

استراتيجية إصلاح مرجعية تدقيق القوائم المالية في الجزائر

Strategy for the Reform of the Financial Statement

Audit Reference in Algeria

مرحوم محمد الحبيب

MERHOUM Mohamed El Habib

جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم، (الجزائر)،

mohamedelhabib.merhoum@univ-mosta.dz

تاريخ النشر: 2025/05/25

تاريخ القبول: 2025/03/22

تاريخ الاستلام: 2025/02/01

ملخص

يهدف البحث إلى معرفة مدى نجاعة الإستراتيجية المعتمدة من طرف الجزائر لإصلاح مرجعية تدقيق القوائم المالية. يتم ذلك من خلال تسليط الضوء على السيرة التاريخية لتطور مهنة التدقيق المالي في الجزائر وعرض مرجعية تدقيق القوائم المالية المطبقة قبل الإصلاحات بالاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي. كما يُعالج استراتيجية اعتماد المعايير الجزائرية للتدقيق (NAA) المستوحاة من المعايير الدولية للتدقيق (ISA)، كأساس للإصلاحات بتطبيق المنهج الاستقرائي. كلمات مفتاحية: تدقيق، معايير، إستراتيجية، قوائم مالية، إصلاح، مرجعية.

تصنيفات JEL : M42

Abstract

The research aims to determine the effectiveness of the strategy adopted by Algeria to reform the reference for auditing financial statements. This is done by highlighting the historical process of the development of the financial auditing profession in Algeria and presenting the reference for auditing financial statements applied before the reforms, based on the descriptive and analytical approach.

المؤلف المرسل: مرحوم محمد الحبيب، الإيميل: mohamedelhabib.merhoum@univ-mosta.dz

It also addresses the strategy to adopting the Algerian Auditing Standards (NAA), inspired by the International Auditing Standards (ISA), as a basis for reforms by applying the inductive approach.

Keywords: Auditing, Standards, Strategy, Financial statements, reform, reference.

JEL Classification Codes: M42

1. مقدمة

على غرار باقي دول العالم، باشرت السلطات العليا في الجزائر إصلاح منظومة المحاسبة والتدقيق بفتح عدّة ورشات. تتعلّق الورشة الأولى بإصلاح المحاسبة المالية الذي تمخّض عنه النظام المحاسبي المالي (SCF)، الذي استلّهمت قواعده من معايير المحاسبة الدولية (IAS/IFRS). خُصّصت الورشة الثانية لإصلاح محاسبة القطاع العمومي التي نجم عنها نظام محاسبة عمومية جديد أسّس لمحاسبة عامّة ذات مبادئ مستوحاة من معايير المحاسبة الدولية للقطاع العمومي (IPSAS). ومن خلال ورشة ثالثة تعكف وزارة المالية على بناء مرجعية لتدقيق القوائم المالية تتمثّل في المعايير الجزائرية للتدقيق (NAA) المستوحاة من المعايير الدولية للتدقيق (ISA).

1.1 إشكالية البحث:

على ضوء ما تقدم، تتمحور إشكالية البحث حول السؤال الرئيسي الآتي:
ما مدى نجاعة الإستراتيجية المنتهجة من طرف الجزائر لإصلاح مرجعية تدقيق القوائم المالية؟

2.1 فرضيات البحث:

لمعالجة إشكالية الدراسة تمت صياغة الفرضيات الآتية:

- لم تُسأير مهنة التدقيق المالي في الجزائر تطوّر المعايير الدولية لتنظيم المهنة.
- طبّقت الجزائر قبل الإصلاحات مرجعية لتدقيق للقوائم المالية واضحة المعالم.
- اعتمدت الجزائر استراتيجية ناجعة لإصلاح مرجعية تدقيق القوائم المالية.

3.1 أهداف البحث:

يهدف البحث إلى معرفة مدى نجاعة الإستراتيجية المعتمدة من طرف الجزائر لإصلاح مرجعية تدقيق القوائم المالية على ضوء المعايير الدولية للتدقيق (ISA). يتم ذلك من خلال عرض السيرة التاريخية لتطور مهنة التدقيق المالي في الجزائر، وكذا مرجعية تدقيق القوائم المالية المطبقة قبل الإصلاحات التي تمخّض عنها المعايير الجزائرية للتدقيق (NAA).

4.1 أهمية البحث

تبرز أهمية الدراسة من خلال توافق توقيتها مع التجاذبات القائمة حالياً، حول إصلاح مهنة المحاسبة والدور الذي يجب أن يلعبه المدقق الخارجي للمساهمة في إضفاء الشفافية على القوائم المالية لمؤسسات قطاع الأعمال. ولا يتسنى له ذلك إلا من خلال استعماله لمرجعية متطورة لتدقيق القوائم المالية تعتمد على أسس وقواعد مُستلهمة من المعايير الدولية للتدقيق (ISA).

5.1 منهج البحث:

للإجابة على السؤال الرئيسي للإشكالية يتم اعتماد المنهج الوصفي التحليلي لعرض السيرة التاريخية لتطور مهنة التدقيق المالي في الجزائر، وكذا بالنسبة لعرض مرجعية تدقيق القوائم المالية قبل الإصلاحات. أمّا بالنسبة لمقاربة اعتماد الجزائر للمعايير الدولية للتدقيق (ISA)، كاستراتيجية للإصلاحات، فتؤسّس الدراسة على المنهج الاستقرائي.

6.1 هيكل البحث:

تنقسم هذه الدراسة إلى ثلاثة محاور، حيث يتناول المحور الأول عرض السيرة التاريخية لتطور مهنة التدقيق المالي في الجزائر. أمّا المحور الثاني سيعرض مرجعية تدقيق القوائم المالية المطبقة في الجزائر قبل الإصلاحات. ومن خلال المحور الثالث سيتم معالجة استراتيجية اعتماد الجزائر للمعايير الدولية للتدقيق (ISA)، في إطار عملية إصلاح مرجعية تدقيق القوائم المالية. ومن ثمّ يتم استخلاص النتائج المتوصل إليها وتحليلها بهدف اختبار مدى صحّة فرضيات البحث.

7.1 الدراسات السابقة:

1.7.1 دراسة دادي عدون ناصر، تلاهوبري رابح، 2008، الموسومة "نظرة حول التدقيق المالي في الجزائر في ظل التغيرات الاقتصادية الداخلية والخارجية": تناولت الدراسة نظرة حول التطورات التي طرأت على التدقيق في العالم وأسبابها. ثم عرجت على تطور المهنة في الجزائر منذ

بداية سبعينات القرن الماضي. من خلالها توصل الباحثان إلى عدد من الاستنتاجات مقارنة بتجارب بعض البلدان من خلال بعض المؤشرات.

2.1.7 دراسة رشيد سفاحلو، عاشوركتوش، 2017، بعنوان "مهام وتقارير محافظ الحسابات في الجزائر": عرضت الدراسة الواجبات المهنية التي وردت في ملحق قرار وزير الاقتصاد رقم SPM/94-103 المؤرخ في 2 فبراير 1994. يتضمن الملحق العناية المهنية لمحافظ الحسابات التي جاءت في حدود ست توصيات. تشرح هذه التوصيات مهام محافظ الحسابات والتقارير الواجب إعدادها. خلصت الدراسة إلى أنّ هذه التوصيات جاءت لتكمّل أحكام القانون 91-08 المؤرخ في 27 أبريل 1991، المتعلق بمهن الخبير المحاسب، محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الذي لم يتضمن معايير للتدقيق.

2. سيرورة تطور مهنة التدقيق المالي في الجزائر

عرفت السيرورة التاريخية لتطور مهنة التدقيق المالي في الجزائر تحولات هامة (دادي عدون ناصر، تلاهوبري رايح، 2008، صفحة 79). قبل 5 جويلية 1962، تاريخ استقلال الجزائر، كانت مهنة المحاسبة تابعة للمهنة في فرنسا. عادة الاستقلال، كما هو الحال بالنسبة لجميع المؤسسات، كانت المهنة لا تزال خاضعة للنصوص الواردة في القانون الأساسي رقم 62-157 بتاريخ 1962/12/31 (الجريدة الرسمية العدد 2، 1963، صفحة 18). ينص هذا القانون على الاستمرار في تطبيق التشريعات السارية حتى 1962/12/31، ما عدا الحالات التي تتعارض مع السيادة الوطنية.

عادة ما كانت تتمثل المهمة الأساسية للمؤسسة العمومية الجزائرية المساهمة في التنمية الاقتصادية بهدف دعم الاستقرار الاجتماعي والسياسي. ولتحقيق هذه الغاية كان لا بُدّ من التحكم الرشيد في صرف الموارد المالية للدولة. تطلّب ذلك بالضرورة إنشاء نظام مراقبة موثوق قادر على التحكم في المؤسسة العمومية، حفظ ممتلكاتها وتقييم أدائها.

في هذا السياق، وضعت السلطات العمومية عدة آليات للمراقبة. بما فيها المراقبة الداخلية التي تمارسها الدولة عبر ممثلها، والمراقبة الخارجية التي تمارسها بعض الهيئات الخارجية التابعة للدولة، يتم استعراضها كما يلي :

1.2 النظام المصرفي كآلية لمراقبة المؤسسات العمومية:

تُعتبر المراقبة التي يمارسها النظام المصرفي، أحد جوانب المراقبة الخارجية التي كانت تتم على المؤسسات العمومية بشكل دائم وتقني. حيث كان القانون يفرض على المؤسسات تركيز جميع معاملاتها المالية في بنك واحد فقط (Necib Redjem, 1987, P62). تم تأسيس المراقبة من قبل البنك لتشخيص وتحليل التسيير الاقتصادي والمالي للمؤسسة العمومية قبل منح أي قرض.

2.2 موظفو الدولة كمحافظي حسابات:

تطوّرت مراقبة المؤسسات العمومية، بحيث أصبحت دائمة ومعقدة من خلال تعيين محافظي حسابات من قبل وزارة المالية، من فئة المراقبين العامين للمالية، المفتشين الماليين، وغيرهم من الموظفين المؤهلين لدى الوزارة. كانت لهؤلاء المراقبين صلاحية التدخل في أي وقت داخل المؤسسة (Necib Redjem, 1987, P69). وعند إتمام مهامهم يُعدّون تقريراً مفصلاً يتضمن جميع نقاط الضعف، الأخطاء والمخالفات المعينة. كما يتضمّن أيضاً تطوّر الوضع المالي للمؤسسة وآفاقها الاقتصادية.

طبقاً لأحكام المادة 39 من الأمر رقم 69-107 المتضمن قانون المالية لسنة 1970 (الجريدة الرسمية العدد 110، 1969، صفحة 1264)، تُعيّن وزارة الدولة المكلفة بالمالية والتخطيط محافظي حسابات في الشركات الوطنية، والمؤسسات العامة ذات الطابع الصناعي والتجاري. يُعيّن محافظ حسابات أيضاً في الشركات التي تمتلك فيها الدولة أو مؤسسة عمومية جزءاً من رأس المال بهدف ضمان صحّة وسلامة حساباتها وتحليل وضعها المالي.

3.2 المفتشية العامة للمالية (IGF) كهيئة وطنية للمراقبة:

بموجب المرسوم رقم 80-53 المؤرخ في 1 مارس 1980 (الجريدة الرسمية العدد 10، 1980، صفحة 242)، المعدل والمتمم بالأمر رقم 92-78 المؤرخ في 22 فبراير 1992 (الجريدة الرسمية العدد 15، 1992، صفحة 323)، تم إنشاء المفتشية العامة للمالية (IGF). تعتبر هيئة وطنية للمراقبة استُحدثت بهدف تعزيز المراقبة على الإدارة وكذا المؤسسات العمومية.

تُمارس المفتشية العامة للمالية (IGF) مهامها تحت وصاية رئاسة الحكومة. يُعتبر إنشاؤها تحولاً تاريخياً في مجال المراقبة المالية في الجزائر. يشمل مجال تدخلها نطاقاً واسعاً، حيث يتناول مراقبة تسيير الشؤون المالية والمحاسبية لمصالح الدولة، والجماعات المحلية، وكذلك الهيئات

والمؤسسات التي تخضع لقواعد المحاسبة العمومية. كما يشمل أيضًا المؤسسات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري، والمستثمرات الفلاحية، وهيئات الضمان الاجتماعي.

4.2 مجلس المحاسبة كهيئة سامية للمراقبة:

تحت وصاية رئاسة الجمهورية، تم إنشاء مجلس المحاسبة بموجب القانون رقم 80-05 المؤرخ في 1 مارس 1980 (الجريدة الرسمية العدد 10، 1980، صفحة 234). منح هذا القانون صلاحيات واسعة للقضاة والمدققين التابعين لمجلس المحاسبة للقيام بأعمال المراقبة المالية على مستوى جميع أجهزة الدولة. يدخل في مجال تخصص مجلس المحاسبة أيضا المؤسسات ذات الرأسمال العمومي مهما كانت طبيعتها القانونية.

أدى ذلك إلى إلغاء دور محافظ الحسابات في مجال المراقبة القانونية على المؤسسات العمومية، (Nacer-Eddine Sadi & Ali Mazouz, 1993, P29). خاصة مع إلغاء المرسوم التنفيذي رقم 70-173 بتاريخ 16 نوفمبر 1970 (الجريدة الرسمية العدد 97، 1970، صفحة 1096).

5.2 تأسيس نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات العمومية:

أسس القانون 88-01 المؤرخ في 12 يناير 1988، المتعلق بتوجيه المؤسسات العمومية الاقتصادية (EPE) (الجريدة الرسمية العدد 2، 1988، صفحة 36)، لمفهوم الرقابة الداخلية كنظام يجب اعتماده من طرف المؤسسات..

إن اعتماد نظام رقابة داخلية محكم يتطلب مرافقته بتقنيات كمية للتسيير كالتدقيق الداخلي، مراقبة التسيير والتدقيق الخارجي، بما فيه التدقيق التعاقدية الذي هو من صلاحية الخبير المحاسب والتدقيق القانوني الذي هو من مهام محافظ الحسابات. ومن هنا برزت الحاجة لإعادة تأهيل مهنة التدقيق المالي.

6.2 إعادة تأهيل مهنة محافظ الحسابات :

تضمنت مقتضيات القانون 88-01 إعادة النظر في وظيفة التدقيق القانوني في الجزائر بإعادة تأهيل مهنة محافظ الحسابات بإدخال ابتكارين رئيسيين. يتمثل الابتكار الأول في ممارسة هذه المهنة من قبل مهني مستقل. كما يتعلق الابتكار الثاني بعدم جواز تدخل المهني في التسيير. بهذا يتم الفصل الواضح بين التدقيق الخارجي للقوائم المالية التي ستظل تحت مسؤولية محافظ الحسابات، وتقييم التسيير الذي يبقى تحت مسؤولية مجلس الإدارة.

7.2 إنشاء هيئة مهنية للإشراف على مهنة المحاسبة والتدقيق:

بموجب القانون رقم 91-08 المؤرخ في 27 أبريل 1991 (الجريدة الرسمية العدد 20، 1991، صفحة 541)، تم إنشاء المصنف الوطني للخبراء المحاسبين، محافظي الحسابات، والمحاسبين المعتمدين. كان ذلك من أجل وضع سلسلة من التدابير القانونية لتنظيم وتوجيه مهنة المحاسبة، ولعب دور مهم تجاه الدولة والمهنة.

يُعتبر المصنف الوطني منظمة مهنية ذات شخصية قانونية، تضم الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين المؤهلين من بين الخبراء المحاسبين، محافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين وهي تحت إشراف وزير المالية. تتمثل مهمتها الأساسية في تطوير المهنة وتحسين ظروف العمل من أجل الوصول إلى ممارسة مهنية سليمة.

8.2 إلزام الشركات ذات المسؤولية المحدودة بالتدقيق القانوني:

لم تكن الشركات ذات المسؤولية المحدودة (SARL)، قبل سنة 2006، ملزمة بالمصادقة على حساباتها من طرف محافظ حسابات على غرار شركات المساهمة (SPA). ولقد نصت المادة 12 من قانون المالية التكميلي لسنة 2005 (الجريدة الرسمية العدد 52، 2005، صفحة 5) على إلزامها بذلك، بما فيها المؤسسات ذات الشخص الوحيد وذات المسؤولية المحدودة (EURL). يتم تعيين محافظ حسابات واحد أو أكثر، من بين المهنيين المسجلين في جدول المصنف، وذلك اعتباراً من السنة المالية 2006 ولمدة ثلاث سنوات.

أدخل قانون المالية لسنة 2010 تعديلات هامة (الجريدة الرسمية العدد 78، 2009، صفحة 16)، حيث أصبحت الشركات التي لا يتجاوز رقم أعمالها السنوي عشرة ملايين دينار جزائري، قبل احتساب الرسم على القيمة المضافة، غير ملزمة بتعيين محافظ حسابات.

تم تحديد إجراءات تعيين محافظ الحسابات في الشركات ذات المسؤولية المحدودة (SARL) بموجب المرسوم رقم 354-06 المؤرخ 9 أكتوبر 2006 (الجريدة الرسمية العدد 64، 2006، صفحة 11). ويُشكل عدم تعيين محافظ حسابات من قبل المديرين الاجتماعيين للشركة جريمة تترتب عنها عقوبات يحددها القانون.

9.2 إنشاء الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات:

في إطار إصلاح مهنة المحاسبة، تم بموجب المادة 14 من القانون 10-01 المؤرخ في 29 جويلية 2010 (الجريدة الرسمية العدد 42، 2010، صفحة 6)، إنشاء الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات إلى جانب المصنف الوطني للخبراء المحاسبين والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين.

تتمتع الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات بالشخصية المعنوية وتضم محافظي الحسابات المقيدين في الجدول. تسهر على تنظيم المهنة وحسن ممارستها وتعمل من أجل احترام القواعد الأخلاقية للمهنة وتدافع عن كرامة أعضائها واستقلاليتهم.

3. مرجعية تدقيق القوائم المالية المطبقة في الجزائ قبل الإصلاحات

اتّسمت المرحلة ما قبل الإصلاحات بغياب لتطبيق مرجعية للتدقيق المالي واضحة المعالم. لم تكن فكرة معايير التدقيق شائعة في الوسط المهني للمحاسبة والتدقيق في الجزائر بسبب غياب نص قانوني صريح يُشير لمعايير التدقيق. بل تمّ الاكتفاء بتطبيق توجيهات صادرة بموجب نصّ تنظفي عن وزارة المالية، تُحدّد في شكل توصيات الواجبات المهنية الواجب الالتزام بها من طرف محافظ الحسابات عند تأدية مهامّه.

لسدّ هذا الفراغ القانوني أصدرت وزارة الاقتصاد القرار رقم SPM/103-94 المؤرخ في 2 فبراير 1994، (رشيد سفاحلو، عاشور كتوش، 2017، 1994، صفحة 99). يتعلق هذا القرار بالواجبات المهنية لمحافظ الحسابات، حيث تنص المادة 3 منه على الإجراءات المهنية التي تشمل من جهة الواجبات المحاسبية التي تتوافق مع تلك المستخدمة في تدقيق الحسابات. ومن الجهة الأخرى الواجبات غير المحاسبية المتعلقة بالأحكام التنظيمية أو القانونية.

تُحدّد الملحق المرفق بالقرار رقم رقم SPM/94-103 الواجبات المهنية الدّنيا التي يجب على محافظ الحسابات الالتزام بها عند تأدية مهامّه. والتي جاءت في حدود ست توصيات كما يلي:

1.3 التوصية رقم 01: قبول العهدة ومباشرة المهمة:

تُحدّد التوصية رقم 01 الواجبات الدنيا فيما يتعلق بقبول عهدة محافظ الحسابات وإجراءات الشروع في المهمة. يُحرّر محافظ الحسابات رسالة مهمة تتضمن موضوع المهمة، مُدة العهدة، والمبلغ المتفق عليه وكذا حقوق وواجبات كل من محافظ الحسابات ومسيري الكيان موضوع التدقيق. يتأكّد محافظ الحسابات من عدم وقوعه تحت طائل حالات التنافي وحالات المنع التي لا تسمح له بممارسة مهامّه على مستوى ذلك الكيان.

2.3 التوصية رقم 02: إعداد ملف العمل والملف الدائم:

تُشيرُ التوصية رقم 02 للحدّ الأدنى من الواجبات التي لا يُمكن التنازل عنها من طرف محافظ الحسابات بخصوص توثيق أعمال التدقيق طيلة فترة عهده.

عند مباشرة مهمّة التدقيق يفتح المدقق ملفا دائما يُجمّع فيه كل الوثائق والمعلومات المتعلقة بعقد تأسيس الشركة والوثائق الضرورية الأخرى لممارسة نشاطها. يتضمّن أيضا المعلومات المتعلقة بملّاكها ومسيريها وكل حالات التعديل التي تطرأ على السجل التجاري والقانون الأساسي للشركة. أمّا ملف العمل فيُفتح سنويا عند مباشرة أعمال التدقيق بهدف تجميع المعلومات والوثائق المحاسبية والثبوتية للعمليات المتعلقة بسنة النشاط موضوع التدقيق.

3.3 التوصية رقم 03: التقرير عن الحسابات الاجتماعية:

تُبيّن التوصية رقم 03 الواجبات التي يجب أن يمثل لها محافظ الحسابات عند إعداده للتقرير السنوي حول إبداء رأيه حول الحسابات الاجتماعية للسنة المالية موضوع التدقيق. تُشير التوصية أيضا إلى المعلومات الدنيا التي يجب أن يتضمنها التقرير وكذا آجال إعداد التقرير وإيداعه لدى أجهزة التسيير.

بالإضافة إلى التقرير العام الذي يُعدّ سنويا، يُعدّ محافظ الحسابات تقريرا ابتدائيا يتضمّن حوصلة حول أشغاله بالنسبة لفترة النشاط التي تُغطّي فترة السداسي الأول من سنة النشاط واجبة التدقيق.

4.3 التوصية رقم 04: الكشف عن الأفعال الإجرامية:

تكشف التوصية رقم 04 عن الاحتياطات التي يجب على محافظ الحسابات القيام بها بخصوص واجباته المتعلقة بالكشف عن كل فعل إجرامي يمكن معاينته عند ممارسة مهامّه. يبذل المدقق ومساعديه العناية اللازمة للكشف عن كل فعل إجرامي وُيبلغ عنه الجهات القضائية المختصة بمجرد علمه بذلك ودون تأخير. إنّ عدم الامتثال لهذا الواجب المهني يُعرّض محافظ الحسابات للمتابعة الجزائية والعقوبات المنصوص عليها قانونا.

5.3 التوصية رقم 05: منهجية مدقق الحسابات:

تنصّ التوصية رقم 05 على ضرورة قيام محافظ الحسابات بتشخيص معمّق لوضعية المؤسسة قبل قبول المهمة ومباشرة مهامّه. يتأكّد من توقّره على جميع الإمكانيات لتأدية المهمة ويقوم بإعداد بصورة مسبقة برنامج للتدقيق وفق رزنامة مضبوطة. عند إعداده برنامج التدقيق،

يُراعي محافظ الحسابات جملة من العوامل، كحجم المؤسسة وطبيعة نشاطها والبيئة القانونية التي تنشط فيها. يتوقّف برنامج التدقيق المُعدّة على فعالية نظام الرقابة الداخلية. كما يُمكن لمحافظ الحسابات الاستعانة بتقارير المدققين الداخليين والمدققين الخارجيين المتعاقدين.

6.3 التوصية رقم 06: تدقيق الحسابات:

تُعالج التوصية رقم 06 الواجبات المهنية للمدقق المتعلقة باستعماله لمختلف الآليات الفنية للتدقيق، كتقنيات السبر المستعملة في العمليات الإحصائية والطرق التحليلية لمراجعة مختلف البنود المسجلة في القوائم المالية. من واجبات محافظ الحسابات تحديد النسب المئوية الدنيا التي على أساسها يُكيّف الأخطاء على أنّها جوهرية أم لا، وذلك احتراماً لمبدأ الأهمية النسبية.

4. استراتيجية اعتماد الجرائر للمعايير الدولية للتدقيق (ISA)

يعتبر القانون 01-10 المؤرّخ في 29 جويلية 2010 أوّل نصّ أشار لمفهوم معايير التدقيق (الجريدة الرسمية العدد 42، 2010، صفحة 8). حيث نصّت المادة 35 منه على أنه مع مراعاة احترام معايير التدقيق والواجبات المهنية المعتمدة من قبل وزير المالية، يحدد محافظ الحسابات نطاق وطرق تنفيذ ومتابعة مهمته في مراقبة الحسابات القانونية وفقاً للمقتضيات المرجعية المحددة في دفتر الشروط الذي قدم من خلاله عرضه.

هذا ما دفع بالسلطات العليا للبلاد إلى فتح ورشة لإعداد مرجعية لتدقيق القوائم المالية تكون مستوحاة من المعايير الدولية للتدقيق (ISA). لتحقيق ذلك عيّن السيّد وزير المالية فوج عمل يتكوّن من خبراء محاسبين، لا يزالون يعملون على إعداد المعايير الجزائرية للتدقيق (NAA). تستند هذه المعايير بشكل كبير إلى المعايير الدولية للتدقيق (ISA) (قمازي نجوم، عميرش إيمان، 2023، صفحة 247). كل معيار تدقيق جزائري يحمل نفس الرقم المخصص للمعيار الدولي للتدقيق الذي يستند إليه. تستهدف هذه المعايير جميع أشكال مهامّ التدقيق القانونية كانت أو تعاقدية.

منذ سنة 2016 إلى يومنا هذا، أعدّ فوج العمل ثلاثة وعشرون معيار جزائري للتدقيق (NAA)، من بين الستة وثلاثون معيار المتوقع إصدارها، نسبة للمعايير الدولية للتدقيق (ISA)، ومعياريّن لإدارة الجودة (NAGQ).

تتمّ عملية نشر المعايير الجزائرية للتدقيق (NAA)، بموجب مقررات صادرة عن وزارة المالية، عبر مراحل زمنية مختلفة منذ سنة 2016 إلى غاية اليوم كما يلي:

1.4 مقرر وزارة المالية رقم 02 المؤرخ في 04 فبراير 2016:

وضعت وزارة المالية حيز التنفيذ، بتاريخ 04 فبراير 2016، أربعة معايير جزائرية للتدقيق (NAA)، كما يلي:

1.1.4 المعيار الجزائري للتدقيق 210 "اتفاق حول أحكام مهمة التدقيق": يعالج واجبات المدقق للاتفاق مع الإدارة وعند الاقتضاء مع مسيري الكيان، حول أحكام مهمة التدقيق (مقرر وزارة المالية رقم 2، 2016، صفحة 5). ويتعين على المدقق تحرير رسالة مهمة وفق النموذج المرفق بالمعيار يُحدّد من خلالها هوية الطرفين، موضوع المهمة، مُدّتها وواجبات كلّ طرف.

2.1.4 المعيار الجزائري للتدقيق 505 "التأكيدات الخارجية": يتناول استعمال المدقق لإجراءات التأكيد الخارجية بهدف الحصول على عناصر مقنعة ذات دلالة ومصداقية (مقرر وزارة المالية رقم 2، 2016، صفحة 14). يُبين المعيار كيفية تحرير رسائل طلب التأكيدات الخارجية بنماذجها الثلاث وكيفية التعامل في حالة عدم الحصول على جواب أو الحصول على جواب لا يتضمّن عناصر مقنعة.

3.1.4 المعيار الجزائري للتدقيق 560 "أحداث تقع بعد إقفال الحسابات والأحداث اللاحقة": يتطرق إلى التزامات المدقق اتّجاه الأحداث اللاحقة لإقفال الحسابات في إطار تدقيق الكشوف المالية (مقرر وزارة المالية رقم 2، 2016، صفحة 20). يحدّد المعيار واجبات المدقق في حالة ملاحظة أحداث لاحقة لتاريخ إقفال الحسابات تتعلق بالسنة المقفلة وكيفية التعامل معها، سواء كانت جوهرية أو غير جوهرية.

4.1.4 المعيار الجزائري للتدقيق 580 "التصريحات الكتابية": يُبين إجراءات حصول المدقق على التصريحات الكتابية من طرف الإدارة، في إطار تدقيق الكشوف المالية (مقرر وزارة المالية رقم 2، 2016، صفحة 25). باعتبار الإدارة هي المسؤولة عن إعداد القوائم المالية يطلب منها المدقق عن طريق تصريحات كتابية تأكيد أو نفي بعض المعلومات الجوهرية عددية كانت أم وصفية.

2.4 مقرر وزارة المالية رقم 150 المؤرخ في 11 أكتوبر 2016:

وضعت وزارة المالية حيز التنفيذ، بتاريخ 11 أكتوبر 2016، أربعة معايير جزائرية للتدقيق (NAA)، كما يلي:

1.2.4 المعيار الجزائري للتدقيق 500 "العناصر المقنعة": يوضح مفهوم العناصر المقنعة في إطار تدقيق الكشوف المالية (مقرر وزارة المالية رقم 150، 2016، صفحة 7). ويعالج واجبات المدقق

فيما يتعلق بوضع حيز التنفيذ إجراءات التدقيق قصد الحصول على عناصر مقنعة كافية ومناسبة تؤدّي إلى نتائج معقولة يستند عليها لتأسيس رأيه.

2.2.4) المعيار الجزائري للتدقيق 300 "تخطيط تدقيق الكشوف المالية": يخص هذا المعيار التدقيقات المتكررة. وهو يدرس التزامات المدقق فيما يخص التخطيط لتدقيق الكشوف المالية (مقرّر وزارة المالية رقم 150، 2016، صفحة 24). يستوجب تخطيط التدقيق إعداد إستراتيجية عامة للتدقيق وبرنامج عمل يتوافق مع حجم المهمة.

3.2.4) المعيار الجزائري للتدقيق 510 "مهام التدقيق الأولية - الأرصدة الافتتاحية": يعالج واجبات المدقق للتأكد من سلامة وثبات مبالغ الأرصدة الافتتاحية المبينة في الكشوف المالية في إطار مهمة التدقيق الأولية (مقرّر وزارة المالية رقم 150، 2016، صفحة 36). كما يُحصى التعهّدات والالتزامات المسجلة خارج الميزانية. يقوم بذلك بمراعاة الطرق المحاسبية المعتمدة لعرض الكشوف المالية.

4.2.4) المعيار الجزائري للتدقيق 700 "تأسيس الرأي وتقرير التدقيق للكشوف المالية": يعالج الالتزامات التي يجب أن يمثل إلها المدقق بخصوص إبداء رأيه حول الكشوف المالية (مقرّر وزارة المالية رقم 150، 2016، صفحة 49). كما يُحدّد شكل ومضمون تقرير المدقق والبيانات الدّنيا التي يجب أن يتضمّنهما والطريقة التي يُصيغ بها رأيه وكذا آجال إيداع التقرير لدى إدارة الكيان موضوع التدقيق.

3.4 مقرّر وزارة المالية رقم 23 المؤرخ في 15 مارس 2017:

وضعت وزارة المالية، حيز التنفيذ بتاريخ 15 مارس 2017، أربعة معايير جزائرية للتدقيق (NAA)، كما يلي:

1.3.4) المعيار الجزائري للتدقيق 520 "الإجراءات التحليلية": يعالج الإجراءات التحليلية التي يستخدمها المدقق لتحديد العمليات أو الأحداث غير الاعتيادية وتقييم المخاطر قصد تعيين الواجبات المطلوبة (مقرّر وزارة المالية رقم 23، 2017، صفحة 6). تُمثّل الإجراءات التحليلية تقنية مراقبة لتقدير المعلومات المالية من خلال مقاربتها مع معلومات مالية أخرى ومعلومات غير مالية.

2.3.4) المعيار الجزائري للتدقيق 570 "استمرارية الاستغلال": يُعالج الإجراءات التي يقوم بها المدقق للتأكد من تطبيق إدارة الكيان لفرضية استمرارية الاستغلال في إعداد الكشوف المالية

(مقرر وزارة المالية رقم 23، 2017، صفحة 10). يُفترض بأن الكيان مستمر في نشاطه في المستقبل المتوقع، مما يجعله يُعدّ الكشف المالية على أساس هذه الفرضية.

3.3.4) المعيار الجزائري للتدقيق 610 "استخدام الأعمال المدققين الداخليين": يُعالج شروط وحالات استخدام المدقق الخارجي لتفاريق المدققين الداخليين، إذا تبين له أن وظيفة التدقيق الداخلي بإمكانها أن تكون ذات دلالة للقيام بمهمته (مقرر وزارة المالية رقم 23، 2017، صفحة 17). لا يعالج هذا المعيار الحالات التي يقدم فيها الأعضاء الفرديين للتدقيق الداخلي المساعدة المباشرة للمدقق الخارجي في أداء إجراءات التدقيق.

4.3.4) المعيار الجزائري للتدقيق 620 "استخدام أعمال الخبير المعين من طرف المدقق": يُعالج واجبات المدقق عندما يستعين بخبير خارجي يختاره للقيام بمراقبة خاصة تتطلب خبرة في ميدان آخر غير المحاسبة والتدقيق (مقرر وزارة المالية رقم 23، 2017، صفحة 23). يُحدّد المعيار الحالات التي تستوجب الاستعانة بالخبير الخارجي وإجراءات تعيينه والاتفاق المسبق معه على موضوع الخبرة الفنية وكذا طريقة الأخذ باستنتاجات ذلك الخبير.

4.4 مقرر وزارة المالية رقم 77 المؤرخ في 24 سبتمبر 2018:

وضعت وزارة المالية، حيّز التنفيذ بتاريخ 24 سبتمبر 2018، أربعة معايير جزائية للتدقيق (NAA)، كما يلي:

1.4.4) المعيار الجزائري للتدقيق 230 "وثائق التدقيق": يُعالج مسؤولية المدقق بخصوص توثيق عملية تدقيق الكشف المالية (مقرر وزارة المالية رقم 77، 2018، صفحة 5). تُجسّد الوثائق والبيانات في ملفات العمل التي يُعدّها ويحتفظ بها في إطار أدائه لمهامّ التدقيق. وتتشكل من إجراءات التدقيق المنجزة، العناصر المقنعة المجمعة والنتائج التي توصّل إليها المدقق.

2.4.4) المعيار الجزائري للتدقيق 501 "العناصر المقنعة - اعتبارات خاصة": يعالج الإجراءات الخاصة بتجميع العناصر المقنعة المتعلقة بوضعية المخزونات عند تاريخ الجرد (مقرر وزارة المالية رقم 77، 2018، صفحة 12). يُحدّد المدقق القضايا والمنازعات التي تُلزم الكيان والتي قد ينجم عنها مخاطر تؤدّي إلى اختلالات معتبرة، كما يسهر على عرض وتبليغ المعلومات القطاعية الجوهرية.

3.4.4) المعيار الجزائري للتدقيق 530 "السبر في التدقيق": يُعالج طريقة استخدام السبر الإحصائي وغير الإحصائي لتحديد واختيار العينات (مقرر وزارة المالية رقم 77، 2018، صفحة 17). يضع المدقق إجراءات لفحص العينات واختيارها ومراجعة نتائج السبر وتقييمها. يهدف

المدقق من ذلك إلى الحصول على قاعدة بيانات مقنعة لاستخلاص الاستنتاجات حول المجتمع الإحصائي للعينة.

4.4.4) المعيار الجزائري للتدقيق 540 "تدقيق التقديرات المحاسبية بما فيها التقديرات المحاسبية للقيمة الحقيقية والمعلومات الواردة المتعلقة بها": يُعالج واجبات المدقق المرتبطة بالتقديرات المحاسبية للقيمة الحقيقية والمعلومات الواردة المتعلقة بها، في إطار تدقيق الكشوف المالية (مقرر وزارة المالية رقم 77، 2018، صفحة 23). يُحدّد الواجبات المطلوبة، بخصوص المخاطر التي تُنتج اختلالات جوهرية تتعلق بالتقديرات المحاسبية الفردية. كما تكشف عن مؤشرات التحيز المحتملة التي تكون قد استعملتها الإدارة.

5.4 مقرر وزارة المالية رقم 121 المؤرخ في 01 جوان 2024:

وضعت وزارة المالية، حيّز التنفيذ بتاريخ 01 جوان 2024، معيار جزائري واحد للتدقيق (NAA) ومعايير لإدارة الجودة (NAGQ)، كما يلي:

1.5.4) المعيار الجزائري للتدقيق 220 "إدارة الجودة لتدقيق الكشوف المالية": يعالج مسؤوليات المدقق المتعلقة بإدارة الجودة عند تدقيق الكشوف المالية وكذا المسؤوليات ذات الصلة بالقواعد الأخلاقية لممارسة المهنة (مقرر وزارة المالية رقم 121، 2024، صفحة 25). يحب على المدقق اعتماد نظام لإدارة جودة التدقيق أو الفحوصات المحدودة للكشوف المالية أو مهام التأكيد الأخرى أو الخدمات ذات الصلة.

2.5.4) المعيار الجزائري لإدارة الجودة 1 "إدارة الجودة من طرف المكاتب التي تقوم بإجراءات تدقيقات أو فحوصات محدودة للكشوف المالية أو مهام التأكيد الأخرى أو الخدمات ذات الصلة": يُعالج التزامات مكتب التدقيق بتصميم ووضع وتشغيل نظام لإدارة الجودة للتدقيق أو الفحص المحدود للكشوف المالية أو مهام التأكيد الأخرى أو المهام ذات الصلة (مقرر وزارة المالية رقم 121، 2024، صفحة 6). يجب أن يكون المهني المسؤول عن المكتب ومستخدميه على دراية بالمسؤوليات المرتبطة بإجراءات إدارة الجودة على مستوى المكتب وبتلك المتعلقة بالمهام المعنية وفقا للمعيار الجزائري للتدقيق 220.

3.5.4) المعيار الجزائري لإدارة الجودة 2 "فحوصات جودة المهمات": يُعالج شروط تأهيل المسؤول عن مراجعة جودة المهمة وإجراءات تعيينه وكذا مسؤولياته المتعلقة بإنجاز وتوثيق مراجعة جودة المهمة (مقرر وزارة المالية رقم 121، 2024، صفحة 18). يُطبّق هذا المعيار بالتوازي

مع قواعد أخلاقيات المهنة وينطبق على جميع المهّمات التي تتطلّب إجراء مراجعة لجودتها وفقا لمعيار إدارة الجودة 1.

6.4 مقرر وزارة المالية رقم 212 المؤرّخ في 18 نوفمبر 2024:

وضعت وزارة المالية، حيّز التنفيذ بتاريخ 18 نوفمبر 2024، ثلاثة معايير جزائرية للتدقيق (NAA)، كما يلي:

1.6.4 المعيار الجزائري للتدقيق 701: "الإبلاغ عن المسائل الجوهرية للتدقيق في تقرير المدقّق المستقل": يُعالج المسؤولية التي تقع على عاتق المدقق في ما يخصّ الإبلاغ عن المسائل الجوهرية في تقريره (مقرّر وزارة المالية رقم 212، 2024، صفحة 44). كما يتناول كيفة بناء المدقق لأحكامه بشأن المسائل الواجب الإبلاغ عنها وكذا شكل ومحتوى هذا التقرير. يُعرّف المعيار المسائل الجوهرية التي تكتسي أهمية بالغة عند تدقيق الكشوف المالية للفترة موضوع التدقيق، حسب تقدير الحكم المهني للمدقق.

2.6.4 المعيار الجزائري للتدقيق 705: "التعبير عن الرأي المعدّل في تقرير المدقّق المستقل": يُعالج مسؤولية المدقق في ما يخص إصدار تقرير مناسب في الحالات التي يتوصّل فيها إلى أن تعديل الرأي ضروري في تقريره عن الكشوف المالية (مقرّر وزارة المالية رقم 212، 2024، صفحة 51). يتضمّن المعيار كيفة صياغة الرأي المعدّل وشكل ومضمون تقرير المدقق. كما تبقى جميع الالتزامات المحدّدة وفق المعيار الجزائري للتدقيق 700 نافذة بالنسبة لتقرير الرأي المعدّل.

3.6.4 المعيار الجزائري للتدقيق 706: "فقرات الملاحظة والفقرات المتعلقة بنقاط أخرى في تقرير المدقّق المستقل": يُعالج مسؤولية المدقق في تقدير الحالات التي تستدعي الإشارة في تقريره إلى نقطة أو نقاط هامّة معروضة في الكشوف المالية والتي تُعتبر أساسية لفهمها (مقرّر وزارة المالية رقم 212، 2024، صفحة 67). يُطبّق المعيار أيضا بالنسبة لكل نقطة أخرى غير معروضة في الكشوف المالية، التي يجب لفت انتباه مستعملي تقرير التدقيق عنها، لما لها من دلالة فيما يخصّ مسؤولية المدقق وتقرير التدقيق.

7.4 مقرر وزارة المالية رقم 249 المؤرّخ في 28 ديسمبر 2024:

وضعت وزارة المالية، حيّز التنفيذ بتاريخ 28 ديسمبر 2024، ثلاثة معايير جزائرية للتدقيق (NAA)، كما يلي:

1.7.4) المعيار الجزائري للتدقيق 240: "مسؤوليات المدقق فيما يتعلق بالغش عند تدقيق الكشوف المالية": يُعالج مسؤوليات المدقق المتعلقة بالغش أثناء تدقيق الكشوف المالية (مقرّر وزارة المالية رقم 249، 2024، صفحة 7). يُولي المدقق أهمية بالغة لحالات الغش التي ينشأ عنها اختلالات معتبرة في الكشوف المالية، بما فيها الناتجة عن إعداد معلومات مالية كاذبة وتلك الناجمة عن اختلاس الأصول.

2.7.4) المعيار الجزائري للتدقيق 320: "الأهمية النسبية عند تخطيط وتنفيذ التدقيق": يُعالج تطبيق مفهوم الأهمية النسبية عند تخطيط وتنفيذ تدقيق الكشوف المالية (مقرّر وزارة المالية رقم 249، 2024، صفحة 21). يُحدّد مفهوم الأهمية النسبية المرجع المحاسبي المُطبّق، وهو يُساعد على تقييم تأثير الاختلالات المكتشفة أثناء التدقيق. يهتم أيضا بتلك غير المُصرّح بها في الكشوف المالية إن وُجدت، وفقا للمعيار الجزائري للتدقيق 450 "الاختلالات المكتشفة خلال التدقيق".

3.7.4) المعيار الجزائري للتدقيق 450: "الاختلالات المكتشفة خلال التدقيق": يُعالج التزامات المدقق المتعلقة بتقييم تأثير الاختلالات المكتشفة في الكشوف المالية أثناء عملية التدقيق (مقرّر وزارة المالية رقم 249، 2024، صفحة 28). يجب على المدقق أن يولي الأهمية لتقييم تأثير الاختلالات المحتملة غير المصحّحة على الكشوف المالية.

5. تحليل النتائج

من خلال عرض السيرورة التاريخية لمهنة التدقيق المالي في الجزائر، يتبيّن بأنّها لم تتطوّر بصفة مضطّردة مع تطوّر المعايير الدولية لتنظيم مهنة المحاسبة والتدقيق. ولم تعرف مهنة المحاسبة والتدقيق وجودا حقيقيا كمهنة حرة إلاّ منذ سنة 1991. وهو هذا ما يؤكّد صحّة الفرضية الأولى.

اتّسمت مرحلة ما قبل الإصلاحات بغياب تامّ لتطبيق مرجعية للتدقيق المالي واضحة المعالم. ولم يكن مفهوم معايير التدقيق شائعا في الجزائر آنذاك. ولسدّ هذا الفراغ أصدرت وزارة الاقتصاد قرارا ينصّ على الواجبات المهنية الدّنيا التي يجب على محافظ الحسابات الالتزام بها عند تأدية مهامّه في شكل ستة وصايا. وهذا ما ينفي صحّة الفرضية الثّانية.

تبنّت الجزائر استراتيجية لإصلاح مرجعية التدقيق المالي تمخّض عنها اعتماد المعايير الجزائرية للتدقيق (NAA) المستلهمة من المعايير الدولية للتدقيق (ISA). تتمّ عملية نشر هذه المعايير ببطء شديد، عن طريق مقرّرات صادرة عن وزارة المالية غير منشورة في الجريدة الرسمية،

مما يؤثر سلبا على قوتها القانونية. كما أنّ هذه المعايير لا تُوافق تماما حجم الكيانات المتوسطة والصغيرة المكونة للنسيج الاقتصادي. كلّ ذلك يُؤكّد عدم نجاعة الاستراتيجية المعتمدة من طرف الجزائر لإصلاح مرجعية تدقيق القوائم المالية. وهذا ما ينفي صحّة الفرضية الثالثة.

6. خاتمة

من خلال هذا البحث تمّ التوصل إلى نتائج تُعتبر بمثابة الأجوبة على السؤال الرئيس للإشكالية والتي من خلالها تمّ اختبار الفرضيات. خلص البحث إلى أنّ سيرورة تطوّر مهنة التدقيق المالي لم تُسائر تطوّر المعايير الدولية لتنظيم المهنة. كما أنّ الجزائر لم تتبنّى قبل الإصلاحات مرجعية لتدقيق القوائم واضحة المعالم. بل اكتفت بتطبيق توصيات صادرة عن وزارة الاقتصاد بموجب مقرر تَضَمّن جملة من التوجيهات يلتزم محافظ الحسابات بتطبيقها عند تدقيق الكشوف المالية. انعكس ذلك سلبا على جودة التدقيق، الأمر الذي تطلّب إصلاح مرجعية تدقيق القوائم المالية. تمّ ذلك وفق استراتيجية تمخّض عنها إعداد المعايير الجزائرية للتدقيق (NAA)، المستوحاة من المعايير الدولية للتدقيق (ISA).

منذ سنة 2016 إلى يومنا هذا، لم يصدر سوى ثلاثة وعشرون معيار جزائري للتدقيق (NAA)، من بين الستة وثلاثون معيار المتوقع إصدارها، نسبة للمعايير الدولية للتدقيق (ISA)، ومعايير لإدارة الجودة (NAGQ). وهذا ما يُبيّن البطء الكبير الذي تشهده عملية نشر المعايير. إنّ صدور المعايير الجزائرية للتدقيق (NAA)، بموجب مقررات صادرة عن وزارة المالية، دون نشرها في الجريدة الرسمية، يُضعف من حجّتها القانونية أمام القضاء وأمام الغير. أمّا بالنسبة للتكوين، لم تواكب لجنة التكوين لدى المجلس الوطني للمحاسبة عملية نشر المعايير الجزائرية للتدقيق (NAA) ببرامج تدريب لفائدة محافظي الحسابات. وُجدت المعايير الدولية للتدقيق (ISA) تُطبّق على الكيانات كبيرة الحجم وذات الحسابات المدمجة المقيّدة في البورصة. وكان بالإمكان اعتماد المعايير الدولية للتدقيق للكيانات الصغيرة ومتوسطة الحجم التي تتناسب إلى حدّ كبير مع حجم المؤسسات المكونة للنسيج الاقتصادي الجزائري.

يدلّ ذلك على عدم نجاعة الاستراتيجية المعتمدة من طرف الجزائر لإصلاح مرجعية تدقيق القوائم المالية. ويهدف صياغة استراتيجية ناجعة تُساعد على اعتماد مرجعية جيّدة لتدقيق القوائم المالية تُناسب المحيط البيئي الاقتصادي يتمّ اقتراح المقترحات الآتية :

- مواءمة المعايير المعتمدة مع المعايير الدولية لتدقيق للكيانات الصغيرة ومتوسطة الحجم؛
- إشراك الأساتذة الجامعيين المتخصصين في فريق العمل المكلف بإعداد معايير التدقيق؛
- الإسراع في عملية إصدار ونشر معايير التدقيق وفق رزنامة مضبوطة والعمل على احترامها؛
- العمل على نشر المعايير المنشورة في أوساط المهنيين وفق برامج تكوين دائمة؛
- تحديد مدة زمنية لبداية سريان المعيار لتمكين عملية نشره على أوسع نطاق؛
- نشر المقررات المتضمنة للمعايير في الجريدة الرسمية لاكتسابها الحجية القانونية اللازمة؛
- الفصل ما بين المعايير الجزائية للتدقيق (NAA) ومعايير إدارة الجودة (NAGQ)؛
- العمل على رقمنة إجراءات التدقيق المالي بهدف مساهمة التحول الرقمي.

7. قائمة المراجع :

1.7 المراجع العربية:

أ. المجلات:

- دادي عدون ناصر . تلاهوبري رايح(2008)، نظرة حول التدقيق المالي في الجزائر في ظل التغيرات الاقتصادية الداخلية والخارجية، مجلة الإصلاحات الاقتصادية والتكامل في الاقتصاد العالمي، المجلد 2، العدد 4.
- رشيد سفاحلو وعاشور كتوش(2017)، مهام وتقارير محافظ الحسابات في الجزائر، مجلة الإقتصاد الجديد، المجلد 8، العدد 1.
- قمازي نجوم، عميرش إيمان(2023)، معايير التدقيق الجزائرية ومدى توافقها مع المعايير الدولية للتدقيق، مجلة معهد العلوم الإقتصادية، المجلد 26، العدد 1.

ب. الجرائد والمقررات الرسمية:

- الجريدة الرسمية، العدد 02، المؤرخة في 30 جانفي 1963.
- الجريدة الرسمية، العدد 110، المؤرخة في 31 ديسمبر 1969.
- الجريدة الرسمية، العدد 10، المؤرخة في 04 مارس 1980.
- الجريدة الرسمية، العدد 15، المؤرخة في 26 فبراير 1992.
- الجريدة الرسمية، العدد 97، المؤرخة في 20 نوفمبر 1997.
- الجريدة الرسمية، العدد 2، المؤرخة في 13 جانفي 1988.

- الجريدة الرسمية، العدد 20، المؤرخة في 01 ماي 1991.
- الجريدة الرسمية، العدد 52، المؤرخة في 26 جويلية 2005.
- الجريدة الرسمية، العدد 78، المؤرخة في 31 ديسمبر 2009.
- الجريدة الرسمية، العدد 64، المؤرخة في 11 أكتوبر 2006.
- الجريدة الرسمية، العدد 42، المؤرخة في 11 جويلية 2010.
- مقرر وزارة المالية رقم 02 المؤرخ في 04 فبراير 2016.
- مقرر وزارة المالية رقم 150 المؤرخ في 11 أكتوبر 2016.
- مقرر وزارة المالية رقم 23 المؤرخ في 15 مارس 2017.
- مقرر وزارة المالية رقم 77 المؤرخ في 24 سبتمبر 2018.
- مقرر وزارة المالية رقم 121 المؤرخ في 01 جوان 2024.
- مقرر وزارة المالية رقم 212 المؤرخ في 18 نوفمبر 2024.
- مقرر وزارة المالية رقم 249 المؤرخ في 28 ديسمبر 2024.

2.7 المراجع الأجنبية:

- Necib Redjem(1987)., L'entreprise publique Algérienne (socialisme et participation), OPU, Algérie.
- Nacer-Eddine Sadi & Ali Mazouz(1993)., La pratique du commissariat aux comptes en Algérie, Tome I, SNC, Algérie.