

الخدمات الاستشارية واستقلال محافظ الحسابات في المؤسسة الاقتصادية -حالة الجزائر-  
*advisory services and independence of governor of accounts in economic company-  
the Algerian reality-*

أ. د.بشوندة رفيق

جامعة جيلالي ليايس، سيدي بلعباس - الجزائر  
Bachoundar@yahoo.fr

تاريخ النشر: 2021/03/03

ط. د. عبايبة أسماء<sup>1</sup>

جامعة عبد الحميد بن باديس، مستغانم - الجزائر  
abaibia1991@gmail.com

تاريخ القبول: 2021/01/15

تاريخ الاستلام: 2020/07/25

**ملخص:**

تهدف هذه الدراسة إلى معرفة واقع استقلال محافظ الحسابات في الجزائر وتقدم الخدمات الاستشارية نظرا لأهمية موضوع الاستقلال في التدقيق بالنسبة لمستخدمي القوائم المالية، ومن خلال هذه الدراسة أهم ما استنتجناه أن المشرع الجزائري قد تعرض في نصوصه لأحقية تقديم الخدمات الاستشارية في الميدان المالي والاجتماعي والاقتصادي، كما أنه اهتم بموضوع استقلال محافظ الحسابات وحرص على المحافظة عليه، كما أنه منع محافظ الحسابات من تقديم خدمات أخرى لنفس المؤسسة لا تدرج ضمن مهامه.  
**الكلمات المفتاحية:** الخدمات الاستشارية، محافظ الحسابات، استقلال محافظ الحسابات.

**Abstract :**

*this study aims to know the reality of the independence of the governor of accounts in Algeria and providing advisory services due to the Importance of the subject of independence in auditing for the users of financial lists, as we conclude from this study, the Algerian legislator has tackled in his texts the right of providing advisory services in the financial, social and economic fields.*

*He was also concerned with the topic of the independence of the governor of accounts and preserving his independence preventing him from performing other services wich is not included in his job to the same company.*

**Keywords :**

*advisory services, governor of accounts, the independence of governor of accounts.*

**مقدمة**

يعد استقلال المدقق الخارجي أحد أهم المواضيع التي اهتمت بها العديد من الهيئات والمنظمات المهنية المهتمة بتنظيم وتطوير مهنة المحاسبة والمراجعة، ولما أضحت إدارات المنشآت في حاجة ماسة إلى استشارات مالية، اقتصادية واجتماعية وغيرها والتي تساعدها في ترشيد قراراتها أصبح لمدقق الحسابات دورا جوهريا في تقديم مثل هذه الخدمات الاستشارية كونه ذو مؤهلات علمية وخبرة مهنية، هذا ما أدى إلى إلقاء ظلالا من الشك حول مدى استقلاليته وموضوعيته ونزاهته عند إبداء رأيه الفني المحايد حول مدى عدالة القوائم المالية في المؤسسات الاقتصادية، ويعلل هذا الشك بأن طبيعة الخدمات الاستشارية التي يؤديها المدقق قد تجعله يدافع عن عميله أو يؤيده، لذا فحفاظ المدقق على استقلاله مع تقديمه للخدمات الاستشارية أضحي تحديا كبيرا يواجهه عمل المدقق الخارجي اليوم، من هنا وفي سبيل معرفة واقع هذا الأمر في الجزائر أعددتنا هذه الدراسة.

**1- أهمية الدراسة**

تتبع أهمية الدراسة من أهمية الخدمات الاستشارية التي أضحت تشكل حل لا بد منه في المؤسسات الاقتصادية لترشيد قراراتها الاقتصادية، وكذا تتبع من أهمية استقلال محافظ الحسابات في المؤسسة الاقتصادية والذي يضمن شفافيته ونزاهته هذا ما ينعكس إيجاباً على قرارات مستخدميه القوائم المالية للمؤسسة الاقتصادية.

**2- أهداف الدراسة: يهدف هذا البحث إلى:**

- معرفة مدى إشارة المشرع الجزائري إلى تقديم الخدمات الاستشارية وتنظيمه لهذا العمل في المؤسسات الاقتصادية.
- معرفة مدى اهتمام المشرع الجزائري باستقلال محافظ الحسابات أثناء تأديته لمهامه في المؤسسات الاقتصادية.
- الإطلاع على واقع استقلال محافظ الحسابات في الجزائر في ظل حاجة المؤسسات الاقتصادية إلى الخدمات الاستشارية.

**3- إشكالية الدراسة: انطلاقاً مما سبق نطرح الإشكالية التالية:**

ما أثر تقديم الخدمات الاستشارية على استقلال محافظ الحسابات على مستوى المؤسسة الاقتصادية في الجزائر؟

وتندرج ضمن هذه الإشكالية الأسئلة الفرعية التالية:

- هل عمل المشرع الجزائري على تنظيم عملية تقديم الخدمات الاستشارية للمؤسسات الاقتصادية؟
- هل اهتم المشرع الجزائري باستقلال محافظ الحسابات في المؤسسة الاقتصادية؟
- هل يرتبط استقلال محافظ الحسابات في المؤسسة الاقتصادية بتقديمه للخدمات الاستشارية في الجزائر؟

**4- فرضيات الدراسة**

- تعرضت النصوص التشريعية المنظمة لمهنة التدقيق والمحاسبة في الجزائر إلى الخدمات الاستشارية بشكل صريح وواضح، وذلك في عدة مواضع من القانون 10-01.
- المشرع الجزائري اعتنى بشكل كبير بعنصر استقلالية المدقق وذلك من خلال ما جاء في بعض المواد من القانون 10-01 .
- لم تتفق الكتابات والدراسات المختلفة حول موضوع تقديم الخدمات الاستشارية واستقلال المدقق الخارجي فمنهم من رأى أنها تؤثر سلباً عليه و منهم من رأى أنها تؤثر إيجاباً عليه، أما في الجزائر فقد تطرق المشرع الجزائري إلى هذا الموضوع في عدة مواد له من القانون 10-01 وفصل في ذلك بموجب القانون .

**5- محاور الدراسة**

المحور الأول: الاستقلال في التدقيق.

المحور الثاني: الخدمات الاستشارية.

المحور الثالث: واقع استقلال محافظ الحسابات في المؤسسة الاقتصادية في ظل تقديمه للخدمات الاستشارية في الجزائر.

**6- دراسات سابقة**

- دراسة شقورة إيدام محمد علي(2013): تناول البحث "الخدمات الاستشارية وأثرها على درجة استقلال المراجع الخارجي وحياده"، تمثلت مشكلة البحث في أن المراجع الخارجي في بعض الأحيان يقدم خدمات استشارية للشركات إضافة إلى قيامه بمراجعة تلك البيانات المالية التي قدم الاستشارات في سبيل إعدادها، فهل يؤثر ذلك على درجة استقلالية المراجع وحياده؟ و هدف البحث

هو بيان أثر ما يقدمه المراجع الخارجي للشركة من خدمات استشارية على درجة استقلاليته وحياده والتعرف على من مصلحة الشركة أن يقوم بمراجعة حساباتها مراجع يقدم لها استشارات أو مراجع ليس له علاقة بالشركة، وقد توصلت الدراسة إلى أن الأتعاب التي يتقاضاها المراجع الخارجي من الخدمات الضريبية تؤثر على استقلاليته وحياده، وإعداد المراجع البيانات المالية للمنشأة محل المراجعة أثر في استقلاليته وحياده، وتقديم المشورة والنصح بخصوص تطبيق معايير المراجعة أدى إلى زيادة استقلالية المراجع وحياده، وأوصت الدراسة باختصار مدة المراجعة حتى لا تؤثر في درجة استقلالية المراجع الخارجي.

- **دراسة آدم صالح حامد محمد علي(2015):** تناول البحث "تقويم انعكاسات الخدمات الاستشارية على استقلالية المراجع الخارجي بيئة الأعمال السودانية"، تمثلت مشكلة الدراسة في توضيح مدى تأثير انعكاسات الخدمات الاستشارية المقدمة للتعامل من قبل المراجع الخارجي على حياده واستقلاله، وبيان العلاقة بين وجود ضوابط رقابية على أتعاب الخدمات الاستشارية بالسودان، وتوصلت الدراسة إلى أن أداء المراجع الخارجي للخدمات الاستشارية للتعامل يؤثر على حياده واستقلاله وأن وجود ضوابط رقابية على أتعاب الخدمات الاستشارية يؤثر على حياد واستقلال المراجع الخارجي، وأوصت الدراسة بضرورة صياغة معايير للخدمات الأخرى التي يقدمها المراجع الخارجي للعملاء في السودان حتى يتم ضمان الحفاظ على استقلالية وحياد المراجع الخارجي في أداء عملية المراجعة، وضرورة قيام مجلس تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة بالسودان بوضع ضوابط رقابية لتنظيم عملية الممارسة الفعلية للمراجع الخارجي.
- **دراسة نور الدين مزياني(2014):** تناول البحث "العوامل المساهمة في توجه مكاتب التدقيق الخارجي الجزائرية إلى تقديم الخدمات الاستشارية: دراسة ميدانية"، تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على طبيعة وأهمية الخدمات الاستشارية المقدمة من طرف مكاتب التدقيق الخارجي الجزائرية، ومدى مساهمة مجموعة من العوامل في توجه تلك المكاتب إلى تقديم الخدمات الاستشارية، وقد توصلت الدراسة إلى إثبات مساهمة مجموعة من العوامل المتعلقة بالبيئة الاقتصادية المحلي والدولي، وأخرى تخص المحيط المهني في توجه تلك المكاتب إلى تقديم مزيج من الخدمات الاستشارية تشتمل أساساً على الخدمات الضريبية، المالية والقانونية، غير أن النتائج تشير إلى أن مساهمتها في الدخل الإجمالي لتلك المكاتب تعد ضعيفة بالمقارنة مع حجم الخدمات المؤداة.
- **دراسة عبد الرزاق المبروك أبو فائد، عادل رجب تنتوش(2014):** تناول البحث "الخدمات الاستشارية واستقلالية المراجع الخارجي- أسس نظرية وحقائق عملية في البيئة الليبية"، تهدف هذه الدراسة إلى تحديد أثر تقديم بعض هذه الخدمات على المراجع الخارجي واختبارها في البيئة الليبية، وذلك من خلال مجموعة من الفرضيات تم اعتمادها من خلال بناء أساس نظري قوي تم الحصول عليه بمسح مكثي للأدبيات المحاسبية ذات العلاقة بهذا الموضوع، وقد تم جمع بيانات الجانب العملي لهذه الدراسة بواسطة استبانة تم تصميمها لتحقيق أهدافها، وقد توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج والتوصيات خلاصتها أن هناك بعض الخدمات الاستشارية لها تأثير سلبي على استقلالية المراجع الخارجي، بينما هناك خدمات أخرى لا تؤثر على استقلاليته في البيئة الليبية.
- **أحمد الطويل، عماد محمد الباز (2011):** تناول البحث "دور المراجع الخارجي في تقديم الخدمات الاستشارية وأثر ذلك على استقلاله"، هدفت هذه الدراسة إلى بيان مدى استقلال المراجع الخارجي عند أداء الخدمات الاستشارية لعملاء المراجعة، من خلال استعراض آراء العديد من الباحثين في هذا المجال وكذلك التوصيات الصادرة عن بعض الهيئات المهنية والحكومية المعروفة دولياً، مع الإشارة إلى النصوص التي وردت في قوانين الشركات في بعض الدول العربية والتي عاجلت هذا الموضوع، ولتحقيق أهداف الدراسة فقد تم تنظيمها إلى ثلاثة مباحث أساسية يناقش المبحث الأول الإطار العام للخدمات الاستشارية، ويناقش المبحث الثاني الإطار المفاهيمي لاستقلال المراجع الخارجي، بينما خصص المبحث الثالث لمناقشة أثر تقديم الخدمات الاستشارية على استقلال المراجع

الخارجي، وخلصت الدراسة إلى مجموعة من النتائج والتوصيات التي يمكن أن تسهم في تدعيم استقلال المراجع الخارجي عند تقديمه للخدمات الاستشارية لعملاء المراجعة.

## هيكل الدراسة :

### المحور الأول: الاستقلال في التدقيق

#### أولاً: مفهوم التدقيق الخارجي

تعرف الرابطة الأمريكية للمحاسبة التدقيق بأنه عملية جمع وإجراء تقييم موضوعي وشامل للأدلة المتعلقة بإثباتات مرتبطة بالأحداث والوقائع الاقتصادية، من أجل ضمان الاتساق بين هذه التأكيدات والمعايير المقبولة، وتقدم نتائج هذه التحقيقات إلى المستخدمين<sup>1</sup>. كما عرفت جمعية المحاسبة الأمريكية التدقيق بأنه عبارة عن عملية منظمة ومنهجية لجمع و تقييم الأدلة والقرائن بشكل موضوعي، والتي تتعلق بنتائج الأنشطة والأحداث الاقتصادية لتحديد مدى التوافق والتطابق بين هذه النتائج والمعايير المقررة وتبليغ الأطراف بنتائج التدقيق، فهدفه الأساسي هو إعطاء رأي في محايد حول مدى التعبير عن مصداقية المركز المالي ونتائج أعمال الفترة المالية للشركة<sup>2</sup>. و يشير مفهوم التدقيق إلى أنه عملية فحص أنظمة الرقابة الداخلية والبيانات والمستندات والحسابات والدفاتر الخاصة بالمشروع محل التدقيق فحسباً انتقادياً منظماً قصد الوصول إلى رأي في محايد حول مدى عدالة القوائم المالية عن الوضع المالي لنفس المشروع في نهاية فترة زمنية معينة، ومدى تصويرها لنتائج أعماله من ربح أو خسارة خلال نفس الفترة<sup>3</sup>.

ويعرف التدقيق أيضاً أنه جمع وتقييم موضوعي للأدلة بغرض الحصول على رأي محايد حول مدى عدالة وصدق القوائم المالية للمساعدة على اتخاذ القرارات، كما يعرف أنه عملية إصدار رأي محايد يعلل مدى التوافق بين ما هو موجود في القوائم المالية ومصدره<sup>4</sup>.

#### تعريف شامل للتدقيق يغطي المفهوم والأهداف الحديثة للتدقيق:

- يعد التدقيق عملية فحص وتقييم مدى سلامة ومصداقية البيانات في ضوء أدلة وقرائن إثبات كافية، وإعداد تقرير في محايد يرفع لجهات متعددة، وترتكز هذه العملية أساساً على القيام بما يلي:
- الفحص: عملية تضمن سلامة وصحة العمليات المالية المسجلة في الدفاتر والسجلات المحاسبية وكذا التأكد من مصداقية المستندات الداخلية والخارجية التي تم التسجيل المحاسبي على أساسها.
  - التحقق: التحقق من وجود وملكية الأصول وكذا التحقق من القيم المسجلة في القوائم المالية، بالتالي الاطمئنان على عدالة القوائم الختامية ومن ثم إبداء الرأي الفني المحايد.
  - التقييم: يعني تقييم أصول وخصوم قائمة المركز المالي في ظل الأسس والسياسات.
  - التقرير: يعني الإفصاح عن نتائج الفحص والتحقيق والتقييم في شكل رأي في محايد لفترة زمنية معينة معبراً عن المركز المالي الحقيقي للمؤسسة الاقتصادية<sup>5</sup>.

#### ثانياً: أهداف التدقيق الخارجي

إن الهدف من تدقيق الحسابات هو إبداء المدقق لرأيه حول ما إذا كانت الحسابات تعبر عن الوضعية المالية الحقيقية للمؤسسة، ونتائج العمليات تعطى في صورة واضحة والتحقق مما إذا كان ذلك موافقاً للمعايير المحاسبية المطبقة<sup>6</sup>. وهناك أهداف تقليدية وأخرى حديثة:

#### الأهداف التقليدية:

- التحقق من مصداقية البيانات المحاسبية.

- اللجوء إلى أدلة وبراهين تثبت عدالة القوائم المالية.
- التحقق من كينونة وجود الرقابة الداخلية.
- اكتشاف الأخطاء وأماكن الغش في الدفاتر والسجلات المحاسبية.
- مساعدة إدارة المنشأة على وضع الإجراءات والسياسات المناسبة وبالتالي اتخاذ القرارات السليمة<sup>7</sup>.
- مساعدة الدوائر المالية للمؤسسات في تحديد الأوعية الضريبية.
- المشاركة في تخطيط الاقتصاد الوطني بمساعدة الجهات الحكومية<sup>8</sup>.

#### الأهداف الحديثة:

- تقييم أداء الوحدات الاقتصادية.
- مراقبة الخطط ومتابعة تنفيذها وتحديد انحرافاتها وكذا أسباب هذه الانحرافات.
- تحقيق أقصى كفاية اقتصادية.
- تحقيق أقصى رفاهية للمجتمع<sup>9</sup>.

#### ثالثا: أهمية التدقيق الخارجي

- يعد التدقيق وسيلة لا غاية، وتهدف هذه الوسيلة إلى خدمة أطراف عدة تستخدم القوائم المالية المدققة وتعتمدها في اتخاذ القرارات، كما أن إدارة المشروع تعتمد اعتمادا كلياً على البيانات المحاسبية في وضع الخطط ومراقبة الأداء، كما نجد أن طائفة المستثمرين تعتمد على القوائم المالية المدققة عند اتخاذ أي قرار في توجيه المدخرات والاستثمارات حتى تحقق لهم أكبر عائد ممكن<sup>10</sup>.
- التدقيق الخارجي يعد عملية منهجية وموضوعية، فعمل المدقق الخارجي ليس هدف ذاتي بل هو هدف موضوعي، ويتمثل في إعطاء صورة حقيقية وصادقة عن عمل إدارة الشركة وعن مركزها المالي الحقيقي.
- يعمل المدقق الخارجي على توصيل نتائج التدقيق لأصحاب المصالح من خلال التقرير الذي يعده عند إتمام عملية التدقيق، هذا الأخير الذي يقيم القوائم المالية التي أعدها الإدارة على ضوء المعايير الموضوعية.
- العمل على زيادة الثقة والتحقق من سلامة ومصداقية المعلومات وكفائتها<sup>11</sup>.

#### رابعا: الاستقلال في التدقيق

#### 1- مفهوم الاستقلال في التدقيق

- يحتل استقلال المدقق الخارجي باهتمام واسع من قبل الباحثين وكذا المنظمات المهنية في مجال التدقيق، وهذا ينتج عن أهمية تحرر المدقق الخارجي من التحيز عند إبداء رأيه الفني المحايد حول مدى عدالة القوائم المالية المنشورة للوحدات التي يتولى تدقيق حساباتها<sup>12</sup>.
- إن جوهر عملية التدقيق هو استقلال المدقق وحياده، فإذا لم يكن مدقق الحسابات مستقلاً فلا يكون للتدقيق أي قيمة أو معنى، وليس من المعقول أن يتم الاعتماد على مدقق الحسابات إذا كان رأيه متأثراً بالجهة التي يقوم بتدقيقها<sup>13</sup>.
- يعرف الاستقلال بأنه القدرة على العمل بنزاهة وموضوعية، فيجب أن يتصف المدقق بالاستقلال في كافة الأمور التي تعرض عليه، كما يجب أن تتميز أعماله بالعدالة تجاه جميع الأطراف والفئات المختلفة<sup>14</sup>.
- ويقصد باستقلال المدقق أن يكون بعيداً عن أي مؤثرات أخرى فيما يرتبط بالعمل الموكول إليه، ذلك أن الثقة في رأيه في القوائم المالية للمنشأة محل التدقيق يتوقف أولاً وأخيراً على استقلاله وحياده عند إبداء الرأي بها<sup>15</sup>.

وقد أوضحت هيئة الأوراق المالية الأمريكية SEC أنه لا يوجد اتفاق حول مفهوم استقلال المدقق الخارجي، ولكن يوجد تمييز بين مفهومين للاستقلال وهما الاستقلال الذهني والاستقلال الظاهري<sup>16</sup>.

● **الاستقلال الذهني (الحقيقي):** أي أن يتجرد المدقق من أي دوافع أو ضغوط أو مصالح خاصة عند إبداء رأيه الفني المحايد، حيث أن ذلك ينسجم مع النظرية الذاتية الشخصية التي ترى أن الاستقلال حالة ذهنية لا يمكن وضع معايير أو مقاييس لها، ذلك أن هذه المعايير قد تتغير لكن الاستقلال الذهني لا يتغير مفهومه، حيث أنه يجب على المدقق أن يكون أميناً ونزيهاً يلتزم الصدق في شهادته ويكشف عن الحقيقة في تقريره<sup>17</sup>.

● **الاستقلال الظاهري:** أي أن تكون هناك أعراف وقواعد مهنية لضمان عدم سيطرة إدارة الشركة على مدقق الحسابات، وضمان عدم وجود أي ارتباط لمصالحه بإدارة الشركة، وهذا ما تنظر إليه النظرية الموضوعية على أنه مسألة موضوعية بعيدة عن شخصية المدقق وتفكيره<sup>18</sup>.

## 2- أبعاد الاستقلال:

➤ **الاستقلال في إعداد برنامج التدقيق:** وهذا يشمل ما يلي:

- عدم تدخل إدارة المشروع في استبعاد أو تحديد أو تعديل أي جزء من برنامج التدقيق.
- تعاون إدارة المشروع وعدم التداخل في تنفيذ أي جزء من إجراءات الفحص.
- عدم وجود أية محاولات من الخارج للتأثير على سير خطوات المراجعة بخلاف ما تتطلبه عملية المراجعة نفسها<sup>19</sup>.

➤ **الاستقلال في مجال الفحص:** أي أن يكون المدقق بعيد كل البعد عن أي ضغوطات أو تدخل في عملية اختيار المجالات والأنشطة والسياسات والمفردات التي سوف تخضع لعملية الفحص<sup>20</sup>، وهذا يشمل:

- حق المراجع في الاطلاع على جميع السجلات والمستندات التي يراها ضرورية لعملية الفحص.
- عدم تدخل الإدارة في تحديد مجالات وأنشطة معينة.
- الابتعاد عن العلاقات الشخصية<sup>21</sup>.

➤ **الاستقلال في مجال التقرير:** أي عدم وجود تدخل أو ضغوط للتأثير على طبيعة الرأي النهائي حول القوائم المالية الختامية محل التدقيق<sup>22</sup>، ويتضمن الجوانب التالية:

- عدم وجود أي تدخل من الغير لتعديل أي حقائق في التقرير.
- عدم استبعاد بعض العناصر ذات الأهمية من التقرير الرسمي للمدقق على الرغم من وجودها في تقارير أخرى قد تكون غير رسمية.
- تجنب استخدام العبارات الغامضة والتي تحمل أكثر من معنى.
- عدم التدخل من أي طرف لكي يحدد للمدقق محتويات التقرير سواء عند إبداء الرأي الفني عن القوائم محل التدقيق أو عند عرض الحقائق<sup>23</sup>.

**المحور الثاني: الخدمات الاستشارية**

**أولاً: مفهوم الخدمات الاستشارية**

تعرف الخدمات الاستشارية أنها خدمات مهنية غير تأكيدية يقوم بها شخص أو مجموعة من الأشخاص مؤهلين لذلك علميا وعمليا وذوي خبرة كافية لتقديم النصح والتوجيه الصحيح للإدارة دون المشاركة في اتخاذ القرارات<sup>24</sup>.

ويمكن تعريف الخدمة الاستشارية بأنها خدمات مهنية تقوم على توظيف المهارات الفنية للمحاسب الممارس العام، وكذلك تعليمه وملاحظاته ومعارفه نحو عملية الاستشارة<sup>25</sup>.

وقد عرف مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكيين الخدمات الاستشارية على أنها الاستشارات المهنية التي تهدف أساسا إلى تحسين كفاءة وفعالية استخدام العميل للطاقت والموارد المتاحة له مما يحقق أهداف التنظيم<sup>26</sup>.

كما عرفت بأنها الخدمات المهنية المستقلة التي تحسن جودة المعلومات أو سياقها لمستخدمي المعلومات<sup>27</sup>. وعرفت الخدمات الاستشارية المهنية بأنها عبارة عن تلك الخدمات التي يؤديها شخص مؤهل أو مجموعة أشخاص بغرض مساعدة الإدارة على حل المشاكل التي تواجهها لتحسين قدراتها على القيام بوظائفها لتحقيق أهداف المشروع، وذلك طبقا لمستويات أداء وخطوات محددة دون أن يشارك في عملية اتخاذ القرارات<sup>28</sup>.

#### ثانيا: خصائص الخدمات الاستشارية:

- يتم تقديمها وفقا لحاجات ورغبات الإدارة في إحداث التغيير المنشود على صعيد الشركة التي تقدم لها الخدمات الاستشارية.
- يجب أن تمارس من قبل مجموعة من الأشخاص الأكفاء مهنيا المؤهلين علميا<sup>29</sup>.
- إنها تقوم على السرية أي أنها خدمات يجب أن تظل في طي الكتمان نظرا لأهميتها.
- يجب أن تخلو من أي عنصر من عناصر صنع القرار وعناصر السلطة إذ يجب أن تظل هذه العناصر من مكونات الإدارة فقط<sup>30</sup>.
- يجب الابتعاد عن المؤثرات الداخلية والخارجية وعن نطاق العلاقات الخاصة الشخصية عند تقديمها لصالح العملاء قصد ضمان استقلالهم وحيادهم وموضوعيتهم.

#### ثالثا: أسباب ظهور الخدمات الاستشارية:

- التوسع في حجم المشروعات.
- العائد المادي.
- المنافسة بين المشروعات.
- المحافظة على أصول المنشأة.
- تنوع المخاطر<sup>31</sup>.

#### رابعا: أنواع الخدمات الاستشارية:

- خدمة الاستشارات الإدارية: وهي التي تختص بمختلف النواحي الإدارية داخل المنشأة كطرق وأساليب العمل وتبسيط الإجراءات والاستفسارات الخاصة بالتنظيم الداخلي وكذلك تحديد نواحي القصور والاحتياجات التأهيلية والتدريبية وأسس اختيار العاملين<sup>32</sup>.
- خدمات محاسبية: وهي تلك الخدمات المتعلقة بقيام منشآت المراجعة بتسجيل العمليات الخاصة بإحدى الشركات في الدفاتر والحسابات باستخدام المستندات الأصلية، أو بإعداد القوائم المالية لأغراض الاستخدام الداخلي أو لأغراض الوفاء بطلبات الدائنين أو منحي الائتمان<sup>33</sup>.

- الخدمات الضريبية: يقوم بعض المحاسبين القانونيين بتقديم البيانات الضريبية لبعض مكلفي ضريبة دخل الأرباح في العديد من دول العالم، ولا تمثل هذه الخدمة خدمة تأكيد بل هي إعداد للبيان الضريبي حسب البيانات والمستندات التي يقدمها المكلف، إذ أن الربح

المحاسبي يختلف عن الربح الضريبي مع أن الربح المحاسبي هو الأساس في إعداد البيان الضريبي والتوصل إلى الربح الضريبي الذي تحسب الضريبة على أساسه<sup>34</sup>.

- **تصميم وتنفيذ نظم المعلومات المالية:** حيث يتطلب من مدقق الحسابات أن يكون لديه خبرة كافية باستخدام الكمبيوتر، وقد أصبح هذا النوع من الخدمات أكثر وأهم الخدمات التي تطلب من مدقق الحسابات<sup>35</sup>.

**المحور الثالث: واقع استقلال محافظ الحسابات في المؤسسة الاقتصادية في ظل تقديمه للخدمات الاستشارية في الجزائر**

## 1- مفهوم محافظة الحسابات

تعتبر محافظة الحسابات من أنواع المراجعة الخارجية التي تعد إلزامية بقوة القانون بالنسبة لبعض أنواع المؤسسات التي حددها المشرع في كل بلد، يتولى من خلالها شخص مهني مؤهل ومستقل التعبير عن رأيه الفني المحايد حول مدى عدالة القوائم المالية وحسابات النتائج، ومدى تعبيرها عن المركز المالي الحقيقي للمؤسسة، ففي الجزائر إن مهنة محافظة الحسابات كان ينظمها القانون 91-08 الصادر سنة 1991 والذي لم يعدل إلى غاية إلغاءه بصدور قانون جديد في جويلية 2010 لينظم مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد<sup>36</sup>، ففي التشريع الجزائري يعد محافظ حسابات كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهمة المصادقة على صحة حسابات الشركات والهيئات وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به.

## 2- مهام محافظ الحسابات : يضطلع محافظ الحسابات بالمهام التالية:

- يشهد بأن الحسابات السنوية منتظمة وصحيحة ومطابقة تماما لنتائج عمليات السنة المنصرمة وكذا الأمر بالنسبة للوضعية المالية وممتلكات الشركات والهيئات.

- يفحص صحة الحسابات السنوية ومطابقتها للمعلومات المبينة في تقرير التسيير الذي يقدمه المسكرون للمساهمين أو الشركاء أو حاملي الحصص.

- يبيد رأيه في شكل تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية المصادق عليها من مجلس الإدارة ومجلس المديرين أو المسير.

- يقدر شروط إبرام الاتفاقيات بين الشركة التي يراقبها والمؤسسات أو الهيئات التابعة لها أو بين المؤسسات والهيئات التي تكون فيها للقائمين بالإدارة أو المسيرين للشركة المعنية مصالح مباشرة أو غير مباشرة.

- يعالج المسيرين والجمعية العامة أو هيئة المداولة المؤهلة بكل نقص قد يكتشفه أو اطلع عليه، ومن طبيعته أن يعرقل استمرار استغلال المؤسسة أو الهيئة.

هذه المهام تخص فحص القيم ووثائق الشركة أو الهيئة ومراقبة مدى مطابقة المحاسبة للقواعد المعمول بها دون التدخل في التسيير<sup>37</sup>.

إن الخدمات الاستشارية قد حظت باهتمام الكثير من الباحثين لمعرفة آثارها على استقلال المدقق الخارجي، حيث كانت نتائج الدراسات مختلفة، فبعضها يرى أن تقديم الخدمات الاستشارية لا يؤثر على استقلال المدقق الخارجي بل يؤدي إلى زيادته، وبعضها الآخر يشير إلى أن تقديم الخدمات الاستشارية يهدد استقلال المدقق الخارجي<sup>38</sup>.

أما في التشريع الجزائري وحسب ما جاء في المادة 19 من القانون 10-01 فإن الخبير المحاسب مؤهل لتقديم استشارات للشركات والهيئات في الميدان المالي والاجتماعي والاقتصادي، وهذا ما يؤكد تعرض المشرع الجزائري للخدمات الاستشارية بشكل صريح وواضح، كما أنه لا يمكن لمحافظ الحسابات أن يتلقى أي أجر أو امتياز مهما يكن شكله باستثناء الأتعاب والتعويضات المنفقة في إطار مهمته، لذا فمحافظ الحسابات لا يمكنه تقديم خدمات أخرى لنفس المؤسسة لا تندرج ضمن مهمة التدقيق المكلف بها ويتقاضى عليها أتعاب وهذا حسب المادة 37 من نفس القانون<sup>39</sup>.

وفي الجزائر لتحقيق ممارسة مهنة الخبير المحاسب ومهنة محافظ الحسابات ومهنة المحاسب المعتمد بكل استقلالية فكرية وأخلاقية، يعتبر متنافيا مع هذه المهن:

- 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.
  - 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.
- كما تتنافى مع ممارسة مهنة الخبير المحاسب أو محافظ الحسابات أو المحاسب المعتمد مهام التعليم والبحث في مجال المحاسبة بصفة تعاقدية أو تكميلية، طبقا للتشريع الساري المفعول<sup>40</sup>.
- كما منع محافظ الحسابات في الجزائر من:

- القيام مهنيا بمراقبة حسابات الشركات التي يمتلك فيها مساهمات بصفة مباشرة أو غير مباشرة.
  - القيام بأعمال تسيير سواء بصفة مباشرة أو بالمساهمة أو الإناية 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.
  - شغل منصب مأجور في الشركة أو الهيئة التي راقبها بعد أقل من 3 سنوات من انتهاء عهده.
- وحفاظا على استقلال المدقق فقد أشار المشرع الجزائري في المادة 66 من القانون 10-01 إلى أنه 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 3 سنوات الأخيرة كمحافظي حسابات لدى نفس الشركة أو الهيئة.

كما منع المشرع الجزائري في مادته 70 من القانون 10-01 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.

وفي نفس الصدد أشار المشرع الجزائري في المادة 68 من القانون 10-01 أنه إذا استقدمت شركة أو هيئة محافظين للحسابات أو أكثر، فإن هؤلاء يجب أن لا يكونوا تابعين لنفس السلطة وألا تربطهم أية مصلحة وألا يكونوا منتتمين إلى نفس شركة محافظة الحسابات<sup>41</sup>.

كما شدد المشرع الجزائري من خلال المادة 67 من نفس القانون على منع مختلف المهنيين من القيام بأية مهام لمؤسسات تكون لهم فيها مصالح مباشرة أو غير مباشرة سواء كان تدخلهم بغرض المصادقة على الحسابات أو لتقديم خدمات أخرى غير تدقيقية<sup>42</sup>.

#### الخاتمة:

في ظل تطور احتياجات المستفيدين من خدمات التدقيق الخارجي وبعدها كان فقط يعبر عن رأيه حول مدى عدالة القوائم المالية للمنشأة محل التدقيق أصبح يساهم أيضا في تقييم طريقة تسيير المنشأة وتقديم المشورة لها في مختلف المجالات المالية، الاقتصادية،

الاجتماعية، الأمر الذي أضحى يلقي ضللا من الشك حول مدى استقلالية المدقق وحياديته، فمن خلال ما سبق وبعد استقراء عدة مواد من القانون 10-01 استنتجنا ما يلي:

- تعددت نتائج الدراسات والآراء حول أثر تقديم الخدمات الاستشارية على استقلال المدقق الخارجي.
- تعرض المشرع الجزائري في نصوصه لأحقبة تقدم الخدمات الاستشارية في الميدان المالي والاجتماعي والاقتصادي.
- بعد استقراء وتحليل المواد 19 و 37 من القانون 10-01 السالفة الذكر تبين أن المشرع الجزائري قد اعترف بأحقية الخبير المحاسب بتقديم الخدمات الاستشارية في مختلف المجالات المالية، الاجتماعية، الاقتصادية والتي يملك فيها المعارف والخبرات اللازمة، إذا لم تكن له مهامه الأصلية في المؤسسة محل التدقيق هي محافظة الحسابات، وهذا ما يؤكد صحة الفرضية الأولى.
- من خلال استطلاع مواد القانون 10-01 يتضح أن المشرع الجزائري اهتم بموضوع استقلال محافظ الحسابات وحرص على المحافظة عليه.
- حددت المادة 64 من القانون 10-01 مجموعة من النشاطات التي تتنافى مع مهن الخبير المحاسب، محافظ الحسابات، المحاسب المعتمد لضمان ممارسة هذه المهن بكل استقلالية فكرية وأخلاقية، ولضمان استقلال محافظ الحسابات تناولت المادة 65 من نفس القانون مجموعة من الممنوعات عليه سيما ممارسة وظيفة مستشار جبائي أو مهمة خبير قضائي لدى شركة أو هيئة يراقب حساباتها، وفي نفس الصدد أشارت المادة 66 من نفس القانون، فهذا يدل على حرص الجهات المعنية بتحقيق استقلالية مهنة المدقق وحماتها من كل ما يؤدي إلى إلقاء ظلال من الشك في حيادها ونزاهتها و لو في إطار تأدية خدمات غير تدقيقية، وهذا ما يؤكد صحة الفرضية الثانية.
- منع المشرع الجزائري محافظ الحسابات من القيام بأي مهام للمؤسسات تكون لهم فيها مصالح مباشرة أو غير مباشرة.
- لا يمكن لمحافظ الحسابات تقديم خدمات أخرى لنفس المؤسسة لا تدرج ضمن مهامه.
- حسب ما جاء في المادة 70 من القانون 10-01 فالمشرع الجزائري منع الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد من اتصاله بالزبون ووضع علاقة معه بصفة مباشرة أو غير مباشرة، كما شدد المشرع الجزائري من خلال المادة 67 من نفس القانون ومنع مختلف المهنيين من القيام بأي مهام للمؤسسات تكون لهم فيها مصالح مباشرة أو غير مباشرة، الأمر الذي يوضح نظرة المشرع الجزائري بخصوص تقديم الخدمات الاستشارية وأثرها على استقلال المدقق، لذا فيجب الحرص على الفصل بين تقديم الخدمات الاستشارية وتأدية مهام التدقيق، وهذا ما يؤكد صحة الفرضية الثالثة.

#### توصيات

- ضرورة الامتثال لما جاء به المشرع الجزائري في مواد ضمان الحفاظ على استقلالية المدقق.
- تعميق الوعي لتخصيص أقسام خاصة بتأدية الخدمات الاستشارية على مستوى مكاتب التدقيق الخارجي تخفيفا لحدة أثر هذه الخدمات على استقلالية المدقق.
- ضرورة توجه مكاتب التدقيق الخارجي نحو تقديم الخدمات الاستشارية استجابة للتغيرات الهامة في بيئة الأعمال والتأقلم معها.

#### مقترحات وآفاق للدراسة

- دور حوكمة الشركات في دعم استقلال المدقق الخارجي.
- تقييم العوامل المؤثرة في استقلال المدقق الخارجي في الجزائر.

هوامش البحث:

<sup>1</sup> Ziani Abdelhak, **Le rôle de l'audit interne dans l'amélioration de la gouvernance d'entreprise: cas Entreprise Algériennes**, thèse de doctorat en science Economiques, 2013-2014, p16-17.

<sup>2</sup> الشويكي يونس عليان، "أهمية التدقيق الخارجي على عمليات التجارة الإلكترونية للشركات المساهمة العامة الأردنية في ظل معيار التدقيق الدولي رقم 1013"، الفكر المحاسبي، العدد الأول، مصر، أبريل 2012، ص78.

<sup>3</sup> سليم أحمد محمد، بالفاسم أمحارب سعد سليمان، "مدى التزام مدققي الحسابات بتحديد وتقييم عوامل الغش في القوائم المالية: دراسة ميدانية على مكاتب تدقيق الحسابات بالعاصمة عمان"، المؤتمر العلمي الدولي الأول- منظمات الأعمال- الفرص والتحديات والتطلعات، جامعة البلقاء التطبيقية، الأردن، 2015، ص6.

<sup>4</sup> شدرى معمر سعاد، التقارير المالية للمراجع وآثارها على اتخاذ القرارات في ظل الأزمات المالية العالمية-حالة تقرير المراجع حول سونلغاز-، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه تخصص مالية ومحاسبة، جامعة أحمد بوقرة- بومرداس، 2014-2015، ص6.

<sup>5</sup> محمد فضل مسعد، خالد راغب الخطيب، دراسة متعمقة في تدقيق الحسابات، دار الكنوز المعرفية العلمية، الطبعة الأولى، عمان، 2009، ص18، 19.

<sup>6</sup> Robert Obertm, Marie-Pierre Mairsse, **Comptabilité et audit (Manuel et Application)**, Dunod, Paris, 2009, p403.

<sup>7</sup> حسين القاضي، حسين دحدوح، أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية والدولية، مؤسسة الوراق، الطبعة الأولى، عمان-الأردن، 1999، ص15.

<sup>8</sup> سفير محمد، رزقي إسماعيل، "آفاق تكييف و تطبيق النظام المحاسبي المالي في البيئة المحاسبية الجزائرية"، الملتقى الوطني حول واقع وآفاق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، 5-6 ماي 2013، ص5.

<sup>9</sup> حسين القاضي، حسين دحدوح، مرجع وموضوع نفسهما.

<sup>10</sup> إيهاب نظمي، هاني العزب، تدقيق الحسابات-الإطار النظري-، دار وائل، الطبعة الأولى، عمان-الأردن، 2012، ص15.

<sup>11</sup> سفير محمد، رزقي إسماعيل، مرجع سابق، ص4.

<sup>12</sup> الشواربي محمد عبد المنعم، "دور آليات حوكمة الشركات في دعم استقلال مراجع الحسابات الخارجي: دراسة ميدانية"، مجلة البحوث المالية والتجارية (كلية التجارة -جامعة بورسعيد)، العدد1، مصر، يونيو 2013، ص86.

<sup>13</sup> نادر يوسف محمد صلاح الدين، نموذج مقترح للتنبؤ بالعوامل المؤثرة على احتمال تغيير مدقق الحسابات الخارجي في الشركات المدرجة في بورصة فلسطين، أطروحة مقدمة استكمالاً لمتطلبات درجة الدكتوراه تخصص محاسبة، جامعة العلوم الإسلامية العالمية، عمان 23-08-2015، ص17.

<sup>14</sup> جربوع يوسف محمود محمد، "دعم استقلال وحياد مراجع الحسابات الخارجي بمعايير السلوك المهني المحلية والدولية"، مجلة الدراسات الاجتماعية، العدد8، اليمن، يوليو/ ديسمبر 1999، ص205، 206.

<sup>15</sup> عصام قريط، "الخدمات الاستشارية وأثرها على حياد المدقق في الأردن"، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، العدد الأول، 2008، ص17.

<sup>16</sup> أبو فائد عبد الرزاق المبروك، تنتوش عادل رجب، "الخدمات الاستشارية واستقلالية المراجع الخارجي: أسس نظرية وحقائق عملية في البيئة الليبية"، مجلة الاقتصاد والتجارة-كلية الاقتصاد والعلوم السياسية-سوق الأحد-جامعة الزيتونة-، العدد 5، ليبيا، 2014، ص281.

<sup>17</sup> غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر، دار المسيرة، الطبعة الأولى، الأردن، 2006، ص86.

<sup>18</sup> محمد براق، عمر ديلملي، "العوامل المؤثرة على استقلال مراجع الحسابات"، مجلة الأكاديمية للدراسات الاجتماعية الإنسانية، العدد 17، الجزائر، جانفي 2017، ص20.

<sup>19</sup> الشواربي محمد عبد المنعم، مرجع سابق، ص88.

<sup>20</sup> محمد براق، عمر ديلملي، مرجع وموضوع نفسهما.

<sup>21</sup> شقوره إيدام محمد علي، "الخدمات الاستشارية وأثرها على درجة استقلالية المراجع الخارجي وحياده: دراسة ميدانية"، مجلة العلوم الإدارية للبحوث العلمية-كلية العلوم الإدارية بجامعة أم درمان الإسلامية، العدد1، السودان، 2013، ص176.

<sup>22</sup> خشارمة حسين علي، "العوامل المؤثرة على استقلالية المدقق الخارجي في الأردن: دراسة ميدانية"، آفاق جديدة للدراسات التجارية، العدد2، مصر، 2002، ص20.

- 23 شقوره، إيدام محمد علي، مرجع سابق، ص176.
- 24 إبراهيم محمود عبد الفتاح، العريفي إيناس مفتاح محمد، حامد حسناء عطية، "أثر أداء الخدمات الاستشارية على مسؤولية مراجع الحسابات بالتطبيق في منشآت المراجعة في ليبيا"، المجلة المصرية للدراسات التجارية، العدد4، 2015، ص458.
- 25 زين علي أحمد، "نموذج مقترح لدور المراجع الخارجي بخصوص تقديم الخدمات الاستشارية على استقلالية المراجع الخارجي بيئة الأعمال السودانية"، المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية، العدد1، مصر، يناير1994، ص16.
- 26 محمد براق، عمر ديلملي، مرجع سابق، ص23.
- 27 شقورة إيدام محمد علي، مرجع سابق، ص181.
- 28 أبو فائد عبد الرزاق المبروك، تنتوش عادل رجب، مرجع سابق، ص286.
- 29 آدم صالح حامد محمد علي، "تقوم انعكاسات الخدمات الاستشارية على استقلالية المراجع الداخلي بيئة الأعمال السودانية"، مجلة كلية الاقتصاد العلمية- كلية الاقتصاد الإدارية والسياسية ، العدد4، السودان، يناير2015، ص274.
- 30 أبو فائد عبد الرزاق المبروك، تنتوش عادل رجب، مرجع سابق، ص274.
- 31 إبراهيم محمود عبد الفتاح، العريفي إيناس مفتاح محمد، حامد حسناء عطية، مرجع سابق، ص458.
- 32 هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية ، دار وائل، الطبعة الثالثة، الأردن، 2006، ص26.
- 33 عبد الفتاح محمد الصحن، رجب السيد راشد، محمود ناجي درويش، أصول المراجعة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2000، ص16.
- 34 حسين أحمد دلدوح، حسين يوسف القاضي، مراجعة الحسابات المتقدمة الإطار النظري والإجراءات العملية، دار الثقافة، الجزء الأول، الأردن، 2009، ص37.
- 35 إبراهيم محمود عبد الفتاح، العريفي إيناس مفتاح محمد، حامد حسناء عطية، مرجع نفسه، ص459.
- 36 شريقي عمر، "مسؤوليات محافظ الحسابات: دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية"، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، العدد 12، 2012، ص93.
- 37 المادة 22 و23 من القانون 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010 يتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، جريدة رسمية عدد 42، ص7.
- 38 شقوره إيدام محمد علي، مرجع سابق، ص185.
- 39 مزياني نور الدين، "عوامل المساهمة في توجه مكاتب التدقيق الخارجي الجزائرية إلى تقديم الخدمات الاستشارية: دراسة ميدانية"، مجلة الباحث، الجزائر، العدد4، 2014، ص147، 146.
- 40 المادة 64 من القانون 10-01، مرجع سابق، ص10، 11.
- 41 المواد 65، 66، 68، 70 من القانون 10-01، مرجع سابق، ص11.
- 42 مزياني نور الدين، مرجع سابق، ص147.