

## واقع التدقيق التشغيلي الخارجي في الجزائر وسبل تفعيله "دراسة ميدانية"

### *The actuality of the external operational audit in Algeria and how to activate it -A field study -*

د. علي عبد الصمد عمر

جامعة المدية- الجزائر

samado05@yahoo.fr

ط. د. رزاق نصر الدين<sup>1</sup>

جامعة المدية- الجزائر

Rezzaknasro@gmail.com

تاريخ النشر: 2020/03/03

تاريخ الاستلام: 2019/05/18

#### **Abstract:**

The aim of the study is trying to identify the reality of the external operational audit in Algeria and the organization of the profession in the light of the status-quo circumstances and to determine the necessary means that might boost its activation. In order to reach research objectives and answer the research problematic, we divided our study into a theoretical empirical part. In the theoretical part, previous studies on the reality of the operational auditing of some countries and procedures taken were presented, in addition we addressed the nature of operational audit, its types, its most important stages and fields. Eventually, we explored the regulatory and legal aspect of the operational audit in Algeria. In empirical part of the study we designed a questionnaire and targeted a study sample that represents accounting experts in Algeria. The study concluded that the practice of external operational audit in Algeria is limited. Since it has not gained enough attention from the Algerian economic enterprises, despite its vital importance in enhancing performance within enterprises through its outcomes that represent the necessary recommendations and suggestions. The study also concluded that the legal and regulatory framework of the operational audit profession in Algeria is insufficient.

**Key words:** The operational audit, The accounting expert, The performance improvement.

#### **مقدمة:**

شهد العالم عدة تطورات شملت كافة المجالات وخاصة الاقتصادية منها، مما أدى إلى كبر حجم المؤسسات وتعدد أنشطتها، حيث أصبحت بذلك مهمة إدارة المؤسسة في تحديد نواحي القصور والمعوقات شبه مستحيلة أمام تداخل مختلف وظائف المؤسسة من جهة، وعدم كفاية أدوات الرقابة والتسيير التقليدية من جهة أخرى، ولكي تتمكن المؤسسة من ترشيد نشاطاتها من الضروري عليها إيجاد وسائل رقابية حديثة، تساعد على اكتشاف تلك المشاكل التي قد تحدث واقتراح الخطوات لتصحيحها لمساعدة الإدارة في أداء مسؤولياتها بكفاءة وفعالية.

وقد ساهمت مختلف الجهات من هيئات وجمعيات مهنية للمحاسبة والتدقيق وكذا الباحثين المتخصصين في مجال التسيير، في تطوير مهنة التدقيق عن طريق إيجاد أداة تساعد إدارة المؤسسة على تحقيق أهدافها من خلال الوقوف على المشاكل التي تعترض تنفيذ الخطط

وتحليل النتائج من خلال تقديم اقتراحات وتوصيات بهدف تحسين الأداء، وقد تجسدت هذه المساعي في ظهور نوع جديد للتدقيق تمثل في التدقيق التشغيلي.

إن حال المؤسسة الجزائرية هو حال أي مؤسسة تسعى إلى الاستخدام الأمثل لمواردها بهدف تعظيم منافعها والتحلي بصفات المؤسسة الفعالة، فمرت هي الأخرى بالإصلاحات الهيكلية التي مست الاقتصاد الوطني، إلا أنها وجدت نفسها أمام مجموعة من التحديات، فرضت عليها التصرف المناسب لمواجهة الصعوبات والتكيف مع التطورات الحاصلة في محيطها، من أجل المحافظة على بقائها واستمراريتها، بيد أن بلوغ ذلك جعلها تطلب خدمات استشارية وفق المناهج التسييرية الحديثة، سعت من خلالها إلى توفير جو رقابي تتابع وتدير به مختلف وظائفها بكفاءة وفعالية، بغرض تحقيق أكبر ربحية ممكنة وبأقل تكاليف.

ومن هنا يمكن طرح إشكالية الدراسة والمتمثلة فيما يلي:

### كيف هو واقع التدقيق التشغيلي الخارجي في الجزائر؟ وما هي السبل الكفيلة للتطبيق الفعال له؟

ويتفرع عن هذه الإشكالية الأسئلة الفرعية التالية:

- 1- ماذا يقصد تحديداً بمفهوم التدقيق التشغيلي؟ وما هي متطلبات تطبيقه؟
  - 2- ما هي المراحل المنهجية المعتمدة في التدقيق التشغيلي؟ وما هي المعايير التي تضبطه؟
  - 3- ما هي أهم الهيئات والمنظمات المسيرة لمهنة التدقيق التشغيلي في الجزائر؟
  - 4- ما هو واقع ممارسة مهنة التدقيق التشغيلي الخارجي في ظل التشريع الجزائري؟
  - 5- ما هي السبل المنتهجة لتفعيل التدقيق التشغيلي الخارجي في الجزائر؟
- فرضيات الدراسة: لغرض الإجابة على التساؤل الرئيسي للدراسة، تم تبني الفرضيات التالية:
- الفرضية الأولى: "تتم ممارسة مهنة التدقيق التشغيلي الخارجي في الجزائر بشكل محدود".
- الفرضية الثانية: "يوجد هناك اهتمام من قبل المؤسسات الاقتصادية الجزائرية بالتدقيق التشغيلي الخارجي".
- الفرضية الثالثة: "يوجد هناك إطار قانوني وتنظيمي كافي لمهنة التدقيق التشغيلي في الجزائر".
- الفرضية الرابعة: "التدقيق التشغيلي الخارجي يعمل على تحسين أداء وظائف المؤسسات الاقتصادية الجزائرية".
- أهداف الدراسة: تسعى هذه الدراسة إلى تحقيق الأهداف التالية:

- 1- التعرف على التدقيق التشغيلي بشكل عام وما يقدمه من خدمات وطبيعته وأهدافه وأنواعه وكذلك المعايير المتعارف عليها التي يعمل بموجبها.
- 2- التعرف على النصوص القانونية المنظمة لمهنة التدقيق التشغيلي في الجزائر.
- 3- التعرف على واقع التدقيق التشغيلي الخارجي في الجزائر وتنظيم المهنة في ظل الظروف الراهنة.
- 4- تحديد سبل تفعيل التدقيق التشغيلي الخارجي في الجزائر من وجهة نظر الخبراء المتخصصين في ضوء نتائج الدراسة.
- 5- التوصل إلى التوصيات المناسبة لموضوع الدراسة.

**أهمية الدراسة:** ترجع أهمية هذه الدراسة إلى الحاجة الملحة للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية في ظل التغيرات المتسارعة التي تشهدها البيئة الاقتصادية إلى وسائل رقابية حديثة أهمها التدقيق التشغيلي، هذا الأخير يساعد إدارة المؤسسة على ترشيد قراراتها، عن طريق اكتشاف أوجه القصور والمشاكل والأخطاء، ثم اقتراح الإجراءات التصحيحية المناسبة والتي يمكن القيام بها بشكل يساعدها على أداء مسؤولياتها بكفاءة وفعالية.

**منهج الدراسة:** من أجل الإحاطة بمختلف جوانب الدراسة، تم الاعتماد على المنهج الاستنباطي بأدواته، الوصف في الجانب النظري بإعطاء مفاهيم حول التدقيق التشغيلي، أنواعه، أهم مراحل ومجالاته، والتحليل في الجانب التطبيقي لاختبار فرضيات الدراسة وتحليلها.

**أقسام الدراسة:** لتحقيق الغرض المرجو من البحث قسمنا هذه الورقة البحثية إلى جزء نظري وآخر تطبيقي كما يلي:

#### **المحور الأول: الجزء النظري:** ويتضمن:

أولاً: الدراسات السابقة

ثانياً: حتمية ممارسة التدقيق التشغيلي في بيئة الأعمال

ثالثاً: نظرة عن التدقيق التشغيلي الخارجي في الجزائر

#### **المحور الثاني: الجزء التطبيقي:** ويتضمن:

أولاً: تحليل البيانات الشخصية

ثانياً: تحليل فقرات الاستبيان

ثالثاً: نتائج اختبار الفرضيات

#### **المحور الأول: الجزء النظري:**

سيتم التطرق في هذا الجزء من الدراسة إلى أهم الدراسات السابقة التي تناولت واقع التدقيق التشغيلي لبعض الدول، كما سيتم التطرق إلى حتمية ممارسة مهنة التدقيق التشغيلي في بيئة الأعمال، بالإضافة إلى نظرة عن التدقيق التشغيلي الخارجي في الجزائر.

#### **أولاً: الدراسات السابقة:**

##### **1-1- الدراسات العربية:**

**1-1-1- دراسة البرغثي والبرغثي (2016) بعنوان: "إمكانية تطبيق أسلوب المراجعة التشغيلية من وجهة نظر المراجع: دراسة تطبيقية على المراجعين الليبيين"<sup>1</sup>**

هدفت هذه الدراسة إلى إبراز مدى إمكانية تطبيق أسلوب المراجعة التشغيلية من وجهة نظر المراجع الليبي، وقد تم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي في الجانب النظري وعلى المنهج التاريخي لسرد الدراسات السابقة، أما الجانب التطبيقي فتم تصميم استبيان وزع على عينة الدراسة المتمثلة في مجموعة من المراجعين الخارجيين في كل من مدينتي طرابلس وبنغازي حيث تم توزيع 390 استبيان تم استرداد 293، هذا وقد كشفت الدراسة عن مجموعة من النتائج تتلخص في أن المراجع الخارجي الليبي تتوفر فيه الاستقلالية، الكفاءة، التأهيل العلمي والعملية اللازمين لتطبيق أسلوب المراجعة التشغيلية، كما توصلت الدراسة أيضاً إلى أن المراجع الليبي يمكنه توفير فريق عمل متخصص اللازم لتطبيق أسلوب المراجعة التشغيلية، وأكدوا بأن من يقود هذا الفريق لتنفيذ برنامج المراجعة التشغيلية "مراجع خارجي"، كما تبين من تحليل نتائج الدراسة أن المراجعين الليبيين لديهم الرغبة والاستعداد النفسي لتطبيق أسلوب المراجعة التشغيلية. وفي ضوء ما تقدم قدم الباحثان مجموعة من التوصيات أهمها أن استقلال المراجع الخارجي عن الجهة الخاضعة لمراجعته تعد من أهم المقومات أو العوامل التي يجب أن تتوفر للقيام بالمراجعة التشغيلية، كما يجب أن تعمل المؤسسات التعليمية على تطوير برنامج تأهيل المراجع للعمل على تطبيق المراجعة التشغيلية، ويتطلب ذلك تحديثاً منا ومستمر في برامج التعليم، كما يجب الإسراع على اتفاق مهني بين الممارسين لمهنة المراجعة والمنظمات المهنية والأكاديميين، بتشكيل لجان علمية ومهنية تقوم بالاتفاق على تطبيق معايير المراجعة الدولية، لوضع أنماط يسترشد بها أعضاء المهنة في ليبيا عند أدائها أسلوب المراجعة التشغيلية، وعدم تركها للأحكام الشخصية للمراجعين، مما يساعدهم على قياس كفاءة الأداء ويجعل مراجعتهم متميزة بالموضوعية والتكامل.

## 1-2- دراسة عبدالرزاق محمد (2017) بعنوان: "مدى فاعلية التدقيق التشغيلي في الشركات العامة: دراسة ميدانية في الشركة العامة للاسمنت العراقية"<sup>2</sup>

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة واقع التدقيق التشغيلي في الشركة العامة للاسمنت الجنوبية، واعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي في الجوانب المتعلقة بالإطار المفاهيمي للتدقيق التشغيلي، وتم الاعتماد على أسلوب المسح الشامل في الجانب التطبيقي لاختيار عينة الدراسة، حيث شملت العينة جميع المحاسبين التابعين لمعامل الشركة، والتي بلغ عددها (8) معاملاً، حيث تم توزيع الاستبيان على جميع أفراد عينة الدراسة، وتم استرداد الاستبيانات الخاضعة للدراسة وعددها (90) استبياناً. ونتيجة لتحليل مفردات الاستبيان، تم التوصل إلى أنه يوجد هيكل تنظيمي محدد بصورة واضحة داخل شركات المساهمة العامة، كما تلتزم تلك الشركات بتحقيق الأهداف الموضوعية بصورة فعالة، و تتصف الخطط التي تضعها الشركات بالمرونة والوضوح، وتحتوي هذه الخطط على ملخص لأهداف الشركات وسياساتها، كما يتم التأكد بأن السياسات الموضوعية واضحة وصریحة وأنها مرتبطة مع بعضها البعض، كما أن الإجراءات المتخذة داخل الشركات تتناسب مع أهدافها وسياساتها، ويتم التأكد من أن الآلات والأجهزة داخل الشركات يحتفظ بها في أماكن مناسبة لحماية لها من أي أخطار، كما أن هناك اهتماماً كافياً بالعنصر البشري، بالإضافة إلى نظام رقابي مطبق باستمرار داخل الشركات وهذا النظام يتلاءم مع حجمها ونشاطها. وقد أوصت الدراسة بضرورة الاهتمام بتطوير إرشادات ومعايير تتعلق بالتدقيق التشغيلي من خلال الجمعيات المهنية المختصة، وضرورة تطوير التأهيل العلمي للمدقق بحيث يتناول التخصصات الإضافية اللازمة لتنفيذ التدقيق التشغيلي والتي لها علاقة بطبيعة عمل الشركة، كما لا بد من الارتقاء بالوضع التنظيمي للمدقق وتحريره من أية رقابة إشرافية، بحيث يمكنه التفكير بطريقة سليمة ومستقلة، وإبداء رأيه بدون أي تمييز أو تأثير من الإدارات التي تخضع للفحص والتحليل التشغيلي، إضافة إلى ضرورة إبداء المزيد من الاهتمام بالعنصر البشري داخل الشركات باعتباره هدف العملية الإنتاجية.

## 2- الدراسات الأجنبية:

### 1-2-1 دراسة (Nikjoo & others (2011) بعنوان: "The Relationship Between Operational Auditing The

"Public Response In Iran"<sup>3</sup> هدفت هذه الدراسة إلى معرفة واقع التدقيق التشغيلي الحكومي في إيران وما يتمتع به من شفافية قد تحسن من جودة الخدمات الحكومية، وذلك انطلاقاً من أن هدف التدقيق سواء كان خاصاً أم حكومياً لم يعد يقتصر على المجال المالي فقط، وإنما تعداه إلى المجال غير المالي وهو تدقيق الأداء، ومن أجل ذلك قام نيكجو وزملائه بالاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي في الجانب النظري بالإضافة إلى أسلوب المسح الشامل لاختيار عينة الدراسة في الجانب التطبيقي حيث شملت العينة 330 مدقق حكومي في إيران تم توزيع الاستبيانات عليهم، وبعد تحليل الاستبيانات وإجراء الاختبارات المناسبة تبين أن التدقيق التشغيلي الحكومي في إيران في تقدم مستمر يوماً بعد يوم، حيث توصلت الدراسة إلى وجود علاقة كبيرة بين مراجعة الحسابات والمساءلة الحكومية، بالإضافة إلى أن التدقيق التشغيلي أدى إلى شفافية المساءلة الحكومية اتجاه المجتمع وعزز من نوعيتها وجودتها. هذا وقد أوصت الدراسة إلى ضرورة تبني الوحدات الحكومية مجموعة من المعايير والقواعد التي قد تحسن من أداء الوحدات الحكومية للعمل بمزيد من الكفاءة والفعالية، وأوصت الدراسة أيضاً إلى أن نظام مراجعة الحسابات في مجالي التشغيل والرصد ينبغي أن تكون جاهزة لتدقيق العمليات التشغيلية بسرعة لخفض التكاليف، إضافة إلى أن الأجهزة التشريعية ملزمة بمراجعة الحسابات اللازمة لتقديم مراجعة محكمة ومنظمة وفق معايير التدقيق التشغيلية، إضافة إلى إنشاء حلقات تدريبية وندوات مهنية بشأن إجراءات المراجعة التشغيلية.

### 2-2-2 دراسة (Belhachemi et Tabet Aoul (2012) بعنوان: "L'audit opérationnel : une limite

"pour les dysfonctionnements de la gouvernance d'entreprise"<sup>4</sup> هدفت هذه الدراسة إلى

إبراز مدى مساهمة التدقيق التشغيلي في تحسين حوكمة الشركات، حيث اعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي لإثبات أن المراجعة التشغيلية لا تقتصر على التدقيق المحاسبي لمحافظة الحسابات بهدف المصادقة على البيانات المالية، بل تتعدى ذلك لتساعد الإدارة على تحسين كفاءتها سواء على مستوى التسيير أو الاستراتيجيات أو العمليات التي تحد من النزاعات القائمة بين المدراء و المساهمين، ولتقليل المعلومات غير المتماثلة والحد من مخاطر التعويض والاستثمار، و بالتالي القيام بالرقابة الإدارية من خلال السيطرة على جميع المخاطر المحيطة بالشركة والحد من السلوكيات الانتهازية. وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها أن التدقيق التشغيلي يلعب دورا مهما في ضمان وجود نظام رقابة داخلية فعال، من خلال الكشف عن الأعطال أو نقاط الضعف المحتملة في نظام الرقابة الداخلية القائم، لكونه يساعد المؤسسة على تحقيق أهدافها وتقليل مخاطر الاحتيال أو إفقار الشركة، كما تمكن ممارسة التدقيق التشغيلي ضمان مساهمة عمليات نظام المؤسسة للقوانين واللوائح المعمول بها، وتشمل المراجعة التشغيلية جميع العمليات التي تهدف إلى تحسين أداء الشركة، كما يحلل المخاطر والنقائص لتقديم التوصيات ووضع إجراءات أو اقتراح استراتيجيات جديدة، وبالمثل يشمل التدقيق التشغيلي التحقق من كفاية وفعالية النظم والإجراءات الداخلية، فضلا عن تحليل هيكل الشركة وتوزيع المسؤوليات للتحقق من تحقيق الإدارة للأهداف بتكلفة أقل، وتلجأ المراجعة التشغيلية إلى تقييم المنظمة من وجهة نظر أداء مهامها واستخدام الموارد.

وبشكل عام شكلت الدراسات السابقة نقطة البداية التي انطلق منها الباحثين في دراستهما، من خلال مساهمتها في تعزيز المعرفة العلمية والتزويد برؤية أوسع لمفهوم ومكونات ومتغيرات الدراسة الحالية بالشكل الذي انعكس على زيادة قناعة الباحثين بأهمية البحث. وتأتي دراستنا لمعالجة واقع التدقيق التشغيلي الخارجي في الجزائر وتنظيم المهنة في ظل الظروف الراهنة وتحديد السبل الكفيلة لتفعيله من وجهة نظر الخبراء المتخصصين، وما ميز دراستنا عن الدراسات السابقة هو أنه تم إجرائها في بيئة الأعمال الجزائرية، حيث أنه يختلف واقع التدقيق التشغيلي من دولة لأخرى، ففي الجزائر تتم ممارسته بشكل محدود وبسيط، ولم ينل الاهتمام الكافي من قبل المؤسسات الاقتصادية الجزائرية بنفس القدر الذي حظي به في الدول الأخرى.

ثانيا: حتمية ممارسة التدقيق التشغيلي في بيئة الأعمال:

### 1- تعريف التدقيق التشغيلي:

لاشك أن تعدد المسميات المستخدمة لوصف هذا النوع من التدقيق يشير إلى تنوع الجوانب والمجالات التي يغطيها، ومن هنا حظي التدقيق التشغيلي باهتمام المحاسبين والمدققين في السنوات الأخيرة، كما تعددت المحاولات التي بذلت للتوصل إلى مفهوم شامل ومحدد له، ومن هذه المحاولات:

\* التدقيق التشغيلي هو: "اختبار مستقل وموضوعي لإدارة المنظمة وبرامجها أو وظائفها لأغراض تكوين أو إبداء الرأي حول ما إذا كانت الهيئة وبرامجها أو وظائفها قد أديرت بشكل اقتصادي وكفؤ وفعال، وأن كفاءة الإجراءات الداخلية تساعد في تعزيز وتطوير الاقتصاد والكفاءة والفاعلية، بالإضافة إلى اقتراح الوسائل التي يتم من خلالها تحسين الممارسات الإدارية بما في ذلك إجراءات رقابة الأداء".<sup>5</sup>

\* التدقيق التشغيلي هو: "عملية منتظمة لتقييم فعالية وكفاءة، واقتصاديات أعمال التنظيم والتي تخضع لرقابة وتحكم الإدارة، والتقرير إلى الأشخاص الملائمين عن نتائج التقييم بالإضافة إلى تقديم مقترحات التحسين الممكنة".<sup>6</sup>

\* التدقيق التشغيلي هو: "الفحص الشامل لوحدة التشغيل أو كامل المنظمة لتقييم نظمها وضوابط رقابتها وأدائها وقياسها في ضوء أهداف الإدارة".<sup>7</sup>

من التعاريف السابقة، نستخلص تعريف شامل للتدقيق التشغيلي كما يلي: "التدقيق التشغيلي هو فحص تحليلي شامل للهيكال التنظيمي والخطط والبرامج والعمليات والسياسات ووسائل التشغيل وكيفية استخدام الموارد البشرية والمادية في إحدى الوحدات أو جزء منها

لتقييم أنظمتها والرقابة فيها وأدائها مقيسة بواسطة الأهداف الموضوعية، وذلك قصد مساعدة مراكز القرار في المؤسسة على أداء مسؤولياتها بكفاءة وفعالية عن طريق تزويدها بتحليل موضوعية، تقييم النشاطات وتقديم التوصيات اللازمة بهدف تحسين الأداء".

كما سبق، يمكن أن نستنتج أن التدقيق التشغيلي يتناول ثلاثة جوانب أساسية لأداء المؤسسة وهي الاقتصادية، والكفاءة والفعالية:

- الاقتصادية (Economy): ويقصد بها الحصول على الموارد اللازمة بالجودة والكمية المناسبة وبأقل تكلفة.<sup>8</sup>
- الكفاءة (Efficiency): وهي تعبر عن العلاقة بين المدخلات والمخرجات، أي تحقيق أكبر قدر من المخرجات باستخدام كمية محددة من الموارد، أو تحقيق مستوى معين من المخرجات باستخدام أقل قدر من الموارد.<sup>9</sup>
- الفعالية (Effectiveness): وهي تعبر عن مدى تحقيق نشاط ما لأهدافه المحددة مسبقا.<sup>10</sup>

## 2- أهداف التدقيق التشغيلي:

- يتضح من العرض السابق لمفهوم التدقيق التشغيلي أنه يسعى لتحقيق الأهداف الآتية:<sup>11</sup>
- إبداء الرأي فيما إذا كانت الإدارة استخدمت الموارد المتاحة (البشرية والمادية) بأفضل طريقة ممكنة، وتمكنت من تحقيق أقصى النتائج على ضوء أهداف المشروع المحددة مسبقا، ويتضمن ذلك بطبيعة الحال إظهار ناحيتي الضياع وعدم الكفاءة في كافة الأنشطة والعمليات للقضاء عليها وترشيد استخدام الموارد الاقتصادية للمشروع؛
  - معاونة الإدارة على ترشيد قراراتها، عن طريق اكتشاف أوجه القصور والمشاكل والأخطاء التي يتعرض لها المشروع واقتراح وسائل التصحيح الملائمة، ثم إمداد الإدارة بمهذه المعلومات لغرض مساعدتها في تحسين كفاءة إنجازها في المستقبل؛
  - تقييم أداء الأفراد داخل الأقسام المختلفة من خلال متابعة التنفيذ الفعلي للمهام المحددة؛
  - البحث عن الاختناقات والمعوقات في العمليات التشغيلية وتحليلها، وإظهار الأسباب التي أدت إليها، واقتراح طرق التصحيح المناسبة؛
  - مساعدة الإدارة في إنجاز وظيفة الرقابة من خلال اختبار وتقييم أنظمة الرقابة المستخدمة؛
  - تقديم العون للإدارة في مجال تحديد النواحي غير الضرورية فيما يزاوله المشروع من أنشطة التي إذا ما تم الاستغناء عنها قد يحقق وفر في التكاليف وزيادة في الإيرادات.

## 3- أنواع التدقيق التشغيلي:

هناك ثلاث مجموعات واسعة لعمليات التدقيق التشغيلي تتمثل فيما يلي:<sup>12</sup>

\* **التدقيق التشغيلي الوظيفي:** حيث يقوم المدقق عند قيامه بعملية التدقيق الوظيفي بتتبع العملية أو النشاط محل التدقيق منذ بداية العملية إلى نهايتها، فالعمليات قد تشترك في إنجازها وحدة أو أكثر داخل المؤسسة، فمثلا عملية شراء لوازم في المؤسسة مشتركة بين الدائرة التي طلبت تلك اللوازم والدائرة المالية ولجنة العطاءات المختصة في المؤسسة، وهناك يقوم المدقق بمتابعة وتدقيق العملية منذ وضع مواصفات اللوازم المراد شراؤها، وحتى تسديد قيمة هذه اللوازم أو المشتريات، ومن أهم مميزات التدقيق الوظيفي أنه يسمح بتوافر ميزة التخصص في المدققين.

\* **التدقيق التنظيمي:** وهنا يركز المدقق اهتمامه على الوحدة التنظيمية داخل المؤسسة، ويقوم بإخضاع جميع عملياتها وأنشطتها لعملية تدقيق وتحليل وتقييم يشمل فحص وتدقيق أهداف وخطط وسياسات وإجراءات هذه الوحدة وعلاقتها بالوحدات الأخرى، وفي مثل هذا النوع من التدقيق التشغيلي فان المدقق لا يخرج عن الحدود التنظيمية للوحدة أو الدائرة محل التدقيق، وذلك بعكس التدقيق الوظيفي الذي لا بد وأن يشمل جهات أخرى غير الوحدات الإدارية محل التدقيق.

\* **تدقيق المهام الخاصة:** ويتميز هذا النوع من التدقيق التشغيلي بأنه فحص وتقييم أحد المجالات داخل التنظيم فقد يكون نشاط ما أو جزء منه يتم تدقيقه نظرا لأهميته، أو أنه يواجه بعض المشكلات التي يجب معرفتها وإيجاد الحلول الملائمة لها، مثل تحديد سبب عدم فعالية نظام تشغيل البيانات إلكترونيا.

#### 4- مراحل إتمام التدقيق التشغيلي ومعايره:

لا يمكن استخدام أسلوب واحد لإتمام التدقيقات التشغيلية، ولكن يمكن تحديد بعض الوظائف العامة التي تطبق على معظم التدقيقات التشغيلية في خمسة وظائف أساسية هي:<sup>13</sup>

أ- تخطيط العمل اللازم لإتمام التدقيق التشغيلي شاملا تحديد المعايير المستخدمة في تقييم عمل المدقق؛

ب- تجميع الأدلة لقياس أداء عملية التدقيق التشغيلي؛

ج- تحليل وفحص الانحرافات عن المعايير؛

د- تحديد الأعمال التصحيحية إذا احتاج الأمر؛

هـ- التقرير عن النتائج إلى المستوى الإداري المناسب.

أما فيما يخص معايير التدقيق التشغيلي فهي مستمدة من المعايير العامة للتدقيق الصادرة عن المعهد الأمريكي للمحاسبين،<sup>14</sup> والتي تصنف إلى ثلاث مجموعات كما يلي:

**المجموعة الأولى - المعايير العامة أو الشخصية:** وتحدد التأهيل العلمي والعملية والممارسة بأسلوب مستقل، وبذل العناية المهنية الواجبة من اجل إنجاز عملية التدقيق؛<sup>15</sup>

**المجموعة الثانية - معايير العمل الميداني:** وتتضمن وضع خطط العمل الميداني والإشراف على المساعدين ودراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية، وتحديد الاختبارات اللازمة وضرورة الحصول على إثباتات كافية وملائمة؛<sup>16</sup>

**المجموعة الثالثة - معايير التقرير:** وتتضمن التوافق مع الأهداف المتوقعة للعميل، ووصف كامل لنطاق التدقيق، وتشخيص المشكلات المتعلقة بالمجال وإجراءات العمل الميداني، بالإضافة إلى رأي المدقق التشغيلي (التحفظات - التوصيات).<sup>17</sup>

#### 5- مجالات التدقيق التشغيلي:

تتمثل مجالات التدقيق التشغيلي التي يتناولها المدقق التشغيلي في عملية الفحص والتحليل والتقويم في النقاط التالية:<sup>18</sup>

- الخطط والأهداف الخاصة بالمؤسسة؛

- الهيكل التنظيمي للمؤسسة؛

- السياسات والإجراءات؛

- الإمكانيات المادية والبشرية؛

- أنظمة الرقابة المتبعة؛

ثالثا: نظرة عن التدقيق التشغيلي الخارجي في الجزائر:

الخبير المحاسبي هو المخول قانونا للقيام بمهام التدقيق التشغيلي الخارجي في الجزائر، حيث نصت المادة (18) من القانون 10-01 "يعد خبيرا محاسبيا في مفهوم هذا القانون كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهمة تنظيم وفحص وتقويم وتحليل المحاسبة ومختلف أنواع الحسابات للمؤسسات والهيئات في الحالات التي ينص عليها القانون والتي تكلفه بهذه المهمة بصفة تعاقدية لخبرة الحسابات".<sup>19</sup>

نستنتج من خلال هذا التعريف أن الخبير المحاسبي هو شخص طبيعي أو معنوي يمارس مهامه بصفة عادية كما أن له العديد من المهام التي يقوم بها، وهذا ما جاء به القانون 01-10 في نص المواد من (18) إلى (23) كما يلي:<sup>20</sup>

- تنظيم وفحص وتقييم وتحليل المحاسبة؛
  - مسك ومركزة وفتح وضبط ومراقبة وتجميع محاسبة المؤسسات؛
  - التدقيق المالي والمحاسبي للشركات والهيئات وهو المؤهل الوحيد للقيام بذلك؛
  - تقديم استشارات للشركات والهيئات في الميدان المالي والاجتماعي والاقتصادي؛
  - إعلام المتعاقدين معه بمدى تأثير الالتزام والتصرفات الإدارية والتسيير التي لها علاقة بمهمته.
- ولممارسة مهنة الخبير المحاسبي، يجب أن تتوفر الشروط الآتية وهذا ما جاء به القانون 01-10 في المادتين (06) و(08) فيما يلي:<sup>21</sup>
- أن يكون جزائري الجنسية؛
  - أن يكون حائزا على الشهادة الجزائرية للخبرة المحاسبية أو شهادة معترفا بمعادلتها؛
  - أن يتمتع بجميع الحقوق المدنية والسياسية؛
  - أن لا يكون قد صدر في حقه حكم بارتكاب جناية أو جنحة مخلة بشرف المهنة؛
  - أن يكون معتمدا من الوزير المكلف بالمالية وأن يكون مسجلا في المصنف الوطني للخبراء المحاسبين، وفق الشروط المنصوص عليها في القانون؛

أن يؤدي اليمين بعد الاعتماد وقبل التسجيل في المصنف الوطني أمام المجلس القضائي المختص إقليميا محل تواجد مكاتبهم.

وبهذا يعتبر المصنف الوطني للخبراء المحاسبين الهيئة المهنية المنظمة لمهنة الخبير المحاسب في الجزائر، حيث أنشئ المصنف الوطني للخبراء المحاسبين بموجب القانون 01-10 لاسيما المادة (14) منه، ويتمتع بالشخصية المعنوية ويضم الأشخاص الطبيعيين والمعنويين المعتمدين والمؤهلين لممارسة مهنة الخبير المحاسب. ويقوم بتسيير هذا المصنف مجلس وطني ينتخبه المهنيون مع تعيين الوزير المكلف بالمالية لممثل عنه لدى هذا المجلس، بالإضافة إلى إمكانية إنشاء مجالس جهوية.<sup>22</sup>

وطبقا لأحكام المادة (15) من القانون 01-10، فإن المصنف الوطني للخبراء المحاسبين هو جهاز مهني يكلف بعدة مهام نذكرها فيما يلي:<sup>23</sup>

- السهر على تنظيم مهنة الخبير المحاسب وحسن ممارستها؛
- الدفاع على كرامة أعضاء المهنة واستقلاليتهم؛
- السهر على احترام قواعد المهنة وأعرافها؛
- إعداد النظام الداخلي للمصنف الذي يوافق عليه الوزير المكلف بالمالية وينشره في أجل شهرين (2) من تاريخ إيداعها؛
- إعداد مدونة لأخلاقيات المهنة؛
- إبداء الرأي في كل المسائل المرتبطة بمهنة الخبير المحاسب وحسن سيرها.

#### المحور الثاني: الجانب التطبيقي:

قصد الوصول إلى تحقيق إسقاط للجانب النظري المدروس والوصول إلى نتائج تمكننا من الإجابة على الإشكالية المطروحة واختبار الفرضيات الموضوعية، سنحاول القيام بدراسة ميدانية تبين واقع التدقيق التشغيلي الخارجي في الجزائر والسبل الكفيلة لتفعيله.

أولا: مجتمع الدراسة: يتكون مجتمع الدراسة من خبراء المحاسبة في الجزائر والبالغ عددهم 323 خبير محاسبي.<sup>24</sup>

**ثانيا: عينة الدراسة:** تم أخذ عينة عشوائية ممثلة من مجتمع الدراسة الأصلي وقد تم توزيع 50 استبيان، تم استرداد 38 استبيان منها أي بمعدل استجابة 76%، وتعد هذه النسبة جيدة للقيام بالتحليلات الإحصائية اللازمة على إجابات المشاركين، ومن ثم تعميم نتائج المستخلصة على المجتمع محل الدراسة باطمئنان.

**ثالثا: أدوات الدراسة:** انطلاقا من إشكالية البحث، واعتمادا على عدة مراجع، قمنا بتصميم استمارة استبيان، وبعد الانتهاء من صياغتها تم اللجوء إلى بعض الأساتذة المختصين في مجال الإحصاء للتأكد من الجانب الشكلي والتقني للاستمارة، بالإضافة إلى خبراء المحاسبة وأساتذة مختصين في مجال التدقيق للتأكد من الجانب الموضوعي للاستمارة وتغطيتها جميع جوانب البحث، وقد مكنتنا هذه الإجراءات من تفادي بعض الأخطاء التقنية والمنهجية التي قد تحول دون تحقيق أهداف الاستمارة.

وفي الأخير، تم إعادة تصميم الاستبيان وذلك بناء على الملاحظات والتوصيات الواردة ونتائج الاختبار الأولي التي مكنتنا من تدارك النقائص التي وقفنا عليها، ليتم توزيعه وإيصاله لأفراد العينة المستهدفة عن طريق: التسليم المباشر، البريد الإلكتروني المتمثل في تطبيق Google Drive، وبواسطة الزملاء أو بمساعدة موظفي المصنف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات.

يشمل الاستبيان ثلاثة محاور: الأول يتعلق بالبيانات الشخصية والوظيفية للمستجوبين، والمحور الثاني يتعلق بواقع ممارسة مهنة التدقيق التشغيلي الخارجي في بيئة الأعمال الجزائرية، أما المحور الثالث يتعلق بسبل تفعيل التدقيق التشغيلي الخارجي في الجزائر.

لغرض تحليل البيانات الأولية للدراسة تم استخدام برنامج التحليل "SPSS 20" كما يلي:

- استخراج التكرارات والنسب المئوية للمتغيرات الشخصية.
- قياس المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية باستخدام مقياس ليكارت (Likert Scale) الثلاثي والخماسي لتحديد آراء أفراد العينة حول المحاور التي تضمنها الاستبيان.
- تم استخدام الاختبارات اللامعلمية المتمثلة في الاختبار (khi-deux) من اجل إثبات أو رفض الفرضية الأولى من الدراسة، واختبار (wilcoxon) في الفرضيات الثلاثة الأخرى عند مستوى المعنوية  $\alpha=0.05$  ووسط فرضي  $u_0=2$ . (كون المتغيرات المدروسة لا تتبع التوزيع الطبيعي).

**رابعا: صدق وثبات الاستبيان:**

بعد عرض قائمة الاستبيان على مجموعة من المحكمين، تم الاعتماد على معامل ألفا كرونباخ للتأكد من ثبات أداة الدراسة كما هو

موضح في الجدول التالي:

**الجدول رقم 01: توزيع معامل ألفا كرونباخ**

عناصر الاستبيان	معامل ألفا كرونباخ	جذر معامل ألفا كرونباخ
المحور الثاني: واقع ممارسة مهنة التدقيق التشغيلي الخارجي في الجزائر.	0.711	0.843
المحور الثالث: سبل تفعيل التدقيق التشغيلي الخارجي في الجزائر.	0.752	0.867

**المصدر:** من إعداد الباحث (اعتمادا على نتائج الاستبيان و SPSS)

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ أن معاملات الثبات مرتفعة نسبيا وهي تتراوح بين (0.711 و 0.752) وكذا جذر معاملات الثبات مرتفعة وهو ما يطمئن إلى ثبات وصدق أداة الدراسة.

## خامسا: التحليل الإحصائي والاقتصادي للتدقيق التشغيلي:

## 1- تحليل البيانات الشخصية:

فيما يخص الفئة المستهدفة فأغلب المشاركين مؤهلهم العلمي ليسانس بنسبة 60.5%، ثم تليها الدكتوراه بنسبة 21.1%، ثم الماجستير 18.4%، 76.3% لديهم تخصص محاسبة، 23.7% تخصص مالية. بالنسبة للخبرة المهنية 78.9% لديهم خبرة أكثر من 20 سنة، 13.2% خبرتهم أقل من 10 سنوات، أما الباقي 7.9% فخبرتهم المهنية تتراوح بين 10 و20 سنة.

## 2- تحليل فقرات الاستبيان:

1-2- تحليل محور واقع ممارسة مهنة التدقيق التشغيلي الخارجي في الجزائر: كانت إجابات أفراد عينة الدراسة على الأسئلة التي تخص واقع ممارسة مهنة التدقيق التشغيلي الخارجي في الجزائر كما هو مبين في الجدول التالي:

## 2-1-1-2- تتم ممارسة مهنة التدقيق التشغيلي الخارجي في الجزائر بشكل محدود:

- في رأيك، ما هو واقع ممارسة مهنة التدقيق التشغيلي الخارجي في الجزائر في ظل بيئة التدقيق الحالية؟

لمعرفة رأي أفراد العينة حول واقع ممارسة مهنة التدقيق التشغيلي الخارجي في الجزائر، تم حوصلة النتائج في الجدول التالي:

الجدول رقم 02: نتائج آراء أفراد العينة حول واقع ممارسة مهنة التدقيق التشغيلي الخارجي في الجزائر

المؤشرات الإحصائية			الاستجابات			العبارة
الاتجاه العام للعينة	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	جيد	متوسط	ضعيف	
ضعيف	0.552	1.58	1	20	17	ت
			2.6	52.6	44.7	%

المصدر: من إعداد الباحث (اعتمادا على نتائج الاستبيان و SPSS)

من خلال الجدول السابق نلاحظ أن 52.6% من أفراد عينة الدراسة أجابوا بأن واقع ممارسة مهنة التدقيق التشغيلي الخارجي متوسط في الجزائر، بينما 44.7% من أفراد العينة أجابوا بواقع ضعيف، في حين أجاب فرد واحد من عينة الدراسة أي بنسبة 2.6% بأن واقع ممارسة مهنة التدقيق التشغيلي في الجزائر جيد في ظل بيئة التدقيق الحالية، وبالنظر إلى المتوسط الحسابي نجده يعادل 1.58 أي في الفئة الأولى من مقياس ليكارت الثلاثي [1-1.66] والتي تعبر عن الإجابة ضعيف، بالإضافة إلى الانحراف المعياري والذي يبلغ 0.552 دلالة على تشتت نسبي في الإجابات، والذي يتمركز في الاقتراح الأول ما يعني موافقة غالبية أفراد العينة على محدودية واقع ممارسة مهنة التدقيق التشغيلي في الجزائر ويعود سبب ذلك كونها اختيارية وليست إجبارية.

- إذا كانت الإجابة بمتوسط أو جيد، ما هي أسباب الطلب على خدمات التدقيق التشغيلي الخارجي في الجزائر؟

لمعرفة رأي أفراد العينة حول أسباب الطلب على خدمات التدقيق التشغيلي الخارجي في الجزائر، تم حوصلة النتائج في الجدول التالي:

الجدول رقم 03: نتائج آراء أفراد العينة حول أسباب الطلب على خدمات التدقيق التشغيلي الخارجي في الجزائر

الاستجابات				العبارة
أخرى	تحسين سياسات	تدقيق اتفاقية أو صفقة خاصة	تحسين أداء وظائف المؤسسة	
00	1	2	18	ت
00	4.8	9.5	85.7	%

المصدر: من إعداد الباحث (اعتمادا على نتائج الاستبيان و SPSS)

من خلال الجدول السابق نلاحظ أن غالبية أفراد العينة المحييين في السؤال السابق بمتوسط أو جيد بنسبة 85.7% أجابوا بأن السبب الرئيسي للطلب على خدمات التدقيق التشغيلي الخارجي في الجزائر هو (تحسين أداء وظائف المؤسسة)، بينما أجاب 9.5% من أفراد هذه العينة على السؤال بالإجابة الثانية (تدقيق اتفافية أو صفقة خاصة)، كما أجاب فرد واحد من هذه العينة على السؤال بالإجابة الثالثة (تحسين سياسات) أي بنسبة 4.8%، دون ذكر أي أسباب أخرى.

#### الجدول رقم 04: نتائج آراء عينة الدراسة حول واقع التدقيق التشغيلي الخارجي في الجزائر

المؤشرات الإحصائية			الاستجابات			العبارة
الاتجاه العام للعينة	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	موافق	محايد	غير موافق	
<b>اهتمام المؤسسات الاقتصادية الجزائرية بالتدقيق التشغيلي الخارجي</b>						
غير موافق	0.883	1.63	10	4	24	ت يوجد اهتمام من قبل المؤسسات الاقتصادية الجزائرية بالتدقيق التشغيلي الخارجي.
			26.3	10.5	63.2	%
موافق	0.724	2.45	22	11	5	ت يوجد تجاوب مع الأطراف الموجودة داخل المؤسسة عند ممارستها التدقيق التشغيلي.
			57.9	28.9	13.2	%
<b>الإطار القانوني والتنظيمي لمهنة التدقيق التشغيلي في الجزائر</b>						
غير موافق	0.760	1.55	6	9	23	ت القوانين المنظمة لمهنة التدقيق التشغيلي كافية في الجزائر.
			15.8	23.7	60.5	%
موافق	0.683	2.58	26	8	4	ت الإصلاح التشريعي لمهنة التدقيق التشغيلي له انعكاس على تحسين ممارسة المهنة.
			68.4	21.1	10.5	%
<b>التدقيق التشغيلي الخارجي يعمل على تحسين أداء وظائف المؤسسات الاقتصادية الجزائرية</b>						
موافق	0.577	2.79	33	2	3	ت يعتبر التدقيق التشغيلي عملية منتظمة لتقييم فعالية وكفاءة، واقتصاديات أعمال التنظيم.
			86.8	5.3	7.9	%
موافق	0.688	2.50	23	11	4	ت يقوم التدقيق التشغيلي الخارجي بمساعدة المؤسسة في إنجاز وظيفة الرقابة من خلال تقييم كفاءة وفعالية أنظمة الرقابة المستخدمة.
			60.5	28.9	10.5	%
موافق	0.611	2.71	30	5	3	ت التدقيق التشغيلي الخارجي هو إبداء الرأي فيما إذا كانت المؤسسة استخدمت الموارد المتاحة بأفضل طريقة ممكنة، وتمكنت من تحقيق أقصى النتائج على ضوء أهدافها المحددة مسبقا.
			78.9	13.2	7.9	%

المصدر: من إعداد الباحث (اعتمادا على نتائج الاستبيان و SPSS)

**التحليل:** نلاحظ من الجدول رقم 03 الذي يوضح المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لإجابات أفراد عينة الدراسة حول واقع التدقيق التشغيلي الخارجي في الجزائر ما يلي:

#### 2-1-2- اهتمام المؤسسات الاقتصادية الجزائرية بالتدقيق التشغيلي الخارجي:

- يوجد اهتمام من قبل المؤسسات الاقتصادية الجزائرية بالتدقيق التشغيلي الخارجي:

أجمع غالبية أفراد عينة الدراسة بنسبة 63.2% على أنه لا يوجد هناك اهتمام من قبل المؤسسات الاقتصادية الجزائرية بالتدقيق التشغيلي الخارجي، بينما بلغت نسبة الموافقين على وجود اهتمام 26.3%، في حين كانت نسبة المحايدين 10.5%، وبالعودة إلى المتوسط الحسابي نجد أنه يعادل 1.63 أي في الفئة الأولى من مقياس ليكرت الثلاثي [1-1.66] والتي تعبر عن الإجابة غير موافق،

بالإضافة إلى الانحراف المعياري والذي يبلغ 0.883 دلالة على تشتت نسبي في الإجابات وتمركزها حول الاقتراح الأول أي عدم موافقة أفراد العينة على وجود اهتمام.

### - يوجد تجاوب مع الأطراف الموجودة داخل المؤسسة عند ممارستك التدقيق التشغيلي:

57.9% من أفراد عينة الدراسة يؤكدون وجود تجاوب من قبل الأطراف الموجودة داخل المؤسسة مع المدقق التشغيلي أثناء ممارسته لمهامه، بينما 13.2% من أفراد العينة ينفون وجود تجاوب، في حين كانت نسبة المحايدون 28.9%، وبالعودة إلى المتوسط الحسابي نجد أنه يعادل 2.45 أي في الفئة الثالثة من مقياس ليكرت الثلاثي [3-2.34] والتي تعبر عن الإجابة موافق، بالإضافة إلى الانحراف المعياري والذي يبلغ 0.724 دلالة على تشتت نسبي في الإجابات، والذي يتمركز في الاقتراح الثالث ما يعني موافقة غالبية أفراد العينة على وجود تجاوب.

### 2-1-3- الإطار القانوني والتنظيمي لمهنة التدقيق التشغيلي في الجزائر:

#### - القوانين المنظمة لمهنة التدقيق التشغيلي كافية في الجزائر:

أجمع غالبية أفراد عينة الدراسة بنسبة 60.5% على أن القوانين المنظمة لمهنة التدقيق التشغيلي في الجزائر غير كافية، بينما 15.8% من أفراد العينة وافقوا على هذا الطرح، في حين كانت نسبة المحايدون 23.7%، وبالنظر إلى المتوسط الحسابي نجد أنه يعادل 1.55، أي في الفئة الأولى من مقياس ليكرت الثلاثي [1-1.66] والتي تعبر عن الإجابة غير موافق، بالإضافة إلى الانحراف المعياري والذي بلغ 0.760 دلالة على تشتت نسبي في الإجابات وتمركزها حول الاقتراح الأول أي عدم موافقة أفراد العينة على أن القوانين المنظمة لمهنة التدقيق التشغيلي كافية في الجزائر.

#### - الإصلاح التشريعي لمهنة التدقيق التشغيلي له انعكاس على تحسين ممارسة المهنة:

كان الاتجاه العام لعينة الدراسة يتمركز حول الموافقة على أن الإصلاح التشريعي لمهنة التدقيق التشغيلي له انعكاس على تحسين ممارسة المهنة بنسبة 68.4%، بينما من لا يرى بهذا الطرح كانت نسبته 10.5%، في حين كانت نسبة المحايدون 21.1%، وبالعودة إلى المتوسط الحسابي نجد أنه يعادل 2.58 أي في الفئة الثالثة من مقياس ليكرت الثلاثي [3-2.34] والتي تعبر عن الإجابة موافق، بالإضافة إلى الانحراف المعياري والذي يبلغ 0.683 دلالة على تشتت نسبي في الإجابات، والذي يتمركز في الاقتراح الثالث ما يعني موافقة غالبية أفراد العينة على أن الإصلاح التشريعي لمهنة التدقيق التشغيلي له انعكاس على تحسين ممارسة المهنة.

### 2-1-4- التدقيق التشغيلي الخارجي يعمل على تحسين أداء وظائف المؤسسات الاقتصادية الجزائرية:

#### - يعتبر التدقيق التشغيلي عملية منتظمة لتقييم فعالية وكفاءة، واقتصاديات أعمال التنظيم:

أجمع غالبية أفراد عينة الدراسة بنسبة 86.8% على أن التدقيق التشغيلي هو عملية منتظمة لتقييم فعالية وكفاءة واقتصاديات أعمال التنظيم، بينما من لا يرى بهذا الطرح كانت نسبته 7.9%، في حين كانت نسبة المحايدون 5.3%، وبالنظر إلى المتوسط الحسابي نجد أنه يعادل 2.79، أي في الفئة الثالثة من مقياس ليكرت الثلاثي [3-2.34] والتي تعبر عن الإجابة موافق، بالإضافة إلى الانحراف المعياري والذي بلغ 0.577 دلالة على تشتت نسبي في الإجابات وتمركزها حول الاقتراح الثالث أي موافقة غالبية أفراد العينة.

#### - يقوم التدقيق التشغيلي الخارجي بمساعدة المؤسسة في انجاز وظيفة الرقابة من خلال تقييم كفاءة وفعالية أنظمة الرقابة المستخدمة:

أجمع غالبية أفراد عينة الدراسة بنسبة 60.5% على أن التدقيق التشغيلي يساعد المؤسسة في انجاز وظيفة الرقابة من خلال تقييم كفاءة وفعالية أنظمة الرقابة المستخدمة، بينما من لا يرى بهذا الطرح كانت نسبته 10.5%، في حين كانت نسبة المحايدون 28.9%،

وبالعودة إلى المتوسط الحسابي بنحده يعادل 2.50 أي في الفئة الثالثة من مقياس ليكارت الثلاثي [3-2.34] والتي تعبر عن الإجابة موافق، بالإضافة إلى الانحراف المعياري الذي يبلغ 0.688 دلالة على تشتت نسبي في الإجابات، والذي يتركز في الاقتراح الثالث ما يعني موافقة غالبية أفراد العينة.

- التدقيق التشغيلي الخارجي هو إبداء الرأي فيما إذا كانت المؤسسة استخدمت الموارد المتاحة بأفضل طريقة ممكنة، وتمكنت من تحقيق أقصى النتائج على ضوء أهدافها المحددة مسبقا:

أجمع غالبية أفراد عينة الدراسة بنسبة 78.9% على أن التدقيق التشغيلي الخارجي هو إبداء الرأي فيما إذا كانت المؤسسة استخدمت الموارد المتاحة بأفضل طريقة ممكنة، وتمكنت من تحقيق أقصى النتائج على ضوء أهدافها المحددة مسبقا، بينما من لا يرى بهذا الطرح كانت نسبته 7.9%، في حين كانت نسبة المحايدون 13.2%، وبالعودة إلى المتوسط الحسابي بنحده يعادل 2.71 أي في الفئة الثالثة من مقياس ليكارت الثلاثي [3-2.34] والتي تعبر عن الإجابة موافق، بالإضافة إلى الانحراف المعياري والذي يبلغ 0.611 دلالة على تشتت نسبي في الإجابات، وتركزها حول الاقتراح الثالث ما يعني موافقة غالبية أفراد العينة.

2-2- تحليل محور سبل تفعيل التدقيق التشغيلي الخارجي في الجزائر: كانت إجابات أفراد عينة الدراسة على الأسئلة التي تخص سبل تفعيل التدقيق التشغيلي الخارجي في الجزائر كما هو مبين في الجدول التالي:

الجدول رقم 05 : نتائج آراء عينة الدراسة حول سبل تفعيل التدقيق التشغيلي الخارجي في الجزائر

العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	ترتيب درجة الأهمية	وصف الأهمية
1- توعية المسيرين بأهمية التدقيق التشغيلي الخارجي والتعريف بمزاياه.	3.68	1.297	07	عالية
2- القيام بدورات تكوينية في مجال التدقيق التشغيلي من قبل المنظمات المهنية.	3.76	1.304	06	عالية
3- صياغة قانون يفرض تطبيق التدقيق التشغيلي الخارجي في الجزائر.	4.21	1.318	02	عالية جدا
4- وجود برامج تدريب وتعلم مستمر لتطوير قدرات إمكانيات المدقق في مجال ونطاق التدقيق التشغيلي.	4.16	1.079	04	عالية
5- دعم وتطوير البحوث العلمية والمهنية بما يؤكد تفعيل أداء المدقق للقيام بالتدقيق التشغيلي.	4.00	0.805	05	عالية
6- استشارة أصحاب المهنة لتنظيم مهنة التدقيق التشغيلي.	4.18	1.227	03	عالية
7- تكييف التدقيق التشغيلي في الجزائر مع الواقع الدولي.	4.29	1.113	01	عالية جدا
المتوسط العام لمحو سبل تفعيل التدقيق التشغيلي الخارجي في الجزائر	4.04	0.746		

المصدر: من إعداد الباحث (اعتمادا على نتائج الاستبيان و SPSS)

التحليل: تشير الأرقام في الجدول رقم 04، إلى أن اتجاهات عينة الدراسة إيجابية نحو جميع العبارات المتعلقة بسبل تفعيل التدقيق التشغيلي الخارجي في الجزائر، حيث بلغ المتوسط الحسابي الكلي 4.04 والذي يقع ضمن الفئة الرابعة من فئات ليكارت الخماسي [3-4.1] وهي الفئة التي تشير إلى درجة أهمية عالية والتي تؤكد رضا غالبية أفراد العينة بهذه السبل، بدرجات متقاربة وهذا ما يظهر في الانحراف المعياري الكلي 0.746.

كما قمنا بترتيب العبارات المقترحة لتحليل سبل تفعيل التدقيق التشغيلي الخارجي في الجزائر حسب توجه استجابة الأغلبية من عينة الدراسة والتي تعكسها لنا المتوسطات الحسابية\* لذا سنتناول العبارات حسب ترتيبها من الأولى إلى الأخيرة:

\* تم ترتيب العبارات حسب وجهة أفراد عينة الدراسة اعتمادا على أكبر قيمة للمتوسط الحسابي وحسب أقل قيمة للتشتت والذي يمثله الانحراف المعياري عند تساوي قيم المتوسط الحسابي.

01- تكييف التدقيق التشغيلي في الجزائر مع الواقع الدولي: يظهر لنا أن عينة الدراسة تحتم بدرجة عالية جدا بنسبة 60.5% على أن تكييف التدقيق التشغيلي في الجزائر مع الواقع الدولي يعتبر من أهم السبل لتفعيل التدقيق التشغيلي في بيئة التدقيق الجزائرية، حيث أصبح من الضروري مواكبة التطورات الحاصلة في الساحة الدولية فيما يخص هذه المهنة، مما جعل العبارة رقم 07 تحتل المرتبة الأولى لحصولها على المتوسط الحسابي الأكبر والذي بلغ (4.29 من 5) وهي نسبة محتواة في المدى [4.21 - 5] الذي يعبر عن درجة أهمية عالية جدا، وربما تعود هذه النتيجة إلى اعتقاد أفراد عينة الدراسة إلى الحاجة لهذا المدخل خصوصا في ظل المستجدات التي طرأت على بيئة الأعمال.

02- صياغة قانون يفرض تطبيق التدقيق التشغيلي الخارجي في الجزائر؛

03- استشارة أصحاب المهنة لتنظيم مهنة التدقيق التشغيلي؛

04- وجود برامج تدريب وتعلم مستمر لتطوير قدرات إمكانيات المدقق في مجال ونطاق التدقيق التشغيلي؛

05- دعم وتطوير البحوث العلمية والمهنية بما يؤكد تفعيل أداء المدقق للقيام بالتدقيق التشغيلي؛

06- القيام بدورات تكوينية في مجال التدقيق التشغيلي من قبل المنظمات المهنية؛

07- توعية المسيرين بأهمية التدقيق الخارجي والتعريف بمزاياه؛

كما قامت مجموعة من أفراد عينة الدراسة باقتراح عوامل تساهم في تفعيل التدقيق التشغيلي الخارجي في الجزائر من أهمها ما يلي:

- أكدت مجموعة من أفراد عينة الدراسة على أنه يمكن تفعيل التدقيق التشغيلي الخارجي في الجزائر عن طريق إصلاحات تشريعية توطر المهنة، وإصدار المزيد من القوانين المنظمة والنصوص التشريعية المفسرة والمكملة لها وتكثيف الرقابة والمتابعة الدائمة على التطبيق الجيد لها.

- كما أشارت مجموعة من أفراد عينة الدراسة بضرورة توعية المجتمع الحالي لاسيما المؤسسات الاقتصادية بمدى أهمية التدقيق التشغيلي الخارجي وأثره الإيجابي على أدائها بالإضافة إلى تكثيف الدورات التكوينية للمهنيين وكذا الطلبة والمتربصين مع ضرورة وضع إطار وتصور لهذا النوع من التدقيق.

- أشارت مجموعة أخرى من أفراد عينة الدراسة على أن تفعيل التدقيق التشغيلي الخارجي في الجزائر يتم عن طريق إجبارية التطبيق بإصدار قانون صريح وواضح يفرض ويوحد التدقيق التشغيلي على المؤسسات.

3- نتائج اختبار الفرضيات: لوصف واقع التدقيق التشغيلي الخارجي في بيئة الأعمال الجزائرية قمنا باختبار الفرضيات كما يلي:

الجدول رقم 06: نتائج اختبار الفرضيات

P-Value	إحصائي الاختبار	المتوسط الحسابي	نوع الاختبار	الفرضيات
0.000	16.474	—	KHI-DEUX	1- تتم ممارسة مهنة التدقيق التشغيلي الخارجي في الجزائر بشكل محدود.
0.487	0.695	2.03	WILC-OXON	2- يوجد هناك اهتمام من قبل المؤسسات الاقتصادية الجزائرية بالتدقيق التشغيلي الخارجي.
0.466	0.729	2.06		3- يوجد هناك إطار قانوني وتنظيمي كافي لمهنة التدقيق التشغيلي في الجزائر.
0.000	4.764	2.66		4- التدقيق التشغيلي الخارجي يعمل على تحسين أداء وظائف المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.

المصدر: من إعداد الباحث (اعتمادا على نتائج الاستبيان و SPSS)

وتم إثبات الفرضيات كما يلي:

إثبات الفرضية الأولى: "تتم ممارسة مهنة التدقيق التشغيلي الخارجي في الجزائر بشكل محدود".

الفرضية الصفرية  $H_0$ : تتم ممارسة مهنة التدقيق التشغيلي الخارجي في الجزائر بشكل غير محدود.

الفرضية البديلة  $H_1$ : تتم ممارسة مهنة التدقيق التشغيلي الخارجي في الجزائر بشكل محدود.

من الجدول أعلاه نجد قيمة اختبار مربع كاي (16.474) ومستوى الدلالة الإحصائية (0.000) وهي أقل من مستوى المعنوية المحدد  $\alpha=0.05$ ، لذلك نرفض فرضية العدم ونقبل الفرضية البديلة أي تتم ممارسة مهنة التدقيق التشغيلي الخارجي في الجزائر بشكل محدود.

إثبات الفرضية الثانية: "يوجد اهتمام من قبل المؤسسات الاقتصادية الجزائرية بالتدقيق التشغيلي الخارجي".

الفرضية الصفرية  $H_0$ : لا يوجد اهتمام من قبل المؤسسات الاقتصادية الجزائرية بالتدقيق التشغيلي الخارجي.

الفرضية البديلة  $H_1$ : يوجد اهتمام من قبل المؤسسات الاقتصادية الجزائرية بالتدقيق التشغيلي الخارجي.

من الجدول أعلاه نلاحظ أن مستوى المعنوية المشاهد (P-Value = 0.487) لها أكبر من مستوى المعنوية المحدد  $\alpha=0.05$ ، وبالتالي نرفض الفرضية البديلة ونقبل فرضية العدم، مما يعني من وجهة نظر الأفراد المبحوثين أنه لا يوجد اهتمام من قبل المؤسسات الاقتصادية الجزائرية بالتدقيق التشغيلي الخارجي.

إثبات الفرضية الثالثة: "الإطار القانوني والتنظيمي لمهنة التدقيق التشغيلي كافي في الجزائر".

الفرضية الصفرية  $H_0$ : الإطار القانوني والتنظيمي لمهنة التدقيق التشغيلي غير كافي في الجزائر.

الفرضية البديلة  $H_1$ : الإطار القانوني والتنظيمي لمهنة التدقيق التشغيلي كافي في الجزائر.

من الجدول أعلاه نلاحظ أن مستوى المعنوية المشاهد (P-Value = 0.466) لها أكبر من مستوى المعنوية المحدد  $\alpha=0.05$ ، وبالتالي نرفض الفرضية البديلة ونقبل فرضية العدم، مما يعني من وجهة نظر الأفراد المبحوثين أن الإطار القانوني والتنظيمي لمهنة التدقيق التشغيلي غير كافي في الجزائر.

إثبات الفرضية الرابعة: "التدقيق التشغيلي الخارجي يعمل على تحسين أداء وظائف المؤسسات الاقتصادية الجزائرية".

الفرضية الصفرية  $H_0$ : التدقيق التشغيلي الخارجي لا يعمل على تحسين أداء وظائف المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.

الفرضية البديلة  $H_1$ : التدقيق التشغيلي الخارجي يعمل على تحسين أداء وظائف المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.

من الجدول أعلاه نلاحظ أن مستوى المعنوية المشاهد (P-Value = 0.000) لها أصغر من مستوى المعنوية المحدد  $\alpha=0.05$ ، مما يدل على أن الأفراد المبحوثين أجابوا بإجابة تختلف عن الحياد، ولمعرفة هذا الاختلاف ما إذا كان بعدم الموافقة أو بالموافقة، تم الرجوع للمتوسط الحسابي للعبارة (2.66) والذي كان أكبر من من الوسط الفرضي  $\mu_0=2$ ، وبالتالي نرفض فرضية العدم ونقبل فرضية البديلة أي أن التدقيق التشغيلي الخارجي يعمل على تحسين أداء وظائف المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.

خاتمة: من خلال الدراسة التي قمنا بها على عينة من خبراء المحاسبة بالجزائر والتي هدفنا من خلالها إلى معرفة واقع التدقيق التشغيلي الخارجي في الجزائر والسبل الكفيلة لتفعيله توصلنا إلى مجموعة من النتائج التي من خلالها قمنا بتقديم مجموعة من التوصيات. ومن أهم النتائج التي توصل إليها الباحثان ما يلي:

- تتم ممارسة مهنة التدقيق التشغيلي الخارجي في بيئة الأعمال الجزائرية بشكل محدود وبسيط.
  - لم ينل التدقيق التشغيلي الخارجي الاهتمام الكافي من قبل المؤسسات الاقتصادية الجزائرية بنفس القدر الذي حظي به التدقيق المالي والمحاسبي.
  - الإطار القانوني والتنظيمي لمهنة التدقيق التشغيلي غير كافي في الجزائر.
  - أكدت الدراسة على الأهمية البالغة للتدقيق التشغيلي الخارجي في قياس وتقييم كفاءة الأداء وتحسينه من خلال تقديم التوصيات والمقترحات.
- في ضوء نتائج الدراسة يمكن تقديم بعض التوصيات فيما يلي:

- على الهيئات والمنظمات المسيرة لمهنة التدقيق التشغيلي في الجزائر تقديم إصلاحات تشريعية تؤطر المهنة.
- ضرورة اهتمام المؤسسات الاقتصادية الجزائرية بالتدقيق التشغيلي الخارجي وذلك لما له من دور فعال يحقق الكفاءة والفعالية في وظائفها المختلفة.
- على مكاتب التدقيق في الجزائر الاهتمام بالتدقيق التشغيلي وجعله مهنة أساسية تماما كاهتمامها بالتدقيق المالي والمحاسبي.
- الأخذ بالتوصيات المقترحة المقررة نتيجة لأداء التدقيق التشغيلي لما لها من أهمية في رفع كفاءة الأداء المالي للمؤسسة وتحسينه.

الملاحق:

الاستبيان:

تحية طيبة وبعد:

يشكل هذا الاستبيان جزء من الدراسة التي سنجرها في إطار إعداد مقال أطروحة الدكتوراه تخصص علوم مالية بعنوان:

"واقع التدقيق التشغيلي الخارجي في الجزائر وسبل تفعيله: دراسة ميدانية"

لذا نرجو منكم المشاركة والمساهمة في إثراء هذا الموضوع من خلال تفضلكم بالإجابة على جملة الأسئلة الموجودة في هذه الاستمارة، وهذا سعيا منا لمعرفة وجهة نظركم حول "ما هو واقع التدقيق التشغيلي الخارجي في الجزائر؟ وما هي السبل الكفيلة للتطبيق الفعال له؟"

نشكركم مسبقا على تعاونكم ومساهمتمكم في هذه الدراسة.

المحور الأول: معلومات عن عينة الدراسة

- 1- المؤهل العلمي:  ليسانس  ماجستير
- 2- التخصص العلمي:  دكتوراه  محاسبة  مالية
- 3- الخبرة المهنية:  أقل من 10 سنوات  من 10 إلى 20 سنة  أكثر من 20 سنة
- أخرى يرجى ذكرها: .....

المحور الثاني: واقع ممارسة مهنة التدقيق التشغيلي الخارجي في الجزائر

1- تتم ممارسة مهنة التدقيق التشغيلي الخارجي في الجزائر بشكل محدود

- 1-1- في رأيك، ما هو واقع ممارسة مهنة التدقيق التشغيلي الخارجي في الجزائر في ظل بيئة التدقيق الحالية؟
- ضعيف  - متوسط  - جيد
- 1-2- إذا كانت الإجابة بمتوسط أو جيد، ما هي أسباب الطلب على خدمات التدقيق التشغيلي الخارجي في الجزائر؟
- تحسين أداء وظائف المؤسسة  - تدقيق اتفاقية أو صفقة خاصة
- تحسين سياسات  أخرى يرجى ذكرها: .....

م	العبارات	غير موافق	محايد	موافق
<b>2- اهتمام المؤسسات الاقتصادية الجزائرية بالتدقيق التشغيلي الخارجي</b>				
1-2	- يوجد اهتمام من قبل المؤسسات الاقتصادية الجزائرية بالتدقيق التشغيلي الخارجي.			
2-2	- يوجد تجاوب مع الأطراف الموجودة داخل المؤسسة عند ممارستها التدقيق التشغيلي.			

3- الإطار القانوني والتنظيمي لمهنة التدقيق التشغيلي في الجزائر				
1-3	- القوانين المنظمة لمهنة التدقيق التشغيلي كافية في الجزائر.			
2-3	- الإصلاح التشريعي لمهنة التدقيق التشغيلي له انعكاس على تحسين ممارسة المهنة.			
4- التدقيق التشغيلي الخارجي يعمل على تحسين أداء وظائف المؤسسات الاقتصادية الجزائرية				
1-4	- يعتبر التدقيق التشغيلي عملية منتظمة لتقييم فعالية وكفاءة، واقتصاديات أعمال التنظيم.			
2-4	- يقوم التدقيق التشغيلي الخارجي بمساعدة المؤسسة في إنجاز وظيفة الرقابة من خلال تقييم كفاءة وفعالية أنظمة الرقابة المستخدمة.			
3-4	- التدقيق التشغيلي الخارجي هو إبداء الرأي فيما إذا كانت المؤسسة استخدمت الموارد المتاحة بأفضل طريقة ممكنة، وتمكنت من تحقيق أقصى النتائج على ضوء أهدافها المحددة مسبقا.			

### المحور الثالث: سبل تفعيل التدقيق التشغيلي الخارجي في الجزائر

حدد العبارات التالية من أقل أهمية إلى أكثر أهمية:

م	العبارات	أقل أهمية				
		01	02	03	04	05
01	- توعية المسيرين بأهمية التدقيق التشغيلي الخارجي والتعريف بمزاياه.					
02	- القيام بدورات تكوينية في مجال التدقيق التشغيلي من قبل المنظمات المهنية.					
03	- صياغة قانون يفرض تطبيق التدقيق التشغيلي الخارجي في الجزائر.					
04	- وجود برامج تدريب وتعلم مستمر لتطوير قدرات إكسابات المدقق في مجال ونطاق التدقيق التشغيلي.					
05	- دعم وتطوير البحوث العلمية والمهنية بما يؤكد تفعيل أداء المدقق للقيام بالتدقيق التشغيلي.					
06	- استشارة أصحاب المهنة لتنظيم مهنة التدقيق التشغيلي.					
07	- تكييف التدقيق التشغيلي في الجزائر مع الواقع الدولي.					

- برأيك، كيف يفعل التدقيق التشغيلي الخارجي في الجزائر؟

.....

.....

### الهوامش:

<sup>1</sup> - وليد محمد إبراهيم البرغثي وعماد عبد الله فضل الله البرغثي، "إمكانية تطبيق أسلوب المراجعة التشغيلية من وجهة نظر المراجع -دراسة تطبيقية على المراجعين الليبيين-"، متاحة على الموقع:

<http://uob.edu.ly/assets/uploads/pagedownloads/5f291-27-11-2016.pdf>، اطلع يوم: 2017/12/21.

<sup>2</sup> - رفيق عبد الرزاق محمد، "مدى فاعلية التدقيق التشغيلي في الشركات العامة -دراسة ميدانية في الشركة العامة للسمنت العراقية-"، مجلة الكوت للعلوم الاقتصادية والإدارية، العدد 26، 2017.

<sup>3</sup> - Nikjoo. M & others, "The Relationship between Operational Auditing The Public Response In Iran", Journal of basic and applied Scientific Research, Vol 2, N° 9, 2012.

<sup>4</sup> - Belhachemi. A et Tabet Aoul. W, "L'audit opérationnel : une limite pour les dysfonctionnements de la gouvernance d'entreprise"، Revue Economie & Management, N° 11, 2012.

- <sup>5</sup> - حسن فليح القطيش، "تطوير النظام المحاسبي الحكومي لأغراض تدقيق الأداء في القطاع الحكومي الأردني"، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد 7، العدد 1، 2011، ص 23.
- <sup>6</sup> - أمين السيد أحمد لطفي، "مراجعات مختلفة لأغراض مختلفة"، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2005، ص 162.
- <sup>7</sup> - Whittington, Ray and Kurt, Pany, "Principles of Auditing and other Assurance", McGraw-Hill, Irwin, N.Y, 2006, p 744.
- <sup>8</sup> - International Standards Of Supreme Audit Institutions –ISSAI, "Standards and guidelines for performance auditing based on INTOSAI's Auditing Standards and pratical experience", Denmark, 2004, p 15.
- <sup>9</sup> - نجاد ناهض فؤاد الهبيل، "قياس الكفاءة المصرفية باستخدام نموذج حد التكلفة العشوائية SFA -دراسة تطبيقية على المصارف المحلية في فلسطين-"، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية غزة، 2013، ص 22.
- <sup>10</sup> - Carmichael. R, "Measures of Efficiency and Effectiveness as Indictors of Quality - A Systems Approach", Journal of institutional research South East Asia, Vol 1, N° 1, 2002, p 03.
- <sup>11</sup> - رأفت سلامة محمود وآخرون، "علم تدقيق الحسابات العملي"، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، الطبعة الأولى، 2011، ص 232.
- <sup>12</sup> - رفيق عبد الرزاق محمد، مرجع سابق، ص 06.
- <sup>13</sup> - نداء القباني، "المراجعة"، الدار الجامعية للطباعة والنشر والتوزيع، الإسكندرية، 2007، ص 43.
- <sup>14</sup> - أحمد حلمي جمعة، "الاتجاهات المعاصرة في التدقيق والتأكد"، دار صفاء للطباعة والنشر والتوزيع، عمان، الطبعة الأولى، 2009، ص 132.
- <sup>15</sup> - رفيق عبد الرزاق محمد، مرجع سابق، ص 08.
- <sup>16</sup> - نفس المرجع، ص ص 08-09.
- <sup>17</sup> - أحمد حلمي جمعة، مرجع سابق، ص 132.
- <sup>18</sup> - منصور حامد محمود و نداء عطية فراج، "المراجعة الإدارية وتقييم الأداء"، مركز جامعة القاهرة للتعليم المفتوح، القاهرة، 1997، ص 17.
- <sup>19</sup> - القانون رقم 10-01 المؤرخ في 16 رجب عام 1431 الموافق 29 يونيو 2010 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42، 2010، المادة 18.
- <sup>20</sup> - المواد 18-23 من القانون رقم 10-01.
- <sup>21</sup> - المادتين 06 و 08 من القانون رقم 10-01.
- <sup>22</sup> - المادة 14 من القانون رقم 10-01.
- <sup>23</sup> - المادة 15 من القانون رقم 10-01.
- <sup>24</sup> - وزارة المالية، القرار رقم 18 المؤرخ في 31 جانفي 2019 المحدد لقوائم المهنيين المسجلين في جداول المصنف الوطني للخبراء المحاسبين الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين بعنوان نشاط 2019، متاح على الموقع: <http://www.cn-onec.dz/images/experts-019.pdf>، اطلع يوم: 2019/03/12.