



وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة لونيبي علي - البلدية 02-
كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير



قسم: العلوم المالية والمحاسبة

دروس عبر الخط مادة: اخلاقيات مهنة المحاسبة

من اعداد: د.حجاج زينب

عنوان الماستر: محاسبة وجباية معمقة

السداسي: الثاني

وحدة التعليم: المنهجية

اسم المادة: أخلاقيات مهنة المحاسبة

الرصيد: 05

المعامل: 02

تمهيد:

أدت التطورات الاقتصادية و عولمة أسواق المال إلى تغيرات على مستوى بيئة الأعمال الدولية، حيث ظهر ما يسمى بـ"المحاسبة الدولية"، التي تجسدت من خلال إصدار معايير دولية تهدف إلى استعمال لغة محاسبية موحدة تتجاوز الاختلافات في تطبيق قواعد الممارسات المحاسبية، و تسهيل قراءة مقارنة للقوائم المالية. و من أجل إضفاء الثقة على معلومات هذه القوائم و إعطائها مصداقية أكثر و زيادة درجة الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات جاءت وظيفة معايير المراجعة للقيام بهذا الدور.

لقد تزامنت هذه التطورات مع سعي مختلف الهيئات المهنية الدولية إلى دعم الأداء المهني عن طريق إصدار مبادئ و قواعد أخلاقيات المهنة بسبب تأثيرها المباشر على نتائج المحاسبة و المراجعة.

في حين أن الجزائر قامت - هي الأخرى- بعدة إصلاحات بدءا من إيجاد نظام محاسبي مالي يوافق المرجعية الدولية، و إعادة تنظيم مهنة المراجعة. بالإضافة إلى تقنين قواعد أخلاقيات المهنة، لتحقيق الأهداف المرجوة من هذه المهن.

1. الإطار المفاهيمي و النظري لأخلاقيات المهنة

نتيجة متطلبات التطورات الاقتصادية ، عولمة أسواق المال و شركات المتعددة الجنسيات عرفت مهنة المحاسبة و المراجعة تغيرات على مستوى بيئة الأعمال الدولية، حيث لمهنة المحاسبة معاييرها ومبادئها وأخلاقياتها المتعارف عليها دوليا، كما قامت مختلف الهيئات المحاسبية الدولية من اصدار مختلف القواعد المتعلقة بمبادئ أخلاقيات هذه المهن.

1.1. تعريف أخلاقيات المهنة

مصطلح الأخلاقيات هي مجموعة من القيم والمعايير السلوكية المهنية المطلوب ان يتبعها الأفراد، كما عرفت بأنها مجموعة من القواعد والأصول المتعارف عليها عند أصحاب المهنة الواحدة التي تستلزم من الموظف سلوكا معيناً يقوم على الالتزام ،حيث تكون مراعاتها محافظة على المهنة وشرفها والإخلال بها خروج عليها.¹

- ويرى البعض أن الأخلاقيات مجموعة من المبادئ التي تدور حول أربعة (4) محاور رئيسية هي:
- القيام بالأعمال الهادفة؛
- عدم إلحاق الضرر بالآخرين،
- الإخلاص في التعامل؛

عدم التحيز في القيام بأي ممارسات لصالح طرف دون الآخر

- كما تعرف على أنها "وثيقة تحدد المعايير الأخلاقية والسلوكية المهنية المطلوب أن يتبعها أفراد جمعية معينة، وبأنها بيان بالمعايير المثالية لمهنة ما، تتبناه جماعة مهنية أو مؤسسة لتوجيه أعضائها لتحمل مسؤولياتهم المهنية".

"أما تعريف الأخلاقيات في المحاسبة بشكل أساسي مرتبط بالأخلاقيات التطبيقية، والتي تؤكد بشدة على أخلاقيات الإنسان والأعمال، والأحكام، والقيم الأخلاقية، وتطبيقها في المحاسبة، بشكل عام، الدوافع الأخلاقية الرئيسية للمحاسبة هي ممارسة مناسبة ومستوى جيد من الاحتراف".²

كما ان أخلاقيات مهنة التدقيق تعرف على انها بيان شامل للقيم التي ينبغي ان توجه العمل اليومي الذي يقوم به المدقق.

2.1. مفهوم قواعد أخلاقيات مهنة المحاسبة

مبادئ السلوك المهني هي مستويات عامة تحكم المهنة والسلوك المهني بشكل عام، في حين أن قواعد السلوك المهني تعتبر القواعد أكثر ارتباطاً بالأداء المهني على أرض الواقع³.

ومنه قواعد السلوك المهني هي تفسيرات وأحكام وتهدف الى رفع مستوى مهنة المحاسبة والتدقيق والمحافظة على كرامتها، تنمية روح التعاون بين المحاسبين والمدققين، وكذا تدعيم النصوص القانونية والأحكام التي وضعها المشرع.

كما إن تحلي المحاسبين بقواعد أخلاقيات المهنة الأثر سينعكس على نتائج أعمالهم، فالمعلومات المحاسبية تتأثر بشكل مباشر بهذه السلوكيات، ولا يقف الأمر عند هذا الحد، فمختلف القرارات الداخلية والخارجية تبنى وتتخذ في ظل هذه المعلومات كالمادة الأولية لها، لذلك فسلوك الأخلاقي للمحاسبين أثر مباشر داخل المؤسسة وخارجها، ولغرض النهوض ذا السلوك وتفعيله بغية الوصول بأعمال المحاسب إلى أعلى مستوى من الأداء يتوجب تحقيق أربع متطلبات أساسية:

- المصداقية لدى المحاسب: فالمجتمع بفئاته المتعددة بحاجة لمصداقية المعلومات التي يقدمها؛
- المهنية في عمل المحاسب: فهناك حاجة إلى كفاءة مهنية وإتقان العمل ترفع من شأن المهنة وتدفع باتجاه تحقيق أهداف الأطراف ذات العلاقة بها وبمخرجاتها؛
- جودة الخدمات التي يقدمها المحاسب: فهناك حاجة لأن تقدم الخدمات من قبله بأعلى مستوى من الأداء؛
- الثقة في الخدمات التي يقدمها المحاسب: فيتوجب أن يشعر مستخدمو هذه الخدمة بالثقة كونها معدة ضمن إطار الأخلاق المهنية التي تحكم شروط هذا العمل.

3.1. مبادئ أخلاقيات مهنة المحاسبة

تهدف مبادئ الأخلاقيات بصفة عامة إلى الإنسانية التي تقوم على مبدأ أن الحياة ثمينة، الإستقلالية على أساس مسؤولية الفرد اتجاه عمله، والعدالة أي تقاسم مزايا ونقائص الممارسات المهنية، وكذا الاستفادة التي تعني العمل من أجل إفادة الجميع.⁴

والمبادئ بطبيعتها غير قابلة للتطبيق المباشر، وتمثل أنماط من السلوك المتوقع من المحاسبين والمراجعين في علاقتهم بالمستفيدين من وظيفة المحاسبة والمراجعة، وبزملاء المهنة، وبالغير بصفة عامة، وتعتبر القواعد الترجمة العملية لمبادئ السلوك المهني.

❖ المبادئ الأساسية لمهنة المحاسبة و المراجعة:

يعمل الاتحاد الدولي للمحاسبين IFARC مع أعضائه المنتمون له، والبلاغ عددهم 157 عضو على مستوى 118 دولة، لحماية المصلحة العامة من خلال تشجيع المحاسبين بكافة أنحاء العالم على استخدام ممارسات مهنية عالية الجودة، كما يعمل الاتحاد على تطوير وتحسين مهمة المحاسبة في العالم بمعايير متجانسة قادرة على تقديم خدمات ذات جودة عالية، ومن أجل هذا قام الاتحاد بإصدار دليل مهني يتضمن إرشادات لممارسة المراجعة الدولية بالإضافة إلى دليل للسلوك المهني للتقيد به من قبل المنظمات الأعضاء . وحسب الاتحاد الدولي للمحاسبين فإن مبادئ أخلاقيات مهنة المحاسبة تتمثل في: ⁵

أ – الامانة والنزاهة: ليكون المحاسب أو المراجع أميناً ، يتعين عليه أن يكون مستقيماً وأميناً في كافة علاقاته المهنية والعلمية، و يقصد بالنزاهة عدم الاشتراك في أي تقارير تتضمن معلومات كاذبة أو مظلة بصورة جوهرية، أو تتسم بالإهمال وعدم المبالاة، أو حذف يؤدي إلى التضليل.

ب – الموضوعية: يجب أن يتصف المحاسب المهني بالعدل، وأن لا يسمح بالتحيز، تعارض المصالح، وأي أمر آخر يطغى على موضوعيته أو أحكامه الشخصية المهنية والعلمية.

ج – الكفاءة المهنية والعناية الواجبة: يتعين على المحاسب المهني أن يقوم بالخدمات المهنية بالعناية الواجبة، الكفاءة، الدقة والمثابرة.

د- السرية: يجب على المحاسب المهني أن يحافظ على سرية المعلومات التي يحصل عليها خلال أدائه لعمله المهني، وأن لا يكشف على هذه المعلومات دون أي ترخيص صريح أو قانون مهني يلزمه بالكشف عليها.

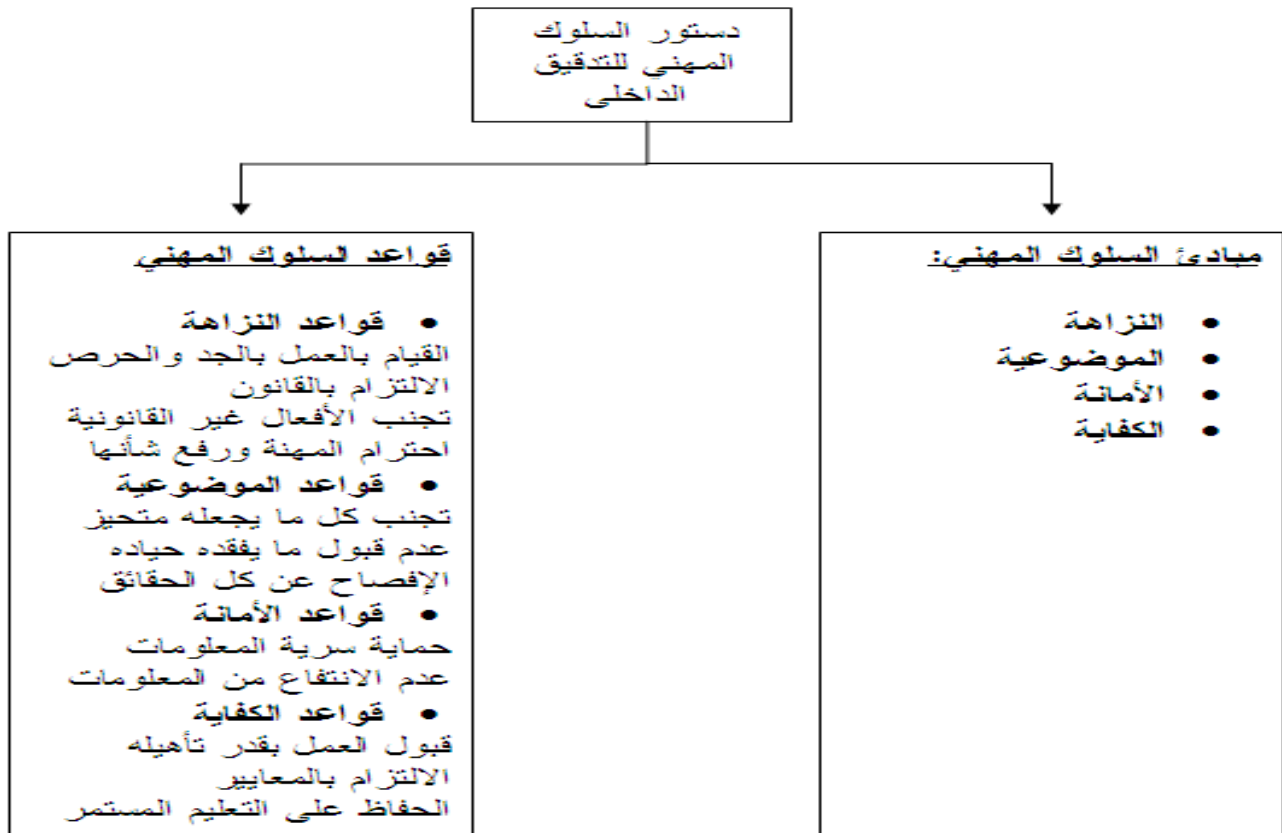
هـ – السلوك المهني: يتعين على المحاسب الابتعاد عن كل ما يخل بالمهنة.

❖ قواعد سلوك و أخلاقيات مهنة المحاسبة و المراجعة

لقد حددت منظمة المعايير والمبادئ التوجيهية وأدوات و تقنيات مراجعة الحسابات، ومراقبة المهنة مدونة لقواعد السلوك المهني و عدم امتثال الأعضاء إلى هذه القواعد يؤدي إلى إجراء تحقيق، واتخاذ تدابير تأديبية، و من بين هذه القواعد: ⁶

- دعم تطبيق و الامتثال للمعايير والإجراءات وضوابط نظم المعلومات.
- أداء الواجب المهني بكل موضوعية، واحترام العناية والرعاية المهنية، وفقاً للمعايير المهنية بأفضل الممارسات.
- خدمة أصحاب المهمة (الشركة مثلاً) بطريقة قانونية و نزيهة، مع الحفاظ على معايير عالية من السلوك، وعدم الخوض في أعمال تؤثر على سمعة المهنة.
- الحفاظ على خصوصية وسرية المعلومات التي تم الحصول عليها أثناء تأدية الخدمة (المحاسبة، والمرجعة)، إلا في إطار ما تنص عليه السلطات القانونية، كما لا يجوز استخدام هذه المعلومات لأغراض شخصية.
- المحافظة على الكفاءة المهنية، وتطوير المعارف في مجال التخصص.

- إبلاغ الجهات المختصة لنتائج العمل المنجز، والكشف عن الحقائق بكل شفافية.
 - الحصول على المعلومات من الإدارة من أجل فهم درجة السيطرة الأمنية في نظام المعلومات.
- كما يمكن أن نلخص مبادئ وقواعد المراجع الداخلي في الشكل التالي:⁷



و تعتبر هذه المعايير المعمول بها في معظم دول العالم، لأنها تعتبر بمثابة المستويات المثلى تقريباً⁸.

أما فيما يخص قواعد السلوك المهني للمراجع الخارجي: فقد اصدر الاتحاد الدولي للمحاسبين معايير سميت بالمعايير العامة أو المعايير الشخصية، لأنها تنص على قواعد السلوك المهني التي يجب أن يتحلى بها المراجع الخارجي وهي:⁹

- الاستقلالية والحياد: فقد نشر الاتحاد الدولي للمحاسبين في التعليم رقم 03 قاعدة تتعلق بالاستقلالية محددًا بذلك أنه يجب على المراجع أن يتحلى بالنزاهة والصدق أثناء تأديته لمهامه.
 - الكفاءة: ويقصد بها أن يتوفر المراجع على التأهيل العلمي و العملي، الذي يعتبر ضروري للقيام بمهمة المراجعة، غير أن المعايير الدولية لم تحدد معياراً خاصاً بالكفاءة.
- بذل العناية المهنية الأمانة: يجب على المراجع إعداد التقارير بكل عناية، والتحقق من عمل المراجعة الداخلية والاستعانة بخبراء.

4.1. العوامل المؤثرة على أخلاقيات المهنة

هناك مجموعة من العوامل التي تواجه المحاسبين عند التطبيق والالتزام بقواعد السلوك المهني ويمكن تقسيمها الى مجموعات:10

الاولى: العوامل المتعلقة بتنظيم المهنة نفسها

- عدم وجود تنظيم مهني فاعل (نقابة او جمعية) ينتمي اليه المحاسب ويطلب منه ابداء الراي او اتخاذ المواقف عند الضرورة.
- عدم وجود قواعد للسلوك المهني واضحة تلزم المحاسبين بشرف المهنة وتحد من التستر على المقصرين منهم.
- عدم وجود قوانين تعزز مكانة المهنة في الحياة الاقتصادية وتضمن حرية التعبير عن الراي المحاسبي الصريح.
- ضعف الترابط بين التنظيمات المهنية القائمة في البلاد فيما يتعلق بالتدريب ورفع الكفاءة المهنية للمحاسب وخاصة قواعد السلوك المهني.
- قصور التشريعات الحكومية الملزمة للمحاسب بتطبيق قواعد السلوك المهني وعدم مواكبتها للتطورات الحديثة الخاصة بتلك القواعد.
- السماح بامتهان العمل المحاسبي اعتمادا على الخبرة وحدها دون التخصص المحاسبي او طلب الى النقابة

الثانية: العوامل المتعلقة ببيئة العمل الذي يعمل فيه المحاسب

وهي التحديات التي تواجه اخلاق مهنة المحاسبة في التطبيق:

- المعتقدات الدينية السائدة في المجتمع الذي يعمل فيه المحاسب اذ ان قناعة المحاسبين على ان سلوكهم يتفق مع ما يريده الله سبحانه وتعالى وليس من حق الوحدة الاقتصادية او اي منظمة مهنية ان تجتهد في وضع دليل ارشادي متناف مع التفسير الديني السائد على اختلاف الاديان.
- الصعوبات الناشئة عن الوحدة الاقتصادية التي يعمل فيها المحاسب اذ يعتقد البعض ان هناك مسببات تحول دون التزام المحاسب بالاحكام والقواعد الاخلاقية ومن ثم فان تطبيق الاخلاقيات في الخدمة حالة مستحيلة او غير قابلة للتطبيق.

الثالثة: العوامل المتعلقة بالتأهيل العلمي والتدريب العملي

- ضعف التأهيل العلمي والعملي للمحاسب في الجامعات والمعاهد بخصوص السلوك المهني للمحاسب.
- عدم وجود دورات تأهيلية للمحاسب في بدء تعينه لتعريفه بالقواعد الأخلاقية للسلوك المهني والقوانين.
- عدم توافر الفرصة لمواكبة المستجدات المهنية من خلال الاشتراك بالندوات والمؤتمرات الخاصة بقواعد السلوك المهني.

- عدم كفاية الدورات التدريبية للتعريف بقواعد السلوك المهني.

الرابعة: العوامل الناشئة عن التعارض بين المبادئ الاخلاقية ذاتها

ان مسؤولية المحاسب لا تتحدد بمعيار واحد وإنما بمجموعة مركبة من المعايير الأخلاقية والفنية والمهنية والتنظيمية وإذا ما تعارضت هذه المعايير مع بعضها البعض، فالمحاسب يعيش حالة من التناقض عندما يطلب منه الكشف عن أسرار الوحدة الاقتصادية (الولاء لها)، وفي الوقت نفسه عليه أن لا يسكت عن حالة فساد أو عدم إخلاص ممن هم في قمة الهرم الإداري، أو كيف يمكن للمحاسب ان يوفق بين سعيه لاستمرار الوحدة الاقتصادية وبقائها حتى وان لم تكن كفوءة؟ وكيف يمكن له التوفيق بين العدالة المطلوبة وبين سلطة الاداري او تأثير الاصدقاء والتجرد من النظرة الذاتية؟، مثل هذه الاسئلة وغيرها تطرح بقوة عندما يطلب من المحاسب ان يسعى لتحقيق الرضا وهو في بيئة تعاني من التحيز والمحابة او انها تضغط باتجاه اهداف ضيقة.

2. أخلاقيات المهنة والمحاسبة: المعوقات واجراءات التقليل منها

نقصد بالعوائق الحالات التي لا تمكن المحاسب او المراجع من التحلي بمبادئ اخلاقيات المهنة، و يطلق عليها مصطلح التهديدات التي تؤثر على المهنة.

1.2. أنواع العوائق التي تؤثر على الالتزام بأخلاقيات المهنة

يمكن ان نلخص هذه العوائق فيما يلي :

أ- وجود مصلحة شخصية للمراجع (Self-interest): تنتج عن وجود مصالح مالية أو غيرها من المصالح للمحاسب المهني أو لأحد أفراد عائلته المقربين، كوجود علاقة عمل وثيقة مع الزبون، أو القلق الناتج عن إمكانية فقدان الزبون.

ب- القيام بمراجعة ما تم إعداده بمعرفة نفس المراجع (Self-review): وقد يحدث هذا في حالة الحاجة إلى إعادة تقييم أحكام سابقة صدرت عن المحاسب المهني المسؤول عن هذه الأحكام، كإعداد تقارير عن تشغيل النظم المالية بعد المشاركة في تصميمها أو تنفيذها... .

ج- الدفاع عن مصالح الزبون أمام الغير (Advocacy): ويحدث هذا عندما يساند الزبون في موقفه أو رأيه إلى درجة التي تؤثر في موضوعيته، كالقيام بدور المحامي نيابة عن عمل المدقق والمراجع في القضايا وحل المنازعات مع الغير...

د- التآلف غير المهني مع الزبون (Familiarity): ويحدث هذا في حالة وجود علاقة وثيقة مع الزبون، بحيث يتعاطف المحاسب بشدة مع مصالح الزبون، كأن يعمل أحد أفراد عائلته المقربين كمدير في الشركة موضوع المراجعة، أو ارتباط المراجع أو فريق عمل المراجعة لفترة طويلة مع الزبون... .

هـ- الضغوطات التي يفرضها الزبون (Intimidation): والتي تحدث عندما يمنع المحاسب المهني من التصرف بموضوعيته عن طريق التهديدات الفعلية أو المتوقعة، كالتهديد باستبداله أو الاستغناء عنه.

بالإضافة الى عوائق اخرى يمكن ان تؤثر على أخلاقيات مهنة المحاسبة مثل:11

- أنظمة الحوكمة التنظيمية والرقابة الداخلية مسؤولة أيضاً عن التأثير على جودة المحاسبة والمراجعة
- ضغط الإدارة على المحاسبين هو أحد الأسباب الرئيسية التي تسبب مشاكل أخلاقية

- يمكن أن يحدث تضارب المصالح أيضاً عندما لا تتماشى مصلحة إدارة المنظمة مع مصالح أصحاب المصلحة
- يعد الافتقار إلى الإشراف ومراقبة الجودة من الأسباب المرتبطة بزيادة المشكلات الأخلاقية في مهنة المحاسبة.

ويمكن أن ترتبط المعضلة الأخلاقية في المحاسبة ومراجعة حسابات الشركات بالمشكلة التي قد يواجهها المدققون في تقديم البيان المالي الحقيقي والعاقل للشركة وضغط حماية مصلحة الإدارة، ويمكن أن تحدث المعضلات الأخلاقية أيضاً في إنتاج البيانات المالية العادلة بسبب مشكلة الوكالة التي يمكن أن تحدث بين الإدارة وأصحاب المصلحة وكذلك بين المحاسبين وأصحاب المصلحة، وقد يؤدي ضغط الإدارة واهتمامها وجشعها إلى إنتاج بيانات مالية تم التلاعب بها. ومع ذلك يمكن أن تحدث المعضلة حيث يتعين على المدققين الحفاظ على علاقة عمل طويلة الأمد مع إدارة الشركات، بينما يُطلب منهم أيضاً أداء واجباتهم بتدقيق.¹²

2.2. إجراءات إلغاء أو التقليل من التهديدات التي تؤثر على الالتزام بأخلاقيات المهنة

عند وجود أي عائق يؤثر على تطبيق مبادئ وأخلاقيات مهنة المحاسبة، يتعين على المحاسب أو المراجع دراسة عملية التقليل أو إلغاء العائق الذي يؤثر على تطبيق مبادئ المهنة،- سواء بصورة متفردة أو مع الغير- فيجب عليه التطرق إلى الحقائق ذات صلة، القضايا الأخلاقية المطروحة، المبادئ الأساسية ذات الصلة بالموضوع المطروح، الإجراءات الداخلية المطبقة بالإضافة إلى الإجراءات البديلة.

وبالتالي يتعين على المحاسب و المراجع :

- تحديد مسار العمل الذي يتفق مع المبادئ الأساسية المحددة،
- ترجيح نتائج جميع المسارات الممكنة، وفي حالة بقاء الأمر دون تخفيض أو إلغاء الأمر الذي يؤثر على مبادئ المهنة،
- التشاور مع الأشخاص المختصين داخل الشركة، لمساعدته في إيجاد الحل مع توثيق فحوى الموضوع بكامله، أو من الجهة المهنية المختصة أو من مستشارين قانونيين و بالتالي يحصل على الإرشادات المطلوبة دون مخالفة مبدأ السرية. فعلى سبيل المثال قد يواجه المحاسب حالة احتيال أو تدليس ويكون الإبلاغ عنها أمراً مخالفاً لمبدأ السرية، عندئذ يتعين على المحاسب المهني النظر في الحصول على مشورة قانونية بشأن ما إذا كان من المتعين الإبلاغ عن هذه الحالة أم لا. وفي حالة عدم إيجاد أي حل للتخفيض أو تفادي العائق الذي يؤثر على الالتزام بمبادئ وأخلاقيات المهنة فيجب على المحاسب رفض الاستمرار في المهمة التي ينتج عنها هذا التعارض، وقد يقرر الانسحاب من المهمة.¹³

3.2. أدوات الحماية من العوائق التي تؤثر على مبادئ وأخلاقيات المهنة

قبل قبول المحاسب أو المراجع علاقته جديدة مع زبون (شركة أو شخص طبيعي) يتعين عليه أن يتدبر ما إذا كان هذا القبول لا يوجد عوائق تؤثر على الالتزام بالمبادئ الأساسية لأخلاقيات المهنة. وعند قبول المهمة، يجب توفر أدوات الحماية التالية:¹⁴

- أ- أدوات حماية تنشأ عن المهنة أو التشريعات أو اللوائح: وهي لوائح يجب أن يأخذها بعين الاعتبار كل من المحاسب والمراجع المهنيين، وتتضمن هذه اللوائح على سبيل المثال و ليس الحصر ما يلي:
 - متطلبات الخبرة والتدريب والدراسة المطلوب توافرها لممارسة المهنة؛
 - لوائح حوكمة الشركات، المعايير المهنية والرقابة المهنية أو التنظيمية والإجراءات التأديبية،
 - ب- أدوات حماية موجودة في بيئة العمل: يجب على المهني استعمال أدوات الموجودة في المؤسسة موضوع المراجعة، أو محاولة النظر في المهمة الموكلة إلى المحاسب أو المراجع من أجل تفادي أي تهديد يؤثر على تطبيقه لقواعد المهنة.
- فعلى مستوى المؤسسة يجب على تتوفر على ما يلي:

- تركيز قادة المؤسسة على أهمية الاستقلالية للمراجع بما يحقق الصالح العام،
- وجود سياسات وإجراءات لتنفيذ رقابة الجودة على المهنة والإشراف عليها،
- وجود سياسات موثقة خاصة بتحديد التهديدات للالتزام بالمبادئ الأساسية، وتقييم جوهرية الآثار المترتبة على هذه التهديدات، وتطبيق أدوات الحماية لإزالة أو لتخفيض أثر التهديدات – بخلاف غير المؤثرة – إلى المستوى المقبول.
- التأكد من الالتزام بالسياسات والإجراءات الداخلية للمؤسسة (نظام مراقبة داخلية فعال).
- وجود سياسات و إجراءات فعالة تحدد المصالح و العلاقة بين المؤسسة و المراجعين.
- إخطار جميع الشركاء والموظفين المهنيين بالمؤسسة بأي تغييرات تطرأ على سياسات وإجراءات المؤسسة أول بأول، بما في ذلك تقديم التدريب اللازم والتعليم المناسب.
- تحديد عضو من الإدارة العليا بالمؤسسة ليكون مسؤولاً عن مراقبة فعالية وكفاءة أدوات الحماية.
- وجود آليات لفرض العقوبات بما يضمن الالتزام بالسياسات والإجراءات،

3. أخلاقيات مهنة المحاسبة في الجزائر

1.3 الإطار القانوني لأخلاقيات مهنة المحاسبة في الجزائر

من أجل مواكبة المقاييس الدولية سعت الجزائر الى القيام بعدت اصلاحات ، من بينها المنظومة المحاسبية حيث قامت باعداد النظام المحاسبي المالي حسب قانون المالية 11-07، واصدار قانون 01-10 لتنظيم مهنة المراجعة.

1.1.3 مفاهيم حول المحاسبة و المراجعة في الجزائر

تتمثل المحاسبة في الجزائر بقواعد النظام المحاسبي المالي ، في حين ان المراجعة تحكمها تشريعات قانونية. بعد كل الإصلاحات التي تمت على المخطط المحاسبي الوطني، تم إنجاز مشروع النظام المحاسبي المالي SCF بالاتفاق مع المعايير الدولية IAS/IFRS .

يعد النظام المحاسبي المالي نظاما لاعداد المعلومة المالية، يسمح بتخزين معطيات قاعدية عديدة، تصنيفها، تقييمها وتسجيلها، وعرض كشوفات تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية، ممتلكات المؤسسة، نجاعتها ووضعية الخزينة في نهاية السنة المالية²⁶. و تم تقنين النظام المحاسبي المالي الجزائري في 25 نوفمبر 2007 ،حسب قانون المالية 11-07.

أما فيما يخص المبادئ المحاسبية لنظام المحاسبي المالي التي تمكن من إنجاز قوائم مالية هي:¹⁵ محاسبة التعهد، استمرارية الاستغلال، الوضوح، الموثوقية، المقارنة، التكلفة التاريخية إلا في بعض الحالات الخاصة كالأدوات المالية التي تقيم بالقيمة العادلة وأولوية الواقع الاقتصادي على الشكل القانوني.

في حين تتمثل أهداف النظام المحاسبي المالي في مواكبة المقاييس الدولية و تمكين الأنظمة المالية والبنكية الجزائرية من مواجهة تحديات العولمة في القطاع المالي، حيث يتعين على النظام المحاسبي المالي الأخذ بعين الاعتبار شروط المستثمرين الأجانب كذلك الأسواق المالية العالمية و البنوك الدولية، فضلا عن تكييفه على الصعيد المحلي مع الشركاء الاقتصاديين و الاجتماعيين. في حين أن غايته هي تعزيز مسار انضمام الجزائر لمنظمة التجارة العالمية بعد الانتهاء من عمليات تكييف الأنظمة المعمول بها مع الأنظمة العالمية وتوحيد لغة المحاسبة بما يتماشى مع التحولات التي أصبحت تفرضها العولمة و اقتصاد السوق¹⁶

2.1.2 القوانين التشريعية المتعلقة بالمراجعة

لقد مرت التشريعات والقوانين المنظمة لمهنة المحاسبة والمراجعة في الجزائر عبر مراحل وفترات. فقد تم اصدار في 31 ديسمبر 1969 الأمر رقم 69-107 والمتضمن لقانون المالية لسنة 1970 ، والذي يحدد مهام وواجبات محافظي الحسابات، بهدف التأكيد على مصداقية الوضعية المالية للمؤسسات العمومية في تلك الفترة. أما تنظيم مهنة المحاسب والخبير المحاسب فجاءت في الأمر الرئاسي رقم 71-82 بتاريخ 29 ديسمبر 1971، حيث تعرض إلى اختصاص كل منهما وشروط وكيفية ممارسة المهنة، وفي هذه المرحلة تم تشكيل المجلس الأعلى للمحاسبة . وخلال هذه الفترة صدرت عدة تشريعات ونصوص قانونية تتعلق بإعادة تنظيم المهنة، و أبرزها القانون 91-08 المنظم لمهنة الخبير المحاسبي، محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، وذلك بتاريخ 27 أبريل 1991، هذا القانون حدد واجبات وحقوق والمسؤوليات المرتبطة بالمحاسبة، المراجعة والشخص الممارس لها. أما في سنة 1996 صدر المرسوم التنفيذي رقم 96-136 المتعلق بقانون اخلاقيات مهنة خبير المحاسب، محافظ الحسابات، والمحاسب المعتمد والمؤرخ في 15 أبريل 1996، حيث بموجب المادة الأولى التي تبين طبيعة المرسوم على انه يحدد القواعد الأخلاقية للمهنة والمطبقة على أعضاء النقابة الوطنية لخبراء المحاسبة ، محافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين.

و ابتداء من سنة 2001 شهدت الجزائر عدة إصلاحات، من بينها اعادة تحديد شروط و كيفية ممارسة مهنة الخبير المحاسب، محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، وذلك حسب القانون 01-10 المؤرخ في 29 جوان 2010²⁹. أما في سنة 2011 صدرت مجموعة من المراسيم التنفيذية التي تصب في إطار التغييرات على مستوى السلطة التي تحكم مهنة المحاسبة والمراجعة في الجزائر. ويقسم المهنيون الذين يمارسون مهنة المحاسبة والمراجعة في الجزائر إلى ثلاث فئات هم الخبير المحاسب، محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.

3.1.3 أنواع المحاسبين والمراجعين في الجزائر

❖ المحاسب المعتمد : حسب المادة(41) من القانون 01-10، هو شخص مهني يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته المهام الآتية: 17 مسك وفتح وضبط المحاسبات والحسابات، عرض الكتابات المحاسبية وتطور عناصر ممتلكات التاجر والشركة أو الهيئة التي أسندت إليه مسك محاسبتها، وذلك على أساس الوثائق والأوراق المحاسبية المقدمة إليه، وتحت مسؤوليته، كما يمكن للمحاسب المعتمد أن يعد جميع التصريحات الاجتماعية والجبائية والإدارية المتعلقة بالمحاسبة التي كلف بها... .

وقد قسمت القوانين الجزائرية المراجع الخارجي الى نوعين رئيسيين :

❖ الخبير المحاسب: تنص المادة 18 من القانون رقم 01-10 فإنه يعد خبيرا محاسبا كل شخص يمارس بصفة عادية، باسمه الخاص و تحت مسؤوليته المهام التالية:

- تنظيم وفحص وتقويم و تحليل المحاسبة؛

- مسك، فتح، ضبط ومراقبة وتجميع محاسبة المؤسسات؛

- التدقيق والمراجعة المالية والمحاسبية للشركات والهيئات، وهو المؤهل الوحيد للقيام بذلك؛

- قديم استشارات للشركات والهيئات في الميدان المالي والاجتماعي والاقتصادي؛

- إعلام المتعاقدين معه بمدى تأثير التزاماتهم والتصرفات الإدارية والتسيير التي لها علاقة بمهمته.

❖ محافظ الحسابات: حسب المادة 22 من القانون 01-10 محافظ الحسابات هو كل شخص يمارس بصفة عادية، باسمه الخاص وتحت مسؤوليته، المهام والوظائف التالية:

- يشهد بأن الحسابات السنوية منتظمة وصحيحة ومطابقة تماما لنتائج عمليات السنة المنصرمة، وكذا الأمر بالنسبة للوضعية المالية و ممتلكات الشركات و الهيئات؛

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

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

2.3. حقائق حول أخلاقيات المهنة المحاسبية في الجزائر

سنتطرق الى النصوص التشريعية التي تلزم مختلف المحاسبين و المراجعين بالتحلي بقواعد واخلاقيات المهنة

1.2.3 النصوص التشريعية المتعلقة باخلاقيات مهنة المحاسبة و المراجعة في الجزائر

ولقد تضمن المرسوم التنفيذي رقم 96-163 المؤرخ في 15 افريل 1996 أخلاقيات مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات، والمحاسب المعتمد، حيث يتم الإعراب على هذه الأخلاقيات من طرف المهنيين من خلال أداءهم لليمين عند تسجيلهم في المنظمات المهنية، ويؤدي اليمين بعد الاعتماد وقبل التسجيل في المصف الوطني أو الغرفة الوطنية أو المنظمة الوطنية أمام المجلس القضائي المختص إقليميا بالعبارات التالية " أقسم بالله العلي العظيم أن أقوم بعملتي باحسن قيام و أتعهد أن اخلص في تأدية وظيفتي وان اكرم السر المهني واسلك في كل الأمور سلوك المتصرف المحترف الشريف، و الله على ما أقول شهيد" . وأهم ما جاء في هذا المرسوم:

- واجبات المهني في أداء مهنته وعلاقته مع زبائنه وموكليه، حيث نص المرسوم على أن المهني يجب تأدية مهنته بدرجة عالية من الجودة وفق القواعد والإجراءات المتعارف عليها، إضافة إلى العمل باستقلالية تامة دون تواطؤ أو مخالفة للقوانين المعمول بها.
- واجبات المهني في علاقته بالمنظمة المهنية التابع لها.
- واجبات تتعلق بعلاقته بزملائه من مساعدة ومجاملة متبادلة.
- وواجبات عند ممارسة مهامه.

حيث يجب احترام مدونة قواعد السلوك المهني والمتضمنة المبادئ الأساسية للسلوك وأخلاقيات المهنة التالية:31

النزاهة ، التجرد، الاستقلالية، تعارض المصالح، الكفاءة ، الأخوة و السرية .

2.2.3. الحالات التي تؤثر على الالتزام بأخلاقيات مهنة المحاسبة و المراجعة

لقد حدد القانون 10-01 حالات التنافي، أي الحالات التي تؤثر على إتباع قواعد السلوك المهني وهي:

•يمنع الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد القيام بأية مهمة في المؤسسات التي تكون لهم فيها مصالح مباشرة أو غير مباشرة؛

•إذا أراد الخبير المحاسب أو محافظ الحسابات أو المحاسب المعتمد أن يمارس نشاطا منافيا بصفة مؤقتة، يتعين عليه طلب إعفائه من الجدول لدى لجنة الاعتماد في اجل أقصاه شهر واحد من تاريخ بداية نشاطه،

•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 أشكال الإشهار لدى الجمهور، وتطبق هذه الموانع أيضا على الشركات والتجمعات الممارسة للمهنة؛

• يتعين على الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد كتم السر المهني تحت طائلة العقوبات المنصوص عليها في المادتين 301 و 302 من قانون العقوبات، و يخضع لنفس الالتزامات الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد المتربصون، وكذا مستخدمو الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسب المعتمد، وكذا الشركاء في الشركات المنصوص عليها في المواد 47، 48، 49 و 52 من القانون 01-10 ولا سيما الحالات التالية: - بعد فتح بحث أو تحقيق قضائيين؛

- بمقتضى واجب اطلاع الإدارة الجبائية على الوثائق المقررة؛

- بناء على إرادة موكلهم. عندما يتم استدعاؤهم للشهادة أمام لجنة الانضباط والتحكيم؛

كما نصت المادة (65) على منع محافظ الحسابات من:

• القيام مهنيا بمراجعة حسابات الشركة التي يمتلك فيها مساهمات بصفة مباشرة أو غير مباشرة؛

• القيام بأعمال تسيير سواء بصفة مباشرة أو بالمساهمة أو بالإنابة عن المسيرين؛

• قبول ولو بصفة مؤقتة مهام المراقبة القبلية على أعمال التسيير؛

• قبول مهام التنظيم في محاسبة المؤسسة أو الهيئة المراقبة أو الإشراف عليها؛

• ممارسة وظيفة مستشار جبائي أو خبير قضائي لدى شركة أو هيئة يراقب حساباتها؛

• شغل منصب مأجور في الشركة أو الهيئة التي راقبها بعد أقل من ثلاث (03) سنوات من انتهاء عهده؛

اضافة إلى ذلك حالات التنافي و الموانع في المادة (715) مكرر (6) من القانون التجاري والتي تنص

على أنه لا يجوز أن يعين محافظا للحسابات في الشركة التي له فيها قرابة لغاية الدرجة الرابعة.....

4. دراسة حالة حول أخلاقيات المهنة

هناك العديد من الحالات المتعلقة بأخلاقيات المهنة سننتطرق الى تأثيرها على مستوى شركات عالمية،

بالاضافة الى دراسة عينة من المحاسبين والمراجعين في الجزائر لمعرفة مدى تطبيق اخلاقيات المهنة وعوامل المؤثرة عليها.

1.4. تأثير عدم الالتزام بتطبيق باخلاقيات المهنة على تطبيق معايير المحاسبة و المراجعة في بيئة

الاعمال الدولية

لقد صرح الكثير أن تدهور الأوضاع المالية لشركات عملاقة في كل من الاقتصاد الأمريكي، البريطاني

والفرنسي وغيرها، مثل شركة Enron للطاقة، وحصلت اختلاسات كبيرة في شركة WorldCom

للاتصالات، وشركة Parma late الأوروبية للأغذية، وشركة Merc للأدوية وغيرها، كان سببه غياب

أخلاق وسلوكيات مهنة المحاسبة والمراجعة، والذي ظهر في عدم تصريحهم بقصد أو بدون قصد للغش

والأخطاء في التقارير المالية، التي أسفرت عن معلومات مالية لا تتمتع بالخصائص النوعية، الأمر الذي دفع

مستخدميها إلى اتخاذ قرارات أودت بخسائر كبيرة.¹⁸

ولعل أشهر حالة عرضت على القضاء الأمريكي في هذا الشأن قضية The Ultramares Case فقد قام

مكتب (Touche, Rose & Co.) بمراجعة حسابات شركة Fred Stern & Co حيث أظهرت الميزانية

التي اعتمدها المراجع أن القيمة الإجمالية للأصول 2.5 مليون دولار، وأن صافي حقوق المساهمين مليون دولار، وعلى أساس هذه الأرقام قام أحد المقرضين بإقراض الشركة مبلغ 165 ألف دولار، ثم أضح فيما بعد أن صافي حقوق المساهمين يساوي صفر، وأن المغالاة ناتجة عن وجود عدد كبير من أرصدة حسابات مدينين وهميين، وأن المراجع أعتمد في فحصه على أدلة معدة بمعرفة المنشأة واحتفظ بما لديه مثل صور فواتير البيع ولم يتبع أسلوب المصادقات، التي ترسل للعملاء للتحقق من صحة أرصدة حساباتهم، ولما اكتشف الدائن ذلك رفع دعوى ضد المراجع طالبا التعويض نتيجة إهماله وتواطؤه مع المنشأة في إعداد قوائم مالية مضللة أصابت الدائن بالضرر. ¹⁹

2.4. دراسة حالة الجزائر

من خلال الدراسة الميدانية قمنا بإجراء مقابلة مع عدد من المحاسبين (محاسبين مهنيين ومحاسبين معتمدين) والمراجعين (محافظي الحسابات وخبراء محاسبين) في ولاية البليدة، والتي كانت تتضمن الأسئلة التالية:

السؤال الأول: هل أنتم على دراية كافية بكل قواعد أخلاقيات مهنة المحاسبة والمراجعة في الجزائر؟

السؤال الثاني: في رأيكم ما مدى التزام المحاسبين والمراجعين في الجزائر بهذه الأخلاقيات؟

السؤال الثالث: ما هو السبب الذي يدفعهم لعدم الالتزام بهذه القواعد؟

السؤال الرابع: في حالة عدم الالتزام هل يتم تطبيق العقوبات المنصوص عليها بشكل صارم؟

السؤال الخامس: في رأيكم ما مدى تأثير عدم تطبيق قواعد أخلاقيات المهنة على صحة القوائم المالية، هل لذك حالة تدعم إجابتك؟

السؤال السادس: هل تطبيق نظام المحاسبي المالي بمبادئه كاف لإعداد قوائم مالية صحيحة بغض النظر عن الالتزام بأخلاقيات المهنة؟

والاجابات التي تحصلنا عليها يمكن تلخيصها في الجدول التالي:

السؤال	الاجابة
السؤال الأول	أجمع محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين بأنهم على دارية تامة بقواعد أخلاقيات المهنة (النزاهة، السرية، الكفاءة، الاستقلالية)، وهم في متابعة دائمة لكل القوانين الصادرة من بينها القنون 10-01. في حين أن المحاسبين المهنيين (إطارات في المؤسسات) معظمهم يجهلون تلك القوانين التي تنص على هذه القواعد.
الثاني	كانت الاجابة بالاجماع على أن معظم المحاسبين والمراجعين لا يطبقون كل قواعد أخلاقيات المهنة.

من بين الاسباب التي تؤدي الى عدم الالتزام بقواعد اخلاقيات مهنة المحاسبة هي:

- ✓ **الإخلال بمبدأ الموضوعية والاستقلالية** : وجود مصالح شخصية ، و صلة قرابة مع مسير المؤسسة أو احد أعضاء مجلس الإدارة، أو الحصول على هدايا و مكافآت ، أو اتعاب اكثر مما يحددها السلم وذلك من اجل المصادقة على القوائم ونتائج غير حقيقية تخدم جهات معينة
- ✓ **ازدواجية في المهنة**: وهذا نجده خاصة في المؤسسات التي ألزمها القانون الجزائري بالمصادقة على قوائمها المالية من طرف محافظي الحسابات، حيث نجد ان معد القوائم المالية هو نفسه من يراجعها و يصادق عليها، بالتالي يتحصل على اتعاب المحاسبة و المراجعة معا.
- ✓ **عدم احترام مبدأ السرية**: هذا المبدأ صعب مراقبته، حيث يحكمه الضمير، ففي ظل وجود المنافسة غير الشرعية، و الرشوة ، يسعى بعض المنافسين الى تقديم مبالغ مغرية، او عقد علاقة عمل مع المحاسبين الذين يعملون في المؤسسة المنافسة، وهذا من اجل الحصول على المعلومات المتعلقة بالمؤسسة المنافسة. و بالتالي لا يوجد قانون يمنع المهنيين من العمل في مؤسستين منافستين.
- ✓ **عدم التحلي بمبدأ الكفاءة المهنية**: عدم دراية بعض المهنيين بالنصوص التشريعية الخاصة بالمهنة، ومتابعة ما تنص عليه المعايير الدولية ، حيث لا يجتهد البعض في رفع مستواهم العلمي والعملية بسبب نقص التربصات، خاصة وأن الجزائر تمر بمرحلة إصلاحات جذرية في مجال المحاسبة والمراجعة.
- ✓ بالإضافة أن البعض يشير أن سبب **عدم تطبيق العدل بين المهنيين** يعتبر سبب رئيسي يقود المهنيين إلى عدم التحلي بمبادئ المهنة، فنجد مكتب محاسبة يحصل على عدد كبير من الشركات ذات الميزانية المعبرة، في حين تبقى مكاتب أخرى بدون زبائن، و هذا التوزيع مصدره عدم المساواة في المصف الوطني لخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين. كما يعتبر معظم المهنيين أن القانون 10-01 الذي سمح بدخول مكاتب أجنبية للمحاسبة والمراجعة إلى الجزائر، وهي مكاتب صعب منافستها بالتالي يلجأ المهنيين الجزائريين إلى الطرق والأساليب المنافسة لأخلاق المهنة.
- ✓ **كما يرى البعض أن للشركات دور في تعزيز تطبيق قواعد المهنة**، وذلك عن طريق تغيير نظرة إدارة الشركة أن المحاسبة هي أداة لتحديد الوعاء الضريبي، وأن المراجعة هي إلزامية المصادقة على القوائم المالية فقط.
- ✓ في الأخير يبقى **عدم مراقبة المهنيين** من طرف السلطات المعنية عامل أساسي في عدم تطبيق أي قانون.

السؤال الرابع	بالنسبة الى تطبيق العقوبات بشكل صارم في حالة الاخلال باخلاقيات المهنة كانت الاجابة كالتالي: 67% من المهنيين الذين اجرينا معهم المقابلة كانت اجابتهم انه يصعب ايجاد الدلائل و القرائن في حالة الاخلال باخلاقيات المهنة ، بالاضافة انه لا توجد مراقبة فعالة للمهنيين من طرف السلطات المعنية، بالتالي الكثير مما لا يلتزمون بهذه القواعد لا يعاقبون. بالاضافة ان الكثير من المحاسبين و المراجعين يجهلون العقوبات المترتبة على عدم الالتزام كل من المحاسب والمراجع المهنيين بقواعد أخلاقيات المهنة،و التي حددها المشرع الجزائري في القانون 01-10 " تتمثل العقوبات التأديبية التي يمكن اتخاذها وفق ترتيبها التصاعدي و حسب خطورتها في: الإنذار،التوبيخ،التوقيف المؤقت لمدة أقصاها ستة (06) أشهرو الشطب من الجدول. كما نصت المادة (73) من القانون المتعلق بمهن الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد، على أنه يعاقب كل من يمارس مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، بطريقة غير شرعية بغرامة مالية تتراوح بين 500.000 دج إلى 2000.000 دج، وفي حالة العود يعاقب مرتكب هذه المخالفة بالحبس تتراوح مدته من ستة أشهر إلى سنة واحدة، و بضعف الغرامة.
السؤال الخامس	بخصوص مامدى تاثير عدم الالتزام باخلاقيات المهنة على صحة القوائم المالية : فقد اجابة معظم المهنيين انه ليس عدم الالتزام بكل القواعد ستأثر على صدق القوائم المالية، فعدم احترام مبدأ السرية لا يؤثر عليها ، الا ان بعض القواعد الاخرى لها تاثير كبير مثلما حدث في قضية بنك الخليفة فهي دليل على اثر عدم التزام المحاسبين خاصة المراجعين الخارجيين بقواعد أخلاقيات المهنة ، الذين لم يطبقوا مبدأ الموضوعية والاستقلالية والكفاءة المهنية، حيث لم يصرحوا بالاختلاسات التي تمت مما أدى بزبائن البنك إلى الاطمئنان على ممتلكاتهم، وزيادة ودائعهم بسبب نسب الفوائد العالية ، مما أدت المعلومات المضللة إلى خسائر كبيرة لمختلف مستخدمي القوائم المالية كالبنك المركزي ، الزبائن و الموظفين... . وبالتالي يظهر اثر عدم تطبيق قواعد أخلاقيات مهنة المحاسبة والمراجعة بشكل رئيسي على جودة المعلومات المالية وبالتالي على اتخاذ القرارات الرشيدة.
السؤال السادس	لقد رأى الكثير من المحاسبين و المراجعين ، انه رغم تطبيق كل ماينص عليه SCF الذي هو مستمد من المعايير الدولية للمحاسبة، دون تحلي المحاسبين و المراجعين باخلاقيات المهنة سيؤثر سلبا على تحقيق اهداف المحاسبة و المراجعة. لانه يبقى العامل البشري هو المؤثر الرئيسي على نجاح تحقيق هذه الاهداف.

خلاصة

تهدف كل من و المراجعة على المستوى الدولي و المحلي إلى قياس وتوصيل المعلومات المالية إلى مختلف الجهات التي تستعملها والتي تستخدم في اتخاذ القرارات وتقييم الأداء المالي للمؤسسات والتنبؤ بالعوائد المنتظرة في المستقبل. وعليه فإن التزام المحاسبين والمراجعين بجملة من المبادئ والقواعد السلوكية وما تفرضه المعايير المهنية الدولية والتشريعات الوطنية من شأنه أن يرفع من مستوى أداء المهنة وتحسين جودة ونوعية المعلومات المالية التي تنتجها ومنه زيادة ثقة المجتمع فيها، حيث تم التطرق إلى:

- مفاهيم حول مهنة المحاسبة والمراجعة وعلاقتها بالخصائص النوعية للمعلومات ومستخدميها.
- مبادئ وقواعد أخلاقيات مهنة المحاسبة والمراجعة وتهديدات الالتزام بها.
- إجراءات وأدوات الحماية من التهديدات التي تؤثر على الالتزام بأخلاقيات المهنة.
- أخلاقيات وسلوكيات المهنة في ظل التشريع الجزائري وعلاقتها بجودة المعلومات المالية.
- أسباب وعقوبات عدم الالتزام بأخلاقيات المهنة.
- دور الرقابة على جودة الأداء المهني للمحاسب والمراجع وأثره على نوعية المعلومات.

❖ منه نستخلص أهم النتائج التالية:

✓ اهتمت بمبادئ وأخلاقيات مهنة المحاسبة والمراجعة عدة هيئات مهنية عالمية، كالاتحاد الدولي للمحاسبين IFA إضافة إلى أكبر الهيئات المهمة بالدراسات الأكاديمية كالمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICPA، حيث عملت هذه الهيئات إلى إيجاد قواعد للمهنة وإيجاد حلول لكل ما يؤثر على تطبيق هذه القواعد، قصد تقليل التفاوت بين أداء المحاسبين و الاقتراب من جودة المعلومات المالية قدر الإمكان. في حين أن هيئات المهنة في الجزائر تسعى هي الأخرى إلى تفعيل دورها في إلزام المهنيين بتطبيق قواعد المهنة المتعارف عليها، لكن يبقى الاختلاف بينها وبين الهيئات العالمية هو أن هذه الأخيرة قدمت التهديدات التي تؤثر على الالتزام بمبادئ أخلاقيات المهنة وأعطت إجراءات وأدوات للتقليل منها إلى أكبر مستوى معقول، وهو الأمر الذي لم تتطرق إليه التشريعات والقوانين الجزائرية.

✓ ضرورة انضمام الهيئات المحاسبة الجزائرية إلى مجلس معايير المحاسبة الدولية، والاتحاد الدولي للمحاسبين وذلك بهدف التكيف المستمر مع المستجدات الدولية، والاستفادة من التجارب الدولية في كيفية تحسين أداء مهنة المحاسبة والمراجعة، ومحاولة إسقاطها على أرض الواقع.

✓ يعتبر نجاح مستخدمي القوائم المالية باتخاذ القرارات الملائمة مرهونا بتوفر الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية، التي يقدمها محاسبون و مراجعون يتحلون بمبادئ وأخلاقيات المهنة، فإن الإصلاحات التي تقوم بها الجزائر على مستوى النظام المحاسبي والمراجعة تبقى غير فعالة إذا تم إهمال مراقبة تطبيق قواعد المهنة التي تؤثر مباشرة على جودة المعلومات بالتالي على أداء مستخدميها.

✓ على المنظمات والجمعيات المهنية الجزائرية القيام بالبحث عن وسائل جديدة لضبط أخلاقيات المهنة، فضلا عن تطوير وتعديل معايير المراجعة ومعايير المحاسبة الدولية المعمول بها حاليا، وذلك بشكل يقلل الخيارات

الكثيرة التي تمكن المتلاعبين من استغلالها بشكل مخالف، أو بمعنى آخر تطوير أو إنشاء دستور لأداء وأخلاقيات المهنة، وإنشاء وسائل تشجيعية تساهم في جعل المهنيين يلتزمون بأخلاقيات مهنتهم، كإنشاء وسائل تحدد المنافسة غير الشرعية بين المهنيين، و تحقيق العدل لتفادي توجهات بعضهم نحو السلوك الأخلاقي.

المراجع:

¹ منال جبار سرور، محاضرة حول أخلاقيات مهنة المحاسبة في العراق، كلية الادارة والاقتصاد /جامعة بغداد، قسم المحاسبة، العراق، 2018/2017.

² Paul Jajairam, Bronx Community College, Ethics in Accounting, Journal of Finance and Accountancy, P 04 , https://www.researchgate.net/profile/Paul-Jajairam/publication/321167489_Ethics_in_Accounting/links/5a12cef4aca27287ce2a9b50/Ethics-in-Accounting.pdf

³ صالح محمد القرا ، مدونة العلوم المالية والادارية (محاسبة – تدقيق حسابات – ادارة – اقتصاد)

⁴ <http://sqarra.wordpress.com/prof1/>

⁴ جاوحدو رضا، حقائق حول أخلاقيات الأعمال في المحاسبة في الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير جامعة باجي مختار، مجلة التواصل العدد 20، 2007، ص 05

⁵ الهيئة العامة لسوق المال و المراجعة المقيدون بسجل الهيئة ، من ميثاق الأخلاقيات المهنية للمحاسبين الصادر عن الاتحاد الدولي للمحاسبين ، مصر، سنة 2006.

⁶ IT standards, guidelines, and Tools and Techniques for Audit and Assurance and control professionals, code of professional Ethics ,current as of 01/03/2010
WWW.ISACA.org/knowledge-center/

⁷ جمال شحات، مبادئ و قواعد السلوك المهني للمراجعة الداخلية، 2011/05/3، منتدى العراق للأوراق المالية www.iraqism.com.

⁸ سردوك فاتح، مذكرة ماجستير بعنوان دور المراجعة الخارجية للحسابات في النهوض بمصادقية المعلومات، جامعة محمد بوضياف، الجزائر، 2004، ص44

⁹ Caumeil RB, Ricol Rene, Audit financier , édition Clet,Paris,France , 1987 ,P44.

¹⁰ منال جبار سرور، محاضرة حول اخلاقيات مهنة المحاسبة في العراق، مرجع سابق.

¹¹ SAME REFERENCE (Ethics in Accounting : Analysis of Current Financial Failures and Role of Accountants)

¹² GirirajKiradoo, Ethics in Accounting : Analysis of Current Financial Failures and Role of Accountants, International Journal of Management, Volume 11, Issue 2, February 2020, pp. 241–247,

¹³ الفقرة 10-20 من القاعدة رقم5 من قواعد مزاوولي مهنة المحاسبة و المراجعة ومراقبين الحسابات المقيدون بالسجل المحاسبة بالهيئة، القرار 79 الهيئة العامة لسوق المال ،مصر بتاريخ 2007/09/14

¹⁴ من ميثاق الأخلاقيات المهنية للمحاسبين الصادر عن الاتحاد الدولي للمحاسبين، مرجع سابق.

¹⁵ المادة 6 من قانون 11-07 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007.

¹⁶ نفس المرجع.

¹⁷ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ، المؤرخة في 2010/01/11 ، العدد 42 ، و المتضمنة القانون 01-10 المؤرخ في 2010/01/29 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ، محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد .

¹⁸ <http://elanin.purforum.com/t764-topic>

¹⁹ شبكة المحاسبين العرب، مسؤولية مراقب الحسابات،

<http://www.acc4arab.com/acc/showthread.php?t=2187&page=2>