخليّ للهيئة، ١٩٩٠، ص١٦٤). كما عزّز القانون تبعيّتهم إلى الإدارة في مواضع عديدة سبقت الإشارة إليها في معيار المظهر المستقلّ، وهذا يبرّر جزءاً من التقصير في بذل العناية المهنيّة اللازمة لكن ليس تماماً، ويجعل الثغرة في تحقيق هذه الفرضيّة مزدوجة تتعلّق بنصوص القانون من ناحية، وبكيفيّة تطبيقه من ناحية أخرى، حيث إنّه ترك الباب مفتوحاً أمام التوسّع في التطبيق وتطويره.

وبالنتيجة نقول: إنّ إدارات الرقابة الداخليّة في مؤسّسات المياه في سورية تقوم ببذل العناية المهنيّة اللازمة في عمليات التوثيق وتقديم النتائج، إلّا أنّها لا تحقّقها في معايير توفير الأدلّة الكافية والمقنعة والإشراف والتقويم والتخطيط وطبيعة الخدمات المقدّمة.

نتائج البحث وتوصياته

- نتائج البحث.
- توصيات البحث.

نتائج البحث:

توصّلت الباحثة من الدراسة النظرية إلى النتائج التالية:

١. تتحقّق معايير الملموسيّة جميعها المتمثّلة بالمظاهر الشكلية لإدارة الرقابة الداخليّة في معايير التدقيق الداخليّ المهنيّة باستثناء امتلاك التجهيزات الملائمة. ويدلّ غياب هذه الشروط من المعايير على أنّ المنظمات المهنيّة لم تُعر اهتماماً كبيراً بالمداخل السلوكية عند وضعها لهذه المعايير، وهو ما أعطته معايير الخدمات العامّة الأولويّة الأكبر.

٢. تتحقّق معايير الملموسيّة تحقّقاً نسبياً في القانون ٢٤ لعام ١٩٨١. فقد حدّد القانون صلاحيات إدارة الرقابة الداخليّة ومسؤولياتها بطريقة واضحة في نصوصه وتعليماته التنفيذيّة. غير أنّه عزّز تبعيّة المراقب الداخليّ إلى إدارة الجهة التي يعمل لديها فأفقده بذلك دوره وصلاحياته، ورسّخ المركزيّة في اتخاذ قراراته الرقابيّة ما جعلها تنزاح تلقائياً إلى المستويات الإداريّة الأدنى. كما اختزل شروط الكفاءة المهنيّة بعدد سنوات الخبرة فقط دون تحديد المهارات والخبرات والمواصفات الواجب توافرها في إدارة الرقابة الداخليّة، أو إجراء أيّ اختبارات لتحديد مقدرة المراقبين الداخليّين واختبار كفاءتهم، ولم يتضمّن القانون أيّ شروط تتعلّق بالموارد الماليّة أو التجهيزات الماديّة.

٣. تتحقّق معايير الموثوقيّة جميعها المتمثلة بدقّة منهجية العمل المتبّعة وملاءمتها في معايير التدقيق الداخليّ المهنيّة وفي القانون ٢٤ لعام ١٩٨١ في سورية. غير أنّ عمليّتي الإشراف والتقويم لم تنالا الاهتمام الكافي والتفاصيل الوافية، فلم تُحدّد الكيفيّة التي تُجرى فيها هذه العمليّات، والمؤشّرات التي اعتُمدت. وأظهر القانون ٢٤ لعام ١٩٨١ اهتماماً لافتاً بتقديم النتائج النهائية، وأعطاها تقديراً أكبر من سواها حتى في عمليّات الإشراف، وهو موضوع جدير بالاهتمام لكنّه قد يكون مضلّلاً ، فكثيراً ما تبدو النتائج سليمة رغم وجود خلل في الإجراءات.

٤. تتحقّق معايير الاستجابة المتمثّلة بمسؤولية إدارة الرقابة الداخليّة الاجتماعيّة تحقّقاً نسبيّاً في معايير التدقيق الداخليّ المهنيّة والقانون ٢٤ لعام ١٩٨١ في سورية. ما جعل هدف خدمة التدقيق الاجتماعيّ ضعيفاً جدّاً إن لم نقل غائباً في سياق صياغتها. وتجدر الإشارة إلى أن غياب معايير الاستجابة عن القانون ٢٤ كان أبلغ من غيابها عن المعايير المهنيّة، إذ لم يتوقف الأمر عند التحديد غير الوافي لطبيعة العمل أو غياب بعض الشروط المتعلّقة بعمليّة التخطيط كما هو الحال في المعايير المهنيّة، بل غابت عنه جميع الشروط والتوجيهات الخاصّة بعملية التخطيط باستثناء

تحديد نسبة التدقيق وأهداف المهامّ، كما لم يتطرّق لطبيعة عمل المراقب الداخليّ على الإطلاق، وترك المجال مفتوحاً أمام القائمين بالعمل لتحقيق الأهداف والمهامّ الواردة في نصّ القانون.

٥. تتحقّق معايير الثّقة المتمثّلة بالمتطلبات الأخلاقية والمهنية في معايير التدقيق الداخليّ المهنيّة وفي القانون ٢٤ لعام ١٩٨١ في سورية، بيد أنّ المعايير المهنيّة أعطت الأولويّة للكفاءة المهنيّة وشروط تحقّقها، في حين ركّز القانون على المتطلّبات الأخلاقية وأعطاها الاهتمام الأكبر، لكنّه لفت النظر إلى أهمية الخبرة العمليّة في مجال عمل المؤسّسة قيد التدقيق باشتراطه عدد سنوات الخبرة، وهو أحد الجوانب الهامّة الواجب توافرها في المراقب الداخليّ التي افترضت المنظمات المهنيّة تحقيقه لها سلفاً وهو أحد أفراد المؤسّسة. ولعلّ من الحكمة إضافتها إلى الخبرات المطلوبة منه بموجب المعايير المهنيّة السائدة، لا سيّما مع تنوّع أعمال بعض المؤسّسات وتشعّبها وتعقّد استثماراتها وكثرة المخاطر التي قد تتعرّض لها.

٦. تتحقّق معايير التعاطف المتمثّلة ببذل العناية المهنيّة اللازمة في معايير التدقيق الداخليّ المهنيّة وفي القانون ٢٤ لعام ١٩٨١ في سورية، غير أنّ تحقّقها كان ضعيفاً في القانون ٢٤ لعام ١٩٨١ في سورية، حيث لم يتضمّن شروطاً تتعلّق ببذل العناية المهنيّة اللازمة إلاّ بالاستماع إلى الإفادات في القضايا التحقيقيّة.

٧. يظهر استعراض الدراسات السابقة قصوراً عامّاً لدى الباحثين والشركات والمنظمات المهنيّة على اختلافها فيما يتعلّق بتقويم أداء التدقيق عموماً، والتدقيق الداخليّ على وجه الخصوص، وعشوائية في الجهود المبذولة لتحقيقه، ما أدى إلى ظهور مؤشّرات غير متّفقة ومناهج خاصّة أقرب ما تكون إلى "دراسة حالة".

توصّلت الباحثة من الدراسة التطبيقيّة إلى النتائج التالية:

١. تفتقر إدارات الرقابة الداخليّة في مؤسّسات المياه في سورية إلى المظهر المستقلّ، ويعود ذلك إلى خلل ذي شقّين: الأول في تطبيق نصوص القانون ٢٤ لعام ١٩٨١ بما يتعلّق بعمليّتي العزل والتعيين، إذ حصر القانون صلاحية تعيين المراقبين الداخليّين بوزير الإدارة المحليّة بناء على اقتراح رئيس الهيئة، ومنحهم حصانة النقل والندب والتأديب فلا تتمّ إلاّ بموافقة رئيس الهيئة، لكن ما يجري على أرض الواقع لا ينسجم مع القانون إلا في خطواته النهائيّة فقط، فيُعيَّن المراقبون الداخليّون ويُعزَلون بناء على اقتراح إدارة الجهة التي يعملون لديها. والثاني في نصوص القانون ذاتها، التي حافظت على تبعيّة المراقبين الداخليّين إلى إدارة الجهة التي يعملون لديها جاعلةً رأي الإدارة جزءاً لا يتجزّأ

من خططهم وتقاريرهم وتحقيقاتهم، تاركةً لتقديراتها وصلاحيّاتها يداً في تحديد مهامّهم وجزءاً من تعويضاتهم. وتعطّل هذه التبعيّة الصريحة إلى إدارة الجهة التي يعمل لديها المراقب الداخليّ مجمل الصلاحيّات الأخرى الممنوحة له وتفقدها مضمونها وإن تحقّقت شكلاً.

٢. تمتلك إدارات الرقابة الداخليّة في مؤسّسات المياه في سورية مسؤوليّات وصلاحيّات واضحة ومحدّدة استناداً إلى القانون ٢٤ لعام ١٩٨١ الناظم عمل هذه الإدارات وتعليماته التنفيذيّة.

٣. لا يتناسب عدد المراقبين الداخليّين واختصاصاتهم في مؤسّسات المياه في سورية مع إجماليّ عدد العاملين في هذه المؤسّسات، وحجم العمل الاستراتيجيّ الذي تضطلع به. وقد انعكس هذا النقص على خطط الرقابة الداخليّة فبدت متواضعة جدّاً قياساً إلى حجم العمل في هذه المؤسّسات، وغابت العديد من الموضوعات عن ساحة التدقيق رغم أهمّيتها، ما يشير إلى خلل واضح في كفاية الموارد البشرية وملاءمتها ضمن هذه الإدارات.

٤. تفتقر إدارات الرقابة الداخليّة في مؤسّسات المياه في سورية إلى الموارد الماليّة المستقلّة، ولا تمتلك تجهيزات وبرامج عصرية تلائم طبيعة عمل مؤسّسات المياه بصورة عامّة.

٥. قدّمت جميع تقارير الرقابة الداخليّة ضمن العيّنة المدروسة رأياً واضحاً في نتائجها استناداً إلى المعلومات المتحصّلة، وعُبِّر عن هذا الرأي بطريقةٍ تسمح بفهمه دون صعوبات. إلاّ أنّ المنهجيّة المتّبعة في الحصول على هذه المعلومات كانت تقليديّة ضعيفة، واختُصر العديد من الإجراءات الواجب اتّباعها في الحصول على الأدلّة، ما أثّر في مصداقيّتها كأدلّة كافية ملائمة. كما لوحظ خلوّ تقارير الرقابة والتفتيش من أيّ مداخلات مع مدير أو مسؤول ذي علاقة، أو مناقشات مع المستويات الإدارية المناسبة والأشخاص ذوي الخبرة في الإدارة والعناصر المشمولة بهذه النتائج قبل إصدارها بصورة نهائيّة، ما أضفى عليها نوعاً من البيروقراطية.

٦. لا توجد متابعة فعليّة لعمل إدارات الرقابة الداخليّة في مؤسّسات المياه من قبل الهيئة المركزيّة للرقابة والتفتيش إشرافاً وتقويماً، إلاّ بالاطّلاع على الخطط والتقارير المقدّمة إليها لتتمكّن من إبداء الرأي فيها، دون متابعة فعلية لمراحل إعدادها والإجراءات المتّخذة لتحقيق هذا الغرض، ومراقبة بعض العمليّات قيد التنفيذ، ومتابعة تطوّر المراقبين الداخليّين القائمين على هذه الأعمال مهنيّاً، واعتماد مؤشّرات محدّدة لتقويم أعمالهم، رغم أنّ القانون ٢٤ لعام ١٩٨١ أشار إلى ضرورة متابعة الهيئة لسير العمل دون وضع قيود عليها ما قد يسمح لها بالإشراف الموسّع، غير أنّه لم يفصّل في كيفيّة

الإشراف على الإجراءات، ولم يتضمّن أيّ مؤشّرات لإجراء عملية التقويم التي لم تتل سوى إشارة عابرة في تعليماته التنفيذيّة.

٧. تقوم إدارات الرقابة الداخليّة في مؤسّسات المياه في سورية بتوثيق كلّ ما يتعلق بالخطط والتقارير والاحتفاظ بأدلّة وأوراق العمل بطريقة واضحة ملائمة.

٨. ينعدم التنسيق بين عمل إدارات الرقابة الداخليّة في مؤسّسات المياه وعمل الجهاز المركزيّ للرقابة الماليّة، وهو جهة رقابية أساسيّة في القطاع العامّ، ويُجتَنب التضارب بينهما في العمل قدر الإمكان، من ناحية أدبية فحسب. كما ينعدم أيّ تنسيق بين عمل هذه الإدارات وإدارة الرقابة الداخليّة في وزارة الإسكان والتعمير التي تتبع لها مؤسّسات مياه القطر، وإذا حدث أن كُلّفت الوزارة بمهمة رقابيّة ضمن هذه المؤسّسات فستكون مستقلّة تماماً عن عمل إدارة الرقابة الداخليّة لهذه المؤسّسة.

٩. تحقّق إدارات الرقابة الداخليّة في مؤسّسات المياه في سورية معايير الثّقة العامّة بالتزام المراقبين الداخليّين بالمتطلّبات الأخلاقيّة والكفاءة المهنيّة اللازمة لعملهم.

١٠. تقوم إدارات الرقابة الداخليّة في مؤسّسات المياه في سورية ببذل العناية المهنيّة اللازمة في عمليّتي التوثيق وتقديم النتائج، ولا تُبديها في عمليّات تقديم الأدلّة الكافية والملائمة والإشراف والتقويم والتخطيط وطبيعة الخدمات المقدّمة. وأشارت الدراسة إلى أنّ جزءاً من هذا التقصير في بذل العناية المهنيّة اللازمة يعود إلى القيود التي فرضها القانون ٢٤ لعام ١٩٨١ على استقلاليّة المراقبين الداخليّين وصلاحيّاتهم، وغياب التفصيلات المتعلّقة بكيفيّة أداء الخدمات. إلا أنّ هذا المبرّر لم يعفِ المراقب الداخليّ من كامل مسؤوليّته المهنيّة حيث لم يمنعه القانون من التوسّع في تطبيق نصوصه وتطوير أدائه المهنيّ.

١١. تعاني استراتيجيّات التخطيط المتّبعة من قبل إدارات الرقابة الداخليّة في مؤسّسات المياه في سورية قصوراً عامّاً، فيُعتَمد مبدأ الدوريّة في إعداد الخطط السنويّة بما يشمل كامل نشاط المؤسّسة في مدّة قصيرة الأجل نسبيّاً، ويُولى المزيد من الاهتمام بالمواقع التي ترى الإدارة أنّها تعاني مشكلات خاصّة، دون اعتماد أيّ مؤشّرات أو اختبارات لتحديد الأولويّات. ويقتصر تخطيط المهامّ على تحديد أهداف المهمة وتوقيتها ونسبة التدقيق التي ستُطبَّق، دون التخطيط لمنهجية العمل والموارد المتوافرة، أو اختبار فعالية وكفاءة الضوابط الرقابيّة والمخاطر الهامّة في النشاط الخاضع للتدقيق. ويمكن للتطابق التامّ في أهداف الخطّة ضمن الجهات المتشابهة أن يؤكّد هذه النتيجة. ورغم أنّ خبرة المراقب الداخليّ

بالمؤسّسة ومعرفته بتفاصيلها قد تعفيه من بعض الاختبارات الأوليّة التي تسبق عملية التخطيط الشاملة أو الجزئية، لكنّها لا تبرّر له تجاهلها بالكامل واعتماد خبرته ورأي الإدارة.

١٢. إنّ منهجية العمل التي تتبنّاها إدارات الرقابة الداخليّة في مؤسّسات المياه في سورية لا تعكس رؤية بعيدة المدى في تحقيق أهدافها، إذ تنظر في بعض مخرجات العمل دون نتائجه ومدخلاته، والنتيجة غالباً ما تكون حلولاً مؤقّتة لمشكلات مؤقّتة. فيشير تحليل تقارير الرقابة الداخليّة لمؤسّسات المياه ضمن العيّنة المدروسة إلى اعتماد المراقبين الداخليّين فحص سلامة المعلومات والعمليّات في الشّعبة أو المديريّة التي تُدقّق أعمالها، ودرجة امتثالها إلى القوانين والأنظمة والعقود المعمول بها، دون اختبار مباشر لكفاءة وفعالية العمليّات والبرامج التشغيلية، وقدرة المؤسّسة على إدارة مشكلاتها الرئيسة واقتراح التوصيات بشأنها وحماية أصولها، ودراسة هيكلتها وقيمها وتوزّع الأدوار والمسؤوليّات فيها. ومن ثمَّ، لم تمارس إدارات الرقابة الداخليّة من صلاحيّاتها إلاّ جزءاً يسيراً جدّاً، وقيّدت مسؤوليّاتها بمستوى معيّن وقفت عنده حتّى أصبح ذلك أشبه بالعرف المهنيّ، فلا موضوعات جوهرية قد نوقشت، ولا نتائج حقيقية تحصّلت. ولا يمكن لإدارات الرقابة الداخليّة أن تقدّم لنا الجديد ما دامت طبيعة أعمالها تدور في فلك الإدارتين الوسطى والدنيا، لا سيّما في جهة عامّة كمؤسسة المياه التي تتجاوز مشكلاتها حدود الإدارة العليا ذاتها لتصل إلى مستويّات محليّة، بل إقليميّة أيضاً.

١٣. لا تحقّق إدارات الرقابة الداخليّة في مؤسّسات المياه في سورية مسؤوليّتها الاجتماعيّة ولا تلبّي توقّعات جميع المستفيدين من خدماتها. فمن ناحية استراتيجيّة لا توجد أيّة دراسات تتعلّق بالوضع المائيّ وتلبية الطلب المتزايد على مياه الشرب في وقت تتكّرر فيه سنوات الجفاف على المنطقة بصورة مقلقة. ومن ناحية اجتماعيّة لم تتضمّن الخطط ما يفيد الرقابة على كميّات المياه المنتجة والمستهلكة ونوعيتها، وطرق التعقيم المتّبعة وفق المقاييس المحليّة والعالميّة الموضوعة، والحاجة إلى اعتماد تقنيات صحّية متطوّرة. ومن ناحية اقتصاديّة لم تتضمّن التقارير تحليلاً للنفقات المترتبة على المؤسسة والاستثمارات المطلوبة منها وأنظمة التكاليف المعتمدة فيها، والبحث في أسباب الخسائر التي تعانيها واقتراح الحلول بشأنها.

١٤. أظهرت نتائج الدراسة الميدانية التي اختبرت دور تبعيّة المراقب الداخليّ في تعزيز استقلاليّته أنّ تبعيّة المراقب الداخليّ إلى الهيئة المركزية للرقابة والتفتيش تمثّل أفضل الحلول المقترحة في الوقت الحاضر، مع التركيز على عملية التعيين التي تمثّل التهديد الأكبر لاستقلاليّته. في حين تعدّ تبعيّة المراقب الداخليّ لكلّ من الجهاز المركزيّ للرقابة الماليّة ومجلس إدارة الجهة التي يعمل لديها حلولاً

ملائمة، لكنّها لم تنل اهتماماً كبيراً من قبل عيّنة الدراسة ضمن الظروف الراهنة حيث تعدّ السلطات والصلاحيّات الممنوحة للجهاز المركزيّ للرقابة الماليّة أقلّ من سلطات الهيئة وصلاحيّاتها، وهي الجهة المتابِعة عمل إدارات الرقابة الداخليّة في سورية. إضافةً إلى الواقع الحاليّ غير المشجّع لمجالس الإدارة، وقد كان من المتوقّع أن تلعب دوراً فعّالاً بعد صدور القانون رقم ٢ لعام ٢٠٠٥.

١٥. أظهرت نتائج الدراسة الميدانيّة التي اختبرت موقف العاملين في مؤسسة مياه السويداء من أداء إدارة الرقابة الداخليّة فيها نزاهة المراقبين الداخليين وموضوعيتهم، وامتلاكهم الكفاءة المهنيّة اللازمة لأداء أعمالهم. وأكّدت على أنّ إدارة الرقابة الداخليّة في مؤسّسة مياه السويداء لا تستخدم تجهيزات حديثة منسجمة مع التطوّر التقنيّ في المؤسّسة.

توصيات البحث:

استناداً إلى النتائج السابقة توصي الباحثة بما يلي:

١. إعادة النظر في صياغة القانون ٢٤ لعام ١٩٨١ في سورية بما يتناسب مع معايير التدقيق الداخليّ المهنيّة، وتعزيز مسؤوليّات المراقب الداخليّ بصلاحيات فعليّة، وإجراءات تنظيميّة دقيقة وتفصيليّة، ومؤهلات ملائمة. ويمكن إيجاز التعديلات المطلوبة بما يلي:

- تحرير إدارة الرقابة الداخليّة من تبعيّتها إلى إدارة الجهة التي تعمل لديها، وإعادة النظر في آليّة تعيين المراقب الداخليّ وعزله، وكيفيّة إعداد وتنفيذ خططه ومهمّاته بحيث تتبع مباشرة إلى الهيئة المركزيّة للرقابة والتفتيش دون المرور بإدارة الجهة التي يعمل لديها.
- وضع الشروط الخاصّة بتعويضات المراقبين الداخليّين كافّة، واستبعاد إدارة الجهة التي يعمل لديها المراقب الداخليّ من هذه العمليّة تماماً.
- تحديد الاختصاصات اللازمة والمعارف والمهارات المطلوبة في إدارات الرقابة الداخليّة بما يواكب التطوّرات المهنيّة والقانونيّة والفنيّة الحديثة، ووضع اختبارات عمليّة مدروسة لاختبار مقدرة المرشّحين على العمل فيها.
- إيلاء إجراءات العمل أهمّية موازية لنتائجه، ووضع شروط تفصيلية لمراحل إعداد الخطط والحصول على الأدلّة والقيام بعمليّات التوثيق والإشراف.
- اعتماد منهجيّات واضحة ومؤشّرات محدّدة لتقويم العمل والعاملين في إدارة الرقابة الداخليّة.
- تحديد الخطوط العريضة لطبيعة عمل المراقب الداخليّ بما يتناسب مع متطلّبات الحوكمة وإدارة المخاطر ويحقّق قيمة مضافة انسجاماً مع الاتّجاهات المهنيّة المعاصرة.
- التركيز على الهدف الاجتماعيّ من إدارة الرقابة الداخليّة في سياق صياغة نصوص القانون كافّةً.

٢. متابعة عمل إدارات الرقابة الداخليّة فعليّاً من قبل الهيئة المركزيّة للرقابة والتفتيش بإشرافها الميدانيّ والمستنديّ المباشر على جميع مراحل تنفيذ الخطط والمهامّ وإعداد التقارير وإجراء التحقيقات، وتنظيم اجتماعات دوريّة ودورات تخصّصية بما يكفل تطوّر المراقبين الداخليّين المهنيّ، وإجراء تقويم دوري موضوعيّ لهم بطريقة تكفل تحسين الأداء ورفع مستوى الكفاءة. وقد اشتملت نصوص القانون ٢٤ لعام ١٩٨١ الحالية على الصّلاحيات المذكورة جميعها.

٣. تزويد إدارات الرقابة الداخليّة في مؤسّسات المياه بأعداد كافية من المراقبين الداخليّين، وتأمين جميع الاختصاصات والمهارات اللازمة لعملها ولطبيعة عمل المؤسّسة، والتطوير المهنيّ المستمرّ لطاقم العمل بما ينسجم مع التطوّرات الفنيّة والمهنيّة والتقنيّة الحديثة، بهدف تخفيف عبء العمل وزيادة فاعلية الأداء، ومواكبة العصر الراهن القائم على قاعدة من التغيّر المستمرّ.

٤. التحديث المستمرّ في التجهيزات والبرامج الالكترونيّة المستخدمة في إدارات الرقابة الداخليّة في مؤسّسات المياه، وربطها بشبكات البرامج الأخرى المستخدمة في المؤسّسة. ورغم أنّ هذا الإجراء قد يتطلّب مهارات تكنولوجيّة متميّزة لدى المراقبين الداخليّين، غير أنّه يحقّق نوعاً من الرقابة المباشرة على البرامج المستخدمة في المؤسّسة، ويكوّن إحدى المظاهر الشكليّة الهامّة المؤثّرة في المتعاملين مع إدارة الرقابة الداخليّة.

٥. اتّباع منهجيّة عمل ملائمة في إعداد خطط الرقابة الداخليّة لمؤسّسات المياه تساعد في تحديد أولويّات العمل والمشكلات الجوهرية التي تتطلّب مزيداً من الاهتمام وتركيز الجهود، وذلك باعتماد دراسات استقصائيّة أوليّة لكامل أنشطة المؤسّسة وعمليّاتها، ومسوحات ميدانيّة للعاملين والمديرين والمسؤولين المعنيّين والمواطنين بهدف الوقوف على الأبعاد الحقيقيّة للمشكلات التي حُدّدت واستقراء الحلول لمعالجتها.

٦. توسيع آفاق طبيعة عمل إدارات الرقابة الداخليّة في مؤسّسات المياه، وتحريرها من الطابع التقليديّ العامّ المتمركز حول التأكّد من صحّة تطبيق الأنظمة والقوانين والعقود المعمول بها، واتّباع الإجراءات التنظيميّة المعتمدة، والاتّجاه نحو تقويم مخاطر الأنشطة الخاضعة للتدقيق وأنظمة الرقابة الداخليّة فيها، واختبار كفاءتها وفعاليّتها، وتطبيقها مبادئ الحوكمة بطريقة تدفع عجلة التنمية في المؤسّسة خطوة إلى الأمام وتحقّق لها قيمة مضافة.

٧. تعميق مبدأ الشفافيّة في العملية الرقابيّة بالإفصاح عن الإجراءات الرقابيّة المتّخذة لمعالجة الموضوعات المخطّط لها، وسؤال العاملين عن رأيهم في التقرير الصّادر بحقّهم قبل إصداره بصورة نهائية، والحصول على مداخلات جميع المسؤولين المعنيّين بعمليّة التدقيق، ما يكسب العملية لهجة إيجابيّة وطابعاً مهنيّاً موضوعيّاً.

٨. إزالة اللُّبس القائم بين مصطلح التدقيق الداخليّ السائد مهنيّاً ومصطلح الرقابة الداخليّة الذي استعمله القانون ٢٤ لعام ١٩٨١.

٩. تفعيل دور مجالس الإدارة في جهات القطاع العامّ في سورية استناداً لما ورد في القانون ٢ لعام ٢٠٠٥، والحرص على أن تأخذ هذه المجالس الدور المناط بها ما قد يشكّل أرضيّة أكثر خصوبة لاستقلاليّة عمل المراقب الداخليّ ضمن هذه الجهات.

مراجع البحث

المراجع العربية:

١. أبو خليل، رندة. (٢٠١١). *حوكمة القطاع العامّ الاقتصادي في سورية ودور إدارة الرقابة الداخلية في تعزيزيها، دراسة ميدانيّة*. رسالة ماجستير غير منشورة، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق.

٢. الداوي، الشيخ. (٢٠٠٩-٢٠١٠). تحليل الأسس النظرية لمفهوم الأداء. الجزائر: جامعة الجزائر، *مجلة الباحث*، العدد٧.

٣. السعيدي، سلامة. (١٩٨٩، ٣١ تشرين الأول- ٣ تشرين الثاني). *التقييم ودمجه في تخطيط المشاريع*. ورقة عمل مقدمة في التنظيمات الأهلية العربية في مؤتمر القاهرة، مصر.

٤. السوافيري، فتحي رزق.، سرايا، محمد السيد.، والصحن، عبد الفتاح محمد. (٢٠٠٦). *الرقابة والمراجعة الداخلية*. الإسكندرية: المكتب الجامعي الحديث.

٥. شحاته، السيد شحاته.، سرايا، محمد السيد.، والصحن، عبد الفتاح محمد. (٢٠٠٦). *الرقابة والمراجعة الداخلية الحديثة*. الإسكندرية: الدار الجامعية.

٦. عبد الله، خالد أمين. (٢٠٠٧). *علم تدقيق الحسابات، الناحية النظرية والعملية*. عمان: دار وائل للنشر والتوزيع.

٧. العفيفي، عبير محمد فتحي. (٢٠٠٧). *معوقات عمل وحدات المراجعة الداخليّة والآليات المقترحة لزيادة فاعليّتها*. رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، فلسطين.

٨. العقدة، صالح.، وسعادة، يوسف. (٢٠٠٤). مدى إدراك المدققين الأردنيين لمفهوم التدقيق الاجتماعي. *المجلة الأردنية للعلوم التطبيقية، جامعة العلوم التطبيقية الخاصة*. ٧(٢)، ٣٧-٥٦.

٩. علي، عبد الوهاب نصر.، وشحاته، السيد شحاته. (٢٠٠٨). *أخلاقيات وسلوكيات مهنة المحاسبة والمراجعة*. الإسكندرية: الدار الجامعية.

١٠. القاضي، حسين. (٢٠١٠)(أ). مدى اعتماد مفتشي الجهاز المركزي للرقابة المالية في سورية على تقييم الرقابة الداخلية. *مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية*، ٢٦(٢)، ٢١٧-٢٢٥.

١١. القاضي، حسين. (٢٠١٠)(ب). *الإدارة الرشيدة (الحوكمة) في القطاع العام الاقتصاديّ*. جمعية العلوم الاقتصادية السوريّة، ندوة الثلاثاء الاقتصاديّة الثالثة والعشرون، دمشق.

١٢. القاضي، حسين.، دحدوح، حسين.، قريط، عصام. (٢٠٠٨). *أصول المراجعة*. دمشق: منشورات جامعة دمشق.

١٣. القاضي، حسين.، دحدوح، حسين.، قريط، عصام. (٢٠١٥). *التدقيق الداخلي*. دمشق: منشورات جامعة دمشق.
١٤. القانون (٢) لعام (٢٠٠٥) في سورية بشأن المنشآت والشركات والمؤسسات العامّة.
١٥. القانون الأساسيّ للعاملين في الدولة رقم (٥٠) لعام ٢٠٠٤.
١٦. قانون الهيئة المركزية للرقابة والتفتيش في سورية الصادر بالقانون رقم (٢٤) تاريخ ١٩٨١/٧/٨ وتعديلاته.
١٧. القرار رقم ٤ /م. أ تاريخ ١/ ٣ /٢٠١٠ الصادر عن رئيس الهيئة المركزية للرقابة والتفتيش في سورية.
١٨. كرّاز، شادي. (٢٠٠٥). *كفاءة وفعالية إدارة الرقابة الداخليّة (المراجعة الداخليّة) في سورية مع التطبيق العمليّ على بعض مؤسسات التجارة الداخليّة*. رسالة ماجستير غير منشورة، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق.
١٩. المرسوم التشريعي رقم /١٤/ لعام ١٩٨٤ المتضمن إحداث المؤسسات العامة لمياه الشرب والصرف الصحي في الجمهورية العربية السورية.
٢٠. المنظمة العربية للتنمية الإدارية. (٢٠٠٠). دليل تأهيل المنظمات العربية لتطبيق نظام إدارة الجودة ISO 9000.
٢١. النظام الداخلي للهيئة المركزية للرقابة والتفتيش الصادر بقرار رئيس الهيئة المركزية للرقابة والتفتيش رقم (٢٥٠) تاريخ ١٤/ ٦/ ١٩٩٠.
٢٢. النظام الداخلي والهيكل التنظيمي الموحّد للمؤسسات العامة لمياه الشرب والصرف الصحي في سورية الصادر بقرار وزير الإسكان والتعمير رقم ٣٤٩٩ تاريخ ١٠/ ٧ /٢٠٠٨.
٢٣. وزارة الإدارة المحلية والبيئة.، البنك الدولي.، وبرنامج الأمم المتحدة الإنمائي. (٢٠٠٣). الاستراتيجية وخطة العمل البيئية في سورية.

المراجع الأجنبية:

1. Agbor, J. (2011). *The Relationship between Customer Satisfaction and Service Quality: a study of three Service sectors in Umeå***.** Sweden: Umeå School of Business.
2. Al-Zoubi, M. (2013). Service Quality Effects on Customer Loyalty among the Jordanian Telecom Sector, Empirical Study. *International Journal of Business and Management*, 8(7), 35- 45.
3. Arena, M., & Azzone, G. (2009). *Internal Audit Effectiveness, Relevant Drivers Of Auditees Satisfaction*. London**:** Sixth European Academic Conference on Internal Auditing and Corporate Governance.
4. Auditor General Alberta. (2005, August). Examination of Internal Audit Departments For the year ended March 31.Canada.
5. Australian National Audit Office. (2007, September). Public Sector Internal Audit, An Investment In Assurance And Business Improvement, Better practice Guide. Retrieved March 2, 2015 from http://www.anao.gov.au/uploads/documents/Public_Sector_Internal_Audit.pdf.
6. Australian National Audit Office. (2012, September**).** Public Sector Internal Audit, An Investment In Assurance And Business Improvement, Better practice Guide. Retrieved March 2, 2015 from http://www.anao.gov.au/~/media/Files/Better%20Practice%20Guides/2012%202013/Public_Sector_Internal_Audit_BPG/Public_Sector_Internal_Audit.pdf.
7. Bolger, D. (2011). A Call to Action; Stakeholders' Perspectives on Internal Auditing. *IIA Research Foundation*, A Component of the CBOK Study.
8. Boţa –Avram, C., & Palfi, C. (2009). Measuring And Assessment Of Internal Audit's Effectiveness. *Annals of the University of Oradea, Economic Science Series*, 18(3), 784-790.
9. Businessdictionary. (2015). Retrieved May 21, 2015 from http://www.businessdictionary.com/definition/performance-evaluation.html.
10. Chambers, R. (2012, August). The Top Internal Audit Skills Being Recruited in 2012. *Internal Auditor Magazine*.
11. COSO. (2011, December). Internal Control- integrated framework. Retrieved March 21, 2015 from http://www.idw.de/idw/download/COSO_Internal_Control.pdf?id=616712&property=Datei.
12. Cronin, J., & Taylor, S. (1992, July). Measuring service quality: A reexamination and extension. *Journal of Marketing*, 56, 55-68.

13. Daniel, C. N., & Berinyuy, L. P. (2010). *Using the SERVQUAL Model to assess Service Quality and Customer Satisfaction. An Empirical study of grocery stores in Umea*. Master thesis, Umeå School of Business, Sweden.
14. Dessalegn, G. M., & Aderajew, W. Y. (2007). Internal Audit Effectiveness: an Ethiopian public sector, case study. *Managerial Auditing Journal*, 22 (5).470-484.
15. Duff, A. (2004). *AUDITQUAL: Dimensions Of Audit Quality*. Scotland: the institute of chartered accountants.
16. Duncan, K., & Trotman, A. (2014). *Internal Audit Quality: A Multi-Stakeholder Analysis*. Australia: Bond university.
17. Elliott, M., Dawson, R & Edwards, J. (2007). An Improved Process Model For Internal Auditing. *Managerial Auditing Journal*. 22 (6),552-565.
18. Ernst & Young. (2007). Global Internal Audit Survey. A current state analysis with insights into future trends and leading practices. Retrieved May 22, 2015 from http://www.juhtimine.ee/static/artiklid/188.Global%20Internal%20Audit%20Survey.pdf.
19. European commission. (2004, November). Internal Control Systems In Candidate Countries. PIFC[21] Expert Group and Working Group on Audit Manuals.
20. European Commission. (2007, May). Assessing consumer preferences for drinking water services, Methods for Water Utilities. TECHNEAU Project.
21. Fairfax Department of Management and Budget. (2007). A Manual for Performance Measurement. Virginia: Fairfax County, Performance Measurement Team.
22. Florea, R., & Florea, R. (2011). Audit Techniques and Audit Evidence. *Economy Transdisciplinarity Cognition journal*, XIV(1). 350-358.
23. Gallegos, F. (2002). IT audit basics , Due Professional Care. *Information Systems Control Journal*, 2, 25-28.
24. GAO. (1998, April). Performance Measurement and Evaluation. Definition and Relationships. United States: Comptroller General.
25. GAO. (2008, March 31). Exposure Draft of Proposed Changes to the International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing. United States: Comptroller General.
26. GAO. (2011, December). Government Auditing Standards. United States: Comptroller General.
27. GAO. (2011, May). Performance Measurement and Evaluation, Definition and Relationships. United States: Comptroller General.

[21] Public Internal Financial control

28. GAO., & IIA. (2012). *Supplemental Guidance, IIA International Standards For the professional practice of Internal Auditing/Government Accountability Office Government Audit Standards, A Comparison* (2nd Edition).
29. Hudson, S., Hudson, P., & Miller, G. (2004). The Measurement of Service Quality in the Tour Operating Sector, A Methodological Comparison. *Journal of travel research*, 42 (3), 305-312.
30. IIA. (2009 a, February). Performance Measures for Internal Audit Functions. *Austin Chapter Research Committee*.
31. IIA. (2009 b) . Internal Audit Capability Model (IA-CM) for the public sector. *IIA Research foundation*.
32. IIA. (2010, December). Measuring Internal Audit Effectiveness and Efficiency, IPPF[22] – Practice Guide.
33. IIA. (2011, October) . Independence and Objectivity, IPPF – Practice Guide.
34. IIA. (2012, April). Supplemental Guidance: Implementing a New Internal Audit Function in the Public Sector. Retrieved May 1, 2015 from https://na.theiia.org/standards-guidance/Public%20Documents/SG%20-%20Implementing%20a%20New%20Internal%20Audit%20Function.pdf
35. IIA. (2013) . *International Standards For The Professional Practice Of Internal Auditing (Standards)*. IIASB[23].
36. International Federation Of Accounting. (2010). *Handbook Of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance , and related services pronouncements, Part 1*. IAASB[24].
37. International Federation Of Accounting. (2011, January). Audit Quality, an IAASB Perspective. IAASB.
38. International Standardization Organization. (1994). ISO 8402, Quality management and quality assurance—Vocabulary. Australian/New Zealand.
39. INTOSAI. (1977). ISSAI 1: The Lima Declaration. Retrieved May 16, 2015 from http://www.issai.org/media/12901/issai_1_e.pdf.
40. INTOSAI. (1998). ISSAI 30: Code Of Ethics. Retrieved May 16, 2015 from http://www.issai.org/media/12926/issai_30_e.pdf.
41. INTOSAI. (2001 a). ISSAI 100: Basic Principles In Government Auditing. Retrieved May 16, 2015 from http://www.issai.org/media/12943/issai_100_e.pdf.

[٢٢] International Professional Practices Framework
[٢٣] The International Internal Audit Standards Board
[٢٤] International Auditing and Assurance Standards Board

42. INTOSAI. (2001 b). ISSAI 200: General Standards In Government Auditing and Standards with ethical Significance. Retrieved May 16, 2015 from http://www.issai.org/media/12947/issai_200_e.pdf
43. INTOSAI. (2001 c). ISSAI 300: Field Standards In Government Auditing. Retrieved May 16, 2015 from http://www.issai.org/media/12951/issai_300_e.pdf.
44. INTOSAI. (2001 d). ISSAI 400: Reporting Standards In Government Auditing. Retrieved May 16, 2015 from http://www.issai.org/media/12955/issai_400_e.pdf.
45. INTOSAI. (2007 a). ISSAI 10: Mexico Declaration on SAI Independence. Retrieved February 4, 2015 from http://www.issai.org/media/12922/issai_10_e.pdf..
46. INTOSAI. (2007 b). ISSAI 1220: Quality Control for an Audit of Financial Statements. Retrieved May 16, 2015 from http://es.issai.org/media/14565/issai_1220_s.pdf.
47. INTOSAI. (2007 c). ISSAI 1230: Audit Documentation. Retrieved May 16, 2015 from http://www.issai.org/media/13048/issai_1230_e_.pdf.
48. INTOSAI. (2007 d). ISSAI 1300: Planning an Audit Of Financial Statements. Retrieved May 16, 2015 from http://www.issai.org/media/13056/issai_1300_e_.pdf.
49. INTOSAI . (2010 a). 9140 GOV: Internal Audit Independence in the Public Sector. Retrieved February 4, 2015 from http://www.issai.org/media/13349/intosai_gov_9140_e_.pdf.
50. INTOSAI. (2010 b). ISSAI 1000: General Introduction to the INTOSAI Financial Audit Guidelines. Retrieved May 16, 2015 from www.issai.org/media/13204/issai_1000_e_.pdf.
51. INTOSAI. (2010 c). ISSAI 1200: Overall Objectives Of The Independent Auditor And The Conduct Of An Audit In Accordance With International Standards On Auditing. Retrieved May 16, 2015 from http://www.issai.org/media/13088/issai_1200_e_.pdf.
52. INTOSAI. (2010 d). ISSAI 1500: Audit Evidence. Retrieved May 16, 2015 from http://www.issai.org/media/13104/issai_1500_e_.pdf.
53. INTOSAI. (2010 e). ISSAI 1700: Forming an Opinion and Reporting On Financial Statements. Retrieved May 16, 2015 from http://www.issai.org/media/13148/issai_1700_e_.pdf.
54. INTOSAI. (2010 f). ISSAI 40: Quality Control for an SAIs. Retrieved May 16, 2015 from http://www.issai.org/media/12938/issai_40_e_.pdf.
55. IPAC., & WBI. (2007). Topical Briefs for Leaders. Retrieved April 5, 2015 from *https://www.ipac.ca/documents/WBI-PerformanceMeasurement.pdf*.
56. Irby, B.J., & Lunenburg, F.C. (2008). *Writing a Successful Thesis or Dissertation: Tips and Strategies for Students in the Social and Behavioral Sciences*. CA: Corwin Press.

57. Jain, S., & Gupta, G. (2004). Service Quality, SERVQUAL vs. SERVPERF Scales. Delhi: *VIKALPA* , 29 (2). 25-37.
58. Karst, J.H., & Jeffords, R. (2004). Effective Interview Techniques For Hiring Internal Auditors. *IIA Research Foundation*.
59. Kinsella, D. (2010, April). Assessing your Internal Audit Function. *accountancy Ireland*, 42(2), 10-12.
60. KPMGs Audit Committee Institute. (2009, July). Evaluation Of Internal Auditor. Retrieved May 6, 2015 from www.kpmg.com/CN/en/services/Audit-Committee-Institute-China/Documents/toolkit/Evaluation-internal-auditors-200907.pdf.
61. Landrum, H., & Prybutok, V. (2009). Measuring IS System Service Quality with SERVQUAL Users' Perceptions of Relative Importance of the Five SERVPERF Dimensions. *the International Journal of an Emerging Transdiscipline*, 12, 17-35.
62. Lopez, P., & Virginia, A. (2013). The Independence Of The Internal Audit And Its Possible Safeguards, An empirical study using the Delphi method. *European Journal Of Business And Social Sciences*, 1(11), 75-90.
63. Manita, R., & Elommal, N. (2010). The Quality of Audit Process: An Empirical Study with Audit Committees. *International Journal of Business*,15(1), 87-99.
64. Mautz, R.K., & Sharaf, R. (1961). The Philosophy of Auditing. *American Accounting Association*.
65. McDonald, P., & Chambers, R. (2003). 7 Attributes of Highly Effective Internal Auditors. Robert Half International Inc & IIA.
66. Miller, P., & Smith, T. (2011) . Insight: Delivering Value to Stakeholders. *IIA Research Foundation.*
67. Morash, E., & Moynagh, D. (1998). Proficiency Requirements for Comprehensive Auditing: A Guide for Practitioners. CCAF-FCVI Inc.
68. Mortimer, D. (2010). Behavioral Dimensions of Internal Auditing. *IIA Research Foundation.*
69. Nath, P., & Devlin, J. (2007). *Service Quality Issues in Financial Services*. England: Nottingham University Business School, Financial Services Research Forum.
70. OECD[25]. (2009). Managing Water for All, an OECD perspective on pricing and financing. Retrieved May 23, 2015 http://www.oecd.org/tad/sustainable-agriculture/44476961.pdf.

Organization for Economic Co-operation and Development ٢٥

71. Parasuraman, A., Zeithmal, V., & Berry, LL. (1985). A conceptual model of service quality and its implication for future research. *Journal of Marketing*, 49, 41-50.
72. Parasuraman, A., Zeithmal, V., & Berry, LL. (1988). SERVQUAL: a multiple- Item scale for measuring consumer perceptions of service quality. *Journal of Relating*, 64(1), 12-40.
73. Performance Review Unit in New South Wales Government. (2008). Performance Review, Internal Audit Capacity in the NSW Public Sector, final report. Department of Premier and Cabinet.
74. Pickett, S.(2003). *The Internal Auditing Handbook* (Second Edition). England: John Willy.
75. Porter, B. A. (2008, September). *The Role Of The Tripartite Audit Function In Securing Corporate Accountability*. Working Papers Series, Working Paper NO 64.
76. Prabha, R.M., Soolakshna, L.B., & Perunjodi, N. (2010). Service Quality In The Public Service. *International Journal Of Management And Marketing Research*, 3(1). 37-50.
77. Protiviti. (2009, January). Guide To Internal Audit. Risk and Business Consulting, internal audit. Retrieved August 6, 2014 from http://www.iia.nl/SiteFiles/Downloads/Guide%20to%20IA%20FAQ%202nd%20Edition.pdf.
78. Protiviti., & IIA. (2010). Internal Auditing Around The World. Protiviti Risk and Business consulting, Internal audit. VI. Retrieved May 6, 2015 from http://www.protiviti.com/en-US/Documents/Resource-Guides/IA-Around-the-World-V6-Protiviti.pdf.
79. Protiviti., & IIA – Australia. (2012). Achieving High Performance in Internal Audit. Insights from the Audit Committee Chair (Fourth Edition). Retrieved August 1, 2014 from https://www.iia.org.au/sf_docs/default-source/technical-resources/PRObenchmark2012_FNL_edition4.pdf?sfvrsn=0.
80. PwC. (2009, December). Maximizing internal audit, A10 step imperative for thriving in challenging economy.
81. PwC. (2012). Internal Audit 2012, A study examining the future of internal auditing and the potential decline of a controls-centric approach.
82. PwC. (2013, April). Internal Audit Charter, Oxford City Council.
83. Reheul, A. M., Caneghem, T. V., & Verbruggen, S. (2013). Auditor Performance, Client Satisfaction and Client Loyalty: Evidence from Belgian Non-Profits. *International Journal of Auditing*, 17, 19-37.

84. Rossiter, C. (2007, August–Septemper). Top 10 Priorities for Internal Audit in a Changing Environment. Protiviti, Bank Accounting & Finance, Risk Management.
85. Seth, N., Deshmukh, S.G., & Vrat, P. (2005). Service quality models: a review. *International Journal of Quality & Reliability Management*, 22 (9), 913- 949.
86. South Carolina State University. (2011, January). Policies And Procedures Manual. Office Of Internal Audit.
87. Spraakman, G. (1996). *The Use Of Internal Audit Findings In Governmental Organizations, An Experimental Study*. Canada: faculty of commerce and administration.
88. TRADE PBM SIG. (1995, October). How To Measure Performance- A Handbook of Techniques and Tools. U.S: Department of Energy.
89. UK Chartered IIA., & National Audit Office. (2012). Internal Audit in Practice. Retrieved May 6, 2015 from http://www.nao.org.uk/wp-content/uploads/2013/04/Internal-audit-in-practice-case-studies.pdf.
90. UNE. (2013). *Audit Procedures and Protocols*. New England: UNE- ARD Operational Procedure, Audit Supervision.
91. Vanilla Research. (2010, September). Quality in Legal Services. UK.
92. *Vanniorajan, T., & Anbazhagan, B. (2007, April 8-10). Servperf Analysis In Retail Banking.* International Marketing Conference on Marketing & Society.
93. Wattanakamolchai, S. (2008). *The Evaluation of Service Quality by Socially Responsible Customers.* Doctor thesis, Hospitality and Tourism Management**,** Virginia.
94. Woodard, C., & Cunningham, J. (2000). *Administrators Perceptions Of internal Auditing Roles And Effectiveness In TEXAS And Big Twelve Public Universities*. TEXAS: southern University**.**
95. Zeithmal, A., Staelin, R., Boulding, W., & Kalra, A. (1993, February). A dynamic process model of service quality: From expectation to behavioral intentions. *Journal of Marketing Research*. XXX, 7-27.
96. Zoureigat,Q., & Al−Moshaigeh, A.(2014). Measuring The Performance of Internal Audit Function in Saudi Listed Companies: An Empirical Study.*International Journal Research*,7(7),72-82.

ملاحق البحث

ملحق (١)

خطة الرقابة الداخلية لعام ٢٠١٠ للمؤسسة العامة لمياه الشرب والصرف الصحي في دمشق

تسلسل	القطاع	موضوعات الخطة	الجهة المنفذة	أهداف الخطة	نسبة التدقيق والمراجعة	الربع
١	المؤسسة العامة لمياه الشرب والصرف الصحي في دمشق	رقابة وتفتيش عدد من مراكز الجباية	مديرية الرقابة الداخلية	التأكد من تنفيذ عمليات المقبوضات وإيداع المبالغ المحصلة في الصندوق المركزي وتسهيل عمليات الدفع وكافة السجلات الممسوكة في المراكز	٤٠%	الأول
٢	المؤسسة العامة لمياه الشرب والصرف الصحي في دمشق	رقابة وتفتيش مركز ضخ القدم ومركز ضخ خزان برزة الشرقي	مديرية الرقابة الداخلية	التأكد من حسن توزيع المياه وضخها إلى خزانات التوزيع التي تغذيها محطات ضخ، وحسن تشغيل كافة التجهيزات الميكانيكية والكهربائية وإجراء الصيانة الدورية	٤٠%	الأول
٣	المؤسسة العامة لمياه الشرب والصرف الصحي في دمشق	رقابة وتفتيش وحدة مياه دير عطية	مديرية الرقابة الداخلية	الاطلاع على ما تم معالجته من ملاحظات ومقترحات في التقارير السابقة وتدقيق السجلات الممسوكة وذلك لتحسين أداء العاملين والتقيد بالتعليمات الصادرة وتأمين مياه الشرب للمواطنين بشكل كافي ونظيف والاهتمام بصيانة محطات الضخ والحد من هدر المياه	٤٠%	الأول
٤	المؤسسة العامة لمياه الشرب	رقابة وتفتيش شعبة المرآب	مديرية الرقابة الداخلية	التأكد من تشغيل وصيانة الآليات ووسائط النقل وتجهيزها بالقطع التبديلية وتأمين الصيانة الدورية للآليات والتأكد من مسك وقيد السجلات للقطع التبديلية ولوازم الآليات وتجهيزات المرآب	٤٠%	الثاني

	والصرف الصحي في دمشق	/ريف دمشق/				
٥	المؤسسة العامة لمياه الشرب والصرف الصحي في دمشق	رقابة وتفتيش وحدة مياه السيدة زينب	مديرية الرقابة الداخلية	الاطلاع على ما تم معالجته من ملاحظات ومقترحات في التقارير السابقة وتدقيق السجلات الممسوكة وذلك لتحسين أداء العاملين والتقيد بالتعليمات الصادرة وتأمين مياه الشرب للمواطنين بشكل كافي ونظيف والاهتمام بصيانة محطات الضخ والحد من هدر المياه	٤٠%	الثاني
٦	المؤسسة العامة لمياه الشرب والصرف الصحي في دمشق	رقابة وتفتيش وحدة مياه صحنايا	مديرية الرقابة الداخلية	الاطلاع على ما تم معالجته من ملاحظات ومقترحات في التقارير السابقة وتدقيق السجلات الممسوكة وذلك لتحسين أداء العاملين والتقيد بالتعليمات الصادرة وتأمين مياه الشرب للمواطنين بشكل كافي ونظيف والاهتمام بصيانة محطات الضخ والحد من هدر المياه	٤٠%	الثاني
٧	المؤسسة العامة لمياه الشرب والصرف الصحي في دمشق	رقابة وتفتيش شعبة القضايا في الدائرة القانونية	مديرية الرقابة الداخلية	الاطلاع وتدقيق كافة السجلات الممسوكة لدى الشعبة والتأكد من حسن سير العمل وحسن تطبيق القوانين والأنظمة المتعلقة بالشؤون التنظيمية والتأكد من متابعة تنفيذ كافة القضايا ومتابعة سير الدعاوى وتنفيذ الأحكام	٤٠%	الثالث
٨	المؤسسة العامة لمياه الشرب والصرف الصحي في دمشق	رقابة وتفتيش وحدة مياه سعسع	مديرية الرقابة الداخلية	الاطلاع على ما تم معالجته من ملاحظات ومقترحات في التقارير السابقة وتدقيق السجلات الممسوكة وذلك لتحسين أداء العاملين والتقيد بالتعليمات الصادرة وتأمين مياه الشرب للمواطنين بشكل كافي ونظيف والاهتمام بصيانة محطات الضخ والحد من هدر المياه	٤٠%	الثالث

٩	المؤسسة العامة لمياه الشرب والصرف الصحي في دمشق	رقابة وتفتيش وحدة مياه الكسوة	مديرية الرقابة الداخلية	الاطلاع على ما تم معالجته من ملاحظات ومقترحات في التقارير السابقة وتدقيق السجلات الممسوكة وذلك لتحسين أداء العاملين والتقيد بالتعليمات الصادرة وتأمين مياه الشرب للمواطنين بشكل كافي ونظيف والاهتمام بصيانة محطات الضخ والحد من هدر المياه	٤٠%	الثالث
١٠	المؤسسة العامة لمياه الشرب والصرف الصحي في دمشق	رقابة وتفتيش شعبة الوصل والقطع	مديرية الرقابة الداخلية	الاطلاع وتدقيق كافة السجلات الممسوكة والتأكد من معالجة المواضيع المتعلقة بالكشف على عقارات المشتركين وتنفيذ عمليات الوصل وتركيب العدادات	٤٠%	الرابع
١١	المؤسسة العامة لمياه الشرب والصرف الصحي في دمشق	رقابة وتفتيش شعبة محاسبة المحروقات في دائرة الآليات	مديرية الرقابة الداخلية	الاطلاع وتدقيق كافة السجلات الممسوكة والتأكد من حسن الإشراف على استهلاك الوقود والمحروقات والزيوت المعدنية وضبط هذه الأمور وفق التعليمات النافذة وتأمينها	٤٠%	الرابع
١٢	المؤسسة العامة لمياه الشرب والصرف الصحي في دمشق	رقابة وتفتيش عدد من مشاريع مياه الشرب في مديرية التنفيذ	مديرية الرقابة الداخلية	الاطلاع على ما تم معالجته من ملاحظات ومقترحات في تقارير سابقة والاطلاع وتدقيق كافة السجلات الممسوكة في المشروع والاطلاع على واقع التنفيذ	٤٠%	الرابع

ملحق (٢)

خطة الرقابة الداخلية لعام ٢٠١٠ للمؤسسة العامة لمياه الشرب والصرف الصحي في محافظة السويداء

تسلسل	القطاع	موضوعات الخطة	الجهة المنفذة	أهداف الخطة	نسبة التدقيق والمراجعة	المرحلة السنوية	الربع
١	المؤسسة العامة لمياه الشرب والصرف الصحي في محافظة السويداء	الرقابة في وحدة مياه القريا الاقتصادية	مديرية الرقابة الداخلية	• تدقيق حسن تنفيذ الخطة السنوية • تدقيق صرفيات وأعمال لجنة تنفيذ الأعمال • جرد المستودع والصندوق والجباة • تدقيق حسن تطبيق دليل عمل مراكز الجباة • تفقد دوام العاملين في الوحدة ومشاريعها	١٠٠%	٢٠٠٩	الأول
٢	المؤسسة العامة لمياه الشرب والصرف الصحي في محافظة السويداء	الرقابة في مديرية التدقيق والتنفيذ	مديرية الرقابة الداخلية	• التأكد من حسن عمل المديرية • التأكد من حسن متابعة أجهزة الإشراف لأعمال العقود المبرمة • متابعة تنفيذ أحد العقود التي ستبرم لاحقاً اعتباراً من بدايته وحتى نهاية التنفيذ.	١٠٠%	٢٠١٠	الثاني
٣	المؤسسة العامة لمياه الشرب والصرف الصحي في	الرقابة في وحدة مياه صلخد الاقتصادية	مديرية الرقابة الداخلية	• تدقيق حسن تنفيذ الخطة السنوية • تدقيق صرفيات وأعمال لجنة تنفيذ الأعمال • جرد المستودع الوحدة والصندوق والجباة	١٠٠%	٢٠٠٩ ٢٠١٠	الثالث

	محافظة السويداء			• تدقيق حسن تطبيق دليل عمل مراكز الجباة • تفقد دوام العاملين في الوحدة ومشاريعها			
٤	المؤسسة العامة لمياه الشرب والصرف الصحي في محافظة السويداء	الرقابة قي مديرية الصيانة والاستثمار (قسم الآبار)	مديرية الرقابة الداخلية	• تدقيق عقود تنفيذ الآبار المبرمة • التأكد من حسن المتابعة والإشراف على حفر الآبار • مراجعة وتدقيق أعمال لجنة تنفيذ الأعمال وتأمين المستلزمات	٥٠%	٢٠٠٩ ٢٠١٠	الرابع

ملحق (٣)

خطة الرقابة الداخلية الأساسية لعام ٢٠١٠ للمؤسسة العامة لمياه الشرب والصرف الصحي في محافظة درعا

تسلسل	القطاع	موضوعات الخطة	الجهة المنفذة	أهداف الخطة	نسبة التدقيق والمراجعة	الربع
١	المؤسسة العامة لمياه الشرب والصرف الصحي في محافظة درعا	الرقابة على وحدة مياه الحارة	مديرية الرقابة الداخلية	تدقيق قوائم التحقق وتقديرات أثمان المياه على المشتركين وتأشيرة العداد والتأكد من التزام العاملين بالدوام والعمل وحل مشاكل المشتركين وقمع المخالفات وتدقيق سجلات المشتركين والاشتراكات	٥٠%	الأول
٢	المؤسسة العامة لمياه الشرب والصرف الصحي في محافظة درعا	الرقابة على مديرية الشؤون الإدارية والقانونية	مديرية الرقابة الداخلية	رقابة دوام العاملين والتأكد من الإجراءات المتبعة في تنظيم أضابير العاملين والسجلات الممسوكة(الإجازات، القرارات، التسجيلات...)	٥٠%	الثاني
٣	المؤسسة العامة لمياه الشرب والصرف الصحي في	الرقابة على مديرية الشؤون المالية	مديرية الرقابة الداخلية	التأكّد من سلامة وصحّة القيود والوثائق المعمول بها ونسبة الإنجاز وسلامة أوامر الصرف على الحسابين الجاري والاستثماري والالتزام بالصرف حسب الخطة (عدم تجاوز الاعتمادات) خاصة على بند الرواتب والأجور	٢٥%	الثالث

	محافظة درعا					
٤	المؤسسة العامة لمياه الشرب والصرف الصحي في محافظة درعا	الرقابة على مديرية التنفيذ	مديرية الرقابة الداخلية	التأكّد من سلامة تنفيذ العمل والتزام العاملين بالمهام المكلفين بها والتأكّد من عمل أجهزة الإشراف والسجلات الممسوكة.	٢٥%	الرابع

ملحق (٤)

تقارير تنفيذ خطة الرقابة الداخلية لعام ٢٠١٠ في مؤسسة مياه دمشق وريفها[٢٦]

الربع الأول ٢٠١٠:

تقرير (١):

الموضوع: تقرير حول رقابة أعمال مراكز جباية أثمان المياه /ثلاثة مراكز تعتمد الجباية الآلية/

وذلك تنفيذاً لخطة عمل الرقابة الداخلية عن الربع الأول ٢٠١٠ بموجب كتاب الاعتماد رقم..... تاريخ.....

أولاً: الجهات التي تناولها العمل الرقابي: أسماء مراكز الجباية الثلاث التي تناولها هذا التقرير، ومهمّاتها.

ثانياً: الموضوعات التي تناولها العمل الرقابي.

- العاملون في المركز ومدى كفايتهم وكفاءتهم، وحاجة المركز الأمنية.
- السجلات الممسوكة.
- عملية الجرد وتتضمن جرد النقدية في الصندوق /المقارنة مع البيانات على الحاسب (التقرير اليومي)/ نتيجة الجرد.

ثالثاً: الوقائع والمشاهدات:

- العاملون في المراكز ومدى كفايتهم وكفاءتهم: لمحة عن موقع المركز، وتوصيفه من حيث البناء والتجهيزات والحالة الأمنية (النوافذ، الأبواب، السور...)، والأعمال الموكلة لكلّ عامل مع شهادته.
- السجلات: سجل الدوام اليومي/ سجل المهمات اليوميّة (خاص بعمل الحدّادين في المركز)/ دفتر إيصالات رسم إعادة فتح المياه.

[٢٦] تضمّنت خطّة الرقابة الداخلية لعام ٢٠١٠ في مؤسسة مياه دمشق (ملحق ١) خمسة موضوعات رقابية تخصّ الوحدات الاقتصادية تتضمن وفقاً لتسلسل الخطة كلّاً من الموضوعات: الثالث والخامس والسادس والثامن والتاسع. ونظراً لتشابه أهداف الخطة في هذه الموضوعات الخمسة، فقد أمكن الحصول على التقارير المتعلقة بموضوعين منها فقط هما السادس والتاسع.

- جرد النقدية: يتمّ عادة عند الساعة ١:٣٠ ظهراً. وقد أجريت عمليات الجرد لصناديق المراكز دون إعلام مسبق.

رابعاً: المطالعة:

تنفيذاً لخطة عمل الرقابة الداخلية عن الربع الأول ٢٠١٠ تمّت الرقابة على ثلاثة مراكز جباية آلية هي:..... وتناولت عملية الرقابة وصفاً لمواقع هذه المراكز وحالتها الأمنية وتجهيزاتها، وسجلّت أسماء العاملين لديها والمهام الموكلة لكلّ منهم وشهاداتهم، وجردت السجلات الممسوكة لديها، والنقدية الموجودة بحوزة أمناء الصناديق في موعد إقفالها عند الساعة ١:٣٠ ظهراً، ففي هذا التوقيت من كلّ يوم يقوم أمين الصندوق بعدّ النقدية، ومطابقتها مع التقرير اليومي على الحاسب بعد طباعته، ويستلم مسؤول التحصيل منه المبالغ بموجب إيصال قبض ينظّم على خمس نسخ، ويحتفظ أمين الصندوق بنسخة منها.

تبيّن من خلال الرقابة عدم التزام هذه المراكز بكافة السجلات المطلوبة منها، وعدم وجود مسؤول إداري محدّد في كلّ منها لتنظيم الأعمال والإشراف على العمل والعاملين. وتطابقت الأرصدة النقدية للصناديق جميعها مع التقارير المعدّة على الحاسب. ويمكن عرض التفاصيل على النحو التالي:

مركز ١:.....

مركز٢:.....

مركز ٣:.....

خامساً: الطلبات والمقترحات:

التوجيه إلى مديرية المشتركين للقيام بما يلي:

١. الإيعاز لمن يلزم االاهتمام بمسك كافة السجلات الموجودة في المراكز وبشكل أصولي.
٢. تكليف احد أمناء الصناديق بمراكز الجباية بأعمال رئاسة المركز إضافة إلى عمله بحيث يكون مسؤولاً أمام الإدارة عن المركز وتنظيم العمل فيه ودوام العاملين ومهماتهم.

تقرير (٢):

الموضوع: تقرير حول رقابة مراكز ضخ برزة الشرقي والقدم مستودع.

أولاً: مهام المركز: بحسب النظام الداخليّ لمؤسّسات المياه.

ثانياً:الموضوعات التي تناولها العمل الرقابيّ:

١. **العاملون في المركز.**
٢. **السجلات:** سجل الدوام، سجل الزيارات، سجل تشغيل محطات الضخ (عدد ساعات عمل كل مضخة)، سجل ملاحظات يومية (عدد ساعات عمل المضخات، كمية الكهرباء المستجرة، كمية المياه التي يتم ضخها، أعمال الصيانة، تسجيل الأعطال، الحالات الطارئة، كميات المازوت المستهلكة لعمل المولدات).
٣. **منشآت المركز:** خزان تجميعي، غرفة العمليات، المضخات، غرف مجموعات التوليد، غرف مراكز التحويل، صالات التشغيل (اللوحات الكهربائية)، خزان المازوت، غرفة الحراسة، قسم المكاتب، مكتب رئيس المقسم.

خامساً: الملاحظات والمشاهدات:

تنفيذاً لخطة عمل الرقابة الداخليّة عن الربع الأول ٢٠١٠، تمّت الرقابة على مراكز ضخ برزة الشرقي والقدم مستودع. وقد تناولت عملية الرقابة العاملون في كلّ مركز وسجلّاته ومنشآته، وتبيّن التالي:

مركز ضخ برزة الشرقي: سجلت مهامّ العاملين في المركز وشهاداتهم ، ودُقّقت السجلات الممسوكة وتبيّن الالتزام بها باستثناء السجلات الذاتية للمضخات ومجموعات التوليد.

وأظهر الكشف على منشآت المركز أنّ مجموعة التوليد الأساسية معطّلة عن العمل وخارجة من الخدمة، كما تبيّن وجود عطل في سكري السحب للغرفة اليمينية.

مركز ضخ القدم مستودع: سجلت مهامّ العاملين في المركز وشهاداتهم، ودُقّقت السجلات الممسوكة وتبيّن الالتزام بها باستثناء السجلات الذاتية للمضخات ومجموعات التوليد.

وأظهر الكشف على منشآت المركز عدم وجود أجهزة إطفاء في صالة التشغيل وغرفة التوليد الرئيسة، وعدم صلاحية خط تجميع الآبار الموجود في غرفة العمليات بسبب تفاعله مع مادة الكلور المستخدمة لتعقيم المياه.

سادساً: الطلبات والمقترحات:

بناء على ما سبق حول مركز ضخ برزة الشرقي:

التوجيه إلى مديرية الاستثمار والصيانة القيام بما يلي:

١. الإيعاز لرئيس المركز بمسك سجل خاص وذاتية لكل مضخة ومجموعة توليد تتضمن المواصفات الفنية وحالات الأعطال والإصلاحات الجارية، وأعمال الصيانة والاستبدال وأوامر الاستلام وأذونة الإرجاع والحوادث الطارئة وما يلزم.
٢. اتخاذ ما يلزم لإعادة تأهيل غرفة مجموعة التوليد الأساسية وإصلاحاتها ووضعها بالخدمة.
٣. إجراء الصيانة الميكانيكية لسكري السحب في غرفة السكورة اليمينية للخزان حفاظاً على سلامة مأموري التشغيل.
٤. دراسة إمكانية رفد المركز بعامل زراعة آخر لتحسين الموقع زراعياً.

بناء على ما سبق حول مركز ضخ القدم مستودع:

التوجيه إلى مديرية الاستثمار والصيانة القيام بما يلي:

١. الإيعاز لرئيس المركز بمسك سجل خاص وذاتية لكل مضخة ومجموعة توليد تتضمن المواصفات الفنية وحالات الأعطال والإصلاحات الجارية، وأعمال الصيانة والاستبدال وأوامر الاستلام وأذونة الإرجاع والحوادث الطارئة وما يلزم.
٢. اتخاذ ما يلزم لتركيب أجهزة إطفاء يدوية وذاتية العمل في صالة التشغيل وغرفة التوليد الرئيسية.
٣. القيام بالمعالجة المطلوبة لخط تجميع الآبار الموجود بغرفة العمليات لتأثره بالصدأ عند دخول نقطة كلور إلى الخط.

الربع الثاني ٢٠١٠:

تقرير (١):

الموضوع: تقرير حول إجراء الرقابة الداخلية لأعمال شعبة المرآب في ريف دمشق

أولاً: لمحة موجزة عن شعبة المرآب في الريف: بحسب ما جاء في النظام الداخلي لمؤسّسات المياه.

ثانياً: الوقائع والمشاهدات:

١. تدقيق كافّة السجلات.
٢. المهمات اليومية.
٣. البطاقات الشهرية.

ثالثاً: الملاحظات /المطالعة/:

من خلال الاطّلاع على واقع العمل والسجلات والمشاهدات تبيّن عدم التقيد بمسك بعض السجلات وهي: سجل مبيت السيارات/ سجل ترسيم السيارات/ سجل حركة سيارات الخدمة / سجل الرقابة والتفتيش. وعدم مبيت جميع سيارات الخدمة في المرآب المخصّص لها. ولوحظ وجود نواقص في المعلومات المدوّنة على بطاقات العمل الشهرية، وعدم معالجة بعض الفروقات في البنزين العائدة لعامي ٢٠٠٩ و٢٠١٠. وعدم القيام بمعايرة دورية للآليات العاملة على البنزين والمازوت. وتبيّن أن أرقام العدّادات على المهمّات والبطاقات الشهرية يتم تدوينها من قبل سائقي الآليات أنفسهم.

وأظهرت عملية الرقابة ارتفاع تكاليف إصلاح الآليات القديمة واستهلاكها للوقود. وأنّ بعض الآليات والمعدات الهندسية بالشعبة غير مسجلة في مديرية النقل. ويتم تكليف الآليات الهندسية في الشعبة بالمهمّات كباقي الآليات الأخرى دون المطالبة بتقرير تفصيلي عن الأعمال التي قامت بإنجازها في مكان العمل الذي نفّذت فيه المهمّة.

كما تبيّن أنّ جميع العمليات التي تقوم بها هذه الشعبة يدوية غير مؤتمتة.

رابعاً: الطلبات والمقترحات:

مما سبق نتوصل إلى الطلبات والمقترحات التالية:

١. التوجيه بالعمل على التقيد بمسك السجلات وتنظيمها بشكل جيد وهي: سجل مبيت السيارات/ سجل ترسيم السيارات/ سجل حركة سيارات الخدمة (أمر مهمة يومي، رقم الآلية، شاغل الآلية، اسم السائق، ساعة الذهاب، العداد قبل الحركة، نوع المهمة، الطريق المتبع، ساعة الإياب، العداد بعد العودة، توقيع شاغل الآلية ورئيس المرآب)/ سجل الرقابة والتفتيش.

٢. التقيد بقرار رئاسة مجلس الوزراء ٣٠/ب- ٦٨٥٢ تاريخ ٢٠٠٠/١٠/٥ المتضمن التأكيد على مبيت سيارات الخدمة بالمرآب حصراً.

٣. تدوين رقم عداد سيارة الخدمة من قبل قسم الحركة في الشعبة.

٤. الطلب من الجهة التي تعمل لديها الآلية الهندسية موافاتها بتقرير تفصيلي عن عمل الآلية والأعمال المنجزة ومكان العمل....

٥. استكمال النواقص في بطاقات العمل الشهرية.

٦. تشكيل لجنة فنية مهمتها تدقيق بطاقات العمل الشهرية (المسافات المقطوعة/ أمر المهمة/ البنزين المعبأ/ المسافة الشهرية/ تاريخ المهمة) وسلامة استخدام السيارات لصالح العمل وتحديد الفروقات الناجمة والقيم الحالية لها خلال ٢٠٠٩-٢٠١٠.

٧. دراسة إمكانية استبدال الآليات القديمة لارتفاع تكاليف إصلاحها واستهلاكها الكبير للوقود عملاً بالمادة /٥/ من قرار رئاسة مجلس الوزراء ٦٣/م و تاريخ ٢٠٠٧/٨/٢٣.

٨. دراسة إمكانية أتمتة أعمال هذه الشعبة.

٩. دراسة إمكانية ترخيص الآليات والمعدات الهندسية الموجودة بالشعبة وإجراء ما يلزم لدى مديرية النقل.

١٠. دراسة قيام لجنة المعايرة بمعايرة الآليات العاملة على البنزين والمازوت.

تقرير (٢):

الموضوع: تقرير حول إجراء الرقابة الداخلية على أعمال إحدى الوحدات الاقتصادية (وحدة مياه صحنايا).

أولاً: لمحة موجزة عن وحدة مياه صحنايا وفقاً لما ورد في النظام الداخليّ لمؤسسات المياه، وبعض التفصيلات الخاصة بالوحدة.

ثانياً: بيان بالموضوعات والسجلات التي تم تفتيشها:

موجودات الصندوق، دفتر يومية الصندوق، سجل المشتركين وتدقيق طلبات الاشتراك، سجل الدوام، سجل الرقابة والتفتيش، سجلات قراءة العدادات والتأشيرات، سجل المخالفات (سرقات، استجرار غير مشروع، هدر مياه...)، قيود المستودع /الإدخال والإخراج/، جولات ميدانية على بعض مشاريع الضخ وخطوط الشبكات وبعض الاشتراكات، سجل إصلاح العدادات، سجل الإجازات، سجل الكلور، دفتر خاص بالشكاوي، سجل المشروع (كل مشروع تابع للوحدة له سجل خاص فيه قراءات لمجموعة التوليد، المضخة، التعقيم.... وغالباً ما يكون هذا المشروع بئر)، سجل الجرد، سجل ذاتية الموظفين، سجل خاص بصيانة الشبكة (حيث تضم الشبكة عدداً من القرى)، سجل خاص بمعلومات المشاريع (العمال والتجهيزات)، سجل عمل يومي، سجل عمل الآليات الخاصّة بالوحدة مثل ضاغط الهواء مثلاً بما فيها عدد ساعات العمل وقراءة العدادات، سجل خاص بالزيارات، سجل الصرفيات، سجل التسديدات /تسديد المحاسبين للمبالغ المقبوضة إلى حساب المؤسسة، سجل الكتب الصادرة، سجل الكتب الواردة، سجل الجباية.

ثالثاً: الوقائع والمشاهدات:

- يومية الصندوق: تم القيام بالجرد الفعلي من ناحية الواردات والتسديدات..
- سجل المشتركين: لمعرفة عدد المشتركين من ٢٠٠٨ لتاريخه. ثم يتم الكشف على الواقع للتأكد من المعلومات /عينات/.
- سجل قراءة العدادات: تم أخذ عينات للمقارنة بين الواقع والسجلات.
- سجل قيود المستودع وعمليات الإدخال والإخراج: تم الاطّلاع على بطاقات مواد المستودع، والإدخالات والإخراجات بموجب مذكرات أصولية، والمقارنة بين الرصيد الدفتري والرصيد على الواقع.
- جولة ميدانية على بعض المشاريع:

مشاريع ضخ تتضمن الآبار أو مشاريع الشبكات (استبدال وتوسيع) حيث تتم مراجعة العقود الخاصة فيها والتأكد من سلامة تنفيذ الأعمال حسب العقد والشروط الفنية. والأولوية هنا للعقود قيد الإنجاز وممكن أن يكون ضمن هذه المشاريع حفر آبار.

- سُجّلت كافة الملاحظات المتعلقة بمسك السجلات المذكورة أعلاه.

رابعاً: المطالعة:

تناولت الرقابة على أعمال وحدة مياه صحنايا تدقيق كافة السجلات الممسوكة في الوحدة، ومطابقة بعض المعلومات الواردة فيها مع الواقع الفعلي. فأخذت عينات واقعية من العدادات للتأكّد من دقّة قراءاتها، وصحّة الاشتراكات المسجّلة، والتأكّد من بعض المشاريع قيد الإنجاز التابعة للوحدة للتأكّد من التطابق بين العقود المبرمة والأعمال المنفذة على أرض الواقع ومطابقتها للشروط الفنية الموضوعة. وتضمّنت الرقابة جرداً فعليّا لصندوق الوحدة ومستودعها، ومطابقة الأرصدة الفعليّة مع السجلات الممسوكة.

ومن الملاحظات المأخوذة على العمل ما يلي:

أظهرت الجولات الميدانيّة عدم تقيّد بعض عاملي الوحدة بالتوقيع على دفتر الدوام وبأوقات الدوام الرسمية وهم:..... وبالكشف على بعض الاشتراكات والعدادات تبيّن أن تقدير المسافة بين بعض العقارات وخطوط الشبكة غير دقيق، ومسجّل على طلبات الاشتراك بصورة خاطئة، كما أن هناك تقديرات خاطئة لأقطار الشبكات الرئيسة مثالها:.....، وتبيّن وجود عدادات معطلة وتقدّر أثمان المياه الخاصّة فيها تقديراً استناداً إلى تعليمات الوزارة بهذا الخصوص. وهناك بعض الآبار الجافة هي ... غير مغلقة ولا تزال التجهيزات والمضخات غير مسحوبة منها. وقد تمّت زيارة بعض المشروعات هي:... بتاريخ ... وتبيّن أنّ الميكانيكيين لا يتواجدون في أماكن عملهم بالآبار، ولم يُلحَظ تواجداً لعناصر الإشراف أو رئيس الوحدة في أماكن تنفيذ المشاريع والإصلاحات والوصلات المنزلية. وهناك شكاوى مقدّمة من بعض المواطنين بخصوص سوء التنفيذ. وبالنتيجة لا يوجد متابعة جدية للعمل من قبل رئيس الوحدة.

تحتاج مجموعات التوليد الموجودة في الوحدة إلى صيانة بسبب قدمها، ولا يوجد اهتمام بنظافة الوحدة والمستودع والمشاريع التابعة لها.

وتبيّن عدم التزام الوحدة بمسك كافة السجلات المطلوبة منها بحكم القانون، وأظهرت السجلات الموجودة وجود فواتير ذات قيم مرتفعة جداً، وجود فواتير مرتجعة من الجباة لامتناع أصحابها عن تسديد قيمتها. وأظهر سجل التسديدات أن الجابي..... لم يسدّد كامل المبالغ المترتبة بذمته للمؤسّسة في الوقت المحدّد، وهي عبارة عن....

تمّ جرد المستودع وتبين أن جميع قيود المستودع وإدخالاته وإخراجاته سليمة، والجرد الفعلي يطابق السجلات، غير أنّ بطاقات المواد غير مختومة بخاتم المستودع المركزي.

خامساً: الطلبات والمقترحات:

أولاً: التوجيه إلى رئيس وحدة مياه صحنايا:

١. ضرورة العمل على تحصيل مبالغ أثمان المياه المرتجعة واتخاذ إجراءات قانونية بحق الممتنعين عن التسديد.
٢. توجيه المحاسب لضرورة العمل في كافة السجلات المسلمة له.
٣. سحب كافة المضخات والتجهيزات من الآبار الجافة وإحكام إغلاقها.
٤. توجيه مراقبي الشبكات لتوخي الدقة في تقدير المسافة بين العقار وخط الشبكة على طلب الاشتراك وكذلك قطر خط الشبكة الرئيسي ومتابعة دور (تشغيل) المياه في الحارات.
٥. ضرورة الإشراف الجدي والمباشر على مشاريع التنفيذ والإصلاحات والوصلات المنزلية من قبل رئيس الوحدة ولجنة الإشراف.
٦. التقيد بالدوام وعلى مسؤولية رئيس الوحدة.
٧. تواجد الميكانيكيين في أماكن عملهم /بالآبار/.
٨. ختم جميع بطاقات المستودع بخاتم المستودع المركزي.
٩. العمل على استبدال العدادات المعطلة.
١٠. توجيه العمال بضرورة المحافظة على نظافة الوحدة والمستودع والمشاريع.
١١. الصيانات اللازمة للمشاريع من أعمال مدنية وميكانيكية وكهربائية.

ثانياً: توجيه مديرية الشؤون الإدارية والقانونية بتوجيه عقوبات بحق بعض العاملين بسبب: عدم التوقيع على سجل الدوام / أسباب تتعلق بالتقصير في أداء العمل/ عدم الالتزام بأوقات الدوام.

ثالثاً: إنهاء عقد أحد العاملين (جابي) وعدم التعاقد معه لاحقاً بسبب احتفاظه بمبالغ وعدم قيامه بالتسديد في أوقات المحددة.

رابعاً: توجيه مديرية التنفيذ بتشكيل لجنة مهمتها التأكد من سلامة تنفيذ المشاريع والإصلاحات والوصلات المنزلية.

خامساً: توجيه مديرية المشتركين لمعالجة بعض الفواتير ذات القيم العالية (بسبب قيمتها المرتفعة).

سابعاً: توجيه مديرية الاستثمار والصيانة إلى إجراء صيانة لبعض مجموعات التوليد.

ثامناً: دراسة إمكانية تكليف مهندس بديل عن رئيس الوحدة ذو خبرة وكفاءة.

الربع الثالث ٢٠١٠:

تقرير (١):

الموضوع: تقرير حول إجراء الرقابة الداخلية على أعمال إحدى الوحدات الاقتصادية (وحدة مياه الكسوة)

أولاً: لمحة موجزة عن وحدة مياه الكسوة: بحسب النظام الداخلي لمؤسّسات المياه، وبعض التفصيلات الخاصة بالوحدة.

ثانياً: بيان بالموضوعات والسجلات التي تم تفتيشها:

- موجودات الصندوق.
- جميع السجلات الموجودة بالوحدة المنصوص عنها بالنظام الداخلي والناظمة للعمل+ قيود المستودعات+ جولات ميدانية على بعض المشاريع.

ثالثاً: الوقائع والمشاهدات:

- جرد الصندوق.
- إجراء التدقيق على جميع السجلات الموجودة.
- إجراء جولة ميدانية على بعض المشاريع: تفقد المشاريع من حيث حسن التشغيل والاستثمار وعدم وجود ملاحظات على العمل.

رابعاً: المطالعة:

تناولت الرقابة على أعمال وحدة مياه الكسوة تدقيق كافة السجلات الممسوكة في الوحدة، وإجراء جولات ميدانية على بعض المشاريع قيد التنفيذ وهي:.....، والجرد الفعليّ لصندوق الوحدة، ومطابقة الأرصدة الفعليّة مع السجلات الممسوكة.

أظهرت الرقابة أن بعض العدادات التي نظّمت لأصحابها طلبات اشتراك غير مركبّة هي:.... وبعضها معطّلة ولم يتم إصلاحها، وقد سجلّت في سجل الأعطال وتتضمن: ...

وأظهر سجل المخالفات وجود مخالفات وتعديات على شبكات المياه، ولم تتخذ إجراءات فعلية بحقّ أصحابها.

يوجد مواد منسقّة في الوحدة غير قابلة للاستخدام هي ..... لكنها لم تُجرَد أو تسلّم لمستودع الوحدة.

لا يوجد حماية كافية لبعض مشاريع الآبار التابعة للوحدة كما هو الحال في .... ولا بدّ من اتخاذ الإجراءات اللازمة لحمايتها.

الاقتراحات:

١. التنسيق مع مديرية المشتركين لإنجاز نظام الفوترة الآلية والجباية الآلية.
٢. الإسراع باتخاذ الإجراءات اللازمة لتبديل العدادات المعطلة وتركيب العدادات التي لم تركب بعد لطلبات الاشتراك.
٣. التنسيق مع الضابطة المائية لقمع جميع مخالفات التعدي على شبكات المياه.
٤. تحسين الحالة الأمنية لبعض المشاريع وهي.....
٥. جرد المواد المنسقة وتسليمها إلى المستودعات.

الربع الرابع ٢٠١٠:

تقرير (١):

الموضوع: تقرير حول إجراء الرقابة الداخلية لأعمال شعبة المحروقات في الريف والمدينة.

أولاً: لمحة موجزة عن شعبة المحروقات في الريف والمدينة: بحسب النظام الداخلي لمؤسّسات المياه.

ثانياً: الموضوعات والسجلات التي تم تفتيشها:

١. موجودات الصندوق من القسائم، وجرد مستودع المحروقات.
٢. سجل المستجر اليومي (بنزين، مازوت، زيوت).
٣. سجل تسليم مادة المازوت.
٤. سجل تسليم مادة البنزين.

٥. سجل استهلاك كميات المحروقات (مازوت، زيوت) المستهلكة والمقدمة من وحدات المياه المتعلقة بالتوليد والتدفئة.
٦. سجل إدخالات شركة المحروقات.
٧. سجل الرقابة والتفتيش.

ثالثاً: الوقائع والمشاهدات:

- تدقيق كافّة السجلات المستعملة في هذه الشعب.
- جرد قسائم المحروقات الموجودة في صندوق كلّ شعبة ومطابقتها مع السجلات الخاصّة بها.
- جرد المحروقات السائلة في خزانات الشعبة ومطابقتها مع السجلات الخاصّة بها.

رابعاً: المطالعة:

محروقات المدينة:

أظهرت أعمال الرقابة على شعبة محروقات المدينة أنّ عدد العاملين في الشعبة غير كافٍ للقيام بمهامّها، كما لوحظ عدم التقيّد بمسك كافة السجلات المطلوبة بموجب القانون، فلا يوجد سجل للمستجر اليومي من المحروقات، وسجل تسليم لمادة البنزين، وسجل تسليم لمادة المازوت.

وأظهرت السجلات التي دُقّقت أن آلية العمل المتّبعة في الشعبة دقيقة ومطابقة للواقع الفعليّ الذي أظهره الجرد، ويتمّ تنظيم محاضر استهلاك بالكميات المصروفة من المحروقات، غير أنّ طلبات تسليم المحروقات تنفّذ مباشرة دون مرورها على لجنة تدقيق المحروقات لتأكيد المعلومات الواردة فيها. وشرحت آلية العمل على النحو التالي:

....

محروقات الريف:

أظهرت أعمال الرقابة على شعبة محروقات الريف التزامها بكافة السجلات المطلوبة باستثناء سجل الرقابة والتفتيش. وتبيّن أنّ معدل استهلاك بعض السيارات مرتفع جداً ومنها: .....، ولا يتم جرد الرصيد الشهري

للسيارات بدقة، وتبيّن وجود فروقات بين الاستهلاك الشهري لبعض السيارات والمحروقات المستلمة فيها وهناك وفورات أو عجوزات غير مُعالَجة ، مثال:.....

يتم تنظيم محاضر استهلاك بالمحروقات، وتطابقت الكميات المسجلة مع الكميات الفعلية على أرض الواقع، غير أنّ الزيوت المحروقة لا يُعاد إدخالها إلى مستودعات المؤسّسة. وتبيّن أنّ صيانة الآليات وإصلاحها تتمان في السوق المحليّة.

وشرحت آلية العمل في الشعبة على النحو التالي:

.....

خامساً: الطلبات والمقترحات:

توجيه مديرية الاستثمار والصيانة ودائرة الآليات لتنفيذ ما يلي:

محروقات المدينة:

١. زيادة عدد العاملين بالشعبة.
٢. التقيد بمسك السجلات التالية: المستجر اليومي/ تسليم البنزين/ تسليم مادة المازوت.
٣. إلحاق شعبة المحروقات بمديرية الاستثمار والصيانة – دائرة الآليات– وليس مديرية الشؤون المالية.
٤. توجيه لجنة تدقيق المحروقات بتدقيق طلبات تسليم المحروقات بما يشعر بصحة المعلومات الواردة فيها.

محروقات الريف:

١. اتخاذ الإجراءات الملائمة فيما يتعلّق بالسيارات ذات معدلات الاستهلاك المرتفعة، والتأكّد من معايراتها.
٢. اتخاذ الإجراءات الملائمة لمعالجة الوفر والعجز الكبيرين في العديد من الآليات ومنها.....
٣. دراسة إمكانية إحداث ورشة صيانة لدى المؤسسة وتزويدها بالإمكانات والعناصر الفنية اللازمة.
٤. إعادة الزيوت المحروقة إلى مستودعات المؤسسة.
٥. فتح سجل خاصّ بالرقابة والتفتيش.

تقرير (٢):

الموضوع: تقرير حول إجراء الرقابة الداخلية <u>لأعمال شبكة الوصل والقطع في المؤسّسة</u>.

أولاً: لمحة موجزة عن شعبة الوصل والقطع ومهامها، بحسب النظام الداخلي لمؤسّسات المياه.

ثانياً: الوقائع والمشاهدات:

١. تركيب العدادات الجديدة.
٢. إلغاء الاشتراكات: وأسباب تنظيم استمارات الإلغاء.
٣. إعادة وصل الاشتراكات الملغاة بسبب تراكم الذمم.
٤. تغيير شبكات العدادات المهترئة والقديمة وتنظيمها على النظام الحديث.
٥. السجلات الممسوكة لدى الشعبة:

- دفتر عمل يومي.
- سجل المشتركين.
- سجل دوام يومي.
- سجل استمارات الإلغاء.

ثالثاً: المطالعة:

من خلال القيام بالرقابة الشاملة على شعبة الوصل والقطع لدى دائرة الوصل والقطع _ شؤون المشتركين_ تبين أن العمل يسير بشكل جيد إلا أن حجم العمل قد ازداد بعد صدور المرسوم التشريعي رقم ١٦ تاريخ ٢٠٠٩/٤/٢ القاضي بدمج مؤسستي الريف والمدينة في دمشق. وبالتالي لا بدّ من رفد الشعب بعناصر جديدة وتأمين مستلزمات العمل وتحديث الآليات الموجودة فيها لتتمكن الشعب من القيام بمهامها بالشكل الأمثل. كذلك توجيه الشعبة لضرورة أتمتة العمل واستخدام الحواسيب في عملها لما لذلك من رفع وتيرة العمل وتحسين الأداء.

رابعاً: الطلبات والمقترحات:

١. رفد الشعب بعناصر جديدة وتأمين مستلزمات العمل وتحديث الآليات الموجودة فيها لتتمكن الشعب من القيام بمهامها بالشكل الأمثل.

٢. توجيه الشعبة لضرورة أتمتة العمل واستخدام الحواسيب في عملها لما لذلك من رفع وتيرة العمل وتحسين الأداء.

تقرير (٣):

الموضوع: تقرير حول إجراء الرقابة الداخلية على مشاريع مياه الشرب في مديرية التنفيذ والمتابعة.

أولاً: لمحة موجزة عن مديرية التنفيذ والمتابعة ومهامها: بحسب ما ورد في النظام الداخلي للمؤسّسة.

ثانياً: الموضوعات التي تناولها العمل الرقابي: إجراء الرقابة على عدد من مشاريع مياه الشرب في مديرية التنفيذ والمتابعة وهي عبارة عن ثلاث عقود.

ثالثاً: الوقائع والمشاهدات: وهي عبارة عن أضابير العقود السابقة (أحدها قيد الاستلام، والثاني مستلَم، والثالث قيد الإنجاز "في مرحلة التنفيذ").

رابعاً: المطالعة:

من خلال القيام بأعمال الرقابة على عدد من مشاريع مياه الشرب لدى مديرية التنفيذ والمتابعة في المؤسسة، وقد تم الاطلاع على ٣ عقود وتدقيق أضابيرها ومقارنتها مع دفاتر المؤسسة وتبين وجود الملاحظات التالية:

عدم كتابة المعلومات والبيانات المدونة في دفاتر الورشة الخاصة بأعمال هذه العقود والمعدة من قبل لجان الإشراف عليها وذلك وفق مراحل تقدم المشروع زمنياً وهنا لا بد من دراسة إمكانية هيكلة مديرية التنفيذ والمتابعة لدى المؤسسة وإحداث الدوائر الواردة في الهيكل التنظيمي للمؤسسة مما يساهم في تنظيم العمل ورفع وتيرته ويتيح المجال أمام المديرية لمتابعة لجان الإشراف والمتابعة. وحول عدم وجود مخططات للأعمال المنفذة بموجب العقود المذكورة ونقص المعلومات المدونة في بعض دفاتر الورشة فلا بد من توجيه مديرية التنفيذ والمتابعة للتأكيد على العناصر العاملة لديها وخاصة أعضاء لجان الإشراف للتقيد بالأنظمة والقوانين واتباع الإجراءات السليمة لدى قيامهم بأعمال اللجان.

خامساً: الطلبات والمقترحات:

١. دراسة إمكانية هيكلة مديرية التنفيذ والمتابعة لدى المؤسسة وإحداث الدوائر الواردة في الهيكل التنظيمي للمؤسسة مما يساهم في تنظيم العمل ورفع وتيرته ويتيح المجال أمام المديرية لمتابعة لجان الإشراف والمتابعة.

٢. توجيه مديرية التنفيذ والمتابعة للتأكيد على العناصر العاملة لديها وخاصة أعضاء لجان الإشراف للتقيد بالأنظمة والقوانين واتباع الإجراءات السليمة لدى قيامهم بأعمال اللجان.

تقرير (٤):

الموضوع: تقرير حول رقابة شعبة القضايا التابعة لمديرية الشؤون القانونية.

أولاً: لمحة موجزة عن شعبة القضايا: بحسب النظام الداخلي لمؤسسات المياه.

وشرحت آلية العمل في الشعبة والقوانين التي تحكم عملها كمايلي:

آلية العمل في شعبة القضايا:

- يرد إلى الشعبة استدعاء الدعوى /حالة دعوى مقامة على المؤسسة من أحد الخصوم مرفقة مع كتاب إدارة قضايا الدولة لبيان رأي المؤسسة وملاحظاتها حول استدعاء الدعوى/.
- ترسل صورة عن الدعوى ومرفقاتها إلى المديرية المختصة في المؤسسة لبيان الرأي الفني وإبداء الملاحظات.
- يتم إعداد الرد المناسب من قبل الشعبة مدعماً بالوثائق والثبوتيات ويرسل الرد إلى إدارة قضايا الدولة.
- يتم إبلاغ المؤسسة عن طريق إدارة قضايا الدولة بموعد القيام بالكشف والخبرة على الموقع موضوع الدعوى في حال تطلّب الأمر ذلك.
- يرسل مندوب المؤسسة إلى المحكمة بمرافقة هيئة المحكمة للكشف.
- يرسل تقرير الخبرة إلى المؤسسة في حال كان لغير صالحها.
- يتم رفض التقرير ويسطر كتاب برد الخبرة وإعادتها من جديد.

- يتم استئناف أي قرار بدائي لغير صالح المؤسسة ومتابعته لحين صدور الحكم مكتسباً الدرجة القطعية.
- في حال صدور الحكم لصالح المؤسسة يتم استخراج القرار أصولاً وحفظه بالإضبارة.
- في حال صدور الحكم لغير صالح المؤسسة يتم إعداد كتاب ملخص عن الدعوى مع صورة من قرار الحكم مكتسب الدرجة القطعية ويرسل عن طريق مديرية الشؤون القانونية إلى مجلس الإدارة ليصار إلى الموافقة لتسديد المبلغ أو قيمة الأضرار الواردة في الحكم.
- بعد صدور قرار مجلس الإدارة يتم إرسال الوثائق الأصلية، الكتب والمطالعة وقرار الحكم وقرار مجلس الإدارة إلى مديرية الشؤون المالية ليتم الصرف أصولاً.
- توافى المؤسسة بالإشعار المصرفي بتسديد المبلغ لحفظه بالإضبارة.

القوانين والأنظمة التي تحكم عمل الشعبة:

- قانون رقم /١٠/ لعام ١٩٨٩ المتضمن تحديد وحماية الحرم المباشر والمحيطي لحوض نبع الفيجة.
- القانون رقم /٣١/ لعام ٢٠٠٥ المتعلق بالتشريع المائي،
- المرسوم رقم ٤٢ لعام ٢٠٠٨ وقرار السيد رئيس مجلس الوزراء رقم ٣/م.و تاريخ ٢٠٠٩/١/١٥ المتضمن اعتبار المياه من المواد المدعوم سعرها.
- القانون رقم /٥١/ لعام ٢٠٠٤ المتضمن نظام العقود الموحد.
- نظام الاستثمار الموحد لمؤسسات المياه الصادر بموجب قرار السيد وزير الإسكان والتعمير رقم /٥٢٨/ تاريخ ٢٠٠٥/١٢/٢٢.
- قانون العاملين الأساسي.
- قانون العقوبات العامة.

ثانياً: الوقائع والمشاهدات:

١- **تدقيق السجلات الممسوكة لدى الشعبة:** وتتضمّن: سجل الوارد، سجل الصادر، دفتر الذمة، سجلات الضبوط المائية، سجلات دعاوي من المؤسسة وعليها (الدعاوي المنظورة أمام القضاء الإداري أو مجلس الدولة، الاتصالات، الكهرباء، سرقات المياه، ذمم المياه، كسور القساطل، ضبوط مائية، قضاء عادي، التخمين، حوادث السير)، سجل الرقابة والتفتيش، سجل الدوام.

٢- تدقيق عينة من الأعمال التي قامت بها شعبة القضايا خلال ٢٠٠٩- ٢٠١٠.

أ- دعاوي ضبوط مائية: تم تشكيل لجان ضابطة عدلية في المؤسسة بعد صدور قانون التشريع المائي رقم /٣١/ لعام ٢٠٠٥. قامت هذه اللجان بتنظيم المخالفين تمهيداً لإحالتهم إلى القضاء.

عدد الضبوطات المنظمة من بداية عملها ولغاية ٢٠١٠/١٠/٣١ هي /١٣١٣١/ بلغت قيمة الالتزامات /١٨٠٤٢١١٨٢/.

مثال: دعوى مقامة من المؤسسة على مواطن في منطقة عربين لقاء قيامه بالتعدي على شبكة المياه واستجرار المياه بشكل غير مشروع.

تضمنت الإضبارة:

١. نسخة محضر الضبط.
٢. نسخة محضر لجنة تسعير قيمة الأضرار المادية التي لحقت بالمؤسسة.
٣. نسخة من كتاب تحريك الدعوى العامة والمطالبة بقيمة الأضرار المادية إلى إدارة قضايا الدولة.
٤. إيصال تسديد قيمة المخالفة من قبل المواطن المذكور.
٥. تم إرسال كتاب المؤسسة إلى إدارة قضايا الدولة مضمونه قيام المخالف بتسديد قيمة الأضرار لإجراء المقتضى القانوني.

مثال: دعوى مقامة على المؤسسة من قبل مواطن في منطقة دمر للمطالبة بقيمة الأضرار اللاحقة به جراء تسرب المياه إلى منزله.

تضمنت الإضبارة:

- استدعاء الدعوى للمطالبة بقيمة الأضرار.
- كتاب المؤسسة بطلب رد الدعوى المقامة لعدم أحقية الجهة المدعية.
- كشف خبرة من قبل المحكمة.
- رد المؤسسة على تقرير الخبرة لعدم صحة التقرير بأن المدعي بناؤه مخالف للأسس الفنية وعدم حصوله على الترخيص الإداري وأن البناء مشاد بمنطقة ردمية غير مستقرة.
- صدور قرار بدائي تم استئنافه من قبل المؤسسة وصدور قرار استئنافي.
- كتاب طعن بالقرار من قبل المؤسسة.

- بعد ورود الملف التنفيذي إلى المؤسسة مرفق معه قرار بدائي مصدق استئنافاً ومصدق طعناً وموضوع بدائرة التنفيذ بعد أن اكتسب الدرجة القطعية أصولاً بإلزام المؤسسة بدفع التعويض عن الأضرار اللاحقة للجهة المدعية.
- كتاب إلى مجلس إدارة المؤسسة يتضمن ملخص عن الدعوى للموافقة على تنفيذ قرار الحكم.
- قرار مجلس الإدارة بالموافقة.
- إحالة قرار مجلس الإدارة مع الوثائق الأصلية إلى مديرية الشؤون المالية للصرف أصولاً.
- أمر صرف وشيك بالمبلغ تم وضعهم بدائرة التنفيذ.

مثال: ومن الدعاوي أيضاً دعوى اختلاس وتزوير توقيع، تلاعب بالسجلات الرسمية:

تضمنت الإضبارة:

- محضر ضبط الشرطة.
- إقدام محاسب باختلاس مبلغ من صندوق جباية الوحدة.
- كتاب مديرية الشؤون القانونية إلى إدارة قضايا الدولة بطلب التدخل في الدعوى العامة المقامة من قبل النيابة للمطالبة بقيمة الأضرار المادية والمعنوية اللاحقة بالمؤسسة نتيجة السرقة والمحددة بقيمة المبلغ المختلس.
- تم تسديد المبلغ من قبل شقيق العامل مع فوائده القانونية بموجب إشعار تحويل.
- يتم فيما بعد مخاطبة إدارة قضايا الدولة لقيام المدعى عليه بتسديد قيمة المطالب الشخصية.
- دعوى الحق العام متابعة من قبل النيابة العامة.

ثالثاً: المطالعة:

استناداً إلى الوقائع والمشاهدات التي تضمّنت.....

ومما يؤخذ على العمل في الشعبة النقص في كادر العمل، خاصة وأنّ طبيعة عمل الشعبة تتطلب متابعة الأعمال خارج المؤسسة وداخلها. والتأخّر في سير بعض الدعاوي القضائية المقامة من قبل المؤسّسة على الغير.

كما تبيّن عدم قيام الشعبة بفتح سجل خاصّ بالرقابة والتفتيش.

رابعاً: الطلبات والمقترحات:

التوجيه إلى مديرية الشؤون الإدارية والقانونية للعمل على:

- السعي مع الجهات القضائية لتسريع سير الدعاوي القضائية المتعلقة بالضبوط المائية لديها وإصدار الأحكام لمتابعة تنفيذها.
- دراسة إمكانية رفد الشعبة بعدد كافٍ من العناصر القانونية لمتابعة الأعمال خارج وداخل المؤسسة والقيام بالمهام المطلوبة على الوجه الأكمل.
- الإيعاز إلى شعبة القضايا لفتح سجل خاص للرقابة والتفتيش بحيث يتضمن كافة الكتب والمراسلات والتوجيهات الواردة للشعبة عن طريق الهيئة أو الرقابة الداخلية والإجراءات المتخذة حيال تنفيذ ما ورد فيها.

تقرير تحقيقي رقم ١١ تاريخ ٢٠١٠/٩/١

أولاً: الموضوع هو سرقة كابلات في مشروع المراح في وحدة مياه النبك.

استناداً لكتاب الدائرة القانونية في المؤسسة المتضمن الإشارة إلى محضر ضبط الشرطة حول ادعاء العاملين المكلفين من قبل رئيس وحدة النبك بحراسة الكابلات الموجودة بصورة مؤقتة في أرض مشروع مياه قرية المراح بإقدام أربعة أشخاص مسلحين مجهولين على سرقة كابل نحاس من هذه الأكبال.

حيث أن حادثة السرقة لم يتابعها القضاء أصولاً لعدم معرفة الفاعلين ونُظّم ضبط الشرطة ضد مجهول وحُفظ لدى النيابة العامة إلى حين معرفة الفاعلين. مما يجعل مديرية الرقابة مختصة أصولاً بالنظر في ملابسات حادثة السرقة عملاً بنص الفقرة ج من المادة /٤/ من قانون الهيئة.

تمت إحالته إلى مديرية الرقابة الداخلية من قبل المدير العام للتحقيق وإجراء اللازم.

ثانياً: الوقائع والمشاهدات:

١. صورة عن محضر ضبط الشرطة يتضمن الإفادات.
٢. كتاب مديرية الشؤون المحاسبية حول أسعار المواد المسروقة.

ثالثاً: ملخص الإفادات:

رئيس الوحدة/ مراقب شبكة/ ميكانيكي المشروع/ سائق جرار في المشروع/

حول ملابسات حصول السرقة: أفاد الجميع بنفس الإفادة تقريباً. حيث كانت مهمة هؤلاء العاملين بالتناوب لحراسة الكابلات التي كانت ستركب في اليوم التالي على البئر.

رابعاً: المطالعة:

إشارة إلى كتاب التكليف /من قبل المدير العام/ وجميع الإفادات الواردة في ضبط الشرطة خلال التحقيق بملابسات السرقة لم يثبت لدينا أي مسؤولية للعاملين في التسبب بحدوث السرقة أو ارتكاب مخالفات إدارية أو مسلكية تكون قد ساهمت بحصولها. وبما أنه تمت الإجراءات اللازمة حيال الواقعة بتنظيم ضبط لدى شرطة النبك التي أبدت جديّتها في البحث عن الفاعل ولم يتوصلوا لمعرفته.

خامساً: الطلبات والمقترحات:

التوجيه إلى رئيس وحدة مياه النبك بمتابعة موضوع ضبط الشرطة المنظم بواقعة سرقة الكابل مع الجهات الأمنية والقضائية المختصة لمعرفة الفاعلين والتنسيق مع مديرية الشؤون الإدارية والقانونية بالمؤسسة.

أُرسل التقرير إلى الهيئة واعتُمد منها دون أي تعديل. وبناء عليه تمت مخاطبة مديرية الوحدات الاقتصادية لدعوة السيد رئيس الوحدة حسب المقترح.

ملاحظة: جاء الرد من رئيس الوحدة بأنه يقوم بمتابعة موضوع الضبط مع كافة الجهات الأمنية وحتى تاريخه لم تتوصل لأي نتيجة إيجابية والمتابعة جارية، وأنّه سيقوم بإعلام إدارة الرقابة في حال حصوله على أيّ معلومات أو إلقاء القبض على الفاعلين. وبعد الرد أعيدت مخاطبة الهيئة مع صكوك تنفيذ مقترحات كتاب الاعتماد "الذي هو هنا كتاب الوحدة".

تقرير تحقيقي رقم ١٣ تاريخ ٢٠١٠/٦/٢٠

أولاً: الموضوع حول سرقة ٨٥ كيلو زيت من ورشة الحفارة: بناء على كتاب رئيس ورشة الحفارة الموجه إلى المدير العام أنه لدى ترحيل معدات الحفارة وجد نقصاً بمادة زيت قدّرت كميته بـ ٨٥ كغ وقد سرقت الكمية من برميل الزيت.

وطَلَب الموافقة على التحقيق بالموضوع وتسليمه بدلاً من المسروق.

وجه السيد المدير العام بالتدقيق بالموضوع واقتراح اللازم.

مرحلة التقصي: بعد الاستفسار من العاملين /عمال الحفارة، السائقين/ تبين عدم وجود ما يثبت قيام العاملين باستلام المواد والكميات، وعدم تنظيم ضبط شرطة.. وبالتالي لا يمكن التغريم بقيمة هذه المواد، لذلك اقتُرح التكليف بالتحقيق في الموضوع.

وافق المدير العام على إجراء التحقيق وتم القيام به بعد تنظيم مذكرة بالموضوع من قبل الرقابة الداخلية.

أولاً: الموضوع كتاب رئيس ورشة الحفّارة.

ثانياً: الوقائع والمشاهدات:

١. كتاب رئيس الورشة.
٢. صورة من كتاب تقدم به رئيس ورشة الحفارة بطلب الموافقة على تأمين حرس للحفارة.
٣. كتاب شعبة المحروقات لتسعير الكيلو غرام الواحد من الزيت بموجب فواتير واردة من شركة المحروقات.

ثالثاً: ملخص الإفادات:

١. إفادة رئيس ورشة الحفارة.
٢. إفادة سائق الصهريج وعاملين في الورشة.

رابعاً: المطالعة:

بناء على التكليف .. والمذكرة.. تم التوصل إلى ما يلي:

أنه بناء على كتاب رئيس ورشة الحفارة، ومن خلال تقصي الموضوع والاستفسار من العاملين في المشروع لم يثبت قيام العاملين باستلام المواد وكذلك لم يتم تفقد المواد والكميات عند الترحيل.

ولوحظ وجود فترة طويلة بين تاريخ الرحيل من المشروع وتاريخ إعداد الكتاب /٢٠ يوم/. وعدم تنظيم ضبط شرطة.

ومن خلال التحقيق مع عاملي الورشة وبإجماع غالبيتهم فإن اكتشاف النقص في مادة الزيت حصل بعد الترحيل من المشروع.

ثبوت عدم قيام رئيس الورشة بتفقد المواد عند وضعها في المشروع وتسليمها لعاملي المشروع.

عدم تفقد المواد عند الترحيل وعدم اكتشاف النقص إلا بعد مرور يوم أو يومين.

عدم تقديم رئيس الورشة مبررات مقنعة عن أسباب عدم تنظيم ضبط شرطة، وبالنتيجة لوحظ عدم قيام رئيس الورشة بالإجراءات اللازمة والحفاظ على المواد وبأنه يتحمل مسؤوليتها. وعليه يجب مساءلته مسلكياً.

خامساً: الطلبات والمقترحات:

١. التوجيه لمديرية الشؤون المالية للعمل على تغريم رئيس ورشة الحفارة بقيمة النقص في مادة الزيت بمبلغ .... ل.س مع ما يترتب على ذلك من فوائد ونفقات حسب الأنظمة والقوانين.
٢. التوجيه لمديرية الوحدات الاقتصادية لإيجاد آلية مناسبة لضبط وتنظيم وحماية المواد التابعة لورشة الحفارة بالتنسيق مع من يلزم.
٣. فرض عقوبة الإنذار بحق رئيس ورشة الحفارة للأسباب الواردة في التقرير.

أُرسل التقرير إلى الهيئة واعتُمد من قبلها وبناء عليه تمت مخاطبة مديرية الشؤون المالية / الإدارية والقانونية/ الوحدات الاقتصادية لتنفيذ المقترحات.

ملحق (٥)

تقارير تنفيذ خطة الرقابة الداخلية لعام ٢٠١٠ في مؤسسة مياه السويداء

الربع الأول

أولا : موضوع الرقابة : رقابة وتفتيش وحدة مياه القريا الاقتصادية

ثانياً : الجوانب التي تناولتها الرقابة:

١- لمحة عامة

٢- تدقيق حسن تنفيذ الخطة السنوية ٢٠٠٩

٣- تدقيق أعمال لجان تنفيذ الأعمال وتأمين المستلزمات في وحدة مياه القريا الاقتصادية لعام ٢٠٠٩

٤- جرد السلفة الممنوحة لرئيس لجنة تنفيذ الأعمال وتأمين المستلزمات لعام ٢٠١٠

٥- جرد الصندوق والجباة في وحدة مياه القريا

٦- التأكد من حسن الالتزام بدليل عمل مراكز المياه

٧- تفقد دفاتر الدوام ودوام العاملين في المشاريع

ثالثاً : في التدقيق :

١- **لمحة عامة عن وحدة مياه القريا الاقتصادية:** بحسب النظام الداخلي لمؤسسات المياه.

٢- تدقيق حسن تنفيذ الخطة السنوية لعام ٢٠٠٩

- في مجال الاستبدال والتجديد: تم التخطيط لاستبدال وتجديد خطوط مياه قديمة ومستهلكة بطول / ٣٠٠٠ / م.ط بأقطار مختلفة خلال عام ٢٠٠٩، وتم استبدال وتجديد خطوط مياه بأقطار مختلفة بطول / ٢٨٠٠ / م.ط خلال عام ٢٠٠٩ فتكون نسبة التنفيذ = ٩٤ %
- في مجال توسيع شبكات المياه: تم التخطيط لتوسيع شبكات المياه خلال عام ٢٠٠٩ بطول / ٤٠٠٠ / م.ط بأقطار مختلفة، وتم تنفيذ خطوط لتوسيع شبكات المياه بأقطار مختلفة طول / ٤٥٣٠ / م.ط . فتكون نسبة التنفيذ = ٤٥٣٠ / ٤٠٠٠ × ١٠٠ = ١١٣ %
- في مجال حفر الآبار : تم التخطيط لتعميق بئر الغارية وتم تنفيذ المطلوب.

٣- تدقيق أعمال لجان تنفيذ الأعمال وشراء المستلزمات في وحدة مياه القريا

بعد تدقيق عينة من أوامر الصرف هي..... والتأكد من الثبوتيات، تم تفريغ المعلومات وأُخذت بعض العينات العشوائية للتأكد من مطابقتها للمواصفات الفنية المطلوبة .

٤- **جرد السلفة الممنوحة لرئيس لجنة تنفيذ الأعمال وتأمين المستلزمات لعام ٢٠١٠ بتاريخ: ٢٢ / ٣ / ٢٠١٠:** جردت الإيصالات والنقدية الموجودة بحوزة رئيس اللجنة، وتبين مطابقتها لمبلغ السلفة الممنوحة له لتيسير أعمال اللجنة، وهي بالتفصيل:....

٥- **جرد الصندوق والجباة في وحدة القريا**

- جرد صندوق الوحدة. .... جردت النقدية الموجودة بالصندوق وتبين أنها تساوي ..... وتطابقت مع الرصيد القيدي المسجّل في يومية الصندوق وهو عبارة عن الإيصالات من رقم ١٠٧ إلى رقم ١١٥.
- جردت قيود كل من جابي مجموعة القريا، وجابي مجموعة ذيبين، وجابي مجموعة الغارية، وقورنت الفواتير الإجمالية مع المبالغ المسدّدة والفواتير المرتجعة، وتبيّن أنّها جميعها مطابقة كما يلي: ...

ومن خلال متابعة أمور الجباية في الوحدة لوحظ إمكانية تطبيق نظام الجباية الآلية في مركز بلدة القريا حيث أن الجابي في بلدة القريا مختص بتحصيل فواتير المشتركين في بلدة القريا حصراً .

٦- **التأكد من حسن الالتزام بدليل عمل مراكز المياه**

لدى الرقابة والتفتيش في وحدة مياه القريا الاقتصادية تبين أن رئيس الوحدة يؤدي عمله كما يلي:
يضع برامج تشغيل المشاريع التابعة لوحدته بشكل جيد، ويفتح سجلات خاصة بالإصلاحات اليومية ودفاتر الدوام ،ويفتح سجلات للتجهيزات الميكانيكية والكهربائية تحتوي على ذاتيات لكل مضخة ومجموعة توليد في كل مشروع، ويرفع تقرير شهري إلى إدارة المؤسسة يتضمن كافة الأعمال المنجزة في وحدته. ويشرف على تعقيم مياه الشرب في كافة المشاريع التابعة لوحدة بالتعاون مع دائرة التحليل والتعقيم في المؤسسة ، ويراجع الإدارة بشكل دوري ودائم ويطلع الإدارة عن سير العمل والصعوبات التي تعترض عمل وحدته ويبلغ عن الأعطال الكبيرة التي تحتاج لإمكانيات أكبر من طاقة وحدته . أما بالنسبة لصيانة مجموعات الضخ ومجموعات التوليد واللوحات الكهربائية المتوزعة في مجال عمل وحدته فان عناصر وورشات مديرية الصيانة والاستثمار في المؤسسة تقوم بهذه الأعمال وتنجزها بعد الإبلاغ عن الأعطال من قبل رئيس الوحدة.

ومن خلال ما تقدم يتبين التزام رئيس وحدة مياه القريا الاقتصادية بتطبيق دليل عمل مراكز المياه رقم / ٤٨٧ / تاريخ: ٢ / ٤ / ١٩٩٥ الصادر عن وزير الإسكان والمرافق.

ملاحظة : لوحظ أنّ هناك قلة في عدد الاشتراكات الجديدة في وحدة القريا حيث بلغ عدد الاشتراكات الجديدة المنفذة من عام ٢٠٠٥ ولغاية إجراء الرقابة حوالي / ٤٠٠ / اشتراك فقط ما يدلّ على وجود تعديات على خطوط الشبكات في الوحدة حيث أن مختلف قرى الوحدة شهدت نهضة عمرانية مثلها مثل باقي المناطق في المحافظة .

٧- **تفقد دفاتر الدوام ودوام العاملين في المشاريع :** وتبيّن أنّ العاملين على المشاريع مثابرين على عملهم بشكل جيد باستثناء بعض الحالات التي يتم معالجتها في وقتها. وتمّ تفقد دفاتر الدوام في كل من يومي ١٤ / ١ / ٢٠١٠ و ٢٥ / ٣ / ٢٠١٠ وسجلت بعض الملاحظات.

رابعاً المطالعة :

تمت الرقابة في وحدة مياه القريا الاقتصادية استناداً لخطة عمل مديرية الرقابة الداخلية في المؤسسة لعام ٢٠١٠ / الربع الأول / المعتمدة بكتاب الهيئة رقم .... تاريخ..... وقد تبين خلال الرقابة ما يلي :

١- الالتزام بتنفيذ الخطة السنوية الموضوعة لعام ٢٠٠٩.

٢- التزام لجنتي تنفيذ الأعمال وتأمين المستلزمات لعام ٢٠٠٩ بحسن تنفيذ الأعمال المطلوبة منها ومطابقة الأعمال المنفذة للمواصفات الفنية المطلوبة ومطابقة الكميات على الواقع الفعلي للثبوتيات في أوامر الصرف.

٣- تطابق المجموع القيدي والنقدي في حوزة معتمد سلفة لجنة تنفيذ الأعمال وتأمين المستلزمات لعام ٢٠١٠ مع المبلغ الممنوح له في السلفة.

٤- مطابقة مجاميع المبالغ النقدية مع القيدية في كل من صندوق الوحدة والجباة.

٥- التزام رئيس وحدة القريا بتطبيق دليل عمل مراكز المياه رقم ٤٨٧ / تاريخ: ٢ / ٤ / ١٩٩٥

٦- التزام العاملين في الوحدة بالدوام بشكل جيد.

٧- قلة عدد الاشتراكات الجديدة قياساً بالنهضة العمرانية التي شهدتها مختلف مناطق القطر حيث إن عدد الاشتراكات بتاريخ أخر رقابة عام ٢٠٠٥ / ٥٠٠٠ / مشترك بينما في الوقت الحالي لغاية إجراء الرقابة بلغ عدد المشتركين / ٥٤٠٠ / مشترك وهذا يعني وجود تعديات على خطوط الشبكة أو مخالفات باستحرار المياه من العقارات المجاورة للعقارات القديمة مثالها إسالة المياه من بناء الأب إلى بناء الابن.

٨- عدم تنفيذ مركز للجباية الآلية في بلدة القريا أسوة بمراكز الجباية الآلية في مدينتي السويداء وشهبا.

وعليه نسوق المقترحات التالية :

خامساً : المقترحات

١- الإيعاز إلى وحدة القريا تكثيف حملات لجان قمع المخالفات وتفعيل دور كل من لجنة قمع المخالفات والضابطة المائية.

٢- العمل على تنفيذ نظام الجباية الآلية في مجموعة القريا بواسطة الحاسب الإلكتروني.

الربع الثاني

أولاً موضوع الرقابة : رقابة وتفتيش مديرية التدقيق والتنفيذ في المؤسسة لعام ٢٠١٠.

ثانياً : الجوانب التي تناولتها الرقابة :

١- لمحة عامة عن المديرية

٢- التدقيق والمتابعة مع أجهزة الإشراف أثناء تنفيذ عقود الأشغال

ثالثاً : في التدقيق

أولاً: لمحة عامة عن المديرية : بحسب النظام الداخليّ لمؤسسات المياه.

ثانياُ : التدقيق والمتابعة مع أجهزة الإشراف على عقود الأشغال المبرمة خلال الربع الثاني لعام ٢٠١٠ وهي:

١- عقد أشغال رقم / ٤٦ / تاريخ: ١ / ٣ / ٢٠١٠

تمّ القيام مع جهاز الإشراف بجولة على المشروع بتاريخ ٢٧ / ٣ / ٢٠١٠ حيث كانت الأعمال ما تزال قيد التنفيذ وقد تبين أنها تنفذ وفقاً لدفتر الشروط الفنية الخاصة بالمشروع وتعليمات مديرية التدقيق والتنفيذ. وجولة أخرى بتاريخ : ٥ / ٤ / ٢٠١٠ حيث تم القيام بتجريب الخط والتأكد من سلامته الفنية. وتم استلام أعمال العقد استلاماً مؤقتاً بموجب محضر ضبط القبول رقم ٥١٧٧ / و م تاريخ: ٢١ / ٦ / ٢٠١٠ ولا يوجد مدة تأخير.

استكملت إجراءات التعاقد وفق أحكام القانون / ٥١ / لعام ٢٠٠٤ وتم تنظيم الكشفين المؤقتين ١ و٢، وتم استلام أعمال العقد استلاماً مؤقتاً بموجب محضر اللجنة المشكلة لهذه الغاية رقم ٤٣١٣ / و م تاريخ: ١ / ٦ / ٢٠١٠ ولا يوجد مدة تأخير، وتمّ القيام مع جهاز الإشراف بجولة إلى المشروع بتاريخ: ١٠ / ٤ / ٢٠١٠ حيث كان المتعهد يقوم بتنفيذ أعمال صب البيتون المسلح عيار ٣٥٠ كغ / م٣ تسليح وسطي ٥٥ كغ / م٣ لأرضية الغرفة ورصيف الحماية وبتاريخ ٢٤ / ٤ / جولة أخرى حيث كان المتعهد ينفذ جدران الخزان حسب المخططات الموضوعة لهذه الغاية. وبتاريخ ١٥ / ٥ / ٢٠١٠ تم القيام بجولة تجربة الخزان حيث تم إملاؤه بالمياه لمدة سبعة أيام وكانت النتيجة إيجابية.

٢- عقد أشغال رقم / ٢١ / تاريخ: ٧ /٢ / ٢٠٠٤

تم تنظيم الكشف المؤقت رقم / ١ / بقيمة... وتم استلام الأعمال استلاماً مؤقتاً بموجب محضر اللجنة المشكلة لهذه الغاية رقم / ٣٨١٦ / و م تاريخ ٢٠١٠/٥/١٦، وتتم دراسة مدة التأخير من قبل اللجنة المختصة المشكلة لهذه الغاية بموجب الأمر الإداري رقم / ١٦ / تاريخ: ٢٠١٠/١/٦.

وقد تمّ القيام بجولة برفقة المهندس المشرف إلى موقع العمل بتاريخ: ١٧ / ٣ / ٢٠١٠ حيث كان المتعهد ينفذ أعمال تركيب البواري وردمها بالرمل الناعم بعد أن أنجز أعمال الحفر بالكامل، وكان العمل مطابقاً للشروط الواردة في دفتر الشروط الفنية الخاصة.

٣- عقد أشغال رقم / ٦٧ / تاريخ: ١٨ / ٣ / ٢٠١٠

تم تنظيم الكشف المؤقت رقم / ١/ تاريخ ... بقيمة .... ولوحظ زيادة في قيمة الكشف عن قيمة العقد وقد تبين أن السبب هو تبديل مادة الرمل الناعم / الشيحاني/ برمل الصب بسبب توقف المقالع العاملة في ساحة المحافظة عن العمل مما استدعى تشكيل لجنة بموجب الأمر الإداري رقم / ٤٦٨ / تاريخ: ١٦ / ٥ / ٢٠١٠ مهمتها دراسة الاعتراضات المقدمة من المتعهدين حول آلية تطبيق نسبة الكسر أو الضم الواردة في محضر الاجتماع الذي عقد في المحافظة بتاريخ ١٠ / ٣ / ٢٠١٠ حيث اتفق بموجب محضر اتفاق اللجنة مع المتعهد عملاً بأحكام المادة رقم / ٣٤ / آ من دفتر الشروط العامة الصادر بالمرسوم رقم / ٤٥٠ / لعام ٢٠٠٤ ذو الرقم ٤٣٦٥ / و م تاريخ: ٢ / ٦ / ٢٠١٠ على أن يكون السعر / ٧٩٠ / ل.س للمتر المكعب الواحد من رمل الصب متضمناً أجور التقديم والنقل والفرش مع العلم أن سعر المتر الواحد من الرمل الناعم الشيحاني وارد في الكشف التقديري / ٤١١ / ل.س وتمّ القيام بجولة إلى موقع العمل بتاريخ : ٥ / ٦ / ٢٠١٠ برفقة المشرف على أعمال العقد وقد كان المتعهد يقوم بفرش مادة رمل الصب فوق البواري ويقوم بردم المنجز منها بنواتج الحفر الصالحة فوق مادة الرمل وتبين أن الأعمال تتم وفقاً لدفتر الشروط الفنية.

وتقدم المتعهد بكتاب إنهاء أعمال رقم / ٣٧٣٨ / وخ تاريخ: ٧/ ٦ / ٢٠١٠ والأعمال قابلة للاستلام المؤقت بنفس التاريخ ٧ / ٦ حسب حاشية جهاز الإشراف على الكتاب المذكور وتم تشكيل لجنة استلام مؤقت بموجب الأمر الإداري رقم / ٥٧٦ / تاريخ: ١٦ / ٦ / ٢٠١٠ ولم يرد محضر اللجنة لغاية تاريخه **وبطريقة مماثلة دقّت العقود التالية:**

٤- عقد أشغال رقم / ٤٢ / ٢٢ / ٢ / ٢٠١٠

٥- عقد أشغال رقم / ٥٥/ تاريخ ٩ / ٣ / ٢٠١٠

٦- عقد أشغال رقم / ٦٤/ تاريخ: ١٦ / ٣ / ٢٠١٠

٧- عقد أشغال رقم / ٧٠ / تاريخ: ٢٤ /٣/ ٢٠١٠

٨- عقد أشغال رقم / ٥ / تاريخ: ٧ / ١ / ٢٠١٠

رابعاً المطالعة :

من خلال إجراء الرقابة والتفتيش تبين الآتي:

١- قيام أجهزة الإشراف في المديرية من مهندسين ومراقبين فنيين بأداء واجباتهم بمتابعة حسن تنفيذ الأعمال المتعاقد عليها بشكل جيد.

٢- انسجام كافة العقود المبرمة والمدققة من قبلنا مع أحكام القانون رقم / ٥١ / لعام ٢٠٠٤ ودفتر الشروط العامة الصادر بالمرسوم التشريعي رقم / ٤٥٠ / لعام ٢٠٠٤.

٣- كافة الأعمال المدققة في العقود التي قمت بمتابعتها كانت مطابقة للمواصفات الفنية الواردة في دفاتر الشروط الفنية الخاصة بتنفيذ تلك الأعمال.

٤- عدم استلام أعمال العقد رقم / ٦٧ / استلاماً مؤقتاً لغاية تاريخ إعداد التقرير بالرغم من أن الأعمال جاهزة للاستلام بتاريخ ٧/ ٦ / ٢٠١٠ من قبل اللجنة المشكلة لهذه الغاية.

٥- عدم دراسة مدة التأخير لأعمال العقد رقم / ٢١ / من قبل اللجنة المختصة المشكلة لهذه الغاية بالأمر الإداري رقم / ١٦ / تاريخ: ٦ / ١ / ٢٠١٠.

خامساً : المقترحات

١- الإيعاز إلى اللجنة المشكلة بالأمر الإداري رقم / ٥٧٦ / تاريخ : ١٦ / ٦ / ٢٠١٠ الإسراع باستلام أعمال العقد رقم / ٦٧ / استلاماً مؤقتاً.

٢- الإيعاز إلى لجنة دراسة مدة التأخير بانجاز دراسة مدة العقد رقم / ٢١ /.

الربع الثالث

أولا : موضوع الرقابة : رقابة وتفتيش وحدة مياه صلخد الاقتصادية.

ثانياً : الجوانب التي تناولتها الرقابة.

١- لمحة عامة.

٢- تدقيق حسن تنفيذ الخطة السنوية ٢٠٠٩.

٣- تدقيق أعمال لجان تنفيذ الأعمال وتأمين المستلزمات في وحدة مياه صلخد الاقتصادية لعام ٢٠٠٩.

٤- جرد السلفة الممنوحة لرئيس لجنة تنفيذ الأعمال وتأمين المستلزمات لعام ٢٠١٠.

٥- جرد الصندوق والجباة في وحدة مياه صلخد الاقتصادية.

٦- التأكد من حسن الالتزام بدليل عمل مراكز المياه.

٧- تفقد دفاتر الدوام ودوام العاملين في المشاريع.

ثالثاً : في التدقيق :

١- **لمحة عامة عن وحدة مياه صلخد الاقتصادية:** بحسب النظام الداخلي لمؤسسات المياه.

٢- **تدقيق حسن تنفيذ الخطة السنوية لعام ٢٠٠٩:**

- في مجال الاستبدال والتجديد: تم التخطيط لاستبدال وتجديد خطوط مياه قديمة مختلفة طول / ٦٠٠٠ / م.ط ، وتم استبدال وتجديد خطوط مياه بأقطار مختلفة طول / ٧٥٥٠ / م.ط ،فتكون نسبة التنفيذ = ١٢٥ % .
- في مجال توسيع شبكات المياه: تم التخطيط لتوسيع شبكات المياه خلال عام ٢٠٠٩ بطول / ٤٠٠٠ / م.ط بأقطار مختلفة ،وتم تنفيذ خطوط لتوسيع شبكات المياه بأقطار مختلفة طول / ٤٣٠٠ / م.ط، فتكون نسبة التنفيذ = ١٠٧ %.
- تم التخطيط لتنفيذ صالة ضخ في بلدة ملح خلال عام ٢٠٠٩ وأُنجز المطلوب.

٣- تدقيق أعمال لجان تنفيذ الأعمال وشراء المستلزمات في وحدة مياه صلخد خلال عام ٢٠٠٩

بعد تدقيق مجموعة من أوامر الصرف هي: ..... والتأكد من الثبوتيات تم تفريغ المعلومات وأخذت بعض العينات العشوائية للتأكد من مطابقتها للمواصفات الفنية المطلوبة ودوّنت النتائج بالتفصيل.

٤- جرد السلفة الممنوحة لرئيس لجنة تنفيذ الأعمال وتأمين المستلزمات لعام ٢٠١٠

جردت الإيصالات والنقدية الموجودة بحوزة رئيس اللجنة، وتبين مطابقتها لمبلغ السلفة الممنوحة له لتيسير أعمال اللجنة، وهي بالتفصيل:....

٥- جرد الصندوق والجباة في وحدة القريا

جرد صندوق الوحدة: جردت النقدية الموجودة بالصندوق وتبين أنها تساوي ..... وتطابقت مع الرصيد القيدي المسجّل في يومية الصندوق وهو عبارة عن الإيصالات من رقم ١١١٢ إلى رقم ١١١٨. ولوحظ عدم وجود آلة لعد النقود في مركز صندوق وحدة صلخد.

- جردت قيود ٦ جباة، وقورنت الفواتير الإجمالية مع المبالغ المسدّدة والفواتير المرتجعة، وتبيّن أنّها جميعها مطابقة كما يلي: ...

٦- التأكد من حسن الالتزام بدليل عمل مراكز المياه:

لدى تنفيذ الرقابة والتفتيش في وحدة مياه صلخد الاقتصادية تبين أن رئيس الوحدة يؤدي عمله كما يلي:

يضع برامج تشغيل المشاريع التابعة لوحدته بشكل جيد، ويفتح سجلات خاصة بالإصلاحات اليومية ودفاتر الدوام، ويفتح سجلات للتجهيزات الميكانيكية والكهربائية تحتوي على ذاتيات لكل مضخة ومجموعة توليد في كل مشروع، ويرفع تقرير شهري إلى إدارة المؤسسة يتضمن كافة الأعمال المنجزة في وحدته، ويشرف على تعقيم مياه الشرب في كافة المشاريع التابعة لوحدته بالتعاون مع دائرة التحليل والتعقيم في المؤسسة، ويراجع الإدارة بشكل دوري ودائم ويطلع الإدارة عن سير العمل والصعوبات التي تعترض عمل وحدته ويبلغ عن الأعطال الكبيرة التي تحتاج لإمكانيات أكبر من طاقة وحدته. . أما بالنسبة لصيانة مجموعات الضخ ومجموعات التوليد واللوحات الكهربائية المتوزعة في مجال عمل وحدته فان عناصر وورشات مديرية الصيانة والاستثمار في المؤسسة تقوم بهذه الأعمال وتنجزها بعد الإبلاغ عن الأعطال من قبل رئيس الوحدة

ومن خلال ما تقدم يتبين التزام رئيس وحدة مياه صلخد الاقتصادية بتطبيق دليل عمل مراكز المياه رقم / ٤٨٧ / تاريخ: ٢ / ٤ / ١٩٩٥.

٦- تفقد دفاتر الدوام ودوام العاملين في المشاريع :

تبين أن مراقب الدوام في الوحدة يؤدي عمله بشكل جيد وبإشراف رئيس الوحدة وأنّ العاملين على المشاريع مثابرين على عملهم بشكل جيد. وتمّ تفقد دفاتر الدوام بتاريخ ١٩ / ٩ / ٢٠١٠ وسجلت بعض الملاحظات.

رابعاً : المطالعة

تمت الرقابة في وحدة مياه صلخد الاقتصادية استناداً لخطة عمل مديرية الرقابة الداخلية في المؤسسة لعام ٢٠١٠ /الربع الثالث /المعتمدة بموجب كتاب الهيئة رقم..... تاريخ.....وقد تبين خلال الرقابة ما يلي:

١- الالتزام بتنفيذ الخطة السنوية لعام ٢٠٠٩.

٢- التزام لجنتي تنفيذ الأعمال وتأمين المستلزمات لعام ٢٠٠٩ بحسن تنفيذ الأعمال المطلوبة منها ومطابقة الأعمال المنفذة للمواصفات الفنية المطلوبة ومطابقة الكميات المنفذة على الواقع الفعلي للثبوتيات الواردة في أوامر الصرف.

٣- تطابق المجموع القيدي والنقدي في حوزة معتمد سلفة لجنة تنفيذ الأعمال وتأمين المستلزمات لعام ٢٠١٠ مع المبلغ الممنوح له في السلفة.

٤- مطابقة مجاميع المبالغ القيدية في كل من صندوق الوحدة والجباة.

٥- التزام رئيس وحدة مياه صلخد بتطبيق دليل عمل مراكز المياه رقم / ٤٨٧ / تاريخ: ٢ / ٤ / ١٩٩٥.

٦- التزام العاملين في الوحدة بالدوام بشكل جيد .

٧- عدم وجود عدادة آلية لعد النقود وكشف التزوير في مقر صندوق وحدة صلخد

وعليه نسوق المقترح التالي :

خامساً : المقترحات

الإيعاز لمن يلزم لشراء عدّادة لعد النقود لزوم صندوق وحدة مياه صلخد الاقتصادية.

الربع الرابع

أولاً موضوع الرقابة : الرقابة في مديرية الشؤون الإدارية والقانونية – شعبة الشؤون الصحية.

ثانياً : الجوانب التي تناولتها الرقابة:

١- لمحة عن شعبة الشؤون الصحية.

٢- مراجعة وتدقيق أوامر صرف الوصفات الطبية الممنوحة للعاملين.

٣- مراجعة وتدقيق سجلات الطبابة والبطاقات الصحية.

٤- مراجعة وتدقيق آلية العمل في الشعبة.

ثالثاً : في التدقيق:

١- **لمحة عامة عن شعبة الشؤون** الصحية: بحسب النظام الداخلي للمؤسسة.

٢- مراجعة وتدقيق أوامر صرف الوصفات الطبية الممنوحة للعاملين خلال عام ٢٠١٠:

تمت مراجعة وتدقيق كافة أوامر صرف الوصفات الطبية الممنوحة للعاملين في المؤسسة خلال عام ٢٠١٠ وأدرجت النتائج ضمن جدول يتناول أرقام أوامر الصرف وتواريخها وقيمتها ومضمونها كمايلي:

.....

٣- مراجعة وتدقيق سجلات الطبابة والبطاقات الصحية:

تم تدقيق كافة سجلات الطبابة الممسوكة في شعبة الشؤون الصحية وتبين أن عددها سبعة سجلات وهي ممسوكة بشكل جيد ويتم ترحيل قيمة الوصفات الطبية المصروفة لكل عامل على حدا باستثناء قيمة الوصفات التي تصرف لأصحاب المرض العضال زيادة عن الاستحقاق السنوي، فلا يتم ترحيلها إلى السجلات. وقد تم أخذ عينة عشوائية من السجلات تضمّنت ٢٤ عاملاً وقورنت مع أوامر صرف قيم الوصفات الطبية، ودُققت عينة من سجل النظارات.

وقد تبين أن المبالغ المرحلة على السجلات مطابقة لقيمة الوصفات الطبية المصروفة للعاملين الواردة أسماؤهم في العينة في أوامر الصرف الخاصة بتلك الوصفات.

٤- مراجعة وتدقيق آلية العمل في شعبة الشؤون الصحية:

من خلال تدقيق آلية العمل في شعبة الشؤون الصحية تبين أن العمل بنظام الطبابة في المؤسسة يتم وفق الآلية التالية : ... سردت آلية العمل المتبعة في الشعبة تفصيلاً بدءاً من تنظيم العقد مع المشاريع الصحية الاجتماعية العمالية بالسويداء.

رابعاً : المطالعة:

تمت الرقابة في مديرية الشؤون الإدارية / شعبة الشؤون الصحية / استناداً لخطة عمل مديرية الرقابة الداخلية في المؤسسة / الربع الرابع / المعتمدة بكتاب الهيئة المركزية للرقابة والتفتيش رقم .... تاريخ: ....

ومن خلال المراجعة والتدقيق تبين الآتي :

١- مطابقة قيمة الوصفات الطبية المرحلة على سجلات شعبة الشؤون الصحية للعينة العشوائية المأخوذة من قبلنا مع قيمتها في أوامر الصرف لتلك الوصفات.

٢- التزام شعبة الشؤون الصحية بعدم صرف قيمة وصفات طبية للعاملين الواردة أسماؤهم في العينة زائدة عن الحد المسموح به وهو ٣٠٠٠ ل.س + ٣% .

٣- عدم ترحيل قيمة الوصفات الطبية الزائدة لبعض العاملين المصروفة استناداً لقرارات مجلس الإدارة على السجلات.

٤- التزام شعبة الشؤون الصحية بعدم صرف قيمة إطارات طبية عينية للعاملين في المؤسسة إلا كل خمس سنوات مرة حسب التعليمات الناظمة لذلك.

٥- إن سير العمل في شعبة الشؤون الصحية يتم وفق الآلية الموضوعة لذلك حسب محضر اللجنة المشكلة بالأمر الإداري رقم / ٢٢ / تاريخ: ١٠ / ١ / ٢٠٠٧ والمقر من قبل مجلس إدارة المؤسسة وقد جاء منسجماً مع النظام الداخلي للمؤسسة.

٦- تقوم لجنة الطبابة المشكلة بالأمر الإداري رقم / ١٢٠ / تاريخ: ٢٤ / ١ / ٢٠١٠ بأداء عملها بشكل جيد

ومن خلال ما تقدم نسوق المقترحات التالية :

خامساً : المقترحات :

١- تكليف إحدى العاملات من فئة كاتبة بالعمل لدى شعبة الشؤون الصحية ومسك السجلات في الشعبة وترحيل كافة المبالغ المصروفة للعاملين على السجلات

٢- لفت نظر العامل المكلف بشعبة الشؤون الصحية إلى ضرورة التقيد التام بالتعليمات وترحيل كافة القيم المصروفة لاستحقاق العاملين في المؤسسة على السجلات

تقرير (٢):

موضوع الرقابة: الرقابة الآنية لمشروع حفر وإكساء وتجريب بئر في مدينة السويداء محطة الثعلة رقم /١٠/ .

أولاً: تدقيق الإضبارة العقدية: بناء على طلب الإعلان رقم ٧٨٧٢ / ص م تاريخ : ١٩ / ١١ / ٢٠٠٩ المتضمن إعلان طلب عروض داخلي من المؤسسة العامة لمياه الشرب والصرف الصحي في محافظة السويداء عن رغبتها بإجراء طلب عروض داخلي بالظرف المختوم لتنفيذ المشاريع التالية وفق دفتر الشروط الخاصة المعد لهذه الغاية:

التسلسل	اسم المشروع	مدة التنفيذ	قيمة دفتر الشروط
١	حفر وإكساء وتجريب أبار عدد ثلاثة في قرية جبيب لعمق / ٥٠٠ / م لكل بئر باستخدام حفارات الدق	١٢٥ يوماً لكل بئر	١٠٠٠ ل. س
٢	حفر وإكساء وتجريب أبار عدد ثلاثة في محطة الثعلة لعمق / ٦٠٠ / م باستخدام حفارات الدق	١٥٠ يوماً لكل بئر	١٠٠٠ ل. س

وقد ورد في طلب الإعلان انه يحق للإدارة تجزئة العقد بين العارضين حسب المصلحة العامة وتقبل العروض لغاية نهاية الدوام الرسمي من يوم الأحد الواقع في ٢٧ / ١٢ / ٢٠٠٩

حيث تقدم ثلاثة عارضين كما يلي :... وصفت إجراءات تقديم وفض العروض تفصيلاً في صياغة التقرير.

وبناء عليه تم إبرام العقد رقم / ٣٧ / تاريخ : ٢١ / ٢ / ٢٠١٠ بين المؤسسة العامة لمياه الشرب والصرف الصحي بالسويداء والمتعهد صاحب العرض المقبول لتنفيذ حفر وإكساء وتجريب بئر في محطة الثعلة رقم

/ ١٠ / من عمق / ٠ . ٦٠٠ / متر باستخدام حفارة الدق وذلك حسب دفتر الشروط الفنية المعتمد من قبل المؤسسة الصادر عن وزارة الإسكان والمرافق، ودفتر الشروط الفنية الخاص المعتمد من قبل قسم الآبار في المؤسسة، وعرض السعر المقدم من قبل المتعهد والذي يتضمن : ....

ثانياً: التدقيق والمتابعة أثناء تنفيذ المشروع :

للوقوف على صحة التنفيذ ومطابقته للشروط الفنية تمّ القيام برفقة جهاز الإشراف على تنفيذ المشروع بعدد من الجولات المنفذة لمتابعة مختلف مراحل العمل في المشروع بلغ عددها ٢٠ جولة دوّنت في التقرير تفصيلاً وذكرت العديد من التفاصيل الفنية الخاصّة بتنفيذ العقد.

وتم تنظيم الكشف رقم / ١ / والنهائي رقم ٨٧٦٩ / و م تاريخ: ٢١ / ١٠ / ٢٠١٠ والبالغة قيمته ٦٧٦٦٦٥٠ ل.س فقط ستة ملايين وسبعمائة وست وستون ألفاً وستمائة وخمسون ليرة سورية ولغاية تاريخه لم تصرف قيمته.

ثالثاً: المطالعة:

درست الإضبارة العقدية ومتابعة التنفيذ على الواقع وقد ثبت لي ما يلي :

١- أعلنت المؤسسة بموجب كتابها رقم .... تاريخ: .... عن رغبتها بإجراء طلب عروض داخلي بالظرف المختوم لتنفيذ وإكساء وتجريب آبار عدد ثلاثة في قرية جبيب لعمق ٥٠٠ متر لكل بئر وأبار عدد ثلاثة في محطة الثعلة لعمق ٦٠٠ متر باستخدام حفارات الدق وفقاً لجدول الكميات ودفاتر الشروط الفنية المعتمدة.

وعليه تقدم عارضان اثنان لتنفيذ المشروع، وعليه أحالت لجنة المناقصة بالمؤسسة بموجب محضرها رقم ١٠٦٣٨ تاريخ: ٢٨ / ١٢ / ٢٠٠٩ تنفيذ حفر وإكساء وتجريب البئرين ٦ و٧ في قرية جبيب إلى إلى العارض ع لأنه الأكثر ملائمة من الناحية المالية والبئر رقم / ٨ / إلى العارض ع١ لأنه الأكثر ملائمة من الناحية المالية. أما آبار محطة الثعلة / ١٠ + ١١ + ١٢ / فقد أحالتها على العارض ع١ لأنه الأكثر ملائمة من الناحية المالية بواقع..... ل.س.

وبالتالي تم تنظيم العقد رقم / ٣٧ / لعام ٢٠١٠ لحفر وإكساء وتجريب بئر محطة الثعلة رقم / ١٠ / بقيمة / ٦٧٧٧٠٠٠/ ل.س وتصديقه وتسلَّم المتعهد أمر المباشرة بتاريخ: ٢١ / ٢ / ٢٠١٠ وتم تسليمه موقع العمل بتاريخ: ١٥ / ٣ / ٢٠١٠ وكانت إجراءات التعاقد منسجمة من أحكام القانون رقم / ٥١ / لعام ٢٠٠٤ والمرسوم التشريعي رقم / ٤٥٠ / لعام ٢٠٠٤.

٢- تم الاطلاع على دفاتر الشروط الفنية المعتمدة في المؤسسة وقسم الآبارظن وعرض السعر المقدم من المتعهد وفق جدول الكميات الواردة في اضبارة العقد.

٣- من خلال دراسة إضبارة العقد والمراسلات ما بين المؤسسة والمتعهد تبين أن قسم الآبار في المؤسسة يقوم بمتابعة تنفيذ الأعمال بشكل جيد كما أن شعبة العقود تتابع عملها بشكل جيد من حيث متابعة وملاحقة المتعهد بالكتب اللازمة لرفع وتيرة إنجاز الأعمال المتعاقد عليها كما هو مبين في متن التقرير كما تبين

أيضاً أن المتعهد تأخر وتلكأ في استلام موقع العمل وأمر المباشرة لأسباب تعود إليه شخصياً ولم يلتزم بتقديم تقارير التتبع الأسبوعية في مواعيدها عملاً بدفتر الشروط الفنية وتأخر في إنجاز الأعمال / ١٥/ يوماً.

٤- لاحظنا من خلال التتبع والتدقيق أن المتعهد تقدم بكتاب (مرفق صورة عنه) لتبديل أحد المواد المتعاقد عليها بمادة أخرى ذكرت مواصفاتها لعدم توفر المادة الأساسية في السوق المحلية وأنه متوقف عن العمل لحين البت في ذلك وقد وافقت الإدارة على ذلك بموجب الكتاب رقم ... تاريخ: .... المرفق صورة عنه.وانتهت الأعمال بشكل فعلي بتاريخ ١ / ١٠ / ٢٠١٠ وتم تشكيل لجنة استلام مؤقت ونُظّم ضبط القبول المؤقت.

تم تنظيم الكشف رقم / ١ / والنهائي رقم ٨٧٦٩ / وم تاريخ: ٢١/ ١٠ / ٢٠١٠ والبالغة قيمته ..... ل.س، واحتسبت مدة مبررة للتأخير قدرها / ١٦ / يوماً، وهذا خطأ غير مقصود وقعت به اللجنة الدارسة المذكورة لمدة التأخير أوقعها فيه المتعهد بقصد التضليل للحصول على أقصى مدة مبررة في تأخيره عن انجاز أعمال العقد في الوقت المقرر حيث أنه تبين من خلال محضر لجنة استلام العقد وكتاب رئيسي لجنة الاستلام ورئيس قسم الآبار / المرفق صورة عنه / أنه لم يتم استبدال قساطل الحماية النهائية من سماكة ٦ مم إلى ٦,٥ مم وأنه فور تسلمه الموافقة على الاستبدال باشر في تنزيل القساطل ذات السماكة ٦مم وهذا يعني أن المادة كانت متوفرة لديه .

مما تقدم نسوق المقترح الآتي :

رابعاً : المقترحات

حسم القيمة المكافئة لكامل مدة التأخير وهي / ٥١ / إحدى وخمسون يوماً تقويمياً وعدم تبرير أية مدة عن العقد رقم / ٣٧ / لعام ٢٠١٠

تقرير (٣):

أولا : موضوع الرقابة : رقابة وتفتيش قسم الآبار.

ثانياً : الجوانب التي تناولتها الرقابة :

١. لمحة عامة.
٢. تدقيق حسن تنفيذ الخطة السنوية ٢٠٠٩.
٣. تدقيق أعمال لجان تنفيذ الأعمال وتأمين المستلزمات في قسم الآبار لعام ٢٠٠٩.
٤. جرد السلفة الممنوحة لرئيس لجنة تنفيذ الأعمال وتأمين المستلزمات لعام ٢٠١٠.

ثالثاً : في التدقيق :

١- لمحة عامة عن قسم الآبار ومهامه وأقسامه: بحسب النظام الداخلي لمؤسسات المياه.

٢- تدقيق حسن تنفيذ الخطة السنوية لعام ٢٠٠٩.

- تم التخطيط والتنفيذ لحفر الآبار التالية :

م	الآبار المخطط تنفيذها خلال عام ٢٠٠٩	الآبار المنفذة خلال عام ٢٠٠٩
١	حفر آبار لعمق ٧٠٠ متر عدد / ٩ / شهبا الصناعية / الجنينة + الغارية + الرحى + سليم + مياماس + خازمة + الرشيدة + المقوس + شهبا العليقة + تعميق آبار العفينة عدد / ٢ / للعمق ١٣٠٠ متر	تم إنهاء حفر وإكساء وتجريب آبار الغارية + الرشيدة + العفينة / عرى / + شهبا / الصناعية / + تعميق بئر الصورة للعمق ٥٥٠ متر
٢	حفر آبار لعمق ٦٠٠ متر عدد / ٣ / في المجيمر + السجن المدني + السويداء / الخضار /	تم إنهاء حفر وإكساء وتجريب بئر بهم / خازمة / + السجن المدني + السويداء / الخضار /
٣	حفر آبار لعمق ٥٠٠ متر عدد / ٤ / في صلاخد (القرية) + جديا + محطة الثعلة + صلاخد / شهبا /	تم إنهاء حفر وإكساء وتجريب بئر الثعلة الجنوبي / ١ / + بئر جديا + محطة الثعلة
٤	حفر آبار لعمق ٤٠٠ متر عدد / ٧ / في تجمع آبار جبيب عدد / ٢ / + غرب السويداء عدد / ٥ /	تم إنهاء حفر وإكساء وتجريب آبار غرب السويداء عدد / ٥ / وآبار جبيب عدد / ٢ /
٥	حفر آبار لعمق ٣٥٠ متر عدد / ٢ / في خربا + وقم + دير داما + مرتع الفرس	تم إنهاء حفر وإكساء وتجريب بئر مرتع الفرس + دير داما

كما تم التخطيط لتجهيز كامل للآبار التالية :

الأعمال المخططة لعام ٢٠٠٩	الأعمال المنجزة لعام ٢٠٠٩
١- تجهيز كامل لآبار عمق ٧٠٠ متر عدد / ٨ / في شهبا + قنوات + الرضيمة الشرقية + المقوس + نمرة شهبا + بهم + بارك	تم تجهيز بئر قنوات + نمرة شهبا + بهم + رضيمة الشرقية + المقوس

٢- تجهيز كامل لآبار عمق ٦٠٠ متر عدد / ٥ / في عرى + السويداء + مردك + عتيل + مفعلة	تم تجهيز بئر عتيل + آبار مفعلة وعرى
٣- تجهيز كامل لآبار عمق ٥٠٠ متر عدد / ٣ / في صلاخد + محطة الثعلة / ٣ /	تم تجهيز آبار محطة الثعلة عدد / ٥ / + صلاخد
٤- تجهيز كامل لآبار عمق ٤٠٠ متر عدد / ٥ / في الثعلة + جبيب / ٣/ + خربا	تم تجهيز آبار الثعلة عدد / ٢ /
٥- تجهيز كامل لآبار عمق ٣٥٠ متر عدد / ٥ / في ام طوط + الشياح + الصورة الكبيرة + حران + حزم	تم تجهيز آبار حران + حزم + ام طوط + الصورة الكبيرة

ومن خلال ذلك يتضح أن المؤسسة تقوم بتنفيذ الأعمال المخططة حسب الأولويات وتوفر الاعتمادات.

وتبين إنهاء تنفيذ أعمال حفر بئر لعمق ٣٣٥ متر بواسطة حفارة الكاسدريل التابعة للمؤسسة عام ٢٠٠٩ وحفر بئر الشياح لعمق ٢٨٥ متر خلال عام ٢٠١٠ وبئر تعارة لعمق ٣٠٣ متر وحالياً متوقفة في خلخلة بسبب عطل في ممركز الحفارة

٣- تدقيق أعمال لجان تنفيذ الأعمال وتأمين المستلزمات في قسم الآبار لعام ٢٠٠٩:

حيث دققت مجموعة من أوامر الصرف عددها ثمانية وأدرجت مضامينها وهي:

...

...

٤. جرد السلفة الممنوحة لرئيس لجنة تنفيذ الأعمال وتأمين المسلتزمات لعام ٢٠١٠: جردت النقدية الموجودة بحوزة رئيس اللجنة، كما جردت الإيصالات والفواتير لديه وأخذت بالاعتبار اقتطاعات ضريبة الدخل وكان المجموع الصافي بعد حسم الضريبة مطابقاً لمبلغ السلفة الكامل كما يلي:

رابعاً : المطالعة :

تمت الرقابة في قسم الآبار التابع لمديرية الصيانة والاستثمار استناداً لخطة عمل مديرية الرقابة الداخلية في المؤسسة لعام / ٢٠١٠ / الربع الرابع / المعتمدة بموجب كتاب الهيئة رقم.... تاريخ.... وقد تبين خلال الرقابة ما يلي:

١- التزام المؤسسة بتنفيذ الخطة السنوية المخططة حسب توفر الاعتمادات في المؤسسة

٢- التزام لجنتي تنفيذ الأعمال وتأمين المستلزمات بحسن تنفيذ الأعمال المطلوبة منها باستثناء وجود ملاحظة عدم ذكر المواصفات الفنية لشراء ابريد قياس ٣" عدد اثنان لزوم ورشات السحب والتنزيل في أمر الصرف رقم / ١٠٨٢ / تاريخ : ١٤ / ٥ / ٢٠٠٩ .

٣- مطابقة الكميات الواردة في ثبوتيات الصرف مع مذكرات الإدخال والإخراج للمواد الواردة في أوامر الصرف.

٤- تطابق الرصيد القيدي مع الرصيد النقدي في حوزة رئيس لجنة تنفيذ الأعمال وتأمين المستلزمات لعام ٢٠١٠ مع المبلغ الممنوح له في السلفة.

٥- توقف الحفارة الدوارنية العاملة في المؤسسة نوع كاسدريل بسبب تعطل ممركز الحفارة وهذا يؤدي إلى تضييع الفرصة على المؤسسة في تخفيف الأعباء المالية الناجمة عن حفر الآبار.

وعليه نسوق المقترحات التالية :

خامساً المقترحات :

١- الإيعاز إلى مديرية الصيانة والاستثمار وقسم الآبار تدوين المواصفات الفنية المطلوبة للمواد المراد تصنيعها وشراءها بشكل مفصل

٢- الإيعاز إلى دائرة الآليات لإصلاح ممركز حفارة الكاسدريل بما أمكن من السرعة .

ملحق (٦)

تقارير تنفيذ خطة الرقابة الداخلية لعام ٢٠١٠ في مؤسسة مياه درعا.

الربع الأول

موضوع الرقابة: الرقابة على وحدة مياه الحارّة.

أولاً: لمحة عن وحدة مياه الحارة: المناطق التي تخدّمها، مصادر المياه فيها (٨ آبار ومشروع الثورة مرحلة رابعة ١٦٠٠متر مكعب يومياً).

ثانياً: المشاهدات والتدقيق:

- طريقة توزيع المياه.
- آليات الوحدة.
- مراقبو الشبكات وتوزّعهم.
- طريقة توزيع العمال على الآبار.

ثالثاً: المطالعة:

- تدقيق القيود الإدارية: تمّ تدقيق السجلات الموجودة وهي: سجل الوارد وسجل الصادر وسجل الإجازات ودفتر الدوام. وتبين عدم وجود سجل رقابة وتفتيش وسجلات تحقّق لكميات المياه المباعة والمبالغ المسجّلة وأسماء المواطنين[٢٧]. ولوحظ تأخّر بعض العاملين عن دوامهم، وعدم التزامهم بالتوقيع على دفتر الدوام وهم:.... وتبيّن وجود أخطاء في تقدير أثمان المياه للمشتركين بدون عدادات حيث يفترض أن تتمّ استناداً إلى قرار وزارة الإسكان والتعمير رقم ١٩٨٤ تاريخ ١٩٨٨.
- تدقيق عينة من أضابير المشتركين لعامي ٢٠٠٩ و٢٠١٠ بما فيها طريقة الحفظ والتقيّد بشروط الدفع وتركيب العدادات ووضع العقار وتمّ القيام ببعض الجولات الميدانية للتأكد من صحة المعلومات. وتبيّن وجود نواقص في هذه الأضابير، وعدم الالتزام بتوثيق كافّة الثبوتيات اللازمة كالكشف على العقار، وتركيب العدّاد، وتوقيع العامل المسؤول عن العمل.

[٢٧] الجباية المعمول بها يدوية وليست آلية

- تدقيق سجل قراءة العدادات: والتأكّد من صحة التسجيل (معطل أو غير معطل) بأخذ عينة على أرض الواقع.
- وتبين أنّه يتم متابعة العمل من خلال ورشات عمل ميدانية تقوم بتبليغ رئيس الوحدة بسير العمل.
- جرد الصندوق: المبلغ الموجود مطابق للرصيد.
- تدقيق أعمال لجنة الشراء: السلفة والفواتير.
- أعمال المستودع: تمّ جرد عينات ومطابقتها مع الرصيد الدفتري وتبين أنها مطابقة.

رابعاً: المقترحات:

١. تفعيل دور لجان قمع المخالفات والضابطة المائية للحدّ من الهدر.
٢. الإيعاز لوحدة مياه الحارة للعمل على التالي:
   أ- الالتزام التام بالدوام.
   ب- التوقيع على سجل الدوام.
   ت- مسك سجل الرقابة والتفتيش.
   ث- تدقيق أضابير المشتركين من حيث الكشف على العقار ووضع توقيع العامل المسؤول عن وصل المياه وتركيب العداد للمشترك.
   ج- التقيّد بتقدير أثمان المياه للمشتركين بدون عداد حسب قرار الوزارة رقم ١٩٨٤ لعام ١٩٨٨.

الربع الثاني

موضوع الرقابة: الرقابة على مديرية الشؤون الإدارية والقانونية.

أولاً: لمحة عن مديرية الشؤون الإدارية والقانونية: الدوائر والشعب التي تكوّنها، وكادر العمل حسب النظام الداخلي للمؤسسة والواقع الفعليّ.

ثانياً: المشاهدات والتدقيق:

١- تدقيق كافة السجلات والأضابير الممسوكة من قبل المديرية

٢- مراقبة دوام العاملين.

ثالثاً: المطالعة:

١- ديوان المديرية: لوحظ تغيير مستمر لعامل الديوان، وبالتالي لا يوجد دقة في العمل، وهناك نقص بالسجلات وخلط بين الأمور المتعلقة بالإدارة والشؤون الإدارية من خلال تدقيق سجلات الوارد والصادر. كما تبين وجود نواقص بهذه السجلات، ونقص بسجل دفتر الذمة، فلا يسجّل فيها تاريخ الاستلام وتاريخ التسليم، ولا تقوم الجهة المستلمة بالتوقيع إشعاراً بالاستلام، ولا يوجد فصل بين الأعوام.

٢- إجراءات تنظيم الأضابير: كان العمل فيها موزعاً حسب الفئات، ولدى تدقيق عينة منها تبيّن أنّها دقيقة، لكن لا يوجد صفحة خاصة بالعقوبات وصفحة خاصة بمحتويات الإضبارة. وتبين عدم الدقة في أرشفة الكتب الخاصة وفي أرشفة القرارات. وبعض الأخطاء الإدارية مثل توجيه عقوبتين للعامل عن نفس المخالفة، أو تكرار نفس العقوبة ثلاث مرات، وعدم تنفيذ بعض العقوبات، وتعيين عمال مؤقتين على أعمال غير مؤقتة. وكان هناك عدداً من الأضابير أرسلت إلى الجهاز المركزي للتأشير لذلك لم يكن ممكناً تدقيقهاا.

٣- التأكد من سلامة عمل الديوان العام: كانت السجلات ممسوكة بشكل جيد ومستكملة الشروط وقراراته مؤشرة وموقعة من كافة الجهات المعنية.

٤- تدقيق دفتر الذمة: وجدت بعض الملاحظات البسيطة مثل توقيع العاملين بالقلم الأحمر.

٥- سجل وارد المؤسسة: سجلت بعض الملاحظات الشكلية.

٦- سجل الوارد الخارجي: سجلت بعض الملاحظات الشكلية.

٧- رقابة دوام العاملين: بشكل فعلي لعدة أيام متتالية تبين عدم توقيع بعض العاملين رغم تواجدهم، والتوقيع بالقلم الأحمر أحياناً.

٨- سجل الإجازات: معمول فيه بشكل جيد مع بعض الملاحظات كعدم الدقة في تسجيل الإجازات الإدارية، وعدم ذكر الاسم الثلاثي وهذا هام لتشابه الأسماء في المنطقة، وتجاوز بعض العاملين عدد الأيام المحددة لهم بموجب القانون.

٩- السجل العام ٢٠١٠: تبين عدم الدقة ببعض الموضوعات.

١٠- سجل الإجازات الصحية: ممسوك بشكل جيد ودقيق.

المقترحات:

توجيه مديرية الشؤون الإدارية والقانونية لما يلي:

١- توخي الدقة في أرشفة الكتب الخاصة وأضابير العاملين بحيث توضع صفحة خاصة بمحتويات الإضبارة، وصفحة خاصة بالعقوبات.

٢- عدم تعيين عمال مؤقتين لأعمال غير مؤقتة بشكل مخالف للمادة ١٤٨ من القانون رقم ٥٠ لعام ٢٠٠٤.

٣- التقيّد بتنفيذ العقوبات بحقّ العاملين استناداً للقانون ٥٠ لعام ٢٠٠٤.

٤- مسك سجل تنفيذ القرارات التفتيشية.

٥- إملاء الشواغر الموجودة في المديرية دوائر وشعب أصولاً.

٦- مسك السجلات بشكل جيد وتدارك ما يلي:

- عدم استخدام الأقلام الملونة والشطب والماحي.
- ذكر مصدر الكتاب ومصيره.
- الدقة في تسليم البريد (الجهة المستلمة، تاريخ الاستلام).
- تسجيل الإجازات في سجلاتها مع كافة المعلومات المطلوبة.
- تسجيل اسم العامل الثلاثي بسبب تكرار الأسماء.

الربع الثالث

موضوع الرقابة: الرقابة على مديرية الشؤون المالية.

أولاً: لمحة عن مديرية المالية: الدوائر والشعب التي تكوّنها، وكادر العمل حسب النظام الداخلي لمؤسسات المياه والواقع الفعليّ.

ثانياً: المشاهدات والتدقيق:

تدقيق كافة السجلات والأضابير الممسوكة من قبل المديرية.

مراقبة دوام العاملين.

التأكّد من سلامة أوامر الصرف على الحسابين الجاري والاستثماري.

ثالثاً: المطالعة:

١. لوحظ وجود دائرة جباية غير مفعّلة في المديرية .
٢. لوحظ وجود شعب غير مفعّلة مثل شعبة شطب الرواتب والأجور والتعويضات والحوافز.
٣. لوحظ عدم وجود سجلات خاصة بتنفيذ تقارير التفتيش وسجلات للعقود.
٤. عدم وجود المؤهلات العلمية المطلوبة لملء الدوائر والشعب وعدم قيام المديرية بطلب المزيد من العناصر المؤهلة.
٥. السجلات الممسوكة: سجل يوميات أوامر الصرف، سجل الوارد والصادر، سجل الذمة، سجل يومية الصندوق..... مع بعض الملاحظات كاستخدام الماحي الأبيض ووجود أرقام فارغة دون شطب وعدم ذكر مصير بعض الكتب في سجل الوارد. وعدم توقيع السجلات من قبل الجهاز المركزي للرقابة المالية.
٦. تبين عدم وجود تجاوز الاعتمادات وإجراء المناقلات بين البنود أصولاً.

رابعاً : المقترحات:

١. توجيه المؤسسة للعمل على تأمين الكوادر المؤهلة لملء الدوائر والشعب وتفعليها في المديرية استناداً إلى النظام الداخلي.
٢. توجيه مديرية الشؤون المالية لما يلي:

أ- تفعيل دائرة الجباية ومهامها.

ب- تفعيل شعبة شطب الرواتب والأجور.

ت- مسك كافة السجلات المطلوبة والالتزام بها كسجل شطب الرواتب والأجور وسجل العقود المعتمد.

ث- عدم استعمال الماحي الأبيض.

ج- تدوين ملاحظة في الحقل المخصص لها عند وجود رقم فارغ أو خطأ كما لوحظ في دفتر يومية الصندوق.

ح- الالتزام بذكر مصير الكتب المسجلة في سجل الوارد لدى المديرية.

الربع الرابع

موضوع الرقابة: الرقابة على مديرية التنفيذ.

أولاً: لمحة عن مديرية التنفيذ: الدوائر والشعب التي تكوّنها، وكادر العمل حسب النظام الداخلي لمؤسسات المياه والواقع الفعليّ.

ثانياً: المشاهدات والتدقيق:

١. تمّ تدقيق عدد من المشاريع المنجزة وقيد التنفيذ من حيث المباشرة، تسليم موقع العمل، صرف الكشف الأول، وتاريخ انتهاء الأعمال، وتشكيل لجنة الاستلام المؤقت، ومحضر الاستلام المؤقت، والكشف النهائي، ودفتر المساحة (المتضمن متابعة مراحل الكشف وخطواته).
٢. تمّ تدقيق عينة من الخزانات[٢٨] وخطوط الجر بنفس الطريقة السابقة.

ثالثاً: المطالعة:

١. ديوان المديرية: السجلات ممسوكة بصورة جيدة لكن ليس هناك تواقيع لمستلمي الكتب على السجلات.
٢. تبين من خلال تدقيق بعض المشاريع وجود تأخير زمني في مراحل العمل ما يؤدي إلى تأخير في الإنجاز كما يلي:

أ- وجود تأخير بين المباشرة وتسليم موقع العمل.. وذكرت الأمثلة.
ب- صرف الكشف الأول لأحد العقود قبل مرور شهر على تسليم موقع العمل، علماً أن جميع العقود الأخرى ملتزمة بهذا الموضوع.
ت- وجود تأخير بين تاريخ انتهاء الأعمال ولجنة الاستلام المؤقت.
ث- وجود تأخير بين تشكيل لجنة الاستلام المؤقت والاستلام المؤقت.
ج- عدم تقديم المتعهد برنامج خطي للعمل في المشاريع وتعيين الآجال المتوقع إنهاء المراحل فيها.

[٢٨] ٤٠ مشروع تدقيق مستندي و٣ مشاريع على الواقع.

ح- تضمين مراحل الاستلام المؤقت بعض الملاحظات وتنبيه المشرفين لحسن العمل وتدقيق البنود حسب الشروط.

خ- عدم وجود دفاتر ورشة.

د- وجود دفاتر مساحة في أضابير العاملين لكنها غير مكتملة.

ذ- لوحظ تعيين أجهزة الإشراف بشكل موزّع وعدم التركيز على أسماء معينة.

ر- تمّ إجراء مطابقات على أرض الواقع لبعض المشاريع والاستعانة بخبرة وحصلنا على محاضر بشأنها. ولم يلاحظ فروقات بين كميات الكشف النهائي ودفتر المساحة والواقع كما أظهرت العينات.

رابعاً: الاقتراحات:

١. تفعيل الدوائر والشعب غير المفعلة.
٢. عدم التأخير في تشكيل لجان الإشراف ولجان الاستلام المؤقت والنهائي.
٣. مسك دفاتر الورشة وتدوين المعلومات فيها من قبل جهاز الإشراف لا سيّما عند تصفية إضبارة المشروع.
٤. الطلب من المتعهد وضع برنامج خطي للعمل في المشاريع وتعيين الآجال المتوقع فيها إنهاء المراحل العامة في العقد وإفراغه بهذا البرنامج أو وضع برنامج من قبل الدائرة وإلزامه به.
٥. التشدد في تطبيق التعليمات والطلبات الموجّهة للمتعهد كي لا يتباطئ في الاستجابة للإدارة.. وغير ذلك من الأمور المتعلقة بتنفيذ الأعمال.
٦. توجيه أجهزة الإشراف لإنجاز دفاتر المساحة والكشوفات المقدمة والنهائية وفق الأعمال المنفذة والمنجزة فعلاً.
٧. توجيه لجان الاستلام بعدم التأخر في إنجاز عملية الاستلام.
٨. توجيه لجان الاستلام لعدم التأخر في تنظيم الكشوف الشهرية للأعمال المنجزة وعدم تنظيم الكشف الأول قبل مرور شهر على بدء المباشرة.

التقارير التحقيقية

تقرير تحقيقي (١):

أولاً: الموضوع: شكوى بشأن إدخال مواد إلى مستودع وحدة مياه الشيخ مسكين عن طريق لجنة الشراء وهي:

١. صاروخ هيتاشي مسجل أنّه ألماني بسعر ٦٥٠٠ ل.س وهو صيني ويفترض أن يكون سعره ٢٥٠٠- ٣٠٠٠ ل.س.
٢. سكر دحل نصف إنش مسجل أنّه إيطالي بسعر ٩٠٠ ل.س وهو صيني ويفترض أن يكون سعره ٦٥٠ ل.س.
٣. بلور تريكس بسعر ٢٠٤٠ ل.س ولم يذكر في الشكوى سعره الافتراضي.
٤. قساطل نصف إنش نوع بولي إيتيلين غير موجودة في مستودع الوحدة رغم إدخالها، ولازالت موجودة لدى التاجر ويتم استجرارها منه أولاً بأول. وهو ما يخالف قانون المستودعات.

ثانياً: التقصي والتدقيق:

تمّت العودة لكلّ من:

- مذكرة استلام المواد بتاريخ ٢٥/ ٨ /٢٠١٠ ورد فيها شراء صاروخ هيتاشي ٦٥٠٠ ل.س، و٥٠ سكر نصف إنش سعر القطعة ١٥٠ ل.س، وبلور سادة سعودي بقيمة ٢٠٤٠ ل.س.
- وأخذ رقم أمر الصرف المدون بتاريخ ٦/ ٩ /٢٠١٠ وليس عليه توقيع المدير المالي والمدير العام، حيث أن الموضوع قد ترك للتحقيق فيه.
- كتاب مرفق بخصوص طلب تغيير مكان المستودع لأنّه غير آمن.

كما تمّ القيام بجولات في السوق لاستطلاع الأسعار والمعلومات الواردة في الشكوى وتبيّن ما يلي:

١. صاروخ الهيتاشي: تمّ إحضار ٣ عروض أسعار له: الأول بقيمة ٥٩٠٠ ل.س، والثاني بقيمة ٤٧٥٠ ل.س، والثالث بقيمة ٥٦٥٠ ل.س.
٢. سكر دحل: تبيّن وجود نوعين في المستودع الاول إيطالي والثاني تايب إيطالي. ولدى السؤال عن السعر تبيّن أن النوع الثاني غير متوفر لكن سعره من ١١٠- ١٢٠ ل.س.

٣. وتمّ الكشف على آخر الاشتراكات التي تمّ تركيبها وتبيّن أنّها إيطالية: ٣ من النوع الأول وواحد من النوع الثاني.

٤. قساطل نصف إنش: كانت موجودة بتاريخ ٢٠١٠/١٠/١٠ علماً أنّ الغرفة مساحتها قصيرة ولا يمكن استيعابها ضمنها.

ثالثاً: الإفادات:

تمّ أخذ إفادات كلّ من أمين المستودع ورئيس لجنة الشراء والتاجر صاحب الفاتورة.

إفادة أمين المستودع: ذكر أن المواد تركت عند التاجر بسبب عدم وجود قفل للمستودع، وكلّف المستودع المركزي بتحسين وضع المستودع المعني وإلى تاريخه لم ينفّذ. وأنّه لم يذكر قياس البلور لأنّه قياس نموذجي نظامي (متعارف عليه). كما أفاد بأنّ النوعين من السكورة تمّ إدخالهما ضمن بند واحد هو الإيطالي فقط وكلاهما إيطالي.

إفادة رئيس لجنة الشراء: أفاد بأنّ السكورة التي تمّ شراؤها نوعين أحدهما إيطالي والثاني تايب إيطالي لكن سعرهما واحد. وأنّه لم يذكر قياس البلور لأنّه متعارف عليه.

إفادة التاجر: ذكر أنّه باع الوحدة نوعين من السكورة أحدهما إيطالي والثاني تايب إيطالي بسعر واحد هو ١٥٠ ل.س، وأنّ قياس البلور متعارف عليه.

رابعاً: المطالعة:

ذكر في المطالعة أنّه تمّ القيام بجولات في السوق لاستطلاع الأسعار والمعلومات الواردة في الشكوى وتبيّن أنّ سعر صاروخ الهيتاشي قريب مما تمّ شراؤه. أمّا سكر دحل فقد تبيّن وجود نوعين في المستودع إيطالي وتايب إيطالي. لكن النوع الثاني غير متوفر في السوق وإن وجد فسعره من ١١٠– ١٢٠ ل.س. وسئل المواطنون أصحاب الاشتراكات الجديدة وهم: ..... وتبيّن تركيب ٣ سكورة من النوع الاول وواحد من النوع الثاني. والقساطل نصف إنش كانت موجودة لدى التاجر وهذه مخالفة لنظام المستودعات. ولم يذكر قياس البلور لأنّ مقاسه نظامي ومتعارف عليه.

ونحن نرى أنّ تصرّف أمين المستودع مخالف. ولا بدّ من تحري أسعار السكر نصف إنش في السوق المحلية.

خامساً: المقترحات:

١. إلغاء عروض الأسعار الخاصّة بالسكر وطلب عروض جديدة من السوق المحلية.
٢. معاقبة أمين المستودع بعقوبة تنبيه لإبقائه القساطل في عهدة التاجر بعد إدخالها المستودع.
٣. معاقبة لجنة الشراء بعقوبة الإنذار لعدم تحري مصلحة الإدارة بالشكل المطلوب عند شراء لوازم الوحدة.

ملحق (٧)

الاستبيان الخاص بدراسة موقف العاملين في مؤسّسة مياه السويداء من أداء إدارة الرقابة الداخليّة فيها

الجزء الأول: بيانات عامة.

الاسم: ..... (اختياري)

نوع العمل الذي تمارسه: .....

عدد سنوات الخبرة:

☐ أقل من (٥) سنوات ☐(٥) وأقل من (١٠) سنوات. ☐ (١٠) وأقل من (١٥) سنة. ☐ (١٥) سنة وأكثر

الجزء الثاني: فقرات الاستبيان

	الفقرات	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
١	تستخدم إدارة الرقابة الداخليّة تجهيزات حديثة منسجمة مع التطوّر التقنيّ في المؤسّسة.					
٢	يردّ المراقبون الداخليّون بيسر على كافّة الاستفسارات المطروحة عليهم.					
٣	يمتلك المراقبون الداخليّون القدرة على فهم العلاقات البشرية والحفاظ على علاقات مرضية مع الأفراد الخاضعين للرقابة.					
٤	يتمتع المراقبون الداخليّون بالخبرة والمعرفة والمهارات اللازمة لعملهم.					
٥	يؤدي المراقبون الداخليّون عملهم بأمانة ومسؤولية.					
٦	يلتزم المراقبون الداخليّون بالقانون في عملهم.					
٧	لا يقوم المراقبون الداخليّون بنشاطات غير قانونية أو أفعال مسيئة لسمعة الوظيفة.					
٨	يصدر المراقبون الداخليّون أحكاماً منطقيّة ومبرّرة.					

٩	يحافظ المراقبون الداخليّون على موقف الحيادية في أداء أعمالهم.					

ملحق (٨)

الاستبيان الخاص بأثر تبعية المراقب الداخلي التنظيمية في تعزيز استقلاليته المهنية في القطاع العام

تسلسل	الفقرات	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
١.	هل تعتقد أن تدخّل الإدارة بتعيين المراقب الداخليّ يضعف استقلاليّته ويخفض كفاءته.					
٢.	هل تعتقد أن تدخّل الإدارة بعزل المراقب الداخليّ يضعف استقلاليّته ويخفض كفاءته.					
٣.	هل تعتقد أن تدخّل الإدارة بتعويضات ومكافآت المراقب الداخليّ يضعف استقلاليّته ويخفض كفاءته.					
٤.	هل تعتقد أن مشاركة الإدارة بخطة الرقابة الداخليّة تضعف استقلاليّة المراقب الداخليّ وتخفض كفاءته.					
٥.	هل تعتقد أن تلقي المراقب الداخليّ مهماته من الإدارة يضعف استقلاليّته ويخفض كفاءته.					
٦.	هل تعتقد أن تعيين المراقب الداخليّ من قبل مجلس الإدارة يعزّز استقلاليّته ويرفع كفاءته.					
٧.	هل تعتقد أن عزل المراقب الداخليّ من قبل مجلس الإدارة يعزّز استقلاليّته ويرفع كفاءته.					
٨.	هل تعتقد أن تحديد تعويضات ومكافآت المراقب الداخليّ من قبل مجلس الإدارة يعزّز استقلاليّته ويرفع كفاءته.					
٩.	هل تعتقد أن مشاركة مجلس الإدارة بخطة الرقابة الداخليّة تعزّز استقلاليّة المراقب الداخلي وترفع كفاءته.					

١٠	هل تعتقد أن تلقي المراقب الداخليّ مهماته من قبل مجلس الإدارة يعزّز استقلاليّته ويرفع كفاءته.					
١١	هل تعتقد أن تعيين المراقب الداخليّ من قبل الهيئة المركزيّة للرقابة والتفتيش يعزّز استقلاليّته ويرفع كفاءته.					
١٢	هل تعتقد أن عزل المراقب الداخليّ من قبل الهيئة المركزيّة للرقابة والتفتيش يعزّز استقلاليّته ويرفع كفاءته.					
١٣	هل تعتقد أن تحديد تعويضات ومكافآت المراقب الداخليّ من قبل الهيئة المركزيّة للرقابة والتفتيش يعزّز استقلاليّته ويرفع كفاءته.					
١٤	هل تعتقد أن مشاركة الهيئة المركزيّة للرقابة والتفتيش بخطة الرقابة الداخليّة تعزّز استقلاليّة المراقب الداخليّ وترفع كفاءته.					
١٥	هل تعتقد أن تلقي المراقب الداخليّ مهمّاته من قبل الهيئة المركزيّة للرقابة والتفتيش يعزّز استقلاليّته ويرفع كفاءته.					
١٦	هل تعتقد أن تعيين المراقب الداخليّ من قبل الجهاز المركزيّ للرقابة المالية يعزّز استقلاليّته ويرفع كفاءته.					
١٧	هل تعتقد أن عزل المراقب الداخليّ من قبل الجهاز المركزيّ للرقابة المالية يعزّز استقلاليّته ويرفع كفاءته.					
١٨	هل تعتقد أن تحديد تعويضات ومكافآت المراقب الداخليّ من قبل الجهاز المركزيّ للرقابة المالية يعزّز استقلاليّته ويرفع كفاءته.					
١٩	هل تعتقد أن مشاركة الجهاز المركزيّ للرقابة المالية بخطة الرقابة الداخليّة تعزّز استقلاليّته المراقب الداخلي وترفع كفاءته.					
٢٠	هل تعتقد أن تلقي المراقب الداخليّ مهمّاته من قبل الجهاز المركزيّ للرقابة المالية يعزّز استقلاليّته ويرفع كفاءته.					

ملحق (٩)

أسماء المفتشين والمراقبين الداخليين والمديرين الذين أجريت معهم مقابلات شخصية:

تسلسل	الاسم	الصفة
.١	نايف الشوفي	مفتش في الهيئة المركزية للرقابة والتفتيش
.٢	عصمت أبو فخر	مفتش في الهيئة المركزية للرقابة والتفتيش
.٣	رشيد الشولي	مفتش في الهيئة المركزية للرقابة والتفتيش
.٤	رمزي الحسين	مفتش في الهيئة المركزية للرقابة والتفتيش
.٥	عماد عامر	مفتش في الهيئة المركزية للرقابة والتفتيش
.٦	زهير عامر	مفتش في الجهاز المركزي للرقابة المالية
.٧	عادل صالحه	مفتش في الجهاز المركزي للرقابة المالية
.٨	إيمان أبو حمدان	مفتش في الجهاز المركزي للرقابة المالية
.٩	وجيه غانم	مفتش في الجهاز المركزي للرقابة المالية
.١٠	باسل المحيثاوي	مفتش في الجهاز المركزي للرقابة المالية
.١١	غسان ملاعب	مدير إداري
.١٢	رفيق دياب	مدير إداري
.١٣	أحمد القصير	مدير إداري
.١٤	أحمد الخطيب	مدير إداري
.١٥	وسيم الشمندي	مدير إداري
.١٦	سليمان شرف الدين	مدير إداري
.١٧	أمجد كرباج	مدير إداري

.١٨	شفيق خير بك	مدير إداري
.١٩	وعد الشومري	مدير إداري
.٢٠	مروان رضوان	مدير مالي
.٢١	صلاح الحجار	مدير إداري
.٢٢	رياض ذياب	مدير مالي
.٢٣	أكرم بلان	مدير إداري
.٢٤	سوسن تلاج	مدير مالي
.٢٥	بسام الصالح	مراقب داخلي
.٢٦	خليل خزاعي	مراقب داخلي
.٢٧	هيثم زين الدين	مراقب داخلي
.٢٨	محمد القرفان	مراقب داخلي
.٢٩	أحمد قطيمش	مراقب داخلي
.٣٠	نضال فارس	مراقب داخلي
.٣١	سليمان العوض	مراقب داخلي

كما أجريت ٤٠ مقابلة شخصيّة مع عينة عشوائية من العاملين في مؤسّسات مياه دمشق وريفها والسويداء ودرعا في مواقع وأقسام مختلفة ضمن هذه المؤسسات. ولم تُذكَر أسماءهم حرصاً على موضوعية الإجابات.

ملحق (١٠) الهيكل التنظيمي للمؤسّسات العامّة لمياه الشرب والصرف الصحي:

يمكن عرض الهيكل التنظيمي الموّحد للمؤسّسات العامّة لمياه الشرب والصرف الصحي في القطر كما يلي:

إدارة المؤسّسة:

يتولّى إدارة المؤسّسة :

أ- مجلس الإدارة: يشكّل مجلس الإدارة ويمارس صلاحياته وفق أحكام القوانين والأنظمة النافذة، لا سيّما القانون رقم /٢/ لعام ٢٠٠٥.

ب- المدير العامّ: يمارس صلاحياته واختصاصاته بموجب القوانين والأنظمة النافذة. ويتبع له:

- معاونو المدير العامّ.
- مديرو المديريّات في المؤسّسة (الهيكل التنظيميّ الموحّد للمؤسّسات العامّة لمياه الشرب والصرف الصحي في سورية، ٢٠٠٨، ص ص٢-٣).

مديريّات المؤسّسة:

١. مديريّة الرقابة الداخليّة: تمارس أعمالها وفق أحكام قانون الهيئة المركزيّة للرقابة والتفتيش رقم ٢٤ لعام ١٩٨١ ونظامه الداخليّ.
٢. مديريّة الشؤون الإدارية والقانونيّة والموارد البشرية: تتألّف من ٥ دوائر و١٠ شعب. تقوم بجميع الأعمال الإدارية والخدمات العامّة التي تقتضيها مصلحة المؤسّسة مع الإدارات والمديريات ذوات العلاقة، وتختصّ بالأعمال المتعلّقة بالاستخدام والتعاقد ومعالجة أوضاع العاملين وخطّة اليد العاملة، وإعداد الدراسات والاستشارات القانونيّة ومتابعة الدعاوى وملاحقة الأحكام الصادرة لمصلحة المؤسّسة لحين اكتسابها الدرجة القطعية، ومتابعة إجراءات الاستملاك والتخصيص من الناحيتين الإدارية والقانونيّة، وإدارة أملاك المؤسّسة، ومتابعة تطبيق الهيكل التنظيمي والنظام الداخليّ للمؤسّسة.
٣. مديريّة الشؤون الماليّة: تتألّف من ٧ دوائر و ١٤ شعبة. تعمل وفق أحكام النظام الماليّ الموحّد وتتولّى مهامّ إعداد مشاريع الموازنات التقديرية ومتابعتها ومسك السجلات المتعلّقة بها، والقيام بعمليات التصفية والصرف لكافة المدفوعات ومسك السجلات والقيود المتعلّقة بها، وعمليات

المشتريات والعقود، وجداول الرواتب والتعويضات وكافة الموضوعات الماليّة، وتدقيق جميع عمليات المقبوضات والمدفوعات، ومتابعة تسديد القروض الداخليّة والفوائض الاقتصادية، وتنظيم عقود الإيجار، وتحصيل أثمان المياه والذمم والرسوم المترتّبة على المشتركين، ومتابعة تنفيذ عقود التوريدات وأحكام نظام المستودعات، ومراقبة مستويات الحدود الدنيا والقصوى للمواد الرئيسة والمخازن المساعدة.

٤. مديريّة الحسابات: تتألّف من ٣ دوائر و ٨ شعب. وتتولّى مهامّ تطبيق أحكام النظام المحاسبيّ الموحّد والأنظمة والتعليمات المحاسبيّة الأخرى الصادرة عن المؤسّسة والجهات المختصّة، ومسك القيود المحاسبيّة العائدة للمؤسّسة، وتدقيق اليوميات وحسابات الأستاذ وموازين المراجعة، وإعداد سندات القيد المحاسبيّة وحسابات التشغيل والأرباح والخسائر والميزانيات العامّة السنوية وحسابات التكاليف والاهتلاكات ودليل ترقيم المواد والتقارير والمذكّرات المتعلّقة بقطع الحسابات النهائية للميزانيات الصادرة، والإشراف على عمل المستودعات وتدقيقه، واحتساب تكلفة إنتاج المتر المكعب من المياه وفق أحكام نظام الاستثمار، ودراسة تقارير الجهاز المركزيّ للرقابة الماليّة بشأن الحسابات الختامية وقرارات قبولها، وإعداد التقارير والمذكّرات المتعلّقة بها وتقديمها إلى مجلس الإدارة.

٥. مديريّة التدريب والتأهيل: تتألّف من ٣ دوائر و ٥ شعب. وتتولّى مهامّ القيام بأعمال التدريب والتأهيل والبحث العملي والترجمة وإعداد الخطط والبرامج والدورات بالتنسيق مع المديريات المختصّة بما يساهم في رفع كفاءة العاملين، وتجهيز مكتبة وقاعة تدريب والمشاركة في الندوات والمعارض والدورات المحلية والخارجية والتواصل مع الجامعات ومراكز الأبحاث العلمية وتأهيل العاملين الجدد.

٦. مديريّة التخطيط والإحصاء: تتألّف من ٤ دوائر و ٦ شعب. وتتولّى مهامّ وضع الخطط الخمسية والسنوية لمشاريع مياه الشرب ومتابعة تنفيذها، وتقارير تتبّع التنفيذ الدورية، وجمع وتحليل المعلومات الإحصائية المتعلّقة بالمؤسّسة، والتنسيق مع مديريّة تخطيط المحافظة ومديريّة التخطيط والإحصاء في الوزارة، ومتابعة تنفيذ الاتفاقيات والمنح الخارجية المبرمة من قبل الدولة في مجال عمل المؤسّسة، ومتابعة مؤشّرات أداء عمل المؤسّسة وإرسالها إلى الجهات المعنية.

٧. مديريّة الدراسات: تتألّف من ٧ دوائر و ١٠ شعب. وتتولّى مهامّ إعداد أعمال المسح الطبوغرافي والأعمال الهيدرولوجية والجيولوجية لمصادر مياه الشرب ومصبّاتها في المحافظة، وإعداد الدراسات والتصاميم لمشاريع المياه ضمن استراتيجيات بعيدة المدى بما يتفق مع المؤشّرات المادية والزمنية

والماليّة لخطّة الدولة، والإشراف على الدراسات التي يُتَعاقَد عليها مع الجهات الأخرى وفق القوانين والأنظمة النافذة، ومشاركة المديريّات الأخرى المختصّة بإعداد مشاريع الخطط المختلفة وفق التعليمات الصادرة عن هيئة تخطيط الدولة ووزارة الماليّة، وإعداد التقارير والبيانات عن عمل المديريّة وتأمينها إلى مديريّة التخطيط والإحصاء، وإعداد مخططات استملاك الأراضي والعقارات التي تقرّر المؤسّسة استملاكها من خلال الاحتياجات التي تحدّدها الدراسات المعدّة لتنفيذ مشاريع المؤسّسة، وإجراء القياسات المائية والمناخية ومعالجتها، وإعداد الدراسات الخاصة بالتنبؤ بإنتاج وتصاريف المياه المستثمرة، وإنشاء محطات القياسات الهيدرولوجية في الأحواض المغذية لمصادر مياه الشرب، ومراقبة تطور نوعية المياه وتحديد مصادر التلوّث، وتحديد حرم المصادر المائية واتخاذ التدابير بشأنها، والمشاركة في وضع المواصفات القياسية السورية لمياه الشرب، وإعداد دفاتر الشروط الفنية، وتدقيق الدراسات والتصاميم والأضابير الفنية لمختلف مشاريع المؤسّسة، وتدقيق الكشوف الفنيّة وإحالتها إلى مديريّة الشؤون الماليّة.

٨. مديريّة التنفيذ: تتألّف من ٣ دوائر و٥ شعب. وتتولّى مهامّ الإشراف على تنفيذ كافة مشاريع مياه الشرب المتعاقد عليها مع الجهات الأخرى، وتنفيذ مشاريع مياه الشرب المقرّر تنفيذها من المؤسّسة، وتشغيل حفّارات الآبار إن وجدت وفق خطّة المؤسّسة، وتجريب الآبار المحفورة، وإعداد الكشوف الدورية المؤقّتة والنهائية للأعمال المنفذة، وإعداد التقارير الدورية عن تنفيذ الأعمال في المشاريع وعرض الصعوبات والمشاكل واقتراح الحلول، والالتزام بمسك دفاتر الورشة اليومية واعتمادها أصولاً، واستلام مواقع العمل من مديريّة الدراسات وتسليمها إلى الجهات المتعاقدة والمنفذة، وموافاة مديريّة شؤون المشتركين والوحدات الاقتصادية بالمخططات التنفيذية والشبكات بعد الانتهاء من التنفيذ.

٩. مديريّة المعلوماتية والتقانة: تتألّف من ٥ دوائر و١٣ شعبة. وتتولّى مهامّ الإشراف على الوضع المعلوماتي والتقاني في المؤسّسة، وتوظيف المعلوماتية والتقانات الحديثة في عمل المؤسّسة من أجل المساهمة في تحقيق خطتها الإستراتيجية، وتمثيل المؤسّسة في اللجان والمؤتمرات والاجتماعات الخاصّة بتكنولوجيا المعلومات، والتنسيق مع مديريّة المعلوماتية في الوزارة، والعمل على توظيف تكنولوجيا المعلومات في عمل المؤسّسة عبر وضع الخطط التقنية والمستقبلية والإشراف المستمرّ على تطوير النظم والشبكات والتنظيم والحماية والأرشفة، والاستفادة من خدمات

الإنترنت لدعم موقع المؤسّسة على الشبكة والاستفادة من نظام المعلومات الجغرافي، والتنسيق مع مديريّة التأهيل والتدريب لتأهيل الكوادر.

١٠. مديريّة شؤون المشتركين: تتألّف من ٤ دوائر و١٠ شعب. وتتولّى مهامّ تطبيق نظام الاستثمار الموحّد، واستلام طلبات اشتراك المياه واتخاذ كافة الإجراءات التنفيذية بشأنها، وإعداد الدراسات والإحصائيات المتعلّقة بالمشتركين وتأمينها إلى مديريّة التخطيط والإحصاء، وقراءة عدّادات المشتركين وإدخالها إلى الحاسب بغية إصدار الفواتير، وتدقيق الفواتير وفرزها وإحالتها إلى مديريّة الشؤون الماليّة، واتخاذ الإجراءات التنفيذية اللازمة لعمليات قطع ووصل المياه للمشتركين المخالفين للقواعد والأنظمة والتعليمات، ومعالجة جميع الأمور والمواضيع والشكاوى المتعلّقة بالمشتركين، وإصلاح عدّادات المشتركين وفق نظام الاستثمار، وأتمتة عمل المديريّة بالتنسيق مع مديريّة المعلوماتية والتقانة، وتطبيق أحكام التشريع المائيّ رقم ٣١ لعام ٢٠٠٥ وتعليماته التنفيذية.

١١. مديريّة الاستثمار: تتألّف من ٥ دوائر و١٠ شعب. وتتولّى مهامّ القيام بجميع الأعمال الهادفة إلى إنتاج المياه من المصادر المائية الموضوعة في الاستثمار والتشغيل وإيصالها إلى المستفيدين، واستثمار الأنفاق وخطوط الجرّ، وتشغيل منشآت مصادر المياه، ومراقبة خطوط الضخّ والإسالة وشبكات المياه، ومعالجة المياه فيزيائياً وكيميائياً وجرثومياً لإيصالها إلى المستهلك صالحة للشرب، وأخذ العينات بشكل يوميّ من المصدر وحتى نقطة المستهلك، وأخذ القياسات المائية في أوقات مختلفة للاعتماد عليها في رسم سياسات الإنتاج، وإدارة وتشغيل وصيانة الآليات ووسائل النقل وتوزيعها لخدمة أعمال وأهداف المؤسّسة، وتنفيذ الشبكات الثانويّة للمياه، وإعداد تقارير وبيانات عن عمل المديريّة وتأمينها إلى مديريّة التخطيط والإحصاء والدراسات، والمشاركة في إعداد الدراسات اللازمة لاستثمار مشاريع المياه، والإشراف على عمل منظومة التحكّم الآلي في حال وجودها والعقود الخاصة بها.

١٢. مديريّة الصيانة: تتألّف من ٥ دوائر و٩ شعب. وتتولّى مهامّ صيانة الأنفاق وخطوط الجرّ، وصيانة خطوط الضخ والإسالة وشبكات المياه الرئيسة والثانوية، ومتابعة أعمال الصيانة الدورية للمنشآت الثابتة والتجهيزات الميكانيكية والكهربائيّة، وصيانة التمديدات الفرعيّة، وإعداد تقارير وبيانات عمل المديريّة وتأمينها إلى مديريّة التخطيط والإحصاء والدراسات، وصيانة محطات المعالجة، والمشاركة في إعداد الدراسات اللازمة لصيانة مشاريع المياه، وصيانة وإصلاح جميع المباني والمراكز العائدة إلى المؤسّسة، والقيام بأعمال التشجير والحدائق في عقارات المؤسّسة

ومبانيها، وتشكيل فرق طوارئ خارج أوقات الدوام الرسمي وأيّام العطل والأعياد، والإشراف على عقود الصيانة.

١٣. مديريّة الوحدات الاقتصادية: تتولّى مهامّ متابعة الوحدات الاقتصاديّة ميدانياً ومكتبيّاً، والإشراف على تنفيذ مشاريعها، ومتابعة تأمين مستلزماتها واحتياجاتها، وجميع المعلومات الخاصّة بها، واقتراح تشكيل لجان مشتريات ومبيعات في كلّ وحدة، وتفويض رؤساء الوحدات الاقتصادية بالصلاحيات اللازمة بقرار من المدير العامّ. تتألّف كلّ وحدة اقتصادية من دائرتين و١٢ شعبة، ولهذه الوحدات هيكلٌ تنظيميّ موحّد خاصّ بها.

(الهيكل التنظيميّ الموحّد للمؤسّسات العامّة لمياه الشرب والصرف الصحي في سورية، ٢٠٠٨، ص ص١٢-١٣٨).

ملحق (١١) نتائج الاختبار الإحصائي للاستبيان الخاص بدراسة موقف العاملين في مؤسّسة مياه السويداء من أداء إدارة الرقابة الداخليّة فيها.

جدول (١) تقاطع الخبرة والعمل

Count

		Work		
		موظف	رئيس دائرة أو قسم	Total
Experience	أقل من ٥ سنوات	2	0	2
	٥-١٠ سنوات	13	4	17
	١٠-١٥ سنة	9	7	16
	أ١٥ سنة فأكثر	10	10	20
Total		34	21	55

جدول (٢) اختبار التوزيع الطبيعي

	Kolmogorov-Smirnov[a]			Shapiro-Wilk		
	Statistic	df	Sig.	Statistic	df	Sig.
q1	.225	55	.000	.840	55	.000
q2	.173	55	.000	.915	55	.001
q3	.339	55	.000	.805	55	.000
q4	.225	55	.000	.840	55	.000
q5	.218	55	.000	.900	55	.000
q6	.320	55	.000	.807	55	.000
q7	.272	55	.000	.831	55	.000
q8	.225	55	.000	.868	55	.000
q9	.240	55	.000	.823	55	.000

جدول (٣) اختبار المصداقية

Cronbach's Alpha	N of Items
.912	9

جدول (٤) اختبار ت لفرض التجهيزات العصرية

إحصائيات لعينة واحدة

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
فرض التجهيزات العصرية	55	2.8182	1.02000	.13754

اختبار ت لعينة واحدة

	Test Value = 3				
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference

					Lower	Upper
فرض التجهيزات العصرية	-1.322-	54	.192	-.18182-	-.4576-	.0939

جدول (٥_ أ) اختبار ت لفرض الكفاءة المهنية

إحصائيات لعينة واحدة

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
فرض الكفاءة	55	9.2545	2.60497	.35125

اختبار ت لعينة واحدة

	Test Value = 3					
					95% Confidence Interval of the Difference	
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	Lower	Upper
فرض الكفاءة	17.806	54	.000	6.25455	5.5503	6.9588

جدول (٥_ ب)

بعض الإحصائيات المتعلقة بأسئلة فرض الكفاءة

		q2	q3	q4
N	Valid	55	55	55
	Missing	0	0	0
Mean		3.02	3.42	2.82
Std. Deviation		1.163	.994	1.030

جدول (٥_ ج) التكرارات والنسب المئوية للسؤال الرابع

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1	5	9.1	9.1	9.1
	2	19	34.5	34.5	43.6
	3	12	21.8	21.8	65.5
	4	19	34.5	34.5	100.0
	Total	55	100.0	100.0	

جدول (٦_ أ) اختبار ت لفرض النزاهة

إحصائيات لعينة واحدة

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
فرض النزاهة	55	10.3636	2.29624	.30963

اختبار ت لعينة واحدة

جدول (٦_ أ) اختبار ت لفرض النزاهة

إحصائيات لعينة واحدة

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
فرض النزاهة	55	3.3636	.75746	.10213

	Test Value = 3					
					95% Confidence Interval of the Difference	
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	Lower	Upper
فرض النزاهة	23.782	54	.000	7.36364	6.7429	7.9844

جدول (٦_ ب)

بعض الإحصائيات المتعلقة بأسئلة فرض النزاهة

		q5	q6	q7
N	Valid	55	55	55
	Missing	0	0	0
Mean		3.24	3.47	3.65
Std. Deviation		.981	.997	.775

جدول (٧_ أ) اختبار ت لفرض الموضوعية

إحصائيات لعينة واحدة

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
فرض الموضوعية	55	6.2545	1.89754	.25586

اختبار ت لعينة واحدة

	Test Value = 3					
					95% Confidence Interval of the Difference	
	T	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	Lower	Upper
فرض الموضوعية	12.720	54	.000	3.25455	2.7416	3.7675

جدول (٧_ ب) بعض الإحصائيات المتعلقة بأسئلة فرض الموضوعية

		q8	q9
N	Valid	55	55
	Missing	0	0
Mean		3.18	3.07
Std. Deviation		.964	1.086

ملحق (١٢) نتائج الاختبار الإحصائي للاستبيان الخاص بأثر تبعية المراقب الداخلي التنظيمية في تعزيز استقلاليته المهنية في القطاع العام.

جدول (٨) اختبار التوزيع الطبيعي

	Kolmogorov-Smirnov[a]			Shapiro-Wilk		
	Statistic	Df	Sig.	Statistic	df	Sig.
q1	.267	56	.000	.734	56	.000
q2	.332	56	.000	.734	56	.000
q3	.304	56	.000	.791	56	.000
q4	.377	56	.000	.766	56	.000
q5	.264	56	.000	.827	56	.000
q6	.200	56	.000	.905	56	.000
q7	.207	56	.000	.901	56	.000
q8	.262	56	.000	.889	56	.000
q9	.235	56	.000	.903	56	.000
q10	.246	56	.000	.893	56	.000
q11	.241	56	.000	.844	56	.000
q12	.266	56	.000	.858	56	.000
q13	.185	56	.000	.903	56	.000
q14	.294	56	.000	.847	56	.000
q15	.223	56	.000	.894	56	.000
q16	.267	56	.000	.846	56	.000
q17	.252	56	.000	.850	56	.000
q18	.246	56	.000	.854	56	.000
q19	.251	56	.000	.852	56	.000
q20	.271	56	.000	.833	56	.000

a. Lilliefors Significance Correction

جدول (٩) اختبار المصداقية

Cronbach's Alpha	N of Items
.854	20

جدول (١٠_ أ) اختبار ت للفرضية الرئيسة

إحصائيات لعينة واحدة

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
فرض رئيسي	65	20.0308	3.77479	.46821

اختبار ت لعينة واحدة

	Test Value = 3					
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
فرض رئيسي	36.375	64	.000	17.03077	16.0954	17.9661

جدول (١٠_ ب)

بعض الإحصائيات المتعلقة بأسئلة الفرضية الرئيسة

		q1	q2	q3	q4	q5
N	Valid	65	65	65	65	65
	Missing	1	1	1	1	1
	Mean	4.23	4.14	4.00	3.75	3.91
	Std. Deviation	.844	.933	1.075	1.076	1.100

جدول (١١_ أ) اختبار ت للفرضية الفرعيّة الأولى

إحصائيات لعينة واحدة

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
فرض ١	56	14.4821	4.45173	.59489

اختبار ت لعينة واحدة

	Test Value = 3					
					95% Confidence Interval of the Difference	
	T	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	Lower	Upper
فرض ١	19.301	55	.000	11.48214	10.2900	12.6743

جدول (١١_ ب)

بعض الإحصائيات المتعلقة بأسئلة الفرضية الفرعيّة الأولى

		q6	q7	q8	q9	q10
N	Valid	56	56	56	56	56
	Missing	10	10	10	10	10
Mean		2.95	2.89	2.75	2.95	2.95
Std. Deviation		.980	.928	.977	1.034	.999

جدول (١٢_ أ) اختبار ت للفرضية الفرعيّة الثانية

إحصائيات لعينة واحدة

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
فرض ٢	65	18.4462	4.69718	.58261

اختبار ت لعينة واحدة

	Test Value = 3					
					95% Confidence Interval of the Difference	
	T	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	Lower	Upper
فرض ٢	26.512	64	.000	15.44615	14.2823	16.6101

جدول (١٢_ ب)

بعض الإحصائيات المتعلقة بأسئلة الفرضية الفرعيّة الثانية

		q11	q12	q13	q14	q15
N	Valid	65	65	65	65	65
	Missing	1	1	1	1	1
	Mean	4.00	3.68	3.54	3.66	3.57
	Std. Deviation	1.031	1.174	1.200	1.215	1.172

جدول (١٣_ أ) اختبار ت للفرضية الفرعيّة الثالثة

إحصائيات لعينة واحدة

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
فرض ٣	63	12.4127	3.34392	.42129

اختبار ت لعينة واحدة

	Test Value = 3					
					95% Confidence Interval of the Difference	
	T	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	Lower	Upper
فرض ٣	22.342	62	.000	9.41270	8.5705	10.2549

جدول (١٣_ ب)

بعض الإحصائيات المتعلقة بأسئلة الفرضية الفرعيّة الثالثة

		q16	q17	q18	q19	q20
N	Valid	63	63	63	63	63
	Missing	3	3	3	3	3
	Mean	2.49	2.44	2.44	2.57	2.46
	Std. Deviation	.738	.736	.757	.756	.714

Ministry of Higher Education
Damascus University
Faculty of Economics
Department of Accounting

The Performance Evaluation of The Internal Control Department in The Public Sector Entities in Syria Applied Study in The Water Supply Departments

A dissertation Submitted in Partial Fulfillment of the Requirements for the Ph.D. Degree in Accounting

By

Wafa Ballan

Supervisor

Prof.Doctor Hussain Al Kadi

2015

Abstract:

This research aimed to evaluating the performance of the internal control departments in The Public Sector in Syria by using comprehensive standards connecting between the internal audit professional standards and The act no.24 of 1981 which controls the work of these departments. The researcher relied on the study of Parasuraman and his colleagues (1985), which it presented a ten criteria to measure the quality of public services. Then modifications that have occurred on this research in 1988 by the same researcher, and other researches that has developed this research to make it the basis for the Internal Audit Service. The research was started from public services standards, which considered the Internal Audit Service one of these services.

The researcher Has added a few standards that appropriate to the nature of internal audit in Syrian environment which working on The act no. 24 of 1981, so it has resulted five groups: 1. Reliability: measures the accuracy in implementing the operations in all stages of the field work, include examines evidence, documentation, findings and recommendations, supervision and evaluation. 2. Responsiveness: measures social responsibility, include effective planning, and the nature of work provided to achieve stakeholders' expectations. 3. Tangibility: measures the formal aspects, include: the independent appearance, clear and specific responsibilities and authorities, and adequate and appropriate resources and facilities. 4. Assurance: measures the individual features, include ethical and professional requirements. 5. Empathy: measures attention and effort in the implementation of all steps of the work include due professional care.

In order to enrich the study and ensure its professional safety and scientific solidly it was compared with the internal audit professional standards, which are: 1. internal audit standards, 2- GAO standards, 3- INTOSAI standards, in addition to the compatibility with some external audit standards that are related to professional practice carried out by the independent external auditor.

The study identifies weaknesses in The act no.24 of 1981, it summarized by strengthening the internal auditor dependence to the senior management which it caused the loss his /her role and authorities. And make years of experience the only condition for professional competence without specifying the necessary skills, expertise and specifications to the internal control management, or perform any tests to determine the ability of internal auditor and their efficiency. It showed spectacular attention to submit the final results, and gave it a greater appreciation than others, in addition to the social objective is very weak, if not absent in the context of the formulation of The act.

The comparison of the suggested standards with internal audit professional standards showed realization of the standards of reliability, assurance and empathy, and on the other hand it showed relative realization of the standards of tangibility and responsiveness.

The researcher suggested making a serious amendments to the act no.24 of 1981, including: freeing the internal control department from its dependence to the senior management, and reconsidering the mechanisms of internal auditor appointment, isolation, compensation, plans and tasks. So its directly related to the central body of supervision and inspection without passing through the serious amendments. And identifying the necessary knowledge, skills, and

experiences required for the internal control departments to keep pace with the modern professional, legal and technical developments, and the development well tests to examine the ability of candidates to work in it. And given the procedures of work parallel importance to its results, and put detailed conditions to all stages of plans, obtaining evidence, documentation and supervision. It must stressing the social aspect of the internal control management in all context of The act no.24 of 1981. In addition to removing the existing confusion between the internal audit term which is professionally prevailing and internal control term that was used by The act no.24 of 1981.