



متطلبات تعيين محافظ الحسابات في ظل المعايير الجزائرية للتدقيق

"NAA"

Appointment Of The Auditors Requirements Under The ."NAA" Algerian Auditing Standards

بن يحيى علي¹، لعمور رميلة²

1 - جامعة غرداية (الجزائر) المخبر: السياحة، الإقليم والمؤسسات
benyahia.ali@univ-ghardaia.dz

2 - جامعة غرداية (الجزائر) المخبر: السياحة، الإقليم والمؤسسات
lamoursohila@yahoo.fr

تاريخ القبول: 2020-04-23

تاريخ الاستلام: 2019-12-31

ملخص -

تهدف هذه الدراسة الى معالجة الاشكالية البحثية المتمثلة في متطلبات وآليات تعيين محافظ الحسابات في إطار مهمة التدقيق القانوني على مستوى المؤسسات الاقتصادية في ظل النصوص التشريعية والمعايير الجزائرية للتدقيق، حيث تطرقنا في الجانب النظري الى شروط ومراحل التعيين حسب التشريع الجزائري والمعياري للتدقيق رقم 210 "اتفاق حول أحكام مهام التدقيق"؛ أما في الجانب التطبيقي للدراسة فقد حاولنا معالجة عملية تعيين محافظ حسابات بمختلف مراحلها، على مستوى الشركة TCS+ لسنة 2019 انطلاقا من تجربتنا الميدانية، وبالاعتماد على أسلوب تحليل المضمون. في الاخير، توصلنا الى وضع مقترح لرسالة مهمة في إطار مهمة التدقيق القانوني للشركة محل دراسة الحالة، وخلصنا الى أنّ عملية تعيين محافظ الحسابات تتطلب تحديد شروط والتزامات كل طرف في رسالة المهمة بشكل مفصل، كما أنّ عملية التعيين تشكل خطة عمل تساهم في التنفيذ الجيد لمهمة التدقيق القانوني وتحقيق الأهداف المسطرة.

الكلمات الدالة-

محافظ حسابات - تعيين - معايير - رسالة المهمة.

Abstract-

This Study Aims To Address The Research Problem Of The Requirements And Mechanisms For Appointing The Accounts Governor In The Task Of Legal Auditing At The Level Of Economic Institutions According To The Legislative Texts And The Algerian Auditing Standards. We Dealt With The Conditions And Stages Of Appointing In The Theoretical Side According To The Algerian Legislation And Auditing Standards N: 210, Which Is An Agreement On Auditing Tasks. While For The Applied Aspect Of The Study, We Have Tried To Address The Process Of Appointing Accounts Portfolios In Its Various Stages, At The Company Level TCS + For The Year 2019 Based On Our Field Experience, And Based On The Method Of Content Analysis. Finally, We Came Up With A Proposal For An Important Message In The Context Of The Legal Audit Mission Of The Company Under Study, And We Concluded That The Process Of Appointing The Account Portfolios Requires Detailed Terms And Obligations For Each Party In The Mission Message In Detail, And That The Appointment Process Constitutes An Action Plan That Contributes To The Good Implementation Of A Legal Auditing Task And Achieving The Desired Goals.

Key Words-

Account Portfolio - Assignment - Criteria - Mission Letter.

1. - مقدمة:

يُعدّ تعيين محافظ الحسابات في شركات الأموال من أهم مراحل عملية التدقيق القانوني التي تُفضي الى إبداء رأي فني محايد حول مدى مصداقية وصحة القوائم المالية للشركة محل التدقيق، ويأخذ هذا التعيين أشكالاً مختلفة فقد يكون في التأسيس أو بواسطة وكالة جديدة أو تجديد لوكالة، كما يمكن أن يتم في بعض الحالات الخاصة بأمر من رئيس المحكمة، ومهما اختلفت طريقة التعيين، فإنّ العملية تتم وفقاً للنصوص

التشريعية وطبقا لمعايير التدقيق الجزائرية، التي تشمل جملة من الاجراءات الضرورية التي يتعين لطرفي العملية (محافظ الحسابات والشركة) احترامها وتنفيذها طبقا لمتطلبات المهنة، وذلك من أجل ضمان السير الحسن لمهمة التدقيق.

بناء على ما سبق، يمكننا صياغة الإشكالية البحثية للموضوع على النحو التالي:

ماهي متطلبات وإجراءات تعيين محافظ الحسابات على مستوى شركات في ظل المعايير الجزائرية للتدقيق؟

من أجل الامام بالموضوع ومعالجة إشكاليته حاولنا صياغة الأسئلة الفرعية التالية:

- ما هي الضوابط القانونية والمعايير التي تُنظّم عملية تعيين محافظ الحسابات على مستوى الشركات؟
- ما هي التزامات وحقوق كل من إدارة المؤسسة ومحافظ الحسابات في مرحلة التعيين؟
- ماهي متطلبات إعداد رسالة مهمة في إطار التدقيق القانوني، وكيف يكون شكلها ومضمونها؟

نسعى من خلال هذه الدراسة الى تحقيق جملة من الأهداف، أهمها:

- ✓ التعرف على أهم الضوابط والاجراءات القانونية لتعيين محافظ الحسابات في ظل القانون التجاري، قانون المهنة، والمعايير الجزائرية للتدقيق NAA؛
 - ✓ دراسة وعرض مختلف صور وأشكال تعين محافظ الحسابات في إطار مهمة التدقيق القانوني؛
 - ✓ تحليل مراحل الارتباط بين إدارة المؤسسة ومحافظ الحسابات مع التفصيل في التزامات ومسؤوليات الاطراف المعنية في مهمة التدقيق القانوني؛
 - ✓ محاولة اقتراح رسالة المهمة في إطار التدقيق القانوني، لشركة TCS+، على شكل نموذج يُفيد الباحثين والمهنيين من الناحية العلمية والعملية.
2. - أُسس تعيين محافظ الحسابات وفقا للقوانين والنصوص التنظيمية:

يهدف التدقيق إلى دعم درجة ثقة مستعملي القوائم المالية، انطلاقا من الرأي المعبر عنه من طرف محافظ الحسابات حول القوائم المالية¹. ويعد

تعيين محافظ الحسابات مرحلة أساسية في عملية التدقيق التي تركز على جملة من النصوص القانونية والتنظيمية؛ وفيما يلي سنتطرق إلى أهم هذه النصوص:

1.2. - تعريف المدقق الخارجي: يُقصد بالمدقق الخارجي، حسب المعايير الجزائية للتدقيق²، الخبير المحاسب أو محافظ الحسابات، فالخبير المحاسب يُمكنه أداء مهمة التدقيق التعاقدية والقانونية، إلا أن محافظ الحسابات يؤدي مهمة التدقيق القانوني فقط.

1.1.2. - الخبير المحاسب: يعد خبيراً محاسبياً، في مفهوم القانون (01/10) كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهمة تنظيم وفحص وتقويم وتحليل المحاسبة ومختلف أنواع الحسابات للمؤسسات والهيئات في الحالات التي نص عليها القانون والتي تكلفه بهذه المهمة بصفة تعاقدية لخبيرة الحسابات³.

2.1.2. - محافظ الحسابات: عرّف قانون المهنة (01/10) محافظ الحسابات على أنه كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهمة المصادقة على صحة حسابات الشركات والهيئات وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به⁴.

من التعريفات السابقة نستنتج أن المدقق الخارجي هو المهني المستقل الذي يتولى عملية التدقيق تحت مسؤوليته، بهدف المصادقة على صحة ومصداقية القوائم المالية سواء وتكون هذه المهمة بصفة إلزامية أو تعاقدية.

2.2. - تعيين محافظ الحسابات: يتم تعيين محافظ الحسابات في القانون الأساسي للهيئة أو المؤسسة، وهذا ضمن الجمعية العامة التأسيسية، لمدة ثلاث سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة، حيث يتم اختيارهم من بين المهنيين المسجلين في جدول الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات⁵، وفي حالة عهديتين متتاليتين لا يمكن تعيين نفس محافظ الحسابات إلا بعد مضي ثلاث سنوات⁶. أما بالنسبة للتعيين البعدي يتم خلال أجل أقصاه شهر بعد إقفال آخر دورة لعهدة محافظ الحسابات، حيث يتعين على مجلس الإدارة أو المكتب المسير أو المسير أو الهيئة المؤهلة إعداد دفتر الشروط بغية تعيين محافظ الحسابات أو محافظي الحسابات من طرف الجمعية العامة العادية⁷.

1.2.2. -التعيين من طرف الجمعية العامة أو الجهاز المكلف بالمداوالات: يتم

تعيين محافظ الحسابات في هذه الحالة في إطار الشروط التالية:
✓ تُعين الجمعية العامة التأسيسية مندوب أو مندوبو الحسابات الأولون في القانون الأساسي، ويجب إثبات قبول التعيين في محضر الجلسة⁸؛
✓ يعين محافظ الحسابات من بين المهنيين المعتمدين والمسجلين في جدول الغرفة الوطنية، بعد الموافقة الكتابية، وعلى أساس دفتر الشروط⁹، وذلك خلال أجل أقصاه شهر بعد اقفال آخر دورة لعهدة محافظ أو محافظي الحسابات¹⁰.

✓ دفتر الشروط: فصلّ المرسوم التنفيذي 11 - 32¹¹ مضمون دفتر الشروط الواجب إعداده من أجل تعيين محافظ أو محافظي الحسابات.
✓ رسالة قبول العهدة: يرسل محافظ الحسابات رسالة قبول العهدة للجمعية العامة للهيئة أو المؤسسة المعنية خلال أجل أقصاه ثمانية "08" أيام بعد تاريخ وصل استلام تبليغ تعيينه¹².

2.2.2. -التعيين من طرف رئيس المحكمة (التعيين الاضطراري): إذا لم يتم

تعيين محافظ الحسابات أو في حالة وجود مانع أو رفض واحد أو أكثر من محافظي الحسابات يتم اللجوء الى تعيينهم أو استبدالهم بأمر من رئيس المحكمة بناء على طلب مجلس الادارة أو مجلس المديرين، ويمكن تقديم هذا الطلب من طرف كل معني في الشركات التي تلجؤ علينا للادخار وذلك عن طريق السلطة المكلفة بتنظيم عمليات البورصة ومراقبتها¹³.

3.2.2. -التعيين من طرف أحد المساهمين: يجوز لكل مساهم أن يطلب من

العدالة تعيين محافظ الحسابات ويبلغ قانونا بالحضور رئيس مجلس الإدارة أو مجلس المديرين. وتنتهي المهمة الممنوحة عندما تقوم الجمعية العامة بتعيين محافظ أو محافظي الحسابات¹⁴.

4.2.2. -عهدة المهمة: تحدد عهدة المدقق الخارجي في إطار مهمة التدقيق

القانوني بثلاث (3) سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة، ولا يمكن تعيين نفس محافظ الحسابات بعد عهدتين متتاليتين، وتنتهي مهام محافظ الحسابات بعد اجتماع الجمعية العادية التي تفصل في حسابات السنة المالية الثالثة¹⁵.

3.2. -رفض محافظ الحسابات مهمة التدقيق القانوني والاستقالة:

قبول وكالة محافظة الحسابات يعد نقطة انطلاق مهمة لمحافظ الحسابات، حيث بعد طلب تعيينه من طرف المؤسسة يكون حر في قبول الوكالة أو رفضها¹⁶.

1.3.2. -رفض المهمة: يمكن للمدقق رفض المهمة إذا لم يتم احترام الشروط المسبقة للتدقيق* مجتمعة أو على أساس الحدود المفروضة من طرف الإدارة وبعد المناقشة مع هذه الأخيرة أو القائمين على الحكم، إلا إذا نص القانون على عكس ذلك¹⁷.

2.3.2. -الاستقالة: يمكن لمحافظ الحسابات أن يستقيل دون التخلص من التزاماته القانونية، ويجب عليه أن يلتزم بإشعار مسبق مدته ثلاثة (3) أشهر ويقدم تقريراً عن المراقبات والإثباتات الحاصلة¹⁸، وفي حالة التدقيق التعاقدية، يمكن للمدقق الاستقالة إذا تعذر قبول تعديل أحكام مهمة التدقيق، عندما لا ترخص له الإدارة لمتابعة مهمته الأولية¹⁹.

4.2. -حالات التناهي والموانع :

يتعين على محافظ الحسابات قبيل قبوله لوكالة في إطار تدقيق قانوني، الحرص على عدم الوقوع في الحالات التي لا تسمح له بتنفيذ المهمة أو يكون ممنوعاً بقوة القانون، وهو ما يُسمى بحالات التناهي والموانع التي تناولها كل من القانون التجاري وقانون المهنة كما يلي:

4.2.1. -حالات التناهي والموانع طبقاً للقانون التجاري²⁰:

- ✓ لا يجوز أن يعين مندوباً للحسابات في شركة المساهمة:
- ✓ الأقارب والأصهار لغاية الدرجة الرابعة، بما في ذلك القائمين بالإدارة وأعضاء مجلس المديرين ومجلس مراقبة الشركات؛
- ✓ القائمون بالإدارة وأعضاء مجلس المديرين أو مجلس المراقبة وأزواج القائمين بالإدارة وأعضاء مجلس المديرين أو مجلس المراقبة للشركات التي تملك عشر (10/1) رأس مال الشركة أو إذا كانت هذه الشركة نفسها تملك عشر (10/1) رأس مال هذه الشركات؛

- ✓ أزواج الأشخاص الذين يتحصلون بحكم نشاط دائم غير نشاط مندوب الحسابات على أجرة أو مرتباً، إما من القائمين بالإدارة أو أعضاء مجلس المديرين أو من مجلس المراقبة؛
- ✓ الأشخاص الذين منحتهم الشركة أجرة بحكم وظائف غير وظائف مندوب الحسابات في أجل خمس سنوات ابتداء من تاريخ إنهاء وظائفهم؛
- ✓ الأشخاص الذين كانوا قائمين بالإدارة أو أعضاء في مجلس المراقبة أو مجلس المديرين، في أجل خمس سنوات ابتداء من تاريخ إنهاء وظائفهم.
- 4.22.. -حالات التناهي طبقاً للقانون 10 -01: يعتبر متنافياً مع ممارسة مهنة محافظ الحسابات في مفهوم هذا القانون:²¹
- ✓ كل نشاط تجاري، لاسيما في شكل وسيط أو وكيل مكلف بالمعاملات التجارية والمهنية؛
- ✓ كل عمل مأجور يقتضي قيام صلة خضوع قانوني؛
- ✓ كل عهدة إدارية أو العضوية في مجلس مراقبة المؤسسات التجارية المنصوص عليها في القانون التجاري، غير تلك المنصوص عليها في المادة 46 من القانون 10 -01؛
- ✓ الجمع بين ممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد لدى نفس الشركة أو الهيئة؛
- ✓ كل عهدة برلمانية؛
- ✓ كل عهدة انتخابية في الهيئة التنفيذية للمجالس المحلية المنتخبة؛
- ✓ يتعين على المهني المنتخب لعضوية البرلمان أو لعضوية الهيئة التنفيذية لمجلس محلي منتخب، إبلاغ التنظيم الذي ينتمي إليه في أجل أقصاه شهر واحد من تاريخ مباشرة عهده يتم تعيين مهني لاستخلافه يتولى تصريف الأمور الجارية لمهنته، طبقاً لأحكام المادة 76 من 10 -01؛
- لا تتنافى مع ممارسة مهنة الخبير المحاسب أو محافظ الحسابات أو المحاسب المعتمد مهام التعليم والبحث في مجال المحاسبة بصفة تعاقدية أو تكميلية، طبقاً للتشريع الساري المفعول وكذا الحالات المذكورة في المادتين 46 و 52 من هذا القانون.

4.23.. - حالات الموانع طبقاً للقانون 10 - 01:

يمنع محافظ الحسابات من²²:

- ✓ القيام مهنيًا بمراقبة حسابات الشركات التي يمتلك فيها مساهمات بصفة مباشرة أو غير مباشرة؛
- ✓ القيام بأعمال تسيير سواء بصفة مباشرة أو بالمساهمة أو الإنابة عن المسيرين؛
- ✓ قبول ولو بصفة مؤقتة مهام المراقبة القبلية على أعمال التسيير؛
- ✓ قبول مهام التنظيم في محاسبة المؤسسة أو الهيئة المراقبة أو الاشراف عليها؛
- ✓ ممارسة وظيفة مستشار جبائي أو مهمة خبير قضائي لدى شركة أو هيئة يراقب حساباتها؛
- ✓ شغل منصب مأجور في الشركة أو الهيئة التي راقبها بعد أقل من ثلاث (3) سنوات من انتهاء عهده.

زيادة على حالات التناهي والموانع المنصوص عليها خصوصاً في المادة 715 مكرر 6 من القانون التجاري، لا يمكن تعيين الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين الذي تحصلوا على أجور أو أتعاب أو امتيازات أخرى، لا سيما في شكل قروض أو تسبيقات أو ضمانات من الشركة أو الهيئة خلال الثلاث (3) سنوات الأخيرة كمحافظي حسابات لدى نفس الشركة أو الهيئة. في الأخير، إذا أراد الخبير المحاسب أو محافظ الحسابات أو المحاسب المعتمد أن يمارس نشاطاً منافياً بصفة مؤقتة كما هو منصوص عليه في المواد أعلاه. يتعين عليه طلب إغفاله من الجدول لدى لجنة الاعتماد في أجل أقصاه شهر (1) واحد من تاريخ بداية نشاطه، وتمنح لجنة الاعتماد الموافقة إذا كانت المهمة الجديدة للمهني لا تمس بطبيعتها بالمصالح الأخلاقية للمهنة.

3. - إجراءات تعيين محافظ الحسابات وفقاً لمعايير التدقيق:

1.3. - إجراءات الارتباط والتعاقد وفقاً للمعيار الدولي للتدقيق 210:

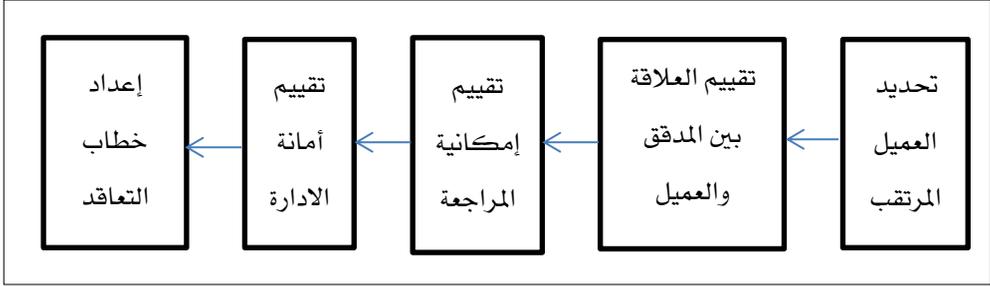
عندما تشير نتائج تقييم المعلومات عن العميل بنزاهة الإدارة وانخفاض مخاطر نشاط العميل، وأن مكتب التدقيق يمتلك الكفاءة والإمكانات اللازمة لتنفيذ المهمة، ولا توجد ظروف متوقعة يمكن أن تؤثر في

الاستقلالية، فإن النتيجة النهائية هي اتخاذ قرار بقبول المهمة، ويكون هذا القبول معبراً عنه في شكل مكتوب، ويسمى بـ: " خطاب الارتباط والتعاقد"، أو "رسالة مهمة".

ينص المعيار الدولي للتدقيق ISA210 في فقرته الثانية على أنه من الضروري على المدقق والعميل تثبيت شروط التكليف المتفق عليها في كتاب التكليف بالتدقيق أو في أي شكل مناسب آخر من أشكال العقد. وعادة ما يتضمن خطاب الارتباط والتعاقد أية معلومات واشتراطات وتدابير يراها المراجع ضرورية لتحديد مهمته ومسؤولياته بشكل واضح ودقيق، إذ يضم الخطاب ما يلي²³:

- ✓ بيان الهدف من مراجعة القوائم المالية؛
 - ✓ بيان مسؤوليات الإدارة عن القوائم المالية وأنظمة الرقابة الداخلية؛
 - ✓ تحديد نوع أو نطاق عملية المراجعة ومسؤوليات والتزامات المدقق (في ضوء القواعد المهنية ومتطلبات القوانين الأخرى المنظمة)؛
 - ✓ الترتيبات اللازمة لتخطيط عملية المراجعة، وتوقيتها؛
 - ✓ أنواع التقارير والمراسلات المرتبطة بعملية المراجعة؛
 - ✓ الإقرارات المكتوبة التي يرغب المدقق في الحصول عليها من الإدارة؛
 - ✓ إيضاح للمخاطر التي لا يمكن تفاديها نظراً للقيود على المراجعة أو الرقابة الداخلية؛
 - ✓ تسهيل مهمة المدقق في الاطلاع على المستندات والسجلات اللازمة؛
 - ✓ الخدمات الأخرى (كالخدمات الضريبية والمحاسبية) خلال المراجعة؛
 - ✓ الأتعاب وأسس حسابها وطريقة سدادها²⁴.
- ويمكن توضيح إجراءات الارتباط والتعاقد من خلال الشكل التالي:

الشكل رقم (01): إجراءات التعاقد وقبول المهمة



المصدر: أمين السيد أحمد لطفي، فلسفة المراجعة، الدار الجامعية، القاهرة - مصر، 2009، ص: 475.

فالمدقق في هذه المرحلة يتأكد من أن مهمة التدقيق التي وكلت له يمكن القيام بها على أكمل وجه، وعليه، فإن مرحلة قبول المهمة تتمحور حول عنصرين أساسيين، هما²⁵:

✓ امتلاك الكفاءة الضرورية والكافية لأداء المهمة والتي تكون في المدقق في حد ذاته؛

✓ توفير التقنيين والوقت الكافيين لأداء المهمة.

في نهاية هذه المرحلة يحرر المراجع رسالة اقتراح يجمع من خلالها استنتاجاته فيما يخص مجالات الخطر والصعوبات التي قد تواجهه، ويقترح كفاءات تدخلاته الأساسية إلى جانب اقتراح ميزانية المهمة²⁶.

2.3 . -متطلبات إعداد رسالة المهمة في ظل المعيار الجزائري للتدقيق رقم 210:

تُعدّ مرحلة الارتباط من أهم مراحل التدقيق، حيث فيها يتم الاتفاق على أحكام مهمة التدقيق وإجراءات سير العملية من بدايتها إلى نهايتها، وتتجسّد هذه المرحلة في رسالة المهمة التي يقوم بإعدادها المدقق الخارجي، ويجب عليه أن يتأكد من موافقة المؤسسة على أحكام الرسالة، حيث تُمضى من الطرفين، العميل والمدقق (أنظر الشكل رقم 04). تخضع عملية إعداد رسالة المهمة إلى عدة إجراءات²⁷، يمكن عرض أهمّها من خلال النقاط التالية:

2.31. . -الشروط المسبقة لإعداد رسالة المهمة: تطرّق المعيار الجزائري

للتدقيق رقم 210 الى جملة من الشروط التي يجب على المدقق أن يحرص على وجودها قبل إعداد وإمضاء رسالة المهمة، تتمثّل هذه الشروط فيما يلي:

✓ المرجع المحاسبي المطبق مقبول بالنظر لخصائص الكيان وكشوفه المالية؛

✓ الادارة تعترف، تدرك وتحمل مسؤولياتها فيما يخص الاعداد والعرض الصادق للكشوف المالية؛

✓ تعتبر الإدارة من الضروري وضع نظام للرقابة الداخلية الفعال؛

✓ لا تضع الإدارة أية حدود أو قيود على الفحوص والمراقبات المؤداة والضرورية للقيام بالمهمة.

إذا توقع المدقق عدم قدرته على تقديم رأيه حول الكشوفات المالية بافتراض عدم اجتماع الشروط المسبقة أو على أساس الحدود المفروضة من الادارة فانه يتوجب على هذا الأخير مناقشة الأمر مع الادارة أو القائمين على الحكم، وفي حالة عدم معالجة الأمر يرفض المهمة، إلا إذا كان القانون يمنع ذلك.

2.32.. -الشروط الضمنية لرسالة المهمة:

يجب أن تدون أحكام مهمة التدقيق في رسالة مهمة ويجب أن تتضمن:

✓ هدف ونطاق التدقيق المتضمن الكشوف المالية، مرجع التشريع المطبق، القوانين السارية المفعول ومعايير التدقيق؛

✓ مسؤوليات المدقق؛

✓ مسؤوليات الإدارة؛

✓ تعريف المرجع المحاسبي المطبق عند إعداد الكشوف المالية؛

✓ إشارة إلى الشكل والمضمون المقرر استعماله في كل تقرير للمدقق؛

✓ قاعدة حساب التعويضات وكيفية الدفع؛

✓ مخطط وتنفيذ التدقيق؛

✓ نظرا للحدود المرتبطة بالتدقيق وكذلك تلك المرتبطة بالمراقبة الداخلية فإنه يوجد خطر لا يمكن تفاديه مرتبط بعدم القدرة على كشف وجود اختلالات معتبرة حتى لو تم التخطيط للتدقيق وتنفيذه بشكل صحيح.

2.33.. -واجبات الإدارة: على المدقق أن يحرص على إدراج جملة من

الواجبات في رسالة المهمة التي على الإدارة أن تتحملها، ويتعلق الأمر ب:

✓ يجب على الإدارة تقديم تصريحات كتابية لتبرير العناصر المثبتة للكشوف المالية أو التأكيدات التي تقوم عليها؛

✓ يجب على الإدارة أن تقدم مشروع الكشوف المالية وكل المعلومات الضرورية في الوقت المناسب للمدقق حتى تسمح له بإتمام التدقيق وفق الرزنامة المقترحة؛

✓ يجب على الإدارة إعلام المدقق بالأفعال التي قد تؤثر على الكشوف المالية، والتي قد تعلم بها في الفترة بين تاريخ تقرير التدقيق وتاريخ المصادقة عليها؛

2.34.. -رسالة المهمة الجديدة ورسالة المهمة التكميلية:

تنص الفقرات 11، 12، 13 من المعيار الجزائري للتدقيق رقم 210 على أنه: يجب أن تتم المصادقة من الطرفين المعنيين، على رسالة المهمة الأولية المعدة من طرف المدقق في السنة الأولى من المهمة، وذلك قبل الشروع في أعمال المراجعة. يحدد المدقق أثناء تأدية مهمته إذا كان من الضروري تذكير الكيان بمحتوى رسالة المهمة أو إعادة صياغتها لاسيما عند:

- ✓ وجود مؤشرات تظهر سوء تقدير الإدارة طبيعة ونطاق تدخلات المدقق؛
 - ✓ مواجهة المدقق لمشاكل خاصة لدى مباشرته لأعماله؛
 - ✓ حدوث تغييرات في الهيئة المسيرة أو القائمين على الادارة أو المساهمين؛
 - ✓ ملاحظة تطور في طبيعة وأهمية نشاطات الكيان؛
 - ✓ وقوع حدث أو طلب من الكيان يتطلب واجبات إضافية من طرف المدقق؛
- تدمج العناصر التي تمت مراجعتها إما في رسالة مهمة جديدة تعوض السابقة، أو تدرج ضمن رسالة مهمة تكميلية.

2.35.. -الارتباط والتعاقد مع المؤسسة (العميل): تعتمد هذه المرحلة

على²⁸:

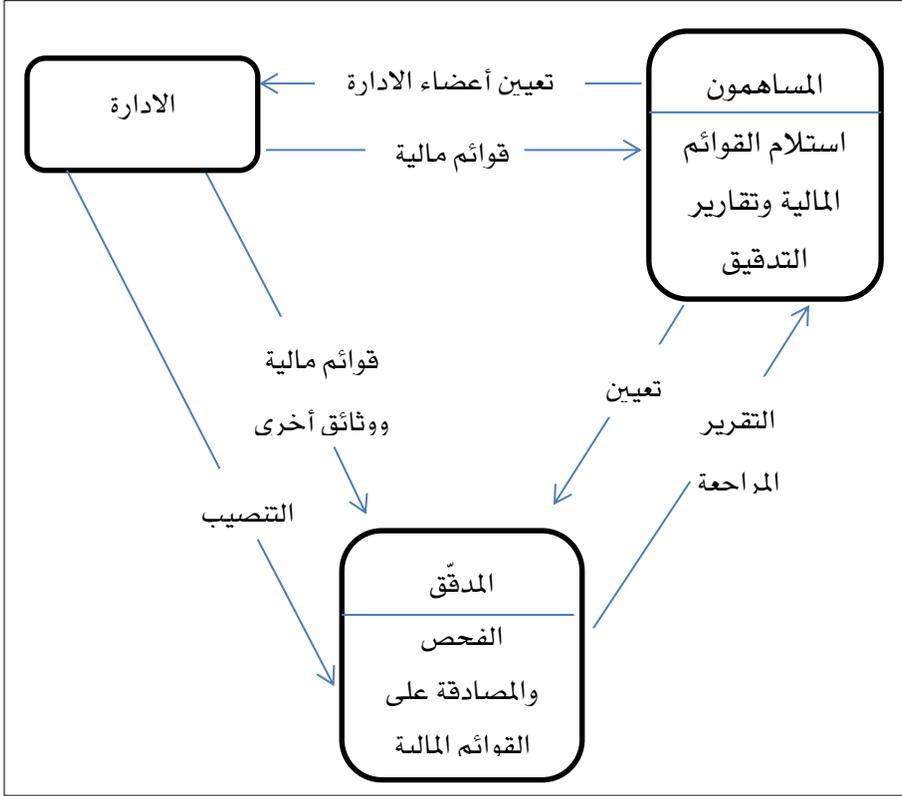
- ✓ توفير البيانات الأولية عن العميل: يسعى المدقق للحصول القدر الكافي من البيانات قبل الشروع في عمليات الفحص والتدقيق، وذلك لتحديد مدى أمانة ونزاهة إدارة العميل، إضافة إلى التعرف على مخاطر العميل.
- ✓ الاتصال بالمراجع السابق للعميل: هذا الاجراء يسمح للمدقق بربح الوقت والاستفادة من المعلومات التي يتحصّل عليها من زميله.

✓ تقييم الكفاءة والاستقلالية عند الارتباط بالعميل: يقوم المدقق من خلال هذا الاجراء بتقييم ومطابقة مدى ملائمة الكفاءة المهنية مع طبيعة

ومتطلبات نشاط العميل، إضافةً إلى عامل الاستقلالية الذي يلعب دوراً هاماً أثناء أداء مهمة التدقيق.

من أجل فهم العلاقات التي تربط المدقق بالمؤسسة محل التدقيق، حاولنا وضع الشكل رقم (02)، والذي يظهر على النحو التالي:

الشكل رقم (02): علاقة المدقق بإدارة الشركة ومساهميها



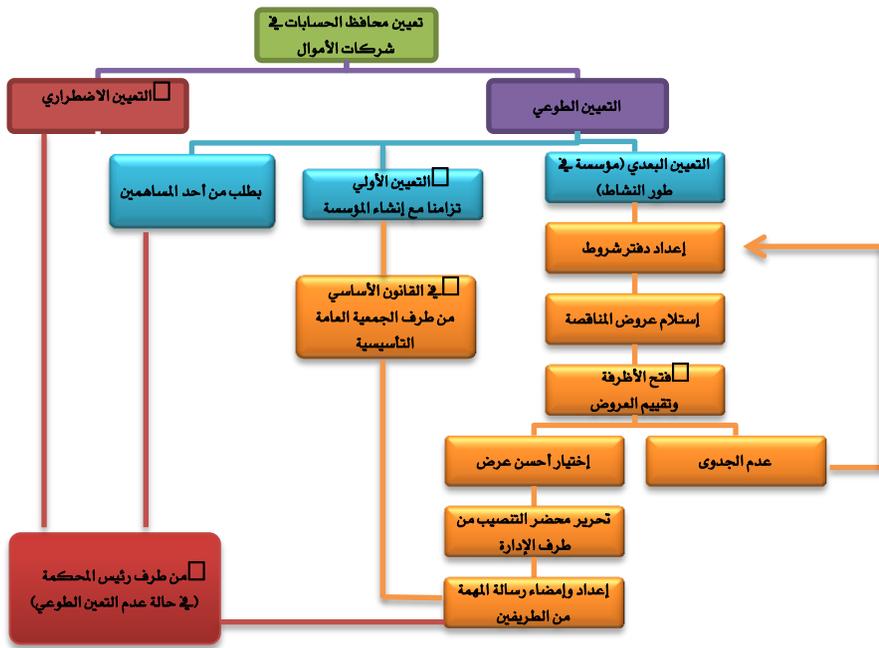
المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على القوانين ذات الصلة.

نلاحظ من خلال الشكل رقم (02) أنّ الأطراف الثلاثة : المساهمون، الإدارة والمدقق تربطهم علاقات متعدّدة تضبطها معايير وتشريعات، تهدف إلى تنظيم وتنفيذ مهمة التدقيق على أحسن وجه، حيث أنّ المدقق يتم تعيينه من طرف الجمعية العامة للمساهمين وتنصيبه يكون من طرف الهيئة المكلفة بالإدارة، كما أنّ هذه الأخيرة تُعدّ قوائم مالية ووثائق أخرى وتجعلها في متناول المدقق للفحص والمصادقة، ثم تُعرّض على الجمعية العامة للتصديق من طرف المساهمين، وهؤلاء بدورهم يستفيدون من تقرير التدقيق.

2.36.. -مراحل تعيين محافظ الحسابات حسب التشريع الجزائري:

كما سبق وأن أشرنا إليه في هذه الورقة البحثية، يتم تعيين محافظ الحسابات وفقا للتشريع الجزائري طبقا لمراحل وإجراءات تضبطها النصوص التشريعية والقوانين وكذا المراسيم التنفيذية، إضافة الى المعايير الجزائرية للتدقيق؛ فيما يلي سنحاول شرح وتوضيح صور ومراحل تعيين محافظ الحسابات في الجزائر، وذلك من خلال الشكل رقم (03)، على النحو التالي :

الشكل رقم (03): مراحل تعيين محافظ الحسابات حسب التشريع الجزائري



المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد النصوص التشريعية والمعايير الجزائرية للتدقيق.

4. - الطريقة والأدوات :

تستدعي طبيعة الدراسة استخدام المنهج الوصفي في بعض الأجزاء النظرية، من خلال تقديم مختلف المفاهيم والتعاريف، معتمدين في كل ذلك على القوانين، الجرائد الرسمية، الأطروحات، الكتب، المقالات... الخ، بالإضافة إلى استخدام أسلوب تحليل المضمون من خلال محاولة عرض مختلف

الإجراءات المطلوبة في مرحلة الارتباط بين محافظ الحسابات والشركة محل دراسة الحالة، محاولين وضع مقترح لرسالة مهمة وفقا لمتطلبات معايير التدقيق المحلية، وذلك بالاعتماد على الهيكل التنظيمي إضافة الى مختلف الوثائق والمعلومات وكذا الكشوف المالية للشركة محل دراسة الحالة.

5. -النتائج ومناقشتها:

في هذا الجزء من الورقة البحثية، وانطلاقا من المفاهيم النظرية التي تطرّفنا إليها في هذه الدراسة، واعتمادا على التجربة والخبرة في ميدان التدقيق، حاولنا إسقاط الجانب النظري للدراسة على واقع ممارسة المهنة خاصة في مرحلتها الأولى المتعلقة بتعيين محافظ الحسابات على مستوى مؤسسة وما يترتب في مرحلة الارتباط من إجراءات تُملئها النصوص التنظيمية والمعايير.

سنعتمد في الجانب التطبيقي لهذه الدراسة على توضيح وشرح المراحل التي تمرّ بها عملية تعيين محافظ الحسابات في الشركة محل دراسة الحالة، محاولين في الختام صياغة رسالة المهمة التي تُعد وثيقة أساسية تضبط مخطط وإجراءات مهمة التدقيق. ونظرا للالتزام بالسر المهني الذي تنص عليه القوانين لاسيما أحكام المادة 715 مكرر 13 والمادة 830 من القانون التجاري، والمادة 71 من القانون 10 -01، والمادة 301، 302 من قانون العقوبات، إضافة إلى التنظيمات المتعلقة بأخلاقيات المهنة والثقافة السائدة في معظم المؤسسات الجزائرية المتعلقة بالتزام بالسرية في حساباتها ومعلوماتها المالية وتقاريرها المختلفة، يتوجّب منا إغفال بعض التفاصيل حتى نتمكن من القيام بالدراسة التطبيقية على أحسن وجه.

لإجراء هذه الدراسة تمّ الاعتماد على معلومات شركة TCS+ المتخصصة في الأشغال العمومية والبناء، حيث قامت هذه الأخيرة بإصدار دفتر شروط من أجل تعيين محافظ حسابات لوكالة مدتها ثلاث سنوات بداية من السنة المالية 2019.

فيما يلي سنحاول عرض أهم المراحل التي اتبعتها شركة TCS+ من أجل تعيين محافظ الحسابات للفترة من 2019 الى 2021.

1.5. -مجتمع الدراسة:

تمثل مجتمع الدراسة في هذه الورقة البحثية في شركة TCS+ المتخصصة في الأشغال العمومية والبناء والري، والتي سنعرّفها باختصار كما يلي:

أنشئت الشركة ذات المسؤولية المحدودة (ت س اس +) في الجزائر العاصمة في أواخر سنة 2013، برأسمال قدره 50 000 000 دج، لثلاث شركاء بنسب مساهمة متفاوتة، وتنشط في ولايتي الجزائر وهران. يتولى إدارة الشركة مسير غير شريك، ويتمثل نشاطها في: أشغال البناء، التهيئة، والري. حققت الشركة في السنة الماضية (2018) رقم أعمال قدره: 274 982 021 دج. كما حققت في السنوات الخمسة الماضية نتائج يمكن توضيحها في الجدول الموالي:

الجدول رقم 01: تطور النتيجة ورقم الأعمال المؤسسة (بالكيلو دينار)

2018	2017	2016	2015	2014	
982274	672167	862254	390250	563223	رقم الأعمال
53926	1749	79822	41821	55917	النتيجة العادية قبل الضريبة
43520	0637	55417	49216	52013	النتيجة الصافية

المصدر: من اعداد الباحثين بالاعتماد على القوائم المالية للشركة TCS+ يتضح لنا من الجدول رقم (01) تطور رقم الأعمال و النتائج المحققة من طرف شركة TCS+ خلال الفترة الممتدة من 2014 الى 2018 حيث تُبين المعطيات حجم الشركة ونشاطها، مع ملاحظة إنخفاض محسوس لنتائج سنة 2017 نظرا لتأخر إنجاز مشروع سد مائي بسبب سوء الأحوال الجوية.

2.5. -دفتر شروط تعيين محافظ الحسابات:

يهدف تعيين محافظ حسابات شركة TCS+، وانطلاقا من أحكام القانون التجاري وقانون المهنة وكذا المرسوم التنفيذي رقم 11 -32²⁹ أعدت شركة TCS+ دفتر شروط وفقا لضوابط المرسوم الرئاسي 15 -247³⁰ حيث تضمّن العرض ما يلي:

1.2.5. -إعلان الاستشارة: أصدرت شركة TCS+ بتاريخ 22 جانفي 2019 إعلان يتضمن استشارة من أجل تعيين محافظ حسابات لوكالة مدتها ثلاث سنوات 2019، 2020، و 2021، حيث تضمن دفتر الشروط ما يلي:

- ✓ دفتر الشروط و وثائقه، ممضى ومختوم من طرف المتعهد؛
- ✓ مخطط تنفيذ المهمة والأجال المحددة؛
- ✓ نسخة من شهادة أداء اليمين؛
- ✓ نسخة من الرقم الجبائي؛
- ✓ السيرة الذاتية للمهنية؛
- ✓ شهادة السوابق العدلية؛
- ✓ نسخة من شهادة التسجيل في جدول الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات سارية المفعول.

2.2.5. -ملف الترشيح:

✓ العرض التقني:

- التصريح بالترشح مملوء ومختوم ومؤرخ؛
- التصريح بالنزاهة مملوء ومختوم ومؤرخ؛
- نسخة من القانون الأساسي بالنسبة للشركات؛
- نسخة من المراجع المهنية.

✓ العرض المالي:

- جدول الأسعار الوحدوية السنوية؛
- الكشف الكمي والتقديري.

وقد حدّد آخر أجل لدفع العروض بعشرة أيام من تاريخ إعلان الاستشارة.

3.5. -التعيين وإعداد رسالة المهمة:

ظهرت نتائج فتح الأظرفة في الأجال المحددة وتقييم العروض طبقا للقوانين والتنظيمات السارية المفعول والمصرّح بها في إعلان الاستشارة، تم اختيار محافظ الحسابات من بين خمس (05) عارضين أدعوا عروضهم على مستوى إدارة الشركة، بعدها تمّ تنصيبه من طرف إدارة الشركة وتعيينه في منصبه مباشرة مهامه عن طريق محضر مؤرخ في 10 فيفري 2019.

4.5. - إعداد رسالة المهمة:

بعد إتمام إجراءات تعيين وتنصيب محافظ الحسابات، يقوم هذا الأخير بمباشرة الاتصالات الأولية مع الإدارة من أجل الاتفاق على طرق وأساليب العمل، ومخطط التدخل، وقبيل الشروع في تنفيذ المهمة، لابد من إعداد رسالة المهمة واقتراحها للإدارة للموافقة والامضاء عليها.

بناء على ما سبق، واعتمادا على تجربتنا الميدانية في مجال التدقيق، حاولنا في هذه الورقة البحثية إسقاط ما تطرقنا إليه في الجزء النظري على الجانب التطبيقي، من خلال محاولة إعداد رسالة مهمة في هذه الدراسة الميدانية، والتي هي على شكل اتفاق يربط محافظ الحسابات بإدارة الشركة TCS+ وفق متطلبات المعيار الجزائري للتدقيق NAA 210، وبما أننا لم نحصل على رسالة المهمة الحقيقية من باب الالتزام بالسرية المهنية، حاولنا اعداد مقترح لرسالة مهمة طبقا للمتطلبات والمعايير المهنية، والتي نعرضها في الشكل رقم (04) الموالي:

الشكل رقم (04): رسالة المهمة

مكتب محافظة حسابات

رقم لاعتماد: XXXX - رقم التسجيل: XXXXX

العنوان : XXXXXXXXXXXXXXXX

هاتف فاكس: XXXXXXXXXXXXXXXX

غرداية بتاريخ: 17 فيفري 2019

إلى إدارة شركة TCS+

سادتي، تحية طيبة وبعد؛

في إطار عهدة محافظ حسابات لكيانكم، أؤكد أدناه الأحكام المتعلقة بمهمتي لأجل السنوات 2019 إلى 2021.

أولا : هدف ونطاق تدقيق الكشوف المالية:

في إطار هذه المهمة الموكّلة لي، سأقوم بإجراء تدقيق الكشوف المالية لشركتكم بهدف تقديم رأي حول انتظام وصحة حسابات شركتكم. وسيجسد بتحرير تقرير إبداء الرأي وتقارير خاصة كما ينص عليها القانون التجاري

والقانون رقم 10 - 01 المتعلق بمهنة الخبير المحاسب، محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد والنصوص المنبثقة.

سأقوم بإجراء التدقيق وفقا لمعايير التدقيق المطبقة في الجزائر، هذه المعايير تتطلب وضع حيز تنفيذ الواجبات التي تسمح بالحصول على ضمان معقول بعدم احتواء الحسابات على اختلالات معتبرة.

أذكركم في هذا الإطار أن التدقيق يتمثل في فحص الكشوف المالية، تقييم الاجراءات والمبادئ المحاسبية المتبعة، التقديرات المعتبرة المتخذة لإقفال الحسابات وتقدير محتوى وعرض الكشوف المالية وكذلك المعلومات المقدمة.

ثانيا : مسؤولية محافظ الحسابات:

يستوجب عليّ أن أشير أنه نظرا لتقنيات التدقيق وحدود أخرى مرتبطة بحجم مؤسستكم وكذلك تلك المتعلقة بسير نظام محاسبة والرقابة الداخلية فإن خطر عدم اكتشاف الاختلالات وارد، خاصة تلك المنبثقة عن حالات الغش أو نتيجة للأخطاء أو النسيان، حيث لا يمكن اكتشافها جميعا. لهذه الأسباب لا يمكنني منح ضمان بأن كل النقائص المهمة في النظام المحاسبي والرقابة الداخلية الناتجة عن الانحرافات المعتبرة، يمكن تحديدها.

أنا أخضع للسر المهني طبقا لأحكام المادة رقم 71 من القانون 10 - 01 المذكور آنفا، ولا يمكن أن أعفى منه إلا ضمن الشروط المحددة من خلال المادة 72 من نفس القانون.

ثالثا: مسؤولية المسيرين الاجتماعيين لشركتكم:

أذكركم أن إعداد الكشوف المالية السنوية لكيانكم يقع على عاتق المسؤولين الاجتماعيين، وهذه المسؤولية تستلزم :

✓ مسك محاسبي وفقا للقواعد و المبادئ المحاسبية المنصوص عليها في القانون 07 - 11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 المتضمن النظام المحاسبي المالي و النصوص المنبثقة؛

✓ وضع نظام رقابة داخلية مناسب؛

المسيرون الاجتماعيون ملزمون كذلك ب :

✓ تزويدي بكل الوثائق المحاسبية للكيان و بصفة عامة كل المعلومات الضرورية للقيام بمهمتي على أحسن وجه، خاصة محاضر جمعيات المساهمين مجالس الإدارة؛

✓ السماح لي بالتواصل الحر مع المستخدمين والذين أعتبر أنه من الضروري التواصل معهم للوصول إلى أدلة إثبات.

✓ يجب أن يرسل إلي مشروع الكشوف المالية السنوية التي ستعرض على جمعية المساهمين، 45 يوما قبل تاريخ الاجتماع المخصص لإقفال الحسابات. لكن سأتدخل مسبقا، من حين لآخر، حول مختلف المشاريع التي ستعدونها.

سأكون ممتنا بتلقي إرسالاتكم التالية :

✓ الاستدعاءات المرسله وفق الأجال المحددة في القانون التجاري،

✓ قائمة الاتفاقيات المنظمة الجديدة في الشهر الذي يلي عقدها،

✓ قائمة بالاتفاقيات المنظمة قيد التنفيذ في الشهر الموالي لتاريخ إقفال

السنة..

✓ وثائق أخرى مهمة، ذات علاقة بالمهمة.

رابعا: مخطط التدخل والفريق المخصص للمهمة:

الجدول رقم 02: التدخل الخاص بالسنة المالية الأولى

الموضوع (المهمة)	الفترة
زيارة ميدانية للاطلاع على نشاط، هياكل والممتلكات، وتفقد الارصدة الافتتاحية لسنة 2019	جوان 2019
زيارة ميدانية وفحص حسابات المرحلة الوسيطة	سبتمبر 2019
بداية جانفي 2020 : إجراء عملية المراقبة على جرد المخزون والتبittات	ديسمبر 2019
مراجعة تدفق العمليات، أرصدة الحسابات، والمعلومات الواردة في الملحق	جانفي الى نهاية أفريل 2020
الانتهاء من المهمة، عرض التقرير العام للتعبير عن الرأي والتقارير الخاصة المعنية	خلال ماي 2020

المصدر: من اعداد الباحثين بناء على معطيات المؤسسة

هذا المخطط سيُعدُّ كل سنة بالتشاور مع مصالحكم. بيد أنني ألفت انتباهكم إلى أن احترام الرزنامة يتوقف على افتراض أن حساباتكم يتم إقفالها وعرضها عليّ في الآجال المتفق عليها والتي تسمح لي بالقيام بمهمتي في الآجال المحددة.

أعتمد على تعاونكم حتى يتاح لي الحصول على مجموع الوثائق المحاسبية والمعلومات الضرورية في الآجال المعقولة. سيكون ضمن مسؤوليتي ضمان خدمة ذات نوعية. وستتم مساعدتي في مهمتي من طرف مساعد مدقق تابع للمكتب، وعند الاقتضاء سيتم اللجوء إلى أشخاص من أهل الاختصاص.

خامسا: رسالة التأكيد:

تجنبنا لكل خطر نسيان معلومة مهمة وتأكيد عدد من التصريحات المجمعة أثناء المهمة، سأطلب من الإدارة عند نهاية أعمال التدقيق، تقديم رسالة تأكيد. هذه الرسالة ستسمح على الخصوص بإعطاء ضمان أن كل المعلومات والقرارات المهمة لاسيما تلك المتعلقة بالتزامات كيانكم اتجاه الغير أو المنازعات الجارية أو المحتملة قد تم إدراجها بشكل صحيح في الحسابات السنوية أو قد تم أخذها بعين الاعتبار عند إعداد الكشوف المالية .

سادسا: الأتعاب:

لقد اتفقنا على تحديد أتعابي السنوية بمبلغ ×××××××× دج سأعلمكم في الحين عن كل حدث قد يؤثر بشكل معتبر على أتعابي وسيؤدي، عند الاقتضاء، إلى مراجعتها. أرجو منكم إعادة النموذج المرفق بالرسالة مختوما بإمضائكم ومكتوب عليه بخط اليد "قرئ وتمت المصادقة عليه".
تقبلوا مني، سيدي، خالص عبارات التقدير والاحترام.

ع/ الشركة

محافظ الحسابات

6. - خاتمة:

بعد إتمامنا من دراسة موضوع متطلبات تعيين محافظ الحسابات في الجزائر في ظل القوانين والمعايير الجزائرية للتدقيق، يمكننا صياغة النتائج التالية:

✓ إن عملية الارتباط بين محافظ الحسابات والمؤسسة محل التدقيق تُعدّ أولى مرحلة مهمة التدقيق، حيث تُنظّمها وتُحدّد إطارها جملة من القوانين والتشريعات والنصوص المرتبطة بمهنة التدقيق، كالقانون التجاري وقانون المهنة، إضافة الى نصوص تنظيمية ذات علاقة؛

✓ تعيين محافظ الحسابات في المؤسسات الجزائرية يأخذ عدّة أشكال تختلف حسب الحالة، فالتعيين أثناء الانشاء يكون في القانون الأساسي، والتعيين البعدي يكون في جمعية عامة وعلى أساس دفتر شروط، أما التعيين الاضطراري فيكون من طرف رئيس المحكمة؛

✓ يتم إعداد رسالة المهمة من طرف محافظ الحسابات، ثم يقترحها على إدارة المؤسسة أو الهيئة المكلفة بالتسيير من أجل إمضاءها، وذلك قبل الشروع في تنفيذ مهمة التدقيق القانوني، وتُعدّ هذه الرسالة بمثابة إتفاق بين الطرفين؛

✓ تتضمن رسالة المهمة كل الاجراءات والترتيبات التي من شأنها أن تضبط سيرورة عملية التدقيق على مستوى المؤسسة وتُساهم في نجاحها؛

✓ تناول المعيار الجزائري للتدقيق رقم 210 الاحكام المتعلقة بمرحلة الارتباط والتعرّف على الشركة، حيث عالج بالتفصيل إجراءات إبرام الاتفاق و إعداد رسالة المهمة قبل مباشرة أشغال التدقيق في شكل عقد أو اتفاق بين محافظ الحسابات والشركة يتضمّن شروط والتزامات كل طرف؛

✓ تُعدّ رسالة المهمة تجسيد لمرحلة الارتباط التي تُعتبر أولى وأهم مراحل التدقيق الخارجي، ويتعيّن على لأطراف المعنية الحرص الجيد على تنفيذ هذه المرحلة كونها نقطة انطلاق مهمة التدقيق، ومؤشّر لنجاح المهمة من عدمه؛

إنطلاقاً من النتائج المتوصل إليها، يمكننا صياغة التوصيات التالية:

- تحسيس المدققين بأهمية مرحلة الارتباط، والحرص على تنفيذها وفقاً

لمتطلبات المهنة من نصوص تنظيمية ومعايير للتدقيق؛

- توعية الهيئة المكلفة بالإدارة في المؤسسة على أهمية تطبيق النصوص التنظيمية واحترام المعايير المعنية أثناء مرحلة اختيار وتعيين المدقق الخارجي؛
- إعادة النظر في طريقة تعيين محافظ الحسابات عن طريق دفتر الشروط، كون العملية قد تؤثر في جودة ونوعية الأداء؛
- ضرورة العمل على تكثيف الدورات التكوينية لفائدة المهنيين للتعرف على المعايير المعنية من أجل تطبيقها ميدانيا.

المراجع:

- ¹- Robert OERT, (2019), **COMPTABILITE ET AUDIT**, DUNOD, France, Page : 152.
- ² - وزارة المالية (2016)، المقرر رقم: 002 المؤرخ في 2016/02/04 والمتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق، المعيار الجزائري للتدقيق 210 "اتفاق حول أحكام مهام التدقيق"، النقطة رقم 04.
- ³ - الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية (2010)، "قانون 01/10 المؤرخ في 29 جوان 2010"، يتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، العدد 42، بتاريخ 11 جويلية 2010، ص: 6.
- ⁴ - الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية (2010)، "قانون 01/10 المؤرخ في 29 جوان 2010"، يتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، مرجع سبق ذكره، ص: 7.
- ⁵ - الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، رئاسة الجمهورية، الأمانة العامة للحكومة، القانون التجاري، المواد: 600 و 609 و 715 مكرر 7، ص: 282 - 326.
- ⁶ - الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية (2006)، المرسوم التنفيذي رقم 354/06 الصادر في 9 أكتوبر 2006 يحدد كفاءات تعيين محافظي الحسابات لدى الشركات ذات المسؤولية المحدودة، العدد: 64، بتاريخ: 11 أكتوبر 2006، ص: 6.
- ⁷ - الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية (2011)، "مرسوم تنفيذي رقم 11 - 32 مؤرخ في 27 جانفي 2011"، يتعلق بتعيين محافظي الحسابات"، العدد: 07، بتاريخ: 02 فيفري 2011، المادة: 03، ص: 20.
- ⁸ - الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، رئاسة الجمهورية (2007)، الأمانة العامة للحكومة، "القانون التجاري"، المادة 600 و 609 سنة 2007، ص: 283 و 286.

- 9 - الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية (2010)، المادة: 26،
القانون 10 - 01 المؤرخ ي 29 جوان 2010، المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ
الحسابات والمحاسب المعتمد، العدد: 42، بتاريخ: 11 جويلية 2010، ص: 07.
- 10 - الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية (2011)، الأمانة العامة
للحكومة، "المرسوم التنفيذي رقم 11 - 32"، المؤرخ في: 27 جانفي 2011، المادة: 03،
يتعلق بتعيين محافظي الحسابات، العدد: 07، بتاريخ: 02 فيفري 2011، ص: 23.
- 11 - الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية (2011)، الأمانة العامة
للحكومة، "المرسوم التنفيذي رقم 11 - 32"، المؤرخ في: 27 جانفي 2011، المادة: 04،
يتعلق بتعيين محافظي الحسابات، العدد: 07، بتاريخ: 02 فيفري 2011، ص: 23.
- 12 - الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية (2011)، الأمانة العامة
للحكومة، "المرسوم التنفيذي رقم 11 - 32"، المؤرخ في: 27 جانفي 2011، المادة: 04،
يتعلق بتعيين محافظي الحسابات، العدد: 07، بتاريخ: 02 فيفري 2011، ص: 24.
- 13 - الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، رئاسة الجمهورية (2007)، الأمانة العامة
للحكومة، القانون التجاري، المادة 715 مكرر 7، سنة 2007، ص: 326.
- 14 - الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، نفس المرجع السابق، ص: 326.
- 15 - الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية (2010)، المادة: 27،
"القانون 10 - 01 المؤرخ ي 29 جوان 2010"، المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ
الحسابات والمحاسب المعتمد، العدد: 42، بتاريخ: 11 جويلية 2010، ص: 07.
- 16 - Sylvain BOCON-GIBO (2017), *L'auditeur financier*, 2eme
édition, DUNOD, France, Page : 22.
- ❖ للاطلاع على الشروط المسبقة للتدقيق أنظر المعيار الجزائري للتدقيق رقم 210 في النقطة
رقم 07.
- 17 - الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، النقطة رقم 08، المعيار
الجزائري للتدقيق 210، المقرر رقم 02، المؤرخ في 2016/02/04 والمتضمن المعايير
الجزائرية للتدقيق.
- 18 - الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية (2010)، المادة: 38،
"القانون 10 - 01 المؤرخ ي 29 جوان 2010"، المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ
الحسابات والمحاسب المعتمد، العدد: 42، بتاريخ: 11 جويلية 2010، ص: 08.
- 19 - الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، النقطة رقم 17، المعيار
الجزائري للتدقيق 210، المقرر رقم 02، المؤرخ في 2016/02/04 والمتضمن المعايير
الجزائرية للتدقيق.
- 20 - الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية (2007)، رئاسة الجمهورية، الأمانة العامة
للحكومة، "القانون التجاري"، المادة 715 مكرر 6، سنة 2007، ص: 327

- ²¹ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية (2010)، المادة: 65، "القانون 10 - 01 المؤرخ في 29 جوان 2010"، المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، العدد: 42، بتاريخ: 11 جويلية 2010، ص: 10 و11.
- ²² الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية (2003)، المادة: 65، "القانون 10 - 01 المؤرخ في 29 جوان 2010"، المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، العدد: 42، بتاريخ: 11 جويلية 2010، ص: 11.
- ²³ - لمزيد التفاصيل عن خطاب قبول التكليف ومحتوياته يمكن الرجوع إلى نموذج: محمد عبد العزيز حجازي (2003)، "قراءات في مراجعة الحسابات والقوائم المالية"، ص: 49 - 61.
- ²⁴ - عماد سعيد الزمر وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص: 72 - 73.
- ²⁵ - بن الصديق محمد (2015)، "واقع المراجعة الخارجية بين التشريع الجزائري والمعايير الدولية للمراجعة - دراسة استبائية -"، مذكرة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، جامعة أمحمد بوقرة، بومرداس، الجزائر، ص: 35.
- ²⁶ - شريقي عمر، التنظيم المهني للمراجعة - دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية -، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه علوم في العلوم الاقتصادية، جامعة فرحات عباس، سطيف، الجزائر، 2011 - 2012، ص: 86.
- ²⁷ - الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية (2016)، وزارة المالية، النقطة رقم 08، "المعيار الجزائري للتدقيق 210"، المقرر رقم 02، المؤرخ في 04/02/2016 والمتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق.
- ²⁸ - عماد سعيد الزمر وآخرون (2009)، "مقدمة في مبادئ وبرامج المراجعة"، كلية التجارة - جامعة القاهرة، 2009، ص: 71 - 72.
- ²⁹ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية (2011)، الأمانة العامة للحكومة، "المرسوم التنفيذي رقم 11 - 32"، المؤرخ في: 27 جانفي 2011، يتعلق بتعيين محافظي الحسابات، العدد: 07، بتاريخ: 02 فيفري 2011.
- ³⁰ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية (2015)، الأمانة العامة للحكومة، "المرسوم الرئاسي رقم 15 - 247"، المؤرخ في: 16 سبتمبر 2015، المتضمن تنظيم الصفقات العمومية وتفويضات المرفق العام، العدد: 50، بتاريخ: 20 سبتمبر 2015.