جامعة البليدة –2–

كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم التسيير

التخصص: محاسبة و تدقيق

ملخص أطروحة الدكتوراه ل م د

العنوان

واقع وأفاق التدقيق الخارجي في الجزائر في ظل معايير التدقيق الدولية(ISA) و معايير التدقيق الجزائرية(NAA)

"دراسة ميدانية "

الطالب: **الأستاذ المشرف:**

شبلاوي إبراهيم **أ. د: عمورة جمال**

السنة الجامعية: 2020/2019

فرض المشهد المالي والمحاسبي العالمي على معظم دول العالم القيام بعدة إصلاحات جذرية لمناهج المحاسبة والتدقيق، وذلك نظرا للتحولات السياسية والاقتصادية التي شهدها العالم في الآونة الأخيرة، بالإضافة الى التطورات والمستجدات العالمية خاصة بعد ظهور مفاهيم اقتصادية عالمية جديدة مثل العولمة، الشركات متعددة الجنسيات وتدويل رؤوس الأموال، حيث أن هذه المفاهيم والتحولات الاقتصادية العالمية كان لها انعكاس على مهنتي المحاسبة والتدقيق باعتبار أن هذين المهنتين تعتمد بشكل رئيسي على ثقة ونزاهة الجمهور في تقديم خدماتها لعدة أطراف مختلفة، بالرغم من أن هناك العديد من أوجه التضارب في المصالح بين هذه الأطراف، حيث أن حساسية هذين المهنتين جعلها تعد من بين أهم الركائز والأسس التي يبنى عليها الاقتصاد من جهة، وتوسع الدور المنوط بها على المستوى المحلي لينتقل الى إعادة تنظيم العلاقات وتقريب الاعمال بين الدول، عبر اصدار معايير دولية للحد من الاختلافات في الممارسات الخاصة بكل مهنة، وفي ضوء هذه المستجدات حاولت الهيئات الدولية المهتمة وعلى رأسها الإتحاد الدولي للمحاسبين IFAC إيجاد معايير وأطر مرجعية تحكم عملية المحاسبة والتدقيق في مختلف دول العالم للوصول الى توافق محاسبي دولي وتحسين وحدة وجودة ممارسة التدقيق في العالم، مما أدى ذلك إصدار المعايير الدولية للمحاسبة والمعايير الدولية للتدقيق، فقد تبنى معظم دول العالم هذه المعايير الدولية للرفع من كفاءة الاقتصاد المحلي وتسهيل عملية الاندماج في الاقتصاد العالمي .

وفي ظل المتغيرات الاقتصادية العالمية العديدة والمتلاحقة فرضت على السلطات الجزائرية القيام بعدة اصلاحات من اجل الخروج من عزلتها والاندماج في الاقتصاد العالمي ، فبعدما قامت بتبني نظام محاسبي مستمد بدرجة كبيرة من المعايير الدولية للمحاسبة ومعايير التقارير المالية الدولية (IAS-IFRS) وهو النظام المحاسبي المالي لسنة 2007،وجدت نفسها مضطرة للقيام

بإصلاح منظومة التدقيق، حيث أنه تم البدئ بهذه الاصلاحات بإصدار القانون 10-01 المؤرخ في 11جويلية 2010 وكذلك هو الاخر مستوحى من المعايير الدولية للمراجعة (ISA) والمتعلق بمهنة خبير محاسب، محافظ حسابات ومحاسب معتمد وإلغاء القانون رقم91-08 و ذلك نظرا لعدم مسايرته للتطورات الدولية العالمي في مجال التدقيق،وعلى الرغم من الامتيازات التي أتى بها القانون رقم 10-01 فيما يخص الممارسات المهنية للتدقيق الخارجي، غير أن الهيئات المهنية المشرفة على مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر أدركت حاجة البيئة الوطنية للتدقيق لمعايير تدقيق وطنية، من أجل الارتقاء بالمهنة من جهة و مسايرة معايير المراجعة الدولية من جهة أخرى، فقامت بإصدار ستة عشر (16) معيار جزائريا للتدقيق لحد الآن ومعايير جزائرية للتدقيق أخرى سيتم إصدارها لاحقا،حيث انه من الطبيعي في ظل هذه التطورات يزداد الاهتمام العلمي الاكاديمي والمهني بتنظيم هذه المهنة وتطويرها ووضع الاسس المهنية والعلمية لأدائها بفعالية من أجل تحسين الواقع المهني بصفة عامة والتفكير في الأفاق المستقبلية لهذه المهنة بصفة خاصة .

انطلاقا مما سبق، فان ذلك يفرض علينا دراسة واقع وأفاق التدقيق الخارجي في الجزائر، وهذا من خلال معالجة موضوع " **واقع وأفاق التدقيق الخارجي في الجزائر في ظل معايير التدقيق الدولية ومعايير التدقيق الجزائرية** ".

1-الإشكالية الرئيسية:

ما مدى مساهمة الاصلاحات التي قامت بها السلطات الجزائرية في منظومة التدقيق الخارجي بما فيها معايير التدقيق الجزائرية المستوحاة من المعايير الدولية للتدقيق في الرفع من جودة الممارسات المهنية للتدقيق الخارجي في الجزائر ؟

2- الأسئلة الفرعية:

- هل واقع الممارسات المهنية للتدقيق الخارجي في الجزائر كان بحاجة الى الإصلاحات التي قامت بها السلطات الجزائرية وذلك بإصدار القانون رقم 01/10 المتعلق بمهن خبير محاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد ؟
- ما هو انعكاس إصدار المعايير الجزائرية للتدقيق على بيئة التدقيق الخارجي في الجزائر؟
- ما مدى تطابق وتوافق المعايير الجزائرية للتدقيق مع المعايير الدولية للتدقيق ؟

3- فرضيات الدراسة:

- تعتبر الاصلاحات في منظومة التدقيق الخارجي التي قامت بها السلطات الجزائرية ضرورة ملحة.
- يساهم إصدار المعايير الجزائرية للتدقيق في فتح آفاق مستقبلية تعود بالإيجاب على البيئة الجزائرية للتدقيق الخارجي.
- هناك توافق بين معايير التدقيق الجزائرية ومعايير التدقيق الدولية.

4-أهداف الدراسة:

تهدف الدراسة الى تحليل الواقع المهني لمهنة التدقيق في الجزائر ، بالإضافة الى دراسة الأفاق المستقبلية فيما يخص ميدان التدقيق الخارجي وخاصة ما يتعلق بكل من معايير التدقيق الوطنية والدولية، من بين الاهداف الرئيسية التي تسعى الدراسة الى تحقيقها :

- الوقوف على الواقع الحالي للتدقيق الخارجي في الجزائر و الاطلاع على اهم الإصلاحات التي جاء بها القانون 10-01؛

- الوقوف على مختلف الأفاق المستقبلية فيما يتعلق بميدان التدقيق الخارجي في الجزائر و خاصة ما يتعلق منها بمعايير التدقيق الوطنية؛
- الاطلاع على اراء المهنيين و الأكاديميين في مدى فعالية معايير التدقيق الوطنية التي قامت الجزائر بإصدارها و مدى مواكبة هذه المعايير للمعايير الدولية للتدقيق .

5- أسباب اختيار الموضوع:

تعود أسباب اختيار هذا الموضوع إلى الاعتبارات الآتية:

-يتزامن هذا الموضوع مع حداثة الاصلاحات التي قامت بها السلطات الجزائرية في منظومة التدقيق الخارجي وذلك من خلال التعديل القانوني ومختلف المراسيم التنفيذية والمقرارات؛

- محاولة التعرف على تأثير جملة الاصلاحات التي قامت بها الجزائر على واقع الممارسات المهنية للتدقيق الخارجي التدقيق الخارجي في الجزائر؛

- تشهد البيئة الجزائرية للتدقيق الخارجي مرحلة مهمة تتمثل في عملية إصدار معايير جزائرية للتدقيق فقد قامت الحكومة الجزائرية بإصدار مجموعة من المعايير ومعايير أخرى سيتم إصدارها لاحقا.

6- أهمية الموضوع:

تكمن أهمية الدراسة في العديد من النقاط و المتمثلة فيما يلي:

-تتبع أهمية هذا البحث من خلال تتبع التطورات و الاتجاهات الحديثة في مجال التدقيق الخارجي سواء في مجال المعايير المهنية أو الممارسات و الأساليب الحديثة المتبعة و محاولة تطبيق هذا التطور في الجزائر؛

–تحديد جوانب النقص في ممارسات التدقيق الخارجي في المؤسسات المهنية الجزائرية، وحصر مختلف الصعوبات التي تعرقل التطبيق الكامل والصحيح لمعايير التدقيق الوطنية و الدولية ، ومن ثم تقديم إقتراحات لتفعيل دورها أكثر وزيادة مساهمتها في رفع جودة الخدمات المهنية للتدقيق؛

– تزامن دراسة هذا الموضوع مع بعض المجهودات التي تبدل في الجزائر و المتمثلة في اصدار معايير التدقيق الوطنية؛

–تبيان الدور الأساسي التي تمتاز به معايير التدقيق الوطنية في تطوير الممارسات المهنية للتدقيق الخارجي في الجزائر، و الذي يعد مطلبا أساسيا في ظل التحولات التي تعرفها بيئة التدقيق الدولية.

7–منهج الدراسة :

ستعتمد هذه الدراسة على المنهج الوصفي و المنهج التحليلي، كأسلوبين مناسبين لعرض محتوى البحث من خلال الاطلاع على أهم الاصلاحات الدولية و المحلية في مجال التدقيق الخارجي ، بالإضافة الى ما ورد في في الكتب والمراجع العربية والأجنبية والبحوث العلمية و الملتقيات والدوريات الصادرة في مجال البحث، وكذا مناقشة مختلف الآراء العلمية المتعلقة بموضوع البحث.

8–حدود الدراسة :

من أجل التحكم في هذه الدراسة ، فقد تم تحديدها كما يلي :

-الحدود الزمنية:

سيتم التطرق الى كل التطورات و المستجدات التي شملتها منظومة التدقيق الخارجي في الجزائر بما فيها الاصلاحات التي قامت بها السلطات الجزائرية ، بالإضافة الى أحدث التعديلات الخاصة بمعايير التدقيق الدولية الى غاية 2019.

-الحدود المكانية:

بما أن هذه الدراسة تهتم بواقع و أفاق التدقيق الخارجي في الجزائر، وبالتالي ستشمل المدققين الخارجيين في عدة ولايات من الجزائر.

-الحدود الموضوعية :

تتمثل الحدود الموضوعية في:

- سيتم التطرق في هذه الدراسة الى التدقيق الخارجي في المؤسسات الاقتصادية ، دون التطرق الى الأنواع الأخرى من التدقيق ،كالتدقيق الداخلي.

- سيتم التطرق الى معايير التدقيق الخارجي الدولية دون التطرق الى معايير التدقيق الداخلي الدولية.

9- صعوبات الدراسة:

تتمثل صعوبة الدراسة فيما يلي:

- صعوبة توزيع الاستبيانات على عدد أكبر من مكاتب التدقيق الخارجي بسب تباعدها؛

-التجاوب السلبي لبعض أفراد عينة الدراسة،بالإضافة الى أن هناك بعض التماطل في الاجابة على الاستمارة.

10- الدراسات السابقة:

تتمثل أهم الدراسات السابقة فيما يلي:

- الدراسة التي قام بها عمر شريقي،التنظيم المهني للمراجعة -دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية، أطروحة مقدمة ضمن متطلبات نيل درجة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية، ،جامعة سطيف 01،،كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير،2012/2011

تناولت هذه الدراسة مقارنة للتنظيم المهني للمراجعة في ثلاثة بلدان عربية(وهي الجزائر وتونس والمملكة المغربية)، وقد تمت المقارنة من خلال عناصر التنظيم المهني للتدقيق المتمثلة في الإطار العام للممارسة المهنية، الهيآت المهنية المشرفة على تنظيم المهنة، معايير التدقيق ودستور آداب وسلوك المهنة.

حيث أنه توصلت هذه الدراسة إلى أن التنظيم الحالي للمهنة في الجزائر لا يتوفر على العديد من الخصائص والمتطلبات الكفيلة بنجاح وتطور المهنة، كما أنه تمثلت أهم توصيات هذه الدراسة فيما يلي :

- ضرورة وضع دستور جديد لآداب وسلوك المهنة في الجزائر في مستوى تطلعات المهنيين؛

- ضرورة اعتماد الجزائر للمعايير الدولية للتدقيق الصادرة عن الإتحاد الدولي للمحاسبين في نسختها الكاملة؛

– التركيز على التكوين المستمر للمزاولين لمهنة المراجعة من خلال وضع الضوابط اللازمة التي تكفل التزام المهنيين بحضور الدورات التكوينية التي تنظمها الهيئة المنظمة للمهنة؛

– ضرورة قيام الهيئة المنظمة بحملات إعلامية لتعريف الجمهور بالمهنة وبالدور الهام الذي تلعبه في حماية الاقتصاد الوطني وفي دفع عجلة التنمية الاقتصادية والاجتماعية، وبذلك كسب احترام المجتمع للمهنة ولأعضائها وإعطائها المكانة اللائقة بها.

- **الدراسة التي قام بها سايج فايز، أهمية تبني معايير المراجعة الدولية في ظل الإصلاح المحاسبي –دراسة حالة الجزائر–، أطروحة مقدمة ضمن متطلبات نيل درجة الدكتوراه في العلوم التسيير، تخصص محاسبة و تدقيق، جامعة البليدة 02، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم علوم التسيير،2014–2015.**

تبرز أهمية الدراسة في توضيح أن تبني معايير المراجعة الدولية في البيئة الجزائرية سيمكن من تحقيق نتائج ايجابية في التطبيق السليم للنظام المحاسبي المالي ، وعلى قبول تقارير المراجعة على المستوى الدولي ، بالإضافة الى أن المنافع المتوقعة من تبني المعايير الدولية للمراجعة ستكون أكبر من تكاليف تطبيقها، ومن أهم النتائج المتوصل لها من خلال هذه الدراسة كما يلي:

– يعتبر التقارب مع المعايير الدولية للتدقيق أو المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية أمرا صعبا، نظرا لواقع المؤسسات الجزائرية والتي لابد أن تكون في خدمة المستثمر الدولي في البورصة الجزائرية من حيث استفادته من هذه المعايير في تقليل الاختلافات المحاسبية بين الدول؛

– منذ سنة 2011، تتجه الجزائر نحو تبني المعايير الدولية للتدقيق، فحسب المادة 11 من المرسوم التنفيذي رقم 11–24 المتعلق بتشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه وقواعد سيره، فان المجلس الوطني للمحاسبة يقوم بمتابعة وضمان مراقبة النوعية فيما يتعلق بتطوير التقنيات المحاسبية والمعايير الدولية للتدقيق؛

– يفتقر نظام التدقيق المالي في الجزائر الى إطار تصوري مقارنة مع المرجع الدولي، اذ لا بد من تبني إطار تصوري للتدقيق المالي قبل التطرق لتبني المعايير الدولية للتدقيق، لما يتميز به الإطار التصوري من مفاهيم ومصطلحات تشرح بيئة التدقيق المحلي؛

– يسمح العمل بالمعايير الدولية للتدقيق عامة والمعيار الدولي لرقابة الجودة الى الرفع من مستوى أداء المدققين وبالتالي اضفاء أحسن مصداقية على تقاريرهم مما سينعكس ايجابا على اتخاذ أحسن القرارات.

ومن أهم التوصيات والاقتراحات لهذه الدراسة ما يلي:

– ان حرص مكاتب التدقيق على تحقيق مستويات عالية من جودة التدقيق، سيساهم في اضفاء المصداقية على القوائم المالية للمؤسسات، ويؤدي الى تخفيض احتمالات فشل عملية التدقيق وتعرض المدققين للتقاضي بدعوى الاهمال والتقصير أثناء تنفيذ عملية التدقيق؛

– من المهم الاستفادة من التجارب الدولية في تبني المعايير الدولية للتدقيق اختصارا للوقت وتجنب الأخطاء الممكن حدوثها من خلال تكييف هذه المعايير مع البيئة الجزائرية، وموافقة الجهات الحكومية للمعنيين بتطبيقها مع تحديثها كلما كان ذلك مناسبا؛

– ضرورة تبني المعايير الدولية المتخصصة الصادرة عن مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولي وعن المجالس الأخرى التابعة للاتحاد الدولي للمحاسبين، في مجال تدقيق الحسابات، أو على

الأقل اعتمادها من طرف المدققين بشكل اختياري بما أنها لا تتعارض مع النظام المحلي، بل تعتبر مكملة له، وتتيح العديد من الامتيازات في مجال رقابة الجودة وعمليات التأكيد؛

– في حالة الطرح النهائي للمعايير الجزائرية للتدقيق، والمتضمن تكييف المعايير الدولية للتدقيق بالبيئة الجزائرية، لا بد من تحديثها من طرف المجلس الوطني للمحاسبة الذي كيفها مع البيئة الجزائرية، على العكس في حالة تبني المعايير الدولية للتدقيق بالكامل، فان مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولية هو المسؤول عن التحديث.

– **الدراسة التي قام شدري معمر سعاد ، التقارير المالية للمراجع وأثارها على اتخاذ القرارات في ظل الأزمات المالية العالمية– حالة تقرير المراجع حول سونلغاز– ، أطروحة مقدمة ضمن متطلبات نيل درجة الدكتوراه في العلوم التسيير ، تخصص مالية المؤسسة ،جامعة أمحمد بوقرة بومرداس، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير،2014–2015.**

تهدف هذه الدراسة الى تقييم فعالية تقارير التدقيق في تعزيز موثوقية المعلومات المالية التي تتضمنها التقارير والقوائم المالية، كما أنه بناء على ما تم التطرق إليه في هذه الدراسة تم التوصل إلى النتائج التالية:

– التزام المدقق بمعايير التدقيق وحده لا يكفي للوصول إلى تقارير ذات جودة عالية، فلا بد من تدعيم ذلك بالمعايير الدولية للتدقيق؛

– التدقيق الحديث لم يعد يقتصر على اكتشاف الأخطاء والتلاعبات التي تقوم بها المؤسسة، وإنما هي عملية مصاحبة بصفة طوعية لعملية التدقيق؛

– تقوم معايير التدقيق الدولية على تحديد مجموعة من القواعد والمعايير التي تساهم فيلا إعداد تقارير تدقيق ذات جودة عالية، خاصة وأن تقارير التدقيق تمثل المنتج النهائي

لعملية التدقيق الذي يعمل على توصيل نتائج أعمال المؤسسة إلى مختلف الأطراف أصحاب المصلحة في المؤسسة.

و من أهم ما أوصت به هذه الدراسة بما يلي:

– إلزام المؤسسات بتطبيق معايير المحاسبة والتدقيق الدولية لضمان السير الحسن لنشاطها؛

– ضرورة التزام المدقق بمعايير التدقيق المتعارف عليها والدولية لضمان التزامه بالنزاهة والموضوعية من خلال قيامه بعملية التدقيق وعدم تحيزه إلى أية جهة كانت سواء المسيرين داخل المؤسسة أو المستخدمين الخارجيين لتقريره النهائي؛

– ضرورة تدعيم استقلال المدقق وحمايته من جميع الضغوطات التي يمكن أن تفرضها عليه إدارة المؤسسة، وذلك من خلال توفير له المناخ المناسب للقيام بعمله بكل كفاءة وموضوعية؛

– تطوير المبادئ المحاسبية وتفعيل أكثر للتدقيق من أجل التصدي للأزمة المالية العالمية الحالية وعدم حصول أزمات مالية عالمية مماثلة لها.

- **الدراسة التي قام بها ديلمي عمر، نحو تحسين أداء المراجعة المالية في ظل معايير المراجعة الدولية–حالة الجزائر، أطروحة مقدمة ضمن متطلبات نيل درجة الدكتوراه في العلوم التسيير،جامعة بن بوعلي بالشلف، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم علوم التسيير،2017/2016.**

تناولت هذه الدراسة عرض الإطار المفاهيمي والتطبيقي للمراجعة المالية وكذلك معايير التدقيق الدولية وأهميتها في تحسين أداء المهنة في الجزائر، وبالإضافة إلى ذلك تم

عرض الإطار القانوني والتنظيمي للمراجعة المالية في الجزائر، وأهم النتائج المتوصل إليها من خلال هذه الدراسة كما يلي :

– تطبيق معايير التدقيق الدولية يمكن المؤسسات والشركات في الجزائر من الولوج والاندماج في البيئة المالية والاقتصادية العالمية؛

– تعتبر معايير التدقيق الدولية مرجعية هامة يمكن الاعتماد عليها في عملية تحسين أداء مهنة المراجعة المالية وتطويرها في الجزائر؛

– تحتاج مهنة المراجعة المالية في الجزائر إلى تفعيل أكثر لدور وإشراك للفئات الأكاديمية في وضع القوانين والمعايير المتعلقة بتنظيم المهنة؛

– لتطوير مهنة المحاسبة والتدقيق في أي دولة يجب معرفة المستوى الذي وصلت إليه المهنة، وبالتالي التعرف على المشاكل والنقائص التي تواجه القائمين على أدائها والتي تنعكس آثارها على أداء المدقق بصفة خاصة والمهنة بصفة عامة.

وقد أوصت هذه الدراسة بمجموعة مهمة من الاقتراحات كما يلي:

– بضرورة العمل على تطبيق معايير التدقيق الدولية في الجزائر والعمل على إجراء الدراسات والبحوث الأكاديمية على هذه المعايير لتطبيقها أو تعديلها وتكييفها بما يتلاءم مع البيئة المالية والاقتصادية في الجزائر؛

– ضرورة اهتمام الهيئات والمنظمات المهنية بالجزائر ممثلة في المجلس الوطني للمحاسبة بمدخل معايير التدقيق الدولية، وما تتضمنه من إجراءات وإرشادات، لتوفير الأطر التشريعية والتنظيمية لمهنة التدقيق بالجزائر؛

– ووضع الضوابط والتعليمات اللازمة للارتقاء بالمهنة ومستوى الأداء المهني للمدققين والكفاءة المهنية المطلوبة.

11-القيمة المضافة:

من خلال استعراض الدراسات السابقة نجد أن البعض منها ركزت على التدقيق الخارجي في الجزائر في ظل الاصلاحات التي قامت بها السلطات الجزائرية، وكذلك هناك من تطرق الى إمكانية تبني المعايير الدولية للتدقيق، بينما ركزت بعض الدراسات على العلاقة المتكاملة بين كل من الاصلاح المحاسبي من جهة والإصلاحات في مجال التدقيق الخارجي من جهة أخرى، وذلك نظرا للعلاقة القوية والتأثير المتبادل بين المجالين، وما يميز دراستنا هذه عن الدراسات السابقة الذكر هو أنها تناولت الواقع الحالي والمستقبلي للممارسات المهنية للتدقيق الخارجي في الجزائر، كما تم التطرق إلى كل المعايير الجزائرية للتدقيق الصادرة لحد الآن ومدى توافقها مع المعايير الدولية للتدقيق، وخاصة مع تزامن هذه الدراسة مع البدء في اصدار معايير التدقيق الوطنية.

12-هيكل الدراسة :

انطلاقا من الأهداف المرجوة من هذه الدراسة، ولمعالجة الإشكالية الرئيسية والتساؤلات الفرعية، ولاختبار الفرضيات، تم تقسيم البحث إلى أربعة فصول، ثلاثة فصول نظرية وفصل تطبيقي، تسبقهم مقدمة وتعقبهم خاتمة كما يلي:

الفصل الأول بعنوان "الإطار النظري للتدقيق الخارجي"، احتوى هذا الفصل على أربعة مباحث، بحيث خصصنا المبحث الأول لدراسة ماهية التدقيق الخارجي بصفة عامة، من خلال توضيح أهم المفاهيم الأساسية للتدقيق الخارجي، وتبيان أنواع وأهداف التدقيق الخارجي واختلافه عن المحاسبة، كما قمنا بتوضيح أهم معايير التدقيق المقبولة قبولا عاما، أما في المبحث الثاني فقد تطرقنا إلى حقوق وواجبات ومسؤوليات(نطاق) المدقق الخارجي و تقاريره، أما المبحث الثالث فقد خصص لمعالجة منهجية التدقيق الخارجي وخدماته وعلاقته بالتدقيق الداخلي وختمنا هذا الفصل

بمبحث رابع استعرضنا خلاله الاطار العام للأهمية النسبية في التدقيق، طبيعة مخاطر تدقيق القوائم المالية وتأثير مخاطر التدقيق والأهمية النسبية على عملية التدقيق.

أما الفصل الثاني الذي جاء بعنوان "البيئة الدولية للتدقيق الخارجي"، عالج الطالب في هذا الفصل الإطار العام لمعايير التدقيق الدولية في المبحث الأول، حيث تناولنا ماهية معايير التدقيق الدولية، الهيئات المسئولة عن إصدار معايير التدقيق الدولية ومكاتب التدقيق الدولية الكبرى، أما المبحث الثاني فقد تعرضنا الدليل الأخلاقي والسلوك المهني لمهنة التدقيق ومتطلبات الخبرة و التعليم للمدققين، وذلك بالتطرق إلى مفاهيم عامة حول أخلاقيات وسلوكيات المهنة، دليل السلوك الأخلاقي الصادر عن الاتحاد الدولي للمحاسبين ومتطلبات التعليم والخبرة للإتحاد الدولي،أما المبحث الثالث فقد تطرقنا فيه إلى عرض معايير التدقيق الدولية من خلال عرض معايير الأهداف والمبادئ العامة والمسؤوليات التي تحكم مراجعة القوائم المالية، عرض معايير التخطيط، تقييم المخاطر، الاستجابة في تقدير الأخطاء وأدلة الاثبات وفي ختام المبحث تناولنا عرض معايير استعمال عمل الآخرين ،نتائج التدقيق وتقاريره والمجالات المتخصصة، أما المبحث الأخير فقد عالجنا فيه جودة التدقيق ودور معايير التدقيق في تضييق فجوة التوقعات، وذلك بالتطرق إلى ماهية جودة التدقيق، مفهوم ومكونات فجوة التوقعات وأسبابها ومساهمة جودة ومعايير التدقيق في التضييق من فجوة التوقعات.

أما الفصل الثالث والذي جاء بعنوان " الواقع الحالي والمستقبلي لبيئة التدقيق الجزائرية"، ارتأينا تقسيم هذا الفصل إلى أربعة مباحث أساسية وهي واقع التدقيق الخارجي في الجزائر من خلال تبيان التطور التاريخي للتدقيق الخارجي في الجزائر وكذا التطرق إلى الهيئات التي تشرف على التدقيق الخارجي في الجزائر والمقارنة بين الممارسات المهنية للتدقيق الخارجي بموجب كل من القانون 91-08 والقانون 10-01 وهذا في المبحث الأول، ثم تطرقنا في المبحث الثاني إلى

الإطار العام لممارسة مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر وذلك بالتعرف على الخصائص العامة المتعلقة بمدقق الحسابات في الجزائر، معايير الأداء المهني لمدقق الحسابات في الجزائر و شروط ممارسة مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر وكيفية اختيار وتكوين المتربصين، أما المبحث الثالث فقد تناولنا فيه عرض لمختلف معايير التدقيق الجزائرية وذلك من خلال عرض المعايير المتعلقة بالمبادئ العامة التي تحكم مهمة التدقيق والتخطيط لها، معايير أدلة مهمة التدقيق الخارجي و معايير التقرير والاستفادة من عمل الآخرين، وختاما لهذا الفصل قمنا في المبحث الأخير بدراسة مقارنة لمعايير التدقيق الجزائرية مع معايير التدقيق الجزائرية.

وقد تناولنا في الفصل الرابع والأخير" دراسة ميدانية لواقع وآفاق التدقيق الخارجي في الجزائر لعينة من الأكاديميين والمهنيين المختصين في مجال التدقيق الخارجي "، فقد تناولنا في المبحث الأول الاطار المنهجي للدراسة الميدانية من خلال التطرق إلى طريقة وإجراءات الدراسة الاستبيانية، منهجية وهدف الدراسة، بالإضافة إلى حدود وصعوبات الدراسة والأدوات الإحصائية المستخدمة في معالجة الاستبيان، أما المبحث الثاني فقد خصص لمعالجة اختبار صدق وثبات الاستبيان وعرض خصائص عينة الدراسة. أما المبحث الثالث والرابع فخصصناه لدراسة كل من التحليل الإحصائي الوصفي لمحاور البحث و اختبار فرضيات الدراسة ومناقشة النتائج المتوصل إليها.

لنختم بحثنا بعرض أهم نتائج البحث النظري والتطبيقي، مع تقديم مجموعة من اقتراحات وتوصيات نعتقد أنها تساهم في تحسين وتطوير الممارسات المهنية للتدقيق الخارجي في بيئة التدقيق الجزائرية، مع اقتراح آفاق البحث المستقبلية التي يمكن أن تدفع الباحثين إلى مواصلة إجراء مزيد من البحوث العلمية فيما يخص ميدان التدقيق الخارجي.

13-عرض نتائج الدراسة :

من خلال دراستنا ، والتي تناولت الإطار النظري للتدقيق الخارجي والبعد الدولي له، بالإضافة إلى ظروف إصدار معايير التدقيق الدولية ومحتواها، مع إسقاط لهذه الجوانب على حالة الجزائر، وذلك من خلال الفصل التطبيقي الذي تضمن استمارة استبيان وجهت للأكاديميين والمهنيين من ذوي التخصص، وبناءا على دراسة ومناقشة حيثيات ومحاور إشكالية البحث، توصلنا إلى النتائج التالية :

-تدهور الظروف المهنية في منظومة التدقيق الخارجي في الجزائر التي كانت سائدة بموجب القانون 08/91 المتعلق بمهن خبير محاسب ومحافظ الحسابات ومحاسب معتمد ، وعدم مواكبتها للتطورات الدولية الحاصلة في الممارسات المهنية للتدقيق الخارجي تعتبر من الأسباب الرئيسية لقيام السلطات الجزائرية بإصلاح منظومتها؛

-الاصلاحات التي قامت بها السلطات الجزائرية في المجال المحاسبي ساهم بدرجة كبيرة في القيام بالإصلاحات في البيئة الجزائرية للتدقيق الخارجي؛

-عدم التحكم الجيد في تأطير المدققين الخارجيين والنقص في جودته وفق القانون رقم 08/91 كذلك يعتبر من أهم الأسباب الرئيسية للقيام بهذه الاصلاحات؛

-الطريقة المستحدثة في تكوين المدققين الخارجيين التي جاء بها القانون رقم 01/10 المتعلق بمهن خبير محاسب ومحافظ الحسابات ومحاسب معتمد ستفتح الآفاق أمام الطلبة المتفوقين للولوج إلى المهنة، وبالتالي سيكون له انعكاس إيجابي على جودة الخدمات التي يؤديها المدقق الخارجي؛

-ساهمت الاصلاحات في منظومة التدقيق الخارجي في الجزائر بجعل مهن الخبير المحاسب ومحافظ أكثر تنظيما ، وذلك من خلال الفصل بين الهيئات المهنية المشرفة عليها؛

-هناك تحسن في تقارير التدقيق الخارجي في الجزائر، وذلك نتيجة لجملة الاصلاحات التي قامت بها الجزائر بصفة عامة، والمراسيم التنفيذية والمقررات المستحدثة بصفة خاصة والمتمثلة فيما يلي:

- المرسوم التنفيذي رقم 11-202 المؤرخ في 26 ماي 2011 و المحدد لمعايير تقارير محافظ الحسابات و أشكال و آجال إرسالها؛

- القرار المؤرخ في 24 جوان 2013 و المحدد لمحتوى معايير تقارير محافظ الحسابات؛

-القرار المؤرخ في 12 يناير 2014 والمحدد لكيفيات تسليم تقارير محفظ الحسابات؛

- على الرغم من جملة الاصلاحات التي قامت بها الحكومة الجزائرية إلا أن البيئة الجزائرية للتدقيق الخارجي كانت بحاجة الى المعايير الجزائرية للتدقيق لجعل الخدمات المهنية للمدققين الخارجيين أكثر تنظيما ومرونة؛

-عدم وضوح الإجراءات المتبعة في عملية إصدار المعايير الجزائرية للتدقيق، حيث أنه لم يتم تبيان المراحل التي تم اتباعها في إصدار هذه المعايير، بالإضافة الى عدم تبيان كل من الأكاديميين والمهنيين المساهمين في عملية إصدار هذه المعايير؛

-سيكون هناك تأثير ايجابي للمعايير الجزائرية للتدقيق على كل من الممارسات المهنية التي يقدمها المدققين الخارجيين وتقاريرهم ؛

-ستسمح المعايير الجزائرية للتدقيق بجعل الممارسات المهنية للتدقيق الخارجي في الجزائر تخضع لمعايير متكاملة تغطي جميع جوانب ومراحل عملية التدقيق؛

-هناك توافق وشبه تطابق مع المعايير الدولية للتدقيق كل المعايير الجزائرية الصادرة لحد الآن من قبل الحكومة الجزائرية؛

-عدم الإلمام الجيد بالمعايير الجزائرية للتدقيق من قبل الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات، وذلك نظرا لنقص الدورات التدريبية والتكوينية من جهة وعدم وجود احتكاك بين المهنيين والأكاديميين من جهة أخرى؛

-تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق يسهل على المكاتب الجزائرية للتدقيق الخارجي الاندماج في البيئة المالية والاقتصادية الدولية من خلال الاعتماد في ممارسة خدماتهم المهنية على مرجعية تستند إلى معايير جزائرية للتدقيق مستوحاة بدرجة كبيرة من المعايير الدولية للتدقيق؛

-تحتاج البيئة الجزائرية للتدقيق الخارجي الى الاشتراك والتناسق بين أفكار وخبرات كل من فئة الأكاديميين وفئة المهنيين، وذلك من أجل تذليل كل الصعوبات التي يمكن مواجهتها سواء من الناحية الأكاديمية أو من الناحية المهنية؛

-يسمح العمل بمعايير التدقيق الجزائرية عند تدقيق القوائم المالية بالانعكاس على جودة المعلومة المالية، ويزيد من مصداقيتها، مما يكون له أثر جد مهم وايجابي في اتخاذ أحسن القرارات بالنسبة للمستخدمين لتقرير التدقيق الخارجي؛

-الاعتماد على المعايير الجزائرية للتدقيق عند تدقيق القوائم المالية يسمح بزيادة ثقة الأطراف المستعملة لتقارير التدقيق الخارجي.

14-الاقتراحات :

تضمن البحث جانبا تطبيقيا تمثل في الواقع الحالي والمستقبلي للممارسات المهنية للتدقيق الخارجي في الجزائر ومدى توافق المعايير الجزائرية للتدقيق مع معايير التدقيق الدولية ، وفي ضوء نتائج الدراسة الميدانية، نورد بعض التوصيات، على النحو التالي :

-ضرورة العمل على إجراء دراسات وبحوث أكاديمية على مختلف المعايير الجزائرية للتدقيق الصادرة لحد الآن وذلك بمشاركة كل من الأكاديميين والمهنيين المختصين في مجال التدقيق الخارجي، والعمل على تطبيق هذه المعايير؛

-ضرورة حرص الهيئات المهنية المشرفة على مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر الممثلة في المجلس الوطني للمحاسبة على مراقبة تطبيق مختلف المعايير الجزائرية للتدقيق الصادرة لحد الآن من قبل الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات، والاهتمام بتقديم مختلف التوجيهات والإجراءات التي تعمل على تسهيل تطبيق هذه المعايير الصادرة لحد الآن والاستعداد للمعايير التي سيتم اصدارها لاحقا؛

-يجب على البيئة الجزائرية للتدقيق الخارجي في الجزائر العمل على الإشراك والتنسيق بين أفكار وخبرات كل من فئة الأكاديميين وفئة المهنيين المختصين في مجال التدقيق الخارجي، وذلك من أجل تذليل كل الصعوبات التي يمكن مواجهتها سواء من الناحية الأكاديمية أو من الناحية المهنية؛

-العمل على إشراك فئة كبيرة من الأكاديميين والمهنيين أثناء القيام بمختلف الاصلاحات أو التعديلات في كل من منظومة التدقيق أو المحاسبة، وتبيان كل المراحل والخطوات التي سيتم

انتهاجها للقيام بمختلف هذه الاصلاحات حتى تكون فعالة ويمكن توجيهها وجعلها أكثر ملائمة للواقع الجزائري من الناحية الأكاديمية أو المهنية؛

–ضرورة تنظيم دورات تدريبية للمدققين الخارجيين في الجزائر على المستوى المحلي والدولي، لشرح مختلف المفاهيم والمبادئ التي جاءت بها المعايير الجزائرية للتدقيق الصادرة لحد الآن والتي سيتم إصدارها لاحقا؛ والعمل على متابعة تحديث وتطوير التطبيقات السليمة للمعايير الجزائرية للتدقيق؛

–لمواكبة التطورات والمستجدات الحاصلة في بيئة التدقيق المحلية والدولية، وخصوصا تلك التطورات التي تعرفها الخدمات المهنية للتدقيق الخارجي والمعايير الدولية للتدقيق الخارجي، نوصي بضرورة تطوير مناهج التعليم العالي في ميدان التدقيق والمحاسبية؛