تدقيق القوائم المالية المجمعة وفق المعايير الجزائرية للتدقيق

Audit of Consolidated Financial Statements in Accordance With Algerian Auditing Standards

يحياوي نصيرة[*]
أستاذة التعليم العالي
جامعة امحمد بوقرة بومرداس

كحلوش أمينة[**]
باحثة دكتوراه
جامعة امحمد بوقرة بومرداس

تاريخ النشر:2018/12/31

الملخص:

تمحورت مشكلة دراستنا في تبيان الكيفية التي يتم بها أداء عملية التدقيق على مستوى مجمعات الشركات وفق المعايير الجزائرية للتدقيق، من خلال عرض عملية تجميع وتدقيق القوائم المالية المجمعة، وإيضاح دور محافظ الحسابات كونه القائم بهذه العملية، لاسيّما في ظل ما عرفته الجزائر من إصلاحات لمهنة التدقيق، والتي كان آخرها إصدار معايير التدقيق الجزائرية.

و تم التوصل إلى أن الهدف من عملية التدقيق أساسا هو التأكد من أنها صحيحة، وموثوق بها، وتعكس الصورة الصادقة، ويفرض هذا الهدف أن تكون القوائم المالية لكل فرع معدة وفق المبادئ المحاسبية وطرق التقييم والإفصاح المتبناة من قِبل المجمع. فتنظيم الوظيفة المحاسبية في المجمع من شأنه ضمان إعداد حسابات متجانسة عبر كل فروع المجمع، وبذلك تسعى عملية التدقيق إلى إضفاء الثقة والمصداقية على البيانات التي تتضمنها تلك القوائم.

الكلمات المفتاحية: مجمع الشركات، تدقيق القوائم المالية المجمعة، المعايير الجزائرية للتدقيق، محافظ الحسابات.

Abstract:

The problem of this study is to show how the audit process is carried out at the level of consolidated companies according to Algerian Auditing Standards, by presenting the compilation and auditing of the consolidated financial statements and by clarifying the role of the auditor especially in view of Algeria's reforms of the auditing profession, the latest of which was the issuance of Algerian Auditing Standards.

It is concluded that the objective of audit is primarily to ensure its accuracy, reliability and representativeness. This objective requires that

تاريخ الارسال: 2018 /12/06 تاريخ القبول:2018/12/16

[*] **Nacira.yahiaoui@yahoo.fr**
[**] **minoumohamed@yahoo.fr**

the financial statements of each subsidiary should be prepared in accordance with the accounting principles, methods of evaluation and disclosure provided by the group.
The organization of the accounting function in the group of companies should ensure the preparation of homogeneous accounts across all the group's subsidiaries. The audit process therefore seeks to give confidence and credibility to the data contained in the consolidated financial statements.
Key words: Group of companies, Audit of consolidated financial statements, Algerian Auditing Standards and the Auditor.

مقدمة:

من مظاهر التكتلات الاقتصادية برز ما يعرف بالمجمعات، التي تعبر عن مجموع الشركات التي ترتبط فيما بينها لتحقيق منافع اقتصادية واستراتيجية، وإن مشاهدة هذه التطورات الكبيرة التي طرأت على مفاهيم المؤسسات وتكتلاتها من جهة، وعلى المحاسبة في حد ذاتها من جهة أخرى، يقودنا حتما إلى التفكير في مدى مواكبة الأدوات الرقابية لهذا التطور، ولاسيّما منها المتعلقة بتدقيق هذا النوع من المؤسسات، حيث إن الحياة الاقتصادية أصبحت تحتاج اليوم أكثر من أي وقت مضى إلى هيئات رقابية ذات مصداقية وكفاءة عالية تسهر على التأكد من كيفية إعداد وعرض قوائم مالية ذات جودة عالية لهذه المجمعات.

إن التطور الذي يشهده العالم في شتى المجالات دفع الجزائر إلى القيام بمجموعة من الإصلاحات في مجالي المحاسبة والتدقيق، وذلك بالاعتماد على المعايير الدولية، ولقد مست هذه الإصلاحات مختلف المؤسسات، ومن ضمنها مجمعات الشركات، والتي تقوم بإعداد قوائم مالية مجمعة تعبر عن أدائها ووضعها المالي باعتبارها وحدة واحدة، إلا أن التأكد من صحة ومصداقية المعلومات الواردة في هذه القوائم لا يتم إلا من خلال القيام بعملية التدقيق المناسبة لطبيعة المجمعات، والتي تساهم في تفعيل إجراءات الحوكمة داخلها. إن هذا الطرح الذي يسلم بالوجود القوي للمجمعات وامتداداتها الدولية ووجوب الرقابة عليها يؤدي بنا إلى طرح الإشكالية التالية:

كيف تتم عملية تدقيق القوائم المالية المجمعة في ظل الإصلاحات الجديدة لمهنة التدقيق في الجزائر ؟

ومن أجل الإلمام بجميع جوانب الموضوع يمكن الاستعانة بمجموعة من التساؤلات الفرعية:

- ما المقصود بالمجمع ، وما هي مكوناته الأساسية؟

- هل تعبر القوائم المالية المجمعة على حقيقة ثروة كل المؤسسات التي تدخل في نطاق التجميع؟
- إلى أي مدى يمكن تنظيم وتحديد إجراءات وطرق الممارسة العملية لمهنة التدقيق من قِبل محافظ الحسابات من أجل تقييم عمل النظام المحاسبي حول مصداقية القوائم المالية المجمعة؟

فرضيات الدراسة:

بغية الإجابة عن الأسئلة السابقة قمنا بصياغة الفرضيات التالية:

- مجمع الشركات هو عبارة عن مجموعة من الشركات لكل منها شخصية معنوية خاصة بها.
- تهدف القوائم المالية المجمعة إلى التعبير الصادق عن الثروة الحقيقية والمركز المالي الحقيقي لمجموعة المؤسسات التي تكون المجمع.
- تدقيق القوائم المالية المجمعة في الجزائر يرتكز على قوانين خاصة (الكفاءة والتأهيل المهني والاستقلالية والسر المهني واحترام القوانين والتشريعات واحترام معايير التدقيق)، تسمح بوجود أساس فعال وقوي، الذي يعمل على تشجيع الشفافية والمصداقية عند عرض القوائم المالية للمجمعات.

أهداف الدراسة: نهدف من خلال هذه الدراسة إلى ما يلي:

- محاولة الوصول إلى إجابة عن الإشكالية المطروحة؛
- تسليط الضوء على خصائص مجمع الشركات الذي جعل محط أنظار العديد من المتعاملين الاقتصاديين؛
- تحديد الإجراءات العملية التي تمكن من القيام بعملية التدقيق على مستوى المجمعات وإيضاح دور محافظ الحسابات كونه القائم بهذه العملية؛
- الخروج بنتائج واقتراحات تساهم في تحسين أداء عملية تدقيق القوائم المالية المجمعة على ضوء مرجعية المعايير الجزائرية للتدقيق.

أهمية الدراسة:

تكمن أهمية الدراسة أساسا في تحديد دور التدقيق كجهاز وآلية من أجهزة وآليات حوكمة الشركات، بالإضافة إلى التعرف على المعايير التي على أساسها يمكن الحكم على جودة التدقيق من كفاءة وتأهيل مهني واحترام القوانين والتشريعات، بالإضافة إلى التعرف على مجمعات الشركات والمشاكل التي تواجهها في عرض قوائمها المالية التي لا ترقى لتلبية متطلبات الأطراف ذات المصلحة فيها.

منهج الدراسة: اعتمد في هذه الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي كطريقة للإلمام بمختلف جوانب الدراسة، وهذا بعرض وتحليل مختلف المعطيات المتاحة حول هذا الموضوع، ومن ثم استخلاص جملة من النتائج وتقديم التوصيات.

تقسيمات الدراسة: من أجل الإلمام بمختلف جوانب الموضوع والإجابة عن الإشكالية المطروحة سيتم تناول المحاور الثلاثة التالية:

- المحور الأول: الإطار العام للمجمعات والقوائم المالية المجمعة؛
- المحور الثاني: التنظيم القانوني والمهني للتدقيق في الجزائر؛
- المحور الثالث: كيفية أداء عملية التدقيق على مستوى مجمعات الشركات.

المحور الأول: الإطار العام للمجمعات والقوائم المالية المجمعة

إن تنظيم مجمع الشركات يفرض أفضلية توحيد الحسابات وإعداد قوائم مالية مجمعة، وبذلك يتم إعدادها من قِبل الشركة الأم، يوضح فيها نشاط هذه الشركة من أعمالها وأعمال الشركات التابعة لها أمام مختلف المتعاملين الاقتصاديين ونحاول فيما يلي التعرض للنقاط التالية: مفاهيم عامة عن مجمع الشركات من خلال تعريفها وبيان مكوناتها والإجراءات الجبائية الخاصة بها، والقوائم المالية المجمعة ومراحل إعدادها وكيفية عرضها.

أولا: مفاهيم عامة عن مجمع الشركات

توجد عدة مفاهيم لمجمع الشركات، وذلك راجع إلى عدم التطابق بين الوضعيتين الفعلية والقانونية، حيث يجمع بين شركات مستقلة من الناحية القانونية، غير أنها من الناحية الفعلية خاضعة للتبعية.

1. تعريف المجمع:

تعددت وتنوعت المفاهيم الخاصة بالمجمع، حيث لا يمكن إعطاء تعريف شامل وموحد، وذلك لاعتباره كيانا يختلف تكوينه وأسلوبه وتنظيمه من دولة لأخرى، كما أن مختلف التشريعات لم تتفق على تعريف موحد له؛ فتعريف المجمع يختلف حسب المدخل، فهناك العديد من المداخل وأهمها: المدخل الاقتصادي، المدخل القانوني، المدخل الجبائي[1].

1.1 المدخل الاقتصادي: إن المدخل الاقتصادي يرتكز أساسا على الهدف الاقتصادي الأساسي للمؤسسة المتمثل في الاستخدام الأمثل للموارد المتاحة بهدف تعظيم الربح بأقل تكلفة، والذي

من أجله تتكتل جهود مجموعة من الشركات بصفة عمودية أو أفقية أو مختلطة لتحقيق أو تثمين ميزات تنافسية[2].

2.1 المدخل القانوني: رغم الوجود الكثيف للمجمعات ككيانات اقتصادية كبرى، إلا أنه لا يعترف بها قانونا نظرا لافتقارها للشخصية المعنوية. فتقوم كل دولة بسن قوانين تنظم هذا الجانب وتحدد العلاقات المختلفة بين المؤسسة الأم والفروع، حيث إن المفهوم القانوني للمجمع يرتبط بالسيطرة التي تمارسها مؤسسة على أخرى وملكية مؤسسة لرأسمال مؤسسة أخرى. القانون التجاري الجزائري لا يعطي تعريفا صريحا للمجمعات، لكنه تطرق إليها من خلال المادة 729 التي تنص على ما يلي" إذا كانت لشركة أكثر من 50% من رأسمال شركة أخرى تعد الثانية تابعة للأولى"[3].

3.1 المدخل الجبائي: لم يعترف التشريع الجبائي الجزائري بالمجمع إلا بصدور قانون المالية لسنة 1997، حيث عرفت المادة 14 من هذا القانون المجمع على أنه "كيان اقتصادي مكون من شركتين أو أكثر ذات أسهم مستقلة قانونيا، تدعى الواحدة منها – الشركة الأم- تحكم الأخرى المسماة – الأعضاء تحت تبعيتها بامتلاكها المباشر لـ 90% أو أكثر من الرأسمال الاجتماعي، والذي لا يكون رأسمال كليا أو جزئيا من طرف هذه الشركة أو نسبة 90% أو أكثر من طرف شركة أخرى يمكنها أن تأخذ طابع الشركة الأم"[4].

2. مكونات مجمع الشركات:

1.2 الشركة الأم: هي التي تكون على رأس المجمع وتمارس سلطة الرقابة، حيث تقوم بمراقبة عدة شركات فرعية، وتخول لها كل الصلاحيات المتعلقة باتخاذ القرارات، وتعرف الشركة الأم كذلك أنها الشركة التي تملك شركة تابعة أو أكثر، فهي شركة متخصصة في التوجيه والتخطيط، من أجل تطوير وإدارة عمليات الاستثمار لشركات تابعة لها، متخصصة في عمليات التنفيذ فهي وسيلة من وسائل التركيز الاقتصادي، الذي ينشأ في مجال الشركات[5].

2.2 الشركة القابضة: في حالة اقتصار الشركة الأم على الدور المالي فقط، تسمى الشركة بالشركة القابضة، إن مفهوم الشركة القابضة أخذ بالاعتبار المعنى اللغوي لعبارة "الهولدينج"، وهي من أصل إنجليزي، وهي مشتقة من كلمة "to hold" الذي يعني "قبض" أو "مسك"، وبهذا أعطيت لشركة الهولدينج تسمية "شركة قابضة"، أي "شركات ماسكة للمساهمات وغيرها"[6].

3.2 الشركات التابعة والفروع: تستطيع الشركات الكبيرة أن تشكل مجمعات تتألف من عدة شركات، حيث يمكن لهذه الشركات أن تأخذ أشكالا مختلفة قد تكون بسيطة أو ذات

شخصية مستقلة، ويعود اختيار أي شكل من الأشكال السابقة إلى الأهداف الإستراتيجية المسطرة من قبل الشركة الأم[7].

ثانيا: القوائم المالية المجمعة

1. تعريف القوائم المالية المجمعة:

تم تعريف القوائم المالية المجمعة في القانون رقم 99-05 في المادة 01 المحدد لكيفيات إعداد وتجميع حسابات المجمع، حيث نصت المادة على: "إن حسابات الشركة القابضة التي تم تجميعها مع حسابات الشركات المعنية التي هي تحت رقابتها تشكل الحسابات المجمعة للمجمع"[8].كما نصت المادة 132-1 من القرار المؤرخ في 2008/07/26 على ما يلي: "تهدف الحسابات المدمجة إلى تقديم الممتلكات والوضعية المالية والنتيجة الخاصة بمجموع الكيانات كما لو تعلق الأمر بكيان وحيد"[9].

2. مراحل وخطوات إعداد القوائم المالية المجمعة:

إن مهمة إعداد القوائم المالية المجمعة تقع على عاتق محاسب الشركة القابضة الذي يقوم بتحضير عملية التجميع الخاصة بكل من الشركة القابضة والشركات التابعة لها.

1.2 مرحلة تجانس المعطيات: تعد مرحلة تجانس المعطيات أولى الخطوات التي ينبغي القيام بها، ويقصد بها إيجاد نوع من الترابط والتوافق للبيانات المالية باعتبار الترابط يعد من المبادئ الجوهرية لتجميع الحسابات وذلك لإعطاء صورة حقيقية وواضحة للحسابات المجمعة ولتسهيل عملية التقييم وترجمة البيانات المالية، فالشركات الداخلة في محيط التجميع يمكن أن تختلف من حيث شكلها القانوني، قطاع النشاط أو بلد الإقامة، كل هذه العناصر يمكن أن يكون لها تأثير سواء أكان مباشرا أم غير مباشر، على قواعد التقييم والتقديم المستعملة لإعداد الحسابات المجمعة [10].

2.2 تحويل حسابات المؤسسات الأجنبية: يتم تحويل القوائم المالية للمؤسسات الأجنبية في إطار عملية توحيد محاسبي ويكون كما يلي[11]:

- يتم تحويل الأصول والالتزامات لكل ميزانية يتم عرضها بسعر الإقفال في تاريخ الميزانية؛
- يتم تحويل الإيرادات والمصاريف لكل قائمة دخل بأسعار الصرف في تواريخ حدوث المعاملات.

3.2 مرحلة إقصاء العمليات الداخلة في المجمع: إقصاء الحسابات المتعلقة بالعمليات البينية تتم بناءً على الأساليب المطبقة للتجميع، وبذلك الإقصاء يكون على النحو التالي[12]:

- 100% بالنسبة للشركات التي تطبق طريقة الاندماج الكلي؛

- حسب نسب الفائدة المتعلقة بالمساهمات لكل شركة داخلة في المجمع، وهذا في إطار تطبيق طريقة الاندماج النسبي؛
- أما في حالة تطبيق طريقة المعادلة فلا توجد هناك أي إقصاءات.

4.2 مرحلة توزيع رؤوس الأموال الخاصة واستبعاد الأسهم: عملية تجميع الحسابات ما هي إلا استبدال أوراق المساهمة التي تظهر في ميزانية أي مؤسسة داخلة في محيط التجميع بما يقابلها من رؤوس الأموال الخاصة للشركة المجمعة، وبذلك يتم إظهار حصة الشركة المجمعة لقاء هذه الأسهم. كما أن رؤوس الأموال الخاصة للشركات المجمعة تكون موزعة بين المجمع والأقلية المنتمية له، ويتحدد ذلك عن طريق نسبة الفائدة، وهذا ما يؤدي إلى إلغاء هذه المساهمات.

المحور الثاني: التنظيم القانوني والمهني للتدقيق في الجزائر

أولا:أساسيات مهنة محافظ الحسابات

1. تعريف محافظ الحسابات:

حسب المادة 22 من القانون رقم 10-01 المراجع الخارجي القانوني أو محافظ الحسابات هو "كل شخص يمارس بصفة عادية وباسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهمة المصادقة على صحة حسابات الشركات والهيئات وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به "[13].

2. حقوق محافظ الحسابات: بينت أحكام مواد القانون 10-01 حقوق محافظ الحسابات يمكن تلخيصها فيما يلي:

– يمارس محافظ الحسابات نشاطه في كامل التراب الوطني؛

– يطلع في أي وقت وفي عين المكان على السجلات المحاسبية والموازنات والمراسلات والمحاضر، وبصفة عامة كل الوثائق والكتابات التابعة للشركة أو الهيئة؛

– يمكن لمحافظ الحسابات أن يجري طيلة السنة التحقيقات أو الرقابات التي يراها مناسبة؛

– يطلب من القائمين بالإدارة والأعوان التابعين للشركة أو الهيئة كل التوضيحات والمعلومات وأن يقوم بكل التفتيشات التي يراها لازمة؛

– يطلب من الأجهزة المؤهلة الحصول في مقر الشركة على معلومات تتعلق بمؤسسات مرتبطة بها أو مؤسسات أخرى لها علاقة مساهمة معها؛

– يعلم كتابيا في حالة عرقلة ممارسة مهمته هيئات التسيير قصد تطبيق أحكام القانون التجاري؛

– يحصل على كشف محاسبي يعده القائمون بالإدارة في المؤسسة محل التدقيق، يعد حسب مخطط الحصيلة والوثائق المحاسبية كل ستة أشهر؛

– يحضر محافظ الحسابات الجمعيات العامة كلما تستدعى للتداول على أساس تقريره.

3. مسؤولية محافظ الحسابات: وتتمثل في المسؤولية المدنية، المسؤولية الجزائية، والمسؤولية التأديبية[14].

1.3 المسؤولية المدنية: يتحمل محافظ الحسابات المسؤولية العامة عن العناية بمهمته ويلتزم بتوفير الوسائل دون النتائج، يُعد محافظ الحسابات مسؤولا تجاه الكيان المراقب عن الأخطاء التي يرتكبها أثناء تأدية مهامه، ويعد متضامنا تجاه الكيان أو تجاه الغير من كل ضرر ينتج عن مخالفة أحكام القانون 10-01 ولا يتبرأ من مسؤوليته فيما يخص المخالفات التي لم يشترك فيها إلا إذا أثبت أنه قام بالمتطلبات العادية لوظيفته وأنه بلغ مجلس الإدارة بالمخالفات.

2.3 المسؤولية الجزائية: يتحمل محافظ الحسابات المسؤولية الجزائية عن كل تقصير في التزام قانوني.

3.3 المسؤولية التأديبية: يتحمل محافظ الحسابات المسؤولية التأديبية أمام اللجنة التأديبية للمجلس الوطني للمحاسبة حتى بعد استقالته من مهامه عن كل مخالفة أو تقصير تقني أو أخلاقي في القواعد المهنية عند ممارسة وظائفه. تتمثل العقوبات التأديبية التي يمكن اتخاذها وفق ترتيبها التصاعدي حسب خطورتها في: الإنذار –التوبيخ– توقيف مؤقت لمدة أقصاها ستة (06) أشهر – الشطب من الجدول.

4. مسار محافظ الحسابات[15]:

1.4 الحصول على معرفة عامة للشركة وبيئتها: قبل الشروع في فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية على محافظ الحسابات أن يدرك جيدا الحقائق الاقتصادية، المالية، القانونية والمحاسبية للشركة محل التدقيق، وفهم كامل خصوصياتها من أجل:

– تحديد المخاطر العامة المرتبطة بخصوصيات الشركة، والتي يمكن أن يكون لها انعكاس جوهري (أو معتبر) على الحسابات وعلى توجيه وتخطيط المهمة؛

– تحديد المجالات والأنظمة المعتبرة للمهمة؛

– تكوين الملف الدائم للمهمة؛

– وضع خطة المهمة أو برنامج العمل العام.

2.4 وضع خطة المهمة أو البرنامج العام للعمل: خطة المهمة أو البرنامج العام للعمل يترجم القرارات المتخذة حول:

– الأشغال الواجب القيام بها، الوسائل الواجب تسخيرها، تواريخ التدخل ومدد الزيارات، التقارير الواجب إعدادها وحتى الساعات والتكاليف المسخرة.

تُعد هذه الوثيقة بمثابة الخيط الموجه لمحافظ الحسابات طوال مهمته الحالية وقاعدة مرجعية للتعرف على الشركة في المهام المستقبلية.

3.4 فحص امتثال المؤسسة لأحكام القوانين التشريعية والتنظيمية: من أجل معرفة امتثال الشركة لأحكام القوانين التشريعية والتنظيمية على محافظ الحسابات[16]:

– التأكد من مسك، ترقيم وتأشير وملء بانتظام الدفاتر والسجلات المحاسبية القانونية والتنظيمية (مثل اليومية العامة، دفتر الأستاذ، دفتر الجرد والدفاتر المتعلقة بالعمال، وكذلك سجل مداولات الجمعيات العامة وسجل مداولات مجلس الإدارة أو المراقبة، وكل السجلات المنصوص عليها في القوانين والتنظيمات المعمول بها)؛

– التأكد من المسك المنتظم لسجل الحضور لمجلس الإدارة أو المراقبة حسب الحالة؛

– التأكد من التطبيق الجيد لقواعد التقييم والعرض المنصوص عليها في النظام المحاسبي المالي وفي المخططات المهنية؛

– التأكد من احترام المفاهيم الأساسية والمبادئ المحاسبية.

4.4 دراسة وتقييم الرقابة الداخلية: يثمن محافظ الحسابات مقدرة أنظمة وإجراءات الشركة محل التدقيق على إعداد قوائم مالية ذات مستوى عالٍ من المصداقية، ولهذا على الرقابة الداخلية أن تتمكن من التحقق بنفسها من التسجيلات والمخرجات، وأن تستجيب لقواعد التعاريف وفصل المهام والوظائف والمسؤوليات. كما يسمح تقييم الرقابة الداخلية لمحافظ الحسابات من تحديد الرقابات الداخلية التي يرتكز عليها وأن يحدد مخاطر الأخطاء في معالجة المعطيات حتى يتمكن من إعداد برنامج مناسب لتدقيق الحسابات[17].

5.4 فحص الحسابات: وردت العنايات المهنية المتعلقة بفحص الحسابات في التوصية السادسة من القرار رقم 10-01 والتي تبين بأن الهدف من هذه المهمة هو جمع أدلة إثبات كافية ليتمكن من التعبير عن رأي مبرر حول القوائم المالية.

ثانيا: معـــايير التدقيـــق في الجـزائـــر

أصدرت وزارة المالية من خلال المجلس الوطني للمحاسبة ثلاثة مقررات تتضمن معايير التدقيق الجزائرية، حيث تبنت الجزائر 12 معيارا وطنيا، وسنتناول في هذا المحور شروحات مختصرة لما جاء في المقررات الحاملة للمعايير الجزائرية للتدقيق، من خلال التطرق إلى ما يعالجه كل معيار على حدة.

1. شرح مختصر للمقرر رقم (002)المتضمن لمعايير التدقيق الجزائرية الأربعة الأولى:

طبقا للمقرر رقم 002 المؤرخ في 04 فيفري 2016 المتضمن أول إصدارات المعايير الجزائرية للتدقيق، ووفقا للمادة الأولى فقد تم وضع حيز التنفيذ 04 معايير، حيث تستهدف هذه المعايير الكشوف المالية وجميع أشكال مهام التدقيق، قانونية كانت أو تعاقدية، وتشمل[18]:

1.1 المعيار الجزائري للتدقيق 210 اتفاق حول أحكام مهام التدقيق: يعالج هذا المعيار واجبات المدقق (محافظ الحسابات أو المدقق المتعاقد)للاتفاق مع الإدارة وعند الاقتضاء مع الأشخاص القائمين على الحكم في المؤسسة، حول أحكام مهمة التدقيق. كما يخص المعيار كل مهام تدقيق الكشوف المالية التاريخية الكلية أو الجزئية، وكذلك المهام الملحقة، مع وجود بعض الخصائص فيما يخص التدقيقات المتكررة أو تدقيقات الكيانات الصغيرة.

2.1 المعيار الجزائري للتدقيق 505 التأكيدات الخارجية: يعالج هذا المعيار استعمال المدقق لإجراءات التأكيد الخارجية بهدف الحصول على أدلة مثبتة؛ أما هدف المدقق الذي يلجأ إلى إجراءات التأكيد الخارجي هو تصور ووضع حيز التنفيذ هذه الإجراءات بهدف الحصول على أدلة مثبتة ذات دلالة ومصداقية.

3.1 المعيار الجزائري للتدقيق 560 أحداث تقع بعد إقفال الحسابات والأحداث اللاحقة: يتطرق هذا المعيار إلى التزامات المدقق اتجاه الأحداث اللاحقة لإقفال الحسابات في إطار تدقيق الكشوف المالية. فقد تتأثر الكشوف المالية ببعض الأحداث التي تقع بعد تاريخ إقفال الحسابات، ويتعلق الأمر بالأحداث الواقعة بين تاريخ إعداد الكشوف المالية (تاريخ إقفال الحسابات) وتاريخ تقرير المدقق، وبعد تاريخ تقريره إلى غاية تاريخ اعتماد الكشوف المالية من طرف الهيئة المداولة.

4.1 المعيار الجزائري للتدقيق 580 التصريحات الكتابية :يعالج هذا المعيار إلزامية تحصل المدقق على التصريحات الكتابية من الإدارة في إطار مراجعة الكشوف المالية؛ أما هدف المدقق وفق هذا المعيار هو الحصول على التصريحات الكتابية من الإدارة يؤكد أن هذه الأخيرة قد قامت بمسؤولياتها على أكمل وجه، ولاسيّما تلك المتعلقة بإعداد الكشوف المالية وشمولية المعلومات المقدمة للمدقق.

2. شرح مختصر للمقرر رقم(150) المتضمن لمعايير التدقيق الجزائرية الأربعة الثانية:

نص المقرر رقم 150 المؤرخ في 11 أكتوبر 2016 المتضمن ثاني إصدارات المعايير الجزائرية للتدقيق، ووفق هذا المقرر فقد تم وضع حيز التنفيذ أربعة معايير جزائرية، وهي كالتالي[19]:

1.2 المعيار الجزائري للتدقيق 500 العناصر المقنعة: يوضح هذا المعيار مفهوم"العناصر المقنعة" الذي يقصد بها كل المعلومات التي جمعها المدقق قصد الوصول إلى نتائج لتأسيس رأيه في إطار تدقيق الكشوف المالية، وتتضمن هذه العناصر المعلومات المتضمنة في المحاسبة مثل دفتر الأستاذ وكل الوثائق الثبوتية كالفواتير والعقود والتي تشكل مصدرا مهما للعناصر المقنعة.

2.2 المعيار الجزائري للتدقيق 100 تخطيط تدقيق الكشوف المالية: يدرس هذا المعيار التزامات المدقق فيما يخص التخطيط لتدقيق الكشوف المالية كما يخص التدقيقات المتكررة وليس عملية التدقيق الأولية التي تتطلب معالجتها على حدة؛ أما هدف المدقق وفق هذا المعيار فهو تخطيط التدقيق حتى تنجز المهمة بفعالية.

3.2 المعيار الجزائري للتدقيق510 مهام التدقيق الأولية –الأرصدة الافتتاحية–: يعالج هذا المعيار واجبات المدقق فيما يخص الأرصدة الافتتاحية في إطار مهمة التدقيق الأولية، حيث هذه الأخيرة تتسم فيها الكشوف المالية للفترة السابقة بأنها لم تكن موضوع التدقيق، أو تم تدقيقها من قِبل المدقق السابق.

4.2 المعيار الجزائري للتدقيق 700 تأسيس الرأي وتقرير التدقيق للكشوف المالية: يعالج هذا المعيار التزام المدقق بتشكيل رأي حول الكشوف المالية، شكل ومضمون تقرير المدقق عندما يتم التدقيق وفق المعايير الجزائرية للتدقيق، ويكون قد أدى إلى صياغة رأي غير معدل، حيث هذا الأخير يعني ذلك الرأي الذي عبر عنه المدقق حين خلص إلى أن إعداد الكشوف المالية، في كل جوانبها المهمة، قد تم وفق المرجع المحاسبي المطبق.

3. شرح مختصر للمقرر رقم (23) المتضمن لمعايير التدقيق الجزائرية الأربعة الثالثة:

وفق القرار رقم 23 المؤرخ في 15 مارس 2017 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق أصدرت الجزائر المجموعة الثالثة من المعايير الجزائرية للتدقيق، ووفق المادة الأولى من هذا المقرر فقد تم وضع حيز التنفيذ أربعة معايير جزائرية للتدقيق، وهي[20]:

1.3 المعيار الجزائري للتدقيق 520 الإجراءات التحليلية : يعالج هذا المعيار استخدام المدقق للإجراءات التحليلية باعتبارها مراقبة مادية في جوهرها، وإلزامية أداء المدقق لإجراءات تحليلية مثبتة أثناء استعراض تناسق مجمل الحسابات الذي يتم في نهاية التدقيق .

2.3 المعيار الجزائري للتدقيق 570 استمرارية الاستغلال :يعالج هذا المعيار التزامات المدقق في تدقيق الكشوف المالية المتعلقة بتطبيق الإدارة لفرضية استمرارية الاستغلال في إعداد الكشوف

المالية؛ أما هدف المدقق وفق هذا المعيار فهو جمع العناصر المقنعة الكافية والملائمة المتعلقة بمدى ملاءمة تطبيق الإدارة في إعداد الكشوف المالية لفرضية استمرارية الاستغلال.

3.3 المعيار الجزائري للتدقيق 610 استخدام أعمال المدققين الداخليين : يعالج هذا المعيار الجزائري للتدقيق شروط وفرصة انتفاع المدقق الخارجي من أعمال التدقيق الداخلي إذا تبين له، طبقا لأحكام المعيار الجزائري للتدقيق 315، أن وظيفة التدقيق الداخلي بإمكانها أن تكون ذات دلالة للقيام بمهمته، وفي حالة وجود لدى الكيان وظيفة التدقيق الداخلي وخلص المدقق الخارجي إلى إمكانية الاستفادة منها لاحتياجات التدقيق.

4.3 المعيار الجزائري للتدقيق 620 استخدام أعمال خبير معين من قِبل المدقق :يعالج هذا المعيار واجبات المدقق عندما يستعين بخبير يختاره للقيام بمراقبة خاصة تتطلَب خبرة في ميدان آخر غير المحاسبة والتدقيق، إضافة إلى كيفيات الأخذ باستنتاجات الخبير؛ أما هدف المدقق وفق هذا المعيار فهو تحديد الحالات حيث يقدر ضرورة الاستعانة بالخبير الذي سيعينه، وتحديد، إذا قرر استخدام أعمال الخبير الذي عينه، ما إذا كانت هذه الأعمال ملائمة لاحتياجات التدقيق.

المحور الثالث: كيفية أداء عملية التدقيق على مستوى مجمعات الشركات

لقد تطرق القانون المنظم لمهنة التدقيق في الجزائر إلى إلزامية تدقيق القوائم المالية المجمعة، وذلك من خلال المادة 24 من القانون 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010 والمتعلق بمهن الخبير المحاسب، محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، والتي تنص على أنه "عندما تقوم شركة أو هيئة بإعداد حسابات موحدة أو حسابات مركبة فإن محافظ الحسابات يصادق أيضا على صدق وصحة الحسابات الموحدة أو المركبة، وذلك على أساس الوثائق المحاسبية وتقرير محافظي حسابات الفروع أو الوحدات التابعة لنفس مركز القرار".

وبما أن المشرع الجزائري لم يفرق بين تدقيق القوائم المالية الفردية وتدقيق القوائم المالية المجمعة فإن محافظ الحسابات ملزم بإعداد نفس التقارير القانونية، والتي تنص عليها المادة 25 من نفس القانون، وهي[21]:

- تقرير مصادقة بتحفظ أو دون تحفظ أو رفض المصادقة حول صحة وصدق الوثائق السنوية؛
- تقرير مصادقة على الحسابات المجمعة أو المركبة إن وجدت؛
- تقرير خاص حول الاتفاقيات المقننة؛
- تقرير خاص حول الأجور الخمس المرتفعة؛

- تقرير خاص حول المزايا الممنوحة للعمال؛
- تقرير خاص حول تطور نتيجة المؤسسة خلال الخمس سنوات الفارطة ونتيجة كل سهم أو حصة اجتماعية؛
- تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية؛
- تقرير خاص حول وجود أخطار تهدد استمرارية الاستغلال.

1. **التعرف على المجمع**: من البديهي أن يكون التعرف على المجمع من أولى المراحل في عملية التدقيق، حيث يمكن محافظ الحسابات من التعرف على تنظيمه وهياكله والفروع المكونة له ونشاطات كل فرع، مما يسمح له بالإلمام بكافة المعلومات التي تمكنه من فهم مختلف العمليات التي تتم داخل المجمع. وتهدف هذه المرحلة إلى[22]:

- إعداد الملف الدائم للتجميع؛
- معرفة الأحداث والظروف التي يمكن أن تكون لها أهمية نسبية على القوائم المالية المجمعة؛
- توجيه، تخطيط المهمة واختيار تقنيات التدقيق الأكثر ملاءمة لعملية التدقيق.

2. **تقييم نظام الرقابة الداخلي**[23]: يمكن أن يسند تقييم نظام الرقابة الداخلي للفروع لمحافظي حسابات هذه الفروع ما من شأنه تحديد مدى الوثوق بهذا النظام. في هذه الحالة يتعين على محافظ حسابات المجمع أن يقيم ما إذا كان الحجم الساعي الذي قضاه زملاؤه في هذه المهمة يعتبر كافيا لإبداء رأيه.

3. **مراقبة حسابات الفروع**[24]: تهدف عملية تدقيق القوائم المالية المجمعة أساسا إلى التأكد من أنها صحيحة، وموثوق بها وتعكس الصورة الصادقة، ويفرض هذا الهدف أن تكون القوائم المالية لكل فرع معدة وفق المبادئ المحاسبية وطرق التقييم والإفصاح المتبناة من قِبل المجمع.

4. **تدقيق عملية التجميع**[25]: تهدف هذه العملية أساسا إلى التأكد من أن عمليات التجميع مطابقة وصحيحة وتعكس الصورة الصادقة للمجمع، ويمكن أن يكون هذا التدقيق معمقا إلى غاية إعادة عملية التجميع ومطابقة نتائجها مع تلك التي حصل عليها المجمع، ويمثل عدد الفروع العائق الوحيد لهذه العملية. إن إجراءات التدقيق خلال هذه المرحلة مرتبطة ارتباطا وثيقا بإجراءات التجميع، فكل مرحلة تولد الأهداف الخاصة بالتدقيق، فيجب على محافظ الحسابات أن:

- يتأكد من أن النصوص القانونية الخاصة بالشركات التجارية قد تم تطبيقها في تحديد المؤسسات التي تدخل في نطاق التجميع واختيار طرق التجميع المطبقة؛

- التأكد من صحة الحسابات المتقابلة في قائمتي الدخل والمركز المالي؛
- التأكد من كيفية إلغاء الحسابات المتقابلة اتجاه الفروع الموحدة بطريقة الإدماج الجزئي؛
- مراقبة التعديلات التي مكنت من مقابلة الحسابات؛
- التأكد من أن عمليات الإلغاء قد تمت وفق إجراءات المجمع وباحترام القوانين؛
- التأكد من الإفصاح على كل الإلغاءات؛
- التأكد من صحة معدل الضريبة المطبقة على كل فرع؛
- التأكد من صحة معالجة الضرائب المؤجلة في الفروع الأجنبية؛
- مراقبة الآثار الجبائية على توزيع الأرباح؛
- التأكد من صحة عمليات التجميع؛
- التأكد من أن القوائم المالية المجمعة مطابقة لقواعد الإفصاح المعمول بها؛
- التأكد من عدم إغفال أي معلومات.

5. **الخلاصة والتقارير**: تتضمن تلخيص كافة الأحداث التي تم اكتشافها والمتعلقة بتغيير الطرق، الأخطاء الممكن تقييمها كميا، حالات عدم التأكد، حالات الحذف خطأ من القوائم المالية المجمعة أو الوثائق الملحقة، تحديد مجال التدقيق، وفي الأخير الوصول إلى تقرير المصادقة، ويتضمن هذا التقرير:
   - المصادقة على القوائم المالية المجمعة مع إبداء ملاحظات أم لا؛
   - المصادقة على القوائم المالية المجمعة بتحفظات؛
   - عدم المصادقة على القوائم المالية المجمعة.

ويمكن أن تكون أسباب إبداء تحفظات أو رفض المصادقة:
- أخطاء أو عيوب يمكن قياسها؛
- تحديد مجال المراقبة؛
- حالات عدم التأكد على جزء من الحسابات أو كلها.

الخاتمة:

من خلال ما تم استعراضه في ثنايا هذا المقال نخلص إلى وضع النقاط التالية:

- إن مجمعات عبارة عن مجموعة من الشركات، المرتبطة فيما بينها اقتصاديا والمستقلة عن بعضها البعض بحيث تتمتع كل منها بشخصية معنوية مستقلة. تكون شركات المجمع تحت إدارة وسيطرة الشركة الأم، من خلال تملك هذه الأخيرة مساهمات في باقي الشركات تمكنها من فرض سياستها المالية والاقتصادية على الشركات التابعة لها، وعليه يستوجب على الشركة الأم إعداد القوائم المالية المجمعة وفقا لقواعد وإجراءات تنظم هذه العملية، وهذا ما يؤكد صحة الفرضية الأولى.
- يجب على متخذي القرارات الإلمام الجيد بنظام المعلومات المحاسبي، ولاسيّما المتعلق بالمجمعات، لأنه يختلف عن النظام المحاسبي المتعلق بالشركات الفردية التي تعد جزءا من المجمع، فمعلومات هذه الأخيرة لا تعكس نهائيا حقيقة المجمع والصورة الصادقة له، لذا وجب الإلمام بمحاسبة المجمعات لأنها وحدها من تعطي حقيقة الوضع المالي ونتائج النشاط المكون من الشركات الأم و الشركات التابعة، وبذلك يجب على متخذ القرار الاعتماد على القوائم المالية للمجمع دون القوائم المالية الفردية التابعة لها، وهو ما يقودنا إلى قبول الفرضية الثانية.
- تدقيق القوائم المالية المجمعة في الجزائر يرتكز على قوانين خاصة، فالمشرع الجزائري لم يفرق بين تدقيق القوائم الفردية والمجمعة، حيث تدقيق القوائم المالية المجمعة يُعد امتدادا لتدقيق القوائم المالية الفردية، ويعتمد محافظ الحسابات على نتائج تدقيق القوائم المالية الفردية للفروع من أجل القيام بعملية التدقيق، والتي الهدف منها أساسا هو التأكد من أنها صحيحة، وموثوق بها وتعكس الصورة الصادقة، ويفرض هذا الهدف أن تكون القوائم المالية لكل فرع معدة وفق المبادئ المحاسبية وطرق التقييم والإفصاح المتبناة من قِبل المجمع؛ وبذلك تسعى عملية التدقيق إلى إضفاء الثقة والمصداقية على البيانات التي تتضمنها تلك القوائم، وهو ما يقودنا إلى قبول الفرضية الثالثة.

وعليه، نقترح التوصيات التالية:

- ضرورة حيازة المجمعات الجزائرية لأنظمة معلومات متطورة، لتقييم عملية التجميع، والحرص على تغطية جميع أنواع الفروقات، والسهر على المراجعة الدورية لهذه الأنظمة؛
- تشجيع عمليات الاندماج من خلال إعطاء حوافز وامتيازات، وهذا لتوفير مناخ اقتصادي ملائم للاستثمار، ودفع عجلة التنمية الاقتصادية؛

- ضرورة تكوين جميع الأطراف الفاعلة في مجال المجمعات من إطارات، محاسبين، إدارة، بنوك...من أجل التحكم في تقنيات التجميع والتدقيق؛
- ضرورة فتح المؤسسة الجزائرية ولاسيّما المجمعات الكبرى للباحثين من أجل الوقوف على واقع التجميع والتدقيق في الجزائر، واقتراح حلول للمشاكل الموجودة؛
- ضرورة تكريس استقلالية محافظي الحسابات وتكوينهم على المعايير الدولية للتدقيق من أجل زيادة مصداقية وشفافية القوائم المالية المجمعة.

الهوامش:

[1] -C.Bonnier, P.Delvaille, **Comptabilité Financière Des Groupes**, Collection Business, Gualino éditeur, Paris, France, 2006, p70.

[2] - Maggy Pariente, **Les Groupes Des Sociétés**, Edition Litec, Paris, France, 2000, p288.

[3]- القانون التجاري الجزائري، **الأمر رقم 75-59 المعدل والمتمم**، المؤرخ في 1975/09/26، المادة رقم 729، ص 220.

[4]- الجريدة الرسمية، العدد 85، **الأمر رقم 96-31، يتضمن قانون المالية لسنة 1997**، المؤرخ في 1996/12/31، المادة 14، ص 07.

[5]- العكيلي عزيز، **الوسيط في الشركات التجارية دراسة فقهية قضائية**، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2006، ص 420.

[6]- إلياس ناصف، **موسوعة الشركات التجارية**، الجزء الثالث، دار المستقبل، بيروت، لبنان، 2008، ص 22.

[7]- بركات حسينة، **مجمع الشركات في القانون التجاري والقانون المقارن**، مذكرة ماجستير، كلية الحقوق، جامعة قسنطينة، الجزائر، 2010، ص 14.

[8]- الجريدة الرسمية، العدد 87، **قانون 99-05، المحدد لكيفيات إعداد وتجميع حسابات المجمع**، المؤرخ في 1999/10/09، المادة 01، ص 11.

[9]- الجريدة الرسمية، العدد 19، **قانون 08 -156، يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها**، المؤرخ في 2008/07/26، المادة 132 -1، ص 15.

[10] -Messekdji Chafik, **Techniques de Consolidation des Comptes**, guide d'étudient, édition houma, Alger,2012,p 66 .

[11] -Messekdji Chafik, Op Cit, p 77.

[12] -Messekdji Chafik, Op Cit, p 85.

[13]- الجريدة الرسمية، العدد 42، **قانون 10 -01، المتعلق بمهن الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد**، المؤرخ في 2010/05/29، المادة 22 ، ص 09.

[14]- القانون 10-01، مرجع سبق ذكره، المواد من 59-63، ص 10.

[15] -Mokhtar BELAIBOUD, **Pratique de l'Audit**, berti édition, Alger, 2005, p 135.

[16] -Tahar Hadj Sadok, Rôle, **Diligences et Responsabilités du Commissaire Aux Comptes**, édition dahlab, Alger, 2007, p 47.

[17]- محمد بوتين، **المراجعة ومراقبة الحسابات – من النظرية إلى التطبيق–**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر،2005، ص7 .

[18]- وزارة المالية، المقرر رقم 002، **المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق(210–505–560–580)**، المؤرخ في 04 فيفري 2016، المادة الأولى، ص ص 05-29 .

[19]- وزارة المالية، المقرر رقم 150، **المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق(300–500–510–700)**، المؤرخ في 11 اكتوبر 2016، المادة الأولى، ص ص 07-51.

[20]-وزارة المالية، المقرر رقم 23، **المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق(520–570–610–620)**، المؤرخ في 15 مارس 2017، المادة الأولى، ص ص 07-51.

[21]- قانون رقم 10-01، مرجع سبق ذكره، المادة 25، ص 07.

[22]-Antoine Mercier , Philipe Merle, **Memento Pratique Audit et Commissariat aux Comptes**, Francis Lefebvre, Paris , France, 2011, p73O.

[23] -Stéphane Brun, **l'Essentiel des Normes Comptables Internationales IAS/IFRS** , Gualino, France, 2004, p22.

[24] -Djelloul Boubir, **Comptabilité Financière** : **Consolidation des Comptes Comparatifs SCF–IFRS**, les éditons du sahel, Algérie, 2013, p159 .

[25] -Djelloul Boubir, Op Cit, p 160.

قائمة المراجع:

أولا: المراجع باللغة العربية

1. العكيلي عزيز، **الوسيط في الشركات التجارية دراسة فقهية قضائية**، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2006.
2. إلياس ناصف، **موسوعة الشركات التجارية**، الجزء الثالث، دار المستقبل، بيروت، لبنان، 2008.
3. بركات حسينة، **مجمع الشركات في القانون التجاري والقانون المقارن**، مذكرة ماجستير، كلية الحقوق، جامعة قسنطينة، الجزائر، 2010.
4. محمد بوتين، **المراجعة ومراقبة الحسابات – من النظرية الى التطبيق–**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر،2005.
5. الجريدة الرسمية، العدد 85، **الأمر رقم 96–31، يتضمن قانون المالية لسنة 1997**، المؤرخ في 1996/12/31.
6. الجريدة الرسمية، العدد 48، **الأمر رقم 95–25، المتعلق بتسيير رؤوس الأموال التجارية التابعة للدولة**، المؤرخ في 1995/09/25.

7. الجريدة الرسمية، العدد 87، **قانون 99-05، المحدد لكيفيات إعداد وتجميع حسابات المجمع**، المؤرخ في 1999/10/09.
8. الجريدة الرسمية، العدد 19، **قانون 08 -156، يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها**، المؤرخ في 2008/07/26.
9. الجريدة الرسمية، العدد 42، **قانون 10 -01، المتعلق بمهن الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد**، المؤرخ في 2010/05/29.
10. الجريدة الرسمية، العدد 07، **قانون11-30، يحدد شروط وكيفيات الاعتماد لممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد**، المؤرخ في 27 جانفي 2011.
11. وزارة المالية، المقرر رقم 002، **المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق(210-505-560-580)**، المؤرخ في 04 فيفري 2016.
12. وزارة المالية، المقرر رقم 150، **المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق(300-500-510-700)**، المؤرخ في 11 اكتوبر 2016.
13. وزارة المالية، المقرر رقم 23، **المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق(520-570-610-620)**، المؤرخ في 15 مارس 2017.
14. قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.
15. قانون التسجيل.
16. القانون التجاري الجزائري ، **الأمر رقم 75-59 المعدل والمتمم**، المؤرخ في 1975/09/26.

ثانيا: المراجع باللغة الأجنبية

1. Antoine Mercier , Philipe Merle, **Memento Pratique Audit et Commissariat aux Comptes**, Francis Lefebvre, Paris , France, 2011.
2. C.Bonnier, P.Delvaille, **Comptabilité Financière Des Groupes**, Collection Business, Gualino éditeur, Paris, France, 2006.
3. Djelloul Boubir, **Comptabilité Financière** : **Consolidation des Comptes Comparatifs SCF-IFRS**, les éditons du sahel, Algérie, 2013.
4. Maggy Pariente, **Les Groupes Des Sociétés**, Edition Litec, Paris, France, 2000.
5. Messekdji Chafik, **Techniques de Consolidation des Comptes**, guide d'étudient, édition houma, Alger, 2012.
6. Mokhtar BELAIBOUD, **Pratique de l'Audit**, berti édition, Alger, 2005.
7. Stéphane Brun, **l'Essentiel des Normes Comptables Internationales IAS/IFRS**, Gualino,France, 2004.
8. Tahar Hadj Sadok, Rôle, **Diligences et Responsabilités du Commissaire Aux Comptes**, édition dahlab, Alger, 2007.