

[المجلد: الثامن / العدد: الأول / (أفريل 2024) / الصفحات: 039-062]



آليات حماية ودعم استقلالية المدقق الخارجي «حالة الجزائر»



رحمون بلقاسم⁽¹⁾.

✉ rahbel1987@gmail.com

(1) باحث، جامعة الجلفة [الجزائر]

تاريخ النشر: 2024/09/03	تاريخ القبول: 2024/09/02	تاريخ الإرسال: 2024/09/01
-------------------------	--------------------------	---------------------------

الملخص:

تعالج هذه المقالة إشكالية الآليات الداعمة لاستقلالية المدقق الخارجي في البيئة الجزائرية، حيث تُهدف من خلالها إلى تحديد وتحليل مفهوم استقلالية المدقق الخارجي؛ وكذا العمل على إبراز أهم العوامل المهددة لاستقلالية مدقق الحسابات الخارجي. كما توصلنا من خلالها إلى مجموعة من النتائج أهمها أن موضوع استقلالية المدقق الخارجي موضوع شائك وواسع ولحد الساعة لا زال الباحثون يحاولون الإلمام به من كل جوانبه وإعطاء الحلول المناسبة للحد منه كما أن التشريعات والقوانين الموجودة بالبيئة الجزائرية خاصة قانون 10-01 ومختلف المراسيم المتعاقبة والمتتالية. الكلمات المفتاحية: المدقق الخارجي؛ آليات حماية استقلالية المدقق؛ آليات دعم استقلالية المدقق.

تصنيف «جال»: M42.



rahbel1987@gmail.com

* البريد الإلكتروني للمؤرخ:





The Mechanisms For Protecting And Supporting The Independence Of External Auditors: «The Case Of Algeria»



01st BELKACEM RAHMOUN^{*(1)}.

⁽¹⁾ University Of Djelfa [Algeria]

✉ rahbel1987@gmail.com

Received: 01/09/2024

Accepted: 02/09/2024

Published: 03/09/2024

Abstract:

This article addresses the issue of mechanisms supporting the independence of the external auditor in the Algerian environment. Our aim is to define and analyze the concept of external auditor independence and to highlight the most significant factors that threaten the independence of the external auditor.

We have reached several conclusions, the most important of which is that the issue of external auditor independence is complex and broad. To this day, researchers are still trying to fully understand it from all its aspects and to provide suitable solutions to mitigate its challenges. Moreover, the existing legislation and regulations in the Algerian environment, particularly Law 10-01 and the various successive decrees, play a critical role in this context.

Keywords: External Auditor; Mechanisms for Protecting Auditor Independence; Mechanisms for Supporting Auditor Independence.

«JEL» Classification: M42.

* Corresponding author:

rahbel1987@gmail.com



مقدمة: مما لا شك فيه انه لا يوجد أي خلاف أو جدال أو تضارب في الآراء حول أهمية التدقيق كعلم وكمهنة، ومما لا شك فيه أيضا انه لا خلاف على أن التدقيق قد تطور عبر الزمن بشكل متتابع بين متسارع ومتباطئ إلى أن وصل إلى حاله الذي هو عليه اليوم، مع تطور هدف التدقيق من اكتشاف للغش والسرقة إلى اكتشاف الأخطاء الجوهرية ذات الأهمية النسبية في القوائم المالية وإبداء الرأي حول صدقها وعدالتها، كان من المنطقي أن يكون مدقق الحسابات مستقلاً في عمله عن أي جهة إدارية يتولى تدقيق أعمالها بحكم أن هذه الأخيرة هي المسؤولة عن إنتاج القوائم المالية، حيث تركز مهنة تدقيق الحسابات على تأدية الخدمة للآخرين وعلى الثقة المتبادلة بين مدقق الحسابات والأطراف الأخرى ذات العلاقة، مما يؤدي إلى تزايد اعتماد مستخدمي القوائم المالية على القوائم المدققة كمصدر للمعلومات الملائمة لاتخاذ القرارات المختلفة وإلى زيادة مسؤولية مدقق الحسابات أمام الغير، وعند تطبيق المراحل المختلفة لعملية التدقيق يجب على المدقق الخارجي ان يحافظ على مستوى خلقي راقى يحدد له نوع من الالتزام في سلوكياته المهنية أمام الله أولاً، وأمام الذات ثانياً، وأمام المجتمع أخيراً بالشكل الذي يدعم استقلاليته.

وعلى ضوء ما سبق يمكن صياغة الاشكالية التالية:

ما هي الآليات الداعمة لاستقلالية المدقق الخارجي في البيئة الجزائرية؟

فرضيات الدراسة:

للإجابة عن إشكالية الدراسة قمنا بصياغة الفرضية الرئيسية التالية:

يعتبر التشريع القانوني والتدقيق الداخلي ولجنة التدقيق من بين الآليات الداعمة لاستقلالية المدقق الخارجي في البيئة الجزائرية.

تتفرع هذه الفرضية الرئيسية الى مجموعة من الفرضيات الفرعية التالية:

✓ إن إصدار المزيد من القوانين والتشريعات والمعايير سوف يعزز ويدعم ويحمي استقلالية المدقق الخارجي الجزائري.

✓ إن التدقيق الداخلي الفعال يعطي للمدقق الخارجي استقلالية أكبر تجاه الشركة.

✓ إن وجود لجنة تدقيق في الهيكل التنظيمي للشركات الجزائرية مفعلة يدعم ويحمي استقلالية المدقق الخارجي.

أهداف الدراسة: تسعى هذه الدراسة إلى تحقيق جملة من الأهداف تتمثل في:

✓ محاولة تحديد وتحليل مفهوم استقلالية المدقق الخارجي؛

✓ العمل على إبراز أهم العوامل المهددة لاستقلالية مدقق الحسابات الخارجي؛

✓ زيادة دعم استقلالية المدقق الخارجي لتحسين جودة التدقيق؛

✓ تقديم مجموعة من الآليات بهدف تحسين ممارسة المهنة وضمان حماية استقلالية المدقق الخارجي في البيئة الجزائرية.

منهج الدراسة والأدوات المستعملة: تم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي لغرض الوصول إلى أهداف الدراسة، ومن أجل تكوين الأساس الفكري والنظري عن الموضوع، حاولنا الاطلاع على الأبحاث والدراسات السابقة والأدبيات التي لها صلة بموضوع الدراسة.

محتوى الدراسة: تضمنت هذه الدراسة محورين أساسيين هما:

المحور الأول: الإطار النظري للاستقلالية للمدقق الخارجي والعوامل المؤثرة عليها وآليات الحماية المعززة لها وذكرنا 3 آليات أساسية وهي:

- ✓ التنظيم التشريعي والمهني الداعم لاستقلالية المدقق الخارجي.
- ✓ التدقيق الداخلي وأثرها على استقلالية المدقق الخارجي.
- ✓ دور لجنة التدقيق في استقلالية المدقق الخارجي.

المحور الثاني: آليات حماية ودعم استقلالية المدقق الخارجي في الجزائر.

الدراسات السابقة: هنالك مجموعة من الدراسات السابقة التي تناولت هذا الموضوع من عدة جوانب مختلفة، نذكر منها:

دراسة قادري عبد المجيد (2020) بعنوان " مدى استقلالية محافظ الحسابات على ضوء القانون 10 - 01"، مقال، مجلة العلوم الانسانية، الجزائر، المجلد 31، العدد 02، قام صاحب الدراسة بمسح شامل لكل ما يمس استقلالية مدقق الحسابات من وجهة نظر قانونية وقد تطرق الى القانون 10-01 بشكل موسع لعلاقته بمسألة الاستقلالية وربطها بمسألة الحالة الذهنية لمدقق الحسابات اثناء تأديته لمهامه، وإبعاده عن كل ما يشكل ضغطا عليه ويؤثر على مصداقية تقاريره، وبالتالي ظهرت نتائج الدراسة في نقاط عديدة نذكر منها:

- ✓ ربط ممارسة المهنة بتوافر شروط موضوعية متعلقة بالكفاءة والنزاهة والاستقامة؛
- ✓ تحديد وتوسيع حالات التناهي والموانع التي تحول وتؤثر على استقلال مدقق الحسابات، سواء متعلقة بعلاقاته الأسرية، أو وجود مصالح ذات طبيعة مالية؛
- ✓ إقالة محافظ الحسابات لا تكون إلا في حالة رفضه لمهامه أو وجود مانع؛
- ✓ عدم التدخل في التسيير؛
- ✓ قيام محافظ الحسابات بمهامه وفق ما يتطلبه القانون، مع توفير الامكانيات اللازمة للقيام بمهامه على أحسن وجه؛
- ✓ إن الهدف من الاستقلالية هو ضمان قيام المدقق بمهامه وفق ما يقتضيه القانون، هذا من جهة، وإبعاد المحافظ عن أي شكل من أشكال الضغط أو التأثير من جهة أخرى؛

دراسة لباز الامين وآخرون(2021) بعنوان " العوامل المؤثرة على مدى استقلالية مراجع الحسابات في ظل القانون 10 -01"، مقال، المجلة المحاسبية التدقيق والمالية، المجلد 05 العدد 01، تتناول هذه الدراسة شرح مفصل لاستقلالية مدقق الحسابات وما جاءت به معايير التدقيق الدولية، وتهدف إلى تحديد أهم العوامل المؤثرة على استقلالية مدقق الحسابات وكيفية التقليل من تأثيرها حسب القانون 10-01، وتوصلت الدراسة الى ان القانون 10-01 وضع مواد قانونية للحد من معظم موانع استقلالية مدقق الحسابات وركز على أن لا تكون هناك صلة من أي نوع كان(مالية أو قرابة أو قانونية) بين المدقق والمؤسسة المتعامل معها، واهتم القانون بان لا تكون هناك منفعة مالية، وان لا يستفيد بعمل سواء وظيفة أو مساهمة، أو ان يقدم خدمات استشارية، ولم يدقق المشرع الجزائري كثيرا على مستوى المنافسة بين مكاتب التدقيق في الحصول على الزبائن، حيث لها تأثير على شفافية وموضوعية تقاريرهم، واكتفى بمنح التخفيضات أو العمولات لزيادة الزبائن، وقد توصلت الدراسة لمجموعة من النتائج نلخصها فيما يلي:

✓ المشرع الجزائري أوجد طرق لتحقيق استقلالية محافظ الحسابات من خلال حصر لمختلف تنافي وموانع استقلالية المدقق الخارجي في القانون التجاري والقانون 10-01 لردعها؛

✓ فيما يخص حجم مكتب المدقق الصغير ومحاولته كسب الزبائن، تعد أحد المهددات لاستقلاليته، ونجد أن المشرع الجزائري لم يركز على هذه النقطة بشكل كبير حيث منع منح العمولات والتخفيضات فقط، ولعل هذا يعود لقلة المنافسة بين مدققي الحسابات في الجزائر.

دراسة صبري ماهر مشتهى(2013) بعنوان " العلاقة بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي من وجهة نظر المدققين الخارجيين -دراسة حالة قطاع غزة"، مقال، مجلة جامعة الازهر -غزة، فلسطين، المجلد 15، العدد 2، هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على طبيعة العلاقة بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي، وذلك من منظور المدقق الخارجي في بيئة الأعمال الفلسطينية -حالة قطاع غزة-، وذلك من خلال تحديد العوامل المؤثرة على درجة اعتمادية المدقق الخارجي على أعمال المدقق الداخلي، وتحليل مستوى العلاقة التعاونية والاتصال والتواصل بينهم، وتوصلت الدراسة إلى أن توفر معايير الاستقلالية والكفاءة وأداء العمل ومجال العمل للمدقق الداخلي تسهم إيجابيا في زيادة درجة اعتمادية المدقق الخارجي على أعمال المدقق الداخلي مع اختلاف الأهمية النسبية لتأثير هذه المعايير على درجة الاعتمادية، كما توصلت الدراسة إلى أن مستوى العلاقة التعاونية والاتصال والتواصل بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي جيد.

وبناء على هذه النتائج خرجت الدراسة بمجموعة من التوصيات كان من أهمها: ضرورة تعزيز الاستقلال الظاهري والحقيقي لوظيفة التدقيق الداخلي، والعمل على تكوين مجلس منبثق عن هيئة سوق الأوراق المالية على غرار مجلس الإشراف المحاسبي في الولايات المتحدة الأمريكية، لمتابعة وتقييم أداء التدقيق الخارجي مع إلزامهم برفع تقارير حول شوائب العلاقة ومستويات التعاون والتنسيق مع التدقيق الداخلي.

دراسة شكري معمر سعاد ورشام كهينة (2022) بعنوان " أثر كفاءه المدقق الخارجي على تحسين جوده التدقيق بالاعتماد على اعمال التدقيق الداخلي "، مقال، مجله الاستراتيجية والتنمية، جامعة البويرة، الجزائر، المجلد 12، العدد 01،

تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على أثر كفاءة المدقق الخارجي في تحسين جودة التدقيق بالاعتماد على أعمال التدقيق الداخلي، من خلال التطرق لمحددات كفاءة المدقق الخارجي، وشروط الاستفادة من أعمال التدقيق الداخلي لتحسين جودة التدقيق كاستقلالية وموضوعية وكفاءة وجودة عمل التدقيق الداخلي، وتوصلت الدراسة إلى انه:

✓ يوجد إدراك بضرورة توفر كل من موضوعية واستقلالية وكفاءة وجودة عمل التدقيق الداخلي في قرار الاعتماد على أعمال التدقيق الداخلي؛

✓ ضرورة وضع المشرع الجزائري لميثاق أخلاقيات المهنة سواء بالنسبة للتدقيق الداخلي أو الخارجي لضبط المهنة وتطويرها؛

✓ يجب على محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين الالتزام بمعيار التدقيق الجزائري 610 عند الاستعانة بأعمال التدقيق الداخلي لتحديد مسؤولياتهم وواجباتهم؛

✓ ضرورة التشديد في قوانين توظيف المدققين الداخليين من خلال الاهتمام بالكفاءة والخبرة والمستوى التعليمي العالي لضمان جودة نتائج التدقيق الداخلي.

دراسة يونس زين (2014) بعنوان " أهمية التكوين لجان التدقيق في المؤسسات الجزائرية لتعزيز استقلال مراجع الحسابات "، مقال، مجله رؤى اقتصاديه، جامعة الوادي، الجزائر، العدد 06،

تعد وظائف لجان التدقيق متعددة منها: تحسين جودة القوائم المالية المنشورة، متابعة نظام الرقابة الداخلية والتحكم في الأخطار، والأهم بالنسبة لنا هو تعزيز استقلالية مدقق الحسابات، فهناك من اعتبر عملية تعزيز الاستقلالية لمدققي الحسابات أول مهمة تسند للجنة التدقيق وتعتبر في بعض الأحيان المهمة الأساسية الأولى حسب (قانون Sarbanes-Oxley)، لهذا كانت هذه الدراسة كنقطة انطلاق لفهم تأثير عمل لجان التدقيق على استقلالية مدقق الحسابات وكذا أهمية وجود هذه اللجان في المؤسسات الجزائرية.

إن انفتاح الاقتصاد الجزائري على اقتصاد السوق سوف يعمل بالتأكيد على تحفيز المؤسسات الجزائرية إلى الاتجاه نحو تكوين آليات جديدة للتحكم والرقابة ومنها لجان التدقيق، كما أن توجه بعض المؤسسات نحو تشكيل لجان التدقيق ولو اقتصر ذلك على المؤسسات المالية إلا انه يعتبر خطوة جيدة نحو الإدارة المثلى وخطوة جيدة أيضا نحو تطبيق الجيد لمفهوم حوكمة المؤسسات، كما ستستفيد مختلف الأطراف التي تتعامل مع المؤسسة من هذه الآلية وبالأخص مسألة تعزيز استقلالية مدقق الحسابات لما لها من أهمية كبرى في تأكيد مصداقية القوائم المالية المنشورة، وبالتالي رفع جودة أعمال التدقيق المالية.

موقع الدراسة هذه من الدراسات السابقة: تبينت الدراسات السابقة في دراسة موضوع: آليات حماية ودعم استقلالية المدقق الخارجي حالة الجزائر. حيث ركزت الدراسات السابقة على العوامل المؤثرة على استقلالية المدقق الخارجي، كما تطرقت الدراسات السابقة الى دراسة كل آلية من الآليات المؤثرة على استقلالية المدقق الخارجي، وربطها مباشرة بالجودة وليس على موضوع الاستقلالية مباشرة.

اما فيما يخص دراستنا فنتشابه مع الدراسات السابقة من حيث إعتقادنا على نفس المنهج المتبع وكذلك تتشابه في الأداة المستخدمة والأدوات الإحصائية والأساليب الرياضية المعتمدة، ويكمن أوجه الاختلاف في زمان الدراسة، وكذلك تتميز دراستنا عن باقي الدراسات حيث أنها جمعت ثلاثة آليات مؤثرة على استقلالية المدقق الخارجي في دراسة واحدة وفي قالب واحد، إضافة الى ذلك تميز دراستنا بربط بعض الآليات مباشرة بالاستقلالية على عكس الدراسات السابقة التي ربطت بعض الآليات بالجودة.

المحور الأول: الإطار النظري للاستقلالية للمدقق الخارجي والعوامل المؤثرة عليها وآليات الحماية المعززة لها

أولاً. التطور التاريخي لاستقلال المدقق الخارجي: ظهر مفهوم استقلال المدقق الخارجي لأول مرة في بريطانيا منذ ظهور مهنة التدقيق في سنة 1845، حين جرى التعارف في ذلك الوقت على منع المدققين من العمل كموظفين، وبدأ ذلك كسمة مميزة للنظام البريطاني، فقد نص قانون الشركات البريطاني في سنة 1845 وفي المادة 102 منه على منع "مدققي الحسابات من العمل كموظفين لدى الشركات التي يقومون بتدقيق حساباتها"، وبينما لم تنص هذه المادة على أي تحفظ آخر، حيث سمحت هذه المادة للمدقق بحيازة أسهم لدى المؤسسة التي يقوم بتدقيقها، لكن دون أن يمارس أي دور وظيفي فيها، بل إن هذه المادة قد اشترطت حيازة المدقق ولو لسهم واحد على الأقل في المؤسسة التي يقوم بتدقيقها، وبمرور الزمن ومن خلال التعديلات في القوانين وهذا تماشياً مع التقدم الموجود في المهنة، شهد عام 1985 ظهور أول معيار أخلاقي يطالب المهنيين بأن يكونوا مستقلين.

وقد أكد هذا المعنى أيضاً المعيار الثاني من معايير التدقيق المتعارف عليها (Gaas) الذي ينص على أنه "يجب أن يحتفظ المدقق باستقلال ذهني في جميع الأمور المتعلقة بعملية التدقيق"، وهذا المعيار يتطلب من المدقق أن يكون مستقلاً عند ممارسته لمهنته.

ويجب أن يقتنع مستخدمو القوائم المالية باستقلال المدقق الخارجي، فالوجود الحقيقي لمهنة التدقيق يعتمد على هذا الاقتناع، فإذا شك مستخدمو القوائم المالية في استقلال المدققين فان آرائهم لا تكون لها قيمة، وبالتالي لا تكون هناك حاجة لخدمات المدققين، ولكي يثق مستخدمو القوائم المالية في استقلال المدققين، فانه يجب على هؤلاء تجنب جميع العلاقات والظروف التي تدعو إلى الشك في استقلالهم، ويجب على المدقق الاحتفاظ بمظهر الاستقلال بالإضافة إلى احتفاظه باستقلاله الذهني.

ثانيا: تعريف استقلالية المدقق الخارجي: تعتبر استقلالية المدقق الخارجي في أداء عمله المهني العمود الفقري أو حجر الزاوية في مهنة التدقيق، والتي يمكن أن تكون مصدر الثقة في البيانات المالية للأطراف المستفيدة منها، وقد أولت التنظيمات المهنية والرسمية أهمية لاستقلالية مدقق الحسابات، وحاولت إزالة كل التصرفات التي يمكن أن تثير الشك حول استقلاليته، سواء من حيث تأديته لعمله أو من حيث نظرة مستخدمي القوائم المالية لاستقلاليته.

✓ حسب قانون (sarbanes-oxley(SOX)(2002): يعتبر هذا القانون من أكثر تشريعات لجنة الأوراق المالية أهمية، ويتم تطبيق أحكامه على الشركات العامة ومنشآت المحاسبة العامة التي تقوم بتدقيقها في أمريكا، وقد تناول القانون كذلك مسألة استقلالية مدقق الحسابات، وحدد نطاق الخدمات المقدمة إلى المستفيدين التي تضم في طياتها تدقيق الحسابات والتناوب بين شركاء تدقيق الحسابات..

✓ حسب هيئة الأوراق المالية والبورصات الأمريكية (SEC): شعرت هيئة تنظيم تداول الأوراق المالية أن المهنة قد احتاجت أن يتم تذكيرها بالمبادئ الأساسية المرتبطة باستقلالية المدقق، ولذلك قامت بالبدء بثلاثة مبادئ أساسية والتي تم التوسع فيها بإضافة مبدأ رابع بعد إصدار قانون (Sarbanes - Oxley) وتمثل تلك المبادئ في الآتي:

➤ حتى يكون مدقق المؤسسة العامة مستقلا وهذا يعني أنه لا يقوم بتدقيق عمله وهذا يمكن حدوثه عندما يقوم بتأدية خدمات تدقيق داخلية عن طريق استعانة المؤسسة محل التدقيق بخدماته أو تصميمه نظم معلومات مالية، أو تقديمه خدمات التقييم أو التثمين أو أدائه خدمات إكتوارية أو خدمات إمساك السجلات إلى أحد عملاء التدقيق؛

➤ يجب ألا يتم توظيف مدقق المؤسسة العامة كأحد أعضاء أفراد الإدارة أو أحد العاملين لدى عميل التدقيق(على سبيل المثال إذا قام بتوفير خدمات الموارد البشرية كتعيين أو توظيف أو تصميم حزم من المكافآت للمديرين ورؤساء الأقسام لأحد عملاء التدقيق)؛

➤ حتى يكون مدقق المؤسسة العامة مستقلا يجب ألا يتصرف أو يعمل كمدافع عن عميل التدقيق (كما لو قام بتوفير خدمات قانونية أو أعمال خبيرة لأحد عملاء التدقيق في الدعاوى القضائية أو القانونية)؛

➤ يجب ألا يكون مدقق المؤسسة العامة مروج أسهم المؤسسة أو المصالح المالية الأخرى كما لو قام بالعمل كسمسار أو كمتعهد تداول أو مستشار استثماري أو مصرفي للاستثمار للشركة).

ثالثاً: مفهوم وأنواع استقلالية المدقق الخارجي: لا يوجد اتفاق حول مفهوم استقلال المدقق الخارجي، ولكن يمكن التمييز بين مفهومين للاستقلالية:

✓ الاستقلال الذهني: **mental independence** ويعني أن يتجرد المدقق من أية دوافع أو ضغوط أو مصالح خاصة عند إبداء رأيه الفني المحايدة حيث أن ذلك ينسجم مع النظرية الذاتية الشخصية، فهي 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 انه يجب على المدقق أن يكون أميناً ونزيهاً، يلتزم الصدق في شهادته ويكشف عن الحقيقة في تقريره¹.

✓ **الاستقلال في الشكل Independence in Appearance**: ويقصد به أن ينأى المدقق بنفسه عن كافة التصرفات والمواقف التي من شأنها إثارة أي شكوك بخصوص نزاهته وموضوعته، ومن ثم فإن هذا الجانب يعد مهماً وضرورياً لغرض تحقيق الثقة في التقارير التي يصدرها المدقق، الأمر الذي ينعكس على ثقة جميع مستخدمي البيانات والقوائم في محتوى هذه التقارير،

ولكي تتوفر الاستقلالية الظاهرية ينبغي توفر الشروط الآتية:

- ان لا تكون لديه أي مصلحة مباشرة وغير مباشرة في العقود والاعمال التي تتم لحساب المؤسسة؛
- ان لا يكون له أي مصلحة مالية مباشرة مع المدراء التنفيذيين في المؤسسة أو مع أحد اقربائهم ولا زوجاتهم، وان لا يكون قريباً لأي منهم حتى الدرجة الثانية؛
- ان لا تكون له أي مصلحة شخصية ذات شأن مع المدراء التنفيذيين؛
- ان لا يشارك في عضوية لجنة التدقيق لأكثر من شركة واحدة تمارس ذات النشاط.

رابعاً: **أبعاد استقلالية المدقق الخارجي**: قد تتأثر علاقة المدقق بالمؤسسة محل التدقيق بكثير من العوامل أهمها: الضغوط المادية، الالتزامات الاجتماعية، العلاقات الشخصية، وقد تؤثر مثل هذه العوامل كلها دفعة واحدة أو بصفة مستقلة على استقلال المدقق، ويجب أن يتحقق الاستقلال الكامل للمدقق خلال كل مراحل عملية التدقيق، ونتيجة لذلك يمكن تحديد ثلاثة أبعاد لاستقلال المدقق وهي:

✓ **الاستقلالية في إعداد برنامج التدقيق**: ويعني ذلك الحرية التي يتمتع بها المدقق عند إعداد برنامج التدقيق من ناحية تحديد خطوات العمل وحجم العمل المطلوب أدائه وذلك في حدود الإطار العام للمهام المطلوبة، ولا شك أن هذا البعد يتضمن عدم تدخل الإدارة في استبعاد أو تحديد أو تعديل أي جزء من برنامج التدقيق، وكذلك عدم تدخل الإدارة في تعديل الإجراءات التي حددها المدقق، أو التأثير على المدقق لفحص مجالات لم ترد بالبرنامج الموضوع.

✓ **الاستقلالية في مجال الفحص**: ويعني بعد المدقق عن أية ضغوط أو تدخل في عملية إختبار السجلات والأنشطة والسياسات والمفردات التي تخضع العملية الفحص ويتضمن عدة جوانب أهمها: حق المدقق الكامل في الاطلاع والفحص لجميع سجلات ودفاتر ومكاتب المؤسسة وفروعها، التعاون المثمر والفعال بين المدقق وبين العاملين بالمؤسسة خلال عمليات الفحص وأداء الامتيازات، عدم تدخل الإدارة في محاولة منها لتحديد المجالات والمفردات والمستندات التي تخضع للفحص، الابتعاد عن العلاقات الشخصية وخلق المصالح المتبادلة مما يؤثر على عمليات الفحص وإبداء الرأي.

✓ الاستقلالية في مجال إعداد التقرير: يعني ذلك عدم وجود تدخل أو ضغوط للتأثير على إظهار الحقائق التي تم اكتشافها أثناء عملية التدقيق، أو التأثير على طبيعة الرأي النهائي عن القوائم المالية الختامية محل التدقيق 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 المدقق محتويات التقرير سواء بصدد عرض الحقائق أو عند إبداء الرأي الفني عن البيانات المالية محل التدقيق.

وقد أبرزت لجنة إجراءات التدقيق التابعة للمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين ((AICPA أن معيار الاستقلال ومعيار التأهيل العلمي والعملي لمدقق الحسابات يعتبران من أهم معايير التدقيق المتعارف عليها، حيث أن أي خلل في هذين المعيارين سيؤثر على المعايير الأخرى للتدقيق.

خامسا: العوامل المؤثرة على استقلالية المدقق الخارجي: يرى عدد من الباحثين أن العوامل المؤثرة على استقلالية المدقق الخارجي تقسم الى عاملين:

أولا: البيئة الداخلية: تتضمن البيئة الداخلية عدداً من العوامل التي تؤثر على استقلالية المدقق وهي:

الرضا عن العميل	طبيعة المهمة	التوتر تجاه العميل	تكنولوجيا التدقيق
الدافعية للإنجاز	درجة عدم التأكد	الالتزام المهني التنظيمي	التجانس الثقافي التنظيمي
معدل الدوران	نظام الاتصال	نظام تقييم الأداء	موازنة الوقت

ثانيا: البيئة الخارجية: يمكن تحديد العوامل الخارجية المؤثرة على استقلال المدقق في الآتي:

فترة ممارسة أو ارتباط مكتب التدقيق لنشاطه مع عميل معين	المنافسة بين مكاتب التدقيق
إدارة المدقق لبعض أعمال العميل وتبعية لجنة اختيار المدقق لمجلس إدارة المنشأة	شغل مكتب التدقيق لعقار مملوك للعميل
إذا كانت الأتعاب تشكل الجزء الأكبر من دخل مكتب التدقيق	التفاضل بين منشأة المحاسبة والعميل
قبول المدقق الهدايا من عملائه أو حصوله على خصم على مشترياته	الأتعاب غير المدفوعة
التعاقد مع المدقق ودفع الأتعاب بواسطة الإدارة	المصالح المالية المباشرة وغير المباشرة
تمثيل مكتب التدقيق لأحد المكاتب العالمية الكبرى	قربة المدقق للشؤون المالية للمنشأة
تقديم مكتب التدقيق خدمات استشارية وإدارية للمنشأة التي يقوم بتدقيق حساباتها	استثمار المدقق في شركات منافسة للعميل

المحور الثاني. آليات حماية ودعم استقلالية المدقق الخارجي في الجزائر

في البيئة الجزائرية نجد ان المشرع أراد حماية استقلالية المدقق الخارجي بمجموعة من الآليات التي يراها ملائمة للبيئة الجزائرية والمتاحة والمعمول بها في الساحة العالمية، وقد نتطرق الى ثلاث آليات أساسية أو بارزة نحاول التعمق فيها وأثرها في حماية ودعم الاستقلالية وتحقيق الأهداف المرجوة وهي: الآلية القانونية والتشريعية والآلية المتعلقة بالتدقيق الداخلي وأخيرا الآلية المتعلقة بلجنة التدقيق بالمؤسسات.

أولا: التنظيم التشريعي والمهني الداعم لاستقلالية المدقق الخارجي

حالات الموانع والتنافي لاستقلالية المدقق الخارجي

✓ في القانون التجاري: من الجانب الأخلاقي وتشمل ضرورة تحلي المدقق الخارجي بالآتي: مبدأ الحياد، مبدأ الإخلاص، مبدأ الشرعية المطلوبة.

✓ حالات التنافي وفق القانون 10-01 والتي يمنع فيها ممارسة تدقيق الحسابات وهي:

حسب المادة 64: فإنه لتحقيق مهنة تدقيق الحسابات بكل استقلالية فكرية وأخلاقية، فإنه يعتبر متنافيا

مع المهن في مفهوم هذا القانون:

- كل نشاط تجاري لا سيما 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؛
- الجمع بين ممارسة مهنة خبير محاسب ومدقق الحسابات والمحاسب المعتمد لدى نفس المؤسسة أو الهيئة؛
- كل عهدة برلمانية أو كل عهدة انتخابية في الهيئة التنفيذية للمجالس المحلية المنتخبة؛
- يتعين على المهني المنتخب لعضوية البرلمان أو لعضوية المجالس المنتخبة، إبلاغ التنظيم الذي ينتمي إليه في أجل أقصاه شهر واحد من تاريخ مباشرة عهده.
- لا تتنافى مع ممارسة مهنة الخبير المحاسب أو محافظ الحسابات أو المحاسب المعتمد مهام التعليم والبحث في مجال المحاسبة بصفة تعاقدية أو تكملية طبقا للتشريع الساري المفعول وكذا الحالات المذكورة في المادتين 46 و52 من هذا القانون.

حسب المادة 65: من نفس القانون فإنه يمنع مدقق الحسابات من:

- قبول ولو بصفة مؤقتة مهام المراقبة القبلية على أعمال التسيير؛
- القيام بأعمال التسيير سواء بصفة مباشرة أو بالمساهمة أو الإنابة عن المسيرين؛
- قبول مهام التنظيم في محاسبة المؤسسة أو الهيئة المراقبة أو الإشراف عليها؛
- ممارسة مستشار جبائي أو مهمة خبير قضائي لدى المؤسسة أو الهيئة يراقب حساباتها؛
- شغل منصب مأجور في المؤسسة أو الهيئة التي راقبها بعد أقل من 3 سنوات من انتهاء عهده.

ثانيا: تعيين محافظ الحسابات والحفاظ على استقلاليته وفق التشريع الجزائري: لقد أوضح المشرع الجزائري شروط وكيفيات تعيين المدقق الخارجي (محافظ الحسابات) لدى الشركات والهيئات المنصوص عليها قانونا، حيث يتعين على الجمعية العامة أو الجهاز المكلف بالمدقولات تعيين مدقق أو أكثر من المدققين المسجلين في جدول المنظمة الوطنية وذلك بعد موافقتهم وهذا على أساس دفتر الشروط حسب المادة 26 من القانون (10-01)، وتدوم مدة الوكالة ثلاث سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة حسب المادة 27 من نفس القانون، ولا يجوز تعيين المدقق بعد وكالتين إلا بعد ثلاث سنوات، وإذا لم تعين الجمعية العامة المدققين أو في حالة مانع أو رفض واحد من المدققين يتم اللجوء إلى تعيينهم أو استبدالهم بموجب أمر رئيس المحكمة التابعة لمقر المؤسسة بناء على طلب كل من الإدارة أو مجلس المديرين حسب الحالة.

حيث نجد أن المشرع يهتم بضرورة استقلالية المدقق الخارجي وقد تجلّى ذلك من خلال إلزامه لمختلف المؤسسات الملزمة بتعيين مدقق خارجي أن يتم هذا التعيين بإعلان مناقصة في الجرائد الوطنية ويتم إستقبال العروض وفقاً لدفتر شروط يتحدد فيه كل ما يخص المدققين الراغبين في العمل مع المؤسسة، وذلك من أجل المحافظة على أهم ميزة يجب أن تكون في المدقق الخارجي ألا وهي "الاستقلالية".

✓ وبمقتضى المادة 3 من المرسوم التنفيذي رقم 11-32: يجب على مجلس الإدارة أو المكتب المسير أو الهيئة المؤهلة إعداد دفتر شروط بغية تعيين محافظ حسابات من طرف الجمعية العامة وذلك في أجل أقصاه شهر بعد إقفال آخر دورة لمحافظ الحسابات. ويمر التعيين بمراحل هي:

- يجب أن يتم اختيار محافظ الحسابات مرة كل ثلاث سنوات ويتم التجديد مرة واحدة فقط
- يجب أن يتم اختيار محافظ الحسابات من قبل لجنة من مديري المؤسسات اعتمادا على كفاءته.
- يجب الحصول على قائمة بجميع محافظي الحسابات الذين تقدموا للمنافسة وجمع معلومات متكاملة عنهم؛
- يتم اختيار ثمانية مدققين من تلك القائمة - يطلب منهم تقديم عرض مبدئي؛
- يتم فحص العروض بدقة كاملة ويتم التركيز على سمعة المكتب وخبرته السابقة وحجم الأتعاب وفريق التدقيق؛
- يتم مقابلة محافظي الحسابات الثمانية، وطلب أي معلومة إضافية، ويتم تصفيتهم إلى ثلاث فقط؛
- يسمح لمن تم اختياره بفحص نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة وتقديم عرضه الرسمي المفصل؛
- تتم المفاضلة بين محافظي الحسابات الثلاث بواسطة لجنة الاختيار.

ثالثا: الاستقلالية من ناحية إمكانية استقالة أو عزل مدقق الحسابات: نصت المادة 38 من القانون 10-01 بأنه: "يمكن لمحافظ الحسابات أن يستقيل دون التخلص من التزاماته القانونية، ويجب عليه أن يلتزم بإشعار مسبق مدته ثلاثة أشهر ويقدم تقريراً عن المراقبات والإثباتات الحاصلة".

ومن خلال نفس المادة يتضح بأن المدقق في حالة وجد نفسه تحت ضغط إدارة المؤسسة أو من قاموا بتعيينه من أجل القيام بتحريف بيانات أو السكوت عن بعض الخروقات الموجودة في القوائم المالية، فالقانون أعطى له القدرة على الانسحاب من منصبه، وهذا حتى لا يؤثر على استقلاليته في أداء مهمته.

إن المشرع الجزائري قام بتغيير طريقة عزل مدقق الحسابات عند إصداره المرسوم التشريعي رقم 93-08 الصادر في 25 ابريل 1993 وأوكل سلطة عزل مدقق الحسابات للجهة القضائية بناء على طلب هيئات معينة ولم يمنح هذه السلطة للجمعية العامة العادية التي قامت بتعيينه، بحيث أصبح التزامه التزامًا قانونيًا، ولم يعد وكيلا عن المساهمين وإنما أصبح هيئة مستقلة بذاتها ولا تخضع لسيطرة أي هيئة حتى يتسنى لهذا الأخير ممارسة مهامه بكل استقلالية وبدون ضغوط، وبالتالي أصبح يمارس مهامه في إطار هيئة رقابية شرعية وإن عزل مدقق الحسابات لا يتم إلا بتوافر شروط معينة وهي: حدوث خطأ أو وجود مانع، فهنا يكون لكل من مجلس الإدارة أو مجلس المديرين حسب الحالة أو مساهم أو أكثر يملكون على الأقل عشر 1/10 رأس مال المؤسسة في شركة المساهمة مهما كان نظامها الحق في المطالبة بعزل المدقق، وأخيرا للجمعية العامة الحق في طلب إنهاء مهام مدقق الحسابات قبل الانتهاء العادي لوظائفه عن طريق القضاء ووفق إجراءات خاصة.

رابعاً: الاستقلالية من ناحية الارتباطات المالية بين المدقق الخارجي والعميل: حسب المادة 66: من نفس القانون فإنه لا يمكن تعيين الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين الذين تحصلوا على أجور وأتعاب وامتيازات أخرى، لا سيما شكل القروض أو تسيقات أو ضمانات من المؤسسة أو الهيئة خلال ثلاث سنوات الأخيرة كمدققي حسابات لدى نفس المؤسسة أو الهيئة.

حسب المادة 67: تمنع مدقق الحسابات من القيام بمهمة في المؤسسات التي تكون لهم فيها مصالح حتى وإن كانت غير مباشرة.

حسب المادة 68: فهي تطلب من الشركات التي تستقدم مدققين للحسابات أو أكثر بأن لا يكونوا تابعين لنفس السلطة وألا تربطهم أية مصلحة وألا يكونوا منتمين إلى نفس المؤسسة مدقق الحسابات.

حسب المادة 69: فإنه يسمح لمدقق الحسابات الذي أراد أن يمارس نشاطا منافيا بصفة مؤقتة كما هو منصوص عليه في المواد السابقة فإنه يتعين عليه طلب إغفاله من الجدول لدى لجنة الاعتماد في أجل أقصاه شهر واحد من تاريخ بداية نشاطه.

تمنح لجنة الاعتماد الموافقة إذا كانت المهمة الجديدة للمهني لا تمس بطبيعتها بالمصالح الأخلاقية للمهنة، والاشتهار أو السعي للحصول على زبائن والمحافظة على استقلاليتهم.

حسب المادة 70: كما يمنعون من البحث عن الزبائن بتخفيض الأتعاب أو منح تعويضات أو امتيازات أخرى وكذا استعمال أي شكل من أشكال الإشهار لدى الجمهور.

خامساً: مدى توفر عنصر الاستقلالية عند تقديم الخدمات الاستشارية للإدارة: لقد اهتم المشرع الجزائري بشكل كبير بعنصر استقلالية المدقق مقتدياً بالتجربة الفرنسية في هذا الجانب، كما أولت الجهات الوصية العناية الفائقة بهدف حماية المدقق من كل ما يؤدي إلى الشك في حياده ونزاهته، حتى ولو تعلق الأمر بتقديم خدمات أخرى لا تتعلق بعملية التدقيق التقليدية.

ومن هنا يمكن اعتبار استقلالية المدقق في الجزائر أهم نقاط القوة في التجربة الجزائرية في مهنة التدقيق ويتعزز ذلك من خلال المادة (67) من القانون 10-01 التي تنص على منع المدقق الخارجي من تقديم أي خدمة أخرى لا تندرج ضمن مهمة المصادقة على الحسابات، كما شدد المشرع من خلال هذه المادة على منع مختلف المهنيين من القيام بأي مهمة لمؤسسات تكون لهم فيها مصالح مباشرة أو غير مباشرة، سواء كان تدخلهم بغرض المصادقة على الحسابات، أم لتقديم خدمات أخرى غير تدقيقية مثل: مسك المحاسبة، استشارات جبائية وإدارية، مهام تدقيق مالي لحسابات المؤسسة لأغراض الاندماج أو إعادة الهيكلة.

أما بخصوص الخدمات الاستشارية فنجد أن المشرع الجزائري قد اعترف بأهمية الخبير المحاسب بتقديم الخدمات الاستشارية في المجالات التي يملك فيها المعارف والخبرات اللازمة، إذا كانت لم تكن مهمته الأصلية في المؤسسة هي محافظة الحسابات، وذلك في عدة مواضع من القانون 10-01، حيث نصت المادة (19) من القانون المذكور آنفا على أن الخبير المحاسب مؤهل لتقديم استشارات للشركات والهيئات في الميدان المالي والاجتماعي والاقتصادي.

ولقد تم تحديد حالات المنع من ممارسة الخدمات الاستشارية في سياق التطرق إلى مهام كل من الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات، حيث تناولت المادة (65) من نفس القانون مجموعة من الممنوعات على محافظ الحسابات ومنها: "ممارسة وظيفة مستشار جبائي أو مهمة خبير قضائي لدى شركة أو هيئة يراقب حساباتها" سادسا: المنافسة بين مكاتب التدقيق: فقد أكد المشرع الجزائري من خلال القانون 10-01 من المادة 70 منه على منع المدقق الخارجي من السعي بصفة مباشرة أو غير مباشرة لدى العميل أو وظيفة تدخله ضمن اختصاصاته القانونية، كما يمنعون من البحث عن عملاء بتخفيض الأتعاب أو منح تعويضات أو امتيازات أخرى، كذلك استعمال أي شكل من أشكال الإشهار لدى الجمهور.

ويتم تعيين مدقق الحسابات عن طريق دفتر شروط، حيث يتضمن العرضين التقني والمالي، ولعل المنافسة تكون أكثر بالنسبة للعرض المالي وذلك بتخفيض الأتعاب، إلا أن المشرع الجزائري حاول الحد من استخدام الأتعاب في المنافسة وذلك من خلال فرض شرط ألا 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.

سابعا: أتعاب المدقق الخارجي (مكتب): بالنسبة للتشريع الجزائري كان تحديد أتعاب محافظ الحسابات دائما عن طريق القانون، فبعد سُلّم 07 نوفمبر 1994، ظهر سلم جديد في 14/01/2007 في الجريدة الرسمية، وبوضع معدل ساعي 500 دج / للساعة تفتح مجالات لقيمة أتعاب محافظ الحسابات، وفي 27/01/2011 ظهر المرسوم التنفيذي 11-32، صارت الأتعاب عبارة عن مناقصة، وظهرت فيه ثلاث مواد تنص صراحة بمبدأ الاستقلالية محافظة الحسابات.

ثامنا: الجان الرقابية للمجلس الوطني المحاسبة (CNC): متمثلة أساسا في لجنة مراقبة النوعية ولجنة الانضباط والتحكيم والتي تسهر على تدعيم أكثر لاستقلالية المدقق الخارجي وزيادة جودة تقريره وذلك لما أُعطي لهما من مهام تعزز هذا الدور ونذكر مهام كل لجنة على الشكل التالي:

✓ مهام لجنة مراقبة النوعية:

- إعداد طرق العمل في مجال نوعية الخدمات؛
- إبداء آراء واقتراح مشاريع النصوص التنظيمية في مجال النوعية؛
- ضمان نوعية التدقيق الموكلة لمهني المحاسبة؛
- إعداد معايير تتضمن كفاءات تنظيم المكاتب وتسييرها؛
- اعداد التدابير التي تسمح بضمان مراقبة نوعية خدمات المكاتب؛
- ضمان متابعة مدى احترام قواعد الاستقلالية والأخلاقيات؛
- إعداد قائمة المراقبين المختارين من بين المهنيين من أجل ضمان مهام مراقبة النوعية؛
- تنظيم ملتقيات حول النوعية التقنية للأشغال والأخلاقيات والتصرفات التي يجب على المهنيين التحلي بها في مجال الإستشارة والعلاقات مع الزبائن.

✓ مهام لجنة الانضباط والتحكيم:

- إعداد طرق العمل فيما يخص مجال الانضباط والتحكيم والمصالحة؛
- دراسة الملفات المتعلقة بالحالات التأديبية لكل مخالفة أو إخلال بالقواعد المهنية التقنية أو الأخلاقية المرتكبة من المهنيين خلال تأدية مهامهم؛
- ضمان دور أساسي في مجال الإستشارية والوقاية والمصالحة والتحكيم خلال المنازعات بين المهنيين والزبائن وبين المهنيين فيما بينهم وبين المهنيين والمتربصين؛

التدقيق الداخلي وأثرها على استقلالية المدقق الخارجي

أولا: لمحة تاريخية عن التدقيق الداخلي: يعتبر التدقيق الداخلي حديث نسبيا يرجع ظهوره إلى الأزمة الاقتصادية لسنة 1929 في الولايات المتحدة الأمريكية، والتي تأثرت بها العديد من المؤسسات الأمريكية وعانت الركود الاقتصادي، حيث كانت هذه المؤسسات تعتمد على خدمات التدقيق الخارجي، الأمر الذي صاحبه زيادة في الأعباء على عاتقها، لذلك سعت هذه المؤسسات إلى تقليص تكاليفها قدر الإمكان، حيث تم اقتراح مشاركة الأفراد من داخل المؤسسة في مهمة التدقيق وأوكلت لهم بعض مهام التدقيق الخارجي،

وقد اهتم بالتدقيق الداخلي كمهنة سنة 1941 حيث تم إنشاء معهد المدققين الداخليين IIA وهي الخطوة الأساسية في مجال تجسيد التدقيق الداخلي، وفي عام 1942 أصدر المعهد أول قائمة تتضمن مسؤوليات المدقق الداخلي، كان الغرض منها هو وضع مجموعة من الخطوط الإرشادية لتحديد الدور المناسب للتدقيق الداخلي بما في ذلك المسؤوليات الملقاة على عاتقه، وبدأ الاهتمام بالكتابة عن التدقيق الداخلي عالميا سنة 1944 عندما صدر أول عدد عن مجلة المدقق الداخلي.²

✓ أسباب تشريع قانون أوكسلي OXLEY: كان لانهييار شركة انرون Enron في أواخر عام 2001، وما تبعها من شركات أخرى مثل وورلد كوم World Com وغيرها، الأثر الكبير والواضح على الاقتصاد الأمريكي الذي يمتاز بكونه أكبر الأسواق المالية وأكثرها تطوراً وتنظيماً في العالم، حيث ان هذا الإنهييار أدى الى حدوث كارثة أصابت الأسواق المالية نظراً لأهمية هذه الشركات وخاصة شركة انرون التي تخصصت في صناعة الطاقة وللسرعة التي هوت وتزامنت بعد احداث 11 من ايلول في نيويورك واشنطن.

وقد شكلت حالة افلاس شركة انرون العملاقة أكبر حالة للإفلاس بين الشركات الكبرى، وأحدثت نتائج سلبية على البيئة المحاسبية، حيث أنها أثبتت فشل وإخفاق الجهات المراقبة للشركات من مدققي الحسابات ومصارف الإستثمار ووكالات التصنيف والمحللين..... الخ، تبعها غلق احدى أكبر شركات تدقيق الحسابات في العالم وهي (شركة آرثر اندرسن) ARTHUR ANDERSON، وفتح المجال لمناقشة أسباب تشريع قانون أوكسلي وتأثيره في خلق بيئة محاسبية موثوقة من قبل الشركات العامة.

✓ استقلالية مدقق الحسابات وفق قانون ساربنيز أوكسلي: بالإنجليزية (Sarbanes-Oxley SOX)

تعد استقلالية مدقق الحسابات من أهم متطلبات قانون ساربنيز أوكسلي لما لها من الأثر في صدق وعدالة القوائم المالية والمعلومات التي تتضمنها، اذ حددت الفقرات (201-207) من القانون بعض المعايير التي من شأنها أن تكون دعامة لاستقلالية مدقق الحسابات وأهم ما جاء في هذا القانون:

- منع الخدمات خارج نطاق ممارسة مدققي الحسابات، اذ لا يمكن أن تمارس هذه الخدمات
- (كمسك الدفاتر، تصميم النظم، تقييم الخدمات، التدقيق الداخلي، الخدمات الضريبية)؛
- يجب الحصول على موافقة لجنة تدقيق الحسابات قبل مزاوله الخدمات التدقيقية وغير التدقيقية؛
- تداول المدقق: يجب أن يتم على الأقل كل خمس سنوات (معدل دوران المدقق)؛
- يجب ان يقدم مدقق الحسابات تقريراً إلى لجنة تدقيق الحسابات بالمسائل المتعلقة بالسياسات والممارسات المحاسبية المستعملة في القوائم المالية ضمن المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً Gaap التي تم النظر فيها من قبل الإدارة؛
- لا يمكن لمدقق الحسابات ان يقوم بتنفيذ عمليات تدقيق الحسابات وهو مدير تنفيذي أو مدير مالي أو مراقب مالي أو المسؤول الأول في المحاسبة أو أي مواقف يعادل ما سبق وهذا يطلق عليه بتضارب المصالح؛
- التناوب الالزامي لمدققي الحسابات المسجلين.
- ومن الجدير بالذكر أن متطلبات استقلالية مدقق الحسابات التي جاء بها قانون ساربنيز أوكسلي تعد بمثابة العلاج ضد آفة الإحتيال، اذ سوف تخفض من مخاطر الضغوط التي يمكن أن تمارس من قبل إدارة المؤسسة على مدقق الحسابات مما سينعكس على تخفيض فرص الإحتيال.

ثانيا: مفهوم التدقيق الداخلي

✓ حسب معهد المدققين الداخليين الأمريكيين (The Institute of Internal Auditors) IIA

التدقيق الداخلي هو «نشاط مستقل، موضوعي، يقدم تأكيدات وإستشارات، تم تصميمه لإضافة قيمة للمؤسسة، وتحسين عملياتها، ومساعدتها على تحقيق أهدافها من خلال الإلتزام بمنهج نظامي منضبط لتقييم وتحسين فاعلية كل من: إدارة المخاطر (Risk Management)، والرقابة (Control)، وعمليات الحوكمة (Process Governance).

✓ حسب التشريع الجزائري: تنص المادة 1 من النظام رقم 11-08³ المتعلق بالنقد والقرض المعدل والمتمم على

ما يلي: «يهدف هذا النظام الى تحديد مضمون المراقبة الداخلية التي يجب على البنوك والمؤسسات المالية وضعها تطبيقا للمادتين 97 مكرر و97 مكرر2 من الامر 11-03». من خلال هذه المادة يتبين بأن نظام الرقابة الداخلية يهدف لتبيان مضمون الرقابة الداخلية، وقد عرفت الرقابة الداخلية في المادة 3 من الأمر التنظيمي رقم 11-08 المؤرخ في 28 نوفمبر 2011 المتعلق بالرقابة الداخلية بالبنوك والمؤسسات المالية الجزائرية بأنها " مجموع العمليات والمناهج والإجراءات التي تهدف على الخصوص إلى ضمان ما يأتي بشكل مستمر:

الشفافية ومتابعة العمليات المصرفية	المطابقة مع الأنظمة والقوانين
السير الجيد للعمليات الداخلية والاستعمال الفعال للموارد	التحكم في النشاطات
الاحذ بعين الاعتبار وبشكل ملائم جميع المخاطر بما فيها المخاطر العمليات	موثوقية المعلومات المالية
احترام الإجراءات الداخلية	الحفاظ على الأصول

ثالثا: أهمية التدقيق الداخلي بالنسبة للإدارة⁴

- ضمان السير الحسن للعمل، والتأكد من سلامة الأصول، وحفظها من الإهمال أو الضياع أو الاختلاس؛
- زيادة الكفاءة الإنتاجية في جميع المجالات؛
- كبر حجم المؤسسات، وتعدد عملياتها، وتعقيدها؛
- حاجة إدارة المؤسسة إلى بيانات دورية ودقيقة لرسم السياسات، والتخطيط وعمل القرارات؛
- حاجة إدارة المؤسسة إلى حماية وصيانة الأموال من السرقة والغش.

رابعا: اهداف التدقيق الداخلي⁵

- أصبح التدقيق الداخلي يهدف إلى خدمة المؤسسة ككل، ولم يعد مقتصرًا على خدمة الإدارة فقط، إذ يتم تدقيق كل أنشطة المؤسسة من طرف التدقيق الداخلي، وتتلخص الأهداف الأساسية للتدقيق الداخلي كما يلي:
- المتابعة والإشراف على نظام الرقابة الداخلية؛
 - اختبار المعلومات المالية والتشغيلية؛
 - فحص الأنشطة التشغيلية للوقوف على كفاءتها وفعاليتها؛

- تدقيق مدى الالتزام بالقوانين والأنظمة وسياسات وتوجهات الإدارة والمتطلبات الخارجية والداخلية الأخرى؛
- تحسين عمليات إدارة المخاطر من خلال تحديد وتقييم المخاطر الهامة؛
- تقييم عملية الحوكمة فيما يتعلق بتحقيقها لأهدافها من ناحية الأخلاق والقيم وإدارة الأداء.
- ويعمل التدقيق الداخلي كآلية لدعم إدارة المخاطر، من خلال تحديد وتقييم العمليات والإبلاغ والامتثال عن ذلك للإدارة، ومجلس الإدارة، وأيضاً تقديم الاستشارات والتوصيات المتعلقة بالإجراءات المناسبة للإدارة، من أجل إدارة المخاطر وتطوير المؤسسة في إطار تحقيق أهداف الحوكمة.

خامساً: العوامل الداعمة للتكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي⁶

- هناك العديد من العوامل التي تدعم وتعمق التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي والتي تتمثل في:
- التشاور والتواصل الفعال والمنتظم بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي، حيث أن وجود آلية فعّالة لدعم التشاور المنتظم الذي يساعد في اغتنام الفرص المتاحة من خلال التعاون الفعال؛
 - إن وجود المدقق الداخلي كموظف داخل المؤسسة على مدار السنة يعطيه الفرصة للقيام بإجراءات الفحص التحليلية والتفصيلية والشاملة، بينما المدقق الخارجي عادة ما يقوم بالتدقيق الاختياري وليس الشامل، والتي يمكن من خلاله الاعتماد على نتائج الفحص التي يقوم بها المدقق الداخلي على مدار العام؛
 - اهتمام المدقق الداخلي بعملية الرقابة الداخلية من حيث تحسينها ودعمها وتقييم أدائها، يساعد المدقق الخارجي على تحديد نطاق فحصه وتدقيقه ودرجة الاستقلالية، فنظراً لعدم تمتع المدقق الداخلي بالاستقلال الكامل فهذا يجعل من الضرورة وجود مدقق خارجي، وذلك لما يتمتع به من استقلالية كاملة في أداء مهمته.

سادساً: المعيار الجزائري للتدقيق NAA 610 (استخدام المدقق الخارجي أعمال المدققين الداخليين، 2017)⁷

- أصدر المشرع الجزائري ممثلاً في المجلس الوطني CNC المعيار الجزائري للتدقيق NAA 610 ضمن الإصدار الثالث لمعايير التدقيق الجزائرية، حيث يظهر هذا المعيار شروط انتفاع المدقق الخارجي من أعمال التدقيق الداخلي في حالة ما إذا اتضح له أنه ذو دلالة للقيام بمهمته وذلك من خلال تقييم:
- موضوعية وظيفة التدقيق الداخلي من خلال موقعه في التنظيم؛
 - القيود المفروضة عليه وتبعيته للإدارة أو المجموعة الحاكمة في المؤسسة؛
 - احتمالية وجود التواصل الفعلي بين المدققين الداخليين والمدقق الخارجي (التواصل بكل حرية مع المدقق الخارجي في إطار اللقاءات دورية)؛
 - الكفاءة التقنية للمدققين الداخليين (تكوين وخبرة... الخ).

دور لجنة التدقيق في استقلالية المدقق الخارجي:

أولاً: تعريف لجنة التدقيق: لقد اهتمت الهيئات الرسمية والباحثين بمفهوم لجنة التدقيق وقدمت مجموعة من التعاريف تشترك في مضمونها حول المهام التي أسندت لهذه اللجنة، ونذكر على سبيل المثال:

✓ **تعريف وفق قانون Sarbanes-Oxley:** " هي لجان منبثقة عن مجلس إدارة المؤسسة وعضويتها قاصرة فقط على الأعضاء غير التنفيذيين والذين لديهم خبرة في مجال المحاسبة والتدقيق، وتكون مسؤولتهم عن الإشراف على عملية إعداد التقارير المالية ومتابعة وظيفتي التدقيق الداخلي والخارجي وتدقيق الالتزام بتطبيق قواعد حوكمة الشركات"⁸

✓ **تعريف Chris Mallin:** لجنة التدقيق هي لجنة مكونة من مديرين غير تنفيذيين مسؤولة عن تقييم أداء مجلس الإدارة والتأكد من أن القرارات التنفيذية لم يتم اتخاذها بشكل فردي وإجراء تقييم دوري لنظام الرقابة الداخلية، والمساهمة في تحديد المهام والمسؤوليات لكل من التدقيق الداخلي والخارجي"⁹.

✓ **تعريف حماد طارق عبد العلي:** " لجنة دائمة منبثقة من مجلس الإدارة وتتكون من عدد لا يقل عن ثلاثة من الأعضاء غير التنفيذيين ذوي الكفاءة والخبرة، وتجتمع معظم لجان التدقيق كل ربع سنة، ويجب أن يكون لها خط اتصال مباشر مع المساهمين عن طريق تقرير منفصل عن التقرير السنوي، وتسعى اللجنة لتقديم رؤية واضحة عن مدى تحقيق مبادئ حوكمة المؤسسات والقيام بمهمة الرقابة والتدقيق والمساءلة"¹⁰.

✓ **تعريف الهيئة الكندية للمحاسبين القانونيين CICA عام 1992:** لجان التدقيق هي " لجنة مكونة من مدراء المؤسسة الذين تتركز مسؤولياتهم في تدقيق القوائم المالية السنوية قبل تسليمها إلى مجلس الإدارة، وتعد لجنة التدقيق (Audit Committee) كحلقة وصل بين المدققين ومجلس الإدارة، وتتلخص نشاطاتها في ترشيح المدقق الخارجي ونطاق ونتائج التدقيق وكذلك تقييم نظام الرقابة الداخلية للشركة وجميع المعلومات المالية المعدة للنشر، وعرفتها بأنها عبارة عن لجنة تتكون من عدد معين من أعضاء مجلس الإدارة، تتمحور مسؤوليتهم في مساعدة المدققين على البقاء مستقلين عن الإدارة"¹¹.

لقد اعتبر الهدف الأساسي من تكوين لجان التدقيق هو إقامة قناة اتصال بين مدقق الحسابات والمؤسسة وفي نفس الوقت العمل كحاجز بين المدقق والإدارة لتدعيم استقلاله والتخفيف من حدة الضغوط التي قد تمارسها الإدارة عليه لتحقيق رغباتها في ظل تعارض المصالح بين إدارة المؤسسة وملاكها.

ثانياً: أهمية لجنة التدقيق بالنسبة للمدقق الخارجي¹²: إن للجنة التدقيق دور هام في زيادة فاعلية واستقلالية المدقق الخارجي، وذلك عن طريق دورها في اختياره وتحديد أعباءه والعمل على حل المشاكل بينه وبين إدارة المؤسسة فيما يتعلق بالنواحي المحاسبية والمالية، وبالطبع هذا سوف يؤدي الى زيادة جودة التدقيق الخارجي بالشكل الذي يؤدي الى زيادة ثقة الأطراف الخارجية في تقرير المدقق الخارجي وفي مهنة التدقيق بصفة عامة.

ثالثا: مسؤولية لجنة التدقيق تجاه المدقق الخارجي: ويلاحظ أن كل وظائف لجان التدقيق السابقة تم التعرض لها في إطار علاقتها مع المدقق الخارجي، قد تؤثر بدرجة كبيرة على استقلال المدقق الحسابات، حيث حدد مختلف الباحثين في هذا المجال وظائف التدقيق التي تؤثر مباشرة على استقلال مدقق الحسابات وهي:

- تحديد دور لجان التدقيق في تعيين وتحديد أتعاب مدقق الحسابات؛
 - دور لجان التدقيق في حل المشاكل التي قد تنشأ بين مدقق الحسابات وإدارة المؤسسة؛
 - دور لجان التدقيق في زيادة تفاعل مدقق الحسابات بقسم التدقيق الداخلية بالمؤسسة؛
 - أهمية قيام لجنة التدقيق بتدقيق القوائم المالية المرحلية والسنوية وذلك قبل توقيعها من قبل مجلس الإدارة.
- ومن خلال المسؤوليات السابقة للجنة التدقيق يتضح لنا أن للجنة التدقيق دور هام في زيادة فاعلية واستقلالية مدقق الحسابات.¹³

رابعا: لجنة التدقيق وبيئة الأعمال الجزائرية¹⁴: لقد أثبتت مختلف الدراسات في مجال الحوكمة والتدقيق أن معظم المؤسسات الاقتصادية الجزائرية لا تهتم بتكوين أو إنشاء لجان التدقيق، حيث أن الغالبية القصوى من المؤسسات الجزائرية في الوقت الراهن لا توجد بها لجان تدقيق ماعدا المؤسسات المصرفية الجزائرية والتي استندت في تكوينها إلى التعلية 02-03 الصادرة في 2002.

ويرى الدكتور عمر عبد الصمد: من خلال الواقع العملي واطلاعه على تقارير مجالس الإدارة للشركات المسجلة في بورصة الجزائر أن وجود لجان التدقيق في هذه المؤسسات يتمثل نشاطها الأساسي في مراقبة القوائم المالية والإشراف على عملية التدقيق الداخلي والخارجي والتنسيق بينهما، كما يرى أن تنظيم لجان التدقيق في الجزائر غير موجود بالشكل المطلوب ولا يزال في بدايته الأولى، ويرى الدكتور أن هناك عدة عوامل تبرر عدم إهتمام المؤسسات الاقتصادية بإنشاء لجان التدقيق من بينها:

- إن مجالس الإدارة في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية لا تؤدي دورها الإشرافي والرقابي بفعالية في إطار حوكمة المؤسسات، حيث أن معظم المؤسسات الاقتصادية لا يوجد بها فصل ما بين رئيس مجلس الإدارة والمدير العام الإدارة التنفيذية، وهذا الأمر يجد من استقلالية أعضاء لجنة التدقيق باعتبارها لجنة منبثقة عن مجلس الإدارة؛
- مختلف الإصلاحات التي تمت في المنظومة الاقتصادية الجزائرية هي إصلاحات إلزامية وليست إختيارية، حيث أن المؤسسات الاقتصادية حرصت على تنفيذ الإصلاحات التي ينص القانون على ضرورة تنفيذها فقط؛
- إن من المهام الرئيسية للجنة التدقيق في إطار حوكمة المؤسسات هو التنسيق ومتابعة وتقييم عمل المدقق الداخلي والإشراف على علاقة المؤسسة بالمدقق الخارجي، وبالتالي فإن عدم تأدية هذين الآيتين لدورها الرقابي (التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي) في إطار الحوكمة يبرر ضعف إهتمام المؤسسات الاقتصادية الجزائرية بلجان التدقيق، والسبب في ذلك أن التدقيق الداخلي حديث نسبيا في المؤسسات الاقتصادية ولا يحظى بالاستقلالية اللازمة لتأدية المهام المنوطة به، أما التدقيق الخارجي فهو تدقيق قانوني إلزامي حيث يغلب على مبرر وجوده الطابع القانوني أكثر من الطابع الرقابي؛

➤ ضعف السوق المالي الجزائري (بورصة الجزائر) كآلية رقابية خارجية مما يبرر عدم الإهتمام بلجان التدقيق وعدم إجبار المؤسسات الاقتصادية المدرجة بها على ذلك رغم تضمين ذلك ضمن ميثاق الحكم الراشد الصادر سنة 2009 مقارنة بباقي الأسواق المالية العالمية التي تلزم المؤسسات المدرجة على إنشاء وتفعيل لجان التدقيق.

القانون التجاري ولجنة التدقيق: لم يتضمن القانون التجاري الجزائري بشكل صريح تشكيل لجان التدقيق ولكن يمكن أن نستنبطها بشكل ضمني في المادة 622 منه والتي أكدت أنه يخوّل لمجلس الإدارة كل السلطات للتصرف باسم المؤسسة، ويمارس هذه السلطات في نطاق موضوع المؤسسة ومع مراعاة السلطات المسندة صراحة في القانون لجمعيات المساهمين، ففي ظل السلطات التي أقرتها هذه المادة والممنوحة لمجلس الإدارة فإن المجلس له حق تشكيل لجان تساعد في أداء مهامه والوفاء بالتزاماته، وصولاً لحوكمة جيدة للمؤسسة، وتأخذ هذه اللجان أشكال متعددة كلجنة التدقيق مثلاً، وعليه فهذه المادة قد تشكل المرجعية القانونية التي تعتمد عليها المؤسسات المساهمة في الجزائر لتشكيل لجان التدقيق، وفيما يخص أتعاب لجان التدقيق أن يحصل أعضاؤها على أجور مقابل أتعابهم وهو ما يتطلب التقيد بما نصت عليه المادة 633 من نفس القانون، أنه يجوز لمجلس الإدارة منح أجور إستثنائية عن المهام أو الوكالات المعهود بها للقائمين بالإدارة، وفي هذه الحالة يجب أن تخضع الأجور المقيدة على تكاليف الاستغلال لأحكام المواد من 628 إلى 630، أما عملية تشكيل لجان التدقيق وطريقة تحديد أعضائها من طرف مجلس الإدارة يتطلب التقيد بأحكام المادة 629 من نفس القانون والتي تؤكد أن هذه اللجان لا تشكل إلا بموافقة وتصريح من الجمعية العادية للمساهمين وبموجب عقد، وبذلك يجب أن تكون اللجنة تحت مسؤولية الجمعية العامة ويجب عليها تقديم تقارير دورية عن المسؤوليات والمهام التي قامت بها بموجب هذا العقد.¹⁵

المرسوم الرئاسي 11-85 والزامية تشكيل لجان التدقيق في المؤسسات الجزائرية: بعد الفضاخ المالية المتتالية التي عرفتها بيئة الأعمال الجزائرية، إتبع الجزائر نهج التكوين الإلزامي للجنة التدقيق من خلال المرسوم الرئاسي 11-85 المتضمن تنظيم شركة مناجم الجزائر وتسييرها الذي تنص المادة 18 منه على أنه تساعد الرئيس المدير العام لجنة التدقيق مكلفة بمراقبة التسيير وتقوم على الخصوص بإعداد تقرير إلى مجلس الإدارة كل ثلاثة أشهر، وبهذا لقد اكتفى المشرع الجزائري بمحصر مهام هذه اللجنة في مراقبة التسيير فضلاً عن تقديم تقرير لمجلس الإدارة دون الخوض في معايير تشكيلها ومسئولياتها وحتى في التوسع في المهام.

الخلاصة: من خلال دراستنا للجانب النظري لاستقلالية المدقق الخارجي ومختلف العوامل المؤثرة عليها والآليات التي يمكن أن تحد منها، مروراً بذكر أهم الدراسات السابقة التي خاضت في دراسة هذا الموضوع وبعد استعملنا للإستبانة ودراستها وتحليلها، توصلنا إلى مجموعة من النتائج أهمها:

- موضوع استقلالية المدقق الخارجي موضوع شائك وواسع ولحد الساعة لازال الباحثون يحاولون الإلمام به من كل جوانبه وإعطاء الحلول المناسبة للحد منه ؛
- أن التشريعات والقوانين الموجودة بالبيئة الجزائرية خاصة قانون 10-01 ومختلف المراسيم المتعاقبة والمتتالية وجوب تفعيل أكثر للجان المجلس الوطني للمحاسبة CNC.
- معالجة موضوع استقلالية المدقق الخارجي المنقوصة من منطلق جهة التعيين.
- الاهتمام بجانب اتعاب المدقق والتعديل على سلم الاتعاب المنصوص عليه في المراسيم والتشريعات الجزائرية.
- وجوب إيجاد آليات مساعدة على دعم وحماية استقلالية مدقق الحسابات وإبعاده عن مجلس الإدارة قدر المستطاع بذلك بإيجاد جهة رقابية داخلية في الهيكل التنظيمي للشركة مراقبة (تدقيق داخلي) وكذا لجنة مستقلة يمكن التعامل معها في كل الامور المتعلقة بعملية التدقيق ومناقشتها من بداية تقديم المهام من اعداد برنامج التدقيق(الخطة) الى غاية تقديم الرأي في شكل تقرير نهائي.

آفاق الدراسة:

كآفاق لهذه الدراسة، نقترح الموضوعات التالية:

1. دراسة مقارنة لاستقلالية المدقق الخارجي بين عينة من الدول العربية (الدول التي لها نفس البيئة الاقتصادية أو الدول المجاورة) والعوامل المشتركة المؤثرة فيها.
2. ما أثر وجود بورصة اوراق ماليه نشطة على استقلالية المدقق الخارجي وجوده تقريره؟.

الهوامش والاحالات:

- ¹ محامي زليخة، العوامل المؤثرة على استقلالية التدقيق الخارجي، مجله نماء للاقتصاد والتجارة، المجلد 3، العدد 1، المدية، الجزائر، جوان 2019، ص 93-94.
- ² عمر علي عبد الصمد، إطار حوكمة المؤسسات في الجزائر دراسة مقارنة مع مصر، مجلة الباحث، المجلد 12، العدد 12، جامعة المدية، الجزائر، 2013، ص 96.
- ³ نظام رقم 11-08، يتعلق بالرقابة الداخلية للبنوك والمؤسسات المالية، قانون النقد والقرض.
- ⁴ نجادي ايمان، التكامل بين التدقيق الداخلي والخارجي على ضوء المعيار الجزائري للتدقيق رقم 610، مذكره تخرج ماستر، قسنطينة، الجزائر، 2019، ص 18.
- ⁵ بوغازي اسماعيل، توافق معي التدقيق الداخلي الدولي مع الممارسات المهنية في شركات المساهمة الجزائرية دراسة ميدانية لآراء بعض المدققين الداخليين، مجله الدراسات المالية المحاسبية والإدارية، المجلد 7، العدد 1، عين تيموشنت، الجزائر، جوان 2020، ص 358.
- ⁶ عبد الفتاح محمد الصحن، أصول المراجعة الداخلية والخارجية، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، مصر، 2004، ص 212.
- ⁷ المجلس الوطني للمحاسبة: **610 NAA** (استخدام أعمال المدققين الداخليين)، المقرر رقم 23، المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق، المؤرخ في 15 مارس 2017.
- ⁸ ليلي بن أزواو ونجوى عبد الصمد، قراءة في ضوابط تشكيل لجان المراجعة في الجزائر، مجله ادارة الاعمال والدراسات الاقتصادية المجلد 8، العدد 1، باتنة، الجزائر، 2022، ص 76.
- ⁹ رشا حمادة، دور لجان التدقيق في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية (دراسة ميدانية)، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 26، العدد 2، 2010، ص 101.
- ¹⁰ عناني عبد الله، دور اللجنة التدقيق في دعم وتعزيز حوكمة المؤسسات، مجله الباحث الاقتصادي، العدد 7، الجزائر، 2017، ص 243.
- ¹¹ علوي خالد، دراسة دور لجان التدقيق في تحسين الاداء المحاسبي المالي بالمؤسسة الاقتصادية، اطروحة الدكتوراه، دالي ابراهيم، الجزائر، 2021، ص 90.
- ¹² كربوعة أسماء، لجان التدقيق كأحد متطلبات تفعيل حوكمة المؤسسات، مجلة الحقوق والعلوم الانسانية، العدد الاقتصادي، جامعة الجزائر 3، الجزائر، عدد خاص 2018، ص 246.
- ¹³ يونس زين، أهمية تكوين لجان التدقيق في المؤسسات الجزائرية لتعزيز إستقلال التدقيق الحسابات، رؤى اقتصادية، العدد 6، جامعة الوادي، الجزائر، جوان 2014، ص 45.

¹⁴ عناني عبد الله، دور لجنة التدقيق في دعم وتعزيز حوكمة المؤسسات، مجلة الباحث الاقتصادي، العدد 7،

جامعة المدية، الجزائر، 2017، ص 251.

¹⁵ حسياني عبد الحميد وصلاح حواس، أهمية تعزيز عمل لجان المراجعة لمواجهة الفساد المالي الجزائري في

المؤسسات الاقتصادية، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، المجلد 1، العدد 6، جامعة الوادي، الجزائر، 2013،

ص 233/234.