

دراسة تحليلية لاستقلالية المراجع الخارجي وفق التشريع الجزائري والمنظمات المهنية الدولية  
An analytical study of the independence of the external auditor according to the Algerian legislation  
and international professional organizations

عبد الوهاب نصرات<sup>1\*</sup>، مفيد عبد اللاوي<sup>2</sup>

<sup>1</sup> محبر التّمو والتنمية الاقتصادية في الدول العربية، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة الوادي (الجزائر)، (nesrat-abdelouahab@univ-  
eloued.dz)

<sup>2</sup> محبر التّمو والتنمية الاقتصادية في الدول العربية، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة الوادي (الجزائر)، (moufid-abdallaoui@univ-eloued.dz)

تاريخ الاستلام: 2020/07/18؛ تاريخ المراجعة: 2020/08/15؛ تاريخ القبول: 2021/03/24

**ملخص:** هدفت هذه الدراسة إلى معرفة استقلالية المراجع الخارجي من منظور التشريع الجزائري والمنظمات المهنية الدولية، حيث تم التطرق إلى معرفة المراجع الخارجي والعوامل المهددة لاستقلاله عند أداء مهمته الموكلة إليه من طرف المساهمين، وهذا حسب ما جاء به المرسوم التنفيذي لأنحفاقيات مهنة المراجعة رقم 96-136 والقانون 10-01 المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، وكذلك عرض ما جاءت به المنظمات المهنية من معايير للمراجعة وقواعد لسلوك المهنة، ولتحقيق هدف الدراسة قسّمت إلى أربعة محاور رئيسية معتمدين في ذلك على المنهج التحليلي المقارن للوصول إلى نتائج الدراسة، من خلال الوقوف على أهم القوانين الجزائرية والمعايير الصادرة عن المنظمات المهنية، التي توضح وتبين كيفية الحفاظ على استقلال المراجع الخارجي، وأهم نقاط التشابه والاختلاف المتوصل إليها.

**الكلمات المفتاح:** معيار الاستقلال؛ مراجع خارجي؛ تشريع جزائري؛ منظمات مهنية دولية.  
تصنيف JEL : M41؛M42.

**Abstract:** This study aimed to know the independence of the external auditor from the perspective of Algerian legislation and international professional organizations, where the knowledge of the external auditor and the factors that threaten his independence when performing his task entrusted to him by the shareholders were addressed, and this is according to the executive decree of the ethics of the profession of auditing No. 96-136 and the law 10-01 related to the profession of the expert accountant, auditor, and accredited accountant, as well as presenting the professional standards that the professional organizations came up with, and to achieve the goal of the study, they were divided into four main axes, relying on the comparative analytical approach to reach the results of the study, by standing on The most important Algerian laws and standards issued by professional organizations, which clarify and indicate how to maintain the independence of the external auditor, and the most important points of similarity and difference reached.

**Keywords:** Independence standard; External auditor; Algerian legislation ; International professional organizations.

**Jel Classification Codes:** M41; M42.

\* عبد الوهاب نصرات nesrat-abdelouahab@univ-eloued.dz

## I- تمهيد :

لقد نال موضوع استقلالية المراجع الخارجي اهتمام كبير من طرف المنظمات المحلية والدولية، حيث نتج عن هذا الاهتمام ترسانة من القوانين الخاصة بالدولة، وكذلك المعايير المنظمة لمهنة المراجعة الصادرة عن المنظمات المهنية الدولية، حيث سيتم التركيز في هذه الدراسة على مصدرين مهمين في الجزائر يعالجون بشكل واضح معيار استقلالية المراجع الخارجي، وهما كل من المرسوم التنفيذي رقم 96-136 المتضمن قانون أخلاقيات مهنة المراجعة في الجزائر، والقانون 10-01 المتضمن مهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، وعلى الصعيد الدولي ومن خلال المنظمات المهنية الدولية والتي ركزنا فيها على كل من المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين والاتحاد الدولي للمحاسبين، معتمدين في ذلك على المعايير الصادرة منهم والتي تخص كل من معايير المراجعة وقواعد السلوك المهني.

ونظرا للدور الذي يقوم به المراجع الخارجي في التخطيط والتنفيذ السليم لعملية المراجعة، للحصول على تأكيد منطقي فيما إذا كانت القوائم المالية الختامية خالية من التحريف بسبب الغش أو الخطأ، وكذلك عند قبول الاستمرار في عملية المراجعة أن يأخذ بعين الاعتبار أي عامل قد يؤثر على نزاهته وموضوعيته بصورة سلبية عند تنفيذ المهمة الموكلة إليه، حيث أن حياد واستقلال المراجع الخارجي هو أهم المبادئ التي قررتها التشريعات الجزائرية وذلك بالنسبة للمرسوم التنفيذي رقم 96-136 والقانون 10-01، والمؤتمرات الدولية المتوالية التي عقدت خلال العقود الأخيرة، على الرغم من سعي المراجع الخارجي لتحقيق أقصى درجات الاستقلالية في أداء عمله، إلا أنه في أغلب الأحيان لا يمكنه تحقيق ذلك، وهذا راجع لعدد من العوامل التي قامت القوانين والمعايير الدولية بمعالجتها حفاظا منها على استقلالية المراجع الخارجي من أي تأثيرات تهدد استقلاليته.

### 1.I- الإشكالية الرئيسية:

الإلمام بالموضوع والسيطرة على معظم جوانبه الفنيّة، ارتأينا طرح هذه الإشكالية كالآتي:

❖ ما هي العوامل المؤثرة على استقلال المراجع الخارجي في ظل التشريع الجزائري والمنظمات المهنية الدولية؟

### 2.I- الأسئلة الفرعية:

- وللإجابة على هذه الإشكالية، قمنا بطرح بعض الأسئلة الفرعية التالية:
- ❖ ماذا نعني باستقلال المراجع الخارجي؟
  - ❖ ما هي أبعاد استقلال المراجع الخارجي؟
  - ❖ كيف تؤثر العوامل المحيطة بالمراجع الخارجي على حياده واستقلاليته؟
  - ❖ ما هي القوانين والمعايير التي تنظم استقلالية المراجع الخارجي، المحلية منها والدولية؟

### 3.I- فرضيات الدراسة:

- من خلال الإشكالية والأسئلة الفرعية السابقة، قمنا بصياغة فرضيات الدراسة التي نسعى إلى التحقق منها في دراستنا، وهي كالتالي:
- ❖ يعتبر معيار الاستقلال أهم عنصر مؤثر في مهنة المراجعة، وعلى هذا الأساس حتى تحقق مهنة المراجعة هدفها، يجب تحقق الاستقلال الذهني وفي المظهر بالنسبة للمراجع؛
  - ❖ يقوم المراجع الخارجي أثناء تأدية مهمة المراجعة بإبداء رأي في محايده، وهذا اعتبارا من تحقق معيار الاستقلال في كل مراحل الفحص التي يقوم بها المراجع؛
  - ❖ تؤثر العوامل المحيطة بمهنة المراجعة على المواقف والتصرفات التي يقوم بها المراجع لتضعف من استقلاله؛
  - ❖ يعتبر كل من المرسوم التنفيذي رقم 96-136، والقانون 10-01، ومعايير المراجعة الدولية، وقواعد السلوك المهني مصدر مهم للحفاظ على استقلال المراجع الخارجي.

### 4.I- أهداف الدراسة:

- سعيّا منّا لتحقيق النتائج المرجوة من هذه الدراسة، يمكن تحقيق الآتي:
- ❖ التعرف على معيار استقلال المراجع الخارجي، وكذلك التعريف بالمراجع الخارجي كشخص مهني يمارس مهنة المراجعة؛

- ❖ تسليط الضوء على تحقق معيار استقلال المراجع الخارجي عند ممارسة مهنة المراجعة، بداية من إعداد برنامجه، إلى أن يقوم بفحصه، وفي الأخير إلى تقريره النهائي؛
- ❖ الكشف على أهم النقاط التي تناولتها كل من القوانين الجزائرية والمعايير الدولية حول معيار استقلال المراجع الخارجي، مع الوقوف على أهم نقاط التوافق والاختلاف بين القوانين الجزائرية والمعايير الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين بشقيها، الخاصة بمعايير المراجعة وقواعد السلوك المهني.

5.I- الدراسات السابقة: سوف نعتد في سرد هذه الدراسات على الأقدم ثم الأحدث:

- ❖ دراسة (يوسف محمود جربوع، 2004) بعنوان: "العوامل المؤثرة على استقلال المراجعين الخارجيين وحيادهم في قطاع غزة من دولة فلسطين"<sup>1</sup>.

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة العوامل المؤثرة على استقلال المراجع الخارجي، حيث تطرقت إلى الالتزامات التي على المراجع أن يتقيد بها،

لنفادي كل ما يثير الشكوك في اهتزاز استقلاله، وعلى هذا الأساس قسم الباحث هذه الدراسة إلى قسمين: الأول يتعلق بالإطار النظري والآخر تطبيقي، عمل الباحث من خلالهما على معرفة العوامل التي تؤثر سلبا على استقلال المراجع الخارجي، وهذا بإرسال 75 قائمة استقصاء إلى 75 مكتب محاسبة ومراجعة في قطاع غزة، حيث خلصت هذه الدراسة إلى بعض النتائج التالية:

- يتعرض المراجع الخارجي إلى بعض الضغوط التي تؤثر على استقلاله نتيجة التعيين وتحديد الأتعاب والعزل من إدارة المؤسسة؛
- عدم سيطرة الهيئات المهنية في قطاع غزة على مهنة المحاسبة والمراجعة؛
- عدم التزام بعض المراجعين بمعايير المحاسبة والمراجعة الدولية، وقواعد السلوك المهني.

اقتصرت هذه الدراسة على العوامل المؤثرة على استقلال المراجع الخارجي من وجهة نظر بعض المراجعين في قطاع غزة، ولكن هذه الدراسة لم تتطرق بشيء من التفصيل إلى القوانين وقواعد السلوك المهني التي تنظم مهنة المراجعة لجعلها أكثر استقلالية، وهو ما تم التطرق إليه في محاور دراستنا، معتمدين في ذلك على المرسوم التنفيذي رقم 96-136 والقانون 10-01، وكذلك على بعض المعايير الدولية للمراجعة، وقواعد السلوك المهني.

- ❖ دراسة (براق محمد، ديلمي عمر، 2017) بعنوان: "العوامل المؤثرة على استقلال مراجع الحسابات"<sup>2</sup>.

قام الباحثان في هذه الدراسة النظرية إلى تحقيق هدف هذه الدراسة انطلاقا من الإشكالية التالية: ما هي العوامل المؤثرة على استقلال مراجع الحسابات؟، ولدراستها تعمق أكثر تم تقسيم الدراسة إلى ثلاث محاور رئيسية، وهذا بهدف معرفة العوامل المؤثرة على استقلال مراجع الحسابات وكيفية التقليل من تأثيرها لتحسين أداء المراجعة بشكل عام، حيث تم التوصل في هذه الدراسة إلى أن:

- الاستقلال من الخصائص والصفات الأساسية التي يجب أن يتميز بها مراجع الحسابات أثناء مزاولته للمهنة؛
- هناك اهتمام من قبل المنظمات والهيئات المحلية والدولية بموضوع الاستقلال لمراجع الحسابات؛
- هناك عوامل تؤثر على استقلالية مراجع الحسابات تتمثل في التأهيل العلمي والخبرة المهنية، مقدار الأتعاب التي يحصل عليها، الخدمات الاستشارية.

في هذه الدراسة تم الاعتماد على القانون 10-01 فقط، وهذا للاستشهاد به في العوامل المؤثرة على استقلال مراجع الحسابات، ولكن

بحكم تخصص دراستنا في هذا الموضوع، فقد تم التطرق إلى القانون 10-01 وكذلك المرسوم التنفيذي رقم 96-136، والقيام بالمقارنة بين القوانين الجزائرية والمعايير الدولية، وقواعد السلوك المهني، فقد تم ذكر عوامل التأثير على استقلال مراجع الحسابات من خلال هذه المصادر.

- ❖ دراسة (شريط صلاح الدين، لقليطي الأخضر، 2017) بعنوان: "استقلالية مراجع الحسابات بين التشريع الجزائري والمعايير الدولية للمراجعة"<sup>3</sup>.

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة مدى توفر متطلبات عنصر الاستقلالية في المعايير الدولية للمراجعة وكذلك التشريع الجزائري، وهذا من

خلال تقسيم الدراسة إلى ثلاث محاور رئيسية للإجابة على الإشكالية المطروحة، وللوصول بعد ذلك إلى النتائج التالية، من بينها نذكر:

- يعتبر الاهتمام بمعايير المراجعة الدولية فيما يخص عنصر استقلال المراجع، بما يلائم البيئة الجزائرية، قد يساهم في تطوير مهنة المراجعة في الجزائر؛

- أولى التشريع الجزائري اهتمام كبير بعنصر الاستقلالية من خلال مواده الموجودة في القانون 10-01. اقترنت هذه الدراسة عند معالجة معيار استقلال المراجع على القانون 10-01، ومعايير المراجعة الدولية، دون التطرق إلى أوجه التشابه والاختلاف بينهما وهو ما تم القيام به في دراستنا، مع ذكر المرسوم التنفيذي رقم 96-136، وقواعد السلوك المهني الصادرة عن المنظمات المهنية الدولية.

## 6.I- محاور الدراسة:

ولمعالجة هذه الدراسة بشيء من التفصيل حسب الأسئلة والأهداف الموضوعية، تم تقسيم الدراسة إلى أربع محاور رئيسية، وهي:

كالتالي:

- المحور الأول: مدخل لاستقلال المراجع الخارجي (محافظة الحسابات)؛
- المحور الثاني: استقلال المراجع الخارجي وفق التشريع الجزائري؛
- المحور الثالث: استقلال المراجع الخارجي وفق المنظمات المهنية الدولية؛
- المحور الرابع: المقارنة بين النصوص التشريعية الجزائرية والاتحاد الدولي للمحاسبين فيما يخص معيار استقلال المراجع الخارجي.

## II - مدخل لاستقلال المراجع الخارجي (محافظة الحسابات):

يعدّ موضوع استقلال المراجع الخارجي من الموضوعات التي حازت على الكثير من الاهتمام ، وتناولتها العديد من الدراسات الأكاديمية، وهذا راجع للدور المهم الذي توليه القوانين والمنظمات المهنية التي تعنى بإصدار المعايير المهنية التي تعزز من قدرة المراجع على الالتزام والتقيّد بما حتى تزيد من استقلاليته، ويعتبر استقلال المراجع من أهم معايير المراجعة المتعارف عليها، كما يمكن القول بأن استقلال المراجع هو حجر الزاوية في ممارسة مهنة المراجعة.

**1.II- التطور التاريخي لاستقلال المراجع الخارجي:** ظهر مفهوم استقلال المراجع لأول مرة في بريطانيا منذ ظهور مهنة المراجعة في سنة 1845، حين جرى التعرف في ذلك الوقت على منع المراجعين من العمل كموظفين، وبدأ ذلك كسمة مميزة للنظام البريطاني، فقد نص قانون الشركات البريطاني في سنة 1845 وفي المادة 102 منه على: "منع مراجعي الحسابات من العمل كموظفين لدى الشركات التي يقومون بمراجعة حساباتها"، وبينما لم تنص هذه المادة على أي تحفظ آخر حيث سمحت هذه المادة للمراجعين بحيازة أسهم لدى الشركة التي يقوم بمراجعتها، لكن دون أن يمارس أي دور وظيفي فيها، بل إن هذه المادة قد اشترطت حيازة المراجع ولو لسهم واحد على الأقل في الشركة التي يقوم بمراجعتها، وبمرور الزمن ومن خلال التعديلات في القوانين وهذا تماشيا مع التقدم الموجود في المهنة، شهد عام 1985 ظهور أول معيار أخلاقي يطالب المهنيين بأن يكونوا مستقلين<sup>4</sup>.

**2.II- تعريف استقلال المراجع الخارجي:** حتى تصبح مهنة المراجعة مقبولة عند كافة شرائح المستفيدين منها، يجب توفر عنصر الاستقلالية عند المراجع، والتي من خلالها تزداد ثقة المستفيدين من تقريره، ومن هنا كانت مهنة المراجعة من بين المهن التي يقوم بها أشخاص يتمتعون بالاستقلالية والحياد عند إبداء رأيهم في القوائم المالية.

**1- تعريف المراجع الخارجي:** حسب المادة 22 من القانون رقم 10-01 والذي يعتبر محافظ الحسابات بأنه: " كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته، مهمة المصادقة على صحة حسابات الشركات والهيئات وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به"<sup>5</sup>.

وأيضاً تم تعريفه بأنه: " هو مراجع حسابات مستقل وظيفته المصادقة على القوائم المالية، يعتبر كخبير خارجي كقوة، يقوم بمراجعة المعلومات المحاسبية المقدّمة له من قبل الشركة ثم يعطي رأيه حول موثوقيتها وعدالتها، وهذه العملية تضمّن الأطراف المستعملة للمعلومات المحاسبية من عدم وجود أي تحريفات"<sup>6</sup>.

من خلال التعريفين السابقين يمكن أن نعرّف المراجع الخارجي بأنه: هو الشخص الذي يتمتع بمجموعة من الصفات والخصائص التي بينها القانون، حيث توكل إليه مجموعة من المهام والواجبات، وتعطى له مقابل ذلك مجموعة من الحقوق التي يضمنها له القانون، حيث تعتبر مهمته الأساسية زيادة ثقة أصحاب المصالح في المعلومات المحاسبية المنشورة في القوائم المالية، من خلال تقديم رأي فني محايد عن مدى دلالة القوائم المالية عن الوضعية المالية الحقيقية للمؤسسة، بكل استقلالية ونزاهة ودون أي تغيير في الحقائق التي توصل إليها في تقريره.

**2- تعريف معيار الاستقلال:** يمكن ذكر بعض التعريفات التي تطرقت إلى استقلال المراجع الخارجي، نذكر منها ما يلي:

"يمكن اعتبار استقلال المراجع حالة تحرره من رقابة وسيطرة الأطراف المختلفة (إدارة المؤسسة، ملاك المؤسسة)، وعدم تحيزه في تجميع الأدلة وتفسيرها وتكوين الرأي عنها، وأن تكون لديه الرغبة في تكوين مركز قوة، بحيث يكون لديه القدرة على استخدام الإجراءات الملائم للمواقف المختلفة، التي تدعو إليها المقاييس والمعايير المهنية المقبولة"<sup>7</sup>.

"الاستقلالية هي إمكانية قيام المراجع بعمله بأمانة وموضوعية، حيث لا يقوم بإخفاء الحقائق أو إعطاء بيانات ومعلومات غير ممثلة للواقع، بالإضافة إلى عدم تلقيه لتعويضات مادية من المؤسسة محل المراجعة، وأن لا تربطه صلة قرابة يتم تحديدها من قبل القوانين والمنظمات المهنية، كما أنه لا ينجر وراء أهواء إدارة الشركة وعمل ما تملبه عليه"<sup>8</sup>.

من خلال ما ذكر من تعريفات حول استقلالية المراجع الخارجي، نستنتج بأن:

- ❖ توفر الاستقلالية أمر مهم للأطراف المستخدمة للمعلومات المحاسبية، وذلك للاطمئنان وزيادة ثقتهم في المعلومات المحاسبية؛
  - ❖ تتوفر استقلالية المراجع الخارجي بالتزامه ببعض الجمل المنفية التالية: عدم تحيزه في أداء مهمته، لا يُخفي الحقائق، لا يُعطي معلومات كاذبة، عدم تلقيه لتعويضات مادية، لا تربطه صلة قرابة مع المؤسسة محل المراجعة.
  - ❖ معيار الاستقلالية يعتبر من المعايير التي تتميز بها مهنة المراجعة على كثير من المهن الأخرى، حيث نجد المهندس يقدم خدمة لأقربائه وعائلته دون أن يتصف بالاستقلالية، وكذلك الطبيب يقدم خدمة لكل أطراف المجتمع دون استثناء.
- وعليه يمكن التمييز بين مفهومين للاستقلال، قامت بوضعها هيئة الأوراق المالية الأمريكية SEC، وهو:

**1-2- الاستقلال في الواقع (الذهني):** ويعني ذلك أن يتجرد المراجع من أي دوافع أو ضغوط أو مصالح خاصة عند إبداء رأيه الفني المحايد، حيث أن ذلك ينسجم مع النظرية الذاتية الشخصية، فهي ترى أن الاستقلال حالة ذهنية لا يمكن وضع معايير واضحة لها أو مقياس محدّد لأن هذه المعايير قد تتغير، ولكن الاستقلال الذهني لا يتغير مفهومه حيث أنه يجب على المراجع أن يكون أميناً ونزيهاً، يلتزم الصدق في شهادته ويكشف عن الحقيقة في تقريره<sup>9</sup>.

**2-2- الاستقلال في الظاهر:** وهو يرتبط بنظرة وإدراك مستخدمي القوائم المالية لاستقلال المراجع، وهذا يتطلب عدم وجود مصلحة مادية للمراجع في الوحدة التي يعمل مراجعاً لها، حتى لا تكون هناك ازدواجية تخلق تعارضاً في المصالح وتؤدي إلى الإضرار باستقلال المراجع<sup>10</sup>.

**II.3- أهمية استقلال المراجع الخارجي:** يحتل استقلال المراجع الخارجي أهمية خاصة، بحيث يتفوق على أي استقلال مفترض في أي مهنة أخرى، وعلى الرغم من المهالة التي تحيط بحياد القاضي واستقلاله فإن عبئ الاستقلال بالنسبة له أسهل من المراجع، إذ أن القاضي يبقى موظفاً لا تربطه بطرفي النزاع أية رابطة اقتصادية أو اجتماعية، وهو بذلك يشبه المفتش الحكومي الذي يعمل في أحد الأجهزة الرقابية التابعة للدولة، إلا أنه يختلف عن المراجع الذي يعتمد اعتماداً كلياً على ما يحصله من عملائه مقابل أتعابه، وهو مضطر لإقامة علاقة ثقة مع إدارة المشروع بكل مستوياتها من أجل أن يتمكن من القيام بعمله بنجاح، وينصرف حكم القاضي إلى طرفي النزاع فحسب، بينما يسري حكم المراجع على الكثير من الأطراف المختلفة، التي تستفيد من تقريره سواء أكان يعلم بذلك أثناء قيامه بعمله أم لا<sup>11</sup>.

وهكذا يجب على المراجع أن يتمتع بحالة عقلية من الاستقلال التام أثناء مراحل عمله كلها، غير أن التسليم بوجود هذه الحالة العقلية المفترضة لدى المراجع غير كافية لضمانة الأطراف الأخرى على توفر الاستقلال، أي أن ظهور المراجع بمظهر مستقل يعزز من ثقة الجمهور بخدماته، ويمكن ذلك الجمهور من التحقق من تمتعه بالاستقلال التام.

**II.4- أبعاد استقلال المراجع الخارجي:** إن علاقة المراجع بالشركة محل المراجعة قد تتأثر بكثير من العوامل أهمها الضغوط المادية، الالتزامات الاجتماعية والعلاقات الشخصية، وقد تؤثر العوامل مجتمعة أو بصفة مستقلة على استقلال المراجع، لذا ولكي تحافظ المهنة على دورها داخل المجتمع يجب أن يتحقق الاستقلال الكامل للمراجع خلال عملية المراجعة التي تمر في عدد من المراحل، ونتيجة لذلك يمكن تحديد ثلاثة أبعاد لاستقلال المراجع، وهي:

**1- الاستقلال في إعداد برنامج المراجعة:** ويعني ذلك الحرية التي يتمتع بها المراجع عند إعداد برنامج المراجعة من ناحية تحديد خطوات العمل وحجم العمل المطلوب أداءه، وذلك في حدود الإطار العام للمهام المطلوبة، ولا شك أن هذا البعد يتضمن عدم تدخل الإدارة في استبعاد أو تحديد أو تعديل أي جزء من برنامج المراجعة، وكذلك عدم تدخل الإدارة في تعديل الإجراءات التي حددها المراجع أو التأثير على المراجع لفحص مجالات لم ترد بالبرنامج الموضوع<sup>12</sup>.

**2- الاستقلال في مجال الفحص:** يعتبر المراجع مستقلاً وحرراً في اختيار حجم المفردات المراد فحصها من مجموع المفردات، إذ يستطيع المراجع في هذا الإطار فحص جميع البيانات، والمستندات، والسجلات ومسار عملية التجهيز للتقرير بعدها على صحة ومصداقية المعلومات الناتجة عن النظام المولد لها<sup>13</sup>.

**3- الاستقلال في إعداد التقرير:** يعتبر المراجع مستقلا في كتابة تقريره الموضح لعملية الفحص والتحقق من عناصر نظام المعلومات المحاسبية، مع إظهار فيه كافة الحقائق التي تم اكتشافها أثناء عملية الفحص، وإعطاء رأي في محاييد حول القوائم المالية الختامية، إذ ينبغي في هذا الإطار عدم تدخل الغير لتحريف أو تعديل الحقائق في التقرير، أو استبعاد بعض الحقائق ذات الأهمية منه<sup>14</sup>.

### **III- استقلال المراجع الخارجي وفق التشريع الجزائري:**

تعتبر الجزائر من بين الدول التي تعتمد بشكل كلي في ممارسة مهنة المراجعة على القوانين والمراسيم التي تصدرها الدولة لتنظيم المهنة، وهذه القوانين مسيرة إلى حد ما مع المعايير الدولية المنظمة للمهنة، حيث قامت الجزائر كغيرها من دول العالم بإجراء إصلاحات مهنية نتج عنها صدور قانون 10-01 المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، وقبله صدور المرسوم التنفيذي رقم 96-136 المتعلق بأخلاقيات مهنة المراجعة في الجزائر.

**1.III- استقلال المراجع الخارجي حسب ما جاء به المرسوم التنفيذي رقم 96-136:** في المادة الأولى من هذا المرسوم بينت بأنه يحدد القواعد الأخلاقية المهنية المطبقة على أعضاء النقابة الوطنية للخبراء المحاسبين، ومحافظي الحسابات، والمحاسبين المعتمدين الذين يدعون في صلب النص "عضو النقابة أو المهني".

**1- تعريف أخلاقيات المهنة (قواعد السلوك المهني):** تعرّف قواعد سلوك المهنة بأنها: "مجموعة قواعد وأعراف متعارف عليها عند أصحاب المهنة الواحدة، التي تستلزم من الممارس سلوكا معينا يقوم على الالتزام إذ تكون مراعاتها لأعضاء المهنة الواحدة، الأول يوفر حماية أفضل لأعضاء المهنة والثاني للجمهور"<sup>15</sup>.

حيث يشير مصطلح الأخلاقيات إلى "مدونة أو نظام أخلاقي، يوفّر معايير لتقييم الصواب والخطأ"<sup>16</sup>.

**2- المبادئ التي يتّصف بها المراجع الخارجي حسب المرسوم التنفيذي رقم 96-136:** يحتوي هذا المرسوم التنفيذي على مجموعة من المبادئ الأخلاقية التي يجب على المراجع الخارجي الالتزام بها عند أداء مهنته، ولكن سنتصر في ذكر بعض المواد الموجودة في المادتين رقم 03، 04، وهي على النحو التالي<sup>17</sup>:

نصّت المادة 03 من المرسوم التنفيذي رقم 96-136 على أنه: "تستند علاقات أعضاء النقابة بزبائنهم أو موكلهم إلى الأمانة والاستقلال والى واجب القيام بمهامهم بشرف وضمير مهني".

في هذه المادة تتضح مبادئ أخلاقيات المراجع، وهي: الأمانة، الاستقلال.

وكذلك نصت المادة 04 من نفس المرسوم التنفيذي على أنه: "يجب على المهني أن ينفذ بعناية، طبقا للمقاييس المهنية، كل الأعمال الضرورية مع مراعاة مبدأ الحياد والإخلاص والشرعية المطلوبة وكذا القواعد الأخلاقية المهنية".

من خلال المادة 04 يتبين بأن مبادئ أخلاقيات المهنة هي كالتالي: مبدأ الحياد، مبدأ الإخلاص، مبدأ الشرعية المطلوبة.

يتّضح من مواد المرسوم التنفيذي بأنه حتى تتم عملية المراجعة بشكل لا يتأثر فيه المراجع الخارجي في حياده واستقلاله، هو أن يتبع المراجع واجباته المهنية وعلاقته بزبائنه وموكله، وبزملائه، وأن يحقق حقوقه عند ممارسة مهنته حسب ما نصّت عليه القوانين المعمول بها.

**2.III- العوامل المؤثرة على استقلال المراجع الخارجي وفق القانون 10-01:** ذكر القانون 10-01 مجموعة من الضوابط الشكلية الموضوعية المنظمة لمهنة المراجعة في الجزائر، وذلك مواكبة منه للتطورات التي مسّت الاقتصاديات وأثرت بشكل مباشر على مهنة المحاسبة والمراجعة، فمن خلال النقاط المذكورة في هذا القانون والتي تعتبر عوامل مؤثرة على استقلال المراجع الخارجي إذا لم يتم التقيد بها، ومنها كالتالي<sup>18</sup>:

**1- تعيين المراجع الخارجي:** قام القانون الجزائري بوضع مجموعة من الآليات التي تسمح بالحفاظ على استقلال المراجع الخارجي، وذلك اعتبارا من تعيينه من طرف الجمعية العامة للمساهمين، وهذا كما صرّحت به المادة رقم 26 من القانون 10-01 "على تعيين الجمعية العامة أو الجهاز المكلف بالمداورات بعد موافقتها كتابيا، وعلى أساس دفتر الشروط، محافظ الحسابات من بين المهنيين المعتمدين والمسجلين في جدول الغرفة الوطنية".

يتّضح مما سبق، بأن القانون الجزائري أعطى للجمعية العامة للمساهمين الحق في تعيين المراجع بدلا من إدارة المؤسسة، وهذا نظرا للمكانة المهمة التي يحضريها المراجع من كل أصحاب المصالح المختلفة، وأيضا للحفاظ على استقلاله في أداء عمله وإبداء رأيه بدون تحيز.

**2- طول فترة الارتباط:** نصت المادة رقم 27 من القانون 10-01 على أن: "تحدّد عهدة محافظ الحسابات بثلاث (03) سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة، حيث لا يمكن تعيين نفس محافظ الحسابات بعد عهدين متتاليين إلا بعد مضي ثلاث (03) سنوات".

من خلال سرد للمادة رقم 27 يتبين بأن طول فترة الارتباط بين المراجع الخارجي وإدارة المؤسسة عامل مؤثر على استقلاله، نتيجة تكوين العلاقات بين الطرفين بسبب الفترة الزمنية التي يقضيها المراجع في المؤسسة، وعلى هذا الأساس يصبح المراجع لا يبالي ببعض الانحرافات والأخطاء التي يراها نتيجة الروتين اليومي، وكعامل نفسي آخر يرى نفسه كأنه أحد الموظفين داخل المؤسسة، فلا يستطيع أن يبلغ عن الانحرافات الموجودة في المؤسسة مهما كانت.

**3- عزل أو انسحاب المراجع الخارجي:** نصت المادة 38 من القانون 01-10 بأنه: "يمكن لمحافظ الحسابات أن يستقيل دون التخلص من التزاماته القانونية، ويجب عليه أن يلتزم بإشعار مسبق مدته ثلاثة أشهر ويقدم تقريراً عن المراقبات والإثباتات الحاصلة". من خلال المادة 38 يتضح بأن المراجع في حالة وجد نفسه تحت ضغط إدارة المؤسسة أو من قاموا بتعيينه من أجل القيام بتحريف بيانات، أو السكوت عن بعض الخروقات الموجودة في القوائم المالية، فالقانون أعطى له القدرة على الانسحاب من منصبه، وهذا حتى لا يؤثر على استقلاله في أداء مهمته.

**4- أتعاب المراجع الخارجي:** حسب نص المادة 37 من القانون 01-10: "تحدد الجمعية العامة أو الهيئة المؤهلة المكلفة بالمداولات، أتعاب محافظ الحسابات في بداية مهمته، ولا يمكن لمحافظ الحسابات أن يتلقى أي أجر أو امتياز مهما يكن شكله، باستثناء الأتعاب والتعويضات المنفقة في إطار مهمته، ولا يمكن احتساب الأتعاب في أي حال من الأحوال على أساس النتائج المالية المحققة من الشركة أو الهيئة المعنية". يتضح من المادة السابقة بأن أتعاب المراجع وطريقة سددها من العوامل التي تؤثر على استقلاله، وعلى هذا الأساس قامت الجزائر بإصدار القرار المؤرخ في 2006/12/06 والمتعلق بسلم أتعاب محافظ الحسابات (المراجع الخارجي)، وذلك حتى لا تكون هناك اتفاقات ودية بين المراجع والجهة التي ستقوم بتعيينه، تؤدي إلى تحديد الأتعاب بطريقة تمس باستقلالية المراجع من خلال بعض الإغراءات المالية المقدمة له، كتحديد أتعاب المراجع دون النظر إلى ما هو موجود في سلم الأتعاب، والذي يبين كيفية حساب أتعاب المراجع وزيادة على كل هذه العوامل المؤثرة في استقلال المراجع الخارجي، نجد أيضاً بعض الممارسات الأخرى المؤثرة في استقلال المراجع الخارجي، والمذكورة في القانون 01-10 والذي من خلال مواده يحقق ممارسة مهنة المراجعة بكل استقلالية فكرية وأخلاقية، فقد وضع من خلال المادة 64 على بعض النشاطات التي يجب على المراجع الخارجي عدم ممارستها، لأنها تؤثر على استقلاله باعتبار الضغوط التي ستمارس عليه نتيجة التبعية للإدارة، وعلى هذا الأساس يجب أن يمتنع المراجع الخارجي على ممارسة الأنشطة المنافية للمهنة، من بينها نذكر:

❖ كل نشاط تجاري، لا سيما في شكل وسيط أو وكيل مكلف بالمعاملات التجارية والمهنية؛

❖ كل عمل مأجور يقتضي قيام صلة خضوع قانوني؛

❖ كل عهدة إدارية أو عضوية في مجلس مراقبة المؤسسات التجارية المنصوص عليها في القانون التجاري؛

❖ الجمع بين ممارسة مهنة الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد لدى نفس الشركة أو الهيئة.

وحسب المادة 65 من نفس القانون فإنه يمنع على محافظ الحسابات:

❖ القيام بمهام محافظ الحسابات في المؤسسات التي يملك فيها مساهمات بصفة مباشرة أو غير مباشرة؛

❖ القيام بأعمال تسيير سواء بصفة مباشرة أو غير مباشرة أو بالمساهمة أو الإنابة عن المسيرين؛

❖ قبول ولو بصفة مؤقتة مهام المراقبة القبلية على أعمال التسيير.

وخلاصة لكل ما سبق، وحسب اطلاعنا على المواد الموجودة في القانون 01-10 يمكن القول بأنه حتى يكون المراجع الخارجي مستقلاً وأميناً في عمله، بحيث يقوم بتنفيذ المهمة الموكلة له بكل أريحية، وأن يعرض نتائج تقريره الذي توصل إليه من خلال القيام بالفحص والتحقق للسجلات المحاسبية دون تحريف أو تغيير في الحقائق، وكذلك إعطاء الصورة الصادقة عن الوضع المالي الحقيقي للمؤسسة، يجب أن لا يتأثر بالعوامل المنافية للمهنة كما سبق التطرق إليها في المواد أعلاه.

#### IV - استقلال المراجع الخارجي وفق المنظمات المهنية الدولية:

يعتبر استقلال المراجع الخارجي مصدر ثقة لكل الأطراف المستخدمة للمعلومات المحاسبية، وللحفاظ على هذه الثقة الموجودة وزيادة الطلب على المهنة، قامت العديد من المنظمات المهنية بإصدار مجموعة من المبادئ والقواعد التي تبين التصرفات التي يجب على المراجع تجنبها، والسلوكيات التي يجب إتباعها، حيث عدم الالتزام بهذه المبادئ يؤثر سلباً في استقلاله، وكذلك تعتبر تهديداً للالتزام بالمبادئ الأخلاقية، وعلى هذا

سننتقل إلى منظمتين، هما: المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين، والاتحاد الدولي للمحاسبين.

**1.IV- المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA):** أصدر المعهد على مدار السنوات مجموعة من معايير المراجعة والتي جاء من بينها معيار الاستقلال، وهو المعيار الثاني من المجموعة الأولى، وكذلك زيادة لثقة الأطراف المستخدمة للمعلومات المحاسبية أصدر المعهد مجموعة من المبادئ الأساسية من بينها مبدأ الموضوعية والحياد، وهذا ما سنتعرف عليه في النقاط التالية.

**1- استقلال المراجع الخارجي حسب المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICPA:** أشار المعهد في حديثه عن الاستقلالية إلى أنه يجب على المراجع الخارجي أن يكون مستقلا عند قيامه بأداء واجباته المهنية، وذلك تطبيقا لمعايير المراجعة التي وضعها المعهد، فقد أكدت أدلة المراجعة الدولية على أنه يجب على المراجع أن يكون مستقلا وأميناً ومخلصاً في عمله المهني، ويجب أن يتوخى العدالة وألا يسمح لتحيزه أو اطلاعه بأن ينال من ثمره كما عليه أن يحافظ على تجرده<sup>19</sup>، وعلى هذا الأساس سيتم توضيح معيار الاستقلال حسب ما جاءت به قواعد السلوك المهني، وكذلك معايير المراجعة المتعارف عليها.

**1-1- ميثاق السلوك المهني الصادر عن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين:** تبين هذا المعهد في عام 1917 أول دليل لسلوك مهنة المراجعة، وقد تميز ذلك الدليل بالبساطة حيث تضمن عدد من المحظورات التي يجب أن يتفادها المراجعون، حيث تضمنت ما يلي<sup>20</sup>:

- ❖ إبداء الرأي في قوائم مالية تتضمن أخطاء جوهرية، أو إغفال أي معلومات يؤدي عدم وجودها في القوائم إلى تشويه الحقائق؛
  - ❖ المشاركة في الأتعاب أو قبول الرشاوي؛
  - ❖ مزاوله مهام أو أعمال لا تتناسب أو تتعارض مع مهنة المحاسبة والمراجعة؛
  - ❖ التعدي على زملاء المهنة لاجتذاب عملائهم بأسلوب غير أخلاقي.
- ولكن هذا الدليل للسلوك المهني تم تطويره على مدار عدد من السنوات وذلك لكي يعكس المزيد من المسؤولية، وينقسم هذا الميثاق إلى أربعة أجزاء، وهي<sup>21</sup>:

- ❖ المبادئ وهي تعتبر معايير مثالية للسلوك؛
  - ❖ قواعد السلوك تعتبر عبارات شديدة التحديد؛
  - ❖ التفسيرات؛
  - ❖ القواعد والأحكام الأخلاقية الصادرة.
- حيث من بين مبادئ السلوك المهني التي يجب أن تتوفر في المراجع الخارجي هو: مبدأ الموضوعية والحياد، وكذلك أصدر ذات المعهد مجموعة من القواعد التي تضعف من استقلال المراجع الخارجي، وهي:
- ❖ في حال وجود مصالح مادية للمراجع سواء أكان ذلك بطريقة مباشرة أم غير مباشرة داخل المشروع، أو يكون له استثمارات في أسهم أو أية قروض ممنوحة له وتستنئى من ذلك القروض التي يحصل عليها المراجع من المصارف وضمن إجراءات منح الائتمان العادية، فان ذلك لا يعتبر إضعافاً لمبدأ الاستقلال؛
  - ❖ أن يكون للمراجع علاقة تعاقدية مع المشروع الذي يراجع حساباته بأية صورة كأحد العاملين أو المديرين به أو تربطه بالمشروع أية عقود للوكالة.

**1-2- معايير المراجعة المتعارف عليها الصادر عن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين:** أصدر المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين في عام 1939م تسعة معايير للمراجعة أضاف عليها معياراً عاشرًا في عام 1954م تحت اسم معايير المراجعة المقبولة عموماً (GAAS)، حيث تم تبويبها في ثلاث مجموعات تغطي الأولى منها المعايير الشخصية التي يجب أن تتوافر في الشخص، حتى يتمكن من القيام بخدمات المراجعة طبقاً لمستويات الجودة المطلوبة، ومن بين هذه المعايير التي تعد من بين المعايير المهمة هو معيار استقلال المراجع<sup>22</sup>.

**2.IV- استقلال المراجع الخارجي حسب الاتحاد الدولي للمحاسبين:** كغيرها من المنظمات المهنية التي قامت بتطوير مهنة المراجعة من خلال إصدار معايير المراجعة وقواعد السلوك المهني، كذلك أصبحت مهمة الاتحاد ضرورية في هذا المجال نتيجة المكانة التي حظيت بها من قبل الدول الأعضاء، وعلى هذا الأساس سنتطرق إلى أهم النقاط التي ذكرها الاتحاد في معيار استقلال المراجع الخارجي، وهذا وفق معايير المراجعة الدولية، وقواعد أخلاقيات المهنة.

**1- عرض حول الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC):** في عام 1977 تم تأسيس الاتحاد الدولي للمحاسبين بهدف تحقيق الانسجام في مهنة المحاسبة على النطاق الدولي، ولتأبئة المهنة بشكل منظم والقيام بتطويرها، فقد أنشأ IFAC أربعة مجالس من بينها: مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولي (IAASB) لتطوير وإصدار معايير المراجعة الدولية وهذا في إطار صلاحياته وتحت سلطته الخاصة، حيث قرر IFAC تعيين IAASB كهيئة مسؤولة وتحت سلطته الخاصة وضمن اختصاصاته العلنية، يخدم المصلحة العامة على أفضل وجه في تحقيق هذا الجانب من مهمته، وكذلك المجلس الدولي لمعايير السلوك الأخلاقي (IESBA)<sup>23</sup>.



حيث يهدف الاتحاد الدولي للمحاسبين إلى تعزيز مهنة المحاسبة والمراجعة في العالم، والمساهمة في تطوير اقتصاد دولي قوي من خلال إنشاء معايير مهنية عالية المستوى والتشجيع على اعتمادها، ولتحقيق مهامه فإن الاتحاد لديه علاقة عمل وطيدة مع هيئات زميلة ومنظمات محاسبية في مختلف دول العالم، ولتحقيق المبتغى لهذا الاتحاد فإنه يقوم بوضع مجموعة من المعايير من بينها<sup>24</sup>:

- ❖ المعايير الدولية للمراجعة وخدمات التأكيد؛
- ❖ معايير دولية لرقابة الجودة؛
- ❖ قواعد دولية لأخلاقيات المهنة.

**2- دور المجلس الدولي لمعايير السلوك الأخلاقي (IESBA) في تحقيق استقلال المراجع الخارجي:** حسب ما جاء في كتيب مدونة الأخلاقيات الدولية للمحاسبين المهنيين بما في ذلك معايير الاستقلال الدولية لسنة 2018، حيث تم تقسيم الكتيب إلى أربعة أجزاء، من بينها الجزء الأول المتعلق بالمبادئ الأساسية، والجزء الرابع متعلق بمعايير الاستقلال الدولية، حيث قسم الجزء الرابع إلى جزئين: الجزء (أ) خاص بالاستقلال على عمليات تدقيق الحسابات، والجزء (ب) خاص بالاستقلال على خدمات التأكيد الأخرى.

وعلى هذا الأساس قام المجلس IESBA بإصدار خمسة مبادئ في الجزء الأول من الكتيب، من بينها مبدأ الموضوعية والتي تعني أن يكون المراجع دقيقاً في فحصه وأحكامه المهنية بعيداً عن أي تحيز أو إرضاء لطرف على حساب آخر أو إبداء رأياً مخالفاً للحقيقة، وأن يتجنب أي علاقات قد تؤثر على موضوعيته عند تقديم خدماته المهنية<sup>25</sup>.

وفي الجزء الرابع من الكتيب، قام المجلس بذكر مجموعة من معايير الاستقلال المهمة، والتي تعتبر كمواقف حقيقية وإرشادات يجب التعامل معها بحذر حيث تعتبر تهديد للالتزام بالمبادئ الأساسية ومن بينها تهديد لاستقلال المراجع الخارجي، وهذا إذا لم يتم التعامل مع الموقف الذي يواجهه المراجع الخارجي بالشكل الصحيح، وهي في نفس الوقت عبارة عن عوامل تؤثر على استقلال المراجع الخارجي، ومن بينها نذكر ما يلي: الرسوم، الهدايا والضيافة، المصالح المالية، القروض والضمانات، العلاقات التجارية، العلاقات العائلية والشخصية، الخدمات الضريبية، الارتباط الطويل مع عميل التدقيق،...<sup>26</sup>، وستتناول بشيء من الاختصار بعض العوامل المؤثرة على استقلال المراجع، وهي<sup>27</sup>:

**2-1- الهدايا والضيافة:** قد يعرض على المراجع أو أحد أعضاء عائلته المباشرين أو المقربين هدايا وضيافة من أحد العملاء، ويؤدي هذا العرض إلى نشوء تهديدات للالتزام بالمبادئ الأساسية، على سبيل المثال، قد تنشأ تهديدات المصلحة الشخصية أو التألف على الموضوعية إذا تم قبول هدية من عميل ما، ويمكن أن تنشأ تهديدات المضايقة على الموضوعية من احتمالية أن تصبح هذه العروض علنية.

**2-2- الوصاية على أصول العملاء:** إن الاحتفاظ بأصول العملاء يؤدي إلى خلق تهديدات للالتزام بالمبادئ الأساسية، فقد ينشأ تهديد المصلحة الشخصية على الموضوعية من الاحتفاظ بأصول العملاء، وللوقاية من هذه التهديدات يجب أن يتبع المراجع مجموعة من الإجراءات، منها: الاحتفاظ بهذه الأصول بشكل منفصل عن الأصول الشخصية أو أصول الشركة، استخدام هذه الأصول للغرض المقصود منها فقط.

**2-3- المصالح المالية:** تؤدي المصلحة المالية بين المراجع والعميل إلى الاعتقاد بأن الاستقلال والموضوعية قد تتأثر نتيجة عدم احترام للمبادئ الأساسية، وتنشأ هذه المصلحة عن طريق مجموعة من الصور التالية: وجود مصلحة مالية مباشرة وغير مباشرة للمراجع، ويمكن أن يكون المراجع أميناً لاستثمار أموال العميل أو مديراً لأعماله<sup>28</sup>.

**2-4- العلاقات العائلية والشخصية:** يشير المجلس الدولي لمعايير السلوك الأخلاقي إلى أنه قد ينشأ عن العلاقات العائلية والشخصية بين أحد أعضاء فريق المراجعة وأحد مدراء أو مسؤولي عميل المراجعة، تهديدات مصلحة شخصية أو تألف أو مضايقة، وهذا ما يؤثر بشكل واضح على استقلال المراجع<sup>29</sup>.

**3- دور مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولي (IAASB) في تحقيق استقلال المراجع الخارجي:** يلاحظ من نصوص معايير المراجعة الدولية المتعلقة بعنصر الحياد والاستقلال، بأنه حملت مجموعة من الشروط والمتطلبات التي من شأنها ضمان استقلال وحياد المراجع الخارجي، وذلك على النحو التالي<sup>30</sup>:

- ❖ تضمنت معايير المراجعة الدولية أربع صفات وخصائص أساسية يجب أن تتوافر في المراجع الخارجي وهي: الاستقامة والموضوعية والاستقلال والمحافظة على أسرار العملاء؛
- ❖ استطاعت معايير المراجعة الدولية أن تكون أكثر تحديداً من أي منهج آخر لا سيما أنها تضمنت في نص فقراتها على ضرورة توافر هذه الصفات. بمن له علاقة بعملية المراجعة على سبيل المثال "المراجع الداخلي، المراجع الآخر، الخبير الاستشاري"؛
- ❖ فسّرت معايير المراجعة الدولية حدود استقلال كلا من المراجع الداخلي والمراجع الخارجي.

وقد استطاعت معايير المراجعة الدولية أن تحدد بوضوح الشروط التي تضمن استقلال وحياد المراجع الخارجي، بغية تحقيق أداء أفضل وأحسن للمراجعين إلا أن هناك من يرى قصورا شديدا في معالجة ميثاق المهنة لموضوع استقلال المراجع على الرغم من أهميته البالغة لتوفير ثقة مستخدمي خدمات المراجعة في تقرير المراجع، فلم يتعرض ميثاق المهنة بتفصيل مناسب للمظاهر التي تهدد استقلال المراجع. حيث لم تقتصر معايير المراجعة الدولية على أنه يجب على المراجع أن يكون مستقيما وأمينا ومخلصا في عمله المهني، بل زادت من قوة موقف المراجع الخارجي إذ يحق له إجراء أي اختبارات إضافية لما خطط له خاصة عندما يتعامل المراجع مع أحد الخبراء ومساعديه.

#### **V- المقارنة بين النصوص التشريعية الجزائرية والاتحاد الدولي للمحاسبين فيما يخص معيار استقلال المراجع الخارجي:**

سنقتصر في هذه المقارنة على النصوص التشريعية الجزائرية والاتحاد الدولي للمحاسبين، وذلك لإيجاد بعض أوجه الشبه وأوجه الاختلاف فيما يخص بعض النقاط حول استقلال المراجع الخارجي، فبالنسبة للاتحاد الدولي للمحاسبين فالمقارنة مع النصوص التشريعية ستكون وفقا لمعايير المراجعة الدولية الصادرة عن المجلس الدولي لمعايير المراجعة والتأكيد الدولي، وكذلك مع معايير السلوك الأخلاقي الصادرة عن المجلس الدولي لمعايير السلوك الأخلاقي.

#### **1.V- نقاط التوافق بين النصوص التشريعية والمعايير الدولية للمراجعة وقواعد السلوك الأخلاقي:** سنتطرق من خلال هذا العنوان إلى

بعض النقاط التي حددت معيار الاستقلال، حسب كل من القوانين الجزائرية والمعايير الدولية، وهي كالآتي:

**1- من حيث التقييد (الالتزام) بالاستقلالية:** يحدد المرسوم التنفيذي رقم 96-136 في المادة رقم 03 على استقلال المراجع الخارجي في علاقته مع زبائنه وموكليه، وهو ما قامت بإصداره معايير المراجعة الدولية ممثلة في كل من المعيار الدولي لرقابة الجودة رقم 01 والذي نص على أنه: "ينبغي أن تضع الشركة سياسات وإجراءات مصممة لتزودها بتأكيد معقول... وتنفيد الشركة وموظفيها بالاستقلالية". وفي ذات السياق أيضا فقد ذكر المعيار الدولي للمراجعة رقم 200 والمتعلق بالأهداف العامة للمراجع المستقل وإجراء عملية المراجعة وفقا للمعايير الدولية للمراجعة، حيث نص في فقرته رقم 14 على أن المراجع ينبغي عليه أن يمثل لمتطلبات السلوك الأخلاقي ذات العلاقة، بما في ذلك تلك المتطلبات المعنية بالاستقلالية<sup>31</sup>.

وبالنسبة لمعايير السلوك المهني الصادرة في سنة 2018 عن المجلس الدولي لمعايير السلوك الأخلاقي، والتي كان تطبيقها بداية من 15 جوان من سنة 2019، دليل على سريان وقبول هذه المعايير من الدول الأعضاء في الاتحاد الدولي للمحاسبين، وهيئات المهنة الموجودة في بعض الدول والتي تملك العضوية في الاتحاد، حيث ذكرت كما تم دراستها سابقا بأن المراجع حتى يتمتع بالاستقلالية الكافية يجب إتباع هذه المدونة للحفاظ على نزاهته وحياده.

**2- من حيث تعيين المراجع:** نصت المادة 26 من القانون 10-01 على تعيين الجمعية العامة أو الجهاز المكلف بالمداولات للمراجع الخارجي، وعلى أساس دفتر الشروط يوضح الحقوق والمسؤوليات لكل من الطرفين، وهذا حسب ما جاء به المعيار الدولي رقم 200 والمتعلق بالأهداف العامة للمراجع المستقل وإجراء عملية المراجعة وفقا للمعايير الدولية للمراجعة، وكذلك المعيار الدولي رقم 210 الموافقة على شروط التكليف بالمراجعة.

نظرا لما يميز به المراجع الخارجي من مكانة بالمقارنة مع المهن الأخرى، وهذا من خلال معيار الاستقلالية نجد بأن التشريع الجزائري أعطى الحق في تعيين المراجع الخارجي للهيئة العامة للمساهمين، وليس للإدارة وهذا حتى تحافظ على استقلالية المراجع أثناء تأديته لمهامه، وكذلك نجد بأن معايير المراجعة الدولية تحدد شروط لتكليف المراجع بالمهمة من خلال شروط تكليف حفاظا على الحقوق والواجبات، وقيام المراجع بمهمته بدون أي ضغوط.

**3- عزل المراجع الخارجي:** يتم عزل المراجع من قبل الجهة التي عينته، ويمكن للمراجع أن يتخلى عن مهامه بمحض إرادته، وهذا ما نصت عليه المادة رقم 38 من القانون 10-01، وما جاء به معيار المراجع الدولي رقم 240 مسؤوليات المراجع المتعلقة بالاحتياط عند تدقيق القوائم المالية، وضح في فقرته رقم 38 تحت بند "عدم قدرة المراجع على الاستمرار في العملية"، أوضحت على أنه في حالة واجه المراجع ظروف استثنائية تشكك في قدرته على الاستمرار في المراجعة... أن يناقش قرار انسحابه مع أولئك المكلفين بالحوكمة<sup>32</sup>.

يلاحظ من خلال هذه النقطة الخاصة بالانسحاب أو العزل بأن المراجع الخارجي في حالة وجود شك مهني، أو أي تهديدات تؤثر على استقلاليته، وهذا حسب ما جاءت به معايير السلوك المهني، حيث بينت بأن على المراجع الجديد الاتصال بالمراجع السابق للوقوف على الظروف التي مر بها، وعن سبب انسحابه من المهمة.

**4- من حيث طول فترة الارتباط:** نص المشرع الجزائري كما في المادة 27 من القانون 10-01 على أن عهدة المراجع الخارجي ثلاث سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة أي عهدين متتاليين لا ثلاثة لهما إلا بعد مضي ثلاث سنوات، وعلى هذا الأساس فقد أشار مجلس معايير

السلوك الأخلاقي إلى القيام بالإجراءات الوقائية لتقليل التهديد المترتب عن هذا الارتباط، حيث أشار إلى عدم استخدام نفس الموظفين في فريق المراجعة لفترة تزيد عن السبع سنوات.

**2.V- نقاط الاختلاف بين النصوص التشريعية والمعايير الدولية للمراجعة وقواعد السلوك المهني:** من خلال استقراء للنصوص التشريعية الجزائرية تبين بأنها لم تتعرض إلى:

- ❖ المبادئ الأساسية للمهنة بالشكل الموجود في معايير السلوك الأخلاقي (مبدأ النزاهة، مبدأ الموضوعية، مبدأ السرية،...)
- ❖ التهديدات المتعلقة بالالتزام بالمبادئ الأساسية (تهديدات المصلحة الشخصية، تهديدات المراجعة الذاتية، تهديد التآلف، تهديد المضايقة)؛
- ❖ الإجراءات الوقائية والتي يمكن أن تقلل من التهديدات إلى مستوى مقبول لممارسة المهنة بكل حيادية واستقلالية؛
- ❖ عدم صدور قوانين عن المنظمة المشرفة على المهنة، عكس ما يقوم به المجلس الدولي لمعايير السلوك الأخلاقي المختص بإصدار قواعد السلوك المهني.

وفي ذات السياق نجد بأن معايير السلوك الأخلاقي لم تنطرق إلى العقوبات التي تنجر عن هذه المخالفات المرتكبة في حالة مخالفة المبادئ الأساسية، والتي تعرض المراجع لتهديد استقلاليته، وهذا راجع إلى أن معايير السلوك الأخلاقي صادرة عن منظمة دولية ليس لها الحق في إصدار عقوبات عن المراجعين في بلدان لها قوانين تحكمها، وإنما تبين كيفية التعامل مع المهنة وتقوم بتطويرها، ولكن في النصوص التشريعية الجزائرية نجد بأن القانون واضح وصريح في ذلك، حيث قسم مسؤوليات المراجع إلى ثلاث مسؤوليات وهي (المسؤولية المدنية، المسؤولية القانونية، المسؤولية الجزائية)، وهي ناتجة عن مخالفة المراجع لمبادئ المهنة.

أخيراً، يتضح من خلال هذه المقارنة بأنه لا يوجد في المعايير الدولية للمراجعة معيار يختص باستقلال المراجع، وإنما نجد في بعض الفقرات من المعايير الدولية، عكس ما هو موجود في معايير المراجعة المتعارف عليها والذي خصص معياراً كاملاً لها، وفي نفس السياق نجد بأن معايير قواعد السلوك الأخلاقي الصادرة عن المجلس الدولي لقواعد السلوك الأخلاقي ذكرت استقلال المراجع الخارجي من خلال قواعد الاستقلال عن عمليات تدقيق الحسابات في الجزء الرابع من مدونة السلوك الأخلاقي الصادرة في سنة 2018، حيث ذكرت فيها بعض العوامل التي تؤثر على استقلالية المراجع الخارجي، وتعتبر في نفس الوقت تفسيرات وشروحات للمبادئ الأساسية، وهذا لتوضيح السلوك الحسن من الخطأ، هدفها في ذلك بأن تجنب المراجع في الوقوع في الأخطاء والمخالفات التي تؤدي به إلى المساءلة القانونية بأنواعها الثلاثة (المدنية، التأديبية، الجنائية)، والتي حددها القانون 10-01 في مواد على الترتيب 61 و62 و63.

## VI- الخلاصة :

إن توفر الاستقلال والحياد لدى المراجع الخارجي يعزز الثقة في الرأي الذي يبديه في تقريره حول القوائم المالية المنشورة، ولهذا فإن استقلال المراجع الخارجي يعتبر حجر الزاوية الذي تقوم عليه مهنة المراجعة وأحد الأسباب الرئيسية لوجودها، ويمكن تلخيص أهم النقاط التي تم التوصل إليها في هذه الدراسة، وهي كالتالي:

- ❖ يعتبر الاستقلال من العناصر المهمة التي يتميز بها المراجع الخارجي، ليتمكن من مزاولته عمله بموضوعية ونزاهة، ويكون لرأيه قيمة بالنسبة للأطراف الخارجية؛
- ❖ قد يتعرض المراجع الخارجي لضغوط نتيجة التعيين وتحديد الأتعاب والعزل من طرف إدارة الشركة، وهذا يكون في حالة عدم التزامه بالمبادئ الأخلاقية؛
- ❖ توفر النزاهة والأمانة والشرف بالإضافة إلى التحصيل العلمي والخبرة العملية في مجال المراجعة لها دور وتأثير على دعم استقلالية المراجع الخارجي؛
- ❖ أصدرت الجزائر نتيجة الإصلاحات المحاسبية التي قامت بها القانون 10-01، والذي وضع في كثير من موادها كيفية تحقيق استقلال المراجع الخارجي، لخلق بيئة محاسبية متوازنة تحقق هدف كل الأطراف دون تحيز؛
- ❖ خصصت الجزائر المرسوم التنفيذي رقم 96-136 لقواعد أخلاقيات مهنة المراجعة، موضحة في ذلك حقوق وواجبات المراجع الخارجي للعمل على التقيد بها، حتى لا يكون هناك تأثير على استقلاليته؛
- ❖ أوضح الاتحاد الدولي للمحاسبين من خلال مجالسه على أهمية استقلال المراجع الخارجي، وكان هذا بإصدار معايير المراجعة الدولية والتي بينت في بعض فقرات بعض المعايير أهمية الحفاظ على استقلال المراجع، وكذلك قامت بإصدار قواعد السلوك المهني والتي بينت أهم مبادئه والمواقف التي تهدد استقلاله مع الحد أو التقليل منها؛

- ❖ يعتبر كل من المرسوم التنفيذي 96-136 والقانون 10-01، مصدرين مهمين للمراجع الخارجي في الجزائر لما لهما من إشارات واضحة فيما يخص استقلالية المراجع الخارجي.
- ❖ على ضوء النتائج المتوصل إليها، يمكننا اقتراح بعض التوصيات التالية:
- ❖ إلزام مراجعي الحسابات بالتقيد بقواعد أخلاقيات المهنة أثناء تنفيذهم لمهامهم، وتفعيل الرقابة على الالتزام بتطبيق هذه القواعد من الهيئات المنظمة للمهنة؛
- ❖ يجب العمل على تحديث القوانين لمواكبة التطورات الحديثة في مهنة المراجعة، وهذا ما تقوم به المنظمات المهنية الدولية وعلى رأسها الاتحاد الدولي للمحاسبين؛
- ❖ استدراك المنظومة التربوية والجامعية والعمل على خلق برامج تخدم الإنسان قبل أن يكون مهني أو موظف؛
- ❖ العمل على تكثيف الجهود من قبل المنظمات المهنية الجزائرية في تكوين ملتقيات وندوات تكوينية، من أجل تحقيق المهم قبل الأهم، وهذا في صورة الفهم والوعي الجيد لكيفية تطبيق هذه القوانين.

## - الإحالات والمراجع :

- <sup>1</sup> يوسف محمود حروب (2004)، العوامل المؤثرة على استقلال المراجعين الخارجيين وحيادهم في قطاع غزة من دولة فلسطين، مجلة تنمية الراقدين 76(26)، العراق: جامعة الموصل.
- <sup>2</sup> براق عمر، ديلمي عمر (2017)، العوامل المؤثرة على استقلال مراجع الحسابات، الأكاديمية للدراسات الاجتماعية والإنسانية (17)، الجزائر: جامعة حسينية بن بوعلي الشلف.
- <sup>3</sup> شريط صلاح الدين، لقليطي الأخضر (2017)، استقلالية مراجع الحسابات بين التشريع الجزائري والمعايير الدولية للمراجعة، أبحاث اقتصادية وإدارية (21)، الجزائر: جامعة محمد حوضر بسكرة.
- <sup>4</sup> محمد أسامة، إبراهيم أبو القمصان (2007)، العوامل المؤثرة على استقلالية وحياد المراجع الخارجي، مذكرة ماجستير غير منشورة، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، ص ص 28-29.
- <sup>5</sup> القانون رقم 10-01 المؤرخ في 16 رجب عام 1431 الموافق لـ 29 يونيو سنة 2010، المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية للعدد رقم 42.
- <sup>6</sup> Frederick D. S. Choi, Gary K. Meek(2011), **International Accounting**, Seventh Edition, USA, Pearson Education, Inc, New Jersey, P 304.
- <sup>7</sup> ونام عبده قايد (2008/2007)، العوامل المؤثرة على استقلال المراجع الخارجي في بيئة ممارسة المهنة في المملكة العربية السعودية، كلية الاقتصاد والإدارة، السعودية: جامعة الملك عبد العزيز، ص 10.
- <sup>8</sup> عمر علي عبد الصمد (2018)، التدقيق المحاسبي بين التأصيل العلمي والتطبيق العملي، الجزء الأول، الجزائر: دار هومة، ص 90.
- <sup>9</sup> غسان فلاح المطارنة (2012)، المدخل إلى تدقيق الحسابات المعاصر، الطبعة الأولى، عمان: دار زمزم ناشرون وموزعون، ص ص 87-88.
- <sup>10</sup> عوض ليب فتح الله ديب، شحاته السيد شحاته، أصول المراجعة الخارجية، دار التعليم الجامعي، الإسكندرية، مصر، 2013، ص 41.
- <sup>11</sup> حسين يوسف القاضي وآخرون (2014)، أصول المراجعة، الجزء الأول، سوريا: جامعة دمشق، ص 187.
- <sup>12</sup> محمد سمير الصبان، عبد الوهاب نصر علي (2002)، المراجعة الخارجية- المفاهيم الأساسية وآليات التطبيق-، الإسكندرية، مصر: الدار الجامعية، ص ص 61-62.
- <sup>13</sup> محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي (2005)، المراجعة وتدقيق الحسابات -الإطار النظري والممارسة التطبيقية-، الطبعة الثانية، الجزائر: ديوان المطبوعات الجامعية، ص ص 41-42.
- <sup>14</sup> المرجع السابق، ص 42.
- <sup>15</sup> محمد ظافر عبد الخالق الغضنفر (2013)، إسهامات السلوك الأخلاقي المحاسبي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، مجلة تنمية الراقدين 35 (114)، العراق: جامعة الموصل، ص 54.
- <sup>16</sup> J.David Spiceland, Mark W. Nelson, Wayne B.Thomas (2018), **Intermediate Accounting**, Ninth Edition, United States: McGraw-Hill Education, New York, P 18.
- <sup>17</sup> مرسوم تنفيذي رقم 96-136 مؤرخ في 27 ذي القعدة عام 1416 الموافق 15 أبريل سنة 1996، يتضمن قانون أخلاقيات مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية للعدد 24، السنة الثالثة والثلاثون، ص 05.
- <sup>18</sup> القانون رقم 10-01، مرجع سبق ذكره.
- <sup>19</sup> محمد فضل مسعد، خالد راغب الخطيب (2009)، دراسات متعمقة في تدقيق الحسابات، الطبعة الأولى، عمان: دار كنوز المعرفة العلمية للنشر، ص 67.
- <sup>20</sup> أمين السيد أحمد لطفي (2006)، المراجعة بين النظرية والتطبيق، الإسكندرية: الدار الجامعية، ص 138.

<sup>21</sup> حسين أحمد دحدوح، حسين يوسف القاضي (2009)، مراجعة الحسابات المقدمة - الإطار النظري والإجراءات العملية -، الجزء الأول، الطبعة الأولى، عمان: دار الثقافة للنشر والتوزيع، ص 63.

<sup>22</sup> المرجع السابق، ص 79-81.

<sup>23</sup> The Institute of Chartered Accountants of India (2008), **AUDITING AND ASSURANCE**, The Publication Department on behalf of CA. R. Devarajan, p 10.

<sup>24</sup> لخضر علاوي (2012)، معايير المحاسبة الدولية، الجزائر: دار النشر الأوراق الزرقاء العالمية، ص 24.

<sup>25</sup> رزق أبو زيد الشحنة (2015)، تدقيق الحسابات -مدخل معاصر وفقا لمعايير التدقيق الدولية-، الطبعة الأولى، عمان: دار وائل للنشر، عمان، ص 72.

<sup>26</sup> International Ethics Standards Board For Accountants (2018), **Handbook Of The International Code Of Ethics For Professional Accountants - International Independence Standards-**, IFAC, New York, USA, P 116.

<sup>27</sup> الاتحاد الدولي للمحاسبين (2015)، دليل قواعد السلوك الأخلاقي للمحاسبين المهنيين، ترجمة: المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين، عمان، الأردن، ص 42-43.

<sup>28</sup> أمين السيد أحمد لطفي، مرجع سابق، ص 158.

<sup>29</sup> أحمد حلمي جمعة (2015)، أخلاقيات مهنة المحاسبة والتحكيم المؤسسي، الطبعة الأولى، عمان: دار صفاء للنشر والتوزيع، ص 234.

<sup>30</sup> شريط صلاح الدين، لقلبي خضر (2017)، استقلال مراجع الحسابات بين التشريع الجزائري والمعايير الدولية للمراجعة، مجلة أبحاث اقتصادية وإدارية (21): جامعة محمد خيضر بسكرة، ص 209-210.

<sup>31</sup> الاتحاد الدولي للمحاسبين (2016)، إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة، ترجمة المجمع الدولي العربي

للمحاسبين القانونيين، ص 85.

<sup>32</sup> المرجع السابق، ص 171.

### كيفية الاستشهاد بهذا المقال حسب أسلوب APA:

عبد الوهاب نصرات، مفيد عبد اللاوي (2021)، دراسة تحليلية لاستقلالية المراجع الخارجي وفق التشريع الجزائري والمنظمات المهنية الدولية، المجلة الجزائرية للتنمية الاقتصادية، المجلد 07 (العدد 02)، الجزائر: جامعة قاصدي مرباح ورقلة، ص.ص 45-58.



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

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



The copyrights of all papers published in this journal are retained by the respective authors as per the **Creative Commons Attribution License**.  
Algerian Review of Economic Development is licensed under a **Creative Commons Attribution-Non Commercial license (CC BY-NC 4.0)**.