

التطور التاريخي لمهنة التدقيق القانوني في الجزائر

Historical development of the legal auditing profession in Algeria

غريسي العربي

جامعة مصطفى اسطمبولي- معسكر الجزائر

l.ghrissi@univ-mascara.dz

سنوسي سيد أحمد الفروق*

جامعة مصطفى اسطمبولي- معسكر، الجزائر

sfarouk.senouci@univ-mascara.dz

- تاريخ الإرسال: 2024/06/03 - تاريخ القبول: 2024/06/27 - تاريخ النشر: 2024/07/28

الملخص: تهدف هذه الدراسة أساسا إلى تسليط الضوء على أهم المراحل التي مر عليها تطور مهنة التدقيق القانوني في الجزائر منذ الاستقلال إلى يومنا هذا، من خلال التطرق إلى أهم القوانين والتشريعات التي عرفت الجزائر ابتداء من أول قانون ينظم مهنة التدقيق القانوني وهو قانون 91-08 والذي تم تعديله سنة 2010 بقانون 10-01 الذي يبين الهيئات التي تنظم مهنة التدقيق القانوني وكذلك مهام الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات ومحاسب المعتمد ، كما تلى ذلك سنة 2016 صدور عدد معتبر من معايير التدقيق تحت ما يسمى معايير الجزائرية للتدقيق NAA وعددها 16 معيار تعتبر كإطار مرجعي لمزاولة مهنة التدقيق القانوني.

الكلمات المفتاحية: التدقيق القانوني، قانون 91-08، قانون 10-01، المعايير الجزائرية للتدقيق.

Abstract: This study aims primarily to shed light on the important stages that the legal auditing profession has undergone in Algeria since independence until today. This is done by addressing the most important laws and regulations that Algeria has witnessed, starting with the first law regulating the legal auditing profession, which is law 91-08 and which was amended in 2010 by law 10-01, which specifies the bodies that regulate the legal auditing profession, as well as the duties of the accounting expert & external auditor. This was followed in 2016 by the issuance of a significant number of auditing standards under what is known as the Algerian Auditing Standards (NAA), consisting of 16 standards considered as a reference framework for practicing the legal auditing profession.

Keywords: legal auditing- law 91-08- law 10-01- Algerian auditing standards.

* المؤلف المرسل: سنوسي سيد أحمد الفروق.

مقدمة:

غداة الاستقلال عملت الدولة الجزائرية على مواكبة كافة التغيرات والتطورات العالمية في شتى الميادين والمجالات، ومن بين أبرز هذه المجالات المختلفة نجد ما تعلق بالمحاسبة والتدقيق، كونها تعتبر جد ضرورية في بناء اقتصاد وطني جديد والتخلي عن كافة القوانين والتشريعات الفرنسية الموروثة، وتكفل ذلك بوضع أسس خاصة بالمحاسبة تمثلت في "مخطط وطني للمحاسبة" الصادر سنة 1975 ، بحيث كانت وظيفة التدقيق القانوني تقتصر على أشخاص موظفين لدى الدولة يقومون بمهام مراقبة وحماية مالية لها، وتميزت هذه الفترة بتبني الدولة الجزائرية لنظام اقتصادي اشتراكي من خلال تملكها لكافة المؤسسات الاقتصادية والشركات العمومية، وفي ضل الانفتاح الاقتصادي في نهاية الثمانينيات سعت جاهدة إلى تبني اقتصاد السوق بفتحها على محيطها الخارجي، مما استوجب عليها ترك الحرية في انشاء الشركات للأفراد والمؤسسات العائلية الأمر الذي أدى إلى ظهور أول قانون جاء لينظم مهنة التدقيق القانوني في الجزائر والمعروف باسم "قانون 91-08" ، كما أدى هذا الانفتاح إلى إعادة النظر في مجال المحاسبي من خلال تبني "النظام المحاسبي المالي" الصادر سنة 2007، ومن أجل تحسين وتطوير مهنة التدقيق القانوني في الجزائر صدر قانون جديد 10-01 الذي جاء لينظم مهنة المراجعة، كما عرفت الفترة الأخيرة إصدارات تشريعية هامة من أجل مسايرة مهنة التدقيق القانوني في الجزائر تمثلت في شكل "معايير الجزائرية للتدقيق NAA".

ومما سبق يمكننا طرح الإشكالية التالية:

فيما تتمثل أهم القوانين والهيئات المهنية التي نظمت مهنة التدقيق القانوني في الجزائر ؟

ولمعالجة محتوى الإشكالية الرئيسية فقد اعتمدنا على الفرضيات الآتية:

- في مرحلة ما بعد الاستقلال المدقق القانوني لم يكن يتمتع بالاستقلالية التامة.

- يعبر القانون 10-01 هو بمثابة نقطة تحول في مجال التدقيق القانوني في الجزائر .

ومن أجل الوصول إل الأهداف العامة للدراسة فقد استخدمنا المنهج الوصفي ، وذلك من خلال التطرق إلى مختلف القوانين والمراسيم التنظيمية المنظمة لمهنة التدقيق القانوني في الجزائر ابتداء من قانون 91-08 إلى غاية القانون الأخير 10-01، كما استخدمنا المنهج التاريخي من خلال ابراز مختلف المراحل التي مرت بها مهنة التدقيق في الجزائر .

1. مراحل تطور مهنة التدقيق القانوني في الجزائر

لقد مورست مهنة التدقيق القانوني في الجزائر قبل الاستقلال حيث كانت خاضعة للقوانين والتنظيمات الفرنسية، ولقد بقيت سارية المفعول والمرتبطة بمهنة التدقيق القانوني إلى فترة ما بعد الاستقلال وإلى حين صدور قوانين وتشريعات جزائرية جديدة منظمة لهذه المهنة.

وفيما يلي سوف نبين المراحل التي مرت بها مهنة التدقيق القانوني في الجزائر:

1.1 المرحلة الأولى: فترة ما بعد الاستقلال إلى غاية سنة 1969

لقد عرفت مرحلة ما بعد الاستقلال فراغا واسعا على مستوى الهيئات والمؤسسات الوطنية، بحيث ظهرت في هته الفترة عدة مشاكل وصعوبات تنظيمية أو حتى بالأحرى صعوبات في تسيير المرافق العمومية المختلفة، إذ ظلت مهنة التدقيق القانوني خاضعة للتشريع الفرنسية المستمد أساسا من اتفاقيات إيفيان، وذلك راجع لقانون رقم: "62-157" المؤرخ في: 31 ديسمبر 1962، الذي أكد بدوره على ضرورة المواصلة في تطبيق القوانين الفرنسية، كما شمل هذا القانون كافة التشريعات والقوانين الفرنسية التي كانت تستخدم أثناء فترة الاستعمار، ما عدا تلك المرتبطة بأمور السيادة الوطنية وبما فيما من قوانين وتشريعات مرتبطة بمجالي المحاسبة والتدقيق¹.

2.1 المرحلة الثانية: من سنة 1970 إلى غاية سنة 1988

تميز هذه الفترة بصدور أول مرسوم تنفيذي يحدد فيه مهام ومسؤوليات التي يتمتع بها مندوبي الحسابات أي المدققون القانونيون في تلك الفترة التابعين للمؤسسات الوطنية العمومية وأيضاً لشبه عمومية، ومتمثلاً في مرسوم تنفيذي رقم: "70-173" والمؤرخ في: 16 نوفمبر 1970 الذي وضع كل من مهام وواجبات المدقق القانوني²، كما حددت المادة الأولى منه صفة الموظفين الذين أسندت لهم مهام القيام بعملية التدقيق القانوني وهم:

- المراقب العام المكلف بالمالية،

- المفتش المكلف بالمالية،

- مراقب المكلف بالمالية،

- تعين إدارات ذوي الكفاءات العالية تابعين لوزارة المالية.

¹ عمري أحمد، انعكاسات اصدار معايير الجزائرية للتدقيق على مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر -دراسة استقصائية-، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير -جامعة باجي مختار غنابة، سنة 2022، ص 31.

² مرسوم تنفيذي، رقم 70-173، 1970، المتعلق بواجبات ومهام مندوبي الحسابات للمؤسسات الوطنية العمومية أو شبه عمومية، الجريدة الرسمية عدد 97، 16 نوفمبر 1970، ص 1439.

كما صدر الأمر رقم: "71-82" المؤرخ بتاريخ: 29 ديسمبر 1971، والمنظم لمهن المحاسب والخبير المحاسبي، بالإضافة إلى شروط وكذا المسؤوليات المترتبة عليهم عند ممارستهم لهذه المهن، كما أوضحت طرق التمرين والتدريب الخاصة بالتكوين المهني التطبيقي للمتشحين الجدد، وتطرق أيضا إلى ضوابط تشكيل "المجلس الأعلى لتقنيات المحاسبة وقواعد سيره"، وقد بينت المادة الأولى من هذا الأمر إمكانية مزاوله كل من شخص طبيعي كان أم معنوي هاته المهام إلا إذا كانوا يحوزن على تراخيص مسبقة منصوص عليها في هذا الامر³.

كما تضمن المرسوم رقم: "72-82" المؤرخ بتاريخ: 18 أبريل 1972، الذي نص على الشروط الخاصة والمتعلقة بالتكوين للخبراء المحاسبين (المدققين القانونيين)، وكذا الشروط الواجب توفرها في كل من الأشخاص الطبيعيين أو الأشخاص المعنويين المخول لهم الحصول على الاعتماد النهائي، كما حددت ظروف وطريقة القيام بالتربص المهني من طرف المدققين القانونيين المتمرنين وذلك تحت متابعة المجلس الأعلى للمحاسبة، وقد تطرقت المادة الأولى من هذا المرسوم إلى مختلف الشروط الرئيسية المرتبطة بمنح تراخيص والاعتمادات للأشخاص ذوي المؤهلات التالية⁴:

- امتلاك شهادة ليسانس في العلوم المالية والمحاسبية، أو على شهادة معترف بمعادلتها،
- إنهاء المتربصين لتكوين مهني خلال مدة محددة،
- تفوق المتربصين في الامتحانات الكتابية.

كما صدر قانون رقم: "73-29" بتاريخ: 5 من جويلية 1973، يدعو إلى توقف جميع مؤسسات وهيئات الدولة عن استخدام القوانين والتشريعات الفرنسية، بحيث تم اصدار بعد هذا التاريخ مجموعة من القوانين والتشريعات الخاصة بالجمهورية الجزائرية المستقلة والتي جاءت لتنظم الحياة الاقتصادية والاجتماعية بصفة شاملة، أما فيما تعلق بالمجال المحاسبي فتم اصدار "المخطط المحاسبي الوطني PCN" بالإضافة إلى اعداد قوانين خاصة بالضرائب والرسوم، والقانون الخاص بالجمارك.

أعيد تنظيم مهنة التدقيق القانوني في الجزائر بصور قانون رقم: "80-05" المؤرخ بتاريخ الفاتح من مارس من سنة 1980، الذي نص على استحداث هيئة مهنية مستقلة مهمتها تنظيم مهنة التدقيق القانوني في الجزائر متمثلة في مجلس المحاسبة، وقد أشار هذا القانون في مادته الأولى إلى مختلف الصلاحيات التي يتمتع بها هذا المجلس بالإضافة إلى طرق سيره وتنظيمه، وقد عرف هذا القانون مجلس المحاسبة على أنه: "هيئة تتمتع بصلاحيات قضائية وإدارية مهمتها مراقبة مالية العامة للدولة، الحزب والجماعات المحلية المنتخبة، بالإضافة إلى المؤسسات الاقتصادية (الاشتراكية) بمختلف أنواعها وأشكالها"، كما يمكنه مراقبة وتدقيق جميع المؤسسات التي استفادت من مساعدات مالية من طرف الدولة، أو الجماعات المحلية

³ الأمر، رقم 71-82، 1971، يتضمن تنظيم مهنة المحاسب والخبير المحاسبي، الجريدة الرسمية العدد 107، 29 ديسمبر 1971، ص 1852.

⁴ مرسوم تنفيذي، رقم 72-84، 1972، يتعلق بالتكوين المهني للخبراء المحاسبين، الجريدة الرسمية العدد 33، 18 أبريل 1972، ص 486.

أو هيئة عمومية في شكل: "المساهمة في رأس المال، منح أو قروض، تسبيقات أو ضمانات"، كما ألغى قانون رقم: "05-80" صراحة كافة الاحكام المتعلقة بالمادة التاسعة والثلاثين من قانون المالية لسنة 1970، وضمنا المرسوم التنفيذي رقم: "70-173" المرتبط بمهام وواجبات مندوبي الحسابات⁵.

وقد أبرزت المادة 196 من قانون المالية لسنة 1985 الجهات المخول لها تعيين مندوب الحسابات، وتتمثل في الهيئات والمؤسسات التي تتبع إلى القطاع العام إضافة إلى المؤسسات التي تمتلك فيها الدولة أو أي هيئة عمومية كانت حصص في رأس مالها الاجتماعي، حيث اعتبر المدقق القانوني في هذه الفترة موظف لدى الدولة يقوم بمراقب املاكها ولا يتمتع بالاستقلالية التامة.

وفي نهاية هذه المرحلة تم صدور قانون: "88-01"، المؤرخ بتاريخ: 12 جانفي 1988 الذي تضمن بدوره القانون التوجيهي الخاص بالمؤسسات الاقتصادية العمومية، حيث ركز هذا القانون على وجوب إعادة هيكلة مهنة التدقيق القانوني في الجزائر، وذلك من أجل مواكبة كافة الإصلاحات التي شرعت فيها الدولة الجزائرية بعد أزمة البترول بهدف ضمان استقلالية تامة لممارسي هذه المهنة⁶، وبموجب أحكام قانون رقم: "88-01" ألزمت جميع المؤسسات الاقتصادية العمومية على احداث نوع جديد من التدقيق والمتمثل في الدقيق الداخلي للمؤسسات، كما ركز هذا القانون على نقطتين رئيسيتين تمثلت في دعم استقلالية التدقيق والتمييز بين التدقيق القانوني الواجب على المؤسسات وبين المراقبة المركزية لأموال الدولة، ونص قانون رقم: "88-01" في المادة الثالثة منه "على أن المؤسسات العمومية الاقتصادية (EPE) هي مؤسسات تتمتع بالشخصية المعنوية، وتسري عليها قواعد القانونية للقانون التجاري، إلا إذ نص على وجود أحكام قانونية خاصة"⁷.

3.1 المرحلة الثالثة: من سنة 1989 إلى غاية سنة 2018

تميزت بداية هذه المرحلة بصدر قانون رقم: "90-32"، والمؤرخ بتاريخ: 04 ديسمبر 1990 الذي جاء لتعديل تنظيم وسير هيئة مجلس المحاسبة وهذا تماشيا مع التطورات والتغيرات الاقتصادية، حيث قامت المادة الثالثة من هذا القانون بتحديد مختلف المهام المنوطة إلى مجلس المحاسبة، ونصت هذه المادة صراحة على ان تقتصر مهام هذا المجلس في الرقابة البعدية لمالية الدولة والجماعات المحلية، والمرافق العمومية وكل الهيئات التي يمكن أن تخضع لقواعد القانون الإداري بالإضافة إلى المحاسبة العمومية، كما أن عمليات الخاصة بالأموال التي يتم تداولها طبقا للقانون المدني والقانون التجاري فالمؤسسات العمومية الاقتصادية (EPE) في هذه الحالة لا تخضع لاختصاص مجلس المحاسبة، حيث فرق قانون رقم: "90-32" بين كل من مهام الرقابة المالية ومهام محافظ الحسابات (التدقيق القانوني)، بحيث أصبحت المؤسسات

⁵ قانون، رقم 05-80، 1980، يتعلق بممارسة وظيفة المراقبة من طرف المجلس المحاسبة، الجريدة الرسمية العدد 10، المواد: 1-3، 1 مارس 1980، ص 338.

⁶ أن سهام محمد السويدي، دراسة تحليلية لمستقبل تطبيق معايير المراجعة الدولية في مهنة المراجعة بالجزائر - دراسة ميدانية-، رسالة ماجستير، كلية الدراسات العليا- القاهرة-، سنة 2009، ص 113.

⁷ قانون، رقم 88-01، 1988، القانون التوجيهي للمؤسسات الاقتصادية، الجريدة الرسمية العدد 02، 12 جانفي 1988، ص 31.

العمومية الاقتصادية (EPE) التي تخضع للقانون التجاري والقانون المدني تحت مراقبة المدقق القانوني، أما بخصوص المؤسسات العمومية التي تخضع للقانون الإداري فتخضع للمراقبة المالية من طرف مجلس المحاسبة⁸.

ويعتبر القانون رقم: "91-08" الصادر بتاريخ: 27 أبريل 1991 بمثابة نقطة تحول تاريخية لمهنة التدقيق القانوني في الجزائر، ويتعلق هذا القانون باستحداث كل من المهن التالية: "خبير المحاسب، ومحافظ الحسابات، والمحاسب المعتمد"، ونص صراحة في مادته الأولى على كل من شروط وكيفيات ممارسة هذه المهن الثلاثة لدى الشركات التجارية، بما فيها شركات رؤوس الأموال وفقا لمتطلبات أحكام القانون التجاري⁹.

وبمقتضى قانون رقم: "91-08" أصبح المدقق القانوني في الجزائر يتمتع بالاستقلالية التامة عن الوصاية والمتمثلة في وزارة المالية، من خلال إنشاء "المنظمة وطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات، ومحاسبين المعتمدين"، والتي تتمتع بالشخصية المدنية وتضم كل من الأشخاص الطبيعيين أو الأشخاص المعنويين المؤهلين لممارسة هذه المهن الثلاثة حسب الشروط التي حددها هذا القانون، ويدير المنظمة الوطنية مجلس منتخب يضم في صفوفه تسعة أعضاء ينتمون إلى الجمعية العامة لعهدة انتخابية تقدر بأربعة سنوات، يقع مقره بالجزائر العاصمة ويتحدد تشكل المنظمة الوطنية وصلاحياتها وقواعد سيرها حسب التنظيمات القانونية المعمول بها، وهذا ما نصت عليه صراحة المادة الخامسة من القانون رقم: "91-08"¹⁰.

كما صدر المرسوم التنفيذي رقم: "92-20" والمؤرخ بتاريخ: 13 جانفي 1992، الذي جاء بدوره ليبيّن تركيبة مجلس النقابة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات و المحاسبين المعتمدين، بالإضافة إلى ضبط اختصاصات وقواعد عمل هذا المجلس، وحددت المادة الثامنة من هذا المرسوم مختلف المهام الموكلة إليه والمتمثلة في حماية مصالح وحقوق الأعضاء المنتمين إلى النقابة، بالإضافة إلى سهر أعضائها على الالتزام بالتشريعات والتنظيمات الواجب العمل بها¹¹.

⁸ القانون، رقم 90-32، 1990، المتعلق بمجلس المحاسبة وسيره، الجريدة الرسمية العدد 53، المواد 1-3، 4 ديسمبر 1990، ص 1691.
⁹ القانون، رقم 91-08، 1991، يتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات ومحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية العدد 20، المواد: 1، 5، ص 651-652.

¹⁰ القانون، رقم 91-08، مرجع سبق ذكره، ص 651-652.

¹¹ المرسوم التنفيذي، رقم 92-20، 1992، يحدد تشكيلة مجلس النقابة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين ويضبط اختصاصه وقواعد سيره، الجريدة الرسمية العدد 3، 13 جانفي 1992، ص 83.

كما تم صدور قرار رقم: 94-02-103 SPM بتاريخ: 02 فيفري 1994 بأمر من وزير الاقتصاد آنذاك¹²، حيث تضمن سبعة توصيات يجب أن يلتزم بها المدقق القانوني أثناء تأدية مهامه، وتتمثل هذه التوصيات أساسا في:

- قبول الفوري للمهام الموكلة إليه،

- القيام بإعداد وتقديم تقارير سنوية حول الحسابات المدققة،

- اخطار وكيل الجمهورية بكافة الأعمال والمعاملات الاجرامية التي يتم اكتشافها من قبل المدقق القانوني، والتي تتعلق أساسا بحالات الغش، التزوير أو التدليس،

- إعداد ملفات العمل الميداني الدائمة والمؤقتة الخاصة بمخططات عمله، وذلك عن طريق جمع ما أمكن من معلومات الضرورية حول المؤسسة محل التدقيق،

- تقييم وفحص لنظام الرقابة الداخلية من أجل التأكد من مدى احترام المبادئ والقواعد المحاسبية التي تتسم بالقبول العام،

- فحص جميع الحسابات والبيانات المتعلقة بالكشوف المالية باستعمال أساليب وأدوات احصائية متنوعة عادة ما تستعمل تقنيات السبر،

- جمع العدد الكافي من عناصر الإثبات المقنعة من أجل إبداء رأيه.

بالإضافة إلى هذه التوصيات فقد تضمنت وجوب إثراء وتحيين المكتسبات لمهني التدقيق القانوني في الجزائر حسب ما تقتضيه الظروف الخاصة، والمتعلقة أساسا بالمستجدات الحديثة للتقنيات المحاسبية والإصدارات المحينة لبعض لمعايير التدقيق الدولية.

كما جاء القرار رقم: "94-132" المؤرخ بتاريخ: 07 نوفمبر 1994 ليقوم بتحديد سلم خاص بأتعاب المدقق القانوني عند مزاوله مهامه العادية¹³، والمحددة سالفا من طرف التشريع والتنظيم المعمول به في الجزائر وهذا طبقا للأسس والشروط المهنية المتعارف عليها، كما بين كيفية دفع أتعاب الخاصة بالمدقق القانوني من خلال تقديم جدول يحتوي على سلم يتضمن مبالغ الأتعاب مقابل عدد ساعات العمل العادية.

¹² قمان عمر، الإفصاح المحاسبي في الجزائر بين الواقع الإصلاح المحاسبي ومتطلبات البيئة الدولية - دراسة ميدانية لآراء عينة من المختصين في المجال المحاسبي، مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية- دراسات اقتصادية-، جامعة زيان عاشور الجلفة، المجلد 9، العدد 3، سنة 2015، ص 16.

¹³ بن نعمة سليمة، مخفي أمين، واقع الممارسة المهنية للمحاسبة والتدقيق في الجزائر - دراسة مقارنة للقانون 91-08 والقانون 10-01، مجلة مجاميع المعرفة، المجلد 3، العدد 2، سنة 2017، ص 156.

وتم كذلك إصدار الأمر تحت رقم: "95-20" والمؤرخ بتاريخ: 17 جويلية 1995 المرتبط بمجلس المحاسبة، والذي يحتوي على تعديلات والغاء لبعض أحكام الخاصة بقانون رقم: "90-32"، حيث يتضمن هذا الأمر مجموعة معتبرة من صلاحيات هذا المجلس وطرق سيره وتنظيمه، كما اعتبر نص هذا الأمر مجلس المحاسبة بمثابة المؤسسة العليا للرقابة البعدية لأموال العمومية والجماعات المحلية، بحيث يكمن دوره الرئيسي في تدقيق ومراجعة كيفية استعمال هذه الهيئات للموارد والوسائل المادية والمالية المتاحة أمامها والتي تدخل ضمن اختصاص المحاسبة العمومية¹⁴.

وتضمن المرسوم التنفيذي رقم: "96-136"، المؤرخ بتاريخ: 15 أبريل 1996 قانون يبرز أخلاقيات كل من: "مهنة الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات، والمحاسب المعتمد"، وقد أشار هذا المرسوم إلى مجموعة متكاملة من القواعد الأخلاقية المطبقة في مهنة التدقيق القانوني، من خلال السعي إلى احترام ممارسة الحقوق والواجبات بين أعضاء النقابة فيما بينهم، وكذلك في علاقاتهم المهنية مع عملائهم عند تنفيذ مختلف مهامهم الجوهرية.

كما تطرق أيضا المرسوم التنفيذي رقم: "96-318"، المؤرخ بتاريخ: 25 سبتمبر 1996 استحداث هيئة مهنية جديدة تدعى "بالمجلس الوطني للمحاسبة" (CNC)، وذلك بكونها هيئة استشارية تخضع لسلطة ووصاية الوزير المكلف بالمالية تكمن مهمتها في الاهتمام بشؤون البحث والتطوير في ميدان المحاسبي والتدقيق، وذلك من خلال ضبط لمختلف المقاييس والأدوات المحاسبية والتطبيقات العملية المرتبطة بها بالإضافة إلى تكثيف الورشات التكوينية¹⁵.

وجاء كذلك المرسوم التنفيذي رقم: "96-431"، المؤرخ بتاريخ: 30 نوفمبر 1996 لبين طرق تعيين المدقق القانوني لدى المؤسسات العمومية التجارية والصناعية، الدواوين العمومية ذات صفة التجارية، والمؤسسات العمومية غير مستقلة، مراكز البحث والتنمية، ويتم تعيين المدقق القانوني من بين الأشخاص المؤهلين والمسجلين في جدول الخاص بالمنظمة الوطنية: "للخبراء المحاسبين، ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين".

و تضمن المرسوم التنفيذي رقم: "01-351"، المؤرخ بتاريخ: 10 نوفمبر 2001 الالتزام بمحتوى أحكام المادة: 101 المنصوص عليها في قانون رقم: "99-11"، المؤرخ بتاريخ: 23 ديسمبر 1999 والمتعلق بقانون المالية لسنة 2000، والذي يهدف إلى إبراز طرق مراقبة استخدام اعانات العمومية أو الجماعات المحلية الممنوحة إلى الجمعيات والمنظمات، ويؤهل لتدقيق حالة النفقات الخاصة الممنوحة إلى الجمعيات محافظوا الحسابات (المدققون القانونيون) المسجلون ضمن جدول الخاص بالمصنف الوطني "للخبراء المحاسبين، ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين"، كما ألزم الأمر رقم 5-5 المؤرخ بتاريخ:

¹⁴ الأمر، رقم 95-20، 1995، متعلق بمجلس المحاسبة، الجريدة الرسمية العدد 39، المواد: 1-2، 17 جويلية 1995، ص3.

¹⁵ المرسوم التنفيذي، رقم 96-318، 1996، المتضمن إحداث المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه، الجريدة الرسمية، العدد 56، المادة 2، 25 سبتمبر 1996، ص18.

25 جويلية 2005 كافة الشركات ذات المسؤولية المحدودة في مادتها الثانية عشر على ضرورة تعيين محافظ الحسابات (المدقق القانوني) أو أكثر ابتداء من فاتح جانفي لسنة 2006¹⁶.

و بعد تبني الجزائر للنظام المحاسبي المالي والذي صدر بموجب قانون رقم: "07-11"، والمطبق ابتداء من الفاتح من جانفي لسنة 2010، بحيث كان لزاما على الهيئات المهنية مصاحبة التغير في مجال المحاسبي تغير جذري في مجال التدقيق، وتكلل ذلك بصدور لقانون يحمل رقم: "10-01" المؤرخ بتاريخ: 29 جوان 2010 الذي جاء بدوره لتلبية احتياجات بيئة التدقيق في الجزائر تمثلت في إعادة تنظيم وهيكله المهن الثلاثة المرتبطة بالتدقيق القانوني، من خلال إلغاء لجميع النصوص القانونية والأحكام المتعلقة بالقانون رقم: "08-91"، وبعد صدور هذا القانون تبعته جملة من المراسيم التنفيذية جاءت لشرح ومسايرة التنظيم الجديد لمهنة التدقيق القانوني في الجزائر، توجت أخيرا بفصل المهن الثلاثة عن بعضها في شكل ثلاث هيئات مهنية جديدة مستقلة الصادرة في الجريدة الرسمية بتاريخ 02 فيفري من سنة 2011.

2. الهيئات الحالية المشرفة على مهنة التدقيق القانوني في الجزائر

أدت الإصلاحات الجذرية التي شهدتها مهنة التدقيق القانوني في الجزائر إلى إحداث مجموعة من تغييرات الهامة على تشكيلة وتنظيم الهيئات المشرفة على مهنة التدقيق القانوني، وفيما يلي سوف يتم الإشارة إلى الهيئات المهنية المستحدثة كالتالي:

1.2 المجلس الوطني للمحاسبة CNC :

قبل تاريخ 29 جوان 2010 كانت مهنة التدقيق القانوني والمحاسبة بصفة عامة تحت وصاية المصف الوطني: "للخبراء المحاسبين، محافظي الحسابات، والمحاسبين المعتمدين"، وبعد صدور لقانون المهنة الجديد رقم: "10-01" شهدت تغيرا جذريا في طرق تسيير وتنظيم الهيكلية لمهنة التدقيق القانوني، بحيث أصبحت تنظيميا وقانونيا تابعة للمجلس الوطني للمحاسبة، والذي وضع هو الآخر تحت سلطة وزير المكلف بالمالية¹⁷.

¹⁶ بن يحي علي، خبيطي خيضر، تطور التدقيق الخارجي في الجزائر كآلية لتفعيل الحوكمة دراسة حالة الجزائر خلال الفترة 2010-2018، مجلة المقرري للدراسات الاقتصادية والمالية، المركز الجامعي بأفلو، المجلد 3، العدد 1، سنة 2019، ص 4.

¹⁷ العمور رميلة، بن يحي علي، واقع تطبيق معايير التدقيق في الجزائر "دراسة استطلاعية لعينة من المدققين الخارجيين لسنة 2018"، مجلة الدفاتر الاقتصادية، جامعة زيان عاشور الجلفة، المجلد 15، العدد 2، سنة 2019، ص 5.

وقد تطرقت المادة الخامسة من قانون رقم: "10-01"، إلى تركيبة لجان الخاصة بالمجلس الوطني للمحاسبة والتي تتكون من: " لجنة الخاصة بتقييس الممارسات المحاسبية والعناية المهنية، لجنة تمنح الإعتمادات، لجنة خاصة بالتكوين، لجنة التحكيم والانضباط، ولجنة تسعى لمراقبة النوعية¹⁸.

وتكمن المهام الرئيسية للمجلس الوطني للمحاسبة حسب نص المادة السابعة في¹⁹:

- استقبال مختلف طلبات الحصول على الاعتمادات، والتسجيل في الهيئات المهنية الثلاث المعتمدة والفصل فيها،

- إعداد ونشر قائمة اسمية خاصة بالمهنيين في الجدول الوطني،
- استقبال كل الشكاوى التأديبية في حق المهني المسجلين والفصل فيها،
- تنظيم مراقبة النوعية المهنية وبرمجتها.

2.2 المصف الوطني لخبراء المحاسبين:

لقد أشار المرسوم التنفيذي رقم: "11-25" في مادته الثالثة إلى تركيبة المجلس الوطني: "للمصف الوطني لخبراء المحاسبين"، إذ يتشكل من تسعة أعضاء ينتخبون من الجمعية العامة، وهم من بين الأعضاء الذين يمتلكون اعتمادات والمسجلين في جدول الخاص بالمصف الوطني لخبراء المحاسبين لعهددة تقدر بثلاث سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة.

ويتوزع أعضاء المجلس طبقا للكيفيات المحددة في المادة الحادية عشر من المرسوم التنفيذي رقم:

"11-25"، إذ ينتخب أعضاء هذا المجلس بواسطة عملية الاقتراع السري، ويعتبر الأعضاء التسعة المنتخبون من بين الذين تحصلوا على عدد كبير من الأصوات المعبر عنها، يترتبون على التوالي رئيسا، أمينا عاما وأميना للخزينة، ويتم توزيع الأعضاء الستة الباقون بحسب العدد الأصوات المتحصل عليها تنازليا، وفي حالة تساوي في عدد الأصوات المتحصل عليها، يعتبر المترشح فائزا ذوا الأقدمية في مهنة التدقيق القانوني²⁰.

3.2 الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات:

¹⁸ القانون، رقم 10-01، 29 جانفي 2010، يتعلق بمهن خبير المحاسب والمحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية العدد 42، 11 جويلية 2010، ص 4.

¹⁹ المرسوم التنفيذي، رقم 11-24، 2011، يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه وقواعد سيره، الجريدة الرسمية العدد 7، المادة 7، 2 فيفري 2011، ص 5.

²⁰ المرسوم التنفيذي، رقم 11-25، 2011، يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبين وتنظيمه وقواعد سيره، الجريدة الرسمية العدد 7، المواد 3-11، 2 فيفري 2011، ص 8-9.

تم إقرار المجلس الوطني: "لغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات"، وفقا للمرسوم التنفيذي رقم: "11-26" المحدد لنوعية الوظائف المنظمة لقواعد العمل هذا المجلس وتركيبته البشرية.

و حسب المادة الرابعة من المرسوم التنفيذي رقم: "11-26" تتمثل صلاحيات ومهام هذا المجلس الوطني فيما يلي²¹:

- إدارة وتسيير كافة الأملاك المنقولة وغير المنقولة التي يحوز عليها المجلس الوطني،
 - تحصيل الإشتراكات السنوية للمهنيين المقدرة من قبل الجمعية العامة،
 - تنظيم ملتقيات ودورات تكوينية متعلقة بمهنة التدقيق القانوني،
 - الإنخراط في كافة المنظمات الجهوية أو حتى الدولية التي تمثل مهنة التدقيق القانوني،
- شريطة الحصول على الترخيص من الوزير المالية،
- تمثيل الغرفة الوطنية لدى المنظمات والهيئات الدولية المماثلة.

3. معايير التدقيق الجزائرية

بداية من سنة 2016 وإلى غاية اليوم تم اصدار مجموعة من المعايير تدعى بـ: "معايير التدقيق الجزائرية NAA"، وعددها ستة عشر معيار جاءت في شكل مقررات صادرة من طرف وزير المالية على أربع دفعات نستعرضها كما يلي:

1.3 الإصدار الأول: المقرر يحمل رقم 02 المؤرخ بتاريخ 04 فيفري 2016 ويتضمن:

- معيار رقم 210 الموسوم "باتفاق حول مهمة التدقيق" : لقد أشار هذا المعيار في فقرته الأولى على واجبات المدقق القانوني عند الاتفاق مع إدارة الكيان أو مع القائمين على الحوكمة في المؤسسة حول أحكام ومتطلبات تنفيذ مهمة التدقيق، بالإضافة إلى كافة الشروط التي تخص مهمة تدقيق القانوني للقوائم المالية السنوية كانت الكلية أو الجزئية، ومن أهم الشروط التي أقرها هذا المعيار خاصة في فقرته السابعة هي التي اجتمعت في أن المرجع المحاسبي المعتمد مقبول بالنظر إلى خصائص العامة للمؤسسة والهدف من قوائمها المالية، وكذا اعتراف وتحمل إدارة الكيان كافة مسؤوليتها في عملية اعداد وعرض الصادق لقوائمها المالية، بالإضافة إلى وضع نظام جد فعال للمراقبة الداخلية يسهل من مأمورية المدقق القانوني في اكتشاف الأخطاء الجوهرية، ويساعد أيضا على الحد من الممارسات غير مشروعة ويقلل من حالات الغش²².

²¹ المرسوم التنفيذي، رقم 11-26، 2011، يحدد تشكيلة المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وتنظيمه وقواعد سيره، الجريدة الرسمية العدد 7، المادة 4، 2 فيفري 2011، ص 11.

²² لعروم محمد الأمين، فقير سامية، التزام مزاوولي مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر بمتطلبات معيار الجزائري للتدقيق رقم 300 الموسوم بتخطيط تدقيق الكشوف المالية - عينة من محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين بالجزائر العاصمة وبومرداس خلال سنة 2020، مجلة المؤسسة، جامعة الجزائر، المجلد 10، العدد 1، سنة 2021، ص 235.

- معيار رقم 505 الموسوم "بالتأكيدات الخارجية": لقد نص هذا المعيار على إستعمال المدقق القانوني لإجراءات التأكيدات الخارجية بهدف الحصول على أدلة إثبات وعناصر مقنعة، كما أشار أيضا إلى أنواع هذه التأكيدات والمتمثلة في طلب تأكيد مستعجل أو ضمني بحسب الحالة، وأكد المعيار أيضا على ضرورة تقييم هذه الأدلة وضرورة تحديد آثار الجانبية المترتبة على عدم الحصول على التأكيدات الضرورية المتعلقة بعملية التدقيق وعلى رأي المدقق القانوني.

- معيار رقم 560 الموسوم "بالأحداث اللاحقة": يتطرق هذا المعيار إلى مدى التزام المدقق القانوني اتجاه الأحداث اللاحقة لإقفال الحسابات، وتتمثل في الأحداث والوقائع التي قد تقع بعد تاريخ إقفال السنة المالية أي بين إعداد القوائم المالية وبين تاريخ تقديم المدقق القانوني لتقريره، أو تقع بعد تاريخ تقديم تقريره إلى حين الاعتماد والمصادقة على القوائم المالية من طرف مجلس الإدارة، وتتمثل أهداف المدقق القانوني في حصوله على العناصر المثبتة الكافية والملائمة، والتي تدل على أن الأحداث اللاحقة قد تمت معالجتها طبقا للمبادئ المحاسبية المطبق، وكذا في المعالجته الملائمة للأحداث والوقائع التي علم بها بعد تاريخ صدور تقريره.²³

- معيار رقم 580 الموسوم "بالتصريحات الكتابية": تطرقت الفقرة الأولى من هذا المعيار إلى إلزامية حصول المدقق القانوني على التصريحات الكتابية من مجلس الإدارة في إطار تدقيقه للقوائم المالية، ويهدف المدقق القانوني حسب نص هذا المعيار إلى حصوله على تصريحات تؤكد على أنها قامت بمسؤولياتها على أكمل وجه، ولا سيما المرتبطة بشمولية المعلومات وإعداد القوائم المالية المقدمة إلى المدقق القانوني، كما تناول هذا المعيار الإجراءات القانونية التي يتوجب على المدقق القانوني إتخاذها عند مطالبته بمثل هذه التصريحات، كما بين مسؤوليته في تحديد مدى تأثير عدم حصوله على هذه التصريحات أو تحصله على تصريحات مشكوك في موثوقيتها، أو مناقضة لعناصر مقنعة أخرى على مصداقية القوائم المالية ومنه مدى كفاءة ونزاهة إدارة الكيان، كما يتم تحديد أيضا شكل وتاريخ الحصول على هذه التصريحات.²⁴

2.3 الإصدار الثاني: المقرر رقم 150 المؤرخ بتاريخ 11 أكتوبر 2016 والمتضمن :

- معيار رقم 300 الموسوم "بتخطيط تدقيق الكشوف المالية": ركز هذا المعيار على إلزام المدقق القانوني فيما يتعلق بالتخطيط لتدقيق القوائم المالية، كما يرتبط هذا المعيار أيضا بعمليات التدقيقات المتكررة، ويهدف هذا المعيار أساسا إلى إعداد استراتيجية شاملة للتدقيق القانوني تكون مناسبة مع المهمة،

²³ بكحيل عبد القادر، أهمية تبني المعايير الدولية للتدقيق في البيئة الاقتصادية الجزائرية، مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا، جامعة حسيبة بن بوعلي شلف، المجلد 14، العدد 18، 2018، ص 126.

²⁴ يحيوي نصيرة، كحلوش أمينة، تدقيق القوائم المالية المجمعة وفق المعايير الجزائرية للتدقيق، مجلة أبعاد اقتصادية، جامعة محمد بوقرة بومرداس، المجلد 8، العدد 2، سنة 2018، ص 432.

كما يهدف المدقق القانوني أيضا إلى تخطيط عملية التدقيق حتى تتجزأ بفعالية في إطار يلزمه بإعداد استراتيجية تدقيق وبرامج عمل واضحة طبقا لحجم الكيان وحجم الاعمال التي يتعين تنفيذها، كما يوضح المدقق القانوني برنامج عمله بشكل مفصل كل من نطاق وطبيعة الواجبات الضرورية خلال السنة المالية، وذلك من أجل وضع خطة جد مهمة تهدف لتقليص مخاطر التدقيق إلى مستويات ضعيف ومقبول²⁵.

- معيار رقم 500 الموسوم "بالعناصر المقنعة": أشار هذا المعيار في فقرته الأولى إلى المفهوم العام للعناصر المقنعة في إطار مراجعة القوائم المالية، كما يبرز أيضا واجبات المدقق القانوني فيما يتعلق بتصوير وتنفيذ إجراءات التدقيق من أجل الحصول على عناصر المقنعة (أدلة مثبة) الكافية وملائمة، وذلك بهدف الوصول إلى نتائج معقولة يستند إليها المدقق القانوني عند تأسيس رأيه، كما يهدف المدقق القانوني إلى وضع حيز التنفيذ لإجراءات الخاصة بعملية التدقيق بطريقة تمكنه من الحصول على ما يكفي من عناصر الإثبات المناسبة، وتقدر الكفاية بالنظر إلى حجم الأدلة التي تم جمعها ويعتمد حجم العناصر التي يتعين على المدقق القانوني جمعها على مخاطر الأخطاء الجوهرية وكذلك نوعية تلك العناصر²⁶.

- معيار رقم 510 الموسوم "بمهام التدقيق الأولية- أرصدة افتتاحية": نص هذا المعيار على واجبات المدقق القانوني فيما يتعلق بالأرصدة الافتتاحية في إطار "مهام التدقيق الأولية"، إذ تتضمن الأرصدة الافتتاحية كافة المبالغ المالية الواردة في القوائم المالية في بداية الفترة، ونصت الفقرة الرابعة من هذا المعيار على أن المدقق القانوني يجب عليه جمع أدلة الإثبات الكافية التي تضمن له أن الأرصدة الافتتاحية للسنة الجارية تعد نفس أرصدة إقفال الخاصة بالسنة الماضية، وعلى ثبات جميع الطرق المحاسبية المعتمدة في الأرصدة الافتتاحية إذ تعد نفسها المعتمدة في إعداد القوائم المالية لنفس السنة، وأنها لا تحتوي على أي اختلالات يمكن لها التأثير على القوائم المالية للسنة الجارية²⁷.

- معيار رقم 700 الموسوم "بتأسيس الرأي وتقرير التدقيق على الكشوف المالية": يعالج هذا المعيار في فقرته الأولى مدى التزام المدقق القانوني بإبداء رأي حول القوائم المالية، وكذا تحديد كل من شكل ومحتوى تقريره حسب نموذج المبين في هذا المعيار وذلك بوضع توجيهات لإعداده وتحديد المعلومات الواجب تضمينها في هذا التقرير، كما تطرق أيضا إلى واجبات المدقق القانوني اتجاه إبداء رأي سواء كان معدلا أو غير معدل، ويبنى إبداء الرأي حول القوائم المالية على أساس تقييم الإستنتاجات المستنبطة من

²⁵ عياشي عبد اللطيف، سعيداني محمد، مدى التزام المدقق الخارجي بالمعايير التدقيق الجزائرية - دراسة ميدانية على عينة من محافظي

الحسابات في ولايات الغرب الجزائري، مجلة دفاتر اقتصادية، جامعة زيان عاشور الجلفة، المجلد 8، العدد 2، سنة 2018، ص 432.

²⁶ بصري ريمة، دراسة مقارنة بين المعيار الجزائري للتدقيق ونظيره الدولي - دراسة حالة معيار رقم 500 العناصر المقنعة، مجلة اقتصاد المال والأعمال، المركز الجامعي بميلة، المجلد 2، العدد 3، 2018، ص 139.

²⁷ لعروم محمد الأمين، فقير سمية، تطبيق المدقق الخارجي لمتطلبات المعيار الجزائري للتدقيق رقم 505 الموسوم بالتأكدات الخارجية في الممارسات

المهنية المحلية - دراسة استقصائية لعينة من المهنيين، مجلة إقتصاد المال والأعمال، جامعة الشهيد حمه لخضر الوادي، المجلد 5، العدد 1، سنة 2020، ص 344.

أدلة الإثبات المجمعة، كما يجب على المدقق القانوني التعبير عن رأيه كتابيا وبوضوح في شكل تقرير يصف الأساس الذي استخلص لهذا الرأي²⁸.

3.3 الإصدار الثالث : المقرر رقم 23 المؤرخ بتاريخ 15 مارس 2017 والمتضمن

- معيار رقم 520 والموسوم "بالإجراءات التحليلية": يتناول هذا المعيار استخدام المدقق القانوني الإجراءات التحليلية باعتبارها أداة راقبة مادية، بحيث يجب على المدقق القانوني جمع أدلة الإثبات الكافية من خلال استخدام مختلف الإجراءات التحليلية المادية، كما يهدف المدقق القانوني في إطار هذا المعيار إلى أداء الإجراءات التحليلية في تاريخ يعتبر قريب من نهاية عمليات التدقيق لجمع الأدلة المقنعة الدالة والموثوقة، وذلك بغية التأكد من التناسق بين القوائم المالية ومعرفته القبلية حول طبيعة نشاط المؤسسة.

- معيار رقم 570 الموسوم "باستمرارية الاستغلال": يتطرق هذا المعيار إلى التزامات المدقق القانوني في مراجعة القوائم المالية المرتبطة بتطبيق إدارة الكيان لفرضية استمرارية الاستغلال في عملية اعدادها لقوائمها المالية، وكذا مسؤولية تقييم قدرة الكيان على مواصلة نشاطه، كما يهدف أيضا إلى جمع الأدلة الإثبات المقنعة الكافية والمناسبة المرتبطة بمدى ملائمة استخدام إدارة الكيان لفرضية استمرارية الاستغلال، بالإضافة إلى استنتاج النتائج حول حالات وجود عدم اليقين معتبرة أم لا فيما يتعلق في قدرة الكيان على مواصلة الاستغلال²⁹.

- معيار رقم 610 الموسوم "باستخدام أعمال المدققين الداخليين": يصبوا هذا المعيار إلى معالجة كفاءات وفرصة انتفاع المدقق القانوني بالأعمال الخاصة بعمليات التدقيق الداخلي، كما بإمكان وظيفة التدقيق الداخلي أن تعتبر ذات دلالة للقيام بمهامه، كما يجب على المدقق القانوني تحديد مدى إمكانية استخدام الأعمال الخاصة بالتدقيق الداخلي بالإضافة إلى تحديد مدى مناسبتها لاحتياجات المتعلقة بعملية التدقيق القانوني، كما يدرج ضمن وثائق الخاصة بعملية التدقيق النتائج المتوصل إليها المرتبطة بتقييم مدى مناسبة هذه الأعمال³⁰.

- معيار رقم 620 الموسوم "باستعمال أعمال خبير معين من طرف المدقق": أبرز هذا المعيار كل من واجبات المدقق القانوني عند تعيينه لخبير يختاره من أجل القيام برقابة خاصة، تستوجب منه خبرة

²⁸ ماضي زين العابدين، عمري أحمد، تقرير المدقق الخارجي بين المعيار الجزائري للتدقيق رقم 700 ونظيره الدولي، مجلة العلوم الإنسانية، جامعة محمد خيضر بسكرة، المجلد 21، العدد 2، 2021، ص 479.

²⁹ فيشال أمال، بوعبارة فتحة، مدخل مقارن لمعايير الجزائرية للتدقيق مع نظيرتها الدولية - دراسة حالة عينة من المعايير الجزائرية للتدقيق، مجلة جديد الاقتصاد، الجمعية الوطنية للاقتصاديين الجزائريين، المجلد 12، العدد 1، سنة 2017، ص 124.

³⁰ طويل إسماعيل، السعيد أحمد يوسف، أثر تطبيق المعيار الجزائري للتدقيق 610 استخدام أعمال المدققين الداخليين على جودة التدقيق الخارجي - دراسة حالة محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين لولاية الجزائر، مجلة المدبر، المدرسة العليا للتسيير والاقتصاد الرقمي، المجلد 8، العدد 1، سنة 2021، ص 13.

في ميدان آخر غير التدقيق القانوني والمحاسبة، ويتحمل المدقق القانوني المسؤولية الكاملة في رأي المعبر عنه في تقريره، كما يهدف إلى ذكر الحالات التي يستطيع فيها المدقق القانوني الاستعانة بخدمات الخبير.

4.3 الإصدار الرابع: المقرر رقم 77 المؤرخ بتاريخ 24 سبتمبر 2018 المتضمن:

- **المعيار رقم 230 الموسوم "بوثائق التدقيق"**: يعالج نص هذا المعيار كافة المسؤوليات الملقة على عاتق المدقق القانوني عند إعداد وثائق التدقيق القوائم المالية، وتسمح هذه الوثائق بدعم استنتاجات المدقق القانوني بالنظر إلى مختلف أهدافه العامة، كما يهدف المدقق القانوني عند تحضير الوثائق الخاصة بمهمة التدقيق إلى تكوين ملف كامل يعالج فيه المسؤولية الملقة على عاتقه عند إعداد وثائق التدقيق القوائم المالية، كما تسمح هذه الوثائق أساسا بالمحافظة على الأثر النقاط الهامة والتي يمكن اعتبارها مصلحة دائمة، يتم الاستعانة بها في تنفيذ مهام التدقيق المستقبلية³¹.

- **المعيار رقم 501 الموسوم "بالعناصر المقنعة - اعتبارات خاصة"**: يسعى هذا المعيار إلى معرفة مدى اعتبار المدقق القانوني عند حصوله على أدلة مقنعة، تخص المخزونات ومختلف القضايا والنزاعات بالإضافة إلى المعلومات القطاعية وهذا في إطار تدقيق القوائم المالية، كما أن الحصول على أدلة المثبتة الكافية والمناسبة فيما يتعلق الأمر بوجود المخزونات على حالتها الطبيعية، بالإضافة إلى إتمام إحصاء كل القضايا والمنازعات الملزمة لإدارة الكيان، وفي حالة ما خلص المدقق القانوني بعد عملية تقييمه إلى وجود أخطاء جوهرية معتبرة، وجب عليه وضع قيد التنفيذ إجراءات تحليلية تكون مناسبة للظروف.

- **المعيار رقم 530 الموسوم "بالسبر في التدقيق"**: يتم تطبيق محتوى هذا المعيار عندما يقرر المدقق القانوني استعمال أسلوب السبر في التدقيق من أجل إنجاز إجراءات الخاصة بالتدقيق، كما يعالج هذا المعيار مختلف الطرق المنتهجة في استعمال السبر الإحصائي والغير الإحصائي، وذلك من أجل تحديد واختيار عينة ما بالإضافة إلى وضع فحوصات لإجراء الاختبارات والتدقيقات التفصيلية، ويعتبر السبر الذي أنجز على نسبة تقل عن 100% من عناصر مجتمع الإحصائي دال للتدقيق، إذ يعتبر بدوره وسيلة توفر للمدقق القانوني قاعدة جد معقولة من أجل استقراء النتائج المتوصل إليها حول عينة ما، وتعميمها على باقي المجتمع الإحصائي الذي تنتمي إليه³².

- **معيار رقم 540 الموسوم "بتدقيق التقديرات المحاسبية بما فيها التقديرات المحاسبية للقيمة الحقيقية والمعلومات الواردة المتعلقة بها"**: يبرز هذا المعيار واجبات المدقق القانوني المتعلقة بالتقديرات المحاسبية، كون بعض بنود القوائم المالية لا يمكن قياسها بدقة عالية بل تتم عملية تقديرها فقط، كما يهدف

³¹ زهراوي غفاف، صويلح أميمة، التقارب بين المعايير الجزائرية للتدقيق والمعايير الدولية : دراسة اصدارات 24 سبتمبر 2018، مجلة دراسات متقدمة في المالية والمحاسبة، جامعة العربي التبسي تبسة، المجلد 4، العدد 2، سنة 2022، ص 72.

³² عويفات محمد العربي، زاوي عيسى، تطبيق وتنفيذ إجراءات السبر في التدقيق الخاص بالمعيار الجزائري 530، مجلة المنهل الاقتصادي، جامعة الوادي، المجلد 3، العدد 2، سنة 2020، 258.

المدقق القانوني في إطار هذا المعيار إلى الحصول على الأدلة المقنعة الملائمة والكافية للتحقق من أن التقديرات المحاسبية المدرجة في القوائم المالية تتسم بالمعقولية³³.

الخاتمة:

من خلال ما سبق يمكننا القول بأن الجزائر سعت جاهدة من أجل تطوير مهنة التدقيق القانوني في الآونة الأخيرة، وذلك من خلال تبنيها لقوانين ومراسيم تنفيذية وتشريعات مختلفة، بهدف تمكنها من مواكبة التطورات والتغيرات التي يشهدها العالم في مجال الاقتصاد والمالي، كما تمتعت بمكانة مهمة تعكسها التنظيمات والقوانين التي سنتها لضبط مهنة التدقيق القانوني وتحسين ممارساتها، حيث سعت الدولة الجزائرية جاهدة لتكييف مع مهنة التدقيق القانوني بما يتوافق مع المعايير الدولية للتدقيق وتكامل هذا من خلال صدور ما يسمى معايير جزائرية للتدقيق والتي ستسمح بتطوير وتحسين مهنة التدقيق القانوني في الجزائر من خلال وضع إطار مرجعي يتلائم مع بيئة التدقيق الجزائرية.

وعموما تمكنت الجزائر نوعا ما من مسايرة مهنة المحاسبة والتدقيق على المستوى العالمي، وتمثل ذلك جليا من خلال تبنيها لنظام محاسبي مالي مستوحى أساسا من المعايير المحاسبية الدولية، وكذلك باعتمادها على معايير التدقيق الدولية من خلال إصدارها لجزء صغير من هذه المعايير والمتمثلة في ستة عشر معيار سميت بالمعايير الجزائرية للتدقيق NAA، ولضمان مواكبة التطورات الدولية نقترح مجموعة من التوصيات:

- ضرورة الإسراع في تبني باقي معايير التدقيق الدولية المتبقية،
- وجوب إعادة النظر في محتوى قانون 10-01 بما يتماشى مع تطلعات الجديدة للمهنيين،
- الإسراع في إجراءات فتح المعهد الوطني المتخصص بالمحاسبة والتدقيق من أجل تلبية احتياجات السوق الوطنية من المدققين القانونيين،
- العمل على الرسكلة الدورية للمهنيين بخصوص إصدارات المعايير الجزائرية للتدقيق.

³³ المقرر، رقم 77، المعيار الجزائري للتدقيق 540 "تدقيق التقديرات المحاسبية بما فيها التقديرات المحاسبية للقيمة الحقيقية والمعلومات الواردة المتعلقة بها، وزارة المالية 24 سبتمبر 2018، ص3.