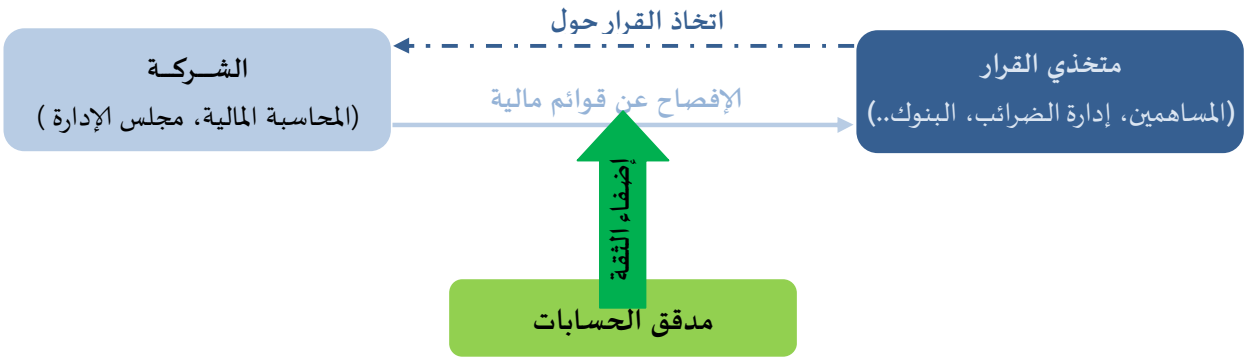
المحور الأول : طبيعة تدقيق الحسابات

1. مفهوم تدقيق الحسابات

يجب أن تعكس المعلومة المالية المقدمة لمتخذي القرارات صورة صادقة وشرعية للمركز المالي للشركة ونتائج أعمالها وتدفقاتها النقدية، لتكون ملائمة لأهمية وحساسية قراراتهم ؛ ولأن تلك المعلومات تعدها إدارة الشركة قد تكون متحيزة لفائدتها لاحتمال تعارض مصالحها مع مصالحهم، ما يجعل شفافيتها محل شك، لذا فحتى يطمئن المستخدمون لهذه المعلومات يجب أن تكون موضع فحص وتحقيق. ولأن مستخدمي المعلومات غالبا ما تنقصهم المعرفة والخبرة أو يوجد ما يمنعهم من التحقق منها مباشرة ؛ كبعدهم عن مصدرها، حجمها الكبير وتعقد النظام المحاسبي، هذه العوامل مجتمعة تفسر حاجتهم لطرف مستقل عن الشركة وحيادي بينهم، يكتسب من المعارف والخبرة بما كان، ليكون وكيلا عنهم في التأكد من أن المعلومات عادلة وصادقه، وهذا ما يلخصه **الشكل 1.1** الموالي.

الشكل 1.1. موقع تدقيق الحسابات من علاقة متخذي القرار بالمحاسبة المالية



من خلال الشكل1.1 السابق نستطيع توضيح حاجة الأطراف المهتمة باتخاذ القرار حول الشركة، ما أنشأ العلاقة «**الثنائية**» بينهم وبين محاسبة الشركة لتزويدهم بالمعلومات، والحاجة للتحقق من عدالة وصدق تلك المعلومات جعل من هذه العلاقة «**ثلاثية**» الأطراف، بالاستعانة بخدمات مدقق الحسابات كطرف مستقل ومحايد دوره إضفاء الثقة بالقوائم المالية. على أساس هذا الدور يعرف تدقيق الحسابات، إذ خص بتعاريف مختلفة :

فقد عرف مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولية (IAASB)[1] وهي أعلى هيئة مهنية عالمية والتابعة للاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC)[2] اعتمادا على هدفه كما يلي : **إن الهدف من إجراء عملية التدقيق تعزيز درجة ثقة مستخدمي المعلومات المالية، على أن يتحقق ذلك الهدف بإبداء مدقق الحسابات رأيه حول ما إذا كانت المعلومات المالية معدة من كافة النواحي الهامة وفق إطار إعداد القوائم المالية المعمول به، وأنها تعكس صورة صادقة وعادلة عن الشركة المدققة.**

وعرف على لسان المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA)[3] بأنه : **عملية إبداء الرأي حول مدى توافق وتطابق المعلومات المقدمة بالميزانية وجدول النتائج وجدول تدفقات الخزينة من كافة النواحي الجوهرية وفقا لمبادئ المحاسبة المقبولة عموما، وإيصال النتائج للجهات المهتمة عن طريق التقرير، باعتماد معايير تدقيق الحسابات المقبولة عموما.**

---

[1]. *International Auditing and Assurance Standards Board*
[2]. *International Federation of ACcountants*
[3]. *American Institute of Certified Public Accountants*

كما يمكن استخلاص تعريف آخر لتدقيق الحسابات من القانون 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010، المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد في الجزائر، الذي لم يعرفه صراحة ولكن أشار للهدف المنوط به على **أنه المصادقة على مصداقية الحسابات ومطابقتها لنتائج عمليات الدورة المنصرمة بالنسبة للشركات والهيئات، وانتظامها ومطابقة المحاسبة بها للقواعد والتشريع المعمول به.**

بتحليل التعاريف السابقة، يتضح جليا أنها تشترك في الأهداف المنوطة بتدقيق الحسابات وطبيعته الانتقادية والمجالات التي يعمل فيها، ويمكن من خلالها استخراج أهم النقاط التي يرتكز عليها مفهوم تدقيق الحسابات فيما يلي :

- تدقيق الحسابات وسيلة لتحقيق غاية معينة وليس غاية في حد ذاته، الهدف منه تعزيز درجة الثقة في المعلومات المالية المفصح عنها من قبل الشركات لصالح أطراف أخرى مهتمة بالتعامل معها وهي مستعملي القوائم المالية ؛
- تدقيق الحسابات مهنة مستقلة، يزاولها مهني محايد، يكون مستقل عن الشركة المدققَة ومستقل عن مختلف المهتمين برأيه من مستخدمي القوائم المالية ؛
- تدقيق الحسابات عبارة عن عملية منظمة ومنهجية، يتم تنفيذها من طرف مدقق الحسابات وفق إطار متكامل من المراحل المترابطة والخطوات المخطط لها يحكمها إطار نظري ثابت، يتمثل في المعايير المهنية، بحيث تكون منهجية التنفيذ موحدة في خطوطها العريضة بين كل مدققي الحسابات ؛
- الأدلة والقرائن هي جوهر عملية التدقيق، وتمثل أي معلومات مقنعة تقيم وتفحص من طرف مدقق الحسابات بدون تحيز كتمهيد لإبداء رأيه حول شرعية ومصداقية القوائم المالية، إذ يجب أن يدعم رأيه بأدلة مقنعة، فمستخدمي المعلومات المالية لا يأخذون برأيه ببساطة ويطالبونه بتبرير رأيه ؛
- معايير المحاسبة تعتبر مرجع لتدقيق الحسابات يستعملها للحكم على شرعية المعلومات المالية، باختبار مدى توافق هذه المعلومات مع المعايير، بأن تكون قد أعدت على أساسها ووفق إرشاداتها وضوابطها، ولكن بطريقة عقلانية من حيث الجوهر والعناصر المهمة وليس بطريقة مطلقة ؛
- تدقيق الحسابات عبارة عملية اتصال، فهي تستوفي على مقومات الاتصال، فالمرسل هو مدقق الحسابات المطالب بإيصال رأيه لمستخدمي المعلومة المالية، المستقبل هو مستخدمي المعلومة المالية الذين يثقون في المعلومة المالية أو لا يثقون بناءا على رأي مدقق الحسابات، أما الرسالة فهي الرأي المهني الذي توصل إليه مدقق الحسابات بشرعية ومصداقية المعلومة المالية من عدمها، أما التقرير المكتوب هو قناة الاتصال بينهما.

2. في المفاهيم المجاورة لمفهوم تدقيق الحسابات

1.2. علاقة تدقيق الحسابات بالمحاسبة المالية

بناء على ما تقدم من تعاريف لتدقيق الحسابات نستخلص العلاقة الوطيدة بينه وبين المحاسبة المالية، فمجال عمل تدقيق الحسابات هو القوائم المالية **(مدخلات عملية التدقيق)** وما تتضمنه من معلومات التي تمثل **مخرجات المحاسبة المالية،** إلا أن طبيعة كل منهما تعتبر نقطة جوهرية للتمييز بينهما، فالمحاسبة المالية لها **طبيعة إنشائية** تختص بقياس ومعالجة المعلومات المالية الخاصة بشركة معينة ثم إيصال تلك المعلومات للأطراف المهتمة بها لتستفيد منها في اتخاذ مختلف القرارات الاقتصادية ؛ بينما لتدقيق الحسابات **طبيعة إنتقادية تحليلية،** فهو مجموعة من المعايير والإجراءات التي تختص بتحليل وفحص القياس والمعلومات الواردة بالقوائم المالية التي أعدتها المحاسبة المالية والحكم على مدى شرعيتها ومدى مصداقيتها وتطابقها مع واقع الشركة المدققَة.

ولأن مدقق الحسابات ملزم بالحكم على شرعية القوائم المالية فهناك مطلبا سابقاً لذلك، وهو وجود مرجعية لتستخدم كأساس يعتمد عليه في حكمه، وقد استعار تدقيق الحسابات من المحاسبة المالية مبادئها ومعاييرها واستخدمتها كأساس للحكم على مدى توافق المعلومات المالية محل التدقيق معها وبالتالي شرعيتها. لذا فمدقق الحسابات هو ذلكم المهني المحترف والمستقل الملم بمعايير وإجراءات تدقيق الحسابات، والملم أيضا بمبادئ ومعايير المحاسبة المالية، يبدأ عمله من حيث ينتهي المحاسب، وأن يكون خبيرا بما قام به المحاسب حتى يستطيع الحكم على عمله ؛ عكس المحاسب الموظف الدائم بالمؤسسة الذي يشترط عليه الإلمام بأدبيات المحاسبة ومعاييرها فقط.

2.2. علاقة تدقيق الحسابات بمراجعة الحسابات (المراجعة)

مصطلحي تدقيق الحسابات ومراجعة الحسابات مترادفان لبعضهما البعض، عادة ما يستخدمان للدلالة على بعضهما البعض على أساس أن كل منهما يدل على نفس مفهوم الآخر؛ بحيث أن مصطلح المراجعة يستعمل غالبا في الدول الفرانكفونية، أما التدقيق فيستعمل في الدول الانجلوساكسونية. ولكن بالرجوع لأدبيات ومفاهيم مجلس معايير التدقيق والتوكيد الدولية (IAASB) نجد أن هناك فرق كبير بينهما، إذ يختلفان من حيث الأربع نقاط التالية : الهدف، منهجية التنفيذ، المجال والجهة المطالبة بكل منهما، وفق ما جاء به المعيار رقم 2400 والمعيار رقم 2410 الموسومين بالمعيار الدولي لعمليات المراجعة. في أدبيات تدقيق الحسابات بالجزائر لا وجود للفرق الذي قمنا بتوضيحه أعلاه، فلغاية كتابة هذه الأسطر لم يفرق المجلس الوطني للمحاسبة المسئول عن تنظيم مهنة تدقيق الحسابات بعد بين خدمة تدقيق الحسابات وبين خدمة مراجعة الحسابات، لهذا على القارئ أخذ هذه الجزئية بعين الاعتبار .

3.2. علاقة تدقيق الحسابات بمحافظة الحسابات

مصطلح محافظة الحسابات مصطلح قانوني، مستوحى من التشريع الفرنسي للدلالة على تدقيق الحسابات القانوني وتمييزه عن تدقيق الحسابات التعاقدي، الذي يصطلح عليه في ذات التشريع بالخبرة المحاسبية. نفس الشيء بالنسبة للجزائر، فمصطلح محافظة الحسابات يستعمل للدلالة على تدقيق الحسابات القانوني باعتبار التشريع الجزائري مستوحى من نظيره الفرنسي، وتجدر الإشارة إلى أن استعمال مصطلح محافظ الحسابات من طرف المشرع الجزائري بدء سنة 1988 بالتشريعات الخاصة بمهنة تدقيق الحسابات بعدما كان المصطلح المستعمل قبل ذلك مندوب الحسابات، إلا أن المشرع الجزائري مازال يستعمل مصطلح مندوب الحسابات بالقانون التجاري الجزائري ليومنا هذا.

3. الأهداف والمهام المنوطة بتدقيق الحسابات

1.3. الأهداف الرئيسية لتدقيق الحسابات

الهدف الرئيسي المنوط بخدمات مدقق الحسابات أصبح إبداء الرأي حول « **شرعية وصدق** » القوائم المالية وما تتضمنه من معلومات.

1.1.3. شرعية القوائم المالية

ويقصد بها إثبات أن القوائم المالية محل التدقيق قد تم إعدادها وفق المعايير المحاسبية والقوانين المعمول بها وأنها تتطابق معها من حيث القياس والإفصاح المحاسبيين، وفي حالة غياب هذه القوانين، يشترط احترام مبادئ المحاسبة، سواء معايير المحاسبة المقبولة عموما (GAAP) أو معايير الإبلاغ المالي الدولية (IFRS). أما في حالة الجزائر فعلى مدقق الحسابات للحكم على شرعية القوائم المالية إبداء رأيه فيما إذا كانت قد أعدت من طرف إدارة الشركة وفق قواعد وأحكام النظام المحاسبي المالي (SCF) التي جاء بها القانون رقم 11/07 المؤرخ بـ 25 نوفمبر 2007 المتضمن النظام المحاسبي المالي والنصوص التشريعية الملحقة به، بالإضافة لمختلف القوانين واللوائح ذات العلاقة بإعداد القوائم المالية كالقانون التجاري، النظام الجبائي وغيرهم.

2.1.3. صدق القوائم المالية

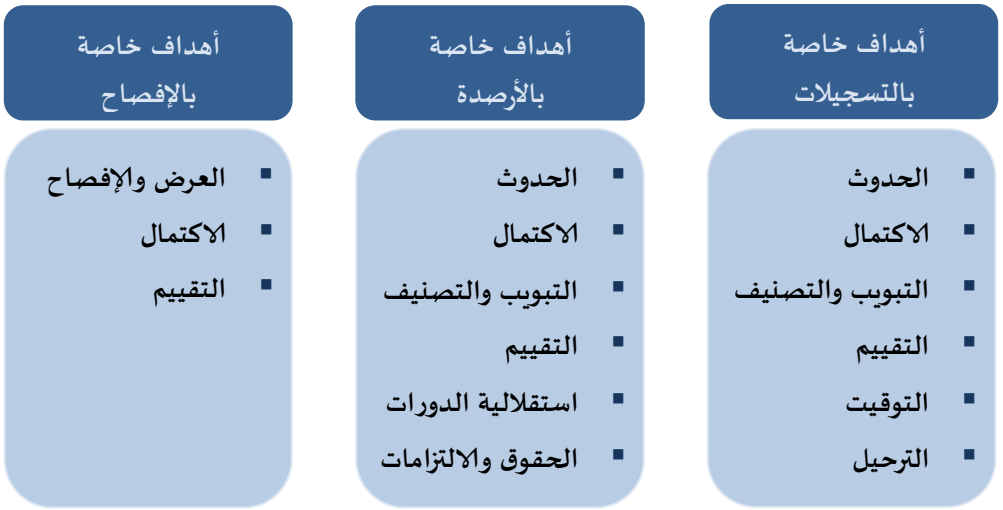
ويقصد به التطابق والتوافق بين محتوى القوائم المالية من معلومات مالية وبين واقع الشركة ونشاطها الفعلي، وأنها تعكس صورة صادقة للمركز المالي للشركة ونتائج أعمالها وتدفقاتها النقدية. ولأن الاحتمال في الإحصاء أقل من الواحد دائما، وإذا كانت النسبة تساوي الواحد فإنه لم يصبح احتمال بل يصبح يقينا رياضيا أي الحقيقة المطلقة، ولأن الوصول إلى الحقيقة المطلقة في تدقيق الحسابات غير ممكن يفضل استعمال مصطلح « **الصدق** » بدلا من الحقيقة أو الصحة المطلقة، إذ نقول قوائم مالية صادقة أو ذات مصداقية ولا نقول قوائم مالية صحيحة أو حقيقية. ووفق معايير التدقيق الدولية فإن صدق القوائم المالية هو الحصول على **تأكيد معقول** فيما إذا كانت ككل خالية من الأخطاء الجوهرية سواء كانت ناجمة عن الاحتيال أو الخطأ بناءا على مبدأ الأهمية النسبية، والتأكيد المعقول هنا لا يبلغ مستوى التأكيد المطلق الذي يعكس الصحة المطلقة أو الحقيقة التامة، وهذا نظرا لوجود قيود كامنة لتدقيق الحسابات تجعل من الوصول للحقيقة المطلقة مستحيل عمليا، من بين هذه القيود نذكر ما يلي :

- تدقيق الحسابات يعتمد أسلوب العينات الإحصائية والاختبارات ولا يعتمد على أسلوب التدقيق الشامل ؛
- حقيقة كون معظم أدلة وقرائن الإثبات التي يقوم مدقق الحسابات بجمعها وتقييمها تكون مقنعة وموافقة للواقع والحقيقة وليست حاسمة ومتطابقة مع الواقع.
- العمل الذي يقوم به مدقق الحسابات لإعطاء رأيه يتخلله إعطاء أحكام شخصية وتقديرية، ومدقق الحسابات في الأخير إنسان وهو عرضة للتقصير والخطأ ؛
- مدقق الحسابات يعتمد على مبدأ الأهمية النسبية في إبداء رأيه، لذلك يهتم بالأخطاء الجوهرية فقط ؛
- القياس المحاسبي يعتمد على القيمة العادلة في التقييم، والتي تعتبر محاكاة للواقع وليس ترجمة مطلقة له.
- بعض مبادئ المحاسبة المعتمد عليها كمرجعية لإبداء الرأي، تحد من الحقيقة المطلقة، مثل مبدأ الحيطة والحذر.

2.3. الأهداف التفصيلية لتدقيق الحسابات

لتحقيق الهدف الرئيسي لتدقيق الحسابات والحكم على شرعية وصدق القوائم المالية ينبغي على مدقق الحسابات تحقيق عدة أهداف تفصيلية، وهي تنقسم لثلاثة أقسام ؛ أهداف خاصة بالتسجيلات، أهداف خاصة بالأرصدة وأهداف خاصة بالإفصاح عن القوائم المالية، كما يوضحها الشكل الموالي :

الشكل 2.1. الأهداف التفصيلية لتدقيق الحسابات



1.2.3. الأهداف التفصيلية لتدقيق الحسابات الخاصة بالتسجيلات

الحدوث : التأكد من أن كل التسجيلات التي تم تسجيلها في الحسابات، تعبر عن عمليات حقيقية، وأن العملية التي حدثت تخص الشركة وقد حدثت فعلا في الواقع، أي أن **التسجيل المحاسبي ليس أكبر من الواقع الفعلي**.

الاكتمال : التأكد من أن كل العمليات التي حدثت في الواقع وقامت بها الشركة قد سجلت وقيدت في دفتر اليومية، أي أن **الواقع الفعلي ليس أكبر من التسجيل المحاسبي**. ويعد الاكتمال متعارض مع الحدوث، لأنه يعبر عن احتمال وجود تخفيض، أي أن العمليات التي يجب أن تسجل لم تسجل ؛ بينما الحدوث يعبر عن احتمال وجود مغالاة، أي أن العمليات التي لا يجب أن تسجل قد سجلت.

التبويب والتصنيف : التأكد من أن العمليات المسجلة في اليومية قد صنفت وبوبت بشكل سليم، حسب طبيعتها وفي حساباتها الخاصة.

التقييم : التأكد من أن العمليات التي حدثت في الواقع وقامت بها الشركة قد سجلت وقيدت في دفتر اليومية بقيمتها الصادقة، بدون زيادة ولا نقصان.

التوقيت : التأكد من أن العمليات المسجلة في اليومية قد سجلت في تاريخ حدوثها الفعلي، ليس قبل أو بعد، وهذا احتراما لفرضية محاسبة الالتزام التي تنص على أن الأحداث المحاسبية تسجل عند حدوثها، بغض النظر عن قبض أو دفع قيمتها، فالتسجيل ليس له علاقة بحركة النقدية المتعلقة بالعملية بل بحدوثها وتحققها.

الترحيل : هذا الهدف يخص ترحيل المبالغ من اليومية إلى دفتر الحساب، فعلى مدقق الحسابات التأكد من أن عملية ترحيل المبالغ كانت صحيحة بتوجيهها لدفتر الأستاذ الملائم لها.

2.2.3. الأهداف التفصيلية لتدقيق الحسابات الخاصة بالأرصدة

الحدوث : هدف الحدوث الخاص بالأرصدة ليس هو نفسه الخاص بالتسجيلات، ولكن مكمل له، ويقصد به تأكد مدقق الحسابات من أن كل الأرصدة المدرجة في الميزانية أو حساب النتائج كان يجب إدراجها فعلا، وهي تعكس واقع الشركة بصدق وليست وهمية.

الاكتمال : ويقصد به تأكد مدقق الحسابات من أن كل الأرصدة الواجب إدراجها في الميزانية أو حساب النتائج قد تم إدراجها فعلا، أي أنه لا وجود لأصول، خصوم، أموال خاصة، إيرادات أو نفقات تخص الشركة خلال الدورة التي يقوم بتدقيقها ولم تسجل.

التبويب والتصنيف : التبويب هنا نقصد به البنود الرئيسية للقوائم المالية (أصول غير جارية، أصول جارية إنتاج الدورة المالية، استهلاك الدورة المالية وغيرها)، أما التصنيف فهو البنود الفرعية ضمن البنود الرئيسية (الأصول الثابتة العينية، الأصول الثابتة المعنوية، المشتريات المستهلكة وغيرها). **التقييم :** التأكد من أن القيم والأرصدة الواردة في القوائم المالية، تمثل قيم صحيحة حسابيا وصادقة محاسبيا.

استقلالية الدورات : أي أن الأرصدة والتسجيلات المحاسبية التي أنتجتها تخص الدورة التي يقوم بتدقيقها مدقق الحسابات تخص تلك الدورة وفقط، ولا تعود لدورة سابقة أو دورة لاحقة، وخاصة تلك العمليات والتسجيلات التي تكون في تاريخ قريب من تاريخ نهاية الدورة المالية.

الحقوق والالتزامات : يرتبط هذا الهدف بهدف الوجود، إذ لا يكفي أن تكون الأصول والخصوم موجودة فعلا، بل يجب على مدقق الحسابات التأكد من أن الحقوق والأصول المدرجة بالقوائم المالية هي فعلا ملك للشركة أو تحت رقابتها وأن الالتزامات (المستحقات) هي فعلا تلك الالتزامات التي على الشركة بتاريخ القوائم المالية، وهذا ما يصطلح عليه بالتدقيق المستندي أي فحص المستندات ذات العلاقة بالحقوق والمستندات والتأكد منها.

3.2.3. الأهداف التفصيلية لتدقيق الحسابات الخاصة بالإفصاح

العرض والإفصاح : التأكد من أن عناصر القوائم المالية قد تم الإفصاح عنها طبقا لقواعد النظام المحاسبي المالي من حيث الشكل والمضمون، أي أن كل القوائم المالية التي فرضها القانون رقم 11/07 المؤرخ بـ 25 نوفمبر 2007 المتضمن النظام المحاسبي المالي قد قامت الشركة بإعدادها ونشرها (الميزانية، حساب النتائج، جدول التدفقات المالية، جدول تغيرات رؤوس الأموال والملحق)، وأنها تتضمن كل البنود الرئيسية والفرعية التي حددها القرار المؤرخ بـ 26 جويلية 2008، المتضمن تحديد قواعد التقييم، المحاسبة، التسجيل بالحسابات، مدونة الحسابات والكشوف المالية. كما يجب أن تحتوي القوائم المالية على العمود الخاص بالدورة السابقة (ن-1) التي تتيح إمكانية المقارنة والعمود الخاص بالملاحظات.

الاكتمال : التأكد من أن الأرصدة الظاهرة في القوائم المالية مرفقة بالمعلومات المكملة والتفسيرات والتوضيحات الضرورية لفهمها وعدم تغليط مستخدمي القوائم المالية، والتأكد من عدم وجود أي إيضاحات سردية يجب إدراجها في الملحق أو معلومات أخرى غير مالية يجب الإفصاح عنها ولم يتم ذلك. حجب التوضيحات السردية والمعلومات غير المالية المكملة من شأنها تضليل مستخدمي القوائم المالية أو على الأقل لا تجعلهم في وضعية واضحة لاتخاذ قرارات رشيدة، وهذا يعتبر انتهاك لهدف العرض والإفصاح.

التقييم : هدف التقييم الخاص بالعرض والإفصاح ليس هو نفسه التقييم الخاص بالتسجيلات والأرصدة، ولكن مكمل لهما، فالتقييم هنا يخص المعلومات المكملة والتوضيحات التي تقوم الشركة بإضافتها للقوائم المالية بإدراجها في الملحق، إذ يجب أن تكون التوضيحات والمعلومات المكملة المالية وغير المالية صادقة التقييم.

3.3. أهداف خاصة

في إطار تنفيذ مدقق الحسابات لمهامه لتحقيق الأهداف الرئيسية والأهداف التفصيلية السابقة الذكر، يجد نفسه أمام أوضاع ثانوية بطريقة مباشرة أو غير مباشرة، مما قد يؤدي به إلى انجاز أهداف خاصة كاكتشاف الغش والاحتيال، تحسين التسيير والحكم على قدرة الشركة على الاستمرارية وغيرها.

1.3.3. اكتشاف الأخطاء والاحتيال

قديما في بداية نشأة وتطور تدقيق الحسابات كان اكتشاف الأخطاء وأعمال الاحتيال غاية في حد ذاته، غير أن هذه الهدف أصبح ثانوي بالنسبة للهدف الرئيسي المتمثل في إثبات شرعية وصدق القوائم المالية، فمدقق الحسابات ليس مطالب باكتشاف الأخطاء والاحتيال أو الغش في القوائم المالية، لأن هذا من مسئولية إدارة الشركة المطالبة بتصميم وتطبيق نظام رقابة داخلية يسمح بالحد من الأخطاء العفوية غير المقصودة وأعمال الاحتيال المقصودة المراد بها تجميل الصورة المالية للشركة أو بهدف التهرب الضريبي أو لإخفاء عمليات اختلاس أو خسائر كبيرة.

ولكن هذا لا يمنع مدقق الحسابات وأثناء أدائه لمهمته في حالة مصادفته أخطاء غير مقصودة، أن يشير إليها ويطالب إدارة الشركة بتصحيحها، خاصة إذا تميزت الأخطاء بالأهمية النسبية وكانت تؤثر على قرارات مستخدمي القوائم المالية. وفي حالة عدم تصحيحها فإن رفض المصادقة هو الرأي النهائي لمدقق الحسابات، وعليه تبليغ كل من مجلس الإدارة والجمعية العامة ومجلس المراقبة بهذه الأخطاء وفق ما نص عليه القانون التجاري في المادة رقم 715 مكرر10 والقانون 10-01 في المادة رقم 61 منه. أما في حالة التأكد بالدليل من وجود احتيال ومخالفات جنحية كالاختلاس فمدقق الحسابات ملزم بتبليغ الجمعية العامة للشركة ووكيل الجمهورية عن كل المخالفات التي اكتشفها، وهذا وفق ما نص عليه القانون التجاري في المادة رقم 715 مكرر13 منه.

ولا يعتبر مدقق الحسابات مسئولا عن المخالفات وعمليات الاحتيال التي ترتكبها الشركة إلا إذا ثبت أنه كان على إطلاع وعلم بها ولم يقم بتبليغ الجمعية العامة ووكيل الجمهورية، وهذا وفق ما نصت عليه المادة رقم 715 مكرر14 من القانون التجاري الجزائري والمادة رقم 61 من القانون 10-01. ولكن إذا ثبت أنه تعمد تقديم معلومات كاذبة أو أكدها عن الشركة أو ثبت أنه لم يكشف عن وقائع إجرامية لوكيل الجمهورية كان على علم وإطلاع بها، فيكون معرض لعقوبة بالسجن من سنة واحدة إلى خمس سنوات وبغرامة مالية من 200.000 دج إلى 500.000 دج أو بإحدى هاتين العقوبتين فقط، وهذا وفق ما نصت عليه المادة رقم 830 من القانون التجاري.

2.3.3. تحسين التسيير

القانون التجاري الجزائري في المادة رقم 715 مكرر 4 يؤكد على أن مدقق الحسابات يجب أن لا يتدخل في التسيير، وهو ما أكده القانون 10-01 في المادة رقم 23 منه المحددة لمهام مدقق الحسابات.إلا أن تحسين التسيير يعتبر من الأهداف غير المباشرة وطويلة المدى بالنسبة لمدقق الحسابات بدون الإخلال بالقوانين، فهو يقوم بتقييم نظام الرقابة الداخلية وفحص الحسابات والقوائم المالية، كما أنه يصرح بالعيوب والسلبيات، نقاط الضعف وكذا بعض الأخطاء غير المقصودة أو الاحتيال التي قد يكتشفها إلى الإدارة، وتقديم نصائح في حدود مهمته ؛ إن الأخذ بكل هذا من طرف الإدارة والعمل عل تقويمه يؤدي إلى تحسين التسيير، ولكن ينبغي على مدقق الحسابات عدم المبالغة وعدم الذهاب بعيدا لكي لا يجد نفسه قد تدخل في التسيير وأصبح تحت طائلة القانون، والعمل على عدم المس بمبدأ الاستقلالية والحياد أثناء أداء المهمة وذلك احتراما للمعايير والأخلاقيات المهنية.

4. أهمية تدقيق الحسابات

أهمية تدقيق الحسابات متداخلة مع دوافع مستخدمي المعلومة المالية للطلب على خدماته، فأهمية الشيء تعني حجم الاستفادة منه أو من الخدمات التي يقدمها، ولدراسة أهمية تدقيق الحسابات سنعمل على تحديد الجهات التي تستفيد من خدماته وتوضيح كيفية الاستفادة من خدماته. ومن أهم مستخدمي المعلومة المالية ما يلي :

1.4. جماعة الملاك والمساهمين
2.4. مجلس الإدارة أو إدارة الشركة
3.4. البنوك والمؤسسات المالية
4.4. بورصة الجزائر

5.4. الدائنـون والموردون
6.4. الزبائن
8.5. إدارة الضرائب