

تقارير المراجعة الخارجية من منظور التشريع الجزائري

The perspective of Algerian legislation of external audit reports

بوعبيدة محمد¹بلقاضي طاهر لمين³بلقاضي بلقاسم²

اسم المخبر: مستقبل الاقتصاد الجزائري خارج المحروقات؛

1 جامعة بومرداس، m.bouabida@univ-boumerdes.dz

2 جامعة بومرداس، belexpert@yahoo.fr

3 جامعة الجزائر 3، lamine.belkadi@outlook.com

تاريخ النشر: 2019/12/31

تاريخ القبول: 2019/11/15

تاريخ الاستلام: 2019/09/ 28

ملخص:

تعد تقارير المراجعة الخارجية بمثابة الوثيقة النهائية المعبرة لنتائج أعمال المهمة، التي يتم توصيلها لمستخدمي الكشوف المالية، في حين أن هذه الأخيرة قد تختلف من حيث أشكالها أو محتواها، ففي الجزائر اقتصر المشرع في مرحلة أولى إلا على التقرير العام للمصادقة على الحسابات السنوية والتقرير الخاص حول الاتفاقيات المنظمة، غير أنه في ظل الإصلاحات التي شهدتها المهنة بفعل صدور القانون رقم 10-01 والنصوص المنبثقة عنه، تزامنا مع الإصلاحات التي مست الجانب المحاسبي، بالإضافة لصدور المعيار الجزائري للمراجعة رقم 700 المستمد من المعايير الدولية للمراجعة، نتج عنها الإشارة لسلسلة أخرى من الأحكام الدالة على هذه التقارير. لذا جاءت هذه الورقة البحثية هادفة لدراسة مدى مقارنة مجمل الأحكام الدالة على تقارير المراجعة الخارجية التي شهدتها المهنة، وتم التوصل لوجود توافق بين هذه الأخيرة.

الكلمات المفتاحية: تقارير المراجعة الخارجية؛ الإصلاحات؛ القانون رقم 10-01؛ المعيار الجزائري للمراجعة رقم 700؛ المعايير الدولية للمراجعة.

تصنيف JEL : M42، M49.

Abstract:

The external audit reports are the final document expressing the results of the mission, which is communicated to the users of the financial statements, While the latter may vary in terms of their shape or content. In Algeria, the legislator was initially limited only to the general report for the approval of the annual accounts and the special report on Organized agreements, however, in light of the reforms witnessed in the profession due to the issuance of Law No. 10-01 and its

texts, coinciding with the reforms that touched the accounting side, in addition to the issuance of the Algerian standard of audit No. 700, which is derived from the International Standards on Auditing, has resulted in reference to another series of judgments on these reports.

Therefore, this research paper aimed to study The extent to which the overall judgments of the external audit reports in the profession were approached, and a consensus was reached between the latter.

Keywords: External Audit Reports; Reforms; Law 10-01; Algerian Audit Standard No.700; International Standards on Auditing.

Jel Classification Codes : M42, M49.

المؤلف المرسل: بوعبيدة محمد، الإيميل: m.bouabida@univ-boumerdes.dz

المقدمة

مرت مهمة المراجعة الخارجية في الجزائر عبر عدة مراحل، وذلك غداة الاستقلال من خلال ممارستها من قبل أشخاص معينين من قبل السلطة، نظرا للظروف السائدة آنذاك في ظل وجود إلا المؤسسات العمومية وشبه العمومية، وبالرغم من إعادة تنظيم المهنة سنة 1971 عن طريق تكليف أشخاص مهنيين آخرين يتمتعون بالاستقلال التام والحياد لأجل ممارستها، لكن الأمر كان لا يزال مجرد حبر على ورق، إذ أنه شكل فراغ قانوني خصيصا من الجانب المحاسبي، نظرا لظهور المخطط الوطني للمحاسبة حتى سنة 1975، وأن مخرجات المنظومة المحاسبية تمثل مدخلات مهمة المراجعة الخارجية.

وفي هذا السياق تم في سنة 1991 إعادة تنظيم المهنة من جديد، واعتبرت كأول خطوة أشار فيها المشرع لتقارير المراجعة الخارجية القانونية وأشكالها، ومن هذا المنطلق، قام أيضا وزير الاقتصاد سنة 1994 بنشر محتواها.

ومع تعقد بيئة الأعمال، وسعي الجزائر جاهدة لتحقيق سياسة الانفتاح الاقتصادي، الأمر الذي أدى باتخاذ المشرع الجزائري لسلسلة من التدابير والإجراءات، منها إجراء تعديل جذري على مستوى الجانب المحاسبي، والذي تولى بإصدار النظام المحاسبي المالي المستمد من المعايير المحاسبية الدولية، والذي تم تطبيقه منذ الفاتح جانفي من سنة 2010 إلى يومنا هذا، الأمر الذي أدى به إلى ضرورة تكييف ممارسة مهمة المراجعة الخارجية بما يتماشى مع المخرجات الجديدة للمنظومة المحاسبية، والتي نتج عنها صدور القانون رقم 10-01 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، وإلغاء كل

الأحكام المخالفة له، حيث تم من خلاله النصوص عن التقارير التي يتطلب إعدادها في إطار مهمة المراجعة الخارجية القانونية، كما تم تدعيمه بسلسلة من الأحكام المعدلة والمتممة له. ومن ناحية أخرى، قام المجلس الوطني للمحاسبة بإصدار بداية من سنة 2016 مجموعة من المعايير الجزائرية للمراجعة المستمدة من المعايير الدولية للمراجعة، منها المعيار رقم 700 الموسوم بـ "تأسيس الرأي وتقرير التدقيق على الكشوف المالية"، المعالج لأحد أشكال التقارير، الأمر الذي خلق بعض الاستحداثات على مستوى الأحكام المتعلقة بالتقارير.

إشكالية البحث: وعلى ضوء ما سبق نطرح الإشكالية التالية:

ما مدى مقارنة الأحكام المتعلقة بتقارير المراجعة الخارجية المنصوص عليها في التشريع الجزائري؟
الفرضية: قام المشرع الجزائري بصياغة النصوص المتعلقة بتقارير المراجعة الخارجية بنفس الأسلوب مع إجراء بعض التعديلات عليها وفقا لمتطلبات كل فترة.

أهداف البحث: يهدف هذا البحث إلى تحديد الإطار المفاهيمي لتقارير المراجعة الخارجية، وعرض المسار التنظيمي لها في الجزائر غداة الاستقلال إلى يومنا هذا، لأجل تحديد مدى مقارنة الأحكام التي تنص عليها.

منهجية البحث: بغية بلوغ الأهداف المرجوة والإجابة على الإشكالية المطروحة تم الاعتماد على المنهج الوصفي.

1. الإطار النظري لتقارير المراجعة الخارجية

1.1 تعريف المراجعة الخارجية

تم تعريفها حسب جمعية المحاسبة الأمريكية أنها عملية منتظمة وموضوعية للحصول على أدلة وتقومها فيما يتعلق بحقائق حول وقائع وأحداث اقتصادية، وذلك للتحقق من درجة التطابق بين تلك الحقائق والمعايير المحددة، وإيصال النتائج إلى مستخدمي المعلومات المهتمين بذلك للتحقق.¹

كما عرفها Germond et Banmoult (قرموند وبنمولت) أنها: "اختبار تقني صارم وبناء بأسلوب في من طرف مهني، مؤهل ومستقل بغية إعطاء رأي محلل على نوعية ومصداقية المعلومات المالية المقدمة من طرف المؤسسة، على مدى احترام الواجبات في إعداد هذه المعلومات في كل الظروف وعلى

مدى احترام القوانين والمبادئ المحاسبية المعمول بها في التعبير عن الصورة الصادقة للموجودات والوضعية المالية ونتائج المؤسسة".²

وبشكل عام، يقصد بالمراجعة الخارجية فحص أنظمة الرقابة الداخلية والبيانات والمستندات والحسابات والدفاتر الخاصة بالمؤسسة محل المراجعة فحصا انتقاديا منظما من قبل مراجع خارجي مستقل، وإبداء الرأي الفني المحايد في مدى عدالة الكشوف المالية للمؤسسة في نهاية فترة زمنية محددة، ومدى تعبيرها عن حقيقة نتائج أعماله من ربح أو خسارة عن تلك الفترة.³

2.1 تعريف تقرير المراجعة الخارجية

لقد ظلت كلمة شهادة مستعملة للدلالة على تقرير المراجع إلى أن بدأ التحول إلى لفظ تقرير كما هو شائع لدرجة كبيرة في أنحاء العالم، وذلك راجع إلى أن الشهادة تعتبر إعلانا كتابيا عن حقيقة واقعة، فلا تعطى إذن إلا إذا وصل عاطيها منزلة اليقين، لذلك فإن لفظ تقرير أقرب لوصف ما يعطيه المراجع لأنه عاجز عن إعطاء شهادة، حيث أن المعلومات المحتواة في الكشوف المالية عبارة عن أشياء تقريبية بسبب وجود عنصر التقدير فيها مثل الاستهلاكات والمخصصات وما شابه، أما كلمة رأي فليست بديلا عن لفظ تقرير أو شهادة بل جزء منهما حيث أن التقرير أو الشهادة يحتوي بنودا أخرى علاوة على رأي المراجع حول صحة المعلومات وعدالة تصوير الكشوف المالية لنتائج أعمال المؤسسة ومركزها المالي.⁴ فبعد التفرقة بين كل من مصطلح الشهادة والتقرير والرأي، يمكن تعريف تقرير المراجعة الخارجية كما يلي:

التقرير هو المنتج النهائي لعملية المراجعة الخارجية، وهو وثيقة مكتوبة صادرة عن شخص مهني لإبداء رأي فني محايد بهدف إعلام مستخدمي المعلومات حول درجة التطابق بين المعلومات الاقتصادية لمعناها المهني المتعارف عليه، حيث يتجلى الهدف الأساسي في إبداء رأي فني محايد عن مدى توافق وصدق البيانات والمعلومات للاعتماد عليها وما إذا كانت الكشوف المالية التي أعدتها في السنة المالية محل المراجعة تعبر بصدق وعدالة عن الوضع المالي للنشاط.⁵

كما يعرف التقرير أنه خلاصة ما توصل إليه المراجع الخارجي، من خلال مراجعته وتعرفه على نشاط المؤسسة وفحص الأدلة والمستندات، ويعتبر الوثيقة التي لا بد من الرجوع إليها لتحديد مسؤولية المراجع الخارجي، ومن جهة أخرى ينظر إلى التقرير كأداة اتصال كونه يعمل كوسيلة لتوصيل رسالة مكتوبة أرسلها المراجع الخارجي إلى مستخدمي الكشوف المالية وأصحاب المصلحة في المؤسسة، باعتبارهم مستقبل هذه الرسالة.⁶

انطلاقاً مما سبق، يعد تقرير المراجعة الخارجية بمثابة مخرجات لعملية المراجعة لو افترضنا أنها نظام معلومات له مدخلات ومخرجات، يكون في شكل وثيقة مكتوبة تصدر عن شخص مؤهل علمياً وعملياً، يدي فيه رأيه الفني المخايد حول مدى دلالة الكشوف المالية الختامية للمؤسسة لوضعيتها المالية الحقيقية، لغرض استخدامه من طرف جهات خارجة عن المؤسسة لاتخاذ على ضوءه قرارات تؤثر على وضعيتهم المالية.⁷

2. تقارير المراجعة الخارجية في الجزائر قبل الإصلاحات

نشير بادئ ذي بدئ أن الجزائر شهدت بعد الاستقلال وجود المؤسسات العمومية وشبه العمومية، وذلك كنتيجة للأوضاع السائدة آنذاك، لذا تم ممارسة مهنة المراجعة الخارجية من قبل أشخاص معينين من الدولة، كما تم إجبار مجلس المحاسبة والمفتشية العامة للمالية بإعداد تقارير في ظل مراقبتها المالية ومصالح الدولة والهيئات الأخرى، واستمر هذا إلى غاية سنة 1971، بموجب صدور الأمر رقم 82-71 المؤرخ في 29 ديسمبر 1971 المتضمن تنظيم مهنة المحاسب والخبير المحاسب بالجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية المؤرخة في 30 ديسمبر 1971، العدد 107، باعتبارهم أشخاص مهنيين مستقلين، حيث أشار من خلال مادته السادسة أنه بإمكان المحاسبين والخبراء المحاسبين المرخصين ممارسة مهام المراجع الخارجي (مندوبي الحسابات)، غير أن هذا الأمر لم يتناول إطلاقاً الأحكام المتعلقة بتقارير المراجعة الخارجية.

وفي هذا السياق تم في سنة 1991 إعادة تنظيم المهنة بموجب صدور القانون رقم 91-08 المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الصادر بالجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية المؤرخة في 1 ماي 1991، العدد 20، حيث تم الإشارة من خلال مادته 70 على إلغاء أحكام الأمر رقم 82-71، كما نص من خلال المادة 29 على أشكال تقارير المراجعة الخارجية القانونية الواجب إعدادها، والمتمثلة في تقرير يتضمن شهادة بتحفظ أو بدون تحفظ على انتظامية وصحة الوثائق السنوية وعند الاقتضاء رفض الشهادة المبرر قانوناً، حيث تم تحديد محتواها بموجب المقرر 94/SPM/103 الصادر عن وزير الاقتصاد، ليتم بعدها صدور بعض الأحكام المتعلقة بتقارير المراجعة الخارجية بشأن الإعانات الممنوحة من طرف الدولة.

1.2 التقرير العام للمصادقة على الحسابات السنوية

تم النصوص عليه من خلال المادة 29 من القانون رقم 91-08، وكذا المادة 715 مكرر 10 من المرسوم التشريعي رقم 93-08 المؤرخ في 25 أبريل 1993، المعدل والمتمم للأمر رقم 75-59 المؤرخ في 26 سبتمبر 1975 المتضمن القانون التجاري.⁸ حيث يعبر من خلاله المراجع الخارجي بشكل واضح وصریح لرأيه حول الكشوف المالية بجمالها بما يطابق الملحق رقم 2 من القرار المؤرخ في 23 جوان 1975 المتعلق بكيفيات تطبيق المخطط الوطني للمحاسبة.⁹

1.1.2 مضمون التقرير العام للمصادقة على الحسابات السنوية

يجب أن يحتوي التقرير العام للمصادقة على الحسابات السنوية على ما يلي:¹⁰

- ✓ التذكير بكيفية وتاريخ تعيين المراجع الخارجي؛
- ✓ تحديد المؤسسة والسنة المالية محل المراجعة؛
- ✓ الوثائق المالية التي تمت مراجعتها، والإشارة أنها مرفقة بالتقرير مع تأشيرة المراجع الخارجي؛
- ✓ احترام الواجبات المستخدمة بشأن المراجع الخارجي، والتعليمات الخاصة بطبيعة ونطاق الأعمال المنجزة؛
- ✓ المخالفات والأخطاء المكتشفة مبلغ عنها بوضوح ودون غموض، مع تأثيرها كميًا على النتيجة؛
- ✓ تأكيد المعلومات المقدمة من طرف مجلس الإدارة، وعند الاقتضاء خلافات المراجع الخارجي للمعلومات الإضافية التي يراها مفيدة؛
- ✓ أسباب التعديلات المحتملة لأشكال وطرق تقييم وعرض الحسابات الاجتماعية وأثرها على الكشوف المالية؛
- ✓ الاستنتاج الصريح للمراجع الخارجي الذي يمكن أن يكون مصادقة نظيفة وبسيطة، مصادقة بتحفظ أو رفض المصادقة مبرر؛
- ✓ الالتزامات الخاصة التي تقع على عاتق المراجع الخارجي، والتي تتجلى فيما يلي:
 - المصادقة على أعلى خمسة أو عشرة تعويضات مدفوعة خلال السنة المالية؛
 - الأوضاع المحتملة التأثير على استمرارية الاستغلال؛
 - قرارات المشاركة المحتملة؛

▪ المخالفات المرتكبة من طرف القائمين بالإدارة، أعضاء مجلس المديرين، أو أي عون المؤسسة محل المراجعة وإجراء اطلاع وكيل الجمهورية.

2.1.2 أشكال التقرير العام للمصادقة على الحسابات السنوية

تتجلى هذه الأخيرة في المصادقة بدون تحفظات، والمصادقة بتحفظات، ورفض المصادقة على المخالفات والأخطاء أو رفض المصادقة عند وجود مانع للقيام بالمهمة.¹¹

1.2.1.2 المصادقة بدون تحفظات

يصادق المراجع الخارجي بدون تحفظات عندما تكون الكشوف المالية محل المراجعة تعرض مستوى عال من الانتظام والصدق، ومع ذلك قد تكون مرفقة بملاحظات في حالة التفسيرات دون التأثير على حقيقية الحسابات الموجهة لتوضيح للمساهمين.¹²

2.2.1.2 المصادقة بتحفظات

يصادق المراجع الخارجي بتحفظات عندما تكون الأهمية النسبية للأخطاء، الاختلالات المكتشفة ليست من طبيعة تشويه جوهري لانتظامية وصدق الحسابات السنوية، وفي هذا الشكل من المصادقة يجب أن يكون المراجع الخارجي دقيق وواضح عند صياغة وتقدير التحفظات، وكذا تحديد الطبيعة الدقيقة ومحتوى التحفظات ومدى تأثيرها على الحسابات وعلى نتيجة السنة المالية.¹³

3.2.1.2 رفض المصادقة

يرفض المراجع الخارجي المصادقة على الحسابات السنوية عندما يقدر بأن عدد وخطورة الاختلالات والأخطاء المكتشفة هي كالكشوف المالية التي لا تقدم كافة ضمانات الانتظام والصدق، وفي هذه الحالة يجب أن يكون رفض المصادقة مبررا ومدعما بأكبر قدر ممكن من المعلومات لتمكين جميع المساهمين من اتخاذ القرارات اللازمة عن دراية، كما ينتج رفض المصادقة أيضا من:

- ✓ وجود عوائق لا يمكن التغلب عليها لمراقبات المراجع الخارجي؛
- ✓ رفض قاطع من المسيرين لإجراء تعديلات جوهرية على بعض الحسابات أو بنود الميزانية أو حذف أوجه قصور خطيرة على أداة المحاسبة وفقا لملاحظات وتوصيات المراجع الخارجي.¹⁴

2.2 التقرير الخاص حول الاتفاقيات المنظمة

تم النصوص على هذا التقرير بموجب المادة 672 من المرسوم التشريعي رقم 93-08 المؤرخ في 25 أبريل 1993 المعدل والمتمم للأمر رقم 75-59 المؤرخ في 26 سبتمبر 1975 المتضمن القانون التجاري والمتعلق بالاتفاقيات المنظمة المحددة في المادة 628 من المرسوم التشريعي المذكور أعلاه، لذا يجب على المراجع إعداد وتقديم تقرير خاص عن الاتفاقيات المرخصة التي تم إعلامه بها من طرف الهيئات المسيرين خلال السنة المالية، كما يرفق التقرير الخاص مع التقرير العام للمصادقة ويتم توجيههما إلى الجمعية العامة للمساهمين.¹⁵

يتضمن التقرير الخاص ما يلي:

- ✓ قائمة الاتفاقيات الخاضعة لموافقة الجمعية العامة؛
- ✓ تحديد المستفيدين؛
- ✓ طبيعة وموضوع الاتفاقيات؛
- ✓ شروط إبرام الاتفاقيات؛
- ✓ تقدير لشروط الإبرام المشار إليها (المادة 28 من القانون رقم 91-08 المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد).¹⁶

كما تجدر الإشارة هنا أنه يتطلب على المراجع الخارجي قبل تحرير التقرير الخاص، التأكد من عدم وجود اتفاقيات عدا تلك التي تم إعلامه بها، وذلك من خلال مراجعة محاضر المجلس، حسابات القروض، حسابات جارية... الخ، إضافة إلى ذلك إذا اكتشف المراجع الخارجي عند تنفيذ مهمته لاتفاقية محظورة، يشير إلى هذه المخالفة في تقريره العام للمصادقة على الحسابات السنوية، وحتى في حالة عدم وجود اتفاقيات مرخص بها يجب عليه إعداد تقريره الخاص الذي يشير فيه إلى عدم وجود اتفاقيات.¹⁷

3. تقارير المراجعة الخارجية في الجزائر بعد الإصلاحات

في ظل صدور النظام المحاسبي المالي تجلت الحاجة لإعادة تنظيم مهنة المراجعة الخارجية بما يتماشى مع هذا الأخير، وفي هذا الصدد تم في سنة 2010 صدور القانون رقم 10-01 المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، والذي تم من خلاله الإشارة للتقارير التي يتوجب على المراجع الخارجي إعدادها، ليتم بعدها بموجب جملة من النصوص التشريعية المعدلة والمتممة للقانون رقم 10-01 تحديد معايير هذه التقارير ومحتواها، بالإضافة لأشكال وأجال إرسالها وكيفية تسليمها، كما تم تدعيم

المهنة بمعايير وطنية مستمدة من المعايير الدولية للمراجعة في سياق تحقيق توافق دولي، حيث تم إصدار من طرف المجلس الوطني للمحاسبة بوزارة المالية المعيار الجزائري للمراجعة رقم 700 الموسوم بتأسيس الرأي وتقرير التدقيق على الكشوف المالية.

1.3 تقارير المراجعة الخارجية في ظل القانون 10-01 والنصوص التشريعية المعدلة والمتممة له

1.1.3 تقارير المراجعة الخارجية القانونية

يتطلب على المراجع الخارجي في ظل ممارسته لمهمة المراجعة الخارجية القانونية إعداد التقارير التالية:¹⁸

- 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 المدجة، عند الاقتضاء؛
- 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 الحصص الاجتماعية؛
- تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية؛
- تقرير خاص في حالة ملاحظة تهديد محتمل على استمرار الاستغلال.

2.1.3 معايير تقارير المراجعة الخارجية القانونية

أشار المرسوم التنفيذي رقم 11-202 المؤرخ في 26 ماي 2011 عن (15) خمسة عشر معيار خاص بتقارير المراجعة الخارجية القانونية،¹⁹ وتم تحديد محتواها بموجب قرار مؤرخ في 24 جوان 2013، منها (8) ثمانية تقارير تم النصوص عليها في القانون رقم 10-01، لذا سيتم من خلال هذا العنصر عرض هدف كل معيار كالتالي:²⁰

▪ معيار تقرير التعبير عن الرأي حول الكشوف المالية

يهدف هذا المعيار إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كفاءات التطبيق المتعلقة بشكل ومحتوى التقرير العام للتعبير عن رأي المراجع الخارجي، ويجب أن ينتهي هذا الأخير بالمصادقة بتحفظ أو

بدون تحفظ على انتظام وصحة الكشوف المالية وكذا صورتها الصحيحة، أو عند الاقتضاء، رفض المصادقة المبرر كما ينبغي؛

■ معيار تقرير التعبير عن الرأي حول الحسابات المدعمة والحسابات المدمجة

يهدف هذا المعيار إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كفاءات التطبيق المتعلقة بشكل ومضمون التقرير للتعبير عن رأي المراجع الخارجي حول الحسابات المدعمة والحسابات المدمجة المنصوص عليها في المواد من 31 إلى 36 من القانون رقم 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 والمتضمن النظام المحاسبي المالي؛

■ معيار التقرير حول الاتفاقيات المنظمة

يهدف هذا المعيار إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كفاءات التطبيق المتعلقة بتدخل المراجع الخارجي بخصوص الاتفاقيات المنظمة، وكذا محتوى التقرير الخاص للمراجع الخارجي؛

■ معيار التقرير حول المبلغ الإجمالي لأعلى خمسة (5) أو عشرة (10) تعويضات

يهدف هذا المعيار إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كفاءات التطبيق الخاص حول المبلغ الإجمالي لأعلى خمسة (5) أو عشرة (10) تعويضات، وكذا محتوى التقرير الخاص للمراجع الخارجي؛

■ معيار التقرير حول الامتيازات الخاصة الممنوحة للمستخدمين

يهدف هذا المعيار إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كفاءات التطبيق التي تخص تدخل المراجع الخارجي المتعلق بالامتيازات الخاصة الممنوحة لمستخدمي المؤسسة، كذا محتوى التقرير الخاص للمراجع الخارجي؛

■ معيار التقرير حول تطور نتيجة السنوات الخمس (5) الأخيرة والنتيجة حسب السهم أو

حسب الحصة في الشركة

يهدف هذا المعيار إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كفاءات التطبيق المتعلقة بتدخل المراجع الخارجي فيما يخص عرض تطور نتيجة الدورة والنتيجة حسب السهم أو حسب الحصة في الشركة، للسنوات الخمس (5) الأخيرة أو كل دورة مقفلة منذ تأسيس الشركة أو دمجها في شركة أخرى في حالة ما إذا كان العدد أقل من خمسة (5)، كما يهدف إلى تحديد محتوى التقرير الخاص للمراجع الخارجي؛

■ معيار التقرير حول إجراءات الرقابة الداخلية

يهدف هذا المعيار إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كفاءات التطبيق المتعلقة بمعرفة أنظمة المحاسبة والرقابة الداخلية من طرف المراجع الخارجي وكذا محتوى تقريره الخاص؛

■ معيار التقرير حول استمرارية الاستغلال

يهدف هذا المعيار إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كفاءات التطبيق المتعلقة بدور المراجع الخارجي بالنسبة إلى الاتفاقية المحاسبية القاعدية حول استمرارية الاستغلال التي يستند إليها إعداد الحسابات، بما فيها التقييم الذي تم إعداده من طرف المديرية حول قدرة الكيان على متابعة استغلاله أو نشاطه، وكذا التقرير الخاص للمراجع الخارجي؛

■ معيار التقرير المتعلق بحياسة أسهم الضمان

يهدف هذا المعيار إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كفاءات التطبيق التي تخص تدخل المراجع الخارجي المتعلق بأسهم الضمان التي يجب أن يجوزها أعضاء مجلس الإدارة أو أعضاء مجلس المراقبة لشركات الأسهم، وكذا محتوى تقرير المراجع الخارجي، في حين لا تطبق أحكام هذا المعيار عندما يكون رأس المال الاجتماعي للمؤسسة كلياً أو بالأغلبية من حيازة الدولة، ويعنى المراجع الخارجي من تقدم تقرير؛

■ معيار التقرير المتعلق بعملية رفع رأس المال

يهدف هذا المعيار إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كفاءات التطبيق المتعلقة بتدخل المراجع الخارجي كما هو منصوص عليه لاسيما في أحكام المادة 700 (الفقرة 3) من القانون التجاري عند رفع رأسمال الشركة، وكذا محتوى التقرير الخاص للمراجع الخارجي؛

■ معيار التقرير المتعلق بعملية تخفيض رأس المال

يهدف هذا المعيار إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كفاءات التطبيق المتعلقة بتدخل المراجع الخارجي كما هو منصوص عليها على الخصوص في المادة 712 (الفقرة) من القانون التجاري عند تخفيض رأس المال، وكذا محتوى التقرير الخاص للمراجع الخارجي؛

- **معيار التقرير المتعلق بإصدار قيم منقولة أخرى**
يهدف هذا المعيار إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كفاءات التطبيق المتعلقة بتدخل المراجع الخارجي عند إصدار قيم منقولة أخرى، وكذا محتوى تقرير المراجع الخارجي؛
- **معيار التقرير المتعلق بتوزيع التسيقات على أرباح الأسهم**
يهدف هذا المعيار إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كفاءات التطبيق المتعلقة بتدخل المراجع الخارجي بخصوص توزيع التسيقات على أرباح الأسهم من قبل مؤسسة تجارية، وكذا محتوى تقرير المراجع الخارجي؛
- **معيار التقرير المتعلق بتحويل الشركات ذات الأسهم**
يهدف هذا المعيار إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كفاءات التطبيق المتعلقة بتدخل المراجع الخارجي بخصوص تحويل شركة ذات أسهم إلى شركة من شكل آخر، وكذا محتوى تقرير المراجع الخارجي؛
- **معيار التقرير المتعلق بالفروع والمساهمات والشركات المراقبة**
يهدف هذا المعيار إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كفاءات التطبيق المتعلقة بواجبات المراجع الخارجي حول تحديد الفروع والمساهمات والشركات المراقبة حسب مفهوم المادة 40 من المرسوم التنفيذي رقم 05-156 المؤرخ في 26 ماي 2008، والعمليات المرتبطة بها، وكذا حول المعلومات المقدمة في ملحق الكشوف المالية المنصوص عليها في القانون رقم 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 والمتضمن للنظام المحاسبي المالي.

3.1.3 أشكال وآجال إرسال تقارير المراجعة الخارجية وكفاءات تسليمها

يؤرخ تقرير المراجع الخارجي عند نهاية أشغال المراقبة، وذلك قبل خمسة عشر (15) يوما على الأقل من تاريخ انعقاد الجمعية العامة أو الجهاز التداولي المؤهل، ولا يمكن أن يكون هذا التاريخ سابقا لتاريخ وقف الحسابات السنوية من طرف الأجهزة المختصة، حيث يقوم بعرض تقاريره على الجمعية العامة أو الجهاز التداولي المؤهل خلال أجل خمسة عشر (15) يوم قبل تاريخ انعقادها، كما يجب أن يتضمن التقرير رقم اعتماد المراجع الخارجي ورقم تسجيله وعنوانه وإمضاءه وختمه، ويودع بمقر الشركة أو بمقر المديرية الإدارية للمؤسسة المعنية، وعندما يتعلق الأمر بشركة مراجعين خارجيين فإن التقرير يجب أن يوقع عليه ممثل الشركة

وممثل أو ممثلو المراجعين الخارجيين سواء كانوا شركاء أو مساهمين أو مسيرين لهذه الشركة من الذين ساهموا في إعداد هذا التقرير.²¹

يجب أن يسلم المراجع الخارجي التقارير المنصوص عليها في المعايير المذكورة سابقا (والبالغ عددها خمسة عشر (15) معيار) على الأقل قبل خمسة عشر (15) يوما من انعقاد اجتماع الجمعية العامة العادية أو غير العادية أو هيئة التداول المؤهلة، وذلك في مقر المؤسسة محل المراجعة مقابل وصل استلام، ويجب أن توضع مختلف الوثائق الضرورية لإعداد تقارير المراجع الخارجي تحت تصرف هذا الأخير قبل خمسة وأربعين (45) يوما على الأقل من تاريخ انعقاد اجتماع الجمعية العامة العادية أو هيئة التداول المؤهلة.²²

2.3 تقارير المراجعة الخارجية في ظل المعايير الجزائرية للمراجعة (NAA)

في إطار سعي الدولة الجزائرية لتحقيق توافق دولي على مستوى مهنة المراجعة انطلاقا من صدور القانون رقم 10-01، تزامنا مع الإصلاحات الجذرية على مستوى المنظومة المحاسبية، قام المجلس الوطني للمحاسبة بوزارة المالية بإصدار منذ سنة 2016 جملة من معايير مراجعة مستمدة بأسلوب شبه كامل من المعايير الدولية للمراجعة (ISA)، وذلك في ظل سلسلة من المقررات، كل مقرر يتضمن أربعة (4) معايير جزائرية للمراجعة.

ومن هذا المبدأ يعد المعيار الجزائري للمراجعة رقم 700 أحد هذه المعايير، حيث يعالج التزام المراجع الخارجي بتشكيل رأي حول الكشوف المالية، وكذا شكل ومضمون التقرير عندما يقوم بالمراجعة وفق المعايير الجزائرية للمراجعة ويكون قد أدى إلى صياغة رأي غير معدل، وذلك في حالة استخلاصه إلى أن الكشوف المالية في كل جوانبها المهمة قد تم إعدادها وفق المرجع المحاسبي المطبق.²³

وفي نفس السياق تم على متن نفس هذا المعيار الإشارة فقط للمعيار الجزائري للمراجعة رقم 705 الموسوم بـ "التعديلات المحدثة على الرأي المعبر عنه في تقرير المدقق المستقل"، الذي لم يصدر بعد، والذي مفاده أن المراجع الخارجي يقوم بصياغة رأي معدل في تقريره عندما يستنتج أنه على أساس العناصر المقنعة المجمعة، تتضمن الكشوف المالية في مجملها اختلالات معتبرة، أو ليس بوسعه جمع العناصر المقنعة الكافية والملائمة التي تسمح له باستنتاج أن الكشوف المالية في مجملها لا تتضمن اختلالات معتبرة.²⁴ حيث

أشار المعيار الدولي للمراجعة رقم 705 إلى أنواع الرأي المعدل، والتي تتجلى في رأي بتحفظ، رأي معارض أو الامتناع عن إبداء الرأي.²⁵

4. مدى مقارنة الأحكام المتعلقة بشروط وكيفيات إعداد تقارير المراجعة الخارجية

ينص المرسوم رقم 70-173 المؤرخ في 16 نوفمبر 1970، المتعلق بوجبات ومهمات مندوبي الحسابات للمؤسسات الوطنية العمومية أو شبه العمومية، الصادر بالجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية المؤرخة في 20 نوفمبر 1970، العدد 97، على إلزامية تحرير تقرير سنوي من طرف المراجعين الخارجيين المعيّنين من قبل وزير المالية في ظل المراقبة الدائمة لتسيير المؤسسات العمومية وشبه العمومية، بالإضافة لإرسال هذه التقارير للوزارة المكلفة بالمالية وللوزارة المكلفة بالوصاية مرفقة بتوضيحات مسؤول المؤسسة، وكذا إرسالها إلى رئاسة مجلس الوزراء، وعرض الملاحظات الواردة في التقارير أمام المجالس الجماعية، وذلك حسب ما ورد في مواد 1، 3 و4.

لكن لعل أبرز النصوص التي ركز فيها المشرع الجزائري عن تقارير المراجعة الخارجية منذ الاستقلال تتجلى في القانون رقم 91-08 المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الصادر بالجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية المؤرخة في 1 ماي 1991، العدد 20، حيث تم الإشارة من خلال مادته 70 على إلغاء أحكام الأمر رقم 71-82 المؤرخ في 29 ديسمبر 1971 المتضمن تنظيم مهنة المحاسب والخبير المحاسب، الصادر بالجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية المؤرخة في 30 ديسمبر 1971، العدد 107، باعتبار هذا الأمر أول نص تشريعي تم فيه ترخيص ممارسة مهمة المراجع الخارجي لدى الشركات من قبل المحاسبين والخبراء المحاسبين المرخصين، وذلك حسب ما ورد في مادته السادسة، كما نص القانون رقم 91-08 من خلال المادة 29 على أشكال تقارير المراجعة الخارجية القانونية الواجب إعدادها، والمتمثلة في تقرير يتضمن شهادة بتحفظ أو بدون تحفظ على انتظامية وصحة الوثائق السنوية وعند الاقتضاء رفض الشهادة المبرر قانونا، والتي يتم التعبير عنها في التقرير العام.

تلاه بعد ذلك النصوص على التقرير الخاص حول الاتفاقيات المنظمة، بموجب المادة 672 من المرسوم التشريعي رقم 93-08 المؤرخ في 25 أبريل 1993 المعدل والمتمم للأمر رقم 75-59 المؤرخ في 26 سبتمبر 1975 المتضمن القانون التجاري والمتعلق بالاتفاقيات المنظمة المحددة في المادة 628 من المرسوم التشريعي المذكور أعلاه.²⁶

ومن ثم تم تدعيم ممارسي المهنة بالمقرر رقم 94/SPM/103 الصادر عن وزارة الاقتصاد، كدليل يعتمد عليه في أداء المهمة، حيث يتضمن توصيات مرفقة بنماذج التقرير العام والخاص المشار إليهما وكذا ومحتوى كل تقرير.

وفي ظل التحولات الجذرية التي مست الجانب المحاسبي تم في سنة 2010 إعادة تنظيم مهنة المراجعة الخارجية بما يتماشى مع المخرجات التي تفرزها هذه الأخيرة، وذلك بفعل صدور القانون رقم 10-01 المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، والذي تم من خلاله الإشارة للتقارير التي يتوجب على المراجع الخارجي إعدادها، ليطم بعدها بموجب جملة من النصوص التشريعية المعدلة والمتتممة له تحديد معايير هذه التقارير ومحتواها، بالإضافة لأشكال وأجال إرسالها وكيفية تسليمها.

ومن خلال إطلاعنا لمحتوى القانون رقم 10-01 لوحظ أنه صيغ بنفس أسلوب القانون رقم 91-08، وذلك بإجراء بعض التعديلات عليه وتتميمه بما يتماشى مع المخرجات الجديدة للمنظومة المحاسبية. وكمرحلة أخيرة، تم تبني بأسلوب شبه كامل المعيار الدولي للمراجعة رقم 700، عن طريق إصدار من طرف المجلس الوطني للمحاسبة المعيار الجزائري للمراجعة رقم 700 الموسوم بـ "تأسيس الرأي وتقرير التدقيق على الكشوف المالية".

وفي هذا السياق، يتضح أن هناك مقارنة من حيث أنواع وأشكال التقارير الواجب إعدادها، كما يلي:

- نصوص القانون رقم 10-01 في مادته 25 على وجوب إعداد التقرير العام للمصادقة على الحسابات السنوية، المتضمن المصادقة بتحفظ أو بدون تحفظ على انتظام وصحة الوثائق السنوية وصورتها الصحيحة، أو عند الاقتضاء رفض المصادقة المبرر، وهو ما تم الإشارة عنه في المادة 29 من القانون رقم 91-08، وكذا المواد من 12 إلى 19 من التوصية الثالثة من المقرر رقم 94/SPM/103 وملحقها؛

- نصوص القانون رقم 10-01 في مادته 25 على وجوب إعداد تقرير خاص حول الاتفاقيات المنظمة، وهو ما تم النصوص عليه بموجب المادة 672 من المرسوم التشريعي رقم 93-08،²⁷ وكذا المواد من 21 إلى 27 من التوصية الثالثة من المقرر رقم 94/SPM/103 وملحقها؛

- نصوص القانون رقم 10-01 في مادته 25 على وجوب إعداد تقارير أخرى، منها تقرير خاص حول تفاصيل أعلى خمس تعويضات، وتقرير خاص في حالة ملاحظة تهديد محتمل على استمرارية الاستغلال، وهو ما تم النصص عليه في المادة 11 من التوصية الثالثة من المقرر رقم 94/SPM/103، على شكل التزامات خاصة تقع على عاتق المراجع الخارجي يتطلب عليه ضمها في تقريره العام، وهي تتجلى في المصادقة على أعلى خمسة أو عشرة تعويضات مدفوعة خلال السنة المالية، والأوضاع المحتملة التأثير على استمرارية الاستغلال؛
- نصوص المعيار الجزائري للمراجعة رقم 700 على التقرير المتضمن للرأي الغير معدل، أي المدلول منه التقرير العام المتضمن للمصادقة بدون تحفظ، وكذا الإشارة على متن نفس المعيار للمعيار الجزائري للمراجعة رقم 705 الذي سيعالج التقرير المتضمن للرأي المعدل، أي الذي يتجلى في التقرير المتضمن لرأي بتحفظ، رأي معارض أو الامتناع عن إبداء الرأي، وهو ما تم النصص عليهم من خلال المادة 29 من القانون رقم 91-08، والمواد من 9 إلى 20 من التوصية الثالثة من المقرر رقم 94/SPM/103 وملحقها، أيضا المادة 25 من القانون رقم 10-01، بالإضافة للمرسوم التنفيذي رقم 11-202 المؤرخ في 26 ماي 2011، وكذا ملحق القرار المؤرخ في 24 جوان 2013 المحدد لمحتوى معايير تقارير محافظ الحسابات.

الخاتمة

إن المراجعة الخارجية بحد ذاتها ليست بمثابة مفهوم جزائري فقط، بل لها تاريخ وإجراءات وإرشادات ومعايير خاصة بها، ولعل الهدف الرئيسي من هذه المهمة يكمن في الرأي الذي يعبر عنه المراجع الخارجي في تقريره. ومن هذا المنطلق يعد تقرير المراجعة الخارجية بمثابة مفهوم عالمي، والذي حظي اهتمام من طرف هيئات عالمية، حيث نتج عن ذلك صدور معايير المراجعة المتعارف عليها في زمن مضى، وكذا المعايير الدولية للمراجعة في الآونة الأخيرة، والتي يعالج جزء منها لهذا الأخير.

وفي هذا الصدد، سعت الجزائر كغيرها من الدول تبني هذه الأخيرة، حيث تم في مرحلة أولى صدور القانون رقم 91-08، والذي تم من خلاله النصص عن أشكال التقرير العام أو الآراء الواردة فيه، المشار إليها ضمن المجموعة الثالثة من معايير المراجعة المتعارف عليها، تلاه بعد ذلك صدور المقرر رقم 94/SPM/103 المتضمن لمحتوى هذه التقارير ونماذجها، في توصيته الثالثة وملحقها.

وباعتبار أن صدور المعايير الدولية للمراجعة لا ينفي متطلبات معايير المراجعة المتعارف عليها، فمنذ تغيير المنظومة المحاسبية المستمدة من المعايير الدولية للمحاسبة، تم في سنة 2010 صدور القانون رقم 10-01 وما تبعه من نصوص معدلة و متممة له، المستوحى من المعايير الدولية للمراجعة، والذي نص على إعداد نفس أشكال التقرير العام المنصوص عليها في أحكام مرحلة سبقتة، والذي تم صياغته بنفس أسلوب القانون رقم 91-08، مع إجراء بعض التعديلات عليه وتتميمه بما يتلاءم مع متطلبات البيئة الحالية.

ليتم في الآونة الأخيرة تبني المعيار الدولي للمراجعة رقم 700 بأسلوب شبه كامل عن طريق صدور المعيار الجزائري للمراجعة رقم 700، والذي يعالج أحد أشكال التقارير المنصوص عليها سابقا في القانون رقم 91-08 والمقرر رقم 94/SPM/103، والقانون رقم 10-01 والنصوص المنبثقة عنه، والذي يتفق مع محتواها، بالإضافة لإشارته للمعيار الجزائري للمراجعة رقم 705، الذي يفترض أنه سيصدر لاحقا والذي سيعالج بقية أشكال التقرير العام، لذا تم قبول فرضية البحث التي مفادها أن المشرع الجزائري قام بصياغة النصوص المتعلقة بتقارير المراجعة الخارجية بنفس الأسلوب مع إجراء بعض التعديلات عليها وفقا لمتطلبات كل فترة، وعليه يمكن تلخيص النتائج المتوصل إليها فيما يتعلق بالأحكام الدالة على التقارير كما يلي:

✓ يعتبر المقرر رقم 94/SPM/103 كدليل كان يعتمد عليه في ظل تطبيق متطلبات القانون رقم 91-08؛

✓ يبقى المعيار الجزائري للمراجعة رقم 700 مجرد دليل يعتمد عليه في ظل ممارسة المهنة، نظرا لغياب النص التشريعي الذي يجي على إلزامية تطبيقه؛

✓ تم صياغة القانون رقم 10-01 بنفس أسلوب القانون رقم 91-08 مع إجراء بعض التعديلات عليه وتتميمه بما يتلاءم مع متطلبات البيئة الحالية؛

✓ إن صلب الأحكام المتعلقة بتقارير المراجعة الخارجية تم صياغتها بالاعتماد بشكل كبير على معايير المراجعة المتعارف عليها والمعايير الدولية للمراجعة، وهو ما جعلها تتفق في المضمون.

قائمة المراجع

- ¹ أ.د أحمد حلمي جمعة، المدخل إلى التأكيد المعقول وفقا للمعايير الدولية للمراجعة، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان- الأردن، الطبعة الأولى، 2019، ص 27.
- ² د. أحمد قايد نور الدين، التدقيق المحاسبي، دار الإعصار العلمي للنشر والتوزيع، عمان- الأردن، الطبعة العربية الأولى، 2017، ص 14.
- ³ د. رزق ابو زيد الشحنة، تدقيق الحسابات- مدخل معاصر وفقا لمعايير التدقيق الدولية (الإطار النظري)، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان- الأردن، الطبعة الأولى، 2015، ص 24.
- ⁴ أ.د خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية والعملية، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان- الأردن، الطبعة السادسة، 2012، ص 90.
- ⁵ د. إيهاب نظمي، د. هاني العزب، تدقيق الحسابات- الإطار النظري، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان- الأردن، الطبعة الأولى، 2012، ص 83.
- ⁶ د. أقاسم عمر، التدقيق الخارجي ومحافظ الحسابات في الجزائر، دار الكتاب العربي، الجزائر، 2016، ص 151.
- ⁷ د. محمد مصطفى سليمان، الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2014، ص ص 282 283.
- ⁸ نسخة مطبوعة باللغة الفرنسية للمقر رقم 94/SPM/103 المتعلق بالواجبات المهنية لمحافظ الحسابات، الصادر في 2 فيفري 1994 عن وزير الاقتصاد، التوصية رقم 03: تقارير الحسابات الاجتماعية، ص 18.
- ⁹ نفس المرجع، المادة 10، ص 22.
- ¹⁰ نفس المرجع، المادة 11، ص ص 22 23.
- ¹¹ المقر رقم 94/SPM/103 المتعلق بالواجبات المهنية لمحافظ الحسابات، مرجع سابق ذكره، التوصية رقم 03، الملاحق، ص ص 27 33.
- ¹² نفس المرجع، المادتين 12 و 13، ص 23.
- ¹³ نفس المرجع، المواد: 14، 15 و 16، ص ص 23 24.
- ¹⁴ نفس المرجع، المواد: 17، 18 و 19، ص 24.
- ¹⁵ نفس المرجع، المواد: 21، 22 و 23، ص 25.
- ¹⁶ نفس المرجع، المادة 24، ص 25.

¹⁷ نفس المرجع، المواد: 25، 26 و27، ص ص 25 26.

¹⁸ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الصادرة بتاريخ 11 جويلية 2010، العدد 42، قانون رقم 10-01 مؤرخ في 29 جوان 2010 متعلق بمهمن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، المادة 25، ص 7.
¹⁹ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الصادرة بتاريخ 1 جوان 2011، العدد 30، مرسوم تنفيذي رقم 11-202 مؤرخ في 26 ماي 2011 يحدد معايير تقارير محافظ الحسابات وأشكال وأجال إرسالها، المادة 2، ص 19.

²⁰ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الصادرة بتاريخ 30 أفريل 2014، العدد 24، قرار مؤرخ في 24 جوان 2013 يحدد محتوى معايير تقارير محافظ الحسابات، الملحق، ص ص 13 22.

²¹ مرسوم تنفيذي رقم 11-202 مؤرخ في 26 ماي 2011، مرجع سابق ذكره، المواد: 3، 4، 5 و6، ص ص 19 20.

²² الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الصادرة بتاريخ 30 أفريل 2014، العدد 24، قرار مؤرخ في 12 جانفي 2014 يحدد كفاءات تسليم تقارير محافظ الحسابات، المادتين 2 و3، ص ص 22 23.

²³ الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، المجلس الوطني للمحاسبة، المقرر رقم 150 المؤرخ في 11 أكتوبر 2016 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق، م ج ت 700، الفقرة 1، ص 3.
²⁴ نفس المرجع، الفقرة 5، نفس الصفحة.

²⁵ *International Auditing and Assurance Standards Board, Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2016-2017, Edition Volume I, ISA 705 (Revised), Paragraphs: 7, 8 and 9, pp 801-802.*

²⁶ المقرر رقم 94/SPM/103 المتعلق بالواجبات المهنية لمحافظ الحسابات، مرجع سابق ذكره، التوصية رقم 03، المادة 21، ص 25.

²⁷ نفس المرجع، نفس المادة، نفس الصفحة.