واقع إلتزام مدققي الحسابات بالقانون 10-01 والمعايير الجزائرية للتدقيق على مصداقية القوائم المالية في البيئة الإقتصادية الجزائرية

Reality of auditors' compliance with Law No 10-01 and Algerian standards to check the credibility of financial statements in Algeria's economic environment

قدور نصر *

مخبر مالية وبنوك وإدارة الأعمال

جامعة محمد خيضر بسكرة – الجزائر

nacer.kaddour@univ-biskra.dz

بن عيشي عمار

مخبر مالية وبنوك وإدارة الأعمال

جامعة محمد خيضر بسكرة – الجزائر

ammar.benaichi@univ-biskra.dz

تاريخ الإستلام: 2023/08/01 تاريخ القبول: 2023/08/30 تاريخ النشر: 2024/01/22

ملخص:

تهدف هذه الدراسة إلى توضيح واقع إلتزام مدققي الحسابات في الجزائر بالقانون 10-01 والمعايير الجزائرية للتدقيق ومخرجات ذلك على مصداقية القوائم المالية في البيئة الإقتصادية الجزائرية، من خلال التطرق إلى أهم الإصلاحات التي أتى بها القانون 10-01 والنصوص التشريعية المنبثقة عنه، وكذا آخر إصدارات المعايير الجزائرية للتدقيق وإنعكاساتها على صدق القوائم المالية (الكشوف المالية)من منظور النظام المحاسبي المالي بالإعتماد على المنهج الوصفي التحليلي والتشخيصي، وقد خلصت الدراسة إلى أن إلتزام مهنيي التدقيق بالعناية المهنية الكافية بمحتوى القانون 10-01 والمعايير الجزائرية للتدقيق كحتمية نحو التوحيد المحاسبي والرقابي الدولي يدعم عدالة وصدق الكشوف المالية بما يخدم أصحاب المصالح بصفة خاصة ومستخدمي القوائم المالية بصفة عامة.

الكلمات المفتاحية: تدقيق خارجي، القانون 10-01، معايير التدقيق الجزائرية، عناية كافية، مصداقية القوائم المالية.

تصنيفات JEL: D62، M42.

Abstract:

This study aims to clarify the reality of the compliance of auditors in Algeria with Law No. 10-01 and Algerian standards for auditing the credibility of financial statements in Algeria's economic environment by addressing the most important reforms brought about by Law No. 10-01 and the legislative texts deriving there from, as well as the latest versions of Algerian standards for auditing and their implications on the validity of financial statements. from a financial accounting system perspective based on analytical and diagnostic descriptive approach. The study concluded that auditors' adherence to adequate professional attention to the content of Law No. 10-01 and Algerian auditing standards as an imperative towards international accounting and regulatory standardization supports the fairness and sincerity of financial statements in order to serve stakeholders in particular and users of financial statements in general.

Keywords: External auditing, Law 10-01, Algerian auditing standards, adequate care, credibility of financial lists.

Jel Classification Codes: D62;M42.

* المؤلف المراسل

1. مقدمة:

إن المستجدات العالمية المعاصرة الموروثة عن مخاضات الاستثمار الإقتصادي المتطور والسريع لمختلف الدول في العالم وكذا مقتضيات العولمة، ولد حتمية التفكير الجدي في إعادة النظر لمنظومة ومتطلبات الحوكمة بصفة عامة، لا سيما تحسين مستويات الشفافية والإفصاح المالي والمحاسبي على القوائم والكشوف المالية للمتعاملين الإقتصاديين الذي يعود بالنفع على مستخدمي القوائم المالية، وكما هو معروف أن من بين آليات هذه المتطلبات هو مهمة التدقيق المالي والمحاسبي حيث شهدت المهمة في الجزائر على غرار باقي الدول محطات تطور منذ الإستقلال إلى غاية آخر الإصلاحات المترتبة عن صدور القانون 01/10، والتي سبقته إصلاح المنظومة المحاسبية من خلال تبني الجزائر للنظام المحاسبي المالي الجديد وفق القانون 11/07 المؤرخ في 2007/11/25 المتعلق بالنظام المحاسبي المالي (SCF) والذي تم تطبيقه فعليا بداية من سنة 2010 كمحاولة جادة للتوافق أو التوحيد مع معايير المحاسبة الدولية.

إن معالم هذه الهيكلة الإصلاحية للتدقيق في الجزائر بدأت بإصدار ترسانة من النصوص القانونية بداية بالقانون 01/10 وإلغاء القانون 08/91 ثم إصدار مراسيم تنفيذية لها علاقة بإنشاء المنظمات المهنية، وكذا المتعلقة بحدود وضوابط الممارسة المهنية لمهمتي المحاسبة والتدقيق في الجزائر، وصدور المعايير الجزائرية للتدقيق.

وللخوض في دراسة مدى إلتزام مدققي الحسابات بالقانون 10-01 والمعايير الجزائرية للتدقيق ومخرجات ذلك على مصداقية القوائم المالية، يمكن بلورة الإشكالية التالية:

" ما مدى إلتزام مدققي الحسابات بالقانون 10-01 والمعايير الجزائرية للتدقيق وإنعكاسات ذلك على مصداقية القوائم المالية. "

1.1 التساؤلات الفرعية: يمكن تجزئة التساؤل الرئيسي إلى التساؤلات الفرعية التالية:

- ما مدى إنعكاس إلتزام وبذل العناية الكافية لمهني التدقيق في الجزائر بالقانون 10-01 على مصداقية القوائم المالية؛
- ما مدى إنعكاس إلتزام وبذل العناية الكافية لمهني التدقيق في الجزائر بالمعايير الجزائرية للتدقيق على مصداقية القوائم المالية.

21. أهمية الدراسة: تكمن أهمية الدراسة في كون أن المعلومة المالية تمثل عاملا مهما بالنسبة لمستخدمي القوائم، حيث أنها تعتبر مصدر إلهام لإتخاذ قرارات مصيرية ومهمة، وهذه الأخيرة لا تحظى بإهتمام إلا بعد ضمان مصداقيتها ولو نسبيا من طرف جهات رقابية مخولة ووفق معايير مقبولة عموما.

3.1. أهداف الدراسة: تهدف الدراسة إلى الخوض والتعرف على مختلف الأدبيات النظرية والمفاهيمية والقانونية لمتغيرات الدراسة الثلاث(القانون 10-01، معايير التدقيق الجزائرية، القوائم المالية من منظور SCF)، وتوضيح فعالية الإلتزام وبذل العناية الكافية بالمعايير الجزائرية للتدقيق المرافقة للمدقق الخارجي على مصداقية وعدالة القوائم المالية.

4.1. منهجية الدراسة: تمت معالجة هذه الدراسة من خلال الإعتماد على المنهج الوصفي التحليلي والتشخيصي بإعداد أربع فصول نظرية ثلاث منها متعلقة بمتغيرات الدراسة وفصل تقييمي يوضح معالم التأثير بمدى الإلتزام بالقانون 10-01 ومعايير التدقيق الجزائرية على مصدقية القوائم المالية وفق المحاور التالية:

- **المحور الأول:** معالم الإصلاح التي جاء بها القانون 10-01 لمهنة التدفيق في الجزائر.
- **المحور الثاني:** الإطار النظري والمفاهيمي لمعايير التدقيق ومعايير التدقيق الجزائرية NAA.

- **المحور الثالث:** الإطار النظري والمفاهيمي للقوائم والكشوف المالية حسب النظام المحاسبي المالي SCF.
- **المحور الرابع:** توضيح وتقييم إلتزام مهني التدقيق بالقانون 10-01 ومعايير التدقيق الجزائرية على مصداقية القوائم المالية.

2. معالم الإصلاح التي جاء بها القانون 10-01 لمهنة التدفيق في الجزائر

بعد الإصلاح التي تبنته الجزائر في المنظومة المحاسبية الخاصة بالقطاع الربحي من خلال إنتهاج النظام المحاسبي المالي بتطبيقه الفعلي في سنة 2010، أصبح من الضروري مرافقة هذا الإصلاح إصلاح للمنظومة والآليات الرقابية، وقد كان القانون 01/10 المؤرخ في 2010/06/29 والمتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد والذي أرسى القواعد الأساسية لهذا الإصلاح على غرار المراسيم التنفيذية الأخرى المتعلقة بإنشاء الهيئات المهنية، وكذا الحدود التنظيمية والقانونية لممارسة مهنتي المحاسبة والتدقيق ،كما تجدر الإشارة أن معظم ما جاء به القانون 01/10 مشابه بنسبة معتبرة لما في القانون 08/91 إلى أن القانون 01/10 كان فعالا ودقيقا وأكثر ضبط في بعض الجوانب الحساسة التي لها دور في جودة الممارسة المهنية بما يواكب المستجدات المحلية والعالمية المعاصرة، وسنصب التركيز في دراسة هذا المحور على مهن التدقيق في الجزائر على خلاف مهنة المحاسب المعتمد بذكر أهم العناصر المحورية التالية كما يلي: (قدور وبوغزالة،2023، ص 02)

1.2.مهنيي التدقيق في الجزائر حسب القانون 01/10:

وضح المشرع الجزائري في القانون 01/10 بالتفصيل من هم مهنيي وممارسي مهنة التدقيق في الجزائر حسب المواد 18 و19 وكذا المواد 22 و23 كما يلي:

حسب المادة 18"يعد خبيرا محاسبيا في مفهوم هذا القانون كل شخص يمارس بصفة عادية بإسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهمة تنظيم وفحص وتقويم وتحليل المحاسبة ومختلف أنواع الحسابات للمؤسسات والهيئات في الحالات التي نص عليها القانون، والتي تكلفه بهذه المهمة بصفة تعاقدية لخبرة الحسابات." (الجريدة الرسمية ، 2010،ص 06) .

وحسب المادة 19"يعد الخبير المحاسب المؤهل الوحيد للقيام بالتدقيق المالي والمحاسبي للشركات والهيئات، "كما بينت المادة 20 أن مهمة الخبير المحاسب هي أساسا مهمة ظرفية أو مؤقتة.

وحسب المادة 22"يعد محافظ حسابات في مفهوم هذا القانون كل شخص يمارس بصفة عادية بإسمه الخاص وتحت مسؤوليته، مهمة المصادقة على صحة حسابات الشركات والهيئات وإنتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به. (الجريدة الرسمية، 2010،ص 07).

من خلال ما سبق نلاحظ أن المهنيين المعنيين القائمين بمهمة التدقيق في الجزائر هما الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات بإختلاف صيغ التعاقد حسب التشريع المعمول به، على غرار مهنة المحاسب المعتمد المعني بمهمة مسك الحسابات وبعض المهام الأخرى الموضحة في نفس القانون، حيث سن المشرع شروطا عالية من التأهيل العلمي والعملي في الممارسة المهنية.(قدور وآخرون، 2023، ص03).

2.2 .مهام مهنيي التدقيق في الجزائر حسب القانون 10-01 .

إن من بين معالم الإصلاح هو تحديد القانون 01/10 بدقة ووضوح وضبط في مهام مهنيي المحاسبة والتدقيق في الجزائر مع مراعاة حالات ووضعيات التنافي والموانع المفصلة في نفس القانون كما يلي:

- **مهام الخبير المحاسب:** وحسب المادة 19 يعد الخبير المحاسب المؤهل الوحيد للقيام بالتدقيق المالي والمحاسبي للشركات والهيئات، وحسب المادة 20 مهمة الخبير المحاسب هي أساسا مهمة ظرفية أو مؤقتة.

من خلال هذه المواد نلاحظ أن مهمة الخبير المحاسب هي ظرفية تعاقدية موجهة لتدقيق حسابات الشركات الكبيرة الحجم والكشف عن قضايا الفساد المالي في إطار المحاسبة القضائية، أو المراجعة التعاقدية، كما يؤهل في ذات السياق بالقيام بمهام محافظ الحسابات لا سيما مراعاة عدم الوقوع في حالات التنافي والموانع المنصوص عليها في الفصل التاسع من هذا القانون. (قدوروآخرون،2023 ، ص03)

❖ **مهام محافظ الحسابات:** من خلال التعريف السابق لشخص محافظ الحسابات في المادة 22محافظ الحسابات في المؤسسة له دور إضفاء الشرعية والمصداقية على القوائم المالية التي توجه لمستخدميها، والتي تعتبر المهمة الرئيسية والجوهرية له، كما يضطلع محافظ الحسابات حسب المادة 23 بالمهام التالية:

- يشهد بأن الحسابات السنوية منتظمة وصحيحة ومطابقة تماما لنتائج عمليات السنة المنصرمة وكذا الأمر بالنسبة للوضعية المالية وممتلكات الشركات والهيئات؛
- يفحص صحة الحسابات السنوية ومطابقتها للمعلومات المبينة في تقرير التسيير الذي يقدمه المسيرون للمساهمين أو الشركاء أو حاملي الحصص؛
- يبدي رأيه في شكل تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية المصادق عليها من مجلس الإدارة أو مجلس المديرين أو المسير؛
- يقدم شروط إبرام الإتفاقيات بين الشركة التي يراقبها والمؤسسات أو الهيئات التابعة لها، أو بين المؤسسات والهيئات التي تكون فيها للقائمين بالإدارة أو المسيرين للشركة المعنية مصالح مباشرة أو غير مباشرة.

حيث تكون هذه المهام دون التدخل في العملية التسييرية، كما بينت المادة 25 على أنه يترتب على محافظ الحسابات القيام بالمصادقة على التقارير ذات الطابع الخاص والموضحة كم يلي:

- تقرير المصادقة بتحفظ أو بدون تحفظ على إنتظاموصحة الوثائق السنوية وصورتها الصحيحة، أو عند الإقتضاء رفض المصادقة المبرر؛
- تقرير المصادقة على الحسابات المدعمة أو الحسابات المدمجة، عند الإقتضاء؛
- تقرير خاص حول الإتفاقيات المنظمة؛
- تقرير خاص حول تفاصيل أعلى خمس تعويضات؛
- تقرير خاص حول الإمتيازات الخاصة الممنوحة للمستخدمين؛
- تقرير خاص حول تطور نتيجة السنوات الخمس الأخيرة، والنتيجة حسب السهم أو حسب الحصة الاجتماعية؛
- تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية؛
- تقرير خاص في حالة ملاحظ تهديد محتمل على إستمرارالإستغلال .(الجريدة الرسمية ،2010، ص07).

من خلال ماسبق نلاحظ أن المشرع الجزائري من خلال القانون 10-01 حدد بالضبط مهام محافظ الحسابات كمخول له مهنة المصادقة على صدق وشرعية الحسابات كهدف أولي والتقارير ذات الأهمية كأهداف ثانوية، وبالمراعات لمواصفاته الشخصية والمهنية والعلمية والعملية الذي سنها نفس القانون فإنها تنعكس حتما على مصداقية الكشوف والقوائم المالية.

3-2 الهيئات المهنية للتدقيق في ظل القانون 10-01

حسب المواد 04 و14 من القانون 01/10 تم الإعلان الفعلي عن إنشاء الهيئات المهنية الأربعة التي تسهر على تنظيم وهيكلة مهنتي المحاسبة والتدقيق في الجزائر.

فحسب المادة 04 ينشأ مجلس وطني للمحاسبة تحت سلطة الوزير المكلف بالمالية ويتولى مهام الاعتماد والتقييس المحاسبي وتنظيم ومتابعة المهن المحاسبية (الجريدة الرسمية، 2010، ص07)، كما يظم المجلس اللجان المتساوية الأعظاء.

يضم المجلس (03) أعضاء منتخبين عن كل تنظيم مهني على الأقل، تحدد باقي أعضاء تشكيلة المجلس وتنظيمه وسيره عن طريق المرسوم التنفيذي 24/11 المؤرخ في 2011/01/27.

وحسب المادة 14"ينشأ مصف وطني للخبراء المحاسبين وغرفة وطنية لمحافظي الحسابات ومنظمة وطنية للمحاسبين المعتمدين، يتمتع كل منهما بالشخصية المعنوية ويظم الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين المعتمدين والمؤهلين لممارسة مهنة الخبير المحاسب ومهنة محافظة الحسابات ومهنة المحاسب المعتمد حسب الشروط التي يحددها هذا القانون، مع إمكانية إنشاء مجالس جهوية (الجريدة الرسمية،2010، ص04) تحدد باقي أعضاء تشكيلة المجالس وتنظيمها وسيرها عن طريق المراسيم التنفيذية 27/26/25/11 المؤرخة في 2011/01/27.

من خلال ما سبق نلاحظ أنه من بين مظاهر الإصلاح التي أتى بها القانون 01/10 هو إنشاء هياكل تنظيمية مهنية منفصلة لكل مهنة من مهن المحاسبة والتدقيق تحت إشراف المجلس الوطني للمحاسبة وتحت وصاية الوزير المكلف بالمالية وهو الشيء الذي يحسن من جودة الممارسة المهنية وتكثيف الرقابة عليها ينعكس على مصداقية القوائم المالية .(قدور وآخرون، 2023، ص05).

4-2 شروط ممارسة مهنتي التدقيق في ظل القانون 10-01

وضع المشرع الجزائري من خلال القانون 01/10 شروطا لممارسة مهنتي التدقيق في الجزائر على غرار مهنة المحاسب المعتمد، وهذا سعيا منه على جودة الممارسة المهنية وتحقيق أقصى متطلبات الحوكمة وتحسين مستويات الشفافية والإفصاح المحاسبي على مصداقية القوائم المالية، وقد تم توضيح هذه الشروط في الفصل الثاني من هذا القانون لاسيما المواد 07،08،09،10 منه ويمكن تلخيصها فيما يلي:

- لا يمكن بأي حال ممارسة المهنة من دون إعتماد من طرف الوزير المكلف بالمالية، وقد حددت شروط منح الإعتماد عن طريق التنظيم وفق المرسوم التنفيذي 30/11 المؤرخ 2011/01/27 الذي يحدد شروط وكيفيات الإعتماد لمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد؛
- أن يكون جزائري الجنسية؛
- أن يحوز على الشهادة التي توافق مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات لا سيما المرسوم التنفيذي 72/11 المؤرخ في 2011/02/16 الذي يحدد الشهادات الجامعية التي تمنح حق المشاركة في مسابقة الإلتحاق بمعهد التعليم المتخصص لمهنة المحاسب؛
- أن يتمتع بجميع الحقوق المدنية والسياسية؛
- أن لا يكون قد صدر في حقه حكم بإرتكاب جناية أو جنحة مخلة بشرف المهنة؛
- أن يكون مسجلا في جدول التنظيم المهني التابع له وفق الشروط المنصوص عليها في هذا القانون؛
- أن يكون قد أدى اليمين المنصوص عليها في المادة 06 من هذا القانون؛

- يجب أن يكون لمهنيي المحاسبة والتدقيق مقر مهني يخضع لشروط المرسوم التنفيذي 31/11 المؤرخ في 2011/02/27 الذي يحدد شروط والمعايير المتعلقة بمكاتب مهنيي المحاسبة والتدقيق في الجزائر .(قدور وآخرون،2023 ، ص06،05).

5-2 الأشكال القانونية لممارسة مهنة التدقيق في الجزائر في ظل القانون 10-10

على غرار الممارسة المهنية لمهنيي المحاسبة والتدقيق في شكل الشخص الطبيعي المنصوص عليها في المادة 12 من نفس القانون حسب القانون التجاري المعمول به فقد سمح القانون 01/10 بشكل قانوني آخر تحت مسمى الشركات المدنية لممارسة المهنة عن طريق الشخصية المعنوية، وقد تم تحديد شروط هذه الممارسة في الفصل الثامن من القانون 10-01 كما يلي:

- تشكل الشركات المدنية المهنية بشكل شركات أسهم أو شركات مسؤولية محدودة أو شركات مدنية أو تجمعات أو تجمعات ذات منفعة مشتركة فقط من دون الصيغ الأخرى للشركات؛
- ضرورة حمل الشركاء للجنسية الجزائرية؛
- تؤهل الشركات المهنية المذكورة سابقا إلا عند بلوغ الشركاء كمهنيين معتمدين ومسجلين في الجدول المهني التابع للتنظيم المهني على الأقل (3/2) من الشركاء ويمتلكون (3/2) من رأس المال؛
- تسمى هذه الشركات بـ (شركات الخبرة المحاسبية) ، (شركات محافظة الحسابات) ، (شركات المحاسبة) حسب الحالة؛
- يشترط في (3/1) الشريك الغير معتمد أن يكون حاملا للجنسية الجزائرية وأن يكون حاملا لشهادة جامعية وله علاقة مباشرة أو غير مباشرة بالمهنة؛
- أن تهدف هذه الشركات لممارسة مهنة المحاسبة والتدقيق كل حسب إختصاصه؛
- يسير هذه الشركات حسب كل صيغة الشركاء المهنيين المسجلين في الجدول المهني فقط لكل تنظيم مهني ولا يمكن تغييرهم إلا بمهنيين مسجلين في الجدول، مع عدم تعيين الأجهزة المسيرة في أكثر من شركة أو تجمع؛
- أن لا تكون تابعة بصفة مباشرة او غير مباشرة لأي شخص أو تجمع مصلحة؛
- يمكن الترخيص بإمتلاك مساهمات مالية من طرف المجالس المختصة في حال إرتباط نشاط هذه المؤسسات بمهن التدقيق والمحاسبة؛
- يرخص للقانونيين والإقتصاديين أو شخص حامل لشهادة في التعليم العالي أن يكونوا شركاء غير معتمدين في حدود (4/1) من الشركاء شريطة أن يكونوا من جنسية جزائرية؛
- إمكانية إنشاء شركة في الأشكال القانونية المنصوص عليها مؤسسة عمومية إقتصادية (EPE) في إطار ممارسة مهنتي المحاسبة والتدقيق شريطة أن يكون المستخدمون المتدخلين ضمن المهنيين المسجلين في الجدول التابع للتنظيم المهني؛
- لا يحق لمهنيي المحاسبة والتدقيق الشركاء في هذه الشركات والتجمعات أن ينفذوا بإسمهم الخاص مهام او عهدات قد كلفوا بها جراء تسجيلهم في الجدول الخاص بالتنظيم المهني وينبغي أن توكل وجوبا الى الشركات والتجمعات؛

- تنجز أعمال مهنيي المحاسبة والتدقيق تحت أسمائهم الخاصة ومسؤوليتهم الشخصية حتى وإن كانوا ضمن شركة ولا تقبل أسماء مستعارة، ويجب عليهم مراعاة الأحكام القانونية التي تحكم مهنتهم وكذا النظام الداخلي للتنظيم الذين ينتمون إليه؛
- تتمثل حقوق وواجبات أعضاء المجالس المهنية الثلاث للشركات المهنية الثلاث ماعدا حق التصويت وحق الترشح؛
- من خلال ما سبق نلاحظ أن القانون 01/10 حريصا على جودة الممارسة المهنية لهذه الشركات المدنية ذات الطابع المهني بالتركيز على أن يكون غالبية الشركاء من المهنيين المعتمدين والمسجلين في الجدول المهني لكل مجلس بالإشارة إلى ممارستهم الفعلية في الميدان على عكس المعتمدين فقط، وكذا الأكاديميين من القانونيين والإقتصاديين وحاملي شهادات التعليم العالي الذين لهم علاقة مباشرة او غير مباشرة بالمهنة، وكذا التركيز على عدم تعارض مهام مهنيي المحاسبة والتدقيق مع مهام سابقة .وهو الشيء الذي يعكس جودة الممارسة المهنية التي تنعكس على مصداقية القوائم المالية .(قدور وآخرون ،2023 ،ص06،07).

6-2 مسؤوليات مهنيي التدقيق القانونيين في الجزائر (محافظي الحسابات) في ظل القانون 10-01:

تطرق القانون 01/10 في الفصل الثامن منه إلى مسؤوليات مهن التدقيق القانونيين (محافظي الحسابات) بالتفصيل والتي نلخصها في مجملها إلى مسؤوليات مدنية، مسؤوليات جزائية، مسؤوليات إنضباطية ويمكن توضيحها كما يلي:

- **المسؤولية المدنية:** هي مسؤولية محافظ الحسابات تجاه زبائنه أي المؤسسات التي يراقبها أو تجاه الغير ، وهذا في إطار مهمة التدقيق القانوني، ومبدأ الأساس القانوني للمسؤولية المدنية يتجلى من خلال النصوص التالية:

- المادة 715مكرر 14 من القانون التجاري:" مندوبو الحسابات مسؤولون، سواء إزاء الشركة أو إزاء الغير، عن الأضرار الناجمة عن الأخطاء واللامبالاة التي يكونون قد ارتكبوها في ممارسة وظائفهم.....";
- المادة 61 من القانون 10- 01: " يعد محافظ الحسابات مسؤولا تجاه الكيان المراقب عن الأخطاء التي يرتكبها أثناء تأدية مهامه";
- وجاء في المادة 19 من القانون 10-01 من واجبات المدقق أن" يعلم المسيرين والجمعية العامة أو هيئة المداولة بكل ما شأنه أن يعرقل إستمرار إستغلال المؤسسة أو الهيئة" (بن يحي، 2023، ص 129 - 130).

- **المسؤولية الجزائية (الجنائية):** تترتب المسؤولية الجزائية عن كل تقصير في القيام بالإلتزامات القانونية، وبالنسبة لمحافظ الحسابات فقد جاء في المادة 62 من القانون 10-01: "يتحمل الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد المسؤولية الجزائية عن كل تقصير في القيان بإلتزام قانوني"، بالإضافة إلى ذلك فإن محافظ الحسابات ملتزم بإحترام وتطبيق ما جاء في القانون التجاري وقانون العقوبات وكذا القانون المدني.(بن يحي، 2023، ص 130).

- **المسؤولية الإنظباطية(التأديبية):** تكون في حالة التقصير في احترام القواعد المهنية والاخلاقية، وكل إهمال يتسبب فيه المهني وتعالج حالاتها أما اللجنة التأديبية للمجلس الوطني للمحاسبة، أما الأساس القانوني لها فيتمثل في:

- المادة 63 من قانون المهنة، حيث جاء فيها: " يتحمل الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد المسؤولية التأديبية أمام اللجنة التأديبية للمجلس الوطني للمحاسبة..... ".
- المرسوم التنفيذي رقم 13-10 جانفي2013: الذي يحدد درجة الأخطاء التأديبية المرتكبة من طرف المهني، وكذا العقوبات التي تقابلها.(بن يحي، 2023، ص 133).

2-7حالات التنافي والموانع لمهني التدقيق في ظل القانون 01/10

لقد وضح المشرع في القانون 01/10 بالتفصيل لحالات التنافي والموانع في الفصل التاسع منه، وهذا حرصا منه على جودة الممارسة المهنية للتدقيق، وعدم تضارب المصالح الذي ينعكس على مصداقية وموثوقية القوائم المالية.

3. الإطار النظري والمفاهيمي لمعايير التدقيق ومعايير التدقيق الجزائرية NAA

1.3. تعريف معايير التدقيق:

من أهم المقومات الأساسية لأي مهنة وجود معايير أو مستوى أداء معينة، وإذا تكلمنا عن مهمة التدقيق فإن المعايير عبارة عن الأنماط التي يجب أن يقتدي بها أثناء أداءه لمهمته، والتي تستنتج منطقيا من الفروض والمفاهيم التي تدعمها.

كما يعتمد التدقيق المحاسبي كمهنة على مجموعة من المعايير التي تصدرها المنظمات المهنية، والتي تنعكس على الإجراءات التي يتبعها عند القيام بواجباته المهنية.

فقد عرف (إبراهيم شاهين، 1995) معايير التدقيق على أنها: " مقاييس للأداء يتم وضعها بواسطة السلطات المهنية أو عن طريق الإتفاق العام بين أعضاء المهنة لتكون مرشدا عاما يوضح طريقة العمل وتمثل مقياسا للأداء ".

كما يقصد بها الإرشادات والتوجيهات الواجب الإلتزام بها عند تنفيذ عمليات التدقيق وإبداء الرأي الفني المحايد عن أمر معين، كما تعتبر مقياسا لتقويم الأداء المهني وأساسا لتحديد المسؤولية ومرجعا عند التحكيم في حالة الإختلاف بي المدقق والغير.

من خلال ما سبق فمعايير التدقيق هي عبارة عن مقاييس تبين آليات عمل مدقق الحسابات الخارجي صادرة عن المنظمات المهنية، وهي إطار مرجعي يرجع إليها من أجل التأكد وقياس مدى تطبيق تلك المعايير. (عمر علي، 2018، ص86).

2-3.أهمية وأهداف معايير التدقيق المحاسبي:

تكمن أهمية معايير التدقيق على أنها المرشد والموجه الذي يسترشد به المدقق عند ممارسة المهنة، حيث يصعب على المدقق عند ممارسة مهامه الإعتماد على الإطار النظري للتدقيق فقط، فهي عبارة عن مجموعة من الإرشادات التي تساعد المدقق في عمله.

كما تحقق معايير التدقيق العديد من الأهداف تعود بالنفع على المدقق وعلى مهنة التدقيق ذاتها، وعلى مستخدمي تقارير المدقق، نجملها في الآتي:

- تحدد معايير التدقيق المواصفات الواجب توافرها في المدقق، وذلك لحماية المهنة ممن لا يجيدونها، وهذا بدوره يرفع من مستوى جودة الأداء المهني؛
- تقوم معايير التدقيق بتبيين قيام المدققين بمهامهم الميدانية؛
- تعتبر معايير التدقيق وسيلة رقابة لقياس مدى قيا المدقق بمهامه وفق معايير التدقيق وكذا تطويره إلى الأفضل؛
- تعمل معايير التدقيق على إضفاء الثقة لدى أفراد المجتمع المالي من خلال إدراكهم أن عمل المدقق يرتكز على إطار مرجعي يعمل على تحقيق أهداف التدقيق؛
- تحقق معايير التدقيق للمهنة الثقة والإحترام والتقدير من قبل المهن الأخرى ومن الجهات الحكومية المعنية بها، وكذلك من المنظمات المهنية العالمية؛

- تساعد في تحقيق التعاون والتنسيق بين المنظمات المهنية العالمية المعنية بالتدقيق، وهذا بدوره يسهل وجود معايير تدقيق دولية وهذا مطلب في ضل نظام العولمة الجديد؛
- تعتبر معايير التدقيق من الموضوعات التعليمية على مستوى الجامعة والتي تساعد على تخريج إطارات ملمين بالجانبالمفاهيمي وبإجراءات التدقيق؛
- تعتبر معايير التدقيق من أساسيات التدريب المهني، كما تفصح لهم عن حجم ونطاق المسؤولية المهنية.(عمر علي،2018 ص 86 - 87)

3-3- معايير التدقيق الجزائرية للتدقيق NAA

قامت الجزائر بإصلاحات على مهنة التدقيق كامتداد للإصلاحات المحاسبية منخلال إصدار القانون -10-01 المتعلق بمهنةالخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، سعت من خلاله إلى إيجاد توافق دولي مع معايير التدقيق الدولية. كما قامت من خلال هذا القانون بإعادة هيكلة المجلس الوطني للمحاسبة واستحداث الجان المتساوية الأعظاء على غرار لجنة المعايرة والتي تعنى بإصدار معايير المحاسبة والتدقيق المحلية، حيث قام المجلس بإصدار 16معيارا يمكن عرضها وفق المقررات التالية كما يلي:

المقرر002 المؤرخ في 2016/02/04 و المقرر رقم 150 المؤرخ في 2016/10/11 والمقرر رقم 023 المؤرخ في 2017/03/15 والمقرر رقم 077 المؤرخ في 2018/09/24 والتي تتضمن معايير التدقيق الجزائرية.(وزارة المالية 2016 - 2018)

من خلال ما تم عرضه للمعايير الجزائرية للتدقيق المصدرة حسب آخر مجموعة مصدرة لسنة 2018، لم يتم إصدار اي معايير جديدة نظرا لعدم إحتياجها في البيئة المهنية المحلية مقارنتا بالبيئة العالمية وهذا راجع لفوارق البيئة الإقتصادية كما نلاحظ أن هناك تشابه كبير من حيث الشكل والمحتوى بين المعايير الدولية والجزائرية للتدقيق كمحاولة للتوافق والتوحيد، (قدوروبوغزالة وبن عيشي ،2023،ص 18)، وسيتم عرض وتوضيح هذه المجموعات في المحور الخامس بالتفصيل.

4 الإطار النظري والمفاهيمي للقوائم والكشوف المالية حسب التشريع الجزائري

1-4 تعريف القوائم المالية:

تعددت التعاريف والمفاهيم للقوائم والكشوف المالية بإختلاف التوجهات الفكرية للأكاديميين والمهنيين في المحاسبة والمالية والإقتصاد الناتج عن الإختلاف في البيئة الإقتصادية، والأنظمة المعدة لها، ومن بين هذه التعاريف كما يلي: تعرف القوائم المالية على أنها" هي القوائم التي تعدها منشآت القطاع الخاص بالإضافة إلى المنشآت الاقتصادية المملوكة من قبل الدولة والتي تستخدم المحاسبة المالية التجارية، ويتم إعداد هذه القوائم بشكل سنوي لتلبية الاحتياجات العامة من المعلومات لشريحة واسعة من المستخدمين الخارجيين للقوائم المالية للمنشأة،" (محمد أبو نصار وجمعة حميدات 2012،كما ورد في بن خليفة 2015)، وعرفت أيضا:" القوائم المالية هي وسائط تحمل المعلومات المالية التي ينتجها النظام المحاسبي بشكل مقارن بين الدورة الجارية والدورة السابقة لها إلى مختلف مستخدمي المعلومات المحاسبية الداخليين والخارجيين. "(بن ربيع حنيفة،2010، ص40). كما تعرف القوائم المالية " تعتبر القوائم المالية من أهم مصادر المعلومات التي يعتمد عليها المستثمرون والمقرضون والمحللون الماليون وغيرهم من الأطراف المهتمة بأمر المنشأة في عملية إتخاذ القرارات الإقتصادية المتعلقة بالمنشأة، رغم وجود تشابه في طبيعة المعلومات المالية المتعلقة بالمنشأة التي تحتاجها الأطراف المختلفة إلا أن هناك بالمقابل بغض الاختلافات في الإحتياطات تلك الأطراف من المعلومات (محمد أبو نصار وجمعة حميدات 2014،كما ورد في رشيد سليمان جرادات،2015). كما تعتبر القوائم المالية" أداة محاسبية يستخدمها المحاسبون لإظهار

نتيجة نشاط المؤسسة أو مركزها المالي عن فترة مالية سابقة، أو توقع هذه النتيجة والمركز المالي عن فترة مالية لاحقة (القاضي، 2010، كما ورد في رشيد سليمان جرادات،2015).

ومن خلال ما سبق نلاحظ أن جل التعاريف السابقة تصب في توصيف موحد للقوائم المالية بتعابير لغوية مختلفة والتي في مجملها هو أن: القوائم المالية هي عبارة عن مخرجات لمخاض(معالجات) أنظمة محاسبية معينة لمتعاملين إقتصاديين في القطاع الربحي، تعكس معلومات مالية ذات موثوقية ومصداقية محل إهتمام من مستخدمين داخليين وخارجيين، والتي تمثل حقيقة المركز المالي لها في فترات زمنية معينة حسب الطلب، تعد وفق تبني معايير محلية ودولية لممارسات هذه الأنظمة

2-4 القوائم المالية من منظور التشريع الجزائري:

وضح المشرع الجزائري بالتفصيل القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي (SCF) وفق القانون 07-11 المؤرخ في في 15 ذي القعدة 1428 الموافق لـ 25 نوفمبر 2007 المتضمن النظام المحاسبي المالي، وكذا المرسوم التنفيذي رقم 08-156 المؤرخ في 20 جمادي الأولى عام 1429الموافق ل 26 مايو سنة 2008 والمتضمن تطبيق أحكام القانون رقم 07-11 السالف الذكر تحت مسمى (الكشوف المالية).

❖ **القوائم المالية وفق التشريع الجزائري (النظام المحاسبي المالي SCF):**

تم التطرق إلى القوائم المالية في الفصل الرابع من القانون 07-11 تحت عنوان (الكشوف المالية) موضحا ما يلي:

- **المادة 25** : تعد الكيانات التي تدخل في مجال تطبيق هذا القانون، الكشوف المالية سنويا على الأقل، تتضمن الكشوف المالية الخاصة بالكيانات عدا الكيانات الصغيرة: ميزانية، حساب نتائج، جدول سيولة الخزينة، جدول تغير الأموال الخاصة، ملحق يبين القواعد والطرق المحاسبية المستعملة ويوفر معلومات مكملة عن الميزانية وحساب النتائج، ويحدد محتوى وطرق إعداد الكشوف المالية عن طريق التنظيم.
- **المادة 26**: يجب أن تعرض الكشوف المالية بصفة وفية الوضعية المالية للكيان ونجاعته وكل تغيير يطرأ على حالته المالية، ويجب أن تعكس هذه الكشوف مجمل العمليات والأحداث الناجمة عن معاملات الكيان وآثار الأحداث المتعلقة بنشاطه.
- **المادة 27**: تضبط الكشوف المالية تحت مسؤولية المسيرين وتعد في أجل أقصاه أربعة (4) أشهر من تاريخ قفل السنة المالية المحاسبية، ويجب أن تكون متميزة عن المعلومات الأخرى التي قد ينشرها الكيان.
- **المادة 28**: تعرض الكشوف المالية لزوما بالعملة الوطنية.
- **المادة 29**: توفر الكشوف المالية معلومات تسمح بإجراء مقارنات مع السنة المالية السابقة، يتضمن كل قسم من أقسام الميزانية، وحساب النتائج، وجدول التدفقات الخزينة، إشارة إلى المبلغ المتعلق بالقسم الموافق له في السنة المالية السابقة.

يتضمن الملحق معلومات مقارنة تأخذ شكل سرد وصفي وعددي، وعندما يصبح من غير الممكن مقارنة أحد الأقسام العددية من أحد الكشوف المالية مع المركز العددي من الكشف المالي للسنة المالية السابقة، بسبب تغيير طرق التقييم أو العرض، يكون من الضروري تكييف مبالغ السنة المالية السابقة لجعل المقارنة ممكنة.

إذا كان من غير الممكن إجراء مقارنة بسبب اختلاف مدة السنة المالية أو لأي سبب آخر فإن إعادة الترتيب أو التعديلات التي أدخلت على المعلومات العددية للسنة المالية السابقة تكون محل تفسير في الملحق حتى تصبح قابلة للمقارنة.

- **المادة 30**: مدة السنة المالية المحاسبية اثنا عشر (12) شهرا تغطي السنة المدنية.

غير أنه يمكن السماح لكيان معين قفل السنة المالية في تاريخ آخر غير 31 ديسمبر في حالة ارتباط نشاطه بدورة استغلال لا تتماشى مع السنة المدنية.

في الحالات الاستثنائية التي تكون فيها مدة السنة المالية أقل أو أكثر من اثني عشر (12) شهرا، لاسيما في حالة إنشاء أو وقف الكيان أو في حالة تغيير تاريخ القفل، يجب تحديد المدة المقررة وتبريرها.

تحدد كيفيات تطبيق هذه المادة عن طريق التنظيم. (الجريدة الرسمية، 2007، ص 05- 06) .

وعلى غرار ما جاء به القانون 07-11 فقد أصدر المشرع الجزائري المرسوم التنفيذي 08-156 بغية التوضيح أكثر لخصائص ومعالم الكشوف المالية والممارسات المحاسبية في إعدادها وعرضها ، ناهيك عن القرار المؤرخ في 23 رجب 1429 الموافق لـ 26 يوليو سنة 2008،الذي يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، إلى القوائم المالية، والتي خصص لها الباب الثاني تحت عنوان عرض الكشوف المالية.

3-4-أهداف القوائم المالية:

تختلف أهداف القوائم المالية بإختلاف نوع المستخدمين او المستفيدين منها، حيث تتمثل الأهداف في مجملها محل إهتمام من المهتمين بها سواء كانوا داخليين أو خارجيين عن بيئة المؤسسة، حيث تتضمن أهداف القوائم المالية حسب (مجلس معايير المحاسبة، 2011) تزويد الأطراف التي تستخدم التقارير والقوائم المالية بمعلومات وبيانات مالية حول المركز المالي للمنشأة وأدائها والتغيرات في مركزها المالي بحيث تكون مفيدة لمجموعة كبيرة من المستخدمين في إتخاد القرارات الإقتصادية، أن القوائم المالية تقدم معلومات للمساهمين في المنشأة عن مدى أمانة الإدارة في أداء واجباتها ومسؤولياتها بإدارة موارد المنشاة ومدى كفاءة الإدارة، (رشيد سليمان، 2015، ص36)، كم يمكن توضيح كيفيات أهداف القوائم المالية بالنسبة للمستفيدين فيما يلي:

- توفير المعلومات التي تفيد في ترشيد القرارات الإستثماريةوالإئتمانيةللمستثمرين الحاليين والمرتقبين والدائنين؛
- توفير المعلومات التي تفيد في تقدير التدفقات النقدية المستقبلية، بحيث تسمح بالمفاضلة بين التدفقات النقدية الحالية والتدفقات المستقبلية، مع تحديد توقيت تلك التدفقات المتوقعة ودرجة عدم التأكد؛
- توفير المعلومات المتعلقة بالمواردوالإلتزامات والتغيرات التي طرأت عليها، مما تفيد مستخدمي هذه المعلومات في تحديد نقاط القوة والضعف في المؤسسة، وتقدير إمكانياتها المالية وإحتمالات مواجهة الفشل المالي .(زبيدي وخليفاتي، 2022 ص 524).

كما تطرق التشريع الجزائري لبعض الأهداف للقوائم المالية، وهي موضحة على النحو التالي:

- تضمنت المادة 11 من المرسوم التنفيذي رقم 08-156 السالف الذكر، بعض العناصر المدرجة والتي تعتبر أهدافا للقوائم المالية، والمتمثلة في العنصرين التاليين:
  - يجب أن تبرز الكشوف المالية كل معلومة مهمة يمكن أن تؤثر على حكم مستعملها تجاه الكيان؛
  - يجب أن تعكس الصورة الصادقة للكشوف المالية معرفة المسيرين للمعلومة التي يحملونها عن الواقع والأهمية النسبية للأحداث المسجلة.

- وتضمنت المادة 19 من المرسوم التنفيذي رقم 08-156 أيضا، وتحديدا في الفقرة الأولى منها إلى هدف القوائم المالية كما يلي: " يجب أن تستجيب الكشوف المالية بطبيعتها ونوعياتها وضمن احترام المبادئ والقواعد المحاسبية إلى هدف إعطاء صورة صادقة بمنح معلومات مناسبة عن الوضعية المالية والنجاعة وتغير الوضعية المالية للكيان. ... ". (بن خليفة، 2015، ص 135).

4-4 مصداقية القوائم المالية:

تعتبر الموثوقية أو مصداقية القوائم المالية هي إحدى الخصائص الأساسية للقوائم المالية وأيضا . هي أحد معايير الاعتراف والقياس لتلك القوائم حسب تعريف لجنة معايير المحاسبة الدولية.

وفي دراسة للقشي فقد تم تعريف الموثوقية أو المصداقية على أنها " عبارة عن الإجراءات الواجب إتباعها لجعل المعلومات موثوقا بها من قبل أصحاب المصالح بشكل عام ومتخذي القرار بشكل خاص، وإقناعهم بنجاعتها " وبين فيها أن خاصية المصداقية تتعلق بأمانة المعلومات وإمكانية الاعتماد عليها، وان درجة الوثوق بالمعلومات تعد انعكاسا واضحا للأدلةلموضوعية أو طرق القياس السليمة التي بنيت عليها تلك المعلومات، ويكون البند موثوقا به وذا مصداقية عالية إذا كانت المعلومات المتعلقة به تعرض بأمانه وخالية من الأخطاء الجوهرية ومحايدة أو خالية من التحيز كذلك فان إكتساب صفة الموثوقية يتطلب التمتع بصفتين إضافيتين (حماد، ج 1 2004:166 كما ورد في مثقال حمود،2011، ص 35) .

- المعاملات والأحداث الأخرى التي يفترض أن المعلومات تغطيها ينبغي أن تعالج محاسبيا وتقدم طبقا لجوهرها وواقعها الاقتصادي وليس فقط شكلها القانوني؛
- ينبغي على معدي القوائم المالية أثناء تعاملهم مع ظروف عدم التأكد أن يمارسوا الاجتهادأو درجة ما من الحرص أو بعبارة أخرى الحيطة والحذر.

وتعني مصداقية أو موثوقية القوائم المالية إمكانية الاعتماد عليها من قبل المستفيدين منها وخاصة متخذي القرارات ولتحقيق ذلك يجب توافر ثلاث خصائص ثانوية كما ذكرنا سابقا (حنان رضوان والبلداوي نزار ،2009 ، ص 24 ، كما ورد في مثقال حمود ،2011، ص35) وهي:

- **صدق المعلومات في تمثيل الظاهرة موضوع البحث:** أي يجب أن تكون طبيعة العملية المالية مطابقة مع ارقام المعلومات المقدمة .
- **الموضوعية أو قابلية التحقق:** أي القياس عندما يتم إعادة عملية القياس من قبل أي محاسب أو مدقق آخر يتم التوصل إلى نفس النتيجة.
- **الحياد:** أي خلو من التحيز لمصلحة فئة على حساب فئة أخرى، ولا تغلب مصلحة فئة على أخرى.

وبذلك يجب أن تكون المعلومات خالية من أية أخطاء جوهرية أو أي تحيز وأن المظاهرالرئيسية للمصداقية تتمثل في التمثيل الصادق وأولوية الجوهر على الشكل والحياد والحيطة والحذر .

ما سبق نلاحظ أن تحقيق صفة المصداقية للقوائم المالية يتطلب تظافر طرفين مهمين وهما معديها من خلال إتباع ممارسات محاسبية وفق مبادئ وفروض مقبولة ومتعارف عليها عموما، وكذا مهنيي التدقيق الخارجيين بإتباع إلتزامات قانونية ومعايير مهنية متعارف عليها ومقبولة عموما محليا ودوليا، لغرض توفير الحد الأقصى من الصدق والشرعية لمستخدميها.

5- توضيح وتقييم إلتزاممهنيي التدقيق بالقانون 10-01 ومعايير التدقيق الجزائرية على مصداقية القوائم المالية

إن الهدف الاساسي من إلتزام مدققي الحسابات بالنصوص القانونية المنظمة للمهنة، وكذا المعايير المهنية التي تعتبر كدليل ومرشد في تنفيذ المهمة هو إضفاء المصداقية على المعلومة المالية بصفة عامة والقوائم المالية بصفة خاصة، سواء في المهمة التعاقدية أو القانونية، وكما هو معلوم أن المرجعية القانونية لمهنة التدقيق في الجزائر هو القانون 10-01 السالف الذكر والنصوص التشريعية المنبثقة عنه، على غرار إنشاء المجلس الوطني للمحاسبة الذي يشرف على اللجان المتساوية الأعظاء كل حسب إختصاصها بما فيها لجنة المعايرة التي أصدرت (16) عشرة معيارا التي تم التطرق لها سابقا بين 2016-2018 كمحاولة للتوحيد الدولي.

ولغرض توضيح وتقييم إلتزام مدققي الحسابات بالقانون 10-01 والمعايير الجزائرية للتدقيق وإنعكاس ذلك على مصداقية مصداقية القوائم المالية من خلال النقاط التالية:

1-5 معرفة ووعي مهنيي التدقيق في الجزائر بمعايير التدقيق المقبولة عموما

لقد كان للمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) الفضل في صياغة هذه المعايير بصورة شاملة، حيث تم اجتماع المعهد في سبتمبر سنة 1948 وتم إقرار تسعة معايير، وفي نوفمبر سنة 1949 تم إقرار المعيار العاشر والأخير وهو الرابع ضمن معايير إعداد التقرير، وصدر في 1954 كتيب للمعهد تحت عنوان: معايير التدقيق المتعارف عليها (GAAS) وقد قسمت المعايير إلى ثلاث مجموعات كما يلي:

- **معايير عامة أو شخصية**: وهي مجموعة من المعايير تتعلق بالتكوين الذاتي أو الشخصي للذين يزاولونمهنة التدقيق.
- **معايير العمل الميداني**: وهي مجموعة من المعايير المتعلقة بإجراءات تنفيذ مهمة التدقيق.
- **معايير إعداد التقرير**: وهي مجموعة من المعايير المتعلقة بإعداد التقرير النهائي وشروط ذلك التقرير.(عمر علي 2018 ص87 - 88) .

❖ **المعايير العامة أو الشخصية**: فتتلخص في مجملها في مواضيع التأهيل العلمي والعملي والممارسة والتدريب المستمر في الميدان ، فبالنسبة للتأهيل العلمي فقد وضع المشرع الجزائري نصوص تشريعية المنبثقة عن القانون 10-01 تحدد المؤهلات العلمية للمهن التدقيق في الجزائر على غرار المرسوم التنفيذي 11-72 المؤرخة في 2011/02/16 الذي يحدد الشهادات الجامعية التي تمنح الحق في مسابقة الإلتحاق بمعهد التعليم المتخصص لمهنة المحاسب، والتي تحدد عن طريق التنظيم من خلال بروتوكول إتفاق بين الوزير المكلف بالمالية ووزارة التعليم العالي، حيث نلاحظ أن المشرع الجزائري حريص على رفع مستوى المؤهل العلمي لغرض رفع جودة ممارسي مهنة التدقيق ومعدي الكشوف المالية وبالتالي بالضرورة تنعكس على مصداقية الكشوف والقوائم المالية، أما التأهيل العملي فهو عبارة عن ضرورة مزاولة ممارسي مهنة التدقيق لفترة تربصية وفق برنامج معد من مختصين في المجال تحت إشراف التنظيم المهني الخاص به فحسب التشريع المعمول به الجزائر تشرف لجنة التكوين على مستوى المجلس الوطني للمحاسبة(CNC) بالتكفل والإشراف على عملية تكوين وتربص طالبي الإعتماد سواءا كانوا محاسبين معتمدين أو محافظي حسابات أو خبراء محاسبين، وبعد الإنتهاء من فترة التربص يتم منح الإعتماد من طرف لجنة الإعتماد ثم التسجيل في الجدول المهني لكل تنظيم ثم الإنطلاق في الممارسة المهنية، وهو الأمر الذي يدل على أن المشرع لم يتوقف عند حصول المهني على المؤهل العلمي فقط بل ضرورة التربص الميداني، على غرار المرسوم التنفيذي 11-74 المؤرخ في 2011/02/16 الذي يحدد شروط وكيفيات تنظيم الإمتحان النهائي بصفة إنتقالية للحصول على شهادة الخبير المحاسب.

أما بخصوص التعليم والتدريب المستمر فمهنيي التدقيق مطالبين بتحيين مستوياتهم المهنية والعلمية والعملية المواكبة للتطورات سواءا في الجانب الإقتصادي والتكنولوجي والتشريعي فمدقق الحسابات هو رجل المحاسبة والمالية ورجل الجباية ورجل القانون والمعلوماتية ورجل الإقتصاد، وحتى يتسنى له ذلك فعليه القيام بما يلي:

- تتبع التطورات والبحوث الحديثة في مختلف العلوم المتعلقة بمجال عمله؛
- القيام بدورات تدريبية وتكوينية عند إصدار معايير جديدة في المحاسبة والتدقيق وكذا القوانين وقواعد السلوك المهني حتى يستطيع تطبيقها والالتزام بها عند قيامه بمهامه؛
- إستمرارالإطلاع على الحالات التطبيقية، وما تنشره الهيئات العلمية والأكاديمية المحلية والدولية من تقارير ودراسات عن تطبيقات للممارسات العملية في ميدان المحاسبة والتدقيق؛
- الإطلاع على التعديلات في مختلف القوانين ذات الصلة (قانون الضرائب القانون التجاري، قانون الصفقات....)؛
- التكوين المستمر في التكنولوجيات الحديثة وكل ما يتعلق بها من برامج الحاسب المتعلقة بالمحاسبة والتدقيق والتعامل الالكتروني مع مختلف البيانات والمعلومات المالية.(عمر علي ، 2018، ص 89).

وعلى غرار ذلك مهنيي التدقيق مطالبين بالتحلي بمواصفات الإستقلالية وبذل العناية الكافية والإلتزام بأخلاقيات المهنة المحددة وفق التنظيم المعمول به.

❖ **معيايير العمل الميداني:** إن فلسفة ومنهجية عمل المدقق تختلف من مدقق لآخر حسب الظروف والبيئة المحلية الإقتصادية، إلا أن مختلف المنظمات والهيئات المهنية الدولية المهتمة والمشرفة على مهنة التدقيق قد أجمعت تقريبا على ثلاث معايير تخص العمل الميداني، والتي تعتبر كإرشادات ترافق عملية جمع أدلة الإثبات الفعلية وتتمثل فيما يلي:

- **معيار تخطيط عملية التدقيق والإشراف التام على المساعدين:** يضع هذا المعيار تحت التصور والتصرف خطة لتنفيذ عملية التدقيق بما فيها الإشراف التام على مساعديه مع الأخذ بعين الإعتبار تجديد وتحيين هذه الخطة كلما استوجب الأمر في ذلك وتتمحور في مجملها فيما يلي:
  - حصول المدقق على معلومات أولية حول المؤسسة وتجديدها إن وجدت؛
  - تخطيط المهمة في الوقت المناسب، فكلما كانت المهمة التي يقوم بها المدقق معقدة كلما استوجب الانطلاق في تخطيطها في وقت مبكر؛
  - إشتراك الأعوان والمساعدين في وضع خطة عمل؛
  - تجديد الخطة الموضوعة من طرف المدقق كلما استوجب الأمر وذلك بأخذه بعين الاعتبار المعلومات التي يتحصل عليها عند القيام بعملية التدقيق؛
  - توفير الإمكانيات المادية والبشرية عند قيامه بمهامه. (عمر علي، 2018، ص 90-91) .

في حين نلاحظ أن المشرع الجزائري إجتهد لغرض التكيف مع هذا المعيار المقبول عموما في مرافقة مهنيي التدقيق لغرض العناية المهنية الكافية في هذه المرحلة على سبيل المثال من خلال إصدار المرسوم التنفيذي 11-73 المؤرخ في 2011/02/16 الذي كيفيات ممارسة المهمة التظامنية لمحافظي الحسابات.

- **معيار دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية:** تعتبر مرحلة دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية من أهم المحطات الجوهرية في منهجية مدققي الحسابات الخارجيين والتي على ضوئها يقرر المدقق المرور إلى المرحلة الموالية وهي مرحلة فحص وتدقيق حسابات الكشوف المالية التي تعكس صدقيتها وشرعيتها.
- **معيار الحصول على أدلة الإثبات الكافية:** لغرض تطبيق هذا المعيار فلا بد على المدقق بذل العناية الكافية في جمع أدلة الإثبات الكافية والملائمة والتي تدعمه في إبداء رأيه في صدق وشرعية القوائم المالية.

❖ **معايير إعداد التقرير:** لقد إهتم المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين بإعداد التقرير، حيث خصص له أربع معايير يجب التطرق لها عند غبداء الرأي بخصوص القوائم المالية، وهي كالتالي:

- معيار إعداد القوائم المالية طبقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها؛
- معيار ثبات تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها؛
- معيار الإفصاح المناسب؛
- معيار التعبير عن الرأي، والذي بدوره يضع المدقق إبداء الرأي في واحدة من الحالات الثلاث:
  - الرأي المطلق (المصادقة بدون تحفظ).
  - الرأي المتحفظ (المصادقة بتحفظ).
  - عدم المصادقة.

ولغرض تطبيق هذا المعيار في البيئة الجزائرية نلاحظ أن المشرع الجزائري إجتهد لغرض التكيف مع هذا المعيار المقبول عموما في مرافقة مهنيي التدقيق من خلال العناية المهنية الكافية في هذه المرحلةبإصدار المرسوم التنفيذي 11-202 المؤرخ في 2011/05/26 والذي يحدد معايير تقارير محافظ الحسابات وأشكال وآجال إرسالها .كتوضيح لما جاء في القانون 10-01 لا سيما المادة 25 منه.

ولكي تتحق مصداقية القوائم المالية في البيئة الجزائرية لابد من إلتزام محافظي الحسابات بالقانون 10-01 والنصوص التشريعية المنبثقة عنه والتي كيفت لتحقيق معايير التدقيق المقبولة عموما، وعلى المنظمات المهنية المشرفة تقييم مدى الإلتزام بها عن طريق اللجان المتساوية الأعظاء على غرار لجنتي التكوين والأنظباط.

2-5 العناية الكافية في الإلتزام بالمعايير الجزائرية للتدقيق في كافة مراحل عملية التدقيق

تتمثل العناية الكافية في الإلتزام بالمعايير في التطبيق الفعلي لمحتواها في كافة مراحل عملية التدقيق والتي تختلف بإختلاف منهجية كل مدقق، وخصوصية كل منظمة أوبيئةإقتصادية أو إجتماعية.

❖ **مرجعية وخلفية معايير التدقيق الجزائرية**

يرى بن يحيى (2023) أن الخلفية والمرجعية في إصدار معايير تدقيق جزائرية (NAA) والتي تم ذكرها سابقا حسب المقررات الصادرة عن وزارة المالية كمحاولة جادة في التوحيد والتوافق الدولي في هذا المجال، فهذه المعايير مستمدة ومستوحاة من المعايير الدولية للتدقيق (ISA) بنفس المضمون ولكن بشكل مختصرونفس الترميز على غرار المعايير التي هي محل إصدار، والمعايير الدولية للتدقيق هي محل إصدار من طرف هيئات مهنية دولية عالمية لها إرث كبير في تحسين الممارسات المحاسبية والرقابية، بالأخذ بعين الإعتبار طبيعة مهنيها الأعظاء الذين يمثلونها.

وبالتالي يمكن القول أن المعايير الجزائرية للتدقيق عند الإلتزام بها لها مخرجات إيجابية على مصداقية وعدالة وموثوقية القوائم المالية والتي تخدم كافة مستخدميها .

❖ **مصداقية القوائم المالية في ضل معايير التدقيق الجزائرية في كل مراحل تنفيذ مهمة التدقيق الخارجي**

إن إلتزام المدقق الخارجي بكافة التوجيهات والإرشادات الموضحة في محتوى المعايير الجزائرية للتدقيق في كافة مراحل تنفيذ عملية التدقيق، وكذلك العناية الكافية في تنفيذها، مرتبط بنجاح مهمة التدقيق الخارجي التي تعكس متطلبات تحقيق مصداقية القوائم المالية، وسيتم فيما يلي توضيح معايير التدقيق الجزائرية المصدرة إلى غاية 2018 التي ترافق مهني التدقيق الخارجي (محافظي الحسابات) والخبراء المحاسبيين في حال المهمة التعاقدية في مهمتهم.

- **مرحلة قبول التكليف والتخطيط للمهمة:** تقتضي هذه المرحلة على أن يتأكد المدقق الخارجي من تموضعه القانوني الذي يحول دونه ودون قبول المهمة من خلال إتفاق المهني المسبق مع الإدارة أو القائمين على الحكم في المؤسسة على الشروط التي يتم على أساسها تنفيذ المهمة، ناهيك عن التخطيط الملائم لها حسب الخطوات التالية:
  - **إعداد رسالة المهمة:** تعتبر رسالة تنفيذ المهمة بمثابة عقد بين المدقق الخارجي والإدارة أو القائمين على الحكم في المؤسسة، وكذلك الإجراءات المتعلقة بتغيير محتوى هذه الرسالة في حالة التدقيقات المتكررة أو التدقيقات المشتركة ولتحقيق التموضع القانوني لهذه المهمة في الرسالة على المدقق الإلتزام بمحتوى المعيار الجزائري للتدقيق 210 (إتفاق حول أحكام مهمة التدقيق)، حيث أرشد هذا المعيار بكل التفاصيل في حال تغيير محتوى الرسالة في السنة الموالية أو إشراك زميل في المهمة لا سيما الكيفيات القانونية للمصادقة بين الطرفين على الرسالة.
  - **التخطيط للمهمة:** بعد قبول المراجع المهة ينتقل إلى المرحلة الموالية وهي التخطيط للمهمة، حيث يتطلب في هذا المقام التعرف على المؤسسة وبيئتها ونظام رقابتها الداخلية الذي يعالجه بالتفصيل المعيار الجزائري للتدقيق رقم 315 والذي لم يتم صدوره إلى يومنا هذا من قبل المجلس الوطني للمحاسبة (بوعبيدة،2021، ص146) والتخطيط للمهمة لا بد أن محكما وفق ما جاء في دليل وإرشادات معايير أخرى مرتبطة بعدة مراحل هي كما يلي:
    - **الأعمال الأولية للتخطيط للمهمة:** لغرض تحقيق متطلبات إحترام المهنة لاسيما مبادئ الإستقلالية والحفاظ على علاقة الزبون ومتابعة مهة التدقيق الخاصة وجب على مهني التدقيق في هذه المرحلة التقيد بتوجيهات وإرشادات المعيار الجزائري للتدقيق 220 المتعلق بقبول الزبون ومهمة التدقيق الخاصة على غرار التحقق من قبول المهمة وفق المعيار 210 .
    - **إشراك الأعضاء الرئيسيين والقيام بعمليتي التنسيق والإستشارة:** تعتبر هذه الخطوة مهمة في هذه المرحلة لإن عامل التنسيق والإستشارة مهم جدا في التخطيط لغرض تنفيذ أي وظيفة وتحقيق فعاليتها ولكي يتحقق ذلك وجب الإلتزام بمحتوى المعيار الجزائري للتدقيق 300 (تخطيط تدقيق الكشوف المالية) والتي يتم من خلاله إشراك الأعضاء الرئيسيين للمهمة والقيام بعمليتي التنسيق والإستشارة،ناهيك عن المعيار الجزائري للتدقيق 610 (إستخدام أعمال المدققين الداخليين) حيث وضح هذا المعيار آليات إستغلالوإستخدام مهام المدققين الداخليين.
    - **تشكيل ملفات العمل وإختيار العناصر لغرض اختبارها:** تعتبر ملفات العمل عبارة عن الوثائق التي يعدها أو تحصل عليها المدقق الخارجي في إطار تنفيذ المهمة وهي عبارة عن ملفات في شكل ورق أو ملف إلكتروني أو أي دعامة وقد تمت المرافقة في هذا المجال من خلال المعيار الجزائري للتدقيق 230 (وثائق التدقيق)، حيث وضح هذا الاخير كيفيات إعداد ملفات العمل والعناصر المطلوب إدراجها .كما تمت مرافقة المهني في إختيار

العينات لغرض إختبارها من خلال المعيار الجزائري للتدقيق 230 (وثائق التدقيق) بتوضيح إختيار الطريقة للعينة وتحديد حجمها بالموازات مع المعيار الجزائري للتدقيق 500 (العناصر المقنعة) والمعيار الجزائري للتدقيق 530 (إستعمال السبر)

ومما سبق يمكن تلخص أهم المعايير المستعملة في هذه المرحلة وفق الجدول أدناه (الجدول 01).

❖ **تنفيذ المهمة:**

تتمثل هذه المرحلة في تركيز المدقق الخارجي في جمع الأدلة المقنعة لدعم إستنتاجاته التي جمعها مبدئيا في المرحلة الأولى، حيث ترتبط فعالية ومردودية هذه المرحلة بمدى العناية الكافية التي يقوم بها المدقق في التعرض إلى المعايير الجزائرية للتدقيق التي توجهه وترشده إلى جمع العناصر المقنعة المتعلقة بالإجراءات التحليلية المادية، عناصر المخزونات، المنازعات والقضايا القطاعية، تدقيق الأرصدة الإفتتاحية، طلبات التأكيدات الخارجية، التقديرات المحاسبية، تدقيق عناصر تتطلب خبرة خارج مجال المدقق الخارجي.

فالعناصر المقنعة حسب مفهوم المعيار الجزائري للتدقيق 500 (العناصر الممقنعة) تتمثل في تأسيس رأيه في الجوانب التالية:

- المعلومات المتضمنة المحاسبة والمؤدية إلى إعداد الكشوف المالية كالقيود المحاسبية القاعدية (الموازنة، دفتر الأستاذ ودفتر اليومية)، والوثائق الثبوتية (الفواتير، العقود، الصكوك، بيان التحويل، ....إلخ) ، والتي تشكل مصدرا مهما للعناصر المقنعة؛
- المعلومات الأخرى المجمعة من وثائق أخرى كمحاضر الإجتماعات، التأكيدات الخارجية، تقارير المحللين، معطيات قابلة للمقارنة عن المنافسين، دليل المراقبة الداخلية وكل المعلومات المتاحة والتي تمكنه من الوصول إستنتاجات مبنية على يقين.

إضافة إلى لذلك، يمكن للعناصر المقنعة أن تتضمن معلومات يتم الحصول عليها من مصادر أخرى ناتجة عن مراجعات سابقة أو عن أعمال خبراء معينين من طرف الإدارة، كما تتضمن المعلومات التي تثبت وتعزز تأكيدات الإدارة وكل تلك التي تناقضها، أيضا في بعض الحالات يستند المراجع الخارجي إلى غياب المعلومات كأن ترفض مثلا الإدارة منح التصريح المطلوب منها، وبالتالي يستعمله كعنصر مقنع . (بوعبيدة،2021، ص160)، ومن بين أهم المعايير الصدرة التي ترافق المدقق في هذه المرحلة هي(الجدول 01):

- كما قد يحتاج المدقق في هذه المرحلة إلى إستعمال توجهات المعيار الجزائري للتدقيق 530 (السبر في التدقيق) كتقنية إحصائية؛
- من خلال الخوض المفصل في محتوى المعايير السابقة نلاحظ أنها ترافق المدقق فيإستخراج الأدلة الثبوتية والمقنعة التي تبرر وتدعم رأيه فيما مدى مصداقية القوائم المالية في خاتمة المهمة والذي يتوج بالتقارير النهائية.

❖ **مرحلة أعمال نهاية المهمة**

في هذه المرحلة يركز المدقق الخارجي على جمع كل مخرجات المراحل السابقة من معلومات وتأكيدات ويتم تنظيمها وفق منهجية معينة حتى تسهل عليه إبداء الرأي في الكشوف المالية وفق الخطوات التالية:

- تقييم النتائج والقيام بالتعديلات الازمة لا سيما العناصر المتعلقة بالسبر وتقييم نتائجه والحرص على مصداقية العناصر المجمعة بالرجوع إلى توجيهات وإرشاداتالمعيار الجزائري للتدقيق 530 (السبر في التدقيق) والمعيار الجزائري للتدقيق 300 (تخطيط تدقيق الكشوف المالية)؛
- التأكد من إستمرارية الإستغلال والتي من خلالها المدقق مطالب بدراسة وتقييم أخذ الإعتبار من طرف إدارة المؤسسة لفرضية إستمرارية إستغلال عند إعدادها وعرضها للكشوف المالية، وهذا بالرجوع إلى توجيهات وإرشادات المعيار الجزائري للتدقيق 570(إستمرارية الإستغلال)؛
- جمع العناصر المقنعة والحصول على التصريحات الكتابية لغرض التأكد من مصداقيتها من خلال توجيهات وإرشادات المعيار الجزائري للتدقيق 580(التصريحات الكتابية) والمعيار الجزائري للتدقيق 560 (أحداث تقع بعد إقفال الحسابات والأحداث اللاحقة)؛
- التأكد من الإجراءات المنجزة وتوثيق الإستنتاجات في ملفات العمل وفق المعيار الجزائري للتدقيق 230(وثائق التدقيق)؛
- ومنه يمكن تلخيص المعايير التي ترافق الدقق في هذه المرحلة في (الجدول 01) .

❖ **مرحلة إعداد التقرير وإختتام المهمة**

تعتبر هذه المرحلة خاتمة مهمة التدقيق الخارجي والتي تتوج بالتقارير، وقد أقر المشرع الجزائري النصوص التشريعية المنبثقة عن القانون 10-01 لاسيما المرسوم التنفيذي 11-202 المؤرخ في 2011/05/26 يحدد معايير تقارير محافظ الحسابات وأشكال وآجال إرسالها، كما أصدرت وزارة المالية القرار المؤرخ في 2013/06/24 الذي يضم (15) معيارا حول تقارير محافظ الحسابات حيث تهدف هذه الأخيرة في مجملها الى التعريف بالمبادئ الأساسية وكيفيات التطبيق المتعلقة بكل تدخلات محافظ الحسابات القانونية، كما على المهني الإلتزام في هذه المرحلة بالمعيار الجزائري للتدقيق 700 (تأسيس الرأي وتقرير الكشوف المالية) (الجدول 01).

مما سبق ومن خلال تتبع إصدارات المعايير الجزائرية للتدقيق التي ترافق كل مرحلة من مراحل تنفيذ المهمة، وكذلك مرجعيتها المستوحاة من المعايير الدولية للتدقيق الصادرة عن هيئات مهنية لها إرث كبير واعظائها في مجال إصدار المعايير المحاسبية، يمكن القول أن الإلتزام بها له مخرجات على مصداقية القوائم المالية، كما أن المشرع الجزائري كان حريصا في وضع ترسانة قانونية منبثقة من القانون 10-01 ترافق مهنيي التدقيق في الجزائر في كل تدخلاتهم على غرار المعايير المقبولة عموما والمسؤوليات التي توجه دون الوقوع في فخ المسؤوليات من جهة وحرص المهني على العناية الكافية من جهة اخرى.

جدول 01: ملخص معايير التدقيق المستعملة في مراحل تنفيذ مهمة التدقيق

المرحلة	رمز المعيار	تسمية معايير التدقيق الجزائرية المرافقة
قبول التكليف والتخطيط للمهمة	210	إتفاق حول أحكام مهمة التدقيق
	300	تخطيط تدقيق الكشوف المالية
	530	إستعمال السبر
	230	وثائق التدقيق
	500	العناصر المقنعة
	200	الأهداف العامة للمدقق المستقل وأداء عملية التدقيق
مرحلة تنفيذ المهمة	520	الإجراءات التحليلية

	501	العناصر المقنعة –إعتبارات خاصة -
	510	مهام التدقيق الأولية – الأرصدة الإفتتاحية-
	505	التأكيدات الخارجية
	540	تدقيق التقديرات المحاسبية بما فيها التقديرات المحاسبية للقيمة الحقيقية والمعلومات الواردة المتعلقة بها
	620	إستخدام أعمال خبير معين من طرف المدقق
مرحلة أعمال نهاية المهمة	570	إستمرارية الإستغلال
	560	أحداث تقع بعد إقفال الحسابات والأحداث اللاحقة
	580	التصريحات الكتابية
مرحلة إعداد التقرير وإختتام المهمة	700	تأسيس الرأي وتقدير الكشوف المالية

المصدر: من إعداد الباحثان.

6. خاتمة:

إن أهم المواصفات النوعية التي هي محل إهتمام كبير من طرف مستخدمي القوائم المالية هي المصداقية، وأن الجهة الوحيدة التي تشرف على تحقيق هذه الصفة تبدأ من معديها ثم المصادقين عليها.

وكما هو معلوم أن الجزائر على غرار باقي الدول سعت إلى تحقيق إصلاحات عديدة تمس مهنة المحاسبة والتدقيق بداية من القانون 07-11 والقانون 10-01 والنصوص التشريعية الأخرى المنبثقة عنهم، والمعايير الجزائرية للتدقيق التي تسعى جاهدة من خلالها إلى تحسين الممارسة المحاسبية والرقابية (التدقيق الخارجي) والتي ترافق المهني في كافة مراحل تنفيذ المهمة سواء عند إعداد القوائم المالية أو التدقيق القانوني لها كمحاولة جادة نحو التوافق الدولي في مجال المحاسبة والتدقيق .

ومما تم توضيحه في كافة مراحل هذا البحث من النقاط الواجب الإلتزام بها في محتوى القانون 10-01 والمعايير الجزائرية للتدقيق فقد تم التوصل إلى النتائج التالية:

- بالرجوع إلى خلفية الإصلاحات حسب القانون 10-01 نلاحظ أن المشرع الجزائري كان حريصا على تحقيق التموضع الفانوني لمهني التدقيق والذي يحقق عامل الإستقلالية من جهة، وخلق شروط وضوابط ترفع جودة الممارسة المهنية والتي من شأنها ترفع من مصداقية الكشوف المالية (القوائم المالية) في حال الإلتزامها؛
- بالرجوع إلى خلفية ومرجعية المعايير الجزائرية للتدقيق التي هي مستوحاة من المعايير الدولية للتدقيق المصدرة من طرف منظمات وهيئات دولية لها إرث كبير من خلال أعضائها وممثليها فإنها تعكس تحقيق المصداقية للقوائم المالية في حال الإلتزام بها؛
- المعايير الجزائرية للتدقيق المصدرة (16) ترافق مهنيي التدقيق في كافة مراحل تنفيذ المهمة بإختلاف منهج كل مدقق مع مراعاة عدم تخصيص كل معيار لمرحلة ما فالمدقق قد يحتاج إلى الإسترشاد بأي معيار عند إقتضاء الضرورة؛
- بذل العناية الكافية للمدقق بالمعايير الجزائرية للتدقيق تحميه من الوقوع في المسؤولية المدنية على غرار المسؤوليات الأخرى.

ومن خلال الدراسة النظرية والميدانية للإصلاحات التي جاء بها القانون 10-01 والنصوص التشريعية المنبثقة عنه نلاحظ أن نوع من القصور في التجسيد الفعلي لهذه النصوص، وبالتالي وجب تقديم بعض الإقتراحات في شكل توصياتكما يلي:

- تقييم جهود المنظمات الوطنية لمهنة التدقيق من خلال الإهتمام بالمهنيين سواء كانوا (متربصين، معتمدين، مسجلين في الجدول) في التكوين في مجال معايير التدقيق الجزائرية، حيث نلاحظ أن الجهود منصبة فقط على التكفل المتربصين؛
- تكثيف برامج وملتقيات التكوين في مجال معايير التدقيق الجزائرية والخروج من القراءة النظرية لها إلى الممارسة الميدانية لها؛
- إيجاد صيغ تنظيمية داخلية للمنظمات المهنية الثلاث تفرض على المهنيين المعتمدين غير المزاولين للمهنة إجبارية التكوين في مجال معايير التدقيق الجزائرية المصدرة وحتى الدولية والمشاركة القوية في التظاهرات العلمية المنظمة من طرف الهيئات المهنية؛
- إنشاء لجان تابعة للمجلس الوطني للمحاسبة تحت إشراف وزارة المالية تقييم مدى تطبيق المهنيين لهذه المعايير؛
- التقييم الدوري قصير الأجل لمخرجات المهام الرقابية للجنة التكوين على مستوى المجلس الوطني للمحاسبة في مدى تكوين وتأهيل المتربصين على مستوى المكاتب في مجال الإلتزام بالقانون 10-01 ومعايير التدقيق الجزائرية؛
- تفعيل اللجنة الخاصة بإصدار المعايير ولجنة تقييس الممارسات المحاسبية والعناية المهنية بإصدار معايير أخرى تحقق الحماية المسؤولياتية لمهنيي التدقيق وجودة ومصداقية القوائم المالية، والإفراج عن المعايير الأخرى الغير مصدرة؛
- الحرص على خلق إجراء قانوني يصيغ إجبارية الإلتزام بالمعايير الجزائرية للتدقيق بدل الطابع الإختياري في التطبيق؛
- التسريع في تنفيذ قرار فتح مدارس ومعاهد التعليم المحاسبي المعلن عنها الخاصة بمهنيي المحاسبة والتدقيق.

7. قائمة المراجع:

1. قدور نصر، بوغزالة حمد حمزة، إصلاح مهنة التدقيق في الجزائر في ظل القانون 10-01 ، واقع وآفاق مهنة التدقيق في الجزائر في ضو المستجدات العالمية المعاصرة، 2023/03/15، المركز الجامعي سي الحواس بريكة، الجزائر .
2. علي بن يحيى، التدقيق المالي والمحاسبي الإطار النظري والعلمي على ضوء المعايير الدولية والمحلية، الجزء الأول، دار نزهة الألباب، 2023.
3. عمر علي عبد الصمد، التدقيق المحاسبي بين التأصيل العلمي والتطبيق العملي، دار هومة، الجزء الأول ،2018 .
4. قدور نصر، بوغزالة حمد حمزة، بن عيشي عمار، جهود المنظمات الوطنية لمهنة التدقيق في التكوين في مجال معايير التدقيق الجزائرية تطبيق معايير التدقيق الجزائرية لدى محافظ الحسابات واقع وآفاق- رصد المشاكل –وإقتراح الحلول في ضل معايير التدقيق الجزائرية 2023/06/17، جامعة الشهيد حمة لحضر الوادي، الجزائر .
5. بن خليفة بلقاسم، دور القوائم المالية في توحيد العمل المحاسبي وفق معايير المحاسبة الدولية-دراسة مقارنة- (أطروحة دكتوراه، تخصص علوم تجارية)، المسيلة، جامعة محمد بوضياف، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير،2015.
6. رشيد سليمان جرادات، اثر التهديدات الأخلاقية التي تواجه المحاسب القانوني الأردني على مصداقية القوائم المالية-دراسة حالة – (أطروحة ماجستير في المحاسبة) ، جامعة جرش، كلية الإقتصاد والعلوم الإدارية، قسم المحاسبة، 2015.
7. زبيدي بشير، جمال خليفاني، أثر تطبيق مبادئ حوكمة الشركات على مصداقية القوائم المالية-دراسة ميدانية-، مجلة البحوث الإقتصادية المتقدمة، المجلد 07، العدد 01، 2022 .
8. مثقال حمود سالم القرالة، أثر إستخدام تكنولوجيا المعلومات على مصداقية القوائم المالية من وجهة نظر مدققين الحسابات الخارجيين الأردنيين، (أطروحة ماجستير في المحاسبة)، جامعة الشرق الأوسط، كلية الأعمال، قسم المحاسبة، 2011 .
9. بوعبيدة محمد، دور المراجعة الخارجية في إضفاء المصداقية على المعلونة المالية في ضل معايير الجزائرية للمراجعة –دراسة حالة- (أطروحة دكتوراه، محاسبة وتدقيق)، بومرداس، جامعة أحمد بوقره، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ،2021.
10. القانون 10-01، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 42، 2010.
11. المقرر رقم 002 المؤرخ في 2016/06/04 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق.
12. المقرر رقم 150 المؤرخ في 2016/10/11 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق.
13. المقرر رقم 023 المؤرخ في 2017/03/15 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق.
14. المقرر رقم 077 المؤرخ في 2018/09/24 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق.
15. القانون 07-11، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 74، 2007 .
16. المرسوم التنفيذي 08-156، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 27، 2008.