

العوامل المهددة لاستقلالية مدققي الحسابات

The Threatening Factors to Independance of Auditors

العبد خيراني

جامعة الأغواط (الجزائر)، l.khirani@lagh-univ.dz

تاريخ النشر: 2020/01/03

تاريخ القبول: 2019/11/04

تاريخ الاستلام: 2019/08/28

ملخص:

هدفت الدراسة إلى تحديد العوامل المهددة لاستقلالية مدققي الحسابات، ولتحقيق أهداف الدراسة تم جمع وتحليل آراء 46 مفردة من محافظي الحسابات، حيث تمت الاستعانة بأسلوب النمذجة بالمعادلات البنائية وفق طريقة المربعات الصغرى الجزئية (PLS-SEM) لغرض تحديد العلاقات السببية والتأثيرات بين متغيرات الدراسة.

وقد توصل الباحث إلى جملة من النتائج أهمها: لا يوجد تأثير لكل من المصلحة الشخصية، المراجعة الذاتية، التآلف، المضايقة والتأييد على استقلالية مدققي الحسابات في الجزائر.

كلمات مفتاحية: تدقيق الحسابات، مدقق الحسابات، استقلالية، تهديد.

تصنيفات JEL: C12، C29، M42.

Abstract:

The purpose of the study was to recognize to identify the factors threatening the independence of the auditors, and to achieve the objectives of the study were collected and analyzed 46 individual opinions of the auditors, to test the hypothese, we have used SEM according to (PLS-SEM) for the purpose of the determinig causal relationships and impacts between study variables.

The study had obtained some results the most important are as follows: no significant impact for both the Self-interest, Self-review, Familiarity, Intimidation and Advocacy on the independence of the auditors in algeria.

المؤلف المرسل: العبد خيراني، الإيميل: l.khirani@lagh-univ.dz

Keywords: auditing, auditor, independence, threat.

JEL Classification Codes: M42, C29, C12.

1. مقدمة:

تعتبر مهنة التدقيق من بين المهن التي تتطلب القبول العام من قبل المجتمع، ولا يكون ذلك إلا من خلال تحقيق وخدمة المصالح الاجتماعية وحماية المدخرات والثروات، فالمدقق يجب عليه أن يتحمل مسؤوليته الاجتماعية، بالمقابل على المجتمع أن يعترف بالمهنة وأن يثق فيها، ولن يكون هذا الاعتراف إلا من خلال توفر عنصرين يعتبران من مقومات المهنة والمتمثلين في التأهيل العلمي والعملية بالإضافة إلى الاستقلالية. ورغم أنّ هناك جدل واقع في حقيقة توقّر هذين العنصرين إلا أنّ الكفاءة المهنية مفترضة الوجود لدى مدققي الحسابات على أساس أنّ الراغبين في ممارسة المهنة مطالبين بالحصول على شهادات جامعية ومتابعة تكوين مهني، أما عنصر الاستقلالية فهو محل شك دائم ويتم مناقشته في الأوساط المهنية ولدى كافة الأطراف ذات الصلة بخدمات التدقيق بعد كل فضيحة مالية تحدث.

1.1 إشكالية الدراسة: بناء على ما سبق يمكن صياغة إشكالية بحثنا من خلال السؤال التالي:

ماهي العوامل المهددة لاستقلالية مدققي الحسابات؟

وللإجابة على إشكالية البحث تم طرح الأسئلة الفرعية التالية:

- هل تهديد المصلحة الشخصية يؤثر على استقلالية محافظ الحسابات في الجزائر؟
- هل تهديد المراجعة الذاتية يؤثر على استقلالية محافظ الحسابات في الجزائر؟
- هل تهديد التآلف يؤثر على استقلالية محافظ الحسابات في الجزائر؟
- هل تهديد المضايقة يؤثر على استقلالية محافظ الحسابات في الجزائر؟
- هل تهديد التأييد يؤثر على استقلالية محافظ الحسابات في الجزائر؟

2.1 فرضيات الدراسة: للإجابة على أسئلة البحث تم صياغة الفرضيات التالية:

- يوجد تأثير دال إحصائيا لتهديد المصلحة الشخصية على استقلالية محافظ الحسابات في الجزائر عند

مستوى معنوي $\alpha = 0.05$ ؛

- يوجد تأثير دال إحصائيا للمراجعة الذاتية على استقلالية محافظ الحسابات في الجزائر عند مستوى معنوي $\alpha = 0.05$ ؛

- يوجد تأثير دال إحصائيا للتألف على استقلالية محافظ الحسابات في الجزائر عند مستوى معنوي $\alpha = 0.05$ ؛

- يوجد تأثير دال إحصائيا للمضايقة على استقلالية محافظ الحسابات في الجزائر عند مستوى معنوي $\alpha = 0.05$ ؛

- يوجد تأثير دال إحصائيا للتأييد على استقلالية محافظ الحسابات في الجزائر عند مستوى معنوي $\alpha = 0.05$.

3.1 أهداف الدراسة: تسعى هذه الدراسة إلى تحقيق الأهداف التالية:

- محاولة تحديد وتحليل مفهوم الاستقلالية في مهنة التدقيق؛
- العمل على إبراز أهم العوامل التي تهدد استقلالية مدققي الحسابات؛
- تقديم مجموعة من التوصيات والاقتراحات بهدف تحسين ممارسة المهنة وضمان الحفاظ على استقلالية المدققين.

2. مفهوم استقلالية مدقق الحسابات

لعلّ التعريف الذي قدمته الباحثة DeAngelo سنة 1981 مستعمل جدا في أدبيات التدقيق، حيث اعتبرت كل من الاستقلالية والكفاءة بمثابة عنصرين أساسيين ومترابطين ضروريين للحديث عن خدمات تدقيق ذات جودة، ومن الأهمية بمكان أن يكون المدقق مستقلا وهذا من أجل موضوعيته وحياده في إبداء رأي في محايد حول خلو القوائم المالية من أية أخطاء جوهرية أو أعمال غش (DeAngelo, 1981). ويمكن أن نميز بين بعدين من الاستقلالية والمتمثلان في الاستقلالية الحقيقية واستقلالية المظهر، حيث أن الاستقلالية الحقيقية (الفكرية) تتمثل في قدرة المدقق في التعبير عن رأيه بكل صدق وحياد وضمير مهني (Prat Dit Hauret, 2003)، كما أشار الباحثين (Mautz & Sharaf, 1961) بأن الاستقلالية الحقيقية ماهي إلا استقلالية نفسية (فكرية)، وعلى مدقق الحسابات أن تكون له حالة ذهنية تمكّنه وتضمن

له أن يأخذ بعين الاعتبار في تقريره كل واجباته التي حددتها متطلبات المهنة، وهذا دون تأثير الضغوطات وتضارب المصالح، ولا يمكن لمدقق الحسابات أن يواجه هذه الضغوط إلا من خلال مستوى أخلاقي يؤدي به إلى تغليب المصلحة العامة على مصلحته الشخصية، كل هذا يتوافق مع النظرية الذاتية الشخصية أين يصعب تحديد معايير واضحة ومقاييس دقيقة لأنّ هذه المعايير تتغير بتغير الشخص (براق و ديلمي، 2017، صفحة 20).

أما الاستقلال الظاهري فالهدف منه تحسين وتقوية صورة المدقق اتجاه المجتمع، حيث يجب أن لا تكون هناك أيّ علاقة أو مصالح تربط المدقق بإدارة الشركة، وموضوعيا يمكن النظر إلى المسألة بعيدا عن شخص المدقق وحالته الذهنية والفكرية وإنما يجب النظر إلى القواعد والمعايير التي تضمن الاستقلالية، فيجب على المدقق أن يكون ذلك الشخص الذي يمارس مهامه ومسؤولياته ويظهر ذلك في سلوكه ومظهره، وفي هذا الشأن اقترح الباحثين (Mautz و Sharaf) دليلا يساعد على تحديد استقلالية المدقق حددا فيها ثلاثة أبعاد للاستقلالية والمتمثلة في (نصر، 2015، الصفحات 191-192):

- **الاستقلال في مجال إعداد برنامج التدقيق:** وذلك من خلال عدم تدخل الشركة محل التدقيق في تحديد أو تعديل أو استبعاد خطوة من خطوات برنامج التدقيق، ولا يمنع ذلك تعاون الإدارة مع المدقق.

- **الاستقلال في مجال الفحص وجمع أدلة الإثبات:** من خلال الحق في الاطلاع على كل الدفاتر والمستندات والسجلات وحرية الاتصال بجميع الموظفين ومناقشتهم، ولا يمكن بأيّ حال من الأحوال تدخل الإدارة في تحديد وتعيين عينة الفحص أو اقتراح قبول أدلة إثبات معينة بل تترك الحرية الكاملة والتامة للمدقق في تحديد ذلك.

- **الاستقلال في كتابة التقرير:** من خلال عدم تجنب أو استبعاد أية حقائق أو قضايا جوهرية تؤثر على مصداقية القوائم المالية، كما أنه لا يجب أن يكون هناك أية محاولات لإلغاء أو التأثير على رأي المدقق بخصوص محتوى تقرير المدقق.

3. تهديدات استقلالية مدقق الحسابات:

إن استقلالية مدقق الحسابات تتأثر بشكل محتمل بوجود تهديدات، حيث يوفر القسم رقم 290

الخاص بالاستقلالية من دليل قواعد السلوك الأخلاقي (IFAC، 2010) منهج إطار المفاهيم للاستقلالية، وينطبق هذا الإطار على تحديد تهديدات الاستقلالية وتقييمها وتطبيق الإجراءات الوقائية عند الضرورة للقضاء عليها أو تقليصها لمستوى مقبول، ولقد قسّم دليل قواعد السلوك الأخلاقي تهديدات الاستقلال إلى تهديد المصلحة الشخصية، المراجعة الذاتية، المضايقة، الألفة، التأييد.

كما أن مقترحات الاستقلالية للمفوضية الأوروبية تناقش نفس أنواع تلك التهديدات (أمين السيد، 2007، صفحة 107). وفيما يلي تهديدات الاستقلالية حسب ما جاء في دليل (IFAC, 2010, pp. 40-91):

- تهديد المصلحة الشخصية (الذاتية): كأن يكون للمدقق مكاسب ومصالح مالية أو أية مصالح أخرى، بحيث تؤثر بشكل غير ملائم على تقدير وحكم المحاسب المهني (مدقق الحسابات) أو سلوكه.
 - تهديد المراجعة الذاتية: وهي أن يقوم مدقق الحسابات بتكوين رأي حالي بناء على تقييم نتائج حكم سابق منجز من قبله أو من قبل شريك أو المؤسسة محل التدقيق.
 - تهديد التآلف: ويحدث هذا التهديد نتيجة تشكّل علاقات صداقة وألفة بين المدقق ومسؤولي المؤسسة، بحيث يصبح المدقق متعاطفا وأكثر تقبلا لعملهم.
 - تهديد التأييد: يحدث عندما يقوم المدقق بتعزيز أو الدفاع عن موقف أو رأي العميل بالدرجة التي تشير إلى تفريطه في الالتزام بالموضوعية.
 - تهديدات المضايقة: وهو أن يُمنع المدقق من العمل بموضوعية بسبب ضغوطات فعلية أو محتملة بما فيها التأثير المفرط على رأي المدقق.
- قد يكون هناك العديد من الحالات التي تخلق تهديدا مباشرا وواضحا لاستقلالية مدقق الحسابات، حيث أن هناك العديد من الحالات والتي لا يمكن حصرها، لذلك سوف نقوم بعرض منهج إطار المفاهيم للاستقلالية والذي يتطلب من المدقق أو مكاتب التدقيق تحديد تهديدات الاستقلالية ومتابعتها والوقاية منها.

الجدول 1: منهج إطار المفاهيم للاستقلالية

التأييد	المضايقة	التآلف	المراجعة الذاتية	المصلحة الشخصية	الحالة
				+	المصالح المالية
				+	القروض والكفالات
	+			+	العلاقات التجارية
	+	+		+	العلاقات العائلية والشخصية
	+	+			التوظيف لدى عميل التدقيق
			+		تعيين موظفين مؤقتين لدى العميل
		+	+	+	الخدمة الأخرى لدى عميل التدقيق
		+		+	ارتباط طويل الامد مع العميل
+			+	+	تقديم خدمات غير متعلقة بالتأكد
	+			+	الأتعاب
				+	سياسة التعويض والتقييم
		+		+	الهدايا والضيافة
	+			+	المقاضاة الفعلية أو المهدد بها

Source: IFAC, 2010, page: 40-91.

4. ضمان استقلالية محافظ الحسابات حسب التشريع الجزائري

عمل المشرع الجزائري على إصدار مجموعة من القواعد القانونية التي تضمن لمحافظ الحسابات (مدقق الحسابات) استقلاليته، وهذا ما يتجلى في (القانون 10-01، 2010) من خلال الفصل التاسع بعنوان حالات التنافي والموانع، وحسب المادة 64 فإنه لا يحق لمحافظ الحسابات:

- ممارسة نشاط تجاري؛
 - كل عهدة إدارية أو عضوية في مجلس الإدارة أو المراقبة حسب الحالة؛
 - كل عهدة برلمانية أو انتخابية في المجالس المنتخبة.
- كما منعت المادة 65 من نفس القانون:

- التدخل والقيام بعمليات التسيير بصفة مباشرة أو غير مباشرة؛
- إجراءات الرقابة القبلية على عمليات التسيير ولو بصفة مؤقتة؛
- قبول مهام التنظيم المحاسبي أو تقديم استشارات جبائية أو خبرة قضائية للعميل؛
- تلقي أجور نتيجة أداء خدمات للشركة محل التدقيق.

كما نصت المادة 66 على أنه لا يمكن تعيين محافظ حسابات لدى الشركة أو الهيئة التي تحصل فيها على أتعاب أو أجور أو قروض وتسيقات وضمانات في آخر ثلاث سنوات.

أما المادة 67 فنصت على ضرورة منع محافظ الحسابات من تقديم أي خدمات للشركة محل التدقيق والتي تربطه معها مصالح مباشرة أو غير مباشرة، ونظرا لعمومية النص فإنه مُنِع على محافظ الحسابات الحصول على أية امتيازات أو مقابل مادي أو مالي سواء كان ذلك بطريقة مباشرة أو غير مباشرة. أما فيما يتعلق بالمادة 70 فلقد منعت محافظ الحسابات بالبحث عن عملاء وذلك من خلال تخفيض الأتعاب أو تقديم امتيازات أو استعمال أي شكل من أشكال الإشهار لدى العملاء.

وفيما يتعلق بصلة القرابة التي تربط محافظ الحسابات مع الشركة المساهمة فلقد منع (القانون التجاري، 2007) تعيين محافظ حسابات في شركة المساهمة والتي له علاقة قرابة أو أصهار لغاية الدرجة الرابعة. من خلال ما سبق نلاحظ أن المشرع الجزائري قد سعى للحفاظ على استقلالية محافظ الحسابات لأداء واجباته ومهامه بكل موضوعية وحياد.

5. الطريقة والأدوات

1.5 عينة وأداة الدراسة:

يتمثل مجتمع الدراسة في محافظي الحسابات بالجزائر والمسجلين بالغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، ونظرا لكبر حجم المجتمع قمنا باختيار عينة فقط منه، حيث اعتمدنا على أداة الاستبانة والتي وُزعت على ثمانين محافظ بكل من العاصمة والأغواط والجلفة وغرداية وتم استرجاع 46 استبانة فقط قابلة للدراسة.

صممت الاستمارة وفق سلم ليكارت الثلاثي والمتكون من ثلاثة مستويات تمثلت في: المستوى الأول

(1.66-1) ضعيف، المستوى الثاني (1.67-2.33) متوسط أما المستوى الثالث (2.34-3) مرتفع.

ولقد تم تقسيم الاستبيان إلى محورين:

- المحور الأول: يتمثل في العوامل المهددة لاستقلالية محافظ الحسابات ويتكون من: المصلحة الشخصية، المراجعة الذاتية، التآلف، المضايقة، التأييد.
- المحور الثاني: استقلالية محافظ الحسابات.

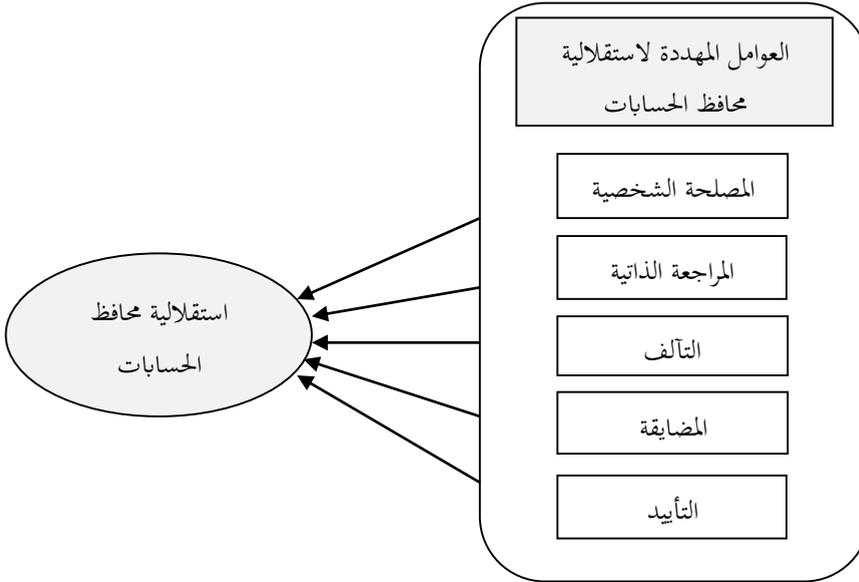
وقمنا باستخدام برنامج SMART PLS 3.2.8 لدراسة وتقييم نموذج الدراسة، كما استخدمنا البرنامج الإحصائي SPSS 18 من أجل تفرغ البيانات وحساب مؤشرات الاحصاء الوصفي.

2.5 نموذج الدراسة:

بناء على الجانب النظري والدراسات السابقة المتعلقة والقريبة من الموضوع، يمكن تصور نموذج الدراسة

كالتالي:

الشكل 1: نموذج الدراسة



المصدر: من تصور الباحث بناء على الجانب النظري

النموذج المقترح يعبر عن العلاقات والتأثيرات المفسرة لتهديدات استقلالية مدقق الحسابات، حيث

يتكون نموذج الدراسة من ستة متغيرات كامنة وتتمثل في المتغيرات المستقلة: المصلحة الشخصية، المراجعة

الذاتية، التآلف، المضايقة، التأييد. بالإضافة إلى المتغير التابع والمتمثل في الاستقلالية، أما المتغيرات الظاهرة فتتمثل في العبارات المكونة لكل متغير.

6. النتائج ومناقشتها

1.6 اتجاه إجابات متغيرات الدراسة:

الجدول 2: اتجاه إجابات عينة الدراسة

الاستقلالية	التأييد	المضايقة	التآلف	المراجعة الذاتية	المصلحة الشخصية	
2,52	1,94	2,43	1,59	2,69	2,07	المتوسط الحسابي
0,35	0,39	0,39	0,47	0,40	0,48	الانحراف المعياري
مرتفع	متوسط	مرتفع	ضعيف	مرتفع	متوسط	مستوى القبول

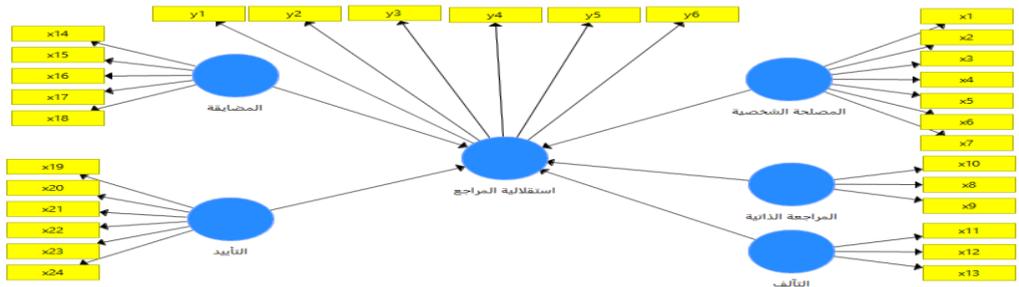
المصدر: من إعداد الباحث بناء على مخرجات SPSS

نلاحظ أن المراجعة الذاتية حصلت على أعلى متوسط حسابي (2.69) تلتها بعد ذلك المضايقة بمعدل مرتفع (2.43)، وهذا يدل على إدراك محافظي الحسابات بأن المراجعة الذاتية والمضايقة قد يشكلان تهديدا مرتفعا على استقلالية محافظ الحسابات، بالمقابل حصل التآلف على متوسط حسابي يقدر ب (1.59) وهو الأضعف، حيث يرى محافظو الحسابات بأن التآلف لا يشكل تهديد كبيرا على استقلالية محافظي الحسابات (لأكثر تفاصيل أنظر الملحق 1).

2.6 تحليل نتائج نموذج الدراسة:

يمثل الشكل التالي نموذج الدراسة فارغا دون بيانات:

الشكل 2: نموذج الدراسة فارغا



المصدر: مخرجات برنامج Smart pls

1.2.6 تقييم الاعتمادية:

الجدول 3: معامل ألفا كرونباخ و RE

الموثوقية المركبة RE	ألفا كرونباخ	المتغيرات الكامنة
0.90	0.88	المصلحة الشخصية
0.85	0.74	المراجعة الذاتية
0.87	0.80	التألف
0.88	0.84	المضايقة
0.86	0.81	التأييد
0.85	0.80	استقلالية المدقق

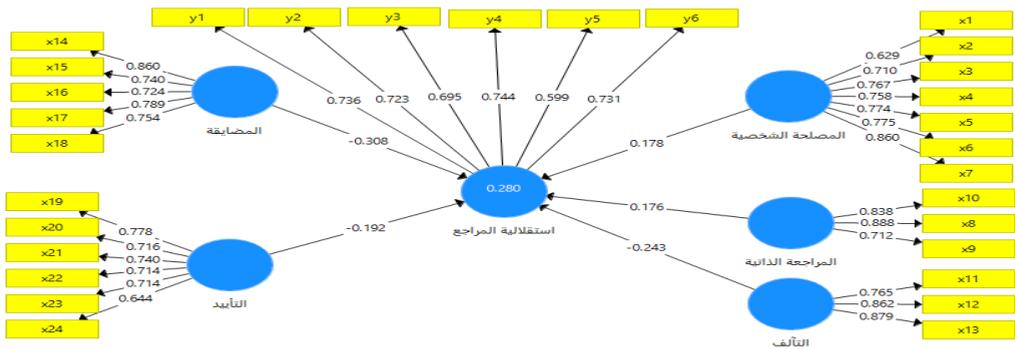
المصدر: من اعداد الباحث بناء على مخرجات Smart pls

من خلال الجدول نلاحظ أن جميع المتغيرات تتسم بالثبات وإمكانية الاعتماد وفقا لمعامل ألفا كرونباخ والتي كلها فاقت 0.7 (Malhotra, 2010)، كما أن معامل الموثوقية RE يكون مقبولا إذا تجاوز 0.7 (Hair, Black, Babin, & Anderson, 2010) وهذا ما تحقق مع جميع المتغيرات، وبالتالي يمكن القول بأن أداة الدراسة تتسم بالثبات ويمكن الوثوق والاعتماد على نتائجها.

2.2.6 تقييم صلاحية نموذج القياس

- صدق التقارب:

الشكل 3: نموذج الدراسة بعد تطبيق خوارزمية PLS



المصدر: مخرجات برنامج smart pls

- حساب متعامل متوسط التباين المفسر AVE

الجدول 4: معامل متوسط التباين المفسر

المتغيرات	المصلحة الشخصية	المراجعة الذاتية	التألف	المضايقة	التأييد	الاستقلالية
AVE	0.57	0.66	0.70	0.60	0.51	0.49

المصدر: من اعداد الباحث بناء على مخرجات برنامج Smart pls

نلاحظ من خلال الجدول (4) أن جميع متغيرات البحث في نموذج القياس تتسم بالصلاحيية التقاربية وفقا لمعيار $AVE > 0.5$ باستثناء متغير الاستقلالية والذي يقترب جدا من القيمة. كما نلاحظ من خلال الشكل (3) أن معاملات التشبع لكل العبارات تتجاوز 0.7 باستثناء بعض العبارات وهذا ما يدل على أنّ العبارات تمثل بشكل جيد للعامل أو المركبة التي تنتمي إليها. وبالتالي نلاحظ أنّ جميع شروط صدق التقارب محققة.

- صدق التمايز:

الجدول 5: معاملات الارتباط وصدق التمايز

	استقلالية	التألف	التأييد	مراجعة ذاتية	مصلحة شخصية	المضايقة
استقلالية	0.706					
التألف	0.234-	0.837				
التأييد	0.303-	0.010	0.719			
مراجعة ذاتية	0.231	0.123-	0.243-	0.816		
مصلحة شخصية	0.180	0.213	0.252-	0.089	0.756	
المضايقة	0.298-	0.018	0.069	0.121	0.034	0.775

المصدر: من اعداد الباحث بناء على مخرجات برنامج Smart pls

قمنا بتقييم صلاحية التمايز بالاعتماد على مدخل (Fornell & Larcker, 1981) حيث يبين الجدول (5) أن الجذر التربيعي لAVE بالنسبة للمتغيرات قيمهم أكبر من الارتباطات المرافقة للمتغيرات الكامنة، بمعنى الارتباطات مع المتغيرات الأخرى تكون ضعيفة وهذا ما يشير إلى صلاحية التمايز.

3.2.6 تقييم صلاحية نموذج القياس (الهيكلية)

الجدول 6: مؤشرات Q^2, R^2, Gof

Gof	R^2	المتغيرات
0.412	0.280	استقلالية المدقق

المصدر: من اعداد الباحث بناء على مخرجات Smart pls

يجب التأكد من صلاحية وجودة نموذج القياس ومدى تناسقه بالإضافة إلى جودة المطابقة وهذا من

خلال:

R^2 : نلاحظ أن معامل التحديد أو معامل التفسير الكلي حسب الجدول (6) تبلغ قيمته 0.280 وهو معدل ضعيف حسب (Chin, 1998, p. 323) إذا كان محصور بين 0.19 و 0.33 لكنه مقبول مادام أكبر من 0.19.

Gof: هو مؤشر يقيس جودة النموذج ومدى إمكانية الاعتماد عليه، حيث نلاحظ أن قيمته حسب الجدول (6) تساوي إلى 0.412 وحسب (Wetzels, Odekerken-Schröder, & van Oppen, 2009, p. 187) إذا كانت قيمته أكبر من 0.36 فإن قيمته تعتبر ممتازة ويمكن الاعتماد عليه.

F^2 : نلاحظ من خلال الجدول (7) أن حجم تأثير المتغيرات المستقلة على المتغير التابع محصورة بين 0.039 و 0.128 وهي حسب (Cohen, 1988) ضعيفة وإذا كان أقل من 0.02 يصبح الأثر غير موجود.

الجدول 7: حجم التأثير F^2

المضايقة	المصلحة الشخصية	المراجعة الذاتية	التأييد	التآلف	استقلالية المدقق
0.128	0.039	0.039	0.045	0.076	

المصدر: من اعداد الباحث بناء على مخرجات smart pls

3.6 اختبار فرضيات الدراسة ومناقشتها

بعد تطبيق تقنية **Bootstrapping** تحصلنا على الجدول التالي:

الجدول 8: نتائج اختبار فرضيات الدراسة

النتيجة	قيمة P	احصائية T	متوسط العينة	العينة الاصلية	الفرضية
مرفوض	0.322	0.991	0.172	0.178	المصلحة الشخصية الاستقلالية
مرفوض	0.377	0.884	0.152	0.176	المراجعة الذاتية < الاستقلالية
مرفوض	0.135	1.499	0.219-	0.243-	التآلف < الاستقلالية
مرفوض	0.119	1.561	0.279-	0.308-	المضايقة < الاستقلالية
مرفوض	0.235	1.189	0.234-	0.192-	التأييد < الاستقلالية

المصدر: من اعداد الباحث بناء على مخرجات برنامج Smart Pls

يتضح لنا من الجدول (8) رفض جميع فرضيات الدراسة عند مستوى معنوية أقل من 5% وبمستوى

ثقة 95%.

فبالنسبة للفرضية الأولى بيّنت النتائج بأنه لا يوجد هناك تأثير معنوي لتهديد المصلحة الشخصية

على استقلالية محافظي الحسابات في الجزائر حيث نلاحظ أن قيمة $\text{sig} = 0.322$ وهي أكبر من $\alpha = 0.05$. ويرجع السبب لكون أن المشرع الجزائري سنّ مجموعة من القوانين والقواعد التي تمنع أن يكون هناك أي ارتباط أو علاقة مصلحة سواء كانت مباشرة أو غير مباشرة بينه وبين العميل على شكل مصالح مالية أو علاقات تجارية، قروض وتسيقات، باستثناء الأتعاب التي يتحصل عليها والتي أصبحت على شكل مناقصة أين يتم فيها تحديد العرض التقني والمالي.

أما بالنسبة للفرضية الثانية فلقد بيّنت نتائج الاختبار بأنه لا يوجد تأثير معنوي لتهديد المراجعة الذاتية

على استقلالية محافظي الحسابات في الجزائر حيث نلاحظ أن قيمة $\text{sig} = 0.377$ وهي أكبر من $\alpha = 0.05$. وذلك يدل على منع محافظ الحسابات من تقديم أية خدمات للعميل سواء كانت مسك أو تنظيم المحاسبة، تقديم خدمات ضريبية أو حتى التوظيف لدى العميل في آخر ثلاث سنوات باستثناء أعمال المصادقة.

وبخصوص الفرضية الثالثة فلقد بينت النتائج بأنه لا يوجد تأثير معنوي لتهديد التآلف على استقلالية

محافظي الحسابات في الجزائر حيث نلاحظ أن قيمة $\text{sig} = 0.135$ وهي أكبر من $\alpha = 0.05$. ويفسر

ذلك لكون أنّ علاقات القرابة من الدرجة الرابعة التي تربط العميل تم منعها، كما أن مدة ارتباط العميل محددة بثلاث سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة مع فترة تهيئة تقدر بستين في حالة الرجوع والتي نراها فترة ملائمة وغير طويلة.

أما فيما يتعلق بالفرضية الرابعة فلقد بينت النتائج بأنه لا يوجد هناك تأثير معنوي لتهديد المضايقة على استقلالية محافظي الحسابات في الجزائر حيث نلاحظ أن قيمة $\text{sig} = 0.119$ وهي أكبر من $\alpha = 0.05$. ويرجع تفسير ذلك أنّ محافظ الحسابات حر في إبداء رأيه والابلاغ عن الأخطاء والمخالفات التي لاحظها أثناء تأدية مهامه لأقرب جمعية عامة كما يطلعون علاوة على ذلك وكيل الجمهورية، كما ينبغي على محافظ الحسابات حسب المادة 75 من (القانون 10-01، 2010) اكتتاب عقد تأمين لضمان مسؤوليته المدنية والتي من الممكن أن يتحملوها أثناء تأدية المهام.

وأخيرا بينت النتائج بأنه لا يوجد هناك تأثير معنوي لتهديد التأييد على استقلالية محافظي الحسابات في الجزائر حيث نلاحظ أن قيمة $\text{sig} = 0.235$ وهي أكبر من $\alpha = 0.05$. ويرجع هذا كون أن محافظ الحسابات ممنوع من المراجعة الذاتية وبالتالي منعه من تقديم أي خدمات استشارية باستثناء أعمال المصادقة.

7. خاتمة:

اتضح لنا من خلال دراستنا بأن مفهوم الاستقلالية يعتبر من المعايير الشخصية التي يجب أن تتوفر في مدقق الحسابات (محافظ الحسابات)، حيث يمكن التمييز بين النظرية الذاتية (الشخصية) والتي تعتبر أنّ الاستقلال حالة ذهنية وبين النظرية الموضوعية التي تمثل مجموعة من الضمانات القانونية تضمن عدم سيطرة إدارة الشركة على آراء المدقق، هذه الاستقلالية يمكن تهديدها بمجموعة من العوامل وجب تحديدها وتقييم أهميتها وتطبيق الإجراءات الوقائية اللازمة عند الضرورة للحد منها أو تقليصها إلى مستوى مقبول.

ولقد توصلت الدراسة إلى نتائج كانت كالتالي:

- هناك وعي من قبل عينة الدراسة بأن كل من تهديد المصلحة الشخصية والمراجعة الذاتية والمضايقة يمكن أن يشكلوا تهديد مرتفعا على استقلاليتهم وبدرجة أقل تهديد التأييد والتآلف؛
- لا يوجد تأثير دال احصائيا لكل من تهديد المصلحة الشخصية، المراجعة الذاتية، المضايقة، التآلف

والتأييد على استقلالية محافظ الحسابات في الجزائر.

رغم أن أهم العوامل المهذدة لاستقلالية محافظ الحسابات في الجزائر ليس لها تأثير معنوي إلا أنه يمكن

تقديم مجموعة من التوصيات أهمها:

- ضرورة وجود متطلبات صارمة للممارسة المهنة مع إجراء تكوين مهني نوعي لمحافظي الحسابات؛
- يمكن لنظام حوكمة الشركات أن يكون آلية فعالة للحفاظ على استقلالية محافظي الحسابات كآلية لجان التدقيق؛
- اتمام اصدار معايير التدقيق الجزائرية والتي يمكن أن تساهم في منح أكثر استقلالية لمحافظي الحسابات؛
- تفعيل العقوبات التأديبية عند كل تقصير أو خطأ وإجراء مراقبات دورية على مكاتب التدقيق.

8. قائمة المراجع:

1.8 المراجع باللغة الأجنبية:

- Christian Prat Dit Hauret .(2003) .l'indipendance perçue de l'auditeur .Revue française de gestion.117-105،(147) 29 .
- Claes Fornell ،David F Larcker .(1981) .Evaluating Structural Equation Models with Unobservable Variables and Measurement Error .Journal of Marketing Research.50-39 .
- IFAC .(2010) .code of Ethics for professional accountant .new york ،USA.
- J Cohen .(1988) .Statistical Power Analysis for the Behavioral Sciences2 .nd Edition. Hillsdale, N.J.: Lawrence Erlbaum.
- J F Hair ،W C Black ،B J Babin و R E Anderson .(2010) .Multivariate data analysis: A global perspective .New Jersey: Pearson Prentice Hall.
- Linda Elizabeth DeAngelo .(1981) .Auditor size and audit quality .Journal of Accounting and Economics.199-183،(3) 3 .
- Martin Wetzels ،Gaby Odekerken-Schröder و Claudia van Oppen .(2009) . USING PLS PATH MODELING FOR ASSESSING HIERARCHICAL CONSTRUCT MODELS: GUIDELINES AND EMPIRICAL .MIS Quarterly.195-177،(1) 33 .

Naresh K Malhotra .(2010) .Marketing Research: An Applied Orientation . Georgia : Global Edition.

Robert Kuhn Mautz ،Hussein Amer Sharaf .(1961) .The philosophy of auditing .USA: American Accounting Association.

wynne W Chin .(1998) .The Partial Least Squares Approach to Structural Equation Modeling .London :In GA Marcoulides.

2.8 المراجع باللغة العربية:

أحمد لطفي أمين السيد. (2007). التطورات الحديثة في المراجعة. مصر: الدار الجامعية.

القانون 10-01. (2010). متعلق بمهن الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد. الجزائر:

الجريدة الرسمية رقم 42 بتاريخ 11 جوان 2010.

القانون التجاري. (2007). المادة 715 مكرر 6 (معدلة). الجزائر: الأمانة العامة للحكومة.

صالح محمد نصر. (2015). نظرية المراجعة (الإصدار 1). عمان، الأردن: دار المسيرة للنشر و التوزيع و

الطباعة.

محمد براق، و عمر ديلمي. (2017). العوامل المؤثرة على استقلال مراجع الحسابات. الأكاديمية للدراسات

الاجتماعية و الانسانية (17)، 16-26.

9. الملاحق

الملحق 1: الوسط الحسابي والانحراف المعياري للعبارات والمحاور

المحاور	الرقم	السؤال	Ecart type	Moyenne	مستوى القبول
المصلحة الشخصية	1	وجود مصالح مالية و علاقات تجارية للمدقق مع العميل	0,60	2,33	متوسط
	2	وجود صلة قرابة أو علاقات شخصية مع العميل	0,53	2,26	متوسط
	3	حجم الاتعاب	0,58	2,28	متوسط
	4	طول فترة ارتباط المدقق مع العميل	0,78	1,91	متوسط
	5	تقديم خدمات استشارية للعميل	0,51	2,22	متوسط
	6	الحصول على الهدايا و الضيافة المفرطة	0,72	1,80	متوسط
	7	التهديد بالمقاضاة	0,75	1,72	متوسط
نتيجة المحور الأول			0,49	2,07	متوسط

العوامل المهددة لاستقلالية مدققي الحسابات

مرتفع	2,80	0,45	تعيين شريك المراجع كموظف لدى العميل و لو بشكل مؤقت	8	المراجعة الذاتية
مرتفع	2,54	0,55	تقديم خدمات للعميل قبل آخر فترة ارتباط	9	
مرتفع	2,74	0,49	التدخل في العمل التسييري للعميل من قبل المدقق	10	
مرتفع	2,70	0,40	نتيجة المحور الثاني		
ضعيف	1,43	0,50	ارتباط طويل الأمد مع العميل	11	التألف
ضعيف	1,39	0,49	التعامل السابق مع العميل	12	
متوسط	1,96	0,70	استلام الهدايا و الامتيازات و الضيافة المفرطة	13	
ضعيف	1,59	0,48	نتيجة المحور الثالث		
مرتفع	2,41	0,50	وجود علاقات تجارية للمدق مع العميل	14	المضايقة
مرتفع	2,39	0,49	وجود علاقات عائلية للمدق مع العميل	15	
مرتفع	2,43	0,50	التوظيف لدى العميل	16	
مرتفع	2,50	0,51	قرار العزل و الاتعاب	17	
مرتفع	2,43	0,50	المفاضلة الفعلية و المهدد بما	18	
مرتفع	2,43	0,39	نتيجة المحور الرابع		
متوسط	2,28	0,58	القيام بتنظيم و مسك المحاسبة	19	التأييد
متوسط	2,09	0,46	تقديم خدمات ضريبية	20	
مرتفع	2,39	0,61	تقديم خدمات التدقيق الداخلي	21	
متوسط	1,76	0,52	تقديم خدمات أنظمة تقنية المعلومات	22	
ضعيف	1,41	0,54	تقديم خدمات التوظيف و تمويل الشركات	23	
متوسط	1,76	0,52	تقديم خدمات قانونية	24	
متوسط	1,95	0,39	نتيجة المحور الخامس		
مرتفع	2,72	0,46	الحرية في تخطيط و اعداد برنامج التدقيق	25	استقلالية مدقق الحسابات
مرتفع	2,57	0,50	الحرية في اختيار الانشطة و المجالات التي تخضع للفحص	26	
مرتفع	2,70	0,47	الحرية في مجال اعداد التقرير و ابداء الرأي	27	
مرتفع	2,65	0,48	الالتزام بقواعد السلوك المهني و الاخلاقي	28	
متوسط	2,07	0,61	حجم مكتب التدقيق	29	
مرتفع	2,46	0,50	مراقبة و اشراف الهيئات المهنية	30	
مرتفع	2,53	0,36	نتيجة المحور السادس		