

جامعة قاصدي مرباح - ورقلة
كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير
قسم العلوم التجارية

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي، الطور الثاني
في ميدان :علوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
فرع علوم مالية ومحاسبة، تخصص محاسبة وتدقيق

بغنوان :

العوامل المؤثرة على استقلالية المراجع الخارجي في بيئة الأعمال الجزائرية

"دراسة ميدانية لعينة من مكاتب محافضي الحسابات بولايتي غرداية وورقلة
2018 "

من إعداد الطالب: سفيان فقير

نوقشت وأجريت علنا بتاريخ : 24 - 08 - 2018

أمام اللجنة المكونة من السادة :

د/ خير الدين قريشي (أستاذ محاضر "أ"، جامعة ورقلة) رئيسا

د / خالد مقدم (أستاذ محاضر "أ"، جامعة ورقلة) مشرفا ومقررا

د / محمد الهلة (أستاذ محاضر "أ"، جامعة ورقلة) مناقشا

السنة الجامعية 2018/2017

الاهداء

أشكر الله عز وجل وأحمده الذي وفقني في إتمام هذا العمل أهدي
ثمرة جهدي هذا إلى من كان لي حافزا للعلم والمثابرة إلى أُمي
التي ربّنتني وتعبت من أجلي منذ صغري حفظها الله

الذي لم تبخل علي بعطفها وحنانها ودعمها المادي والمعنوي
ولطالما تمننت وانتظرت هذا اليوم

وإلى التي غمرتني بلطفها وحنانها ودعوتها تاج رأسي أُمي الغالية
رحمها الله عز وجل وأسكنها فسيح جنانه ، رحمة الله عليها، رحمة
الله عليها، رحمة الله عليها.

إلى ابي العزيز أطال الله في عمره.

إلى الأعمدة التي أظل ارتكز عليها للصمود اخوتي وأخواتي .
والمعادلة التي ترسم منحني حياتي، أصدقائي في الجامعة.
إلى جميع أساتذتي بكلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم
التسيير.

والكل الذين عرفتهم من قريب أو بعيد.

إلى من فتح هذه الورقات وتصفحها بعدي.

الشكر

الحمد لله كما ينبغي لجلال وجهه وعظيم سلطانه الحمد لله على نعمة العلم
الحمد لله الذي قيض لنا معلمين مرشدين
بعد فضل الله عز وجل يقتضي الواجب من باب الاعتراف بالجميل
أن أتقدم بالشكر الجزيل والثناء الخالص بكل من ساهم من بعيد أو قريب في
إنجاز هذا العمل

وأخص بالذكر الأستاذ المشرف " مقدم خالد "
صاحب العطاء التي لم يدخر جهدا في ذلك
فجزاه الله عني كل خير ونفع بها كل طالب علم ومعرفة

كما لا ننسى التوجيهات القيمة التي قدمت لنا من طرف الأساتذة الكرام
أخص بهم كل

من الأستاذ "مداني بن بلغيت " " حجة الله شاوش " " خليل طيار "
"مبارك بوعلاق " " عبد الرزاق بن داود " "مجد كويسي"
حفظهم اللهم ورعاهم

شكر ممزوج بالدعاء و الإستغفار لكل أساتذتي من التعليم الابتدائي
إلى الجامعي

وكل من ساهم في هذا العمل من قريب أو من بعيد
شكرا للجميع

الملخص :

تهدف الدراسة الى تحديد العوامل المؤثرة على استقلالية المراجع الخارجي في بيئة الأعمال الجزائرية، نظرا الى الفجوة الموجودة بين سلوك المؤسسات الممارس بطرق (غير قانونية أو قانونية لا أخلاقية) وضرورة إلزام المراجع الخارجي بالاستقلالية التامة. من خلال إجراء مجموعة من المقابلات مع عينة من محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين بولايتي غرداية وورقلة (المكونة من 17 مكتب)

وتوصلت الدراسة الى ان هناك عوامل تحول دون تحقيق إستقلالية المراجع الخارجي في بيئة الأعمال الجزائرية تتعلق بالثغرات المتواجدة في القانون 10-01، طريقة تعيينه التي ظلت خاضعة لسيطرة المؤسسة، وكذلك الأتعاب وطرق توكيل المهام له المرتبطة بالصفقة الممنوحة له وكذا المنافسة الشديدة بين مكاتب المراجعة المحلية تدفعهم الى التقليل من أتعابهم مقابل تقديم خدمة غير كاملة، فضلا على أنّ المنافسة تتأثر بعالمية نشاط مكاتب التدقيق الدولية، في الوقت الذي اصبحت أخلاقيات المراجع تمثل الدور الأهم في زيادة الثقة في عمله.

الكلمات المفتاحية:

مراجع خارجي، استقلالية، سلوك مؤسسات، بيئة الأعمال الجزائرية، منهج المراجعة، اخلاقيات المراجع.

Abstract :

The study aims at identifying the factors affecting the independence of the external auditor in the Algerian environment, due to the gap between the behavior of the institutions practicing (illegal or immoral) and the necessity of the External Auditor's commitment to complete independence

Through a series of interviews with a sample of accountants and accountants in Ghardaia and Ouargla (17 offices)

The study found that there are factors that prevent the independence of the external auditor in the environment. The Algerian business relates to the gaps in law 10-01, the method of appointment that was subject to the control of the institution, as well as the fees and methods of assigning tasks related to the transaction. Which leads them to reduce their fees for the provision of the service is incomplete, as well as the competition is influenced by the universality of the activity of the international audit offices, while the ethics of references are the most important role in increasing confidence in his work

Key –words: External auditor, independence, organization behavior, Algerian business environment, review threshold, audit ethics

قائمة المحتويات	
III	الإهداء
IV	الشكر
V	الملخص
VI	قائمة المحتويات
VII	قائمة الجداول
VIII	قائمة الأشكال البيانية
IX	قائمة الملاحق
X	قائمة الرموز والإختصارات
01	مقدمة
02	الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية لإستقلالية المراجع الخارجي
03	المبحث الأول: استقلال المراجع الخارجي في بيئة الأعمال الدولية والمحلية
19	المبحث الثاني: الدراسات السابقة
27	الفصل الثاني: الدراسة التطبيقية لإستقلالية المراجع الخارجي في البيئة الجزائرية
28	المبحث الأول: خصوصية التنظيم المهني في البيئة الجزائرية
32	المبحث الدراسة الميدانية لإستقلالية المراجع الخارجي في البيئة الجزائرية
51	الخاتمة
55	المراجع
62	الملاحق
66	الفهرس

قائمة الجداول

الرقم	العنوان	الصفحة
2-1	ادارة الحوكمة في الجزائر	17
1-2	عدد المقابلات التي أجرت حسب كل فئة مستجوبة	33
2-2	عدد المؤسسات الخاصة والمؤسسات العمومية خلال الفترة (2004-2011)	43
3-2	المؤسسات الإقتصادية حسب القطاع القانوني لسنة 2011	44
4-2	تطور عدد الخاضعين للنظام الحقيقي والنظام الجرافي خلال الفترة 2010 - 2015	45

قائمة الأشكال البيانية

الرقم	العنوان	الصفحة
1-1	تطور مؤشر Big4	08
5-2	عدد المهنيين المسجلين في المصنف الوطني للخبراء المحاسبين، الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والهيئة الوطنية للمحاسبين المعتمدين سنة 2017-2018.	46

قائمة الملاحق

الصفحة	عنوان الملحق	رقم الملحق
63	إستمارة المقابلة	الملحق (01)

قائمة الاختصارات والرموز

الرموز	شرح الاختصار
AIA	
AICPA	American Institute of Certified public Accountants
IFAC	International Fédération of Accountants
IASC	International Accounting Standards Committée
IAPC	International Auditing Practice Committée
ISSAI(INTOSAI)	International Organization of Supreme Audit Institutions

مقدمة

أ. توطئة:

حظي موضوع استقلالية المراجع الخارجي اهتماما كبيرا من الباحثين اذ تتمثل مسؤولية المراجع الخارجي في التخطيط والتنفيذ السليم لعملية التدقيق، للحصول على تأكيد منطقي فيما اذا كانت القوائم المالية الختامية خالية من التحريف الجوهري، بسبب الغش أو الخطأ كما ان على المراجع عند قبوله لعملية المراجعة ان يأخذ في الاعتبار أي عامل قد يؤثر على نزاهته وموضوعية بصورة سلبية عند تنفيذ المهام الموكلة إليه.

تؤكد هذه الاهمية في ظل مسعى المنظمات المهنية (AIA) و (AICP) (IFAC) الى دعم استقلال المراجع الخارجي من خلال القواعد والإجراءات المرتبطة بإبعاد الاستقلالية ، وكذلك بإصدار ملخص لسياسات أخلاقيات مهنة المراجعة، وتعزيز وجود لجنة مراجعة الحسابات تضيف قيمة الى الإبلاغ المالي وتعزز شبكة الاتصال بين مراجعي الحسابات والإدارة، فلجان المراجعة التي تقوم بمهمة الرقابة تماشيا مع أفضل الممارسات فهي تضمن درجة معقولة من استقلالية المراجع الخارجي.

في حين تتزايد الشكوك حول استقلالية ونزاهة مدقق الحسابات بتزايد العديد من الأزمات المالية التي تعرضت لها كبار الشركات خصوصا بعد سنة 2001 ولعل من أبرزها شركة Enron، وشركة Worldcom ، وشركة Arthur andersen التي صاحبها اراء كثيرة تترد حول تحميل مراجعي الحسابات جزءا كبيرا من المسؤولية جراء فقدان الثقة في التقارير التي يقدمونها والتي أصبحت لا تتطلع الى ما ينتظره مستحمي القوائم المالية، الأمر الذي خلق نوع من الجدل حول قيام المرجعين الخارجيين بالدور المطلوب منهم عن كشف مثل هذه السلوكيات والممارسات للأعمال اللاأخلاقية ومؤشرات إما من طرف مخفي او صريح كشفت عن عيوب صارخة تمثلت في أهم القصور عن الوضع الشاذ لعدم استقلالية المراجعين الخارجيين.

وعلى اثر تلك الوقائع والاحداث شهدت سنة 2002 اصدار قانون سيربنس - أوكسلي بهدف حوكمة نشاط مكاتب المراجعة وتقليل المخاطر الممكنة بين عملائها، كما أثر وقلص من حجم التلاعب والهيمنة التي كانت تفرضه كبرى الشركات العالمية القائمة على تدويل انشطتها الاقتصادية في الخارج، التي تعمل على نسج شبكة من الأعمال على مختلف البيئات مستغلة في ذلك التفاوت بين عالمية الأنشطة واقليمية القوانين، ساعدها في هندسة ذلك مكاتب المحاسبة والتدقيق الدولية (Big 4) التي كان لها الأثر الكبير في معالجة مشاكل الممارسات المحاسبية وكذا الخدمات الاستشارية بما يحقق متطلبات واحتياجات الشركات الدولية النشاط التي أضحت تمتلك قدرات وامكانيات مادية وبشرية تفوق العديد من الدول المتقدمة.

ب. طرح الإشكالية :

فالجزائر كغيرها من الدول انتهجت سياسة اصلاح لتمكن مؤسساتها المحلية من مواكبة تحديات العولمة، من خلال اصدار مراسيم ومجموعة من النصوص القانونية المتعلقة بمهنة المراجعة، وذلك بإلغاء قانون 91- 08 واستحدثه بالقانون 10 - 01 المتعلق بتنظيم مهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الذي حاولت الدولة من خلاله إعادة النظر في مستوى المهنيين لزيادة الثقة في القوائم المالية، والتأكيد على ضرورة الاهتمام بدعائم تعزيز استقلال المراجع الخارجي.

وعليه فان السؤال الجهوي الذي نحاول الاجابة عليه من خلال هذه المذكرة هو :

ما أهم العوامل التي أثرت على استقلالية المراجع الخارجي في بيئة الأعمال الجزائرية؟

والتي بدورها يمكننا الإجابة عليها من خلال التساؤلات التالية:

- هل يؤثر تقديم المكاتب الأجنبية للخدمات الاستشارية على استقلالية المراجع الخارجي في البيئة الجزائرية؟
- هل يساهم ميثاق أخلاقيات مهنة المراجعة في تعزيز استقلالية المراجع الخارجي في الجزائر؟
- هل أثر القانون 10-01 على استقلالية المراجع الخارجي في الجزائر؟
- هل لظروف البيئة الاقتصادية الجزائرية أثر على استقلالية المراجع الخارجي؟

ت. فرضيات البحث:

لقد اعتمد الباحث في اجابة على الاشكالية المطروحة عن مجموعة من الفرضيات التي نذكرها كالآتي:

- **الفرضية الاولى:** يؤثر تقديم الخدمات الاستشارية للمكاتب الأجنبية على استقلالية المراجع الخارجي في بيئة الأعمال الجزائرية؛
- **الفرضية الثانية:** أثر القانون 10-01 على استقلالية المراجع الخارجي في الجزائر؛
- **الفرضية الثالثة:** البيئة الاقتصادية الجزائرية لها دور في التأثير على استقلالية المراجع الخارجي في بيئة الأعمال الجزائرية.

ث. مبررات إختيار الموضوع:

تتجلى مبررات اختيار الموضوع من خلال ما يلي:

- ✓ الجدل الذي كانت تولده كل أزمة مالية وخاصة أزمة انرون سنة 2001 - والازمة العالمية (2007-2008) حول استقلالية المراجع الخارجي واتهامه المباشر على التضليل في القوائم المالية المنشورة؛

✓ صدور القانون 01-10 سنة 2010 المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الذي خصص فصلا كاملا لحالات التنافي التي من شأنها ان تعزز من استقلالية المراجع الخارجي، وكذلك إصدار معايير التدقيق الجزائرية آخرها سنة 2017.

ج. أهداف الدراسة وأهميتها:

من خلال دراستنا سنحاول تحقيق جملة من الأهداف نلخص أهمها فيما يلي:

✓ التحقق من مدى توفر شروط الاستقلالية في ظل الممارسة المهنية الحالية؛

✓ البحث في الأبعاد والأساليب التي تركت فجوة بين سلوك المؤسسات لضبط استقلالية المراجع الخارجي وبين ظهور المراجع

الخارجي باستقلالية تامة، الذي يضمن إطار مرجعي لأداء المراجع الخارجي مهامه بكل أمانة وإستقلالية؛

✓ الوقوف على المعوقات التي تحول دون توفر الابعاد المحددة لاستقلالية المراجع الخارجي في بيئة الاعمال الجزائرية.

أهمية الدراسة:

يتزامن الموضوع مع النقاش الكبير الجاري في الساحة الدولية حول استقلالية المراجع الخارجي بما شهدته بيئة الأعمال الدولية والمحلية في الأونة الأخيرة من تحولات اقتصادية ومالية وكذلك من الأحداث التي عرفت بالفضائح المالية وإتهام المراجع الخارجي بعدم وصوله للمعلومة التي أثرت على مصداقية تقريره وشكوك تحول حول عدم استقلاليته.

فضلا عن التحديتات التي شهدتها الجزائر بإصدار مراسيم وقوانين تعزيز استقلالية المراجع الخارجي منها القانون 01-10، ومعايير التدقيق الجزائرية لسنة 2017، خصوصا في ظل ما تشهده البيئة من فقدان الثقة في تقارير المراجع الخارجي.

ح. حدود الدراسة:

- الحدود المكانية: ويمثلها مكاتب (محافضي الحسابات - الخبراء المحاسبين) في كل من ولايتي غرداية وورقلة، بالبيئة الجزائرية؛

- الحدود الزمانية:

البعد الزمني: ابتداء من سنة 2010؛

فترة الدراسة: 2018-03-29 إلى 2018-04-19.

خ. منهج البحث وا لأدوات المستخدمة:

في ضوء مشكلة الدراسة واهدافها وفرضياتها اعتمد الباحث على المنهج الآتي:

- ✓ **الدراسة الميدانية:** وهي دراسة للوقوف على واقع استقلالية المراجع الخارجي في عدد من مكاتب محافضي الحسابات والخبراء المحاسبين في كل من ولاية (غرداية - ورقلة)، من استعمال المقابلة أداة في الدراسة الميدانية؛
- ✓ **المنهج التحليلي:** يتم من خلال تحليل وتفسير نتائج الدراسة الميدانية مع الاستدلال بتحقيقات على البيئة الجزائرية، بهدف ارساء تصور حقيقي حول الظروف السائدة على استقلال المراجع الخارجي في عينة الدراسة.

د. مرجعية الدراسة:

أما عن أدوات البحث ومصادر المعلومات فقد تم الإعتماد في الجانب النظري على المسح المكتبي بتناول مراجع باللغة العربية (كتب، أطروحات دكتوراة، رسائل ماجستير، مذكرات ماستر، مقالات) أما في الجانب الميداني فقد تم الإعتماد على المقابلة ومعالجتها وتحليلها.

د. صعوبات الدراسة:

- ✓ فترة المقابلة كانت بالنسبة لمكاتب محافضي الحسابات هي فترة اعداد القوائم المالية؛
- ✓ محاولة المستجوب دائما عدم الغوض في الموضوع المطروح والاختصار قدر الإمكان دون التوسع؛
- ✓ بعض المواعيد لم تحترم من قبل الفئة المشمولة في الدراسة؛
- ✓ تشبع بعض المستجوبين بالجانب التطبيقي والتقني للمهنة بعيدا عن الجانب الفلسفي الذي تعمل الدراسة على بناءه.

ر. هيكل البحث:

بهدف دراسة الموضوع تم تناله في فصلين، تسبقهما المقدمة وتليهما بعد ذلك الخاتمة. وتمثلت الفصول في:

- ✓ **الفصل الأول:** تناول هذا الفصل مراجعة الأدبيات، فقسم إلى مبحثين فالأول خاص بالدراسة النظرية الذي سردت من خلاله المفاهيم المتعلقة بالعوامل المؤثرة على استقلالية المراجع الخارجي في بيئة الأعمال الدولية والوطنية أما المبحث الثاني فقد خصص للدراسات السابقة من خلال عرض بعض الدراسات التي تناولت الموضوع لتحليلها ومقارنتها بالدراسة الحالية.
- ✓ **الفصل الثاني:** وخصص للدراسة الميدانية، وينقسم إلى مبحثين فالأول تناول خصوصية التنظيم المهني، أما المبحث الثاني فتناول الدراسة الميدانية وتحليلها ومناقشتها وختم البحث بخاتمة توصلنا فيها إلى مجموعة من النتائج واقتراح بعض التوصيات.

الفصل الأول

الأدبيات النظرية والتطبيقية لإستقلالية المراجع
الخارجي

الفصل الأول : الأدبيات النظرية والتطبيقية لإستقلالية المراجع الخارجي

تمهيد

ان ما شهدته بيئة الأعمال الدولية من ازمات مالية وصفت بالتكرارية والانتظام قد غيرت من الأحداث الاقتصادية، ف مع ظهور كل فضيحة مالية يتم اتهام المراجع الخارجي بعدم قدرته على كشف مثل هذه السلوكات اللاأخلاقية الناتجة من هذه الفضائح والأزمات، لذلك أصبح لزاما علينا البحث عن استقلالية المراجع الخارجي في ظل هذه التطورات التي شهدتها بيئة الأعمال الحاضرة للمهنة على المستوى الدولي بمؤشري العوامل المؤثرة على استقلالية المراجع الخارجي المتمثلة في (النموذج الدولي لأعمال مكاتب التدقيق والمحاسبة الدولية Big 04- ممارسة السلوكات اللاأخلاقية لكبرى المؤسسات) وتهديدات استقلالية المراجع الخارجي المتمثلة في البيئة الداخلية والخارجية المؤثرة فيها.

وأیضا على المستوى بيئة الأعمال الجزائرية بما شهدته من مواكبتها لمتغيرات العولمة الحديثة، فقد قامت بإصلاحات محاسبية شاملة فيما يخص النظام المحاسبي المالي بانتهاجه سياسات جديدة تخص المهنة من خلال إصدار القانون 10 - 01 الذي ينظم مهنة (المحاسب المعتمد و محافظ الحسابات و الخبير المحاسب) وكذلك اصدار معايير التدقيق الجزائرية، وفيما يخص هذا القانون وبالأخص مهنة محافظ الحسابات فقد أعطى شطرا مهما في مواده لاستقلالية المراجع الخارجي .

لذلك سيتم تناول هذا الطرح على مستوى: بيئة الأعمال الدولية، اخلاقيات المهنة، استقلالية محافظ الحسابات ضمن القانون

10 - 01.

من خلال تقسيم الفصل إلى مبحثين:

✓ المبحث الأول: استقلال المراجع الخارجي في بيئة الأعمال الدولية والجزائرية؛

✓ المبحث الثاني: الدراسات السابقة.

الفصل الأول : الأدبيات النظرية والتطبيقية لإستقلالية المراجع الخارجي

المبحث الأول: استقلالية المراجع الخارجي في بيئة الأعمال الدولية والجزائرية.

يعتبر استقلال المراجع حجر الزاوية في ممارسة مهنة المراجعة، اذ يتطلب قيام المراجع بعمله دون التعرض إلى أي ضغوط تؤثر على أداء مهامه بكل أمانة واستقلالية لأن مراجعة الحسابات بدون توفر الاستقلالية للمراجع الخارجي لا معنى لها ولا فائدة منها¹.

المطلب الأول: تطور مفهوم الاستقلالية

لقد ارتبط مفهوم استقلالية المراجع الخارجي بالمهنة منذ نشأتها لأنها تعتبر العمود الفقري لممارسة مهنة المراجعة، في حين تحمل المسؤولية الكاملة للمراجع ارجاعي بعد استقلاليته عن جميع الأعمال التي قام بها خلال الفترة التي قام فيها بمهنة المراجعة².

الفرع الأول: المفاهيم العامة لاستقلالية المراجع الخارجي

الاستقلالية أحد أهم المفاهيم في مهنة التدقيق، "وهو قدرة المدقق على أداء مهامه بنزاهة وموضوعية دون التحيز إلى طرف من الأطراف"³، فيمكن تعريف استقلال المراجع الخارجي أنه، " أن يكون المدقق أمنا ونزيها وصادقا، ويكشف عن كل الحقائق في تقريره للمالكين، حيث لا يتأثر بمصلحة شخصية أو قرابة أو نفوذ، ولا يغير قراره و رأيه نتيجة خصومة، وإنما يجب عليه أن يبدي رأيه الفني الموضوعي عن قناعاته الشخصية وبناء على استخدامه للمعايير المهنية وعليه أن لا يكتفم أو يحرف ما وصل إليه أثناء عمله من وقائع أو مخالفات"⁴.

ان أغلب التعريفات تجمع على ان لاستقلالية المراجع هي " قدرة المراجع على التصرف بشكل نزيه يمكنه من تقديم تقريراً عادلاً عن صحة البيانات المالية لعميله"، أو بمعنى آخر هو "قدرة المراجع على ان يكون متحرراً من أي مؤثرات قد تحرف مساره عند إبدائه لرأيه أو عند إعدادده للتقرير"⁵.

¹ عبد السلام عبد الله سعيد أبو سرعة، التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية، رسالة ماجستير منشورة، جامعة الجزائر 3، كلية العلوم الاقتصادية، قسم علوم تجارية، 2010/2009، ص 18.

² شرقي عمر، التنظيم المهني للمراجعة، أطروحة دكتوراه، جامعة سطيف 1، الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، 2011-2012، ص 53.

³ بوبكر عميروش، دور المدقق الخارجي في تقييم المخاطر وتحسين نظام الرقابة الداخلية لعمليات المخزون داخل المؤسسة، مذكرة ماجستير منشورة، جامعة فرحات عباس، سطيف، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، 2010-2011، ص 16.

⁴ نفس المرجع

⁵ محمد أسامة / ابراهيم أبو القمصان، العوامل المؤثرة على استقلالية وحياد المراجع الخارجي، مذكرة ماجستير منشورة، الجامعة الإسلامية غرة، عمادة الدراسات العليا، نوفمبر 2007 ص 21، بتصرف.

الفصل الأول : الأدبيات النظرية والتطبيقية لإستقلالية المراجع الخارجي

فيمكننا التمييز بين مفهومين للاستقلال (الاستقلال العقلي و الاستقلال الظاهري)، فالاستقلال العقلي (الذهني) هو الحالة العقلية التي تتيح للمدقق تقديم رأي دون أن يتأثر بالمؤثرات التي تضعف حكمه المهني، وتتيح له التصرف بنزاهة وممارسة الموضوعية والتشكك المهني، والاستقلال الظاهري يقضي بأن يتجنب المدقق الحقائق والظروف التي تظهره بأنه في وضع يؤثر على حياده واستقلاله من وجهة نظر الغير، وبما تقلل من نزاهته و موضوعية عند إبداء الرأي حول التقارير المالية.

الفرع الثاني : جهود المنظمات المهنية في تدعيم الاستقلالية

لقد قامت عدة منظمات مهنية وتنظيمات ذات علاقة بمهنة التدقيق والمحاسبة منذ ظهور مفهوم استقلالية المراجع الخارجي على الاهتمام بمفهوم استقلالية المراجع الخارجي في أداء مهامه، حيث⁶:

سنة 1940 شملت الاستقلالية شرطا أساسيا لأخلاقيات المهنة الصادرة عن AIA، حيث شملت عدة قواعد واجراءات تدعم فيها هذا المفهوم*، و سنة 1950 تبنت AICPA القواعد الجديدة للاستقلالية كجزء من مبادئ وأخلاقيات مهنة التدقيق، سنة 1972 اعتبرت الاستقلالية المفهوم الاساس والجوهري لمهنة المحاسبة.

IFAC سنة 1977 و IASC سنة 1973 كانت تهدفان الى تعزيز وتطوير مهنة المحاسبة والتدقيق على المستوى العالمي فكانت لهما جهود مشتركة حيث قامت اللجنة الدولية لإجراء التدقيق (IAPC) التابعة (IFAC) بإصدار ملخص سياسات التدقيق أخلاقيات مهنة المحاسبة والتي تحدد بوضوح استقلالية المراجع. وفي نهاية العام 1999 قمت IASC بالتعاون مع TOSCO بذل جهود مشتركة للسعي لأخذ دور مهم في اعداد هيكله المحاسبة الدولية ومعايير التدقيق الدولية مما سيؤدي بالضرورة الى قلة الاعتماد على المعايير الوطنية وإيجاد معايير موحدة يمكن من خلالها إجراء المقارنات بين القوائم والمعطيات المالية.

بعد ذلك جاء دور لجان المراجعة في تدعيم استقلالية المراجع الخارجي، فهناك تصور مفاده ان وجود لجنة لمراجعة الحسابات سيضيف قيمة الى الإبلاغ المالي وتعزز شبكة الاتصال بين مراجعي الحسابات والادارة، فلجان المراجعة التي تقوم بمهمة الرقابة تماشيا مع أفضل الممارسات تضمن درجة معقولة لاستقلالية المراجع الخارجي، وتتيح أفضل الفرص لاستقلاله، كون ان الادارة كانت لها الفرص لممارسة نفوذها من خلال الضغط و التفاوض بشأن أتعاب المراجعة الخارجية، وللحفاظ على استقلالية المراجع الخارجي وجب

⁶ محمد أسامة، مرجع سبق ذكره، ص 36، بتصرف.

الفصل الأول : الأدبيات النظرية والتطبيقية لإستقلالية المراجع الخارجي

على لجان المراجعة ان تلعب الدور الحاسم في عملية الابلاغ المالي عن طريق الوسطاء، وان تراجع وتعتمد اتعاب عملية المراجعة، ونتيجة لذلك مما يساعد في الحفاظ على استقلال المراجعين الخارجيين⁷.

ليظهر قانون ساربانز أوكسلي بعد فضيحة أنرون، الذي أكد في بنوده على استقلالية المراجع الخارجي وقواعد أخلاقية مهنة المراجعة لما لها من اثر على شفافية وصحة التقارير المالية والمعلومات المعلن عنه، فقد تناول القانون مسألة استقلالية المراجع الخارجي بتحدد نطاق الخدمات المقدمة الى المستفيدين التي تضم في طياتها تدقيق الحسابات والتناوب بين شركاء تدقيق الحسابات، ويحظر على المراجع الخارجي على وجه التحديد القيام بعمليات غير مرتبطة بتدقيق الحسابات، و يحظر على شركة التدقيق ان تقدم خدمات غير خدمات التدقيق المتعارف عليها باستثناء حالات يتم الموافقة عليها من قبل لجنة التدقيق التابعة للشركة، ويتم اخضاع مدقق الحسابات لسلطة لجنة التدقيق التابعة لمجلس ادارة الشركة وبشكل مباشر، حيث تكون (لجنة التدقيق) مسؤولة عن اختيار شركة تدقيق الحسابات ومسؤولة ايضا عن دفع اتعابها ومراقبتها⁸.

ان للمعايير المراجعة الدولية معايير خاص بالاستقلالية الذي يدعم فيه المراجع الخارجي في أداء مهامه، فهو ضمن المعايير العامة (الشخصية) التي ترتبط بالتكوين الشخصي للمراجعين الخارجيين منها المتعلقة بالتأهيل العلمي والخبرة العلمية وكذلك حياد الاتجاه الذهني الذي توضحه التعاريف السابقة، ويؤكد كل من ميثاق السلوك المهني ونشرات معايير المراجعة على ضرورة وجود هذا الحياد ويجب أن تتبع منشآت المحاسبة المصرح لها مجموعة من الممارسات لزيادة احتمال الحياد لدى كل العاملين فيها⁹.

اذ يمكننا الإشارة الى المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (رقابة الهيئات الحكومية وليس الخاصة) مثلا (ISSAI 10) (اعلان موسكو بشأن الاستقلالية) اعلان ليما بخصوص قواعد تدقيق الحسابات المشار إليها بـ " اعلان ليما "، ينص على انه لايمكن للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة أن تؤدي مهامها إلا إذا كانت مستقلة عن الجهات الخاضعة للرقابة والمحاسبة بالحماية من التأثير والنفوذ الخارجي، ويشدد على ان تتمتع الأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة بالاستقلال الوظيفي والتنظيمي

* (يتوجب على المراجع ان يتمتع عن ابداء رأيه في القوائم المالية لمنشأة مولة كلياً او جزئياً من أموال الجمهور عن طريق حملة السهم إذا كان هذا المدقق نفسه ذي مصلحة مالية لدى هذه المنشأة أو اذا اعتبر من قبل الغير مستفيداً مالياً من هذه المنشأة ، وسوف لن يقبل رأي أي عضو ذي مصلحة مالية في منشأة إلا إذا صرح ذلك المراجع عن وجود هذه المصلحة في تقريره).

⁷ Muhamad Sori, Zulkarnain & Mohamad, Shamsheer & Shahratulfazzah Mohd Saad, Siti, Audit Committee Support and Auditor Independence. Corporate Finance: Governance, Corporate Control & Organization eJournal. 10.2139/ssrn.1031075, 2007,p04. بتصرف

⁸ على حسن الدوغجي، دور قانون (ساربانيز-أوكسلي) في رفع كفاءة مهنة التدقيق الخارجي، مجلة الادارة والاقتصاد منشورة، الأردن، العدد السادس والثمانون، سنة 2011، ص 17 بتصرف.

⁹ ألفين أرينز، جيمس لوبك، المراجعة مدخل متكامل، ترجمة (محمد م عبد القادر الديسبي - أحمد حامد حجاج)، دار المريخ، جامعة المنصورة، كلية التجارة، الجزء الأول، سنة 2000، ص 43

الفصل الأول : الأدبيات النظرية والتطبيقية لإستقلالية المراجع الخارجي

اللازم للقيام بالمهام المكلفة بها من خلال تطبيقها للمبادئ المتعلقة بالاستقلالية، كما يمكن تطبيقها عن طريق عدة وسائل بكفاءة عالية واستخدام ضمانات مختلفة ووسائل احترازية لتحقيق هذه الاستقلالية¹⁰.

الفرع الثالث: عناصر و أبعاد استقلالية المراجع الخارجي :

أولاً: عناصر إستقلالية المراجع الخارجي.

يمكننا حصر العناصر المكونة لإستقلالية المراجع الخارجي في مايلي: **استقلالية المنهج** الذي يكون فيه لتقرير المدقق قيمة كبيرة اذا تم دعمه من خلال بعض القرائن والأدلة، وقد يكون عكس ذلك، اذا كان التقرير لمصلحة الادارة فإذا كانت هناك رغبة لدى الادارة في اخفاء بعض القضايا فإنها تتمنى ان لا يتم اكتشافها، **واستقلالية التحقيق** الذي يحمي المنهج الاستقلالية بقدرة المدقق في اختيار الاستراتيجية الملائمة لأعمال التدقيق كما يحمي الطريقة التي يمارسها المدقق والأسلوب المطبق في هذه الاستراتيجية، ويجب ان يملك المدقق الحق في الاطلاع على الوثائق وسجلات الشركة، وحق الاجابة عن اية تساؤلات عن اعمال الشركة او عن المعالجات المحاسبية، **استقلالية التقرير** لكون تقرير المدقق شديد الأهمية عندما يكون مستقل، اذ تحدث غالبية الخلافات مع الادارة حول القرارات المتعلقة بتفسير المعايير المحاسبية أو حول أمور مثل تقدير المخصصات للديون المعدومة أو تقدير الاستهلاك المتراكم أو قيم المخزون¹¹.

ثانياً: أبعاد استقلالية المراجع الخارجي.

تتمثل أبعاد استقلالية المراجع الخارجي في: **الاستقلال في اعداد برنامج التدقيق** ويعني ذلك الحرية التي يتمتع بها المراجع عند اعداد برنامج المراجعة من ناحية تحديد خطوات العمل وحجم العمل المطلوب أدائه وذلك في حدود الاطار العام للمهام المطلوبة ولاشك ان هذا البعد يتضمن عدم تدخل الادارة في استبعاد وتحديد أو تعديل أي جزء من برنامج المراجعة كذلك عدم تدخل الادارة في تعديل الاجراءات التي حددها المراجع أو التأثير على المراجع لفحص مجالات لم ترد بالبرنامج الموضوع، **الاستقلال في مجال الفحص** يعني ذلك بعد المراجع عن أية ضغوط او تدخل في عملية اختيار المجالات والأنشطة والسياسات والمفردات التي سوف تخضع لعملية المراجعة (حق المراجع الكامل في فحص والاطلاع على جميع سجلات ودفاتر - عدم تدخل الادارة في محاولة تحديد المجالات والمفردات والمستندات التي تخضع للفحص - البعد عن العلاقات الشخصية وخلق المصالح المتبادلة)، **الفحص في مجال اعداد التقرير** ويعني

¹⁰ إعلان مكسيكو بشأن الاستقلالية ، ISSAI 10 ، لمعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة عن المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة (الإنستوساي).

www.issai.org

¹¹ أحمد محمد غنيم الراشدي ، مدى توافر شروط الاستقلالية لمدققي الحسابات الخارجيين في دولة الكويت، مذكرة ماجيستر منشورة ، جامعة الشرق الأوسط الكويت ، قسم المحاسبة كلية الأعمال ، 2011-2012 . ص 16.

الفصل الأول : الأدبيات النظرية والتطبيقية لإستقلالية المراجع الخارجي

ذلك عدم وجود تدخل أو ضغوط للتأثير على اظهار الحقائق التي تم اكتشافها خلال عمليات الفحص التأثير على طبيعة الراي النهائي عن القوائم المالية الختامية محل الدراسة¹²

المطلب الثاني: عوامل وتهديدات استقلالية المراجع الخارجي.

ان مفهوم الاستقلالية يشتمل على عدة جوانب التي تؤثر فيها مجموعة من المؤثرات، منها عوامل متعلقة بنشاط مكاتب التدقيق والمحاسبة الدولية وكذلك سلوكات ونشاطات الاخلاقية من جهة، ومن جهة أخرى تهديدات البيئة الداخلية والبيئة الخارجية التي تنشط فيها مكاتب المراجعة، التي حالت دون توفر شرط الإستقلالية للمراجع الخارجي.

الفرع الأول:العوامل المؤثرة على استقلالية المراجع الخارجي.

أولا: النموذج الدولي لأعمال مكاتب التدقيق والمحاسبة الدولية (Big 04).

عند الحديث عن مهنة المحاسبة يتبادر إلى أذهاننا أبرز وأكبر مكاتب المراجعة والمحاسبة الدولية المعروفة بإسم (Big4)، والتي تمتاز بقدرتها أساسا على خدمة المؤسسات والشركات متعددة الجنسيات، هذا النجاح جاء نتيجة لقدرة هذه المكاتب على حل العديد من المشاكل في السوق الدولية لأنها مبنية أساسا على تسويق الاستشارات القانونية والتدقيق، هذه الصورة القوية لـ (Big4) حول فرضها لقانون السوق عبر الحدود (Transnational) ضد القوانين الوطنية، التي في بعض الدول تعارض على عدم الموافقة بين المصادقة على الحسابات والاستشارات القانونية (بعد ازمة انرون) لمقدرة هذه المكاتب على خلق قواعد وإجراءات لمصلحة الشركات الدولية لتعظيم أرباحها على حساب الدولة الجبائية، هذه القواعد متمثلة في معايير المراجعة والمحاسبة التي تطورت إلى حد كبير على مدى السنوات الثلاثين الماضية على الصعيد الدولي، أدى بهذه المكاتب إلى احتكار صناعة المعايير المحاسبية الدولية ما أثر على مهنة المحاسبة والمراجعة ككل، تم التحول تدريجيا إلى تكتلات متعددة التخصصات ومتعددة الجنسيات مستندة في توسعها على الارتباط الوثيق بين التدقيق والاستشارات¹³.

تقوم (Big4) بتدقيق 99% من شركات مؤشر " FTSE 100 " ببورصة لندن و 96% من شركات مؤشر " FTSE 250 "، أعادت المكاتب المحاسبية الدولية بعد فضيحة انرون (Enron) هيكليها والانتقال إلى التحول نحو الهيمنة والدور المركزي

¹² ، محمد سمير الصبان - عبد الله العظيم هلال ، الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات ، كلية التجارة ، جامعة الاسكندرية ، الدار الجامعية للطبع والنشر، 2000 م ، ص

74.

¹³ خليل طيار، تأهيل الممارسة المحاسبية للتجميع في بيئة الأعمال الجزائية ، اطروحة دكتوراه ، جامعة قاصدي مرباح ورقلة ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير 2017،

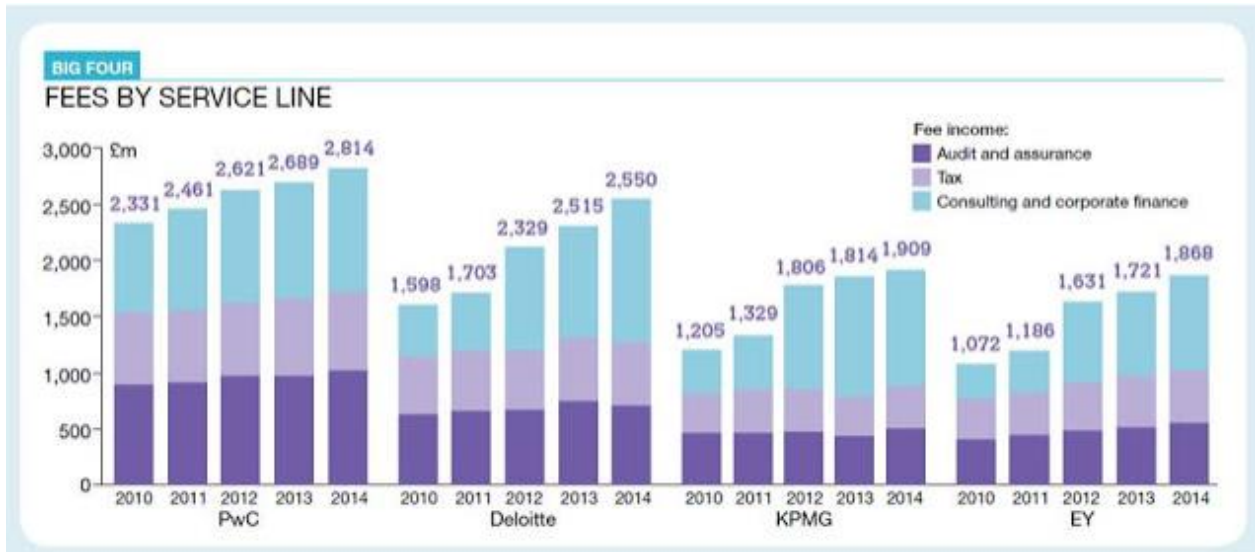
ص23.

الفصل الأول : الأدبيات النظرية والتطبيقية لإستقلالية المراجع الخارجي

الذي لعبته في عملية التوحيد المحاسبي الدولي، واحتكارها لمعالجات والمشاكل المحاسبية المتعلقة بالشركات المتعددة الجنسيات الكبرى ما طرح عدة تساؤلات حول مكانة المحاسبة والمراجعة في ظل هذه الهيمنة التي وصفت بالاحتكالية¹⁴.

عندما يتعلق الأمر بمهنة المحاسبة، فنحن معتادون على التفكير في أبرز أعضائها، شركات التدقيق الدولية الكبرى (Big04)، إما لخدمة هذه الشركات أو المشاركة أحياناً في الفضائح التي تؤثر عليها، واليوم تحتل أيا كان البلد الصناعي على الرغم من أنها طورت في بعض البلدان عرضاً للشركات الأصغر، إلا أن جوهر عملاتها يظل الشركة الكبيرة متعددة الجنسيات، مجرد لمحة عن الشركات التي تقوم بتدقيق الشركات التي تشكل مؤشرات سوق الأسهم مثل CAC 40 في باريس أو FTSE 100 في لندن، فإن الغالبية العظمى منها تحمل اسم KPMG و Deloitte و PricewaterhouseCoopers و Ernst & Young¹⁵

الشكل (1-1): تطور مؤشر Big4



Source : <http://www.ywmyatmohasb.com/2016/11/Big4.html>

نشأت (Big04) في القرن 19 تحت سلوك (La city¹⁶) باعتبارها أكبر جنة ضريبة في العالم سمعتها تأتي من قدرتها على خدمة أهم الشركات متعددة الجنسيات، فهذا النجاح جاء نتيجة نسجها لشبكة من الأعمال القائمة بين الشركة الأم والفروع عن طريق هندسة مالية محكمة جدا يصعب تعقبها تستعمل فيها أسعار التحويل كأداة للممارسة الاحتكالية، فالخدمة التي تقدمها في سوق للشركات الكبيرة تمثل إشكالية لأنها مبنية أساساً على التسويق المتزامن لمنتجات الاستشارات والتدقيق، ومحفوفة بالمخاطر بغض النظر عن استقلالية المدقق، كانت (Big04) في الأصل شركات أنجلو سكسونية ومحاسبة وبغض النظر عن آرثر أندرسن، الذي تم

¹⁴ نفس المرجع.

¹⁵ Ramirez, C. (2013). Normalisation des services marchands ou marchandisation des normes? Services sans frontières, Presses de Sciences Po (PFNSP):p227.

¹⁶ : تعتبر la city أكبر جنة ضريبة في العالم ، وهي متواجدة في قلب لندن ، تتمركز فيها معظم الشركات المعروفة بـ "offshore"

الفصل الأول : الأدبيات النظرية والتطبيقية لإستقلالية المراجع الخارجي

حلها في أعقاب إفلاس شركة إنرون ، بشكل تدريجي تحولت إلى تكتلات متعددة التخصصات ومتعددة الجنسيات فقوتها تعتمد على الدور المركزي الذي تلعبه في عملية توحيد المحاسبة والمراجعة¹⁷ .

لكن يمكننا القول ان سعي هذه الشركات إلى تحقيق أكبر العوائد والحصول على السوق الهامة على سوق الاستشارة القانونية و خدمة التدقيق قد يدفع بالشركات الى المنافسة الغير الشرعية الموصوفة بالاحتياطية ، الراجعة الى خدمة نموذج أعمال الشركات المتعددة الجنسيات الذي يسعى الى تحقيق الأمتلية الجبائية بطريقة غير شرعية، فأصبحت مهنة المراجعة موجهة لخدمة نموذج أعمال هذه الشركات في ظل احتكار صناعة المعايير من قبل (big4) مما لا يترك أكثر على مصداقية تقارير محافظي الحسابات وبالتالي على استقلالية المراجع الخارجي.

ثانيا: ممارسة السوكيات الأخلاقية .

1- سلوك المؤسسات.

شهدت بيئة الاعمال الدولية عدة فضائح و أزمات مالية اتسمت بالدورية وهذا بسبب توسع الانشطة التجارية للشركات و التسارع نحو التغيير وتحقيق الكفاءة الاقتصادية بغض النظر عن كل الاعتبارات اللازمة¹⁸، فبدأ الاهتمام بالأخلاقيات في الدول المتقدمة و ازداد الاهتمام بها بعد الازمة المالية الأخيرة 2008، لأن أخلاقيات العمل من الواجبات الأساسية التي يجب ان تتوفر في أي نشاط اقتصادي ويجب الالتزام بها، لكن العكس تماما لممارسات بعض الشركات التي توصف (بالاحتياطية - الاجرامية) .

✓ دواعي الإهتمام بأخلاقيات الأعمال.

أصبح من المرجح أن غياب الضمير كجوهر للأخلاق وما ترتب على ذلك من ممارسات الاخلاقية وهذا ما حدث من اتّيارات لشركات عملاقة أعاد مشكلة الأخلاقيات إلى الساحة المهنية، ومن أهمها نجد¹⁹:

شركة انرون: استعملت شركة "Enron" وسيلة للإخفاء المقتن للمعلومات وهي تعتبر احدى الثغرات المالية والمحاسبية التي استفادت منها الشركة، يضاف إلى ذلك علاقة شركة انرون بشركة آرثر اندرسون قد بلغت حد استخدام موظفي شركة اندرسون

¹⁷ Ramirez, C. (2009). 10. La place des grands cabinets d'audit multinationaux dans la profession comptable libérale. Sociologie des groupes professionnels, La Découverte: 129-139.p131.

¹⁸ بمينة القايد وآخرون ، واقع الأخلاقيات في بيئة الأعمال ، الملتقى الدولي حول الأداء المتميز للمنظمات والحكومة، الطبعة الثالثة، جامعة قاصدي مرياح ورقلة-الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، 2017، ص 727.

¹⁹ جوهري سهام ، دور أخلاقيات مهنة المراجعة في تحسين عملية المراجعة الداخلية، مذكرة ماسترمتشورة، جامعة أكلي محمد والحاج-البويرة-، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير-قسم المالية والمحاسبة، 2014-2015، ص 61.

الفصل الأول : الأدبيات النظرية والتطبيقية لإستقلالية المراجع الخارجي

في تقديم خدمات استشارية لا علاقة لها بمراجعة الحسابات في مقابل حصولهم على مكافآت لإغماض أعينهم عن المخالفات أو لحثهم على عدم الالتزام بالفحص والتدقيق الأمين للمستندات وهكذا كانت الظروف مهيأة للتلاعب، فالشركة اتبعت الأسلوب اللأخلاقي.

شركة وولد كوم: سنة 2002 استخدمت شركة الاتصالات العالمية "World Com" "حيل محاسبية لإخفاء مركزها المالي وإعطاء المميزات والمكافآت للمدير التنفيذي حينذاك بهدف رفع سعر السهم وهو ما حقق الثراء للمدير التنفيذي "بيرنارد ايرس" ففشلت شركة آرثر اندرسون في الكشف عن تلك المخالفات وعندما حل مراجع حسابات آخر محل آرثر اندرسون اتضح وجود مخالفات بلغت قيمتها 8.3 بليون دولار أعلن عنها في جوان سنة 2002 ، كذلك سلوكات الأخلاقية.

-جولدمان ساكس: في سنة 2010 وجهت لجنة الأوراق المالية والبورصة الأمريكية تهمة الاحتيال والنصب لمجموعة "Goldman Sachs" الاستثمارية التي تملك بنك جولدمان ساكس وقالت أنها ستقاضى البنك لأنه قام بتسويق قروض عالية المخاطر و كان فشلها مؤكدا، وقد قام البنك ببيع مشتقات ديون الرهن العقاري الرديئة للمستثمرين ولن يفصح للسلطات عن معلومات مهمة تتعلق بعمليات بيع هذ القروض، هذه السلوكات الاحتيالية غير أخلاقية تماما.

ومما يمكن استخلاصه هو ان مثل هذه الشركات العملاقة التي تستعمل أساليب موصوفة (الاحتيالية والاجرامية) كلها بسبب غياب الإلتزام بالقانون الأخلاقي الذي نتج عنه مثل هذه السلوكات ، ولكن السؤال الذي يبقى مطروح هو دور المراجع الخارجي في كشف مثل هذه السلوكات الاحتيالية الاخلاقية ، والكشف عنها يشكك في مصداقية تقارير المراجع الخارجي لأنه غير متمتع بالاستقلالية التامة في أداء مهامه ، وهذا ما أشرنا اليه سابقا بالنموذج الدولي ل (Big4).

2- سلوك المهني المراجع.

ان إتباع المراجع الخارجي مجموعة من القواعد والمبادئ المعرفة بأخلاقيات مهنة المراجعة أو " دليل سلوك المهني "، من شأنها ان تضبط أداء مهامه بكل استقلالية و ترفع مستوى أدائه وتعزز من استقلاليته.

2-1 مفهوم اخلاقيات مهنة المراجعة.

تتعد مفاهيم اخلاقيات الاعمال في الكثير من الحالات حيث **عرفت أخلاقيات مهنة المراجعة** بأنها " مجموعة من الأسس التي يجب أن يعمل المهنيين بمقتضاها، مما يساهم في تعزيز الثقة مع الذين يتعاملون معهم من ذوي العلاقة"، وفي تعريف آخر عرفت بأنها " مجموعة من القواعد والأسس التي يجب على المراجع التمسك بها والعمل بمقتضاها ليكون ناجحا في تعامله مع الغير وفي مهنته وقادرا على كسب ثقة عملائه وزملائه ورؤسائه"²⁰.

²⁰ خقاني بدرالزمان - المهدي هتهات ، مساهمة أخلاقيات مهنة المراجعة في الحد من ممارسات الخاسبة الابداعية من المحتوى المعلوماتي للميزانية المالية ، ملتقى أخلاقيات الأعمال منشور، جامعة ورقلة ، 2017 ، ص 548 .

الفصل الأول : الأدبيات النظرية والتطبيقية لإستقلالية المراجع الخارجي

عرف سلوك المهني المراجع بأنه "مجموعة من المبادئ والقيم التي يلتزم بها الأفراد والجماعات خلال أدائهم مسؤولياتهم وواجباتهم"، اذ تعتبر أخلاقيات المهنة عاملا ذا أهمية كبرى بسبب ضرورتها لقيام المجتمع واستمراره ونجاحه وإنعدام الغش والخداع والخيانة، وكذلك حتى لا يتم تفضيل المصلحة الشخصية على المصلحة العامة والآخرين، هذا لأن أخلاقيات المهني لها الأثر الكبير على سلوكياته وتنعكس على نتائج أعماله ولها الأثر المباشر في سلوك الأفراد والجماعات، فوجب أن يتحقق فيه المعايير التالية²¹.

- **الموضوعية والاستقلال:** التي تعني التحرر من اية مؤثرات غير مهنية في أداء المدقق لعمله ومراعاة توازن المصالح ولا يحيد عن الحق وان يكون صادقا، وكذلك الأمانة والنزاهة التي هي بصفقتها قيمة أخلاقية أساسية يتميز بها العضو وتمد الجمهور ثقته من خلال اتصاف العضو بها.

- **الأمانة والنزاهة:** تعني التجرد من الانحياز للمصلحة الشخصية، وان يكون العضو محل ثقة العميل ويحفظ اسراره، أما العناية الواجبة ترتبط بتحسين العمل واثقانه وما يتطلب من الاستمرار في تنمية كفاءاته المهنية وأداء العمل على الوجه الأكمل. أي ترتبط بقيمة اتقان العمل وكيفية تجويده، ونجد طبيعة الخدمات المقدمة ترتبط ذلك بقيمة كفاءة العمل والموازنة بين المصالح الخاصة للطرف الثالث او الجمهور.

2-2 التطبيق العام لقواعد السلوك الأخلاقي:

ان مايميز المهنة هو قبولها لمسؤولية العمل بما يصب في المصلحة العامة، لذلك فإن مسؤولية المهني لا تنحصر فقط في تلبية احتياجات العميل الفرد أو صاحب العمل، بل يجب على المهني أثناء عمله في سبيل المصلحة العامة ان يراعي هذه القواعد الممثلة في (النزاهة - الموضوعية - الكفاءة المهنية والعناية اللازمة - السرية - السلوك المهني)²².

2-3 مصادر السلوك الأخلاقي للمراجع الخارجي:

يستمد المراجع سلوكه الأخلاقي من ثلاث عناصر أساسية وهي (المدقق نفسه، الشركة التي يعمل بها، والبيئة الخارجية):

- ✓ فالمراجع يتأثر سلوكه الأخلاقي من قيمه الدينية ومعاييره الشخصية، فالمراجع الذي ليس له قاعدة قوية من الأخلاق تكون أعماله تتأرجح في المواقف المختلفة فالقيم الأخلاقية تعطي الأولوية للنزاهة والعدل والكرامة والاستقامة واحترام النفس.
- ✓ أما الشركة التي يعمل بها هيكلها التنظيمي وخطوط السلطة لديها لها أثر في سلوكيات الأفراد.
- ✓ البيئة التنافسية التي تعمل فيها المنظمات تتأثر بالقوانين والتشريعات وكذلك بالقيم والأعراف الاجتماعية السائدة، فهي تعطي تصورا عن طبيعة المناخ الأخلاقي السائد في صناعة معينة وهذا طبعا يؤثر على السلوك الخلاق للمراجع.

²¹ محمد حسن نزال ، دور المعايير المحاسبية واخلاقيات المهنة كضوابط للممارسات المحاسبية ، مذكرة ماجستير في المحاسبة منشورة، جامعة الشرق الأوسط 2014 ، ص 24.

²² دليل قواعد السلوك الأخلاقي للمحاسبين المهنيين ، الصادر من قبل IFAC 2014 ، ص 09

الفصل الأول : الأدبيات النظرية والتطبيقية لإستقلالية المراجع الخارجي

ومما يمكننا قوله ان السلوك الأخلاقي واجب على المراجع الخارجي الإلتزام به في أداء مهامه بكل أمانة وموضوعية ، لكل عندما يطغي السلوك اللاأخلاقي للمؤسسات فإنه يؤثر بشكل مباشر على سلوك المراجع الخارجي حتى وان إمتثل لقواعد المهنة ليؤثر على عدم مصداقية عمله ، وعلى استقلاليته في أداء مهامه.

الفرع الثاني: تهديدات استقلالية المراجع الخارجي.

هناك عدة تهديدات لإستقلالية المراجع الخارجي من حيث البيئة الداخلية والخارجية المؤثرة فيه، يمكن ترتيبها كالآتي²³:

أولاً: العوامل المادية والسلوكية : ان الأتعاب من حيث حجمها ومن يقوم بتحديد هـل هـي جهة مستقلة أم لا، وهـل الأتعاب مشروطة مقابل الحصول على نتائج معينة، هـذا من شأنه إثارة الشكوك حول استقلالية المراجع الخارجي.

كذلك الطبيعة السلوكية للشخص (المراجع الخارجي) والتصرفات السلوكية لأفراد البيئة المحيطة به تشعـره بعدم الاستقرار. أما الجهة المخول لها عزل وتعيين المراجع الخارجي قد أثرت على إبداء المراجع لرأيه الفني المحايد، فقد يكلفه خسائر مادية نتيجة عدم توافقه مع الجهة المخول لها عزله وتعيينه.

ثانياً: عوامل متعلقة بالعمل وبمكتب المراجعة: ان قوة المؤسسة لدى منشأة العميل و وضعها المالي وحجمها (في حال الحجم المالي المنخفض والربحية المنخفضة) تجعلها تحاول الحصول على مراجع خارجي بمواصفات، ومن جهة أخرى حجم مكتب المراجعة وشهرته تجعله يؤثر على طبيعة قراراته التي ينخدها عند قبوله المراجعة. فالحجم المالي لكل من المؤسسة ومكتب المراجع من شأنه ان يؤثر في قرارات التي يتخذها كل طرف، وفي حال عدم قدرة المراجع الخارجي على كشف غش أو احتيال الادارة، تكون استقلاليته محل شك من قبل مستخدمي القوائم المالية.

ثالثاً: بيئة التدقيق والعوامل النفسية : تعتبر كل من العلاقات الشخصية، الوساطة والمحسوبية، والمنافسة بين مكاتب التدقيق، ونوع التقرير الذي يقدمه المراجع الخارجي، ودرجة التدخل الحكومي في المهنة، والاحتكارات، وطبيعة المهنة والتأثير المجتمعي لمهنة التدقيق من أبرز العوامل التي لها تأثيرات مترابطة وواضح على الاستقلالية. ومن العوامل النفسية درجة الراحة النفسية والخلافات العائلية التي لها تأثير بعدم شعور المراجع بالاستقلالية التامة، فمثل هذه الأمور تجعل المراجع الخارجي متشتت التفكير وغير قادر على حماية استقلاليته.

رابعاً: العوامل (القانونية – التشريعية – الرقابية) بالاضافة الى إجراءات التدقيق : تعد التشريعات عنصراً أساسياً في أي مجتمع، وذلك لكونها تشكل حدوداً تمنع أفراد المجتمع من اختراقها أو التعدي عليها لضمان العدالة، ولأن مهنة المراجعة والتدقيق مهنة مجتمعية فإنها تتأثر برغبة المجتمعات بنـد التصرفات غير الحميدة وتعمل على تبني تطبيق مجموعة من المعايير. إلا أن هذه المعايير تتسم بالضعف

²³ عبد المطلب سرطاوي ، مهددات استقلالية مدقق الحسابات في بيئة تدقيق الحسابات الأردنية ، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية ، الأكاديمية العربية للعلوم المالية والمحاسبية ، المجلد التاسع عشر – العدد الثاني – السنة التاسعة عشرة – حزيران (يونيو) – 2011 ، ص 08.

الفصل الأول : الأدبيات النظرية والتطبيقية لإستقلالية المراجع الخارجي

في غالب الأحيان، مما يؤثر سلبا على الخصال الحميدة لدى ممارسي المهنة كالأستقلالية مثلا : فقد تغالي التشريعات والرقابة الحكومية في القيود بما يولد نوعا من السخط ويحفز المهنيين على التمرد وخصوصا إذا لم تطبق بشكل جيد، ولم يصاحب هذا التطبيق رقابة نزيهة. ان عمل المراجع يعتمد على الأحكام الشخصية وتقييم الأدلة، والأهمية النسبية، فعدم قدر الأطراف الخارجية من فهم وإدراك إجراءات المراجعة، يوفر في بعض الحالات بيئة ملائمة لاختراق أستقلاليته وامكانية تعرضها للخطر.

المطلب الثالث : أستقلالية المراجع الخارجي بيئة الأعمال الجزائرية.

لقد قامت الجزائر بإدخال تغيرات هامة على قوانينها المنظمة لمهنة المراجعة من جهة أخرى كما جاء في القانون 10-01، وكذلك بإصدار معايير التدقيق لسنة 2016، لتعزيز أستقلالية المراجع الخارجي وضبط أخلاقيات مهنة المراجعة.

الفرع الأول: أستقلالية المراجع الخارجي من منظور المعايير الجزائرية للتدقيق والقانون 10-01.

أولا: من منظور المعايير الجزائرية للتدقيق.

لقد تم اصدار المعايير الجزائرية للتدقيق المكونة من 12 معيارا حتى سنة 2017، المتعلقة بقول مهمة التدقيق وأداء العمل الميداني إلى معايير إعداد التقرير النهائي للمدقق الخارجي.

لقد حدد المعيار الجزائري للتدقيق رقم 200 في بنوده الأهداف العامة للمراجع المستقل التي ينبغي ان يمثل لها لضمان متطلبات السلوك الأخلاقي ذات العلاقة المعنية بالإستقلالية منها (النزاهة-الموضوعية-الكفاءة المهنية-السرية-السلوك المهني) التي وجب ان تتوفر فيه لحماية أستقلاليته عن المؤسسة التي تخضع للمراجعة لتمكنه في الأخير من تكوين رأيه الفني المحايد دون ان يتأثر بتأثيرات قد تضعف ذلك الرأي. وتعزز أستقلاليته وقدرته على العمل بنزاهة وموضوعية.

كما جاء كذلك في المعيار ج. ت رقم 210 بتحديد نطاق التدقيق المتضمن للكشوف المالية ومنها مرجع التشريع المطبق و القوانين السارية المفعول ومعايير التدقيق، وكذلك بالإشارة إلى كل من مسؤوليات المدقق والإدارة لعدم التضاد وتحديد إستقلالية كل منهما. فرسالة المهمة هي التي احتوت كل هذه البنود في هذا المعيار التي يجب المصادقة عليها من الطرفين المعنيين المعدة من طرف المراجع في السنة الأولى من المهمة، من أجل تحديد مسؤوليات ومهام كل طرف ودعم أستقلالية المراجع الخارجي في اداء مهامه لتقديم رأيه حول انتظام وصحة والصورة المطابقة التي تقدمها حسابات المؤسسات المثلة في الكشوف المالية كما نص عليها القانون التجاري والقانون 10-01 المتعلق بمهن الخبير المحاسب، محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد و النصوص المنبثقة²⁴.

²⁴ المقرر رقم 002 المؤرخ في 04 فيفري 2016 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق، المجلس الوطني للمحاسبة.

الفصل الأول : الأدبيات النظرية والتطبيقية لإستقلالية المراجع الخارجي

بالإضافة الى المعيار الجزائري للتدقيق رقم 300 الذي يدرس إلتزامات المراجع فيما يخص التخطيط لمراجعة الكشف المالية في إطار مهمة المراجعة الأولية، الذي يستوجب عليه تخطيط المراجعة و إعداد استراتيجية عامة للتدقيق كيفية للمهمة. مع العلم أنه يجب على المراجع عند تطبيقه للمعيار الجزائري 300 فإن قرأته تتم على ضوء المعيار . ج . ت 200 "الأهداف العامة للمدقق المستقل وأداء التدقيق من خلال المعايير الجزائرية للتدقيق"²⁵. فهدف هذا المعيار هو وضع خطة استراتيجية عامة لمهمة المراجعة كيفية مع المهمة الموكلة إليه، دون أية ضغوطات تمارس عليه تؤثر على استقلاليته، ليساعده هذا النحو على الإهتمام المناسب بمجالات المهمة و الوصول الى المشاكل المحتملة وحلها في وقتها المناسب. ومن الأعمال الأولية لتخطيط المهمة هو القيام بالإجراءات المطلوبة في م . ج . ت 220 الممثلة في تقييم مدى إحترام القواعد الأخلاقية بما فيها تلك المتعلقة بالإستقلالية، والتحقق من معرفة بنود المهمة، كما هو مطلوب في المعيار ج . ت 210.

ثانيا: من منظور القانون 10-01.

يعتبر استقلال المراجع أهم نقطة تركز عليها مهنة المراجعة الحسابات، لأن استقلاله سيمكنه من ابدأ رأيه بدون أي تحيز وبكل موضوعية في مدى مصداقية القوائم المالية، وبذلك قد تناولت عدة نصوص قانونية موضوع استقلاله وحياد المراجع في الجزائر، منذ ظهور المراجعة في الجزائر إلى غاية صدور قانون 10-01 وهي تحاول أن تضع على مجموعة من الاجراءات التي تزيد من استقلالية وحياد المراجع، التي نذكر منها²⁶.

لقد نصت المادة 03 من القانون "10-01 أنه يجب على مراجع الحسابات الإلتزام بالأحكام القانونية المعمول بها التي تحكم المحاسبة والسجلات المحاسبية وكذا مراقبتها وممارسة مهنتهم بكل استقلالية ونزاهة"، كما تطرقت هذه المادة إلى أنماستقدم شركة أو هيئة محافظين اثنين(02) للحسابات أو أكثر، فإن هؤلاء يجب أن لا يكونوا تابعين لنفس السلطة، وألا تربطهم أية مصلحة، وألا يكونوا منتسبين إلى نفس شركة مراجع الحسابات.

وتحقيقا لممارسة مهنة بكل استقلالية فكرية وأخلاقية، فقد أوضح القانون 10-01 النشاطات التي يجب على مراجع الحسابات عدم ممارستها، كما أورد المشرع الجزائر حالات التنافي والموانع التي من شأنها أن تعزز من استقلالية وحيادة المراجع، من خلال المادة 66 من القانون، 10-01 والتي نصت على ضرورة التقيد بالحالات المنصوص في المادة 715 مكرر 6 من القانون التجاري، الأقرباء والأصهار لغاية الدرجة الرابعة، بما في ذلك القائمين بالإدارة وأعضاء مجلس المديرين ومجلس مراقبة الشركة.

كما تطرقت نفس المادة من قانون 10-01 على بعض الحالات التي لم يسبق إلى قانون التجاري التطرق لها من قبل، وهي أنه لا يمكن تعيين الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين الذين تحصلوا على أجور أو أتعاب أو امتيازات أخرى، لاسيما في شكل قروض

25

²⁶ زينب عون ، الجانب العلمي لمراجعة الحسابات في ظل قانون المراجعة في الجزائر (القانون 10-01)، مذكرة ماستر منشورة ، جامعة الشهيد حمة لخضر بالوادي ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، 2014-2015 ص 29.

الفصل الأول : الأدبيات النظرية والتطبيقية لإستقلالية المراجع الخارجي

وتسبيقات أو ضمانات من الشركة أو الهيئة خلال الثلاث السنوات الأخيرة كمراجع حسابات لدى نفس الشركة أو الهيئة، كما يمنع مراجع الحسابات من القيام مهنيًا بمراقبة حسابات الشركة التي يمتلك فيها مساهمات بصفة مباشرة أو غير مباشرة، أو القيام بأعمال تسيير سواء بصفة مباشرة أو بالمساهمة أو بالإنابة عن المسيرين، أو قبول ولو بصفة مؤقتة مهام المراقبة القبلية على أعمال التسيير أو قبول مهام التنظيم في محاسبة الشركة أو الهيئة المراقبة أو الإشراف عليها، ممارسة وظيفة مستشار جبائي أو خبير قضائي لدى شركة أو هيئة يراقب حساباتها، شغل منصب مأجور في الشركة أو الهيئة التي راقبها بعد أقل من ثلاث (03) سنوات من انتهاء عهده.

وإضافة إلى ما سبق ذكره فعلى المراجع إذا أراد أن يمارس نشاطًا منافيا بصفة مؤقتة، يتعين عليه طلب إغفاله من الجدول لدى لجنة الاعتماد في أجل أقصاه شهر (1) واحد من تاريخ بداية نشاطه، وتمنح لجنة الاعتماد الموافقة إذا كانت المهمة الجديدة للمهني لا تمس بطبيعتها بالمصالح الأخلاقية للمهنة.

الفرع الثاني: أخلاقيات مهنة المراجعة في الجزائر.

تعد النزاهة من أهم الصفات التي يجب أن يتحلى بها المراجعين الخارجيين، إذ تعد نقطة الارتكاز الأساسية التي يعتمد عليها العميل في إضافة المنفعة له، فالعملاء يعتمدون على المراجعين في تقديم الخدمات لهم وبدرجة عالية من الدقة والمعايير الأخلاقية، والتي تتحقق من خلال استقلالية المراجع الخارجي وسلوكه المهني والأخلاقي السوي، وعندما شهد العالم في الآونة الأخيرة عدة أزمات مالية نتيجة لانحياز كبرى الشركات، وتورط كبرى مكاتب التدقيق في هذه القضايا، كثر الحديث عن "الأخلاقيات"، و الجزائر بدورها وضعت تشريعات تنظم المهنة وأخرى تحدد الأخلاقيات الخاصة بها.²⁷

أولاً: واجبات وحقوق المهني المراجع.

1- واجبات المهني في علاقته مع (زبائنه - زملائه - الإدارة)

لقد لخص " المرسوم التنفيذي رقم 96-136 المؤرخ في 27 ذي القعدة 1416 الموافق لـ 15 أبريل سنة 1996 " جملة من المهام التي كلف بها المهني في مواده (من المادة 02 الى المادة 21) التي نلخصها في²⁸.

لقد نصت المواد (المادة 02 الى المادة 13) جملة من الواجبات التي يجب ان يتحلى بها المهني مع زبائنه ك ان يتحلى بدرجة بدرجة عالية من الرضاء وتجنب كل تصرف من شأنه المساس بكرامة المؤسسة مع مراعاة مبدأ الحياد والالاخلاص والشرعية المطلوبة بالإضافة الى تحمل واجبات ومسؤوليات دراسة الحلول الأكثر ملائمة واقترانها حسب طبيعة المهنة المستندة، ف اختلاف الواجبات التي تحدد طبيعة الأعمال للخبير المحاسب أو المحاسب المعتمد تحدد عن طريق اتفاقية أو رسالة تكليف بمهمة.

²⁷ مبادئ طموحنا، معايير وآداب وسلوك مهنة التدقيق ، 29-04-2018 ، <https://www.tomohna.net/vb/tomohna13129/> ، 06:00 .

²⁸ - المرسوم التنفيذي رقم / 96 136 المؤرخ في / 15 أبريل 1996 المتضمن قانون أخلاقيات مهنة الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، ص 05 .

الفصل الأول : الأدبيات النظرية والتطبيقية لإستقلالية المراجع الخارجي

أما المواد (من المادة 14 – المادة 17) لخصت جملة من الواجبات التي كلف بها المهني في علاقته بالنقابة التي وجب عليه أن يعلم مجلس النقابة الوطنية في أجل شهر واحد برسالة موصى عليها مع وصل إستلام بأي حدث هام طرأ على حياته المهنية والتي أيضا وجب على خبير المحاسبة أو المحاسب المعتمد الموقع على إتفاقية لإستئناف التكفل بالزبون أن يعلم النقابة بذلك في 30 يوما من تاريخ التوقيع ، أما المواد من (المادة 18 الى المادة 21) حددت واجبات المهني في علاقته مع زملائه ، منها قبول المهنة إلا بشروط للعضو في النقابة الذ يطلب منه الزبون أو الموكل أن يحل مكانه ، فالتصرف بين الزملاء دليل عن روح الزمالة والتضامن و يجب على أعضاء النقابة إذا ظهر خلاف مهني بينهم أن يحاولوا حله فيما بينهم بالتراضي أو يعرضوه على رئيس مجلس النقابة أو يخطروا غرفة المصالحة والانضباط والتحكيم.

2- حقوق المهني في أداء مهنته (حق التعاون – حق الأتعاب)

من المرسوم التنفيذي المرسوم التنفيذي رقم 96-136 المؤرخ في 27 ذي القعدة 1416 الموافق لـ 15 أبريل سنة 1996 الذي شمل الحق في التعاون (المادة 26 والمادة 27) بأنه يحق لعضو النقابة أن يطلب من زبونه أو موكله أن يتعاون معه قصد القيام بمهمته ، كما يحق على المهني الذي يلاحظ تجاهل واجبات التعاون أو قصورا يعرقلان مهمته أن يبلغ بذلك مسيري المؤسسة كتابيا و يطلب منهم تدارك ذلك . أما فيما يخص حق الحصول على الأتعاب (المادة 28 الى المادة 34) فإن أعضاء النقابة مقابل أداء مهمتهم يتقاضون أتعابهم ولا يمكن أن يدفع مقابل الأتعاب في شكل منافع عينية أو مسترجعات أو عملات أو مساهمات، سواء بصفة مباشرة أو غير مباشرة ، كما أنه لا يمكن أن يرر عدم كفاية مقابل الأتعاب بالمقارنة مع المهمة المقبولة بأي صفة كانت . فيأهل الجهاز القانوني بتحديد أتعاب محافظ الحسابات بالاتفاق معه في بداية توكيله أما في حالة حدوث نزاع حول مبلغ مقابل الأتعاب المستحقة لأعضاء النقابة أو كفيات دفعه يجوز أن يطلب أطراف النزاع بناءً على تفاه مشترك بينهم تحكيم مجلس النقابة، وفي حالة عدم حصول مصالحة ودية بينهم يمكنهم رفع دعوى لدى الهيئات القضائية.

3- أهمية الالتزامات الأخلاقية لمهنة المراجعة .

يمكن أن تنحصر أهمية الالتزامات الأخلاقية بالنواحي التالية :

- ✓ تمكين مهنة المراجعة في اعطائها قيمة اجتماعية خصوصاً في حالة وجود التزامات أخلاقية لدى المهنيين؛
- ✓ الإخلاص في أداء الواجب الملقى على عاتق المراجعين المهنيين بما يزيد من المستخدمين ؛
- ✓ تعزيز الثقة في أداء المراجعين المهنيين في حالة تقديمهم للخدمات في إطار المسؤولية الأخلاقية والمسائلة العامة؛
- ✓ إمكانية تحديد مسؤولية المراجع المهني في تلبية احتياجات الزبون وصاحب العمل وتفعيل المصلحة العامة على المصلحة الشخصية؛

الفصل الأول : الأدبيات النظرية والتطبيقية لإستقلالية المراجع الخارجي

✓ أمانة المراجعين المهنيين وتحديد مسؤوليتهم تجاه مهنة الرابطة.

ثانيا: الآثار الناجمة عن عدم الالتزام بالسلوك الاخلاقي في المؤسسات الجزائرية:

ادت الفضائح المالية في الجزائر الى فقدان الخزينة اموال طائلة منذ 1995 بموالي 2.8 مليار و من اهم هذه الفضائح اختلاس ما يقارب 30 مليار من بنك الجزائر و كذا فضيحة بنك الخليفة بما يقارب 87 مليار و غيرها من الفضائح (فضيحة سونطراك 1 و 2 ، بنك الفلاحة والتنمية الريفية 405 مليار دولا خسائر) التي كانت سببا في الخسائر المالية الهائلة وكل هذا بسبب عدم اعطاء الاهمية البالغة للعنصر الاخلاقي داخل هذه البنوك و حتى المؤسسات وفي ظل هذا قامت الجزائر بمجموعة من الاصلاحات و التي شملت في مرحلتها الاولى القطاع المصرفي هذا ضمن قانون 08-11 وهي استحداث وظيفة جديدة وهي وظيفة الامتثال و هذا تجسيد الاخلاقيات على مستوى هذا القطاع الحساس و ذلك من خلال تتبع مدى امتثال الموظفين و كذا المسؤولين للقوانين المعمول بها كما الزمت كل مصرف على انشاء ميثاق اخلاقي خاص بها و ليزال الاصلاح مستمر على امل ان يشمل المؤسسات الاخرى مثلما شمل هذا القطاع الحساس ويرتبط الاهتمام بالاخلاقيات بالحوكمة او الحكم الراشد لانه يعتبر بمثابة الارضية اللازمة لتجسيد الجانب الاخلاقي حيث يقاس هذا الاخير من خلاله و هذا ما سوف نشير اليه من خلال الجدول الاتي:²⁹

الجدول (1-2) : يوضح ادارة الحوكمة في الجزائر

السنة	1996	1998	2000	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013
التعبير و المساواة	1.27-	1.38	1.21	1.12	1.14	0.82	0.76	0.92	1.00	0.99	1.06	1.03	1.00	0.90	0.89
الاستقرار السياسي	1.86-	1.96	1.50	1.70	1.78	1.37	0.93	1.12	1.13	1.09	1.22	1.26	1.36	1.32	1.17
فعالية الحكومة	0.95-	0.81	0.96	0.61	0.16	0.52	0.44	0.52	0.60	0.61	0.58	0.48	0.58	0.55	0.60
جودة تنظيمية	0.77-	0.72	0.69	0.59	0.55	0.54	0.43	0.58	0.62	0.79	1.07	1.17	1.19	1.29	1.19
سيادة القانون	1.19-	1.18	1.17	0.59	0.54	0.55	0.70	0.64	0.71	0.71	0.76	0.75	0.79	0.77	0.68
الفساد	0.48-	0.97	0.95	0.94	0.67	0.63	0.42	0.49	0.52	0.56	0.55	0.49	0.51	0.49	0.48

نقلا عن : آمال مهاوة ، محاولة لتقييم شرعية الاصلاح المحاسبي بالدول النامية على ضوء الانتقادات الموجهة لشرعية المعايير الدولية للتقارير المالية ، أطروحة دكتوراه ، قاصدي مرباح ورقلة ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير 2015 ص 72.

من خلال الجدول السابق نجد ان نظام الحوكمة في الجزائر و الذي يعتمد او يعكس السلوك الاخلاقي القائم في المؤسسات بناءا على المؤشرات التي توضح لنا ادارة الحكم انه قبل 2009 اي قبل صدور ميثاق الحوكمة يمتاز بنوع من الضعف و تفشي ظاهرة

²⁹ بمينة القايد وآخرون، مرجع سبق ذكره ص 731

الفصل الأول : الأدبيات النظرية والتطبيقية لإستقلالية المراجع الخارجي

الفساد و قلة المساءلة و عدم جودة في التنظيم و لكن بعد 2009 نلاحظ ان نظام الحكم بدأ في تحسن الى غاية 2013 ولتزال الجهود قائمة من اجل ترسيخ الاخلاقيات في المؤسسات .³⁰

³⁰ نفس المرجع.

الفصل الأول : الأدبيات النظرية والتطبيقية لإستقلالية المراجع الخارجي

المبحث الثاني : الدراسات السابقة

المطلب الأول : الخلفية التاريخية للدراسات السابقة

لقد تناولت الدراسات السابقة استقلالية المراجع الخارجي من عدة جوانب ذات صلة وتأثير مباشر بالموضوع، الذي سنحاول من خلالها عرض هذه الدراسات من شقين، من حيث دعائم الاستقلالية التي جاءت بها هذه الدراسات ومن حيث عوامل التأثير فيها.

الفرع الأول: دعائم إستقلالية المراجع الخارجي

أولاً: استقلالية المراجع الخارجي. جاءت دراسة (Hasen Mohamed A . Albeksh 2017³¹) الى معرفة العوامل المؤثرة على استقلالية المدقق الخارجي والتي تعتبر من العوامل الرئيسية التي لها تأثير كبير على مهنة التدقيق ومن أجل مساعدته على تجنب الآثار السلبية لهذه العوامل على الاستقلال، تم تسليط الضوء على أدبيات استقلالية المراجع الخارجي في مهنة التدقيق وقد استخدم كل من النهج التاريخي، والنهج الاستقرائي والنهج الوصفي لتحديد تأثير العوامل على استقلالية المراجع الخارجي. وقد توصلت الدراسة إلى عدد من النتائج أهمها أن معايير التدقيق والسلوك المهني هي أكثر العوامل تأثيراً على استقلالية المدقق، وأن النزاهة والصدق من الصفات التي يجب أن تتوفر في المراجع المستقل. أما دراسة (Omri Mohamed Ali1,2015³²) فقد هدفت الى استكشاف تصورات المحللين الماليين التونسيين بشأن العوامل التي تؤثر على استقلالية المدققين. بإستخدام إستبانة وزعت على مجتمع الدراسة، وخلصت الى نتائج أن عوامل التهديد الرئيسية تتعلق بتقديم خدمات غير مراجعة الحسابات من قبل مراجع الحسابات ووجود علاقات شخصية ومالية، و عامل التحسين الرئيسي هو السمعة الإيجابية. (MUTHUI, Titus; Dr. Willy MUTURI & John KABIRU 2014³³) جاءت بتحديد العوامل التي تؤثر على استقلالية المدققين الخارجيين و إلى تحليل كيفية تأثير الخدمات غير التدقيقية، وحياسة التدقيق وذلك تأثير رسوم المراجعة على استقلالية المدققين. وكانت الفئة المستهدفة من الدراسة هي شركات المراجعة متوسطة المستوى، بإستخدام استبانة ومقابلات شخصية، حيث توصل الى نتائج أهمها: أن حياسة شركة مراجعة الحسابات تؤثر على استقلالية شركة التدقيق - و ان طول فترة

³¹ Hasen Mohamed . A . Albeksh, **Factors Affecting the Independence of the External Auditor within the Auditing Profession**, *International Journal of Management and Commerce Innovations* Vol. 4, Issue 2, 2017 pp: (680-689),

³² Omri Mohamed Ali1, Akrimi Nesrine, **Factors Affecting Auditor Independence in Tunisia: The Perceptions of Financial Analysts**, *Journal of Finance and Accounting Science* PG-Science Publishing Group. 3(3), 2015, pp42-49.

³³ MUTHUI, Titus; Dr. Willy MUTURI2 & John KABIRU, **FACTORS AFFECTING EXTERNAL AUDITORS' INDEPENDENCE IN DISCHARGING THEIR RESPONSIBILITIES: A SURVEY OF MEDIUM LEVEL AUDITING FIRMS IN NAIROBI**, *International Journal of Business & Law Research* 2(4) 2014, pp22-35.

الفصل الأول : الأدبيات النظرية والتطبيقية لإستقلالية المراجع الخارجي

الإرتباط ليست بالتأثير السلبي على استقلالية المدقق لأنه كلما طالت مدة عمله مع الشركة محل التدقيق كلما تعلم من موظفيها وأعمالها وقيمها الجوهرية. أما دراسة (أحمد مُجد عنم الرشدي 2012³⁴) هدفت الى التعرف على شروط استقلالية مدققي الحسابات الخارجيين بإتباع الاسلوب الوصفي التحليلي، من خلال توزيع استبانة على افراد عينة الدراسة " المدققين الخارجيين - المستثمرين الحاليين والمحتملين - المحللين الماليين - جهات الرقابة والاشراف " حيث كانت نتائجه: لا تتوفر شروط الاستقلالية لمدققي الحسابات الخارجيين في دولة الكويت والفئات المشمولة بالدراسة - توجد معوقات لتوفير شروط الاستقلالية في دولة الكويت .لأسباب منها: طريقة تعيين و عزل المدقق التي ظلت خاضعة، أتعاب المدققين، معايير الاستقلالية المهدف منه غير محقق.

أما دراسة (مُجد أسامة / ابراهيم أبو القمصان 2007³⁵) وضحت العوامل المؤثرة على استقلالية وحياد المراجع الخارجي من خلال استطلاع لرأي مجتمع الدراسة وتحليل تلك العوامل المكونة له. وكانت نتائجه كالآتي: تقديم الخدمات الاستشارية - المنافسة بين مكاتب التدقيق لاجتذاب العملاء - بقاء المدقق لفترة طويلة في المؤسسة محل التدقيق - اعتماد المدقق على عميل واحد ، كلها عوامل تحدّد استقلال المراجع الخارجي.

ثانيا: جودة مهنة المراجعة. أوضحت دراسة (شابي هنية 2016³⁶) دور مراقبي الحسابات في الارتقاء بجودة المراجعة الخارجية، قامت بتصميم استبانة باستعمال المنهج الوصفي والتحليلي في الدراسة النظرية، و المنهج القياسي في الدراسة التطبيقية، تم توزيع الاستبانة على مجتمع الدراسة وتوصلت الى نتائج أهمها: الإلتقان في العمل، حجم وسمعة مكتب المراجعة، الاستقلال والحياد للمراجعين الخارجيين، من محددات جودة المهنة التي تحقق استقلالية المراجع الخارجي. أما دراسة (أمير جمال القيق 2012³⁷) فقد تناولت مفهوم رقابة جودة أعمال التدقيق وضوابطها وأهميتها، من خلال تصميم استبانة وتوزيعها على مجتمع الدراسة، فتوصل الى نتائج منها: التنظيم المهني غير كافي لتحقيق رقابة الجودة، تطوير متطلبات المهنيين لتحقيق فعالية في الأداء، كذلك ضوابط تقديم الخدمات الاستشارية و ضوابط قبول العملاء والمحافظة على استمرارية العلاقة المهنية أهمها ما يتعلق بطول فترة ارتباط مكتب التدقيق بعملائه . كلها لها تأثير مباشر على جودة الخدمة وعلى استقلالية المراجع الخارجي. أما دراسة (عبد الرحمن علي التويجري وحسين مُجد النافعي 2008³⁸) هدفت إلى معرفة آراء المراجعين حول العوامل ذات التأثير المحتمل على جودة المراجعة المؤدات بواسطة مكاتب المحاسبة القانونية، حيث تطرق الباحث إلى أكثر العوامل المؤثرة في جودة المراجعة منها (الموضوعية -الاستقلالية) قرار التفضيل بين

³⁴ أحمد مُجد غنيم الراشدي ، مدى توافر شروط الاستقلالية لمدققي الحسابات الخارجيين في دولة الكويت، مذكرة ماجستير منشورة ، جامعة الشرق الأوسط ، الكويت ، قسم

المحاسبة- كلية الأعمال ، 2011-2012؛

³⁵ مُجد أسامة / ابراهيم أبو القمصان، مرجع سبق ذكره.

³⁶ شابي هنية، العوامل المؤثرة في جودة مهنة محافضي الحسابات في الجزائر، مذكرة ماستر منشورة، جامعة مُجد خيضر-بسكرة، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، قسم علوم التسيير ، 2015-2016.

³⁷ أمير جمال القيق، مدى تطبيق رقابة الجودة في مكاتب تدقيق الحسابات في قطاع غزة، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل -منشورة، كلية التجارة، قسم المحاسبة والتمويل، 2012.

³⁸ عبدالرحمن علي التويجري وحسين مُجد النافعي، جودة خدمة المراجعة، مجلة جامعة الملك عبدالعزيز: الاقتصاد والإدارة، م 22، العدد 01، 2008، ص ص 219-255.

الفصل الأول : الأدبيات النظرية والتطبيقية لإستقلالية المراجع الخارجي

مكاتب المراجعة وهي (التعامل السابق بين مكاتب المراجعة - العميل - أتعاب المراجعة - سمعة و شهرة مكتب المحاسبة) من خلال استبانة تم توزيعها على مجتمع الدراسة، فكانت أكثر العوامل المؤثرة هي : استقلالية مكتب المراجعة- سرية المعلومة - الكفاءة ، وأكثر العوامل تأثيراً على قرار العميل هي : الأتعاب - السمعة - العلاقات الشخصية.

ثالثاً: لجنة مراجعة الحسابات. جاءت دراسة (Srivastav, Naveen & Singh, J.P 2013³⁹) الى توضيح الامر الهام الذي تلعبه لجان التدقيق في تعزيز التقارير المالية، وهي في نفس الوقت تكمل دور مراجعي الحسابات في مصداقية ودقة التقارير المالية، وان كل من المراجعة الخارجية ولجان المراجعة لها عوامل هامة في تحديد استقلالية المراجع الخارجي من خلال أطر حوكمة الشركات، فلجان المراجعة هي الرقيب لوظيفة مراجعة الحسابات، فنجد توافق في الآراء الى حد ما بشأن مسؤولية لجان مراجعة الحسابات في حالة عدم قدرة مراجعة الحسابات على تعزيز استقلاليتها. أما دراسة (Zulkarnain Bin Muhamad Sori, PhD, Shamsheer Mohamad, PhD and Ms Siti Shaharatulfazzah Mohd Saad 2007⁴⁰) هدفت الى معرفة فيما اذا كانت لجنة مراجعة الحسابات لها إسهام في دعم استقلال المراجع الخارجي، حيث أشارت نتائج هذه الدراسة إلى ان استقلال مراجعي الحسابات مرتبطة إيجاباً بلجنة مراجعة الحسابات، هذا من التقارير السنوية لمراجعة الحسابات، وهذه النتائج متسقة مع قانون ادارة الشركة الذي يهدف الى تحسين نوعية الابلاغ المالي وزيادة الثقة في المعلومات المقدمة في التقارير المالية ، حيث اعتمد الباحث في جمع المعلومات على استبانة وزعت على مجتمع الدراسة.

الفرع الثاني: عوامل التأثير على استقلالية المراجع الخارجي.

أولاً: الخصائص الشخصية. بعدد من النتائج منها دراسة (بن عيسى عبد الرحمان 2016⁴¹) التي تناولت أثر الالتزام بالمعايير الدولية للمراجعة الخارجية على محددات الجودة المتعلقة بالعنصر البشري المتمثلة في عنصري الكفاءة والاستقلالية وارتباطهما وأثرهما على جودة المراجعة . حيث كانت دراسة بحثية توصل من خلالها على عدة نتائج منها : المعايير الدولية الخارجية لا يمكن تحديد ها على المستوى المحلي - لا يوجد التزام صارم بمستوى المعايير المهنية الخارجية. أما دراسة (James Di Gabriele 2013⁴²)

³⁹ Srivastav, Naveen & Singh, J.P.. **Audit Committee: Does it Signify as an Independent Watchdog Over and Above External Auditors.** SSRN Electronic Journal. 10.2139/ssrn.2235126.2013

⁴⁰ Muhamad Sori, Zulkarnain & Mohamad, Shamsheer & Shaharatulfazzah Mohd Saad, Siti, **Audit Committee Support and Auditor Independence.** Corporate Finance: Governance, Corporate Control & Organization eJournal. 10.2139/ssrn.1031075, 2007.

⁴¹ بن عيسى عبد الرحمان، تحليل أثر الخصائص الشخصية لمراجع الحسابات على جودة عملية المراجعة، مجلة الأبحاث الاقتصادية، جامعة البليدة 2- العدد 14 (جوان 2016).

⁴² James Di Gabriele and Marianne Ojo, **Objectivity and independence: the dual roles of external auditors and forensic accountants**, MPRA (Munich Personal RePEc Archive) Paper No. 44954, posted 11 March 2013, pp01-28.

الفصل الأول : الأدبيات النظرية والتطبيقية لإستقلالية المراجع الخارجي

and Marianne Ojo) هدفت الى معرفة قدرات المراجع الخارجي المزدوجة، حيث أشار الباحثان الى ابراز أسباب العودة لتقنيات مراجعة الحسابات التقليدية فضلا عن تقنيات الحديثة، كما وجه الانتباه إلى الضمانات التي تتطلب النظر الى سمات الاستقلالية والموضوعية حتى لا يتعرض المراجع الى مخاطر، وأعطيا الأولوية القصوى الى القيم والأخلاق فهي تعتبر من الادوار المناسبة. كانت النتائج الذي توصلوا إليها: هناك فرص بموجب التعاون بين مراجعي الحسابات الخارجية والداخلية اعتمادا على المهارات التي اكتسبها الخارجي بفضل ممارسته المهنية، الادوار المزدوجة يجب ان تمارس بصفة روتينية لتحقيق عنصر الإستقلالية.

دراسة (**أشرف محمد ابراهيم 2011⁴³**) وضحت مسؤولية المراجعين الخارجيين عن وقوع الازمة المالية الحالية ، من خلال مؤشرات مالية دالة عن مسؤوليتهم وعدم استقلالهم في أداء مهامهم، حيث استعمل الباحث المنهج الاستقرائي والاستنباطي للقيام بالدراسة النظرية وصمم استبانة للقيام بالدراسة التطبيقية توصل الى نتائج منها: عدم بدل العناية المهنية اللازمة، معرفة مواطن الخلل وعدم الاشارة إليها، تدني المستوى الأخلاقي لبعض المراجعين. تدل على ان العنصر الأخلاقي غائب لتنتج عنه عدم التمتع بالإستقلالية.

ثانيا: العوامل الفرعية المؤثرة على استقلال المراجع. جاءت دراسة (**صالح حامد علي 2014⁴⁴**) الى معرفة أثر انعكاسات الخدمات الاستشارية على حياد واستقلال المراجع الخارجي مع تبيان العلاقة بين ضوابط رقابية على أتعاب الخدمات الاستشارية، حيث توصل الى نتائج مفادها: اداء المراجع الخارجي للخدمات الاستشارية يؤثر على استقلاليتة، وجود ضوابط رقابية على اتعاب الخدمات الاستشارية يؤثر على حياد واستقلال المراجع الخارجي. باعتماد الباحث عل منهجين هما : الاستقرائي والاستنباطي. هدفت دراسة (**نسرين محمد منصور 2013⁴⁵**) الى التعرف على مدى تأثير معدل دوران مراجع الحسابات الخارجي على مبدأ الاستقلالية، باستخدام المنهج الوصفي التحليلي من خلال استبانة وزعت على عينة الدراسة وتوصلت الى: إشراف لجنة المراجعة على مناقشة المراجع الخارجي المشاكل التي صادفته أثناء عملية التدقيق من أهم العوامل المحددة لدور للجنة، تغيير المراجع كل فترة تجنباً لممارسة الضغوط عليه من قبل الادارة بتجديدها بعدد سنوات مناسبة .دراسة (**مها رزق نجم 2012⁴⁶**) هدفت الى تحديد العوامل المؤثرة في تحديد أتعاب مدققي الحسابات من وجهة نظر مدققي الحسابات وأثرها على استقلالهم، بإتباع المنهج الوصفي التحليلي وبتصميم استبانة وزعت على مجتمع الدراسة، فتوصلتالى نتائج منها: الوقت اللازم لتخطيط وتنفيذ العملية وحجم المؤسسة، سمعة وشهرة المكتب أهم عامل إيجابي لتحديد الأتعاب، خبرة المكتب واتصافه بالنزاهة لما لها تأثير إيجابي، كفاءة ومتانة نظام الرقابة الداخلية للمنشأة. كلها من شأنها تعزيز استقلالية المراجع الخارجي. أما دراسة (**هشام حسن حسين 2008⁴⁷**) وضحت أهم العوامل التي تؤثر على تغيير

⁴³ أشرف محمد ابراهيم منصور، مسؤولية المراجعين الخارجيين عن الأزمة المالية العالمية الحالية، مجلة البحوث المحاسبية، الجمعية السعودية للمحاسبة- السعودية المجلد 10- العدد 01، 2011.

⁴⁴

⁴⁵ نسرين محمد منصور، مدى تأثير معدل دوران مراجع الحسابات الخارجي على مبدأ الإستقلالية، رسالة ماجستير منشورة، الجامعة الاسلامية غزة، كلية التجارة قسم المحاسبة والتمويل، 2013.

⁴⁶ مها رزق نجم، العوامل المؤثرة في تحديد أتعاب مدققي الحسابات الخارجيين في قطاع غزة، رسالة ماجستير منشورة، الجامعة الاسلامية غزة، كلية التجارة قسم المحاسبة والتمويل، 2012.

⁴⁷ هشام حسن حسين، تحليل العوامل المؤثرة في تغيير مدقق الحسابات الخارجي في الشركات المساهمة العراقية، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، العدد 16، 2008.

الفصل الأول : الأدبيات النظرية والتطبيقية لإستقلالية المراجع الخارجي

مدققي الحسابات الخارجيين في ش م ع ، فكانت هناك عوامل خاصة بالشركات المساهمة وعوامل تتعلق بمعايير التدقيق وقواعد السلوك المهني، وهناك عوامل متعلقة بعملية التدقيق ، من خلال استبانة وزعت على عينة الدراسة وخلصت إلى: هناك اتفاق بين فئتي المدققين الخارجيين والادارة المالية للشركات المساهمة على العوامل السابقة التي لها تأثير في تغيير مدققي الحسابات الخارجيين لما لها من اثر على استقلاله.

المطلب الثاني: التعليق على الدراسات السابقة.

أولاً: نتائج الدراسات السابقة.

لقد تناولت الدراسات السابقة في مجملها العوامل المؤثرة على استقلالية المراجع الخارجي من عدة جوانب ،وتوصلت الى عدة نتائج مختلفة من شأنها تدعيم استقلالية المراجع الخارجي ،فم نتائجهما:

من خلال التقسيم التي تم تقديمه في الدراسات السابقة يمكننا عرض النتائج اسنادا لها بمايلي:

لقد أجمعت معظم الدراسات السابقة التي تناولت العوامل المؤثرة على استقلالية المراجع الخارجي بـ " صفة مباشرة " ان كل معايير المراجعة والنزاهة والموضوعية كذلك تقديم الخدمات الاستشارية و وجود علاقات شخصية بالإضافة الى سمعة مكتب المراجعة وطول فترة ارتباط المراجع بالمؤسسة محل المراجعة مع طريقة تعيينه وعزله ، من العوامل المباشرة المؤثرة على استقلاليته . أما فيما يخص " جودة عملية المراجع " فإن اتقان العمل وحجم وسمعة مكتب المراجعة ، والتنظيم المهني الغير الكافي ، بالإضافة الى تحلي المراجع بالموضوعية ،هي من عوامل جودة المراجعة التي لها تأثير على استقلالية المراجع أما بالرجوع الى " لجنة المراجعة " فإننا نجد ان لجان المراجعة لها الدور المهم في تحديد استقلالية المراجع من خلال أطر الحوكمة ، فإستقلالية المراجع مرتبطة ايجابا بلجنة المراجعة . أيضا " العوامل الشخصية " فإن تدني المستوى الأخلاقي لبعض المراجعين ، ونقص القيم والأخلاق من المؤثرات الرئيسية على استقلالية المراجع ، فضوابط الرقابة والنزاهة والكفاءة من شأنها أيضا التأثير .

ثانيا: ما يميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة.

من حيث الإطار الزمني: فقد كان كل الدراسات السابقة محصورة بين سنة 2007 إلى غاية 2017 ، أما دراستنا الحالية فهي في سنة 2018.

من حيث الإطار المكاني: فقد تم عرض الدراسات السابقة المكونة من المقالات والمجلات العلمية باللغتين العربية والأجنبية، كذلك مذكرات الماجيستر ورسائل الدكتوراه، من حيث تنوعها اللغوي والمكاني. أما دراستنا فكانت في الجزائر بالتركيز على ولايتي غرداية وورقلة

الفصل الأول : الأدبيات النظرية والتطبيقية لإستقلالية المراجع الخارجي

من حيث النتائج المتوصل إليها: من الملاحظ ان الدراسات السابقة قد ركزت على جانب واحد وهو المراجع الخارجي في حد ذاته وكأنه هو الوحيد العامل الرئيسي في تحديد استقلاليته ، أي ان لم تتحقق الاستقلالية فالسبب يعود الى المراجع ويتهم بشكل مباشر، وهذا ما يظهر عند حدوث أية أزمة مالية أو فضيحة لكبريات الشركات. لكن هذا غير كفيل وغير مجدي اذا تم النظر الى استقلالية المراجع الخارجي من زاوية ضيقة، فيجب علينا الخروج من محيط عمل المراجع لأن اغلب الدراسات السابقة قد تناولت هذا الجانب، بالاضافة الى ذلك يجب طرح السؤال التالي: لماذا منذ ظهور المراجعة كمنه لم تحل مشكلة استقلالية المراجع الخارجي؟ وهذا ما تم إثباته من طرف الدراسات السابقة بجهود المنظمات والهيئات الدولية على مر السنين لتعزيز مفهوم الاستقلالية.

ان ما يميز دراستنا عن الدراسات السابقة هو تناولها الجانب الدولي لأعمال مكاتب التدقيق والاستشارة القانونية (Big4) بمقدرة هذه المكاتب على خلق قواعد وإجراءات لمصلحة نموذج أعمال الشركات (ش . عابرة للقارات) لتعظيم أرباحها على حساب الدولة الجبائية ، التي جعلت من المهنة موجهة لخدمة مصالح هذا النموذج ، فأصبحت المراجعة الخارجية مجرد إلزام قانوني فقط . وأيضا قد سلطنا الضوء على الجانب الأخلاقي الممارس من قبل كبرى المؤسسات الوطنية والشركات العالمية اللذان تمارسها بطرق (قانونية غير أخلاقية)، مما لا يترك أية أثر على مصداقية لتقارير المراجع الخارجي ليؤثر مباشرة على استقلالية، والهدف من هذه الممارسات اللاأخلاقية هو تحقيق معادلة الأمثلية الجبائية بـ تعظيم أرباحها وتدنية الضرائب الى الصفر والإستفادة من الإمتيازات الجبائية بأكبر قدر ممكن.

الفصل الأول : الأدبيات النظرية والتطبيقية لإستقلالية المراجع الخارجي

خلاصة الفصل.

من خلال مجاء في الفصل الأول لهذا البحث، يتبين لنا ان المراجعة الخارجية يؤديها مراجع مؤهل ومستقل استقلالاً ذهنياً وظاهرياً، فالهدف من الاستقلالية هو الوصول الى مصداقية المعلومات المقدمة في القوائم المالية، كما انها تدعم درجة الثقة لدى المستخدمين لهذه المعلومات والقوائم المالية، إلا ان كثرة الفضائح وإفلاس العديد من الشركات خلال العقدين الماضيين، أوجب إعادة النظر في مفهوم استقلالية المراجع الخارجي الذي كان يكثر فيه النقاش مع ظهور كل فضيحة مالية بمشاركة مكاتب التدقيق والاستشارة القانونية (Big4) وجعل من مهنة المراجعة والتدقيق وكذلك الاستشارة القانونية ، مهنة موجهة لخدمة مصالح الشركات المتعددة الجنسيات.

فالجزائر كغيرها من الدول فقد عمدت إلى إصدار معايير التدقيق الجزائرية المكونة من 12 معياراً حتى نهاية 2017 تهدف الى ضبط مهنة المراجعة الخارجية من حيث أداء مهمة المراجعة ، وكذلك بإصدار القانون 10-01 الصادر في 29 جوان 2010 الذي يتعلق بمهنة الخبير المحاسب و محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد ، الذي خصص فصلاً كاملاً لموانع ممارسة المهنة التي من شأنها ان تعزز من استقلالية المراجع الخارجي في الجزائر.

الفصل الثاني

الدراسة التطبيقية للعوامل المؤثرة على استقلالية
المراجع الخارجي في بيئة الأعمال الجزائرية

الفصل الثاني: الدراسة التطبيقية للعوامل المؤثرة على إستقلالية المراجع الخارجي في البيئة الجزائرية

تمهيد

بعد استعراض الجانب النظري للعوامل المؤثرة على استقلالية المراجع الخارجي في بيئة الأعمال الدولية والجزائرية ، من خلال تقديم الاطار المفاهيمي لاستقلالية المراجع الخارجي تم دراسة كل من عوامل وتهديدات استقلالية المراجع الخارجي، وإستعراض معايير التدقيق الجزائرية و القانون 10-01 بما كان لهما من أثر على استقلالية المراجع الخارجي.

وتكملة لهذا الموضوع سنتطرق في هذا الفصل إلى اسقاط المفاهيم النظرية على واقع البيئة الجزائرية، من خلال محاولة تشخيص هذه البيئة من عدة جوانب التي لها علاقة أو تأثير على استقلالية المراجع الخارجي ، حيث قمنا بمقابلات شخصية مع مكاتب محافضي الحسابات على كل من ولايتي غرداية وورقلة.

ونظرا لما تعيشه البيئة الاقتصادية الجزائرية من تحديات ، فقد وجب علينا القيام بتشخيص البيئة الاقتصادية الحاضنة للمهنة، وأضاف الى ذلك الثقافة السائدة لمعظم المؤسسات الجزائرية المتعلقة بالتزام السرية في حساباتها معلوماتها المالية وتقاريرها المختلفة، لما له أثر سلبي على قيام المراجع الخارجي بأداء مهامه بكل أمانة و استقلالية، كذلك الثغرات الموجودة في القانون 10-01، فقد وجب علينا أيضا القيام بتحليله من خلال آراء عينة الدراسة (محافضي الحسابات و الخبراء المحاسبين)، هذا كله تم من خلال مقابلات شخصية دامت مدة (20 يوم)، فقد ركزنا في مقابلاتنا على اهم النقاط المؤثرة على استقلالية المراجع الخارجي ، وكذلك على ميثاق أخلاقيات المهنة لما له من اهمية كبيرة حول موضوعنا ، فقمنا بتحليل النتائج وعرضها كما هو مبين في هذا الفصل .

وحتى تتمكن من القيام بالدراسة التطبيقية على أحسن وجه، وبناء على ماسبق سيتم تقسيم هذا الفصل إلى مبحثين هما:

✓ المبحث الأول: خصوصية التنظيم المهني في البيئة الجزائرية؛

✓ المبحث الثاني: الدراسة الميدانية لإستقلالية المراجع الخارجي في البيئة الجزائرية.

الفصل الثاني: الدراسة التطبيقية للعوامل المؤثرة على إستقلالية المراجع الخارجي في البيئة الجزائرية

المبحث الأول : خصوصية التنظيم المهني في البيئة الجزائرية

ان الخوض في موضوع استقلالية المراجع الخارجي في بيئة الاعمال الجزائرية تحكمه عدة أبعاد، منها مهنة المراجعة الخارجية في الجزائر وكذلك البيئة الاقتصادية الجزائرية، لذلك وجب علينا تشخيص تطور المهنة قبل سنة 2010 و بعد صدور القانون 10-01 سنة 2010 والتطرق أيضا تشخيص البيئة الاقتصادية .

المطلب الأول : تشخيص تطور المهنة .

أولا: المهنة بين سنة 1991 و سنة 2010

عرفت مهنة تحولا كبيرا إبتداء من سنة 1991 فبعد 20 سنة من خضوع المهنة للمدخل القانوني، تحولت لمدخل التنظيم الذاتي من خلال ظهور المصنف الوطني للخبراء المحاسبين، محافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين ليجمع بذلك بين الأسلاك الثلاث للمهنة بناء على القانون 91-08 المؤرخ في 27 أفريل 1991 ليأخذ على عاتقه مهمة إدارة و تطوير المهنة، وقد كان ظهور هذا الملف نقطة انطلاق جديدة للمهنة في الجزائر تحت شعار استقلالية المهنة.

لقد حاول المصنف الوطني، سد الثغرات والنقائص التي عرفتها الهيئة القديمة والمتعلقة بشكل أساسي بجانب التكوين، خاصة مع الطلب المتزايد الذي عرفته السوق الجزائرية في مجال المراجعة وتقديم الاستشارات ابتداء من سنة 1992 مع تعميم فرض تعيين محافظ حسابات على عدة أشكال أخرى من المؤسسات، وهو ما دفع بالمصنف إلى التركيز على عملية التكوين، ونظرا للضغط الذي كان يعاني منه المصنف بسبب انفراده بضبط المهنة في ظل غياب وصاية السلطات العمومية والمتابعة الغير منتظمة.

أما فيما يخص الجانب المتعلق بمساهمة هذه الهيئة، في تطور المهنة فرغم الصلاحيات التي قدمت لها وانفرادها بتنظيم المهنة، إلا أنها لم ترقى إلى مستوى وضع نظام محاسبي يتماشى مع التحولات الاقتصادية التي عرفت الجزائر -التوجه نحو اقتصاد السوق-، وهي المهمة التي تكفل بها فيما بعد المجلس الوطني للمحاسبة والذي تم إنشاؤه سنة 1996 بمقتضى المرسوم التنفيذي رقم 96-318 المؤرخ في 25 سبتمبر 1996 خلفا للمجلس الأعلى لتقنيات المحاسبة، وهو ما جعل دور المصنف يقتصر على تقديم الاستشارة، مما يدل على ضعف فعالية أصحاب المهنة حيال القضايا المصيرية المتعلقة بمهنة المحاسبة مما ترك المجال واسعا أمام انفراد الإدارة بها.

بالإضافة لذلك، فقد عرفت المهنة مع نهاية سنة 2002 عدة اضطرابات أرجعها الرئيس السابق للمصنف لتسييس هذه الهيئة، وكذا إدراج الفئات الثلاث للمهنيين في هيئة واحدة، بالإضافة لذلك فقد أشار إلى أن المصنف لم يحظ بمساعدة أو دعم من قبل السلطات العمومية مقابل الجهود التي كان يبذلها، ففي تصريح له لجريدة الوطن أشار إلى أنه يجب التفريق بين الوصاية وتسيير المهنة، وأكد على الاستقلالية الكاملة للمهنيين، وقد استبعد فكرة أن تصبح المهنة مجرد جزء من الإدارة.

الفصل الثاني: الدراسة التطبيقية للعوامل المؤثرة على إستقلالية المراجع الخارجي في البيئة الجزائرية

بالإضافة للدور الضعيف الذي لعبه المصنف الوطني للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين في مجال تطوير المهنة، فقد عرف أزمة داخلية حادة أدت إلى حله بموجب القانون 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010 لتعود بذلك المهنة تحت سيطرة الهيئات الحكومية⁴⁸

ثانيا : المهنة بعد سنة 2010

أسفرت التجربة التي عاشتها الجزائر في ظل التنظيم الذاتي للمهنة تحت قيادة المصنف الوطني للخبراء المحاسبين، محافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين بين الفترة الممتدة بين 1991 - 2010 على حصيلة سلبية نوعا ما فعدا تكوين المهنيين والذي أصبحت تشوبه عدة نقائص إثر الصراعات الداخلية التي عاشتها هذه الهيئة، لم يلعب المصنف دورا فعلا على المستوى التنظيمي واكتفى بالدور الاستشاري. ولإصلاح الوضع المتردي الذي كانت عليه المهنة في ظل تولي المصنف زمام الأمور، قررت الحكومة إعادة تنظيم مهنة في الجزائر من خلال تحديث الإطار العام للمجلس الوطني للمحاسبة وإعادة تنظيم المنظمات المهنية عبر صدور القانون رقم 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010 والذي تم على إثره حل المصنف الوطني للخبراء المحاسبين، محافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين لتحل محله ثلاثة هيئات مهنية تتمتع كل منها بالشخصية المعنوية وهي المصنف الوطني للخبراء المحاسبين، الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين،

إن عدم فعالية الهيئات المهنية في تحسين الممارسات المحاسبية وقيام المحاسبة بدورها جعل من تدخل الحكومة نتيجة حتمية، فهي النتيجة الأكثر توقعا بعد الركود الذي عرفته المهنة في الجزائر، وقد كان ذلك من خلال وضع هيئات مهنية تشرف على المهنة و التي تم تحديدها بمقتضى القانون رقم 10 - 01 المؤرخ في 29 جوان 2010 في كل من المجلس الوطني للمحاسبة، المصنف الوطني للخبراء المحاسبين، الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين، لجنة تنظيم عمليات البورصة ومراقبتها. وقد كان الهدف من إدراج لجنة تنظيم عمليات البورصة ومراقبتها ضمن الهيئات المشرفة عن مهنة المحاسبة في الجزائر، السيطرة على الإبلاغ المالي وذلك من خلال التأثير على الشركات المدرجة في البورصة من طريق إلزامها بتطبيق متطلبات الإفصاح الواردة في النظام المحاسبي المالي.

وفي ظل هذا التنظيم الجديد للمهنة وسيطرة الإدارة على المهنة، فقد كان إعداد هذا النظام الذي حل محل المخطط المحاسبي الوطني بموجب القانون 07-11 الصادر في الجريدة الرسمية بتاريخ 25 نوفمبر 2007 أهم إنجاز ، بالإضافة إلى وضع مجموعة من النصوص القانونية والمذكرات المنهجية الموجهة للممارسين، بهدف ضمان التطبيق السليم له، والذي شرع في تطبيقه ابتداء من سنة 2010 نظرا لعدة صعوبات حالت دون تطبيقه قبل ذلك. وفي هذا السياق، يجب الإشارة إلى الجهود التي قام بها المصنف الوطني للخبراء المحاسبين في مجال التكوين عند ظهوره لأول مرة، بالرغم من عدم الحصول على دعم من الإدارة المعنية بذلك . وقد رافقت عملية الإصلاح المحاسبي التي تبناها المجلس الوطني للمحاسبة، عملية تطهير للملفات العالقة، فالصراعات التي عرفها

⁴⁸ فاطمة حميد، أثر ثقافة الفاعلين في المحاسبة على تطبيق النظام المحاسبي والمالي في الجزائر، أطروحة دكتوراه منشورة، جامعة الجزائر 03، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية ،

2016-2017، ص 65.

الفصل الثاني: الدراسة التطبيقية للعوامل المؤثرة على إستقلالية المراجع الخارجي في البيئة الجزائرية

المصف ترتب عنه ضعف وتيرة التكوين وتأخر منح الاعتماد للخبراء المتربصين، وكذا شهادات نهاية التربص للفئات الثلاث، والتي بقيت عالقة إلى غاية تولي المجلس الوطني للمحاسبة لهذه المهمة، حيث قام بين 2012 و 2014 بمعالجة 7965 ملف خاص بالأصناف الثلاث (خبير محاسبي، محافظ حسابات ومحاسب معتمد) لتليه عملية معالجة 702 ملف سنة 2015، وقد أسفرت هذه العملية على تقديم ما يعادل 2740 شهادة نهاية تربص للفئات الثلاث.⁴⁹

المطلب الثاني : محاولة تشخيص بيئة الاقتصاد الجزائري .

ليس الغرض من هذا الجزء استعراض البيئة الاقتصادية السائدة في الجزائر بشكل تفصيلي، فهذا قد يتجاوز حدود الدراسة، انما الغرض هو تحديد العوامل والظروف التي تنطوي عليها البيئة الجزائرية التي كانت لها تأثير على استقلالية المراجع الخارجي.

ان المؤسسات الناشطة في السوق الغير الرسمية تشكل نسبة كبيرة من الاقتصاد وتشمل العديد من النشاطات، وفقا لوزارة التجارة تم تسجيل منذ 2010 أكثر من 206.5 مليار دينار جزائري قيمة مبادلات تجارية غير مفوترة وهذا إلى غاية نهاية 2014، حيث يمثل القطاع الفوضوي حوالي 40% من الدخل الوطني الخام، تكمن المشكلة ان المؤسسات الناشطة في السوق الموازية والملزمة بإعداد تقرير محافظ الحسابات في كل سنة يجعل من مصداقية تقارير محافظي الحسابات مشكوكة فيها بعدم الوصول إلى نقاط الضعف التي يعاني منها إقتصادنا الوطني حتى وان كان هذا نتيجة تقصير الجهات الرقابية المشرفة على نشاط هذه المؤسسات، لكن يبقى التساؤل مطروح "مامكانة المراجع الخارجي في ظل نشاط المؤسسات في السوق الموازي وهل تقريره أعده بكل استقلالية وأمانة لمثل هذه الممارسات التي يكثر فيها الغش والتهرب الضريبي أم أن عوائق أعاقته في أداء مهامه بكل استقلالية لمثل هذه الممارسات المتواجدة في السوق الموازية.

عدم التحكم في السوق الموازية شكل نسبة كبيرة من التداول خارج الإطار القانوني، حيث أن مصادر التمويل بالنسبة لهذه المؤسسات تختلف، من الاقتراض عن طريق البنوك إلى البورصات.⁵⁰ وبالرجوع إلى البورصة نجد ان المؤسسات المدرجة فيها البورصة لا تتعدى 05 مؤسسات (أليانس للتأمينات ، م.ت.ف. الأوراسي ، أن سي أ روية ، بيوفارم) ولا تتوفر أدنى معلومة عن السوق أو سوق السندات وسوق المؤسسات الصغيرة والمتوسطة وكذلك بيانات التداول فهذا، مما يدل على القصور والضعف التي تعاني منه المؤسسات الوطنية، حيث انه لو كانت البورصة الجزائرية نشطة بكل ماتحمله من تداولات ومبادلات للأوراق المالية والأسهم، فإن المراجع الخارجي يراجع حساباته جيدا لنشاط المؤسسة الذي يقوم بتقيق حساباتها والتي هي مدرجة في البورصة لأن قوائمها المالية و تقريره منشور للعلن ويكمن لأي طرف كان ان يطلع على تقريره السنوي ويأخذ به، لذا لزاما على المراجع الخارجي في ظل بورصة نشطة ان يؤدي عمله بكل امانه ونزاهة واستقلالية، وهذا ما ننظر إليه أنه غائب في البيئة الجزائرية.

⁴⁹ فاطمة حميد ، نفس المرجع ، ص 68 .

⁵⁰ فريد عوينات ، الممارسات المحاسبية الجزائرية في ظل النظام المحاسبي المالي الاحتياجات والتحديات؛ المجلة الجزائرية للدراسات المحاسبية والمالية، العدد أربعة ، جوان 2017؛ ص

الفصل الثاني: الدراسة التطبيقية للعوامل المؤثرة على إستقلالية المراجع الخارجي في البيئة الجزائرية

أما فيما يخص البورصة الجزائرية الغير النشطة أصبح تقرير المراجع الخارجي مجرد إلزام قانوني فقط تقوم بها المؤسسات الملزمة على اعداد تقارير محافظ الحسابات في كل سنة ، ويبقى السؤال مطروح إن أصبح تقرير المراجع الخارجي مجرد التزام هل أعد بإستقلالية تامة ؟؟ أو ان الحاجة للمعلومة المالية غير مهم بالنسبة لمستخدمي المعلومة المالية وهذا ما يفسر ان سبب المؤسسات التي تنشط في السوق الموازية وان البورصة لم تستطع احتضان هذه المؤسسة أو انها غير قادرة على تنظيم أسواق مرنة لهذه المؤسسات ، بالرغم من مرور عقدين على تأسيسها .⁵¹

ان عزوف المؤسسات الانخراط في البورصة الجزائرية يمكن تفسيره من خلال عاملين مهمين وأساسين:

- ✓ خوفا من الافصاح والشفافية المالية بحكم ممرسات أخرى تمارسها هذه المؤسسات ولا تريد الافصاح عنها ، فالمراجع الخارجي بعدم امكانيته للوصول الى هذه الممارسات فهو غير مستقل في أداء مهامه؛
 - ✓ امكانية الحصول على قرض وتمويل دون اللجوء الى السوق المالي ، هذا فضلا عن النسيج المؤسساتي الذي يغلب عليه شركات فردية وعائلية تمويلها ذاتي . وهي غير مجبرة بإعداد قوائم (محاسبية) غير جبائية، وذلك لعدم الحاجة إليها؛
- فالتحفيزات الجبائية الممنوحة للمستثمرين وفق ما أوصت به منظمة الأمم المتحدة في مجال التنمية سنة 2011 أنه لكي تتطور وتنشط البورصة يجب بلوغ رأس مال قدره 40 مليار دولار في خمس سنوات مقبلة ، أما رأس مالها لسنة 2016 يبلغ 15 مليار دينار جزائري ، من الناحية المحاسبية والمالية والمؤسسات المدرجة يجب عليها تقديم كشوف الحسابات مرتين في العام، عملا بأحكام النظام رقم 02 - 2000 المؤرخ في 20 جانفي 2000 .

عند الحديث عن قطاع البنوك لقد وضع قانون النقد والقرض 90-10 آليات للتمويل ووضع هيكل للنظام المصرفي ، بلغ سنة 2017 عدد البنوك والمؤسسات المالية المعتمدة 29 بنك ، وتعد البنوك الجزائرية من أضعف البنوك والمؤسسات المصرفية في المنطقة، كما يعد النظام المصرفي الجزائري متأخرا مقارنة بالنظام المصرفي لدول الجوار وذلك وفقا لتقديرات الهيئات المالية الدولية، منها (البنك الدولي وصندوق النقد الدولي). اذ يفترض أن يكون للبنوك دور قوي في تطوير إنتاج والإفصاح عن المعلومات المحاسبية، وبالرجوع الى ماذكر سابقا حول المعلومة المالية والمحاسبية في ظل نشاط المؤسسات في السوق الغير الرسمي الذي أثر على تقرير المراجع الخارجي وعلى استقلاليته ، فهذا من احد العوامل الذي جعل قطاع البنوك ضعيف . و من الناحية الإجرائية المؤسسات الراغبة في الحصول على قرض استثماري عليها تكوين ملف الضمان (الرهن الذي يكون عقار أو منقول) وتقديم (كشوف الميزانية وجدول حسابات النتائج) خاصة ثلاث سنوات الأخيرة ، دون النظر الى تقرير محافظ الحسابات حتى وان كانت شهادة محافظ الحسابات حول الوضعية المالية المؤسسة جيدة خلال سنوات معينة وأعد لها تقرير حول الاستمرارية وكانت وضعيتها المالية جيدة بإمكانيتها استرجاع القرض المقدم من طرف البنك . فالبنك لا ينظر الى تقريره بل يقبل الرهن فقط . إما ان تقريره ليس له حاجة أو غير معترف به ؟؟ أو لعدم ثقته في المعلومات المحاسبية المقدمة ؟؟ .⁵²

⁵¹ نفس المرجع السابق .

⁵² فريد عوينات ، ص 166

الفصل الثاني: الدراسة التطبيقية للعوامل المؤثرة على إستقلالية المراجع الخارجي في البيئة الجزائرية

المبحث الثاني : الدراسة الميدانية لإستقلالية المراجع الخارجي في البيئة الجزائرية

يتناول البحث الاطار المنهجي المتبنى للإجابة عن اشكالية الدراسة، بما يتماشى مع الأهداف التي تم طرحها، المتمثلة في الأبعاد والأساليب التي تركت فجوة بين سلوك المؤسسات لضبط استقلالية المراجع الخارجي، وبين ظهوره بإستقلالية تامة. بالإضافة الى نموذج أعمال مكاتب المراجعة والتدقيق الجزائرية حسب الفئة المشمولة في الدراسة، وكذلك الإستفادة من التشخيص الذي قمنا به في المبحث الأول من هذا الفصل، فتم الاعتماد على المقابلة الشخصية كأداة رئيسية للوصول الى النتائج.

المطلب الأول : منهجية جمع و تحليل البيانات

تعتبر منهجية الدراسة وإجراءاتها محورا رئيسياً يتم من خلاله انجاز الجانب الميداني من الدراسة، وعن طريقها يتم الحصول على البيانات المطلوبة لإجراء تحليل النتائج التي يتم تفسيرها في ضوء أدبيات الدراسة المتعلقة بموضوع البحث، وبالتالي بلوغ الأهداف التي نسعى إلى تحقيقها، إذ نسعى من خلال هذا الجزء إلى تقديم الطريقة المستخدمة (المقابلات الشخصية) لإختبار العوامل المؤثرة على استقلالية محافظ الحسابات، وقد تم استخدام المقابلات المباشرة مع (محافظي الحسابات - الخبراء المحاسبين) في كل من ولايتي غرداية وورقلة للوصول الى الدقة والاكتمال في معالجة الموضوع.

✓ مصادر جمع البيانات والأدوات المستخدمة:

✓ المقابلات الشخصية.

تعتبر المقابلة أداة البحث الرئيسية التي اعتمدنا عليها للحصول على المعلومات الضرورية لمعالجة موضوع الدراسة، التي تم فيها طرح مجموعة من الأسئلة على المتجوبين (محافظي الحسابات - خبراء محاسبين) يتخللها طرح اسئلة اضافية لتوجيه المقابلة، مع الحرص على الدقة في اختيار الأسئلة، لتأتي بعد ذلك مرحلة التحليل.

لقد جرى النقاش في المقابلات المدعومة بعدة أسئلة مفتوحة والتي تختلف في تفصيلها حسب طبيعة المتجوب (سنوات الخبرة - حجم العمل - العمر - المؤهل العلميألخ) كما يرتبط التعمق في حديثها مع قيد الحرية في الاجابة المرتبط بشخص المستجوب، خصوصا في ظل الاعتقاد السائد عن سرية المعلومات.

وجاءت الأسئلة مفتوحة عموما ما بما يسمح للمستجوبين بأدلاء رأيهم بكل توسع وشمولية، كما اختلفت الأسئلة بعض الشيء عند التقدم في المقابلات، بالإضافة الى استغلال الفرصة كلما أتاحت لنا الفرصة في طرح بعض الأسئلة على المتجوبين بخصوص

الفصل الثاني: الدراسة التطبيقية للعوامل المؤثرة على إستقلالية المراجع الخارجي في البيئة الجزائرية

المهنة في حد ذاتها أو سرد بعض الأحداث التي واجهتهم في المهنة ذلك لتدعيم موضوع النقاش ببعض الوقائع و الأحداث خصوصا وأنهم أقرب الى الواقع.

تجسدت المنهجية المتبعة اثناء اجراء المقابلات، على تقديم مدخل للموضوع ومن تم فتح باب النقاش وتوجيهه حسب متطلبات مشكلة الدراسة، فضلا عن طرح بعض الأسئلة التي تم استنتاجها من مقابلات سابقة، وقد تم اجراء المقابلات الشخصية المباشرة للفترة الممتدة من 2018-03-29 الى 2018-04-19 اذ كان أقل المقابلات طولا مدة 40 دقيقة وقد شملت مايلي :

بشكل عام كل مايتعلق بالبيئة الاقتصادية الحاضنة لمهنة المراجعة بما يؤثر على استقلالية المراجع الخارجي فقط، وهذا بما مرت به المهنة من تحبط للأوضاع الاقتصادية طيلة سنوات سابقة فضلا عن ذلك بما يتعلق بالموضوع.

جاءت الأسئلة في هذا القسم مباشرة ومجسدة حول القانون 10 - 01 المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد ، وأهم مواده التي كانت لها الأثر في استقلالية المراجع الخارجي ، كذلك مكاتب التدقيق والاستشارة القانونية الأجنبية، تأثر الاستقلالية في العهدة الأولى للمراجع الخارجي، تأثر استقلالية المراجع الخارجي بعد تعيينه لعهدته ثانية، التقاضي بين المراجع الخارجي و بين المؤسسة محل التدقيق، طول فترة ارتباطه مع العميل، العلاقات الشخصية والمصالح المالية، طريقة تعيين وعزل المراجع، تقديم الخدمات الاستشارية، اتعاب المراجع.

أما القسم الثاني فقد تناول موضوع الاستقلالية من جانب آخر وهو أخلاقيات المهنة ، الغرض منه معرفة أثر تطبيق أخلاقيات المهنة لرفع وزيادة استقلالية المراجع الخارجي ومادى الإلتزام بمدونة أخلاقيات المهنة.

الجدول(2-1) : عدد المقابلات التي أجرت حسب كل فئة مستجوبة

الفئة	عدد المقابلات	الولاية	
		غرداية	ورقلة
محافظي الحسابات	13	08	05
الخبراء المحاسبين	04	02	02

المصدر : من اعداد الطالب

✓ مجتمع وعينة الدراسة

تم اختيار عينة الدراسة الأنسب بمراعاة اسلوب العينة الملائمة والأقرب مسافة من مشكلة الدراسة، اذ تم التنقل الى مكاتب محافظي الحسابات لكل من ولايتي غرداية وورقلة، بإعتبار أنها الأقرب مسافة والأنسب لمعالجة مشكلة استقلالية المراجع الخارجي، فقد بلغ حجم عينة الدراسة 17 مكتب محافظ حسابات، بغرض الإجابة على الإشكالية المطروحة في البحث، تم تدعيم الجانب النظري

الفصل الثاني: الدراسة التطبيقية للعوامل المؤثرة على إستقلالية المراجع الخارجي في البيئة الجزائرية

للدراسة والذي تناولنا من خلاله معظم الأفكار النظرية ذات العلاقة بالموضوع بدراسة ميدانية، حيث حرصنا من خلال هذا الفصل إلقاء الضوء على الجانب الميداني للدراسة، والذي وضع خصصا لشرح المنهجية التي تم اتباعها لمعالجة الإشكالية المطروحة واختبار الفرضيات الموضوعة.

قيود ومشاكل العينة.

بالرغم من الأهمية البالغة التي اكتسبتها المقابلة كأداة مكنتنا من الإحاطة بموضوع استقلالية المراجع الخارجي في بيئة الأعمال الجزائرية إلا أنه كان هناك مجموعة من النقائص:

- ✓ فترة المقابلة كانت بالنسبة لمكاتب محافضي الحسابات هي فترة اعداد القوائم المالية؛
- ✓ محاولة المستجوب دائما عدم الغوص في الموضوع المطروح والاختصار قدر الإمكان دون التوسع؛
- ✓ تشبع بعض المستجوبين بالجانب التطبيقي للمهنة مقارنة بالجانب المفاهيمي أو الفلسفي للموضوع المطروح.

المطلب الثاني : عرض ، معالجة وتحليل نتائج الدراسة

أولا : عرض نتائج الدراسة (المقابلات)

سيتم التعرض الى نتائج المقابلات من خلال عرض المقابلات التي تم الخوض فيها في الدراسة الميدانية حسب الفئة المشمولة مع عرض وجهتي نظر كل سؤال تم التطرق إليه من خلال المقابلات، مع العلم ان هناك مقابلات حررت بوجهة نظر واحد هذا لأنه كان هناك إجماع للفئة المشمولة في الدراسة حول سؤال المقابلة .

1- الإنتقادات الموجهة للقانون 10-01 وتأثيرها على استقلالية المراجع الخارجي.

قررت الحكومة بموجب هذا القانون إعادة هيكلة تنظيم مهنة المحاسبة، وقررت تفكيك المنظمة الوحيدة التي كانت تمثل الناشطين في القطاع ويتضمن هذا القانون الجديد 84 مادة في 12 فصلاً.

في المادة 14 منه (ينشأ مصف وطني للخبراء المحاسبين وغرفة وطنية لمحافضي الحسابات ومنظمة وطنية للمحاسبين المعتمدين ، يتمتع كل منها بالشخصية المعنوية ويجمع الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين المعتمدين والمؤهلين لممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات ومهنة المحاسب المعتمد حسب الشروط التي يحددها هذا القانون.)

مكّن هذا القانون من إعادة تنظيم مهنة المحاسبة في الجزائر، في محاولة من وزارة المالية لاسترجاع الكثير من الصلاحيات التي تخلت عنها بموجب القانون رقم 91/08 المنظم لمهنة المحاسبة.

الفصل الثاني: الدراسة التطبيقية للعوامل المؤثرة على إستقلالية المراجع الخارجي في البيئة الجزائرية

بموجب هذا القانون أصبح منح الاعتماد لممارسة المهنة من صلاحيات وزير المالية، كذلك مراقبة النوعية المهنية و التقنية لأعمال الخبراء المحاسبين و محافضي الحسابات و المحاسبين المعتمدين تحول إلى وزير المالية، التكفل بتكوين الخبراء المحاسبين و محافضي الحسابات من طرف مؤسسة تعليم مختصة تابعة لوزارة المالية والتكفل بتكوين المحاسبين المعتمدين من طرف المؤسسات التابعة لوزارة التكوين المهني.⁵³

لقد كانت مهنة المحاسبة سابقا مستقلة حيث ان كل مهنة كانت تابعة للجهة المشرفة عليها، لكن بصور القانون 01-10 الذي جمع بين المهن الثلاث تم تقسيمهم حيث أصبح مجلس خبراء وغرفتين واحدة للمحافضي الحسابات وأخرى للمحاسبين المعتمدين تحت وزارة المالية خلق نوع من العمل الزائد على الوزارة الوصية في حذ ذاتها. ان المشرفين الاداريين على المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافضي الحسابات والمحاسبين المعتمدين، هم اداريين غير منتمين الى المهنة يتم تعيينهم من قبل الوزارة الوصية، فعند اجراء تعديلات على القوانين او أية بنود أخرى يتم استشارة المهنيين ولكن بحكم ان المسؤولين هم اداريين غير منتمين الى المهنة، خلق نوع من التنافي.

فجعل المهنة تحت وصاية وزارة المالية بإمكانها ان تمارس ضغوطات في أعمالها، لأنه لا توجد استقلالية حقيقية. فمثلا عند إجراء عملية خبرة من قبل خبير محاسب لمؤسسات عمومية تابعة لوزارة المالية يكمن ان تمارس عيله ضغوطات من قبل الوزارة الوصية نفسها في أعماله، فالخبير المحاسبي هو خزه من المنظمة التابعة لـ (cnc) وكل إجراءاته وإعتماداته تابعة كذلك لـ (cnc) بالإضافة الى ذلك لجنة التأديب تحت الوصاية التي بإمكانها ممارسة بعض الضغوطات على أعمال الخبراء ومحافضي الحسابات.

ومن بين المشاكل التي لم تحل في القانون 01-10، مشكل الأتعاب الذي لم يحدد له هذا القانون جدول محدد ومضبوط لأتعاب محافظ الحسابات، مما جعل التفاوت المفرط في تقدير الأسعار، ولأن عدد الخبراء المحاسبين ومحافضي الحسابات والمحاسبين المعتمدين مقارنة بالمؤسسات الاقتصادية أو شركات الأموال الطالبة خدمتهم به تفاوت كبير جدا، فهو لا يشكل بالنسبة للمهنة في حد ذاتها مقارنة بالطلب المتزايد على المهنة خاصة في بيئة الأعمال الجزائرية لأنه. مما جعل تحول العديد من المؤسسات من النظام الحقيقي الى النظام الجزائي، أين يترتب على المكلف واجبات محاسبية بسيطة.⁵⁴

لم يسمح القانون 01-10 للمكاتب المحلية بإنشاء فروع لها في الولايات المجاورة لها، عكس مما كان سابقا كانت له ملاحق في كل ولاية، فالقانون تم وضعه بدون استشارة المهنيين بمختلف أصنافهم، لأنه وجهت له عدة انتقادات بالمطالبة بتوثيق مواده من قبل المهنيين.

⁵³ مداني بن بلغيث، فريد عوينات، الإصلاح المحاسبي في الجزائر - دراسة تحليلية تقييمية-، تاريخ الاطلاع: 20/06/2018. <http://manifest.univ-ouargla.dz>

⁵⁴ فاطمة حميد، مرجع سبق ذكره، ص 70.

الفصل الثاني: الدراسة التطبيقية للعوامل المؤثرة على إستقلالية المراجع الخارجي في البيئة الجزائرية

الفئة الثانية

لقد رأيت فئة ثانية ان القانون 10-01 جاء بالجديد وعزز من استقلالية المراجع الخارجي مقارنة بالقانون السابق له، فالتكوين موجود ضمن هذا القانون ومطبق مما يزيد من كفاءة وفعالية المهنة للفئات الثلاث ويعزز من استقلاليته في أداء اعمالهم بتمتعهم بهذه الخاصيتين، فالتكوينات موجودة خلال فترات معينة من كل سنة منها الملتقيات والندوات التي تقام من قبل الوزارة الوصية للمهنة.

كانت هناك صرعات من قبل المهن الثلاثة قبل صدور القانون 10-01 والآن عندما أوكلت وصايتها الى وزارة المالية حدثت من هذه الصراعات ، فالمهنة من خلال القانون 10-01 أصبحت مواكبة لمتغيرات العولمة الاقتصادية وهذا هو سبب صدور القانون عكس ماكان سابقا، ليمكن المهنيين الإلتحاق بمتغيرات البيئات العالمية لتكون اداء مهماتهم بكل استقلالية ،لأن الدولة عند وضعها لهذا القانون فإنه حتما كان وضعه بسبب نقائص كانت موجودة سابقا والغرض منه الارتقاء بالمهنة وتعزيز استقلالية المراجع الخارجي، وهذا ماجاء في كثير من مواد التي بها حالات التناهي التي تمنع محتفظ الحسابات القيام بها لمصادقية المهة المؤداة بإستقلالية تامة.

2- مكاتب التدقيق والاستشارة القانونية وتأثيرها على إستقلالية المراجع الخارجي بخلقها لمنافسة غير شرعية.

لقد اكد القانون 10-01 منع المكاتب الأجنبية من ممارسة نشاطها داخل التراب الوطني، فقد اعطى الحق فقط للمكاتب المحلية الحاملة للجنسية الجزائرية من ممارسة نشاطها بما تقتضيه المهنة، أما بالرجوع الى الواقع نجد ان بعض المكاتب الأجنبية تمارس نشاطها بطريقة غير مباشرة حاصدة من خلالها مجموعة من الخدمات التي هي من حق المكاتب المحلية فقط مثل مكتب ([KPMG](#) [Algeria](#) ، [Deloitte](#)) .

عند الرجوع لفروع الشركات الأجنبية التي لها الصفة الدائمة فإنها ملزمة قانونا بمسك سجل تجاري وتطبق عليها قوانين المحاسبة والمراجعة الجزائرية، لكن في حالة الأنشطة العالمية عندما تكلف شركة عالمية مكتب تدقيق واستشارة قانونية عالمي بمسك جميع خدماتها عبر كل الفروع المنتشرة عبر العالم، فهل بإمكاننا معرفة أنها قامت بعملية المراجعة والتدقيق للفرع المتواجد في الجزائر؟ طبعا لا يمكننا ذلك هذا بفضل الهندسة القائمة بين الشركة الأم والفروع المتمتعة بالسرية التامة، لكن هذه المكاتب الأجنبية دخلت بطريقة غير مباشرة متمثلة في الاستشارة القانونية حتى و أن القانون الجزائري لايسمح بذلك، لكن الواقع عكس ذلك فالمكاتب الأجنبية تمارس نشاطها بطريقة عادية، وإذا قلنا أنها في اطار توكيل مهام من طرف مكاتب أجنبية لمكاتب محلية أيضا القانون 10-01 لايسمح بذلك.

أثر الاستشارة على المكاتب المحلية

لقد أخذت المكاتب الأجنبية خدمة الاستشارة التي تقدمها جملة من الخدمات التي هي من حق المكاتب المحلية، لأن الاستشارة قد حددها القانون 10-01 للخبير المحاسب في ثلاث أنواع وهي: (مستشار اقتصادي - مستشار اجتماعي - مستشار مالي)، فهذه الاستشارات أصبحت المكاتب الأجنبية تنافس فيها المكاتب المحلية بالشهرة التي اخذتها وبتعدادها الهائل وصمعتها العالمية .

الفصل الثاني: الدراسة التطبيقية للعوامل المؤثرة على إستقلالية المراجع الخارجي في البيئة الجزائرية

إلا ان هذه المنافسة الموصفة بالمنافسة الغير شرعية خلقت نوع من الصراع بين المكاتب المحلية لإجتذاب الزبائن لأن مجمل الخدمات قد أخذت من طرف المكاتب الأجنبية لفرع الشركات الأجنبية، لتؤثر تأثيرا مباشرا على استقلالية المراجع الخارجي من خلال هذا التنافس وهذا ما أشرنا إليه سابقا في الجزء النظري بالتفصيل.

الفئة الثانية

ان المنافسة شبي طبيعية وان الاقتصاد مبني على أساسا على المنافسة ولأن الشركات العالمية التي لها أنشطة عبر العالم لا يمكنها في أي بلد تتواجد فيه أن تكلف المكاتب المحلية بأداء الخدمة التي تطلبها، اذ ان إستعانتها بهذه المكاتب العالمية المتواجدة أيضا في كثير من بلدان العالم يمكنها ان تؤدي لها خدماتها بأحسن من المكاتب المحلية وبجودة عالية نظرا لشهرتها والجودة التي تتمتع بها، وبتوضيح أكثر أنه قد تتعارض الخدمة المؤداة من مكتب محلي الى آخر لكن لاتتعارض من مكتب عالمي متواج في عديد من بلدان العالم، وهذا مايفسر ان المنافسة التي خلقتها هذه المكاتب العالمية التي أثرت على أتعاب المراجع الخارجي وحدت من استقلاليته حسب هذه الفئة أنه قد يكون المشكل في مكاتبنا المحلية بعدم قدرتها على منافسة هذه المكاتب العالمية، او مشكل آخر مشكل انما لاتتوفر لمكاتبنا المحلية الكفاءة اللازمة والتعداد المطلوب منها لتلبية رغبات الشركات والمؤسسات الطالبة للخدمة، أو يكون السبب في نقص التكوين للمهنيين في حد ذاتهم بعدم قدرتهم على خدمة الشركات العالمية لأن بيئة الشركات العالمية تتمتع بالتطور والتكنولوجيا العالية والبيئة المحلية لم تصل الى المستوى الذي وصلت له البيئات الخارجية.

3- استقلالية المراجع الخارجي محافظ عند تعيينه للعهد الأولى.

ان كل من رفع الدعاوي القضائية والصرامة في تطبيق القوانين والتشدد في إجراءات العمل ومعارضة قرارات الإدارة له أثر كبير في تحديد العهد الثانية لمحافظ الحسابات مع المؤسسة التي يشرف على مراجعة حساباتها، لأنه لا توجد للإدارة الوصية أو الجمعية العامة التي عينته معلومات شاملة وكافية عن كيفية اداء مهنة ومهمة محافظ الحسابات، فيقع على عاتق المراجع الخارجي بتوضيح كيفية عمله بالقوانين و المعايير وكثيرا ما ينظر إليه أنه متشدد في أداء مهامه اذا طبق هذه القوانين أو المعايير لأن نظرة الادارة اليه انه جاء لخدمتهم وهم من قامو بتعيينه ولهم الحق في عدم تحديد عهدة ثانية معه أو لا، إذ وجب في بعض الاحيان من المراجع الخارجي نفسه التحلي بالصبر والتساهل الغير المفروض في عمله بما يضمن له أداء مهامه و دون النظرة السلبية الموجه إليه كالتشدد نتيجة كون أن موظفي المؤسسة يكون بعضهم ذو خبرة طويلة في مجال عملهم ومحافظ الحسابات الذي هو بعهدة محددة بثلاث سنوات يكون أحسن منهم في أداء أعمالهم بملاحظاته التي يقدمها.

كذلك من بين ما يؤثر على تعيينه لعهدا ثانية الوسطاء والعلاقات الشخصية، حيث ان كانت للمراجع الخارجي علاقات طيبة مع زبائن عمله مع وجود وسطاء بينه وبين الادارة والجمعية العامة يمكنه ان يكمل عهدة ثانية معهم، فالعلاقات الشخصية طغت على المهنة أكثر مما موجود في تطبيق القانون منها التساهل في العمل و التسامح....الخ.

الفصل الثاني: الدراسة التطبيقية للعوامل المؤثرة على إستقلالية المراجع الخارجي في البيئة الجزائرية

4- تأثير الاستقلالية للمراجع الخارجي بعد تعيينه لعهدته الثانية.

ان العامل الرئيسي في استقلالية المراجع الخارجي بعد العهدة الأولى هي مدى تحلي الشخص نفسه بالنزاهة في اداء عمله، ف اذا كان المراجع الخارجي مشبع بالضمير المهني فإن عمله يؤديه بأكمل وجه دون ان تؤثر فيه أية عوامل خارجية أو داخلية تؤثر على استقلاليته فيمكن الاستدلال بمفهوم الضمير المهني والاخلاقي في هذه النقطة لأنه اذا توفر هذين المصطلحين لدى المراجع الخارجي الموكل له المهمة فإن مهما طال مدته مع المؤسسة محل المراجعة لن تتأثر استقلاليته، والعكس صحيح

هناك عامل آخر قد يمنع تجديد العهدة من المراجع الخارجي من تلقاء نفسه، هو عامل البيئة التي تنشط فيها المؤسسة فإذا وجد ان هذه المؤسسة تعاني من مشاكل كثيرة ولها عدة قضايا سابقة ويشوبها نوع من الغموض في نشاطها فإنه ملزم بعد الاستمرار معها أو عدم قبل تجديد عهدة ثانية معها.

الفئة الثانية

ان من حق المؤسسة ان تختار من يناسبها لأداء المهام المطلوبة إليها، كون المؤسسة لها دراية أكثر بمصالحها وبما يضمن لها استمراريتها وتحقيق اهدافها، فإذا كان نتيجة عمل المراجع الخارجي لم تكن متوافقة مع اهدافها فإن ليس به حاجة لإعادة تعيينه.

5- طريقة تعيين وعزل المراجع الخارجي وطول فترة ارتباطه مع المؤسسة وأثرها على استقلاليته .

ان قيام المؤسسة بتعيين المراجع الخارجي هو بمثابة ممارسة بعض الضغوطات عليه ما دامت سلطة التعيين في حوزتها، وبالرجوع الى القانون التجاري المادة 715 مكرر 04 من المرسوم التشريعي 93-08 المؤرخ في 25 أفريل 1993 " تعين الجمعية العامة العادية للمساهمين مندوبا للحسابات أو أكثر لمدة ثلاث سنوات، وتختارهم من بين المهنيين المسجلين بجدول المصنف الوطني " فترك حرية لتعيين المراجع الخارجي منحها مجال للضغط عليه، فتبقى النتيجة ان طريقة تعيين المراجع الخارجي غير صحيحة، لذا من الأفضل ان يتم تعيين المراجع الخارجي من طرف الجهة الوصية، لكي لا تكون اية علاقة أو ارتباط بالمؤسسة التي بصدد تقديم الخدمة لها، مع تحديد جدول للأتعاب يكون ملزم لكل المؤسسات.

من جهة أخرى إن تمتع إدارة المؤسسة بصلاحيات عزل مراجع خارجي يمثل مصدر تهديد لاستقلالية وحياد المراجع الخارجي، بحيث تقوم المؤسسة بعزل المراجع الخارجي إذا لم يلبي مطالبها ويتبع توجيهاتها، لذلك أنه الخطأ الشائع عند تعيين مراجع خارجي جديد لا يتم السؤال عن أسباب عزل المراجع الذي كان قبله ما إذا كان عزله تعلق برفضه لضغوط مارسها إدارة المؤسسة على حياده واستقلاله قبل تعيينه عوض عنه.

الفصل الثاني: الدراسة التطبيقية للعوامل المؤثرة على إستقلالية المراجع الخارجي في البيئة الجزائرية

أما طول فترة الارتباط التي خولها القانون ب ثلاث سنوات قابلة للتجديد ب ثلاث سنوات أخرى وأثرها على استقلالية المراجع الخارجي فكل مايمكن قوله حول تباين الآراء في هذه المسألة أنه حقا في العهدة الأولى تتبادر في أذهان المراجع الخارجي التجديد للعهدة الثانية لأن نظرة المراجع الخارجي لمركزه المالي أصبح يطغى على الخدمة المؤداة، وعند مزلة العمل مع المؤسسة للعهدة الثانية تكون العلاقة أكثرمن سابقها فقد بتأثرها على استقلاليته. والعامل الرئيسي ان شخصية المراجع هي العامل الرئيسي في استقلاليته.

6- أتعاب محافظي الحسابات وحدها من استقلالية المراجع الخارجي .

ان الخلافات التي نشبت حول أتعاب كل فئة من الفئات الثلاث محاسب معتمد، محافظ حسابات وخبير محاسبي، يمكن القول أنها كانت متخاصمة بسبب مشكل الأتعاب التي يتقاضاها كل منهما، راجع لأنه لم يحدد جدول مفصل لأداء مهام كل فئة بتحديد أتعاب كل فئة حسب مهامها المؤداة، بإعتبار أن المحاسب المعتمد يؤدي مهام بسيطة مثل التصريحات الجبائية في حين أن الخبير المحاسبي هو الذي يقوم بكل ما يتعلق بالرقابة، المراجعة بالإضافة إلى عدة مهام أخرى، فهو المكلف بالمهام الاقتصادية الكبرى، وهو الأقرب إلى النظام بالمعنى السياسي، إذا هو الأفضل، وبالتالي فهو الذي يتمتع ببعض المزايا، وهو الأمر الذي أثار ردود أفعال سلبية من قبل الفئات الاخرى ؛ وبالتالي فالمشكل كان ثقافيا راجع للذهنيات فقط هذا من جهة، ومن جهة أخرى نجد الجانب المالي المتعلق بإيرادات الخبراء المحاسبين والذين كانت تسند إليهم مهام أكثر عائدا من مهام الفئات الأخرى.⁵⁵

ان المهمة المؤكدة الى المراجع الخارجي هي الوصول في آخر المطاف إلى ابداء رأي فني محايد مصحوب بتقرير نهائي يتمتع بالعدالة وشامل التصور لوضع المؤسسة المالي، فإن الاتعاب التي يتحصل عليها المراجع الخارجي هي احد المؤشرات التي تؤثر على استقلاليته وجودة الخدمة التي يؤديها، هذا راجع الى المنافسة الشديدة في اجتذاب الزبائن فأصبح مشكل الأتعاب مطروح لأنه متقلب بعامل الطلب على الخدمة، مما يؤثر بشكل جوهري على الخدمة المؤداة، في حين انه لا يوجد جدول محدد لأتعاب المراجعين الخارجيين أصبح التنافس شديد فأدى الى تخفيض الاتعاب وأثر على المهمة المؤداة وعلى استقلاليتهم فأصبح التركيز موجه حول مركزهم المالي عوض جودة الخدمة.

7- امكانية الوصول الى معلومات المطلوبة والتأكد من صدقها.

عند مباشرة محافظ الحسابات أداء مهمته فإن من حقه الوصول الى المعلومات والتأكد من صحتها ومصادقيتها بإستعماله عدة طرق وأساليب تمكنه من تحقيق ذلك كإستخدام العينة الإحصائية وبرمجيات الإعلام الألي وتطبيقاتها التي تعطيه نتائج يمكن تفسيرها وقراءتها واستنتاج نتائج يعتمد عليها في ذلك، بالإضافة الى حنكة وخبرة المراجع لتعطي في الأخير تصورا شاملا لمجمل نشاط المؤسسة، لكن مع نشاط المؤسسات في السوق الموازي فقد أثرت على استقلالية المراجع الخارجي.

⁵⁵ فاطمة حميد، مرجع سبق ذكره، ص127.

الفصل الثاني: الدراسة التطبيقية للعوامل المؤثرة على إستقلالية المراجع الخارجي في البيئة الجزائرية

نشاط المؤسسات في السوق الموازية

لقد أصبح نشاط المؤسسات في السوق الموازي يشكل خطر على إستقلالية المراجع الخارجي لأن تقريره لا يتمتع بالمصداقية في ظل هذا الممارسات الموازية، مع العلم ان مثل هذه النشاطات لاتسمح للمؤسسات الناشطة فيها بالتصريح على مجمل نشاطاتها.

في ظل هذه الممارسات ونشاط المؤسسات في السوق الموازي، إعتبر الإلتزام بتعيين محافظ حسابات يقوم بمراجعة حساباتها مجرد التزام قانوني لها فقط، فهو في الأخير لايمكنه الوصول الى كل المعلومات الكافية وإكتفائه فقط بما هو موجود وحاضر له، وتقريره النهائي لايتمتع بالمصداقية المطلوبة منه، لأن نشاط هذه المؤسسات في السوق الموازي لايسمح لها بأن تصرح على نشاطاتها. فمن هذا المنظور أصبح التقرير واجب قانوني فقط.

✓ الجانب لإلزامي عليها التي تقدمه للإدارة الجبائية : اذ أنها تقدم تقارير جبائية توضح فيها وضعيتها اتجاهها ، فهي بكل الأحوال تحاول الخفض مع رقم أعمالها ولا تصرح بكل نشاطاتها ، وتتوجه كثيرا الى الزيادة في الأعباء . كل هذا لغرض ضريبة أقل ويكون العبء الضريبي في أدنى مستوياته .

✓ الجانب الغير الظاهر : وهو الجانب التي تتبع فيه هذه المؤسسات حركة أموالها الحقيقية الغير مصرح بها ، لرسم خططتها والتوسع في السوق الموازية ، وكذلك للاستفادة أكثر من الامتيازات الجبائية الممنوحة ، من خلال إنشاء مؤسسات أخرى تابعة لها في ظل هذا النشاط ، مما يزيد من إمكانية الغش والتهرب الضريبي .

ففي ظل نشاط هذه المؤسسات أصبح للشركاء لا يهتمهم ذلك بل يجب أن لا يكشف المراجع الخارجي لهم الفهوات الموجودة ، وإلا انه يؤثر قراره عليهم ويؤثر على تعيينه في العهدة الثانية .

من خلال عرض موجز لنشاط المؤسسات في السوق الموازي التي يكثر فيها الغش والتهرب الضريبي بكل أنواعه، اردنا ان نعرف مامصداقية التقارير المعدة من قبل محافظي الحسابات لمثل لنشاط هذه المؤسسات، كان هناك ردود فعل من هذا الجانب بأن شخصية المراجع تلعب دور لمثل هذه الممارسات، وان المراجع ملزم بتطبيق القانون وبما توفر له من معلومات دون التوسع في أشياء قد لا يصل إليها، وتبريره يكون في التحفضات التي يذكرها في تقريره. وأن مثل هذه السلوكات لمثل هذه المؤسسات في السوق الموازي هي موجودة فعلا، وجعلت من تقرير المراجع الخارجي لايتمتع بالمصداقية ولا بالاستقلالية في أداء مهامه بعدم امكانيته للوصول الى مثل هذه السلوكات .

الفصل الثاني: الدراسة التطبيقية للعوامل المؤثرة على إستقلالية المراجع الخارجي في البيئة الجزائرية

8- مدى تمتع المراجعين الخارجيين بمستوى من الأخلاقيات .

يثبت البعد الثقافي الأخلاقي تزايد الهوة بين الأخلاقيات والقانون ، في البيئة الجزائرية تشهد نسيج مختلط من المتعاملين وتضارب مصالح مختلف الأطراف ، يسعى من خلاله كل طرف الى تعظيم منفعته الخاصة ، بعيدا عن ثقافة سليمة تستجيب طوعا لمطالبات سلامة الأنظمة .⁵⁶

ان ضعف التكوين ادى الى بعض التجاوزات بعدم احترام قواعد المهنة عند المهنيين حتى وان كانوا ذو كفاءة عالية، الى انهم قد يستغلوا في انجاز لكون ان ادارة المسير هي المالكة فهي دائما تسعى الى بعض الممارسات التي تعبر احتيالية مثل الغش والتهرب الضريبي، بسبب النسبة المرتفعة لنشاط هذه المؤسسات في السوق الموازي، مما يدفع بالمراجعين الى اغفال نظرهم أو عدم توصلهم بسبب تقصير في أعمالهم لمثل هذه الممارسات، فينتج عنه عدم امتثالهم لقواعد المهنة.

بالجوع الى مساهمة مدونة أخلاقيات المهنة في الارتقاء بالعمل المهني لكل من مهنة المحافظ والخبير نجد أن قوانين المدونة غير مطبقة نسبيا مما يفسر لنا ضعف او عدم الالتزام بقواعد أخلاقيات المهنة وكذلك مشكلة في تطبيق القوانين، والمشكل الأكبر من ذلك أنه لم تدرج أخلاقيات مهنة المحاسبة والتدقيق ضمن المنهاج العلمي الذي يدرس حاليا في الجامعات ومراكز التكوين المهني لأن هذا من شأنه ان يؤثر ايجابا على رفع المستوى العلمي والعملية للمهنيين.

ثانيا : التوجه العام للدراسة

لقد تم اعادة هيكلة مهنة المحاسبة في الجزائر الى ثلاث مهن حسب المادة 14 من القانون 10-01، قصد اعاة تنظيم المهنة واسترجاع الكثير من الصلاحيات الى الوزارة الوصية، مما خلق نوع من العمل الزائد للوزارة الوصية أكثر منه سابقا والذي ليس بالمطلوب للمهنة للإرتقاء بها، مما أدى الى تنصيب ووضع مشرفين على المهنة إداريين ليس منتمين للمهنة يتم تعيينهم كم قبل الوزارة الوصية. حتى أنه بإمكان ممارسة نوع من الضغوطات على المهني المراجع الخارجي (محافظ الحسابات) إذا كانت المهمة تابعة للوزارة الوصية.

ان نموذج أعمال مكاتب محافضي الحسابات في بيئة الأعمال الجزائرية، مبني على المنافسة الغير الشرعية التي لعل من أحد أسبابها دخول المكاتب الأجنبية العالمية بطريقة غير مباشرة عن طريق تقديم خدمة الاستشارة، حتى و أن القانون الجزائري وبالأخص القانون 10-01 لم يسمح للمكاتب الأجنبية بمزاولة نشاطها داخل التراب الوطني وأعطى الاستشارة من حق الخبرة المحاسب (مستشار اقتصادي، مستشار اجتماعي، مستشار مالي) لكن بالمعادلة المبنية بين مكاتب التدقيق والمحاسبة الدولية (Big 4) وبين فروع الشركات الأجنبية (العالمية) التي تتمتع بالسرية التامة عن طريق هندسة مالية يصعب تتبعها، أخذت مجمل خدمات

⁵⁶ حجة الله شاوش، محددات تفعيل الامتثال للتنظيم المصرفي في بيئة الاعمال الوطنية، أطروحة دكتوراه غير منشورة ، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية جامعة ورقلة

2018 ، ص 75 .

الفصل الثاني: الدراسة التطبيقية للعوامل المؤثرة على إستقلالية المراجع الخارجي في البيئة الجزائرية

الاستشارة لصالح المكاتب الأجنبية. نتج عنه منافسة غير شرعية أثرت على اتعاب مكاتب محافضي الحسابات التي لم يحدد لها القانون 01-10 جدول خاص بها ليحد من التفاوت في تقديرها.

ان طريقة تعيين محافظ الحسابات التي مازالت خاضعة لسلطة ادارة المؤسسة بممارسة ضغوطات على أداء مهامه، وهو ماجاء كذلك في القانون التجاري المادة 715 مكرر4 من جهة، ومن جهة آخر تمع المؤسسة بهذه الصلاحية أصبحت استقلالية المراجع الخارجي مصدر تهديد بالنسبة له اذا لم يلي مطالب الإدارة العليا للمؤسسة.

ان مابعاب على المهنة التي أثرت على استقلالية المراجع الخارجي، فقدانها للبعد الأخلاقي الذي ترك فجوة بينه وبين القانون وتعظيم المنفعة الشخصية على المنفعة العامة. كذلك بعد التنظيم الإداري والمهني عن مدونة أخلاقيات المهنة وعدم احترام قوانينها، مما ساعد دائرة الممارسات اللاأخلاقية الممارسة من قبل كبريات المؤسسات بالتوسع في الأسواق الموازية.

ثالثا : تحليل ومناقشة نتائج الدراسة .

تحليل أهم العناصر المؤثرة على مهنة المراجعة.

أولاً: واقع المؤسسات الجزائرية.

تركز الاقتصاديات العالمية في الوقت الحالي على المؤسسات الصغيرة والمتوسطة لما أثبتته هذا النوع من المؤسسات من قدرات فائقة على دفع قاطرة النمو وتوفير بيئة أعمال لتنمية مستدامة وذلك على حد سواء في كل من الدول المتقدمة أو الدول النامية، لكن من أبرز ما يعاب عليها أنها تتطلب إجراءات دعم ملائمة للحفاظ عليها بسبب هشاشتها أمام تقلبات الأسواق. يغلب على النسيج الصناعي الجزائري هذا النوع من المؤسسات التي تشكل نحو 99 بالمائة من عدد الكلي للمؤسسات وذلك نتيجة لبرامج التنمية التي تهدف على الدوام دعمها وتوفير لها بيئة أعمال اقتصادية صحية.

العديد من المشاكل التنظيمية والإدارية لا زالت تعيق عمل المؤسسات الجزائرية بصفة عامة و المؤسسات الصغيرة والمتوسطة بصفة خاصة، من تعدد مراكز القرار، والأجال الطويلة التي تستغرقها معالجة الملفات وتفشي ظاهرة الرشوة والمحسوبية والفساد الذي لم تسلم منه حتى كبريات الشركات وعلى رأسها سوناطراك، كل هذه العوامل تحد من قدرات هذه المؤسسات على العمل والانطلاق لمواكبة التغيرات الحاصلة، بالإضافة إلى عدم الاستقرار والتغيير المستمر للقوانين التي تمتاز بأنها ظرفية، والتي أثرت بشكل كبير على الاستثمارات التي تحتاج إلى مناخ أعمال مستقر، ففي كل مناسبة قانون مالية نجد قوانين استثمارات جديدة قد تكون ملغية للسابقة.⁵⁷

⁵⁷ مداني بن بلعيت - فريد عوينات، مرجع سبق ذكره.

الفصل الثاني: الدراسة التطبيقية للعوامل المؤثرة على إستقلالية المراجع الخارجي في البيئة الجزائرية

فضعف المؤسسات الجزائرية بالنسبة لقطاعيها العام والخاص، وبالتركيز على القطاع الخاص الذي يغلب على جل المؤسسات على الصعيد الوطني بهينة إحصائية متفاوتة الأرقام، حيث بلغ تعداد المؤسسات الخاصة سنة 2000 إلى 159.507 مؤسسة ما نسبته 94.25% من إجمالي المؤسسات الاقتصادية في الجزائر، أغلبها من المؤسسات الصغيرة. وارتفع العدد سنة 2004 ووصل إلى 312.181 مؤسسة، ثم واصل ارتفاعه ليصل سنة 2007 إلى 410.293 مؤسسة خاصة. وهو ما ساهم في تكوين الناتج المحلي خارج قطاع المحروقات بنسبة تفوق 80% في مقابل انخفاض مساهمة القطاع العام الذي وصلت نسبته 19.20% سنة 2007. غير أن القطاع الخاص في الجزائر يبقى ضعيفا مقارنة بالمعدلات الدولية كون مساهمته في خلق القيمة المضافة لم تتجاوز بعد نسبة 50%.

يوضح الجدول التالي هذا التطور جليا خلال الفترة الممتدة من سنة 2004 إلى سنة 2015.

الجدول رقم (2-2): المؤسسات الخاصة والعمومية خلال الفترة (2004 - 2015).

القطاع/السنوات	2004	2005	2006	2007	2008	2009
خاص	312.181	341.914	376.028	410.293	518.900	624.478
عام	778	874	739	666	626	591
القطاع/السنوات	2010	2011	2012	2013	2014	2015
خاص	618.515	658.737	711.275	777.259	852.053	/
عام	557	572	557	557	542	/

المصدر: طاطا ايمان ، أثر العوامل البيئية على التطور الخاسي في الجزائر ، ص 86

استمر نهج الحكومة نحو انفتاح أكبر، عبّر عنه قانون الاستثمار لسنة 2001 المعدل سنة 2006 من خلال تقديم جملة من الصيغ والتحفيزات المالية والجبائية والعينية للمستثمرين. وأسفرت آخر الأرقام سنة 2011 عن هيمنة القطاع الخاص بـ 915.316 مؤسسة (98%) بمقابل 16.718 مؤسسة بالقطاع العام و 2.216 مؤسسة مختلطة وأجنبية. وتميزت الفترة من سنة 2000 إلى سنة 2011 بوتيرة مرتفعة من حيث إنشاء المؤسسات قدرت بـ 716.026 مؤسسة من مجموع 934.250 مؤسسة تم إحصائها أي بنسبة 76.6% بمقابل إنشاء 17% منها خلال الفترة ما بين 1990 و 1999 وتتضح لنا جليا هذه الهيمنة من خلال الجدول الموالي المتضمن تقسيم المؤسسات الاقتصادية خلال سنة 2011 حسب القطاع القانوني وكذا حسب فئة رقم الأعمال :

الفصل الثاني: الدراسة التطبيقية للعوامل المؤثرة على إستقلالية المراجع الخارجي في البيئة الجزائرية

الجدول (2-3): المؤسسات الاقتصادية حسب القطاع القانوني لسنة 2011.

فئة رقم الأعمال/ القطاع القانوني	أقل من 20 مليون دج	من 20 إلى 200 مليون دج	من 200 مليون إلى 2 مليار دج	أكثر من 2 مليار دج	المجموع
القطاع الخاص	866.110	46.071	2.792	343	915.316
القطاع العام	6.916	6.558	2.720	524	16.718
قطاع آخر	1.377	524	225	90	2.216
المجموع	874.403	53.153	5.737	957	934.250

طاطا ايمان، مرجع سابق، ص 87

من خلال ما سبق، يمكن القول أنه بعد هيمنة القطاع الخاص على القطاع العام خلال هذه الفترة تركزت النظرة إلى المحاسبة في الواقع في زاوية تقليص الاقتطاع الضريبي ومواجهة الالتزام الجبائي، بالتوازي مع ذلك تم اللجوء إلى أكبر عدد ممكن من التعاملات غير المحصية.

إضافة إلى أن أغلب المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، والتي تمثل الفئة المهيمنة خلال هذه الفترة، تستعين بمكاتب محاسبية خارجية، وهو ما يعكس جليا مدى عدم حاجة المؤسسة إلى المحاسبة. وبالتالي يمكن القول أن الإستعمالات المحاسبية لهذه الفئة دون الحاجة لمراجعة الحسابات كانت تستعمل كأداة لتحديد الوعاء الضريبي وكذا للتهرب الضريبي، وبالتالي إنتاج معلومات محاسبية وهمية لا تمثل الواقع بصله، ولا يُعتمد عليها في التسيير واتخاذ القرار خاصة وأن المؤسسات الخاصة غالبا ما تلجأ إلى مسك محاسبة موازية غير مصرح بها، ولا تتوافق والمحاسبة الرسمية، على عكس القطاع العام الذي أضحي يسعى جاهدا لمسك محاسبي موافق قدر الإمكان للنظم.

وهذا ما أثر على مهنة محافضي الحسابات (المراجعين الخارجيين)، وجعل من تقرير النهائي لا يتمتع بالمصدقية المثلى لكون أن القطاع الخاص في الجزائر والذي يمثل الغالبية العظمى يستعمل المحاسبة كأداة للتهرب الضريبي دون قدرة المراجع الخارجي لكشف مثل هذه السلوكات الإحتيالية الممارسة في هذا القطاع ودون حاجة هذا القطاع لمراجعة الحسابات في حقيقة الأمر، لأن كل معلوماته المحاسبية لا تمثل الواقع الحقيقي لها، مما جعل تقرير محافظ الحسابات مجرد إلتزام قانوني لها فقط، بدون تحقيق شرط إستقلالية المراجع الخارجي في أداء مهامه.

وبالموازاة مع ظاهرة التهرب الضريبي التي تعرفها كبرى المؤسسات الجزائرية، فقد عرفت فضيحة " سونلغاز .. من يغش من " في الأونة الأخير، فضيحة من العيار الثقيل بتحقيق تناول عملية "تضخيم للفواتير" من قبل بعض النقابيين المستقلين قامو بمراجعة طريقة إحتساب فواتير الكهرباء، بترسيخها ومطابقتها للقوانين المعمول بها من قبل سلطة ضبط الكهرباء والغاز، ليتم العثور على التلاعب في القيمة الثابتة، حيث ان القيمة الثابتة هي في الأصل بقيمة 78.66 دج إلا أنها كانت تفوتر بقيمة 131.10 دج

الفصل الثاني: الدراسة التطبيقية للعوامل المؤثرة على إستقلالية المراجع الخارجي في البيئة الجزائرية

جزائري من سنة 2005 الى سنة 2014 . مع العلم ان عدد زبائن الشركة كان حوالي 8.000.000 زبون ، قيمة التضخيم للفاتورة الواحدة كان بين 50 دج الى 2000 دج للفاتورة ، أي حوال 1200 مليار سنتيم قيمة التضخيم التي كانت تمارسه الشركة . فالتضخيم كان من أجل الخزينة السوداء وليس من أجل خزينة الدولة .

مما يثبت أن محافظ الحسابات (المراجع الخارجي) لمؤسسة طاقوية تعد الخامسة على مستوى القارة الإفريقية، لا يمكنه الوصول الى مثل هذه التلاعبات أو بتواطؤه معها، أن المهنة مازالت مهددة لمثل هذه السلوكات (الإحتيالية، الإجرامية) مما يجعل إستقلالية المراجع الخارجي تحصيل حاصل.⁵⁸

ثانيا: أثر الضريبة الجزائرية الوحيدة (IFU) على مهنة محافضي الحسابات.

بدعوى عصنة النظام الجبائي وكذا تخفيف العبء الضريبي وتبسيط تسيير الإدارة الضريبية، تم إدراج الضريبة الجزائرية الوحيدة سنة 2007 التي جاءت بجملة من التغييرات التي ساهمت في تغيير معتبر على مستوى الالتزامات المحاسبية والضريبية لعدد كبير من المكلفين. بحيث كان النظام الجزائري القديم يُعنى بصغار المكلفين، وبالتحديد الأشخاص الطبيعيين . وقد تم رفع سقف الخضوع لنظام الضريبة الجزائرية الوحيدة سنة 2007 إلى 3 ملايين دج، ثم سنة 2010 إلى 5 ملايين دج، ثم سنة 2012 إلى 10 ملايين دج، وشهد آخر تعديل سنة 2015 ليصل سقف الخضوع لهذا النظام إلى مبلغ 30 مليون دج.

من خلا الجدول التالي سنوضح الخاضعين للنظام الحقيقي وللنظام المالي.⁵⁹

الجدول (2-4): تطور عدد الخاضعين للنظام الحقيقي والنظام الجزائري خلال الفترة . 2010-2015.

السنة	عدد الخاضعين للنظام الحقيقي	النسبة	عدد الخاضعين للنظام الجزائري	النسبة
2008	317.828	27.72 %	828.681	72.27 %
2009	317.785	28.09 %	813.483	71.90 %
2010	364.464	29.86 %	855.731	70.13 %
2013	491.259	35.22 %	903.258	64.77 %
2015	382.330	23.89 %	1.217.579	76.10 %

المصدر : طاطا إيمان ، ص 100.

⁵⁸ تحقيق بعنوان "من يغش من"، قناة الشروق، المؤسسة الوطنية لسونلغاز، تاريخ الإطلاع، 19-06-2018،

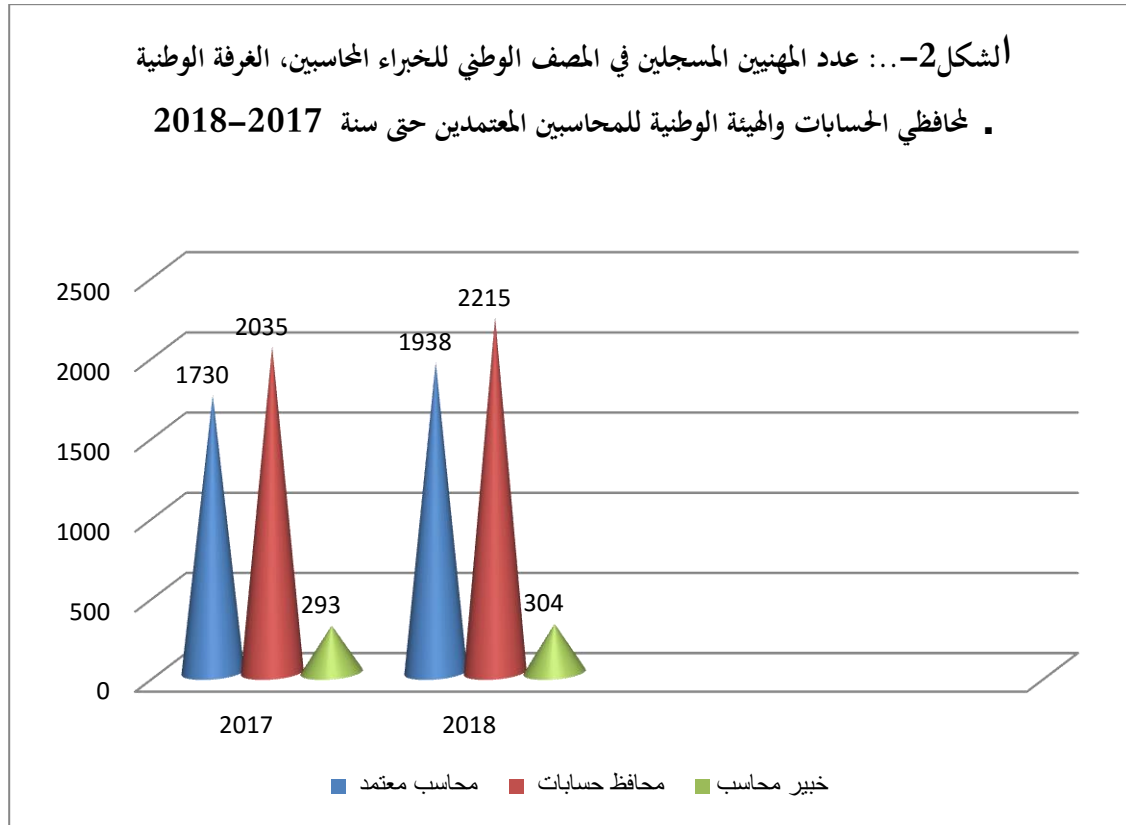
<https://www.youtube.com/watch?v=lGoOyQV-piA>

⁵⁹ طاطا إيمان ، طاطا إيمان ، أثر العوامل البيئية على التطور الخاسبي في الجزائر ، أطروحة دكتوراه منشورة ، جامعة الجزائر 3 ، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم

التسيير؛ 2017؛ ص 98 .

الفصل الثاني: الدراسة التطبيقية للعوامل المؤثرة على إستقلالية المراجع الخارجي في البيئة الجزائرية

الشكل (2-5): عدد المهنيين المسجلين في المصنف الوطني للخبراء المحاسبين، الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والهيئة الوطنية للمحاسبين المعتمدين حتى سنة 2017-2018.



المصدر: من اعداد الطالب بالإعتماد على

[Tableau de la Chambre Nationale des Commissaires aux Comptes – exercice 2017-2018](#)

[Tableau de l'Ordre National des Experts-Comptables – exercice 2017-2018](#)

[Tableau de l'Organisation Nationale des Comptables Agréés – exercice 2017-2018](#)

من الشكل أعلاه يظهر أن العدد المنخفض من المهنيين الذين اختاروا مزاوله المهنة، إلا أن هذا العدد المنخفض منهم وبالتحديد المحاسبين ومحافظي الحسابات، لا يمكن اعتباره مشكلا تعاني منه المهنة إذا ما قارنه بالطلب على المهنيين في البيئة الجزائرية خاصة مع رفع سقف الخضوع للنظام الجزائي إلى مبلغ 30 مليون دج مع ظهور قانون المالية التكميلي لسنة 2015 مما أدى إلى تحول العديد من المؤسسات من النظام الحقيقي إلى النظام الجزائي أين يترتب على المكلف الخاضع لنظام الضريبة الجزائرية الوحيدة واجبات محاسبية مبسطة عن تلك المنصوص عليها في النظام الحقيقي، وبالتالي عدم الحاجة إلى مراجعة خارجية ولا إلى مستوى مرتفع من المهنية، إذ أن العمل المحاسبي في ظل هذا النظام يقتصر على مسك وتقديم دفترين فقط: دفتر ملخص سنوي يتضمن تفاصيل المشتريات مدعم بالفواتير ومستندات الإثبات، ودفتر آخر يحوي تفاصيل المبيعات. بالإضافة لذلك، فقد جاء القانون 10-01 بأحكام خاصة بتنظيم عملية التكوين من خلال المادة 8 منه والتي تنص على أن منح شهادة الخبير المحاسب، محافظ الحسابات يكون من طرف معهد التعليم

الفصل الثاني: الدراسة التطبيقية للعوامل المؤثرة على إستقلالية المراجع الخارجي في البيئة الجزائرية

المختص التابع للوزير المكلف بالمالية أو المعاهد المعتمدة من طرفه، وأنه لا يمكن الالتحاق بهذه المعاهد، إلا بعد إجراء مسابقة للمرشحين الحائزين على شهادات جامعية في الاختصاص، كما تمنح شهادة المحاسب المعتمد من طرف مؤسسات التكوين المهني التابعة للوزير المكلف بالتكوين المهني، أو من طرف المؤسسات المعتمدة من طرف مؤسسات التعليم العالي⁶⁰.

ثالثا: مستويات الضغط الضريبي.

لقد غرفت الجباية البترولية تدهورا في السنوات الأخيرة، من جراء انخفاض سعر برميل النفط، لذلك ازدادت أهمية دراسة الضغط الضريبي. ويتطلب ذلك العمل على زيادة الموارد الجبائية العادية، لتغطية النقص في إيرادات الجباية البترولية.

ان للضغط الضريبي علاقة بين الإيرادات الضريبية والناتج المحلي الإجمالي، فمن هذين المتغيرين تطرح تساؤلات

- بطبيعة الإيرادات الضريبية ؟

- أي مقياس للناتج المحلي الإجمالي أكثر دلالة عن الحقيقة؟

- أي مجمع اقتصادي ذو دلالة لأخذه في قياس الضغط الضريبي؟

وفيما يخص الإيرادات الضريبية تواجهنا مشكلتان:

المشكلة الأولى: تتمثل في عدط ظهور الإيرادات الموجه للجماعات المحلية في الإيرادات الضريبية، وبالتالي فإن حساب الضغط الضريبي خارج هذه الإيرادات قد لا يعبر عن مستواه الحقيقي، كما قد يضلله، خاصة وأن هاته الإيرادات الضريبية المحلية أصبحت ذات أهمية بالغة، نظرا لتوجه حصيلة بعض الضرائب، أو جزء منها إلى الجماعات المحلية.

المشكلة الثانية: والتي تعتبر مهمة، مستمدين ذلك من ثنائية بنية الإيرادات الضريبية، متمثلة في الجباية العادية والجباية البترولية.

وفي هذا الإطار، تثار مشكلة إيرادات الجباية البترولية، هل تؤخذ في حساب الضغط الضريبي أو لا؟

بالنظر إلى احصائيات رسمية وقوانين المالية السنوية، فغن الجباية البترولية مدرجة ضمن الإيرادات الضريبية، واستنادا لذلك يتخذ

الضغط الضريبي مستويات مرتفعة قد تفوق مثيلاتها بالدول المتقدمة. فكيف يا ترى تحمل اقتصاد نام هذا الضغط الكبير؟

من هذا المنطلق فإن الضغط الضريبي الممارس بمستويات مرتفعة، إضافة الى ضعف وهشاشة النظام أو البنية الإقتصادية لبيئة

الأعمال الجزائرية، وما تسبب فيه الإنهيار المفاجئ لسعر برميل النفط الذي يعتمد عليه الإقتصاد الجزائري في تحديد إيراداته

المدرجة في ميزانية الدولة السنوية. جعل من إقتصادنا المعروف بـ"الإقتصاد الريعي" أو "الإقتصاد التابع".

كل هذا أثر على المؤسسات الجزائرية المحركة للإقتصاد الوطني، وجعل منها مؤسسات ضعيفة لا ترقى الى المستويات المطلوبة منها

لمواجهة التحديات على مستويات بيئة العمال الدولية بعدم قدرتها وإمتثالها لمتطلباتها، إضافة الى ذلك تأثيرها على مهنة مراجعة

⁶⁰ مرجع سبق ذكره، ص 71.

الفصل الثاني: الدراسة التطبيقية للعوامل المؤثرة على إستقلالية المراجع الخارجي في البيئة الجزائرية

الحسابات في الجزائر وجعلها من مهنة محافظ الحسابات (المراجع الخارجي) مهنة إلزامية فقط، أي أن تقرير محافظ الحسابات في ظل هذه المفاهيم التي أدت الى ضعف وهشاشة النظام الإقتصادي مجرد " إلزام قانوني فقط " دون حاجة أخرى منه.⁶¹

رابعا: القانون التجاري والقانون 06-01 المتعلق بالوقاية من الفساد وكافحته .

لقد نص القانون التجاري في مادته 715 مكرر(4، 6، 7، 8، 9، 11، 13)⁶².

- تعين الجمعية العامة العادية للمساهمين مندوبا للحسابات أو أكثر لمدة ثلاث سنوات ، تختارهم من بين المهنيين المسجلين على جدول المصنف الوطني.
- لا يجوز أن يتعين مندوبا للحسابات في شركة المساهمة(الأقرباء والأصهار لغاية الدرجة الرابعة، القائمون بالإدارة وأعضاء مجلس المديرين أو مجلس المراقبة للشركات التي تمتلك عشر (10/1) رأس مال الشركة، أزواج الأشخاص الذين يتحصلون بحكم نشاط دائم غير نشاط مندوب الحسابات على أجرة أو مرتبا، الأشخاص الذين منحتم الشركة أجرة بحكم وظائف غير وظائف مندوب الحسابات في أجل خمس سنوات من تاريخ إنهاء وظائفهم)
- يعين مندوبو الحسابات لثلاث سنوات مالية ، وتنتهي مهامهم بعد اجتماع الجمعية العامة العادية التي تفصل في حسابات السنة المالية .وتنتهي المهمة الممنوحة عندما تقوم الجمعية العامة بتعيين مندوب الحسابات.
- يجوز لمساهم أو عدة مساهمين يمثلون على الأقل عشر (10/1) رأسمال الشركة قي الشركات التي تلجأعانية للإدخار، ان يطلبو من العدالة، وبناءا على سبب مبرر ، رفض تعيين مندوب أو مندوبي الحسابات الذين عينتهم الجمعية العامة.
- يجوز بناءا على طلب من مجلس الادارة او مجلس المديرين أو من مساهم أو أكثر يمثلون على الأقل(10/1) راس مال الشركة أو الجمعية العامة، إنهاء مهام مندوبي الحسابات قبل الانتهاء العادي لهذه الوظائف عن طريق الجهة القضائية المختصة.

ان الجهة المخولة لها بتعيين وعزل المراجع الخارجي وهي الجمعية العامة للمساهمين ، إذ يجد المراجع نفسه في خطر عند إبدائه لرأيه المستقل، والذي قد يكلفه خسائر مادية نتيجة لإنهاء عقده مع العميل إذا كان رأيه لا يتوافق مع رأي الجهة المخولة بتعيينه وعزل لأن إدارة العميل في هي من لها الحق في تعيين وعزل المراجع الخارجي والاختيار الأولي له، مما قد ينتج عنه بعض الممارسات التي تتنافى مع أداء مهامه لينال رضا الجهة المكلدة بتعيينه ولمعاودة عهدة ثانية معهم هذا من جهة.

⁶¹ حميد بوزيدة، الضغط الضريبي في الجزائر، مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا، جامعة بومرداس، العدد4، 2006، ص284.

⁶² القانون التجاري ، أمر رقم 75-59 مؤرخ في 20 رمضان عام 1395 الموافق 26 سبتمبر 1975 يتضمن القانون التجاري المعدل والمتمم ، ص 127.

الفصل الثاني: الدراسة التطبيقية للعوامل المؤثرة على إستقلالية المراجع الخارجي في البيئة الجزائرية

ومن جهة أخرى فقط أوضحت بصراحة من المادة 715 مكرر(8، 9) قوة التأثير والضغط المسلطة على محافظ الحسابات (المراجع الخارجي) في طريقة تعيينه وعزله التي من شأنها ان تأثر على أداء مهامه بكل استقلالية وأمانة.

خامسا: القانون 01-06 المتعلق بالوقاية من الفساد وكافحته.

لقد نص القانون 01-06 في مادته(14، 23) أنه⁶³.

- يجب ان تساهم معايير المحاسبة و تدقيق الحسابات المعمول بها في القطاع الخاص في الوقاية من الفساد وذلك بمنع(مسك حسابات خارج الدفاتر، اجراءات معاملات دون تدوينها في الدفاتر أو دون تبينها بصورة واضحة، استخدام مستندات مزيفة، الاتلاف العمدي لمستندات المحاسبة قبل انتهاء الآجال المنصوص عليها في التشريع والتنظيم المعمول به)
- إلزام جميع الأعضاء والموظفين بحفظ السر المهني ، ويطبق هذا الالتزام كذلك على الأشخاص الذين انتهت علاقتهم المهنية بالهيئة ، وكل خرق للالتزام المذكور في الفقرة السابقة ، يشكل جريمة يعاقب عليها بالعقوبة المقررة في قانون العقوبات لجريمة إفشاء السر المهني.

بالرجوع الى السوكيات الاحتمالية الممارسة من قبل بعض المؤسسات واستنادا الى ماسبق فإن مراد القانون 01-06 واضحة في هذا الشأن، خصوصا في ظاهرة الغش والتهرب الضريبي بالعمليات التي كانت تقام ولا تسجل، فنص القانون واضح بصرامته في مواده، لكن تفعيل مواده وتطبيقها على أرض الواقع يبقى سؤال مطروح؟.

كذلك قد أشار القانون 01-06 الى النفقات الوهمية، أو تسجيل التزامات مالية دون تبين الغرضها أو صحتها، فقد أعتبرت فساد، وهذا ما كان يستعمل من قبل كبريات المؤسسات والشركات دائما بمهدف التهرب الضريبي.

مع نصوص قانونية واضحة، وتطبيق فعلي وصارم غير ظاهر وغير مفعّل جعل من ظاهرة الفساد المالي والإداري تتفشى بترددات عالية على المستوى الوطني بإرتفاع معدلات الغش والتهرب الضريبي الذي تعتبره هذه المؤسسات والشركات الممارسة له، نموذج أعمالها المربح. لينتج عنه ضعف شاد وتأثير قوى دون وجود حلول قطعية لمثل هذه الممارسات التي أثرت على مهنة المحاسبة والمراجعة في الجزائر وجعلتها في مستويات متنية. لتؤثر كذلك على استقلالية المراجع الخارجي في أداء مهامه بكل أمانة واستقلالية.

⁶³ القانون 01-06 المتعلق بالوقاية من الفساد وكافحته ، الطبعة الأولى ، 2006 ، ص 08.

الفصل الثاني: الدراسة التطبيقية للعوامل المؤثرة على إستقلالية المراجع الخارجي في البيئة الجزائرية

خلاصة الفصل

لقد سمحت لنا الدراسة الميدانية التي قمنا بها على مستوى مكاتب (محافظي الحسابات، خبراء محاسبين) في كل من ولايتي غرداية وورقلة بالوقوف على أهم العوامل المؤثرة على استقلالية المراجع الخارجي في بيئة الأعمال الجزائرية، حيث بتشخيص تطور المهنة قبل سنة 2010 و بعدها بالوقوف على أهم ما أثر على المهنة وكذلك قمنا بمحاولة لتشخيص البيئة الإقتصادية بما يتقاطع مع إشكالية الدراسة المطروحة. حيث قمنا بتوظيف مختلف المعارف التي رأيناها في الجانب النظري، وذلك في إطار مهمة المراجع الخارجي (محافظ الحسابات).

من أجل تجسيد هذه الدراسة التطبيقية التي كانت عبارة عن مقابلات شخصية أجريت مع عينة الدراسة المذكورة بعرضها وإعطاء التوجه العام لها، قمنا بتحليلها استنادا الى قائع وأحداث من بيئة الأعمال الجزائرية التي نذكر منها (واقع المؤسسات الجزائرية، أثر الضريبة الجزافية الوحيدة (ifu) على أداء مهمة محافظ الحسابات، مستويات الضغط الضريبي، القانون التجاري، القانون 06-01 المتعلق بمكافحة الفساد) بما له أثر على استقلالية المراجع الخارجي وعلى المهنة.

خاتمة

لقد سمحت لنا الدراسة من اكتشاف جانب مهم في مجال مهمة المراجع الخارجي (محاظ الحسابات) في الجزائر، الذي أخذ يتطور في الأونة الأخيرة في محاولة لمسايرة التطورات العالمية والتطابق معها، آخرها صدور معايير التدقيق الجزائرية في 15 مارس 2017 والتي بلغ إجمالي المعايير (12) معيار. وبعد ماشهدته البيئات الخارجية عموما والبيئة الجزائرية خصوصا من فقدان مصداقية تقرير المراجع الخارجي وفقدان الثقة في أعماله التي من المفترض أن يؤديها بكل استقلالية (التي كان موضوع الإستقلالية موضوع بحثنا).

قمنا في هذه الدراسة بمعالجة موضوع العوامل المؤثرة على استقلالية المراجع الخارجي في بيئة الأعمال الجزائرية بإعطاء مجموعة من المفاهيم والتركيز على أهم عوامل وتهديدات إستقلالية المراجع الخارجي، محاولين عرض بعض الدراسات التي عالجت موضوع وتقاطعا مع الإشكالية المطروحة، وفي الجانب التطبيقي الذي سمح لنا بكشف الستار عن ميدان المراجعة الخارجية، حيث أخذ من الدراسة حصة الأسد نظرا لأهميتها، بالتعامل معها بدقة وعناية للوصول الى إجابة لإشكالية الدراسة، ذلك بهدف إظهار أهم هذه العوامل المؤثرة على استقلالية المراجع الخارجي التي كانت موضوع الدراسة، وذلك في إطار المقابلات أجريت مع عينة الدراسة.

لقد كانت عوامل التأثير على استقلالية المراجع الخارجي في رأي المعنيين قبل التعرض لها، يجب دراسة البيئة الإقتصادية ونشاط المؤسسات الإقتصادية في بيئة الأعمال الجزائرية للوصول إلى نتائج مقبولة نستطيع من خلالها تعميمها وقبولها. لأن عامل البيئة الإقتصادية وعامل المؤسسات الإقتصادية أهم عاملين ذات تأثير مباشر على المهنة وعلى موضوع الإستقلالية، وهذا مايفسر المشاكل والتخبطات التي تعانيها مهنة مراجعة الحسابات (التدقيق) في الجزائر، وعدم تحقيق عنصر استقلالية المراجع الخارجي في بيئة الأعمال الجزائرية منها (هشاشة البيئة الإقتصادية، ضعف أداء المؤسسات الإقتصادية الذي يغلب عليها طابع القطاع الخاص، الثغرات المتواجدة في القانون 10-01 المنظم للمهنة،...)

1- اختبار الفرضيات

انطلاقا من الجانب النظري والدراسة الميدانية التي تم معالجتها عبر مجموعة من المقابلات التي تحصلنا من خلالها على مجموعة من النتائج، وبعد عملية مناقشتها وتحليلها فإنه يمكننا اثبات صحة أو نفي الفرضيات على النحو التالي :

- بخصوص الفرضية الأولى المرتبطة بتأثير تقديم الخدمات الاستشارية للمكاتب التدقيق الأجنبية على استقلالية المراجع الخارجي في بيئة الأعمال الجزائرية، من خلال أخذ جملة من الخدمات التي خولها القانون 10-01 للخبير المحاسب (مستشار اقتصادي، مستشار اجتماعي، مستشار مالي) بطريقة غير مباشرة بسبب الثغرات المتواجدة في هذا القانون، من جهة، ومن جهة أخرى ان هذا القانون لم يسمح لمكاتب التدقيق الأجنبية بمزاولة نشاطها داخل التراب الوطني، لكن بحكم شهرة وعالمية مكاتب التدقيق الأجنبية فإن غالبية المؤسسات والشركات الكبرى تستعين بخدماتها الإستشارية، مما خلق نوع من التنافس بين مكاتب المراجعة المحلية الذي أثار إشكالية تحديد أتعابها، ليؤثر على استقلالية أداء مهامهم.
- أما بخصوص الفرضية الثانية المتعلقة بتأثير القانون 10-01 على استقلالية المراجع الخارجي في الجزائر؛ فهذا القانون جاء بمحاولة منه لإعادة تنظيم مهنة المحاسبة في الجزائر بتحويل جميع صلاحياتها و منح الإعتماد لوزارة المالية، فقد وجدنا أنه تحويل كل الصلاحيات

إلى وزارة المالية التي بإمكانها ممارسة ضغوطات على أعمال المهن الثلاث و خاصة ان كانت مؤسسات تابعة لها، من جهة، ومن جهة أخرى مشكل الأتعاب الذي لم يحدد جدول خاص له في هذا القانون بسبب التفاوت في تقدير مستحقات المهنة الواحدة. كل هذا أثر على استقلالية المهنة بالشكل العام ومهنة المراجع الخارجي (محافظ الحسابات) خصوصا.

■ بخصوص الفرضية الثالثة المتعلقة بالبيئة الاقتصادية الجزائرية لها دور في التأثير على استقلالية المراجع الخارجي في بيئة الأعمال الجزائرية، فقد تحقق ذلك لأن هشاشة البيئة الاقتصادية وضعف أداء المؤسسات الاقتصادية ونشاط مايمثل 40% في السوق الفوضوي (السوق الموازي)، كل هذا أثر على مصداقية تقرير المراجع الخارجي الذي يعده في آخر السنة، وحسب الثقة في أداء مهامه بسبب ان تقريره مجرد إلتزام قانوني بالنسبة لهذه المؤسسات، مما جعل نظرة المراجع الخارجي التركيز على مركزه المالي أكثر من أداء مهامه بكل إستقلالية، لتقترب إستقلاليته محل المستويات الدنيا.

2- النتائج المتوصل إليها

- ✓ نمودج أعمال مكاتب محافضي الحسابات في الجزائر مبني على منافسة غير شرعية، من بين مسبباتها (الإستشارة التي تقدمها مكاتب التدقيق الأجنبية، التفاوت في تقدير أتعاب المهمة بعدم جعل جدول مخصص لها، طريقة تعيين وعزل محافظ الحسابات وطول إرتباطه مع المؤسسة و طريقة توكيل المهام له) كلها محفزات لإدارة المؤسسة بممارسة ضغوطات أكثر على مهام محافظ الحسابات وجعل إستقلاليته محل تهديد وعدم تحققها.
- ✓ ضعف أداء المؤسسات الإقتصادية في الجزائر، بسبب تواجد جزء منها ينشط في السوق الموازي أثر على مصداقية تقرير محافظ الحسابات وفقد ثقته أعماله، مما جعل تقريره الذي يعده في آخر السنة مجرد إلتزام قانوني بالنسبة لهذه المؤسسات ، دون حاجه أخرى إله. جعل من محافظ الحسابات في الجزائر ينظر إلى مركزه المالي أكثر من أداء مهامه بكل أمانة وإستقلالية، لتصبح استقلاليته تحصيل حاصل.
- ✓ الفجوة الحاصلة بين البعد الثقافي و القانوني نتج عنه جانب الأخلاقي من جهة، ومن جهة أخرى عدم الإلتزام بمدونة أخلاقيات المهنة، جعل من الجوهر الأساسي لإستقلالية المراجع الخارجي في بيئة العمال الجزائرية لا يتحقق.

3- توصيات الدراسة:

حولنا من خلال دراستنا تشخيص للوضع الاقتصادي ولوضع المهنة في البيئة الجزائرية، هذا في ظل الاصلاحات التي عرفتها الجزائر خاصة مع القانون 10-01 الصادر في 29 جوان 2010 المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، ومع صدور معايير التدقيق الجزائرية أخرها في 15-03-2017، كل هذه الجهود والإصلاحات التي شهدتها الجزائر لم تكن كافية

لفهم ودراسة استقلالية المراجع الخارجي، ناهيك عن الظروف البيئية التي تشهدها البيئة الجزائرية التي تمارس فيها بعض سلوكيات أثرت على مصداقية واستقلالية المراجع الخارجي.

قمنا في دراستنا بمعالجة مشكلة البحث عن الصعيد الوطني، ولأن موضوع الدراسة متناول من قبل الكاديمين وهذا وفق الدراسات السابقة التي عرضناها، التي كانت تشير دائما الى الفضائح المالية والأزمات التي يتم اتهام المراجع الخارجي بعدم استقلاليته، فكانت تعالج بحلول تنظيمية من خلال اصدار مجموعة من المعايير والقوانين فقط، مما سمح لنا بدراسة الموضوع من زاوية مغيرة ، وخلفية معمقة تأخذ بعين الاعتبار كل من له علاقة بعدم استقلالية المراجع الخارجي، والتي نشير الى السلوكيات اللاأخلاقية التي تمارسها كبرى المؤسسات. لذا يجب لفت الإنتباه الى الثغرات أو الخلل الذي يعيق نجاح عمليات الاصلاح وهذا ماتم إثباته من خلال المقابلات التي أجريت، لذلك يجب فهم سلوك المؤسسات و نشاطها ضمن البيئة الإقتصادية المتواجدة بها لإدخال أية تعديلا أون سن قوانين تكون ملائمة لها وناجعة ، وهذا سبب الثغرات المتواجدة بالقانون 10-01 ، فنجاح الأرضية كفيل بنجاح أي عملية تقدم عليها.

4- آفاق البحث:

عالج موضوع الدراسة الجوانب والأبعاد المتعلقة بالعوامل المؤثرة على استقلالية المراجع الخارجي في البيئة الجزائرية حسب الفئة المشمولة بالدراسة، من خلال تحديد مجموعة من نقاط الضعف التي لم تكن كفيلة بنجاح الاستقلالية، وتقديم محددات أخرى من شأنها ان تعزز موضوع الاستقلالية، وأيضا بصدر القانون 10-01 الذي حصص فصلا كاملا من حالات التنافي الذي لها علاقة مباشرة بالاستقلالية وبصدر معايير التدقيق الجزائرية .

واخيرا يمكن القول ان العوامل المؤثرة على استقلالية المراجع الخارجي في بيئة الأعمال الجزائرية حسب الفئة المشمولة بالدراسة لا يمكننا حصرها في هذه الدراسة فقط، خصوصا وأنه قد أوضحنا ان حدود الدراسة كانت محدودة ومتوقفة عن الجوانب الممارسة من قبل الفئة التي تمت معها المقابلات فقط. اذ يمكن القول ان تناول هذا الموضوع من جوانب عدة والتي يكن لم بوسعنا التطرق اليها في مجل دراستنا، وهو الأكفل والأجدر لفهم مشكل عدم تحقق الاستقلالية في مجمل الدراسات.

المصادر والمراجع

باللغة العربية .

I- الكتب.

- 1- ألفين أرينز، جيمس لوبك، المراجعة مدخل متكامل ، ترجمة (مُجَدِّم عبد القادر الديسطي - أحمد حامد حجاج) ، دار المريخ ، جامعة المنصورة ، كلية التجارة ، الجزء الأول ، سنة 2000.
- 2- محمد سمير الصبان - عبد الله العظيم هلال ، الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات ، كلية التجارة ، جامعة الاسكندرية ، الدار الجامعية للطبع والنشر ، 2000.

II- أطروحات الدكتوراه والماجستير.

- 1- أحمد مُجَدِّم غنيم الراشدي ، مدى توافر شروط الاستقلالية لمدققي الحسابات الخارجيين في دولة الكويت، مذكرة ماجستير منشورة ، جامعة الشرق الأوسط الكويت ، قسم المحاسبة كلية الأعمال ، 2011-2012.
- 2- أمال مهاوة ، محاولة لتقييم شرعية الاصلاح المحاسبي بالدول النامية على ضوء الانتقادات الموجهة لشرعية المعايير الدولية للتقارير المالية ، أطروحة دكتوراه ، قاصدي مرباح ورقلة ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير 2015 .
- 3- بوبكر عميروش ، دور المدقق الخارجي في تقييم المخاطر وتحسين نظام الرقابة الداخلية لعمليات المخزون داخل المؤسسة، مذكرة ماجستير منشورة، جامعة فرحات عباس، سطيف ، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، 2010-2011.
- 4- حجة الله شاوش ، محددات تفعيل الامتثال للتنظيم المصرفي في بيئة الاعمال الوطنية ، أطروحة دكتوراه غير منشورة ، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية جامعة ورقلة 2018.
- 5- خليل طيار، تأهيل الممارسة المحاسبية للتجميع في بيئة الأعمال الجزائرية ، أطروحة دكتوراه ، جامعة قاصدي مرباح ورقلة ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير 2017.

- 6- زينب عون ، الجانب العلمي لمراجعة الحسابات في ظل قانون المراجعة في الجزائر (القانون 10-01) ،
مذكرة ماستر منشورة ، جامعة الشهيد حمة لخضر بالوادي ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ،
2014-2015.
- 7- شرقي عمر، التنظيم المهني للمراجعة، أطروحة دكتوراه، جامعة سطيف 1، الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية
والتجارية وعلوم التسيير، 2011-2012.
- 8- طا طا إيمان ، طاطا إيمان ، أثر العوامل البيئية على التطور المحاسبي في الجزائر ، أطروحة دكتوراه منشورة ،
جامعة الجزائر 3 ، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير؛ 2017؛
- 9- عبد السلام عبد الله سعيد أبو سرعة، التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية، رسالة ماجستير
منشورة، جامعة الجزائر 3، كلية العلوم الاقتصادية، قسم علوم تجارية، 2009/2010.
- 10- فاطمة حميد، أثر ثقافة الفاعلين في المحاسبة على تطبيق النظام المحاسبي والمالي في الجزائر، أطروحة دكتوراه
منشورة، جامعة الجزائر 03، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية ، 2016-2017.
- 11- مُجّد أسامة / ابراهيم أبو القمصان، العوامل المؤثرة على استقلالية وحياد المراجع الخارجي ،مذكرة ماجستير
منشورة، الجامعة الإسلامية غزة، عمادة الدراسات العليا، نوفمبر 2007.
- 12- مُجّد حسن نزال ، دور المعايير المحاسبية واخلاقيات المهنة كضوابط للممارسات المحاسبية ، مذكرة ماجستير
في المحاسبة منشورة، جامعة الشرق الأوسط 2014.
- 13- مها رزق نجم، العوامل المؤثرة في تحديد أتعاب مدققي الحسابات الخارجيين في قطاع غزة، رسالة ماجستير
منشورة، الجامعة الإسلامية غزة، كلية التجارة قسم المحاسبة والتمويل، 2012.
- 14- نسرین مُجّد منصور، مدى تأثير معدل دوران مراجع الحسابات الخارجي على مبدأ الإستقلالية، رسالة
ماجستير منشورة، الجامعة الإسلامية غزة، كلية التجارة قسم المحاسبة والتمويل، 2013.

III- مذكرات ماستر.

1- جوهري سهام ، دور أخلاقيات مهنة المراجعة في تحسين عملية المراجعة الداخلية، مذكرة ماستر منشورة، جامعة اكلي محمد اولحاج-البويرة-، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير-قسم المالية والمحاسبة، 2014-2015.

2- شابي هنية، العوامل المؤثرة في جودة مهنة محافضي الحسابات في الجزائر، مذكرة ماستر منشورة، جامعة محمد خيضر-بسكرة، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، قسم علوم التسيير ، 2015-2016.

IV- المقالات والمدخلات.

1- أشرف محمد ابراهيم منصور، مسؤولية المراجعين الخارجيين عن الأزمة المالية العالمية الحالية، مجلة البحوث المحاسبية، الجمعية السعودية للمحاسبة- السعودية المجلد 10- العدد 01، 2011.

2- بن عيسى عبد الرحمان، تحليل أثر الخصائص الشخصية لمراجع الحسابات على جودة عملية المراجعة، مجلة الأبحاث الإقتصادية، جامعة البليدة 2- العدد 14 (جوان 2016).

3- حميد بوزيدة، الضغط الضريبي في الجزائر، مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا، جامعة بومرداس، العدد 4، 2006.

4- خمقاني بدرالزمان - المهدي هتهات ، مساهمة أخلاقيات مهنة المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الابداعية من المحتوى المعلوماتي للميزانية المالية ، ملتقى أخلاقيات الأعمال منشور، جامعة ورقلة ، 2017.

5- عبد المطلب سرطاوي ، مهددات استقلالية مدقق الحسابات في بيئة تدقيق الحسابات الأردنية ، مجلة الدراسات المالية والمصرفية ، الأكاديمية العربية للعلوم المالية والمصرفية ، المجلد التاسع عشر - العدد الثاني - السنة التاسعة عشرة - حزيران (يونيو) - 2011.

6- عبدالرحمن علي التويجري وحسين محمد النفاعي، جودة خدمة المراجعة، مجلة جامعة الملك عبدالعزيز: الاقتصاد والإدارة، م 22، العدد 2008، 01.

7- على حسن الدوغجي، دور قانون(ساربانيز-أوكسلي) في رفع كفاءة مهنة التدقيق الخارجي، مجلة الادارة والاقتصاد منشورة، الأردن، العدد السادس والثمانون، سنة 2011.

8- فريد عوينات ، الممارسات المحاسبية الجزائية في ظل النظام المحاسبي المالي الاحتياجات والتحديات؛المجلة الجزائرية للدراسات المحاسبية والمالية، العدد أربعة ، جوان 2017.

9- مداني بن بلغيث، فريد عوينات، الإصلاح المحاسبي في الجزائر - دراسة تحليلية تقييمية-، تاريخ الاطلاع:

2018/06/20, <http://manifest.univ-ouargla.dz>

10- هاشم حسن حسين، تحليل العوامل المؤثرة في تغيير مدقق الحسابات الخارجي في الشركات المساهمة

العراقية، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، العدد 16، 2008.

11- يمينه القايد وآخرون ، واقع الأخلاقيات في بيئة الأعمال ، الملتقى الدولي حول الأداء المتميز للمنظمات

والحكومة، الطبعة الثالثة، جامعة قاصدي مرباح ورقلة-الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير،

2017.

V- الدوريات

1- دليل قواعد السلوك الأخلاقي للمحاسبين المهنيين ، الصادر من قبل IFAC .

2- القانون 01-06 المتعلق بالوقاية من الفساد وكافحته ، الطبعة الأولى ، 2006 .

3- القانون التجاري ، أمر رقم 75- 59 مؤرخ في 20 رمضان عام 1395 الموافق 26 سبتمبر 1975 يتضمن

القانون التجاري المعدل والمتمم .

4- المرسوم التنفيذي رقم / 136 96 المؤرخ في / 15 ابريل 1996 المتضمن قانون أخلاقيات مهنة الخبير

المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.

5- المقرر رقم 002 المؤرخ في 04 فيفري 2016 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق، المجلس الوطني للمحاسبة.

VI- مواقع أنترنت.

1- إعلان مكسيكو بشأن الاستقلالية ، ISSAI 10 ، لمعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة عن

المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة (الإنوساي). www.issai.org

2- تحقيق بعنوان "من يغش من"، قناة الشروق، المؤسسة الوطنية لسونلغاز، تاريخ الإطلاع، 19-06-2018،

1 <https://www.youtube.com/watch?v=lGoOyQV-piA>

3- منتديات طموحنا ، معايير وآداب وسلوك مهنة التدقيق ، 29-04-2018 ،

00:06 ، <https://www.tomohna.net/vb/tomohna13129/>

- 1-** Hasen Mohamed . A . Albeksh, **Factors Affecting the Independence of the External Auditor within the Auditing Profession, International Journal of Management and Commerce Innovations** Vol. 4, Issue 2.
- 2-**James Di Gabriele and Marianne Ojo, **Objectivity and independence: the dual roles of external auditors and forensic accountants, MPRA (Munich Personal RePEc Archive)** Paper No. 44954, posted 11 March 2013.
- 3-** Muhamad Sori, Zulkarnain & Mohamad, Shamsheer & Shaharatulfazzah Mohd Saad, Siti, **Audit Committee Support and Auditor Independence. Corporate Finance: Governance, Corporate Control & Organization eJournal. 10.2139/ssrn.1031075, 2007.**
- 4-**Muhamad Sori, Zulkarnain & Mohamad, Shamsheer & Shaharatulfazzah Mohd Saad, Siti, **Audit Committee Support and Auditor Independence. Corporate Finance: Governance, Corporate Control & Organization eJournal. 10.2139/ssrn.1031075, 2007.**
- 5-**MUTHUI, Titus; Dr. Willy MUTURI² & John KABIRU, **FACTORS AFFECTING EXTERNAL AUDITORS' INDEPENDENCE IN DISCHARGING THEIR RESPONSIBILITIES: A SURVEY OF MEDIUM LEVEL**

AUDITING FIRMS IN NAIROBI, International Journal of Business & Law Research 2(4) 2014.

6–Omri Mohamed Ali1, Akrimi Nesrine, Factors Affecting Auditor Independence in Tunisia: The Perceptionsof Financial Analysts.Journal of Finance and Accounting.SciencePG–SciencePublishingGroup. 3(3),2015,

7– Ramirez, C. (2009). 10. La place des grands cabinets d'audit multinationaux dans la profession comptable libérale. Sociologie des groupes professionnels, La Découverte.

8– Ramirez, C. (2013). Normalisation des services marchands ou marchandisation des normes? Services sans frontières, Presses de Sciences Po (PFNSP.)

9–Srivastav, Naveen & Singh, J.P.. Audit Committee: Does it Signify as an Independent Watchdog Over and Above External Auditors. SSRN Electronic Journal. 10.2139/ssrn.2235126.

الملاحق

الملاحق

الملحق رقم (1) استمارة المقابلة



جامعة قاصدي مرباح ورقلة
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم التجارية



استمارة مقابلة

حول موضوع مذكرة الماستر في العلوم التجارية تخصص - دراسات محاسبية وتدقيق - و الموسومة ب:
" العوامل المؤثرة على استقلالية المراجع الخارجي في البيئة الجزائرية
- مقابلات مع عينة من مكاتب محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين لكل من ولايتي غرداية وورقلة -

الهاتف: (+213 659 726 759)

البريد الإلكتروني: (fekair.soufiane@gmail.com)

تحية طيبة وبعد،،،

المعلومات الشخصية

1. الاسم (اختياري):
2. الجنس
3. العمر:
4. الشهادة العلمية:
5. الوظيفة أو المهنة:
7. الخبرة:

.....المكان أو الموقع.8

.....09 عنوان البريد الالكتروني إن وجد.

أسئلة المقابلة

- 1- الإنتقادات الموجهة القانون 10- 01 وتأثيرها على استقلالية المراجع الخارجي ؛
- 2- مكاتب التدقيق والاستشارة القانونية وتأثيرها على إستقلالية المراجع الخارجي بخلقها لمنافسة غير شرعية ؛
- 3- استقلالية المراجع الخارجي محافظ عند تعيينه للعهد الأولى ؛
- 4- تأثير استقلالية المراجع الخارجي بعد تعيينه لعهد ثانية ؛
- 5- طريقة تعيين وعزل المراجع الخارجي وطول فترة ارتباطه مع المؤسسة وأثرها على استقلاليته ؛
- 6- أتعاب محافظي الحسابات وحدها من استقلالية المراجع الخارجي ؛
- 7- إمكانية الوصول الى معلومات المطلوبة والتأكد من صدقها ؛
- 8- الصفقة العمومية الموكلة للمراجع الخارجي وأثرها على استقلاليته (توكيل المهام) ؛
- 9- مدى تمتع المراجعين الخارجيين بمستوى من الأخلاقيات

الفهرس	
العنوان	الصفحة
الإهداء	III
الشكر	IV
الملخص	V
قائمة المحتويات	VI
قائمة الجداول	VII
قائمة الأشكال البيانية	VIII
قائمة الملاحق	IX
قائمة الأشكال البيانية	x
المقدمة	01
الفصل الأول: الإطار المفاهيمي لإستقلالية المراجع الخارجي في بيئة الأعمال .	
مقدمة الفصل	02
المبحث الأول: استقلال المراجع الخارجي في بيئة الأعمال الدولية والجزائرية	03
المطلب الأول : تطور مفهوم الاستقلالية	03
المفاهيم العامة لإستقلالية المراجع الخارجي	03
جهود المنظمات المهنية في تدعيم مفهوم الإستقلالية	04
عناصر وأبعاد استقلالية المراجع الخارجي	06
المطلب الثاني: عوامل وتهديدات استقلالية المراجع الخارجي	08
العوامل المؤثرة على استقلالية المراجع الخارجي	07
تهديدات استقلالية المراجع الخارجي	12

13	المطلب الثالث : استقلالية المراجع الخارجي في بيئة الأعمال الجزائرية
13	استقلالية المراجع الخارجي من منظور المعايير الجزائرية للتدقيق، و القانون 10-01
15	أخلاقيات مهنة المراجعة في الجزائر
19	المبحث الثاني : الدراسات السابقة
19	المطلب الأول :الخلفية التاريخية للدراسات السابقة
23	المطلب الثاني : التعليق على الدراسات السابقة
25	خلاصة الفصل
	الفصل الثاني:الدراسة التطبيقية حول العوامل المؤثرة على استقلالية المراجع الخارجي في البيئة الجزائرية
27	مقدمة الفصل
28	المبحث الأول: خصوصية التنظيم المهني في البيئة الجزائرية .
28	المطلب الأول : تشخيص تطور المهنة
30	المطلب الثاني : محاولة تشخيص بيئة الاقتصادية الجزائرية
32	المبحث الثاني: الدراسة الميدانية لإستقلالية المراجع الخارجي في البيئة الجزائرية.
32	المطلب الأول : منهجية جمع و تحليل البيانات
34	المطلب الثاني : عرض ، معالجة وتحليل نتائج الدراسة
34	أولا : عرض نتائج الدراسة (المقابلات)
41	ثانيا : التوجه العام لدراسة
42	ثالثا : تحليل ومناقشة نتائج الدراسة
50	خلاصة الفصل

51	الخاتمة
53	أهم النتائج المتوصل إليها
53	التوصيات
54	آفاق البحث
55	المراجع
62	الملاحق
66	الفهرس