العدد 01.
المجلد 05.السنة 2020.

الأفاق للدراسات الإقتصادية **ISSN:** 2571-9769, **EISSN:** 2602-5051
الصفحات 30ـــ44

العوامل المؤثرة على استقلالية مراجع الحسابات في الجزائر- دراسة ميدانية-

Factors influencing the independence of the auditor in Algeria - field study -

*** د. نصيرة قاسم**
جامعة قاصدي مرباح ورقلة
kassemnacira@gmail.com

تاريخ الاستلام: 2020/01/ 05 تاريخ القبول: 2020/03/ 31 تاريخ النشر : 2020/04/ 05

ملخص: تهدف الدراسة إلى تبيان العوامل المؤثرة على استقلالية مراجع الحسابات في الجزائر وكيفية تأثيرها حيث قمنا بتصميم استبانة كأداة لجمع المعلومات احتوت 14 عبارة، ووزعت على عينة عشوائية مكونة من 49 محافظ حسابات كل الاستبانات كانت صالحة للدراسة، والتي تم تحليلها وتفسيرها اعتمادا على برنامج *spss*، وتوصلت الدراسة إلى أنه توجد عدة عوامل تؤثر على استقلالية مراجع الحسابات أهمها تجديد العهدة والتي يستخدمها العميل في الضغط على المراجع، الخدمات الاستشارية حيث تضعف استقلالية المراجع، عوامل تتعلق بالأتعاب كتحديد الأتعاب وكذا الضغوط التي يمارسها العميل من خلال التباطؤ في سدادها، كذلك عامل لجان المراجعة إذ أن وجود هذه الأخيرة في المؤسسة يدعم استقلالية مراجع الحسابات.

الكلمات المفتاحية: استقلالية، أتعاب، خدمات استشارية، عميل، عهدة، مراجع حسابات، لجان مراجعة.

Abstract: The study aims to indicate the study's attention to the factors that affect the autonomy of the auditor S autonomy and how to effect the resolution of the account as an instrument for the collection of information, which has been distributed to 14 designated, distributed a random sample of 49 accounts of all the questionnaires that have been analysed and interpreted in the spss programme, and the study has reached that there are several factors that have an obligation to reveal the calculation of the obligation of the client to the renewed pact, which is consultancy to the autonomous consultant, which is vulnerable to fees relating to fees such as the designing of the customer and the pressures undertaken by the client through the collusion of Corpus, as well as the auditorium's factor.

Keywords: Independence, fees, consultancy services, client, reviewer, auditor, audit committees

المؤلف المرسل: قاسم نصيرة

I. تمهيد:

تلعب المراجعة دورا هاما في إضفاء ثقة مستخدمو القوائم المالية بالمعلومات التي تقدمها هذه القوائم، إذ أن المراجع يقوم بدور رقابي هام يخدم عديد الأطراف، على رأسهم المستثمرين الحاليين والمحتملين، وحتى يقوم المراجع بعمله بكل عناية و كفاءة مهنية و يبدي رأي فني محايد، يجب أن يكون مستقلا، ولأنه يعمل داخل بيئة عمل قد تتوفر على عوامل تؤثر على هذه الاستقلالية ارتأينا طرح الإشكال الرئيسي التالي: **ماهي العوامل المؤثرة على استقلالية مراجع الحسابات في الجزائروكيف تؤثر؟**

تتفرع عن هذه الإشكالية الأسئلة التالية:

1. هل تؤثر عهدة مراجع الحسابات على استقلاليته؟
2. هل يؤثر تقديم الخدمات الاستشارية للمؤسسة محل المراجعة على استقلالية المراجع؟
3. هل يؤثر حجم مكتب المراجعة على استقلالية المراجع؟
4. هل تؤثر المنافسة بين مكاتب المراجعة على استقلالية المراجع؟
5. هل تؤثر الشروط المتعلقة بالأتعاب على استقلالية مراجع الحسابات؟
6. هل يؤثر وجود لجان المراجعة على استقلالية مراجع الحسابات؟

للإجابة على هذه الأسئلة وضعنا الفرضيات التالية:

1. يضغط العملاء من خلال تجديد عهدة المراجع مما يفقده استقلاليته؛
2. تقديم المراجع خدمات استشارية للمؤسسة محل المراجعة يضعف استقلاليته؛
3. كلما كبر حجم مكتب المراجعة يصبح المراجع أكثر استقلالية؛
4. المنافسة بين مكاتب المراجعة تؤثر سلبا على استقلالية المراجع؛
5. يضغط العملاء على المراجع من خلال الأتعاب مما يؤثر على استقلاليته سلبا؛
6. وجود لجان مراجعة بالمؤسسات يدعم استقلالية المراجع.

تهدف الدراسة إلى تبيان العوامل التي تؤثر على استقلالية مراجع الحسابات و تحديد كيفية تأثيرها، ولتحقيق هذا الهدف قمنا بتقسيم الدراسة إلى جانبين، جانب نظري قدمنا فيه مفهوم استقلالية المراجع و أهميتها، وكذا مختلف العوامل المكونة لبيئة عمل المراجع و التي ارتأينا أن لها أثر على استقلالية المراجع، أما الجانب التطبيقي فقد تطرقنا من خلاله إلى الطريقة والأدوات المستخدمة و كذا نتائج الدراسة، كما انتهجنا في دراستنا المنهج الوصفي التحليلي حيث ساعدنا في وصف مختلف المفاهيم المتعلقة باستقلالية المراجع ومكونات بيئة عمل مراجع الحسابات، أما في الجانب التطبيقي فقد ساعدنا على وصف النتائج الإحصائية المتحصل عليها ثم تحليلها ومناقشتها مما ساعدنا على قياس وتحديد العوامل المؤثرة على استقلالية مراجع الحسابات .

أولا: استقلالية مراجع الحسابات

ندرج من خلال هذا الجزء أهمية و مفهوم استقلالية مراجع الحسابات

1. أهمية استقلالية المراجع

لا تخلو بيئة التدقيق غالبا من العلاقات والمصالح المختلفة والمتعارضة في كثير من الأحيان، ومن الطبيعي أن تتأثر استقلالية المدقق بهذه التناقضات من هنا يظهر للباحث مدى أهمية استقلال مدقق الحسابات بصفته وكيلا عن الملاك ويعمل لمصلحتهم وحفظ حقوقهم، وهذه العلاقة هي من أهم العلاقات بالنسبة لمهنة التدقيق ومصداقية تقرير المدقق ومقدار الثقة التي يمكن أن يوليها مستخدمو التقارير المالية لهذا التقرير ، لذلك يجب أن يتصف المدقق بالاستقلالية ليكون مؤهلا وقادرا على القيام بدوره الرقابي على أكمل وجه، و أن يبدي رأيه مطمئنا و بشكل حيادي، و بضمير دون خوف من ضرر أو جزاء يقع عليه (أحمد محمد غنيم، 2012)[1].

2. مفهوم استقلالية المراجع

اختلفت المصطلحات المستخدمة للاستقلال، فيوجد من يستخدم مصطلح الاستقلال والبعض الآخر يستخدم مصطلح الحياد، ويعود سبب الاختلاف إلى مدى التأثر بالمدرستين المفسرة لمصطلح الاستقلال، فالمدرسة الأمريكية تغلب النظرة الشخصية (الذاتية) وتعتبره استقلالا في التفكير في حين، في حين ترى المدرسة الانكليزية أنه يمثل مجموعة من الضمانات القانونية أو ما يسمى بالنظرة الموضوعية، وحاليا يؤخذ بكلا المدرستين في تحديد مفهوم الاستقلال(براق محمد، 2017)[2].

وتطرق دليل أخلاقيات المحاسبين المهنيين الدولي لمتطلبات الاستقلالية لعمليات التدقيق وعمليات المراجعة، وهي عمليات التأكيد التي يعبر فيها المراجع على استنتاج حول البيانات المالية، حيث يتعين أن يكون أعضاء فريق المراجعة، ومنشأة المراجعة مستقلين عن العملاء.

و تتطلب الاستقلالية ما يلي: (partB cepa,2015)[3]

- **استقلالية الذهن:** هي حالة الذهن التي تسمح بالتعبير عن استنتاج معين بدون أن يتأثر بالتأثيرات التي تمس الحكم المهني وتسمح للفرد بأن يتصرف بنزاهة ويمارس الموضوعية والشك المهني؛
- **استقلالية في المظهر:** تجنب الحقائق والظروف التي تعتبر جوهرية للدرجة التي معها يمكن للطرف الثالث المعقول وذو المعرفة الذي يكون لديه معرفة بكافة المعلومات الملائمة متضمنة آليات الحماية المطبقة، أن يستنتج بشكل معقول أن نزاهة وموضوعية أو الشك المهني للمنشأة أو عضو فريق المراجعة قد تم إضعافه أو الحد منه، لذلك يجب الأخذ بعين الاعتبار تهديدات الاستقلالية وتقييمها عند التقرير عما إذا كان من الملائم أن يتم قبول أو الاستمرار في المراجعة، وبالإضافة إلى طبيعة آليات الحماية المطلوبة وإذا كان فردا خاصا يجب أن يكون عضو في فريق التأكد.

ثانيا: العوامل المكونة لبيئة مراجع الحسابات

ندرج في هذا الجزء من الدراسة مختلف العوامل التي نرى أن لها تأثير على استقلالية مراجع الحسابات، إلا أننا استثنينا العوامل الشخصية للمراجع، وحصرنا دراستنا في العوامل الأخرى الموجودة في محيط المراجع والتي نفصلها فيما يلي:

1. مدة استمرار مراجع الحسابات في مراجعة المؤسسة

قد يحدث أن يتولى المراجع مهمة مراجعة حسابات شركة ما لفترات زمنية عديدة، مما يخلق نوع من العلاقة الاجتماعية بين المراجع وإدارة الشركة والذي قد يؤثر سلبا على عملية المراجعة وعلى استقلالية المراجع وحياده.

تحدد عهدة محافظ الحسابات في الجزائر بثلاث سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة، كما أنه بعد مضي ثلاث سنوات من العهدتين يمكن للشركة أن تعين محافظ الحسابات مرة أخرى،(قانون 01/10)[4] هذه الفترات نرى أنها قد تكون كافية لنشوء تلك العلاقات الاجتماعية.

2. تقديم الخدمات الاستشارية

تلجأ إدارة الشركة محل المراجعة أحيانا إلى طلب خدمات استشارية من المراجع تقع خارج عملية المراجعة لما يتمتع به المراجع من خبرات ومؤهلات تؤهله تقديم تلك الخدمات بكفاءة عالية وبسرعة مناسبة، وقد أجازت معايير التدقيق الدولية تقديم تلك الخدمات الاستشارية بشرط أن (أحمد محمد غنيم،2012)[5]

- ❖ لا يؤثر تقديم تلك الخدمات على استقلالية المراجع؛
- ❖ لا يكون هناك تدخل من المراجع في القرارات الإدارية.

في الجزائر تساهم حالات التنافي والموانع (القانون 10-01)[6] في ضمان استقلالية محافظ الحسابات، من خلال منعه من القيام ببعض الأعمال في الشركة أو الهيئة محل المراجعة، والتي قد تضعف استقلاله وحياده وموضوعيته.

3. حجم مكتب المراجعة

تقسم بعض الدراسات حجم مكتب المراجعة إلى صغيرة متوسطة وكبيرة الحجم، وتتمثل المؤشرات التي يمكن قياس حجم مكتب المراجعة من خلالها كالتالي: (سهام أكرم،2012)[7]

- ❖ عدد عملاء مكتب المراجعة، حيث أنه كلما زاد عدد عملاء مكتب المراجعة زاد حجم نشاط مكتب؛
- ❖ عدد الأفراد العاملين في المكتب، حيث أنه كلما زاد عدد الأفراد العاملين في مكتب المراجعة زاد حجم نشاط المكتب؛
- ❖ إيرادات المكتب، حيث أنه كلما زادت إيرادات مكتب المراجعة زاد حجم نشاط المكتب؛
- ❖ الارتباط بأحد مكاتب المراجعة العالمية، حيث أنه كلما كان مكتب المراجعة مرتبط بمكاتب عالمية كلما زاد حجم مكتب المراجعة؛
- ❖ عدد فروع المكتب في الداخل والخارج، حيث أنه كلما زاد عدد فروع مكتب المراجعة في الداخل والخارج كلما زاد نشاط مكتب المراجعة.

نعتقد أنه كلما كبر حجم مكتب المراجعة فإن عدد العملاء يزيد، والأهمية النسبية لمساهمة عميل دون الآخر في إيرادات المكتب ستنخفض، وبالتالي سيكون المراجع أو المراجعون بالمكتب أكثر استقلالية.

في الجزائر يسند لكل محافظ حسابات مكتب واحد يتولى تسييره لحسابه الخاص وتحت مسؤوليته ويمكن أن يسير في شكل شركة أو مجمع. (القانون 10-01)[8]

حيث يمكن لمحافظي الحسابات تشكيل شركات أسهم أو شركات ذات مسؤولية محدودة أو شركات مدنية أو تجمعات ذات منفعة مشتركة، باستثناء الأشكال الأخرى من الشركات،(القانون 10-01)[9] هذه تدعى شركات محافظة الحسابات.(القانون 10-01)[10]

4. المنافسة بين مكاتب المراجعة:

يرى ظاهر القشي أن المنافسة الشديدة بين المراجعين في الآونة الأخيرة أدت إلى صعوبة التزام مراجعي الحسابات بالسلوك الأخلاقي، حيث أصبح هم المدقق في كيفية الحفاظ على العميل والمحافظة على مستوى معين من الأرباح أكثر من الاهتمام بتقديم خدمات تدقيق ذات نوعية عالية،(ظاهر شاهر،2011)[11] وهو الأمر الذي يجعلهم يخضعون لمطالب الإدارة وتوجهاتها ويضعف استقلاليتهم.

بالجزائر يتم تعيين مراجع الحسابات عن طريق دفتر شروط، حيث يتضمن العرضين التقني والمالي، ولعل المنافسة تكون أكثر بالنسبة للعرض المالي وذلك بتخفيض الأتعاب، إلا أن المشرع حاول الحد من استخدام الأتعاب في المنافسة وذلك من خلال فرض أن لا يقل تنقيط العرض التقني عن الثلثين، وربما يعود ذلك إلى أن تخفيض الأتعاب سيؤدي إلى تخفيض بذل العناية الواجبة، لعدم تناسب الأتعاب مع متطلبات المهمة.

5. لجان المراجعة:

لجنة المراجعة لجنة منبثقة عن مجلس إدارة الشركة تقتصر عضويتها على الأعضاء غير التنفيذيين ممن لديهم خبرة بمجال المحاسبة والمراجعة، وتشمل مسؤولياتها على مراجعة المبادئ والسياسات المحاسبية المعتمدة في إعداد التقارير المالية، ومراجعة الإفصاح في التقارير المالية المنشورة والتأكد من كفايتها وملاءمتها لمستخدميها، ودعم استقلال المراجع الخارجي ومناقشته بنتائج المراجعة، وتقييم كفاءة المراجع الداخلي ودعم استقلاله ومراجعة الالتزام بتطبيق قواعد الحوكمة، والتأكد من ملاءمة نظام الرقابة الداخلية وكفايته بالشركة(رشا حمادة، 2012)[12].

6. تعيين المراجع وعزله:

تعيين المراجع في الجزائر تطرق إليه المرسوم التنفيذي رقم 11-32، حيث يتم تعيين المراجع من خلال دفتر شروط خلال أجل أقصاه شهر بعد إقفال أخر دورة من طرف الجمعية العامة(مرسوم تنفيدي 11-32)[13]، أما في حالة تجديد العهدة فلا يتم إعداد دفتر شروط جديد(مرسوم تنفيذي 11-32)[14]، تقوم الهيئات الملزمة بتعيين المراجع بتشكيل لجنة تقييم العروض، وتقوم اللجنة بعرض نتائج تقييم العروض، حسب الترتيب التنازلي،على الجهاز المؤهل للقيام بمعاينتها وعرضها على الجمعية العامة قصد الفصل في تعيين مراجع الحسابات(مرسوم تنفيذي 11-32)[15]، يرسل المراجع رسالة قبول العهدة للجمعية العامة للهيئة أو المؤسسة المعنية خلال أجل أقصاه ثمانية ايام بعد تاريخ وصل استلام تبليغ تعيينه(مرسوم تنفيذي 11-32)[16].

أما بالنسبة لإنهاء مهام مراجع الحسابات فيتم من خلال النقاط التالية:

- تنتهي مهام مراجع الحسابات بعد اجتماع الجمعية العامة العادية التي تفصل في حسابات السنة المالية الثالثة(القانون التجاري).[17]

❖ يجوز لمساهم أو عدة مساهمين يمثلون على الأقل عشر رأسمال الشركة، في الشركات التي تلجأ علنية للادخار، أن يطلبوا من العدالة، وبناء على سبب مبرر، رفض مراجع أو مراجعي الحسابات الذين عينتهم الجمعية العامة.

و إذا تمت تلبية الطلب، تعين العدالة مراجعا جديدا للحسابات ويبقى هذا الأخير في وظيفته حتى قدوم مراجع الحسابات الذي تعينه الجمعية العامة (القانون التجاري).[18]

❖ في حالة حدوث خطأ أو مانع، يجوز بناء على طلب مجلس الإدارة أو مجلس المديرين أو من مساهم أو أكثر يمثلون على الأقل عشر رأسمال الشركة أو الجمعية العامة، إنهاء مهام مراجع الحسابات قبل الانتهاء العادي لهذه الوظائف عن طريق الجهة القضائية المختصة (القانون التجاري).[19]

❖ كما يمكن أن تنهي مهام مراجع الحسابات عن طريق الاستقالة، ويجب عليه أن يلتزم بإشعار مدته ثلاثة أشهر ويقدم تقريرا عن المراقبات والإثباتات الحاصلة (القانون 10-01).[20] هنا نرى أن المشرع أغفل ضرورة أن يدرج المراجع أسباب الاستقالة والتي قد تكون مهمة و لها علاقة باستقلاليته، كأن يكون تعرض لضغوط من قبل العميل.

7. الأتعاب:

تعرف أتعاب المراجع بأنها المبالغ أو الأجور أو الرسوم التي يتقاضاها نظير قيامه بعملية المراجعة لحسابات شركة ما، ويتم تحديد الأتعاب بموجب العقد الذي يتم بين المنشأة محل الفحص وبين المراجع وفقا للزمن الذي تستغرقه عملية المراجعة والخدمة المطلوبة منه وحاجة عملية المراجعة للمساعدين (غسان فلاح، 2006).[21]

وبما أنه يتم تحديد الأتعاب للمراجع من قبل الجهة التي قامت بتعيينه فإن ذلك سيؤثر على استقلالية المراجع وفي إطار دراسة أثر تحديد الأتعاب على استقلالية المراجع فقد تم التوصل إلى أن قيمة الأتعاب وطريقة السداد لتلك الأتعاب تؤثر على استقلالية المراجع الخارجي وتم تقديم بعض الاقتراحات التي من شأنها تخفيف خطر تحديد أتعاب المدقق على استقلالية المراجع وهي كالتالي (رأفت سلامة، 2011)[22].

❖ أن تقوم جهة رسمية بتحديد أتعاب المراجعة وفقا لمعايير معينة تقطع الطريق أمام المساومة في تحديدها؛

❖ أن تقوم جهة مهنية بتحديد معدل معياري لأجر ساعة المراجعة؛

❖ أن يمتنع أي مراجع عن القيام بمراجعة أعمال شركة بأجر أقل مما كان يتقاضاه فيها زميله في السابق.

أما فيما يتعلق بعوامل تحديد الأتعاب فندرجها في الآتي: (زاهرة توفيق،2009)[23]

❖ حجم الشركة وطبيعة نشاطها؛

❖ نظام الرقابة الداخلية المطبقة، حيث أن النظام الجيد الكفء يؤدي لتقليل الأخطاء الجوهرية، وبالتالي تضيق مدى الإجراءات التي يقوم بها المراجع ومن ثم زمن وجهد المراجع مما يقلل تكلفة تنفيذ عملية المراجعة؛

❖ درجة الآلة المستخدمة في النظام المالي وتعقد عمليات الشركة، وبالتالي ضرورة وجود تخصصات مختلفة لإتمام عملية المراجعة مما يؤدي إلى زيادة التكلفة؛

❖ درجة المخاطرة من وجهة نظر المراجع حيث أن زيادتها تؤدي لتوسيع نطاق الإجراءات وبالتالي زيادة الوقت المستغرق في عملية المراجعة وارتفاع التكلفة؛

❖ استخدام أسلوب العينات الإحصائية في عملية المراجعة والذي يساعد في سرعة انجاز العمل ومن ثم تقليل تكلفة عملية المراجعة، ويتم استخدام أسلوب العينات الإحصائية في ظل وجود نظام للرقابة الداخلية كفء وفعال.

في الجزائر تحدد أتعاب محافظ الحسابات في بداية مهمته من قبل الجمعية العامة أو الهيئة المؤهلة المكلفة بالمداولات، ولا يمكن لمحافظ الحسابات تلقي أي أجرة أو امتياز مهما يكن شكله، باستثناء الأتعاب والتعويضات المنفقة في إطار المهمة، ولا يمكن احتساب الأتعاب على أساس النتائج المحققة من الشركة أو الهيئة المعنية. (القانون 10-01)[24]

II. الطرق والأدوات

1. عينة الدراسة

تمثلت عينة الدراسة في 49 محافظ حسابات وزعنا عليهم الاستبيان بصورة عشوائية حيث وزعنا الاستبيان على محافظي الحسابات من مختلف ولايات الوطن، وإن كانت العينة صغيرة إلا أنه يمكن الحصول على نتائج مهمة ومفيدة تحقق هدف الدراسة.

قمنا بتقسيم الاستبيان إلى قسمين تضمن القسم الأول تضمن معلومات عامة حول عينة الدراسة " الجنس، العمر، المؤهل العلمي، الخبرة "، أما القسم الثاني فقد احتوي مجموعة من العبارات المرتبطة بقياس العوامل المؤثرة على استقلالية مراجع الحسابات، وقد تضمن 14 عبارة.

و تم اعتماد مقياس ليكارت الخماسي المكون من خمس درجات كما هو موضح في الجدول أدناه:

الجدول 1: مقياس ليكارت الخماسي

التصنيف	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
الدرجة	5	4	3	2	1

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على مقياس ليكارت

و بذلك فإنه كلما اقتربنا من الرقم خمسة كانت العبارة أكثر تحققا بينما إن اقتربنا من العدد 1 فيعني ذلك أن العبارة لم تتحقق وإن اقتربنا من الرقم 3 فذلك يعني الحياد.

2. خصائص عينة الدراسة

1.2 توزيع العينة من ناحية الجنس

الجدول 2: توزيع عينة الدراسة حسب الجنس

الجنس	ذكر	أنثى
التكرار	43	6
النسبة	87,8	12,2

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على نتائج برنامج spss

نلاحظ من خلال الجدول رقم 2 أن تكرار فئة الذكور (43) بنسبة (87,8%) أكثر بكثير من تكرار فئة الإناث (6) بنسبة (12,2%) وهذا ما هو موجود فعلا على المستوى الوطني إذ نجد أن ممتهني محافظة الحسابات من الذكور أكثر بكثير من الإناث.

2.2 توزيع عينة الدراسة حسب العمر

الجدول 3: توزيع عينة الدراسة حسب العمر

فئات العمر	أقل من 30 سنة	30- أقل من 40 سنة	40- أقل من 50 سنة	أكبر من 50 سنة
التكرار	2	20	12	15
النسبة%	4,1	40,8	24,5	30,6

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على نتائج برنامج spss

من الجدول رقم 3 أن كل الفئات العمرية متوفرة وهذا ما يمكننا من الحصول على نتائج جيدة للدراسة، وإن كنا نلاحظ أن الفئة العمرية (30- أقل من 40 سنة) هي الأكثر توفرا بنسبة 40,8% وهذا إنما يدل على توجه الشباب إلى امتهان هذه المهنة.

3.2 توزيع عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي

الجدول 4: توزيع عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي

المؤهل العلمي	ليسانس	ماستر	ماجستير	دكتوراه
التكرار	36	6	3	4
النسبة	73,5	12,2	6,1	8,2

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على نتائج برنامج spss

من خلال الجدول رقم 4 نلاحظ أن أغلب المجيبين متحصلي شهادة اليسانس بنسبة 73,5% وهي الشهادة المطلوبة من خلال شروط امتهان هذه المهنة، ولكن كذلك يوجد نسبة لا بأس بها متحصله على شهادات الماستر والماجستير والدكتوراه .

4.2 توزيع عينة الدراسة حسب الخبرة

الجدول 5: توزيع عينة الدراسة حسب الخبرة

فئات الخبرة	أقل من خمس سنوات	من 05- أقل من 10سنوات	من 10 – 15 سنوات	من 15-أقل من 20سنة	من 20 سنة وأكثر
التكرار	2	10	10	9	18
النسبة	4,1	20,4	20,4	18,4	36,7

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على نتائج برنامج spss

من خلال الجدول رقم 5 نلاحظ أن كل فئات الخبرة متوفرة وهو ما يفيد في الحصول على نتائج جيدة للدراسة.

3. صدق الاستبيان وثباته

1.3 صدق الاستبيان

نقوم باحتساب الاتساق الداخلي لفقرات الاستبيان على فقرات عينة الدراسة التي تحتوي على 14 عبارة، وذلك بحساب معاملات الارتباط بين كل عبارة والدرجة الكلية ، ويستخدم مقياس بيرسون لقياس صدق الاتساق الداخلي لجميع فقرات الاستبيان، الجدول أدناه يبين ارتباط فقرات (عبارات) الدراسة مع الدرجة الكلية.

الجدول 6: مقياس بيرسون " الاتساق الداخلي بين كل عبارة والدرجة الكلية"

رقم العبارة	العبارة	معامل الارتباط	مستوى المعنوية
01	يعتبر تحديد عهدة محافظ الحسابات بثلاث سنوات قابلة للتجديد داعما لاستقلاليته.	,224	,122
02	تقديم الخدمات الاستشارية للمؤسسة محل المراجعة يؤدي إلى فقدان صفة الاستقلالية.	,181	,214
03	كلما كبر حجم مكتب المراجعة يصبح المراجع أكثر استقلالية.	,198	,172
04	تؤدي المنافسة بين مكاتب المراجعة إلى دعم فرض العملاء هيمنتهم على مراجعي الحسابات.	,528	,000
05	وجود لجان المراجعة في المؤسسات محل المراجعة يدعم استقلالية مراجع الحسابات.	,380	,007
06	تعيين المراجع بالاتفاق المباشر مع العميل يقلل من استقلاليته.	,751	,000
07	تحديد الأتعاب من خلال التفاوض بين الطرفين (المراجع والعميل) يضعف من استقلالية المراجع .	,731	,000

8	يعمد العملاء إلى التباطؤ في تسديد أتعاب المراجع من أجل إجباره على تقديم تقرير يتوافق مع رغباتهم.	,645	,000
9	إن تباطؤ العميل في سداد أتعاب المراجع من أجل إجباره على تقديم تقرير يتوافق مع رغباتهم يحد من استقلاليته.	,639	,000
10	غالبا ما يتحصل مراجعو الحسابات على هدايا من العملاء.	,655	,000
11	حصول المراجع على مزايا ومنافع مالية واقتصادية من العميل يؤثر سلبا على استقلاليته.	,531	,000
12	إن ارتفاع نسبة مساهمة عميل معين في الإيراد الكلي لمكتب المراجعة غالبا ما يؤثر على استقلالية المراجع بصورة سلبية.	,454	,001
13	يتعرض المراجعون إلى تهديد بعدم تجديد العهدة من قبل العملاء.	,662	,000
14	التهديدات بعدم تجديد العهدة التي قد يتعرض لها المراجع من قبل العميل يؤثر سلبا على استقلاليته.	,709	,000

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على نتائج برنامج spss

من خلال الجدول 6 نلاحظ أن أغلب (10 عبارات من 14) معاملات الارتباط بين كل عبارة والدرجة الكلية قوية تقارب وتتجاوز 50% عند مستوى معنوية (1%، 5%) لذلك يمكن القول بأن جميع العبارات صادقة لما وضعت لقياسه.

2.3 ثبات الاستبيان

لقياس ثبات الاستبيان قمنا باستخدام طريقة ألفا كرومباخ، وتحصلنا على معامل ثبات مرتفع قدر بـ0,789.

4. اختبارالتوزيع الطبيعي

استخدمنا اختبار شابيرو ويلك Shapiro-Wilk للتحقق من أن البيانات المستخدمة تتوزع طبيعيا، وكما هو موضح في الجدول رقم 7 كانت قيمة مستوى الدلالة 0,541 وهي أكبر من 5% وهذا يدل على أن البيانات المتحصل عليها من الاستبيان تتوزع توزيعا طبيعيا.

الجدول 7: التوزيع الطبيعي

	عدد العبارات	zقيمة	مستوى الدلالة
الدرجة الكلية	,979	49	,541

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على نتائج برنامج spss

III. نتائج الدراسة

من كل ما سبق يمكن القول أن البيانات سليمة وقابلة للتحليل، لذلك قمنا باستخدام بعض اختبارات الإحصاء الوصفي" المتوسط الحسابي، المنوال، النسب والتكرارات" في تحليل البيانات واختبار الفرضيات، وتحصلنا على النتائج التالية:

بالنسبة للعبارة 1 " يعتبر تحديد عهدة محافظ الحسابات بثلاث سنوات قابلة للتجديد داعما لاستقلاليته." فإننا نجد أن المتوسط الحسابي يساوي 3,85 وهو أكبر من المتوسط الافتراضي للكارت (3) وبالتالي فإن الإجابات أخذت الاتجاه الإيجابي،كما نلاحظ أن المنوال يساوي الرقم 4 وبالتالي فالإجابة الأكثر شيوعا أو تكرار هي " موافق" وتمثل 55,1% من الإجابات وهي النسبة الأعلى بتكرار يساوي 27 لذلك يمكن القول أن أفراد العينة يوافقون على أن تحديد عهدة محافظ الحسابات بثلاث سنوات قابلة للتجديد يعتبر داعما لاستقلاليته، مع أننا لا نتفق تماما مع هذه النتيجة كون مسألة التجديد قد يمارس العميل من خلالها ضغط في العهدة الأولى وهو ما استنتجناه في مقابلتنا مع بعض مراجعي الحسابات؛

بالنسبة للعبارة 2 " تقديم الخدمات الاستشارية للمؤسسة محل المراجعة يؤدي إلى فقدان صفة الاستقلالية." فإننا نجد أن المتوسط الحسابي يساوي 3.15 وهو أكبر من المتوسط الافتراضي لليكارت (3) وبالتالي فالإجابات أخذت الاتجاه الإيجابي، كما نلاحظ أن المنوال يساوي الرقم 4 وبالتالي فالإجابة الأكثر شيوعا أو تكرار هي " موافق" وتمثل 40,8% من الإجابات وهي النسبة الأعلى بتكرار يساوي 20 وبالتالي فإننا نستنتج أن أفراد العينة يوافقون على أن تقديم الخدمات الاستشارية للمؤسسة محل المراجعة يؤدي إلى فقدان صفة الاستقلالية؛

بالنسبة للعبارة 3 " كلما كبر حجم مكتب المراجعة يصبح المراجع أكثر استقلالية." فإننا نجد أن المتوسط الحسابي يساوي 2,97 وهو أقل أو يكاد يساوي من المتوسط الافتراضي لليكارت (3) وبالتالي فالإجابات لم تأخذ الاتجاه الإيجابي، كما نلاحظ أن المنوال يساوي الرقم 2 وبالتالي فالإجابة الأكثر شيوعا أو تكرار هي " غير موافق" وتمثل 40,8% من الإجابات وهي النسبة الأعلى بتكرار يساوي 20 وبالتالي فإن أغلب أفراد العينة لا يوافقون على أنه كلما كبر حجم مكتب المراجعة يصبح المراجع أكثر استقلالية، إلا أنه توجد نسبة كبيرة من أفراد العينة يوفقون على العبارة إذ نجد تكرار مجموع موافق موافق بشدة يساوي 21 وتكرار غير موافق وغير موافق بشدة يساوي 23 وهي بذلك متقاربة لذلك لا يمكن إغفال رأي البقية، واقتراب المتوسط الحسابي من المتوسط الافتراضي ليكارت يجعلنا لا نسلم بهذه النتيجة تماما؛

بالنسبة للعبارة 4 " تؤدي المنافسة بين مكاتب المراجعة إلى دعم فرض العملاء هيمنتهم على مراجعي الحسابات." فإننا نجد أن المتوسط الحسابي يساوي 4,38 وهو أكبر من المتوسط الافتراضي لليكارت (3) وبالتالي فالإجابات أخذت الاتجاه الإيجابي،كما نلاحظ أن المنوال يساوي الرقم 4 وبالتالي فالإجابة الأكثر شيوعا أو تكرار هي " موافق" وتمثل 53,1% من الإجابات وهي النسبة الأعلى بتكرار يساوي 26 وبالتالي فإننا نستنتج أن أفراد العينة يوافقون على أن المنافسة بين مكاتب المراجعة تؤدي إلى دعم فرض العملاء هيمنتهم على مراجعي الحسابات؛

بالنسبة للعبارة 5 " وجود لجان المراجعة في المؤسسات محل المراجعة يدعم استقلالية مراجع الحسابات." فإننا نجد أن المتوسط الحسابي يساوي 3,77 وهو أكبر من المتوسط الافتراضي لليكارت (3) وبالتالي فالإجابات أخذت الاتجاه الإيجابي، كما نلاحظ أن المنوال يساوي الرقم 4 وبالتالي فالإجابة الأكثر شيوعا أو تكرار هي " موافق" وتمثل 55,1% من الإجابات وهي النسبة الأعلى بتكرار يساوي 27 فإننا نستنتج أن أفراد العينة يوافقون على أن وجود لجان المراجعة في المؤسسات محل المراجعة يدعم استقلالية مراجع الحسابات، ونعلم أن أغلب المؤسسات الجزائرية تفتقر للجان المراجعة؛

بالنسبة للعبارة 6 " تعيين المراجع بالاتفاق المباشر مع العميل يقلل من استقلاليته." فإننا نجد أن المتوسط الحسابي يساوي 3.63 وهو أكبر من المتوسط الافتراضي لليكارت (3) وبالتالي فالإجابات أخذت الاتجاه الإيجابي، كما نلاحظ أن المنوال يساوي الرقم 4 وبالتالي فالإجابة الأكثر شيوعا أو تكرار هي " موافق" وتمثل 59,2%من الإجابات وهي النسبة الأعلى بتكرار يساوي 29 وبالتالي فإننا نستنتج أن أفراد العينة يوافقون على أن تعيين المراجع بالاتفاق المباشر مع العميل يقلل من استقلاليته؛

بالنسبة للعبارة 7 " تحديد الأتعاب من خلال التفاوض بين الطرفين (المراجع والعميل) يضعف من استقلالية المراجع ." فإننا نجد أن المتوسط الحسابي يساوي 3.65 وهو أكبر من المتوسط الافتراضي لليكارت (3) وبالتالي فالإجابات أخذت الاتجاه الإيجابي، كما نلاحظ أن المنوال يساوي الرقم 4 وبالتالي فالإجابة الأكثر شيوعا أو تكرار هي " موافق" وتمثل 51% من الإجابات وهي النسبة الأعلى بتكرار يساوي 25 وبالتالي فإن أفراد العينة يوافقون على تحديد الأتعاب من خلال التفاوض بين الطرفين (المراجع والعميل) يضعف من استقلالية المراجع؛

بالنسبة للعبارة 8 " يعمد العملاء إلى التباطؤ في تسديد أتعاب المراجع من أجل إجباره على تقديم تقرير يتوافق مع رغباتهم." فإننا نجد أن المتوسط الحسابي يساوي 2.98 وهو أصغر من المتوسط الافتراضي للكارت (3) (إلا أنه يقاربه مما يجعل النتائج متقاربة ويحد من إمكانية الأخذ بالنتيجة بصفة نهائية) وبالتالي فإن الإجابات لم تأخذ الاتجاه الإيجابي، إلا أننا نلاحظ أن المنوال يساوي الرقم 4 وبالتالي فالإجابة الأكثر شيوعا أو تكرار هي " غير موافق" وتمثل 26,5% من الإجابات وهي النسبة الأعلى بتكرار يساوي 13 ولكن نلاحظ أنه عند جمع تكرارات موافق وموافق بشدة نجدها 18 وهي نفس مجموع تكرارات غير موافق وغير موافق بشدة وبالتالي فإن الإجابة كانت مناصفة بين الموافق وغير الموافق لذلك لا يمكن الجزم في النتيجة بصفة نهائية وهو ما قد نفسره بأن من مراجعي الحسابات من تعرض للضغط من العملاء من خلال التباطؤ في سداد الأتعاب ومنهم من لم يتعرض وفي هذه الحالة أرى أن نأخذ بالجانب السلبي من أجل البحث عن حلول لهذه الإشكالية؛

بالنسبة للعبارة 9 " إن تباطؤ العميل في سداد أتعاب المراجع من أجل إجباره على تقديم تقرير يتوافق مع رغباتهم يحد من استقلاليته." فإننا نجد أن المتوسط الحسابي يساوي 2.89 وهو أصغر من المتوسط الافتراضي لليكارت (3) (إلا أنه يقاربه مما يجعل النتائج متقاربة ويحد من إمكانية الأخذ بالنتيجة بصفة نهائية) لذلك يمكن القول أن الإجابات لم تأخذ الاتجاه الإيجابي، إلا أننا نلاحظ أن المنوال يساوي الرقم 4 وبالتالي فالإجابة الأكثر شيوعا أو تكرار هي "موافق" وتمثل 32,7% من الإجابات وهي النسبة الأعلى بتكرار يساوي 16 ونلاحظ أنه عند جمع تكرارات موافق وموافق بشدة نجدها 20 ومجموع تكرارات غير موافق وغير موافق بشدة 22 وهي متقاربة وبالتالي فإن الإجابة كانت تقريبا مناصفة بين الموافق وغير الموافق لذلك لا يمكن الجزم في النتيجة بصفة نهائية، وهذه العبارة تفسر بالعبارة السابقة؛

بالنسبة للعبارة 10 " غالبا ما يتحصل مراجعو الحسابات على هدايا من العملاء." فإننا نجد أن المتوسط الحسابي يساوي 3.93 وهو أكبر من المتوسط الافتراضي لليكارت (3) لذلك يمكن القول أن الإجابات أخذت الاتجاه الإيجابي، كما نلاحظ أن المنوال يساوي الرقم 4 وبالتالي فالإجابة الأكثر شيوعا أو تكرار هي "موافق" وتمثل 53,1% من الإجابات وهي النسبة الأعلى بتكرار يساوي 26 وبالتالي يمكن القول أن أفراد العينة يوافقون على أن مراجعو الحسابات يحصلون على هدايا من العملاء؛

بالنسبة للعبارة 11 "حصول المراجع على مزايا ومنافع مالية واقتصادية من العميل يؤثر سلبا على استقلاليته." فإننا نجد أن المتوسط الحسابي يساوي 3.25 وهو أكبر من المتوسط الافتراضي لليكارت (3) لذلك يمكن القول أن الإجابات أخذت الاتجاه الإيجابي، كما نلاحظ أن المنوال يساوي الرقم 4 وبالتالي فالإجابة الأكثر شيوعا أو تكرار هي "موافق" وتمثل 38,8% من الإجابات وهي النسبة الأعلى بتكرار يساوي 19 وبالتالي فإنه أفراد العينة يوافقون على أن حصول المراجع على مزايا ومنافع مالية واقتصادية من العميل يؤثر سلبا على استقلاليته؛

بالنسبة للعبارة 12 "إن ارتفاع نسبة مساهمة عميل معين في الإيراد الكلي لمكتب المراجعة غالبا ما يؤثر على استقلالية المراجع بصورة سلبية." فإننا نجد أن المتوسط الحسابي يساوي 2.64 وهو أصغر من المتوسط الافتراضي لليكارت (3) لذلك يمكن القول أن الإجابات لم تأخذ الاتجاه الإيجابي، كما نلاحظ أن المنوال يساوي الرقم 3 وبالتالي فالإجابة الأكثر شيوعا أو تكرار هي " محايد" وتمثل 30,6% من الإجابات وهي النسبة الأعلى بتكرار يساوي 15 وبالتالي يمكن القول أن الإجابات المتعلقة بهذه العبارة كانت متذبذبة؛

بالنسبة للعبارة 13 " يتعرض المراجعون إلى تهديد بعدم تجديد العهدة من قبل العملاء." فإننا نجد أن المتوسط الحسابي يساوي 3.71 وهو أكبر من المتوسط الافتراضي لليكارت (3) لذلك يمكن القول أن الإجابات أخذت الاتجاه الإيجابي، كما نلاحظ أن المنوال يساوي الرقم 4 وبالتالي فالإجابة الأكثر شيوعا أو تكرار هي " موافق" وتمثل 61,2% من الإجابات وهي النسبة الأعلى بتكرار يساوي 30 وبالتالي فإن أفراد العينة يوافقون على أن المراجعون يتعرضون للتهديد بعدم تجديد العهدة من قبل العملاء؛

بالنسبة للعبارة 14 " التهديدات بعدم تجديد العهدة التي قد يتعرض لها المراجع من قبل العميل يؤثر سلبا على استقلاليته." فإننا نجد أن المتوسط الحسابي يساوي 3.39 وهو أكبر من المتوسط الافتراضي لليكارت (3) لذلك يمكن القول أن الإجابات أخذت الاتجاه الإيجابي، كما نلاحظ أن المنوال يساوي الرقم 4 وبالتالي فالإجابة الأكثر شيوعا أو تكرار هي " موافق" وتمثل 46,9% من الإجابات وهي النسبة الأعلى بتكرار يساوي 23 لذلك يمكن القول أن أفراد العينة يوافقون على أن التهديدات بعدم تجديد العهدة التي قد يتعرض لها المراجع من قبل العميل يؤثر سلبا على استقلاليته.

IV. الخلاصة:

عالجنا من خلال هذه الورقة تأثير العوامل الشخصية لمراجعي الحسابات بالجزائر في التزامهم بأخلاقيات المهنة وقد توصلنا إلى مجموعة من النتائج نلخصها في النقاط التالية:

1. تحديد عهدة محافظ الحسابات بثلاث سنوات قابلة للتجديد تدعم استقلاليته؛
2. تقديم الخدمات الاستشارية للمؤسسة محل المراجعة يؤدي إلى فقدان مراجع الحسابات لاستقلاليته؛
3. انقسمت إجابات أفراد عينة الدراسة بين مؤيد لأن مكتب المراجعة يؤثر طرديا على استقلالية مراجع الحسابات وبين غير مؤيد؛
4. زيادة المنافسة بين مكاتب المراجعة تدعم هيمنة العملاء على مراجعي الحسابات وبالتالي تؤثر على استقلالية مراجع الحسابات؛
5. وجود لجان المراجعة في المؤسسات محل المراجعة يدعم استقلالية مراجع الحسابات؛
6. تعيين المراجع بالاتفاق المباشر مع العميل يقلل من استقلاليته ؛

7. تحديد الأتعاب من خلال التفاوض بين المراجع والعميل يضعف من استقلالية المراجع؛
8. تباطؤ العميل في سداد أتعاب المراجع من أجل إجباره على تقديم تقرير نظيف يحد من استقلاليته؛
9. حصول المراجع على مزايا ومنافع مالية واقتصادية من العميل يؤثر سلبا على استقلاليته؛
10. الإجابات المتعلقة بتأثير ارتفاع نسبة مساهمة عميل معين في الإيراد الكلي لمكتب المراجعة على استقلال المراجع كانت متذبذبة؛
11. التهديدات بعدم تجديد العهدة التي قد يتعرض لها المراجع من قبل العميل يؤثر سلبا على استقلاليته؛

من كل ذلك يمكن القول أنه توجد عدة عوامل تؤثر على استقلالية مراجع الحسابات أهمها تجديد العهدة والتي يستخدمها العميل في الضغط على المراجع، الخدمات الاستشارية حيث تضعف استقلالية المراجع، عوامل تتعلق بالأتعاب كتحديد الأتعاب وكذا الضغوط التي يمارسها العميل من خلال التباطؤ في سدادها، كذلك عامل لجان المراجعة إذ أن وجود هذه الأخيرة في المؤسسة يدعم استقلالية مراجع الحسابات.

و بذلك فإننا نقدم فيما يلي جملة من الاقتراحات:

1. التكوين المستمر لمراجعي الحسابات من أجل رفع الخبرة المهنية ومواكبة مستجدات المهنة؛
2. يجب على مراجعي الحسابات تفادي تقديم الخدمات الاستشارية للعملاء حفاظا على استقلاليتهم؛
3. إيجاد نمط أنجع لتعيين المراجع من أجل ضمان استقلاليته؛
4. استحداث طرق قانونية تضمن للمراجع الحصول على أتعابه دون التعرض للضغوط؛
5. البحث في إيجاد طرق أكثر فعالية في تحديد أتعاب مراجعي الحسابات،
6. ضرورة إعطاء الأهمية لإنشاء لجان مراجعة في المؤسسات الجزائرية وتفعيل عملها.

- **<u>الاحالات والمراجع:</u>**

[1]- أحمد محمد غنيم الرشيدي، مدى توافر شروط الاستقلالية لمدققي الحسابات الخارجيين لودلة الكويت: دراسة مقارنة، رسالة ماجستير، 2012،2011، عمان، ص10.

[2]- براق محمد و ديلمي عمر، العوامل المؤثرة على استقلال مراجع الحسابات، الأكاديمية للدراسات الاجتماعية والإنسانية، العدد 17، جانفي 2017،

[3] Part B, 290, code of ethics for professional accountants, 2015edition, p45,by acted.

[4]- المادة 27 من القانون 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010، المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية العدد 42 المؤرخة في 2010.07.11.

[5]- أحمد محمد غنيم الرشيدي، مرجع سابق، ص20-21.

[6] - المواد من 64 إلى 74 من القانون 10-01،مرجع سابق.

[7]- سهام أكرم عمر الطويل، تأثير متغيرات بيئة المراجعة الخارجية على جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات في قطاع غزة – دراسة ميدانية على مكاتب مراجعة الحسابات في قطاع غزة، ماجستير في المحاسبة والتمويل، 2012، ص 39.

[8]- المادة 12 من القانون 10-01، مرجع سابق.

[9]- المادة 46، نفس المرجع.

[10]- المادة 49، نفس المرجع.

[11]- ظاهر شاهر القشي، المدقق، العدد 87، الأردن، 2011،ص 02.

[12]- رشا حمادة، دور لجان المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية و القانونية، المجلد 26، العدد الثاني، 2010، ص 102.

[13]- المادة03، المرسوم التنفيذي 11-32، مرجع سابق.

[14] المادة 11، المرجع نفسه.

[15] - المادة 13، المرجع نفسه.

[16]- المادة 14، المرجع نفسه.

[17] المادة 715 مكرر 7، من الأمر رقم 75-59 المؤرخ في 26 سبتمبر 1975 المتضمن القانون التجاري، الجريدة الرسمية العدد 101 المؤرخة في 1975.12.19.

[18] المادة 715 مكرر 8، المرجع نفسه.

[19] المادة 715 مكرر 9، المرجع نفسه.

[20] المادة 38، القانون 10-01، مرجع سابق.

[21]- غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر –الناحية النظرية-، دار المسيرة،الطبعة الأولى، عمان، الأردن،2006،ص84.

[22]- رأفت سلامة محمود وآخرون، علم تدقيق الحسابات - النظري-، الطبعة الأولى، دار المسيرة،عمان، الأردن، 2011، ص 109،بالتصرف.

[23]- زاهرة توفيق سواد، مراجعة الحسابات والتدقيق، دار الراية، عمان، الأردن، 2009، ص137.

[24]- مادة 37 من القانون 10-01 ،مرجع سابق.