المعايير الأساسية لإعداد تقرير محافظ الحسابات وعناصره وفقا للقانون 10-01

أ. مفيد عبداللاوي

أستاذ بكلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

جامعة الوادي

تمهيد:

يقوم عمل المراجع على إعداد التقرير الذي يعتبر حوصلة لما قام به من عمليات فحص ورقابة ولما سجله من نقاط سواء كانت إيجابية أو سلبية، وسيتوجه هذا التقرير إلى مستخدمي المعلومات المالية الذي يعبر لهم عن المركز المالي للكيان محل المراجعة من خلال دراسة ما جاء في هذا التقرير.

فما هي المعايير التي من خلالها يعد هذا التقرير وما هي خصائصه وأهم عناصره؟

I. معايير إعداد التقرير وخصائصه الرئيسية

تقوم عملية إعداد التقرير باختلاف أنواعه، على عدة أسس ومعايير، إضافة إلى تضمينه عدة عناصر أساسية.

سنتحدث في هذه النقطة على معايير إعداد التقارير وأهم الخصائص المتعلقة به.

I. 1. معايير إعداد التقرير

وتتضمن معايير إعداد التقرير العناصر الآتية:[1]

1- يجب أن يوضح التقرير ما إذا كانت القوائم المالية قد تم تصويرها وعرضها وفقًا للقواعد والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها (المقبولة قبولاً عامًا).
2- يجب أن يوضح التقرير مدى ثبات المشروع على إتباع هذه المبادئ والقواعد المحاسبية المتعارف عليها، وما إذا كانت القواعد التي طبقت في الفترة الجارية مطابقة لتلك التي كانت مستخدمة في الفترات السابقة.

(1) محمد سمير الصبان، **نظرية المراقبة وآليات التطبيق**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2002، ص، ص: 83، 84.

3- يجب أن تفصح القوائم المالية عن المركز المالي ونتيجة النشاط بطريقة ملائمة، وإلاّ فيجب أن يتضمن التقرير الإيضاحات اللازمة.

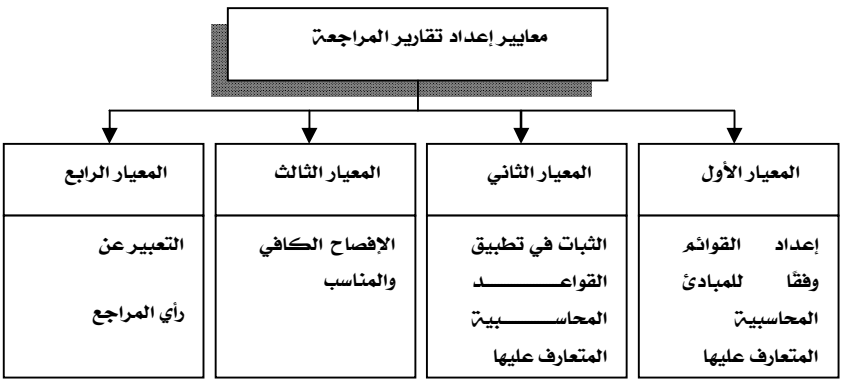
4- يجب أن يشمل التقرير على إبداء الرأي في القوائم المالية كوحدة واحدة.

وفي حالة عدم تمكن المراقب من إبداء مثل هذا الرأي فيجب أن يذكر الأسباب، وفي جميع الحالات يجب أن يذكر مراقب الحسابات في تقريره مدى وطبيعة عمليات الفحص التي قام بها، ودرجة المسؤولية التي يأخذها على كاهله.

ومن الملاحظ أن هذه المعايير تحدد الخطوط العريضة التي يسترشد بها مراجع الحسابات عند إعداد تقريره الذي يتضمن رأيه المحايد فيما يتعلق بالقوائم المالية الختامية، حيث أنّها تعتمد إلى درجة كبيرة عند تطبيقها على التقرير (الحكم الشخصي)، ومن ثم فإن مدى سلامة تطبيق من مزاولته للمهنة ومن متابعته للتوصيات التي تصدرها الهيئات العلمية والمهنية والدراسات والبحوث في هذا الصدد في مختلف الدول وكذلك الكتب والدوريات التي تتناول الاتجاهات الحديثة في مجال مراقبة الحسابات، وقد أدى ذلك إلى صدور بعض التشريعات في العديد من الدول لمساعدة مراقبي الحسابات فيها على حسن تطبيق تلك المعايير.

وسنحاول بيان هذه المعايير من خلال الشكل الموالي:

الشكل رقم (01): يوضح معايير إعداد تقارير المراجعة



المصدر: من إعداد الباحث، بناء على ما سبق.

I. 2. الخصائص الأساسية للتقرير

لتقرير المراجع عدة خصائص، سنبين أهمها فيما يلي:[2]

- ✓ يعتبر تقرير المراجع بمثابة حلقة الصلة بينه وبين الجهات التي تتم المراجعة من أجلها، وهم مجلس إدارة المنشأة وكبار المسؤولين فيها وحملة الأسهم والجهات الحكومية، وفي كثير في الأحيان يعتبر تقرير مراجع الحسابات هو وسيلة الاتصال الرئيسية بينه وبين بعض كبار العاملين في المنشأة، وغالبًا ما يتم الحكم على المراجع بالرجوع إلى تقريره على القوائم المالية .
- ✓ ينبغي أن يتذكر المراجع المسؤول عن الفحص دائمًا عند إعداده للتقرير استخدام المعلومات الواردة فيه، ومن الضروري إعداده في وقت مبكر بعد إقفال حسابات المنشأة كلما كان ذلك ممكنًا، ويجب أن يكون التقرير منظمًا ومعروضًا بطريقة سليمة، وينطوي على الحقائق الهامة والمعبرة والمفيدة، دون أن يشتمل على أية تفاصيل غير ضرورية، ويسمح هذا العرض المنظم والمحدد للتقرير للقارئ بفهمه بسهولة والوصول إلى النتائج السليمة منه.
- ✓ يجب أن لا تكون الملاحظات الموضوعة غامضة، بل تكون العبارات مختصرة وشاملة، ويتحقق ذلك عن طريق عرض التعليقات والنتائج في جمل مختصرة وبسيطة مع الابتعاد عن استخدام المصطلحات الفنية كلما كان ذلك ممكنًا.
- ✓ يجب أن يكون تقرير المراجع مدعمًا بأوراق ووثائق تمنع من التأويل والتحريف، كما يجب عليه المحافظة على هذه الوثائق من الضياع.

II. عناصر التقرير

يتكون التقرير من عدّة عناصر وسنتكلم عن العناصر الأساسية على النحو التالي:[3]

1- **عنوان التقرير:** ينبغي أن يحتوي التقرير على العنوان المناسب ويفضل إدراج السنة المالية محل المراجعة في العنوان.

(2) جميلة الجوزي،مفيد عبداللاوي، **الإجراءات المالية والعملية للمراجعة الخارجية، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية**، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الوادي، العدد الخامس، 2012، ص، ص: 224، 225.

(3) حسين أحمد دحدوح، حسين يوسف القاضي، **مراجعة الحسابات المتقدمة الإطار النظري والإجراءات العملية**، الجزء الأول، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الأردن، الطبعة الأولى، 2009، ص- ص: 113-115.

2- **الجهة التي يوجه إليه التقرير:** ينبغي أن يوجه تقرير المراجع بشكل مناسب حسب متطلبات ظروف الارتباط بالمراجعة ويوجه التقرير عادة إما إلى المساهمين أو إلى مجلس إدارة الشركة موضوع المراجعة.

3- **الفقرة التمهيدية:** ينبغي أن يحدد تقرير المراجع البيانات المالية التي تم مراجعتها وتاريخها والفترة الزمنية التي تغطيها هذه البيانات المالية ، فضلاً عن ذلك يجب أن يبين المراجع في التقرير أن القوائم المالية وإعدادها من مسؤولية إدارة الشركة وإن دوره ينحصر في إبداء الرأي في عدالة هذه القوائم وأن يشير إلى ملخص السياسات المحاسبية الهامة والإيضاحات التفسيرية الأخرى.

4- **مسؤولية الإدارة عن البيانات المالية :** يجب أن يبين رأي المراجع أن الإدارة مسؤولة عن الإعداد والعرض العادل للبيانات حسب إطار إعداد التقارير المالية المطبق وأن هذه المسؤولية تشمل ما يلي:

أ- التصميم والتنفيذ والمحافظة على الرقابة الداخلية الخاصة بالإعداد والعرض العامل للبيانات المالية الخ آلية من الأخطاء الجوهرية سواء بسبب الاحتيال أو الخطأ.

ب- اختبار وتطبيق السياسات المحاسبية الهامة.

ج- عمل تقديرات محاسبية معقولة في ظل الظروف ويجب أن يبين تقرير المراجع أن مسؤولية المراجع هي إبداء رأي حول البيانات بناء على المراجعة، كما يجب أن يبين التقرير أنّه تم إجراء المراجعة، حسب قوانين المهنة، وكما يجب أن يوضح التقرير أنّه تم إجراء كذلك أن هذه المعايير تتطلب أن يتمثل المراجع للمتطلبات الأخلاقية وأن على المراجع تخطيط وأداء المراجعة للحصول على تأكيد معقول بشأن ما إذ كانت البيانات المالية خ آلية من الأخطاء الجوهرية فضلاً عن ضرورة أن يصف التقرير المالي:

- ✓ المراجعة تضمن أداء إجراءات للحصول على أدلة مراجعة بشأن الإفصاحات في البيانات المالية .
- ✓ الإجراءات المختارة تعتمد على حكم المراجع بما في ذلك من تقسيم مخاطر الأخطاء الجوهرية في البيانات المالية سواء كانت سبب الاحتيال أو الخطأ وعند إجراء هذه التقييمات للمخاطر على المراجع الأخذ بعين الاعتبار الرقابة الداخلية الخاصة بإعداد المنشأة وعرضها العادل للبيانات المالية من أجل تصميم إجراءات مراجعة مناسبة في ظل الظروف ولكن ليس لغرض إبداء الرأي حول فاعلية الرقابة الداخلية وبالاقتران مع

مراجعة البيانات المالية فإن على المراجع حذف العبارة التي مفادها أن اعتبار المراجعة للرقابة الداخلية ليس لغرض إبداء رأي حول فاعلية الرقابة الداخلية.

د- المراجعة تشمل كذلك ملاءمة السياسة المحاسبية المستخدمة ومعقولية التقديرات المحاسبية التي أجرتها الإدارة وكذلك العرض الشامل للبيانات المالية كما ينبغي على المراجع أن يبين في تقريره أنّه يعتقد أن أدلة المراجعة التي حصل عليها كافية ومناسبة لتوفير أساس لرأيه.

5- **فقرة الرأي:** يجب أن يبين تقرير المراجع بوضوح رأيه بعدالة الإفصاح في القوائم المالية وأن القوائم المالية تمثل مع المتطلبات القانونية ويمكن أن يتم استخدام تغير للعدالة مثل تمثل بصورة صادقة وعادلة أو تمثل بعدالة من النواحي الجوهرية كافة ويتم تحديد إطار إعداد التقارير والقوائم المالية بوساطة المبادئ المحاسبية المقبولة عمومًا.

إضافة لإبداء الرأي من قبل المراجع حول الصورة الصادقة والعادلة وقد يحتاج المراجع إلى إبداء الرأي فيما إذا كانت القوائم المالية تتفق مع القوانين والأنظمة المعمول بها.

6- **تاريخ التقرير:** يؤرخ التقرير بتاريخ اكتمال العمل الميداني ويبين هذا التاريخ أن مراجع الحسابات قد أخذ في الحسبان تأثير الأحداث الواقعة حتّى ذلك التاريخ في القوائم المالية وتقرير المراجع.

7- **عنوان المراجع:** يجب أن يذكر المراجع اسم المؤسسة أو الموقع والذي يمثل مكان وجود مكتب المراجع.

8- **توقيع المراجع:** يجب أن يوقع التقرير باسم منشأة المراجعة أو بالاسم الشخصي للمراجع أو بكليهما حسب الحالة.

III. أنواع التقارير

يختلف رأي محافظ الحسابات عند انتهائه من إعداد تقريره باختلاف النتائج المتحصل عليها، مما يعني أن هناك أنواع عدة لهذه التقارير.

1. التقرير النظيف:

وهو التقرير الذي يتضمن رأيا نظيفا أو غير متحفظ أو غير مقيد، ويبين هذا التقرير أن القوائم المالية تمثل بعدالة المركز المالي ونتائج الأعمال طبقًا للمبادئ المحاسبية المقبولة والمتعارف عليها.[4]

ويشير الرأي النظيف أيضًا ضمنيًا إلى أنه تم تحديد تأثير التغيرات في المبادئ المحاسبية وطرق تطبيقها والإفصاح عنها بشكل مناسب في القوائم المالية .[5]

ويُعد هذا التقرير من أكثر تقارير إبداء الرأي قبولاً من جهة نظر المشروعات التي تخضع قوائمها المالية للمراجعة، ومن أكثر التقارير إصدارًا بوساطة المراجعين عند أدائهم لخدمات المراجعة.

2. التقرير التحفظي:

هو التقرير الذي يحتوي تحفظات يبديها المراجع بخصوص أي بند من البنود بالقوائم المالية . ويصدر هذا التقرير عندما يصل المراجع إلى نتيجة مفادها عدم مقدرته على إصدار تقرير بدون تحفظات، إما لوجود قيود على نطاق عمله أو لاختلافه مع الإدارة بخصوص القوائم المالية ، وعندما يكون لهذا الاختلاف أثر هام على القوائم المالية ، ولكن ليس بالدرجة التي تتطلب إبداء رأي عكسي أو الامتناع عن إبداء الرأي.[6]

وبالتالي يبين هذا النوع من التقارير أن القوائم المالية تمثل بعدالة المركز المالي ونتائج الأعمال وعادة يسبق المراجع رأيه بكلمة ما عدا أو باستثناء وبذلك في فقرة إبداء الرأي، على أن يذكر المراجع تحفظه (حسب الأحوال) في فقرة إيضاحية تأتي بين فقرة النطاق وفقرة إبداء الرأي ومن بين الحالات التي ينتج عنها إصدار تقرير به رأي تحفظي ما يلي:[7]

1-2. عدم الثبات في تطبيق المبادئ المحاسبية:

(4) إدريس عبد السلام اشتيوي، **المراجعة معايير وإجراءات**، منشورات جامعة قاريونس، بنغازي، ليبيا، الطبعة الخامسة، 2008، ص: 30.

(5) حسين أحمد دحدوح، حسين يوسف القاضي، مرجع سابق، ص: 116.

(6) محمد عبد العزيز حجازي، **قراءة في مراجعة الحسابات والقوائم المالية، مطابع الدار الهندسية**، القاهرة، الطبعة الخامسة، 2005، ص: 480.

(7) إدريس عبد السلام اشتيوي، مرجع سابق، ص- ص: 31- 37 (بتصرف).

هذه الحالة تنتج عند تغيير الشركة مبدأ محاسبي مقبول ومتعارف عليه بمبدأ آخر مقبول ومتعارف عليه أيضًا كأن تُغير من طريقة الوارد أولاً صادر أولاً إلى طريقة الوارد أخيرًا صادرًا أولاً في تقييم المخزون، ففي هذه الحالة يجب أن يشير المراجع إلى هذا التغيير في الفقرة الإيضاحية بأن الشركة قد غيرت من طريقة إلى أخرى.

وفي حالة وجود أثر كبير على القوائم المالية نتيجة لهذا التغير فيجب على المراجع تبيان هذا الأثر على البنود المتأثرة مع ذكر مقارنة بين الطريقتين وذلك في الملاحق المرفقة بالقوائم المالية (وليس في متن التقرير).

2-2. مخالفة المبادئ المحاسبية المقبولة والمتعارف عليها:

ويحدث ذلك عندما تستخدم إدارة الشركة مبدأ محاسبي غير متعارف عليه ويرى المراجع أن هذه المخالفة ليس لها تأثير مادي على عدالة القوائم المالية (حسب تقدير المراجع)، ففي هذه الحالة يقوم المراجع بذكر ذلك في الفقرة الإيضاحية (كتحفظ) ويصدر تقريرًا متحفظًا، أي أن القوائم المالية تمثل بعدالة باستثناء أو ما عدا التحفظ الذي ذكره في الفقرة الإيضاحية.

وتجدر الإشارة إلى أنه قد تنصاع الإدارة إلى نصيحة المراجع بالعدول عن تطبيق هذا المبدأ غير المقبول وبالتالي تقوم إدارة الشركة بتصحيح الوضع وفي هذه الحالة لا يشير المراجع لهذا الحدث ولكن في بعض الأحيان قد يكون التصحيح غير ممكن لأي سبب كان وهنا يقوم المراجع بكتابة تحفظه وإبداء رأيه المتحفظ.

2-3. الإفصاح غير الكامل:

من المعروف أن القوائم المالية وملحقاتها يجب أن تحتوي على جميع المعلومات والبيانات التي تعتبر ضرورية لاتخاذ القرارات المناسبة من قبل مستخدمي القوائم المالية والتي تشرح وتفسر البنود الواردة بالقوائم المالية ، وذلك طبقًا لمبدأ الإيضاح الكامل، وبالتالي إذا رأى المراجع أن هناك معلومات كان يجب تضمينها بالقوائم المالية وملحقاتها غير أن أهميتها النسبية قليلة ولا تؤثر في عدالة عرض القوائم المالية فيمكن للمراجع إبداء رأيه بأن القوائم المالية تمثل بعدالة مع ذكر تحفظه حيال عدم كفاية الإفصاح.

2-4. وجود قيود على نطاق المراجعة:

إن تحديد نطاق المراجعة من قبل العميل (الشركة) قد يؤدي إلى إصدار رأي تحفظي أو أحيانًا يؤدي إلى حجب الرأي (الامتناع عن إبداء الرأي).

ولكن إذا رأى المراجع أن هنالك قيود على نطاق المراجعة بحيث أنّه لم يتمكن من عمل بعض الإجراءات التي يراها ضرورية في تجميع الأدلة والإثباتات، فما عليه إلاّ أن يتحفظ في تقريره.

مع ملاحظة أن هذه القيود لا تؤثر تأثيرًا ماديًا على عدالة القوائم المالية وأن المراجع قد استخدم إجراءات بديلة أخرى لتجميع الأدلة والإثباتات وفيما يلي بعض الأمثلة المتعلقة بالقيود على نطاق المراجعة وتأثيرها على شكل التقرير التحفظي.

5-2. وجود أحداث محتملة غير مؤكدة

قد تكون هناك بعض الأحداث أو المعاملات القائمة في نهاية السنة المالية والتي لا نعرف نتائجها بعد وفي نفس الوقت لا يمكن تقدير قيمتها بموضوعية وبالتالي هي غير مسجلة وغير مبوبة على قائمة المركز المالي.

3. التقرير السالب أو المعاكس:

وهذا النوع من التقرير هو الذي يحتوي على رأي المراجع بأن القوائم المالية لا تمثل الوضع المالي للشركة ولا نتائج الأعمال والأسباب التي تؤدي إلى إصدار مثل هذا الرأي هي:

- مخالفة المبادئ المحاسبية المتعارف عليها.
- الإفصاح غير الكامل (حالة خاصة لمخالفة المبادئ المحاسبية).

ويصدر المراجع هذا التقرير عندما يكون أثر الاختلاف مع الغدارة على القوائم المالية جوهري، بحيث يجد المراجع أن التحفظ في الرأي ليس كافيا عن بيان التضليل أو النقص في القوائم المالية.[8]

4. تقرير عدم إبداء الرأي (الامتناع عن إبداء الرأي):

وفحوى هذا التقرير أن المراجع لا يستطيع إبداء رأيه (أي يمتنع عن إبداء الرأي) وذلك لعدة أسباب هي:[9]

(8) محمد عبد العزيز حجازي، مرجع سابق، ص: 480.

- وجود قيود على عملية المراجع بدرجة لا يتمكن المراجع من تكوين رأي حول عدالة القوائم المالية .
- وجود أحداث محتملة غير مؤكدة بحيث تكون من الجسامة والأهمية لدرجة عدم القدرة على تكوين رأي حول عدالة القوائم المالية .
- نقص أو فقدان الاستقلالية، حيث أن مقوم الاستقل آلية هو أهم المقومات التي يجب أن تبنى عليها عملية المراجعة، فالمراجع يجب أن يكون مستقلاً عن عمله وفي تفكير شخصيته ولا يقع تحت تأثير إدارة الشركة التي يقوم بمراجعتها، ولأهمية الاستقل آلية في عمل المراجع نجد أن معايير المراجعة المقبولة والمتعارف عليها تنص صراحة على أن يكون المراجع مستقلاً استقلالاً تامًا عن إدارة الشركة، فإذا شعر المراجع بأن استقل آلية انتقصت لأي سبب كان فما عليه إلاّ الامتناع عن إبداء الرأي.

وكخلاصة لأنواع التقارير نلاحظ بأنها تشترك في نفس الأسباب أو الحالات التي تؤدي إلى إعطاء تقرير غير التقرير النظيف، وعملية الاختيار ما يبين أي نوع من التقارير التي لها نفس الأسباب تعتمد اعتمادًا كبيرًا على الأهمية النسبية للسبب وكذلك على الحكم والتقدير الشخصي للمراجع وفقًا لعنايته المهنية والعلمية كما نلاحظ أن مخالفة مبدأ الثبات في تطبيق المبادئ المحاسبية المقبولة والمتعارف عليها والتي تؤدي إلى تقرير تحفظي فقط بغض النظر عن حجم التأثير على بعض البنود بسبب التعبير عن مبدأ معقول إلى آخر مقبول.

كما أن نقص أو فقدان الاستقل آلية تؤدي إلى إعطاء تقرير عدم إبداء الرأي فقط دون النظر إلى الأثر المادي لهذا السبب.

ويمكننا بيان هذه النقطة من خلال الجدول التوضيحي التالي:

الشكل رقم (02): العلاقة بين أنواع التقارير والأسباب المؤدية إلى إصدارها

(9) إدريس عبد السلام اشتيوي، مرجع سابق، ص، ص: 38، 39.

ال أسباب	تقرير تحفظي	تقرير سالب	تقرير عدم إبداء الرأي
1. عدم الثبات	✓		
2. مخالفة المبادئ المحاسبية	✓	✓ ←	
3. الإفصاح غير الكامل	✓	✓ ←	
4. وجود قيود على نطاق المراجعة	✓	←	✓
5. أحداث محتملة وغير مؤكدة	✓	←	✓
6. نقص أو فقدان الاستقلالية			✓

مع ملاحظة أن الرمز: ← يشير إلى الزيادة في الأهمية النسبية للسبب

المصدر: إدريس عبد السلام اشتيوي، المراجعة معايير وإجراءات، منشورات جامعة قاريونس، بنغازي، ليبيا، الطبعة الخامسة، 2008، ص: 40.

الخاتمة:

هذا وقد يُكلف المراجع بإعداد تقارير لأغراض خاصة تختلف عن التقرير عن القوائم المالية [10]، ونُشير هنا إلى أنه وحسب المادة 25 من القانون 10-01 الصادر بتاريخ 29 جوان 2010، المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، فإنه يترتب عن مهمة محافظ الحسابات إعداد عدة أنواع من التقارير وهي:[11]

- ✓ **تقرير المصادقة بتحفظ أو بدون تحفظ على انتظام وصحة الوثائق السنوية وصورتها الصحيحة، أو عند الاقتضاء رفض المصادقة المبرر.**
- ✓ **تقرير المصادقة على الحسابات المدعمة أو الحسابات المدمجة، عند الاقتضاء.**

(10) محمود محمد عبد السلام البيومي، **المحاسبة والمراجعة في ضوء المعايير وعناصر الإفصاح في القوائم المالية**، شركة الجلال للطباعة، القاهرة، 2003، ص: 247.

(11) الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42، المادة 25، القانون رقم 10-01 الصادر في 29 جوان 2010 المتعلق بمهنة الخبير المحاسب، محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، ص: 07.

- ✓ تقرير خاص حول الاتفاقيات المنظمة.
- ✓ تقرير خاص حول تفاصيل أعلى خمس تعويضات.
- ✓ تقرير خاص حول الامتيازات الخاصة الممنوحة للمستخدمين.
- ✓ تقرير خاص حول تطور نتيجة السنوات الخمس الأخيرة والنتيجة حسب السهم أو حسب الحصة الاجتماعية.
- ✓ تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية.
- ✓ تقرير خاص في حالة ملاحظة تهديد محتمل على استمرار الاستغلال.

قائمة المراجع:

1. محمد سمير الصبان، نظرية المراقبة وآليات التطبيق، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2002، ص، ص: 83، 84.
2. جميلة الجوزي، مفيد عبداللاوي، الإجراءات المالية والعملية للمراجعة الخارجية، مجلة الدراسات الاقتصادية و المالية ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الوادي، العدد الخامس، 2012، ص، ص: 224، 225.
3. حسين أحمد دحدوح، حسين يوسف القاضي، مراجعة الحسابات المتقدمة الإطار النظري والإجراءات العملية، الجزء الأول، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الأردن، الطبعة الأولى، 2009، ص- ص: 113-115.
4. إدريس عبد السلام اشتيوي، المراجعة معايير وإجراءات، منشورات جامعة قاريونس، بنغازي، ليبيا، الطبعة الخامسة، 2008، ص: 30.
5. حسين أحمد دحدوح، حسين يوسف القاضي، مرجع سابق، ص: 116.
6. محمد عبد العزيز حجازي، قراءة في مراجعة الحسابات والقوائم المالية ، مطابع الدار الهندسية، القاهرة، الطبعة الخامسة، 2005، ص: 480.
7. إدريس عبد السلام اشتيوي، مرجع سابق، ص- ص: 31- 37 (بتصرف).
8. محمد عبد العزيز حجازي، مرجع سابق، ص: 480.
9. إدريس عبد السلام اشتيوي، مرجع سابق، ص، ص: 38، 39.
10. محمود محمد عبد السلام البيومي، المحاسبة والمراجعة في ضوء المعايير وعناصر الإفصاح في القوائم المالية ، شركة الجلال للطباعة، القاهرة، 2003، ص: 247.
11. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42، المادة 25، القانون رقم 10-01 الصادر في 29 جوان 2010 المتعلق بمهنة الخبير المحاسب، محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، ص: 07.