

استقلالية محافضي الحسابات ودورها في حوكمة مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر- دراسة ميدانية لعينة من
محافضي الحسابات بالجزائر-

**Independence of the auditors and their role in the governance of the
field study of a sample of the auditors -external audit profession in Algeria
-in Algeria**

رقاب مختار¹، بلقاسم بوفاتح²

¹ طالب دكتوراه، المركز الجامعي أفلو، مخبر الدراسات القانونية و الاقتصادية أفلو (الجزائر)،

m-reggab@cu-aflou.edu.dz

² أستاذ محاضر أ، المركز الجامعي أفلو، مخبر الدراسات القانونية و الاقتصادية أفلو (الجزائر)،

b.boufatah@cu-aflou.edu.dz

تاريخ النشر: 2025/12/15

تاريخ القبول: 2025/07/17

تاريخ الاستلام: 2024/12/11

ملخص:

تهدف هذه الدراسة إلى إبراز الدور الذي تلعبه استقلالية محافظ الحسابات على حوكمة مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر بواسطة المنهج الوصفي والمنهج التحليلي حيث تم إبراز الإطار النظري للاستقلالية وكذا الإطار النظري لحوكمة مهنة التدقيق ثم بعد ذلك تطرقنا إلى الدراسة الميدانية باستعمال أداة الاستبيان وتم فيها جمع آراء عينة الدراسة وتوصلنا إلى أن استقلالية محافظ الحسابات تلعب دورا مهما في حوكمة مهنة التدقيق في الجزائر بشقيها الذهني والظاهر لهذا فإن الاستقلالية يعتبر حجر الأساس في أداء المهنة و حوكمتها لضمان جودة التقارير المالية وتحسين سمعة ممارسي هذه المهنة .

الكلمات المفتاحية: حوكمة التدقيق، مهنة التدقيق، التدقيق الخارجي، الاستقلالية، جودة التدقيق

تصنيف JEL: M0، M42، G34، M4

Abstract: This study aims to shed light on the role of auditor independence in enhancing external audit governance in Algeria. The study employs both descriptive and analytical approaches. The theoretical frameworks of independence and audit governance are first presented, followed by an empirical study using a questionnaire to gather the opinions of the study sample. The findings reveal that auditor independence plays a significant role in both the cognitive and apparent aspects of audit governance in Algeria. Independence, therefore, serves as the cornerstone of professional performance and governance, ensuring the quality of financial reporting and enhancing the reputation of auditors.

Keys words: Audit Governance, Auditing Profession, External Audit, Independence, Audit Quality.

JEL classification codes: M4; G34; M42; M0

المؤلف المرسل: رقاب مختار، الإيميل: m-reggab@cu-aflou.edu.dz

1- مقدمة

تعتبر حوكمة مهنة التدقيق من المصطلحات حديثة الظهور في مجتمعنا اذ تعمل على تحديد المهام ووضع القوانين والقواعد التي ينبغي على المدققين الالتزام بها من أجل ضمان الجودة والمصداقية والشفافية في التقارير التي يصدرها المدقق الخارجي أو مؤسسات التدقيق حيث أنها تتمكن من خلق سمعة وهيبة لمهنة التدقيق عامة وزيادة الثقة فيهم ومن جهة أخرى على المدقق أيضاً أن يتصف بصفات شخصية تعمل على مساعدته في أداء مهنته والمتمثلة في الكفاءة العلمية والعملية و الاستقلالية وبذل العناية المهنية اللازمة، ومن خلال ربط شخصية المدقق الخارجي بحوكمة مهنة التدقيق يؤدي بنا إلى الإشكالية التالية:

ما هو دور استقلالية محافظ الحسابات في حوكمة مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر؟

حتى تتمكن من الإجابة على هذه الإشكالية قمنا بتقسيمها إلى تساؤلات فرعية

- ما هي استقلالية محافظ الحسابات ؟
- ما هي حوكمة مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر ؟

فرضيات الدراسة :

من الإشكالية التي تم تحديدها في بداية هذا البحث والنموذج السابق قمنا بتحديد الفرضيات الفرعية التي تساهم في إزالة الغموض عن موضوعنا الذي هو قيد الدراسة وهي كالتالي :

يمكننا تقسيم هذه الفرضية الرئيسية حسب أبعاد المتغير المستقل الى فرضيتين هما :

الفرضية الأولى:

- H_0 : لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة 5% بين الاستقلالية الذهنية لمحافظ الحسابات و حوكمة مهنة التدقيق الخارجي .
- H_1 : توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة 5% بين الاستقلالية الذهنية لمحافظ الحسابات و حوكمة مهنة التدقيق الخارجي .

الفرضية الثانية :

- H_0 : لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة 5% بين استقلالية المظهر لمحافظ الحسابات و حوكمة مهنة التدقيق الخارجي .
- H_1 : توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة 5% بين استقلالية المظهر لمحافظ الحسابات و حوكمة مهنة التدقيق الخارجي .

عنوان المقال: استقلالية محافضي الحسابات ودورها في حوكمة مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر..

أهداف الدراسة :

تهدف هذه الدراسة إلى :

إبراز الإطار النظري لاستقلالية محافظ الحسابات في بيئة التدقيق والتطرق إلى أنواعها وأبعادها وأيضاً العوامل المؤثرة فيها ، وكذلك التطرق إلى الإطار النظري لحوكمة مهنة التدقيق وأهميتها وأهدافها ومبادئها ، وإبراز أثر هذه الاستقلالية على حوكمة مهنة التدقيق من خلال التطرق إلى الدراسة الميدانية في محاولة لتحسين الظروف المهنية لدى المدققين بصفة خاصة ومؤسسات التدقيق بصفة عامة.

أهمية الدراسة :

- تبيان أهمية الاستقلالية في مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر.
- إسقاط الضوء على المهنة ومحاوله و إبراز المعوقات التي تواجه ممارسي مهنة التدقيق الخارجي.
- أهمية الدور الرقابي الذي على الحكومة التوسع فيه من أجل حوكمة مهنة التدقيق.
- تحسين سمعة ممارسي المهنة وزيادة الثقة لدى العملاء.
- تعزيز مصداقية التقارير المالية وجلب أكبر عدد من المستثمرين.

منهج الدراسة :

حتى تتمكن من الإجابة على التساؤلات السابقة ونختبر الفرضيات السابقة تم إتباع المنهج الوصفي والمنهج التحليلي التي من خلالها سيتم إيجاد المتغيرات المؤثرة بشكل مباشر وغير مباشر على حوكمة مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر باستخدام الاستبانة كأداة في هذه الدراسة الميدانية.

هيكل الدراسة :

تم تقسيم هذه الدراسة إلى ثلاثة محاور أساسية:

- المحور الأول : الإطار النظري لاستقلالية محافظ الحسابات .
- المحور الثاني: ماهية حوكمة مهنة التدقيق .
- المحور الثالث: الدراسة الميدانية.

2- الإطار النظري لاستقلالية محافظ الحسابات

2-1- مفهوم الاستقلالية:

اختلفت المفاهيم وتعددت حول مفهوم استقلالية المراجع فقد عرفت الهيئة العالمية للمعايير الأخلاقية التابعة للاتحاد الدولي للمحاسبين على أنها الحالة الذهنية التي تسمح بإصدار النتائج المتوصل إليها بدون التأثير بأية عوامل يمكن أن تؤدي إلى إضعاف الرأي المهني وهي التي تسمح للشخص بالتصرف بأمانة وموضوعية(الملهوف، 2014، صفحة 300) وعرفت على أنها إمكانية قيام المراجع بعمله بأمانة وموضوعية ، ويجب أنه لا يقوم بإخفاء الحقائق أو إعطاء بيانات ومعلومات غير ممثلة للواقع ، كما أنه لا ينقاد وراء أهواء إدارة الشركة و عمل ما تمليه إليه بل يجب أن يكون مستقلاً عن

الإدارة ومحامياً في أحكامه، الاستقلالية تعتبر الحجز الأساسي لبناء شخصية المراجع حيث أن معايير المراجعة المقبولة والمتعارف عليها تؤكد أن المراجع يجب أن يكون مستقلاً في شخصيته وتفكيره في كل ما يتعلق بعملية المراجعة (اشراقة و بسمات، فبراير 2022، صفحة 436).

وتم أيضاً تعريف استقلالية المراجع الخارجي من قبل مجمع المحاسبين القانونيين في إنجلترا وويلز عام 1997 على أن الموضوعية هي من الأمور الهامة لأي شخص مهني يمكنه إصدار أحكام مهنية فهي تعد بمثابة حالة ذهنية يمكن أن تؤخذ بعين الاعتبار جميع الاحتمالات والاعتبارات أثناء القيام بمهمة ما لذلك تسمى أيضاً بالاستقلالية الفكرية (المهوف، 2014، صفحة 299)

من خلال ما سبق يمكن الفهم أن للاستقلالية جزأين أحدهما ظاهري والآخر ذهني (ذاتي) فقد قامت الهيئة الأمريكية للأوراق المالية بوضع مفهوم للاستقلالية مقسم إلى قسمين: (براق و ديلمي، 2017، الصفحات 19-20).

● الاستقلالية الظاهرية :

يمكن تعريف الاستقلالية الظاهرية على انه عدم تدخل الإدارة في أعمال المراجع الخارجي كما لا تربطه أية مصالح مع إدارة المؤسسة وهذا ما يمكن أن نراه على انه مسألة موضوعية غير مرتبطة بشخصية المراجع أو تفكيره ولا يمكن أن ينظر إليها أنها مسألة ذهنية التي يمكن للمراجع نفسه أن يحكم فيها بل يجب النظر إليها على أنها موضوعية تتحكم فيها معايير قواعد محددة. من خلال ما سبق يمكن أن نستخلص أيضاً أن الاستقلالية الظاهرية هي إتباع القواعد والقوانين والمعايير الموضوعية مثل :

- القيام بالمراجعة والمساهمة في تأسيس مؤسسة.
- أن يكون عضواً في مجلس الإدارة.
- أن يكون موظفاً في المؤسسة .
- أن يكون أحد أقربائه مصلحة ما سواء كانت مباشرة أو غير مباشرة .

● الاستقلالية الحقيقية :

يمكن تسميتها أيضاً بالاستقلالية الذهنية وهي عدم وجود أية ضغوط أو دوافع أو مصلحة خاصة عند قيامه بابداء رأيه الفني المحايد وهذا ما يخضع للنظرية الذاتية التي تفسر أن الاستقلالية الذهنية لا تخضع لمعايير واضحة أو قواعد محددة وهذا ما يتطلب من المراجع أن يكون نزيهاً وأميناً وصادقاً في الكشف عن الحقيقة في التقارير المقدمة من طرفه. من هذا التعريف نستخلص أن الاستقلالية الذهنية هي قدرة المراجع على اتخاذ القرارات حول صحة أو خطأ ما وهذا بتطبيق قواعد السلوك المهني ، وقواعد أخلاقيات المهنة وبدون تحيز للأطراف المتأثرة بالقرارات المتخذة.

2-2- أبعاد استقلالية المراجع:

يمكن تحديد ما اذا كان المراجع مستقلاً أم لا من خلال المراحل التالية:

● الإستقلال في إعداد البرنامج:

عنوان المقال: استقلالية محافضي الحسابات ودورها في حوكمة مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر..

يقوم المراجع عند بداية المهمة بعملية التخطيط بطريقة تمكنه من تجاوز كل الصعوبات من أجل الحصول على المعلومات الكافية منذ بداية المهمة الى الانتهاء منها وهذا ما يسمح لو بممارسة هذه المهمة بكل حرية واستقلالية ومن دون أي ضغوط خاصة إدارة المؤسسة بخصوص التدخل في إبعاد أو تحديد أي جزء من برنامج الذي وضعه المراجع للمراجعة(الصبان و هلال، 2000، صفحة 73) وقد تم تقسيم مهمة اعداد برنامج المهمة حسب المراحل التالية-Schick, Vera, Bourrouilh- (Parège, & Mocquard, 2021, p. 79):

- بدء المهمة.
 - الاعداد للمهمة.
 - إطلاق المهمة.
 - قيادة الفحص.
 - تحرير الاستنتاجات .
 - متابعة المهمة.
- **الاستقلال في مجال الفحص**(لباز، زرقت، و رقيق، 2021، صفحة 48):
- يجب على المدقق أن يكون متحررا من أي ضغط أو تدخل عند قيامه باختيار السجلات والأنشطة والمفردات والسياسات الخاضعة لعملية الفحص وتحتوي على عدة جوانب أهمها :
 - للمدقق الحق الكامل في فحص واطلاع على جميع السجلات والدفاتر و أيضا مكاتب الشركة وفروعها .
 - يجب على الموظفين في الشركة تقديم يد العون للمراجع أثناء عمليات الفحص وأداء الامتيازات.
 - لا يمكن للإدارة تحديد المجالات والمستندات والمفردات الخاضعة للفحص.
 - تجنب العلاقات الشخصية وتبادل المصالح إذ أنها تؤثر على عمليات الفحص وإبداء الرأي.
- **الاستقلال في مجال اعداد التقرير**:(لباز، زرقت، و رقيق، 2021، الصفحات 48-49):
- وهي عدم وجود أي ضغوط للتأثير على عدم إظهار الحقائق المكتشفة أثناء عملية الفحص أو شكل التقرير النهائي الذي تم استنتاجه عن القوائم المالية فهو يتضمن عدة جوانب منها:
 - عدم التدخل من الغير لإجراء أي تعديل لحقيقة ما في التقرير .
 - عدم إبعاد العناصر المهمة من التقرير لرسومي للمدقق.
 - عدم استعمال العبارات الغامضة وغير الواضحة التي لها عدة معاني عند إصدار الرأي.
 - عدم تدخل أي طرف حتى يحدد محتويات التقرير للمدقق عند إبداء الرأي.
- 2-3- العوامل المؤثرة على استقلالية المدقق الخارجي(الرشيدي، 2011-2012، الصفحات 18-23)بتصرف:

- هيمنة الإدارة على قرار تعيين المدقق : في هذا العنصر يتم تعيين مدقق الحسابات الخارجي من قبل الهيئة العامة للمساهمين وفقا للقوانين المعمول بها بالإضافة إلى تحديد أتعابه وهذا ما يمكنه من الحفاظ على استقلاليتها لكن هيمنة مجلس الإدارة على المؤسسة يعرض استقلالية المدقق للشك.
- عزل المدقق: في العادة يتم عزل مدقق الحسابات الخارجي من قبل هيئة العامة للمحاسبين التي قامت بتعيينه إلا أن هيمنة مجلس الإدارة على قرار العزل هذا إذا لم يتماش المدقق الخارجي مع إرادة ورغبة الدارة مما يجعل استقلاليتها تتأثر عند إبداء رأيه.
- الارتباط المالي مع العميل: و هو وجود أي علاقة مالية بين المدقق وإدارة الشركة محل التدقيق سواء بشكل مباشر وهو ما يتعلق بشخصه هو أو غير مباشرة وهو ما يتعلق بأحد الأقرباء من الدرجة الأولى.
- الخدمات الاستشارية: سمحت معايير التدقيق الدولية للمدقق الخارجي تقديم خدمات استشارية للشركة محل التدقيق خارج عملية التدقيق لما له من خبرات بشرط عدم تأثر استقلاليتها وعدم تدخله في القرارات الإدارية مع تحمل إدارة الشركة مسؤولية تلك القرارات.
- الأتعاب: يتم تعيين أتعاب المدقق لقاء المهمة التي أوكل إليها من قبل الجهة التي قامت بتعيينه.
- الهدايا وهبات: منح المدقق هدايا وهبات لها أثر سلبي يمس من استقلاليتها.
- طول فترة ارتباط المدقق بالشركة: طول العلاقة يسمح بنشأة علاقات اجتماعية بين المدقق وموظفي الشركة.
- المقاضاة الفعلية و المتوقعة: إذا حدث نزاع بين المدقق وإدارة الشركة قيد التدقيق وانتقل إلى القضاء فعل المدقق إبداء رأيه دون التأثير بالخلاف.
- حجم مكتب التدقيق: كل ما زاد حجم المكتب كل ما زادت استقلاليتها.
- تمثيل مكتب التدقيق لأحد مكاتب التدقيق العالمية: وهو ما يدل على زيادة الثقة لدى العملاء ويعزز درجة الاستقلالية فيه.

3- الاطار النظري لحوكمة مهنة التدقيق:

3-1- تعريف حوكمة مهنة التدقيق:

تعددت التعاريف واختلفت حسب البيئة الموجودة فيها لكن يبقى الهدف واحد وهو السيطرة على المهنة والتحكم فيها من أجل إضفاء الصحة والمصداقية لمهنة التدقيق لذا عرفت على أنها الأدوات والآليات والأساليب والمبادئ المساعدة على مراقبة أداء المهنيين وقيامهم بدورهم ووفائهم بمسؤولياتهم بجودة مما يساهم في تحقيق الرفاهية للمجتمع .

وعرفت أيضا على أنها عبارة عن جملة من القواعد والمبادئ تهدف إلى ضبط والرقابة على الأداء المحاسبين المهني على الأداء المالي وغير المالي للعملاء المتعاملين معهم(علي، 2016، صفحة 11).

وعرفت أيضا على أنها عبارة عن النظام متكامل يقوم على الرقابة بنوعها المالية وغير المالية وبواسطته تتم إدارة الشركة وأيضا الرقابة عليها (بسنت، 2018، صفحة 48).

من خلال هذه التعاريف يمكن القول أن حوكمة مهنة التدقيق على أنها مجموعة ما القواعد والقوانين والآليات الهادفة من أجل ضبط الأداء المهني والرقابة عليه لتحقيق مصالح المؤسسة ورفاهية المجتمع .

3-2- أهداف حوكمة مهنة التدقيق:

عنوان المقال: استقلالية محافضي الحسابات ودورها في حوكمة مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر..

بما أن لحوكمة مهنة التدقيق آليات وضوابط ينبغي أن يعمل بها وهذا من أجل (سميرة و عمر، 2021، الصفحات 463-464):

- القيام بعملية الإشراف والرقابة على شركات التدقيق.
- ضرورة الالتزام بالمعايير والقوانين والقواعد المنظمة لمهنة التدقيق.
- التزام المدققين بقواعد السلوك المهني.
- تحسين سمعة مؤسسات ومكاتب التدقيق.
- العمل على تحسين جودة عملية التدقيق.
- جعل تقرير المدقق يتسم بالمصداقية.
- زيادة الثقة لدى أصحاب المصالح في هذه المهنة.

3-3- أهمية حوكمة مهنة التدقيق:

إن الاهتمام بتطبيق متطلبات ومفاهيم حوكمة مهنة التدقيق من أجل تحقيق المنافع التالية (عبدالمعتم، 2013، صفحة 23):

- الابتعاد عن سوء استخدام الإدارة لسلطاتها من أجل تحقيق منافعها الذاتية أو الشخصية.
- تعضيد مبدأ الاستقلال والموضوعية والنزاهة للمدقق
- منح المساعدة في عملية الفحص السليم لآليات الرقابة الداخلية وتقييم جودتها .
- توفير المعلومات الموثوقة للجهات المعنية في شكل تغذية راجعة ليتم الاستفادة منها في التقييم لقواعد الحوكمة وما تتطلبه التقارير المالية.
- زيادة درجة الثقة للأطراف ذات المصلحة للحفاظ على مصالحهم من قبل الإدارة.
- ضمان مستوى التأكيد على جودة التقارير المالية.
- تضيق الفجوة بين معنى الحوكمة والتطبيق والممارسة لها .

3-4- مبادئ حوكمة مهنة التدقيق

يمكن وضع هيكل لحوكمة مهنة التدقيق اعتمادا على المبادئ التي تعمل عليها حوكمة مؤسسات التدقيق الخارجي كما يلي :

- أن تكون تشريعات المهنة معاصرة ومناسبة لمهنة التدقيق.
- أن يكون النظام فعال ومتطور للتعليم المحاسبي وكذلك التجاري.
- توفر دليل متطور ملزم بقواعد الآداب وسلوكيات مهنة التدقيق.
- أن يكون هناك نظام تدريبي مرن وكفاء وبعيد عن اللامركزية .
- إجراء حملات تحسيسية وتوعوية لأصحاب المصالح في الشركات عن مهنة التدقيق ودورها في تحقيق رفاهية المجتمع.

- الاعتماد على آليات البحث المهنية والأكاديمية بشكل مستمر لإدراك مشاكل ممارسة مهنة التدقيق وطرق مواجهتها(علي، 2016، الصفحات 16-17)

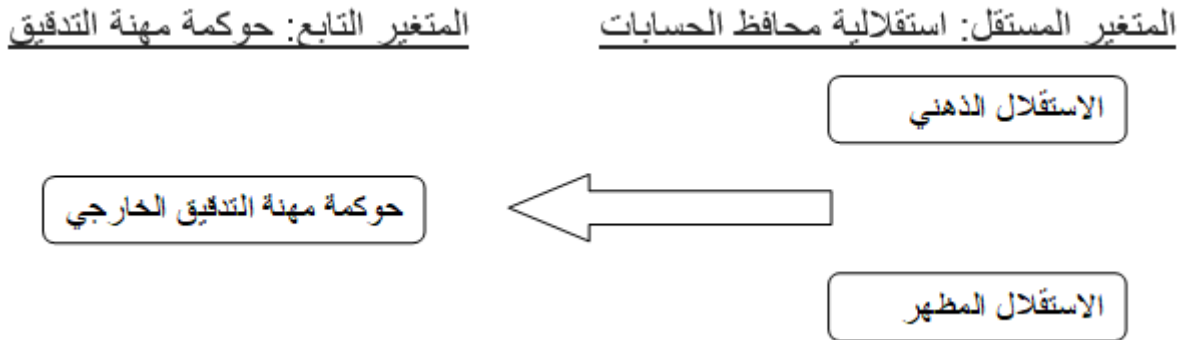
4- الدراسة الميدانية

حاولنا في هذه الدراسة إيجاد دور استقلالية محافظ الحسابات في تحقيق حوكمة مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر و الذي أدى بنا إلى استخدام أداة الاستبيان لمعالجة الإشكالية المذكورة سلفا.

4-1- مجتمع الدراسة :

حتى نتعرف استقلالية محافظ الحسابات ودورها في حوكمة مهنة التدقيق في الجزائر أسقطنا اهتمامنا على مزاوي مهنة محافضي الحسابات الجزائريين قمنا بتوزيع استمارات إلى مكاتب محافضي الحسابات بشكل الكتروني والذين استطعنا الوصول إليهم بشكل مباشر فكان عدد الاستمارات الموزعة 55 استمارة استرجعنا منها 37 استمارة قابلة وصالحة للدراسة والتحليل أما النموذج الذي اعتمدنا عليه في دراستنا هو كالتالي:

الشكل رقم 1: شكل يوضح نموذج الدراسة



المصدر : من إعداد الباحثان بناء على الإطار النظري .

4-2- أداة الدراسة :

حتى تتمكن من التعرف على دور استقلالية محافظ الحسابات في حوكمة مهنة التدقيق الخارجي جمعنا البيانات والمعلومات الخاصة بموضوع الدراسة بالاعتماد على الاستبيان الذي يتكون من 30 عبارة مقسمة على النحو التالي :

- محور الاستقلالية الذهنية وتتكون من 10 فقرات.
- محور الاستقلالية الظاهرية وتتكون من 10 فقرات.
- محور حوكمة مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر وتتكون من 10 فقرات.

4-3- توزيع ألفا كرونباخ (Alpha chronbakh).

بعد صب بيانات المتحصل عليها في برنامج SPSS تحصلنا على معامل الثبات ألفا كرونباخ ((Alpha chronbakh الممثل في الجدول التالي :

عنوان المقال: استقلالية محافظي الحسابات ودورها في حوكمة مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر..

الجدول رقم 1: توزيع معامل ألفا كرونباخ (Alpha chronbakh)

عدد المحاور	محتوى المحور	عدد الفقرات	الفا كرونباخ
المحور الأول	الاستقلالية الذهنية	10	0,894
المحور الثاني	الاستقلالية الظاهرية	10	0,854
المحور الثالث	حوكمة مهنة التدقيق	10	0,751
مجموع المحاور			0,920

المصدر : من إعداد الباحثان بناء على معطيات برنامج SPSS

من خلال ما تحصلنا عليه من برنامج SPSS في الجدول أعلاه نلاحظ أن قيم ألفا كرونباخ تقترب من الواحد وهذا ما يدل على أن محتوى الاستبيان يتميز بالثبات بمعنى أنه يمكن أن يعبر عن عينة الدراسة لكافة المجتمع.

4-4- عرض أداة الدراسة

• تحليل خصائص البيانات العامة:

لتحليل بيانات الخصائص الديموغرافية بوضعها في جداول مقسمة الى تكرارات ونسب تعمل على تسهيل الملاحظة والتحليل ووضوح خصائص العينة .

- توزيع العينة حسب العمر :

الجدول رقم 2: توزيع أفراد العينة حسب العمر

النسبة %	التكرار	العمر
8,1	3	من 29 سنة إلى 39 سنة
45,9	17	من 39 سنة إلى 49 سنة
45,9	17	أكثر من 50 سنة
100,0	37	المجموع

المصدر : من إعداد الباحثان بناء على معطيات برنامج SPSS

من الجدول نلاحظ أن الفئة العمرية التي تمكنت من الإجابة على الاستبيان تتراوح أعمارهم من أكبر من 39 سنة والتي فاقت 45% في كل مجموعة وعليه فإن هذه الفئة ذات خبرة مهنية كبيرة في مجال المحاسبة والتدقيق.

- توزيع العينة حسب المؤهل العلمي :

الجدول رقم 3: توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي

النسبة %	التكرار	المؤهل العلمي
21,6	8	ليسانس
21,6	8	ماستر
56,8	21	دكتوراه
100,0	37	المجموع

المصدر : من إعداد الباحثان بناء على معطيات برنامج SPSS

نلاحظ من الجدول أن نسبة الأفراد المتحصلين على شهادة الليسانس 21,6% و المتحصلين على شهادة الماستر 21,6% وشهادة الدكتوراه 56,8% هذا يعني أن الأفراد الذين أجابوا على استمارات الاستبيان هم ذوي شهادات عليا وممارسين للمهنة مما يبرز الواقع الفعلي لمهنة محافضي الحسابات في الجزائر .

- توزيع العينة حسب الوظيفة :

الجدول رقم 4: توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة

الوظيفة	التكرار	النسبة %
محافظ حسابات	19	51,4
خبير محاسبي	10	27,0
أكاديمي	8	21,6
المجموع	37	100,0

المصدر : من إعداد الباحثان بناء على معطيات برنامج SPSS

يبين لنا الجدول السابق أن النسبة الغالبة على العينة هم من ممارسي المهنة بنسبة 51,4% تليها مباشرة المهنيين من الخبراء المحاسبية بنسبة 27,0% مما يزيد من مصداقية الإجابات المتحصل عليها من خلال استمارات الاستبيان الموزعة عليهم وفي الأخير تأتي الفئة لأكاديمية من أساتذة جامعيين بنسبة 21,6% .

- توزيع العينة حسب سنوات الخبرة :

الجدول رقم 5: توزيع أفراد العينة حسب سنوات الخبرة

سنوات الخبرة	التكرار	النسبة %
من 5 سنوات إلى 15 سنة	25	67,6
من 16 سنة إلى 25 سنة	10	27,0
أكثر من 25 سنة	2	5,4
المجموع	37	100,0

المصدر : من إعداد الباحثان بناء على معطيات برنامج SPSS

من الجدول نلاحظ أن الخبرة المهنية من 5 الى 15 سنة بلغت نسبتها 67,6% ثم يليها الأفراد من ذوي الخبرة تتراوح من 16 الى 25 سنة بنسبة 27,0% ثم بعد ذلك الفئة الأخيرة وهي فئة أكثر من 50 سنة خبرة بنسبة 5,4% .

4-5- تحليل النتائج:

الجدول رقم 6: إجابات أفراد العينة حول الاستقلالية الذهنية لمحافظ الحسابات

الفقرات	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق بشدة	غير موافق	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الإتجاه		
									التكرار	النسبة
على محافظ الحسابات أن يتجنب أي تحيز مسبق تجاه العميل أو إدارته.	8	29	-	-	-	4,21	0,41	موافق بشدة	8	21,6
	21	16	-	-	-	4,56	0,50	موافق بشدة	21	56,8
تؤدي العلاقة بين محافظ الحسابات والعميل الى التأثير على استقلالية محافظ الحسابات	56,8	43,2	-	-	-	4,56	0,50	موافق بشدة	21	56,8
	21	16	-	-	-	4,56	0,50	موافق بشدة	21	56,8

عنوان المقال: استقلالية محافضي الحسابات ودورها في حوكمة مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر..

موافق	0,64	3,40	-	2	19	15	1	التكرار	أشعر بالراحة في التعبير عن رأيي، حتى لو كان مخالفاً لرأي العميل.
			-	5,4	51,4	40,5	2,7	النسبة	
موافق بشدة	0,49	4,59	-	-	-	15	22	التكرار	هناك ضغوط تمارس علي للتأثير على رأيي.
			-	-	-	40,5	59,5	النسبة	
موافق بشدة	0,50	4,56	-	-	-	16	21	التكرار	لدي ثقة كاملة في قدرتي على الحفاظ على استقلالية رأيي.
			-	-	-	43,2	56,8	النسبة	
موافق بشدة	0,47	4,32	-	-	-	25	12	التكرار	هناك إجراءات أو ممارسات إضافية يمكن اتخاذها لتعزيز استقلالية محافظ الحسابات
			-	-	-	67,6	32,4	النسبة	
موافق	0,51	4,10	-	1	-	30	6	التكرار	على محافظ الحسابات أن يكون مستعداً لتحمل العواقب إذا لم يكن عمله دقيقاً أو موضوعياً.
			-	2,7	-	81,1	16,2	النسبة	
موافق بشدة	0,50	4,56	-	-	-	16	21	التكرار	يُمكن لثقافة المسؤولية المهنية في مكاتب التدقيق أن تساعد على تعزيز استقلال محافضي الحسابات.
			-	-	-	43,2	56,8	النسبة	
موافق	1,09	3,51	-	10	5	15	7	التكرار	ت لعب التكنولوجيا دوراً في تعزيز استقلال محافضي الحسابات.
			-	27,0	13,5	40,5	18,9	النسبة	
موافق	0,70	3,70	-	1	13	19	4	التكرار	على محافظ الحسابات أن يكون متشككاً بشكل معقول تجاه المعلومات المالية المقدمة من قبل العميل.
			-	2,7	35,1	51,4	10,8	النسبة	
موافق	0,581	3,80	الدرجة الكلية للمحور						

المصدر : من إعداد الباحثان بناء على معطيات برنامج SPSS

من خلال الأرقام التي يشير إليها الجدول أعلاه نلاحظ أن اتجاهات العينة كانت ايجابية نحو جميع العبارات الموجودة في المحور فبلغت قيمة المتوسط الإجمالي 3,80 وهو يقع في مجال الفئة 3,40-4,19 الذي يوافق العبارة "موافق" في مقياس ليكارت الحماسي وهذا يعني أن الاستقلالية الذهنية لمحافظ الحسابات تسمح بالحفاظ على الموضوعية والنزاهة و رفع ثقة العملاء على مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر.

الجدول رقم 7: إجابات أفراد العينة حول الاستقلالية الظاهرية لمحافظ الحسابات

الاتجاه	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	الفقرات	
موافق	1,12	3,51	-	11	3	16	7	التكرار	يُساهم الحفاظ على مظهر الاستقلالية في تعزيز ثقة أصحاب المصلحة في مهنة التدقيق الخارجي.
			-	29,7	8,1	43,2	18,9	النسبة	
موافق	0,41	4,13	-	-	1	30	6	التكرار	يُعدّ الالتزام بقواعد السلوك المهني ضرورياً لضمان مظهر الاستقلالية .
			-	-	2,7	81,1	16,2	النسبة	
موافق	0,98	3,56	-	7	8	16	6	التكرار	يُمكن أن تُؤثر العلاقات الشخصية بين المدققين وعملاتهم على مظهر الاستقلالية .
			-	18,9	21,6	43,2	16,2	النسبة	
موافق بشدة	0,49	4,59	-	-	-	15	22	التكرار	يُساعد الكشف عن أي تضارب في المصالح على الحفاظ على مظهر الاستقلالية .
			-	-	-	40,5	59,5	النسبة	
موافق	1,09	3,51	-	10	5	15	7	التكرار	يُعدّ الإفصاح عن المعلومات المالية للمدققين ضرورياً

			-	27,0	13,5	40,5	18,9	النسبة	لضمان مظهر الاستقلالية .
موافق	0,70	3,70	-	1	13	19	4	التكرار	يُمكن أن تُؤثر الضغوط المالية على مظهر استقلالية المدققين .
			-	2,7	35,1	51,4	10,8	النسبة	
غير موافق	0,55	2,48	-	20	16	1	-	التكرار	يُساعد وجود لجان تدقيق مستقلة على الحفاظ على مظهر استقلالية المدققين .
			-	54,1	43,2	2,7	-	النسبة	
موافق	0,16	3,97	-	-	1	36	-	التكرار	يُعدّ التقييم الخارجي لمكاتب التدقيق ضروريًا لضمان مظهر الاستقلالية .
			-	-	2,7	97,3	-	النسبة	
محايد	0,72	3,24	-	6	16	15	-	التكرار	يُمكن أن تُؤثر القوانين واللوائح على مظهر استقلالية المدققين .
			-	16,2	43,2	40,5	-	النسبة	
موفق بشدة	0,46	4,70	-	-	-	11	26	التكرار	يُساعد التعليم والتدريب المستمر للمدققين على الحفاظ على مظهر الاستقلالية
			-	-	-	29,7	70,3	النسبة	
موافق	0,668	3,739	الدرجة الكلية للمحور						

المصدر : من إعداد الباحثان بناء على معطيات برنامج SPSS

من خلال الأرقام التي يشير إليها الجدول السابق نلاحظ أن الدرجة الكلية للمحور تشير إلى أن المتوسط الحسابي يساوي 3,739 ، وهي قيمة تقع في المجال 3,40 - 4,19 في مقياس لكرات الخماسي وهي توافق عبارة "موافق" مما يدل على أن الاستقلالية الظاهرية أيضا لها دور مهم في مهنة التدقيق الخارجي لمحافظ الحسابات إذ تعزز المصدقية والشفافية للتقارير المالية المعدة من طرفه.

الجدول رقم 8: إجابات أفراد العينة حول حوكمة مهنة التدقيق الخارجي

الإتجاه	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	الفقرات	
								التكرار	النسبة
موافق بشدة	0,43	4,24	-	-	-	28	9	التكرار	يتمتع المدققون بحرية كاملة في إصدار آرائهم دون أي تدخل من قبل الإدارة أو جهات أخرى.
			-	-	-	75,7	24,3	النسبة	
موافق	0,39	4,18	-	-	-	30	7	التكرار	لا يتعرض المدققون لأي ضغوط من قبل العملاء للتأثير على نتائج التدقيق.
			-	-	-	81,1	18,9	النسبة	
موافق بشدة	0,41	4,78	-	-	-	8	29	التكرار	يتمتع المدققون بضمانات كافية لحماية استقلاليتهم
			-	-	-	21,6	78,4	النسبة	
موافق	0,34	4,13	-	-	-	32	5	التكرار	تُطبق قواعد صارمة لمنع تضارب المصالح بين المدققين والعملاء.
			-	-	-	86,5	13,5	النسبة	
موافق بشدة	0,46	4,70	-	-	-	11	26	التكرار	تُفصل مهام التدقيق عن مهام الاستشارات لتجنب أي تضارب في المصالح.
			-	-	-	29,7	70,3	النسبة	
موافق	0,34	4,13	-	-	-	32	5	التكرار	يتمتع المدققون بالمهارات والخبرة اللازمة لأداء مهامهم بكفاءة.
			-	-	-	86,5	13,5	النسبة	
موافق	0,46	4,70	-	-	-	11	26	التكرار	تُطبق معايير صارمة لضمان جودة عمل المدققين.

عنوان المقال: استقلالية محافظي الحسابات ودورها في حوكمة مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر..

بشدة			-	-	-	29,7	70,3	النسبة	
موافق	0,49	4,37	-	-	-	23	14	التكرار	يتمتع المدققون بقدر عالٍ من النزاهة والصدق المهني.
بشدة			-	-	-	62,2	37,8	النسبة	
موافق	0,47	4,67	-	-	-	12	25	التكرار	تخضع ممارسات التدقيق لمراجعة دورية من قبل جهات مختصة.
بشدة			-	-	-	32,4	67,6	النسبة	
موافق	0,16	4,02	-	-	-	36	1	التكرار	يتلقى المدققون تدريباً مستمراً لضمان مواكبة آخر التطورات في مهنة التدقيق.
بشدة			-	-	-	97,3	2,7	النسبة	
موافق	0,395	4,392	الدرجة الكلية للمحور						
بشدة									

المصدر : من إعداد الباحثان بناء على معطيات برنامج SPSS

من الجدول أعلاه نلاحظ أن الدرجة الكلية للمحور من خلال المتوسط الحسابي الكلي الذي يساوي 4,392 وهي قيمة تقع في المجال 4,20 - 5 وهي موافقة لعبارة "موافق بشدة" مما يعني أن أهمية حوكمة مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر تؤدي إلى تحقيق الرفاهية للمجتمع وأهداف مؤسسات التدقيق المراد تحقيقها .

4-6- تقدير نموذج الدراسة:

حتى تتمكن من تقدير نموذج الدراسة استعملنا الانحدار الخطي المتعدد الذي يقيس دور استقلالية محافظ الحسابات في حوكمة مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر حسب المعادلة التالية:

$$Y = a + b_1X_1 + b_2X_2 + \epsilon$$

حيث:

- Y : حوكمة مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر.
- X₁: الاستقلالية الذهنية لمحافظ الحسابات.
- X₂: الاستقلالية الظاهرية لمحافظ الحسابات .

الجدول رقم 9: الانحدار الخطي لدور الاستقلالية في حوكمة مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر

(sig)	درجة التأثير β	معامل التحديد R ²	معامل الارتباط R	تقاطع خط الانحدار	المتغيرات المستقلة
0,001	0,323	0,346	0,588	1,27	الاستقلالية الذهنية
	0,399				الاستقلالية المظهرية

المصدر : من إعداد الباحثان بناء على معطيات برنامج SPSS

يبين الجدول رقم 9 أن معامل الارتباط بين استقلالية محافظ الحسابات و حوكمة مهنة التدقيق يساوي 0,588 وأن معامل التحديد فسر ما نسبته 34% ، بالإضافة إلى درجة تأثير الاستقلالية الذهنية بقيمة 0,323 ودرجة تأثير الاستقلالية الظاهرية بقيمة 0,399 ليصبح نموذج الدراسة بالشكل التالي :

$$Y=1,27 + 0,323X_1+0,399X_2+\epsilon$$

4-7- اختبار فرضيات الدراسة :

- اختبار الفرضية الأولى : لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين الاستقلالية الذهنية و حوكمة مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر.

الجدول رقم 10: القيمة الفعلية والقيمة الجدولية للفرضية الأولى

القيمة الفعلية T real	القيمة الجدولية T table	درجة الحرية V	مستوى المعنوية α
57,543	1,684	36	0,05

المصدر : من إعداد الباحثان بناء على معطيات برنامج SPSS

بناء على ما يوجد في الجدول رقم 10 نجد أن القيمة المحسوبة تساوي 57,543 أكبر من القيمة الجدولية والتي هي بقيمة 1,684 مما يجعلنا نرفض الفرضية الصفرية ونقبل الفرضية البديلة التي تقول أنه توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين الاستقلالية الذهنية لمحافظ الحسابات و حوكمة مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر عند مستوى دلالة يساوي 5%.

- اختبار الفرضية الثانية : لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين الاستقلالية الظاهرية لمحافظ الحسابات و حوكمة مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر.

الجدول رقم 11: القيمة الفعلية والقيمة الجدولية للفرضية الثانية

القيمة الفعلية T real	القيمة الجدولية T table	درجة الحرية V	مستوى المعنوية α
47,051	1,684	36	0,05

المصدر : من إعداد الباحثان بناء على معطيات برنامج SPSS

بناء على ما يوجد في الجدول رقم 11 نجد أن القيمة المحسوبة تساوي 47,051 أكبر من القيمة الجدولية والتي هي بقيمة 1,684 مما يجعلنا نرفض الفرضية الصفرية ونقبل الفرضية البديلة التي تقول أنه توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين الاستقلالية الظاهرية لمحافظ الحسابات و حوكمة مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر عند مستوى دلالة يساوي 5%.

5- الخاتمة:

من خلال هذه الدراسة والتحليل للنتائج المتوصل إليها حول دور الاستقلالية لمحافظي الحسابات في حوكمة مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر الذي كان من وجهة نظر المهنيين بشكل كبير يمكن القول أن الاستقلالية بالنسبة للمهنة يعتبر حجر الأساس ولا يمكن أن يكون الأداء المهني للمدقق متسما بالموضوعية والنزاهة والشفافية بدونها كما توصلنا إلى أن الاستقلالية هي جانب من الجوانب التي ينبغي الاعتماد عليها في حوكمة مهنة التدقيق لارتباطها بشخصية المدقق الخارجي ومن النتائج المتوصل إليها من هذه الدراسة هي كالتالي:

- استقلالية محافظي الحسابات تعزز الثقة في مهنة التدقيق.
- استقلالية محافظي الحسابات تعمل على ضمان جودة عمليات التدقيق.
- استقلالية محافظي الحسابات تعمل على تعزيز مبادئ حوكمة مهنة التدقيق
- تتمتع المدققون بجرية كاملة دون تدخل الإدارة في المهنة.
- عدم تعرض المدققون لأي ضغوط من قبل العملاء.

عنوان المقال: استقلالية محافضي الحسابات ودورها في حوكمة مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر..

- الاستقلالية تعزز الثقة لدى أصحاب المصالح في مهنة التدقيق الخارجي .
- الاستقلالية تلتزم محافظ الحسابات على الالتزام بقواعد السلوك المهني.
- الاستقلالية تقلل من مخاطر تأثير الضغوط المالية على نتائج التدقيق.

6- التوصيات:

- تعزيز دور هيئة الرقابة على مهنة التدقيق من خلال توسيع صلاحياتها لمراقبة شركات التدقيق و التأكد من التزامها بالمعايير المهنية.
- رفع مستوى متطلبات الخبرة اللازمة للحصول على ترخيص مزاولة هذه المهنة .
- تعزيز الشفافية والمساءلة.
- إنشاء مجلس استشاري يضم ممثلين عن مختلف أصحاب المصلحة لمناقشة التحديات التي تواجه مهنة التدقيق.

قائمة المراجع بالعربية

- 1- أحمد مُجد غنيم الرشيدى. (2011-2012). مدى توافق شروط الاستقلالية لمدققي الحسابات الخارجيين في دولة الكويت: دراسة مقارنة. عمان: المملكة الأردنية الهاشمية.
- 2- الأمين لباز، فائزة زرقط، و حليلة رقيق. (2021). العوامل المؤثرة على مدى استقلالية مراجع الحسابات في ظل النظام 10-01. مجلة المحاسبة والتدقيق والمالية، 3(2)، 45-54.
- 3- حميد سميرة، و علي عبد الصمد عمر. (مارس، 2021). دور حوكمة التدقيق في التقليل من فجوة التوقعات في الجزائر- دراسة ميدانية-. مجلة الدراسات المالية والمحاسبية، 8(1)، 460-483.
- 4- صالح حامد مُجد علي. (أبريل، 2016). تقييم مدى اهتمام مؤسسات المراجعة الخارجية بالسودان بأبعاد حوكمة مهنة المراجعة. (جامعة عين شمس - كلية التجارة - قسم المحاسبة والمراجعة، المحرر) الرواد في قواعد المعلومات العربية، 20(1)، 1-40.
- 5- عبد الحكيم البشير الملهوف. (2014). التطور التاريخي لمفهوم استقلالية المراجع الخارجي ومعاينة وأهميته في المراجعة. مجلة العلوم الاقتصادية والسياسية، 3(3)، 286-322.
- 6- علي أحمد نور الدين بسنت. (2018). أثر تطوير التخصص الصناعي على حوكمة مهنة المراجعة. مجلة البحوث المالية والتجارية، 44-73.
- 7- مُجد براق، و عمر ديلمى. (2017). العوامل المؤثرة على استقلال مراجع الحسابات. الأكاديمية للدراسات الاجتماعية والإنسانية، 17(1)، 16-26.

- 8- مُجَّد سمير الصبان، و عبدالله عبدالعظيم هلال. (2000). الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات. مصر: الدار الجامعية الاسكندرية.
- 9- مُجَّد عبدالمنعم. (2013). دور آليات حوكمة الشركات في دعم استقلال مراجع الحسابات الخارجية. مجلة البحوث المالية والتجارية(العدد الأول).
- 10- مهدي مُجَّد عدلان اشراقة، و علي حسن حمد بسمات. (فبراير 2022). أثر استقلالية مراجع الحسابات على الأداء المالي (دراسة ميدانية- ديوان المراجعة القومي). مجلة العلوم الإنسانية والطبيعية، 3(2)، 431-454.

قائمة المراجع باللغة الأجنبية

- 1- Schick, P., Vera, J., Bourrouilh-Parège, & Mocquard, P. (2021). Audit interne et référentiels de risques: vers la maîtrise des risques et la performance de l'audit. Paris: Dunod.