

محافظ الحسابات في ظل القانون 01-10 واعتماده للمعايير الجزائرية للتدقيق بين: الالتزام والالزام

THE STATUTORY AUDITOR UNDER LAW 10-01 AND THE ADOPTION OF ALGERIAN AUDITING STANDARDS BETWEEN: COMMITMENT AND OBLIGATION

¹ بن لدغم محمد

أستاذ محاضر "أ" /مخبر الحوكمة العمومية والاقتصاد الاجتماعي / جامعة أبي بكر بلقايد-تلمسان-
06-59-63-38-07 / m_benladghem@yahoo.fr

² حابي عبد اللطيف

أستاذ محاضر "أ" /مخبر الحوكمة العمومية والاقتصاد الاجتماعي / جامعة أبي بكر بلقايد-تلمسان-
06-61-20-27-63 / habiabdellatif68@gmail.com

المؤلف المراسل

Reçu 15/10/2025	Accepté 25/11/2025	Publié en ligne 27/01/2026
-----------------	--------------------	----------------------------

الملخص:

إن الهدف من هذه الدراسة يتمحور حول التعرف على المدقق القانوني (محافظ الحسابات) في ظل القانون 01-10 واعتماده للمعايير الجزائرية للتدقيق بين: الالتزام والالزام، تم استخدام المنهج الوصفي في هذه الدراسة من خلال تحليل المحاور التالية: (المدقق القانوني (محافظ الحسابات) في ظل القانون 01-10، المعايير الجزائرية للتدقيق NAA-، اعتماد محافظ الحسابات للمعايير الجزائرية للتدقيق NAA بين الالتزام والإلزام).

توصلت الدراسة إلى أن المدقق القانوني (محافظ الحسابات) في الجزائر في ظل القانون 01-10 يلتزم نسبيا باعتماد المعايير الجزائرية للتدقيق التي تم إصدارها، وأنه غير ملزم بإجبارية تطبيقها، بحكم أن البيئة الجزائرية غير ملائمة لمحافظي الحسابات، وكذا عدم صدور المعايير الأخرى المتبقية إلى حد الآن، بالإضافة إلى غياب نص قانوني صريح يفرض على محافظي الحسابات بصفة إجبارية التقيد بتطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق شكلا ومضمونا.

الكلمات المفتاحية: المدقق القانوني (محافظ الحسابات)؛ القانون 01-10؛ المعايير الجزائرية للتدقيق؛ الاعتماد؛ الالتزام؛ الإلزام.

Abstract :

The aim of this study is to identify the Statutory Auditor (Commissioner Account) under Law 10-01 and its adoption of Algerian Auditing Standards (AAS) between: commitment and obligation. The descriptive approach was used in this study by analyzing the following axes: (the Statutory Auditor (Commissioner Account) under Law 10-01, the Algerian Auditing Standards, the Auditor's adoption of the Algerian Auditing Standards between Commitment and Obligation).

The study concluded that, under Law 10-01, auditors in Algeria are relatively committed to adopting the issued Algerian auditing standards, but are not obligated to implement them. This is due to the Algerian

¹ بن لدغم محمد

² حابي عبد اللطيف

environment being unsuitable for auditors, the lack of other standards yet to be issued, and the absence of an explicit legal text that obligates auditors to Adherence to the application of Algerian Auditing Standards (AAS) in form and content.

Keywords: Statutory Auditor (Commissioner Account); The Law 10-01; Algerian Auditing Standards (AAS) ; Adoption; Commitment and Obligation.

المقدمة:

قصد مواكبة التطور الذي يشهده العالم في مجال المحاسبة والتدقيق بادرت الجزائر إلى الدخول لاستراتيجية وضع إطار يتم من خلاله بداية نحو التوجه إلى إصلاح مهنة المحاسبة والتدقيق بإصدار القانون رقم 01-10 في 29 جوان 2010، الهادف إلى تحديد شروط وكيفية ممارسة مهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات و المحاسب المعتمد، ومن أهم ما جاء به هذا القانون هو إعادة تنظيم مهنة المحاسبة، بإنشاء وتجزئة ثلاث هيئات من هيئة واحدة كانت سابقا متمثلة في المصنف الوطني للخبراء المحاسبين، الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين، بالإضافة إلى إعطاء وتوسيع صلاحيات أكبر لوزارة المالية من خلال المجلس الوطني للمحاسبة في تنظيم مهنة المحاسبة، وتبع هذا القانون صدور مراسيم ومقررات تتضمن كيفية تطبيقه.

وفي نفس الاطار ومن أجل الارتقاء بمستوى ممارسة مهنة التدقيق وزيادة فعاليتها، اتجهت الجزائر نحو إصدار مجموعة من المعايير الخاصة بما (Normes Algériennes d'Audit -NAA-) مستمدة من (ISA) الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين، من طرف الهيئة المكلفة بالتنظيم المحاسبي وهي المجلس الوطني للمحاسبة الذي قام باتباع منهجية إصدار مجموعة من المعايير عبر فترات زمنية متتالية دامت سنتين بداية من سنة 2016 على شكل أربعة (04) مقررات، كل مقرر يحتوي على أربعة (04) معايير ليصبح مجموعهما ستة عشر (16) معيار إلى غاية سبتمبر 2018، ثم يليها مؤخرا المقرر رقم 212 المؤرخ في 18 نوفمبر 2024 والمتضمن ثلاثة (03) معايير تدقيق جزائرية ليصبح مجموع المعايير الصادرة عن الوزارة الوصية وزارة المالية يقدر بتسعة عشر (19) معيار لحد الآن، بالإضافة إلى حدث هام وهو انضمام المصنف الوطني للخبراء المحاسبين إلى الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) يوم 25 نوفمبر 2024 والذي يعد انجاز تاريخي لمهنة المحاسبة في الجزائر واعتراف دولي بجودة واحترافية الخبراء المحاسبين الجزائريين، ليأتي هذا الانضمام نتيجة لجهود جماعية جمعت بين المصنف الوطني وأعضاءه وشركاء مؤسسين، كوزارة المالية، المجلس الوطني للمحاسبة، المديرية العامة للخزينة والمحاسبة.

وعلى ضوء الأهمية التي يتضمنها الموضوع تم طرح الإشكالية الرئيسية الآتية: هل يتم اعتماد محافظ الحسابات في ظل القانون

01-10 للمعايير الجزائرية للتدقيق وفق طوعية الالتزام أم اجبارية الإلزام ؟

أهداف الدراسة: من خلال هذه الدراسة نحاول الوصول إلى الأهداف التالية:

- ❖ تسليط الضوء على تنظيم مهنة محافظ الحسابات في ظل القانون 01-10 ؛
- ❖ التعرف على معايير التدقيق الجزائرية NAA والتي هي مستوحاة من المعايير الدولية للتدقيق ISA.
- ❖ دراسة كيفية اعتماد محافظ الحسابات لمعايير التدقيق الجزائرية بين مفارقتين الإلزام والالتزام.
- ❖ إضافة مرجع يعتمد عليه الأكاديميين والمهنيين في مجال التدقيق القانوني؛

❖ الخروج بتوصيات ونتائج من خلال هذه الدراسة.

أهمية الدراسة:

تتبع أهمية الدراسة الحالية من أهمية موضوع التدقيق القانوني الذي يقوم به محافظ الحسابات وهذا من خلال دراسة تنظيم المهنة في ظل القانون 01-10، وكذا التوجهات الحديثة التي تهدف للارتقاء بمهنتي المحاسبة والتدقيق وفق تحديث مستمر يخص إصدارات لمعايير عالمية بشكل عام، كما تساهم هذه الدراسة في إبراز كيفية اعتماد محافظي الحسابات لمعايير التدقيق الجزائرية بين الالتزام والالتزام.

منهجية الدراسة:

بغرض الإلمام بجوانب البحث والإجابة على الإشكالية المطروحة، ومن خلال الاطلاع على بعض الدراسات التي تخص الموضوع ظهر جليا أن المنهج المناسب للدراسة هو المنهج الاستقرائي باستخدام الأسلوب الوصفي التحليلي، من خلال التحليل النظري الخاص بمهنة محافظ الحسابات في ظل القانون 01-10 والمعايير الجزائرية للتدقيق (**AAS : Algerian Auditing Standards**) وبالاتماد على البيانات المتوفرة في نفس موضوع البحث وإبراز المفارقتين الخاصة بإجبارية الإلزام وطوعية الالتزام في اعتماد محافظ الحسابات على المعايير الجزائرية للتدقيق.

ومن أجل دراسة الموضوع تم تقسيم هذه الدراسة إلى المحاور الثلاثة التالية:

المحور الأول: محافظ الحسابات في ظل القانون 01-10؛

المحور الثاني: المعايير الجزائرية للتدقيق NAA- (AAS) ؛

المحور الثالث: اعتماد محافظ الحسابات للمعايير الجزائرية للتدقيق NAA بين الالتزام والإلزام.

1. المحور الأول: محافظ الحسابات في ظل القانون 01-10:

مهمة التدقيق القانوني في الجزائر تقع على عاتق محافظ الحسابات، لذلك سنتطرق في هذا المحور إلى مختلف الأحكام المتعلقة به والمستمدة من القانون 01-10، بداية من هذا الأخير وأسباب صدوره، ثم التطرق إلى محافظ الحسابات من خلال إبراز مفهومه، تحديد عهده وأخيرا مهامه التي يتوجب عليه القيام بها.

1-1 القانون 01-10 وأسباب إصداره:

صدر القانون 01-10 المتعلق بمهنة الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد في 29 جوان 2010 يحتوي هذا القانون على 84 مادة و12 فصل، وتمثلت أسباب صدور القانون 01-10 في النقاط التالية: (بوحفص روائي، 2023، صفحة 280)

● فشل مهنة التدقيق **Audit Failure** في الجزائر؛

- ظهور مخاطر للتدقيق **Audit Risk** في الجزائر بمختلف أنواعها؛
- ضعف المصنف الوطني للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين في تسيير شؤون المهنة؛
- رغبة وزارة المالية في مراقبة تكوين واعتماد المدققين؛
- تداخل الصلاحيات بين محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين؛
- صدور القانون 07-11 والمتعلق بالنظام المحاسبي والمالي؛
- إصلاح المؤسسات العمومية الاقتصادية وتنامي تزايد المؤسسات الصغيرة والمتوسطة والمؤسسات الناشئة.

1-2- مفاهيم محافظ الحسابات

إن مصطلح محافظ الحسابات (التدقيق القانوني) في الجزائر هو ترجمة للمصطلح الفرنسي (**Commissaire aux Comptes**) والمصطلح الانجليزي (**Statutory Audit**)، لذلك نجد أن المفاهيم التي تناولت محافظ الحسابات قد تعددت و التي نبين منها ما يلي:

فبالنسبة للمصطلح الانجليزي يعرف التدقيق القانوني على أنه (Suciu Gheorghe, 2012, p. 202): "يمثل الفحص الذي يقوم به محترف معتمد ومستقل بشأن القوائم المالية للمؤسسة، و ذلك للتعبير عن الرأي بشأن الموقف والأداء المالي وفقا للمبادئ المحاسبية"؛ ونسبة للمصطلح الفرنسي خصوصا في القواعد الأساسية للتدقيق في فرنسا أنه (Mohamed HAMZAoui, 2008, p. 12): "وفقا لأحكام قانون 24 جويلية 1996 المدونة في القانون التجاري بموجب المادة 823-9 أن محافظ الحسابات شخص يمارس مهنة التدقيق القانوني يعمل على المصادقة على صحة الحسابات السنوية وانتظامها لتقديم صورة عن نتائج عمليات السنة المالية، والحالة المالية لأصول الشركة في نهاية هذه السنة".

يعرف القانون التجاري محافظي الحسابات حسب المادة 715 مكرر4 على أنهم: (حسين زادل، 2020، صفحة 499) "أشخاص تتمثل مهمتهم الدائمة، باستثناء أي تدخل في التسيير، في التحقيق في الدفاتر والأوراق المالية للشركة وفي مراقبة انتظام حسابات الشركة و صحتها، كما يدققون في صحة المعلومات المقدمة في تقرير مجلس الادارة أو مجلس المديرين حسب الحالة، وفي الوثائق المرسلة إلى المساهمين، حول الوضعية المالية للشركة وحساباتها".

كما يعرفه قانون المحاسبة حسب المادة 22 من القانون رقم 10-01 المؤرخ في 29 جويلية 2010 أنه يعد محافظ الحسابات في مفهوم هذا القانون (مريم نمديل، مبروك حجار، 2022، صفحة 256): "كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته، مهمة المصادقة على صحة حسابات الشركات والهيئات وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به".

1-3- عهدة محافظ الحسابات (خديجة تمار، 2017، صفحة 347)

حسب المادة 26 من القانون رقم 10-01: "تعين الجمعية العامة أو الجهاز المكلف بالمداولات بعد موافقتها كتابيا، وعلى أساس دفتر الشروط، محافظ الحسابات من بين المهنيين والمعتمدين والمسجلين في جدول الغرفة الوطنية، تحدد كفاءات تطبيق هذه المادة عن طريق التنظيم"؛ وحسب المادة 27 من نفس القانون: "أن عهدة محافظ الحسابات تحدد بثلاث (03) سنوات قابلة للتجديد مرة

واحدة، و لا يمكن تعيين نفس محافظ الحسابات بعد عهديتين متتاليتين إلا بعد مضي ثلاث (03) سنوات، في حالة عدم المصادقة على حسابات الشركة أو الهيئة المراقبة خلال سنتين (02) متتاليتين، يتعين على محافظ الحسابات إعلام وكيل الجمهورية المختص إقليميا بذلك".

4-1- مهام محافظ الحسابات (قدور نصر، عمار بن عيشي، 2024، صفحة 800)

حسب المادة 23 من القانون رقم 01-10 يقوم محافظ الحسابات دون التدخل في المهام التسييرية بالمهام التالية:

- يشهد بأن الحسابات السنوية منتظمة وصحيحة ومطابقة تماما لنتائج عمليات السنة المنصرمة وكذا الأمر بالنسبة للوضع المالية وممتلكات الشركات والهيئات؛
- يفحص صحة الحسابات السنوية ومطابقتها للمعلومات المبينة في تقرير التسيير الذي يقدمه المسكرون 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 الاتفاقيات بين الشركة التي يراقبها والمؤسسات أو الهيئات التابعة لها، أو بين المؤسسات والهيئات التي تكون فيها للقائمين بالإدارة أو المسكرين للشركة المعنية مصالح مباشرة أو غير مباشرة.

2. المحور الثاني: المعايير الجزائرية للتدقيق -NAA- (AAS):

من أجل الارتقاء بمستوى ممارسة مهنة التدقيق وزيادة فعالية إصلاحها، اتجهت الجزائر نحو إصدار مجموعة من المعايير الخاصة بها تسمى المعايير الجزائرية للتدقيق (-NAA- Normes Algériennes d'Audit) مستمدة من المعايير الدولية للتدقيق (ISA) الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين، من طرف الهيئة المكلفة بالتنظيم المحاسبي وهي المجلس الوطني للمحاسبة الذي قام باتباع منهجية إصدار مجموعة من المعايير عبر فترات زمنية متتابعة بداية من سنة 2016 إلى غاية أواخر سنة 2018 على شكل أربعة (04) مقررات، كل مقرر يحتوي على أربعة معايير، كما تم إصدار ثلاثة (03) معايير في الآونة الأخيرة لتوضع حيز التنفيذ حسب المقرر رقم 212 المؤرخ في 18 نوفمبر 2024 ليصبح مجموعهما الآن تسعة عشر (19) معيار إلى حد الآن.

من خلال ما سبق سنتطرق في هذا المحور إلى تعريف المعايير الجزائرية أولا ثم إلى عرض مختلف الإصدارات حسب تسلسلها الزمني.

2-1- مفهوم المعايير الجزائرية للتدقيق:

تعرف المعايير الجزائرية للتدقيق على أنها: "هي بمثابة مجموعة من المبادئ والقواعد والإرشادات الصادرة من طرف المجلس الوطني للمحاسبة، الواجب الالتزام بها من طرف المدققين أثناء القيام بمهامهم وكذا عند إعداد التقارير، وتساهم في تنظيم وضبط الممارسات

المهنية، حيث يمكن القول أن معايير التدقيق الجزائرية تمثل الإطار العام الذي ينظم عملية التدقيق في الجزائر. " (حمزة ضويفي، فؤاد عنون، 2020، صفحة 39).

2-2- عرض المعايير الجزائرية للتدقيق

2-2-1 - إصدار ات 04 فيفري 2016

طبقا للمقرر رقم 002 المؤرخ في 04 فيفري 2016 المتضمن أول إصدارات المعايير الجزائرية للتدقيق، ووفقا للمادة الأولى فقد تم وضع حيز التنفيذ 4 معايير، حيث تستهدف هذه المعايير الكشف المالية وجميع أشكال مهام التدقيق قانونية كانت أو تعاقدية (آمال فياش، فتحية بوعبانة، 2017، صفحة 121)، وتتضمن ما يلي:

210: اتفاق حول أحكام مهام التدقيق؛

505: التأكيدات الخارجية؛

560: أحداث تقع بعد إقفال الحسابات والأحداث اللاحقة؛

580: التصريحات الكتابية.

2-2-2 - إصدار ات 11 أكتوبر 2016

تعد ثاني إصدارات المعايير الجزائرية للتدقيق ووفق هذه الإصدارات فقد تم وضع حيز التنفيذ أربعة معايير جزائرية وهي كالتالي: (المقرر رقم 150، 2016)

300: تخطيط تدقيق الكشف المالية؛

500: العناصر المقنعة؛

510: مهام التدقيق الأولية - الأرصدة الافتتاحية؛

700: تأسيس الرأي وتقرير التدقيق على الكشف المالية.

2-2-3 - إصدار ات 15 مارس 2017

هي ثالث الإصدارات، ووفق المادة الأولى من المقرر (المقرر رقم 23، 2017)، تتكون هذه المجموعة من المعايير التالية:

520: الاجراءات التحليلية؛

570: استمرارية الاستغلال (النشاط)؛

610: استخدام أعمال المدققين الداخليين؛

700: استخدام أعمال خبير معين من طرف المدقق.

2-2-4- إصدار ات 24 سبتمبر 2018

هي آخر الاصدارات لحد الآن، وتتكون هذه المجموعة من المعايير التالية (المقرر رقم 77، 2018):

230: وثائق التدقيق؛

501: العناصر المقنعة - اعتبارات خاصة؛

530: السبر في التدقيق؛

540: تدقيق التقديرات المحاسبية بما فيها التقديرات المحاسبية للقيمة الحقيقية والمعلومات الواردة المتعلقة به.

2-2-5- إصدار ات 18 نوفمبر 2024

مؤخرا وحسب المقرر رقم 212 المؤرخ في 18 نوفمبر 2024 الذي يتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق والذي يهدف إلى وضع حيز

التنفيذ ثلاثة (03) معايير جزائرية للتدقيق الآتية:

701: " الإبلاغ عن المسائل الجوهرية للتدقيق في تقرير المدقق المستقل "؛

705: " التعبير عن الرأي المعدل في تقرير المدقق المستقل "؛

706: " فقرات الملاحظة والفقرات المتعلقة بنقاط أخرى في تقرير المدقق المستقل ".

2-3- وظائف معايير التدقيق الجزائرية

وظائف معايير التدقيق الجزائرية هي عبارة عن مجموعة من المهام التي تؤديها هاته الأخيرة ومن بين الوظائف الأساسية نذكر منها ما

يلي: (عبد اللطيف حرشاو، 2023، صفحة 375)

- تعتبر مقياس لقياس مدى التزام المدقق بمبادئ التدقيق وفروضها؛

- تعد وسيلة لتقويم الأداء المهني للمدقق؛

- تعزز من استقلالية عملية التدقيق واستقلالية المدقق؛

- توضح الإطار العام لمسؤولية المدقق وتسهل تعليم المهنة للمبتدئين؛

- تعتبر وسيلة اتصال بين الأطراف المستفيدة من التدقيق؛
- تحدد محتوى المواصفات الواجب توفرها في تقرير التدقيق؛
- تعتبر نموذجاً يحتذى به المدقق في ممارسة مهنته؛
- توفر للمدقق أساساً موضوعياً للتقويم الذاتي.

2-4- أهمية معايير التدقيق الجزائرية

تتجلى أهمية معايير التدقيق الجزائرية في النقاط التالية: (وليد عبد السلام، زينة بن فروج، 2023، صفحة 406)

- توفير مرجعية قانونية موحدة لمحافظي الحسابات في الجزائر؛
- تقريب الممارسات المحاسبية المحلية إلى الممارسات العالمية كون أن معايير التدقيق الجزائرية مستوحاة من معايير التدقيق الدولية؛
- تعزيز الثقة في الكشف المالية المدققة وفق معايير التدقيق الجزائرية والرفع من جودتها؛
- تقليل التفاوت بين تقارير محافظي الحسابات في الجزائر؛
- تحديد مسؤوليات المدقق وكذا إدارة المؤسسة محل التدقيق؛
- تقديم تقنيات وأساليب خاصة يمكن الاعتماد عليها خلال تنفيذ مهمة التدقيق؛
- تدعيم الاستثمار بتلبية حاجات المستثمرين للمعلومة المدققة والموثوقة؛
- العمل على دعم البورصة في الجزائر.

3. المحور الثالث: اعتماد محافظ الحسابات للمعايير الجزائرية للتدقيق NAA بين الإلزام والالتزام.

يتناول هذا المحور والذي يعتبر النقطة الجوهرية في دراستنا عنصرين هامين أولهما توضيح وجيز للمصطلحين الذين تبلورا في مفارقتين متعاكستين ويتمثلان في الإلزام والالتزام، وثانيهما وهو الأهم اعتمادية محافظ الحسابات للمعايير الجزائرية للتدقيق بين الإلزام والالتزام.

3-1- توضيح وجيز لمفارقتي الإلزام والالتزام

قد يصدر الإلزام من طرف شخص ما عن رغبة أو عن قناعة أي طوعية بدون إجبار أو بدون ضغط، فهو ما يلتزم به الشخص أو يتقيد به باختياره وبمحض إرادته، وقد لا تترتب عملية التخلي عن هذا الأخير أي مخالفة أو محاسبة أو عقوبة أو ...، أما الإلزام هو إجبار لفعل شيء ما، وقد يصل إلى حد الإكراه لغرض ما، ومثال ذلك إجبار السلطة الحاكمة ذلك الشخص على فعل شيء ما أو التقيد به إجباراً، ولو لم يكون هناك إبداء لرغبة أو قناعة من طرف الشخص في فعل ذلك الشيء، ويترتب عن هذا الإلزام محاسبة أو عقوبة أو انتقاد أو

...، وكأن نقول أن شخص ملتزم بفعل شيء ما أو تطبيق كذا وكذا ...، هذا لا يعني أن ذلك الشخص هو ملتزم بفعل ذلك الشيء أو تطبيق، وهذا ما يوصلنا إلى أن الالتزام هو إجبار الالتزام.

3-2- محافظ الحسابات والمعايير الجزائرية للتدقيق NAA بين الالتزام والالتزام

من أجل ضمان قدرة المعايير الجزائرية للتدقيق على مسايرة التطورات الحاصلة في الواقع المهني، هناك محاولة جادة من طرف المهنيين (محافظي الحسابات) من أجل الالتزام بهذه المعايير، بهدف تحسين جودة مهمة التدقيق القانوني وتوحيد هذه الممارسات وإعطائها البعد الدولي، غير أن هذه المحاولة لا بد أن تثنى بعد ضرورة تلائم إصدارات المعايير الجزائرية للتدقيق مع البيئة الاقتصادية المحلية، وتكييف مهمة التدقيق القانوني (مهمة محافظ الحسابات) في الجزائر مع الواقع الدولي.

وبالرغم من هذه المحاولات من طرف ممارسي مهنة التدقيق القانوني للالتزام بمعايير التدقيق الجزائرية نجد أنها توقفت فقط عند حدود التزام نسبي فقط، نظرا لكونها جديدة ويجب أن تستغرق بعض الوقت لفهمها والالتزام بها كليا، بالإضافة إلى كون هذه المعايير الصادرة لم يفهم محتواها جيدا سواء بسبب غموضها أو تعقدها بسبب نقص التكوين.

فالالتزام محافظي الحسابات لمعايير التدقيق الجزائرية في الجزائر يبقى مجرد التزام نسبي فقط إن لم نقل التزام شكلي لا غير وهذا استنادا لبعض الدراسات التي جاءت في هذا الشأن والتي عالجت إشكالية التزام ممتنهي المهنة للمعايير الجزائرية للتدقيق، ومثال ذلك إحدى الدراسات التي تمثلت في دراسة احصائية (حمزة ضويفي، فؤاد عنون، 2020، الصفحات 46-47) عن طريق توجيه استمارة استبيان استهدفت عينة محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين، وأسفرت الدراسة عن الخروج بنتائج أهمها أن محافظي الحسابات يلتزمون نسبيا في الجزائر بمعايير التدقيق بدرجات متفاوتة من النسب الكبرى إلى النسب الصغرى، بداية من التزام محافظي الحسابات بمعايير تأسيس الرأي وإعداد التقرير بدرجة أكبر، ثم أقل منها التزامه بمعايير اتفاق حول أحكام المهمة، مروراً بالتزامه بمعايير الإثبات في التدقيق، والتزامه بمعايير التخطيط، وأخيرا وبأقل الدرجات التزامه بمعايير استخدام أعمال الخبراء الآخرين.

أما المفارقة التي تخص ميزة وجوب الإلزام بإجبار محافظي الحسابات لتطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق نرى أنها منعدمة كليا، ولا يمكن حسب دراستنا المتواضعة تحقيق شرط الإلزام في اعتماد/أو تطبيق المعايير إجبارا، وذلك اعتبارا لعدة عوامل أو اعتبارات قد يتأثر بها هذا الالتزام والتي قد نوجزها فيما يلي:

- أن البيئة الجزائرية غير مؤهلة لإلزام تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق لكونها لا تتميز بالمصداقية والشفافية في ظل الفساد المالي والاداري، باعتبار أن العلاقة بين المؤسسة محل التدقيق ومحافظ الحسابات علاقة مصلحة متبادلة، فمحافظ الحسابات يسعى إلى التعاقد مع عدد أكبر من المؤسسات لتحقيق الأرباح، بينما المؤسسات تسعى إلى تحسين صورتها من خلال التقرير النظيف في

ظل غياب الرقابة التامة من طرف السلطات المعنية، ولتحقق هنا في هذه النقطة شرط الالتزام لابد أن يلزم بداية وأولا المجلس

الوطني للمحاسبة عن طريق لجنة مراقبة النوعية بمراقبة الخدمات المقدمة ومتابعة مدى احترام قواعد استقلالية وأخلاقيات امهنة؛

- لا يمكن أيضا إلزام محافضي الحسابات باعتماد هذه المعايير الصادرة إلى حد الآن والتي كان آخرها اصدارات 18 نوفمبر

2024 بمجموع تسعة عشر (19) معيار بحكم أن البعض من هذه المعايير الصادرة تشير في مضمونها إلى تطبيق معايير تدقيق

جزائرية أخرى لم تصدر بعد، وعلى سبيل الذكر نجد المعيار رقم " 300: تخطيط تدقيق الكشوف المالية " أشار إلى تطبيق

معيار التدقيق رقم (220) والمعيار رقم (330) وكذا معيار التدقيق الحامل لرقم (315) إلا أن هذه المعايير لم تصدر بعد،

ولأجل هذا يتجلى لنا عدم تحقيق شرط الالتزام في هذه النقطة إلا بعد صدور كل المعايير اللازمة؛

- إن كثرة إصدار القوانين والتشريعات والتغيير فيها من حين لآخر والذي انعكس سلبا على تطور مهنة محافظة الحسابات في

الجزائر حال أيضا دون تحقيق شرط الزام واجبار ممارسي المهنة على الالتزام بالمعايير الجزائرية للتدقيق.

الخاتمة:

من خلال المحاور التي تم التطرق إليها في هذه الدراسة المتواضعة بداية من محافظ الحسابات في ظل القانون 01-10، مروراً

بمحور المعايير الجزائرية للتدقيق **NAA**، وانتهاءً باعتماد محافظ الحسابات لمعايير التدقيق الجزائرية بين الالتزام والالزام، استخلصنا أن

الجزائر وعلى غرار باقي الدول سعت جاهدة إلى تحقيق إصلاحات عديدة ترمس مهنة المحاسبة والتدقيق بداية من القانون 01-10

والنصوص التشريعية الأخرى المنبثقة عنه، وإصدار معايير تدقيق محلية جزائرية والتي أيضا تسعى من خلالها إلى تحسين الممارسة المحاسبية

والرقابية، والتي ترافق ممارسي مهنة محافظة الحسابات في كافة تنفيذهم لمراحل المهمة كمحاولة جادة نحو التوافق الدولي في مجال المحاسبة

والتدقيق.

ومما توضيحه في كافة مراحل هذا البحث يتسنى لنا أن محافظ الحسابات في الجزائر في ظل القانون 01-10 يلتزم نسبيا طوعية

بصفة اختيارية بتطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق التي تم إصدارها، وأنه غير ملزم بإجبارية تطبيقها، بحكم أن البيئة الجزائرية غير ملائمة

لمحافضي الحسابات، وكذا عدم صدور المعايير الأخرى المتبقية إلى حد الآن.

في نهاية الدراسة وعقب هذا التحليل، يمكننا التطرق إلى أهم النتائج والتوصيات التي تم التوصل إليها والتي نراها ضرورية ومفيدة في

هذا الشأن.

النتائج:

- عدم صدور كل المعايير إلى حد الآن مما أوجد صعوبة تطبيق بعض المعايير الجزائرية للتدقيق الصادرة نظرا لارتباطها بمعايير ذات العلاقة والتي لم تصدر بعد؛
- البيئة الجزائرية غير مؤهلة لتطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق التي تتميز بالمصادقية والشفافية في ظل الفساد المالي والاداري؛
- وجود ترسانة كبيرة من القوانين تحكم وتنظم المهنة غير أن كثرة إصدار القوانين والتشريعات والتغيير فيها من حين لآخر انعكس سلبا على تطور مهنة محافظة الحسابات في الجزائر؛
- بالنظر إلى مفارقة الالتزام نجد أن هذا الأخير هو التزام نسبي فقط للمعايير الصادرة، وهذا نظرا لكونها جديدة يتوجب أن تستغرق بعض الوقت لفهمها، وأيضا أن الالتزام لم يكن كليا كون أن هذه المعايير لم يفهم محتواها جيدا سواء بسبب غموضها أو تعقدها أو بسبب نقص التكوين لممارسي المهنة؛
- وبالنظر إلى مفارقة الالتزام نجد غياب نص قانوني صريح يفرض على محافظي الحسابات بصفة إجبارية التقيد بتطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق شكلا ومضمونا.

التوصيات:

- ضرورة الملحة لإصدار كل المعايير دفعة واحدة نظرا لارتباط المعايير الصادرة مع التي لم تصدر بعد؛
- أن يكون إصدار المعايير الجزائرية للتدقيق من طرف المجلس الوطني للمحاسبة تحت سلطة الهيئة الوصية، لكن وهو الأهم بالاستشارة المعمقة من طرف المنظمات المهنية المستقلة ومزاوي المهنة؛
- توفير الاصدارات التفسيرية والتعديلية لمعايير التدقيق الجزائرية؛
- ضرورة وجود دليل خاص بالمعايير يساعد محافظي الحسابات على إعداد التقارير وفحص الحسابات؛
- ضرورة مراجعة القوانين والمعايير بشكل مستمر للتأكد من مواكبتها للتغيرات الحاصلة في مهنة التدقيق القانوني؛
- الاسراع في تنفيذ قرار فتح المدارس ومعاهد التعليم المحاسبي المعلن عنها الخاصة بمهنتي المحاسبة والتدقيق؛
- محاكاة تجارب الدول الرائدة في ميدان تطبيق المعايير بمختلف أنواعها؛

المراجع:

- Mohamed HAMZAOU. (2008). " Audit,Gestion des risque et Contrôle Interne, Norme ISA 200,315,330 et 500" (éd. 2ième édition). France: Edition PEARSON.

- Suci Gheorghe. (2012). " *STATUTORY AUDIT AND PERFORMANCE AUDIT* ". Romania: Annals of the Constantin Brăncuș, University of Targroju, Economy Series Romania.
- المقرر رقم 150، (11 أكتوبر، 2016)، "المعايير الجزائرية للتدقيق".
- المقرر رقم 23، (15 مارس، 2017)، "المعايير الجزائرية للتدقيق".
- المقرر رقم 77، (24 سبتمبر، 2018)، "المعايير الجزائرية للتدقيق".
- آمال فياش، فتحية بوعبانة، (2017)، "مدخل مقارنة للمعايير الجزائرية للتدقيق مع نظيرتها الدولية - دراسة حالة عينة من المعايير الجزائرية للتدقيق"، مجلة جديد الاقتصاد، 12(01)، 119-142.
- بوحفص روائي، (2023)، "واقع محافظ الحسابات في ظل معايير التدقيق الجزائرية NAA"، مجلة دراسات اقتصادية، 23(01)، 276-299.
- حسين زادل، (ديسمبر، 2020)، "المسار التعليمي لممتحي تدقيق الحسابات في الجزائر في إطار القانون 01-10"، مجلة اقتصاد المال والأعمال، 05(02)، 497-508.
- حمزة ضويغي، فؤاد عنون، (2020)، "مدى التزام مراجعي الحسابات بالمعايير الجزائرية للتدقيق NAA - دراسة عينة من المراجعين-". مجلة المحاسبة، التدقيق والمالية، 02(01)، 35-50.
- خديجة تمار، (2017)، "ممارسة مهنة تدقيق الحسابات في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية"، مجلة المالية والأسواق، 04(01)، 334-360.
- عبد اللطيف حرشاو، (2023)، "دور المعايير الجزائرية للتدقيق - NAA - في تحسين الممارسات المهنية للتدقيق المحاسبي". مجلة الدراسات القانونية والاقتصادية، 05(03)، 371-387.
- قدور نصر، عمار بن عيشي، (جانفي، 2024)، "واقع التزام مدققي الحسابات بالقانون 01-10 والمعايير الجزائرية للتدقيق على مصداقية القوائم المالية في البيئة الاقتصادية الجزائرية"، مجلة اقتصاد المال والأعمال، 08(02)، 797-816.
- مريم نمديل، مبروكة حجار، (2022)، "أهم التحديات التي تواجه مهنة محافظة الحسابات خلال عملية التدقيق في الجزائر - دراسة عينة من محافظي الحسابات بولاية سطيف"، مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبة، 07(02)، 253-268.
- وليد عبد السلام، زينة بن فروج، (2023)، "موضع معايير التدقيق الجزائرية ضمن مهمة تدقيق الحسابات"، مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبة، 08(01)، 404-419.