مجلة دفاتر اقتصادية
المجلد: 16 – **العدد:** 01 (2025)، ص: 1217 - 1238
P-ISSN: 2170-1040 **E-ISSN:** 2602-5426

آليات وسبل تعزيز استقلالية مدقق الحسابات الخارجي

-دراسة ميدانية-

Mechanisms and ways to enhance the independence of the external auditor - a field study

دحمان لخضر
جامعة زيان عاشور الجلفة (الجزائر)، dahmanelakhdar17@gmail.com

تاريخ الاستلام: 2025/04/10 **تاريخ القبول:** 2025/05/14 **تاريخ النشر:** 2025/05/25

ملخص:

هدفت هاته الدراسة إلى محاولة البحث في آليات وسبل تعزيز استقلالية مدقق الحسابات الخارجي بالجزائر انطلاقا من البحث في العوامل المؤثرة في الاستقلالية ،حيث اعتمدنا المنهج الوصفي لمعالجة إشكالية الدراسة كما تم الاعتماد على الاستبيان كأداة رئيسية لجمع البيانات لعينة مكونة من 60 من مزاولي مهنة التدقيق الخارجي في كل من ولايتي الجلفة و الأغواط، تم استرداد 48 استبانة صالحة تم تحليلها باستخدام برنامج *SPSS.*

توصلت هاته الدراسة إلى عدة نتائج أهمها وجود علاقة دال إحصائيا وطردية قوية بين كل الأتعاب ومدة التعاقد إضافة الى التأهيل العلمي والعملي للمدقق من جهة واستقلالية المدقق الخارجي،إضافة إلى الجهود الكبيرة التي قدمها المشرع الجزائري من خلال الإصلاحات لتطوير مهنة المحاسبة لاسيما استقلالية المدقق الخارجي لما تلعبه الاستقلالية من دور هام لدى أصحاب المصالح بدأ من القانون 10-01 وصولا إلى إصدار معايير التدقيق الجزائرية،كما قدمت هاته الدراسة جملة من الاقتراحات.

كلمات مفتاحية: استقلالية مدقق الحسابات،الأتعاب،مدة التعاقد،التأهيل العلمي والعملي.

تصنيف JEL : M41، M42.

Abstract:

This study aimed to explore the mechanisms and ways to enhance the independence of external auditors in Algeria by examining the factors affecting their independence. A descriptive approach was adopted, and data were collected using a questionnaire distributed to a sample of 60 external auditors in the provinces of Djelfa and Laghouat, with 48 valid responses analyzed using SPSS.

The study found a statistically significant and strong positive relationship between auditor independence and factors such as audit fees, contract duration, and the auditor's academic and professional qualifications. It also highlighted the significant efforts made by the Algerian legislator to develop the auditing profession—especially auditor independence—through various reforms, from Law 10-01 to the issuance of Algerian auditing standards. The study concluded with several recommendations.

Keywords: Keyword, Auditor independence, fees, contract period, academic and practical qualifications.

JEL Classification: M41 ،M42

1. مقدمة:

إن زيادة حجم المؤسسات وتعقيد عملياتها وتداخلها أصبح يشكل تحدياً للملاك والمساهمين، حيث يسعون لمتابعة أنشطتها وقياس فعالية عملياتها وكفاءة إدارتها ومن هنا كان من الضروري على الملاك الاستعانة بطرف خارجي مختص ومحايد يقوم بمراجعة وفحص عمليات المؤسسة وتقديم نتائجها لأصحاب المصلحة ومتخذي القرارات،وتعرف هذه العملية بالتدقيق الخارجي، وهي ممارسة قديمة تطورت على مر العصور وتتم ضمن إطار محدد لها.

ويعتبر التدقيق الخارجي الوسيط بين الملاك والمساهمين من جهة وإدارة المؤسسة من جهة أخرى،حيث دعت الحاجة لوجود أداة رقابية على الأنشطة والعمليات التي تقوم بها الإدارة بواسطة شخص محترف مستقل يقوم بطمأنة أصحاب المصالح حول نشاط المؤسسة،وعليه فان مبدأ استقلالية المدقق الخارجي تعد احد ركائز التي تقوم عليها مهنة التدقيق وحجر الزاوية فيها لما يضفيه هذا المبدأ من مصداقية على جودة عملية التدقيق، وبالتالي تمنح أفضل مستوى ممكن من الشفافية والموثوقية لأصحاب المصالح لتمكينهم من اتخاذ القرارات المناسبة.

1.1 إشكالية البحث:

ماهي آليات وسبل تعزيز استقلالية مدقق الحسابات الخارجي؟

2.1 أسئلة البحث:

- هل يساهم تكوين مدقق الحسابات الخارجي ومستواه الدراسي في تعزيز استقلاليته؟
- هل لتحديد مدة التعاقد مع العملاء دور في تعزيز استقلالية مدقق الحسابات الخارجي ؟
- هل يساهم تحديد اتعاب عملية التدقيق وتوحيدها في تعزيز استقلالية المدقق الخارجي؟

3.1 فرضيات البحث:

- لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة $\alpha \leq 0.05$ بين التأهيل المهني مدقق الحسابات الخارجي و تعزيز استقلاليته.

- لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة $\alpha \leq 0.05$ بين مدة التعاقد مع العملاء واستقلالية مدقق الحسابات الخارجي.

- لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة $\alpha \leq 0.05$ بين تحديد اتعاب عملية التدقيق وتوحيدها و استقلالية المدقق الخارجي.

4.1 منهجية البحث:

للإجابة على إشكالية الدراسة وأسئلتها الفرعية،والتأكد من صحة الفرضيات تم الإعتماد على المنهج الوصفي التحليلي وهو من بين أهم المناهج العلمية المعتمدة في البحث العلمي.

5.1 أهداف البحث:

إن الهدف الرئيسي من هاته الدراسة هو الإجابة على اشكاليتها الرئيسية وفي سياق ذلك يمكن تسليط الضوء على النقاط التالية:

- محاولة تسليط الضوء على المفاهيم الأساسية المتعلقة باستقلالية المدقق الخارجي؛
- معرفة العوامل المؤثرة على استقلالية المدقق الخارجي للحسابات؛

- استقصاء آراء عينة من مزاولي مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر حول موضوع الدراسة؛
- اقتراح جملة من التوصيات التي من شأنها المساهمة في تطوير المهنة وتعزيز استقلالية المدقق الخارجي.

6.1 أهمية البحث:

إن أهمية بحثنا هذا تنبع من أهمية عملية التدقيق الخارجي في حد ذاتها وما تمثله لمختلف الأطراف والمهمتين بمحيط المؤسسة، حيث أن عملية التدقيق هي العملية الوحيدة التي من خلالها يتم الحكم على صحة وعدالة الكشوف المالية المعروضة من قبل المؤسسة من خلال إبداء رأي فني من طرف شخص مهني محايد ألا وهو المدقق الخارجي ، ومن اجل ذلك كان من الواجب البحث عن السبل الكفيلة لتطوير أداء مزاوليها من أجل تحسين أداءهم وجـــودة الخدمات المقدمة من قبلهم للارتقاء بالمهنة ككل، ولعله من أهم سبل تطوير أداء المدقق الخارجي كيفية البحث في سبل تعزيز وتطوير استقلاليه المدقق الظاهرية والباطنية.

2. الإطار المفاهيمي لاستقلالية مدقق الحسابات الخارجي:

إن طبيعة عملية التدقيق وتداخل العلاقات بين مختلف الأطراف ذات المصلحة جعل من استقلالية وحياد المدقق الخارجي أمرا لابد منه في عملية برمتها لما تلعبه الاستقلالية من دور في العملية إذ تعد الركيزة الأساسية لعملية التدقيق ومنه فلقد خضع مفهومها لكثير من الجدل بين الفئات المهتمة بمهنة سواء المهنيين منهم أو الأكاديميين،ونتيجة لذلك تعددت التعاريف التي حاولت إلمام بموضوع استقلالية المدقق الخارجي .

1.2 مفهوم استقلالية مدقق الحسابات الخارجي:

تعددت محاولات تعريف استقلالية مدقق الحسابات الخارجي و توضيح مفهومها **ونجد منها:**

بان الاستقلالية تعني "أن يقوم المدقق بعمله في جميع مراحل عملية التدقيق بكل أمانة واستقامة وموضوعية ودون أي تحيز لجهة معينة وبدون الخضوع لأي تأثيرات يمكن أن تتعارض مع الموضوعية والنزاهة".1

كما نجد أن استقلال مدقق الحسابات يعني "إمكانية قيامه بعمله بأمانة وموضوعية، بحيث لا يقوم بإخفاء الحقائق أو بإعطاء بيانات غير ممثلة للواقع".2

و وفقاً لقواعد السلوك المهني الصادرة عن المعهد الأمريكى للمحاسبين القانونيين AICPA فإن الاستقلالية تتكون من عنصرين على النحو التالي:3

-الاستقلال الذهني: وهو حالة ذهنية تسمح للمدقق بأداء خدمات التصديق دون أن يتأثر بالعوامل التي تضر حكمه المهني، وبما يسمح له بالعمل بنزاهة وممارسة الموضوعية والشك المهني".

-الاستقلال في المظهر: وهو تجنب الظروف بحيث إن طرفاً ثالثاً عاقلاً وعلى إطلاع، ويملك المعرفة بكافة المعلومات ذات الصلة بما فيها الإجراءات الوقائية المتبعة، سيتوصل منطقياً إلى استنتاج أن الاستقامة والموضوعية والشك المهني لدي المدقق أو أعضاء فريقه قد تأثرت".

كما عرفت استقلالية مدقق الحسابات الخارجي على أنها "قدرة المدقق على مقاومة ضغوط الإدارة"4.

ولتوضيح فإن استخدام مصطلح "الاستقلالية" بمفرده قد يؤدي إلى حدوث سوء فهم خارج سياقه، مما قد يفضي إلى الاعتقاد بأن الشخص الذي يمارس الحكم المهني يجب أن يكون معزولًا مجردا من جميع العلاقات الاقتصادية والمالية وغيرها من العلاقات. ولكن هذا أمر غير ممكن، حيث أن كل فرد في المجتمع له علاقات مع الآخرين. لذلك، يجب تقييم خطورة هذه

العلاقات الاقتصادية والمالية وغيرها بناءً على ما يراه طرف ثالث عاقل ومطلع، ويملك المعرفة الكافية بكل المعلومات ذات الصلة. وهذا ما يتوافق مع منهج الإطار المفاهيمي للاستقلالية الوارد في قواعد السلوك الأخلاقي للمحاسبين المهنيين الدولية.

2.2 أهمية استقلالية مدقق الحسابات الخارجي:

تُعد استقلالية مدقق الحسابات أمرًا جوهريًا نظرًا لطبيعة عمله التي تضعه في موقع دقيق بين عدة أطراف ذات مصالح متباينة فعلى الرغم من أن المدقق يتلقى أتعابه عادة من إدارة الشركة، وهي الجهة التي غالبًا ما تتولى تعيينه وتحديد أجره، وذلك على حساب دور الجمعية العامة للمساهمين المسؤولة على تعيين وعزل و تحديد أتعاب المدقق ومن جهة أخرى فإن المستفيد الأكبر من خدمات المدقق غالباً ما يكون طرفاً ثالثاً والذي يستخدم البيانات المالية المدققة في اتخاذ قراراته الاستثمارية 5 ،مما يزيد من حساسية موقف المدقق وبالتالي من ضرورة تمسكه باستقلاله هو أن الأطراف المستفيدة من خدماته غالباً ما تكون متعارضة المصالح، حيث يمثل استقلال المدقق أهمية بالغة لكل هاته الأطراف، وقد يحدث في بعض الحالات تعارضاً في الآراء بين المؤسسة والمدقق حول إجراءات التدقيق، أو المبادئ المحاسبية الواجب تطبيقها أو شكل التقرير النهائي وهو ما يؤثر على استقلال المدقق، وهذه الأطراف يمكن أن تكون صاحبة المؤسسة أو إدارتها، أو الأطراف الخارجية الأخرى، أو مهنة التدقيق ككل، أو المدقق بحد ذاته، حيث أن المؤسسة تستفيد من التقرير السليم والموضوعي في اتخاذ قراراتها ومفاوضاتها 6، وهنا يحدث تعارض المصالح بين الإدارة والمستثمرين ومالكي الشركة والمقرضين الخارجين، وكل هؤلاء تقتضي مصالحهم الخاصة بأن تظهر البيانات المالية بصورة صادقة وعادلة لحقيقة الوضع المالي العام.

3.2 العوامل المؤثرة على استقلالية مدقق الحسابات الخارجي:

تتعدد العوامل المؤثرة على استقلالية المدقق نظرا لما تتسم به بيئة تدقيق الحسابات تعقيدات وتضارب في المصالح بين العديد من الفئات المختلفة ذات العلاقة بعمل المدقق ويمكن حصر هاته العوامل في الآتي:

- **هيمنة الإدارة على قرار تعيين المدقق: على** رغم من أن القانون منح الجمعية العامة للمساهمين صلاحية تعيين المدقق الخارجي وتحديد أتعابه بهدف ضمان استقلاليته، إلا أن الواقع العملي يُظهر أن سيطرة مجلس الإدارة على شؤون المؤسسة قد أضعفت هذا الدور، مما أثار تساؤلات حول مدى حيادية المدقق ففي كثير من الحالات، تتولى الإدارة مهمة تعيين المدقق بحكم التفويض القانوني الممنوح لها من قِبل الجمعية العامة، وهو ما يُعقّد المسألة خـــــــاصة أن الإدارة هي الجهة التي تُعد القوائم المالية، بينما المدقق هو من يُصدر رأيه بشأنها هذا التداخل في الأدوار قد يُفضي إلى نشوء نوع من الولاء من المدقق تجاه الإدارة، الأمر الذي قد يُهدد استقلاليته ويُضعف من موضوعية عملية التدقيق7.

- **عزل المدقق:** من المفترض أن يكون قرار عزل المدقق الخارجي من صلاحيات الجمعية العامة للمساهمين بصفتها الجهة التي قامت بتعيينه وتحديد أتعابه، حيث يُشترط قانونًا إخطار المدقق مسبقًا بالعزل ومنحه فرصة لحضور اجتماع الجمعية العامة لعرض وجهة نظره والدفاع عن موقفه، غير أن الواقع يشير إلى أن مجلس الإدارة غالبًا ما يُمارس نفوذًا كبيرًا في اتخاذ هذا القرار، خاصة إذا تعارضت تقارير المدقق أو ملاحظاته مع توجهات الإدارة، مما يُقوّض استقلاليته ويُضعف من قدرته على تقديم رأي مهني محايد.

وفي الحالات التي يتم فيها إنهاء عقد المدقق قبل انتهاء مدته القانونية، يحق له المطالبة بالتعويض عن أي خسائر ناتجة عن هذا الفسخ، سواء كانت مادية أو معنوية، بما في ذلك الأضرار التي قد تُصيب سمعته المهنية. كما تفرض القواعد الأخلاقية على المدقق الجديد، الذي يُعرض عليه تولي المهمة بعد زميله المعزول أن يتواصل معه لفهم أسباب العزل، وذلك قبل الموافقة على قبول التعيين لضمان الشفافية وتفادي الوقوع في مواقف قد تضر بمصداقية المهنة8.

- **الارتباط المالي مع العميل:**ويقصد به نشوء علاقة مالية ما بين المدقق الخارجي أو أحد أفراد أسرته من جهة وبين المؤسسة التي يقوم بعملية التدقيق بها ويتخذ هذا الارتباط أحد الشكلين9:

* **ارتباط مالي مباشر:** ويقصد بذلك وجود علاقة مباشرة بين المدقق والمؤسسة الخاضعة للتدقيق، كأن ينشأ بين الطرفين تعامل تجاري مشترك، أو أن يقوم المدقق بمنح قرض للإدارة، أو يتكفل بضمان قرض لصالحها، أو حتى يحصل على قرض منها. كما يمكن ان تتجسد هذه العلاقة في تلقي وعود بمكاسب أو منافع مالية مستقبلية من المؤسسة، وهو ما يُعد تهديدًا لاستقلاليته وحياديته في أداء مهامه المهنية.

* **ارتباط مالي غير مباشر:** أي أن تنشأ علاقة مالية غير مباشرة تؤثر على استقلالية المدقق، كأن تكون زوجته أو أحد أقاربه من الدرجة الأولى على ارتباط مالي مع مسؤولي المؤسسة أو موظفيها، سواء من خلال شراكة تجارية مباشرة، أو عبر تقديم قروض لهم أو الحصول على قروض منهم، مما قد يخلق تضاربًا في المصالح ويؤثر سلبًا على حيادية المدقق في أداء مهامه.

- **الخدمات خارج إطار التدقيق أو الخدمات الاستشارية:** تناولت العديد من الدراسات موضوع تأثير تقديم المدقق الخارجي لخدمات استشارية للجهة محل التدقيق على جودة عملية التدقيق، غير أن نتائج هذه الدراسات جاءت متباينة. فقد أشار بعضها إلى أن تقديم هذه الخدمات يؤثر سلبًا على جودة التدقيق، إذ قد يُضعف من استقلالية المدقق ويحدّ من قدرته على أداء عمله بشكل موضوعي ومحايد، مما ينعكس بشكل سلبي على نتائج عملية التدقيق، في المقابل ذهب اتجاه آخر إلى أن تقديم الخدمات الاستشارية لا يؤثر بالضرورة على جودة التدقيق، بل يمكن للمدقق الحفاظ على استقلاليته حتى أثناء تقديمه المشورة للإدارة، ويرى أنصار هذا الرأي أن الاستقلالية مسألة ترتبط بالجانب الأخلاقي والمهني، وتعتمد بدرجة كبيرة على ضمير المدقق والتزامه بالمعايير المهنية، ما دام لا توجد علاقة إدارية تربطه بالمؤسسة محل التدقيق. كما يؤكدون أن قيمة المدقق ومصداقيته تنبع من استقلاليته التي تُكسب رأيه المهني احترامًا وثقة10.

- **مدة ارتباط المدقق بالمؤسسة:**يقصد بمدة ارتباط مكتب التدقيق مع المؤسسة محل التدقيق هي عدد السنوات التي يقضيها المدقق في المؤسسة محل التدقيق، ولا شك أن طول هاته مدة سوف يكون له تأثير على استقلال فقد توصل البعض إلى أن طول مدة ارتباط مكتب التدقيق مع المؤسسة محل التدقيق يتبعها الحصول على شبه ريع محدد من العميل، مما يؤدي إلى ارتباط المصلحة المالية للمدقق بالمؤسسة من جهة وقد تودي طول فترة الارتباط إلى بناء علاقات اجتماعية بين المدقق و الموظفين من جهة أخرى، وقد ينتج عن ذلك فقد المدى الصحيح من الشك المهني اللازم لأداء مهمة التدقيق وهذا كفيل بالشك في استقلال المدقق ومن ثم يؤثر بالسلب على جودة التدقيق 11.

- **الأتعاب:** تُعد الأتعاب عنصرًا مهما ومؤثرًا في مدى استقلالية مدقق الحسابات، خصوصًا عندما تكون ذات حجم كبير وتشكل نسبة ملحوظة من مداخيل مكتب التدقيق، فكلما زادت أهميـــتها النسبية للمدقق زادت احتمالية التأثير على موضوعيته، إذ يصعب عليه التخلي عن هذه الأتعاب التي تمثل مصدرًا ماليًا مهمًا له، مما قد يدفعه إلى التوافق مع توجهات الإدارة وإصدار تقارير تتماشى مع رغباتها، وتبرز هذه الإشكالية بشكل أكبر في مكاتب التدقيق الصغيرة، نظرًا لاعتمادها الكبير على كل عميل، مقارنة بالمكاتب الكبيرة التي لا تُشكل فيها الأتعاب من مؤسسة واحدة تأثيرًا جوهريًا، بسبب تنوع عملائها وضخامة إيراداتها،كما أن تدخل الإدارة في تحديد أتعاب المدقق على رغم من أن القانون يخول هذه الصلاحية للجمعية العامة للمساهمين، يفتح الباب أمام ضغوط غير مباشرة قد تُقوّض من استقلاليته 12.

ويمكن تلخيص مـــا سبق في أن ما يتعرض له المدقق من تهديدات تؤثر في استقـــلاليته تتبلور في النقاط التالية:

- **مصالح ذاتية** :نعني بها وجود ارتباط مالي أو شخصي أو اي نوع من العلاقات بين المدقق والجهة التي كلف بتدقيق حساباتها تؤثر على استقلاليته.

-**الدعاية والترويج:** يُعد هذا النوع من المخاطر قائمًا عندما ينخرط المدقق في أنشطة ترويجية تتعلق بخدماته، أو عندما يُظهر تحيزًا علنيًا ضد أو لصالح آراء عملائه، مما قد يؤثر على موضوعيته كمراجع مستقل.

-**الألفه (الثقة)** : الخطر الذي ينشأ عندما يكون هناك علاقة وثيقة وغير عادية بين المدقق الخارجي وبين العملاء نتيجة الزيارات المتكررة عليهم.

-**الترهيب** : يحدث هذا الخطر عندما يتعرض المدقق لضغوط أو تهديدات من العميل أو من جهات أخرى، تجبره على التحيز أو تغيير تقاريره بما لا يتوافق مع المعايير المهنية.

2.4 سبل دعم وتعزيز إستقلالية المدقق الخارجي:

1.4.2 تشكيل لجنة التدقيق:

ظهرت فكرة تشكيل لجنة التدقيق لأول مرة في الولايات المتحدة الأمريكية، نتيجة لتزايد حالات الغش والتلاعب في القوائم المالية لشركات عديدة، ومع مرور الوقت انتقلت هذه الفكرة إلى دول أخرى نظرًا للمزايا التي أظهرتها لا سيما في دعم استقلالية المدقق ومساعدة مجلس الإدارة في أداء مهامه بشكل أكثر فعالية.

تعرف لجنة التدقيق على أنها لجنة فرعية تابعة لمجلس إدارة الشركة، وتُشكل عادة من أعضاء مجلس الإدارة غير التنفيذيين. وتعمل هذه اللجنة كحلقة وصل بين المدقق الخارجي وإدارة المنظمة في ما يتعلق بالتدقيق الخارجي وظائف التدقيق الداخلي، بالإضافة إلى القضايا المالية والمحاسبية الأخرى.

نظرًا لأهمية هذه اللجنة في الشركات المساهمة، أوصت لجنة "Treadway" بأن يكون لدى كل شركة مساهمة مسجلة في هيئة سوق الأوراق المالية لجنة تدقيق تتكون بالكامل من مدراء مستقلين. كما أوصت اللجنة بضرورة نشر تقـــــرير لجنة التدقيق، وذلك لما له من تأثير إيجابي على تحسين نتائج عملية التدقيق. فوجود لجنة التدقيق في الشركات المساهمة يُعد من الأساليب الفعالة لتحسين جودة التدقيق، من خلال دعم استقلالية المدققين الداخليين والخارجيين، والمساعدة في اكتشاف الأخطاء والمخالفات في القوائم المالية، وبالتالي رفع مستوى جودة التقارير المالية 13.

2.4.2 التغيير الإلزامي للمدقق:

يقصد بالتغيير الإلزامي للمدقق الخارجي هو تحديد مدة تعاقده مع عميل بفترة زمنية معينة يتم بعدها إنهاء خدماته بشكل إجباري، ويتم استبداله بمدقق آخر لمدة مساوية، حتى لا تقوم علاقات وطيدة غير عادية دائمة مع الإدارة، قد تتسبب في الاهتمام بمصالح خاصة على حساب الإضرار بمصالح المساهمين والجهات الأخرى ذات العلاقة بالمؤسسة، وحتى لا يتعرض المدقق لهاجس عدم تجديد خدماته في نهاية كل سنة، إذا لم يتوافق رأيه مع وجهة نظر الإدارة 14.

3.4.2 وضع قيود على تقديم الخدمات الأخرى خلاف خدمة التدقيق:

لم تعد تكتفي مكاتب التدقيق بتقديم خدمات التدقيق فقط بل اتسعت قائمة الخدمات التي تقدمها وأخذت أبعادا واتجاهات متعددة مما زاد من الأهمية الاقتصادية للخدمات الأخرى خلاف خدمة التدقيق، وبالأخص مع تزايد معدل إيرادات مكاتب التدقيق من الخدمات الاستشارية من 15% في الثمانينات من القرن الماضي إلى حوالي 40 أو 50% خلال العشرية

الماضية15.وفي نفس الإطار وتدعيما لاستقلال المدقق منع قانون ساربنز اوكسلي مكاتب التدقيق في الولايات المتحدة الأمريكية من أداء الخدمات التالية لنفس عميل التدقيق:

- ❖ خدمات المحاسبة وإمساك الدفاتر الخدمات التأمينية، الخدمات القانونية والاستشارية غير المرتبطة بالتدقيق؛
- ❖ خدمات تصميم و تطبيق نظم المعلومات المحاسبية أداء خدمات التدقيق الداخلي؛
- ❖ التقييم أو التثمين الاستشارات بشأن الموارد البشرية أو الوظائف الإدارية؛
- ❖ السمسرة أو المتاجرة في الأوراق المالية أو تقديم الاستشارات الاشهارية.

4.4.2 الحظر القانوني للمصالح المالية للمدقق لدى المؤسسة محل التدقيق:

ويُقصد بذلك تطبيق عقوبات قانونية صارمة بحق المدقق الذي يُثبت امتلاكه لأي مصلحة مالية في الجهة التي يُكلَّف بتدقيق حساباتها، ورغم أن هذا المنع يُعد من المبادئ الأساسية لأخلاقيات مهنة التدقيق، وقد تم تبنيه في بريطانيا والولايات المتحدة منذ ثلاثينيات القرن الماضي واستمر حتى تسعينياته، إلا أن هذا المبدأ لم يُفعّل بشكل قانوني في كثير من الدول، بما في ذلك الدول الرائدة، فقد ظلت مهمة مراقبة الالتزام بهذا الحظر مقتصرة على الهيئات المهنية والتي غالبًا ما تفتقر إلى السلطة القانونية والإجراءات العقابية الفعالة التي تُمكّنها من فرض هذا الحظر بصورة ملزمة ورادعـــــــة.

3. إستقلالية مدقق الحسابات الخارجي على ضوء التشريع الجزائري:

لا طالما سعت الجزائر إلى تشجيع الاستثمار وجلب رؤوس الأموال الأجنبية، وهو ما يستدعي ضرورة وجود قوائم مالية موثوقة تساعد في تقييم البدائل واتخاذ القرارات السليمة، ولا يمكن تحقيق ذلك إلا من خلال مدقق محايد مستقل يصادق على تلك القوائم ولضمان هذا الشرط، قام المشرع الجزائري من خلال الإصلاحات الأخيرة بإعطاء أهمية كبيرة لاستقلالية المدقق وحياده.كما يجب التنويه هنا أن مندوب الحسابات او محافظة الحسابات في الجزائر تعني مدقق الحسابات الخارجي إنما هي اختلاف مصطلحات فقط.

1.3 تعين المدقق الخارجي وإنهاء مهامه:

لقد أوضح المشرع الجزائري شروط وكيفيات تعيين المدقق الخارجي لدى الشركات والهيئات المنصوص عليها قانونا،والجهات المسؤولة عن تعينه وكذا كيفية إنهاء مهامه.

1.1.3 تعين المدقق الخارجي:

السائد في التشريع الجزائري أن محافظ الحسابات يعين من قبل الجمعية العامة العادية ، ويتعين على محافظ الحسابات أو مسير شركة أو تجمع محافظي الحسابات إبلاغ لجنة المراقبة النوعية بتعيينه بصفة محافظا للحسابات عن طريق رسالة موصى عليها في أجل أقصاه خمسة عشر يوما.و يعين محافظ الحسابات من طرف المستفيدين من المراقبة في شركة المساهمة، حيث تقوم الجمعية العامة بذلك بعد موافقة محافظ الحسابات من بين المسجلين في جـــــدول الغرفة الوطنية حسب ما تنص عليه المـــادة 26 من القانون 10-01 " تعين الجمعية العامة أو الجهاز المؤهل المكلف بالمداولات بعد موافقتهم كتابيا، على أساس دفتر الشروط، محافظ الحسابات من بين المهنيين المعتمدين والمسجلين في جدول الغرفة الوطنية" 16.كما نصت المادة 715 مكرر 4 من القانون التجاري في السياق نفسه على" تعين الجمعية العامة العادية للمساهمين مندوبا للحسابات أو أكثر" 17. كما يتم تعيين محـــــافظ الحسابات المستخلف من طرف الجمعية العامة وهو الأمر الذي أكدته المادة 715 مكرر 7 من القانون التجاري " يبقى مندوب الحسابات المعين من الجمعية العامة بدل مندوب آخر، يمارس وظيفته حتى انتهاء مهمة المندوب الذي استخلفه".

وبالنسبة للشركات و الهيآت المعنية بتعيين مدقق حسابات الخارجي في الجزائر هي شركات المساهمة (SPA) و الجمعيات والتعاضديات الإجتماعية والنقابات ومع صدور قانون المالية التكميلي لسنة 2005، أصبحت الشركات ذات المسؤولية المحدودة (SARL) والمؤسسات ذات المسؤولية المحدودة ذات الشخص الوحيد (EURL) معنية كذلك بتعيين مدقق حسابات للتصديق على حساباتها السنوية.

2.1.3 إنهاء مهام مدقق الحسابات في الجزائر:

اعتبر المشرع أن من له حق التعيين يكون له الحق في العزل و حماية للمدقق اوجب شروطا لذلك نصت عليها المادة 715 مكرر 9 من القانون التجاري " في حالة حدوث خطأ أو مانع، يجوز بناء على طلب من مجلس الإدارة أو مجلس المديرين أو من مساهم أو أكثر يمثلون على الأقل عشر رأسمال (10/1) الشركة أو الجمعية العامة، إنهاء مهام مندوبي الحسابات قبل الإنتهاء العادي لهذه الوظائف عن طريق الجهة القضائية المختصة" 18،والخطأ في هذه الحالة يتمثل في عدم التنفيذ أصلا أو التنفيذ السيئ للمهام الموكلة إليه، وبالتالي يشترط إثبات خطأ المدقق ومعه إثبات سوء نيته، ومن قبيل الأخطاء أن يعاين عدم دقة الحسابات السنوية وعدم احترامها للنصوص القانونية والتنظيمية، ومع ذلك لم يقم بإعلام المساهمين، أو لم يودع تقريره في الوقت المناسب حتى تتمكن الجمعية العامة من اتخاذ الإجراءات اللازمة في الوقت المناسب،كذا يعتبر من قبيل الأخطاء الخطأ المهني في أداء وظيفته كأن يقوم المدقق بعمل من أعمال التسيير رغم حضرها عليه قانونا.أما فيما يخص المانع أو العائق والذي يحول دون ممارسة المندوب لوظيفته، فهو يكتسي طابع موضوعي لأنه يشمل كل واقعة تحول دون ممارسة المندوب لمهامه، ومن قبيل ذلك: المرض المقعد للمدقق الذي يجعل معه الاستحالة في أداء المهام كذلك خلق حالة من حالات التنافي أو الموانع التي تجعل معها ممارسة غير شرعية لمهام مدقق الحسابات.

ومن خلال ما سبق يلاحظ أن قرار العزل لابد أن يخضع للرقابة القضائية مخالفا للقاعدة أن من يقوم بعملية التعيين هو وحده من يقوم بالعزل فالجمعية العامة لا يحق لها عزل المدقق إلا إذا قامت بتقديم طلب إلى القضاء ليقوم بذلك، ضف إلى ذلك لا يمكن لها القيام بذلك في أي وقت تشاء بل إلا إذا أثبتت خطأ أو مانع يحول دون ممارسة المدقق لمهامه بصفة عادية ومستقلة، كما أن هذه الإمكانية لم تمنح للجمعية العامة وحدها بل منحت أيضا لمجلس الإدارة أو مجلس المديرين أو لمساهم أو أكثر يمثلون عشر رأس مال الشركة على الأقل، مما يوفر له الكثير من الاستقرار والثبات في أداء عمله الرقابي، و يرجع ذلك لحاجة هاته المهنة لضمانات حتى تنجز على أتم وجه وأحسن صورة.

2.3 موانع تعيين المدقق الخارجي وحالات التنافي:

لقد أقر المشرع الجزائري جملة من الموانع وحالات التنافي التي لا يمكن ممارسة المهنة معها كل ذلك لتعزيز استقلالية المدقق الخارجي.

1.2.3 موانع تعيين المدقق الخارجي:

جاء في أحكام المادة 175 مكرر من القانون التجاري عدم إمكان تعيين مدقق للحسابات بالنسبة للأشخاص الذين يكونون في الوضعيات الآتية 19:

- ❖ الأقرباء والأصهار حتى الدرجة الرابعة، بما في ذلك القائمون بالإدارة، وأعضاء مجلس المديرين ومجلس مراقبة المؤسسة؛
- ❖ القائمون بالإدارة وأعضاء مجلس المديرين أو مجلس المراقبة للشركات التي تملك عشر (10/1) رأس مال المؤسسة أو إذا كانت هذه المؤسسة نفسها تملك عشر (10/1) رأس مال هذه الشركات؛

❖ أزواج الأشخاص الذين يحصلون بحكم نشاط دائم غير نشاط مندوب الحسابات أجرا أو مرتبا، إما من القائمين بالإدارة أو أعضاء مجلس المديرين أو من مجلس المراقبة؛

❖ الأشخاص الذين كانوا قائمين بالإدارة أو أعضاء في مجلس الرقابة أو مجلس المديرين في أجل خمس سنوات ابتداء من تاريخ إنهاء وظائفهم.

ونصت المادة 65 من القانون رقم 10 – 01 السابق الذكر أنه يمنع محافظ الحسابات من 20:

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

❖ القيام بأعمال تسيير سواء بصفة مباشرة أو بالمساهمة أو الإنابة على 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 ثلاث سنوات من انتهاء عهدته.

و جاءت المادة 66 من نفس القانون بحكم آخر وهو عدم إمكانية تعيين الأشخاص سواء كانوا طبيعيين أو معنويين كمندوبين للحسابات، والذين تحصلوا على أجور أو أتعاب أو إمتيازات أخرى، لاسيما في شكل قروض أو تسبيقات أو ضمانات من الشركة أو الهيئة محل المراقبة خلال الثلاث سنوات الأخيرة من شغلهم منصب مندوب الحسابات لدى هذه الشركة أو الهيئة، كما جاءت المادة 67 من ذات القانون على منع مندوب الحسابات من القيام بأية مهمة - مهما كانت - في المؤسسات التي تكون لهم فيها مصالح مباشرة أو غير مباشرة، وذلك لتجنب الشبهات والشكوك من أي نوع كانت 21.

2.2.3 حالات التنـــافي في القانون الجزائري:

حدد القانون رقم 10-01 المتعلق بمهنة الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب في مادته 64 حالات التنافي العامة التي يمنع فيها ممارسة مندوبية الحسابات وهي كالآتي 22:

❖ كل نشاط تجاري لاسيما في شكل وسيط أو وكيل مكلف بالمعاملات التجارية والمهنية؛

❖ كل عمل مأجور يقتضي قيام صلة خضوع قانوني؛

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

❖ الجمع بين ممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد لدى نفس المؤسسة أو الهيئة كل عهدة برلمانية؛

❖ كل عهدة انتخابية في الهيئة التنفيذية للمجالس المحلية المنتخبة.

3.3 الخدمات غير التدقيقية:

قرّ المشرع الجزائري بحق الخبير المحاسب في تقديم الخدمات الاستشارية في المجالات التي يمتلك فيها المعرفة والخبرة اللازمة، بشرط ألا تكون مهمته الأساسية في المؤسسة هي تدقيق الحسابات. وقد تم التأكيد على هذا الحق في عدة نصوص من القانون

10-01 المتعلق بمهن الخبير المحاسب، ومحافظ الحسابات، والمحاسب المعتمد. حيث نصت المادة 19 من هذا القانون على أن الخبير المحاسب مؤهل لتقديم الاستشارات في مجالات مالية، اجتماعية، واقتصادية للمؤسسات والهيئات.

وفي المقابل، حدد القانون حالات منع الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات من تقديم خدمات استشارية في سياق تحديد مهامهم حيث أشارت المادة 65 من نفس القانون إلى مجموعة من المحظورات التي تشمل "ممارسة وظيفة مستشار جبائي" أو "القيام بمهمة خبير قضائي لدى شركة أو هيئة يُراقب حساباتها"، وذلك لضمان الحفاظ على استقلالية ودقة عملهم في مجال التدقيق".23

وتعدد خدمات مكاتب التدقيق في الجزائر بخلاف مصادقته على حسابات الشركة كالأتي24:

- **مسك الحسابات:** يمكن لمدقق الحسابات في الجزائر مسك ومركزة وفتح وضبط ومراقبة وتجميع محاسبة المؤسسات والهيئات التي لا يربطه بها عقد عمل.
- **الخبرة المحاسبية:** يمارس مدقق الحسابات بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهمة تنظيم وفحص وتقويم وتحليل المحاسبة ومختلف أنواع الحسابات للمؤسسات والهيئات في الحالات التي نص عليها القانون بصفة تعاقدية للخبرة المحاسبية .
- **تصفية الشركات والخبرة القضائية:** يمكن تعيين مدققي الحسابات بصفتهم محافظي حصص طبقا لأحكام القانون التجاري وخبراء قضائيين طبقا لأحكام قانون الإجراءات المدنية والإدارية وقانون الإجراءات الجزائية.
- **الاستشارة والتعاون مع هيئة السوق المالي:** يتمتع مدقق الحسابات قانوناً بالحق في تقديم الاستشارات للشركات والهيئات في المجالات المالية، الاجتماعية، والاقتصادية. كما يمكن الاستعانة به لتنفيذ تحليلات إضافية أو إجراء فحوصات تتطلبها لجنة تنظيم ومراقبة عمليات البورصة، خاصة في ما يتعلق بالتدقيق والتحقق من صحة المعلومات التي تقدمها الشركات التي تلجأ إلى الدعوة العامة للادخار

4.3 أتعاب المدقق الخارجي وحقه في الاطلاع:

إن مما ينبغي العناية بها عند دراسة الاستقلالية مدقق الحسابات الخارجي في الجزائر هي أتعاب عملية التدقيق وما أولاه المشرع لها إضافة إلى ما اقره بخصوص حق الاطلاع الممنوح للمدقق ومدى حريته عند قيامه بمهمة التدقيق.

1.4.3 أتعاب المدقق الحسابات الخارجي:

تناول المشرع بشكل دقيق كيفية تحديد أتعاب محافظ الحسابات في المادة 37 من القانون رقم 10-01 حيث نصت على أن "تحدد الجمعية العامة أو الهيئة المختصة المكلفة بالمداولات أتعاب محافظ الحسابات في بداية ممارسته للمهنة، ولا يجوز لمحافظ الحسابات تلقي أي أجرة أو امتياز بأي شكل من الأشكال، باستثناء الأتعاب والتعويضات المتعلقة بمهمته،كما يمنع تحديد الأتعاب بناءً على النتائج المالية التي تحققها المؤسسة أو الهيئة المعنية."

بناءً على ذلك فانه لا يُمنح لمجلس الإدارة الحق في تحديد الأتعاب، مما يميز التشريع الجزائري عن العديد من الأنظمة القانونية الأخرى.

كما يجب على المدقق الخارجي أن يأخذ في اعتباره مجموعة من العوامل عند تحديد أتعابه، منها:

- الوقت الذي تستغرقه عملية التدقيق؛
- عدد الموظفين المشاركين في عملية التدقيق، والمستوى المهني لكل منهم؛

- ❖ نوع عملية التدقيق المطلوبة ومدى مسؤولية المدقق تجاهها؛
- ❖ قدرة العميل على الدفع، وأهمية التقرير بالنسبة له؛
- ❖ التاريخ الذي تقدم فيه العميل للمدقق لإنجاز العملية وارتباط ذلك بخطة العمل في مكتب المدقق.

2.4.3 حق الاطلاع:

منح القانون لمحافظ الحسابات حق الاطلاع على أي وثيقة تتعلق بالشركة أو الهيئة محل التدقيق، مثل دفاتر المؤسسة، سجلاتها، ومستنداتها، التي يراها ضرورية لأداء مهمته. ويمكنه الاطلاع على هذه الوثائق بالطريقة التي يراها ملائمة وفي الوقت الذي يحدده، دون أن يكون ملزمًا بإخطار المؤسسة مسبقًا.

وقد نصت المادة 31 من القانون رقم 10-01 على أن "محافظ الحسابات يمكنه الاطلاع في أي وقت، وفي أي مكان، على السجلات المحاسبية، الموازنات، المراسلات، المحاضر، وبشكل عام، جميع الوثائق والكتابات التابعة للشركة أو الهيئة. كما يحق له أن يطلب من الإدارة والعاملين في المؤسسة أو الهيئة توضيحات ومعلومات، وأن يقوم بأي تفتيشات يراها ضرورية لتحقيق مهامه"26.

يتمتع مدقق الحسابات بحق الاطلاع على المعلومات المتعلقة بالشركات التي تربطها علاقة بالشركة محل التدقيق، وذلك وفقًا لما نصت عليه المادة 32 من نفس القانون حيث جاء فيها: "يمكن لمحافظ الحسابات أن يطلب من الأجهزة المؤهلة الحصول على معلومات في مقر الشركة تتعلق بمؤسسات مرتبطة بها أو مؤسسات أخرى لها علاقة مساهمة معها"،كما يحق لمدقق الحسابات الحصول على كشوفات محاسبية بشكل دوري، لا يقل عن مرة كل ستة أشهر، من قبل القائمين على إدارة الشركة. ويستند ذلك إلى ما ورد في المادة 33 من نفس القانون، التي تنص على أن "القائمين بالإدارة في الشركات يجب أن يقدموا لمحافظ الحسابات كشفًا محاسبيًا يتم إعداده وفقًا لمخطط الحصيلة والوثائق المحاسبية التي ينص عليها القانون، كل ستة أشهر على الأقل"، ويُلزم القانون كذلك مجلس الإدارة بتسهيل تمكين محافظ الحسابات من ممارسة هذا الحق، وهذا حسب المادة 34 من نفس القانون، حيث تنص على أنه يعلم" محافظ الحسابات كتابيا في حالة عرقلة ممارسة مهمته هيئات التسيير قصد تطبيق أحكام القانون التجاري

وقد نص القانون التجاري فالمادة 716 منه " عند قفل كل سنة مالية يضع مجلس الإدارة أو القائمون بالإدارة جرداً بمختلف عناصر الأصول والديون الموجودة في ذلك التاريخ وحساب الاستغلال العام وحساب النتائج والميزانية وتقريراً مكتوباً عن حالة الشركة ونشاطها أثناء السنة المالية المنصرمة، توضع المستندات المشار إليها في هذه المادة تحت تصرف محافظي الحسابات خلال الأربعة أشهر على الأكثر والتالية لقفل السنة المالية"27.

كما جاء في المادة 831 من القانون التجاري على أنه يعاقب بالسجن من سنة إلى خمس سنوات وبغرامة من عشرين ألف (20000) دج إلى خمسمائة ألف (500000) دج أو بإحدى هاتين العقوبتين فقط، رئيس الشركة أو القائمين بإدارتها ومديروها العامون، أو كل شخص في خدمة الشركة يتعمد وضع عائق لمراجعة الحسابات أو مراقبات مندوبي الحسابات، أو يمتنع عن تقديم كل الوثائق اللازمة للإطلاع عليها في عين المكان أثناء ممارسة مهامهم، خاصة فيما يتعلق بالاتفاقات والدفاتر المستندية وسجلات المحاضر.

5.3 الدراسة الميدانية:

من أجل تحقيق أهداف الدراسة والتأكد من صحة فرضيات الدراسة كان لابد من معرفة إجابات أهل الاختصاص من ممارسي مهنة التدقيق الخارجي حول موضوع الدراسة بتوجيه استبانه لهم،كأسلوب لجمع البيانات لغرض تحليلها باستخدام ببرنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية SPSS 26، بهدف الوصول لدلالات ذات قيمة ومؤشرات تدعم تحليلنا لموضوع الدراسة.

1.5.3 مجتمع وعينة الدراسة:

يتمثل مجتمع الدراسة في ممارسي مهنة التدقيق الخارجي من خبير محاسب ومحافظ حسابات باعتبارهما المخولان قانونا للممارسة مهنة التدقيق بالجزائر و تحديدا في ولايات الجلفة- الاغواط-، تم توزيع 60 استبيان بصورة عشوائية عن طريق ايميلات المهنية المتواجدة على الموقع الرسمي للهيئات المنظمة للمهنة، تم إجابتنا على 48 استبيان الصالح منها لتحليل 45 استبيان.

تم تقسيم الاستبيان إلى قسمين قسم تضمن معلومات عامة عن العينة والقسم الثاني تم تقسميه ثلاثة محاور ، و تم استخدام مقياس ليكارت الخماسي ،وذلك لوضع بدائل كمية للإجابات الوصفية للتمكن من معالجتها إحصائيا، حيث تم وضع خمسة (05) أوزان تتراوح من 1 إلى 5 لدرجات إجابات المبحوثين، كما هي موضحة في الجدول الموالي:

جدول رقم (01): مقياس ليكارت الخماسي

التصنيف	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
الوزن	1	2	3	4	5

المصدر:محمد عبد الفتاح الصيرفي، البحث العلمي :الدليل التطبيقي للباحثين، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، .الأردن، 2006 ، ص 115.

وبهدف إعطاء مدلول لإجابات المبحوثين، تم اعتماد مستويات الأهمية النسبية للمتوسط الحسابي عن طريق تحديد طول كل فئة بواسطة المعادلة التالية:

طول الفئة = أكبر قيمة - أصغر قيمة/عدد الفئات؛

ولدينا عدد الفئات هو 5 حسب مقياس ليكارت؛

طول الفئة = 5-1/5 =0,8.

من خلال ما سبق، تكون الأوزان النسبية للمتوسط الحسابي المقابلة لإجابات المبحوثين كما هي موضحة في الجدول التالي:

جدول رقم (02): مقياس تحديد الاتجاه العام لإجابات المبحوثين

الاتجاه العام	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
المجالات	[1-1.8]	]1.8-2.6]	]2.6-3.4]	]3.4-4.2]	]4.2-5]

المصدر : من إعداد الباحث.

يوضح الجدول رقم 02 الأوزان النسبية للمتوسط الحسابي والتي يتم على أساسها اختيار الاتجاه العام لإجابات المبحوثين المعتمدة من خلال مقياس ليكارت الخماسي الموضوع سابقا.

2.5.3 خصائص عينة الدراسة:

1.2.5.3 الجنس:

يوضح هذا العنصر توزيع أفراد العينة من الجنسين ذكر وأنثى في الإجابة على الاستبيان والجدول التالي يوضح توزيع أفراد العينة حسب الجنس كتالي:

الجدول رقم (03) :توزيع أفراد عينة الدراسة حسب الجنس

الجـنس	العـــدد	النسبـــة
ذكـــر	42	%93.3
أنثـــى	03	%06.7
المجـموع	45	%100

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS v26 .

يوضح الجدول رقم 03 توزيع أفراد عينة الدراسة حسب الجنس ويتضح جليا أن نسبة الذكور في عينة الدراسة تفوق نسبة الإناث، فقد بلغت نسبة الذكور93.3% وتمثل هذه النسبة 42 ذكر، بينما بلغت نسبة الاناث 06.7% بمقابل 03 أنثى وتأكد المعطيات سابقة الذكر أن أغلبية المهتمين بالتدقيق والمحاسبة هم من فئة الذكور وقد يرجع ذلك إلى طبيعة المهنة والمسؤوليات المترتبة عنها بالإضافة إلى صعوبتها.

2.2.5.3 المهنة :

يعكس هذا العنصر مدى مشاركة أفراد العينة من محافظي الحسابات وخبير محاسبي في الإجابة على الاستبيان والجدول التالي يوضح توزيع أفراد العينة حسب المهنة كتالي:

الجدول رقم (04) :توزيع أفراد عينة الدراسة حسب الجنس

المهنة	العدد	النسبة
خبير محاسبي	02	%04.5
محافظ حسابات	43	%95.5
المجموع	45	%100

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS v26 .

من خلال الجدول رقم 04 المتعلق بتوزيع أفراد عينة الدراسة حسب المهنة ويتضح جليا أن نسبة محافظ الحسابات في عينة الدراسة تفوق نسبة مهنة خبير المحاسبي ذلك أن غالبية الممتهنين للتدقيق المحاسبي في الجزائر هم محافظي حسابات ويرجع السبب في ذلك هو أن مهنة خبير محاسبي هي تدرج وظيفي لمحافظ الحسابات بعد عدة سنين خبرة والمشاركة في امتحان مهني .

2.2.5.3 الخبرة المهنية :

تناولنا بهذا العنصر الخبرة المهنية لأفراد العينة المشاركين في الاستبيان والجدول الاتي يوضح ذلك:

الجدول رقم (05) :الخبرة المهنية لأفراد العينة

المهنة	العدد	النسبة
أقل من 5 سنوات	12	%26.7
من 05 سنوات إلى 15 سنة	28	%62.2

أكثر من 16 سنة	05	%11.1
المجموع	45	%100

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS v26 .

يوضح الجدول رقم 05 الخبر المهنية المكتسبة في ميدان التدقيق لأفراد عينة الدراسة يتضح أن ما نسبة62.2 % من أفراد العينة يكتسبون خبرة مهنية مابين 05 سنوات و 15 سنة في حين أن ما نسبته 11.1% يكتسبون خبرة طويلة في الميدان تفوق 16 سنة كما أن أفراد العينة المشاركين في الإجابة على الاستبيان والذين لاتتجاوز خبرتهم المهنية 05 سنوات هم 12 فرد بنسبة 26.7%.

3.5.3 صدق الاستبيان:

تمت التأكد من صدق الاستبيان عن طريق دراسة مدى صدق الاتساق الداخلي للاستبيان وذلك عن طريق حساب معامل الارتباط لكل عبارة والدرجة الكلية لعبارات المحور التابعة لها، وكانت نتائجها كالتالي:

❖ بالنسبة للمحور الاول المتعلق التأهيل العلمي والعملي للمدقق الحسابات الخارجي و تعزيز استقلاليته لاحظنا أن معامل الارتباط R لجميع عبارات المحور مرتفعة، حيث يتراوح المعدل الكلي للعبارات ما بين 0,493 كحد أدنى إلى 0,682 كحد أقصى ، كما أن مستوى الدلالة Sig=0,000 أقل من مستوى المعنوية، مما يدل على أن معاملات الارتباط المبينة دالة إحصائيا عند مستوى معنوية α≤0,05 وبالتالي نستنتج أن عبارات المحور الأول ملائمة لما وضعت لقياسه.

❖ بالنسبة للمحور الثاني المتعلق أثر مدة التعاقد مع العملاء على استقلالية مدقق الحسابات الخارجي،فنلاحظ أن معامل الارتباط R لجميع عبارات المحور مرتفعة، حيث يتراوح المعدل الكلي للعبارات ما بين 0,319 كحد أدنى إلى 0,783 كحد أقصى ، كما أن مستوى الدلالة Sig=0,000 أقل من مستوى المعنوية، مما دل على أن عبارات المحور الثاني ملائمة لما وضعت لقياسه.

❖ بالنسبة للمحور الثالث والذي تناول اتعاب عملية التدقيق وتوحيدها و استقلالية المدقق الخارجي فنجد أن معامل الارتباط Rلجميع عبارات المحور مرتفعة، حيث تراوح المعدل الكلي للعبارات ما بين 0,548 كحد أدنى إلى 0,736 كحد أقصى، كما أن مستوى الدلالة Sig=0,000 أقل من مستوى المعنوية، مما يدل على أن معاملات الارتباط المبينة دالة إحصائيا عند مستوى معنوية α≤0,05 وبالتالي نستنتج أن عبارات المحور الأول ملائمة لما وضعت لقياسه.

أما عن الصدق البنائي للاستبيان قياس صدق المحاور مع الدرجة الكلية للاستبيان ويعرض الجدول الموالي ذلك بالتفصيل.

جدول رقم (06): الصدق البنائي لمحاور الدراسة

رقم	المحور	معامل الارتباطR	مستوى الدلالة sig
01	التأهيل المهني للمدقق الحسابات الخارجي و تعزيز استقلاليته.	,762**	,001
02	أثر مدة التعاقد مع العملاء على استقلالية مدقق الحسابات الخارجي.	,695**	,000
03	اتعاب عملية التدقيق وتوحيدها و استقلالية المدقق الخارجي.	,635**	,000

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS v26 .

من خلال الجدول رقم 06 نلاحظ أن معامل الارتباط R لكل محور من محاور الدراسة مع الدرجة الكلية للاستبيان هو جبة و مرتفعة، مما يدل على وجود ارتباط طردي قوي كما أن مستوى الدلالة Sig=0,000 أقل من مستوى المعنوية، مما يدل على أن معاملات الارتباط R دالة إحصائيا عند مستوى معنوية $\alpha \leq 0,05$ وبالتالي فإن محتوى كل محور من المحاور له علاقة طردية قوية لقياس الهدف العام للدراسة، أي أن الاستبيان ملائم لقياس ما وضع لقياسه.

4.5.3 إختبار ثبات الاستبيان:

لاختبار درجة ثبات الاستبيان، والذي يقصد به استقرار الاستبيان وعدم تناقضه مع نفسه، بمعنى أن الاستبيان يعطي نفس النتائج إذا ما تم إعادة تطبيقه على نفس العينة، ومن اجل قياس درجة الثبات نستخدم معامل ألفا كرونباخ، ويمكن تلخيص نتائج الاختبار في الجدول التالي:

جدول رقم (07): ا قياس ثبات الاستبيان

رقم	المحور	عدد العبارات	معامل الفا كرونباخ
01	التأهيل المهني للمدقق الحسابات الخارجي و تعزيز استقلاليته.	05	,813
02	أثر مدة التعاقد مع العملاء على استقلالية مدقق الحسابات الخارجي.	05	,871
03	اتعاب عملية التدقيق وتوحيدها و استقلالية المدقق الخارجي.	07	,872
	المجـمـوع	17	.904

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS v26 .

من الجدول رقم 07 نلاحظ انه بعد استخدام معامل الثبات على الاستبيان ككل ماعدا البيانات المرتبطة بالقسم الأول منه (الخصائص الديمغرافية للعينة)، أظهرت النتائج أن المعامل الثبات للاستبيان ككـل يقدر ب 0.935 في هذه الدراسة بمجموع 17 عبارة في حين أن معامل الثبات للمحاور جاءت بنسب عالية مما تعكس المستوى الممتاز من ثبات الاستبيان علما أن الحد الأدنى المقبول للمعامل الثبات يقدر ب 0.60.

5.5.3 إختبار إعتدالية التوزيع:

بهدف تحديد الأساليب الإحصائية الأنسب الواجب اعتمادها من أجل دراسة واختبار الفرضيات، يجب تحديد ما إذا كانت تتبع التوزيع الطبيعي من عدمه، وللقيام بذلك تم إجراء إختبار كولمجروف-سميرنوف للعينة الواحدة.

الجدول رقم (08): إختبار التوزيع الطبيعي كولمجروف-سميرنوف للعينة الواحدة

المحور	قيمة Z	مستوى الدلالة SIG	القرار
الاستبيان ككل	0,088	,200	نرفض فرضية العدم H1 ونقبل الفرضية البديلةH0

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS v26 .

نلاحظ من خلال الجدول جدول رقم 08 أن مستوى الدلالة Sig للاستبيان ككـــــل أكبر من مستوى المعنوية α=0,05،و بالاعتماد على قاعدة القرار السابقة يتم رفض فرضية العدم H1 ونقبل فرضية البديلة H0 وعليه فان البيانات تتبع التوزيع الطبيعي.

4. تحليل النتائج:

1.4 اختبار الفرضية الاولى:

للتأكد من صحة الفرضية الموضوعة بهذا الشأن والتي مفادها بأنه لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة **α≤0.05** بين التأهيل العلمي والعملي مدقق الحسابات الخارجي و تعزيز استقلاليته،استعملنا اختبار المعلمي ت للعينة الواحدة ومن ثم اتجاه أفراد العينة المدروسة حول هذا المحور كما يوضحه الجدول اسفله.

الجدول رقم (09): تحليل عبارات المحور الأول

رقم العبارة	البيان	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة T	SIG	الاتجاه العام
01	يعتبر التأهيل العلمي والعملي من أهم المعايير التي يجب أن تتوفر في المدقق الخارجي التي تعزز استقلاليته	4,91	0.25	11.98	,000	موافق بشدة
02	يساعدكم التأهيل العلمي والعملي في وضع خطة عمل مرنة وجيدة دون تدخل أية طرف	4.24	0.64	12.94	,000	موافق بشدة
03	يساعدكم التأهيل العلمي والعملي على ايجاد الحلول والعمل تحت الضغوط	4.12	0.67	13.26	,000	موافق
04	تخضعون لدورات تدريبية للاطلاع على مستجدات الساحة المهنية	4.04	0.60	13.71	,000	موافق
05	عدم وجود معهد متخصص للمهنة جعل مستوى العلمي والعملي أقل.	4.46	0.54	17.96	,000	موافق بشدة
المحور ككل		4.35	0.88	49.28	,000	موافق بشدة

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج**SPSS v26** .

من خلال الجدول رقم 09 يتضح أن الاتجاه العام لمعظم إجابات أفراد عينة الدراسة هو موافق بشدة على كل عبارات المحور الاول و هو ما عكسه المتوسط الحسابي للمحور بقيمة 4.35 كما قدر الانحراف المعياري لهذا الأخير بـ 0.88 مما يدل على عدم وجود تشتت كبير في الإجابات، وهو ما يعكس أن جميع أفراد العينة موافقون بشدة على أن كلما زاد مستوى التأهيل العلمي والعملي زادت مستوى الاستقلالية من خلال وضع خطة عمل دون تدخل اية طرف تكون مرنة قابلة للتغير و إمكانية العمل تحت الضغوط وعدم الاستجابة لها مما يساعد على ابداء راي عادل حول القوائم المالية وهو ما سلف ذكره في تعريفات

الاستقلالية،كم أن عدم وجود معهد متخصص رغم أن القانون اقر بوجود معهد متخصص لكن عملية افتتاحه تشهد بطئ كبيرا مما ينعكس سلبا على التكوين في مجال المهنة، أما عن التأكد من صحة الفرضية القائلة بأنه لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة $\alpha \leqslant 0.05$ بين التأهيل العلمي والعملي مدقق الحسابات الخارجي فأنه استنادا لنتائج المحصل عليها من الاختبار و قاعدة القرار المـــــــــــوضوعة يتم رفـــــــض فرضية العدم H0 ونقبل فرضية البديلة H1 ومنه يمكن القول أنه توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين التأهيل العلمي والعملي مدقق الحسابات الخارجي.

2.4 اختبار الفرضية الثانية:

يوضح الجدول أسفله اتجاه العام لإجابات أفراد العينة حول عبارات المحور الثاني من جهة ومن جهة أخرى التأكد من صحة الفرضية الموضوعة لذلك.

الجدول رقم (10): تحليل عبارات المحور الثاني

رقم العبارة	البيـــــان	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة T	SIG	الاتجاه العام
01	كلما طالت مدة التعاقد نقص معها الشك المهني والحافز لدى المدقق الخارجي للحسابات.	3.90	0.56	14.42	,008	موافق
02	يسبب طول مدة التعاقد نوع من آلفة يهدد استقلالية المدقق الخارجي	4.46	0.48	12.94	,000	موافق بشدة
03	تعتبر مدة التعاقد في الجزائر بالطويلة (6 سنوات) لاسيما إن تم تجديد العقد	4.01	1.04	11.91	,000	موافق
04	إن تبني فكرة الدوران الإلزامي للمدقق يعزز من استقلاليته في أداء مهامه	3.72	0.60	10.71	,001	موافق
05	مخاوف عدم تجديد مدة التعاقد تؤثر سلبا على التقرير النهائي.	2.91	1.25	0.47-	,000	محايد
المحور ككل		4.00	2.23	24.15	,000	موافق

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج**SPSS v26** .

من خلال الجدول رقم 10 يتضح أن الاتجاه العام لمعظم إجابات أفراد عينة الدراسة هو موافق على كل عبارات المحور الثاني و هو ما عكسه المتوسط الحسابي للمحور بقيمة 4.00 كما قدر الانحراف المعياري لهذا الأخير بـ 2.23 مما يدل على وجود تشتت في الإجابات، وهو ما يعني أن لمدة التعاقد دور هام في استقلالية مدقق الحسابات الخارجي من خلال تهديدات الآلفة وتكوين علاقات مع الموظفين كما أن الملل قد يصيب المدقق جراء مكوثه مدة طويلة في نفس المؤسسة يفقد معها ميزة الشك المهني والذي لا يساعده على إبداء رأيا عادل حول القوائم المالية لذا وجب اللجوء الى التغيير الالزامي للمدقق الخارجي ، أما عن التأكد من صحة الفرضية القائلة بأنه لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة $\alpha \leqslant 0.05$ بين مدة

تعاقد مدقق الحسابات الخارجي واستقلاليته وبالرجوع الى لنتائج المحصل عليها من الاختبار و قاعدة القرار المـــــــــــوضوعة يتم رفـــــــــض فرضية العدم H0 ونقبل فرضية البديلة H1 ومنه يمكن القول أنه توجد علاقة ذات دلالة إحصائية.

3.4 اختبار الفرضية الثالثة:

يوضح الجدول أسفله اتجاه العام لإجابات أفراد العينة حول عبارات المحور الثالث من جهة ومن جهة أخرى التأكد من صحة الفرضية الموضوعة لذلك.

الجدول رقم (11): تحليل عبارات المحور الثالث

رقم العبارة	البيـــــــان	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة T	SIG	الاتجاه العام
01	إن تحديد أتعاب عملية التدقيق قبل البدء في العملية يدعم استقلالية المدقق الخارجي	4.28	0.54	15.75	,000	موافق بشدة
02	ان قرار تحديد أتعاب المدقق من طرف الجمعية العامة للمساهمين يعزز من استقلالية المدقق الخارجي	4.37	0.53	17.28	,000	موافق بشدة
03	تحديد أتعاب عملية التدقيق عن طريق دفتر الشروط يجعل من المدققين يلجؤن لتخفيض الأتعاب لظفر بمهمة التدقيق	2.26	0.65	12.99	,000	غير موافق
04	تتأثر اتعاب التدقيق بمستوى بسمعة مكتب التدقيق وفريق عمله	4.10	0.55	15.79	,001	موافق
05	أن مناقشة الاتعاب بعد البدء في عملية التدقيق يؤثر على استقلالية المدقق	3.88	0.62	13.81	,000	موافق
06	القوانين والتشريعات الموضوعة في مجال تحديد الاتعاب كافية لحماية ودعم استقلالية المدقق لخارجي	3.19	0.71	14.65	,000	محايد
07	تلجأ الادراة المؤسسة المتعاقدة لتأخير دفع مستحقات عملية التدقيق لتاثير على التقرير النهائي	1.99	0.87	15.61	,000	غير موافق
المحـور ككل		3.43	2.20	18.53	,000	موافق

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج**SPSS v26** .

من خلال الجدول رقم 11 يتضح أن الاتجاه العام لمعظم إجابات أفراد عينة الدراسة هو موافق عن كل عبارات المحور الثالث و هو ما عكسه المتوسط الحسابي للمحور بقيمة 3.43 كما قدر الانحراف المعياري لهذا الأخير بـ 2.20 مما يدل على وجود تشتت في الإجابات، وهو ما يعني أن محور أتعاب عملية التدقيق محور حساس وهام فهو يتعلق بمداخيل المكتب والتي يقوم عليها لمواصلة نشاطه حيث لم يوافق أفراد العينة على عبارتين هما العبارة رقم 03 و07 حيث انه من الممكن أن الإدارة لا تستعمل الأتعاب كورقة ضغط على المدققيين عند نهاية العملية التدقيقية ،أو أن قدرة المدققين للاستجابة لمثل هاته الضغوط وهذا راجع أما لتكوين المدققين من جهة أو أن المداخيل المتأتية من مهمة التدقيق لا تعد ذات أهمية ، في حين أن العبارة رقم 03 والتي لم يوافق عليها أفراد العينة وهي أنهم يلجئون إلى تخفيض من أتعابهم في دفتر الشروط لظفر بمهمة التدقيق ذلك أن دفتر الشروط عادة ما يكون من شقين شق تقني وشق مالي أما عن التأكد من صحة الفرضية القائلة بأنه لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة $\alpha \leqslant 0.05$ بين أتعاب مهمة التدقيق واستقلالية مدقق الحسابات الخارجي وبالرجوع إلى لنتائج المحصل

عليها من الاختبار وبناءا على قاعدة القرار المـــــــــــوضوعة يتم رفـــــــض فرضية العدم H0 ونقبل فرضية البديلة H1ومنه يمكن القول أنه توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين أتعاب عملية التدقيق واستقلالية مدقق الحسابات الخارجي.

5. خلاصة:

من خلال تناولنا لموضوع استقلالية مدقق الحسابات الخارجي سواء ما جاءت به هاته الدراسة في الجانب التطبيقي أو الجانب النظري نجد أن هذا الموضوع ذو أهمية كبيرة وحجر الزاوية في عملية التدقيق برمتها لما ينعكس على فقدانه أو زعزعته عند اعداد التقرير النهائي ضف إلى ذلك ما ينتظره أصحاب المصالح من اجل اتخاذ قراراتهم كل فيما يخصه وقد توصلنا إلى عدة نتائج نلخصها في النقاط التالية:

❖ قام المشرع الجزائري بإعادة النظر في التاهيل العلمي والعملي للمدقق من خلال إعادة النظر في المواد المدروسة مدة التكوين لدى مكاتب التدقيق لكن عدم الاثراع بفتح المعهد المتخصص تعد نقطة سوداء؛

❖ تعرف الاستقلالية على أنها عمل المدقق دون تحيز أثناء تأدية مهامه، وتحرره من أية رقابة أو سيطرة سواء من داخل المؤسسة أو خارجها، ومقاومة كافة الضغوط التي يمكن أن يتعرض إليها من قبل الإدارة بهدف التأثير على أحكامه ؛

❖ تعددت العوامل تؤثر على استقلالية المدقق نظرا لما تتسم به عملية تدقيق الحسابات من تعارض في المصالح بين الفئات المختلفة ذات العلاقة بعمل المدقق؛

❖ أولى المشرع الجزائري أهمية كبيرة لإستقلال المدقق و حياده من خلال سنه عدة قوانين ومراسيم تعزز وتدعم من استقلاليته؛

❖ صعوبة التأكد من استقلالية المدقق الخارجي لكثرة الموانع وحالات التنافي في القانون الجزائري،والاكتفاء بتصريح فقط من قبل المدقق يؤكد فيه سلامة تعيينه واستقلاليته؛

❖ إن المشرع الجزائري أعطى كامل الحرية للمدقق الخارجي تعزيزا لاستقلاليته من خلال منحه الصلاحيات الكاملة في حق الاطلاع و التحقق من أيه وثيقة أو سجل في أيه وقت شاء دون سابق إعلام محذرا كل من يعرقل سير عملية التدقيق بعقوبات صارمة؛

❖ حددت المادة 37 من القانون 10-01 صلاحية تحديد أتعاب المدقق الخارجي للجمعية العامة أو الهيئة المؤهلة المكلفة بالمداولات، إن تحديد الأتعاب عن طريق الجمعية العامة باعتبارها أعلى سلطة في اغلب الشركات وصاحبة الفائدة الكبرى من أعمال التدقيق و المسؤولة عن تعينيه يضفي الكثير من الاستقلالية للمدقق ولا يجعله في محل الشك ؛

❖ أن مدة التعاقد في الجزائر طويلة نسبيا خصوصا إذا ما تم تجديد التعاقد مما يجعل من المدقق عرضة لتهديدات الآلفة وفقدان الشك المهني الذي هو أساس العملية التدقيقية.

❖ رفض جميع الفرضيات الموضوعة وقبول الفرضيات البديلة والتي تؤكد علة وجود علاقة داله احصائيا بين متغيرات الدراسة واستقلالية المدقق الخارجي؛

وبعد سرد النتائج المتوصل إليها فقد قدمت هاته الدراسة جملة من المقترحات التي تراها دعما وتعزيزا لاستقلالية المدقق الخارجي نوجزها في النقاط التالية:

- ❖ وضع آليات رقابية للتأكد من استقلالية المدقق والتأكد من صحة تعيينه وتسهيلها من خلال جعل العملية تتم الكترونيا؛
- ❖ تعزيز استقلالية من خلال التكوين المستمر في هذا المجال ووضع دليل مهني للاستقلالية الظاهرية للمدقق؛
- ❖ ضرورة وضع سلم أتعاب موحد بين المهنيين وواضح لضمان المنافسة الشريفة بين المهنيين؛ وكذا حماية مكاتب التدقيق الحديثة؛
- ❖ سن قوانين تضمن للمدقق الحصول على أتعابه بمجرد انتهاء العملية دون التعرض للمساومة والضغط؛
- ❖ اعادة النظر في مدة التعاقد وتقليصها؛
- ❖ التعجيل بفتح المعهد المتخصص لتكوين المدققين وتكثيف الدورات التدريبية لاسيما الجانب النفسي للمدقق.

6. الهوامش والإحالات:

1 الذنيبات علي،**تدقيق الحسابات في ضوء المعايير الدولية نظرية وتطبيق**، ط3، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان الأردن،2010.ص 115.

2 الغنودي عيسى عبد الله،**دور قواعد الإدارة الرشيدة– الحوكمة-في دعم استقلال مراجعي الحسابات في ليبيا**، أطروحة دكتوراه، جامعة دمشق،سوريا ،2011،ص 458.

3AICPA، **Code of Professional Conduct**. New York.Usa.2015،p11.

4 Nasution, Damai**. Essays On Auditor Independence**. Accounting School of Business & Economics ،Åbo Akademi University, Finland. 2013,p05.

5 عهد علي سعيد،**الأثر المتوقع لحوكمة الشركات على مهنة المراجعة في سوريا**،رسالة ماجستير،جامعة تشرين،سوريا،2009،ص73.

6سامي يوسف محمد اسماعيل،**مدى مساهمة لجان المراجعة في دعم استقلال المراجع الخارجي**،رسالة ماجستير،الجامعة الإسلامية،غزة فلسطين،2014،ص 91.

7 جربوع يوسف،**مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق**،ط1،مؤسسة الوراق، عمان الاردن،2000، ص 43.

8 سلامة محمد،**دراسة مقارنة للمقومات الموضوعية للاستقلال مراقب الحسابات في جمهورية مصر ودول مجلس التعاون الخليجي**،المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة،العدد 1،جامعة عين شمس،مصر،1995،ص 945.

9 احمد محمد غنيم الرشيدي،**مدى توافر شروط الاستقلالية لمدققي الحسابات الخارجيين في دولة الكويت دراسة مقارنة**،رسالة ماجستير،جامعة الشرق الأوسط،عمان الأردن،2012، ص35.

10 قريط عصام، **الخدمات الاستشارية وأثرها على حياد المدقق في الأردن**، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 24 العدد 01 الأردن،2008، ص 22.

11 صبيحي محمد حسني عبدالجليل، **مفهوم وخصائص جودة المراجعة المالية بجمهورية مصر العربية دراسة نظرية وميدانية**، المجلة العلمية للبحو ث والدراسات التجارية بكلية التجارة وإدارة الأعمال، جامعة حلوان ، عدد (1) ، مصر، 1997 ، ص180.

12 الهواري محمد واخرون،**المشكلات المعاصرة في المراجعة**،مكتبة الشباب،القاهرة مصر،1997،ص 192

13سامي وهبه متولي، **لجنة المراجعة ودورها في زيادة فعالية عمل المراجعين ودعم استقلالهم** ، المجلة العلمية للإقتصاد والتجارة، العدد 2،جامعة عين شمس، القاهرة مصر، 1992، ص 1038

14 مدثر طه أبو الخير، **التغيير الإجباري للمراجعين وأثره على تكاليف وجودة عملية المراجعة دراسة ميدانية في البيئة السعودية**،المجلة المصرية للدراسات التجارية،العدد30،جامعة المنصورة، مصر،2006،ص75.

15 محمد أسامة إبراهيم أبو القمصان، **العوامل المؤثرة على استقلالية وحياد المراجع الخارجي "دراسة تطبيقية ميدانية على المراجعين القانونيين في قطاع غزة "**، رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية،غزة فلسطين،2007، ص 104.

16 القانون10-01 المؤرخ في 2010/06/29، **يتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد**، الجريد الرسمية للجمهورية، العدد42، 2010.المادة 26.

17 الآمر 75-59 المؤرخ في 1975/09/26،**المتضمن القانون التجاري المعدل والمتمم**،الجمهورية الجزائرية، 1975.المادة 715 مكرر.

18 القانون التجاري ،**مرجع سبق ذكره**، المادة 715 مكرر9.

19 القانون التجاري ،**مرجع سبق ذكره**، المادة 715.

20 القانون 10-01، **مرجع سبق ذكره** ،المادة 65.

21 **نفس المرجع**، المادة64.

22 **نفس المرجع**، المادة66 و67.

23 **نفس المرجع**، المادة 22.

24 عبد الرحمان بن عيسى و هشام بن حميدة، **حدود استقلالية المدقق الخارجي في ظل ممارسة خدمات غير خدمات التدقيق في الجزائر - دراسة لأراء مجموعة من المهنيين والأكاديميين-** ، المجلة الدولية للاداء الاقتصادي،العدد3،جامعة بومرداس، الجزائر،2019،ص 80.

25 لقانون 10-01، **مرجع سبق ذكره** ،المادة 37.

26 **نفس المرجع**، المادة 31.