



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة محمد خيضر - بسكرة -

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبة



## الموضوع:

تنظيم مهنة المدقق المحاسبي في ظل التكاليف القضائية

دراسة حالة: في مكتب محافظ الحسابات - بسكرة -

مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبة

تخصص: محاسبة وتدقيق

إشراف الدكتور:

وليد صيفي

من إعداد الطالبان:

محمد عماد الدين فزاعي

رياض خشعي

## لجنة المناقشة

الجامعة	الصفة	الرتبة	أعضاء اللجنة
بسكرة	رئيسا	أستاذ	د. ميلود عزوز
بسكرة	مقرا	أستاذ محاضر - أ.	د. وليد صيفي
بسكرة	مناقشا	أستاذ	د. إبراهيم تومي

الموسم الجامعي: 2022-2023





الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة محمد خيضر - بسكرة -

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبة



## الموضوع:

تنظيم مهنة المدقق المحاسبي في ظل التكاليف القضائية

دراسة حالة: في مكتب محافظ الحسابات - بسكرة -

مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبة

تخصص: محاسبة وتدقيق

إشراف الدكتور:

وليد صيفي

من إعداد الطالبان:

محمد عماد الدين فزاعي

رياض خشعي

## لجنة المناقشة

الجامعة	الصفة	الرتبة	أعضاء اللجنة
بسكرة	رئيسا	أستاذ	د. ميلود عزوز
بسكرة	مقرا	أستاذ محاضر - أ.	د. وليد صيفي
بسكرة	مناقشا	أستاذ	د. إبراهيم تومي

الموسم الجامعي: 2022-2023

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

# الإهداء

إلى نور العيون ورمش الجفون، والسر المكنون والحب المجنون في القلب المفتون،  
والعقل الموزون والصدر الحنون، إلى الغالية، البلم الشافي والقلب الدافئ والحنان  
الكافي، إلى تلك التي أحاطتني بسياج حبها إلى أروع أم في الوجود أمي، أهديك ثمرة  
قد زرعتها بي يا نور عيني

إلى من تاهت الكلمات في وصفه وعجز اللسان في ذكر مآثره، إلى سدي وعموني  
وقدوتي إلى النور الوضاء مصدر فخري وزخري، إلى ذلك الينبوع الذي اخترفته منه  
الحنان الأبوي، إلى الذي يعجز اللسان عن خطه في الكلمات إلى من جعل نفسه شمعة  
تحترق لتضيء دربي إلى والدي الغالي حفظه الله ورعاه.

إلى النجوم والكواكب وإلى الورود البهية الذين قاسموني حنان الوالدين، أخوتي  
رضى الله والوالدين يرفقاكم، وإلى ظلالتي التي لا تفارقتني أصدقائي الأعزاء، وإلى  
أساتذتي من الألف إلى الياء وإلى كل من ساهم من قريب أو بعيد في هذا العمل،  
وفقكم الله في مشواركم وسدد خطاكم.

إلى من شجعتني كثيرا وسهرت على راحتي رفيقة الدرب الزوجة الغالية.

# شكر وعرفان

الحمد لله رب العالمين، الذي علم بالقلم علم الإنسان ما لم يعلم، والصلوة والسلام على خير الخلق سيدنا محمد عليه أفضل الصلاة والتسليم وعلى آله وصحبه ومن تبعهم بإحسان إلى يوم الدين وبعد:

الحمد لله الذي أنار لنا من دروبه درب العلم والمعرفة، وأعاننا بفضلته وهدي منه على إنجاز هذه المذكرة، يا رب لك الحمد كما ينبغي لجلال وجهك وعظيم سلطانك، ومن مقتضيات شكر الله عز وجل شكر كل من مد يد العون والمساعدة حتى أنجز هذا البحث المتواضع بفضل الله، لذا يسعدنا ويشرفنا أن نتقدم بأسمى عبارات الشكر والتقدير إلى جامعة محمد خيضر بسكرة، فهي من فسحت لنا المجال للدراسات العليا في رحابها العامرة فنسأل الله عز وجل لها كل الأرزهار والرقى إلى مصافى الجامعات العالمية الرائدة في البحث العلمي.

كما لا يفوتنا أن نتقدم بخالص الشكر والامتنان والاحترام إلى الأستاذ الدكتور صيفي وليد على كل ما قدمه من إرشادات وتوجيهات خلال فترة إعداد البحث، فجزاه الله خير الجزاء، كما نتقدم بالشكر إلى أستاذ التعليم العالي والدكتور أحمد فايد نور الدين على ما قدمه لنا من معلومات.

كما يطيب لنا خاطراً أن نتقدم بجزيل الشكر وخالص الاحترام إلى الأساتذة الأفاضل أعضاء لجنة المناقشة على قبولهم مناقشة مذكرتنا وتكرمهم بقراءتها وتقييمها بغية الارتقاء بهذا العمل، كما نتقدم بعظيم الشكر وفائق التقدير إلى كل من ساعد في إنجاز هذا البحث بصورته الحالية من أساتذة وزملاء فجزاهم الله عنا خير الجزاء، فنسأل الله العظيم رب العرش العظيم أن يهيئ لنا جميعاً من أمرنا رشداً.

## الملخص:

تعالج هذه المذكرة موضوع تنظيم مهنة المدقق المحاسبي في ظل التكاليفات القضائية استنادا إلى النصوص القانونية، لذا حرص المشرع الجزائري على التنظيم الجيد لأصحاب المهن المحاسبية بإصداره القانون 01-10 المؤرخ في 29/06/2010 المتعلق بمهنة الخبير المحاسب، محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، ويتمثل الهدف الرئيسي لمهنة التدقيق المحاسبي في تعزيز الثقة في المعلومات والبيانات الموجودة في القوائم المالية، ويتم ذلك من خلال اتباع ممتهني التدقيق المحاسبي لقواعد وأخلاقيات السلوك المهني والامتثال للمعايير المحاسبية، يعد هذا الالتزام اعترافا من المدقق المحاسبي بمسؤوليته تجاه الأطراف التي تستخدم القوائم المالية وتعتمدها لاتخاذ القرارات ورسم السياسات.

يساهم المدقق المحاسبي عبر تقرير الخبرة المحاسبية في مساعدة القضاء على الحكم أثناء النزاعات والقضايا المالية، حيث سمح المشرع للقاضي بتكليف المدقق لإجراء الخبرة قضائية محاسبية باعتبارها وسيلة من وسائل الإثبات القانونية.

---

الكلمات المفتاحية: المدقق المحاسبي، محافظ الحسابات، الخبير المحاسب، الخبير القضائي، الخبرة القضائية.

---

## Abstract:

This memorandum addresses the regulation of the profession of the auditor in light of judicial assignments based on legal texts. Therefore, the Algerian legislator has emphasized the need for proper regulation of accounting professionals by issuing Law 01-10 dated 29/06/2010, which relates to the profession of accounting expert, conservator of accounts, and certified accountant.

The main objective of the profession of auditing is to enhance trust in the information and data contained in financial statements. This is achieved through auditors adhering to professional conduct rules and ethics, as well as complying with accounting standards. This commitment represents the auditor's acknowledgment of their responsibility towards the parties that utilize and rely on financial statements for decision-making and policy formulation.

The auditor, through their expert accounting report, contributes to assisting the judiciary in resolving disputes and financial issues. The legislator has allowed judges to assign auditors to conduct forensic accounting expertise, considering it as a legal means of evidence.

---

**Key Words :** Auditor, statutory auditor, accountant expert, judicial expert, judicial experience.

---

## قائمة الجداول

الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
42	الاختلاف بين مهن التدقيق	01
47	المسؤولية الجزائية الخاصة بمحافظ الحسابات	02

## قائمة الأشكال

الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
27	معايير التدقيق المتعارف عليها	01
52	الهيكل التنظيمي لمكتب محافظ الحسابات	02

قائمة الملحق

الصفحة	عنوان الملحق	رقم الملحق
70	أمر بندب الخير	01

## قائمة الاختصارات والرموز

الرمز	المصطلح باللغة العربية	المصطلح باللغة الأجنبية
AAA	جمعية المحاسبة الأمريكية	American Accounting Association
AICPA	المعهد الأمريكي للمحاسبين الأمريكيين	American Institute of Certified Public Accountants
ISA	معايير التدقيق الدولية	International Standards on Auditing
NAA	معايير التدقيق الجزائرية	Les Normes d'Audit Algériennes
NRCAC	معايير تقرير محافظ الحسابات	Les Normes de Rapport du Commissaire Aux Comptes

مقدمة

نظرًا لتوسع نطاق النشاط الاقتصادي وزيادة حجم المؤسسات، أصبحت مهنة التدقيق تلقى اهتمامًا كبيرًا في وقتنا الحاضر، على الرغم من أنها كانت تعتبر سابقًا مهنة تكتسب عن طريق التدريب العملي أو المران فقط، إلا أنها باتت تشتمل على أدوار متعددة على مختلف المستويات، لذلك قامت المؤسسات الحكومية والمهنية والأكاديمية بإصدار مجموعة من المفاهيم والأهداف والمعايير النظرية، وذلك بهدف تنظيم وتوجيه هذه المهنة.

بسبب أهمية دور مهنة التدقيق المحاسبي في تعزيز التقدم والنمو الاقتصادي للوحدات المختلفة والمجتمع بأكمله، فهي تلعب دورًا حيويًا في توفير آراء مهمة وأساسية لاتخاذ القرارات، توفر هذه المهنة وجهة نظر مستقلة وموثوقة للأطراف المعنية، وتوفر تقييمًا دقيقًا للحالة المالية والأداء العام للمؤسسات والمنظمات، وبفضل هذه المعلومات يتمكن صانعو القرار من اتخاذ القرارات الاستراتيجية والتشغيلية المناسبة لتحقيق أهدافهم.

وعليه نجد أن مهنة التدقيق تمارس من طرف خبير محاسب أو محافظ حسابات الذين يتميزون بالكفاءة المهنية العالية، حيث منحهم المشرع الجزائري عدة حقوق وصلاحيات، وبالمقابل فرض عليهم واجبات والتزامات التي تعتبر ضمانات ممنوحة للأشخاص والمؤسسات عند إخلال المدقق بمهامه.

إن التطور الاقتصادي والتكنولوجي عبر العالم، وتنامي حركة الأموال بين القطاعات الاقتصادية، خلف الكثير من القضايا التي تطرح على القضاء، تختلف هذه القضايا من حيث الوقائع والأحداث، فمنها ما تكون وقائعها قانونية من اختصاص القاضي، ومنها ما تكون وقائعها مرتبطة بمعلومات خاصة تحتاج إلى معرفة علمية من ذوي الاختصاص، كالطب والهندسة والمحاسبة وغيرها، تلك المهارات الفنية والعلمية لا تتوفر لدى القاضي لأنها ليست من اختصاصه، وعلى هذا الأساس يكلف القاضي خبيرًا مختصًا.

## ✓ طرح الإشكالية:

بناءً على ما سبق نطرح الإشكالية الرئيسية التالية:

**كيف يتم تنظيم مهنة المدقق المحاسبي في ضوء التكاليفات والمهام القضائية؟**

هذا التساؤل يقودنا بدوره الى طرح جملة من التساؤلات الفرعية مفادها:

- ما هو التدقيق المحاسبي وفيما تتمثل الإجراءات التنفيذية لعملية التدقيق؟
- ما هي الأوامر والمهام القضائية التي يقوم ويضطلع بها المدقق المحاسبي؟
- ما هي الإجراءات التي يجب على المدقق المحاسبي اتباعها في حالة تلقيه تكليفا قضائيا؟

## ✓ الدراسات السابقة:

صادفنا بعض الدراسات التي تناولت هذا الموضوع منها:

1. دراسة منال ناجي صالح، (2018). **المحاسبة القضائية ودورها في تعزيز الالتزام الأخلاقي**، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، العراق، العدد 55.

هدفت الدراسة إلى التعرف على مفهوم المحاسبة القضائية وأهميتها ودورها في تعزيز الالتزام الأخلاقي لدى المحاسبين والمدققين ومجالات تطبيقها، كما توصلت الدراسة إلى عدة نتائج مهمة منها:

- أن المحاسبة القضائية تعد من أهم المهن في العالم وأكثرها مستقبلاً.
- المحاسبين القضائيين هم أفضل مصدر لجمع وتحري المعلومات وفهم العناصر القانونية للاحتيال والجرائم المالية، وكيفية كشفها والتصدي لها.
- يجب أن يمتلك المحاسب القضائي القدرة على دعم القضاة بالأدلة الكافية في مجال القضايا المالية.
- هناك علاقة ارتباط معنوية بين المحاسبة القضائية والمبادئ الأساسية للسلوك الأخلاقي لمهنة المحاسبة، كما يوجد تأثير معنوي للمحاسبة القضائية على مبادئ الأمانة الموضوعية والمعايير الفنية.

2. دراسة بوشابك نجبية وسايح آسية، (2017). **الخبرة المحاسبية في الجزائر ودورها في الحد من الجرائم الاقتصادية**، المجلة الجزائرية للاقتصاد والمالية، الجزائر، العدد 07.

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على النظام القانوني للخبير القضائي المحاسبي في الجزائر، ودراسة النظام القانوني للخبرة القضائية المحاسبية، مع إبراز دور الخبير القضائي في مساعدة الجهاز القضائي في الحد من الجرائم الاقتصادية، وقد تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي فيها، وتمثلت أهم النتائج المتوصل إليها فيما يلي:

- تأكيد أهمية الخبرة القضائية في الحد من الجرائم الاقتصادية.
- ضرورة تعاون الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات مع العدالة في إطار المحاسبة القضائية.
- النظام القانوني للخبير القضائي رغم دقته وتفصيله إلا أنه يحتاج إلى مراجعة.

## ✓ فرضيات الدراسة:

قصد محاولة الإجابة على إشكالية البحث قمنا بصياغة مجموعة من الفرضيات نحاول إثبات صحتها من خطئها، وهي كالتالي:

1. التدقيق المحاسبي هو وظيفة مهمة وضرورية للمؤسسات الاقتصادية، تساهم في تعزيز الأداء وترشيد القرارات، يعتمد نجاحها على التزام المدقق بمجموعة من الإجراءات والمعايير المتعارف عليها.
2. يقدم المدقق المحاسبي خدمات مالية ومحاسبية للقضاء في إطار النظر في نزاع ذو صبغة مالية واقتصادية.
3. يساهم المدقق المحاسبي في الحد من الجرائم الاقتصادية.

## ✓ منهج الدراسة:

تم استخدام المنهج الوصفي، وهذا من خلال جمع مختلف المعلومات المتعلقة بموضوع مهنة المدقق المحاسبي والمهام المسندة إليه من طرف الأجهزة القضائية، ومنهج دراسة حالة بالاعتماد على أسلوب المقابلة وتدعيمه بالملاحظات من خلال تطبيق المعطيات المستعرضة نظريا مع نتائج الجانب التطبيقي، وهذا لتتعرف أكثر على تنظيم مهنة المدقق المحاسبي في ظل المهام المكلف بها من طرف القضاء.

## ✓ أسباب اختيار موضوع الدراسة:

- مهنة المدقق المحاسبي من أهم المواضيع المطروحة في الوقت الحالي.
- دور المدقق المحاسبي في حل النزاعات والحد من الجرائم الاقتصادية.
- التطلع إلى زيادة المعارف والمكتسبات في هذا المجال.
- ربط المعارف النظرية بما هو موجود في الواقع.

## ✓ أهداف الدراسة:

نسعى من خلال هذه دراسة إلى:

- محاولة الإلمام بالإطار النظري لمهنة المدقق المحاسبي.
- تسليط الضوء على مهنة المدقق المحاسبي في إطار قانوني.
- تحديد العلاقة الموجودة بين التدقيق المحاسبي والقضاء.

## ✓ أهمية الدراسة:

تستمد هذه الدراسة أهميتها من المكانة التي تحتلها مهنة التدقيق المحاسبي بالنسبة للمؤسسات بشكل خاص، والدولة بشكل عام، فيعمل المدقق المحاسبي على تقديم خدمات مالية ومحاسبية وفق معايير متعارف عليها، ويساعد القضاء في الحكم العادل أثناء النزاعات المالية من خلال توفير معلومات وإعداد تقارير، حيث سنتناول في هذه الدراسة تنظيم مهنة المدقق المحاسبي من خلال مساهمته في تحقيق العدالة، وذلك بالربط بين التدقيق المحاسبي والقانون من جهة وبين احتياجات القضاء للمدقق من جهة أخرى.

## ✓ صعوبات الدراسة:

- نقص في المراجع المتعلقة بالتكليفات القضائية.
- صعوبة الحصول على الوثائق التي لها جانب قانوني، وذلك لحساسية الموضوع.

## ✓ هيكل الدراسة:

من أجل الإجابة على إشكالية البحث، وكذا اختبار صحة الفرضيات الموضوعية قيد الدراسة والتطرق لمختلف جوانبه، قمنا بتقسيم الدراسة إلى ثلاث فصول كما يلي:

- **الفصل الأول:** جاء الفصل الأول بعنوان الإطار المفاهيمي للتدقيق المحاسبي، والذي تناولنا فيه بشكل عام ماهية التدقيق المحاسبي، ومعايير وإجراءات التدقيق المحاسبي.
- **الفصل الثاني:** والذي يحمل عنوان التكاليف القضائية والمسؤولية القانونية للمدقق المحاسبي، بحيث خصص هذا الفصل لتعريف وتعيين الخبير القضائي المحاسبي وكذا المهام المكلف بها، وإلى المسؤولية المدنية والجزائية لمتهني التدقيق المحاسبي في الجزائر.
- **الفصل الثالث:** يتعلق هذا الفصل بالدراسة الميدانية للبحث والتي كانت بمكتب محافظ الحسابات للسيد أحمد فايد نور الدين خبير قضائي بولاية بسكرة، حيث تم تقديم مكتب محافظ الحسابات ودراسة واقع تنظيم مهنة المدقق المحاسبي في ظل التكاليف القضائية، بهدف التوصل إلى اختبار صحة الفرضيات والإجابة على إشكالية البحث.

## الفصل الأول:

# الإطار المفاهيمي للتدقيق المحاسبي

تمهيد:

إن تأثير التغيرات المتلاحقة على مجالات الاقتصاد والإدارة أدى إلى ظهور الشركات والمؤسسات الكبرى ذات النشاط الواسع، من هنا تطورت ممارسة مهنة التدقيق، وأصبح من الضروري الاستعانة بجهاز رقابي محكم على المستويات الداخلية والخارجية، وهذا التطور أثر بشكل كبير على مفهوم وأهداف الممارسة المهنية للتدقيق المحاسبي، كما أثر على أهمية دور التدقيق في ضمان الشفافية والمصدقية في العمليات المالية والمحاسبية، وأصبحت مهنة المدقق المحاسبي تركز بشكل متزايد على تقييم الأداء وتحسين العمليات والتحكم في المخاطر، وتلعب دوراً أكثر فاعلية في تحقيق أهداف المؤسسات وتعزيز الثقة في سوق العمل.

وهذا ما سيتم تناوله في هذا الفصل من خلال المبحثين التاليين:

- 1- المبحث الأول: ماهية التدقيق المحاسبي.
- 2- المبحث الثاني: معايير وإجراءات التدقيق المحاسبي.

## المبحث الأول: ماهية التدقيق المحاسبي.

بسبب التطورات الاجتماعية والاقتصادية التي عاشتها المجتمعات على مر العصور، تأثرت مهنة التدقيق المحاسبي وشهدت تطورا ملحوظا، يمكن للمتابع لهذه التطورات أن يلاحظ الاهتمام المتزايد الذي حظيت به هذه المهنة، ويرجع ذلك إلى الدور الكبير الذي تلعبه في تعزيز التقدم والنمو الاقتصادي للوحدات المختلفة والمجتمع بأكمله، فهي توفر آراءً مهمة وأساسية للأطراف المعنية، وتعزز عملية اتخاذ القرارات من خلال تقديم وجهة نظر مستقلة وموثوقة، وبفضل هذه المعلومات يمكن للقرارات المستندة إلى التدقيق المحاسبي أن تساهم في تحقيق أهداف الأفراد والمنظمات وتحقيق أعلى مستويات الكفاءة والفاعلية.

### المطلب الأول: التطور التاريخي للتدقيق المحاسبي.

نشأت مهنة التدقيق كنتيجة لحاجة البشرية إلى التحقق من دقة وصحة المعلومات المحاسبية المستخدمة في عملية اتخاذ القرارات، والتأكد من تطابق تلك المعلومات مع الواقع. تاريخياً، ظهرت هذه الحاجة أولاً في سياق الحكومات، حيث تشير الوثائق التاريخية إلى أن الحضارات القديمة مثل المصريين واليونانيين كانت تعتمد على المدققين للتحقق من صحة الحسابات العامة، في تلك الفترة كان المدقق يستمع إلى القيود المحفوظة في الدفاتر والسجلات، بهدف التحقق من دقتها ومطابقتها للواقع، وهكذا نجد أن كلمة تدقيق "Audit" مشتقة من الكلمة اللاتينية "Audire" ومعناها يستمع. (امين عبدالله، 2000، صفحة 18/17)

#### 1. الفترة من العصر القديم حتى سنة 1500م:

في تلك الفترة، يُعرف أن ممارسة مهنة التدقيق كانت تقتصر بشكل رئيسي على الوحدات الحكومية والمشروعات العائلية. كان الهدف الرئيسي للمحاسبة والتدقيق في ذلك الوقت هو تحقيق الدقة ومنع حدوث أي تزوير أو احتيال في السجلات المحاسبية. (ادريس عبد السلام اشتيوي، 1996، صفحة 14)

#### 2. الفترة من 1500م حتى 1850م:

لم يتغير هدف التدقيق خلال هذه الفترة بالمقارنة مع الفترة السابقة، حيث استمر الهدف في اكتشاف ومنع التلاعب والتزوير في السجلات المحاسبية، ومع ذلك شهدت تلك الفترة ظاهرة تعرف باسم "انفصال الملكية"، والتي زادت من الحاجة إلى وجود المدققين.

#### 3. الفترة من 1850م حتى 1905م:

خلال هذه الفترة، شهدت ظهور شركات المساهمة الكبيرة، وذلك بالتزامن مع الثورة الصناعية في المملكة المتحدة، وكان لهذا الظهور تأثير كبير في الانفصال التام بين الملاك والإدارة في تلك الشركات، هذا الانفصال أدى إلى زيادة الحاجة الملحة للمساهمين في توظيف المدققين للحفاظ على أموالهم المستثمرة وضمان الشفافية والمصداقية في التقارير المالية، بالإضافة إلى ذلك تعززت أهمية المدققين بصدر قانون الشركات البريطاني في عام 1862، الذي وضع متطلبات واضحة وقوانين تنظم المحاسبة والتدقيق في الشركات، والذي أوجب على شركات المساهمة تدقيق حساباتها من قبل مدقق مستقل، أما أهداف التدقيق خلال هذه الفترة فكانت كالآتي:

- اكتشاف الغش والخطأ.
- اكتشاف ومنع الأخطاء الفنية.
- اكتشاف الأخطاء في تطبيق المبادئ المحاسبية. (ادريس عبد السلام اشتيوي، 1996، صفحة 16).

#### الفترة من 1905م إلى يومنا هذا:

ما يميز هذه الفترة هو ظهور الشركات الكبرى والاعتماد الواسع على نظام الرقابة الداخلية في عملية التدقيق، وبالإضافة إلى ذلك تم استخدام أسلوب العينات الإحصائية بناءً على أسس علمية.

وفيما يتعلق بالهدف من عملية التدقيق فقد تغير تركيزه عن اكتشاف الغش والأخطاء، حيث أصبح من مسؤولية الإدارة اكتشاف مثل هذه الحالات، وبدلاً من ذلك أصبح الهدف الرئيسي للتدقيق حول تقديم تقرير من قبل المدقق المستقل والمحايد بشأن عدالة المركز المالي الذي تظهر في البيانات المحاسبية. (هادي التميمي، 2006، صفحة 19)

#### المطلب الثاني: تعريف التدقيق المحاسبي.

إن تعاريف التدقيق يمس عدة جوانب بالرغم من اختلاف الهيئات والأطراف الصادرة عنها من جهة، والاختلاف الشكلي بين هذه المفاهيم من جهة أخرى إلا أنها تصب في نفس الهدف، ومن بين أهم هذه التعريف نذكر ما يلي:

التدقيق المحاسبي هو "عبارة عن فحص الأنظمة الرقابية والبيانات المستندات وكذلك الدفاتر المحاسبية الخاصة بالمؤسسة والأنظمة فحصاً نظامياً للمواصفات والمعايير العالمية والمعترف بها، والخروج من هذا الفحص برأي منطقي ومحايد يدل دلالة واضحة على مدى تطابق القوائم المالية للمنشأة أو المؤسسة لما هو موجود على أرض الواقع". (نور الدين طاهرة، 2017، صفحة 16)

كما عرفت جمعية المحاسبة الأمريكية (AAA) التدقيق كما يلي:

"التدقيق هو عملية منظمة ومنهجية لجمع وتقييم الأدلة والقرائن بشكل موضوعي، التي تتعلق بنتائج الأنشطة والأحداث الاقتصادية، وذلك لتحديد مدى التوافق والتطابق بين هذه النتائج والمعايير المقررة وتبليغ الأطراف المعنية بنتائج المراجعة". (محمد و عبد الوهاب، 2002، صفحة 06)

كما يعرف التدقيق كذلك: "فحص أنظمة الرقابة الداخلية والبيانات والمستندات والحسابات والدفاتر الخاصة بالمشروع فحصاً انتقادياً منظماً، بقصد الخروج برأي في محاميد عن مدى دلالة القوائم المالية عن الوضع المالي لذلك المشروع في نهاية فترة زمنية معلومة، ومدى تصويرها لنتائج أعماله من ربح أو خسارة عن تلك الفترة". (خالد أمني عبد الله، 1998، صفحة 07)

بناءً على هذه التعاريف نستخلص أن عملية التدقيق المحاسبي تتضمن النقاط التالية :

- التدقيق عملية منظمة، وبالتالي فهي قائمة على مخطط مسبق.
- يشترط في عملية التدقيق جمع أدلة الإثبات، يعطي المدقق رأيه من خلالها حول عدالة القوائم المالية من عدمها.
- يلتزم المدقق الحياد في جمع الأدلة، أي أن تتم بصفة موضوعية بعيدة عن كل تحيز.
- التدقيق هو فحص انتقادي بناءً للمعلومات المالية.

من خلال التعاريف السابقة يمكن أن نستنتج تعريف شامل للتدقيق المحاسبي هو عملية تحليل وتقييم السجلات والكشوف المالية لشركة أو مؤسسة أو مشروع بعد نهاية الفترة المحاسبية، ويتم تنفيذ هذه العملية من قبل شخص مستقل أو شركة متخصصة في التدقيق المالي، وذلك بهدف التأكد من أن السجلات المالية للشركة صحيحة ومطابقة للمعايير المحاسبية المقبولة دولياً ومحلياً، ويشمل التدقيق المحاسبي عدة أنواع من الفحص مثل التدقيق الداخلي وتدقيق الحسابات وغيرها، ويهدف هذا الأمر إلى توفير معلومات دقيقة لأصحاب المصلحة، والتأكد من الامتثال للقوانين واللوائح المعمول بها، وتحديد المخاطر المالية المحتملة للشركة.

### المطلب الثالث: أهداف وأهمية وأنواع التدقيق المحاسبي.

#### الفرع الأول: أهداف التدقيق المحاسبي.

إن الهدف الرئيسي من عملية التدقيق المحاسبي هو إبداء رأي في محايد عما إذا كانت التقارير المالية تعبر بصورة صادقة عن المركز المالي للمؤسسة، ونتائج الأعمال والتدفقات النقدية عن تلك الفترة المدقق فيها، وهناك أهداف ثانوية منها التقليدي والحديث نتيجة التطور والانفتاح الاقتصادي (على حاج بكري، 2004، صفحة 47):

#### 1. الأهداف التقليدية:

- تقديم رأي في محايد حول صحة القوائم المالية وكشف الأخطاء والتلاعب وأعمال الغش.
- التحقق من صحة العمليات المسجلة في الدفاتر والسجلات المحاسبية وتطابقها مع الأصول والالتزامات.
- توفير المعلومات لإدارة المؤسسة حول نظام الرقابة الداخلية، وتحديد نقاط الضعف فيه.

#### 2. الأهداف الحديثة:

- مراقبة الخطط الموضوعية ومتابعة عملية التنفيذ وتحليل النتائج المحققة مع مقارنتها لما هو مخطط مسبقاً.
- تحديد وتحليل الانحرافات لمعرفة أسبابها وتقييم مدى معالجتها، كما يعمل على الحد من الإسراف.
- تقييم كفاءة الأداء والكفاءة الإنتاجية مع رفع مستوى فعالية المؤسسات.

#### الفرع الثاني: أهمية التدقيق المحاسبي

تعتبر المراجعة والتدقيق وسيلة تهدف إلى خدمة عدة أطراف خارجية وداخلية، تستخدم القوائم المالية المدققة وتعتمدها في اتخاذ قراراتها ورسم سياستها، فالمراجعة كأداة رقابية تعتبر الأداة الأساسية في التحقق من صحة البيانات المحاسبية التي يعتمدها مراجع الحسابات الخارجي المستقل، وهذه الجهات هي كما يلي: (حازم هاشم الالوسي، 2003، صفحة 32/33)

1. أصحاب المنشأة: سواء كان المالك فرداً أو شركاء أو مساهمين، فإن التقرير من طرف المدقق يعتبر أداة فعالة تمكنهم من الاطمئنان على سلامة استثمار أموالهم في المنشأة.
2. إدارة المنشأة: تعتمد إدارة المنشأة على البيانات المحاسبية التي يتم اعتمادها من قبل المدقق المحايد والمستقل مما يزيد الثقة في هذه البيانات، كما أنها وسيلة لإثبات أن إدارة المشروع قد مارست أعمالها بنجاح مما يؤدي إلى إعادة انتخاب وتحديد مدة أعضاء مجلس الإدارة لفترة أخرى وكذلك زيادة مكافأتهم.

3. المستثمرون: وذلك للحكم على معدلات ربحية المنشأة، وتقدير حدود الإسهام في رأس مالها.
4. البنوك: تقوم معظم المؤسسات والشركات بطلب الحصول على قروض وتسهيلات ائتمانية من البنوك ومؤسسات الإقراض، وقبل أن توافق هذه البنوك على منح تلك القروض والتسهيلات فإنها تقوم بفحص وتحليل المركز المالي ونتيجة الأعمال لتلك المؤسسات وذلك لضمان قدرة هذه المشاريع على سداد تلك القروض من فوائدها في المواعيد المحددة.
5. الهيئات المنظمة لتداول الأوراق المالية: لكون تعليمات هذه الهيئات تنص على ضرورة كون حسابات الشركات التي يتم تداول أسهمها وسنداتهما، قد تمت مراجعتها.
6. المحللون الماليون والاقتصاديون: حيث يعتمدون على القوائم المالية وتقرير مدقق الحسابات، عند تقديم توصياتهم لعملائهم نحو أفضل حالة كونها موقعة من مراجع الحسابات.
7. الجهات الحكومية: تعتمد بعض أجهزة الدولة على البيانات المالية للعديد من الأغراض منها مراقبة النشاط الاقتصادي أو رسم السياسات الاقتصادية للدولة أو فرض الضرائب، ولا يمكن للدولة القيام بتلك الأعمال دون بيانات موثوق فيها ومعتمدة من جهات محايدة تقوم بفحص هذه البيانات فحصا دقيقا وإبداء الرأي الفني المحايد والعاقل عليها.
8. الباحثون وطلبة الدراسات العليا: باعتبار القوائم المالية من المصادر والمراجع المهمة لبحثهم، وأن مصداقية هذه المصادر أعلى في حالة كونها موقعة من مدقق الحسابات.
9. الدائنون: للتأكد من المقدرة الحالية والمستقبلية للمنشأة على الإيفاء بالتزاماتها.
10. جهات أخرى: بالإضافة إلى الجهات المشار إليها أعلاه، فإن هناك جهات أخرى تحتاج إلى خدمات المراجع ووجود القوائم المالية المدققة كشركات التأمين في حالة تعويض الحسائر، والشركاء في حالة انضمام شريك جديد.

#### الفرع الثالث: أنواع التدقيق المحاسبي.

- يوجد عدة أنواع للتدقيق المحاسبي، وعلى الرغم من اختلاف النهج المتبع في كل نوع، إلا أن جوهر عملية التدقيق يبقى ثابتاً. سنقوم بدراسة أنواع التدقيق المحاسبي على النحو التالي:
1. من حيث القائم بعملية التدقيق: يتلخص هذا النوع فيما يلي: (عبد الفتاح محمد الصحن و آخرون،، 2004، صفحة 42)
    - **التدقيق الداخلي:** قد يكون المدقق شخص من داخل المؤسسة يقوم بفحص الدفاتر والسجلات ومدى التزامها بالمبادئ المحاسبية، بغرض التوجيه نحو تحقيق الأهداف ومدى توافقها مع السياسات المبرمجة.
    - **التدقيق الخارجي:** وهو فحص الدفاتر المحاسبية والقوائم المالية من قبل شخص مهني مؤهل ومستقل عن المؤسسة، يتم تعيينه بواسطة عقد، من أجل إبداء رأي فني محايد ومدعم بالحجج حول نوعية وثقة المعلومات المالية المعروضة من طرف المؤسسة والتزامها بالمبادئ المحاسبية المعمول بها.
  2. من حيث الإلزام بعملية التدقيق: يتلخص هذا النوع فيما يلي: (يوسف محمود جربوع، 2000، صفحة 7)
    - **التدقيق الإلزامي:** قد تلزم المؤسسة بالتدقيق وفقاً للقوانين، وغالبا ما يكون في شركات الأموال التي يفرض عليها القانون التجاري تعيين مدقق حسابات لاعتماد القوائم المالية، والقيام بدور الرقيب على أعمال الإدارة.
    - **التدقيق الاختياري:** للمؤسسة الاختيار في تعيين مدقق الحسابات حسب رغبة الإدارة، دون أن يكون هناك إلزام من قبل القانون، وهذا النوع من التدقيق يناسب المؤسسات الفردية وشركات الأشخاص.

3. من حيث توقيت عملية التدقيق: يتلخص هذا النوع فيما يلي (احمد حلمي جمعة، 2005، صفحة 11):
- **التدقيق النهائي:** وهو التدقيق الذي يتم بعد الانتهاء من إعداد القوائم المالية الختامية، ويناسب المؤسسات الصغيرة والمتوسطة التي لا تتعدد فيها العمليات بصورة كبيرة، ويعتبر غير مكلف نسبياً وهذا راجع إلى الوقت المستغرق في عملية التدقيق.
  - **التدقيق المستمر:** وهو التدقيق الذي يلازم إجراء عمليات الفحص والاختبارات على مدار السنة المالية ككل، وفق برنامج محدد، حيث يتميز هذا النوع بتمتع المدقق للوقت الكافي لاكتشاف الأخطاء والتجاوزات، ويطبق هذا النوع في المؤسسات الكبيرة نظراً لما تتمتع به من تعدد وتعقد في حجم المعاملات مما يصعب عملية التدقيق في الأجل القصير.
4. من حيث نطاق عملية التدقيق: يتلخص هذا النوع فيما يلي:
- **التدقيق الكامل:** يخول للمدقق إطاراً غير محدد للعمل الذي يؤديه، ولا تضع الإدارة أية قيود على مجال ونطاق عمله، دون المساس بمعايير المهنة للتوصل إلى رأي فني محايد حول صحة القوائم المالية.
  - **التدقيق الجزئي:** يقتصر عمل المدقق على بعض العمليات محدودة الهدف أو موجهة لغرض معين دون غيرها، كأن يعهد إلى تدقيق المخزون أو حسابات أخرى مما تنحصر مسؤولية المدقق في حدود المجال المكلف به.
5. من حيث مدى الفحص: يتلخص هذا النوع فيما يلي (غسان فلاح المطارنة، 2009، صفحة 32):
- **تدقيق تفصيلي:** ويشمل تدقيق كافة الدفاتر والمستندات المحاسبية، بهدف التأكد من خلوها للأخطاء والتلاعبات مع التحقق من أن العمليات مقيدة بانتظام وبشكل سليم، ويصلح هذا النوع للمؤسسات الصغيرة.
  - **التدقيق الاختياري:** ويشمل اختيار عينة من المفردات المحاسبية مع مراعاة تعميم النتائج على المجتمع الذي أخذت منه العينة، ويتوقف تحديد العينة إما على الأسلوب الشخصي أو الإحصائي، حيث يتم هذا النوع في المؤسسات الكبيرة نظراً لتعدد وتعقد العمليات مما تتطلب وقتاً طويلاً وجهد كبير وتكلفة أكبر.
6. من حيث الغرض من عملية التدقيق:
- **التدقيق الإداري:** يهدف للتحقق من كفاءة الإدارة في استغلال الموارد المتاحة لديها، وتقديم التوصيات والنصائح اللازمة لمعالجة نقاط الضعف في النظام الإداري المطبق.
  - **تدقيق التكاليف:** يخص مختلف التكاليف بهدف فحصها واختبار مدى مطابقتها للواقع، وعلى المؤسسة متابعة مختلف التكاليف عند إعدادها بالخطط والمعايير الموضوعية لها.
  - **تدقيق الأغراض أخرى:** وهو أن يتم تعيين المدقق من قبل جهة معينة للوصول إلى حقيقة ما، فمثلاً يقوم البنك المقرض بتعيين مدقق للتعرف على حقيقة الوضع المالي للعميل طالب القرض، أو قيام الإدارة الجبائية بالتدقيق في التصريحات المكتتبه من طرف المكلف بغرض التأكد والتحقق من صحتها وموضوعيتها. (محمد محمود ذيب حوسو، 2005، صفحة 14)

المبحث الثاني: معايير واجراءات التدقيق المحاسبي.

المطلب الأول: معايير التدقيق المحاسبي.

تعد معايير التدقيق من القواعد والمبادئ الأساسية التي يستند إليها المدقق عند قيامه بعملية التدقيق، وتم وضع هذه المعايير بهدف توحيد ممارسة هذه الوظيفة، وذلك للحد من التفاوتات المتباينة في أداء المدققين، وينتج عن مخالفة وتجاوز المدقق المحاسبي لهذه المعايير تعرضه للمساءلة من قبل الهيئات المختصة.

وهذه المعايير تنقسم الى ثلاث فئات كما يلي:

1- **المعايير العامة:** هذه المعايير تتعلق بشخصية وكفاءة المدقق والموضحة كما يلي:

أ- **التدريب والكفاءة:** يعتبر التدريب واكتساب الكفاءة أساسيين في وظيفة المدقق، بحيث يعتمد مستخدمو القوائم المالية على المدقق باعتباره خبيراً مهنياً لديه الخبرة والدراية والتعليم، وتعليم المدقق يجب أن لا يقتصر على المجال المحاسبي أو التجاري فقط، وإنما يجب أن يتوفر على التأهيل العلمي والعملية، ويمتد ليشمل حصوله على مستوى كبير من التعليم والثقافة الواسعة، ويعمل المدقق الناجح دائماً على تحديث معلوماته وخبراته بأحدث التطورات في محيط مهنته، حتى يستطيع الحكم بموضوعية على البيانات المقدمة من إدارة المؤسسة وإبداء رأيه الفني المحايد. (عبد السلام عبد الله سعيد أبو سرعة، 2010، صفحة 30)

ب- **الاستقلالية:** يجب أن يتمتع المدقق بالاستقلالية والحياد خلال كافة مراحل عملية التدقيق، والتي تعرف بأنها القدرة على العمل بنزاهة وموضوعية، هذه الاستقلالية تمثل حجر الأساس بالنسبة لمهنة التدقيق، فيجب تأكيد هذا المعيار في برنامج تدريب المدققين، فضلاً عن تأكيده عند الإشراف ومتابعة أداء مهمة التدقيق، فيعتمد تبرير المنفعة الاقتصادية والاجتماعية لتقرير التدقيق على كونه يتضمن رأي غير متحيز عن المعلومات المحاسبية، أي أن رأي المدقق يكون لا قيمة له اجتماعياً أو اقتصادياً إذا كان المدقق غير مستقل عن عملية التدقيق. (وليم توماس، 2006، صفحة 47)

ت- **العناية المهنية المعقولة:** إن هذا المعيار يشترط على المدقق بأن يبذل العناية والمهارة المهنية المعقولة عند أداء عمله، فإذا كان المدقق لا يتمتع بالمهارات اللازمة ولا يمارس عملة بدرجة العناية المعقولة، فإنه يكون قد خالف آداب المهنة وأخلاقها، ويعتبر مخلاً بواجباته القانونية، وتشمل العناية المهنية المعقولة جوانب مثل اكتمال أوراق العمل، كفاية أدلة التدقيق وملائمة تقرير التدقيق، كما يجب أن يتجنب المدقق الإهمال، ولكن لا يتوقع منه أن يصل للحكم المثالي في كافة الحالات. (أمين السيد لطفي، 2007، صفحة 46)

2- **معايير العمل الميداني:**

إن توفر الكفاءة والاستقلالية لدى مدقق الحسابات ليس كافياً لضمان أداء مهمته على أحسن وجه بعد إعطاء أريه حول شرعية وصدق الحسابات، بالإضافة إلى ذلك هناك معايير العمل الميداني المتعلقة بتنفيذ مهمة التدقيق يجب على المدقق أن يكون على دراية بها وأن يلتزم بها خلال تنفيذ مهمته، وذلك حتى يستطيع تقديم عمله بالجودة المطلوبة، فيما يلي شرح لتلك المعايير:

أ- التخطيط والإشراف: يتضمن تخطيط عملية التدقيق إستراتيجية معينة، بمعنى الرؤية والخطة التي سيتبعها المدقق عند قيامه بأعمال التدقيق، ويجب على المدقق أن يقوم بإعداد برنامج التدقيق باستخدام المعلومات التي حصل عليها خلال فترة التخطيط، مع مراعاة إمكانية تعديل بعض الإجراءات التي يتضمنها برنامج التدقيق عند الحصول على معلومات إضافية تستوجب التعديل، ولكي يتمكن المدقق من التخطيط بشكل سليم وفعال، يجب عليه أن يفهم طبيعة العمل وتنظيمه وطرقه والأساليب المستخدمة فيه، لأن هذا يمكنه من تقدير الأثر المحتمل للأحداث والعمليات على القوائم المالية (عبد السالم عبد الله سعيد أبو سرعة، 2010، صفحة 31).

ب- تقييم نظام الرقابة الداخلية: يعتبر نظام الرقابة الداخلية من أهم المفاهيم وأحد الجوانب الأساسية التي يركز عليها المدقق في عملية التدقيق، وذلك لما يوفره من بيانات ومعلومات مالية ومحاسبية يمكن الاعتماد عليها، بل إن إجراءات الرقابة الداخلية تعد أساس كل مهمة تدقيق، فمن خلالها يتضح مدى مصداقية نظام المعلومات في المؤسسة، حيث يجب على المدقق أن يقوم بدراسة وتقييم شامل لنظام الرقابة الداخلية قبل قيامه بإجراءات التدقيق وفحص الحسابات. (عبد السالم عبد الله سعيد أبو سرعة، 2010، صفحة 51)

ت- جمع أدلة المراجعة الكافية: أثناء عملية التدقيق يجب أن يحصل المدقق على قدر كاف من القرائن وأدلة الإثبات الكافية والمقنعة، التي من شأنها أن تكون أساساً معقولاً تمكنه من إبداء رأيه في القوائم المالية المدققة فيها.

### 3- معايير إعداد التقرير:

وهي مجموعة المقاييس المتعلقة بشروط إعداد التقرير النهائي لكونه الخلاصة النهائية لعملية التدقيق، فهو يحتوي على المعلومات المبلغة من المدقق لأغلب مستخدمي القوائم المالية، ولذلك فإنه يجب أن يحتوي على كافة المعلومات اللازمة، كما يجب أيضاً أن يكون واضحاً ومختصراً، فقد حدد مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي أربعة معايير تحكم إعداد تقرير التدقيق وهي:

أ- اتفاق القوائم المالية مع مبادئ المحاسبة المتعارف عليها: يجب على المدقق أن يشير في تقريره أن القوائم المالية أعدت وفقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها ومقبولة قبولاً عاماً، حيث تعرف هذه المبادئ بأنها " تلك المفاهيم والسياسات والمعايير والأساليب الفنية والإجراءات العملية التي تلقى قبولاً عاماً من الغالبية العظمى من المحاسبين والمراجعين". (عبد السالم عبد الله سعيد أبو سرعة، 2010، صفحة 33)

كما تعرف بأنها " إطار عام يحكم الإجراءات المتبعة في إثبات العمليات المالية، وإعداد القوائم المالية، وهي تعميمات ومرشحات توجيهية عامة، تتصف بالشمول والملائمة، كما أنها قابلة للاستخدام". ( حيدر محمد علي بني عطا، 2007، صفحة 51)

ب- الثبات والتجانس: إن وجود الثبات والتجانس والاستمرارية في تطبيق المبادئ المحاسبية من أجل قابلية المقارنة لفترات، ضروري للتأكيد على أن التغيرات في القوائم المالية لم تنشأ من تغير المبادئ المحاسبية، كما يهدف معيار الثبات إلى: (وليم توماس، 2006، صفحة 55)

- التأكيد على أن المقارنة على المقارنة بين القوائم المالية لفترات متتالية لا تتأثر بالتغيرات في تطبيق المبادئ المحاسبية.

- لو حدث وتأثرت هذه المقدرة على المقارنة بمثل هذه التغييرات، فإن هذا سيتطلب تعديل ملائم في تقرير التدقيق.

تتأثر قابلية القوائم المالية للمقارنة بما يلي: (وليد زكريا صيام، حزيران 2000،، صفحة 13)

- التغييرات المحاسبية.
- وجود خطأ في القوائم المالية السابقة.
- التغيير في تبويب القوائم المالية.
- وجود عمليات أو أحداث تختلف اختلافا جوهريا عن تلك التي تمت المحاسبة عنها في القوائم المالية التي سبق إصدارها.

ت- كفاية الإفصاح: يقصد بكفاية الإفصاح بأن التفسير المتوفر في بيانات القوائم المالية يكون بشكل كافٍ، وأنه قادر على عكس قراءة واضحة ودقيقة وصحيحة لمحتويات القوائم المالية من كافة الأطراف التي لها مصلحة من هذه البيانات، والتي ستعامل مع هذه البيانات خلال السنوات القادمة (محمد البشير، أوت، 2002،، صفحة 13).

ولا يشتمل مفهوم الإفصاح على نوع المعلومات فقط، بل يشتمل على كيفية تقديمها، حيث يتم تقييم مدى الإفصاح من خلال ثلاثة مقاييس كما حددتها الفقرة رقم 14 من معيار المراجعة الدولي رقم 23 وهي: (جورج دانيال غالي، 2003،، صفحة 182)

- الإفصاح عن الظروف الأساسية التي تثير الشك في قدرة المؤسسة على الاستمرار في النشاط في المستقبل القريب.
- أن يكون الإفصاح في التنبيه إلى احتمال عدم قدرة المؤسسة على الاستمرار في النشاط، وبالتالي عدم قدرتها على تحقيق قيم أصولها والوفاء بالتزاماتها من خلال أعمالها العادية.
- الإشارة إلى أن القوائم المالية لا تتضمن أية تسويات قد تكون ضرورية في حالة ما إذا كانت المؤسسة غير قادرة على الاستمرار في النشاط، والتي تتعلق بتقييم وتبويب كل من الأصول والتزامات.

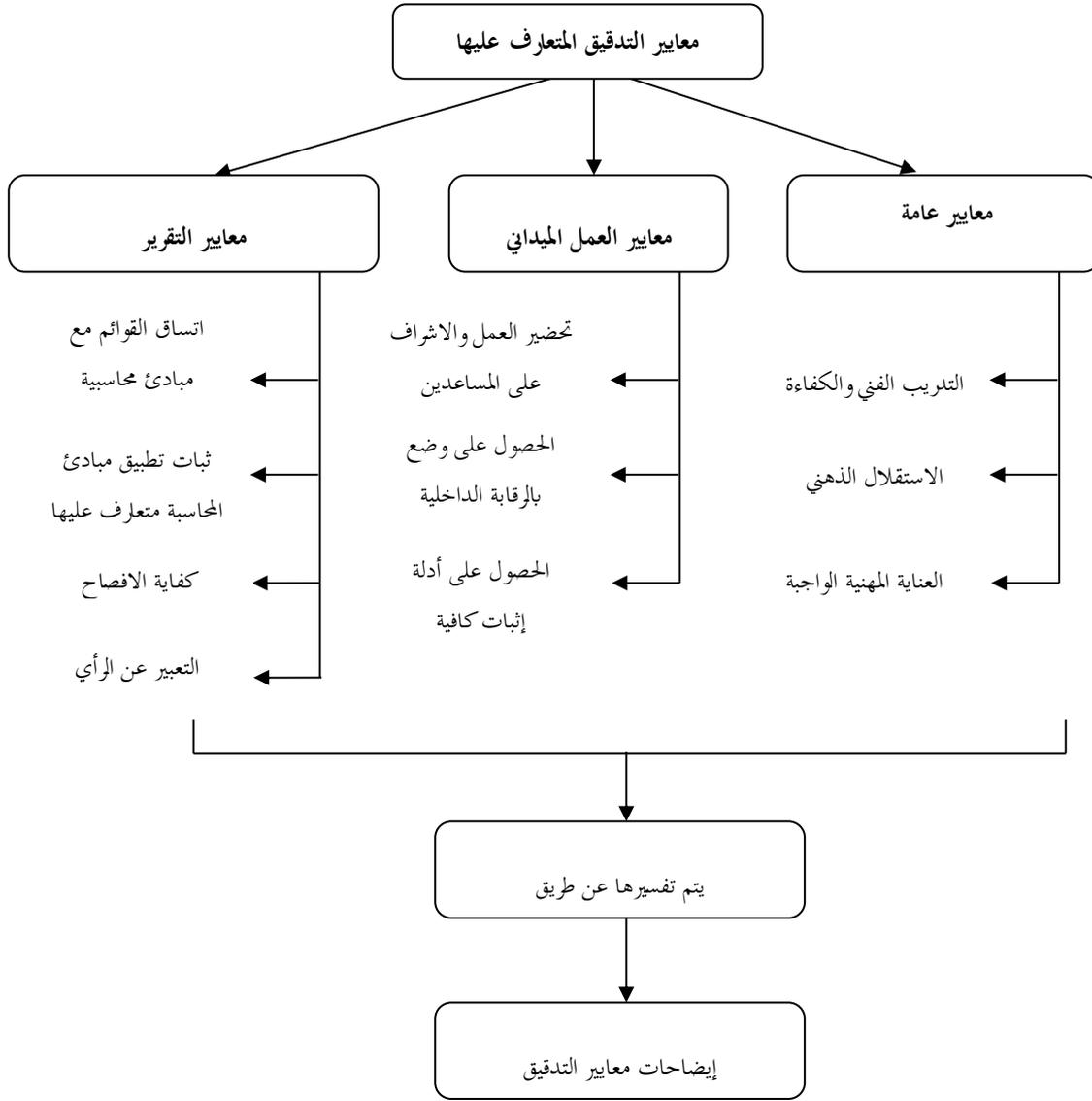
ث- إبداء الرأي في القوائم المالية: ينص هذا المعيار على ما يلي:

"يجب أن يحتوي التقرير على تعبير المدقق عن رأيه الإجمالي في القوائم المالية، أو على رأيه عن بعض العناصر التي أثرت على عدم إبداء الرأي، وعندما لا يمكن التعبير عن الرأي الإجمالي في القوائم المالية يجب أن يذكر بالتقرير الأسباب وراء ذلك، وعندما يقترن اسم المدقق بالقوائم المالية المرفقة بالتقرير يجب أن يحدد في التقرير على درجة مسؤوليته". (عبد السالم عبد الله سعيد أبو سرعة، 2010،، صفحة 60)

فيتضمن التقرير رأي المدقق بشكل حيادي، وفي حالة عدم إبداء الرأي يجب ذكر الأسباب.

والشكل الموالي يوضح معايير التدقيق المتعارف عليها:

الشكل رقم (01): معايير التدقيق المتعارف عليها.



المصدر: أمين السيد أحمد لطفي، المراجعة بين النظرية والتطبيق، جلال للطباعة، دون ذكر بلد النشر، 2006ص108.

## المطلب الثاني: المراحل العملية للتدقيق المحاسبي.

يعتبر التدقيق المحاسبي بمثابة عملية منتظمة تتم وفق خمسة مراحل متتابعة، وتتضمن كل مرحلة مجموعة من الخطوات التي يجب أن يتبعها المدقق في أداء مهمته على النحو التالي:

### 1. مرحلة الإجراءات الأولية:

في ظل الظروف العادية يتصل العميل بالمدقق قبل نهاية السنة المالية المطلوب تدقيقها، وذلك حتى يكون للمدقق الوقت الكافي لقبول هذه المهمة أو رفضها، بالإضافة إلى التخطيط للعملية بشكل مناسب الأمر الذي يسمح بإتمام المهمة بطريقة أكثر كفاءة، أما أهم الخطوات المتبعة نجد (خالد امين عبد الله، علم تدقيق الحسابات من الناحية النظرية، 1999، صفحة 150):

- التأكد من سلامة التعيين وتحديد مجال العمل والتعليمات التي يجب عليه الالتزام بها لعدم مخالفتها.
- المعرفة الشاملة للعميل محل التدقيق حتى يتمكن من وضع الخطة المناسبة، باستعمال عدة تقنيات كالاطلاع على الوثائق والمستندات، القيام بزيارات ميدانية وإجراء مقابلات.
- تحديد أهداف عملية التدقيق وذلك انطلاقاً من إلمامه بالمعلومات الشاملة عن المؤسسة.

### 2. مرحلة دراسة وتقييم نظام الرقابة:

يقوم مدقق الحسابات بفحص نظام الرقابة الداخلية المطبق في المؤسسة باستعمال مجموعة من الوسائل وفق خطوات منهجية، وذلك للتأكد من صحة وسلامة تطبيق النظام مع معرفة نقاط قوته وضعفه، وعليه فإن دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية تعد نقطة الانطلاق التي يركز عليها المدقق عند إعدادة للبرنامج، وتحديد حجم ونوعية الاختبارات وأدلة الإثبات التي سوف يحصل عليها، أما الخطوات التي يتبعها مدقق الحسابات في دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية كما يلي (غسان فلاح المطارنة، 2009، صفحة 38):

- الفهم الجيد لهيكل نظام الرقابة الداخلية من النظام المحاسبي المطبق وأساليب الرقابة المعتمدة.
- تحديد مخاطر الرقابة لكي يتمكن المدقق من معرفة مواطن القوة والضعف لتسجيلها وتوثيقها مع أوراقه.
- اختبارات الالتزام تصمم من طرف المدقق للتأكد من تنفيذها لتسمح بتصور وسيلة فعالة للفحص.

### 3. مرحلة إعداد برنامج التدقيق:

يعتبر برنامج تدقيق الحسابات خطة مرسومة على هذه النتائج التي توصل إليها المدقق بعد دراسته وفحصه لنظام الرقابة الداخلية، وذلك بهدف تنفيذ المهمة بكل كفاءة وفعالية مع الوصول إلى إبداء رأي في سليم. (احمد حلمي جمعة، 2005، صفحة 135) حيث يمثل هذا البرنامج ملخصاً لما ينبغي القيام به، قبل أن يقتنع المدقق بأن جميع نواحي البيانات المالية قد تم فحصها، ويشمل كذلك على قائمة التعليمات التفصيلية للمساعد، ويعتبر تصميم برنامج تدقيق الحسابات خطة عمل ضرورية للمدقق حيث يساهم في تحقيق أهداف عديدة أهمها: (محمد السيد سرايا، 2006، صفحة 2010/2011)

- تقسيم العمل بين أعضاء فريق التدقيق وتحديد دور ومسؤولية كل منهم.
- تتبع عملية تدقيق الحسابات وتحديد الوقت الذي استغرقته كل عملية وكل خطوة.

- معرفة العمل الذي تم تنفيذه فعلا، بالإضافة إلى تحديد مدى استمرار عملية التدقيق.

#### 4. مرحلة تنفيذ عملية التدقيق:

تعد مرحلة تنفيذ عملية تدقيق الحسابات من أهم المراحل التي تمكن المدقق من إبداء رأيه الفني والمحايد حول صدق عدالة القوائم المالية، حيث تعتمد هذه المرحلة بشكل أساسي على فحص العمليات التي تنجزها المؤسسة والتحقق من عناصر قوائمها المالية، أما أهم خطوات هذه المرحلة فهي باختصار كما يلي:

- يتم توجيه الاختبارات الأساسية نحو التأكد من صحة قيم الأرصدة وسلامة العمليات وحدثها ووجودها، وتتمثل هذه الاختبارات في الفحص التحليلي لتفاصيل العمليات المحاسبية والأرصدة المستخرجة لكل الحسابات.

- تنفيذ عملية التدقيق بطريقة محايدة دون تحيز، بهدف الوصول إلى إبداء الرأي حول صحة القوائم المالية.

#### 5. مرحلة إعداد تقرير التدقيق:

إن الهدف من عملية التدقيق هو إبداء رأي فني محايد حول صحة القوائم المالية، من خلال عرض تقرير شامل عن عملية التدقيق لاتخاذ القرارات السليمة والمناسبة، أما مفهوم التقرير الذي يعتبر المنتج النهائي لعمل المدقق هو "ملخص مكتوب بيدي فيه المدقق رأيه الفني المهني المحايد عن صحة البيانات الواردة في القوائم المالية، والتي يمكن الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات من طرف ذوي العلاقة لمثل هذه البيانات" (غسان فلاح المطارنة، 2009، صفحة 114).

أما العناصر الأساسية التي يجب أن يتضمنها تقرير المدقق حسب المعايير الدولية للتقرير وللتدقيق نجد: (شاهين، 1990، صفحة 21)

- العنوان المناسب، الجهة المرسل لها، الفقرة الافتتاحية التي تتضمن البيانات والفقرة التي تغطيها.

- فقرة النطاق التي تصف عملية التدقيق المنجزة للحصول على أكبر درجة من الموثوقية.

- فقرة إبداء الرأي في المساحة المخصصة للمدقق لإبداء رأيه الفني المحايد حول القوائم المالية.

- تاريخ تحرير التقرير المقدم للجهات المعنية، مع توقيع وختم المدقق المكلف بالمهمة.

#### المطلب الثالث: الإجراءات الميدانية للتدقيق المحاسبي.

يتركز التدقيق المحاسبي على الإجراءات الميدانية التي تهدف إلى تحليل القوائم المالية والحسابات المكونة لها، كما نذكر أن فهم الإجراء العملي وتطبيقه بنجاح يقتضي أن يكون المدقق ملما بالجانب النظري لعملية التدقيق.

يتميز تدقيق عناصر القوائم المالية بعدة مميزات من أجل الوقوف على المعلومات ذات درجة من المصدقية، لتعبر عن الوضعية المالية الحقيقية للمؤسسة.

### أولاً- إجراءات تدقيق حسابات الميزانية:

الميزانية أو كما تسمى بقائمة المركز المالي تكشف عن الموارد المتاحة لدى المنشأة أو المؤسسة ومصادر تمويل هذه الموارد (الحقوق والالتزامات) في نقطة زمنية معينة، تتكون الميزانية من جانبين الأصول والخصوم محققة التوازن المالي ( حواس صالح، 2008، صفحة 08).

1- حسابات الأصول: يعرف الأصل حسب المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICPA لسنة 1953 هو كل ما يتمثل في رصيد مدين يلزم ترحيله للدورة القادمة بعد إقفال الحسابات طبقاً للقواعد أو المبادئ المتعارف عليها، وذلك باعتبار أن هذا الرصيد المدين المرسل يعبر عن قيمة معينة أو ممتلكات أو مصروفات مؤجلة تخص دورات لاحقة. (رضوان حلوة، 2009، صفحة 281)  
أ- تدقيق حسابات الأصول الثابتة :

- تدقيق حسابات الأصول الثابتة الملموسة: القيام بالجرد الفعلي، التأكد من ملكية الأصل، التأكد من صحة التقييم.  
- تدقيق حسابات الأصول الثابتة غير الملموسة: القيام بطلب كشوف تفصيلية من الإدارة، القيام بالاطلاع على المستندات الدالة على ملكية المؤسسة لهذه الأصول، التأكد من أن الأصول المعنوية أو الإسمية قد قيمت حسب الأصول والمبادئ المتعارف عليها بين أعضاء المهنة.

#### ب- تدقيق حسابات الأصول المتداولة:

- تدقيق حسابات المخزون: التأكد من سلامة الجرد الفعلي، تدقيق بعض المستندات الخاصة ببعض أصناف الشراء والبيع، الحصول على شهادات ممن تودع لديهم بضاعة مملوكة للمنشأة في تاريخ إعداد الميزانية تفيد وجودها وقيمتها.  
- تدقيق حسابات النقدية: تشمل الصندوق والبنك، ويمكن للمدقق التحقق من البنود النقدية من خلال تطبيق الإجراءات المتعلقة بتدقيق الحسابات النقدية وقيام المدقق بعملية الجرد الفعلي للدفاتر، تدقيق دفتر النقدية حسابياً، تدقيق مستندي لدفتر النقدية الخاص بالقبض والصرف من الناحية الشكلية والموضوعية، الحصول على كشف مفصل لحساب البنك.  
- تدقيق الأوراق المالية: تحليل العمليات التي تمت على حسب الاستثمارات، التحقق من صحة سعر البيع أو الشراء بتدقيق أسعار البورصة، القيام بالجرد الفعلي عن طريق جرد محفظة الاستثمارات والحصول على تأييد بالمصادقة، التأكد من سلامة التسجيل بالدفاتر والتأكد من الملكية .

2- حسابات الخصوم: إن حسابات الخصوم تتضمن في المحاسبة كافة الالتزامات المحققة على المشروع كشخصية معنوية مستقلة في تاريخ إعداد قائمة المركز المالي، فإنه من الضروري التأكد من أن أرصدة حسابات الخصوم تعبر عن كل الالتزامات الفعلية المحققة على المشروع في تاريخ إعداد الميزانية لا أكثر ولا لأقل في ضوء المبادئ المحاسبية المتعارف عليها.  
( خالد امين عبد الله، علم تدقيق الحسابات الناحية العملية، 2004، صفحة 57/58)

- تدقيق حسابات الأموال المملوكة: فحص الإضافات والمسحوبات التي تطرأ على رأس المال، تدقيق حسابات النقدية المحصلة بالصندوق والبنك، تدقيق دفاتر اجتماعات مجالس الإدارة والجمعيات العامة، التأكد من إخطار الجهات التي يلزم إخطارها بتعديل رأس مال، تدقيق المستندات التي تتعلق برأس المال، التحقق من سلامة وثبات إظهار رأس مال بالميزانية. (حامد طلبة محمد أبو هيبه، 2011، صفحة 129/128)
- تدقيق حسابات الالتزامات: تتكون الالتزامات أو الديون من صنفين، التزامات طويلة الأجل التي يفوق تاريخ استحقاقها دورة مالية والمتمثلة عموماً في السندات والقروض، أما الثانية فهي التزامات قصيرة الأجل التي لا تتعدى تاريخ استحقاقها دورة مالية واحدة، منها حسابات الدائنين أوراق الدفع وإيرادات محصلة مسبقاً، وعليه إجراءات التدقيق تختلف من صنف لآخر حسب تاريخ الاستحقاق.

#### ثانياً- إجراءات تدقيق حسابات التسيير:

بعد الانتهاء من تدقيق العناصر المكونة للميزانية، يبدأ المدقق في فحص جدول حسابات النتائج، والذي يشمل المصاريف والإيرادات، يتميز هذا الجدول بأنه يحتوي على حسابات متناظرة، حيث يتم فتحها عند بداية كل دورة محاسبية وتقفّل في نهايتها، ولكي يدلي المدقق برأيه حول صدق هذه الحسابات بعد التزامها بالمبادئ المحاسبية يجب إتباع الخطوات الآتية:

#### 1- تدقيق حسابات المصاريف:

- استخدام كافة الأساليب الفنية المتعارف عليها من تدقيق حسابي ومستندي ومقارنات.
- التحقق من دراسة الأحداث اللاحقة لتأكد من سلامة بعض البيانات أو التوصل إلى حقيقة بعض التصرفات التي وقعت خلال السنة.

#### 2- تدقيق حسابات الإيرادات:

- إجراء دراسة مقارنة لعناصر وبنود الإيرادات الحالية مع تلك المتعلقة بالعام الماضي.
- القيام بدراسة الأحداث اللاحقة وهي الأحداث التي تقع في بداية السنة التالية لسنة الفحص.
- القيام بإتباع كافة الوسائل الفنية المتعارف عليها للحصول على أدلة وقرائن من تدقيق حسابي ومستندي.

#### ثالثاً- إجراءات تدقيق حسابات النتائج: (محمد بوتين، 2003، صفحة 184)

- التأكد من الهامش الإجمالي الذي يعبر على النتيجة الأولية المحققة من النشاط التجاري.
- التأكد من صحة حساب القيمة المضافة، لكونه يضم عدة حسابات.
- التأكد من نتيجة الاستغلال المعبرة عنها بنتيجة النشاط العادي للمؤسسة لتحويل إلى نتيجة الدورة.
- التأكد من نتيجة خارج الاستغلال نتيجة النشاط غير العادي للمؤسسة، ثم تحويله للنتيجة الإجمالية.
- التأكد من نتيجة الدورة على أنها حقيقية وليس صورية، ويعتبر المدقق مسؤولاً إذا صادق عليها.
- التأكد من معدل الضرائب على الأرباح، الذي يتغير باستمرار حسب قوانين المالية.

### خلاصة الفصل الأول:

من خلال ما سبق يتضح أن تطور التدقيق المحاسبي كان نتاجاً لتطور الواقع الاقتصادي عقب الثورة الصناعية والتغيرات التي مسّت الشركات جراء الانفصال التام بين المالك والإدارة، الأمر الذي حتم ضرورة الاستعانة بطرف خارجي مستقل محترف يدلي برأي فني محايد موضوعي، انتقل مضمونه من اكتشاف الغش ومنع الأخطاء إلى إبداء الرأي حول مدى احترام القواعد والقوانين والمبادئ المحاسبية المعمول بها، لتمثيل هذه المعلومات بصورة صادقة للوضعية المالية أو نتائج المؤسسة، كما يعمل التدقيق على تحسين وتصحيح الإجراءات الرقابية الموضوعية من طرف إدارة المؤسسة، والذي يهدف بدرجة أولى إلى حماية أصولها وأموالها ومساعدة أعضائها في تنفيذ مهامهم ومسئوليتهم، وذلك بقيام المدقق بعمليات الفحص والتقييم لنظام الرقابة الداخلية للمؤسسة باستعمال مجموعة من الوسائل وإعطاء نصائح للإدارة وتعاليق حول العمليات التي تمت مراجعتها والبحث عن أدلة إثبات تدعم الرأي النهائي للمدقق.

الفصل الثاني:

التكليفات القضائية والمسؤولية القانونية  
للمدقق المحاسبي

تمهيد:

يسمح المشرع الجزائري للقاضي أن يستعين بخبير قضائي متخصص في التدقيق المحاسبي بموجب عدة نصوص، خاصة في القضايا المتعلقة بالمسائل المالية والمحاسبية، من بينها قانون الإجراءات المدنية والإدارية الذي يفيد بأن للمحكمة السلطة التقديرية في انتداب الخبراء، وتكليفهم بمهمات يستخدم فيها الخبير القضائي المحاسبي معرفته ومهاراته المتقدمة في مجال المحاسبة والتدقيق، لكشف الغموض والتلاعب ومساعدة القاضي على تأسيس حكمه، فيكون دور المدقق المحاسبي فعال وحيوي في تحقيق العدالة والحفاظ على نزاهة وشفافية التقارير المالية، فعلى الرغم من اتباعه لمعايير التدقيق المهنية والإجراءات القانونية قد تظهر أخطاء أو تجاوزات تضر بالأطراف المعنية بالتدقيق، فيجب عليه أن يتحمل المسؤولية القانونية عند الاخلال بواجبه المهني.

حتى تتمكن من التفصيل بهذا الصدد، سنحاول في هذا الفصل التطرق إلى تعيين الخبير القضائي المحاسبي والمهام المكلف بها، كما سنتطرق إلى المسؤولية المدنية والجزائية لمتهني التدقيق المحاسبي في الجزائر.

### المبحث الأول: التكاليف القضائية للمدقق المحاسبي

نظرا للدور المهم الذي يلعبه المدقق في مساعدة القضاء لحل النزاعات ذات الطابع المحاسبي، فقد اهتم المشرع الجزائري بوضع قوانين وتشريعات خاصة لتنظيم عمل ممتهمي التدقيق المحاسبي، الذين يلجأ إليهم القاضي في القضايا من نفس الاختصاص، وبدورهم يقدمون خدمات محاسبية ومالية لمساعدته في الحكم وتحقيق العدالة.

وعلى هذا الأساس جاء في قانون الإجراءات المدنية والإدارية أن للمحكمة السلطة التقديرية في انتداب الخبراء كلما اقتضت الضرورة لذلك.

#### المطلب الأول: تعريف الخبير القضائي المحاسبي وأسباب الاستعانة به

##### الفرع الأول: تعريف الخبير القضائي المحاسبي

الخبير القضائي هو شخص طبيعي أو معنوي له خبرة فنية في اختصاصات مهنية معينة كالمحاسبة أو الطب أو الهندسة أو غيرها، يتم تعيينه من طرف القاضي ويستعين به لتوضيح مسألة فنية. (<https://www.mjustice.dz/ar/>، 2023)

يعد الخبير القضائي أحد الأعوان القضائيين، ويقوم بالمهام المكلف بها المتعلقة مباشرة باختصاصه المهني، بهدف توضيح مسألة فنية أو تقنية أو علمية للقاضي، ونظرا لتنوع القضايا المطروحة أمام القضاء يتنوع أيضا تخصص الخبراء المطلوبين من قبل القضاة، حيث يمكن أن يحتاج القاضي إلى خبراء متخصصين في مجالات عديدة منها المحاسبة.

وفقا لما تنص عليه المادة 13 من القانون 01-10 المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، "يمكن أن يعين الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات بصفة محافظي حصص طبقا لأحكام القانون التجاري، وخبراء قضائيين طبقا لأحكام قانون الإجراءات المدنية والإدارية وقانون الإجراءات الجزائية"، وعليه فإن أي خبير محاسب أو محافظ حسابات يمكن أن يكون خبيرا قضائيا إذا توفرت فيه الشروط اللازمة لذلك، ويمارس صلاحياته المهنية في إطار تعاوي مع القضاء يترجمها بتقديم تقرير الخبرة يودعه لدى كتابة ضبط الجهة القضائية المختصة من أجل مساعدة القاضي على الفصل في الدعوى. (المادة 13، الجريدة الرسمية العدد 42، 2010)

##### الفرع الثاني: أسباب الاستعانة بالخبير القضائي المحاسبي

إن القاضي في إطار قيامه بمهامه والنظر في المسائل المعروضة أمامه والفصل فيها، قد يكون مضطرا إلى الاستعانة بخبير قضائي محاسبي رغم أن الرجوع للخبير ليس إلزاميا، إلا أنه جائز لإيضاح وقائع مادية في الدعوى وبالتحديد تلك التي تتضمن مسائل محاسبية، كفضايات الفساد والتهرب الضريبي، المنازعات بين الشركاء، اختلاس الأموال، الإفلاس والتسوية القضائية، الخلافات والانتهاكات التجارية، التحكيم التجاري.... إلخ، فتكون أسباب الاستعانة بالخبير المحاسبي متعددة منها: (نجيبة و سايج، 2017)

- موضوع النزاع: إذا كان النزاع المعروض أمام القاضي يتضمن مسائل ذات صبغة مالية، كان للقاضي تعيين خبير قضائي محاسبي، مثل القضايا التي يحتاج فيها إلى فحص وتقويم المحاسبة، أو التدقيق المالي والمحاسبي للشركات مثلا، والتي تعتبر من

- المهام الأصلية للمدقق المحاسبي، فقد خول له القانون اللجوء إلى الخبراء المحاسبين ليساعده في إثبات الوقائع وفك غموض الأرقام المقدمة، وبالتالي الوصول إلى دليل يمكنه من إصدار الحكم المناسب.
- تطبيق القانون: يجب على القاضي في إطار القيام بالمهام والاجراءات القضائية أن يتحرى تطبيق القانون تطبيقا سليما، وأن يتحلى بالإخلاص وتحقيق العدالة، ومن أجل الوصول إلى حكم عادل ومنصف يجب عليه الاستعانة بخبير قضائي محاسبي في المسائل ذات الطابع المالي والمحاسبي، وذلك بما تمليه ضرورة تطبيق القانون.
  - نقص أو غياب التكوين المحاسبي للقاضي: يفترض على القاضي أن يلم بالجوانب القانونية لأن مهمته الأساسية تطبيق القانون، وليس مطالبا بأن يلم بالجوانب الأخرى مثل الطب والهندسة والمحاسبة، بل إن الاستعانة بخبير في تخصص معين تكون أدق وأصلح من أجل التطبيق الصحيح والسليم للقانون.
- ويترتب عن ذلك أن الخبير مهما كان اختصاصه، لا يجوز له ابداء أي رأي قانوني حتى لا يتجاوز سلطات القاضي، بل يكفي بتوضيح المسائل الفنية والتقنية والعلمية في إطار المهام المحددة المكلف بها، ثم للقاضي أن يكيف الوقائع التكييف القانوني المناسب، وأن يفصل في الدعوى بناءً على ذلك.

#### المطلب الثاني: شروط اعتماد الخبير القضائي المحاسبي وإجراءات تعيينه

##### الفرع الأول: شروط اعتماد الخبير القضائي المحاسبي

نص القانون رقم 08-09 المؤرخ في 25 فبراير سنة 2008 المتضمن قانون الإجراءات المدنية والإدارية، وكذلك المرسوم التنفيذي رقم 95-310 المؤرخ في 10 أكتوبر 1995، المحدد لشروط التسجيل في قوائم الخبراء القضائيين وكيفية، وكذا حقوقهم وواجباتهم، المادة 02 و 03 على التوالي:

- المادة 02: "يختار الخبراء القضائيون على أساس القوائم التي يوافق عليها وزير العدل في دائرة اختصاص المجلس القضائي، ويمكن تعيينهم استثناء بممارسة مهامهم خارج اختصاص المجلس الذي ينتمون إليهم. غير أنه يجوز للجهة القضائية، في إطار الإجراءات وفي حالة الضرورة، أن تعين خبيرا لا يوجد اسمه في القوائم المنصوص عليها أعلاه وذلك حسب الكيفيات المحددة في الأمر رقم 66-154 المؤرخ في 8 يونيو سنة 1966". (المادة 02، الجريدة الرسمية العدد 60، 1995)
  - المادة 03: "يجوز أن يسجل أي شخص طبيعي أو معنوي في إحدى قوائم الخبراء القضائيين متى استوفى الشروط المحددة في هذا المرسوم". ( المادة 03، الجريدة الرسمية العدد 60، 1995)
- أولا: بالنسبة للشخص الطبيعي (المادة 04، الجريدة الرسمية العدد 60، 1995)

يشترط في الشخص الطبيعي توافر الشروط الآتية:

- أن تكون جنسيته جزائرية، مع مراعاة الاتفاقيات الدولية.
- أن تكون له شهادة جامعية، أو تأهيل مهني معين في الاختصاص الذي يطلب التسجيل فيه، وهنا نقصد المحاسبة والمالية.
- ألا يكون قد تعرض لعقوبة نهائية بسبب ارتكابه وقائع محملة بالآداب العامة أو الشرف.

- ألا يكون قد تعرض للإفلاس أو التسوية القضائية.
- ألا يكون ضابطاً عمومياً وقع خلعه أو عزله، أو محامياً شطب اسمه من نقابة المحامين، أو موظفاً عزل بمقتضى إجراء تأديبي بسبب ارتكابه وقائع مخلة بالأداب العامة أو الشرف.
- ألا يكون قد منع بقرار قضائي من ممارسة المهنة.
- أن يكون قد مارس هذه المهنة أو هذا النشاط في ظروف سمحت له أن يتحصل على تأهيل كاف لمدة لا تقل عن سبع سنوات.
- أن تعتمد السلطة الوصية على اختصاصه أو يسجل في قائمة تعدها هذه السلطة، وفي حالة الخبير القضائي المحاسبي يكون الاعتماد من الوزير المكلف بالمالية، وأن يكون مسجلاً في المصف الوطني للخبراء المحاسبين بالنسبة للخبير المحاسب، وفي الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات بالنسبة لمحافظ الحسابات.

ثانياً: بالنسبة للشخص المعنوي: (المادة 05، الجريدة الرسمية العدد 60، 1995)

- أن تتوفر في المسيرين الاجتماعيين الشروط الآتية:
  - ألا يكون قد تعرض لعقوبة نهائية بسبب ارتكابه وقائع مخلة بالأداب العامة أو الشرف.
  - ألا يكون قد تعرض للإفلاس أو التسوية القضائية.
  - ألا يكون ضابطاً عمومياً وقع خلعه أو عزله، أو محامياً شطب اسمه من نقابة المحامين، أو موظفاً عزل بمقتضى إجراء تأديبي بسبب ارتكابه وقائع مخلة بالأداب العامة أو الشرف.
- أن يكون الشخص المعنوي قد مارس نشاطاً لا تقل مدته عن خمس سنوات لاكتساب تأهيل كاف في التخصص الذي يطلب التسجيل فيه.
- أن يكون له مقر رئيسي أو مؤسسة تقنية تتماشى مع تخصصه في دائرة اختصاص المجلس القضائي.

الفرع الثاني: اجراءات تعيين الخبير القضائي المحاسبي:

يتم تعيين الخبير القضائي المحاسبي من طرف القاضي وذلك من تلقاء نفسه أو بناءً على طلب أحد الخصوم، هذا ما أقر به المشرع في المادة 126 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، وسلطة القاضي لا تقتصر في تعيين خبير واحد، بل تشمل عدد من الخبراء، والمشرع لم يبين الحالات التي يلجأ القاضي بصدها إلى تعيين خبير واحد أو أكثر، وهذا يعود إلى السلطة التقديرية للقاضي، كما يجوز له تعيين خبير من قائمة الخبراء القضائيين المسجلة أسمائهم لدى المجلس القضائي التابع إليه، ويجوز له أن يعين خبير قضائي خارج القائمة المسجلة في جدول الخبراء بعد أن يقوم بحلف اليمين القانونية أمامه. (المادة 131، الجريدة الرسمية العدد 21، 2008)

حيث يتضمن حكم الأمر بإجراء الخبرة ما يلي: (المادة 128، الجريدة الرسمية العدد 21، 2008)

- عرض الأسباب التي بررت اللجوء إلى الخبرة، وعند الاقتضاء تبرير تعيين عدة خبراء.
- بيان اسم ولقب وعنوان الخبير أو الخبراء المعينين مع تحديد التخصص.
- تحديد مهمة الخبير تحديداً دقيقاً.

- تحديد أجل إيداع تقرير الخبرة بأمانة الضبط.

يتقاضى الخبير القضائي المحاسبي مكافأة عن خدماته، يحددها القاضي الأمر بالخبرة في النقاط التالية: (المادة 129، الجريدة الرسمية العدد 21، 2008)

- تحديد التسبيق: قبل مباشرة الخبير لمهمته يتعين على القاضي أن يحدد مبلغ التسبيق، على أن يكون مقاربا قدر الإمكان للمبلغ النهائي المحتمل لأتعاب ومصاريف الخبير.

- تحديد الطرف أو الأطراف الواجب عليهم دفع مبلغ التسبيق: يحدد القاضي الخصم أو الخصوم الذين يتعين عليهم دفع مبلغ التسبيق، وإيداعه لدى أمانة الضبط في المحكمة، كما يحدد أجل إيداع مبلغ التسبيق، وإلا اعتبر الأمر بتعيين الخبير لاغيا.

- النظر فيما إذا كان المبلغ المودع لدى أمانة الضبط غير كافي وتحديد تعويضات الخبير، وكقاعدة عامة يلزم بأتعاب الخبير الطرف الذي طلب الخبرة أول الأمر، ثم يتولى دفعها الخصم الذي خسر الدعوى، وكذلك الخصم الذي قضت المحكمة بإلزامه بمصروفات الدعوى.

غير أنه يجوز للخصم الذي وجب عليه دفع مبلغ التسبيق أن يطلب تمديد الأجل، أو يطلب رفع إلغاء تعيين الخبير إذا أثبت أنه حسن النية، (المادة 130، الجريدة الرسمية العدد 21، 2008)، ويمنع منعا باتا على الخبير أن يتقاضى المكافأة من أطراف النزاع مباشرة. (المادة 140، الجريدة الرسمية العدد 21، 2008)

أما بالنسبة لقانون الإجراءات الجبائية، فقد نصت المادة 86 فيما يخص القضايا التي تكون فيها الإدارة الجبائية طرفا على ما يلي: (قانون الاجراءات الجبائية، 2021)

- الفقرة الأولى: "يمكن أن تأمر المحكمة الإدارية بالخبرة وذلك إما تلقائيا وإما بناءً على طلب من المكلف بالضريبة أو مدير الضرائب بالولاية، ويحدد الحكم القاضي بهذا الإجراء الخاص بالتحقيق مهمة الخبراء".

- الفقرة الثانية: "تتم الخبرة على يد خبير واحد تعيينه المحكمة الإدارية، غير أنها تسند إلى ثلاثة خبراء إن طلب أحد الطرفين ذلك، وفي هذه الحالة يعين كل طرف خبيره، وتعين المحكمة الإدارية الخبير الثالث".

فيما يخص رد الخبير القضائي واستبداله فينظر القاضي في الطلب الذي يرفعه إليه أحد أطراف الخصومة، يقدمه هذا الأخير خلال ثمانية أيام من تاريخ تعيين الخبير، وأن يفصل القاضي دون تأخير في طلب الرد بأمر غير قابل لأي طعن. (المادة 133، الجريدة الرسمية العدد 21، 2008)

يختلف رد الخبير عن تحيينه، هو أن الأول إجراء ممنوح للخصوم، أما التنحي فهو طلب الخبير بنفسه للمحكمة التي عينته لوجود أسباب تجعله يمتنع عن أداء الخبرة، وفي المقابل فالقانون لا يلزم الخبير القيام بالمهمة، مع إخبار الجهة القضائية التي عينته بعدم إمكانيته القيام بها، وذكر الأسباب لعدم شطبه (المادة 08 من المرسوم التنفيذي رقم 95-310).

كما نصت المادة 132 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية "إذا رفض الخبير إنجاز المهمة المسندة إليه أو تعذر عليه ذلك، استبدل بغيره بموجب أمر على عريضة صادر عن القاضي الذي عينه.

إذا قبل الخبير المهمة ولم يقيم بها أو لم ينجز تقريره أو لم يودعه في الأجل المحدد، جاز الحكم عليه بكل ما تسبب فيه من مصاريف، وعند الاقتضاء الحكم عليه بالتعويضات المدنية ويمكن علاوة على ذلك استبداله". (المادة 132، الجريدة الرسمية العدد 21، 2008)

### المطلب الثالث: مباشرة الخبير القضائي المحاسبي لمهامه

بعد تعيين الخبير القضائي المحاسبي يقوم بمباشرة مهامه، رغم تمتعه بالاستقلال الفني والعلمي، إلا أنه يبقى تحت سلطة القاضي الذي عينه، وهذا ما جاءت به المادة 10 من المرسوم التشريعي 95-310 والتي تنص "يؤدي الخبير القضائي مهمته تحت سلطة القاضي الذي عينه وتحت مراقبة النائب العام"، حيث يجب عليه توضيح واقعة مادية تقنية أو علمية، وذلك بـ:

- جمع الأدلة والوثائق والمستندات: أن يطلب من الخصوم كل الوثائق والمستندات التي يراها ضرورية دون تأخير، لدراستها وتحليلها باستخدام مهارات المحاسبة والمالية، كما يجب عليه استدعاء الخصوم وسماع أقوالهم وملاحظاتهم وآرائهم.
- أن يرفع للقاضي تقريراً عن جميع الإشكالات التي تعترض تنفيذ مهمته: ومن بينها حاجة الخبير إلى مترجم، وامتناع الخصوم عن تقديم المستندات اللازمة، وكذلك الإشكال المتعلق بمبلغ التسبيق إذا ما رأى الخبير أنه غير كافي.
- يمكن للخبير تقديم طلب لتمديد المهلة، والانتقال إلى عين المكان إذا رأى أنه من خلال تنقله أن يكشف حقائق مهمة.

### الفرع الأول: تقرير الخبير

يعد الخبير القضائي المحاسبي تقرير الخبرة المحاسبية لتقديمه للقضاء، حيث يخضع التقرير من حيث مضمونه على: (نجبية و سايح، 2017)

- تسجيل أقوال وملاحظات الخصوم ومستنداتهم.
- عرض تحليلي عما قام به وعينه في حدود المهمة المسندة إليه.
- نتائج الخبرة.

ومن الناحية الشكلية، يتضمن التقرير على:

- المصدر الذي أمره بالمهمة هل هو حكم أو قرار وكذا الجهة التي أصدرته.
- تاريخ الحكم، رقم القضية، رقم الفهرس.
- اسم ولقب الخبير المحاسبي، عنوانه، واختصاصه بالضبط.
- ذكر أطراف القضية ووكلائهم.
- تحديد طبيعة المهمة وتاريخ إنجازها والتوقيع عليها.

يتضمن محتوى التقرير ما يلي:

- تقديم القضية: وفيه يوضح بيانات القضية، أسماء الحضور من الخصوم ووكلائهم ومن امتنع عن الحضور.
- ملخص القضية: وهو ملخص لأحداث القضية، والأسباب التي استدعت إلى تعيينه.

- عرض الوقائع: يتضمن تاريخ وأحداث وظروف النزاع، حيث يتطرق الخبير المحاسبي إلى حصر المهام المكلف بها بدقة، كتدقيق القوائم المالية، تقييم الأعمال وتحليل الإيرادات، جمع الأدلة عن التصرف الإجرامي وإثبات الضرر أو نفيه... إلخ.
  - المناقشة: يتم من خلالها مناقشة أقوال الخصوم، بالمطابقة والمقارنة مع مختلف المعايير التي تم إجرائها، فيحدد ما يجب الأخذ به وما يمكن إبعاده.
  - النتائج: وفيها بيان للأعمال التي قام بها الخبير من فحص للدفاتر والسجلات، والتدقيق في القوائم المالية وغيرها، وكذا الاستنتاجات التي توصل إليها، ورأيه بخصوص الموضوع بنزاهة وحيادية.
  - أعاب الخبير: يقدر فيها الخبير مستحقاته وأتعابه، بما في ذلك دراسة الوثائق والتنقل بين الإدارات والمؤسسات، ويبقى تحديد المبلغ النهائي للقاضي الذي عينه أو انتدبه.
  - الوثائق المرفقة بالتقرير: على الخبير المحاسبي إرفاق تقريره بالوثائق والمستندات التي تساعد على تفسير ما توصل إليه مثل محاضر الاجتماع للمتخصصين، الرسوم وكشوف الحسابات، وجميع الوثائق التي تسلم له بمناسبة تأدية مهمته والتي استند عليها لإعطاء رأيه الفني.
  - الختم والتوقيع: على الخبير أن يوقع التقرير ويؤرخه ويضع ختمه عليه، قبل تسليمه للجهة القضائية المختصة.
- عندما ينتهي الخبير من أداء مهمته وجب عليه إيداع التقرير لدى كتابة ضبط الجهة القضائية التي كلفته بالخبرة، وتكون وثيقة شاملة ودقيقة لتساعد القاضي على الفصل في الدعوى، ولكن أحيانا تأتي الخبرة في شكل غامض أو في صورة باطلة، من ناحية الشكل أو المضمون، فقد سمح المشرع للقاضي بدعوة الخبير للمناقشة، حيث نصت المادة 141 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية "إذا تبين للقاضي أن العناصر التي بنى عليها الخبير تقريره غير وافية، له أن يتخذ جميع الإجراءات اللازمة، كما يجوز له على الخصوص أن يأمر باستكمال التحقيق، أو بحضور الخبير أمامه، ليتلقى منه الإيضاحات والمعلومات الضرورية". (المادة 141، الجريدة الرسمية العدد 21، 2008)
- هذا ما ينعكس على حكم القاضي، فله الصلاحية الواسعة في تقييم عمل الخبير بأن يقبل الخبرة كلها أو يبطلها، أو الأخذ ببعض الخبرة ورفض البعض الآخر، "يمكن للقاضي أن يؤسس حكمه على نتائج الخبرة.
- القاضي غير ملزم برأي الخبير، غير أنه ينبغي عليه تسبب استبعاد نتائج الخبرة". (المادة 144، الجريدة الرسمية العدد 21، 2008)
- الفرع الثاني: الإجراءات التأديبية.

لقد تطرق المشرع الجزائري إلى مجموعة من الإجراءات التأديبية للخبراء القضائيين في الفصل الرابع من المرسوم التنفيذي رقم 95-310 كالتالي:

- المادة 19: كل خبير قضائي بالتزاماته المرتبطة بهذه الصفة وبالالتزامات الناتجة عن أداء مهمته، يتعرض لإحدى العقوبات الآتية دون المساس بالمتابعات المدنية والجزائية المحتملة:
  - الإنذار.
  - التوبيخ.

- التوقيف مدة لا تتجاوز ثلاث سنوات.
  - الشطب النهائي.
  - المادة 20: "تعتبر أخطاء مهنية على الخصوص ما يأتي:
    - الانحياز إلى أحد الأطراف أو الظهور بمظهر من مظاهره.
    - المزايدات المعنوية أو المادية قصد تغيير نتائج الخبرة الموضوعية.
    - استعمال صفة الخبير القضائي في أغراض إشهار تجاري تعسفي.
    - عدم إخطار الجهة القضائية المختصة بانقضاء الأجل المحدد في الحكم قبل إنجاز الخبرة وإعداد التقرير.
    - رفض الخبير القضائي القيام بمهمته أو تنفيذها في الآجال المحددة، بعد إعداره دون سبب شرعي.
    - عدم حضور الخبير أمام الجهات القضائية لتقديم التوضيحات اللازمة بشأن التقرير الذي أعده إذا طلب منه ذلك.
  - المادة 21: يباشر النائب العام المتابعة التأديبية ضد الخبير القضائي، بناء على شكوى من أحد الأطراف، أو في حالة وجود قرائن كافية تدل على إخلاله بالتزاماته.
    - يحيل النائب العام الملف التأديبي على رئيس المجلس الذي يصدر العقوبة أو يرفع الأمر إلى وزير العدل بعد استدعاء الخبير قانوناً وسماع أقواله وثبوت الوقائع المنسوبة إليه.
  - المادة 22: يصدر عقوبتي الإنذار والتوبيخ رئيس المجلس الذي يرسل نسخة من محاضر تبليغ العقوبة إلى وزير العدل، أما شطب الخبير القضائي من قائمة الخبراء القضائيين أو التوقيف فيصدرهما الوزير المكلف بالعدل بمقرر بناء على تقرير مسبب يقدمه رئيس المجلس.
- يجب على المدقق القضائي المحاسبي عند إجراء الخبرة التي يكلفه بها القضاء أن يقوم بها شخصياً، فيمنع عليه أن يكلف غيره بمهمة أسندت إليه، وهو المسؤول عن جميع الوثائق والمستندات التي تسلم له بمناسبة تأدية مهمته، كما أنه ملزم بالسر المهني حسب ما نصت عليه المادة 18 من المرسوم التنفيذي رقم 95-310 "يتعرض الخبير الذي يفشي الأسرار التي اطلع عليها أثناء تأدية مهمته إلى العقوبات المنصوص عليها في المادة 302 من قانون العقوبات". (المادة 18، الجريدة الرسمية، العدد 60، 1995)
- كما يمكن أن يتعرض إلى عقوبات إذا تعمد الكذب أو نقل وقائع غير صحيحة قصد الإساءة إلى أحد الأطراف، وهذا ما ورد في المادة 17 من نفس المرسوم التنفيذي السابق "يتعرض الخبير الذي يبدي رأياً كاذباً أو يؤيد وقائع يعلم أنها غير مطابقة للحقيقة إلى العقوبات المنصوص عليها في المادة 238 من قانون العقوبات". (المادة 17، الجريدة الرسمية، العدد 60، 1995)

جدول رقم (01): يوضح الاختلاف بين مهن التدقيق

معيار الاختلاف	مهنة الخبير المحاسبي	مهنة محافظ الحسابات	مهنة الخبير القضائي في ميدان المحاسبة والتدقيق
طبيعة المهمة	تدقيق تعاقدى Audit Contractuel	تدقيق قانوني Audit Légal	خبرة قضائية Expertise Judiciaire
القوانين المرجعية	القانون 01-10	القانون 01-10 والقانون التجاري قانون النقد والقرض، قانون المالية	المرسوم التنفيذي رقم 95-310 الصادر في 10 أكتوبر 1995 والقانون 08-09
التعيين والتعاقد	من طرف الجمعية العامة للمساهمين أو مجلس الإدارة	من طرف الجمعية العامة للمساهمين على أساس دفتر شروط	من طرف المحكمة
الهدف	التدقيق المالي المحاسبي للشركات والهيئات	المصادقة على شرعية وصدق الحسابات والقوائم المالية وتدقيق أعمال مجلس الإدارة	إعلام العدالة وإرشادها حول أوضاع مالية ومحاسبية، تقديم مؤشرات بالأرقام
التدخل	مهمة ظرفية أو مؤقتة محددة حسب الاتفاقية	مهمة دائمة تغطي مدة التعيين الشرعية 3 سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة	مهمة ظرفية يحدد مدتها القاضي
الخبرة	على الأقل 05 سنوات	على الأقل 04 سنوات	على الأقل 07 سنوات
الاستقلالية	تامة من حيث المبدأ	تامة تجاه مجلس الإدارة والمساهمين	تامة تجاه الأطراف
مبدأ عدم التدخل في التسيير	يحترم مبدأيا لكن له تقديم إرشادات في التسيير	يجب احترامه تماما	ينبغي احترامه
إرسال التقارير إلى	مجلس الإدارة أو جمعية المساهمين	مجلس الإدارة، الجمعية العامة العادية، غ عادية	إلى القاضي المكلف بالقضية
الهيئات المشرفة	المجلس الوطني للمحاسبة والمصنف الوطني للخبراء المحاسبين	المجلس الوطني للمحاسبة والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات	المحاكم والمجالس القضائية
المسؤولية	مدنية في حدود تعاقدية، جنائية، تأديبية	مدنية في حدود تصيرية جنائية، تأديبية	مدنية جنائية، تأديبية
التسريح	محددة في العقد	مهمة تأسيسية، عادة من طرف القضاء بعد طلب المؤسسة	من طرف القاضي المشرف على الخبرات
الأتعاب	محددة في عقد ثانيا خدمات	تحدد في دفتر الشروط	اقترح من الخبير يحدد من طرف القاضي
طريقة العمل المتبعة	تقييم الإجراءات، تقييم الرقابة الداخلية، مراقبة الحسابات	تقييم الإجراءات، تقييم الرقابة الداخلية، مراقبة الحسابات، مراقبة قانونية	طريقة تتماشى وحاجة الخبرة القضائية المطلوبة
الشركات الممكن تأسيسها	شركة خبرة محاسبية	شركة محافظة حسابات	لا يمكن
المعايير المستند إليها	معايير ISA	معايير NAA، معايير NRCAC	لا توجد معايير

المصدر : <https://e-learning.cu-tipaza.dz/elearning/course/view.php?id=1202&lang=ar>

## المبحث الثاني: المسؤولية القانونية لممتثني تدقيق الحسابات

تنص النصوص التشريعية الجزائرية على مسؤوليات المدقق المحاسبي في الكشف عن الأخطاء المحاسبية وتصحيحها، وذلك في إطار مسؤولياته القانونية والأخلاقية، ويتعين على المدقق المحاسبي الالتزام بالمعايير المهنية والأخلاقية المعتمدة في مزاوله مهنته، والتأكد من صحة ودقة البيانات المالية التي يتم تدقيقها، وفي حالة عدم الالتزام بالمعايير المهنية والأخلاقية، يمكن أن يتحمل المدقق المحاسبي مسؤولية مدنية أو تأديبية أو جنائية عند وجود أي أخطاء أو غش في القوائم المالية للمؤسسات، كما يتعين على المدقق المحاسبي الالتزام بالمعايير الدولية للتدقيق والتأكد من جودة التدقيق الذي يقوم به، وذلك لتعزيز موضوعية القياسات المالية

تم تحديد المسؤوليات الثلاثة للخبير المحاسب ومحافظ الحسابات في المواد 59 إلى 63 والمواد من 71 إلى 75 من القانون 01-10 المتعلق بمهن الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.

### المطلب الأول: المسؤولية المدنية

تنشأ المسؤولية المدنية للمدقق المحاسبي نتيجة إهماله أو تقصيره في أداء واجباته، حيث أكدت المادة 715 مكرر 14 فقرة 01 من القانون التجاري أن مندوبو الحسابات مسؤولون، سواء إزاء الشركة أو إزاء الغير، عن الأضرار الناجمة عن الأخطاء واللامبالاة التي يكونون قد ارتكبوها في ممارسة وظائفهم. ولا يكونون مسؤولين مدنيا عن المخالفات التي يرتكبها القائمون بالإدارة أو أعضاء مجلس المديرين، حسب الحالة، إلا إذا لم يكشفوا عنها في تقريرهم للجمعية العامة و / أو لوكيل الجمهورية رغم اطلاعهم عليها. (القانون التجاري الجزائري، 2010)

فقد ذكرت هذه المادة مسؤولية مندوبو الحسابات إزاء الشركة أو الغير عما يمكن أن ينتج من ضرر نتيجة الأخطاء واللامبالاة التي يكونون قد ارتكبوها في أداء مهامهم، لكن ما يؤخذ على هذه المادة أنها لم تحدد نتيجة هذه المسؤولية كذلك لم تحصر هذه المادة الأخطاء ما هي بالضبط، ولم تعرف ما المقصود باللامبالاة إذ في حالة تحديد المسؤوليات والحقوق والواجبات التعاقدية بين أطراف ما يفترض بالمشرع أن يكون دقيقا ومحددا لما يشير إليه. (عبار و خلاف، 2015)

تأخذ المسؤولية المدنية لمحافظ الحسابات شكلين، حيث يمكن أن تكون مسؤولية عامة وذلك بما تنص عليه المادة 59 من القانون 01-10 على أن يتحمل محافظ الحسابات المسؤولية العامة عن العناية بمهمته ويلتزم بتوفير الوسائل دون النتائج (المادة: 59، الجريدة الرسمية العدد 42، 2010). أي أنه يجب عليه أن يضع الوسائل والنشاطات المتعلقة بتنفيذ مهامه التي عهدت إليه، بدون أن يتحمل النتائج.

عند فحص الحسابات والمصادقة على صحتها ومطابقتها، فإن محافظ الحسابات يكون ملزما بتوفير الوسائل، وبالتالي فإن عدم صحة الحسابات المصادق عليها لا يتحمل مسؤوليتها، وما على المدعي إلا تقديم الدليل على أن محافظ الحسابات قد أحل بمهامه في الوسائل الموضوعة خلال المراقبة، إن هذا التحليل يستند على حقيقة هي أن محافظ الحسابات لا يصادق على دقة الحسابات، وإنما على انتظامها وصحتها، ومن ثم فإن صعوبات مهمة محافظ الحسابات تعطي لنتائج مراقبته طابعا احتماليا، وهو ما يعد معيارا للتفريق بين الالتزام بالوسائل عن الالتزام بالنتائج. (عبار و خلاف، 2015)

والشكل الثاني يمكن أن تكون مسؤولية تعاقدية اتجاه المؤسسة محل النشاط بمقتضى عقد توكيله بأداء المهام المتفق عليها في العقد، حيث تنص المادة 60 من نفس القانون على المسؤولية المدنية للخبير المحاسب والمحاسب المعتمد تجاه زبائنهم في الحدود التعاقدية (المادة: 60، الجريدة الرسمية العدد 42، 2010).

وهو مسؤول عن كل الأخطاء التي يرتكبها أثناء تأدية مهامه، كما أنه متضامن تجاه الكيان أو اتجاه الغير عن كل ضرر ينتج عن مخالفة القانون 01-10، كما جاء في المادة 61 من القانون 01-10 "يعد محافظ الحسابات مسؤولاً تجاه الكيان المراقب، عن الأخطاء التي يرتكبها أثناء تأدية مهامه.

ويعد متضامناً تجاه الكيان أو اتجاه الغير عن كل ضرر ينتج عن مخالفة هذا القانون.

ولا يتبرأ من مسؤوليته فيما يخص المخالفات التي لم يشترك فيها إلا إذا أثبت أنه قام بالمتطلبات العادية لوظيفته وأنه أبلغ مجلس الإدارة بالمخالفات، وإن لم تتم معالجتها بصفة ملائمة خلال أقرب جمعية عامة بعد اطالعه عليها. وفي حالة معاينة مخالفة، يثبت أنه أطلع وكيل الجمهورية لدى المحكمة المختصة". (المادة 61، الجريدة الرسمية العدد 42، 2010)

إن من بين المميزات الخاصة التي تنفرد بها المسؤولية المدنية عن باقي الأنواع هو أنها مسؤولية تعويضية، أي بمعنى لا يكفي وقوع الخطأ لقيام هذه المسؤولية، بل يجب أن يصاحب وقوع الخطأ حدوث ضرر بسبب هذا الخطأ، وذلك وفقاً للقواعد العامة في القانون المدني، هذه الأخيرة هي الأخرى تطبق في خصائص الضرر الموجب للتعويض عن المسؤولية المدنية، ومنه يلزم أن يكون الضرر مؤكداً أي أنه قد حصل ووقع فعلاً، ولكن من الصعب إثبات العلاقة السببية بين الخطأ والضرر، وذلك لأن محافظ الحسابات يراقب ويجب أن لا يتدخل في التسيير من جهة، ومن جهة أخرى فإن خطأ محافظ الحسابات لا يكون أبداً السبب الوحيد للضرر، وأخيراً يجب التمييز بين الضرر الذي يسببه مدقق الحسابات وذلك الذي يحدثه المسيرين أو المحاسب المكلف بإنجاز الحسابات، وعليه فإن نتائج أعمال محافظ الحسابات، حتى لو أخذت بعين الاعتبار من طرف المدعين، فهي لا تعتبر سوى عنصراً من عناصر تقدير وضعية المؤسسة. (معيزي، 2011/2012)

### المطلب الثاني: المسؤولية التأديبية

في حالة ارتكاب المحاسب الخبير أو محافظ الحسابات لأحد الأخطاء المهنية المرتبة للمسؤولية التأديبية، فستعرض إلى المتابعة التأديبية ويتعرض إلى العقوبات التي أقرها المشرع والتي تختلف باختلاف درجة الخطأ المرتكب من المدقق المحاسبي.

لقد نصت المادة 63 من القانون 01-10 على ما يلي "يتحمل محافظ الحسابات المسؤولية التأديبية أمام اللجنة التأديبية للمجلس الوطني للمحاسبة حتى بعد استقالته من مهامهم على كل مخالفة أو تقصير تقني أو أخلاقي في القواعد المهنية عند ممارسة وظائفهم وبالطبع فإن ثبوت الخطأ التأديبي في حق المرتكب للمخالفة يكلف هذا الأخير عقوبات تأديبية كذلك والتي يمكن اتخاذها وفق ترتيبها التصاعدي حسب خطورتها كالاتي: (المادة 63، الجريدة الرسمية العدد 42، 2010)

- الإنذار: تعد عقوبة الإنذار أخف الجزاءات التأديبية، وتفرض هذه العقوبة على الأخطاء من الدرجة الأولى المبينة في نص المادة 06 من المرسوم 10-13. تتضمن هذه العقوبة إصدار تحذير يهدف إلى توعية المحافظ بارتكاب الخطأ أو تجنب ارتكاب أخطاء أكثر خطورة في المستقبل. وتعد عقوبة إنذار محافظ الحسابات أقل الجزاءات تأثيراً، ولا يؤثر على المركز الوظيفي له.
- التوبيخ: تفرض عقوبة التوبيخ على الأخطاء المصنفة في الدرجة الثانية، والتي تم تحديدها في المادة 07 من المرسوم 10-13-10 السابق، يتم تعريف التوبيخ على أنه استنكار للسلوك الذي يتبعه محافظ الحسابات أثناء أداء واجباته، ويلاحظ أن التوبيخ يعد أكثر جسامة من الإنذار، حيث يتجاوز التوبيخ مجرد إشعار لمحافظ الحسابات بالمخالفات التي ارتكبتها، وإلا تساوى مع الإنذار.
- التوقيف لمدة أقصاها 06 أشهر: تعتبر عقوبة التوقيف أشد قسوة من جزاءات الدرجة الأولى، حيث تؤثر على المحافظ من الناحيتين المادية والمعنوية، يفهم التوقيف عن العمل على أنه تعليق النشاط لفترة قصيرة، ويتم خلالها حرمان المحافظ من الأجر. يتم اتخاذ هذا القرار من قبل الهيئة التأديبية المختصة التي تتولى مراجعة الخطأ وفقاً للإجراءات التأديبية المعتمدة. وقد تُرتَّب هذه العقوبة على الأخطاء المصنفة في الدرجة الثالثة، والتي تحددها المادة 08 من المرسوم 10-13.
- الشطب من الجدول: وهو أشد الجزاءات التأديبية درجة التي تلحق المدقق نتيجة إخلاله بالالتزامات المهنية، والمنع من مزاوله النشاط بشكل نهائي والذي يمثل أقصى جزاء تأديبي في سلم الجزاءات، وتطبق هذه العقوبة على الأخطاء من الدرجة الرابعة والتي تم ذكرها في المادة 09 من المرسوم 10-13 ونظراً لخطورة هذا الجزاء التأديبي، أحيط ببعض القيود والضمانات للتأكد من تناسبه مع الخطأ المرتكب، واللجوء إلى الشطب من الجدول كعقوبة تأديبية إلا في حالة ارتكاب المدقق لخطأ جسيم.

ويحق للمحكوم عليه بإحدى هاته العقوبات تقديم طعن قضائي أمام الجهة القضائية المختصة.

### المطلب الثالث: المسؤولية الجزائية

تنشأ المسؤولية الجزائية للخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات في حالة ارتكابه أفعال تخالف نصوص التشريعات والقوانين، وتؤدي إلى إلحاق الضرر سواء بالعميل أو الشركة أو الدولة، فإذا افتقرت إحدى الجرائم المنصوص عليها قانوناً، يمكن أن يسأل جزائياً ومدنياً في نفس الوقت من نفس العمل، إذا تحققت شروط انعقاد كل مسؤولية، وبالتالي محافظ الحسابات مسؤول جزائياً عن أفعال جرمها قانون العقوبات، ومسؤول أيضاً عن الجرائم التي نص عليها القانون 01-10 المتعلق بمهنة الخبير المحاسب، محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، ومسؤول أيضاً عن الجرائم التي نص عليها القانون التجاري، والأساس القانوني لهذه المسؤولية يتضح لنا من خلال ما نص عليه المشرع صراحة في القانون رقم 01-10 المنظم للمهنة في المادة 62 منه التي نصت: " يتحمل الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد المسؤولية الجزائية عن كل تقصير في القيام بالتزام قانوني". (المادة 62، الجريدة الرسمية العدد 42، 2010)

لقد وجد محافظ الحسابات نفسه مسؤولاً جزائياً عن أي مخالفة ارتكبتها في بعض نصوص قانون العقوبات، وهذا إذا استثنينا حالة عدم التصريح بالأعمال غير الشرعية لوكيل الجمهورية، وهذه الحالات هي:

- تقديم معلومات كاذبة حول وضعية المؤسسة والمثال على ذلك تقديم رقم مغالط لرقم الأعمال الحقيقي للمؤسسة لحاجة مساعدة صاحبها على التهرب الضريبي، أو الزيادة في رقم الأعمال عن حقيقته للإضرار بصاحبها.
  - عدم احترام سر المهنة وهو واجب مقدس في جميع المهن كالأطباء والمهندسين والمحامين وغيرهم، وأيضا أصحاب المهن المحاسبية الذين يثبت الواقع أنهم مخاطبون بصفه كبيرة جدا بواجب الحفاظ على السر المهني.
- المخالفات المتعلقة بممارسة نشاط المهنة:

تتخذ هذه المسؤولية صورتان وبما أن المهني شأنه شأن باقي أفراد المجتمع فهو مجبر على احترام القوانين، لذلك يكون معرض للمتابعة الجزائية من كل فعل مجرم من طرف القانون، والمثال على ذلك إصدار شيك بدون رصيد وفقا للمادة 374 من قانون العقوبات، ففي هذه الحالة تطبق الأحكام العامة المنصوص عليها في قانون العقوبات، حيث تنص المادة 62 أن جمعت كل تقصير في القيام بالتزام قانوني، كأنها تتحدث عن الالتزامات التعاقدية كذلك، وإذا قام المهني بتناسي هذه المادة فإنه لا يمكن تحميل أحدهم المسؤولية الجزائية عن وقائع ذات طابع التزامي تعاقدي مدني إلا إذا ارتكب بمناسبة وقائع وأفعال مجرمة قانونا وفقا لمبدأ شرعية ما. ومن أهم التصرفات التي تحمل محافظ الحسابات المسؤولية الجزائية هي إتيانه لما يضر المؤسسة عن عمد وإرادة واختيار ومن بين أهم هذه التصرفات نذكر ما يلي: (عوادي، عوادي، و صحراوي، 2020)

- تأمر محافظ الحسابات مع مجلس الإدارة في مجال اتخاذ قرارات معينة في ظاهرها أنها في مصلحة المؤسسة ولكن في حقيقتها فيها كل الضرر لمصلحة المؤسسة أو المساهمين.
- تقديم تقارير غير مطابقة للحقيقة ومنافية للواقع قصد اضرار المؤسسة أو أحد المساهمين فيها.
- إغفال محافظ الحسابات وتغاضيه عن بعض التصرفات والأفعال والوقائع التي تجسد انحرافات يرتكبها كل أو بعض المسؤولين في المؤسسة.
- عدم احترام السر المهني وذلك بإفشائه إلى أي كان خاصة لمن يمكن إن يستعملوه ضد المؤسسة أو الكيان المؤمن على أسرارها، إذن ما يمكن قوله في المسؤولية الجزائية لمتهني المهن المحاسبية أن لديهم مسؤولية جزائية شخصية باعتبارهم جزء من المجتمع تجاه قانون العقوبات الذي يدافع عن هذا المجتمع عن طريق النيابة العامة، التي بدورها تسعى إلى تطبيقه بقوة على من يرتكب الجرائم التي يحددها وفق لقواعد قانون الإجراءات الجزائية، كذلك لهم مسؤولية جزائية مهنية من خلال ارتكابهم لأفعال بمناسبة وظائفهم يجرمها القانون، والتي قد تترتب عنها مسؤولية مدنية بالتعويض للمضرور المتأسس كطرف مدني إلى جانب العقوبة بأنواعها الأصلية والتكميلية والتبعية.

يسأل المدقق جزائيا في حالة ارتكابه أفعال تشكل وقائع مجرمة، ولها عقوباتها التي يحددها القانون وفقا لمبدأ الشرعية، وقد يتعرض لعقوبة جريمة الاحتيال الضريبي إذا ثبت أمام المحكمة المختصة أنه استعمل الغش أو الاحتيال أو ساعد على التهرب الضريبي، كذلك جريمة التزوير في المحررات مثل تدوين قيدها مزورا أو إهمال تدوين قيد ذي أهمية في دفاتر أو أوراق أو سجلات التاجر الذي يتولى تنظيم حساباته وكان ذلك بقصد الغش، أيضا جريمة النصب أو التصرف بالمال المحصل لحساب التاجر الذي يتولى تنظيم حساباته بسوء نية وقصد خلافا للغرض الذي عهد به إليه أي خيانة الأمانة، حيث يعتبر محافظ الحسابات فاعل أصلي للجرائم المتعلقة بالقاعدة العامة.

جدول رقم (02): يلخص المسؤولية الجزائية الخاصة بمحافظ الحسابات

العقوبة	النص القانوني	المخالفة المرتكبة من طرف محافظ الحسابات
من 500.000 إلى 2.000.000 دج وتضاعف في حالة العودة	المادة 73 من القانون 01/10	الممارسة بصفة غير قانونية مهنة محافظ الحسابات
من 20.000 إلى 500.000 دج	المادة 825 من القانون التجاري	المنح عمدا أو الموافقة على البيانات غير الصحيحة التي وردت في التقارير المقدمة للجمعية العامة المدعوة للبت في إلغاء حق الأفضلية في اكتتاب المساهمين
من 20.000 إلى 500.000 دج	المادة 829 من القانون التجاري	الممارسة العمدية وقبول الاحتفاظ بوظائف محافظ الحسابات بالرغم من عدم الملاءمة القانونية
من 20.000 إلى 500.000 دج	المادة 830 من القانون التجاري	تعمد محافظ الحسابات تقديم معلومات كاذبة أو تأكيدها، أو عدم الكشف عن الوقائع الإجرامية التي علم بها لوكيل الجمهورية
من 500 دج إلى 5.00 دج	المادة 830 من القانون التجاري والمادة 301 من قانون العقوبات	إفشاء السر المهني

المصدر: مصطفى عوادي، المسؤولية القانونية لممارسي المهن المحاسبية في التشريع الجزائري، مجلة العلوم الإنسانية لجامعة أم البواقي، العدد 01، 2020.

### خلاصة الفصل:

في نهاية هذا الفصل وبعد التعرف على مهنة التدقيق المحاسبي وأهم الأسس والقوانين المنظمة لها، وهذا راجع لأهمية هذه المهنة في الشق الاقتصادي للبلاد، كان لابد أن نبرز بعض العناصر نلخصها فيما يلي:

إن الخبير القضائي المحاسبي هو في الأساس خبير محاسبي أو محافظ حسابات، يقدم هذا الأخير طلب للتسجيل في قائمة الخبراء القضائيين، ومن المؤكد أن للمدقق المحاسبي عند القيام بمهامه المكلف بما دورا هاما في تقديم العون للقاضي في اجراء تحقيقات لفهم مسائل فنية يتعذر عليه فهمها أو الحكم عليها بمعلوماته الشخصية، وذلك بإعداد تقرير أو تقديم شهادته للمحكمة بالاستناد إلى معرفته بالممارسات المحاسبية والمالية والجبائية، كما للمدقق حقوق ومسؤوليات قانونية تترتب عليه في حالة عدم تنفيذه واجباته بشكل صحيح، أو في حالة وجود خطأ أو تلاعب في البيانات المالية، وهذا ما زاد من أهمية وحساسية عمله.

الفصل الثالث:

دراسة تطبيقية بمكتب محافظ الحسابات

-بسكرة-

تمهيد:

من أجل توضيح مختلف العناصر التي تطرقنا إليها في الجانب النظري، المتعلقة بمهنة المدقق المحاسبي والمنهجية المتبعة عند تكليف القضاء له بإعداد تقرير الخبرة القضائية، ارتأينا عرض دراسة تطبيقية لمقارنتها مع الجانب النظري للدراسة، فقد تم اختيار مكتب محافظ الحسابات للسيد أحمد قايد نور الدين -بسكرة- وذلك من خلال إجراء مقابلة معه، حيث تم تقسيم الفصل التطبيقي إلى مبحثين:

- المبحث الأول: تقديم مكتب محافظ الحسابات.
- المبحث الثاني: واقع تنظيم مهنة المدقق المحاسبي في ظل التكاليفات القضائية.

### المبحث الأول: تقديم مكتب محافظ الحسابات

تمت الدراسة الميدانية بمكتب محافظ حسابات بولاية بسكرة، وسيتم في هذا المبحث التعريف بالمكتب، مع ذكر أهم المهام والخدمات التي يقدمها، وأهداف التي يرمي إليها.

#### المطلب الأول: تعريف المكتب

مكتب الخبرة المحاسبية للخبير المحاسبي أحمد قايد نور الدين الكائن مقره بولاية بسكرة في شارع حمودة أحمد بن عبد الرزاق المدعو سي الحواس، والذي بدأ نشاطه كمحاسب معتمد سنة 2003، والمتحصل صاحبه على الاعتمادات التالية:

- محافظ حسابات ومحاسب معتمد وفقا للاعتماد 0820/وم/موم/2016 المؤرخ في 2019/3/6.
- خبير محاسبي قضائي وفق شهادة التنصيب لدى المجلس بتاريخ 2009/09/20.

يقوم محافظ الحسابات بتأدية اليمين في المحكمة المختصة إقليميا (محكمة بسكرة)، كما يسجل لدى مفتشية الضرائب بهدف بداية عمله بصفة قانونية، من خلال إصدار التصريح بالوجود من طرف رئيس مفتشية الضرائب، حيث يمثل محافظ الحسابات الرقم الجبائي 172070100984151 ورقم المادة 07017111415، ثم يقوم بإيداع ملف لدى الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وتسديد مبلغ الاشتراك السنوي المقدر بـ 12000 دج، منه يصبح المحافظ مسجل لدى الغرفة الوطنية.

يتميز المكتب بالجدية والانضباط والالتزام في الخدمات التي يقدمها لزبائنه وهي ذات جودة عالية، كما يقوم بدورات تكوينية لدى رئيس المصنف الوطني للخبراء المحاسبين، حيث شارك في العديد من الأعمال ذات الصبغة الدولية.

#### المطلب الثاني: مهام وخدمات المكتب

إن مكتب محافظ الحسابات ينشط في الميدان المالي والمحاسبي، حيث يقوم بما يلي:

- مسك المحاسبة والمتابعة الجبائية والمحاسبية للأشخاص والمؤسسات، وإعداد الميزانيات الختامية والقوائم المالية، وكذا التصريحات الجبائية الشهرية وكل الأعمال الدورية لزبائنه.
- إعداد خبرات قضائية في مجال المحاسبة، وهذا بناءً على حكم قضائي صادر من المحكمة أو المجلس القضائي، الذي يتم من خلاله تعيين الخبير في قضية ما.
- المصادقة على حسابات المؤسسات سواء كانت مؤسسة ذات مسؤولية محدودة أو مؤسسة مساهمة، أو جمعيات ثقافية.
- تقديم خدمات تتمثل في استشارات جبائية كما يقوم بعمليات الطعن لدى مختلف اللجان.
- الرقابة القانونية المستقلة وذلك بإدلاء شهادته على صحة الحسابات السنوية، والتحقق من المعلومات المعطاة في تقرير مجلس الإدارة الخاص بالتسيير دون التدخل في تسيير المؤسسة، بالإضافة إلى خدمات التصفية للمؤسسات التي أنهت نشاطها إداريا أو الإفلاس.

بالإضافة إلى مهام ثانوية تتمثل في استقبال الطلبة والمتبرعين من الجامعات ومعاهد التكوين المهني.

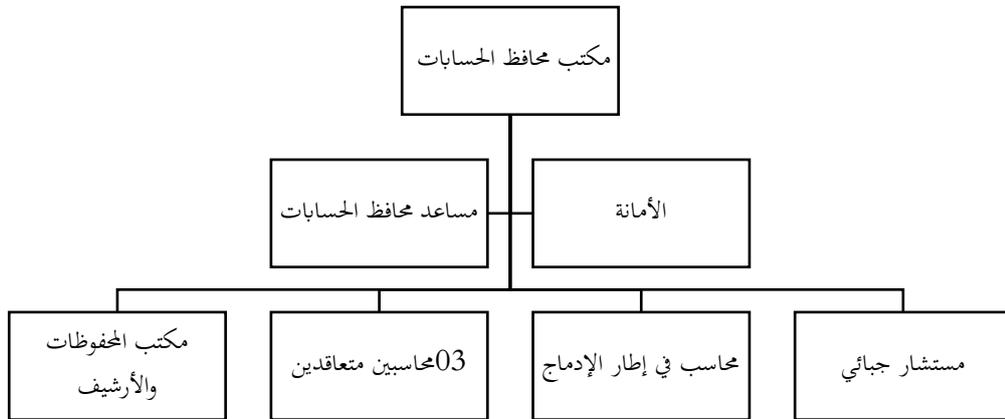
### المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي للمكتب

يحتوي المكتب على غرف مقسمة إلى:

- مكتب محافظ الحسابات.
- مكتب الأمانة.
- مكتب مساعد محافظ الحسابات.
- مكتب المحفوظات والأرشيف.
- مكتب الموظفين.

حيث أن العدد الإجمالي للموظفين هو تسعة (09) موظفين، ويمكن تلخيص كل هذا في الشكل الآتي:

الشكل رقم (02): الهيكل التنظيمي لمكتب محافظ الحسابات



المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على معلومات من محافظ الحسابات.

## المبحث الثاني: واقع تنظيم مهنة المدقق المحاسبي في ظل التكاليف القضائية

### المطلب الأول: تخطيط وتصميم الدراسة

بعد مراجعة الأدبيات النظرية حول الموضوع، وتقديم الإطار المفاهيمي لتنظيم مهنة المدقق المحاسبي، والمهام القضائية المنوطة به، نسعى لتوضيح بعض المفاهيم والتعمق أكثر في الدراسة، وذلك من خلال إسقاط المفاهيم النظرية على عمل الخبير المحاسبي القضائي -بسكرة- حيث تم الاعتماد على منهجية معينة تتمثل في:

- 1- فترة الدراسة التطبيقية: تم إجراء الدراسة من الفترة الممتدة بين 2023/05/14 إلى غاية 2023/05/22.
- 2- أدوات الدراسة: تم الاعتماد على أسلوب المقابلة الشخصية، وذلك بطرح مجموعة من الأسئلة لجمع البيانات اللازمة والمعلومات المتعلقة بمهنة المدقق المحاسبي والمهام الموجهة إليه من طرف القضاء، حيث قمنا بعدة مقابلات مع الخبير القضائي ومحافظ الحسابات رئيس مكتب الخبرة المحاسبية.

### المطلب الثاني: عرض نتائج المقابلة وتحليلها

#### الفرع الأول: نموذج الأسئلة المطروحة

لقد قمنا بطرح الأسئلة على السيد أحمد فايد نور الدين، الأستاذ والخبير القضائي المحاسبي ومحافظ الحسابات لما لديه من خبرة واسعة في هذا المجال، وما يمكن أن يفيدنا به في موضوع بحثنا، حيث كانت أسئلة الدراسة كالتالي:

1. من هو محافظ الحسابات؟
2. فيما تتمثل مسؤوليته القانونية؟
3. هل يمكن اعتبار المشرع قد ضبط مسؤوليات أصحاب المهن المحاسبية؟
4. كيف يمكن لمحافظ الحسابات أن يحمي نفسه في حالة اكتشافه لمخالفات أثناء تأدية مهامه؟
5. ما هي أغلب القضايا الاقتصادية التي تعرض أمام المحكمة؟
6. من هي الجهات القضائية المختصة في التحقيق والفصل في هذا النوع من القضايا؟
7. ماهي الدوافع التي تلزم الجهات القضائية الاستعانة بمحافظ الحسابات؟
8. ما هي الخطوات التي تسبق إنجاز الخبرة القضائية بالنسبة للخبير المحاسبي؟
9. ما هي الصعوبات التي تواجه الخبير المحاسبي في معالجته لمختلف القضايا؟
10. هل تعتقد أن دور الخبير المحاسبي كاف للفصل في القضايا الاقتصادية؟
11. ما الفرق بين التدقيق القانوني والتدقيق القضائي؟
12. هل يحتاج النظام القانوني للخبير القضائي المحاسبي إلى مراجعة وتعديل؟
13. ما هي الخبرات والمهارات التي يحتاجها المدقق المحاسبي؟
14. كيف يكون استدعاء أطراف النزاع إذا ما كانوا يقيمون خارج الوطن؟

15. هل يمكن للخبير المحاسبي تقديم تقرير آخر تكملي أو إضافي بعد إيداعه لتقرير الخبرة لدى المحكمة؟
16. هل يمكن للخبير المحاسبي الطعن في الأمر الصادر بتقدير أتعابه؟
17. كيف يتم تقدير الأتعاب إذا ما لم تقبل المحكمة تقرير الخبير أو في حالة تعدد الخبراء؟
18. ماذا تقترح لاستحداث أجهزة أو توفير أدوات لتسهيل عملية التدقيق والقيام بالخبرة القضائية؟
19. هل لديك أي إضافات حول الموضوع؟

#### الفرع الثاني: نموذج إجابات المقابلة

بعد طرح الأسئلة، قدمت لنا إجابات وكان مضمونها كما يلي:

#### **السؤال الأول: من هو محافظ الحسابات؟**

**الإجابة:** هو كل شخص طبيعي أو معنوي يمارس لحسابه الخاص مهنة محافظ الحسابات إذا توفرت فيه الشروط والمقاييس المنصوص عليها في القانون 01-10، ويمارس بصفة عادية لحسابه الخاص وتحت مسؤوليته مهمة المصادقة على صحة حسابات الشركات والهيئات وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به.

**الملاحظة:** نلاحظ من خلال هذه الإجابة أن محافظ الحسابات يمارس مهامه حسب القانون 01-10 المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، وكذا تحديد مسؤولياته القانونية.

#### **السؤال الثاني: فيما تتمثل مسؤوليته القانونية؟**

**الإجابة:** تتمثل مسؤولية محافظ الحسابات في ثلاث عناصر: مسؤولية مدنية، تأديبية وجزائية.

**الملاحظة:** نلاحظ من خلال هذه الإجابة أن لمحافظ الحسابات مسؤوليات عند التقصير في أداء مهامه، حيث تتمثل في المسؤولية المدنية والمسؤولية التأديبية والمسؤولية الجزائية.

#### **السؤال الثالث: هل يمكن اعتبار المشرع قد ضبط مسؤوليات أصحاب المهن المحاسبية؟**

**الإجابة:** بصفة عامة نعم لأنه يهدف إلى ضبط وتحديد الحقوق والواجبات من خلال القوانين والتشريعات، ولكن يجب تحيينها من حين لآخر لمواكبة التطورات الاقتصادية.

**الملاحظة:** نلاحظ من خلال الإجابة أن المشرع الجزائري فعلا حدد مسؤوليات أصحاب المهن المحاسبية، مع الإشارة إلى وجوب تعديلها ومراجعتها.

#### **السؤال الرابع: كيف يمكن لمحافظ الحسابات أن يحمي نفسه في حالة اكتشافه لمخالفات أثناء تأدية مهامه؟**

**الإجابة:** مدة تعيين محافظ الحسابات ثلاث سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة، وهو ملزم بكشف الأفعال وليس التبليغ عن الأشخاص، فيقوم بإبلاغ السلطات القضائية عن الأفعال والحسابات المخالفة بعد عامين من وقوع الحادثة، وكأقترح يجب على

المحافظ إبلاغ القضاء في الحين لكي يحمي نفسه من المتابعة القضائية، وتكون لديه قوة تثبت براءته من كونه متستر أو شريك في الجريمة، مع أن المشرع لم يحدد المدة الكافية للتأكد من الأفعال التي يجب التبليغ عنها.

**الملاحظة:** نلاحظ من خلال الإجابة أن محافظ الحسابات ملزم بالتبليغ عن الأفعال والمخالفات للجهات القضائية، والمشرع لم يحدد مدة كشف المخالفات والتأكد من وجود أفعال يمتثل أن تكون مجرمة، حيث يؤكد الواقع أن محافظي الحسابات نادرا ما يطلعون وكيل الجمهورية بالوقائع الإجرامية، ومن الأفضل إبلاغ القضاء فور اكتشافه للمخالفة.

**السؤال الخامس:** ما هي أغلب القضايا الاقتصادية التي تعرض أمام المحكمة؟

**الإجابة:** أغلب القضايا الاقتصادية هي: الفساد، التهرب الضريبي، تبديد أموال عمومية أو خاصة، قروض البنوك، ديون الخواص والعمال.

**الملاحظة:** نلاحظ من الإجابة أن أغلب القضايا الاقتصادية المعروضة على القضاء الجزائري متعلقة بتبديد أموال عمومية أو خاصة، منازعات البنوك والمؤسسات المالية، وديون الشركات والعمال.

**السؤال السادس:** من هي الجهات القضائية المختصة في التحقيق والفصل في هذا النوع من القضايا؟

**الإجابة:** الجهات القضائية المختصة هي:

- المحكمة العادية أو المجلس القضائي (القسم التجاري، القسم الاجتماعي).
- المحكمة الإدارية بالنسبة إذا ما كانت الإدارة طرفا في النزاع.
- المحكمة التجارية المتخصصة مثل قضايا التسوية القضائية والإفلاس، حل وتصفية الشركات، مع العلم أن المحاكم التجارية في الجزائر يبلغ عددها 12.

أما بالنسبة للتحقيق وتكليف محافظ الحسابات بالخبرة فهو من طرف قاضي التحقيق بالمحكمة ويسمى أيضا القاضي المقرر في المحكمة الإدارية.

**الملاحظة:** نلاحظ من خلال هذه الإجابة أن التحقيق في القضايا الاقتصادية من اختصاص قاضي التحقيق على مستوى المحكمة أو المحكمة الإدارية أو المحكمة التجارية، والذي بدوره يصدر أمر قضائي يكلف به الخبير المحاسبي بإعداد تقرير الخبرة القضائية.

**السؤال السابع:** ما هي الدوافع التي تلزم الجهات القضائية الاستعانة بمحافظ الحسابات؟

**الإجابة:** هناك العديد من القضايا المطروحة أمام القضاء، ففي القضايا المحاسبية أو المالية أو الجبائية يسمح القانون للقاضي أن يستعين بخبير قضائي مختص، وذلك لنقص خبرة القاضي.

**الملاحظة:** من خلال الإجابة نلاحظ أن سبب استعانة القضاء بمحافظ الحسابات هو نقص خبرة القاضي في مجال المحاسبة والمالية والجبائية.

**السؤال الثامن:** ما هي الخطوات التي تسبق إنجاز مهمة الخبرة القضائية بالنسبة للخبير المحاسبي؟

الإجابة: استلام النسخة التنفيذية الأصلية من الأمر القضائي من طرف قاضي التحقيق أو أحد الأطراف، حيث يحتوي الأمر القضائي على تعيين الخبير بموجب حكم أو أمر بنadb، والمهام المطلوبة منه بدقة، بالإضافة إلى وصل تسديد مبلغ التسبيق.

الملاحظة: نلاحظ من خلال الإجابة أن الخبير لكي يباشر مهامه يجب أن يستلم النسخة الأصلية للأمر القضائي، كما يستلم وصل تسديد مبلغ التسبيق.

السؤال التاسع: ما هي الصعوبات التي تواجه الخبير المحاسبي في معالجته لمختلف القضايا؟

الإجابة: تأخر الإدارات والشركات والبنوك في تقديم المعلومات المطلوبة (خاصة المركزية)، للعلم أن طلب المعلومات يكون عن طريق محضر قضائي.

الملاحظة: من خلال الإجابة نلاحظ أن أكثر الصعوبات التي تواجه الخبير القضائي المحاسبي في أداء مهامه هي تأخر الهيئات والإدارات في تقديم المعلومات التي يطلبها لإعداد تقريره.

السؤال العاشر: هل تعتقد أن دور الخبير المحاسبي كاف للفصل في القضايا الاقتصادية؟

الإجابة: إذا كان التقرير ذو جودة عالية، فدور الخبير المحاسبي كاف للحكم والفصل في القضايا بالاستناد على المعلومات والدلائل المرفقة في تقريره، ومن الأفضل تعيين عدة خبراء.

الملاحظة: تعيين عدة خبراء أفضل من خبير واحد وذلك لأن رأي عدة خبراء أدق وأقرب للحقيقة من رأي خبير واحد، وإذا كان تقرير خبير واحد يتميز بالدقة والجودة فإن دوره مهم جدا بالنسبة للفصل في القضايا الاقتصادية.

السؤال الحادي عشر: ما الفرق بين التدقيق القانوني والتدقيق القضائي؟

الجواب: التدقيق القانوني يتم فيه تعيين المدقق من طرف الشركة وفق دفتر شروط، أما التدقيق القضائي فيتم تعيين المدقق عن طريق المحاكم وذلك في حالة الخبرة القضائية لكشف جريمة أو إعلان الإفلاس أو التصفية القضائية لشركة ما.

الملاحظة: نلاحظ من خلال الإجابة أن الفرق بين التدقيق القانوني والتدقيق القضائي يتمثل في جهة وشروط التعيين، وتحديد إجراءات القانون المعتمد عليه والمهام المنوطة بهم.

السؤال الثاني عشر: هل يحتاج النظام القانوني للخبير القضائي المحاسبي إلى مراجعة وتعديل؟

الإجابة: بالتأكيد، يجب المراجعة والتعديل والتحديث لأنظمة والقوانين، ومن الأفضل التعاون مع الخبراء.

الملاحظة: من خلال الإجابة نلاحظ أن النظام القانوني للخبير القضائي المحاسبي يحتاج إلى مراجعة وتعديل بالتعاون مع الخبراء المتخصصين في نفس المجال، للوقوف فعلا على الانشغالات والصعوبات التي تواجه مهنة الخبير القضائي المحاسبي.

السؤال الثالث عشر: ما هي الخبرات والمهارات التي يحتاجها المدقق المحاسبي؟

الإجابة: التدريب المستمر لاكتساب الخبرة، القيام بدورات تكوينية، حضور اللقاءات والندوات والاستفادة من التجارب السابقة، الاستعانة بخبراء في نفس المجال، مهارات الاتصال الشفوية والكتابية والمرونة في التواصل مع الناس.

**الملاحظة:** من خلال الإجابة نلاحظ أن المدقق المحاسبي يحتاج إلى مهارات مثل التعليم والتدريب المتقدم، خبرات عملية في مجال المحاسبة ومراجعة الحسابات، والقدرة على التفاعل مع الخبراء والتواصل مع الأشخاص.

**السؤال الرابع عشر:** كيف يتم استدعاء أطراف النزاع إذا ما كانوا يقيمون خارج الوطن؟

**الإجابة:** بما أن القضية معروضة أمام القضاء الجزائري، فإن أطراف النزاع لهم عنوان جزائري، ويتم استدعائهم بموجب ذلك العنوان.

**الملاحظة:** من خلال الإجابة نلاحظ أن لأطراف النزاع عنوان جزائري، يتم استدعائهم من خلال عناوينهم المصرحين بها، فلا يهم مكان تواجدهم، بل يجب عليهم الحضور لإتمام إجراءات الخبرة القضائية.

**السؤال الخامس عشر:** هل يمكن للخبير المحاسبي تقديم تقرير آخر تكميلي أو إضافي بعد إيداعه لتقرير الخبرة لدى المحكمة؟

**الإجابة:** لا يمكن أن يقدم الخبير تقرير تكميلي أو إضافي.

**الملاحظة:** من خلال الإجابة نلاحظ أن التقرير الذي ينجزه الخبير المحاسبي يجب أن يتوفر على جميع الوثائق والمستندات والأدلة التي ترشد القضاة إلى إصدار أحكام، فإيداع التقرير لدى المحكمة يعد بمثابة نهاية مهمة الخبير، فلا يمكنه تقديم أي تقرير آخر.

**السؤال السادس عشر:** هل يمكن للخبير المحاسبي الطعن في الأمر الصادر بتقدير أتعابه؟

**الإجابة:** لا يمكن الطعن في أمر تقدير الأتعاب.

**الملاحظة:** نلاحظ من خلال الإجابة أن الأمر الصادر بتقدير أتعاب الخبير المحاسبي لا يمكن الطعن فيه، فهو قرار نهائي من المحكمة.

**السؤال السابع عشر:** كيف يتم تقدير الأتعاب إذا ما لم تقبل المحكمة تقرير الخبير أو في حالة تعدد الخبراء؟

**الإجابة:** بعد تقديم الخبير لتقرير الخبرة الذي من مضمونه مذكرة الأتعاب، فالقاضي هو الذي يحدد مبلغ الأتعاب، ويستلم الخبير أتعابه سواء قبلت المحكمة تقرير الخبرة أو رفضته، وفي حالة تعدد الخبراء يستلم كل خبير منهم نفس المبلغ الذي قدره القاضي.

**الملاحظة:** نلاحظ من خلال هذه الإجابة أن مبلغ أتعاب الخبير يحدده القاضي بعد المراجعة، وعند تعيين عدة خبراء يتقاضى كل واحد منهم نفس المبلغ بالتساوي بغض النظر عن قبول أو رفض الخبرة.

**السؤال الثامن عشر:** ماذا تقترح لاستحداث أجهزة أو توفير أدوات لتسهيل عملية التدقيق والقيام بالخبرة القضائية؟

**الإجابة:** الاستعانة بالسلطات القضائية والأجهزة الأمنية التي تتواجد بها الهيئة أو الشركة أو الإدارة إقليمياً.

**الملاحظة:** نلاحظ من خلال الإجابة أنه لتسهيل عملية التدقيق يجب الاستعانة بالقوة العمومية (الدرك الوطني، الشرطة) والسلطات القضائية المختصة إقليمياً، لإجبار الهيئة أو الشركة على تقديم المعلومات المطلوبة في أقرب وقت دون تأخير.

**السؤال التاسع عشر:** هل لديك أي إضافات أخرى حول الموضوع؟

**الإجابة:** نعم هناك بعض الإضافات والاقتراحات منها:

- إعادة تقدير الأتعاب: عندما تكون الأتعاب محترمة تغطي التعب الذهني للمدقق المحاسبي تتحسن جودة التقارير، أو اعتماد سلم موحد ومقنن للأتعاب مثل المحضر القضائي أو الموثق.
  - أن يكون الخبراء القضائيين في مجال المحاسبة تابعين لوزارة العدل وليس لوزارة المالية، وأن يكون لديهم ختم موحد وأتعاب موحدة مثل الدول الأوروبية.
  - المجلس الوطني للمحاسبة هو هيئة تمنح اعتماد ولا تصدر أحكام، تمنى إنشاء محكمة المحاسبة مستقلة وتصدر أحكام لمراقبة المال العام، لا تعقد فيها جلسات ولا تستقبل طعون بل تقوم بإصدار أحكام نهائية، أعضائها قضاة وخبراء محاسبين.
- الملاحظة:** من خلال الإجابة نلاحظ أن مهنة الخبير المحاسبي القضائي يقوم بما مدقق محاسبي له المعرفة المحاسبية الشاملة، والقدرة على التحليل والتحري واكتشاف الغش والاحتيال، فلا بد من إعادة تقدير أتعابه أو تحديد سلم موحد ومقنن للمجهودات التي يقوم بها، ومن الأفضل أن يتمتع بصلاحيات واسعة لمراقبة المال العام كونه تابعا لوزير العدل حافظ الأختام.

### المطلب الثالث: اختبار فرضيات الدراسة

من خلال هذه الدراسة تم التوصل أثناء اختبار الفرضيات إلى:

- الفرضية الأولى: التدقيق المحاسبي هو وظيفة مهمة وضرورية للمؤسسات الاقتصادية، تسهم في تعزيز الأداء وترشيد القرارات، يعتمد نجاحها على التزام المدقق بمجموعة من الإجراءات والمعايير المتعارف عليها.
- تبين لنا في الجانب النظري أن التدقيق المحاسبي هو عملية تحليل وتقييم السجلات والكشوف المالية للمؤسسات، يتم تنفيذها من قبل شخص مستقل أو شركة متخصصة، بهدف التأكد من أن السجلات صحيحة ومطابقة للمعايير المحاسبية، وابداء رأي فني محايد يساعد في اتخاذ القرارات لتحقيق الأهداف، وهذا ما يثبت صحة الفرضية الأولى.
- الفرضية الثانية: يقدم المدقق المحاسبي خدمات مالية ومحاسبية للقضاء في إطار النظر في نزاع ذو صبغة مالية واقتصادية، فمن خلال الدراسة الميدانية التي قمنا بإجرائها مع محافظ الحسابات، تم إثبات صحة الفرضية الثانية.
- الفرضية الثالثة: يساهم المدقق المحاسبي في الحد من الجرائم الاقتصادية، فمن خلال الدراسة الميدانية تبين أنه عند قيام المدقق المحاسبي بالمهام المسندة إليه من طرف القضاء، من قبول للمهمة وجمع للأدلة وإعداد تقرير ذو جودة وكفاءة، فإنه يساهم بشكل إيجابي في مساعدة الأجهزة القضائية على حل النزاعات المالية والمحاسبية وكذا الحد من الجرائم الاقتصادية.

### خلاصة الفصل الثالث:

حاولنا من خلال هذا الفصل إعطاء لمحة عامة عن مكتب الخبرة المحاسبية للسيد أحمد فايد نور الدين، الذي يقدم خدمات مالية ومحاسبية للأشخاص والمؤسسات والهيئات، حيث تعرفنا على الخبير القضائي المحاسبي وإبراز مسؤولياته ودوره اتجاه التكاليف والمهام المسندة إليه من طرف القضاء، وذلك بإجراء مقابلات مع محافظ الحسابات وتحليل نتائجها، حيث تبين لنا مهنة المدقق المحاسبي هي وظيفة مهمة وضرورية للمؤسسات والدولة بشكل عام، فلا بد من مراجعة النظام القانوني لتدارك الصعوبات التي تواجه هذه المهنة، وتسهيل عمل المدقق لتلبية احتياجات الطالبين لتقريره في جميع الميادين.

خاتمة

بعد التطرق لكل المفاهيم المرتبطة بموضوع الدراسة حول تنظيم مهنة المدقق المحاسبي، ثم التكاليفات القضائية أو المهام التي يطلبها القضاء من المدقق المحاسبي والتي تسمى بالخبرة القضائية، فقد حاولنا في هذا البحث الاعتماد على المراجع القانونية المتوفرة وبعض المراجع المتخصصة، وذلك لأن أي موضوع له طابع فني أو تقني لا بد أنه يعتمد على ضوابط قانونية تتمثل في النصوص التشريعية واللوائح التنظيمية، التي تحدد أطره وخطواته والمسؤوليات المترتبة عنه.

يشغل المدقق المحاسبي دورا حاسما في ضمان النزاهة والشفافية في العمليات المالية للمؤسسات والشركات، بالإضافة إلى مهامه التقليدية في التدقيق المالي والضريبي، ويلعب المدقق دورا هاما في المجال القضائي، بحيث يقوم بتقديم خدمات استشارية والمساعدة في القضايا التي تتعلق بالأمر المحاسبية والمالية، تتمثل هذه الخدمات في تقديم تقارير مستقلة للمحاكم والجهات القضائية كشاهد خبير، يقوم بتوضيح مختلف الوقائع والعمليات لكشف الغش وتقدير الأضرار المالية وتحليل التلاعب المحتمل في الأرقام والحسابات.

وعليه سمح المشرع للقضاء الاستعانة بالمدقق المحاسبي إذا تعلق الأمر بمسائل في المجال المالي والمحاسبي، فقد حدد شروط وضوابط لتنظيم وممارسة مهنة الخبير القضائي المحاسبي، لذلك فإن الطريقة القانونية لاستشارة الخبير تكون عبر الخبرة القضائية المحاسبية التي تعتبر شكل من أشكال الخبرة القضائية، ووسيلة تدعم القضاء على حسم المنازعات، فمخرجات الخبرة القضائية المحاسبية تقارير تلخص المهام المنجزة من طرف الخبير، والوصول إلى رأي فني محايد الذي له أثر عند الفصل في النزاع وتحقيق العدالة.

ولكي تكون مهمة الخبير القضائي ناجحة وفعالة، يجب أن يتمتع بالكفاءة المهنية العالية ومهارات وخبرات متنوعة في مجال المحاسبة، والتحكم الجيد في أدوات ومعايير التدقيق، والالتزام بمبادئ وأخلاقيات المهنة، كما يجب أن يحترم كل الإجراءات المنصوص عليها في القانون لحماية حقوقه.

ومن خلال دراستنا لهذا الموضوع فقد توصلنا إلى العديد من الاستنتاجات والملاحظات المتعلقة بتنظيم مهنة المدقق المحاسبي من حقوق وواجبات ومسؤوليات، وكذلك التكاليفات القضائية منذ بدايتها حتى نهايتها، ويمكن استخلاص أهم النتائج التي لا بد من إبرازها والمتمثلة في:

- يعتبر التدقيق المحاسبي عملية تقييم مستقلة وموضوعية للسجلات المالية والمعلومات المحاسبية للمؤسسات، بهدف التحقق من صحتها ودقتها ومدى امتثالها للمعايير المحاسبية والتشريعات المعمول بها.
- للمدقق المحاسبي مسؤوليات مدنية وجنائية وتأديبية في حالة عدم تأدية واجبه المهني بشكل صحيح، قد تعرضه للشطب من الجدول أو التعويض المادي دون الإخلال بالمتابعة الجزائية، وذلك وفقا لما نصت عليه النصوص القانونية والتشريعية والتنظيمية.
- تختلف مخرجات التدقيق القضائي عن التدقيق القانوني حيث أن مخرجات التدقيق القضائي هي تقارير تساعد القضاء على إصدار أحكام لحل النزاعات.
- على الخبير القضائي المحاسبي الخضوع للقواعد والشروط التي يخضع لها أي خبير قضائي عموما، كما يتقيد بالشروط والالتزامات بمقتضى النصوص القانونية المنظمة لمهنة المحاسبة.

- يتم تعيين الخبير وتحديد أتعابه من طرف المحكمة، فيؤدي الخبير القضائي المحاسبي مهامه دون أي ضغط من القاضي أو أحد الخصوم لأنه هو العالم بكيفية البحث دون مخالفة الإجراءات القانونية.

إن الهدف من تعيين خبير قضائي محاسبي هو التعاون مع الجهات القضائية لإيضاح وقائع مادية في النزاعات التي تتضمن مسائل محاسبية، فيذكر مختلف جوانب النزاع في تقرير بكل نزاهة، ما يجعله حريصا على أداء واجبه بكل حيادية حتى يكون التقرير مستوفي كل الشروط والمعلومات لكي يكون دليل كافي وموثوق لما تضمنه من نتائج.

## فهرس المحتويات

فهرس المحتويات

الصفحة	العنوان
	الإهداء
	شكر وعرفان
	الملخص
VIII	قائمة الجداول
IX	قائمة الأشكال
X	قائمة الملاحق
XI	قائمة الاختصارات والرموز
أ - ج	المقدمة
17	الفصل الأول: الإطار المفاهيمي للتدقيق المحاسبي
18	تمهيد
19	المبحث الأول: ماهية التدقيق المحاسبي
19	المطلب الأول: التطور التاريخي للتدقيق المحاسبي
20	المطلب الثاني: تعريف التدقيق المحاسبي
21	المطلب الثالث: أهداف وأهمية وأنواع التدقيق المحاسبي
24	المبحث الثاني: معايير وإجراءات التدقيق المحاسبي
24	المطلب الأول: معايير التدقيق المحاسبي
28	المطلب الثاني: المراحل العملية للتدقيق المحاسبي
29	المطلب الثالث: الإجراءات الميدانية للتدقيق المحاسبي
32	خلاصة الفصل الأول
33	الفصل الثاني: التكاليف القضائية والمسؤولية القانونية للمدقق المحاسبي
34	تمهيد
35	المبحث الأول: التكاليف القضائية للمدقق المحاسبي
35	المطلب الأول: تعريف الخبير القضائي المحاسبي وأسباب الاستعانة به
36	المطلب الثاني: شروط اعتماد الخبير القضائي المحاسبي وإجراءات تعيينه
39	المطلب الثالث: مباشرة الخبير القضائي المحاسبي لمهامه
43	المبحث الثاني: المسؤولية القانونية
43	المطلب الأول: المسؤولية المدنية
44	المطلب الثاني: المسؤولية التأديبية
45	المطلب الثالث: المسؤولية الجزائية

48	خلاصة الفصل الثاني
49	الفصل الثالث: دراسة تطبيقية بمكتب محافظ الحسابات -بسكرة-
50	تمهيد
51	المبحث الأول: تقديم مكتب محافظ الحسابات
51	المطلب الأول: تعريف المكتب
51	المطلب الثاني: مهام وخدمات المكتب
52	المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي للمكتب
53	المبحث الثاني: واقع تنظيم مهنة المدقق المحاسبي في ظل التكاليفات القضائية
53	المطلب الأول: تخطيط وتصميم الدراسة
53	المطلب الثاني: عرض نتائج المقابلة وتحليلها
58	المطلب الثالث: اختبار فرضيات الدراسة
59	خلاصة الفصل الثالث
60	خاتمة
63	فهرس المحتويات
66	قائمة المراجع
69	الملاحق

## قائمة المراجع

المقالات:

1. إبراهيم شاهين. (1990). المحاسبة والمراجعة كمهنة متقدمة. مجلس المحاسبون، العدد الرابع.
2. محمد البشير. (أوت، 2002). الإفصاح ومعايير المحاسبة الدولية. مجلة المدقق، العدد (51).
3. محمد عبار، و قرماش خلاف. (2015). المسؤولية المدنية والجنايئة لمحافظ الحسابات. مجلة البشائر الاقتصادية العدد الثاني.
4. مصطفى عوادي، عبد القادر عوادي، والعيد صحراوي. (2020). المسؤولية القانونية لممارسي المهنة المحاسبية في التشريع الجزائري. مجلة العلوم الانسانية بجامعة ام البواقي المجلد 07، العدد 01.
5. وليد زكريا صيام. (حزيران 2000)، أثر الثبات في تطبيق المبادئ المحاسبية على تقرير مدقق الحسابات، مجلة المدقق، العدد 43.
6. بوشاك نجيبية، و اسية سايج. (07 افريل، 2017). الخبرة المحاسبية القضائية في الجزائر ودورها في الحد من الجرائم الاقتصادية. المجلة الجزائرية للاقتصاد والمالية، 07.

الكتب باللغة العربية:

1. احمد حلمي جمعة. (2005). مدخل الى التدقيق الحديث. عمان: الطبعة الثانية، دار الصفاء للنشر والتوزيع.
2. ادريس عبد السلام اشتيوي. (1996). المراجعة معايير واجراءات. لبنان: دار النهضة العربية.
3. أمين السيد لطفي. (2007). التطورات الحديثة في المراجعة. مصر: الدار الجامعية، الإسكندرية.
4. امين عبد الله. (2000). علم تدقيق الحسابات (الناحية النظرية والعملية). الطبعة الأولى: دار وائل للنشر الأردن.
5. جورج دانيال غالي. (2003). تطوير مهنة المراجعة لمواجهة المشكلات المعاصرة وتحديات الألفية الثالثة. مصر: الدار الجامعية، الإسكندرية.
6. حازم هاشم الالوسي. (2003). الطريق الى علم المراجعة والتدقيق، الجزء الأول. طرابلس: الجامعة المفتوحة طرابلس.
7. حامد طلبة محمد أبو هيبية. (2011). أصول المراجعة. عمان، الاردن: دار زمزم. للنشر ط1.
8. حواس صالح. (2008). المحاسبة العامة. الجزائر: غرناطة للنشر والتوزيع.
9. حيدر محمد علي بني عطا. (2007). مقدمة في نظرية المحاسبة والمراجعة، عمان الأردن: الطبعة الأولى، دار الحامد للنشر والتوزيع.
10. خالد أميني عبد الله. (1998). التدقيق والرقابة في البنوك. عمان: دار وائل للنشر والتوزيع.
11. خالد امين عبد الله. (1999). علم تدقيق الحسابات من الناحية النظرية. عمان الاردن: دار وائل للنشر والتوزيع، عمان الاردن.
12. خالد امين عبد الله. (2004). علم تدقيق الحسابات الناحية العملية. عمان، الأردن: دار وائل للنشر، ط2.

13. رضوان حلوة. (2009). تطور الفكر المحاسبي . عمان، الاردن: دار الثقافة، الطبعة الاولى.
14. سمير الصبان محمد ، و نصر علي عبد الوهاب. (2002). المراجعة الخارجية. مصر: الدار الجامعية.
15. عبد الفتاح محمد الصحن، و آخرون،. (2004). أسس المراجعة الأسس العلمية والعملية. الإسكندرية: الدار الجامعية، الإسكندرية.
16. على حاج بكري. (2004). أصول مراجعة الحسابات: اساسيات وعمليات. سوريا: مديرية المكتب والمطبوعات الجامعية.
17. غسان فلاح المطارنة. (2009). تدقيق الحسابات المعاصرة (الناحية النظرية). عمان الأردن: دار المسيرة، عمان الأردن، الطبعة الثانية.
18. محمد السيد سرايا. (2006). أصول وقواعد المراجعة والتدقيق (الإطار النظري) المعايير والقواعد مشاكل التطبيق العلمي. الاسكندرية: دار العرفة الجامعية، الاسكندرية.
19. محمد بوتين. (2003). المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق. الجزائر: ديوان المطبوعات الجامعية.
20. محمد محمود ذيب حوسو. (2005). التدقيق للأغراض الضريبية، رسالة ماجستير في المنازعات الضريبية. فلسطين: جامعة النجاح، فلسطين.
21. هادي التميمي. (2006). مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعلمية، الأردن: دار وائل لمنشر.
22. وليم توماس. (2006). أمرسون هنكي، المراجعة بين النظرية والتطبيق، تعريب ومراجعة أحمد حامد حجاج، كمال الدين سعيد، الكتاب الأول. دار المريخ للنشر، القاهرة مصر.
23. يوسف محمود جربوع. (2000). مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق. عمان: مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع.

### مذكرات:

1. خالدية معيزي. (2012/2011). مسؤولية مندوب الحسابات في شركة المساهمة. مذكرة لنيل شهادة الماجستير. تلمسان: جامعة ايس بكر بالقائد.
2. عبد السلام عبد الله سعيد أبو سرعة. (2010). التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير. الجزائر: جامعة الجزائر.
3. نور الدين طاهرة. (2017). التدقيق المحاسبي ودوره في دعم الرقابة الجبائية، دراسة حالة بمديرية الضرائب لولاية ورقلة. جامعة قصدي مرياح، ورقلة: مذكرة لاستكمال شهادة ماستر أكاديمي.

## اللوائح والقوانين:

1. قانون الاجراءات الجبائية. (2021).
2. القانون التجاري الجزائري. (2010).
3. المادة 03، الجريدة الرسمية العدد60. (1995).
4. المادة 128، الجريدة الرسمية العدد 21. (2008).
5. المادة 129، الجريدة الرسمية العدد 21. (2008).
6. المادة 130، الجريدة الرسمية العدد 21. (2008).
7. المادة 131، الجريدة الرسمية العدد21. (2008).
8. المادة 140، الجريدة الرسمية العدد 21. (2008).
9. المادة 62، الجريدة الرسمية العدد42. (2010).
10. المادة 63، الجريدة الرسمية العدد 42. (2010).
11. المادة02، الجريدة الرسمية العدد60. (1995).
12. المادة04، الجريدة الرسمية العدد60. (1995).
13. المادة05، الجريدة الرسمية العدد60. (1995).
14. المادة13، الجريدة الرسمية العدد 42. (2010).
15. المادة132، الجريدة الرسمية العدد21. (2008).
16. المادة133، الجريدة الرسمية العدد21. (2008).
17. المادة141، الجريدة الرسمية العدد21. (2008).
18. المادة144، الجريدة الرسمية العدد21. (2008).
19. المادة17، الجريدة الرسمية العدد60. (1995).
20. المادة18، الجريدة الرسمية، العدد60. (1995).
21. المادة61، الجريدة الرسمية العدد42. (2010).

## الموقع الإلكتروني:

1. <https://www.mjustice.dz/ar>

الملاحق

## الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

### امر بندب الخير

نحن .....قاضي تحقيق بمحكمة..... الغرفة الأولى

بعد الاطلاع على القضية المتبعة ضد..... التهمة جنحة اساءة استغلال الوظيفة ومنح امتيازات غير مبررة اثناء ابرام عقد او صفقة للأحكام التشريعية والتنظيمية والشروع في تبديد اموال عمومية، وجنحة الاستفادة من سلطة وتأثير اعوان الدولة وبصفة الاجمال الواضح المؤدي الى تبديل الاموال العمومية.

المواد: المادة 119 مكرر من قانون العقوبات.

والمادة 25 والمادة 29 والمادة 33 والمادة 52 من قانون الوقاية من الفساد ومكافحاته.

بعد الاطلاع على المادة 143 وما بعدها من القانون الاجراءات الجزائية

ندب السيد..... المقيم بـ .....

الخبير المعتمد لدى المحاكم القضائية بغية القيام بالمهام التالية:

- الانتقال الى المؤسسة..... مقرها..... من اجل ما يلي.....:

- \* الاطلاع على جميع الاوراق والوثائق والسجلات الضرورية لإجراء محاسبة شاملة لجميع العمليات المالية ولمختلف المصاريف التي استفاد منها شخصيا ومناسبة اداء وظيفته وكيفية تسجيلها في ميزانية الشركة.
- \* البحث فيما إذا كانت العمليات المحاسبية للشركة خلال نفس الفترة اعلاه مطابقة للأحكام التنظيمية والقانونية وفي حاله وجود اي عملية غير مطابقة العمل على تحديدها وتحديد اماكن التعريف والتدليس فيها وتحديد المسؤوليات فيها.
- \* الاطلاع على تقارير مرفوعة من طرف لجان التفتيش المختلفة (المركزية والمحلية) وارقاق نسخ منها ومن اجل ذلك يمكنكم الاتصال بجميع المؤسسات والهيئات العمومية او الخاصة للحصول عليها وعلى جميع الوثائق والمعلومات اللازمة الاثبات العمليات المالية الغير مطابقة.

- \* التأكد من اي صفقة تم ابرامها لصالح الشركة في نفس الفترة من حيث احترام الاجراءات القانونية او التنظيمية المعمول بها بالنسبة لكل عملية من بدايتها الى نهايتها.
  - \* تلقي اقوال الاشخاص المفيدة تصريحاتهم.
  - \* ابداء اي ملاحظه ضرورية او مكملة تساعد في اظهار الحقيقة.
- على الخبير إيداع تقرير مفصل عن المهام المسندة اليه في اجل شهر ابتداءً من يوم تسلمه هذا الامر.