

## العوامل المؤثرة على مدى استقلالية مراجع الحسابات في ظل النظام 01-10 Factors affecting the independence of the auditor under system 10-01

لباز الامين

**LBBAZ ALAMIN**

جامعة زيان عاشور (الجزائر)، [e.lebbaz@mail.univ-djelfa.dz](mailto:e.lebbaz@mail.univ-djelfa.dz)

فايزة زرقط

**FAIZA ZERGOT**

جامعة زيان عاشور (الجزائر)، [f.zergot@mail.univ-djelfa.dz](mailto:f.zergot@mail.univ-djelfa.dz)

حليلة رقيق

**Reguieg halima**

جامعة زيان عاشور (الجزائر)، [h.reguieg@mail.univ-djelfa.dz](mailto:h.reguieg@mail.univ-djelfa.dz)

تاريخ النشر: 2021.12.31

تاريخ القبول: 2021.12.05

تاريخ الاستلام: 2021.11.30

مستخلص: تتناول هذه الدراسة شرح مفصل لاستقلالية مراجع الحسابات وما جاء ضمن معايير المراجعة الدولية فيما يخصها، وتهدف إلى تحديد اهم العوامل المؤثرة على استقلالية مراجع الحسابات وكيفية التقليل من تأثيرها حسب النظام 01-10 الخاص بتنظيم مهنة الخبير المحاسبي والمحاسب المعتمد ومحافظ الحسابات في الجزائر. ووصلت الدراسة الى ان النظام 01-10 وضع مواد للحد من معظم موانع استقلالية مراجع الحسابات وركز على ان لا تكون هناك صلة من اي نوع سواء مالية او قرابة او قانونيه بين المراجع والمؤسسة المتعامل معها، واهتم النظام بان لا تكون هناك منفعة مالية وان لا يستفيد بعمل سواء وظيفة او مساهمة او ان يقدم خدمات استشاريه، ولم يدقق المشرع الجزائري كثيرا على مستوى المنافسة بين مكاتب المراجعة في الحصول على الزبائن حيث لها تأثير على شفافية وموضوعية تقاريرهم، واكتفى بمنع منح التخفيضات أو العمولات لزيادة الزبائن.

الكلمات المفتاحية: استقلالية مراجع الحسابات، النظام 01-10، معيار استقلال المدقق المحاسبي.

تصنيف JEL: M41; M42.

**Abstract:** The present study describes the independence of the auditor and the international auditing standards relating thereto, and aims at identifying the main factors affecting the auditor's independence and ways of reducing their impact in accordance with the 10-01 regulation of the profession of accountant, chartered accountant and auditor in Algeria.

According to the study, regulation 10.01 was designed to reduce most obstacles to the independence of the auditor. It emphasized that there should be no link of any kind, whether financial, kinship or legal, between the auditor and its client institution. The system was concerned that there should be no financial benefit and that it should not benefit from employment, employment or advisory services.

**Keywords:** Auditor Independence, 10-01 System, Accounting Checker Independence Standard.

**JEL Classification Codes:** M42 ; M41.

المؤلف المرسل: فايزة زرقط ، [f.zergot@mail.univ-djelfa.dz](mailto:f.zergot@mail.univ-djelfa.dz)

## 1. مقدمة

يعتبر تقرير مراجع الحسابات الخارجي وسيلة لتلخيص ما تم انجازه من عملية المراجعة او تدقيق الحسابات ويمثل المرحلة التي تعرض فيها المشكلات والانحرافات ثم التوصيات والاقتراحات التي يرى مراجع الحسابات وجوب تنفيذها، وهو بمثابة الرسالة التي يبلغ فيها المراجع مستخدمي المعلومات المحاسبية عن مدى صدق وعدالة المعلومات التي تتضمنها القوائم المالية، لذلك يعتبر هذا التقرير ذا أهمية بالغة ويجب أن يتوفر على مجموعة من الصفات للوفاء باحتياجات مستخدميه وهي "الموضوعية والوضوح والملائمة، الدقة الشمول القدرة على الإقناع، التركيز، الإفصاح (الحجاي و الزويبي، 2016، صفحة 38). وللوصول الى التقرير النموذجي وجب توفر شروط في المراجع في حد ذاته من ضمنها الاستقلالية، التي تعد من ابرز ركائز مهنة المراجعة لما تضفيه الاستقلالية من مصداقية وجودة على تقرير المراجعة، وبالتالي تمنح أفضل مستوى ممكن من الشفافية والموثوقية للقوائم المالية. وفي الجزائر تم الاعتماد على القانون 01-10 الخاص بتنظيم مهنة محافظ الحسابات والخبير المحاسبي والمحاسب المعتمد، ضمن الإصلاحات المعتمدة تماشيا مع المعطيات المحلية والدولية، وقد ركز هذا القانون على استقلالية المراجع نظرا لأهميتها ودورها في جودة القوائم مالية وتليتها لاحتياجات مستخدميها. ولكن هناك مجموعة من العوامل التي تحد من استقلالية مراجع الحسابات الخارجي، لذلك خصصنا هذه الدراسة للوقوف على هذه المحددات التي تعيق حرية المراجع اثناء اداءه عمله ونزاهة وصدق تقاريره، ونسلط الضوء على استقلالية المراجع الخارجي ضمن القانون 01-10. ولهذا طرحنا الإشكالية التالية:

## ما مدى استقلالية مراجع الحسابات في الجزائر في ظل القانون 01-10 ؟

وللإجابة على الاشكالية الرئيسية وضعنا الفرضيات التالية:

- هناك العديد من العوامل التي تعيق المراجع الخارجي اثناء اداءه مهامه ومنها محددات الاستقلالية؛
- اهتمت معايير المراجعة الدولية بمعيار استقلال مراجع الحسابات ومحدداته؛
- لم يخصص النظام 01-10 مواد رادعة لكل العوامل التي تحد من استقلال المراجع الخارجي.

تهدف هذه الدراسة لتحديد اهم المعوقات لاستقلال مراجع الحسابات الخارجي، وتبسيط الضوء على اهم ما وضعه النظام 01-10 للحد من هذه المعوقات. ويكتسي الموضوع اهمية من خلال دور استقلال المراجع الخارجي في الحصول على بيانات صادقة وموثوقة وتلبي احتياجات مستخدميها. نظرا لان الدراسة تهدف لإبراز ما أهمله النظام 01-10 من محددات الاستقلالية للمراجع الخارجي، وذلك مقارنة بمعايير المراجعة الدولية فإننا اتبعنا المنهج الوصفي المقارن.

## 2. الأطار النظري لاستقلالية مراجع الحسابات الخارجي

لفهم ما يقصد باستقلالية المراجع الخارجي خصصنا هذا الجزء لدراسة نظرية، بدا بتعريف وأنواع استقلال المراجع، ثم أهم محدداتها.

## 1.2. تعريف استقلالية المراجع الخارجي

هناك اختلاف كبير في تحديد المقصود أو المعنى الحقيقي لاستقلالية المراجع الخارجي ومنبع هذا الاختلاف هو مصدر اختلال مصداقية المراجع في إعداد تقريره. حيث يرى بعض الاتجاهات أن الاستقلالية هي قدرة المراجع على التصرف بشكل نزيه يمكنه من تقديم تقرير عادل عن صحة البيانات المالية، أي قدرة المراجع على أن يكون متحررا من أي مؤثرات قد تحرف مساره عند إبداء رأيه أو عند إعداد تقريره (اسامة و ابو القطان، 2007، صفحة 21). ونجد أن هذه التعريفات لم تتطرق الى جوهر الاستقلالية حيث تناولت تعريف الاستقلالية من جانب التحرر من المؤثرات وإبداء الرأي العادل.

إلا أن هناك بعض التوجهات نظرت إلى الاستقلالية من جانب النفسي للمدقق حيث اعتبرت أن الاستقلالية حالة ذهنية فعرفها المعيار AUP32: "الاستقلالية هي حالة ذهنية وسلوكية فهي تعني التحرير من التحيز أو مراعاة المصالح الشخصية كما تعني أيضا استبعاد الانطباعات المسبقة من خلال التحرر من الاستجابة لمؤثرات السلطة أو المصلحة (اسامة و ابو القطان، 2007)".  
ومما سبق يمكن القول ان لمفهوم الاستقلالية المراجع بعدين احدهما ظاهري والأخر باطني، إذ عرفتهما هيئة الأوراق المالية الأمريكية (SEC) كما يلي (الطائي و الكعبي، 2016، صفحة 471):

- **الاستقلال الذهني:** ويعني أن يتجرد المدقق من اي دوافع او ضغوط او مصالح خاصة عند إبداء رأيه الفني المحايد، حيث ان ذلك ينسجم مع النظرية الذاتية الشخصية فهي ترى ان الاستقلال حالة ذهنية لا يمكن وضع معايير واضحة لها مقاييس محددة لان هذه المعايير قد تتغير، ولكن الاستقلال الذهني لا يتغير مفهومه اذ انه يجب على المدقق ان يكون امينا ونزيها يلتزم الصدق في شهادته ويكشف عن الحقيقة في تقريره.
  - **الاستقلال الظاهري:** ويقصد به أن يكون هناك اعرف وقواعد مهنية تضمن عدم السيطرة من قبل الوحدة الاقتصادية على المدقق وعدم وجود اي ارتباط لمصالحه مع إدارة الوحدة، وهذا ما تنظر اليه النظرية الموضوعية على انه استقلال المدقق نفسه على انها مسالة ذهنية يترك الحكم فيها للمدقق نفسه وإنما يجب النظر لها على انها مسالة موضوعية تحكمها قواعد ومعايير محددة.
- نجد أن هناك تضارب في تحديد درجة الاستقلالية التي يمكن القول عندها ان المدقق قدم تقريراً موضوعياً وموثوقاً وخالياً من المؤثرات، سواء ظاهرياً أو باطنياً في نفس المدقق بحد ذاته، ونظراً لهذا الاختلاف يمكن القول ان العوامل التي تؤثر على حكم المدقق كثيرة لذلك سنتطرق لها في السرد التالي.

## 2.2. العوامل التي تحد من استقلالية المراجع:

تتمثل اهم العوامل المؤثرة في استقلالية المراجع فيما يلي (الخضر، 2018، صفحة 32):

### 2.2.1. المنافسة لجذب العملاء

المنافسة الشديدة تؤثر على استقلالية المراجع حيث ان المراجعين تحت ضغط تلك المنافسة يترددون كثيراً في التحفظ في تقاريرهم حول القوائم المالية خوفاً من فقد الزبائن.

### 2.2.2. حجم مكتب المراجعة

يجب التفرقة بين مكاتب المراجعة الصغيرة والكبيرة اذ غالباً ما تكون الثانية اقل عرضة لفقدان الاستقلالية بالمقارنة مع المكاتب الصغيرة المملوكة لمراجع واحد نظراً لان مكاتب المراجعة الكبيرة تكون اقل اعتماداً على زبون معين بسبب اتعاب المراجعة من زبون معين تشكل نسبة من اجمالي دخل المكتب بالإضافة الى ان هناك خصائص معينة في مكاتب المراجعة الصغيرة وزبائنها، من ناحية العلاقة بين الزبون والمراجع بحيث تكون العلاقة الشخصية بين المراجع وزبونه هي العنصر الاساسي في الارتباط مما يؤدي الى زيادة خطر فقدان عنصر الاستقلالية.

### 2.2.3. تهديدات التعارف

طول فترة الارتباط مع الزبون تؤدي الى توطيد العلاقة بين المراجع وزبونه، مما يؤثر على نوعية المراجعة بالتأثر على استقلالية المراجع. ويحدث أيضاً عندما يخل احد المراجعين بموضوعيته بتوطيد علاقته مع زبونه ويكون بقبول الضيافة والهدايا، أو أن يكون احد افراد اسرة المراجع يشغل منصباً حساساً في شركة العملاء (Chia-Ah & Karlsson, 2010, p. 27).

## 2.2.4. تقديم الخدمات الاستشارية للزبون

يعد موضوع تقديم المراجع للخدمات الاستشارية للإدارة من المواضيع المهمة والتي دار حولها نقاش وجدل كبير من حيث تأثيرها في استقلالية المراجع الخارجي، في حين يرى بعضهم انه بإمكان المراجع الاحتفاظ باستقلاليتته مع تقديمه الاستشارة للإدارة.

## 2.2.5. الحصول على مزايا ومنافع اقتصادية ومالية

على المراجع أن يكون بعيداً عن اي مصلحة يمكن اعتبارها مهما كان اثرها على انها متعارضة مع امانة واستقامة وموضوعية واستقلالية المراجع.

## 2.2.6. المؤهلات العلمية والعملية للمراجع

ركز المعيار الأول من المعايير العامة للمراجعة على ان الفحص يتم بواسطة شخص له المعرفة الكافية الفنية والخبرة العملية والكفاءة المهنية التي تؤهله للعمل كمراجع، ويفترض ضمناً من خلال هذا المعيار ان هناك مطلباً أساسياً وهو التأهيل العلمي ومطلباً آخر بعد ذلك هو استمرار تأهيله العلمي والعملية حيث يهدف التأهيل العلمي والخبرة العملية الى ضمان استقلالية المراجع أثناء تأدية مهامه.

## 3. الاستقلالية من منظور معايير المراجعة الدولية

تعددت المفاهيم حول استقلالية المراجع وذلك لارتباطه بالحالة الذهنية والأخلاقية للمراجع، وكذلك بالعلاقات المالية التي تربط المراجع بالمؤسسة محل المراجعة، ونظراً لأهمية حياد رأي المراجع فيجب أن يكون المراجع مستقلاً عند أداء واجباته المهنية طبقاً لمعايير المراجعة الدولية مثل التي وضعها معهد المحاسبين القانونيين الأمريكي، حيث خصص معياراً لاستقلالية المدقق ويعد هذا المعيار أحد المعايير العامة أو الشخصية الثلاث، ويتضمن ثلاثة أبعاد هي (نور الدين، 2015، الصفحات 23-24):

## 3.1. الاستقلال في إعداد برامج المراجعة

ويعني الحرية التي يتمتع بها المدقق عند إعداد برامج التدقيق.

## 3.2. الاستقلال في مجال الفحص

ويعني بعد المدقق عن اية ضغوط او تدخل في عملية اختبار السجلات والأنشطة و السياسات والمفردات التي تخضع لعملية الفحص ويتضمن عدة جوانب أهمها:

- حق المدقق الكامل في الاطلاع والفحص لجميع سجلات ودفاتر ومكاتب الشركة وفروعها؛
- التعاون المثمر والفعال بين المدقق وبين العاملين بالشركة خلال عمليات الفحص وأداء الامتيازات؛
- عدم تدخل الادارة في محاولة منها لتحديد المجالات والمفردات والمستندات التي تخضع للفحص؛
- الابتعاد عن العلاقات الشخصية وخلق المصالح المتبادلة مما يؤثر على عمليات الفحص وإبداء الرأي.

## 3.3. الاستقلال في مجال إعداد التقرير

ويعني هذا عدم وجود تدخل او ضغوط للتأثير على اظهار الحقائق التي تم اكتشافها خلال عمليات الفحص او التأثير على طبيعة التقرير النهائي عن القوائم المالية محل الدراسة. ومن ثم يمكن ان يتضمن ذلك عدة جوانب أهمها:

- عدم وجود اي تدخل او وصاية من الغير لتعديل اية حقائق في التقرير؛
- تجنب استبعاد بعض العناصر ذات اهمية من التقرير الرسمي للمدقق؛
- تجنب استخدام العبارات والألفاظ الغامضة أو التي تحمل أكثر من معني عند إبداء الرأي؛
- عدم وجود تدخل من اي طرف لكي يحدد المدقق محتويات التقرير عند إبداء الرأي الفني.

وقد وضعت هذه المعايير شروط ومتطلبات لضمان استقلالية وحياد المراجع الخارجي وهي كالتالي (شريط و لقليطي، 2017، صفحة 209):

- تضمنت معايير المراجعة الدولية اربع صفات وخصائص اساسية يجب ان تتوافر في المراجع الخارجي وهي الاستقامة والموضوعية والاستقلال والمحافظة على أسرار العملاء؛
  - استطاعت معايير المراجعة الدولية ان تكون اكثر تحديدا من اي منهج اخر لاسيما انها تضمنت في نص فقراتها على ضرورة توافر هذه الصفات بمن له علاقة بعملية المراجعة على سبيل المثال المراجع الداخلي، المراجع الخارجي، الخبير الاستشاري؛
  - لم تقتصر معايير المراجعة الدولية على وجوب أن يكون المراجع الخارجي مستقيما وأميناً ومخلصاً في عمله بل زادت من قوه موقفه إذ يحق له إجراء اي اختبارات اضافية لما خطط له خاصة عندما يتعامل المراجع مع احد الخبراء أو مساعديه؛
  - تعتبر المعايير الخاصة بجمع ادلة الاثبات احد اسباب الرئيسية في تطوير وتحسين أداء المراجعين، حيث يقوم المراجع بجمع الأدلة أثناء قيامه بعملية المراجعة بهدف اعتمادها كأساس لإبداء رأيه الفني المحايد حول عدالة القوائم المالية وصدقها؛
  - فسرت معايير المراجعة الدولية حدود استقلال كلا من المراجع الداخلي والمراجع الخارجي، "حيث أن ضوابط استقلال المراجع الداخلي لا تستطيع مواجهة معايير الاستقلال التي تعتبر جوهرية للمراجع الخارجي".
- نجد أن معايير المراجعة الدولية حاولت الامام بمتطلبات حياد واستقلال رأي المراجع الخارجي في القوائم المالية قدر الإمكان وهذا لأهمية الاستقلالية في عمل المراجع وتأثيره على صدق رأيه في القوائم المالية. وفي الجزائر وضعت معايير المراجعة والقانون 01-10 المتضمن تنظيم عمل التدقيق في الجزائر، سنتقي منها القوانين المتعلقة بالاستقلالية المراجع.

#### 4. التنظيم التشريعي والمهني لاستقلال مراجع الحسابات في الجزائر

اصدر المشرع الجزائري مجموعة قواعد قانونية للمحافظة على استقلالية المراجع، وعليه يشترط في محافظ الحسابات شركة ما ان (براق و ديلي، 2017، صفحة 21):

- لا تربطه صلة قرابة حتى الدرجة الرابعة بالمسؤولين في المؤسسة وأزواجهم؛
  - لا يتقاضى أية تعويضات، أتعاب، اجر أو علاوات يدفعها له المسؤولون أو أزواجهم، أو من طرف مؤسسة اخرى تملك عشر الاموال الجماعية في المؤسسة التي يراجعها، ما عدا أتعابه، بصفته كمحافظ حسابات، المحددة قانونا.
- وحسب القانون 01-10 المتعلق بمهنة المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، فقد جاء كذلك بعدد من القواعد القانونية الداعمة للمحافظة على استقلال مراجع الحسابات وذلك كما يأتي (الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، 2010):
- حسب المادة 64: "لتحقيق ممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد بكل استقلالية فكرية وأخلاقية، يعتبر متنافيا مع هذه المهنة في مفهوم هذا القانون:
- كل نشاط تجاري، لاسيما في شكل وسيط او 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 او الهيئة؛
  - كل عهدة برلمانية؛
  - كل عهدة انتخابية في الهيئة التنفيذية للمجالس المحلية المنتخبة."

- كما ورد في المادة 65 ما يأتي: "يمنع محافظ الحسابات من:
- القيام مهنيًا 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 التسيير؛
- قبول مهام التنظيم في محاسبة المؤسسة أو الهيئة المراقبة أو الاشراف 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.

كما نصت المادة 66 على ما يأتي: "زيادة على حالات التنافي والموانع المنصوص عليها خصوصًا في المادة 715 مكرر 6 من القانون التجاري، لا يكمن تعيين الاشخاص الطبيعيين ان المعنويين الذين تحصلوا على اجور 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. وتوسع حالات التنافي والموانع وتلك المذكورة في المادتين 64 و65 أعلاه إلى أعضاء شركات محافظة الحسابات".

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". وقد جاء المادة 68 ما يأتي: "إذا استقدمت شركة أو هيئة محافظين (2) للحسابات أو أكثر فان هؤلاء يجب ان يكونوا تابعين لنفس السلطة و إلا تربطهم أيه مصلحة وإلا يكونوا منتمين إلى نفس شركة محافظة الحسابات". 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 اشكال الاشهار لدى الجمهور. تطبق هذه الموانع ايضا على الشركات والتجمعات الممارسة للمهنة".

وأشار المشرع الجزائري إلى شروط وكيفيات تعيين المراجع لدى الشركات في المادة 26 من القانون 01-10 على انه: "تعيين الجمعية العامة أو الجهاز المكلف بالمداوات بعد موافقتها كتابيا، وعلى أساس دفتر الشروط، محافظ الحسابات من بين المهنيين المعتمدين والمسجلين في جدول الغرفة الوطنية تحدد كيفيات تطبيق هذه المادة عن طريق التنظيم." وأضاف المادة 27 من نفس القانون على تحديد عهدة محافظ الحسابات بثلاث سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة. وحددت المادة 37 من نفس القانون ما يلي: "تحدد الجمعية العامة أو الهيئة المؤهلة المكلفة بالمداوات، أتعاب محافظ الحسابات في بداية مهنته. لا يمكن لمحافظ الحسابات ان يتلقى أي اجرة أو امتياز مهما يكن شكله، باستثناء الأتعاب والتعويضات المنفقة في اطار مهنته. ولا يمكن احتساب الأتعاب في أي حال من الأحوال، على أساس النتائج المالية المحققة من الشركة أو الهيئة المعنية".

وكما كفل القانون 01-10 حق الاطلاع على أي وثيقة التي يراها مفيدة لأداء عمله وبالصورة التي يراها ملائمة وفي الوقت الذي يختاره وذلك من خلال المادة 31 التي تنص على: "يمكن لمحافظ الحسابات الاطلاع في أي وقت وفي عين المكان على السجلات المحاسبية والموازنات والمراسلات والمحاضر، وبصفة عامة كل الوثائق والكتابات التابعة للشركة أو الهيئة. ويمكنه ان يطلب من القائمين بالإدارة والاعوان والتابعين للشركة أو الهيئة كل التوضيحات والمعلومات وان يقوم بكل التفتيشات التي يراها لازمة".

والمادة 34 التي تنص على: "يعلم محافظ الحسابات كتابيا في حالة عرقلة ممارسة مهمة هيئات التسيير قصد تطبيق أحكام القانون التجاري".

وفيما يخص الشروط الواجب توافرها من اجل تعيين محافظ الحسابات فقد خصص المشرع الجزائري مجموعة من القوانين لتحديد من هو مؤهل لعملية المراجعة الخارجية، منها الخاصة بالمادة 08 من القانون 10-01 المتعلق بمهنة محافظ الحسابات والخبير المحاسبي و المحاسب المعتمد، وغيرها من المواد، نلخص اهم الشروط الموضوعية لالتحاق بالمهنة محافظ الحسابات في النقاط التالية: (القادري، 2020، صفحة 398).

- ان يكون جزائري الجنسية؛
  - حيازة شهادة ممارسة المهنة: حيث تمنح هذه الشهادة من طرف معهد التعليم المختص التابع لوزير المكلف بالمالية او المعاهد المعتمدة من طرفه، مع العلم انه لا يمكن الالتحاق بالمعهد المختص أو بالمعاهد المعتمدة، إلا عن طريق اجراء مسابقة للوائحين على شهادة جامعية وفق مقاييس محددة، وهذا ما نص عليه المقرر الصادر بتاريخ 1999/03/24، والمتضمن الموافقة على الاجازات والشهادات وكذا شروط الخبرة المهنية التي تخول الحق في ممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، والمعدل والمتمم بالمقرر الصادر تاريخ 2006./05/13
  - ان يكون متمتعا بكافة الحقوق المدنية والسياسية؛
  - ان يكون معتمدا من الوزير المكلف بالمالية: طبقا لنص المادة 09 من القانون 10-01 فان طلب الاعتماد بصفة محافظ الحسابات تكون عن طريق رسالة موصى عليها او عن طريق ايداع طلب الاعتماد لدى المجلس الوطني للمحاسبة، ولقد حدد المرسوم التنفيذي رقم 11-30 المؤرخ في 2011/01/27، شروط وكيفيات الاعتماد لممارسة محافظ الحسابات؛
  - أن يؤدي اليمين القانونية: بعد الاعتماد من قبل وزير المالية، وقبل التسجيل في الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات يجب على محافظ الحسابات تأدية اليمين أمام المجلس القضائي المختص اقليميا لمحل تواجد مكاتبه حسب نص المادة 2/06 من لقانون 10-01؛
  - ان يكون مسجلا في جدول الغرفة الوطنية: حتى يمارس محافظ الحسابات مهامه يجب عليه ان يكون مسجلا في جدول الغرفة الوطنية، ولكن لكي يتمكن من التسجيل في الجدول يجب ان يكون لديه عنوان مهني خاص طبقا للمادة 10 من القانون 10-01.
- يمكن ملاحظة اهتمام المشرع الجزائري باستقلالية وكفاءة المراجع الخارجي، من خلال التفصيل في المواد التي خصصها لتحديد وشرح كل جزء يمس استقلالية المراجع، وهذا للتأكد من ان عملية التدقيق الخارجي تتم باستقلالية تامة وبنزاهة، ويعود هذا الاهتمام نظرا لحساسية هذا الجانب وتعدد أبعاده فهناك ما هو ملموس ويمكن قياسه وبالتالي الحكم عليه كاستقلال الظاهري، ومنه ما هو داخلي ونفسي ولا يمكن تحديده وهو الاستقلال الذهني، ونجد أن المشرع الجزائري حاول ان يتناول كل المؤثرات التي تحد من استقلالية المراجع قدر المستطاع، وفي الجدول الموالي سنتناول الجوانب التي تحد من استقلالية المراجع، ومقابلها القوانين التي وضعها المشرع الجزائري للقضاء عليها ضمن النظام 10-01.

### الجدول 1. تعزيز استقلالية المراجع الخارجي ضمن النظام 10-01.

العوامل التي تحد من استقلالية المراجع	المواد التي وضعها المشرع الجزائري ضدها.
المنافسة لجذب العملاء: المنافسة الشديدة تؤثر على استقلالية المراجع حيث ان المراجعين تحت ضغط المنافسة يترددون كثيرا في التحفظ في تقاريرهم حول القوائم المالية خوفا من فقد الزبائن.	نجد ضمن المادة 70 من القانون، عبارة تمنع المراجع الخارجي من البحث عن الزبائن عن طريق تخفيض الاتعاب او منح التعويضات والامتيازات.
حجم مكتب المراجعة: يجب التفرقة بين مكاتب المراجعة الصغيرة والكبيرة اذ غالبا ما تكون الاولى اكثر عرضة لفقدان استقلالية المراجع الخارجي.	لم يفرق المشرع الجزائري بين المكاتب الصغيرة او الكبيرة، حيث كانت القوانين الخاصة باستقلالية المراجع شاملة. ماعدا القوانين الخاصة بشروط الحصول على الاعتماد.

<p>حدد المشرع الجزائري مدة عهدة استخدام المراجع الخارجي ب3 سنوات. قابلة للتجديد مرة واحدة. وهذا ضمن المادة 70. والمادة 27 من نفس القانون،</p>	<p>طول فترة الارتباط مع الزبون : طول فترة الارتباط مع الزبون تؤدي الى توطيد العلاقة بين المراجع وزبونه، مما يؤثر على نوعية المراجعة بالتأثر على استقلالية المراجع.</p>
<p>منع المشرع الجزائري المراجع الخارجي من السعي بصفة مباشرة او غير مباشرة لدى الزبون لطلب مهمة او وظيفة تدخل ضمن اختصاصاته القانونية. وهذا في المادة 70.</p>	<p>تقديم الخدمات الاستشارية للزبون : يعد موضوع تقديم المراجع للخدمات الاستشارية للإدارة من المواضيع المهمة والتي دار حولها نقاش وجدل كبير من حيث تأثيرها في استقلالية المراجع الخارجي، في حين يرى بعضهم انه بإمكان المراجع الاحتفاظ باستقلاليته مع تقديمه الاستشارة للإدارة</p>
<p>كما ورد في المادة 65 يمنع محافظ الحسابات من:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>■ القيام بأعمال تسيير سواء بصفة مباشرة او بالمساهمة او النيابة عن المسيرين؛</li> <li>■ قبول ولو بصفة مؤقتة، مهام المراقبة القبلية على اعمال التسيير؛</li> <li>■ قبول مهام التنظيم في محاسبة المؤسسة او الهيئة المراقبة او الاشراف عليها؛</li> <li>■ ممارسة وظيفة مستشار جبائي او مهمة خبير قضائي لدى شركة أو هيئة يراقب حساباتها؛</li> </ul>	<p>الحصول على مزايا ومنافع اقتصادية ومالية : على المراجع أن يكون بعيدا عن ايه مصلحة يمكن اعتبارها مهما كان اثرها على انها متعارضة مع امانة واستقامة وموضوعية واستقلالية المراجع.</p>
<p>نظرا لأهمية هذا المانع وهو المزايا الاقتصادية والمالية، وأثره الكبير على مدى استقلالية المراجع ونزاهة تقاريره، فقد فصل المشرع الجزائري في هذا الخصوص، وافرد بالشرح قصد منع اي صلة بين المراجع وزبونه من أي نوع سواء ، صلة قرابة أو أن يكون مساهما في الشركة او ان يكون له عمل سابق او يسعى للمستقبلي مع الشركة، وحتى صلة الخضوع المالي والقانوني نفاها المشرع الجزائري، لضمان نزاهة تقاريره وصدقها. كل هذا افرد المشرع الجزائري بالشرح المفصل في المواد :26، 37، 64، 65، 66، 67، 68، 70.</p>	<p>المؤهلات العلمية والعملية للمراجع : ركز المعيار الأول من المعايير العامة للمراجعة على ان الفحص يتم بواسطة شخص له المعرفة الكافية الفنية والخبرة العملية والكفاءة المهنية التي تؤهله للعمل كمراجع، ويفترض ضمنا من خلال هذا المعيار ان هناك مطلبا اساسيا وهو التأهيل العلمي ومطلبا اخر بعد ذلك هو استمرار تأهيله العلمي والعملية حيث يهدف التأهيل العلمي والخبرة العملية الى ضمان استقلالية المراجع اثناء تأدية مهامه.</p>
<p>خصص المشرع الجزائري مجموعة من القوانين والشروط التي يجب ان تتوفر في محافظ الحسابات، حيث يمر الشخص الطبيعي على عدة مراحل تؤهله للقيام بمهامه على اكمل وجه. وتركز على التكوين الذي لا يلتحق به الا ذوي الكفاءة وذلك عن طريق مسابقة لاختيار الافضل، ثم يجب عليه اكتساب خبرة مهنية وفنية لأجل الحصول على الاعتماد للقيام بمهمة التدقيق المحاسبي . كما يجب ان يكون مسجلا في جدول الغرفة الوطنية. وتنفصل هذه الشروط في المواد :06، 08، 09، 10. من القانون 01-10.</p>	<p>المصدر: من إعداد الباحثين بناء على المعلومات السابقة وعلى القانون:- الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، القانون رقم 01-10 المتعلق بمهن الخبير المحاسبي و محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، المؤرخ في 16 رجب 1431 الموافق ل 29 يونيو 2010، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، الصادرة بتاريخ 11 يوليو 2010، العدد42.</p>

نلاحظ أن المشرع الجزائري قد ساهم بشكل كبير في تدعيم استقلالية محافظ الحسابات، من خلال القانون 01-10 ومواده الرادعة التي تمنع المشاكل التي تقلل من استقلالية المراجع أثناء أداء مهامه، بدا بمحاولة كسب الزبائن عن طريق تخفيض الاتعاب أو منح التعويضات والامتيازات، إلا أنه من خلال هذا المانع يخاف أن يحاول المراجع كسب الزبائن من خلال منح بعض التسهيلات في التقارير التي يقدمها على القوائم المالية لزبونه، وهذا يخل بأمانته ونزاهة تقاريره.

وفيما يخص المانع الثاني وهو كبر حجم مكتب المراجعة حيث يذكر أنه كلما صغر المكتب قلت استقلالية المراجع فجزء منها يدخل ضمن نطاق أن المكتب الصغير يسعى لكسب الزبائن، إلا أن المشرع الجزائري لم يفرق بين المكتب الصغير أو الكبير ماعدا في شروط الحصول على الاعتماد.

وبخصوص طول مدة التعامل مع الزبون، فقد حددها المشرع الجزائري بثلاث سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة، وتقديم الخدمات الاستشارية للزبون ذكرنا سابقا أن هناك اختلافا بشأن كونها مانعا للاستقلالية المراجع، ولكن المشرع الجزائري منع تقديم خدمات الاستشارية أو العمل في الإدارة أو أي عمل في المؤسسة المتعامل معها.

وبالنسبة للحصول على منافع اقتصادية أو مالية فهو أهم مانع أو مؤثر على استقلالية المراجع الخارجي، لذلك نجد اهتماما كبيرا بهذا الجانب سواء من المعايير الدولية للتدقيق ومن المشرع الجزائري، حيث افرد لها كما كبيرا من القوانين وتناولها بالشرح المفصل لتلافي الوقوع في الثغرات القانونية، وتحقيق تمام النزاهة في تقارير المدقق الخارجي الجزائري.

والمانع الأخير وهو الكفاءة المهنية والفنية والخبرة، حيث إذا نقصت نقصت نزاهة واستقلالية المراجع في تقاريره، وقد اهتم المشرع الجزائري بهذا الجزء بوضع العديد من الشروط، والمراحل التي يمر بها الشخص الطبيعي أو المعنوي ليتمكن من الحصول على الاعتماد لممارسة مهنة الخبير المحاسبي أو المحاسب المعتمد أو محافظ الحسابات.

ومن معززات استقلالية المراجع أيضا هو عدم خضوعه لسلطة زبائنه، بل بالعكس يجب منحه السلطة عليهم فيما يخص اطلاعه في أي وقت على أي وثائق تلزمه لأداء مهامه، وقد افرد المشرع الجزائري أنه لمحافظ الحسابات حق الاطلاع من خلال المادة 31 و34 من القانون 01-10 وهذا لضمان حريته في العمل وتسهيل مهمته.

وفي الأخير يمكن القول أن المشرع الجزائري قد اهتم بكل معوقات استقلالية المراجع الخارجي أثناء أداء مهامه وافرد لها المواد الرادعة بالشرح المفصل من خلال القانون 01-10 الخاص بتنظيم مهنة الخبير المحاسبي والمحاسب المعتمد ومحافظ الحسابات، إلا فيما يخص المنافسة لجذب العملاء وحجم مكتب المراجعة حيث لم يخصص لها جزءا كبيرا من المواد رغم أهميتها، ويمكن أن يكون السبب لعدم وجود عامل المنافسة بين مكاتب محافظي الحسابات في الجزائر لقلتهم.

## 5. خاتمة

يكتسب معيار الاستقلال أهمية كبيرة، حيث يعتبر الاستقلال عنصرا مهما في ثقة مستخدمي المعلومات المحاسبية في المعلومات التي قام مراجع الحسابات بمراجعتها وبالتالي يجب أن يتم التعرف على أهم الضغوط والعوامل التي يتعرض لها مراجع الحسابات والتي تؤثر على رأيه الفني المحايد، ومحاولة التصدي لها وتحقيق أقصى استقلالية ممكنة للمراجع.

ونجد اهتماما باستقلالية المراجع الخارجي بشكل كبير من طرف معايير المراجعة الدولية والتشريعية الجزائرية حيث خصص هذا الأخير العديد من المواد ضمن النظام 01-10 الخاص بتنظيم مهنة الخبير المحاسبي والمحاسب المعتمد ومحافظ الحسابات، ولاحظنا أنه في سبيل تعزيز استقلالية المراجع الخارجي حدد المشرع الجزائري مواد رادعة إلى حد ما لكل موانع استقلالية المراجع الخارجي، وقد وصلنا لمجموعة من النتائج نلخصها فيما يلي:

- يقصد بالاستقلال القدرة على العمل بنزاهة وموضوعية، ولا يكفي أن يكون مراجع الحسابات مستقلا ظاهريا بل يجب توافر الاستقلال الذهني، وهذا يعتمد على مستوى اخلاق المراجع؛

- ان هناك العديد من الضغوط والمؤثرات على المراجع الخارجي اثناء ادائه مهامه في تدقيق الحسابات والتي لها دور كبير على مدى نزاهة وصدق تقاريره؛
- حاولت معايير المراجعة الدولية تحديد اهم الموانع التي تحد من استقلالية المراجع الخارجي، وتحديد أهم ما يمكن لمنعها:
- المشرع الجزائري حاول تحقيق استقلالية محافظ الحسابات من خلال تخصيص مواد لمعظم موانع استقلالية المراجع الخارجي لردعها؛
- فيما يخص حجم مكتب المراجع الصغير ومحاولته كسب الزبائن، تعد احد الموانع لاستقلاليته خوفا من ترده في صدق تقاريره لكي لا يخسر عملائه، ونجد ان المشرع الجزائري لم يركز على هذه النقطة بشكل كبير حيث منع منح عمولات والتخفيضات فقط، ولعل هذا يعود لقلة المنافسة بين محافظي الحسابات والمدققين في الجزائر؛
- خصص المشرع الجزائري ضمن النظام 01-10 لكل موانع استقلالية المراجع قوانين للحد منها، وأهمها أن لا تكون صلة من أي نوع سواء قانونية او قرابة او مساهمة في الشركة او وظيفة بين المراجع الخارجي وعملائه، وأهمها أن لا تكون له صلة أو علاقة مالية مع زبائنه.
- وفي الأخير يمكن القول ان محاولة تحقيق استقلالية المراجع الخارجي بشكل تام ومنع كل الضغوط والمؤثرات على المراجع أثناء عمله، أمر نسبي ولا يمكن تحقيقه بصفة مطلقة وهذا لارتباطه بالجانب الذهني والأخلاقي لشخص المراجع في حد ذاته، لهذا يجب محاولة الحد من هذه الموانع وتحقيق استقلالية المراجع الى اقصى حد يمكن الوصول إليه، بالاقتداء بمعايير المراجعة الدولية مع مراعاة خصائص البيئة التي يعمل فيها المراجع الخارجي في الجزائر.

## 6. قائمة المصادر والمراجع

- احمد نور الدين. (2015). *التدقيق المحاسبي وفقا للمعايير الدولية*. عمان: دار الجنان للنشر والتوزيع.
- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية. (11 7, 2010). *القانون رقم 01-10 المتعلق بمهن الخبير المحاسبي و محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد*. الجزائر: الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية.
- بشرى فضيل الطائي، و جعفر حسين الحلو الكعبي. (2016). *اثر استقلالية المدقق على ممارسة التحفظ المحاسبي بحث تطبيقي في شركات القطاع المالي المدرجة في سوق العراق للاوراق المالية*. *مجلة العلوم الاقتصادية والادارية*.
- صلاح الدين شريط، و لخضر لقليطي. (شريط صلاح الدين، لقليطي لخضر، 2017). *استقلالية مراجع الحسابات بين التشريع الجزائري والمعايير الدولية للمراجعة*. *مجلة ابحاث اقتصادية وادارية*.
- طلال الحجواوي، و سالم الزويبي. (2016). *القياس المحاسبي ومحدداته وانعكاسها على رأي مراقب الحسابات*. الاردن: دار اليازوري للنشر وا.
- عبد المجيد القادري. (2020). *مدى استقلالية محافظ الحسابات على ضوء القانون 01-10*. *مجلة العلوم الانسانية*، جامعة الاخوة منتوري قسنطينة.
- لقليطي لخضر. (2018). *دراسات في المالية والمحاسبة*. القاهرة: دار الحميراء للنشر والترجمة.
- محمد اسامة، و ابراهيم ابو القطان. (2007). *مذكرة لنيل شهادة ماجستير. العوامل المؤثرة على استقلالية وحياد المراجع الخارجي - دراسة تطبيقية على المراجعين القانونيين في قطاع غزة فلسطين*. فلسطين: الجامعة الاسلامية بغزة.
- محمد براق، و عمر ديلبي. (2017). *العوامل المؤثرة على استقلال مراجع الحسابات*. *الأكاديمية للدراسات الاجتماعية والانسانية*.
- Chia-Ah, E., & Karlsson, J. (2010). *Master thesis. The impact of extended audit tenure on auditor independence*. *Suède: Umeå School of Business*.

للاستشهاد بهذا المقال وفق طريقة (APA) :

لباز الأمين، فايزة زرقط وحليمة رقيق. (2021). *العوامل المؤثرة على مدى استقلالية مراجع الحسابات في ظل النظام 10. مجلة المحاسبة، التدقيق والمالية*. المجلد 03 / العدد 02-2021.