

## العوامل المؤثرة على استقلال مراجع الحسابات

### *The Factors Affecting the Accounts Checking's Independence*

(<sup>1</sup>) يراق محمد، (<sup>2</sup>) ديلمي عمر

(<sup>1</sup>) المدرسة العليا للتجارة

(<sup>2</sup>) كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير - جامعة سطيف 1

#### ملخص

تتناول هذه الدراسة العوامل المؤثرة على استقلال مراجع الحسابات، على اعتبار أنه معيار من المعايير الشخصية التي يجب أن تتوفر في الشخص القائم بمهمة المراجعة حتى يبدي رأيه الفني المحايد حول مصداقية القوائم المالية في شكل تقرير يحمل عنوان تقرير مراجع الحسابات المستقل. والهدف من ذلك هو تطوير مهنة المراجعة والارتقاء بها لما لهذه المهنة من دور في التأثير على زيادة الثقة في المعلومات المحاسبية التي تتضمنها القوائم المالية لاتخاذ القرارات المفيدة بالنسبة لمتخذي القرارات. وقد جاءت هذه الورقة بهدف معرفة العوامل المؤثرة على استقلال مراجع الحسابات وكيفية التقليل من تأثيرها لتحسين أداء المراجعة المالية بشكل عام.

من خلال الدراسة، تبين أن هناك عوامل تؤثر على استقلالية مراجع الحسابات تتمثل في مستوى التأهيل العلمي والخبرة المهنية اللازمة لمزاولة المهنة، مقدار الأتعاب التي يحصل عليها المراجع لقاء أدائه لمهمة المراجعة، الخدمات الاستشارية، فترة ارتباط مراجع الحسابات بالمؤسسة محل المراجعة، مستوى المنافسة بين مكاتب المراجعة في الحصول على الزبائن.

**الكلمات الدالة:** مراجع الحسابات، الاستقلال، التأهيل العلمي، الخبرة المهنية، الخدمات الاستشارية، الأتعاب، مستوى المنافسة.

#### Abstract

This research paper sought to determine the factors that impact the independence of the accounts checking, as a standard of personal criteria that must be available in the auditor to enable him express his neutral opinion about the credibility of financial lists in the form of a report entitled future accounts checking report. The aim is to develop and improve the audit profession and know the factors that affect its independence and try to minimize their impacts to improve the financial checking in general.

Through this study we could conclude that there are factors that affect the independence of the accounts' checking. They include: the scientific qualification and professional experience necessary to practice the profession, the amount of the fees earned by the auditor for auditing, consulting services, relationship period between accounts checking and institution, competition level between checking offices in getting customers.

**Keywords:** Accounts checking, Independence, Scientific Qualification, Professional Experience, Consulting Services, Fees, Competition Level.

مجتمع لأجل اتخاذ القرارات اللازمة، فالمستثمر يتخذ قرارات الشراء والبيع لاستثماراته، والمؤسسات المالية تتخذ قرارات منح القروض، والمصالح الضريبية تتخذ قرارات فرض الضرائب على الدخل أو الربح.

يتم إعداد المعلومات المالية من طرف المؤسسة عن طريق الإدارة، هذه الأخيرة التي قد تتضارب مصالحها مع مصالح الأطراف التي تستخدم هذه المعلومات، لذلك ظهرت الحاجة إلى خدمات المراجع المستقل المحايد الذي يقوم بإعلام مستخدمي المعلومات المالية عن ما إذا كانت تمثل بعدالة المركز المالي ونتائج أعمال المؤسسة.

### 1- تعريف المراجعة

عرف اتحاد المحاسبين الأمريكيين مراجعة الحسابات " أنها إجراءات منظمة لأجل الحصول وتقييم وبصورة موضوعية الأدلة المتعلقة بالإقرارات الاقتصادية والأحداث لتحديد درجة العلاقة بين هذه الإقرارات و مقياس معين وإيصال النتائج إلى المستفيدين"<sup>(1)</sup>.

وتعرف مراجعة الحسابات على أنها " فحص أنظمة الرقابة الداخلية والبيانات والمستندات والحسابات والدفاتر الخاصة بالمؤسسة تحت المراجعة فحصا انتقاديا منظما بقصد الخروج برأي فني محايد عن مدى دلالة القوائم المالية عن الوضع المالي لتلك المؤسسة في نهاية فترة زمنية معلومة، ومدى تصويرها لنتائج أعماله من ربح أو خسارة عن تلك الفترة"<sup>(2)</sup>.

كما تعرف أيضا مراجعة الحسابات على أنها: " الفحص الذي يقوم به شخص مهني كفاء ومستقل من أجل تقديم رأي مبرر حول شرعية ومصداقية حسابات مؤسسة معينة"<sup>(3)</sup>.

بناء على جملة التعاريف سابقة الذكر يمكن ضبط تعريف المراجعة على النحو الآتي:

مراجعة الحسابات هي عملية يقوم بها شخص مهني مختص، محايد ومستقل بفحص المستندات والسجلات المحاسبية وكذا أنظمة الرقابة الداخلية للمؤسسة، وإبداء في النهاية رأي في شكل تقرير حول مصداقية المعلومات المتضمنة في القوائم المالية الختامية.

### 2- أهمية المراجعة

يمكن تلخيص أهمية المراجعة من خلال أهميتها بالنسبة للجهات المستفيدة منها فيما يلي:<sup>(4)</sup>

#### 1.2 أهمية المراجعة بالنسبة لإدارة المؤسسة

تعتمد إدارة المؤسسة على المعلومات المالية بشكل أساسي في عمليات الرقابة والتخطيط، وإذا لم تستند الإدارة على أساس سليم، فإن التخطيط لن يكون دقيقا، وبالتالي لا يمكن الاعتماد عليه لذلك، فإن الإدارة تحتاج إلى معلومات محاسبية بدرجة عالية من الثقة، وهذا ما يمكن أن توفره عملية المراجعة.

تعتبر جودة الخدمات التي تؤديها مكاتب مراجعة الحسابات ذات أهمية كبيرة في المحافظة على المتعاملين معها. وبمقدار ما تحققه المراجعة من مستوى في الأداء بقدر ما يتم المحافظة على المتعاملين وخاصة الجيدين منهم، فالشركات التي تتعامل مع مكاتب المراجعة تسعى دوما إلى مراجعة حساباتها لدى مكاتب تضمن وتحدد مسبقا بعض الموصفات للمراجعة التي سوف تقوم بها والتي من شأنها أيضا بنفس الوقت زيادة الثقة بالقوائم المالية، فالمراجعة الجيدة هي التي تمكن من الحد من الأخطاء في القوائم المالية إلى أقل ما يمكن في ظل الأتعاب المتفق عليها.

وقياسا على معايير الأداء في القطاع الصناعي والخدمي، صارت بعض الشركات تطالب بمثل هذه المعايير لرفع كفاءة المراجع، من خلال التثبت من أن الخطوات والأدوات التي يستخدمها المراجع توفر دائما وتحقق الشروط القانونية والتعاقدية، كما تحقق معايير المراجعة الوطنية ومعايير المراجعة الدولية.

تعتبر الاستقلالية أحد المعايير العامة أو الشخصية الواجب توفرها في الشخص المراجع للقيام بمهمة المراجعة، وبذلك فهي أحد الجوانب المحددة لمستوى أدائها. وعلى الرغم من سعي المراجع في الغالب لتحقيق أقصى درجات الاستقلالية في عمله، إلا أنه يصعب تحقيق ذلك نظرا لارتباط الاستقلالية بعوامل متعددة. لذا، فإن الاستقلالية في المراجعة لا يمكن تحقيقها إلا من خلال إدراك ودراسة العوامل المؤثرة على استقلال مراجع الحسابات.

من خلال ما سبق، كان لا بد من دراسة العوامل المؤثرة على أحد الجوانب المحددة لمستوى أداء مراجع الحسابات لرفع مستوياته، من خلال التقليل من التأثير السلبي للعوامل المؤثرة وتشجيع ودعم العوامل الإيجابية لدعم السوق بمراجعين على مستوى متميز من العلم والمعرفة والخبرة المهنية اللازمة.

وعليه يمكن صياغة السؤال الجوهرية الذي تأتي هذه الورقة للإجابة عليه كما يلي:

ما هي العوامل المؤثرة على استقلال مراجع الحسابات ؟

للإجابة على السؤال أعلاه يتم تقسيم هذا البحث إلى المحاور الرئيسية الآتية:

- مدخل إلى مراجعة الحسابات

- الاستقلالية في مراجعة الحسابات

- العوامل المؤثرة على استقلال مراجع الحسابات

أولا: مدخل إلى مراجعة الحسابات

تؤدي المراجعة دورا مهما في الأوساط المالية والاقتصادية، فالمعلومات المالية التي تنتجها المحاسبة المالية ضرورية لأي

## 2.2 أهمية المراجعة بالنسبة لأصحاب المؤسسة

يلجأ ملاك المؤسسة إلى تفويض مجلس الإدارة لتسيير الموارد ورأس المال بطريقة جيدة، وعادة ما يكون لهؤلاء الملاك عدم الدراية الكافية بالجوانب المالية والمحاسبية، إضافة إلى أنه من الصعب أن تقوم المؤسسة بإطلاع كل مساهم على المعلومات المالية المتضمنة في القوائم المالية والتأكد من صحتها في جميع أوقات السنة. لذلك، فإن أصحاب المؤسسة أو الملاك بحاجة إلى جهة مستقلة ومحيدة متمثلة في مراجع الحسابات لتؤكد لهم مدى كفاءة الإدارة في استغلال الموارد المتاحة بشكل جيد.

## 3.2 أهمية المراجعة بالنسبة للهيئات الحكومية

تعتمد الكثير من أجهزة ومؤسسات الدولة على المعلومات المالية التي تنتجها أنظمة المحاسبة للمؤسسات، فعلى سبيل المثال مركز الإحصاء يحتاج هذه المعلومات من أجل عمل الإحصاءات اللازمة وتحديد الدخل الوطني ومتوسط الدخل الفردي، وكذلك مصالح الضرائب تحتاج المعلومات من أجل احتساب الضرائب بشكل حقيقي ثم تحصيلها، كما أن هيئات التخطيط تحتاج أيضا المعلومات من أجل وضع الخطط الاقتصادية المستقبلية. وبالتالي، إذا لم تتوفر القناعة التامة بصدق هذه المعلومات، فإنه لا يمكن الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات.

## 4.2 أهمية المراجعة بالنسبة لنقابات العمال

تسعى نقابات العمال دائما إلى تحسين أوضاع العمال، بينما تعمل المؤسسات على التقليل من مصاريفها قدر الإمكان من أجل تحقيق أرباح أعلى. لذلك، هناك تضارب في المصالح بين النقابات العمالية وإدارة المؤسسة، وحتى تتمكن النقابة من المطالبة بمكتسبات أكثر للعمال، يجب أن تحقق هذه المؤسسات عائدا أعلى بالاستناد إلى القوائم المالية، وبالتالي فهي بحاجة إلى أن تطمئن إلى أن القوائم المالية تعبر بصدق عن المركز المالي ونتائج أعمال المؤسسة.

## 3- أهداف المراجعة

يمكن تلخيص أهداف المراجعة في الآتي: (5)

## 1.3 الأهداف التقليدية للمراجعة

تتمثل أهم الأهداف التقليدية للمراجعة فيما يلي:

- التأكد من صحة ودقة البيانات المالية المثبتة في دفاتر وسجلات المؤسسة.
- اكتشاف ما قد يكون بالدفاتر والسجلات من أخطاء أو غش.
- تقليل فرص الأخطاء والغش عن طريق زيارات المراجع للمؤسسة.

## 2.3 الأهداف الحديثة للمراجعة

تتمثل أهم الأهداف الحديثة للمراجعة فيما يلي:

- مراقبة الخطط الموضوعية من طرف أصحاب المؤسسة

ومتابعة تنفيذها.

- تقييم نتائج أعمال المؤسسة بالنسبة للأهداف المرسومة.
- تحقيق أكبر قدر من الإنتاجية عن طريق تجنب هدر الموارد في جميع نواحي نشاط المؤسسة.
- تحقيق أكبر قدر ممكن من الرفاهية لأفراد المجتمع العاملين في المؤسسة.
- إبداء رأي فني محايد حول مطابقتة القوائم المالية لما هو مقيد بالدفاتر وما حدث بالفعل في المؤسسة.

## 4- مقومات مهنة المراجعة

يمكن حصر أهم المقومات الأساسية لمهنة مراجعة الحسابات فيما يلي: (6)

- توفر القدر الكافي من التأهيل العلمي والعملية في الشخص القائم بالمهنة بما يتناسب مع حجم وأهمية الخدمة التي سيؤديها.
- الاعتراف الصريح من المجتمع بأهمية مهنة المراجعة، وأن يكون هناك شعور بالمسؤولية من طرف المراجع الملقاة على عاتقه، وقدرته على تحمل المسؤولية.
- الاعتماد في القيام بمهنة المراجعة على الجهود الذهنية بصفة أساسية.
- تمارس قدرا من الرقابة الذاتية.
- وجود مجموعة من القواعد والتقاليد تحكم السلوك المهني لأعضاء المهنة بهدف الارتقاء بالمهنة والمحافظة على كرامتها أعضائها.
- ضرورة وجود مجموعة من معايير الأداء المتعارف عليها تحكم أداء العمل المهني للمراجع.

## 5- معايير المراجعة

قبل عرض الاستقلالية في المراجعة التي تمثل أحد معايير الأداء في مراجعة الحسابات، لا بد من معرفة معايير المراجعة التي تقيس مدى ارتقاء أداء مراجع الحسابات إلى مستوى الأداء المهني المطلوب.

## 1.5 تعريف المعيار لغة

المعيار لغة "هو نموذج متصور لما ينبغي أن يكون عليه الشيء، فيقال عاير بين الكياليين أي امتحنهما لمعرفة مدى تساويهما، وعاير الكيالي أي امتحنه لمعرفة صحته". (7)

## 2.5 تعريف معايير أداء مهنة مراجعة الحسابات

تعرف معايير أداء مهنة المراجعة على أنها "نموذج يوضح القواعد العامة لأداء عملية مراجعة الحسابات، موضوع بواسطة المنظمات المهنية، أو نتيجة العرف المهني أو التشريع أو الاتفاق العام بين أعضاء المهنة، كأساس لما يجب إتباعه وكمقياس ومرشد لمدى

## 3.3.5 معايير إعداد التقرير

تمثل هذه المعايير التوجيهات لتحضير تقرير المراجع وتشمل على:

- يجب أن يشير التقرير إلى أن القوائم المالية قد تم إعدادها مع احترام كل المبادئ المحاسبية حسب النظام المحاسبي.

- يجب أن يوضح التقرير مدى ثبات المؤسسة في إتباع القواعد والمبادئ المحاسبية، وما إذا كانت هذه المبادئ التي طبقت في الفترة الحالية مطابقة لتلك التي كانت مستخدمة في الفترات السابقة.

- يجب أن تفصح القوائم المالية عن المركز المالي للمؤسسة ونتيجة النشاط بطريقة ملائمة، وإلا يجب أن يتضمن التقرير الإيضاحات اللازمة.

- يجب أن يحتوي التقرير على إعطاء الرأي حول القوائم المالية ككل، أو إعطاء رأي متحفظ، رأي سالب أو عدم إبداء الرأي، وفي حالة عدم إبداء الرأي النظيف يجب إعطاء الأسباب وشرح ذلك بفقرة قبل فقرة الرأي.

## ثانياً: الاستقلالية في مراجعة الحسابات

يعتبر الاستقلال من المفاهيم التي تميز مهنة المراجعة عن غيرها من المهن الحرة الأخرى، فالمحامي مثلاً يكون دائماً في موقع المدافع عن عملية ما، ولا يخفي الجهود الذي يبذله في سبيل الدفاع عنه وإثبات صحته قضيتته. أما المراجع، فإنه مطالب بتقديم تقرير يعبر فيه عن رأيه في مدى ما تعطيه حسابات المؤسسة من صدق عن حقيقة نتائج أعمالها. وعند تقديم المراجع لهذا التقرير يقوم بذلك ليس بغرض إرضاء زبونه، ولكن بهدف تقديم معلومات يمكن الاعتماد عليها بواسطة أطراف أخرى مثل المستثمرين، الجهات الحكومية، المؤسسات المالية، المحللين الماليين والتي قد تتعارض مصالحها مع مصلحة المؤسسة، ومن ثم يجب على المراجع أن يكون مستقلاً حتى لا يفقد ثقة هذه الأطراف ودرجة اعتمادها على الرأي الذي يقدمه.

## 1- مفهوم الاستقلالية

اختلفت المصطلحات المستخدمة للاستقلال، فيوجد من يستخدم مصطلح الاستقلال، والبعض الأخرى يستخدم مصطلح الحياد، ويعود سبب الاختلاف إلى مدى التأثر بالمدريتين المفسرة لمصطلح الاستقلال. فالمدريّة الأمريكية تغلب النظرة الشخصية (الذاتية) وتعتبره استقلالاً في التفكير، في حين ترى المدريّة الانكليزية أنه يمثل مجموعة من الضمانات القانونية أو ما يسمى بالنظرة الموضوعية، وحالياً يؤخذ بكلا المدرستين في تحديد مفهوم الاستقلال.

## 2. الاستقلالية في المراجعة

يمكن التمييز بين مفهومين للاستقلال في المراجعة قامت بوضعها هيئة الأوراق المالية الأمريكية: (10)

كفاية الأداء، بحيث يحدد الأهداف ويوضح أساليب تحقيقها، وهي تمثل ما يجب على المراجع إتباعه". (8)

يمكن القول أن المعيار في المراجعة هو المقياس الذي ينبغي أن تؤدي على أساسه عملية المراجعة لضمان الأداء الجيد والجودة المطلوبة.

## 3.5 تقسيمات معايير المراجعة

المعايير هي قوانين وأنظمة وإجراءات تضعها الدولة أو الجمعيات المهنية أو هيئة أخرى مخول لها ذلك لقياس جودة العمل المنجز من قبل المراجع، وكذلك الحفاظ على قياس موحد لعمل المراجع المستقل المحايد، هذه المعايير توفر لمهنة المراجعة الثقة من قبل الجمهور.

وحسب المعايير الصادرة عن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين، فإن معايير المراجعة تنقسم إلى ثلاثة مجموعات كما يأتي: (9)

## 1.3.5 المعايير العامة

تخص هذه المعايير شخص المراجع والمتعلقة بتأهيله ونوعية عمله وتمثل فيما يلي:

- يجب أن تتم المراجعة من طرف شخص أو أشخاص لديهم التأهيل والتدريب المهني المطلوب والكفاءة اللازمة في مراجعة الحسابات.

- على المراجع أن يحافظ على استقلاليته الذهنية الظاهرية والفعلية، حيث إن رأي المراجع حول مصداقية القوائم المالية ليس له قيمة إذا لم يكن مستقلاً ظاهرياً وفعالياً، فالاستقلالية تعتبر بمثابة العمود الفقري لمهنة المراجعة.

هذا المعيار من المعايير العامة في المراجعة يعتبر موضوع اهتمام هذه الورقة من خلال دراسة العوامل المؤثرة في استقلال الشخص القائم بمهنة المراجعة.

- على المراجع أن يبذل العناية المهنية اللازمة خلال كل مراحل وإجراءات المراجعة وعند تحضير التقرير النهائي.

## 2.3.5 معايير العمل الميداني

تتعلق هذه المجموعة من المعايير بتنفيذ عملية المراجعة من خلال الخطوات والإجراءات الواجب إنجازها وهي:

- يجب التخطيط الكافي لعملية المراجعة والإشراف على المساعدين.

- يجب فهم ودراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية ليكون أساساً لتخطيط عملية المراجعة وتقدير طبيعة وقت ومدى الفحص الواجب القيام به.

- الحصول على أدلة كافية وملائمة من خلال الفحص، الملاحظة، الاستفسار، التأييدات والإجراءات الأخرى لتوفير أساس معقول لرأي المراجع حول القوائم المالية.

## 1.2 الاستقلال الذهني (الحقيقي)

أداؤه، بمعنى عدم تدخل إدارة المؤسسة في استبعاد أو تحديد أو تعديل أي جزء من برنامج المراجعة، وعدم تدخلها في تعديل الإجراءات التي حددها المراجع أو التأثير عليه لفحص مجالات لم ترد في البرنامج الذي وضعه.

## 2.3 الاستقلالية في مجال الفحص

يعني ذلك أن يكون المراجع بعيد كل البعد عن أي ضغوطات أو تدخل في عملية اختيار المجالات والأنشطة والسياسات والمفردات التي سوف تخضع لعملية الفحص ويتضمن ذلك عدة جوانب أهمها:

- حق المراجع الكامل في الفحص والاطلاع على جميع سجلات ودفاتر مكاتب وفروع المؤسسة، وكذلك الحق في جمع المعلومات من أي مصادر.

- التعاون الفاعل بين المراجع والعاملين في المؤسسة خلال عملية الفحص وأداء الاختبارات.

- عدم تدخل الإدارة في محاولة تحديد المجالات و المفردات والمستندات التي تخضع للفحص أو محاولة إلزام المراجع بقبول بعض المستندات دون مراجعة وفحص.

- البعد عن العلاقات الشخصية وإحداث المصالح المتبادلة مما يؤثر على عمليات الفحص وإبداء الرأي.

## 3.3 الاستقلالية في مجال إعداد التقرير

يعني ذلك عدم وجود تدخل أو ضغوط للتأثير على إظهار الحقائق التي تم اكتشافها أثناء عملية المراجعة، أو التأثير على طبيعة الرأي النهائي عن القوائم المالية الختامية محل المراجعة، ومن الممكن أن يتضمن ذلك عدة جوانب أهمها:

- عدم وجود أي تدخل أو وصاية من الآخرين لتعديل أية حقائق في التقرير

- تجنب استبعاد بعض العناصر ذات الأهمية في التقرير

- تجنب استخدام العبارات والألفاظ الغامضة التي تحمل أكثر من معنى وذلك عند إبداء الرأي أو ذكر التحفظات والتوصيات في التقرير.

- عدم وجود تدخل من أي طرف لكي يحدد المراجع محتويات التقرير سواء بصدد عرض الحقائق أو عند إبداء الرأي الفني عن القوائم المالية محل المراجعة

## 4. الحالات الممكنة المهددة لاستقلالية مراجع الحسابات

هناك حالات يمكن أن تهدد استقلال مراجع الحسابات يمكن ذكر أهمها في الآتي: (12)

- المشاركة المالية مع الزبون الذي يقوم بمراجعته.

- عمل علاقات شخصية مع زبون المراجعة.

- الاعتماد المفرط على زبون المراجعة في الحصول على الدخل.

يعني الاستقلال الذهني، أن يتجرد المراجع من أي دوافع أو ضغوط أو مصالح خاصة عند إبداء رأيه الفني المحايد، حيث إن ذلك، ينسجم مع النظرية الذاتية الشخصية التي ترى أن الاستقلال حالة ذهنية لا يمكن وضع معايير واضحة لها أو مقاييس محددة، لأن هذه المعايير قد تتغير، ولكن الاستقلال الذهني لا يتغير مفهومه حيث إنه يجب على المراجع أن يكون أميناً ونزيهاً يلتزم الصدق في شهادته ويكشف عن الحقيقة في تقريره.

## 2.2 الاستقلال الظاهري

معنى الاستقلال الظاهري أن تكون هناك أعراف وقواعد مهنية تضمن عدم السيطرة من قبل إدارة المؤسسة على المراجع وعدم وجود أي ارتباط لمصالحه مع إدارة المؤسسة، وهذا ما تنظر إليه النظرية الموضوعية على أنه مسألة موضوعية بعيدة عن شخصية المراجع وتفكيره ولا يجب أن تنظر إلى استقلال المراجع نفسه على أنها مسألة ذهنية يترك الحكم فيها للمراجع نفسه، وإنما يجب النظر لها على أنها مسألة موضوعية تحكمها قواعد ومعايير محددة.

مما سبق، يمكن اعتبار مفهوم الاستقلال أنه يتكون من شقين:

- أن الالتزام باتباع معايير وقواعد موضوعية تمنع المراجع من الجمع بين عمله والاشتراك في تأسيس المؤسسة أو عضوية مجلس الإدارة أو أن يكون موظفاً فيها، أو أن يكون له أو لأحد أقربائه مصلحة مباشرة أو غير مباشرة في المؤسسة التي يقوم بمراجعة حساباتها.

- أن الاستقلال مسألة ذهنية مرتبطة بشخصية المراجع واستقلاله وأمانته وأن يكون نزيهاً وموضوعياً، بمعنى القدرة على اتخاذ القرارات الأخلاقية الصعبة حول الخطأ أو الصواب عن طريق تطبيق قواعد السلوك المهني وأخلاقيات المهنة على الحالات المختلفة، كذلك القدرة على وزن الأمور بدون تحيز من وجهة نظر جميع الأطراف التي تتأثر بهذه القرارات.

## 3- أبعاد استقلالية المراجع

قد تتأثر علاقة المراجع بالمؤسسة محل المراجعة بكثير من العوامل أهمها الضغوط المادية، الالتزامات الاجتماعية، العلاقات الشخصية. وقد تؤثر مثل هذه العوامل كلها دفعة واحدة أو بصفة مستقلة على استقلال المراجع، ولكي تحافظ المهنة على دورها وثقتها بالنسبة للأطراف ذات المصلحة في نتائج أعمالها، يجب أن يتحقق الاستقلال الكامل للمراجع خلال كل مراحل عملية المراجعة، ونتيجة لذلك يمكن تحديد ثلاثة أبعاد لاستقلال المراجع وهي: (11)

## 1.3 الاستقلالية في إعداد برنامج المراجعة

يعني ذلك أن يكون للمراجع كامل الحرية عند إعداد برنامج المراجعة المتمثل في تحديد خطوات العمل وحجم العمل الواجب

التسيير،

- قبول مهام التنظيم في محاسبة المؤسسة أو الهيئة الرقابية أو الإشراف عليها،

- ممارسة وظيفة مستشار جبائي أو مهمة خبير قضائي لدى شركة أو هيئة يراقب حساباتها،

- شغل منصب مأجور في الشركة أو الهيئة التي راقبها بعد اقل من ثلاث (3) سنوات من انتهاء عهده. (15)

كما نصت المادة 66 على ما يأتي: "زيادة على حالات التنافي والموانع المنصوص عليها خصوصا في المادة 715 مكرر 6 من القانون التجاري، لا يمكن تعيين الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين الذين تحصلوا على أجور أو أتعاب أو امتيازات أخرى، لا سيما في شكل قروض أو تسبيقات أو ضمانات من الشركة أو الهيئة خلال الثلاث (3) سنوات الأخيرة كمحافظي حسابات لدى نفس الشركة أو الهيئة.

توسع حالات التنافي والموانع وتلك المذكورة في المادتين 64 و 65 أعلاه إلى أعضاء شركات محافظة الحسابات (16)

ونصت المادة 67 على أنه: "يمنع الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، القيام بأية مهمة في المؤسسات التي تكون لهم فيها مصالح مباشرة أو غير مباشرة." (17)

وقد جاء في المادة 68 ما يأتي: "إذا استقدمت شركة أو هيئة محافظين (2) للحسابات أو أكثر، فإن هؤلاء يجب أن يكونوا تابعين لنفس السلطة وألا تربطهم أية مصلحة وألا يكونوا منتمين إلى نفس شركة محافظة الحسابات." (18)

أما المادة 70 فقد نصت على ما يأتي: "يمنع الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد السعي بصفة مباشرة أو غير مباشرة لدى الزبون لطلب مهمة أو وظيفة تدخل ضمن اختصاصاتهم القانونية.

كما يمنعون من البحث عن الزبائن بتخفيض الأتعاب أو منح تعويضات أو امتيازات أخرى وكذا استعمال أي شكل من أشكال الإشهار لدى الجمهور.

تطبق هذه الموانع أيضا على الشركات والتجمعات الممارسة للمهنة." (19)

من خلال ما سبق، يتضح أن المشرع الجزائري وكذا المنظمات المهنية المحلية والدولية اهتمت بموضوع استقلال مراجع الحسابات، حيث يمنع القانون المراجع أن يشترك في تأسيس الشركة التي يقوم بمراجعتها، أو أن يعمل بصفة دائمة في عمل إداري أو استشاري، بالإضافة إلى مجموعة من القواعد والقوانين و التعليمات الهدف منها المحافظة على استقلال مراجع الحسابات، إلا أن هناك عوامل يمكن أن تؤثر على هذه الاستقلالية أو على جزء منها، ويمكن عرض أهم هذه العوامل من خلال المحور الموالي من هذا البحث.

- الهدايا والضيافة من زبون المراجعة.

- العلاقة طويلة الأمد مع زبون المراجعة.

- تقديم خدمات غير المراجعة لزبون المراجعة

## 5- التنظيم التشريعي والمهني لاستقلال مراجع الحسابات في الجزائر

أصدر المشرع الجزائري مجموعة قواعد قانونية للمحافظة على استقلالية المراجع، وعليه يشترط في محافظ حسابات شركة ما أن: (13)

- لا تربطه صلة قرابة حتى الدرجة الرابعة بالمسؤولين في المؤسسة وأزواجهم،

- لا يتقاضى أية تعويضات، أتعاب، أجر أو علاوات يدفعها له المسئولون أو أزواجهم، أو من طرف مؤسسة أخرى تملك عشر الأموال الجماعية في المؤسسة التي يراجعها، ما عدا أتعابه، بصفته كمحافظ حسابات، المحددة قانونا.

وحسب القانون رقم 10-10 المؤرخ في 29/06/2010 والمتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، فقد جاء كذلك بعدد من القواعد القانونية الداعمة للمحافظة على استقلال مراجع الحسابات وذلك كما يأتي:

حسب المادة 64 فإنه: "لتحقيق ممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد بكل استقلالية فكرية وأخلاقية، يعتبر متنافيا مع هذه المهن في مفهوم هذا القانون:

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

- كل عمل مأجور يقتضي قيام صلة خضوع قانوني،

- كل عهدة إدارية أو العضوية في مجلس مراقبة المؤسسات التجارية المنصوص عليها في القانون التجاري، غير تلك المنصوص عليها في المادة 46 من نفس القانون،

- الجمع بين ممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد لدى نفس الشركة أو الهيئة،

- كل عهدة برلمانية،

- كل عهدة انتخابية في الهيئة التنفيذية للمجالس المحلية المنتخبة." (14)

كما ورد في المادة 65 ما يأتي: "يمنع محافظ الحسابات من:

- القيام مهنيا بمراقبة حسابات الشركات التي يمتلك فيها مساهمات بصفة مباشرة أو غير مباشرة

- القيام بأعمال تسيير سواء بصفة مباشرة أو بالمساهمة أو النيابة عن المسيرين،

- قبول ولو بصفة مؤقتة، مهام المراقبة القبلية على أعمال

### ثالثاً: العوامل المؤثرة في استقلال المراجع

بشكل جيد والمحافظة على الاستقلالية.

حدد المشرع الجزائري لأجل ضمان تحقيق استقلالية مراجع الحسابات مستوى التأهيل العلمي والخبرة العملية اللازمين لمزاولة المهنة من خلال المادة 08 من القانون 10-01، وكذلك المواد 1، 2، 3 من المرسوم التنفيذي رقم 11-72 المؤرخ في 16 فيفري 2011 الذي يحدد الشهادات الجامعية التي تمنح حق المشاركة في مسابقة الالتحاق بمعهد التعليم المتخصص لمهنة المحاسب.

### 2. مستوى المنافسة بين مكاتب المراجعة في الحصول على الزبائن

تعني المنافسة بشكل عام " التقاء العارضين والطلابين في سوق معين، مما ينتج عنه التنافس الذي يؤدي بالضرورة إلى تخفيض السعر حتى يتساوى مع التكلفة المتوسطة".<sup>(21)</sup>

و تعني المنافسة أيضا " تعدد المسوقين وتنافسهم لكسب الزبون، بالاعتماد على أساليب مختلفة كالأسعار، الجودة، المواصفات، توقيت البيع، أسلوب التوزيع، الخدمة بعد البيع وكسب الولاء السليعي وغيرها".<sup>(22)</sup>

عندما يدخل مراجع الحسابات في مجال المنافسة من أجل جلب الزبائن، فإن ذلك يركز عادة على المنافسة على الأتعاب، وهو ما يؤثر على جودة عملية مراجعة الحسابات، كما أن زيادة المنافسة لجلب زبائن جدد من قبل مكاتب المراجعة يمكن أن يحدث الدافع لدى الزبائن لتغيير مراجع الحسابات، سواء بقصد تخفيض أتعاب عملية المراجعة، أو تعيين مراجع يكون أكثر ولاء للإدارة الزبون وتحقيق ما تصبو إليه، حيث ينعكس ذلك على جودة عملية المراجعة ويعرض المراجع إلى فقدان استقلاليته.

المنافسة أيضا التي يمكن أن تؤثر على استقلالية مراجع الحسابات، هي تلك المنافسة غير الشريفة أو غير المهنية، كأن يعمل المراجع على تقديم عروض لمؤسسات يوجد بها مراجع أصلا، مقابل أتعاب أقل من التي قدمها المراجع السابق، وهذا من أجل استيعاب أكبر قدر ممكن من المؤسسات لمراجعة حساباتهم على حساب زملاء المهنة دون الالتزام بأخلاقيات المهنة ومعايير العمل المتعارف عليها.

ما يمكن استخلاصه، هو أنه في حالة المنافسة بين مكاتب المراجعة، يجب الالتزام بقواعد السلوك المهني وأخلاقيات المهنة، كما أن تلك المنافسة لا يجب أن تكون على حساب الأتعاب التي سيحصل عليها المراجع من الزبون، وهذا من أجل المحافظة على استقلالية مراجع الحسابات.

### 3. الأتعاب

يعتبر تحديد الأتعاب من أخطر العوامل التي يمكن أن تؤثر في استقلال مراجع الحسابات، هذا الأخير الذي لن يقبل في الأصل القيام بعملية المراجعة إذا لم تكن أتعابه تتناسب مع ما سوف

يمثل استقلال المراجع حجر الزاوية بالنسبة لمهنة المراجعة، وبالنسبة لمصداقية تقرير المراجع ودرجة الثقة التي يوليها مستخدمو القوائم المالية لهذا التقرير، إلا أن الواقع العملي أظهر عدم كفاية استقلال مراجع الحسابات، ويتضح ذلك من خلال النتائج التي أظهرتها العديد من الدراسات الميدانية، والنشرات والتقارير التي أصدرتها العديد من الهيئات والمنظمات المهنية كهيئة تداول الأوراق المالية الأمريكية والمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين، حيث تقرر هذه الدراسات والتقارير بضعف استقلال المراجع وتعدد العوامل التي قد تؤثر سلبيا على هذا الاستقلال.

ومع تزايد الاعتماد على المعلومات المحاسبية وتعدد الأطراف المهتمة بها، وضعت مهنة المراجعة خطوات إيجابية للتقليل من أي احتمال متوقع لعدم الاستقلال، واتخاذ مثل هذه الخطوات يتطلب دراسة أهم العوامل التي قد تؤثر على استقلال مراجع الحسابات.

تتمثل أهم العوامل المؤثرة على استقلال المراجع فيما يأتي:

#### 1. المؤهلات العلمية والخبرة العملية للمراجع

يتضمن المعيار الأول من المعايير العامة في المراجعة ضرورة توفر في الشخص المراجع المعرفة الفنية والخبرة العملية والكفاءة المهنية التي تؤهله للعمل كمراجع، من خلال ضرورة تدريبه قبل ممارسة المهنة تدريبا كافيا يمكنه من معرفة أكبر قدر من مشاكل ومتطلبات ممارسة المهنة، بالإضافة إلى تأهيله العلمي الذي يتمثل في حصول مراجع الحسابات على الدرجة العلمية المناسبة التي توفر له قدرا من المعرفة، التي يحصل عليها من خلال المعاهد والكليات التي تقدم تكوينا في مجالي المحاسبة والمراجعة، بالإضافة إلى المعرفة بجوانب أخرى كالنواحي السلوكية والإدارية وطرق الاتصال والقوانين المتصلة بعمله والاقتصاد، وكذلك الأساليب الإحصائية وكيفية التعامل مع الحاسوب، حتى أن البعض يرى أن إلمام المراجع بالمعارف الأخرى له أهمية كبيرة في إيضاح الأرقام المدرجة في القوائم المالية للغير ليتمكنوا من فهمها. غير أن هناك هدفا آخر هو ضمان استقلال مراجع الحسابات وما لذلك من علاقة بمستوى التأهيل العلمي والعملية، فإذا كان مراجع الحسابات على قدر كبير من التأهيل العلمي والخبرة العملية اللازمة، فإنه أحرص على سمعته واستقلاله، وكذا أداء عمله بأمانة وموضوعية.<sup>(20)</sup>

يمكن القول أن مستوى التأهيل العلمي والخبرة العملية يؤثر على درجة استقلالية مراجع الحسابات، حيث كلما كان التأهيل العلمي والعملية للمراجع بالشكل اللازم كلما أثر إيجابا على الاستقلالية والعكس، ولذلك، يجب على المنظمات والهيئات المشرفة على تنظيم المهنة تحديد الشروط والمعايير الكافية لمستوى التأهيل العلمي والخبرة العملية اللازمين لممارسة مهنة مراجعة الحسابات، وهذا من أجل أداء المهمة

النتائج المالية المحققة من الشركة أو الهيئة المعنية".<sup>(24)</sup>

وحسب المادة 37 من القانون 10-01، فإنه: " تحدد الجمعية العامة أو الهيئة المؤهلة المكلفة بالمداولات، آتباع محافظ الحسابات في بداية مهمته.

لا يمكن محافظ الحسابات أن يتلقى أي أجر أو امتياز مهما يكن شكله، باستثناء الأتباع و التعويضات المنقطة في إطار مهمته.

ولا يمكن احتساب هذه الأتباع، بأي حال من الأحوال، على أساس النتائج المالية المحققة من الشركة أو الهيئة المعنية".<sup>(25)</sup>

#### 4- الخدمات الاستشارية التي يقدمها المراجع للمؤسسة

يمكن لمكاتب المراجعة أن تقدم نوعين من الخدمات لزيائنها، الأولى تسمى بالمراجعة الإلزامية، وهي التي تلتزم بها المؤسسة وفقا للقانون، أما الثانية فتسمى بالمراجعة الاختيارية، وهي التي لا يحتم القانون المؤسسة القيام بها، أو ما يسمى بالخدمات الاستشارية في مجالات غير المراجعة، وتلجأ المؤسسة أحيانا إلى المراجع في طلب الخدمات الاستشارية في مجالات المحاسبة والمالية والضرائب لما يتمتع به المراجع من خبرات ومؤهلات تمكنه من القيام بمثل تلك الخدمات بكفاءة وسرعة.

#### 1.4 تعريف الخدمات الاستشارية في المراجعة

عرف مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكيين الخدمات الاستشارية على أنها " الاستشارات المهنية التي تهدف أساسا إلى تحسين كفاءة وفعالية استخدام العميل للطاقت والموارء المتاحة له، ومما يحقق أهداف التنظيم"<sup>(26)</sup>

يؤدي تقديم المراجعين لخدمات استشارية إلى الزبائن إلى إحداث مصالح مشتركة بين المراجع والزيون، وهذا ما يثير الشك في استقلاليتها، وهناك بعض مكاتب المراجعة تقوم بأعمال المحاسبة لزيائنها وهذا قد يكون مثيرا للشك في استقلاليتها المراجع، حيث من غير المعقول أن يقوم المراجع بمراجعة القوائم المالية التي قام بإعدادها، ولكن إذا كان عمل المراجع فيما يخص الأعمال المحاسبية محصورا في عملية التسجيل والترحيل وتحضير القوائم المالية، أما مستندات القيد فتكون معدة من قبل الإدارة، فإن المراجع لا تتأثر استقلاليتها، على اعتبار أنه لا يمكن له تغيير البيانات الواردة في المستندات.

وهناك من يرى أن الخدمات الاستشارية تضيق المسافة بين المراجع والإدارة، وبالتالي تصبح الاستقلالية، إذا لم تكن الحقيقية فعندئذ الظاهرية قضية محيرة، كما أن بعض القواعد الجديدة التي ظهرت بعد انهيار شركة إنرون تمنع أنواعا معينة بخلاف المراجعة وتلزم الشركات المسجلة في هيئة تداول الأوراق المالية في الولايات المتحدة الأمريكية بضرورة الإفصاح عن آتباع المراجعة و آتباع الخدمات الاستشارية المدفوعة لمراجعيهم، وتطورت هذه القواعد بما تم سنه في قانون ساربانس اكسلي اكت (SARBANES-OXLEY ACT) الذي

يبيدله من جهد ووقت وتكاليف من أجل إنهاء مهمته وتقديم التقرير النهائي وبالتالي، فإن خلاف ذلك سوف يفقد المراجع جزءا من استقلاليتها.

يمكن أن تأخذ الأتباع أحد الأشكال الآتية:

- الأتباع الثابتة، وتحدد مثل هذه الأتباع قبل أن يباشر المراجع مهمته، فهي محددة مسبقا وغير قابلة للزيادة أو النقصان.

- الأتباع المتغيرة، وتحدد هذه الأتباع حسب الوقت المستغرق لعملية المراجعة، وبالتالي فهي مرتبطة بذلك.

- الأتباع الشرطية، هذا النوع من الأتباع هي التي تكون محسوبة على أساس محدد مسبقا بالارتباط بحدوث نتيجة معينة أو بعد إنجاز عمل معين، حيث لن يتم استحقاق أي آتباع إلا إذا تحققت نتيجة معينة أو كانت معتمدة على نتائج تلك الخدمات. فالآتباع الشرطية تحسب على أساس نسبة مئوية أو أي أساس مماثل يتم اعتباره آتباعا شرطية أيضا.<sup>(23)</sup>

وعلى أساس ما سبق، على مراجع الحسابات ومن أجل المحافظة على استقلاليتها أن لا يقبل آتباعا شرطية عند القيام بعملية المراجعة أو أي خدمات أخرى يقدم تقريرها بشأنها.

بصورة عامة، فإن الجهة التي قامت بتعيين المراجع تعتبر هي المسؤولة عن تحديد آتباعه، فإذا ترك أمر تحديد الأتباع بيد إدارة المؤسسة محل المراجعة مثلا، فإن ذلك سوف يؤثر على وجود نطاق لحياد المراجع بالكامل.

فالإدارات لها وسائل لممارسة الضغوط غير المشروعة على مراجع الحسابات إذا كان لديها صلاحيات تحديد ودفع الأتباع ويؤثر ذلك على المراجع ظاهريا وباطنيا .

فعلى مراجع الحسابات أن يحدد الأتباع بالاعتماد على أساس مدروس، لأن المبالغة تؤدي إلى فقدان العميل، وتحديد الأتباع دون الحد المعقول تؤدي بالمراجع إلى خسارة تدفعه لصرف وقت أقل مما يجب في إنجاز عملية المراجعة، وأن اتفاق المراجع والمؤسسة محل المراجعة على أسس وضوابط في تحديد ودفع الأتباع يشكل ركيزة من ركائز استقرار مهنة المراجعة وارتقاء خدماتها .

كما يجب أن تذكر آتباع المراجعة بعقد مكتوب موقع من قبل المراجع والعميل، بحيث يحدد فيه الخدمات والمدة الزمنية التي يغطيها العقد لتجنب أي خلافات ممكن أن تحصل.

ولمساعدة المراجعين في المحافظة على الاستقلالية خلال أداء مهامهم بين المشرع الجزائري كيفية تحديد آتباع مراجع الحسابات، ومنع تحديدها وفقا للنتائج المالية التي يحققها الزبون، فصي المادة 21 من القانون 10-01 جاء ما يأتي: " تحدد آتباع الخبير المحاسب مع بداية مهامه في إطار عقد تأديت خدمات يحدد مجال التدخل والوسائل التي توضع تحت تصرفه وشروط تقديم التقارير.

ولا يمكن احتساب هذه الأتباع، بأي حال من الأحوال، على أساس



محافظة الحسابات من:

- القيام بأعمال تسيير بصفة مباشرة أو بالمساهمة أو نيابة عن المسيرين.
- قبول ولو بصفة مؤقتة مهام المراقبة القبلية على أعمال التسيير.
- قبول مهام التنظيم في محاسبة المؤسسة أو الهيئة المراقبة أو الإشراف عليها.
- ممارسة وظيفة مستشار جبائي أو مهمة خبير قضائي لدى شركة أو هيئة يراقب حساباتها.

ما يستخلص هو أن هناك إجماعاً عاماً على أن تقديم الخدمات الاستشارية يمكن أن تؤثر على عنصر الاستقلالية بالنسبة للمراجع. وعليه، في حالة تقديم مراجع الحسابات خدمات استشارية بخلاف خدمات المراجعة، فإنه يجب أن يبتعد عن أي مؤثر من داخل أو خارج المؤسسة وكذا عن العلاقات الخاصة بالشخصية التي يمكن أن تفقده استقلاليته وموضوعيته.

#### 5- حجم مكتب المراجعة

تتميز مكاتب المراجعة كبيرة الحجم عادة في أن ملكيتها تعود لعدد من المراجعين الشركاء مثل الشراكة التي تم عقدها عام 1979 بين مكتب (إرنست وإرنست) والمكتب البريطاني المعروف بـ (ويني، ماري وشركائه) وأسسوا بذلك المكتب المعروف عالمياً بـ (إرنست وويني)، وهو التحالف الأول من نوعه على مستوى العالم، في حين أن المكاتب الصغيرة الحجم هي ملك لمراجع واحد، وتعتبر المكاتب الصغيرة أكثر عرضة لفقدان الاستقلالية من المكاتب كبيرة الحجم، على اعتبار أن هذه الأخيرة تكون دائماً على استعداد للتنازل عن أحد زبائنها التي ترى بأنه يهدد استقلاليتها، حيث إن الأتعاب التي تحصل عليها المكاتب الكبيرة من أحد زبائنها تمثل نسبة ضئيلة من إجمالي مداخيل المكتب. لذلك، يمكن القول أن مكاتب المراجعة كبيرة الحجم تكون أكثر قدرة في المحافظة على استقلاليتها من المكاتب صغيرة الحجم.

بالإضافة إلى أن هناك خصائص معينة لمكاتب المراجعة الصغيرة مع زبائنها، حيث تكون العلاقة الشخصية بين المراجع والزبون تمثل العنصر الأساسي في عملية الارتباط، مما يزيد من نسبة احتمال فقدان عنصر الاستقلالية.

كما أنه وفي حالة ارتباط مكاتب مراجعة الحسابات بتقديم خدمات استشارية للزبائن، فإن خطر فقدان الاستقلال في المكاتب الصغيرة يكون أعلى منه بالنسبة للمكاتب الكبيرة، نظراً لأنه بإمكان هذه الأخيرة تخصيص قسم مستقل لتقديم مثل هذه الخدمات، مما يقلل من احتمالية فقدان الاستقلال.<sup>(30)</sup>

ما يمكن استنتاجه هو أن حجم مكتب المراجعة يجب أن يتناسب مع حجم المؤسسة محل المراجعة أو حجم العمل الذي سوف يؤديه مراجع الحسابات حتى لا يفقد استقلاليتها أو جزء منها.

صدر عام 2002، والذي يلزم لجان المراجعة بالتصديق مسبقاً على جميع أتعاب الخدمات الاستشارية التي تزيد عن خمسة بالمائة من إجمالي الأتعاب المدفوعة للمراجع المستمر في السنة السابقة، كما أنه في الولايات المتحدة بعد موجة الفضائح المحاسبية لمؤسستي إنرون و وورلد كوم (ENRON AND WORLD COM)، والتي أدت إلى انهيار مكتب المراجعة آرثر أندرسون (ARTHURANDERSON) فرض قانون ساربانس أكسلي اکت لعام 2002 قيوداً صارمة على خدمات غير المراجعة التي يمكن أن تقدمها مكاتب المراجعة إلى عملائها، وعمل العديد من مكاتب المراجعة والمحاسبة الكبيرة على إنشاء أقسام خاصة للخدمات الاستشارية استجابة لطلب هيئة تداول الأوراق المالية والتي من شأنها إنهاك استقلالية مكاتب المراجعة التي تحاول الحصول على الخدمات الاستشارية التي تتميز بارتفاع ربحيتها، كما يمنع تقديم مثل هذه الخدمات بخلاف المراجعة إلى زبائن المراجعة في كل من فرنسا وإيطاليا والعديد من دول الاتحاد الأوروبي.<sup>(27)</sup>

#### 2.4 شروط تقديم الخدمات الاستشارية

هناك مجموعة من الشروط التي يجب مراعاتها من طرف خدمات مكاتب مراجعة الحسابات عند قيامهم بتقديم الخدمات الاستشارية وهي:<sup>(28)</sup>

- أن يتم تقديم الخدمات الاستشارية وفقاً لحاجات ورغبات الإدارة في إحداث التغيير المنشود على صعيد الشركة التي تقدم لها الخدمات الاستشارية.

- أن تمارس الخدمات الاستشارية من قبل الأشخاص الأكفاء مهنيًا والمؤهلين علمياً.

- الابتعاد عن المؤثرات الداخلية والخارجية، وعن نطاق العلاقات الخاصة بالشخصية عند تقديمها لصالح زبائنها، وذلك بهدف ضمان استقلاليتهم وحيادهم وموضوعيتهم.

- يجب الحفاظ على سرية البيانات والمعلومات المتعلقة بالخدمة الاستشارية المقدمة إلى الشركات، وذلك حفاظاً على تدعيم الإدارة التنافسية.

- تقديم الخدمات الاستشارية يوجب على مكاتب المراجعة أن تكون هذا الخدمات على سبيل المشورة والاقتراح، ولهذا يحظر عليها إطلاقاً عدم اتخاذ أي قرار أو ممارسة أية وظيفة في الشركات المقدم لها الخدمة الاستشارية.

وقد أجازت معايير المراجعة الدولية تقديم الخدمات الاستشارية من طرف المراجع بشرط:<sup>(29)</sup>

- لا يؤثر تقديم تلك الخدمات على استقلال المراجع

- لا يكون هناك تدخل في القرارات التسييرية، وتتحمل إدارة المؤسسة محل المراجعة مسؤولية تلك القرارات.

القانون الجزائري ولأجل المحافظة على استقلالية مراجع الحسابات وحسب المادة 65 من القانون 01-10 فإنه يمنع

## 6. طول فترة ارتباط المراجع مع المؤسسة محل المراجعة

هناك رأيان بخصوص تأثير فترة ارتباط المراجع مع زبونه على استقلالية المراجع. الرأي الأول ينظر إلى أن طول العلاقة مع العميل يؤدي إلى جودة عملية المراجعة التي تمكن المراجع من معرفة دقيقة وعميقة بطبيعة نشاط الزبون والمتغيرات المؤثرة عليه وطول الفترة يحقق ذلك، وهذا ينعكس على كفاءة عملية المراجعة واختصار وقت تنفيذ المراجعة وقلّة تكاليفها، لأن الزبون يعتبر المراجع القديم أكثر قيمة بالنسبة له، وعليه سيكون مكتب المراجعة أقل اعتماداً على الزبون وأفضل قدرة على مقاومة ضغوطه وأن عمل المراجع لسنوات لدى زبون واحد يدعم استقلاليته بحيث يشعر بالاستقرار والاستقلال في مواجهة الزبون وفي مقارنة نتائج السنوات المالية، وهذا ما يؤثر على رأيه الموضوعي المستقل في حسابات المؤسسة. أما الرأي الثاني، فيرى أن طول فترة الارتباط مع الزبون يؤدي إلى تأثير سلبي على استقلالية المراجع حيث إن طول الفترة يؤدي إلى توطيد العلاقة الشخصية مع الزبون الأمر الذي يجعل المراجع يتغاضى عن بعض الأمور التي تؤثر على نوعية المراجعة وتهديد استقلال المراجع ونزاهته. وعليه، لكي يكون مكتب مراجعة الحسابات مستقلاً لا يجب أن يكون معتمداً أو مرتبباً بأحد أو بعض الزبائن الذين يراجع حساباتهم.<sup>(31)</sup>

حدد المشرع الجزائري فترة بقاء وارتباط مراجع الحسابات بالمؤسسة محل المراجعة من خلال المادة 27 من القانون 10-01، حيث إنه تحدد عهدة محافظ الحسابات بثلاث (3) سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة، وأنه لا يمكن تعيين نفس محافظ الحسابات بعد عهديتين متتاليتين إلا بعد مضي ثلاث (3) سنوات.

## خاتمة

تناولت هذه الورقة أهم العوامل المؤثرة على استقلال مراجع الحسابات، على اعتبار أن ذلك معيار من المعايير الشخصية التي يجب أن تتوفر في الشخص القائم بمهمة المراجعة حتى يلقي رأيه المتضمن في تقريره النهائي القبول من طرف مستخدمي ذلك التقرير، ويمكن تلخيص أهم نتائج هذه الورقة من خلال الآتي:

- الاستقلال من الخصائص الأساسية التي يجب أن يتميز بها مراجع الحسابات حتى يتمكن من مزاولته عمله بنزاهة وموضوعية، ويكون لرأيه قيمة بالنسبة للأطراف التي تستخدم تقريره النهائي .

- هناك اهتمام من قبل المنظمات والهيئات المحلية والدولية بموضوع استقلال مراجع الحسابات

- يتعزز استقلال مراجع الحسابات بمجموعة من المقومات الشخصية التي لا بد من توفرها في الشخص القائم بالمهمة كالنزاهة والأمانة والشرف، بالإضافة إلى الكفاءة العلمية والخبرة العملية في مجال المراجعة.

- طول فترة ارتباط مراجع الحسابات بالمؤسسة محل المراجعة يحدث روتينا، مما يؤدي إلى توطيد علاقته الشخصية مع إدارة المؤسسة، مما يؤثر أيضا على جدية عمليات وإجراءات المراجعة التي يقوم بها المراجع، وبالتالي التردد في ذكر تحفظاته في محتوى التقرير، مما يعني كذلك فقدان لاستقلالية مراجع الحسابات.

- يجب تحديد فترة زمنية معقولة لارتباط العميل بالمؤسسة محل المراجعة حتى لا يفقد المراجع استقلاليته.

- مكاتب المراجعة صغيرة الحجم أكثر عرضة لخطر فقدان استقلالها من مكاتب المراجعة الكبيرة، على اعتبار أن الأخيرة تكون أكثر استعدادا للتنازل عن الزبون الذي يهدد استقلالها من المكاتب صغيرة الحجم.

- يجب أن يكون حجم مكتب المراجعة مناسباً من جهة لحجم المؤسسة المراد مراجعة حساباتها، ومناسباً لحجم العمل الذي سوف يقوم به مراجع الحسابات من جهة أخرى، حتى لا يفقد المراجع استقلاليته.

- تؤثر الأتعاب الشرطية على استقلالية مراجع الحسابات، وعلى المراجع أن لا يقبل مثل هذا النوع من الأتعاب.

- المنافسة الشديدة وغير المهنية بين مكاتب المراجعة تؤثر على محتوى وجودة خدمات المراجعة والتي يعتبر الاستقلال أحد مقاييسها، حيث تدفع المنافسة الشديدة وغير المهنية مكاتب المراجعة للتضحية بجودة الخدمة المقدمة بهدف الاحتفاظ بالزبائن مقابل أتعاب منخفضة.

- قيام مراجع الحسابات بتقديم الخدمات الاستشارية للمؤسسة محل المراجعة إلى جانب خدمات المراجعة يمكن أن يؤثر سلباً على استقلاله، حيث بإمكانه أن يصبح بذلك مدافعاً عن إدارة المؤسسة، وبالتالي يصعب الحفاظ على الاستقلالية، كما يمكن أن يقيم علاقات شخصية مع الإدارة أثناء تقديم الخدمات الاستشارية.

## قائمة المراجع والتهميش

- 1- إيهاب نظمي وهاني العزب، تدقيق الحسابات الإطار النظري، دار وائل، عمان، 2012، ص: 12.
- 2- خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات، دار وائل، عمان، 2012، ص: 13.
- 3- ناصر دادي عدون و رابع تالاهوبري، " نظرة حول التدقيق المالي في الجزائر في ظل التغيرات الاقتصادية الداخلية والخارجية"، مجلة الإصلاحات الاقتصادية والتكامل الاقتصادي العالمي، مخبر الإصلاحات الاقتصادية، التنمية واستراتيجيات التكامل في الاقتصاد العالمي، المدرسة العليا للتجارة، الجزائر، العدد 04، 2008، ص: 59.
- 4- إيهاب نظمي وهاني العزب، مرجع سابق، ص: 15 - 16.
- 5- المرجع نفسه، ص: 17 - 18.
- 6- سامي محمد الوقاد و لؤي محمد وديان، تدقيق الحسابات(1)، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، عمان، 2010، ص: 134.
- 7- المرجع نفسه، ص: 135.
- 8- المرجع نفسه، ص: 136.

- 9- هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق، دار وائل، عمان، 2006، ص: 30.
- 10- غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر الناحية النظرية، دار المسيرة، الأردن، 2006، ص: 86.
- 11- أحمد محمد غنيم الرشيد، مدى توافر شروط الاستقلالية لمدققي الحسابات الخارجيين في دولة الكويت، رسالة ماجستير، قسم المحاسبة، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط، عمان، 2012، ص: 13.
- 12-Brenda Porte, Jon Simon et David Hatherly, principles of external auditing. TJ international padstow Cornwall, Great Britain. fourth edition. 2014, pp: 111, 112.
- 13- محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003، ص: 25.
- 14- المادة 64 من القانون رقم 10-01 المؤرخ في 16 رجب 1431 الموافق ل 29 يونيو 2010، العدد 42، المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد. ( الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية).
- 15- المادة 65 من القانون نفسه.
- 16- المادة 66 من القانون نفسه.
- 17- المادة 67 من القانون نفسه.
- 18- المادة 68 من القانون نفسه.
- 19- المادة 70 من القانون نفسه.
- 20- عمر إقبال المشهداني و كريمة علي الجوهر، "استقلالية مدقق الحسابات في التشريعات العربية"، دورية الإدارة العامة، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، قسم المحاسبة، جامعة جرش، المجلد 52، العدد 03، الأردن، 2012، ص: 489.
- 21-H. Bourachot , Dictionnaire des sciences économiques et sociales, edition Bordas, Paris. 1992, p : 39.
- 22- فريد النجار، المنافسة والترويج التطبيقي، مؤسسة شهاب الجامعية للنشر، الإسكندرية، 1999، ص: 20.
- 23- أمين السيد أحمد لطفي، التطورات الحديثة في المراجعة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2007، ص: 109.
- 24- المادة 21 من القانون 10-01.
- 25- المادة 37 من القانون نفسه.
- 26- عصام قريط، " الخدمات الاستشارية وأثرها على حياد المدقق في الأردن"، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، دمشق، المجلد 24، العدد الأول، 2008، ص: 15.
- 27-Christian PRAL et Dit HAURET. L'indépendance perçue de L'auditeur. Revue française de gestion, 2003/6 no 147, pp : 105-117.
- 28- صالح حامد محمد علي، " تقويم انعكاسات الخدمات الاستشارية على استقلالية المراجع الخارجي بيئة الأعمال السودانية"، مجلة كلية الاقتصاد العلمية، كلية التجارة، جامعة النيلين، الخرطوم، 2014، ص: 174.
- 29- أحمد محمد غنيم الرشيد، مرجع سابق، 2012، ص: 20.
- 30- يوسف محمود جريوع، " العوامل المؤثرة على استقلال المراجعين الخارجيين وحيادهم في قطاع غزة من دولة فلسطين"، مجلة تنمية الرافدين 76 ( 26 ) 2004، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الموصل، بغداد، 2004، ص: 10.
- 31-Benoit PIGE, Audit et contrôle interne, édition EMS, Paris. 2009, p : 119.