الفصل الثاني : التدقيق التشغيلي

أولاً: مفهوم التدقيق التشغيلي

بدأ الاهتمام بالتدقيق التشغيلي يتزايد بدءاً من عام 1981 وذلك مع توسع مسؤوليات المدقق من أجل خدمة المنظمة ككل والجهات الحكومية ويركز التدقيق التشغيلي على ثلاثة جوانب أساسية بالنسبة لأداء المنظمة وهي (الاقتصادية والكفاءة والفاعلية) ، ونعني بالاقصادية (Economy) انجاز الأعمال بأقل التكاليف الممكنة وهي تتعلق بالشروط والبنود التي تحصل المنشأة من خلالها على الموارد اللازمة لها (بشرية ، مادية) بالجودة والكمية المناسبة وبأقل تكلفة، أما الكفاءة (Efficiency) فتعني (Doing things right) وتعبر عن العلاقة بين المدخلات والمخرجات ، أي تحقيق الأهداف بأقل تكلفة ، وهذا يعني تعظيم المخرجات باستخدام نفس القدر من الموارد المحددة ، أو تقليل المدخلات لتحقيق أكبر قدر من المخرجات . أما الفاعلية (Effectiveness) فتعني تحقيق الأهداف المرسومة للبرامج أو الأنشطة أو تحقيق التأثير المطلوب (Doing the right thing) وحتى يقوم المدقق بتحقيق أبعاد التدقيق التشغيلي فإنه لا بد أن يقوم بتقويم مختلف الأنشطة والمجالات التشغيلية مثل الأهداف والخطط والهيكل التنظيمي والنشاط المحاسبي وطرق ووسائل التشغيل وأنشطة الشراء والتخزين ونشاط التسويق ونشاط الرقابة على الجودة ونشاط الأفراد ونشاط التمويل وأنشطة الإنتاج والصيانة والعام .

اما معهد المدققين الداخليين الأمريكي فعرف التدقيق التشغيلي بأنه "تقييم منظم و مستقل وموجه للمستقبل يتم بواسطة المدقق الداخلي للأنشطة التنظيمية التي تخضع لرقابة المستويات الإدارية العليا والوسطى والدنيا بغرض تطوير ربحية المنظمة وتحقيق الأهداف التنظيمية الأخرى ، كتحقيق أغراض البرامج والأهداف الاجتماعية وتنمية العاملين ، ويتم تحديد المجالات التي يمكن تطوير الفاعلية والكفاءة والاقتصادية بها ، وتعد التوصيات التي تساعد على تحقيق التطوير .

وعليه يمكن أن تحدد ٣ أبعاد أساسية يصب عليها موضوع الرقابة على الأداء هذه الأبعاد هي:

١. الفاعلية: ويقصد بها مدى تحقق الأهداف المخطط لها وترتبط الفاعلية بالمخرجات الأساسية للنظام.

٢. الكفاءة: ويقصد بها الاستخدام الأمثل للموارد الاقتصادية المتاحة ، ويمكن قياسها من خلال إيجاد العلاقة ما بين مدخلات العملية ومخرجاتها.

٣. الاقتصاد: ويقصد به توفر المستلزمات السلعية أو البشرية بالموصفات المطلوبة وبأقل التكاليف الممكنة ، ويتعلق الاقتصاد بالمدخلات من خلال توفير الكوادر المؤهلة والموارد المالية بالموصفات المطلوبة وبدون إسراف في عملية توفيرها.

ثانياً: أهداف وأهمية التدقيق التشغيلي

تبرز أهمية التدقيق التشغيلي من خلال الجهات التي تهتم بنتائجه ومن خلال الأهداف التي يحققها ، أن أهمية التدقيق التشغيلي تكمن بابتكار الطرق التي تساعد على تحفيز الأفراد ورفع معنوياتهم وبالتالي تحسين أدائهم وإيجاد روح المنافسة وتنمية روح الإبداع والابتكار بين أفراد المنظمة والكشف عن مدى موضوعية تصميم الوظائف وسلامة أسس الاختيار ومدى فاعلية الاختيار في انتقاء الأفراد الأكفاء لإشغال الوظائف.

ويرى العاني أن أهمية التدقيق التشغيلي تكمن في إظهار التطوير الذي تحققه المنظمة عن طريق مقارنة الانجاز الفعلي للأداء زمنياً من فترة لأخرى ومكانياً بالمقارنة بالمنظمات المماثلة .

وترتبط أهداف التدقيق التشغيلي بأهداف المنظمات ، ففي المنظمات الهادفة إلى الربح يعد الربح أحد الأهداف الرئيسية اللازم تحقيقها لضمان نمو واستمرار المنظمة وترتبط أهداف التدقيق التشغيلي بتقييم الفاعلية والكفاءة في أداء الأنشطة واستخدام الموارد المتاحة لتحقيق هدف الربح، أما في المنظمات التي لا تهدف إلى تحقيق الربح كالوحدات الحكومية والمنظمات الاجتماعية يكون الهدف الأساسي تقديم نوعية جيدة من الخدمات وترتبط أهداف التدقيق التشغيلي بكفاءة استخدام الموارد المتاحة لتحقيق ذلك ويمكن القول بأن التدقيق التشغيلي يسعى إلى تحقيق الهدفين الرئيسيين التاليين:

- تحقيق الفاعلية في أداء كل نشاط أو مركز مسؤولية، ويعني ذلك أن يحقق كل نشاط الأهداف المرسومة له مع الالتزام بما تقضى به السياسات والإجراءات المعتمدة لذلك .
- تحقيق الاقتصادية والكفاءة في استخدام الموارد المتاحة، الأمر الذي يتطلب توافر معايير مدروسة تحدد ما يجب أن يستخدم من موارد لأداء الخدمة أو إنتاج السلعة، أو تطبيق سياسة أو إجراء رقابي معين.

أوجه الاختلاف بين التدقيق المالي والتدقيق التشغيلي وكما هو موضح في الجدول الآتي:

التدقيق التشغيلي	التدقيق المالي	الهدف من التدقيق
التأكد من مدى كفاءة وفاعلية العمليات التشغيلية	إبداء الرأي الفني المحايد بصدق وعدالة القوائم المالية	الهدف من التدقيق

<p>يتم التركيز على الفاعلية والكفاءة ، ان التدقيق التشغيلي يتعلق بتحسين الاداء في المستقبل.</p>	<p>يتم التركيز على ما اذا كانت المعلومات التاريخية قد تم تسجيلها على نحو صحيح ، اي انه يتعلق بالماضي .</p>	
<p>ان توزيع التقرير في حدود ضيقة وتنوع طبيعة عمليات تدقيق الكفاءة والفاعلية جعل تقارير التدقيق يختلف بشكل كبير من عملية الى اخرى .</p>	<p>ان الانتشار الواسع لهذا النوع فان ذلك جعل التقرير يستلزم شكلا وصياغة محددين .</p>	<p>التقارير</p>
<p>يتم تقديم التقرير بصفة اساسية الى الادارة.</p>	<p>ويتم توزيع التقرير على العديد من مستخدمي القوائم المالية الخارجيين مثل المساهمين والبنوك...الخ.</p>	
<p>يغطي اي جانب يتعلق بالكفاءة والفاعلية في المنظمة (اي الامور غير المالية)</p>	<p>يقصر على الامور التي تؤثر مباشرة على عدالة عرض القوائم المالية.</p>	<p>الجوانب غير المالية</p>
<p>يتمثل الهدف من تقييم الرقابة الداخلية لأغراض تدقيق الاداء في تقييم الكفاءة والفاعلية ، وذلك لتقييم التوصيات المقترحة للإدارة .</p>	<p>في حين ان تقييم الرقابة الداخلية لأغراض التدقيق المالي له هدفان رئيسيان وهما:</p> <ul style="list-style-type: none"> • تحديد المدى اللازم لاختبارات التدقيق الاساسية. • اصدار تقرير عن فاعلية الرقابة الداخلية على التقرير المالي. <p>اما الهدف الثانوي فهو تقديم التوصيات الى الادارة والتي تتعلق بتنفيذ العمليات.</p>	<p>الهدف من تقييم واختبار اساليب الرقابة الداخلية</p>
<p>يهتم تدقيق الاداء بأي اسلوب رقابي يؤثر على الكفاءة او الفاعلية.</p>	<p>ان مجال تقييم الرقابة الداخلية في التدقيق المالي على فاعلية الرقابة الداخلية على التقرير المالي واثر ذلك على العرض العادل للقوائم المالية.</p>	<p>مجال تقييم الرقابة الداخلية</p>
<p>المدقق الداخلي ، المدقق الحكومي ، محاسب قانوني (شركة تدقيق)</p>	<p>محاسب قانوني (شركة تدقيق)</p>	<p>من حيث الجهة التي تقوم به</p>

من الذي يقوم بالتدقيق التشغيلي

ان عمليات تدقيق الاداء يمكن ان تنفذ بواسطة احد ثلاثة مجموعات وهي المدققين الداخليين ، والمدققين الحكوميين ، او شركات التدقيق.

اولا : المدققين الداخليين : يحتل المدققين الداخليين موقعا متميزا فيما يخص تدقيق الاداء لدرجة ان بعض الافراد يستخدمون مصطلحي التدقيق الداخلي وتدقيق الاداء على نحو مترادف ، ومن غير المناسب استنتاج ان كافة عمليات تدقيق الاداء يتم القيام بها من قبل المدققين الداخليين ، وان المدققين الداخليين يقومون فقط بتدقيق الاداء ، وان معظم اقسام التدقيق الداخلي يقومون بأداء كل من تدقيق الاداء والتدقيق المالي وعادة ما يتم ذلك بشكل متزامن ، وترجع ميزة قيام المدققين الداخليين بأداء تدقيق الاداء في انهم يقضون كل وقت العمل داخل الشركة ومن ثم تتوفر لديهم المعرفة بالشركة وأعمالها ، وهو ما يؤدي الى زيادة فاعلية تدقيق الاداء. ولزيادة فاعلية كل من التدقيق المال وتدقيق الاداء يجب ان ترفع تقارير الى مجلس الادارة او رئيسه ، ويجب ان يتوفر للمدققين الداخليين امكانية الاتصال المباشر وبشكل مستمر مع لجنة التدقيق الخاصة بمجلس الادارة ويساعد هذا الارتباط في الهيكل التنظيمي المدققين الداخليين على الحفاظ على استقلاليتهم.

ثانيا : المدققين الحكوميين : يؤدي المدققين الحكوميين المختلفون تدقيق الاداء ، وعادة ما يتم ذلك من خلال كجزء من عمليات التدقيق المالي ، وقد عرف **الكتاب الاصفر**¹ ووضع معايير تدقيق الاداء والتي تعد في جوهرها مماثلة لتدقيق التشغيل

ثالثا : شركات التدقيق : عندما تقوم شركات التدقيق بتدقيق القوائم المالية التاريخية ، عادة ما يتم في جزء من هذه العملية تحديد المشاكل في عمليات التشغيل ، وتقديم التوصيات الة يمكن ان تنتفع منها الشركة محل التدقيق ، ويمكن تقديم هذه التوصيات شفها ، ولكنها عادة ما تتم من خلال استخدام رسالة الادارة² .

ان توفر المعرفة الاساسية عن طبيعة اعمال العميل التي يحصل عليها المدقق الخارجي من خلال تدقيق البيانات والمعلومات تكون مفيدة في تقديم التوصيات المتعلقة بعمليات التشغيل. وكمثال على ذلك توصل المدقق الى ان معدل دوران المخزون لدى العميل منخفض خلال العام الحالي ، ومن المحتمل ان يحدد المدقق السبب في الانخفاض هو تقادم المخزون

¹ الكتاب الاصفر : كتاب اصدره مكتب المحاسبة العام يتم استخدامه على نطاق واسع كمرجع للمدققين الحكوميين وشركات التدقيق التي تقوم باداء التدقيق الحكومي ، ويتمثل الاسم الرسمي له في معايير التدقيق الحكومية.

² رسالة (كتاب ، خطاب) الادارة : وهو تقرير يقدمه المحاسب القانوني الى ادارة الشركة يخطر فيها عن نواحي الضعف في اجراءات الرقابة الداخلية التي تؤثر في كفاءة استغلال الموارد المتاحة للمشروع وقد يعرضها للضياع او السرقة مع بيان التوصيات الملائمة لعلاجها. ولها دور في حمايته عند اكتشاف او وقوع اخطاء مقصودة او غير مقصودة في فترة لاحقة ، وأيضا تنمية علاقته مع الادارة اذ انه يقوم بإصدار هذه الرسالة انطلاقا من التزامه المهني بمساعدة الادارة في رفع كفاءتها الانتاجية.

على نحو يمكن ان يسبب التحريف في القوائم المالية ، ولتحديد سبب انخفاض معدل دوران المخزون ، فقد يتعرف المدقق على اسباب تتعلق بالعمليات التشغيلية ، مثل عدم فاعلية سياسات حيازة المخزون ، والتي يمكن لفت نظر الادارة اليها ، ومن المحتمل ان يمتلك المدقق معرفة اساسية واسعة عن العمل وخبرة في الاعمال المشابهة ومن ثم يقوم بإمداد العميل بالتوصيات المناسبة بفاعلية اكبر .

ومن المتعارف عليه ايضا يتعاقد العميل مع شركات التدقيق للقيام بتدقيق الاداء في جزء محدود او اكثر من الاعمال ، فعلى سبيل المثال ، يمكن ان تطلب الشركة من المحاسب قانوني (شركة التدقيق) تقييم كفاءة وفاعلية نظم الحاسب الالي الخاص بها . وعادة ما يتم ذلك في حالة عدم امتلاك الشركة قسم للتدقيق الداخلي ، او اذا كان العاملون في التدقيق الداخلي تنقصهم الخبرة في جانب محدد ، وفي بعض الحالات قد تستعين الادارة او مجلس الادارة بمصادر خارجية (شركة تدقيق) لأداء مهمة التدقيق الداخلي بأكملها ، او بعض المهام فقط مثل تدقيق الاداء لنظام تقنية المعلومات . وفي هذه الحالة يتم التدقيق من قبل فريق مشترك من شركة التدقيق وبعض العاملين في التدقيق الداخلي في الشركة ، وفي معظم الحالات يقوم العاملون في مجال الاستشارات الادارية في شركة التدقيق بتقديم مثل هذه الخدمات لعملائها .