

The importance of the operational auditing instilling confidence on the report of the external auditor

Zakia Seid benzerrouk

Khaldah Abdallah Mohammed Esawi

Faculty of Business || Jouf University || KSA

Abstract: The basic topic of This research is to evaluate, from the professionals" point of view, the effectively of the operational auditing in instilling confidence on the report of the external auditor. It also presents a Field study on a sample drawn from the board of governors of the accounts. To achieve This point, the research depends on the employment of a theoretical model which includes a number of indicators that would be invoked in the Field study. These indicators are linked to the extent of the clarity and comprehensiveness of the approach in supporting the credibility of the report of the external auditor.

To achieve thèse objectives, the researchers suggested the following assumptions:

-The basic assumption:

-The operational auditing participates in supporting the credibility of the external auditor reports.

-The minor assumptions:

1-The operational auditing is a modern concept which expanded to include the measurement of the quality and effectiveness and performance évaluation, which Will contribute to establish the credibility of the report of the External Auditor.

2- There is an impact of the operational auditing in reducing the risks to give greater credibility to the report of the External Auditor.

The researchers found the following results:

1-The study asserts that the expansion of the operational auditing to include the measurement of the effectively and performance évaluation contribute in instilling credibility on the report of the external auditor. The study also proved, through the practical analysis, that the expansion in this type of auditing contribute and adds credibility on the report of the external auditor and this point asserts the achievement of the first assumption.

2- The study also proved that there is a relationship between the operational auditing and reducing the risks to increase the credibility of the report of the external auditor. This point asserts the achievement of the second assumption.

3-The study also asserted the relationship between the operational auditing and achieving the credibility of the report of the external auditor.

Keywords: Operational Audit, Credibility, Accounting, Algeria.

أهمية التدقيق التشغيلي في تحقيق مصداقية تقرير المدقق الخارجي من وجهة نظر محافظي الحسابات بالجزائر

زكية سعيد بن زروق

خالدة عبد الله محمد عيساوي

كلية الأعمال || جامعة الجوف || المملكة العربية السعودية

الملخص: هدف البحث إلى تحقيق الهدف الرئيسي التالي:

• هل المخاطر التي يتعرض لها التدقيق التشغيلي يؤثر على مصداقية تقرير المدقق الخارجي؟ يحاول هذا البحث تقييم فاعلية التدقيق التشغيلي في إضفاء الثقة على تقرير المدقق الخارجي من وجهة نظر المهنيين، ويقدم دراسة ميدانية مطبقة على عينة مسحوبة من مجتمع محافظي الحسابات. ويعتمد البحث في تحقيق ذلك على توظيف نموذج نظري يقدم عدداً من المؤشرات التي سوف يتم الاستناد إليها عند إجراء الدراسة الميدانية. ترتبط هذه المؤشرات تحديداً بمدى وضوح المنهج وكفائته وشموليته لدعم مصداقية تقرير المدقق الخارجي.

لتحقيق الهدف اختبر الباحثان الفرضيات التالية:

• الفرضية الرئيسية: يساهم التدقيق التشغيلي في دعم مصداقية تقارير المدقق الخارجي.

الفرضيات الفرعية:

1- التدقيق التشغيلي مفهوم حديث توسع نطاقه ليشمل قياس الكفاءة والفاعلية وتقييم الأداء مما يساهم في إضفاء المصداقية على تقرير المدقق الخارجي.

2- يوجد أثر للتدقيق التشغيلي على خفض المخاطر لإعطاء مصداقية أكبر على تقرير المدقق الخارجي.

توصلت الباحثتان إلى عدة نتائج كما يلي:

1- بينت الدراسة أن توسع التدقيق التشغيلي ليشمل قياس الكفاءة والفاعلية وتقييم الأداء يساهم في إضفاء المصداقية على تقرير المدقق الخارجي، وبينت الدراسة من خلال التحليل العملي بأن التوسع في هذا النوع من التدقيق يضي المصداقية على تقرير المدقق الخارجي مما يشير إلى قبول الفرضية الأولى..

2- كما بينت الدراسة أنه يوجد أثر للتدقيق التشغيلي على خفض المخاطر لإعطاء مصداقية أكبر على تقرير المدقق الخارجي. من خلال التحليل العملي بأن اعتماد التدقيق التشغيلي يعمل على تخفيض المخاطر إلى مستوى مقبول وبالتالي يمكن أن يساهم في دعم المصداقية على تقرير المدقق الخارجي، مما يشير إلى قبول الفرضية الثانية. 3- خلصت الدراسة أيضا إلى أن مدخل التدقيق التشغيلي يساهم في تحقيق مصداقية تقرير المدقق الخارجي.

الكلمات المفتاحية: التدقيق التشغيلي، المصداقية، المحاسبة، الجزائر.

مقدمة:

كون مهنة التدقيق هي عملية منظمة وهادفة تسعى للخروج بتأكيد معقول عن عدالة القوائم المالية بصفة خاصة وتقرير المدقق الخارجي بصفة عامة، لذا فهي تقوم بخدمة العديد من الأطراف ذات العلاقة، حيث أن مهنة التدقيق تعتبر خدمة وضمنان جودة المعلومات فإن إضفاء الثقة على تقرير المدقق الخارجي من أهم أهدافها التي تسعى إلى تحقيقها لذلك سعى العديد من الباحثين المتخصصين إلى ضرورة التوجه نحو منهج التدقيق القائم على مخاطر الأعمال، وأهم مرتكزاته التدقيق التشغيلي الذي هو محور دراستنا.

1- الإطار المنهجي:

1- مشكلة البحث:

يقوم البحث على السؤال الرئيسي التالي:

كيف يمكن أن يساهم التدقيق التشغيلي في دعم مصداقية تقرير المدقق الخارجي؟
يتفرع عن السؤال الرئيسي السؤالين الآتيين:

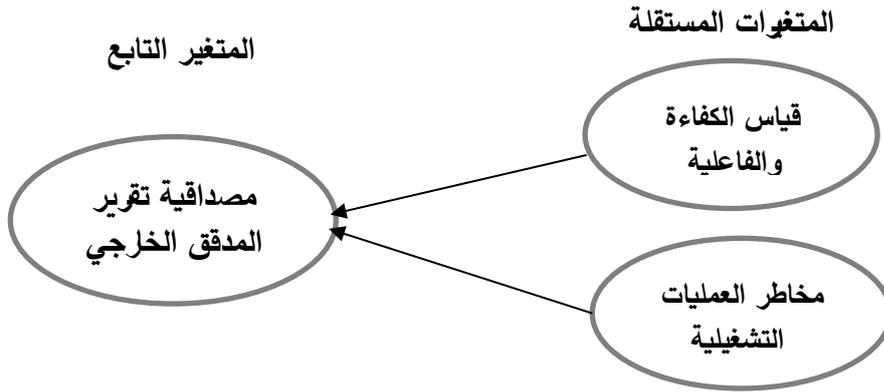
1. هل مسيطرة نطاق التدقيق التشغيلي للتطورات الحديثة ليشمل قياس الكفاءة والفاعلية وتقييم الأداء يساهم في إضفاء المصداقية على تقارير المدقق الخارجي؟
2. هل المخاطر التي يتعرض لها التدقيق التشغيلي يؤثر على مصداقية تقرير المدقق الخارجي؟

2- فرضيات البحث:

الفرضية الرئيسية: يساهم التدقيق التشغيلي في دعم مصداقية تقارير المدقق الخارجي
الفرضيات الفرعية:

1. التدقيق التشغيلي مفهوم حديث توسع نطاقه ليشمل قياس الكفاءة والفاعلية وتقييم الأداء مما يساهم في إضفاء المصداقية على تقرير المدقق الخارجي.
2. يوجد أثر للتدقيق التشغيلي على خفض المخاطر لإعطاء مصداقية أكبر على تقرير المدقق الخارجي.

نموذج الدراسة:



3- أهمية البحث:

يستمد هذا البحث أهميته من الحاجة إلى توافر أساس يمكن الاستناد إليه في تقديم حلول مستقبلية ملائمة يتمثل في تبني منهجي تدقيق جديد يتسم بالكفاءة والفاعلية، وذلك من خلال استخدام مدخل التدقيق التشغيلي يقوم على أساس تقدير أوسع للمخاطر وفهم أعمق لبيئة الجهة الخاضعة للتدقيق تكفل بتوافر مصادر بيانات فاعلة لمتخذي القرارات الاستثمارية، بما فيها تقارير المدقق الخارجي التي يتم إعدادها واعتمادها من قبل المهنيين، خاصة في ظل ندرة الدراسات والبحوث التي تناولت المواضيع المتعلقة بهذا المنهج.

4- هدف البحث:

يحاول هذا البحث تقييم فاعلية التدقيق التشغيلي في إضفاء الثقة على تقرير المدقق الخارجي من وجهة نظر المهنيين، ويقدم دراسة ميدانية مطبقة على عينة مسحوبة من مجتمع محافظي الحسابات. ويعتمد البحث في تحقيق ذلك على توظيف نموذج نظري يقدم عدداً من المؤشرات التي سوف يتم الاستناد إليها عند إجراء الدراسة الميدانية. ترتبط هذه المؤشرات تحديداً بمدى وضوح المنهج وكفاءته وشموليته لدعم مصداقية تقرير المدقق الخارجي.

5- منهجية الدراسة:

تقتضي طبيعة المنهجية البحثية المستخدمة اختبار الفرضيات السابقة الذكر، وعلى ذلك فسيتم الاعتماد عند إجراء الدراسة الميدانية- والتي سيتم من خلالها جمع البيانات المطلوبة- على استخدام استمارة استبيان تم تصميمها بما يتلاءم مع مضمون هذه الفرضيات تمهيداً لاختبارها وتحليل ومناقشة النتائج إحصائياً. وقد تم تحديد مجتمع البحث، وسيتم الاعتماد على أسلوب الاختيار القصدي في تمثيل عينة من هذه الفئة. وفيما يتعلق بأساليب تحليل البيانات التي من المنتظر أن تفرزها قائمة الاستبانة المستخدمة، سيتم استخدام مجموعة من الأساليب والاختبارات الإحصائية من خلال برنامج (SPSS).

الدراسات السابقة:

1- دراسة د/ يونس عليان الشويكي 2014 م:

هدفت هذه الدراسة إلى:

- التعرف على الجوانب الإيجابية المساعدة على تحسين جودة التدقيق الداخلي بما يحد من خطر الأحكام الشخصية لمعدي القوائم المالية.
- تعرف مدى كفاءة المدقق الداخلي وفاعليته في تطبيق معايير التدقيق الداخلي المتعارف عليها. لتحقيق تلك الأهداف اختبر الباحث الفرضيات التالية:
الفرضية الأولى: لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين آليات عمل المدقق الداخلي وقانون التدقيق الداخلي في البنوك التجارية بما يحد من مخاطر الأحكام الشخصي
الفرضية الثانية: لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين جودة التدقيق الداخلي وتحقيق المصادقية والحد من مخاطر الأحكام الشخصية للمحاسبين في البنوك التجارية.
الفرضية الثالثة: لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين كفاءة التدقيق الداخلي وفعالته والعوامل السلوكية والبيئة المحيطة بعمل المدققين.
وتوصلت هذه الدراسة إلى عدة نتائج أهمها:
أن هناك التزاماً جيداً ومقبولاً بمعايير التدقيق الداخلي، وخصوصاً المعايير التي تتعلق بالصفات كالاستقلالية والموضوعية والكفاءة وبندل العناية المهنية الواجبة، كذلك هناك ارتباط طردي بين جودة التدقيق الداخلي وحجم رأس مال البنوك التجارية، كذلك هناك نقص في عدد المدققين الداخليين.
وأهم توصياتها: على البنوك التجارية الأردنية تعيين عدد كافٍ من المدققين الداخليين المؤهلين، وإعادة تأهيل المدققين باستمرار.

2- دراسة هناء صولي:

- "ما مدى مصداقية مراجعة حسابات القوائم المالية المعدة وفق أسس المحاسبة الإبداعية؟".
وللإجابة على هذا التساؤل تم اختبار الفرضيات التالية:
- تعتبر المراجعة عموماً فحص انتقادي للدفاتر والمستندات المحاسبية الخاصة بالمؤسسة والقوائم المالية هي وسيلة توصيل المعلومات للأطراف الخارجية.
 - يمكن أن يحقق الضريبي مكاسب شخصية.

- يمكن استخدام عدة اساليب للتهرب الضريبي كالمبالغة في تقييم الاصول غير الملموسة او تخفيض قيمة الايرادات المحققة.

هدفت الدراسة الى: الغاء الضوء على مفهوم المراجعة والقوائم المالية والتعرف على المحاسبة الابداعية واهم مجالاتها.(هذا ما يميزه عن الدراسة الحالية).

توصلت الدراسة إلى عدة نتائج اهمها:

تؤثر المحاسبة تأثير إيجابي على قائمة الدخل وان اكثر الاساليب المستخدمة في قائمة المركز المالي هي الاستثمارات طويلة الاجل يتم تغييرها إلى حقوق ملكية كما تؤثر المحاسبة الابداعية على قائمة التدفقات النقدية إيجابيا.

وأوصت الدراسة بعدد من التوصيات اهمها:

- زيادة الاهتمام بمراجعة التقارير المالية من قبل مكاتب المراجعة.
- زيادة الوعي المحاسبة وتنمية الثقافة المحاسبية بشأن المحاسبة الابداعية.

3- دراسة حيدر صباح حسن واخرون 2016 م:

يهدف البحث بشكل اساسي إلى دور المدقق الخارجي في دعم وتطوير المعلومات المحاسبية.(هذا ما يميزه عن الدراسة الحالية)

ولتحقيق هدف البحث اختبر الباحث الفرضية التالية: أن جودة المعلومات المحاسبية تؤدي إلى اتخاذ قرارات ملائمة وان المدقق الخارجي يلعب دورا في دعم نظام المعلومات المحاسبي.

توصل الباحث إلى عدة نتائج اهمها:

1. هناك دور غير مباشر للمدقق الخارجي في تطوير الأداء المحاسبي.
2. ان الاعتماد على المدقق الكفاء من شأنه تحسين قرارات الإدارة.
3. ان متابعة الإدارة لتقارير المدقق الخارجي يساعد في تحقيق أهداف المنشأة.

واوصى بعدد من التوصيات اهمها:

1. ضرورة فحص وتقويم الرقابة بشكل دوري.
2. ضرورة استخدام المعايير المهنية من قبل المدقق الخارجي في الحكم على سلامة المركز المالي.
3. ضرورة متابعة الإدارة لملاحظات المدقق الخارجي لأنه يساهم في تحقيق أهداف المنشأة.

2- الإطار النظري:

أولاً: مخاطر بيئة التشغيل والنتيجة عن العمليات التشغيلية

يركز التدقيق الداخلي وفقاً للأهداف التقليدية على كشف الأخطاء والغش والتزوير في الدفاتر والسجلات المحاسبية حيث كان هدف التدقيق قاصراً على التأكد من الدقة الحسابية للدفاتر والسجلات وما تحويه من بيانات ومطابقة القوائم المالية مع تلك الدفاتر دون ابداء رأي في محاييد حول أكثر من ذلك ومع تطور البيئة الاقتصادية والصناعية أصبح التدقيق الداخلي لا يلبي التطورات الحاصلة، لذا ظهر لما يسمى بالتدقيق التشغيلي الذي يعد أحد المفاهيم الحديثة والمهمة للتدقيق الداخلي الحديث.⁽¹⁾

1-2 مفهوم التدقيق التشغيلي:

يعرف التدقيق التشغيلي بأنه فحص مستقل يشمل جميع جوانب ووظائف التنظيم وتشتمل على فحص منظم لكافة أنشطة الشركة أو لقسم معين وعلاقته بأهداف معينة.⁽²⁾

كما عرف على أنه فرع من التدقيق الداخلي، لفحص كفاءة وفاعلية أنشطة الوحدة الاقتصادية وتقييم كل أنواع الأنشطة على مستوى الشركة، وبالتالي فالتدقيق التشغيلي يركز على الأنشطة، وتدقيق الأنشطة يرتبط بالوظائف مثل ما هي نسبة الوحدات المعيبة في الإنتاج مرتفعة، أو لماذا معدل دوران العاملين مرتفع، وكل الأهداف تكون مشتركة للتدقيق التشغيلي هو تعظيم رفاهية الشركة⁽³⁾.

وعرف التدقيق التشغيلي بأنه يتضمن الحصول على تقييم متقدم حول الكفاءة والفاعلية للأنشطة التشغيلية للشركة والمرتبطة بالأهداف المحددة.⁽⁴⁾

وتناول البعض التدقيق التشغيلي بأنه عبارة عن تدقيق منهجي منظم للإجراءات والطرق التي تتبع في تشغيل التنظيم أو جزء منه لتقييم الكفاءة والفاعلية في استخدام الموارد، وبالتالي فالهدف من هذا التدقيق هو تقييم الأداء وتحديد أي المجالات التي تحتاج إلى تحسين وتطوير في الأداء مع أبداء التوصيات الخاصة في ذلك ويسمى هذا النوع من التدقيق في بعض الأحيان بتدقيق الأداء أو التدقيق الإداري.⁽⁵⁾

ويجب أن يكون للتدقيق التشغيلي معايير محددة، وأن الفاعلية تتعلق بإنجاز الأهداف ومن أمثلتها إنتاج المنتجات دون عيوب، بينما تتعلق الكفاءة، فيما إذا كان قد تم إنتاج المنتجات بالحد الأدنى من التكلفة.⁽⁶⁾ بالتالي فإن الكفاءة والفاعلية تعني إنتاج منتجات بجودة عالية وكلفة مخفضة.

2-2 الأداء كمفهوم بين الكفاءة والفعالية:

1-2-2 مفهوم الأداء

إن شيوع استخدام مصطلح الأداء في الأدب التسييري وكثرة استعماله، فهو قد يستخدم للتعبير عن مدى بلوغ الأهداف أو عن مدى الاقتصاد في الموارد، كما نجده في كثير من الأحيان يعبر عن انجاز المهام.

ومن منطلق المعالجة الشمولية للمنظمة يربط الباحثون الأداء بمدى بلوغ هذه الأخيرة لأهدافها وبمدى الاقتصاد في استخدام الموارد، وبعبارة أخرى يستخدم للتعبير عن مستويات الكفاءة والفعالية التي تحققها الشركة.

هناك من الباحثين من ينظر إلى الأداء على أنه "علاقة الموارد المخصصة والنتائج المحققة".⁽⁷⁾

هذا التعريف يحاول ربط نتائج الشركة بالموارد المستخدمة في تحقيقها، إلا أن هذا التعريف غير كاف لأنه يحصر الأداء في أحد شقيه و أهمل نسبة إنجاز الأهداف. فما فائدة الاقتصاد في التكاليف أو تدنيها إلى أدنى المستويات دون بلوغ الأهداف.

ويرى البعض على أن الأداء هو مركز ذو مسؤولية ما يعني الفعالية والإنتاجية التي يبلغ بهما هذا المركز الأهداف التي قبلها. الفعالية تحدد في أي مستوى تتحقق الأهداف. الإنتاجية تقارن النتائج المتحصّل عليها بالوسائل المستخدمة في ذلك".⁽⁸⁾

حسب هذا التعريف يتبين أن الأداء يتمثل في عنصرين هما الفعالية والإنتاجية، أي هناك عنصرين للمقارنة، العنصر الأول معناه درجة بلوغ الهدف، والعنصر الثاني هو الإنتاجية المتمثلة في العلاقة بين النتائج المحققة فعلا والوسائل المستخدمة لبلوغها. ويلاحظ في هذا التعريف خلط فيما هو متفق عليه تقريبا، لأن التعريف الذي أعطي للإنتاجية هو تعريف للكفاءة، والإنتاجية في حقيقة الأمر ما هي إلا علاقة بين الإنتاج وعوامل الإنتاج المستخدمة لتحقيقه، ويرى بعض الباحثين أن الإنتاجية تحسب لعنصر وحيد من عناصر الإنتاج وهو عنصر العمل، فالإنتاجية

إذن ليست بالعلاقة بين النتائج والموارد المستخدمة في تحقيقها، بل هي معيار ومؤشر يمكن قياس أداء الوظيفة الإنتاجية.

ويرى بعض الباحثين في الأداء على أنه "مستوى تحقيق الأهداف"⁽⁹⁾. وهذا المستوى يقاس باستخدام المؤشرات هذا التعريف يحصر الأداء في نسبة إنجاز الأهداف أي أن الأداء هو الفعالية، هذا صحيح لكن غير كاف، لأنه لا يمكن الحكم على المؤسسة بأنها تحقق أداء جيد بمجرد تحقيقها للأهداف المناطة إليها، فالشركة قد تتمكن من ذلك ولكن بالاستغلال المفرط للموارد. أين الأداء في مثل هذه الحالة! ويرى البعض الآخر أن الأداء مفهوم لا يمكن تقييده بتعريف وحيد، بل تحديده في استمرار وتطور بالإضافة إلى ذلك فهو متعدد الأبعاد.⁽¹⁰⁾

والباحثان يعتمدان في بحثهما التعريف الذي يرى أن الأداء يتكون من عنصرين أساسيين هما: الكفاءة والفعالية. الذي يعني الربط بين الوسائل المستخدمة والنتائج المحققة، والذي يطرح إشكالية الكفاءة المعبر عنها بالسؤال: هل النتائج المتحصلة عليها تحققت بأدنى تكلفة؟ والربط بين الأهداف والنتائج يطرح إشكالية فعالية الشركة: الشركة الفعالة هي التي تبين القدرة على بلوغ الأهداف المسطرة من خلال مسؤوليتها، وذلك من خلال المواطن التي يشملها التدقيق.

2-2-2 مفهوم الكفاءة:

تعرف الكفاءة على أنها: إنجاز الأعمال بطريقة اقتصادية تضمن الوصول للأهداف المرتقب تحقيقها. وهي تعني الحصول على أكبر كمية، نظير ما هو أقل أو أقل بتكلفة. وبمعنى آخر إبقاء التكاليف في حدودها الدنيا والأرباح في حدها الأقصى. فهو مفهوم يربط بين المدخلات والمخرجات، وكلما كانت العلاقة موجبة، كلما تم الحكم على أن الشركة ذات كفاءة والعكس صحيح".⁽¹¹⁾

والكفاءة عموماً يتم قياسها انطلاقاً من معيار الاستخدام الأمثل للموارد، وهذا الأخير لا يتحقق إلا من خلال العملية الإدارية الاستراتيجية (الخطة الاستراتيجية متوسطة وطويلة الأجل)، والتي تسمح بالمراقبة الدورية وقياس مستويات الإنتاجية. بمعنى قياس الكفاءة الإنتاجية لمختلف عوامل الإنتاج المستعملة، وتحسب الكفاءة بالعلاقة التالية: الكفاءة = المخرجات / المدخلات.⁽¹²⁾

2-2-3 مفهوم الفعالية:

عرفت الفعالية بأنها فعل الأشياء الصحيحة وهي بذلك تتعلق بصحة القرار وفيها إذا كان مخرجاته مطلوبة أو لا، ولتحقيق الفعالية المطلوبة يجب أن تتكامل ثلاثة عوامل رئيسية هي الأفراد والهيكل والمعلومات.⁽¹³⁾

2-2-4 العلاقة بين الكفاءة والفعالية:

كثيراً ما يساوى بين مفهوم الفعالية ومفهوم الكفاءة، علماً بأن المصطلحين مختلفان ومترابطان، فالفعالية تعني كما يقول دراكر "ماذا نعمل؟"، أما الكفاءة فتعني "كيف نعمل؟". أي أن الفعالية تعبر عن مدى صلاحية العناصر المستخدمة، للحصول على النتائج المطلوبة، أي العلاقة بين العناصر المستخدمة وليست كميته. أما مفهوم الكفاءة فيهتم بكمية العناصر المستخدمة، أي العلاقة بين هذه العناصر كمدخلات ونسبة المخرجات (النتائج). لذلك فإن الكفاءة تم بانجاز الأعمال بأقصر وقت وأقل استخدام للعناصر، للحصول على النتائج المرغوبة.⁽¹⁴⁾

وهناك من يرى بأن كفاءة الأداء تتحقق عن طريق التصرف السليم في استخدام الموارد النادرة، حيث يكون الاستخدام على قدر الحاجة، بحيث لا يزيد فيؤدي إلى إضعاف قدرة المؤسسة أو الهيئة على الوفاء باحتياجاتها على المدى البعيد، ولا ينقص بالقدر الذي يعيق تنفيذ عملياتها العاجلة.⁽¹⁵⁾

فمعظم الباحثين يركزون على بعدي الأداء المتمثلة في الكفاءة والفعالية سواء في المستوى الاستراتيجي أو في المستوى التشغيلي الذي يعبر عنه هلي أنه "تلك العلاقة بين الموارد المخصصة والنتائج المحققة".⁽¹⁶⁾

ومنهم من يرى بأن الأداء هو "الكيفية التي تستخدم بها المؤسسة مواردها المادية والبشرية في سبيل تحقيق الأهداف المحددة"⁽¹⁷⁾.

حيث أنه لا يمكن الحكم على المنظمة التي تمكنت من بلوغ أهدافها أنها حققت مستويات جيدة من الأداء إذا كان ذلك قد كلفها الكثير من الموارد يفوق مثيلاتها، كذلك بالنسبة للمؤسسة التي تمكنت من توظيف كامل الموارد المتاحة لديها، إذا كان ذلك حقق لها نتائج دون مستوى الأهداف المسطرة، ومنه يمكن القول بأن الأداء يمثل العلاقة بين النتيجة والمجهود المبذول.⁽¹⁸⁾

2-2-5 مفهوم تقييم الأداء:

ينظر الكثير من الباحثين إلى عملية تقييم الأداء على أنها مرحلة أو جزء من عملية الرقابة، التي هي بالإضافة إلى عملية تقييم الأداء في حد ذاتها تتضمن أيضا دراسة الانحرافات أن وجدت لتحديد أسبابها وكذا التدابير الواجب إتخاذها.

ويعتبره MICHEL GERVAIS تقييم الأداء جزء من سلسلة العمل الإداري المتواصل، والذي يشمل مجموعة من الإجراءات التي يتخذها جهاز الإدارة سواء على مستوى مراكز الربحية أو الوحدة الاقتصادية، وذلك للتأكد من أن الموارد المتاحة تستخدم بكفاءة وفعالية وطبقا للمعايير الفنية والاقتصادية المحددة سابقا.⁽¹⁹⁾

يعرفه A.Silem على أنه:

"تقييم نشاط الشركة في ضوء ما توصلت إليه من نتائج في نهاية فترة مالية معينة، وهي تهتم أولا بالتحقق من بلوغ الأهداف المخططة والمحددة مقدما وثانيا بقياس كفاءة الشركة في استخدام الموارد المتاحة سواء أكانت موارد بشرية أو رأسمالية".⁽²⁰⁾

هناك العديد من أساليب التقييم من أهمها التحليل المالي، وكذلك استخدام الأهداف والمؤشرات كأسلوب أكثر ديناميكية لتقييم الأداء.⁽²¹⁾

من وجهة نظر المدققين نجد أن التدقيق التشغيلي يهتم بتقييم الأداء من خلال بعديه الكفاءة والفاعلية للأنشطة التشغيلية للمنظمة والمرتبطة بالأهداف المحددة والاستخدام الأمثل للموارد، ويوضح الشكل التالي وصفاً لمفهوم التدقيق الداخلي وفقاً للمفهوم الحديث والمتمثل في التدقيق التشغيلي..

مفهوم تقرير التدقيق الخارجي:

يعتبر تقرير التدقيق الخارجي الركيزة الأساسية التي تعتمد عليها الدوائر المختلفة التي يخدمها المدقق كدوائر الدولة.....وغيرهم لأن هذه الفئات تولي تقرير المدقق عناية فائقة حيث يعتمد عليها في اتخاذ قراراتها ورسم سياساتها الحالية منها والمستقبلية.⁽²²⁾

ينظر إلى تقرير المدقق الخارجي كمنتج نهائي لعملية تدقيق القوائم المالية السنوية للشركة،⁽²³⁾ وهي وسيلة أو أداة لتوصيل الرأي الفني المحايد للمدقق على القوائم المالية مجال التدقيق الخارجي. إلى مستخدمي التقرير.

من هنا يبرز العديد من التعريفات لتقرير المدقق الخارجي، فهناك من يرى أن هذه التقرير في جوهره هو عبارة عن 'رأي معطى بشكل ملائم يمكن الاعتماد عليه، هذا الرأي يشهد بأن الحسابات المعنية يمكن الاعتماد عليه، ويجب صياغة هذا الرأي باستخدام المصطلحات الشائعة في محيط المهنة'⁽²⁴⁾

كما يرى البعض الآخر أن تقرير المدقق الخارجي هو 'عبارة عن وثيقة مكتوبة صادرة عن شخص مهني يكون أهلاً لإبداء رأي في محاييد بهدف إعلام مستخدمي المعلومات حول درجة التطابق بين المعلومات الاقتصادية بمعناها المهني المتعارف عليه، الفحص الانتقادي المنظم لأنظمة الرقابة الداخلية والبيانات والمعلومات المحاسبية المبينة في الدفاتر والسجلات والقوائم المالية بواسطة المدقق الخارجي.

بما يتماشى ومتطلبات القانون ومعايير التدقيق الدولية، بهدف إبداء رأي في محاييد عن مدى دقة وصحة البيانات والمعلومات للاعتماد عليها، وما إذا كانت القوائم المالية التي أعدتها المؤسسة تعطي صورة صادقة وعادلة عن المركز المالي للمؤسسة ونتائج أعمالها في السنة المالية محل التدقيق.⁽²⁵⁾

2-4 أهمية تقرير المدقق الخارجي:

لتقرير المدقق الخارجي أهمية بالغة لكل الأطراف المهتمة بخدمة تدقيق القوائم المالية للشركة. وهم على النحو التالي:⁽¹⁾

- أهمية التقرير بالنسبة للمدقق نفسه - أهمية التقرير بالنسبة لإدارة المؤسسة المعنية
- أهمية التقرير بالنسبة لأصحاب المصالح في الشركة أو خارجها
- المساهمون - النقابات العمالية
- المصالح الحكومية - المنظمات المهنية
- البنوك ومؤسسات الإقراض الأخرى - المستثمرون المتوقعون
- المدينون و الدائنون - المتعاملين في سوق المال
- الجمهور

مما سبق اتضح أن لتقرير المدقق الخارجي أهمية كبيرة إذ يضيف الثقة على البيانات الواردة في القوائم كما أنه يعتبر خلاصة ما وصل له المدقق من عمله والنتائج الوحيد المائل أمام أعين الجمهور للنشاط الذي تؤديه مهنة التدقيق، ويعتمد عليه الكثيرون في اتخاذ قراراتهم.

الإطار التطبيقي

1- الإجراءات المنهجية للدراسة الميدانية

1-1 مجتمع وعينة الدراسة:

يتكون مجتمع الدراسة من محافظي الحسابات بالجزائر، ولقد تم توزيع استمارة الاستبيان على عينة مستهدفة تم اختيارها بصفة عشوائية تتكون من 110 محافظ حسابات بالجزائر، كما يوضحه الجدول (1):

الجدول (01): توزيع أفراد العينة وفقا للمتغيرات الشخصية

المتغير	الفئات	التكرار	النسبة
المسمى الوظيفي	مهني	70	70%
	مهني وأكاديمي	30	30%
	المجموع	100	100%
المؤهل العلمي	البكالوريوس	65	65%
	ماجستير	25	25%
	دكتوراه	10	10%
	المجموع	100	100%
سنوات الخبرة	1-5 سنوات	19	19%
	6-10 سنوات	28	28%
	11-15 سنة	21	21%
	15-20 سنة	22	22%
	21 سنة فأكثر	10	10%
	المجموع	100	100%

المصدر: بالاعتماد على نتائج تحليل الاستبيان ومخرجات برنامج SPSS

يتبين من الجدول رقم (01) فيما يتعلق بمتغير المسمى الوظيفي، بأن فئة المهنيين حصل على أعلى متوسط حسابي بلغ [70%] وبالمرتبة الأولى، ويليه في المرتبة الثانية المهنيين الأكاديميين بمتوسط حسابي [30%]. وفيما يخص متغير المؤهل العلمي فقد حصلت العينة من حملة شهادة البكالوريوس على أعلى متوسط حسابي بلغ [65%]، وحصل حملة الماجستير على ثاني أعلى متوسط حسابي بلغ [25%]، بينما حصل حملة شهادة الدكتوراه على متوسط حسابي بلغ [10%]. وهذا يدل على أن عينة الدراسة غالبية من حملة شهادة البكالوريوس. وفيما يتعلق بمتغير الخبرة فقد حصل أفراد عينة الدراسة ذوي الخبرة [6-10] سنوات على أعلى متوسط حسابي بلغ [28%]، يليها فئة الخبرة ما بين [16-20] بثاني أعلى متوسط حسابي بلغ [22%]، أما عن ثالث أعلى متوسط حسابي فكان من نصيب من نصيب فئة الخبرة من [11-15] بنسبة [20%]، أما عن فئة الخبرة من [1-5] سنوات فكانت رابع أعلى متوسط حسابي بلغ [19%]، فكانت الخبرة من [21- فأكثر] أقل متوسط حسابي بلغ [10%] وهذا يدل على أن عينة الدراسة من طوي الخبرة.

2-1 أدوات الدراسة ومصادر الحصول على المعلومات:

لغرض الحصول على البيانات الأولية والثانوية ولتنفيذ القصد من الدراسة تم الاعتماد على الكتب، المقالات، الدوريات ومراجعة الأدبيات السابقة من الرسائل الجامعية... وجمع البيانات الأولية من خلال الاستبانة كأداة رئيسية وذلك لما تتميز به من توفير للوقت والجهد، وتغطية لحجم العينة في فترة زمنية مناسبة، ولقد تم تصميم الاستبانة بما يتناسب وموضوع الدراسة.

وحيث أن البحث يستهدف التعرف على أهمية التدقيق التشغيلي في تحقيق مصداقية تقرير المدقق الخارجي من وجهة نظر محافظي الحسابات سواء أكانوا مهنيين فقط أو أكاديميين ومهنيين في نفس الوقت، حيث تضمنت الدراسة جزأين هما:

الجزء الأول: ويتعلق بالبيانات الشخصية لعينة البحث.

الجزء الثاني: فقد تناول أبعاد المتغير المستقل لبيان أهميته على دعم مصداقية تقرير المدقق الخارجي، وقد تضمن هذا الجزء ثلاث مجالات وهي: المجال الأول ويتعلق بقياس الكفاءة والفاعلية وتقييم الأداء الذي يساهم في إضفاء المصداقية على تقرير المدقق الخارجي.

ويشمل على 8 فقرات، بينما المجال الثاني وهي البنود المتعلقة بأثر التدقيق التشغيلي على خفض المخاطر لإعطاء مصداقية أكبر على تقرير المدقق الخارجي ويشمل على 5 فقرات، والمجال الثالث يتعلق ببنود مصداقية تقرير المدقق الخارجي ويشمل 6 فقرات. وبعد اتمام تصميم الدراسة تم قياس صدقها وثباتها وهي كالآتي:

3-1 الأساليب الإحصائية المستخدمة في الدراسة:

ولغرض تحقيق أهداف الدراسة، قامت الباحثتان باختبار نموذج الدراسة وفرضياتها، وتم استخدام (SPSS) (VERSION.20).

وتم تحديد مستوى التباين والأهمية وفقاً للمقياس الآتي: طول الفئة = [الحد الأعلى للبدل - الحد الأدنى للبدل]/عدد المستويات.

ثبات أداة الدراسة:

قام الباحث بإجراء اختبار مدى الاتساق الداخلي لفقرات الاستبانة، بحساب كرونباخ ألفا، التي تشير إلى قوة الارتباط بين فقرات الاستبيان، وكانت نتائج الاختبار كما يلي:

الجدول رقم (02) اختبار ثبات أداة الدراسة

الرقم	متغيرات الدراسة	عدد الفقرات	معامل كرونباخ ألفا
1	بنود قياس الكفاءة والفاعلية وتقييم الأداء	8	0.80
2	بنود أثر للتدقيق التشغيلي على خفض المخاطر لإعطاء مصداقية أكبر على تقرير المدقق الخارجي	5	0.86
3	بنود مصداقية تقرير المدقق الخارجي	6	0.84

من خلال ما تم عرضه من بيانات داخل الجدول تعتبر هذه الأخيرة صالحة لأغراض التحليل الإحصائي، حيث تعتبر نسبة الثبات للدراسة مرتفعة وهذا مقبول.

الوزن النسبي والمعالجات الإحصائية:

قامت الباحثتان باستخدام مقياس ليكرت الخماسي للإجابة على فقرات الاستبيان، وتحدد بخمسة مستويات على النحو التالي:

موافق بشدة بدرجة [5]، ومستوى موافق بدرجة [4]، ومستوى موافق إلى حد ما بدرجة [3]، ومستوى غير موافق بدرجة [2]، ومستوى غير موافق إطلاقاً بدرجة [1]. وجرى استخدام مقياس الحكم على النتائج الذي تم تقسيمه إلى [مرتفعة، متوسطة وضعيفة]، وذلك بتقسيم عدد الفئات على عدد البدائل الخمس وهي تمثل [ضعيفة جداً، ضعيفة، متوسط، مرتفعة ومرتفعة جداً] وبطريقة حسابية تكون المستويات الثلاثة كالتالي:

الجدول رقم: (02) تقسيم درجات الموافقة على فقرات الاستبانة

المتوسط	مستوى التبني
2.6 – 1	ضعيفة
3.4 – 2.7	متوسطة
5 - 3.5	مرتفعة

تم حساب المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لتقديرات أفراد عينة الدراسة حول كل متغير من متغيرات البحث:

4- تحليل النتائج واختبار الفرضيات:

المجال الأول: التدقيق التشغيلي مفهوم حديث توسع نطاقه ليشمل قياس الكفاءة والفاعلية وتقييم الأداء مما يساهم في إضفاء المصداقية على تقرير المدقق الخارجي.

الجدول رقم: (03)

رقم الفقرة	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الرتبة	درجة المساهمة
1	قياس الكفاءة والفاعلية وتقييم الأداء بمفهومها الحديث هي تطور طبيعي للتدقيق وتوسيع نطاق عملها إلى ما وراء النواحي المالية والمحاسبية.	4.15	1.06	1	مرتفعة
2	تقييم أداء كل وحدة تشغيلية وفقا لمقاييس معينة تساهم في تحقيق أهداف المؤسسة.	3.89	1.15	2	مرتفعة
3	توجد معايير للأداء يمكن على أساسها قياس الاستخدام الاقتصادي لمواردها.	3.62	1.34	3	مرتفعة
4	الحصول على معلومات توضيحية حول كيفية تنفيذ خطط وسياسات الإدارة في كافة الميادين التشغيلية.	3.30	1.25	4	متوسطة
5	التقرير التشغيلي يمكن الاعتماد عليها كأساس للعمل.	3.19	1.27	5	متوسطة
6	يعمل التدقيق التشغيلي على تدقيق كفاءة الأفراد العاملين بالمؤسسة المعنية والتقرير عنها.	3.00	1.25	6	متوسطة
7	يقوم المدقق التشغيلي بتدقيق التكاليف الحقيقية ومقارنتها بالتكاليف المعيارية.	2.72	1.48	7	متوسطة
8	يقوم التدقيق التشغيلي على مدى الجدوى المالية للعمليات وكفاءتها وفعاليتها.	2.70	1.42	8	متوسطة
	الدرجة الكلية	3.32	0.55		متوسطة

يظهر من الجدول 03 أن التدقيق التشغيلي مفهوم حديث توسع نطاقه ليشمل قياس الكفاءة والفاعلية وتقييم الأداء مما يساهم في إضفاء المصداقية على تقارير المدقق الخارجي كانت بشكل عام متوسط، إذ بلغ المتوسط الحسابي للدرجة الكلية [3.29]، بانحراف معياري [0.55]، وقد جاءت فقرات توسيع النطاق بدرجة مرتفعة إلى متوسطة، إذ تراوحت المتوسطات الحسابية للفقرات بين [2.70-4.15]، وقد جاءت في الرتبة الأولى الفقرة 1 وهي قياس الكفاءة والفاعلية وتقييم الأداء بمفهومها الحديث هي تطور طبيعي للتدقيق وتوسيع نطاق عملها إلى ما وراء النواحي المالية والمحاسبية. بمتوسط حسابي [4.15] بانحراف معياري [1.06].

بينما حصلت الفقرة 8 على أصغر متوسط حسابي والمقدر ب [2.70] وانحراف معياري [1.42] وهي يقوم التدقيق التشغيلي على مدى الجدوى المالية للعمليات وكفاءتها وفعاليتها ونلاحظ أن المتوسط الحسابي للفقرات مجتمعة هو [3.29] ومما سبق نلاحظ تحقق مصداقية تقارير المدقق الخارجي نتيجة شمول التدقيق التشغيلي لقياس الكفاءة والفاعلية وتقييم الأداء.

المجال الثاني: يوجد أثر للتدقيق التشغيلي على خفض المخاطر لإعطاء مصداقية أكبر على تقرير المدقق الخارجي.

الجدول رقم: (04)

رقم الفقرة	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الرتبة	درجة الأثر
10	يعمل التدقيق التشغيلي علي تحديد ومراقبة وقياس المخاطر بالاعتماد على المهارات والخبرات المطلوبة	3.70	1.36	1	مرتفعة
9	إن عملية تقييم ودعم خفض المخاطر يمكن أن تحدث تأثيراً جوهرياً علي تحقيق أهداف المؤسسة.	3.60	1.20	2	مرتفعة
11	يعمل التدقيق التشغيلي على ترتيب المخاطر حسب درجة الخطورة وأولويات مواجهاتها.	3.21	1.30	3	متوسطة
12	يتم استخدام الأساليب الحديثة مثل قوائم الاستبيان وورش العمل والمقابلات الشخصية [جميعها أو أي منها] في تحديد المخاطر المحيطة بالمؤسسة.	3.06	1.24	4	متوسطة
13	يؤدي تطبيق التدقيق التشغيلي إلى خفض المخاطر المحيطة إلى مستويات مقبولة	2.94	1.30	5	متوسطة
15	الدرجة الكلية	3.30	0.70		متوسطة

يظهر الجدول أن هناك وجود أثر للتدقيق التشغيلي على خفض المخاطر لإعطاء مصداقية أكبر على تقارير المدقق الخارجي، كان بشكل عام متوسط، إذ بلغ المتوسط الحسابي للدرجة الكلية [3.03]، بانحراف معياري [0.70]، وقد جاءت فقرات مجال أثر للتدقيق التشغيلي على خفض المخاطر لإعطاء مصداقية أكبر على تقرير المدقق الخارجي بدرجات متفاوتة من مرتفعة إلى متوسطة، إذ تراوحت المتوسطات الحسابية للفقرات بين [2.9-3.70]، وقد جاءت في الرتبة الأولى الفقرة 10 وهي يعمل التدقيق التشغيلي علي تحديد ومراقبة وقياس المخاطر بالاعتماد على المهارات والخبرات المطلوبة بمتوسط حسابي [3.70] بانحراف معياري [1.36]، بينما جاءت في الرتبة الأخيرة الفقرة 13 وهي يؤدي تطبيق التدقيق التشغيلي إلى خفض المخاطر المحيطة إلى مستويات مقبولة بمتوسط حسابي [2.94] بانحراف معياري [1.30]، ونلاحظ أن المتوسط الحسابي للفقرات مجتمعة بلغ [3.30] ويدل هذا على وجود أثر للتدقيق التشغيلي على خفض المخاطر لإعطاء مصداقية أكبر على تقرير المدقق الخارجي.

المجال الثالث: البنود التي تتعلق بمصداقية تقرير المدقق الخارجي.

الجدول رقم: (05)

رقم الفقرة	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الرتبة	درجة المصداقية
14	لا يتم التأكد من مصداقية القوائم المالية من قبل مدقق الحسابات الخارجي قبل عرضها على المستفيدين	3.85	1.09	2	مرتفعة
15	يؤدي تطبيق التدقيق التشغيلي إلى خفض المخاطر المحيطة إلى مستويات	4.01	1.06	1	مرتفعة

رقم الفقرة	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الرتبة	درجة المصدقية
	مقبولة				
16	لا يتم الإشراف على نشر تقرير المدقق الخارجي من قبل مدقق الحسابات الخارجي	3.65	1.22	3	مرتفعة
17	تعتبر القوائم المالية أداة رئيسية لمعرفة الوضع المالي للمؤسسة لذا يجب التأكد من دقتها ومصداقيتها قبل نشرها من خلال الإدارة	3.41	1.14	4	متوسطة
18	تعتبر المصدقية أحد خصائص تقرير المدقق الخارجي، مما يلزم إدارة المؤسسة للتأكد من توفرها في قوائمها المالية	2.97	1.14	5	متوسطة
19	على المدقق الخارجي العمل على زيادة مصداقية التقارير بأي وسيلة يراها مناسبة.	3.56	1.18	6	مرتفعة
	الدرجة الكلية	3.57	0.58		متوسطة

يظهر من الجدول أن مجال مصداقية التقرير المالية كان بشكل عام متوسطاً، إذ بلغ المتوسط الحسابي للدرجة الكلية [3.38]، بانحراف معياري [0.58]، وقد جاءت فقرات مجال مصداقية تقرير المدقق الخارجي بدرجات متفاوتة من مرتفعة إلى متوسطة، إذ تراوحت المتوسطات الحسابية للفقرات بين [2.97-4.01]، وقد جاءت في الرتبة الأولى الفقرة 15 وهي يؤدي تطبيق التدقيق التشغيلي إلى خفض المخاطر المحيطة إلى مستويات مقبولة بمتوسط حسابي [4.01]، بانحراف معياري [1.16]. بينما جاءت في الرتبة الأخيرة الفقرة 18 وهي تعتبر المصدقية أحد خصائص القوائم المالية، مما يلزم إدارة المؤسسة للتأكد من توفرها في قوائمها المالية، بمتوسط حسابي [2.97] وبانحراف معياري [1.14].

2- اختبار فرضيات الدراسة:

- اختبار الفرضية الأولى: التدقيق التشغيلي مفهوم حديث توسع نطاقه ليشمل قياس الكفاءة والفاعلية وتقييم الأداء مما يساهم في إضفاء المصدقية على تقرير المدقق الخارجي.
- يشير الجدول رقم 6 إلى نتائج المتوسط الحسابي الإجمالي للوقوف على مدى قياس الكفاءة والفاعلية وتقييم الأداء من خلال التدقيق التشغيلي ومساهمته في إضفاء المصدقية على تقارير المدقق الخارجي.

الجدول رقم (06)

البيان	المتوسط الحسابي	درجة القبول
التدقيق التشغيلي مفهوم حديث توسع نطاقه ليشمل قياس الكفاءة والفاعلية وتقييم الأداء مما يساهم في إضفاء المصدقية على تقرير المدقق الخارجي.	3.32	2.7

نلاحظ من الجدول 6 أن التدقيق التشغيلي مفهوم حديث توسع نطاقه ليشمل قياس الكفاءة والفاعلية وتقييم الأداء مما يساهم في إضفاء المصدقية على تقرير المدقق الخارجي لأن المتوسط الحسابي للبنود مجتمعة [أي جميع بنود الفرضية الأولى] 3.32، وهو أعلى من متوسط أداة القياس [2.70]، وعليه تقبل الفرضية الأولى التي تنص على:

التدقيق التشغيلي مفهوم حديث توسع نطاقه ليشمل قياس الكفاءة والفاعلية وتقييم الأداء مما يساهم في إضفاء المصدقية على تقرير المدقق الخارجي

- اختبار الفرضية الثانية: يوجد أثر للتدقيق التشغيلي على خفض المخاطر لإعطاء مصداقية أكبر على القوائم المالية.

يشير الجدول رقم 7 إلى نتائج المتوسط الحسابي الإجمالي للوقوف على قياس الكفاءة والفاعلية وتقييم الأداء من خلال التدقيق التشغيلي ومساهمته في إضفاء المصداقية على تقرير المدقق الخارجي.

الجدول رقم (07)

البيان	المتوسط الحسابي	درجة القبول
التدقيق التشغيلي مفهوم حديث توسع نطاقه ليشمل قياس الكفاءة والفاعلية وتقييم الأداء مما يساهم في إضفاء المصداقية على تقرير المدقق الخارجي	3.30	2.7

نلاحظ من الجدول 7 أن هناك أثر للتدقيق التشغيلي على خفض المخاطر لإعطاء مصداقية أكبر على تقرير المدقق الخارجي، لأن المتوسط الحسابي للبنود مجتمعة [أي جميع بنود الفرضية الثانية [3.32]، وهو أعلى من متوسط أداة القياس [2.70]، وعليه تقبل الفرضية الثانية التي تنص على:

يوجد أثر للتدقيق التشغيلي على خفض المخاطر لإعطاء مصداقية أكبر على تقرير المدقق الخارجي

- اختبار الفرضية الرئيسية: يساهم التدقيق التشغيلي في دعم مصداقية تقرير المدقق الخارجي. يشير الجدول رقم 8 إلى نتائج المتوسط الحسابي الإجمالي للوقوف على مدى مساهمة التدقيق التشغيلي في دعم مصداقية تقرير المدقق الخارجي.

الجدول رقم (08)

البيان	المتوسط الحسابي	درجة القبول
مدى مساهمة التدقيق التشغيلي في دعم مصداقية تقرير المدقق الخارجي	3.31	2.7

نلاحظ من الجدول 8 أن التدقيق التشغيلي يساهم في إضفاء المصداقية على القوائم المالية، لأن المتوسط الحسابي للبنود مجتمعة [أي جميع بنود الفرضية الأولى [3.31]، وهو أعلى من متوسط أداة القياس [2.70]، وعليه تقبل الفرضية الرئيسية التي تنص على:

يساهم التدقيق التشغيلي في دعم مصداقية تقارير المدقق الخارجي

3- خاتمة البحث وتشمل النتائج والتوصيات:

مر التدقيق المحاسبي بمراحل تطور مختلفة وعرف انواعا من الانماط ذات العلاقة باحتياجات المستخدمين وبعد التدقيق القائم على مخاطر الأعمال نوع حديث يستجيب لمتطلبات البيئة المحاسبية المعقدة والأكثر تكنولوجيا مما جعل درجة الخطر كبيرة وعمق فجوة التوقعات مما طرح اشكالات لم تكن معروفة في السابق وتتطلب الحلول المناسبة وهذا ما شجع الاكاديميين والباحثين في مجال التدقيق بالبحث والتحصيص في ما يعرف بالتدقيق القائم على مخاطر الأعمال وتوصلوا إلى نتائج جد مشجعة وضمن هذا التوجه تدخلت دراسة الباحثين من خلال أحد مداخله المتمثلة في

مخاطر بيئة التشغيل والنتيجة عن العمليات التشغيلية والذي توصل إلى نتائج جد مشجعة لتبني مثل هذا النوع من التدقيق نتيجة تحقيقه لمصادقية تقرير المدقق الخارجي.

من خلال تحليل إجابات الاستبانة واختبار فرضيات الدراسة خلصت الدراسة إلى نتائج التحليل الإحصائي، مع ربطها بالإطار النظري الذي تناول أهمية التدقيق التشغيلي في تحقيق مصادقية تقرير المدقق الخارجي من وجهة نظر محافظي الحسابات بالجزائر وصولاً إلى وضع توصيات، من أجل تحقيق مقاصد الدراسة.

1-4 النتائج:

- بينت الدراسة أن توسع التدقيق التشغيلي ليشمل قياس الكفاءة والفاعلية وتقييم الأداء يساهم في إضفاء المصادقية على تقرير المدقق الخارجي، وبينت الدراسة من خلال التحليل العملي بأن التوسع في هذا النوع من التدقيق يضيف المصادقية على تقرير المدقق الخارجي مما يشير إلى قبول الفرضية الأولى.
- كما بينت الدراسة أنه يوجد أثر للتدقيق التشغيلي على خفض المخاطر لإعطاء مصادقية أكبر على تقرير المدقق الخارجي.

- من خلال التحليل العملي بأن اعتماد التدقيق التشغيلي يعمل على تخفيض المخاطر إلى مستوى مقبول وبالتالي يمكن أن يساهم في دعم المصادقية على تقرير المدقق الخارجي، مما يشير إلى قبول الفرضية الثانية.
- خلصت الدراسة أيضاً إلى أن مدخل التدقيق التشغيلي يساهم في تحقيق مصادقية تقرير المدقق الخارجي.

2-4 التوصيات.

- 1- نتيجة لبيئة الأعمال المعقدة لا بد من مساندة هذه الأخيرة والتوجه نحو توسيع التدقيق التشغيلي ليشمل قياس الكفاءة والفاعلية وتقييم الأداء الذي بدوره سيعمل على تخفيض المخاطر إلى أدنى مستوى له، وهذا ما لمسناه من خلال الاستبيان الذي وجهناه إلى المهنيين بصفة عامة.
- 2- يجب الاهتمام بالتدقيق التشغيلي من قبل المدققين الخارجيين في جميع المؤسسات لما يحققه من خفض للمخاطر إلى مستوى مقبول.
- 3- يجب الاهتمام بالتدقيق التشغيلي من قبل المدققين الخارجيين في جميع الدول العربية لما يحققه من مصادقية في تقاريرهم.

الهوامش:

- 1- الشوبكي يونس عليان، أهمية التدقيق الداخلي في الشركات الاردنية في المساهمة العامة في الحد من الأحكام الشخصية لمعدى القوائم المالية، مجلة جامعة دمشق للاقتصادية والقانونية - المجلد 30 - العدد الأول، 2014.
- 2- صولي هناء، مدى مصداقية مراجعة الحسابات على القوائم المالية المعدة وفق مبادئ وأسس المحاسبة الابداعية، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات شهادة ماستر أكاديمي، جامعة الشهيد حمة لخضر، الوادي، الجزائر، د. ت
- 3- صباح حسن حيدر وآخرون، دور المدقق الخارجي في كفاءة وجودة الأداء المحاسبي، ديوان الرقابة المالية دائرة الشؤون الفنية والدراسات، د. ت ل
- 4- نصر علي، عبد الوهاب وشحاته، السيد شحاته: الرقابة والمراجعة الداخلية الحديثة في بيئة تكنولوجيا المعلومات وعولمة أسواق المال - الواقع والمستقبل، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2006، ص: 4
- 5- السيد أمين، للطفي أحمد: التطورات الحديثة في المراجعة، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2007، ص: 28
- 6- Konrath . Larry. F, Auditing: Arisk Analysis Approach, 5th edition , 2001, p: 973.
- 7- Boubakour. F: Les comptes de surplus; nouvel outil de gestion des entreprises, in; l'entreprise Algerienne: quelles perspective? séminaire, Batna, 1994, p: 06
- 8- الصحن، محمد عبد الفتاح، وآخرون: أسس المراجعة الخارجية، المكتب الجامعي الحديث، القاهرة، 2007، ص: 21
- 9- لطفي، أحمد أمين السيد: المراجعة الدولية وعولمة أسواق رأس المال، القاهرة، دور المكتبات الكبرى، 2004، ص: 599
- 10- Khemakhem Abdellatif: la dynamique du contrôle de gestion, Dunod, 2 ed, Paris, 1976, P: 310
- 11- Khemakhem Abdellatif: Ibid, p: 311
- 12- Burlaud. A, J, Eglem. Y, Mykita. P: dictionnaire de gestion, Editions Foucher, Paris, 1995, P: 271.
- 13- Voyer Pierre, la performance: situation présente et perspective d'avenir.(conférence à L'IGFIE 5/12/2013,(www.IGF quebec.com/activités/P voyer. Pdh).
- 14- Alberto Tony: " comprendre l'entreprise ", Nathan, Paris, 1998, p: 128.
- 15- عبد الله منيف إبراهيم: " الإدارة: المفاهيم، الأسس، المهام "، دار العلوم للطباعة والنشر، الرياض، 1983، ص: 87
- 16- Boddy David, Albert Boonstral, and Graham Kennedy: Managing Information Systems: Strategy and Organization 3rd ed, Financial Times Presse, 2001, p: 78
- 17- عبد الله منيف إبراهيم، مرجع سابق، ص 239
- 18- العثمان محمد بن عبد الله: " تفويض السلطة وأثره على كفاءة الأداء "، رسالة ماجستير في العلوم الإدارية، جامعة نايف العربية للعلوم الأمنية، السعودية، 2003، ص: 73
- 19- Brosquet .R.: Fondement de la performance humaine dans l'entreprise, éd.les éditions d'organisation, Paris, 1989, p: 11
- 20- خنشور جمال، التقييم الاقتصادي في وحدة ديدوش مراد لإنتاج المشروبات الغازية والعصير، مذكرة الماجستير، جامعة باتنة، 1987، ص: 9
- 21- Dupuy. Y, et autres: les systèmes de gestion, Paris, 1989, p: 50

- 22- Gervais, Michel: Contrôle de gestion, Paris: Edition Economica, 1997, p: 104
- 23- Sillem. A.: Image de la performance des entreprises in: la performance: théorie, perceptions et pratiques, éd. Faculté des sciences économiques et de la gestion, safex, 1992, p: 24
- 24- Grove, A: Le management multiplicateur, éd: hommes et technique, Parie, 1985, p: 167
- 25- عبد الله خالد أمين: علم تدقيق الحسابات، دار وائل، عمان، 2004، ص: 89
- 26- نصر علي عبد الوهاب: خدمات مراقب الحسابات لسوق المال، دار الجامعية، الاسكندرية، ج 2001، ص: 162
- 27- عبد الله خالد أمين: علم تدقيق الحسابات، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، 1999، ص: 157
- 28- جمعة أحمد حلبي: المدخل الحديث لتدقيق الحسابات، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2000، ص: 316
- 29- مسودة سناء: اعتماد الشركات المالية (البنوك والمؤسسات المالية) على القوائم المالية المدققة الصادرة عن شركات المساهمة العامة الأردنية في اتخاذ قرارات الاستثمار وقرارات الائتمان، رسالة ماجستير، الأردن، عمان، 1992، ص: 26-23