

أثر نظرية القيود على عملية التدقيق " بحث تطبيقي في ديوان الرقابة المالية الإتحادي "

The Impact of The Theory of Constraints on The Audit Process

"Applied Research at The Federal Board of Supreme Audit"

الباحث

أ.م. د. صلاح صاحب شاكر البغدادي

احمد نوفل عوده

كلية التراث الجامعة

المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية

المستخلص

تُعد نظرية القيود واحدة من أهم الفلسفات الإدارية تُعنى بتحديد القيود والإختناقات التي تعيق مخرجات النظام ومحاولة التخلص منها، وقد أثبتت فاعليتها في قطاع التصنيع، وبناءً على ذلك جاء البحث لمحاولة تطبيقها على عملية التدقيق على اعتبار أن منتجها النهائي الذي يمر بأربع مراحل رئيسة هو تقرير التدقيق، وتمثلت مشكلة البحث قصور الأساليب والسياقات التقليدية المستخدمة لإدارة عملية التدقيق مما يؤثر سلباً في سمة رئيسة من سمات التقرير وهي التوقيت ومن ثم على متخذي القرار، ويهدف البحث الى بيان أثر هذه النظرية على عملية التدقيق من خلال تحديد وحل الإختناقات، وقد توصل البحث وجود العديد من القيود والإختناقات الداخلية والخارجية التي تكتنف عملية التدقيق، مما يتطلب ضرورة تبني مفهوم هذه النظرية، وإزالة القيود وفك الإختناقات وبما يعظم مخرجات الديوان مع الحفاظ على جودة بالتقارير الرقابية.

¹ جزء مستل من بحث تطبيقي لنيل شهادة محاسب قانوني يتمتع حاملها بجميع حقوق وإمميزات شهادة الدكتوراه.

Abstract

The Theory of Constraints and one of the most important administrative philosophies on identifying constraints and bottlenecks that hinder the system outputs and try to get rid of them, have proved their effectiveness in the manufacturing sector, and therefore came search to try to apply them to the audit on the grounds that the final product that passes four main stages is the audit report process and represented the research problem palaces methods and traditional contexts used to manage the audit process, which negatively affects the head of a feature of the report features a time and then the decision makers, the research aims to demonstrate the impact of this theory on the audit process by identifying and resolving bottlenecks, and research found that there are many restrictions and internal and external chokes surrounding the audit process, which requires the need to adopt the concept of this theory, the removal of restrictions and decryption throttles and maximizes including Diwan output while maintaining the quality of the regulatory reports.

المقدمة

تسعى مهنة مراقبة الحسابات الى ترسيخ قناعة الجمهور بأهميتها كأداة محايدة من خلال تحديد عمل مراقب الحسابات وفقاً لأطر وقواعد محددة كون هنالك قطاعات متعددة من المجتمع تستند على رأيه، ونظراً لما يتمتع به ديوان الرقابة المالية الإتحادي من ثقة السلطات التنفيذية والتشريعية والقضائية وإعتمادها على تقاريره، لما يتمتع به من حياد وكفاءة مما جعلها تلجأ إلى تكليفه وفق ما يسمح به قانونه بتدقيق مواضيع كثيرة ومتعددة، مما زاد من زخم العمل على ملاكات الديوان الفنية والإدارية، فضلاً عن سعة المجتمع محل التدقيق، ومن ثم تولدت إختناقات في بعض مراحل عملية التدقيق، مما أدى الى تأخر اصدار تلك التقارير نتيجة الزخم الحاصل في عمل الديوان، من هنا بدأ البحث عن أدوات وأساليب لتطوير عملية التدقيق وصولاً الى تحقيق سمة مهمة من سمات التقرير وهي التوقيت المناسب، وذلك وفق أسلوب علمي ومن بين هذه الأساليب العلمية نظرية القيود التي تعد من أهم الفلسفات الإدارية الحديثة التي تركز على إدارة العمليات التشغيلية عندما تكون هناك إختناقات أو قيود ومن ثم توجيه الطاقات لكسر هذه القيود وفك ما يعرف بـ(عق الزجاجة) ضماناً لسير عملية التدقيق بإنسيابية ومن ثم إصدار التقارير في التوقيت المناسب.

المحور الأول/ منهجية البحث ودراسات سابقة

أولاً: مشكلة البحث: تتلخص مشكلة البحث بـ "قصور الأساليب والسياقات التقليدية المستخدمة لإدارة عملية التدقيق مما يؤثر سلباً في سمة رئيسة من سمات التقرير وهي التوقيت في إصدار التقرير في الوقت المناسب لكي يتيح لغالبية المستخدمين الاستفادة منه"

ثانياً: أهمية البحث: تنبع أهمية البحث من خلال ضرورة تنفيذ مراحل عملية التدقيق بإنسيابية وتحديد وحل الإختناقات الحاصلة فيها والذي يمكن تحقيقه من خلال تبني نظرية القيود ما يؤثر ايجاباً على تنفيذ هذه المراحل بكفاءة وفاعلية واقتصادية، كما ترتبط أهمية البحث بأهمية تحقيق سمة التوقيت في التقارير الرقابية مما يفيد مستخدمي هذه التقارير في إتخاذ القرارات.

ثالثاً: أهداف البحث: يسعى البحث الى تحقيق الأهداف الآتية: -

1- بيان دور نظرية القيود كأحد الفلسفات الإدارية الحديثة في تحقيق سمة التوقيت للتقارير الرقابية من خلال تحديد وحل الإختناقات الحاصلة في عملية التدقيق.

2- تقديم إنموذج لإدارة عملية التدقيق باستخدام نظرية القيود.

3- الخروج بتوصيات من شأنها المساعدة في إتمام عملية التدقيق بكفاءة وفاعلية واقتصادية.

رابعاً: فرضية البحث: يستند البحث على الفرضية التي مفادها "إن تبني الاساليب الإدارية الحديثة والمتمثلة بنظرية القيود لتحديد وحل الإختناقات خلال عملية التدقيق يؤدي الى إتمامها بكفاءة وفاعلية واقتصادية وتحقيق سمة التوقيت للتقارير الرقابية".

خامساً: أسلوب البحث: تم استخدام المنهج الوصفي الاستقرائي للبحث عن المعرفة في تناول مشكلة البحث وإثبات فرضيته في الجانب النظري لتحقيق أهداف البحث، فضلاً عن استخدام المنهج الاستنباطي للوصول إلى المعلومات التي يستفيد منها الباحث في بحثه، كما تم اعتماد المنهج الوصفي التحليلي في الجانب التطبيقي الذي يستند الى واقع عملية التدقيق في عينة البحث ومدى ملائمة الاساليب الإدارية المتبعة في إدارة عملية التدقيق.

سادساً: الحدود المكانية والزمانية للبحث: الحدود المكانية تمثلت بديوان الرقابة المالية الاتحادي، أما الحدود الزمانية فتم اختيار عينة من تقارير ديوان الرقابة المالية الاتحادي للسنوات (2011-2012-2013-2014) كونها من السنوات الحديثة مما يساعد على تتبع الأنشطة ومواكبة أحداثها.

سابعاً: دراسات سابقة: تعددت الدراسات السابقة التي تناولت موضوع نظرية القيود والمفاهيم التي استندت عليها في القطاعات الإنتاجية، أما البحث الحالي فقد حال بيان إمكانية الاستفادة من نظرية القيود في القطاع الخدمي عن طريق تحديد القيود والاختناقات ومن ثم إيجاد الحلول الكفيلة بالتخلص أو التقليل منها الى الحد الأدنى وبما يحقق الأهداف المنشودة للمنظمة.

المحور الثاني/ مفهوم نظرية القيود

أولاً: نظرية القيود

تُعد نظرية القيود بعداً ادارياً جديداً يسعى الى تعظيم هدف المنظمة والذي يكون مقيداً بمجموعة من القيود، إذ ينبغي أن يأخذ بنظر الاعتبار الإختناقات (Bottlenecks) التي تقف في طريق إستغلال الموارد الخاصة بالمنظمة، عن طريق سعيها للتعرف على هذه القيود في النظام والتي تعوق المنظمة من تحقيق مستوى اعلى من النجاح، ومن ثم السعي لمعالجة وحل تلك القيود عن طريق الإدارة السليمة والتنظيمية للإختناقات أو القيود المفروضة على المنظمة، فضلاً عن سعيها الى توظيف جميع الأهداف الإدارية الأخرى من اجل حل مشكلات القيد، كما تم تطوير نظرية القيود لمساعدة المديرين في تخفيض الوقت المستغرق في الدورة الإنتاجية فضلاً عن تكاليف التشغيل. (Hilton, 2011: 426) وبهذا المعنى لابد من التطرق الى تعريف القيد والإختناقات إذ وردت مجموعة من التعاريف نذكر منها: -

عُرف القيد (Constraints) على إنه أي شيء يمنع من الحصول على المزيد مما نريد. إذ يواجه كل فرد أو منظمة قيداً واحد على الأقل (Garrison, et, a., 2015: 547). في حين تعرف الإختناقات أو عنق الزجاجة (Bottlenecks) (Kinney & Raiborn, 2011: 810) بأنها تلك النقاط في أي مستوى عملية والتي تكون بطيئة بما يكفي للتأثير على سير العمليات الأخرى خلال سلسلة العمليات مما يؤدي الى ضياع في الوقت.

وتطرق العديد من الباحثين للإطار النظري الخاص بنظرية القيود، إذ عُرِفَت نظرية القيود بأنها "نظرية شاملة لإدارة المنظمة وتشغيلها في ضوء قيود النشاط" (Goldratt, 1988: 453) نقلاً عن (عبد العزيز، 2011: 19)، كما عُرِفَت نظرية القيود من منظور استراتيجي بأنها استراتيجية التصنيع التي تركز على الحد من تأثير

إختناقات في عمليات الإنتاج (Warren, et,al,2016: 1133)، ومن منظور تشغيلي عرفت على إنها عبارة عن وصف للأساليب المتبعة لتعظيم الدخل التشغيلي عند مواجهة العمليات لمناطق تمثل إختناقاً وأخرى لا تمثل إختناق (Horngren, et,al, 2015, 441).

ثانياً: فوائد نظرية القيود

تتلخص أهم فوائد تطبيق نظرية القيود بالآتي: - (Horngren, et,al, 2009, 707)

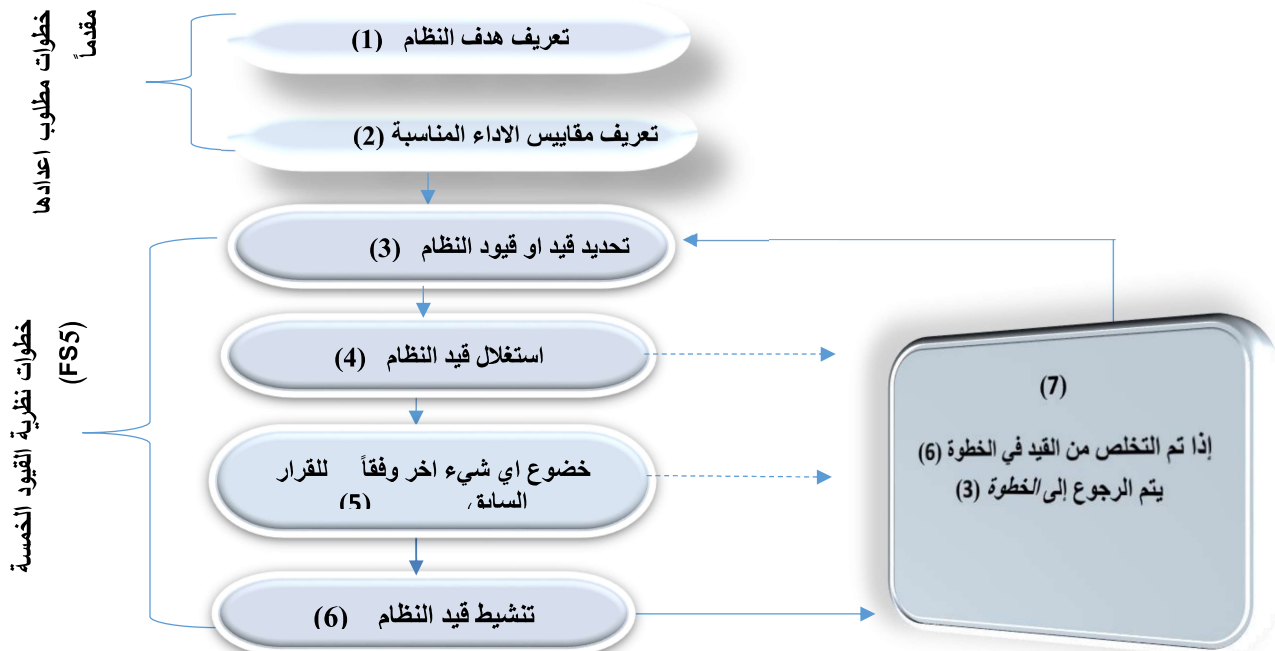
- 1- زيادة الإنتاجية لغرض تحقيق أعلى هامش إنجاز فضلاً عن تقليل الوقت وتخفيض تكاليف التشغيل.
- 2- تساعد على التحسين المستمر في أداء النظام في المنظمات.
- 3- زيادة معدلات التدفق عن طريق حلحلة القيود الجوهرية وبما يؤدي الى مقابلة الطلب الفعلي على البضائع أو الخدمات.
- 4- خفض مخزون البضاعة تحت التشغيل بفك الإختناقات التي تواجه العملية الإنتاجية بغرض خفض تراكم المخزون بين الأنشطة.
- 5- تعد من الأدوات التي تساعد على العمل بروح الفريق في مختلف مناطق عمل المنظمة، والذي ينعكس إيجاباً على عملية تحديد وإزالة القيود.
- 6- تسهل عملية وضع الخطط الاستراتيجية وإتخاذ القرارات التشغيلية نتيجة تشخيص القيود والإختناقات.

رابعاً: خطوات تنفيذ نظرية القيود

لتحديد وحل الإختناقات في المنظمة قدمت نظرية القيود خمس خطوات والتي يعبر عنها بخطوات التركيز الخمسة (FS5) هي: - (Goldratt , 2010: 307)

- أ- تحديد قيد أو قيود النظام: Identify the system constraint(s)
 - ب- تحديد كيفية إستغلال قيود النظام: Exploit the system constraint(s)
 - ج- إخضاع أي شيء آخر وفقاً للقرار السابق: Subordinate the non-constraint(s)
 - د- تنشيط قيود النظام: Elevate the constraint(s)
 - هـ- إذا تم التخلص من القيد الرجوع الى الخطوة الأولى: Return to step 1.
- وإن هذه الاساليب والتعاريف الخاصة بنظرية القيود تدور حول مطلبين اساسيين لغرض تنفيذ عملية التحسين المستمر مع مراعاة التكامل مع الخطوات الخمس أعلاه وإن هذين المطلبين يتمثلان بالآتي: -
- المطلب الأول: تعريف الهدف من النظام محل التطبيق. (زغلول, 2008: 11)
- المطلب الثاني: تحديد المقاييس المناسبة التي تحقق توافق النظام مع أهدافه. (Hilton, et,al, 2006: 482)، مما يدل هذا على أن خطوات التركيز الخمسة قد تطورت إلى سبع خطوات كشرط اساسي لخطوات التركيز الخمسة للتحسين عمليات المنظمة وضمان الإنسيابية فيها.

الشكل (1) خطوات نظرية القيود لإدارة القيد



Source بتصرف: Groop, Johan, "Theory of Constraints in Field Service: Factors Limiting Productivity in Home Care Operations" doctoral dissertation, Department of Industrial Engineering and Management, Aalto University, 2012: 36.

سابعاً: أساليب نظرية القيود

1- أسلوب جدولة الإنتاج (Drum-Buffer-Rope)

إن تطبيقات نظرية القيود تبنتها منظمات عدة ووكالات حكومية مستفيدة من إمكانات أسلوب (D.B.R) لجدولة الإنتاج والذي يُعد أحد العناصر الأساسية لنظرية القيود، باعتباره منهجية منظمة لجدولة الإنتاج وضبط المخزون على وفق أضعف مرحلة (Watson,et,al., 2007: 388)، كما إن هذا الأسلوب يعمل على مواجهة النقطة التي تشترك فيها أغلب النظم وهي الفشل في كيفية إدارة القيود التي تواجه النظام. ومن ثم البحث في كيفية التغلب على تلك المشكلة عن طريق ثلاث اليات منفصلة هي (زغلول, 2008: 14):

أ- الطبل أي ضبط إيقاع العمليات Drum: ويهدف لتحقيق الخطوة الثالثة من الاستراتيجية التي وضعت لإدارة القيود (الخطوة الاولى من خطوات التركيز) إذ يحتاج النظام الى بعض نقاط المراقبة أو السيطرة على تدفق المخرجات خلال النظام، وإن عنق الزجاجة أو الاختناق يُعد أفضل مكان للسيطرة. وقد تكون الاختناقات تتمثل في الطلب في السوق، ماكينة، شخص، عجز في تجهيز المواد، أو سياسة الإدارة وغير ذلك مما يقيد نتائج المنظمة أي إنها تحدّد الإنجاز الكلي. (البغدادي وعبد العزيز، 2013: 181)

ب- مخزون الأمان Buffer: ويشير هذا المصطلح الى الاستراتيجية التي وضعت لتحقيق الخطوة الرابعة (الخطوة الثانية من خطوات التركيز) لإدارة القيود وهي كيفية استغلال المورد المقيد، مما يستلزم وضع

منطقة بمثابة مخزون أمان بين مراحل العمليات في النظام وذلك لتحقيق السيطرة على تلك المراحل عن طريق منع تراكم خزين تحت التشغيل والذي لا تقابله زيادة في المخرجات الكلية للنظام. (عبد الرزاق، 2008: 70) كما إن مخزون الأمان هذا والذي وضع أمام نقاط الإختناق يؤدي في نهاية المطاف الى عدم التأخر في إنجاز العمل (Ricketts, 2008: 38)

ويضيف (Watson, et.al., 2007: 391) إن إدارة مخزون الأمان ترتبط بتطبيقات نظرية القيود والتي تساعد في اجراء تناوب بين حماية المورد المقيد ووقت الإنتظار، وعُد هذا أمراً ضرورياً لأن زيادة حجم مخزون الأمان يؤدي الى زيادة مقدار الحماية الممنوحة للمورد المقيد والنظام، فضلاً عن ذلك فإن توفير المورد مبكراً وبكميات غير مناسبة ستؤدي إلى زيادة مخزون إنتاج تحت التشغيل وقت الإنتظار.

ج- تزامن تدفق الموارد مع مدى التقدم في تنفيذ برامج الجدولة (Rope): وتهدف لتحقيق الخطوة الخامسة من الاستراتيجية التي وضعت لإدارة القيود (الخطوة الثالثة من خطوات التركيز) إذ تمثل الآلية الافتراضية التي تجبر مراحل العمل في النظام على العمل بتزامن مع الكميات التي تحتاجها نقاط الإختناق، ويُشبهه بالحبل الذي يسحب الإنتاج الى مراكز الإختناق لغرض إجراء المعالجة الضرورية، وذلك عن طريق إطلاق المواد إلى النظام بشكل منسق وفي الوقت المناسب. (Arnold, et.al., 2008: 171)

2- عمليات التفكير (Thinking Processes)

ويركز على التفكير المنطقي وحل المشكلات التي تواجه العمليات في القطاعات المختلفة (زغلول، 2008: 2) كما تُعد مرحلة التعمق والتطوير في النظرية عن طريق السعي لوضع إطار لعملية تفكير منطقي لتطبيق أفكاره بشكل أكثر تحديداً وترابطاً اخذ بنظر الاعتبار المشكلات والصعوبات التي مر بها التطبيق السابق لها (الكاشف، 2006: 41) كما تُعد عملية التفكير أداة استراتيجية تهدف للإجابة على الأسئلة الثلاثة التي تُعد المكونات الأساسية لمقاومة التغيير: - (Smith, 2015: 140)

أولاً: ماذا نغير؟ تحديد المشكلة الأساسية. What do we change? Identify the core problem.

ثانياً: ما الذي ينبغي التغيير اليه؟ تحديد الحل. What do we change to? Define the solution.

ثالثاً: كيف يمكننا أن نُحدث هذا التغيير؟ How do we cause the change? أي خلق بيئة وأدوات للتغلب على مقاومة التغيير وتنفيذ الحل.

وتُعد عمليات التفكير من الأدوات التي تعتمد في حل المشكلات على العناية في بناء رسوم بيانية معقدة توضح بدورها الأسباب لمختلف الاحداث والوقائع التي تكتنف المشكلات التشغيلية وهذه الرسوم تمثل أدوات لهذه

العمليات تشمل: - (Polito&Capen, 2014: 33)

أ- شجرة الواقع الحالي: وتستخدم لتوضح أسباب المشكلة الرئيسة عن طريق الوصف الدقيق للواقع الحالي لتحديد الظواهر غير المرغوب فيها، ويتم إعداد رسم لتحليل علاقات السبب والاثـر لغرض تحديد المشكلة الرئيسة التي تسببت بهذه الظواهر أي من جذور المشكلة وترتفع للأعلى مروراً بالساق أي الآثار الوسيطة، ومن ثم للأوراق والتي تمثل الآثار النهائية.

- ب- شجرة السحب المتصاعدة أو المتبخرة: والتي توضح التعارض الكامن داخل النظام مع وجود صعوبة في تحديد أسباب هذا التعارض لوجود ضبابية وغموض يشبه السحب، مع وجود إمكانية لتبديد هذا الغموض الذي يكتنف هذا التعارض (تبخيره) بمجرد تحديد ما ينبغي التغيير اليه.
- ج- شجرة الواقع المستقبلي: والتي توضح الحالة المتوقعة للنظام مع اقتراح بعض الحلول لجوهر المشكلة عن طريق وضع تصور لكل حل من الحلول المقترحة في الشجرة السابقة، والحال المتوقع نتيجة تنفيذ هذا الحل.
- د- شجرة المتطلبات المسبقة: والمقصود بها تطبيق الحل بعد أن تم تحديد ما الذي سيتم تغييره، والمتمثل بتحديد متطلبات الحل الأساسية فضلاً عن تحديد الحالات التي بموجبها يتم تخطي بعض العقوبات التي تواجه تنفيذ الحل.
- هـ- شجرة الانتقال أو التحول: وتبين الإجراءات المتبعة للتحول من الوضع الحالي الى الوضع الذي تم اختياره أي بمثابة خطة لتنفيذ الحل الذي تم اختياره.

المحور الثالث/ طبيعة عملية التدقيق ومراحلها

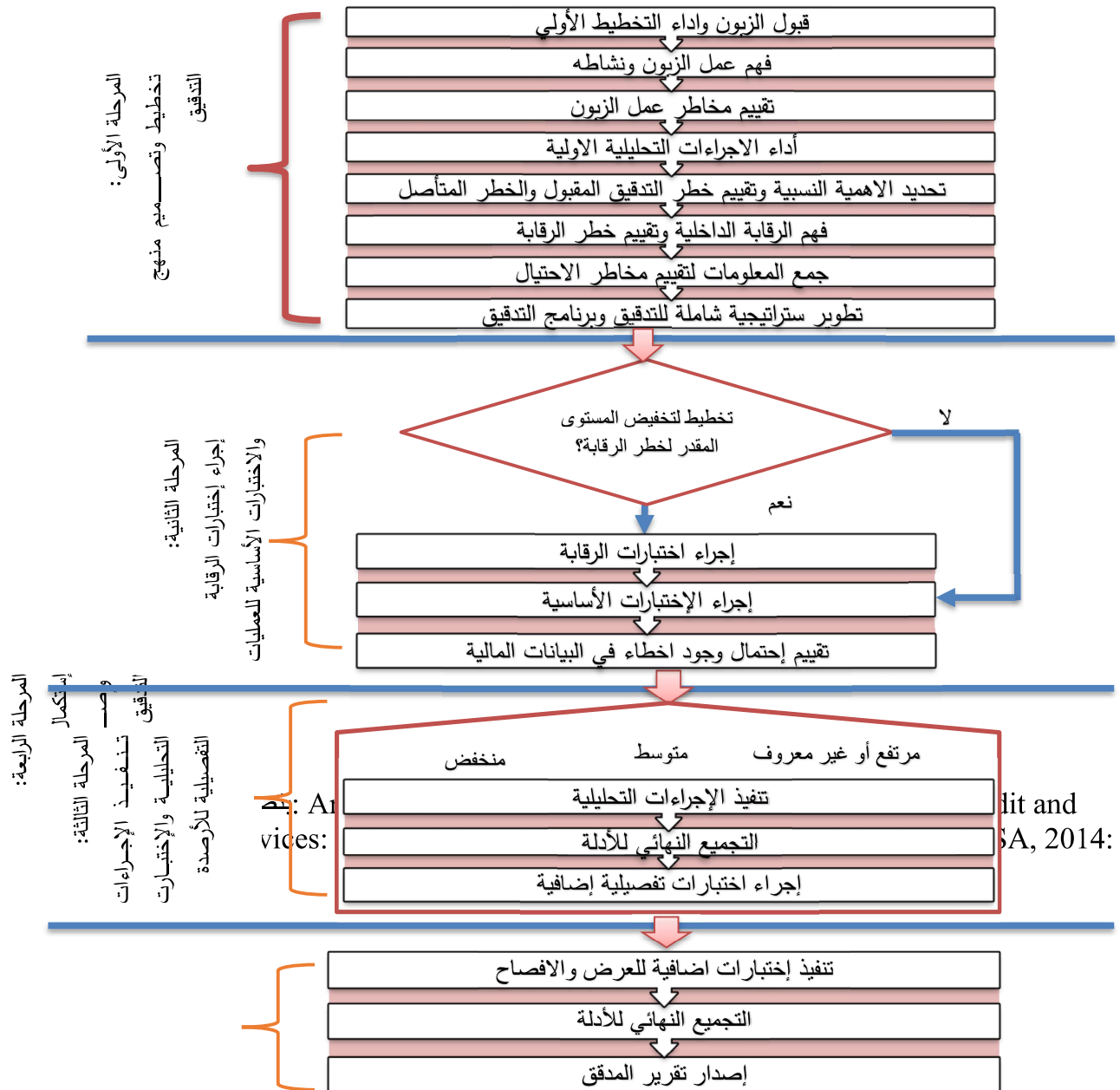
أولاً: مفهوم التدقيق: يُعرف التدقيق بأنه جمع وتقييم الأدلة عن المعلومات لتحديد درجة التوافق بين المعلومات والمعايير المعمول بها والتقرير عن ذلك، وينبغي أن يتم التدقيق من قبل شخص مستقل ومختص. (Arens, 4: 2014, et,al) وعرفت جمعية المحاسبين الأمريكية (American Accounting Association) (AAA) التدقيق بأنه عملية منظمة ومنهجية لجمع وتقييم الأدلة والقرائن بشكل موضوعي، والتي تتعلق بنتائج الأنشطة والأحداث الاقتصادية، وذلك لتحديد مدى التوافق والتطابق بين هذه النتائج والمعايير المقررة وتبليغ الأطراف المعنية بنتائج التدقيق. (Porter, et,al, 2003: 4)

ثانياً: أهمية التدقيق: تعود أهمية التدقيق الى مستخدمي البيانات المحاسبية أو المستفيدين منها، ولذلك كلما كبر حجم نشاط المنظمة وحجم مستخدمي البيانات كلما أضحت مهمة مهنة التدقيق أكثر صعوبة وذلك لإستخدام هذه البيانات في إتخاذ القرارات، وزاد إهتمام الجهات التنظيمية العالمية على زيادة فاعلية مهنة التدقيق لغرض تطوير هذه المهنة ورفع جودتها، بغية تخفيف قلق مستخدمي البيانات المالية فيما إذا كان التدقيق ذات جودة عالية يمكن أن يتحقق في مستوى ثابت عالمياً (Hay, et,al, 2014: 28).

ثالثاً: أهداف التدقيق: ظلت أهداف التدقيق الرئيسة منذ القرن التاسع عشر تنصب بشكل أساسي على إكتشاف الغش والاختفاء، وفي الوقت الحالي فقد أشار المعيار الدولي للتدقيق رقم (200) الى أن الهدف من إجراء عملية التدقيق هو تعزيز درجة ثقة المستخدمين المستهدفين في البيانات المالية. ويتم تحقيق ذلك من خلال تعبير المدقق عن رأيه الفني المحايد بالبيانات المالية. وإن عملية التدقيق مؤداة وفقاً لمعايير التدقيق المعتمدة ومتطلبات السلوك الأخلاقي ذات العلاقة والتي تمكن المدقق من تكوين ذلك الرأي. (الصباغ واخرون، 2008:

ثالثاً: مراحل عملية التدقيق: تتكون عملية التدقيق من أربع مراحل رئيسية وخطوات فرعية أخرى وكما في الشكل أدناه:

الشكل (2)
ملخص عملية التدقيق



Source بتصرف: Arens, Alvin, Elder, Randal J. & Beasley, Mark S., " Audit and Assurance Services: An Integrated Approach ", Pearson Education, Inc., USA, 2014: 423.

- 1- المرحلة الأولى: تخطيط وتصميم منهج التدقيق: وتبلورت هذه المرحلة الى ثمانى خطوات يمكن إيجازها بـ (قبول الزبون وأداء التخطيط الاولي، فهم عمل الزبون ونشاطه، تقييم مخاطر عمل الزبون، أداء الإجراءات التحليلية الأولية، تحديد الأهمية النسبية وتقييم خطر التدقيق المقبول والخطر المتأصل، فهم الرقابة الداخلية وتقييم خطر الرقابة، جمع المعلومات لتقييم مخاطر الاحتيال، وتطوير استراتيجية شاملة للتدقيق وبرنامج التدقيق) (Arens, et,al, 2014: 4)
- 2- المرحلة الثانية: إجراء إختبارات الرقابة والاختبارات الأساسية: والغرض منها التأكد من فاعلية الرقابة الداخلية ومدى بمنع أو كشف الأخطاء والغش التي قد تؤدي الى الأخطاء الجوهرية في البيانات المالية. (Messier, et,al, 2016: 234)
- 3- المرحلة الثالثة: تنفيذ الإجراءات التحليلية والإختبارات التفصيلية للأرصدة: وتهدف للحصول على أدلة اثبات لدعم رأي المدقق حول البيانات المالية وتتضمن تحليل العلاقات المعقولة بين كل من البيانات المالية وغير المالية، وذلك لتحديد الحسابات التي تحتوي أخطاء جوهرية وتحتاج إلى مزيد من الفحص، أو إختبارات معقولة أرصدة الحسابات وتدعى الإجراءات التحليلية، والإختبارات التفصيلية ويتم تقسيمها الى الإختبارات الأساسية للعمليات والإختبارات التفصيلية للأرصدة. (Messier, et,al, 2016: 142)
- 4- المرحلة الرابعة: إستكمال التدقيق وإصدار تقرير التدقيق: وتتمثل إجراءات هذه بتنفيذ إختبارات إضافية للعرض والافصاح والتي تتعلق بالمطلوبات المحتملة، والأحداث اللاحقة بعد تأريخ الميزانية العمومية. والتجميع النهائي للأدلة من خلال الإجراءات التحليلية، تقييم فرض الإستمرارية، الحصول على خطاب التمثيل، قراءة المعلومات الواردة بالنقرير السنوي. وإصدار تقرير المدقق وهو المنتج النهائي لعملية التدقيق ووسيلة الإتصال التي يمكن من خلالها يتم توصيل نتائج الفحص والتقييم للأدلة والقرائن، والرأي الفني المحايد عن القوائم المالية. (Arens, et,al, 2014: 425)

المحور الرابع/ الآثار المترتبة عند استخدام نظرية القيود على عملية التدقيق

- 1- الأثر في التعظيم الكلي للأداء: إن إفتراض وجود قيد واحد على الأقل في النظام كعامل يحد من قدرات ذلك النظام في تحقيقه لأهدافه، ومن ثم فإن هذه القيود هي العامل المتحكم في تحديد مخرجات النظام، لذا فقد تحول الإهتمام بنظرية القيود من مجرد محاولات تخفيض الكلفة إلى مدخل لتعظيم الأداء الكلي في إطار الخطط والبرامج الموضوعية لإدارة القيود أو لإدارة الإختناقات. (العشماوي، 2011: 356)
- 2- الأثر في الجودة: إن لنظرية القيود أثر إيجابي على الجودة، إذ تركز على النقاط التي يكون لعمليات التحسين تأثير كبير على قيود النظام، ومن ثم تساعد نظرية القيود في تحديد المواقع التي ينبغي أن ترفع الجودة في أدائها، من خلال أدوات نظرية القيود.
- 3- الأثر في تخفيض وقت الإنجاز: تحقق نظرية القيود الأنسيابية في العمليات داخل النظام مما يخفض وقت الإنجاز، ويتم ذلك بتحليل ذات مستوى عالٍ للنظام بغية تحديد المناطق التي يكون فيها الأداء ضعيفاً أو

تواجه بعض إختناقات ثم البدء بسلسلة من الخطوات ينبغي أن تكون متعاقبة لتصحيح وتحسين هذه المناطق والتي يكون لها تأثير كبير على دورة الزمن، كما أن من مقاييس النجاح والإستمرار في مؤسسات التدقيق هو القدرة على مواجهة ضغوط موازنة الوقت، وبأنه ينبغي تعديل وتطوير الطرائق المتبعة في التدقيق التي تقلل من الوقت اللازم لأداء عملية التدقيق، فضلاً عن تحديد مستويات فرق العمل المختلفة وتحديد ماتحتاجه من أنظمة تدريب مستمرة لرفع كفاءة وفاعلية الأداء المهني. (هويرف، 2013: 77)

4- الأثر في زيادة معدل التدفق: وتعني القدرة على مقابلة الطلب الحاصل على التدقيق ويتم ذلك عن طريق استبعاد معظم القيود الجوهرية وبهذا يمكن مقابلة الطلب الحاصل على هذه الخدمة. وإن زيادة معدل التدفق هذه سوف تؤدي الى زيادة الأرباح في المنظمات الإنتاجية وفي عملية التدقيق يمكن أن تمثل هذه الأرباح بإنجاز أعمال التدقيق على وفق متطلبات المعايير ذات العلاقة وفي التوقيت المناسب، ومن ثم مساعدة متخذي القرار بشكل فاعل.

5- الأثر في التخطيط وإتخاذ القرار: إذ ينبغي التخطيط لتلك للقيود والإختناقات ووضعها قبل البدء بالتشغيل كندرة العمال الماهرين في حين يحدث الإختناق أثناء أو بعد التشغيل وقد يكون غير مخطط له (ويتم ذلك التخطيط في ضوء الموارد المتاحة وهنا يكمن دور نظرية القيود في إستغلال تلك الموارد والطاقات المتاحة للمنظمة، ولما كان القرار عبارة عن إختيار أفضل البدائل المتاحة بعد دراسة كل بديل ونتائجه المتوقعة في تحقيق أهداف المنظمة، لذا فإن دور نظرية القيود يبرز في مجال إتخاذ القرار من خلال تحديد القيد ومحاولة إستغلاله وتدعيم كافة الأنشطة الأخرى لنشاط القيد. (المعاضدي والحديدي، 2008: 189)

المحور الخامس/ الجانب التطبيقي

تميز ديوان الرقابة المالية الإتحادي بأداء دوراً ذو أهمية بالغة في الماضي والحاضر، كونه من الأجهزة الرائدة في حماية المال العام والكشف عن حالات الغش والتلاعب ومكافحة الفساد المالي والإداري والمساهمة الفاعلة في دعم الإقتصاد والوطني، وذلك بحكم الإنابة عن السلطة التشريعية في الرقابة على السلطة التنفيذية منذ أكثر من (89) سنة، وتتمثل عينة البحث بتقارير صادرة عن الديوان ولعينة من هيئات التدقيق، ومحاولة تطبيق ما ورد في الجانب النظري من البحث حول الإجراءات النظرية لعملية التدقيق.

أولاً: مرحلة التخطيط وتصميم منهج التخطيط:

1- الطاقات البشرية المستخدمة في إنجاز العمل: وضع الديوان خطته السنوية لإنجاز الأعمال الرقابية لسنوات (2011، 2012، 2013، 2014) بناءً على عدد المنتسبين على رأس العمل الرقابي فعلاً، إلا أن الخطة أعدت بناءً على وجود عجز بالطاقات الرقابية (الأنشطة الرئيسية) التي تمثل طاقات الدوائر الديوان الرقابية، وذلك بمعزل عن طاقات مقر الديوان (الأنشطة السائدة)، وبناءً على عدد المنتسبين القانمين فعلاً بالعمل الرقابي وكما في الجدول الآتي: -

الجدول رقم (1) العجز في خطة انجاز العمل الرقابي

المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على خطط الديوان السنوية.

التفاصيل	2011	2012	2013	2014
عدد المنتسبين على رأس العمل الرقابي ¹	1470	1675	1670	2275
نسبة التغير %	-	14	(0.3)	36
الطاقة المطلوبة (يوم رقيب) ²	506211	585829	608749	689066
الطاقة المخططة (يوم رقيب)	385070	439372	450474	592597
نسبة العجز %	24	25	26	14

ومن الجدول (1) يمكن ملاحظة النقاط الآتية: -

أ- نقص الطاقات الرقابية المخططة عن الطاقات المطلوبة، إذ بلغت نسبة العجز (24%، 25%، 26%)

خلال السنوات (2011، 2012، 2013)، مقابل النسبة (14%) خلا سنة (2014).

ب- على الرغم من زيادة عدد العاملين في الديوان بنسبة (14%) خلال سنة (2012) إلا ان العجز إنخفض

بمقدار (4%) فقط، في حين أثرت نسبة الزيادة في عدد المنتسبين والبالغة (36%) خلال سنة (2014)

إيجاباً في العجز إذ إنخفاض بمقدار (12%) عن السنة السابقة.

مما سبق يمكن ملاحظة الطلب المتزايد على عملية التدقيق التي يقوم بها ديوان الرقابة المالية الإتحادي، والتي بدورها ولدت الطلب على الطاقات الرقابية، مما ولدت العجز عن مقابلة هذا الطلب، وهو ما شكل قيد الطاقة على عملية التدقيق.

ولقد تم توزيع الطاقة المتاحة التي حددها الديوان لإنجاز المهام المكلف بها وفق ما حدده قانونه، كما معروض في الملحق (1) الذي يبين توزيع تلك الطاقات ومقدار المنفذة منها للسنوات (2011، 2012، 2013، 2014) والذي يمكن من خلاله ملاحظة النقاط الآتية: -

أ- إن أعلى نسبة إنجاز بلغت (103%) خلال السنة (2013) وهذه الزيادة نتيجة الضغط على ملاكات الديوان

لتنفيذ المهام المخططة، تليها سنة (2011) بنسبة إنجاز مقدارها (102%) وجاءت نتيجة تعيين (200)

موظف خلال تلك السنة على ملاك الديوان أدرجت طاقاتهم الرقابية على الطاقة المنجزة دون المخططة، في

حين نلاحظ أن أقل نسبة إنجاز بلغت (83%) خلال سنة (2014).

ب- توجيه الطاقات الرقابية لتنفيذ مهام تدقيق المشروعات إذ بلغت نسب الإنجاز (168%، 147%، 149%)،

131% خلال السنوات (2011، 2012، 2013، 2014) على التوالي.

¹ يمثلون الموظفين في الدوائر الرقابية باستثناء العاملين في مقر الديوان والدوائر الرقابية.

² قد تم الاعتماد على نسب العجز الواردة في خطط الديوان السنوية في استخراج الطاقات المطلوبة ولم يتم تزويد الباحث بألية الإحتساب، إذ يتم مراعاة عدد ساعات العمل المصروفة فعلاً في تدقيق الإدارات ولعدد من السنين السابقة، فضلاً عن الأخذ بنظر الإعتبار حجم الإدارات ونشاطها.

ج- تدني نسب الإنجاز في مهام (تقويم الأداء، المهام التطويرية) إذ بلغت نسب الإنجاز فيها (58%، 61%، 77%، 56%) لتقويم الأداء، و (71%، 62%، 70%، 57%) للمهام التطويرية ولل سنوات (2011، 2012، 2013، 2014) على التوالي.

د- وجود ارتفاع في نسب تنفيذ إدارة العمل الرقابي إذ بلغت أعلى النسب (107%، 166%، 105%) خلال السنوات (2011، 2013، 2014) نتيجة الزيادة في إنجاز بعض المهام والمبينة في النقطة (ب) أعلاه، مما يستلزم زيادة في الطاقة اللازمة لإدارة مخرجات هذه المهام.

2- فهم عمل الزبون وتقييم مخاطر العمل: إن عملية التخطيط وفهم عمل الزبون ونشاطه يقوم به رئيس هيئة الرقابة المالية بالدرجة الأساس عن طريق الإطلاع على الملف الدائم والجاري، كما يمكن لفريق التدقيق أن يطلع على تلك الملفات أيضاً بغية فهم النشاط وتكوين صورة عن الجهة المراد تدقيقها. دون الإشارة لتقييم مخاطر.

3- أداء الإجراءات التحليلية الأولية وتحديد الأهمية النسبية وتقييم خطر الرقابة والخطر المتأصل: وتتركز على الإجراءات الخاصة بمقارنة ميزان المراجعة للسنة الحالية مع البيانات المالية للسنة السابقة، وبمقارنة بعض البنود الفرعية الى إجمالي تلك البنود، من قبل رئيس الهيئة أو القائم بعملية التدقيق نظراً للخبرة المتراكمة، دون الإسترشاد بأجراءات مكتوبة تطبق على كافة هيئات الديوان، فضلاً عن عدم توثيق هذه الإجراءات التحليلية وإرفاقها كأوراق عمل في الملف الجاري للجهة الخاضعة للتدقيق.

كما يتم تقدير الأهمية النسبية طريق تحديد بعض البنود أو الفقرات التي تُعد مهمة نسبياً كضخامة مبلغ المعاملة، دون اللجوء الى تحديد حكم تمهيدي للأهمية النسبية، ثم توزيع هذا الحكم على مجموعات نوعية، ومن ثم تقدير الخطاء أو التحريف وإجراء المقارنة، وذلك نتيجة عدم وجود دليل إسترشادي لتحديد الأهمية النسبية.

4- فهم الرقابة الداخلية وتقييم خطر الرقابة: يتم اعتماد قوائم الإستقصاء النموذجية المرفقة بدليل التدقيق رقم (4) الخاص بدراسة وتقويم نظام الرقابة الداخلية والصادر عن مجلس المعايير المحاسبية والرقابية في جمهورية العراق، في تقييم نظام الرقابة الداخلية للجهات التي يتم تدقيقها ويتم الإجابة على الأسئلة الموجودة ضمن القائمة، و يلاحظ وجود ضعف في التحقق من مدى صحة تطبيق الأسئلة التي كانت إجابتها إيجابية، كما انه لا يوجد ما يشير الى المدة الزمنية اللازمة لإعادة تقييم نظام الرقابة الداخلية، فضلاً عن كون قائمة الإستقصاء المرفقة بالدليل هي نموذج عام إذ توجد هنالك جهات لها خصوصية في النشاط تحتاج إلى قائمة إستقصاء خاصة أو تغيير طريقة تقييم نظام الرقابة الداخلية، ويعرض الجدول (2) عينة البحث ومدى تحديد المخاطر وتقييم الأهمية النسبية وكما يأتي: -

جدول (2)

تحديد الأهمية النسبية والمخاطر تقييم نظام الرقابة الداخلية لعينة البحث

الجهة الخاضعة للرقابة	تحديد الأهمية النسبية وتقييم المخاطر	تقييم نظام الرقابة الداخلية	تثبيت فقرة مستقلة بتقييم نظام الرقابة الداخلية
م.ش/ بيانات مالية/2010	الإعتماد على الحكم الشخصي دون وجود توثيق لذلك	تم التقييم	لم يتم تثبيت فقرة مستقلة
م.ج.ع / بيانات مالية/ 2011	=	لم يتم التقييم	--
م.ع.م.ح / بيانات مالية/2011	=	تم التقييم	تم تثبيت فقرة مستقلة
ش.ت.م.ن /بيانات مالية/2012	=	تم التقييم	لم يتم تثبيت فقرة مستقلة
م.ع.ل.ك.و / بيانات مالية/2013	=	لم يتم التقييم	--

المصدر: إعداد الباحث.

ومن خلال الجول أعلاه يمكن الإشارة الى النقاط الآتية: -

أ- تم الإعتماد على الخبرة الشخصية في تحديد الأهمية النسبية وتقييم المخاطر، فضلاً عن عدم توثيق ذلك بأوراق العمل.

ب- يوجد هنالك تقييم لنظام الرقابة الداخلية لعينة البحث لثلاث جهات خاضعة للرقابة من أصل خمسة، إلا أنه لا توجد أوراق عمل تخص نتائج تقييم نظام الرقابة الداخلية.

ج- تم ذكر فقرة مستقلة بنتائج تقييم نظام الرقابة الداخلية في التقرير الخاص لجهة واحدة من أصل ثلاث جهات تم تقييم نظام الرقابة الداخلية لها.

5- جمع المعلومات لتقييم مخاطر الاحتيال: يتم إعطاء هذا الجانب أهمية كبيرة في الديوان كونه يمارس عملية الرقابة التي تُعنى بالمحافظة على المال العام بالدرجة الأساس فضلاً عن تحقيق الأهداف المذكورة في قانون الديوان، وعملية التدقيق والهدف منها إبداء رأي فني محايد في القوائم المالية.

6- تطوير استراتيجية شاملة للتدقيق وبرنامج التدقيق: تعد دائرة الشؤون الفنية والدراسات برامج التدقيق الشاملة والمتخصصة، وقد أشار دليل الرقيب المالي الى قيام رئيس الدائرة بمناقشة برامج التدقيق مع رؤساء الهيئات لإستكمالها وسد الثغرات ونقاط الضعف وجميع ما يخص الجوانب الشكلية والموضوعية للتدقيق، وإن متابعة تنفيذ البرنامج مسؤولية رئيس الهيئة، ويفتقر هذا البرنامج الى الوقت الذي يلزم لإنجاز كل مهمة من مهامه.

ثانياً: مرحلة تنفيذ العمل الميداني

ويتم مباشرة موظفي الديوان بالتدقيق في دوائر التدقيق في العاصمة والمحافظات، لتنفيذ مهام الديوان المتنوعة بالإعتماد على الأدلة والبرامج أعلاه لتدقيق (البيانات المالية، نتائج أعمال، دوري، تقويم الأداء، الزيارات التفثيشية، عقود، أخرى) إلا أن تدقيق البيانات المالية يُعد أوسعها ونسبة كبيرة من البيانات المالية متأخرة ويسعى الديوان لإستكمالها، لذا سيتم تناول مراحلها على اعتبارها الأوسع والأشمل وتغطي بقية أنواع التدقيق الأخرى، وتبدأ هذه المرحلة عند إستلام البيانات المالية من الجهات الخاضعة للرقابة، إذ تكون بمثابة

المواد الأولية لعملية التدقيق، وإن التأخر في تقديمها للديوان يمثل قيداً خارجياً على عملية الديوان يؤدي الى تأخر في إنجاز نتائج عملية التدقيق (التقرير)، ويوضح الجدول رقم (3) البيانات المالية التي لم تقدم للديوان بغية تدقيقها وإبداء الرأي، ونلاحظ إنخفاض نسبة البيانات التي لم تقدم للديوان خلال سنة 2012 الى (24%) إلا أنها ارتفعت خلال السنتين اللاحقتين بنسبة (21%، 66%) على التوالي وكالاتي: -

جدول (3)
عدد البيانات المالية التي لم تقدم للديوان

السنة	2011	2012	2013	2014
العدد	111	84	102	196
نسبة التغير (%)	-	(24)	21	92

المصدر: إعداد الباحث بالإعتماد على تقارير الديوان السنوية.

ويمكن عرض تواريخ تقديم البيانات المالية بصورتها الأولية والنهائية لعينة البحث بالجدول الآتي: -

جدول (4)
تواريخ تقديم البيانات المالية ومدة التأخر

الجهة الخاضعة للرقابة	تاريخ التقديم الأول	مدة التأخر في تقديم البيانات / يوم	تاريخ التقديم النهائي	مدة التأخر الإجمالية / يوم
م.ش/ بيانات مالية/2010	2013/7/22	902	2013/7/22	902
م.ج.ع / بيانات مالية/ 2011	2012/3/4	397	2013/11/24	662
م.ع.م.ح / بيانات مالية/2011	2012/5/31	120	2012/6/6	126
ش.ت.م.ن /بيانات مالية/2012	2013/2/10	10	2016/2/7	1102
م.ع.ل.ك.و / بيانات مالية/2013	2014/1/30	-	2015/11/26	664

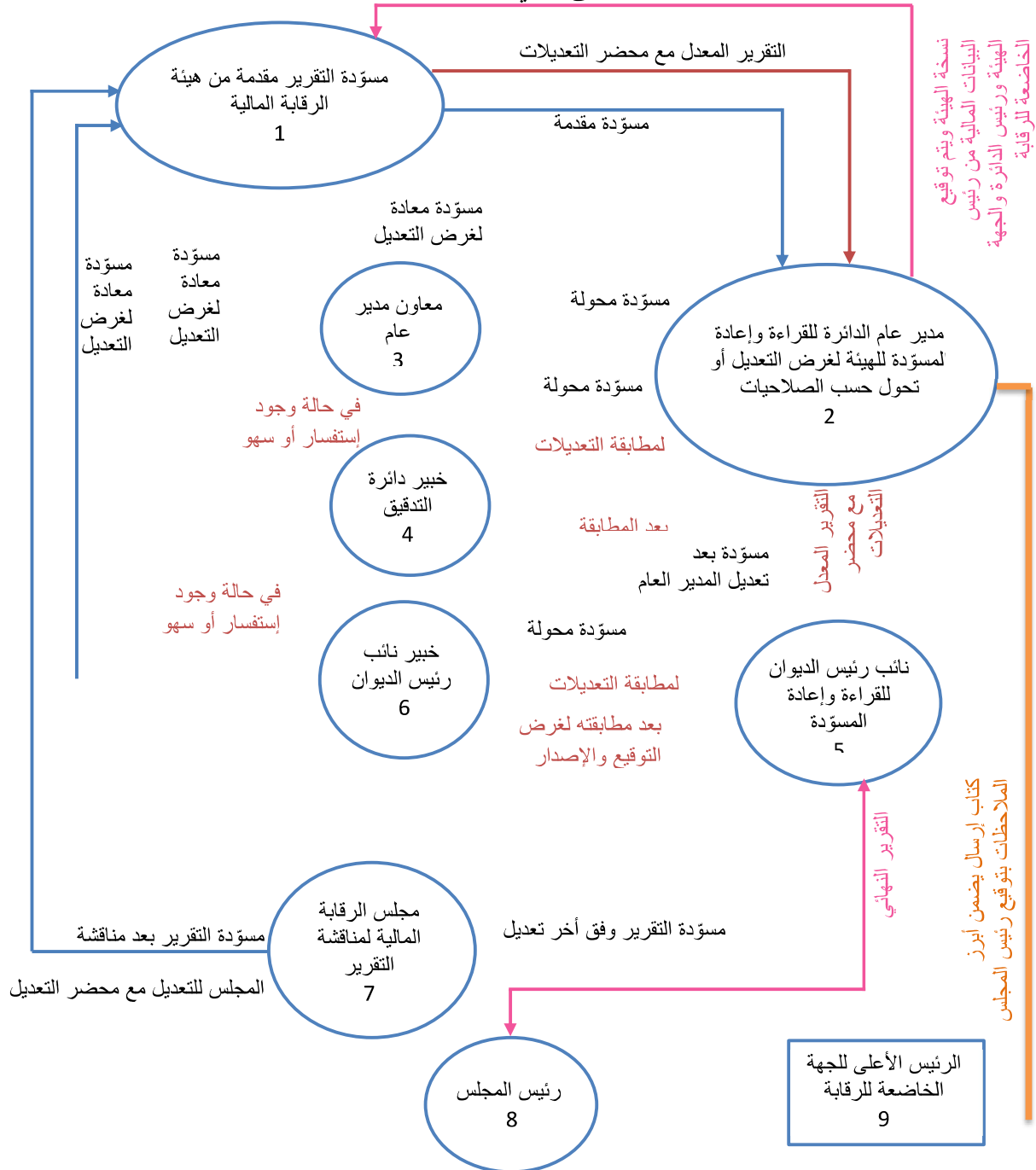
المصدر: إعداد الباحث بالإعتماد على الملفات الجارية.

ومما ورد في الجدول أعلاه نلاحظ أن هنالك تأخر لأغلب الدوائر في تقديم البيانات المالية خلاف ما منصوص عليه في (الفقرة 4 القسم 8) من قانون الإدارة المالية والدين العام رقم (95) لسنة/2004 (المعدل)، وخلاف إعمام الأمانة العامة لمجلس الوزراء ذي العدد (41089) و(1367) في 2010/11/30 و 2013/1/16 على التوالي والذي حدد الموعد 1/31 من كل سنة إذ تأخرت أربعة دوائر من الدوائر الخمسة عينة البحث في تقديم بياناتها وبمدد بين (10-902) يوم، فضلاً عن تقديمها للديوان مع وجود نقائص جوهرية فيها فتم إرجاعها أكثر من مرة لتلك الجهات، بغية إجراء التعديلات اللازمة، مما زيد مدة التأخر، إذ تراوحت مدة التأخر الإجمالية بين (1102-126) يوم، مما يشكل قيداً خارجياً لعملية التدقيق.

ثالثاً: إكمال التدقيق وإصدار تقرير التدقيق: ويتم إجراء اختبارات تتعلق بالمطلوبات المحتملة والأحداث اللاحقة، ومن ثم تجميع الأدلة بغية إبداء الرأي ومن ثم فحص مسودة التقرير قبيل الإصدار، ويمكن توضيح سير مسودة التقرير من بداية تقديمه من رئيس الهيئة ولغاية الإصدار الصلاحية لمجلس الرقابة المالية بالمخطط أدناه وكما يأتي: -

الشكل (3)

مخطط تدفق مادي لسير مسودة التقرير



المصدر: إعداد الباحث.

يقوم رئيس الهيئة بتقديم مسودة التقرير الى مدير عام دائرة التدقيق والذي بدوره سيقوم بتحويله حسب الصلاحيات فإذا كانت صلاحية الإصدار للخبير أو معاون المدير العام فيتم تحويله لهم بغية قراءته وإرجاعه الى الهيئة للتعديل ومن ثم إصداره، أما إذا كانت صلاحية النائب أو مجلس الرقابة فلا يتم إصداره مباشرة من دائرة

التدقيق، إذ يقوم المدير العام برفعه الى النائب والذي بدوره يقوم بتحويله الى خبير النائب من ثم يتم تعديله لغرض الإصدار، أو يحوله النائب الى مجلس الرقابة المالية إذا كان إصدار التقرير من صلاحيته، ويتم مناقشة التقرير بحضور رئيس الهيئة، ويتم تثبيت التعديلات التي ينبغي إجراؤها على التقرير بوجب محضر، يتم إصدار التقرير بتوقيع رئيس المجلس بعد إجراء التعديلات النهائية، كما أن نسبة (5%) من التقارير الرقابية تخضع لتدقيق قسم رقابة الجودة في الديوان بغية رفع مستوى الجودة للتقارير التي تصدر من الديوان، إذ يسري الفحص على عينة عشوائية من التقارير التي تكون مُعدة للإصدار، فضلاً عن التقارير الصادرة، ماعدا التقارير التي تكون صلاحية إصدارها لمجلس الرقابة المالية.

إن التركيز على كفاءة أداء التدقيق في مراحل عملية التدقيق كافة وفحص جودة أدائها، ينعكس إيجاباً على جودة التقرير، ومن ثم تخفيف الإختناقات الحاصلة على المراحل النهائية التي تعيق إصدار التقرير، كون التقرير سيصل الى تلك المراحل النهائية بجودة عالية لا يتطلب الكثير من التعديلات أو المزيد من الفحص في المراحل النهائية.

ويتم متابعة سير مسودة التقرير عن طريق استمارة متابعة مراحل إصدار تقارير الرقابة والتدقيق، إن هذه السلسلة التي وضعها الديوان لإصدار التقرير تهدف الى زيادة جودة منتج عملية التدقيق، إذ أن كل حلقة من هذه السلسلة تضيف قيمة الى منتج عملية التدقيق لغرض إصداره بدقة عالية، عن طريق عرض مسودة التقرير على أكثر من مسؤول لديه خبرة كافية اهلته لتسهم مهام منصبه من عنوان خبير ولغاية مجلس الرقابة المالية، فضلاً عن إحكام عملية متابعة المراحل.

ونتيجة الثقة التي حققها الديوان في إنتاج تقارير تدقيق بجودة عالية، زاد الطلب على تقارير الديوان ومن ثم زادت العمليات التشغيلية للديوان بغية مقابلة هذا الطلب، مما أثقل كاهل ملاك الديوان، فضلاً عن خطته السنوية التي يسعى لتنفيذها، ويمكن توضيح مخرجات خطة العمل الرقابي خلال السنوات (2011، 2012، 2013، 2014) في الملحق رقم (2)، إذ نلاحظ النقاط الآتية: -

1- انخفاض نسب إنجاز تقارير (الحسابات الختامية، الحسابات الختامية المترجمة، تقييم الأداء) خلال السنوات أعلاه إذ بلغت نسب إنجازها (57%، 60، 57%، 67%)، (40%، 49%، 53%، -3%)، (65%، 71%، 12%، 35%) على التوالي.

2- إرتفاع كبير في نسب إنجاز التقارير الخاصة بـ(العقود، الأخرى) خلال نفس السنوات أعلاه بنسب إنجاز (145%، 343%، 147%، 135%)، (297%، 996%، -، -4%) على التوالي.

إن الإرتفاع الحاصل في إنجاز تقارير العقود والتقارير الأخرى نتيجة للتكليفات الكثيرة للديوان لإنجاز هكذا أنواع من التقارير والتي لا يمكن التخطيط لها بصورة دقيقة لعدم وجود إمكانية للتنبؤ لها، لعدم إتباع الوسائل الإحصائية المعتمدة في هذا المجال، وإنما على الخبرة والحكم الشخصي، مما انعكس سلباً على خطة الديوان

³ لم يتم تخطيط أو تنفيذ لإنجاز الحسابات الختامية المترجمة لسنة/2014.

⁴ لم يتم تخطيط لإنجاز التقارير الأخرى للسنوات (2013، 2014).

المعدة على وفق المهام المطلوبة من الديوان وفق قانونه، ومن ثم عدم مقابلة الطلب على تقاريره التي ينبغي إنجازها.

ومن خلال دراسة عينة من التقارير صادرة عن الديوان، ولعينة من هيئات التدقيق ضمن نشاط الحكم المركزي والتي تتولى تدقيق الدوائر الرئاسية، فضلاً عن عينة من تقارير دائرة تدقيق النشاط الصناعي والتي تتولى تدقيق دوائر التصنيع والنفط والكهرباء، وقد تم احتساب مدة التأخير بالإيام بعد إستبعاد عطل نهاية الإسبوع وكما يأتي: -

جدول (5)

مدة التأخير بالأيام للتقارير عينة البحث

المصدر: إعداد الباحث.

ومن الجدول أعلاه نلاحظ النقاط الآتية: -

أ- هنالك تأخر كبير لعملية التدقيق بدءاً من إستلام البيانات المالية ولحين إصدار تقرير التدقيق وإن أكبر مدة تأخير كانت في (م.ع.م.ج) بتأخير مقداره (849) يوم، تليها (م.ج.ع) بتأخير مقداره (606) يوم، مما يؤثر على متخذي القرار والمستفيدين من تقرير الديوان، فضلاً عن إستمرار المخالفات المالية والملاحظات والتحفظات في الجهات الخاضعة للرقابة.

الجهة الخاضعة للرقابة	إستلام/ بدء التدقيق	بدء التدقيق/ إنتهاء التدقيق	إنتهاء التدقيق/ صدور التقرير	إستلام البيانات/ صدور التقرير
م.ش/ بيانات مالية/2010	6	240	322	568
م.ج.ع / بيانات مالية/ 2011	32	141	433	606
م.ع.م.ج / بيانات مالية/2011	البدء قبل إستلام البيانات ب 23 يوم	41	831	849
ش.ت.م.ن /بيانات مالية/2012	البدء قبل إستلام البيانات ب 112 يوم	151	103	142
م.ع.ل.ك.و / بيانات مالية/2013	البدء قبل إستلام البيانات ب 7 يوم	44	455	482

ب- يتركز هذا التأخير في المدة الواقعة بين إنتهاء عملية التدقيق ولحين الإصدار دون تركزها في العمل

الميداني، إذ بلغت أعلى مدة تأخير في تقرير (م.ع.م.ج) و(م.ع.ل.ك.و) بتأخير مقداره (831، 455) يوم على التوالي، في حين كانت مدة العمل الميداني لنفس التقارير (41، 44) يوم فقط على التوالي.

ج- عدم تسجيل أي إنحراف في الوقت المخطط سواء الفعلي أو المرجح في إستمارة متابعة مراحل إعداد التقرير، على الرغم من التأخير الكبير المعروف في الجدول أعلاه.

د- على الرغم البدء بعملية التدقيق قبل إستلام البيانات المالية في (ش.ت.م.ن) بمدة (112) يوم و(م.ع.م.ج) بمدة (23) يوم، إلا ان إجراء الهيئة هذا لم يؤدي الى اصدار التقرير المناسب.

المحور السادس/ تطبيق نظرية القيود

وتُعد هذه الخطوات بمثابة القاعدة الأساسية لنظرية القيود التي طورها (Goldratt) كمنهج متكامل لإدارة القيود الاختناقات، وتدعى خطوات التركيز الخمسة التي تطورت إلى سبع خطوات لتطوير أسلوب الجدولة (DBR)، فضلاً عن تحسين عمليات المنظمة وضمان الإنسيابية ويمكن تطبيق هذه الخطوات على الديوان لتحقيق ذلك التحسين وكما في أدناه: -

أولاً: الخطوة (الأولى) تعريف الهدف من النظام: تم تحديد أهداف ديوان الرقابة المالية الإتحادي بصورة واضحة ومحددة بموجب المادة (4) من قانونه المرقم (31) لسنة 2011 (المعدل)، المتمثلة بالحفاظ على المالي العام وإستقلال الإقتصاد ونموه وكذلك تقديم الدعم والعون الفني للجهات الخاضعة للرقابة، فضلاً عن ممارسة عملية التدقيق والتي تؤدي إلى إبداء رأي فني محايد في القوائم المالية.

ثانياً: الخطوة (الثانية) تعريف مقاييس الأداء المناسبة: ترجم الديوان أهدافه ومهامه من خلال خطته على مستوى السنة والفصل، ويتم قياس أدائه عن مدى تنفيذ تلك الخطوة، ولكن دون التركيز على توقيتات مخرجات تلك الخطط ودورها تحقيق سرعة في إتخاذ القرارات التي من شأنها المحافظة على المال العام، فضلاً عن دور تلك التوقيتات في الحد من الأخطاء والمخالفات بصورة مبكرة. كما توجد صعوبة في وضع مؤشرات لقياس مدى المحافظة على المال العام، تطور كفاءة الجهات الخاضعة للرقابة، تطوير مهنتي المحاسبة والتدقيق.

ثالثاً: الخطوة (الثالثة) تحديد قيود النظام: في ضوء ما سبق يمكن تحديد القيود الآتية -

الفيد الأول- قيد الطاقة في أداء المهام الرقابية ورد في الجدول (1)، والملحق (1) و (2).

الفيد الثاني- التأخر في تقديم البيانات المالية في الموعد المحدد وكما معروض في الجدول رقم (4).

الفيد الثالث: المهارة وكفاءة المدققين والنهج المتبع في التدقيق:

أ- يعتمد النهج المتبع في الديوان بالدرجة الأساس على الاختبارات التفصيلية للأرصدة عن طريق إجراء التدقيق المستندي كون الديوان يمارس عملية الرقابة والتدقيق بهدف الحفاظ على المال العام وإبداء الرأي الفني المحايد في القوائم المالية، وهو يكلف الوقت والجهد، ومن ثم قيداً على وقت المرحلة الحالية والمراحل اللاحقة.

ب- الإعتماد على برامج التدقيق ودليل الرقيب المالي غير المحدثة في ضوء المستجدات والنتائج التي يتم التوصل إليها، فضلاً عن عدم مصادقة المدير العام على تلك البرامج، سيؤدي الى أداء مرحلة العمل الميداني بكفاءة أقل مما يولد قيداً على جودة المنتج بسبب عدم الإيفاء بالحد الأدنى من متطلبات العمل الميداني، فضلاً عن الإختناق الذي سيحصل على المرحلة اللاحقة التي تتطلب فحص المنتج (تقرير التدقيق) قبل الإصدار.

ج- يتم الإعتماد على الخبرة الشخصية في تحديد الأهمية النسبية وتقييم المخاطر، فضلاً عن عدم توثيق ذلك بأوراق العمل، كما لا يتم إعتماد تقييم لنظام الرقابة الداخلية وفق فترات زمنية محددة وتضمنين التقرير بالنتائج.

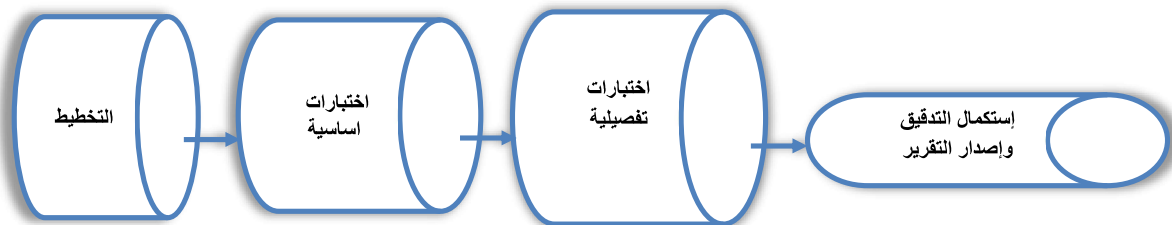
الفيد الرابع: الوقت إن النتيجة النهائية للقيود أعلاه تنصب على توقيت إصدار التقرير فضلاً عن النقاط الآتية التي تؤثر هي الأخرى على ذلك التوقيت:

- أ- عدم اعتماد توقيت معين لإتمام كل مهمة من مهام برنامج التدقيق.
- ب- تركيز عملية رقابة الجودة على فحص المنتج النهائي لعملية التدقيق، دون فحص باقي مراحل عملية التدقيق بدءاً من التخطيط إلى مرحلة إستكمال التقرير، مما ولد إختناق في وقت عملية الفحص على الرغم من تحديد مدة الفحص بسبعة أيام.
- ج- وجود نقاط إختناق عدة في المستويات الإدارية المختلفة التي تفحص مسودة التقرير، إذ تعاني تراكماً لعدد التقارير التي ينبغي أن تفحص قياساً بعدد هذه المستويات الإدارية، وتبلغ عدد دوائر التدقيق اثني عشر دائرة تدقيق بواقع مدير عام ومعاون مدير عام وخبير لكل دائرة، في حين يوجد هناك نائبين لرئيس الديوان ولكل منهما خبير فضلاً عن مجلس الرقابة المالية.
- د- هنالك تأخر كبير لعملية التدقيق بدءاً من إستلام البيانات المالية ولحين إصدار تقرير التدقيق، يتركز هذا التأخير في المدة الواقعة بين إنتهاء عملية التدقيق ولحين الإصدار دون تركزها في العمل الميداني، على الرغم من البدء بعملية التدقيق قبل إستلام البيانات المالية في بعض الجهات الخاضعة للرقابة وكما في الجدول (5).

رابعاً: الخطوة (الرابعة) إستغلال قيود النظام: تتمثل المرحلة الأضعف في مراحل عملية التدقيق في المرحلة الأخيرة، إذ تتركز الأنشطة في المرحلة الأولى على تخطيط المخرجات قياساً بطاقة الديوان الكلية وتصميم منهج التدقيق، في حين تتركز أنشطة المرحلة الثانية والثالثة والخاصة بالعمل الميداني حول إيجاد الملاحظات والمخالفات بالإعتماد وبنسبة كبيرة على العناوين الوظيفية (معاون رقيب مالي، رقيب مالي)، في حين تتركز المرحلة الأخيرة على مراجعة تلك الملاحظات والملخصة بمسودة التقرير من قبل الإدارة العليا في الديوان، الأمر الذي يبين التركيز في مراقبة الجودة على المراحل النهائية من عملية التدقيق، دون توجيه هذا التركيز في مراقبة الجودة على المراحل الأولى من العملية، فضلاً عن التكاليف الجانبية التي يكلف الديوان بها والتي فاقمت الإختناق الحاصل والذي أدى إلى عدم إنجاز المهام الأساسية والموضوعة بموجب الخطة السنوية للديوان وكما في الشكل أدناه: -

الشكل (4)

مراحل عملية التدقيق حسب توازن الطاقات



المصدر: إعداد الباحث.

ولغرض فك الإختناقات يمكن اللجوء الى جدولة تفصيلية للقيد والمتابعة المستمرة لهذه الجدولة، فضلاً عن استخدام الأسلوب الثاني لنظرية القيود الخاص بعمليات التفكير المنطقي وكما يأتي: -

1- أسلوب الجدولة (D.B.R): تتجلى فائدة هذا الأسلوب بإعتباره جدول لمراقبة سير مراحل صنع تقرير التدقيق وفق توقيتات معينة وتوازن في الطاقات بين هذه المراحل، وبما يقابل الطلب الحاصل على تلك التقارير بوقت إنجاز أقل مع الحفاظ على الجودة وكما يأتي: -

تستخدم أداة (Dram) للقيد الرئيس لعملية التدقيق في الديوان أي (نقص الطاقة) بشكل عام وفي مرحلة إصدار التقرير بشكل خاص، إذ تمثل هذه النقطة مركز إختناق وقيد حاكم على عملية التدقيق برمتها، وتُعد هذه الأداة بمثابة السرعة للعمليات ككل بما فيها المراحل والنقاط غير المقيدة والتي ينبغي أن تعمل بما يتوافق والإيقاع الخاص بمرحلة إصدار التقرير بإعتبارها (Drum).

وعليه قد تقوم الإدارة بإجرائين الأول عدم عمل المراحل السابقة للقيد بكامل طاقتها على إعتبار أن مخرجات المراحل السابقة (مسودات التقارير) ستتراكم أمام هذه المرحلة ومن ثم زيادة العجز في مقابلة الطلب على منتج الديوان، أو تحسين سرعة هذه المرحلة أي فك الإختناق بما يؤدي الى خفض الوقت الكلي لعملية التدقيق أي المدة بين إستلام البيانات المالية وإصدار التقرير.

أما الأداة (Buffer) فيُعد بمثابة استراتيجية إستغلال القيد وبما يحقق الخطوة (الرابعة) من خطوات التركيز، ويستلزم ذلك وجود حواجز بهدف حماية القيد، وهذه الحواجز قد تكون مادية كعدد التقارير التي ينبغي أن تكون أمام مرحلة الإصدار بمختلف نقاطها سواءً أمام رئيس الدائرة أو الخبراء أو نواب رئيس الديوان أو مجلس الرقابة المالية الى آخره، أو حواجز زمنية تتمثل بالوقت الذي ينبغي أن يكون أمام نفس المرحلة ونفس النقاط قبل أن يتم تقديم مسودات أخرى لها.

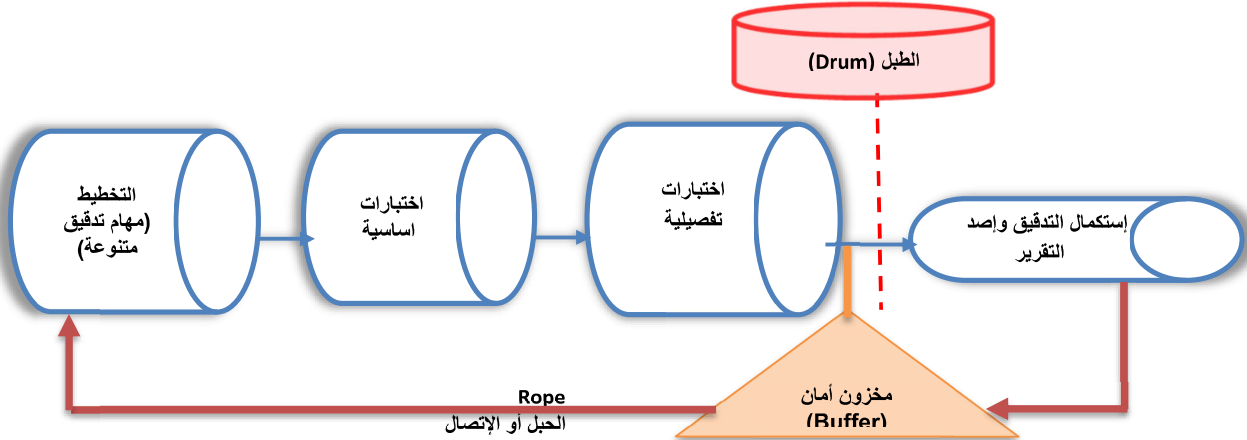
ويمكن الإستفادة من هذه الحواجز بشكل آخر عن طريق عدم تجاوز الحد الأعلى للحاجز أو المخزون أمام نقاط الإختناق سواء الحاجز المادي أو حاجز الوقت، وبما يؤدي الى خلق تراكمات أمام هذه النقاط دون تحقيق زيادة في إصدار التقارير فضلاً عن تأخر إصدارها.

في حين يمكن الإستفادة من الأداة (Rope) في تحقيق تزامن البدء بدفعة جديدة من المهام الرقابية إذ تُعد بمثابة جدول يحدد توقيت البدء بدفعة جديدة من المهام الرقابية وبما يتفق مع الخطة السنوية، وبما يضمن التزامن الذي يحققه أسلوب الجدولة، وبالإعتماد على طاقة المرحلة المقيدة وما يتوافق معها.

أن هذا الأسلوب يقوم على تحقيق خاصيتين تستخدمها نظرية القيود لتخفيض التراكمات أمام المرحلة المقيدة وتحسين الأداء في الديوان تتمثل الخاصية الأولى في تحديد (Buffer) مخزون الأمان المادي والزمني أمام القيد الحاكم، أما الخاصية الثانية (Rope) للإتصال والتأكد من عدم زيادة ذلك المخزون بما يكون تراكمات أمام القيد أعلى من مستوى مخزون الأمان.

الشكل (5)

إسلوب الجدولة بما يتفق وطاقة مرحلة الإصدار



المصدر: إعداد الباحث.

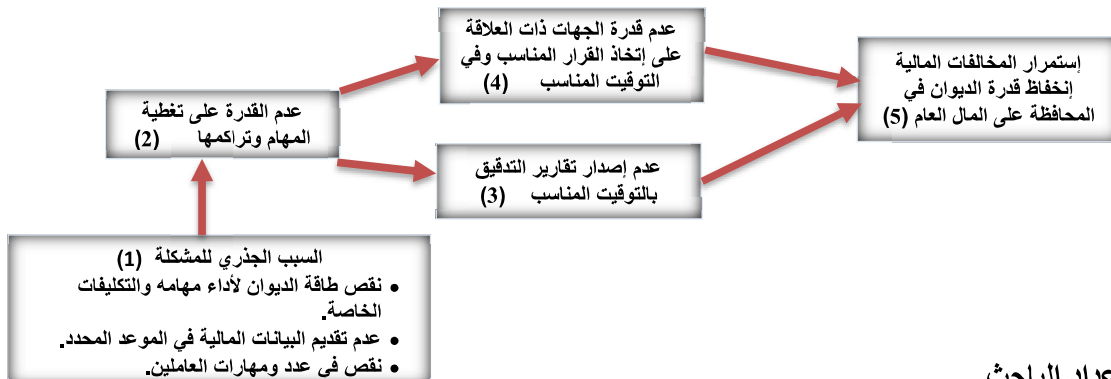
إن الديوان لم يحدد طاقة كل مرحلة من مراحل عملية التدقيق فضلاً عن عدم تحديد التقارير قيد الإنجاز كل سنة، فضلاً عن عدم تبويب التقارير الصادرة حسب السنة التي خطط لإنجازها، إذ تعد ضرورية لتطبيق هذا الإسلوب بشكل أكثر تفصيلاً.

2- أسلوب التفكير المنطقي (T.P): لم تقتصر مبادئ نظرية القيود على كسر القيود وتعظيم الإنجاز فقط، وإنما تطورت لتشمل حلولاً منطقية للمشكلات التي تواجه الإدارة، ويتم ذلك عن طريق خريطة لإكتشاف الحلول تتضمن طرح ثلاثة تساؤلات وكما يأتي: -

أ- ماذا نغير: أي تحديد المشكلات الرئيسية عن طريق أداة شجرة الواقع الحالي وذلك بوصف الواقع الحالي لتحديد الظواهر غير المرغوب فيها، ومن خلال إستعراض واقع عملية التدقيق في الديوان تم تشخيص بعض المشكلات والتي أدت الى عدم قدرة الديوان على إصدار تقارير التدقيق في التوقيت المناسب، مما يؤثر سلباً على عملية إتخاذ القرار ومن ثم الحفاظ على المال العام، ويمكن التعبير عنها بالشكل أدناه: -

الشكل (6)

شجرة الواقع الحالي لديوان الرقابة المالية الإتحادي

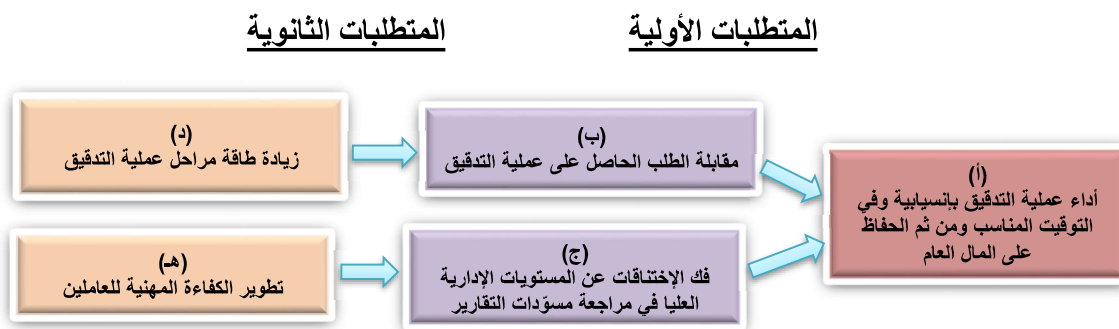


المصدر: إعداد الباحث.

ب- ما الذي ينبغي التغيير اليه: تمثل البحث عن حل للمشكلة وتتطلب أدوات أخرى تتمثل بشجرة السحب المتبخرة (التدرج في الحلول) وتعد الأساس الذي يبني عليه الحل وفي الديوان تحديد هدف (أ) وهو التخلص من جوهر المشكلة أي أداء عملية التدقيق بإنسيابية وفي التوقيت المناسب ومن ثم الحفاظ على المال العام ولتحقيق هذا الهدف فإن هنالك متطلبات أولية ينبغي توافرها تتمثل في (ب) مقابلة الطلب الحاصل على عملية التدقيق، فضلاً عن المتطلب (ج) الذي يرمي الى فك الإختناقات عن المستويات الإدارية العليا في مراجعة جودة منتج عملية التدقيق ، بمعنى أن الوصول الى الهدف (أ) يستلزم أولاً الوصول الى المتطلبين (ب، ج) وهنا تظهر متطلبات ثانوية متمثلة (د) محاولة زيادة طاقة مراحل عملية التدقيق كافة لمقابلة الطلب على منتجه، والمتطلب (هـ) تطوير الكفاءة المهنية للعاملين بما يتفق مع المعايير والقواعد والأعراف المعتمدة في هذا المجال، إذ ينبغي لإيفاء بهذه المتطلبات الثانوية لتحقيق المتطلبات الأولية ومن ثم الوصول إلى الهدف (أ) عن طريق العلاقة المنطقية التي تعبر عنها الأسهم وكما في الشكل أدناه: -

الشكل (7)

شجرة السحب المتبخرة لديوان الرقابة المالية الإتحادي



المصدر: إعداد الباحث.

في حين تختص شجرة الواقع المستقبلي بالحلول التي ستؤدي إلى التخلص من الآثار غير المرغوب فيها فضلاً عن التحقق من قدرة ما سيتم التغيير إليه في التخلص من تلك الآثار، ويمكن إدراج النقاط الآتية لإزالة الآثار غير المرغوب فيها: -

أولاً: تعيين موظفين وإنتقانهم بصورة تتناسب والطاقة المطلوبة لتلافي العجز في طاقات الديوان في تنفيذ مهامه وكما معروضة في الجدول (1)، فضلاً عن تطبيق أسلوب الجدولة لتوازن تلك الطاقات في مراحل عملية التدقيق، ومن ثم ضمان قدرة الديوان على أداء المهام وبإنسيابية.

ثانياً: التنسيق العالي في رفع الكفاءة المحاسبية والرقابية والإدارية والقانونية عن طريق تدريب وتطوير قدرات العاملين في الديوان والجهات الخاضعة للرقابة عن طريق المراكز التدريبية للديوان وعلى وفق ما ورد في المادة (25- خامساً) من قانون الديوان رقم (31) لسنة/2011 (المعدل)، إذ أن رفع كفاءة العاملين في الديوان سيفك الإختناق عن تراكم مسودات التقارير لغرض الفحص والتأكد من جودتها.

ثالثاً: إدخال وسائل جديدة في عملية التخطيط تكون مبنية على أسس والإبتعاد عن التخطيط المبني على الحكم الشخصي، إذ أن هنالك بعض التكاليف الخاصة والتي أثرت على مخرجات الديوان وفق مهامه الأساسية والتي تم التخطيط لها وكما معروض في الملحق (2)، وتلك التكاليف لا يمكن التنبؤ بها بصورة دقيقة إذا ما تم الإعتماد على الحكم الشخصي.

ويمكن اللجوء الى البعض البرامج الإحصائية للتنبؤ بهذه التكاليف باستخدام برنامج (Minitab 17) عن طريق الإستفادة من السلسلة الزمنية للسنوات السابقة وعدّها أساساً للتنبؤ في السنة أو سنين عدة مستقبلية باستخدام الإتجاه العام وفي حالة ثبات الظروف، فضلاً عن إمكانية إستخدامه في التنبؤ في تخطيط الطاقات الرقابية وبالتطبيق على (تدقيق المشروعات) كمثال وبالإعتماد على النتائج الفعلية للخطة السنوية ولل سنوات (2011، 2012، 2013، 2014) وكما تم توضيحها في الجدولين (2)، ويمكن توضيح القيم المتنبأ بها للسنوات (2015، 2016، 2017، 2018) في الجدول الآتي:

جدول (6)

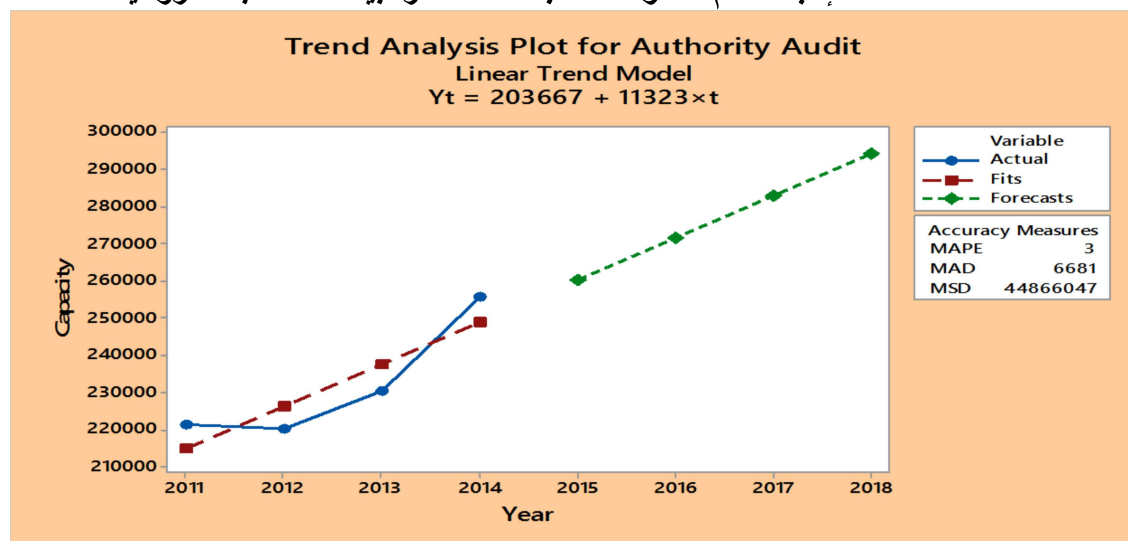
نتائج التنبؤ باستخدام برنامج (Minitab 17)

السنة	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018
الطاقات الرقابية	22145	22028	23030	25585	26028	27160	28292	29425
لتدقيق	3	6	3	8	3	6	9	3
المشروعية/ يوم رقيب								

المصدر: إعداد الباحث بالإعتماد على نتائج الحاسوب.

الشكل (8)

الإتجاه العام للسنوات المتنبأ للطاقات الرقابية الخاصة بالمشروعية

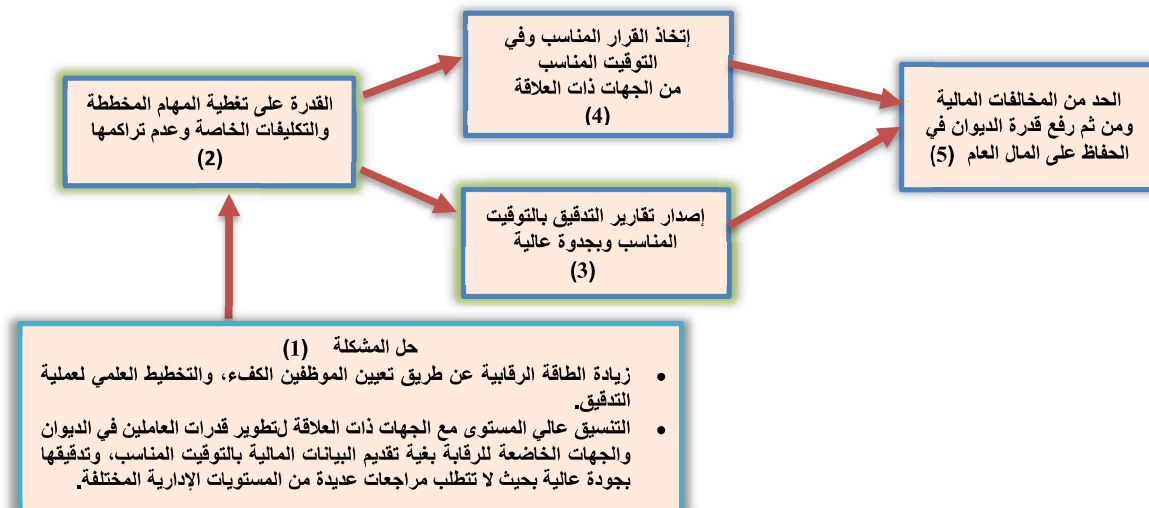


المصدر: إعداد الباحث حسب نتائج الحاسوب.

إن هذا التزايد المستمر في الطاقة، يشير الى ضرورة التغيير للتخلص من الآثار غير المرغوب بها وحسب ما جاءت به شجرة الواقع المستقبلي، بغية للهدف النهائي للتفكير المنطق، وكالاتي: -

الشكل (10)

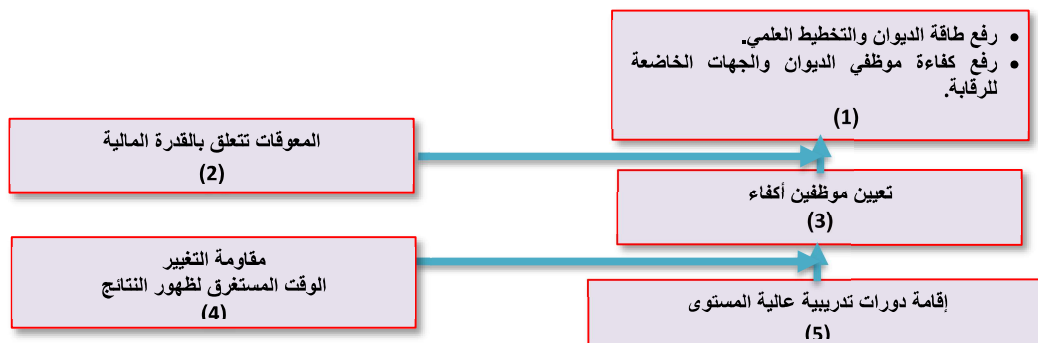
شجرة الواقع المستقبلي لديوان الرقابة المالية الإتحادي



ج- كيف يمكننا أن نحدث هذا التغيير: ويتم استخدام شجرة المتطلبات المسبقة والشجرة الإنتقال للإجابة على هذا التساؤل، إذ يمثل الهدف الأساسي من بناء شجرة المتطلبات المسبقة هو تحديد عوائق تنفيذ الحل المقرر في شجرة الواقع المستقبلي، إذ أن هنالك معوقات عدة تقف حائلاً أمام تحقيق الحل النهائي الذي يقع في قمة الشجرة، تتعلق هذه العوائق بالقدرة المالية، وأخرى بالوقت للزم لإتمام تلك الحلول، فضلاً عن تعاون الجهات الخاضعة للرقابة ومقاومة التغيير، ويمكن تحديدها عن طريق صياغة أهداف وسطية تقع قبل الحل النهائي وكما في الشكل الآتي: -

الشكل (11)

شجرة المتطلبات المسبقة لديوان الرقابة المالية الإتحادي

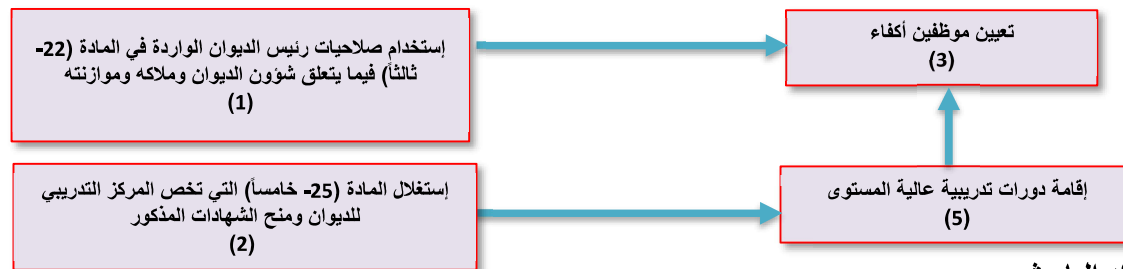


المصدر: إعداد الباحث.

أما شجرة الإنتقال أو التحول فتستخدم لإيضاح عملية التحول من السياسة القديمة الى السياسة الجديدة، وتُعد بمثابة خطة لتنفيذ الحل المقرر، عن طريق تنفيذ الأهداف الوسيطة

الشكل (12)

شجرة الإنتقال لديوان الرقابة المالية الإتحادي



المصدر: إعداد الباحث.

خامساً: الخطوة (5) إخضاع أي شيء آخر وفق القرار السابق: ويكون التركيز في هذه الخطوة على الأنشطة الساندة، ومراحل التدقيق غير المقيدة لكي يتوافق سلوكها مع استراتيجية إستغلال القيد، وفي الديوان فإن الاهتمام في المراحل غير المقيدة فمثلاً تؤدي زيادة جودة مرحلة العمل الميداني الى تقليل الإختناق الحاصل في مرحلة الإصدار التي تتركز فحص الجودة فيها، ومن ثم زيادة مخرجات الديوان وبجودة عالية، ويجدر الإشارة الى أنه لا يمكن الوصول الى حالة اللا قيد وإن ما تسعى إليه نظرية القيود في عملية التدقيق هو الوصول الى الحد الأدنى من الإختناقات والقيود وبما يحقق الأهداف المنشودة للديوان.

سادساً: الخطوة (6) تنشيط قيود النظام: ويتم التركيز في هذه الخطوة على القيد نفسه إذ يتم إضافة طاقة إلى القيد، ويتم ذلك عن طريق بعض الوسائل منها (تعيين موظفين جدد لمقابلة الطلب، زيادة عدد القائمين بعملية فحص التقرير قبل الإصدار لتقليل الإختناق الحاصلة في هذه المرحلة، إعادة تصميم نظام سير مسودة التقرير من بداية تقديمها ولحين الإصدار، تحديد وحذف بعض الأنشطة التي لا تضيف قيمة لعملية التدقيق)

سابعاً: الخطوة (7) العودة إلى الخطوة الثالثة: وفي هذه الخطوة يتم البحث عن القيد الذي سيكون القيد الرئيسي للنظام وتطبيق الخطوات ذاتها تحقيقاً لعملية التحسين المستمر.

الإستنتاجات

1- تدعم نظرية القيود نظام معلومات فاعل في ديوان الرقابة المالية الإتحادي يختص بإدخال ومعالجة المعلومات، فضلاً عن توصيل نتائج ذلك النظام بصورة فاعلة وفي التوقيت المناسب.

2- وجود العديد من القيود والإختناقات الداخلية التي تكتنف عملية التدقيق والمتمثلة بالنقاط الآتية: -

أ- زيادة الطلب على منتج الديوان مع عدم وجود طاقة كافية لمقابلة هذا الطلب، إذ بلغت نسبة العجز في

الطاقات (24%، 25%، 26، 14%)، خلال السنوات (من 2011 إلى 2014) على التوالي.

ب- تركيز عملية فحص جودة التقارير في المراحل النهائية مما أدى الى التأخر في إصدار أغلب التقارير.

3- وجود بعض القيود الخارجية مفروضة من البيئة الخارجية على والتي تتلخص بالنقاط الآتية: -

أ- عدم تقديم البيانات المالية في المواعيد المحددة وفق القوانين وتعليمات الأمانة العامة لمجلى الوزراء،

فضلاً عن وجود بيانات مالية متراكمة لم تقدم من سنوات سابقة والتي بلغ عددها (111، 84، 102،

196) خلال السنوات (من 2011 إلى 2014) على التوالي.

ب- ضعف الكفاءة المحاسبية ونظام الرقابة الداخلية للجهات محل التدقيق، مما يتطلب بذل جهد إضافي في عملية التدقيق نتيجة عدم الإطمئنان للنظام المعلومات المحاسبي والرقابي في هذه الجهات.

4- يساعد أسلوب الجدولة الذي جاءت به نظرية القيود على توازن الطاقات في مراحل عملية التدقيق، فضلاً عن وضع سرعة لأدائها عن طريق تنفيذ المهام المخططة على وفق المراحل المقيدة والتي تم وضع مخزون أمان أمامها مع مراقبة عملية البدء بهذه المهام عن طريق الإتصال.

5- يساعد أسلوب التفكير المنطقي كأداة تحليلية مبتكرة في تحديد أصل المشكلة بصورة فاعلة عن طريق الأشجار المنطقية المستخدمة في دراسة الواقع الحالي، ومن ثم محاولة إيجاد الحلول الكفيلة بتحقيق الهدف النهائي المرغوب تحقيقه، عن طريق تقسيم الأهداف الرئيسية إلى أهداف فرعية ومحاولة تشخيص العوائق التي تعرقل هذه الأهداف الفرعية.

التوصيات

- 1- ضرورة تبني مفهوم نظرية القيود على ديوان الرقابة المالية الإتحادي، والتي ستحسن من أداء عملية التدقيق عن طريق إزالة القيود وفك الإختناقات عن طريق أساليب نظرية القيود الخاصة بالجدولة والتفكير المنطقي، وبما يعظم مخرجات الديوان مع الحفاظ على جودة منتجه المتمثل بالتقارير الرقابية.
- 2- ضرورة التنسيق مع الجهات العليا ذات العلاقة لحث الجهات الخاضعة للرقابة بتقديم البيانات المالية بالمواعيد المحددة، بموجب ضوابط محددة وإتخاذ ما يلزم بشأن الجهات التي تتأخر عن تلك المواعيد.
- 3- الاهتمام بوقت الإنجاز المخطط والفعلي وتوزيعه على مستوى مراحل عملية التدقيق ومحاولة التخلص من الأنشطة التي لا تضيف قيمة لتقرير التدقيق، وصولاً لتحقيق سمة التوقيت لتقارير الديوان.
- 4- تخطيط عملية التدقيق مع مراعاة وجود قيود داخلية وخارجية فضلاً عن قيود الوقت بغية عدم زيادة نقاط الإختناق وتراكم التقارير أمام المستويات الإدارية المختلفة دون وجود طاقة كافية لإصدارها، مع اعتماد أساليب علمية في عملية التنبؤ في إعداد الخطة خصوصاً التكاليف الخاصة.

المصادر العربية:

- 1- الصباغ، احمد عبد المولى، العشماوي، كامل السيد احمد واحمد، عادل عبد الرحمن، "اساسيات المراجعة ومعاييرها"، مراجعة احمد عبد المولى الصباغ، مركز جامعة القاهرة للتعليم المفتوح، القاهرة، مصر، 2008.
- 2- العشماوي، محمد عبد الفتاح، "محاسبة التكاليف: المنظورين التقليدي والحديث"، الطبعة الأولى، دار اليازوري للنشر، عمان - الأردن، 2011.
- 3- البغدادي، صلاح صاحب شاكر وعبد العزيز، ماجدة عبد المجيد، "البعد الاستراتيجي لنظرية القيود وأثره في ترشيد القرارات" بحث تطبيقي في الشركة العامة للصناعات الجلدية"، مجلة دراسات محاسبية ومالية، المجلد الثامن، العدد 25، الفصل الرابع، 2013.
- 4- زغلول، جودت عبد الرؤوف "منظور انتقادي لنظرية القيود وتداعياتها المكتسبة من فكر المحاسبة الإدارية" مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية، العدد 1، المجلد 45، يناير 2008.
- 5- المعاضيدي، منى سالم، الحديدي، هشام عمر "التكامل ما بين نظرية القيود (TOC) ونظام الكلفة على أساس الأنشطة (ABC) ودوره في تحسين الربحية" مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، العدد 18، 2008، ص (206-177).
- 6- عبد العزيز، ماجدة عبد المجيد، "البعد الاستراتيجي لنظرية القيود وأثره في ترشيد القرارات"، بحث تطبيقي في الشركة العامة للصناعات الجلدية"، أطروحة دكتوراه تخصص كلفة مقدمة الى مجلس المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية - جامعة بغداد، 2011.
- 7- هويرف، شيماء عباس "تخطيط عملية التدقيق وتنفيذها باستخدام أساليب إدارة الوقت وأثره في جودة عملية التدقيق" بحث تطبيقي في ديوان الرقابة المالية الاتحادي، أطروحة دكتوراه تخصص محاسبة قانونية مقدمة الى مجلس المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية - جامعة بغداد، 2013.

Foreign References

1. Arens, Alvin, Elder, Randal J. & Beasley, Mark S., "Audit and Assurance Services: An Integrated Approach", Pearson Education, Inc., USA, 2014.
2. Arnold, J. R. Tony, Chapman, Stephen N. & Clive, Lloyd M., "Introduction to Materials Management", 6th ed., Pearson Education, Inc, USA, 2008.
3. Garrison, Ray, h., Noreen, Eric, W., & Brewer, Peter C., "managerial accounting" 15th ed., McGraw-Hill Education, Inc., U.S.A, 2015.
4. Goldratt, Eliyahu M, " Theory of Constraints Handbook" edited by James F, Cox III & John G, Schleier, USA, 2010.
5. Hay, David, Knechel, W. Robert & Willekens, Marleen, "The Routledge Companion to Auditing", Routledge Taylor & Francis Group, London, 2014.
6. Hilton, Ronald W., "Managerial Accounting, Creating value in dynamic business environment " 9th ed., The McGraw – Hill Companies, Inc. USA. New York .2011.
7. Hilton, Ronald W., Maher, Michael W., & Selto, Frank H., " Cost Management, Strategies for Business Decisions" 3rd ed., The McGraw – Hill Companies, Inc. USA. New York .2006.
8. Horngren, Charles T., Datar, Srikant M., & Rajan, Madhav V., "Cost Accounting, A Managerial Emphasis", 15th ed., Pearson Education, Inc., USA, 2015.
9. Horngren, Charles T., Datar, Srikant M., Foster, George, Rajan, Madhav V. & Ittner, Christophe "Cost Accounting, A Managerial Emphasis", 13th ed., Pearson Education, Inc., USA, 2009.
10. Kinney, M. Raiborn, C; "Cost Accounting Foundations and Evolutions", 8th ed., South-Western, USA, 2011.

11. Messier Jr, William F., Glover, Steven M. & Prawitt, Douglas F., "Auditing & Assurance Services: A Systematic Approach", 10th ed., McGraw-Hill Education, USA, 2016.
12. Porter, Brenda, Simon, Jon & Hatherly, David, "Principles of External Auditing", 2nd ed., John Wiley & Sons Ltd, USA, 2003.
13. Ricketts, John Arthur, "Reaching the Goal", International Business Machines Corporation, USA, 2008.
14. Smith, Debra, "The Measurement Nightmare, How the Theory of Constraints Can Resolve Conflicting Strategies, Policies, and Measures", Taylor & Francis Group, LLC, USA, 2015.
15. Warren, Carl S., Reeve, James M., & Duchac, Jonathan E., "Financial and Managerial Accounting", 13th ed., Cengage Learning, USA, 2016.
16. Polito, Tony & Capen, Margaret M., "Theory of Constraints Thinking Processes: A Copy Shop Case Application", The Journal of American Academy of Business, Cambridge, September 2014, Vol. 20, Num. 1, pp33-39.
17. Watson, Kevin J., Blackstone, John H., & Gardiner, Stanley C., "The Evolution of a Management Philosophy: The Theory of Constraints", Journal of Operations Management, March 2007, Vol.25, Issue2, PP .387-402.
18. Groop, Johan, "Theory of Constraints in Field Service: Factors Limiting Productivity in Home Care Operations" doctoral dissertation, Department of Industrial Engineering and Management, Aalto University, 2012.

الملحق (1)
الطاقات الرقابية المخططة والمنجزة

2014			2013			2012			2011			المهام
نسبة الإنجاز %	الطاقات الرقابية المنجزة	الطاقات الرقابية المخططة	نسبة الإنجاز %	الطاقات الرقابية المنجزة	الطاقات الرقابية المخططة	نسبة الإنجاز %	الطاقات الرقابية المنجزة	الطاقات الرقابية المخططة	نسبة الإنجاز %	الطاقات الرقابية المنجزة	الطاقات الرقابية المخططة	
125	255858	203982	149	230303	154319	147	220286	149714	168	221453	132030	تدقيق المشروعية
56	155467	278621	77	158395	206742	61	123252	200964	58	101448	173723	تقويم الأداء
57	33664	58746	70	31397	45078	62	27037	43930	71	27197	38518	مهام تطويرية
81	4849	5986	100	4480	4490	98	4344	4418	97	3783	3896	مهام إستشارية
86	32568	37713	79	26232	33121	101	33269	32842	104	30671	29440	مهام إدارية
105	7933	7549	166	11182	6724	84	6325	7504	107	7993	7463	إدارة العمل الرقابي
83	490339	592597	103	461989	450474	94	414513	439372	102	392545	385070	اجمالي

المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على تقارير متابعة الخطة السنوية لديوان الرقابة المالية الإتحادي.

الملحق (2) مخرجات خطة العمل الرقابي

2014			2013			2012			2011			نوع التقرير
النسبة %	منفذ	مخطط	النسبة %	منفذ	مخطط	النسبة %	منفذ	مخطط	النسبة %	منفذ	مخطط	
%67	650	975	%57	483	849	%60	496	822	%57	451	792	حساب ختامي
-	-	-	%53	376	707	%49	352	717	%40	247	623	حساب ختامي متراكم
%63	609	972	%83	651	787	%92	688	747	%94	647	690	نتائج اعمال
%89	350	395	%74	383	516	%92	435	471	%100	443	441	دوري
%35	101	285	%12	67	558	%71	303	427	%65	129	197	تقويم أداء
%76	323	424	%51	279	550	%84	336	400	%75	252	338	زيارات تفتيشية
%135	4007	2962	%147	4391	2982	%343	5815	1693	%145	2855	1973	عقود
-	742	-	-	726	-	%996	837	84	%297	690	232	أخرى
%113	6782	6013	%106	7356	6949	%173	9262	5361	%108	5714	5286	الإجمالي

المصدر: إعداد الباحث بالإعتماد على تقارير متابعة خطة العمل الرقابي.