

مظاهر وحدود مبدأ استقلالية مراجع الحسابات في الكشف عن الفساد في البيئة المحاسبية الجزائرية  
- دراسة تحليلية إنتقادية -

**Appearances and Limits of the Auditor Independence Principle in Detecting Corruption in the Algerian Accounting Environment - Critical Analysis Study -**

نوح لبوز<sup>1\*</sup>، مبارك بوعلام<sup>2</sup>

<sup>1</sup> منخر الجامعة والتنمية المحلية المستدامة، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة / الجزائر  
<sup>2</sup> منخر الجامعة والتنمية المحلية المستدامة، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة / الجزائر

تاريخ الاستلام: 2019/12/26؛ تاريخ المراجعة: 2020/01/04؛ تاريخ القبول: 2020/05/01

**ملخص:** تهدف هذه الدراسة إلى معرفة مظاهر وجود مبدأ استقلالية مراجع الحسابات في الكشف عن الفساد في البيئة المحاسبية الجزائرية، وباعتبار أن قانون مهنة المحاسبة والمراجعة في الجزائر كغيره من القوانين التي تكرس استقلالية المراجع في تحقيق مبدأ الاستقلالية والحياد للقيام بمهامه بكل حرية، لاكتشاف الأخطاء أو الفساد المالي و التبليغ عنها في حالة الشك المبرر.

ولتحقيق هذه الدراسة تم استخدام المنهج الوصفي الاستقرائي من خلال أسئلة مقابلة على مجموعة من مراجعي الحسابات من وخبراء في المحاسبة ومحافظي حسابات.

وأبرزت هذه الدراسة أن الإلتزام بتطبيق القانون المتعلق بالمحاسبة والمراجعة لا سيما ما تعلق بمجالات التنافي التي تكرس مبدأ الاستقلالية والحياد في أداء مهام المراجعة يسفر أحيانا إلى اكتشاف حالات فساد مالي داخل الكيانات التي تمت مراجعتها في واقع بيئة الأعمال الجزائرية.

**الكلمات المفتاح:** شك مبرر، مبدأ الإستقلالية والحياد، قانون المحاسبة والمراجعة، بيئة جزائرية للأعمال، فساد مالي.

**تصنيف JEL: M41.**

**Abstract:** This study aims to know the aspects of the existence of the principle of the independence of the auditor in detecting corruption in the Algerian accounting environment, and considering that the law of the accounting and auditing profession in Algeria is like other laws that establish the independence of the auditor in achieving the principle of independence and impartiality to carry out his duties freely, to discover errors or financial corruption And report In case of justified doubt.

To achieve this study, the descriptive inductive approach was used, through interview questions, with a group of auditors, accounting experts and accountants.

This study highlighted that the commitment to apply the law related to accounting and auditing, especially those related to inconsistencies that enshrine the principle of independence and impartiality in the performance of auditing tasks, sometimes leads to discovering cases of financial corruption within the entities that were reviewed in the reality of the Algerian business environment..

**Key words:** Doubt Justified, Principle of Independence and Neutrality, Accounting and Auditing law, Algerian Business Environment, Financial Corruption.

**Jel Classification Codes:** M41.

\* Corresponding author, e-mail: [Lebbouz.nouh@univ-ouargla.dz](mailto:Lebbouz.nouh@univ-ouargla.dz)

## **- I تمهيد:**

تعرف الجزائر مثل باقي الدول النامية تطورا في مجال مراجعة الحسابات، نظرا لارتباطه الوثيق بالحركة الاقتصادية التي عرفتها الدولة خلال مراحل سابقة للقانون الحالي ناهيك عن ما يتضمنه القانون الحالي من معالجة وفق الأحداث الاقتصادية السائدة حاليا، وقد أشار قانون مهنة المحاسبة والمراجعة عبر المراحل التي مر بها، إلى أهم نقطة في الممارسة المهنية للمحاسبة، والمراجعة بصفة أحص إلى عنصر الاستقلالية الذي يعطي العمل الممارس مصداقية أكثر.

ونظرا لأن الجزائر عرفت حتى اللحظة ثلاثة قوانين لمهنة المحاسبة والمراجعة كان أولها القانون 82-71 المؤرخ في 1971/12/29 المتضمن تنظيم مهنة المحاسب والخبير المحاسب وثانيها القانون 08-91 المؤرخ في 27 ابريل سنة 1991 المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ

الحسابات والمحاسب المعتمد وثالثها القانون 10-01 المؤرخ في 29 يونيو سنة 2010 المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد الساري العمل به حالياً<sup>1</sup>.

ولعل أهم ما ميز القوانين الثلاثة هو إشارتها إلى استقلالية المهنة حيث أشارت المادة 19 من القانون 82-71 إلى منع المحاسبين والخبراء المحاسبين من ممارسة أي نشاط يمس استقلالهم الفكري والمعنوي بينما أوجبت المادة 03 من القانون 08-91 على الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين أن يمارسوا مهنتهم بكل استقلالية ونزاهة بينما جاء التأكيد صراحة في المادة 64 من القانون 10-01 على ممارسة مهنة الخبراء المحاسبين والمحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين بكل استقلالية فكرية وأخلاقية مدعماً هذه الاستقلالية في المادة 15 من ذات القانون بأجهزة مهنية تمثلها وهي المصنف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين وكلفها في إطار القانون بمهام أهمها الدفاع عن كرامة أعضائها واستقلاليتهم.

#### 1 - 1 - إشكالية الدراسة:

إنطلاقاً مما سبق يمكن طرح الإشكالية الرئيسية لهذا البحث على النحو التالي:

ما مدى إستقلالية مراجع الحسابات في الكشف عن الفساد في البيئة المحاسبية الجزائرية ؟

ومن خلال الإشكالية الرئيسية يمكن طرح التساؤلات الفرعية التالية:

- ما هو مفهوم إستقلالية وحياد المراجع؟
- ما هي العوامل المؤثرة على استقلالية المراجع في كشف الفساد؟
- ما هي مظاهر الاستقلالية والحياد في عمل المراجع؟

#### 1 - 2 - فرضيات الدراسة:

من خلال الإشكالية الرئيسية والتساؤلات الفرعية وضعنا الفرضيات التالية التي نسعى لاختبارها من خلال البحث:

- الفرضية الأولى: عدم احترام أخلاقيات مهنة المراجعة من حيث الممارسة؛
- الفرضية الثانية: عدم الالتزام بالتطبيق السليم لقانون مهنة المراجعة يؤثر على استقلالية المراجع؛
- الفرضية الثالثة: المصالح المالية تؤثر على استقلالية وحياد المراجع.

#### 1 - 3 - أهمية الدراسة:

تهدف هذه الدراسة لإبراز أهمية تحسين استقلالية المراجع في أداء مهامه والبعد عن كل المؤثرات والضغوط للوصول إلى الهدف الأمثل، وذلك من خلال تحقيق الأهداف التالية:

- التعرف على واقع مهنة المراجعة في الجزائر؛
- معرفة مفهوم استقلالية وحياد المراجع؛
- معرفة المؤثرات على استقلالية المراجع.

#### 1 - 4 - الدراسات السابقة : نستعرض الدراسات من الأحدث إلى الأقدم كالتالي:

« دراسة (Siriya Kanthi Herath, Tori Pradier, 2018) بعنوان: « تحليل معمق لاستقلالية المدقق »<sup>2</sup> هدفت الدراسة إلى البحث في مراجعة الأدبيات المتعلقة باستقلالية المدقق بشكل أكثر تحديداً. ودراسة ما إذا كانت أتعاب التدقيق تغطي حجم العمل ومدته في ظل منافسة العميل بين الشركات الأخرى وتوافر خدمات أخرى غير المراجعة قد تؤثر على استقلاليته. وخلصت الدراسة إلى أن المحدد الرئيسي لاستقلالية المدقق غير واضح ، لكن الأبحاث الأخرى أعطت هذه الأخيرة أهمية خاصة بسبب الفرضيات المختارة للإختبار. من الواضح أن الاستقلال يظل محل اهتمام دائم لتحديد موثوقية ومصداقية القوائم المالية للمستثمرين.

« دراسة (Wali Saputra, 2015) بعنوان: « تأثير استقلال المراجع على جودة التدقيق -مقاربة نظرية»<sup>3</sup> هدفت الدراسة إلى الإشارة إلى جودة التدقيق كعملية تتم وفقاً لمعايير التدقيق المقبولة عموماً والتي تتيح اكتشاف الأخطاء الجوهرية في البيانات المالية والإبلاغ عنها، بما في ذلك المعلومات المتعلقة بالخطأ أو الاحتيال ، وفقاً لهذه المعايير المقبولة عموماً، والقادرة على تقديم ضمان للرقابة الداخلية إضافة إلى تقديم تحذير بشأن القلق المستمر.

وخلصت الدراسة إلى أن استقلال المدقق يؤثر على جودة التدقيق أي كلما كان المدقق أكثر استقلالية ، زادت جودة التدقيق.

« دراسة (صالح حامد محمد علي آدم، 2014) بعنوان: « تقويم انعكاسات الخدمات الاستشارية على استقلالية المراجع الخارجي بيئة الأعمال السودانية »<sup>4</sup>

هدفت الدراسة الى توضيح مدى تأثير انعكاسات الخدمات الاستشارية المقدمة للعميل من قبل المراجع الخارجي على حياده واستقلاله وبيان العلاقة بين وجود ضوابط رقابية على أتعاب الخدمات الاستشارية بالسودان وقد توصلت الدراسة إلى:

- أداء المراجع الخارجي للخدمات الاستشارية للعميل يؤثر على استقلالية المراجع الخارجي وحياده
- وجود ضوابط رقابية على أتعاب الخدمات الاستشارية يؤثر على حياد واستقلال المراجع الخارجي عن طريق ما يلي:
  - أ- تحديد أتعاب الخدمات الاستشارية في ضوء التنسيق بين لجنة المراجعة ومجلس الإدارة.
  - ب- اعتماد أتعاب الخدمات الاستشارية كنسبة من الأتعاب الكلية. بمكتب المراجعة.
  - ت- التزام الشركات بالإفصاح عن أتعاب الخدمات الاستشارية.
  - ث- مطالبة مكاتب المراجعة بتقديم تقرير تفصيلي عن الوقت اللازم ومستوى الكفاءة المطلوب لأداء الخدمات الاستشارية.
  - ج- وجود جهات مختصة بفحص معقولية أتعاب الخدمات الاستشارية.

#### « دراسة (نسرين محمد منصور، 2013) بعنوان: «مدى تأثير معدل دوران مراجع الحسابات الخارجي على مبدأ الاستقلالية»<sup>5</sup>

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة مدى تأثير معدل دوران مراجع الحسابات الخارجي على مبدأ الاستقلالية من خلال استخدام بيانات لعينة تتكون من 124 حالة ومن نتائج البحث التي توصلت لها الدراسة والمتمثلة في:

- تغيير مراجع الحسابات كل فترة زمنية مناسبة وذلك حفاظاً على استقلاليته؛
- أهمية وجود فترة التهذئة و أثرها الواضح في الحد من الممارسات والضعف التي تمارسها الإدارة على مراجع الحسابات الخارجي وتحديدتها بعدد سنوات مناسب؛
- وجود أثر للمصالح المالية المرتبطة في تغيير مراجع الحسابات الخارجي على الاستقلالية؛
- اثر دفع الأتعاب في تغيير مراجع الحسابات الخارجي على الاستقلالية؛
- اثر الخدمات المحظورة وفقاً لقانون ساربيتر أوكسلي وأحكام هيئة سوق رأس المال في تغيير مراجع الحسابات الخارجي على الاستقلالية.

#### « دراسة (Carolina, 2013) بعنوان: «دراسة ميدانية لكل من استقلال المدقق، كفاءته، ومدة خدمة التدقيق على جودة التدقيق- دليل من شمال جاكارتا، أندونيسيا»<sup>6</sup>

هدفت الدراسة إيجاد دليل حول تأثير كل من كفاءة المدقق، إستقلاله، ومدة خدمة التدقيق على جودة التدقيق في شمال جاكارتا بأندونيسيا. تمثل مجتمع الدراسة في مكاتب المحاسبة العامة في شمال جاكارتا التي بلغ عددها 36 مكتباً. حيث تم تصميم استبيان وتوزيعه على هذه المكاتب، وتم تعبئة الاستبيانات من قبل 98 مدقق حسابات. وتم استخدام تحميل الانحدار المتعدد لتحميل النتائج. توصلت الدراسة إلى النتائج الآتية:

- يؤثر كل من الاستقلال ومدة خدمة التدقيق بشكل جزئي على جودة التدقيق؛
- لا تؤثر الكفاءة على جودة التدقيق؛
- تؤثر الكفاءة، والاستقلال، ومدة خدمة التدقيق (مجتمعة) على جودة التدقيق.

#### « دراسة (Tiphaine Compernelle, 2009) بعنوان: «البناء الجماعي لاستقلال محافظ الحسابات: وضعية لجنة المراجعة»<sup>7</sup>

هدفت الدراسة إثبات تأثير لجنة المراجعة في تقوية استقلالية محافظ الحسابات من خلال 24 مقابلة أجريت حيث أثبتت الدراسة ما يلي: حيث أشارت النتائج إلى وجود صراع سلطات بين الإداري والمراجع والمدير المالي، هذا الصراع على السلطة ساهم في بناء استقلال المراجع. وبشكل أكثر تحديداً، سيكون هذا الصراع في الوقت نفسه مصدرًا للتوتر والطمأنينة وفرصة لمراجع الحسابات في (سعيه) للاستقلال، ثم يقدم هذا المقال رؤية مبتكرة لمفهوم الاستقلالية - هذا الصراع يكون عند التقاء ذاتية متعددة ومتداخلة في صراع السلطة المختلفة.

#### « دراسة (عصام قريط، 2008) بعنوان: «الخدمات الاستشارية وأثرها على حياد المدقق في الأردن»<sup>8</sup>

هدفت الدراسة إلى معرفة مدى استقلالية المدقق الخارجي في الأردن عند تقديمه لخدماته الاستشارية لمنشآت العملاء وقد توصلت الدراسة إلى ما يلي:

- تمثل أتعاب مدققي الحسابات الناجمة عن تقديمهم للخدمات الاستشارية لصالح الآخرين جزءاً مهماً من إجمالي دخولهم السنوية؛
- يرافق تقديم مدققي الحسابات للخدمات الاستشارية لمنشأة العميل قيامهم بتقديم خدمات المراجعة المالية أيضاً؛
- استمرارية مدققي الحسابات في تقديمهم الخدمات المهنية لمشاة العميل لمجموعة من الفترات المالية المتتالية؛
- قيام مكاتب تدقيق الحسابات بتقديم خدمات التدقيق خلال فترات مالية طويلة ومتتالية بالتزامن مع تقديمهم للخدمات الاستشارية؛

- قاد قلة عدد المدققين العاملين على صعيد مكاتب التدقيق الى عدم الفصل بين من يقدم خدمات التدقيق، ومن يقدم الخدمات الاستشارية لمنشآت العملاء.
- « دراسة (محمد أسامة إبراهيم أبو القمصان، 2007) بعنوان: «العوامل المؤثرة على استقلالية وحياد المراجع الخارجي»<sup>9</sup> هدفت الدراسة إلى توضيح العوامل المؤثرة على استقلال وحياد المراجع الخارجي من خلال تحليل العوامل والمتغيرات المكونة لها وقد أسفرت الدراسة على:
- غالبية المدققين أكدوا أن تقديم المدقق لخدمات استشارية لعميل التدقيق الى جانب تقديمه لخدمات التدقيق يؤثر سلبا على استقلالية المراجع؛
- المنافسة الشديدة بين المدققين تؤثر وبشكل ملحوظ على استقلالية المراجعين ودفعهم للقيام بأعمال لخدمة زبائن التدقيق تؤثر بشكل سلبي على استقلالية هؤلاء المدققين؛
- بقاء المدقق في خدمة عميله لفترة تزيد عن 05 سنوات يؤثر بشكل سلبي على استقلاليته وحياده؛
- غالبية المدققين يعتقدون ان اعتماد المدقق على عميل واحد مما يجعل أتعابه من عميل واحد والتي يجب أن تكون محدودة وإذا زادت عن حد معين تشكل خطرا على استقلاليته؛
- تضارب المصالح بين المدقق وعميل التدقيق من شأنه أن يشكل خطرا على استقلالية المدقق؛
- شخصية المدقق ومؤهله وسنه وجنسه لم يكن لها تأثير ملحوظ.

## 1 - 5- الإطار النظري للدراسة :

### 1. مفهوم مبدأ استقلالية وحياد مراجع الحسابات

حتى يكون عمل المراجع ذا قيمة من حيث المصدقية، وجب أن يكون غير متأثر في عمله بأي عامل خارجي أو داخلي يفقد هذا العمل مصداقيته، وقد يكون هذا التأثير ناتج عن ضغوط ذات علاقة مالية أو تبعية رئاسية، لذلك أوجب المشرع الجزائري كأغلب المشرعين في العالم في بعض مواد قانون مهنة المراجعة عدم التحيز نتيجة التبعية المباشرة لبعض الوظائف، حتى لا يكون المراجع تابعا لهيئة أو لجهاز ضاغط عليه في ابداء رأيه المهني وعليه اعتبر بعض الوظائف متنافية مع ممارسة مهنة المراجعة.

حيث عرفها ألفين أريتر وجيمس لوباك **الاستقلالية والحياد في المراجعة** في كتابهما المراجعة مدخل متكامل بأهما: ((.... وجود وجهة نظر غير متحيزة خلال أداء اختبارات المراجعة))<sup>10</sup>

من خلال هذا التعريف يمكن أن نستشف بأن الاستقلالية والحياد في المراجعة هي الحياد الذي يتخذه المراجع أثناء أداء مهامه، حيث يجب على المراجع أن يكون بعيدا عن كل الضغوط والتدخلات الخارجية ويجب أن يتمتع بالموضوعية والتزاهة، وتكون الاستقلالية والحياد حسب المفاهيم المتداولة والتي نص عليها المشرع الجزائري في المادة 64 و 65 من القانون 10-01 المتضمن مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد .

### 2. العوامل المؤثرة على استقلالية المراجع

**1.2. الأخلاقيات المهنية لمهنة مراجعة الحسابات:** تخضع المهن على اختلاف أنواعها إلى أخلاقيات تحكمها وفق السلوك المهني المعروف فقد عرفتها دائرة المعارف البريطانية للأخلاقيات (( هي ذلك النظام الذي يتم وضعه لتوضيح القواعد المتعلقة بممارسة مهنة معينة بما يحقق صالح المجتمع ، ويحقق الممارسة السليمة لهذه المهنة ويساعد في تحقيق أهدافها الرشيدة، ويشمل ذلك النظام موثيق الشرف التي تحكم الممارسة وحدودها بين الصواب والخطأ))<sup>11</sup>.

(( هي مجموعة القواعد والأسس التي يجب على المهني التمسك بها والعمل بمقتضاها ليكون ناجحا في تعامله مع الناس، ناجحا في مهنته ما دام قادرا على اكتساب ثقة زبائنه والمتعاملين معه من زملاء ورؤساء ومرؤوسين))<sup>12</sup>.

ومن خلال ما سبق التطرق له في التعريفين السابقين فإن التشريع والتنظيم في الجزائر أخذ بقواعد المراجعة المبنية على المعايير الأخلاقية المعمول بها دوليا وتمثل في: الاستقلالية و الحياد، الاستقامة و الموضوعية، السرية، السمعة والتزاهة، عدم تضارب المصالح، الجذب الإشهاري، الأهلية العلمية والكفاءة المهنية ، الأهلية القانونية.

وقد كرس ذلك في مواضع كثيرة من التشريع والتنظيم ولعل أهم نقطة من الأخلاقيات التي تم التنويه عنها بصفة خاصة هي استقلالية وحياد المراجع أثناء تأدية مهامه، ونظرا لأهمية هذا العنصر المؤسس على المعايير الشخصية للشخص المراجع مما جعلنا نخصص هذه الدراسة لموضوع استقلالية وحياد المراجع .

## 2.2. المصالح المالية:

أ- الاستقلالية المادية للمراجع: ويقصد بها ((عدم وجود أي مصالح مادية للمراجع - أو احد أفراد أسرته- في المنشأة التي يقوم بمراجعة عملياتها))<sup>13</sup> وتمثل المصالح المادية في كل المصالح التي قد يستفيد منها المراجع من الكيان محل المراجعة سواء بصفة شخصية مباشرة أو غير مباشرة عن طريق أصوله أو فروعه ويقصد بالأصول والفروع والوالدين والأبناء إضافة إلى الأقارب كالزوجة مثلا وهو ما جاءت به المادة 65 من القانون 10-01 على النحو التالي: "يمنع محافظ الحسابات من:

- القيام مهنيا بمراقبة حسابات الشركات التي يمتلك فيها مساهمات بصفة مباشرة أو غير مباشرة؛
- القيام بأعمال تسيير سواء بصفة مباشرة أو بالمساهمة أو الإناابة عن المسيرين؛
- شغل منصب مأجور في الشركة أو الهيئة التي راقبها بعد أقل من 03 سنوات من انتهاء عهده؛
- الأشخاص الطبيعيين او المعنويين الذين تحصلوا على أجور أو أتعاب أو امتيازات أخرى، لا سيما في شكل قروض أو تسبيقات أو ضمانات من الشركة أو الهيئة خلال 03 سنوات الأخيرة كمحافظي حسابات لدى نفس الشركة أو الهيئة".

ب- الأتعاب: من العوامل التي تؤثر سلبا في استقلالية وحياد مراجع الحسابات وخاصة إذا تعلق الأمر بكيانات مملوكة للقطاع الخاص الذي لا تخضع لقانون الصفقات العمومية عكس الكيانات التابعة للقطاع العمومي فإن قضية الأتعاب تؤثر على استقلالية المراجع حيث ((يعرض المراجع لتخفيض أتعابه اذا لم يتم بتنفيذ مطالب وتعليمات الإدارة))<sup>14</sup> وحيث أن المراجع في هذه الحالة يكون أمام ضغوط الإدارة فما عليه إلا الرضوخ الى تنفيذ طلباتها، ولذلك كان لزاما تحديد الأتعاب وفق سلم معين لا يتغير بتغير إرادة القائمين بالإدارة لدى الكيان محل المراجعة وهو عملت عليه الجهات القائمة على مهنة المحاسبة والمراجعة في الجزائر.

ت- سوق المراجعة: نظرا لأن أغلب الكيانات المهمة في الجزائر مملوكة للقطاع العام كشركات المساهمة والمؤسسات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري (EPIC) تخضع لقانون الصفقات العمومية في اختيار مراجع لها بحيث يكون الحق فيها للمراجع الأقل عطاء طبقا للمرسوم الرئاسي رقم 15-247 المتضمن الصفقات العمومية وتفويضات المرفق العام، ونظرا لأن اختيار المراجع يخضع لهذا التنظيم فان المنافسة في سوق المراجعة مقارنة بعدد محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين الذين ينشطون على مستوى تراب الجمهورية والمؤسسات المملوكة للقطاع العام يجعل التنافس للحصول على صفقات في هذا الشأن تفس باستقلالية المراجع الخارجي سواء عن طريق العطاء بأسعار اقل من تكلفة العمل المقدم وهذا يفس بجودة العمل المطلوب ولا يؤدي الغرض من المراجعة في اكتشاف الأخطاء والفساد أو من ناحية التنازلات التي يقدمها المراجع في شكل خدمات للحصول على صفقة في مجال المراجعة وهذه كذلك تفس باستقلالية وحياد المراجع في الإشارة إلى الأخطاء التي قد يكتشفها كالتغرات المالية التي قد تكون فسادا ماليا مقصودا.

## 3.2. الاستقلالية التبعية والمهنية للمراجع:

أ- التبعية الإدارية: ويقصد بها عدم وجود أي ضغوط من جهات أعلى كالتبعية لجهاز إداري فوقي معين يستدعي الاستجابة إلى أوامره بصفة جبرية وقد أشار المشرع الجزائري إلى ذلك في المادة 64 من القانون 10-01 سالف الذكر واعتبرها من حالات التنافي التي لا يمكن للمراجع فيها ممارسة نشاطه بكل استقلالية فكرية وأخلاقية وقد سردها على سبيل الحصر فيما يلي:

- كل نشاط تجاري لا سيما في شكل وسيط أو وكيل مكلف بالمعاملات التجارية والمهنية؛
- كل عمل مأجور يقتضي قيام صلة خضوع قانوني؛
- كل عهدة إدارية أو العضوية في مجلس مراقبة المؤسسات التجارية المنصوص عليها في القانون التجاري، غير تلك المنصوص عليها في المادة 46 من القانون أعلاه؛

- الجمع بين ممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد لدى نفس الشركة أو الهيئة؛
- كل عهدة برلمانية؛
- كل عهدة انتخابية في الهيئة التنفيذية للمجالس المحلية المنتخبة.
- كما لا يمكن لمحافظ الحسابات قبول ولو بصفة مؤقتة، مهام المراقبة القبلية على أعمال التسيير؛
- قبول مهام التنظيم في محاسبة المؤسسة أو الهيئة المراقبة أو الإشراف عليها؛
- ممارسة وظيفة مستشار جنائي أو مهنة خبير قضائي لدى شركة أو هيئة يراقب حساباتها.

ومن خلال هذه الحالات التي يعتبرها المشرع الجزائري تؤثر في استقلالية المراجع بصفة عامة وتجعله تحت ضغط قبول أي شيء يتنافى مع مبدأ استقلالية المراجع في الإشارة إلى أي تجاوزات يراها في حسابات الهيئة التي يقوم بمراقبة حساباتها ناهيك عن ضغوط السلطة السلمية التي

يتبعها في حالة وجودها لذلك اعتبرها المشرع الجزائري منافية لمهامه حتى يضمن للمراجع استقلاليته وحياده في إبداء رأيه بكل حرية بعيدا عن كل ضغط قد يتعرض له.

**ب- التبعية السلوكية:** تتعدد أنواع التبعية التي يمكن لمراجع الحسابات أن يقع تحت ضغطها لسبب أو لآخر فقد تكون هذه التبعية ناتجة عن أسباب سلوكية مردها العلاقة الطويلة بمسيري الكيانات محل المراجعة ويمكن أن نفسر بعض أنواع التبعية السلوكية في مظاهر معينة نذكر منها ما يلي:

**- طول فترة التدقيق:** قد يتأثر مراجع الحسابات الخارجي بعلاقات ودية خاصة قد تربطه بمسيري الكيان محل المراجعة نتيجة لطول فترة التدقيق مما يجعله لا يشير إلى تجاوزاتهم في مجال التسيير عند كتابة تقارير المراجعة الخاصة بمراجعة الكيان المعني وقد أشار المشرع الجزائري الى هذه النقطة في نص المادة 27 من القانون 10-01 المذكور أعلاه، حيث نبه بالتأكيد على عدم تجاوز مدة محافظ الحسابات في مراجعة الكيان لمدة 03 سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة ولا يمكن تعيين نفس محافظ الحسابات بعد عهديتين متتاليتين الا بعد مضي 03 سنوات.

### 3. أبعاد استقلالية وحياد المراجع:

حتى يتمكن المراجع من أداء مهامه بكل استقلالية وحياد في إبداء رأيه بكل حرية يجب أن يتوفر في عمله الأبعاد التالية<sup>15</sup>:

#### 1.3. الاستقلال في إعداد برنامج المراجعة:

من الطبيعي أن يقوم المراجع قبل أداء مهمة المراجع التخطيط لها بصورة تجعله يتجاوز الصعوبات في الحصول على المعلومات الكافية إنطلاقا من بداية المهمة الى غاية نهايتها في ظل جو يسمح بممارسة هذه المهمة بكل استقلالية وحرية دون ضغط من أي جهة وخاصة الإدارة فيما يتعلق بـ (( استبعاد أو تحديد أو تعديل أي جزء من برنامج المراجعة ))<sup>16</sup> وقد قسم المختصون في المراجعة مهمة إعداد برنامج المهمة وفق مراحل أهمها<sup>17</sup>:

- بدء المهمة (L'initiation de la mission)؛
- الإعداد للمهمة (La préparation de la mission)؛
- إطلاق المهمة (Le lancement de la mission)؛
- قيادة الفحص (La conduite des vérifications)؛
- تحرير الاستنتاجات (La rédaction des conclusions)؛
- متابعة المهمة (Le suivi de la mission).

#### 2.3. الاستقلال في مجال الفحص:

كما كان لإعداد برنامج المراجعة الاستقلال في تحضيره لتحقيق الحياد المطلوب لمهمة المراجعة فإن الاستقلالية تتطلب كذلك بعدا ثانيا وهو الاستقلال في مجال الفحص ويقصد به ابتعاد المراجع عن أي ضغوط مادية أو معنوية تمنعه من فحص أي وثائق أو مراحل تدخل في عملية التسيير ويتمثل الاستقلال في مجال الفحص الجوانب التالية<sup>18</sup>:

- حق الاطلاع الكامل والفحص لجميع الوثائق ومصادر المعلومات؛
- التعاون الفعال والمثمر بين المراجع والعميلين في الكيان محل المراجعة خلال عمليات الفحص والاختبارات؛
- عدم تدخل الإدارة في تحديد مجال الفحص؛
- البعد عن العلاقات الشخصية والمصالح المتبادلة التي تؤثر على عمليات الفحص وإبداء الرأي.

#### 3.3. الاستقلال في مجال إعداد التقرير:

ويقصد به حرية المراجع في كتابة كل الأحداث التي عاينها والتي قام بإثباتها خلال عملية المراجعة دون تدخل لأي جهة كانت وخاصة إدارة الكيان محل المراجعة، ويمكن أن يتمثل ذلك في<sup>19</sup>:

- عدم وجود أي تدخل أو وصاية من الغير لتعديل أية حقائق في التقرير؛
- تجنب استبعاد بعض العناصر ذات الأهمية من التقرير الرسمي للمراجع؛
- تجنب استخدام العبارات والألفاظ الغامضة أو التي تحمل أكثر من معنى -سواء بقصد أو بدون قصد- وذلك عند إبداء الرأي أو ذكر التحفظات والتوصيات في تقرير المراجعة؛
- عدم وجود تدخل من أي طرف لكي يحدد المراجع محتويات التقرير سواء بصدد عرض الحقائق أو عند إبداء الرأي الفني عن القوائم المالية محل الدراسة.

## II - الطريقة والأدوات :

**II - 1 - عينة وأدوات الدراسة:** بناء على فكرة أن البحث مؤسس على دراسة ميدانية تتعلق بمقابلات شخصية من فئات مختلفة لها علاقة مباشرة بتقييم مهنة المراجعة من زاوية استقلالية مراجع الحسابات ودوره في كشف الفساد في ظل قانون مهنة المحاسبة والمراجعة سواء المهنيين الممارسين للمراجعة أو القائمين على تنظيم المهنة في الجزائر سواء المجلس الوطني للمحاسبة الذي يشرف على هذه العملية من خلال أحد أهم لجانه وهي لجنة التقييس للمهن المحاسبية من حيث إعدادها لتكون مرجع لمحافظي الحسابات بصفة خاصة والمراجعين الخارجين بصفة عامة ومراحل إعدادها والطرق التي تمت لتكون على الوجهة التي هي عليها والعيوب التي يراها بعض مهنيي المراجعة والمحاسبة إجمالاً، وقد تم بناء هذا البحث على المقابلات الشخصية والملاحظة النقدية المباشرة.

ونظراً لوضعيتنا كمهنيين وأكاديميين في المحاسبة والتي ساعدت على إيجاد الوسيلة الكفيلة لإعداد بحث يكون قيمة مضافة في مجال المراجعة والتدقيق، وهذا الأمر الذي دفعنا لاتخاذ المقابلة كوسيلة للبحث.

**II - 2 - جمع الوثائق والبيانات:** كإجراء أولي يجب على أي باحث إعداد هو جمع الوثائق التي يستند عليها في توثيق معلوماته ومصدرها والبيانات التي تم البحث بصفة خاصة والتي تتعلق في بحثي هذا بمجال المراجعة والتدقيق في الجزائر وخاصة مع تعلق بالمجلس الوطني للمحاسبة إضافة إلى :

### أ - المصادر:

- قواعد القانون التجاري المرتبطة بتقارير محافظ الحسابات؛
- قانون مكافحة الفساد والوقاية منه؛
- قانون الإجراءات الجزائية؛
- قواعد قانون مهنة محافظ الحسابات والمتمثل في القانون 10-01 المؤرخ في 29/06/2010 المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد. (الجريدة الرسمية رقم 42) ؛
- المراسيم التنفيذية لتطبيق القانون 10-01؛
- القرار الوزاري المؤرخ في 24/06/2013 الصادر عن وزير المالية المتعلق بمعايير تقارير محافظ الحسابات (الجريدة الرسمية رقم 24)؛
- النشرات التي يصدرها المجلس الوطني للمحاسبة.

### ب - المراجع:

- الكتب المتخصصة في المراجعة؛
- الأبحاث العلمية التي أجريت بالجزائر وخارجها؛
- المجالات العلمية المتخصصة.
- **ت - التدخل الميداني:** نظراً لما تطلبه الموضوع من أسئلة واجبة الإجابة من أهل الميدان المتخصصين وحب علينا التنقل لهاته الهيئات والجهات الخاصة لمعرفة الإجابة المنتظرة على تساؤلاتي حول الموضوع حيث كانت كما يلي:

- **التدخل لدى الهيئات:** المجلس الوطني للمحاسبة.
- **المقابلات الشخصية:** من خلال:
- أعضاء من المجلس الوطني للمحاسبة؛
- مجموعة من محافظي الحسابات.

### II - 3 - مواضيع المقابلة:

- مدى تطبيق المواد القانونية المتعلقة باستقلالية المراجع؛
- مدى حرية المراجع في كشف الفساد؛
- مسؤولية المراجع في عدم التبليغ عن الفساد؛
- نتائج عدم التزام المراجع تطبيق المواد الخاصة بالتبعية على استقلاليته في كشف الأخطاء؛
- تأثير المصالح المالية للمراجع على استقلاليته في كشف الفساد.

### III- النتائج ومناقشتها :

#### أولاً: مدى تطبيق المواد القانونية المتعلقة باستقلالية المراجع

من خلال المقابلة التي تمت مع مجموعة من محافظي الحسابات و خبراء المحاسبة (الأسئلة والإجابات الخاصة بالمقابلات مع خبراء المحاسبة ومحافظي الحسابات موضحة بالملحق رقم 01 و02) يتضح جلي أن النصوص القانونية تتسم بما يلي:

- **التطبيق الضمني:** نظرا لأن المواد القانونية التي نص عليها القانون 10-01 المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد والمتعلقة باستقلالية المراجع سواء من حيث التبعية الإدارية أو التبعية السلوكية، فإن هناك من المراجعين من التزم ضمنيا بتطبيق نصوص المواد المعضدة لاستقلالية المراجع، وهذا يعني أن هذه الفئة من المراجعين تمتاز باستقلالية نسبية تعكس ما نص عليه القانون دون الاستقلال الحقيقي الذي يجب أن يكون، وهذا النقصان في الاستقلالية ناتج عن قصور القانون في مناحي أخرى يجب أن يتحلى بها المراجع.
- **التطبيق الشكلي:** ويقصد بالتطبيق الشكلي لمضامين المواد الناصة على استقلالية المراجعة هو الالتزام بتطبيق هذه المواد احتراماً للقانون وليس احتراماً لمضامين هذه المواد حتى لا يكون هناك تجاوز قانوني يحسب على المراجع، وهنا نكون أمام تجاوز أخلاقي لا يعكس احترام أخلاقيات مهنة المراجعة لأن هناك تضارب بين النص القانوني أحيانا وبين الأخلاق المهنية أحيانا أخرى.

#### ثانياً: مدى حرية المراجع في كشف الفساد

لا يوجد نص تشريعي ولا تنظيمي بصفة صريحة يلزم المراجع بكشف الفساد إلا ما نتج بطريقة تلقائية من خلال ممارسته الروتينية لمهامه العادية، وهنا نكون أمام وضعية استثنائية لا يعطى فيها الحق للمراجع بكشف الفساد من تلقاء نفسه وذلك للأسباب التالية:

- **عدم وجود نصوص قانونية:** نظرا للترسنة القانونية التي تتميز بها المنظومة القانونية الجزائرية في المجال الجزائي بصفة عامة وفي مجال الفساد بصفة خاصة لم تحظ بالكمال نتيجة أسباب عديدة منها الية التشريع والتنظيم في هذا المجال ولعل أهمها عدم إيلاء موضوع الفساد أهمية بالغة سواء في آلية الكشف عن الفساد أو في توصيفه في قانون مهنة المراجعة ناهيك عن إلزامية الكشف عنه بموجب مواد قانونية صريحة وهذا يقلل من رغبة المراجع في كشف الفساد كهدف مباشر بل يقوم بما هو مطلوب منه كإجراء مراجعة للكشوف المالية ومدى تطابقها مع الوثائق المبنية عليهما لكن ما أثبتته الواقع بعد ثورة 22 فبراير أن الفساد تمثل في وجود وثائق لكن بمبالغ غير حقيقية (تضخيم الفواتير) وهذا ليس من صلاحيات المراجع في منظومة كشف الفساد.

- **الحماية القانونية للمراجع:** رغم ان القوانين الجزائرية في مجملها أعطت قيمة قانونية معينة لمراجع الحسابات حتى يمكنه أن ينجز مهامه وفق ما تقتضيه بيئة الأعمال الجزائرية من ناحية و البيئة القانونية من ناحية أخرى إلا أن هذه القيمة بقيت ناقصة بعدم اعتبار المراجع أحد الأعضاء الفاعلين في كشف الفساد برغم أن مهمته شرعية قانونية تدخل ضمن المهام الرسمية طبقاً لما نصه القانون، لكن لا قانون الإجراءات الجزائية ولا قانون مكافحة الفساد يعطيه الحماية في حالة وجود تلبس قانوني بجنحة معاقب عليها قانوناً ويبقى دوره في تبليغ النيابة العامة بموضع الشك دون اتخاذ أي إجراء وهذا ما يجعل وزنه القانوني في نظر أصحاب الأعمال لا يرقى إلى درجة رجل القانون الذي يحافظ على الضبط الإداري في مجال مكافحة الفساد ويحمي بذلك نفسه في حالة وجود لبس وخاصة إذا تعلق الأمر بالمؤسسات العمومية التي تعتبر من المال العام.

#### ثالثاً: مسؤولية المراجع في عدم التبليغ عن الفساد

في حالة اكتشاف المراجع لثغرات مالية تدل على فساد مالي يجب عليه تبليغ الجهات المعنية، وفي حالة عدم التبليغ يترتب عن ذلك مسؤوليات نذكر منها:

- **المسؤولية الجزائية:** نص المشرع الجزائري في القانون 06-01 المؤرخ في 20/02/2006 المتعلق بالوقاية من الفساد ومكافحته سيما المادة 47 منه حيث نصت على ((يعاقب بالحبس من 06 أشهر إلى 05 سنوات وبغرامة من 50.000 دج إلى 500.000 دج، كل شخص يعلم بحكم مهنته أو وظيفته الدائمة أو المؤقتة بوقوع جريمة أو أكثر من الجرائم المنصوص عليها في هذا القانون ولم يبلغ عنها السلطات العمومية المختصة في الوقت الملائم))<sup>20</sup>، وحيث أن المراجع أقرب الناس بحكم مهنته إلى اكتشاف الفساد والتبليغ عنه مما يجعله مسؤولاً مسؤولية جزائية في حالة عدم التبليغ كما جاء في نص المادة السابق ذكرها.
- **المسؤولية الأخلاقية:** نظرا لأن مهنة المراجعة في الجزائر تتميز كغيرها من المهن بأخلاقيات تجعلها محل التزام من طرف ممارسيها، وفي حالة مخالفة هذه الأخلاقيات يتعرض مرتكبوها إلى عقوبات تأديبية من طرف الهيئات المهنية القائمة على تنظيم مهنة المراجعة في الجزائر وهي لجنة الانضباط والتحكيم التابعة للمجلس الوطني للمحاسبة بوزارة المالية، وتصل هذه العقوبات أحيانا إلى درجة التوقيف عن النشاط



لأن مهنة المراجعة مهنة أخلاقية بالدرجة الأولى ترمي إلى تصحيح الأخطاء مهما كان نوعها وعدم الالتزام بما يفقدها جوهرها التي وجدت من أجله.

#### **رابعا: نتائج عدم التزام المراجع تطبيق المواد الخاصة بالتبعية على استقلاليته في كشف الأخطاء**

إن عدم التزام المراجع الخارجي بتطبيق المواد التي لها علاقة بالتنافس مع مهنته ذات العلاقة بالتبعية التي تجعل من المراجع تحت سلطة الإدارة التي تقع في محيط عمله كمراجع وتنقص من استقلاليته وحياده تجاه الإدارة وخاصة ما تعلق بالتجاوزات المالية لرجال الإدارة، ويوجد نوعان من التبعية كما سبق ذكره وهما:

■ **التبعية الإدارية:** حسب ما جاء في القانون 10-01 المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد السابق ذكره أن هناك مهام يحظر على المراجع ممارستها وتدخل ضمن حالات تنافي ممارسته لمهنة المراجعة مع بعض المناصب الإدارية وهذا حفاظا على عدم دخول المراجع تحت طائلة الضغط السلمي الرئاسي لأعضاء إدارة الكيان الذي يقوم بمراجعته بل ذهب المشرع إلى أبعد من ذلك حيث حظر عليه ممارسة مهام مأجورة ولو في كيانات أخرى تزيها له وإبعاده عن كل ضغط قد يشكل عائقا لاستقلاليته وحياده في ممارسة مهامه كمراجع وهذا الضغط يمنعه من تحقيق الغاية المنوطة من مهنة المراجعة وخاصة ما تعلق بالفساد المالي.

■ **التبعية السلوكية:** هناك بعض التصرفات تنتج من طول تعامل المراجع مع كيان معين مما يجعل هذا المراجع يبيّن علاقات خاصة مع إدارة هذا الكيان وهذه العلاقة تؤثر على المراجع في برنامج المراجعة من جهة ومن جهة أخرى في كتابة التقرير حيث يمكن أن يستبعد أحداث مالية في شكل حالات فساد استجابة للعلاقة التي بناها مع الأشخاص القائمين على الإدارة نتيجة طول المدة التي تربطه في القيام بأعمال المراجعة لكيان معين، وهذا ما قصده المشرع الجزائري من خلال المادة 27 من القانون 10-01 السابق ذكره، حيث جعل عهدة المراجعة 03 سنوات ولا يمكن بأي حال من الأحوال أن يمارس المراجع أكثر من عهدتين متتاليتين حتى يضمن انقطاع ولاء المراجع بسبب العلاقات التي تم بناؤها مع الأشخاص القائمين بالإدارة ورفع الحرج عنه في الإشارة إلى وجود أي شكل من أشكال الفساد في كتابة تقارير المراجعة التي يضمونها أعمال المراجعة التي قام بها للعميل.

#### **خامسا: تأثير المصالح المالية للمراجع على استقلاليته في كشف الفساد**

من خلال المقابلة التي تمت مع بعض مراجعي الحسابات من محافظي حسابات وخبراء في المحاسبة ثبت أن المصالح المالية للمراجع لها تأثير كبير سواء في كيانات القطاع الخاص أو القطاع العام على استقلالية المراجع الخارجي بحيث أن خوفه على الأتعاب في القطاع الخاص أو عدم حصوله على الصفقة الخاصة بسوق المراجعة في القطاع العام بحيث يكون التأثير كما يلي:

■ **الأتعاب:** إن عنصر الأتعاب في عملية المراجعة وخاصة لمكاتب المراجعة التي ليس لديها ملفات كثيرة للمراجعة والتي تعتمد على عمل واحد، عامل مؤثر في استقلالية المراجع وخاصة في الكيانات الخاصة التي يتم فيها تحديد الأتعاب من طرف مدير مالك للكيان، لا يحاسب عن زيادة أتعاب المراجع وهذا الأمر له طبيعة خاصة تجعل أحيانا المراجع يتنازل عن كتابة حقائق مهمة وخاصة عن التجاوزات المالية التي قد تؤثر في الاقتصاد الوطني وتعتبر جنحة فساد طبقا للقانون الجزائري المعمول به لذلك فإن موضوع تحديد الأتعاب وخاصة في القطاع الخاص يجب أن يتم وفق نظام موحد حتى لا يكون مؤثر على استقلالية المراجع في تأدية مهامه بصورة حيادية.

■ **سوق المراجعة:** إن إخضاع عملية تحديد المراجع في القطاع العام يتوقف على نظام الصفقات العمومية مثله مثل أي خدمات عمومية والقاعدة العامة في اختيار المراجع تكون لأقل عرض وهنا نكون أمام مشكلة أن أغلب المراجعين يتقدمون بمبالغ قد لا تغطي نوع الخدمة المقدمة مما يجعل المراجع يتنازل عن بعض الأعمال التي قد تفقد عمله مصداقيته وبالتالي حياده المطلوب الذي قد يغفل عن الإشارة عن بعض مواطن الفساد المالي التي قد توجد في نشاط الكيان المراجع.

#### **IV - الخلاصة:**

إن التجربة الجزائرية في محاربة الفساد عن طريق المهام التي يقوم بها مراجع الحسابات الخارجي سواء كان من طرف محافظ الحسابات في شكل مهمة مشرعة قانونا أو في شكل تعاقد مع خبير في المحاسبة، وهذا النوع من الرقابة على نشاط الكيان ليس المهدف منه كشف الفساد بالدرجة الأولى، ولعل ما ثبت ذلك عدم ورود اسم محافظ الحسابات أو الخبير المحاسب في قانون مكافحة الفساد والوقاية منه، لأنه حتى في حالة كشف أي ثغرة مالية في أي مؤسسة عمومية عن طريق المراجع فهي بالصدفة نتيجة قيامه بمهامه دون أن يكون هدفه المباشر الكشف عن الفساد ناهيك عن عدم إعطاء القانون الجزائري لأي صفة قمعية لمراجع الحسابات حماية له من ناحية وتبريرا للأعمال الإضافية التي قد يقوم بها زيادة عن نشاطه الطبيعي للكشف عن الفساد، لكن المعايير التي على أساسها يتم توجيه محافظ الحسابات كمراجع خارجي في إطار مهمة قانونية شرعية، لم تراعى في إعدادها إلا بعض الجوانب الشكلية دون المضمون لأن صياغتها كانت مستمدة من المعايير الدولية للمراجعة التي

تختلف تماما عن ما يجب أن يؤخذ في عين الاعتبار وخاصة البيئة الجزائرية للأعمال التي تختلف اختلافا كبيرا عن البيئة الدولية، والمعايير الجزائرية المستحدثة بحسب أهل الاختصاص لم تغير في مضمون تقارير محافظ الحسابات إلا الجانب الشكلي منها والذي لا يعط التقارير حق الإشارة بصفة مباشرة إلى الفساد المالي الممكن وجوده في أي كيان وهذا لعدة أسباب منها ما يتعلق بمعايير الإعداد نفسها والهيئة القائمة على ذلك إضافة إلى الإهمال غير المقصود لشخص محافظ الحسابات الذي يعتبر رغم أهميته البالغة في توجيه الاقتصاد الوطني، إلا أنه لم يحض بالاهتمام الكافي في القوانين التي تحكم الاستثمارات الاقتصادية والقوانين التي تحكم المهن المحاسبية والمراجعة، حيث أهمل إلى حد كبير مكانة محافظ الحسابات في المنظومة القانونية كرجل ضبط في المجال المالي والمحاسبي ولم يمنحه القانون صفة ضابط الشرطة القضائية حتى فيما يتعلق بمهامه التي تعتبر دقيقة وحساسة ولا يمكن لغيره القيام بها بنفس الصفة والشروط.

بعد الدراسة الميدانية المتمثلة في مقابلة مجموعة من المراجعين الخارجيين توصلنا إلى النتائج التالية:

- إكتشاف الفساد من طرف المراجعين الخارجيين في الكيانات الاقتصادية ليس مقصودا بل نتيجة أداء المراجع لمهامه بصفة عادية وإنما تقاطع لهذه المهام بوجود الثغرات المالية المتمثلة في الفساد المالي؛
- عدم وجود نصوص قانونية تلزم المراجع بالبحث والكشف عن الفساد؛
- الآلية القانونية الحالية لا تشجع المراجع على إكتشاف الفساد من حيث الحماية القانونية؛
- الإجراءات القانونية للتبليغ عن الفساد إجراءات معقدة وليست من صلاحيات المراجع.
- بناء على نتائج البحث المتوصل إليها فقد أوصى الباحثين بما يلي:
- يجب مراجعة قانون مهنة المحاسبة والمراجعة وفق ما يسمح للمراجع بالكشف والتبليغ عن الفساد؛
- مراجعة قانون مكافحة الفساد وجعل المراجع أهم عنصر في هذه العملية؛
- إيجاد الية وضمانات حقيقية تحمي المراجع في عملية الكشف عن الفساد؛
- اعطاء المراجع وزنه القانوني كضابط للفساد المالي؛
- تعيين هيئة تشرف على المراجعين وتتخذ الإجراءات اللازمة في حالات وجود الفساد.

- ملاحق:

#### الملحق رقم (01): أسئلة المقابلة مع خبراء المحاسبة ومحافظي الحسابات

الرقم	الفئة المستهدفة	أسئلة المقابلة
01	المراجعين من الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات	ما مدى تطبيق المراجع في الجزائر للمواد القانونية المتعلقة باستقلاليته سواء من حيث الشكل أو المضمون؟
02		هل مهمة كشف الفساد بالنسبة للمراجع الزامية؟ أو من محض إرادته؟
03		ما هي مسؤولية المراجع في عدم التبليغ عن الفساد في حالة إكتشافه؟
04		ماهي نتائج عدم التزام المراجع بتطبيق المواد الخاصة بالتبعية على استقلاليته في كشف الأخطاء؟
05		هل المصالح المالية تؤثر على استقلاليته المراجع في كشف الفساد؟

المصدر: من إعداد الباحثين

#### الملحق رقم (02): إجابات على أسئلة المقابلة مع خبراء المحاسبة ومحافظي الحسابات

الرقم	الفئة المستهدفة	إتجاه أجوبة المقابلة
01	المراجعين من الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات	يتم تطبيق قانون مهنة المراجعة وفق ما يفهمه كل مراجع
02		لا توجد مادة تلزم بذلك ولكن نتيجة المراجعة قد تفضي الى إكتشاف الفساد
03		هناك مسؤولية أخلاقية ومسؤولية مدنية إضافة للمسؤولية الجزائية
04		يؤثر ذلك على استقلاليته مما قد يجبره على عدم الإبلاغ عن أي فساد مالي يكتشفه
05		أكد

المصدر: من إعداد الباحثين

**- الإحالات والمراجع:**

- <sup>1</sup>. القانون 10-01 المؤرخ في 29/06/2010 المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية، عدد 42.
- <sup>2</sup>. Siriyama Kanthi Herath and Tori Pradier (2018), **A Literature Review on Auditor Independence**, Clark Atlanta University, USA.
- <sup>3</sup>. Walisaputra (2015), **The Impact of Auditor's Independence on Audit Quality: A Theoretical Approach**, citation, International Journal of Scientific et Technology Research Volume 4 , Issue 12, December 2015.
- <sup>4</sup>. صالح حامد محمد علي آدم (2014)، **تقويم انعكاسات الخدمات الاستشارية على استقلالية المراجع الخارجي بيئة الأعمال السودانية**، مجلة كلية الاقتصاد العلمية، العدد الرابع.
- <sup>5</sup>. نسرين محمد منصور (2013)، **مدى تأثير معدل دوران مراجع الحسابات الخارجي على مبدأ الاستقلالية**، رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية غزة، فلسطين.
- <sup>6</sup>. Carolina, Y. (2013) , **"An Empirical Study of Auditor Independence, Competence and Audit Tenure on Audit Quality – Evidence from North Jakarta, Indonesia**, The 2nd IBSM, International Conference of Business and Management, 2-4 October , Chiang Mai, Bangkok.
- <sup>7</sup>. Tiphaine Compennolle (2009) , **La Construction Collective De L'indépendance Du Commissaire Aux Comptes : La Place Du Comite D'audit**, CAIRN. INFO-Association Francophone de Comptabilité, 2009/3 Tome 15, Paris.
- <sup>8</sup>. عصام قريط (2008)، **الخدمات الاستشارية وأثرها على حياد المدقق في الأردن**، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 24، العدد الأول.
- <sup>9</sup>. محمد أسامة إبراهيم أبو القمصان (2007)، **العوامل المؤثرة على استقلالية وحياد المراجع الخارجي**، رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية غزة، فلسطين.
- <sup>10</sup>. الفين أرييتز وجيمس لويك (2008)، **المراجعة مدخل متكامل**، مراجعة أحمد حامد حجاج، ترجمة محمد محمد الديسطي، دار المريخ المملكة العربية السعودية.
- <sup>11</sup>. The New Encyclopedia Britannic (1985), Geneva, Vol4, P.278.
- <sup>12</sup>. محمد عبد الغني المصري (1986)، **أخلاقيات المهنة**، مكتبة الرسالة الحديثة، عمان، ص.20.
- <sup>13</sup>. محمد سمير الصبان، عبد الله عبد العظيم هلال (2000)، **الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات**، الدار الجامعية الإسكندرية، ص.72.
- <sup>14</sup>. بسمة حسن المسحال (2014)، **دور استقلالية مراجع الحسابات الخارجي في تحقيق متطلبات الحوكمة وأثرها على مصداقية المعلومات المحاسبية**، ماجستير، جامعة الأزهر غزة، 2013-2014.
- <sup>15</sup>. R. K. Mautzet H. A .Sharaf, the philosophy of Auditing, American accounting Association, 1961.
- <sup>16</sup>. محمد سمير الصبان، عبد الله عبد العظيم هلال، مرجع سبق ذكره، ص.73.
- <sup>17</sup>. P.SCHICK, J.VERA et O.BOURROUILH-PAREGE (2010), **Audit Interne et Référentiels de risques**, DUNOD, Paris, P.79.
- <sup>18</sup>. محمد سمير الصبان، عبد الله عبد العظيم هلال، مرجع سبق ذكره، ص.74.
- <sup>19</sup>. نفس المرجع السابق، ص.ص.74-75.
- <sup>20</sup>. المادة 47 من القانون 06-01 المؤرخ في 20/02/2006 المتعلق بالوقاية من الفساد ومكافحته.

### كيفية الاستشهاد بهذا المقال حسب أسلوب APA:

نوح لبوز، مبارك بوعلاق (2020)، مظاهر وحدود مبدأ إستقلالية مراجع الحسابات في الكشف عن الفساد في البيئة المحاسبية الجزائرية - دراسة تحليلية إنتقادية -، المجلة الجزائرية للتنمية الاقتصادية، المجلد 7 (العدد 1)، الجزائر: جامعة قاصدي مرباح ورقلة، ص. ص 71-82.



يتم الاحتفاظ بحقوق التأليف والنشر لجميع الأوراق المنشورة في هذه المجلة من قبل المؤلفين المعنيين وفقا لـ **رخصة المشاع الإبداعي نسب المصنّف - غير تجاري - منع الاشتقاق 4.0 دولي (CC BY-NC 4.0)**.

المجلة الجزائرية للتنمية الاقتصادية مرخصة بموجب **رخصة المشاع الإبداعي نسب المصنّف - غير تجاري - منع الاشتقاق 4.0 دولي (CC BY-NC 4.0)**.



The copyrights of all papers published in this journal are retained by the respective authors as per the **Creative Commons Attribution License**.

**Algerian Review of Economic Development** is licensed under a **Creative Commons Attribution-Non Commercial license (CC BY-NC 4.0)**.