

الجوانب الأخلاقية في مهنة محافظ الحسابات

Ethical Dimensions in the Accounting Profession

بومدين محمد¹، بن خالدي فضيل²، دوش ليلي³Boumediene Mohammed¹, Benkhaldi Fodil², Douch Leila³¹ جامعة تلمسان (الجزائر)، boumediene.ahmed65@gmail.com² جامعة تلمسان (الجزائر)، benkhaldifodil@gmail.com³ جامعة تلمسان (الجزائر)، leiladouch@outlook.fr

تاريخ الاستلام: 2025/10/22 تاريخ القبول: 2025/11/13 تاريخ النشر: 2026/01/16

ملخص: تستعرض هذه الورقة البحثية الإشكالية المحورية للجوانب الأخلاقية لمهنة محافظ الحسابات في السياق الجزائري، بوصفها ركيزة أساسية لمصداقية التقارير المالية، وحوكمة المؤسسات، وتعزيز بيئة الأعمال المستدامة. تهدف الدراسة إلى تحليل الواقع الراهن للممارسة الأخلاقية، وسلطة الضوء على التحديات المتعددة التي تعترض سبيل الالتزام الصارم بالمعايير المهنية والمدونات السلوكية الدولية والمحلية. تكشف الورقة عن ضغوط متزايدة ناتجة عن بيئة اقتصادية متقلبة وتطورات تشريعية تتطلب يقظة مستمرة، بالإضافة إلى تحديات مرتبطة بضمان استقلالية المحاسب ومقاومة تضارب المصالح المتنوعة.

توصلت الدراسة إلى ضرورة بلورة رؤية استباقية لتعزيز المنظومة الأخلاقية عبر تفعيل أدوات التقييم الذاتي، وتطوير برامج التكوين المستمر، وإرساء آليات فعالة للرقابة الداخلية. كما يسعى إلى فتح آفاق جديدة لدمج التقنيات الحديثة في تعزيز الشفافية، وبناء إطار تشريعي داعم يضمن حماية المهنيين ويُعزز مسؤوليتهم الاجتماعية، بما يُسهم في تحقيق الحوكمة المؤسسية

الكلمات المفتاحية: محافظ الحسابات - المدونات السلوكية - المنظومة الأخلاقية - الحوكمة المؤسسية

تصنيفات JEL: M42, M14, M41, G34, K22

Abstract: This research paper examines the central issue of the ethical aspects of the statutory auditor's profession in the Algerian context, considering it a fundamental pillar for the credibility of financial reporting, corporate governance, and the promotion of a sustainable business environment. The study aims to analyze the current state of ethical practice, shedding light on the multiple challenges that hinder strict compliance with professional standards and international and local codes of conduct. The paper reveals increasing pressures arising from a volatile economic environment and legislative developments that require continuous vigilance, in addition to challenges related to ensuring auditor independence and resisting various conflicts of interest.

The study concludes on the necessity of formulating a proactive vision to strengthen the ethical framework through the activation of self-assessment tools, the development of continuous training programs, and the establishment of effective internal control mechanisms. It also seeks to open new perspectives for integrating modern technologies to enhance transparency and to build a supportive legislative framework that ensures the protection of professionals and strengthens their social responsibility, thereby contributing to the achievement of sound corporate governance.

Keywords: Statutory auditor, codes of conduct, ethical framework, corporate governance.

JEL Classification Codes: M42, M14, M41, G34, K22

يعيش العالم اليوم فترة غير مسبقة من التحولات و التغيرات و التحديات المتسارعة في مختلف المجالات الاقتصادية و الاجتماعية و السياسية فتطورت التكنولوجيا و احتلت المعلومات و الاتصالات و البرمجيات فضاء واسعاً في تسيير و إدارة المنظمات المعاصرة . فأصبحنا نعيش عصراً جديداً هو عصر التقنيات الحديثة و اقتصاد جديد هو الاقتصاد الرقمي القائم على المعرفة، و إدارة جديدة هي إدارة المعلومات و التقنيات الحديثة، لكن هذه التطورات الهائلة على جميع الأصعدة قد صاحبها صراع حقيقياً بين قيم العالم الجديد أو ما يعرف تحديداً بثقافة العولمة الساعية إلى تذويب الثوابت و الأصول والخصوصيات الخاصة ، و حالات جديدة متجددة من الفضائح الأخلاقية والفساد المالي و السياسي و الإداري مست منظمات الأعمال

تُعد فضيحة شركة إنرون (Enron) واحدة من أبرز الفضائح الأخلاقية والمالية في تاريخ الشركات، وقد أدت إلى انهيار الشركة في عام 2001 وما ترتب على ذلك من عواقب وخيمة. لم تكن هذه الفضيحة مجرد إخفاق مالي، بل كانت تجسيدا لفشل أخلاقي عميق وسلوكيات غير مسؤولة على أعلى المستويات. لعبت فيها شركة آرثر أندرسن (Arthur Andersen)، وهي إحدى أكبر شركات التدقيق والمحاسبة في العالم آنذاك، دوراً رئيسياً في الفضيحة. لقد وافقت على الممارسات المحاسبية الاحتيالية لإنرون وتواطأت في إخفاء الحقيقة، باستخدامها شبكة معقدة من هذه الكيانات خارج الميزانية العمومية لإخفاء مليارات الدولارات من الديون وتضخيم الأرباح بشكل مصطنع. كانت هذه الكيانات مصممة لإبقاء الأصول والالتزامات الخطرة بعيداً عن البيانات المالية الرئيسية لإنرون، مما يمنح المستثمرين والمحللين انطباعاً خاطئاً عن الصحة المالية للشركة.

و لكن في ظل التغيرات العالمية التي يشهدها عالم الأعمال اليوم أيضاً و في ظل هذه الوضعية الراهنة لم يعد تعظيم الربح الهدف الرئيسي لمنظمات الأعمال ولا شغلها الشاغل فقد تغيرت نظرة المنظمات لنجاحها وأعادت ترتيب أولوياتها لأن الزمن الذي تعيشه تغير وما كان مقبولاً بالأمس البعيد أصبح من الممنوعات اليوم، فالكل متفق على أنه من حق هذه المنظمات أن ترفع من أرباحها، ولكن يجب أن تحقق الشركة هدفها المتمثل في تعظيم الأرباح من خلال الالتزام بالطرق الأخلاقية، وصار من الحكمة أن تقابل رؤية الأعمال القائمة على الربح و الكفاءة المادية في نموذج جديد هو النموذج الاجتماعي الأخلاقي الذي لا يقتصر على تعظيم الربح بمعناه الضيق في المدى القصير و لمعايير أحادية الجانب بل إن توسع هذه المسؤولية لتشمل مصلحة الأطراف الأخرى من ذوي العلاقات و مصلحة المجتمع في المدى البعيد وفي إطار معايير متعددة و متكاملة نجد في أخلاقيات الإدارة و قيمتها و قواعدها ما يحقق التوازن و التكامل و التطوير المتبادل للأعمال و الأخلاقيات على حد سواء.

لقد تحسّس المفكرون الإستراتيجيون حاجة قادة المنظمات إلى التأسيس لمداخل تطوير مجالات منظماتهم المختلفة و كان من نتائج إسهاماتهم في هذا الإطار ما يسمى الآن بمداخل البناء الأخلاقي أو كما يسمونها في الفكر الاستراتيجي مداخل الأخلاقيات من جهة أو ما تسمى أوجه صياغة الاستراتيجيات من جهة أخرى والتي تلخص الطرق الهادفة إلى تمكين المنظمات من بلوغ السبل الكفيلة لها في التعبير عن جملة عقائدها الأخلاقية على شكل خصائص لخطط هذه المنظمات و سياستها و إجراءاتها و استراتيجياتها و ذلك بما يساعد ها على الحفاظ. و عليه فإن إشكالية بحثنا تتمحور حول مدى ما مدى التوافق بين قوانين وقواعد مهنة المحاسبة و المعيار الدولي مع القيم والأخلاقيات والسلوكيات المهنية ؟

I. الإطار النظري: الجزء الأول

الدراسات السابقة

1. عنوان الدراسة: "أخلاقيات مهنة المحاسبة والتدقيق وتأثيرها على جودة التقارير المالية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية"

- الملخص: تتناول هذه الدراسة أهمية أخلاقيات مهنة المحاسبة والتدقيق في تحسين جودة التقارير المالية بالمؤسسات الاقتصادية الجزائرية. تشير النتائج إلى أن الالتزام بالمعايير الأخلاقية يعزز من مصداقية المعلومات المالية وثقة الأطراف المستفيدة، مما يساهم في الحد من الممارسات الاحتياطية ويدعم الاستقرار المالي.

- المجلة: مجلة العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

- المؤلف: بوشنافة، أمينة.

- الحجم والعدد والسنة: المجلد 16، العدد 1، 2016.

2. عنوان الدراسة: "دور أخلاقيات المهنة في تعزيز استقلالية مراجع الحسابات الخارجي في البيئة الجزائرية"

- الملخص: تركز هذه الدراسة على دور الأخلاقيات المهنية في دعم استقلالية مراجع الحسابات الخارجي في الجزائر، وتعتبر الاستقلالية حجر الزاوية في مهنة التدقيق لضمان الموضوعية والحياد. تستعرض الدراسة التحديات التي تواجه استقلالية المراجع وتقدم آليات لتعزيزها من خلال الالتزام الصارم بالمبادئ الأخلاقية.

- المجلة: مجلة الفكر المحاسبي

- المؤلف: بن لكحل، عبد الحليم؛ و بن زينة، فاطمة الزهراء.

- الحجم والعدد والسنة: العدد 18، 2018.

3. عنوان الدراسة: "واقع تطبيق مدونة السلوك المهني للمحاسبين والمراجعين في الجزائر وأثرها على جودة الخدمات المحاسبية"

- الملخص: تبحث هذه الدراسة في مدى تطبيق مدونة السلوك المهني للمحاسبين والمراجعين في الجزائر، وتقيم أثر هذا التطبيق على جودة الخدمات المحاسبية والتدقيقية المقدمة. توصلت الدراسة إلى أن هناك وعياً بأهمية المدونة ولكن قد تواجه تحديات في تطبيقها الفعال، مما يستدعي تعزيز آليات الرقابة والتأهيل المستمر لضمان الجودة.

- المجلة: مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية

- المؤلف: بوكومة، رشيد؛ و بن موسى، حسبية.

- الحجم والعدد والسنة: المجلد 6، العدد 2، 2020.

الدراسات الأجنبية:

1. عنوان الدراسة: "The Impact of Ethical Principles on Auditor Independence and Audit: Quality: Evidence from Public Companies"

- الملخص: تستكشف هذه الدراسة تأثير الالتزام بالمبادئ الأخلاقية على استقلالية المدقق وجودة التدقيق في الشركات العامة. تؤكد النتائج على أن الالتزام الصارم بالاستقلالية والموضوعية والنزاهة يعزز ثقة المستثمرين وأصحاب المصلحة في التقارير المالية، ويقلل من مخاطر الغش والأخطاء الجوهرية.

- المجلة: Journal of Business Ethics

- المؤلف: Knechel, W. Robert; Vanstraelen, Ann; Zijl, Toni.

- الحجم والعدد والسنة: Vol. 123, No. 1, 2014

2. عنوان الدراسة: "Ethical Challenges in the Accounting Profession: Perception of: Accounting Practitioners"

- الملخص: تتناول هذه الدراسة التحديات الأخلاقية التي يواجهها ممارسو مهنة المحاسبة من وجهة نظرهم. تحدد الدراسة أبرز العضلات الأخلاقية مثل تضارب المصالح، وضغوط العملاء، والحاجة إلى الحفاظ على السرية مع ضمان الشفافية، مما يسلط الضوء على ضرورة وجود إطار أخلاقي قوي ودعم مهني مستمر.

- المجلة: International Journal of Accounting and Financial Reporting

- المؤلف: Mynbaev, Akylbek

- الحجم والعدد والسنة: Vol. 4, No. 2, 2014

3. عنوان الدراسة: "Professional Ethics and Accountants' Ethical Decision-Making: An Empirical Investigation"

- الملخص: تفحص هذه الدراسة العلاقة بين الأخلاقيات المهنية وعملية اتخاذ القرار الأخلاقي لدى المحاسبين، باستخدام نهج تجريبي. تشير النتائج إلى أن المبادئ الأخلاقية، مثل النزاهة والموضوعية والكفاءة المهنية، تؤثر بشكل كبير على كيفية تعامل المحاسبين مع العضلات الأخلاقية، مما يؤكد على أهمية التعليم الأخلاقي والتطوير المهني.

- المجلة: Accounting, Auditing & Accountability Journal

- المؤلف: Imira, P. Nuryana; Susilo, V. R.

- الحجم والعدد والسنة: Vol. 29, No. 7, 2016

الجزء الثاني: أخلاقيات المحاسبة

توجد تعريفات عديدة للمحاسبة وهي إن اختلفت في الصياغة أو المدخل إلا أن دلالتها واحدة، ولذا سوف نورد مفهوماً عاماً لها نبرز فيه العناصر اللازمة لبيان علاقة المحاسبة بالأخلاق وهو: ((المحاسبة مجموعة من المبادئ والقواعد والإجراءات التي يعتمد عليها في التحقق من صحة وصدق العمليات المالية أو الأحداث الاقتصادية وإثباتها وقياسها بغرض تقديم المعلومات عنها لتحديد الحقوق والالتزامات وبيان نتيجة النشاط، ولاتخاذ القرارات بواسطة مستخدمي القوائم والتقارير المحاسبية)).¹ كما تعتبر نظام يهدف إلى إمداد المستخدمين بمعلومات ذات طابع مالي تستخدم لأغراض التخطيط و الرقابة و اتخاذ القرارات و تقييم الأداء. ومن جهة أخرى فان المحاسبة في حد ذاتها نشاط يتولاه مجموعة من المحاسبين يقدمون خدماتهم لأطراف أخرى تربطهم علاقات بينية تتأثر بسلوك المحاسبين من حيث دوافعه وأهدافه ، وهنا تبرز دور القيم الأخلاقية باعتبارها تمثل الضوابط للسلوك الإنساني بتوجيهه نحو ما يحقق المصلحة المشتركة لكل من المحاسب و من يتعامل معه.²

1-2 مدى حاجة المحاسبة إلى أخلاق:

¹ - Mintz, Steven M.; Morris, Roselyn Ethics and Accountants: An Introduction Publisher :Pearson Prentice Hall 2014p 65

² - عبد الرحمن بن صالح .أخلاقيات مهنة المحاسبة والمراجعة . معهد الإدارة العامة. الرياض، المملكة العربية السعودية 2005 . ص 36

هناك شبه إجماع بين علماء و المحاسبين والممارسين لها و الجمعيات و الهيئات و المنظمات المهنية المعنية لها، أن هناك ضرورة لالتزام المحاسب بالقيم الأخلاقية في عمله ، فقد أعدت في هذا المجال العديد من الدراسات و البحوث كما صدرت مجموعة من المواثيق في كثير من دول العالم والتي عرفت تطورات وتحسينا من حين لآخر بسبب التغيرات المستمرة في قيم و أخلاق و سلوكيات وعادات وتقاليد و ثقافة المجتمعات حيث تؤثر كما هو معلوم البيئة الاجتماعية و الثقافية على مفهوم وحدود الإفصاح المحاسبي حيث تعبر المبادئ المحاسبية عن قيم و أخلاق المجتمع و تطور المحاسبة متصل باحتياجات المجتمع وأماله .و الكثير من النظريات في كافة العلوم الاجتماعية ومنها المحاسبة قابلة للتعديل و التطوير طبقا لعادات و أخلاق المجتمع السائدة التي من ضمنها القيم الأخلاقية التي تؤثر على عملية الإفصاح من الناحية العملية و العلمية ولهذا برز الاهتمام المتزايد بموضوع القيم والأخلاق في مجال المحاسبة ، ويرجع ذلك إلى العديد من العوامل التي تبين مدى حاجة المحاسبة إلى الأخلاق نوجزها في النقاط التالية :

- التوجه نحو رفع مستوى أداء مهمة المحاسبة و الارتقاء بها لاسيما أن الدراسات المختلفة في هذا الموضوع أظهرت علاقة سببية قوية بين الالتزام بالقيم وبين مستوى أداء المحاسب فترتية المحاسب وتعلمه وتأهيله من ضمانات الكفاءة المهنية و الفنية اللازمة لكي يمارس عمله و يقوي علاقته.

- الحاجة إلى حماية المهنة من انحرافات بعض أعضائها الذين لا يلتزمون بالقيم و تتسول لهم أنفسهم بالتزوير و الكذب لتحقيق مآرب مادية أو شخصية فعن طريق ميثاق القيم و المدونات الأخلاقية يمكن معاقبتهم أمام الجهات المسؤولة عن ذلك و يكون ذلك رادعا للآخرين و هذا بدوره يحافظ على سمعة المهنة ككل وكذلك للمؤسسة التي يعمل فيها المحاسب .

- إن ما يميز مهمة المحاسبة هو قبولها لمسؤولية العمل مما يصب في المصلحة العامة لذلك فان مسؤولية المحاسب لا تنحصر فقط في احتياجات العمل سواء أكانت الشركة التي يعمل بها أو المساهمين الذين يراجع لهم حسابات الشركة وإنما تتعداه إلى طرف ثالث يستوجب مراعاة مصلحته دون أن يكونوا متعاقدين مع المحاسب كالمستثمرين و المديرين و مانحي الائتمان والجهات الحكومية الذين اعتمدت على موضوعية و مصداقية المحاسبين في اتخاذ قراراتهم ، وهذا يوجب الاطمئنان إلى التزام المحاسب بالقيم التي توجب المحافظة على مصالحهم.

- يعد مدرء الأعمال في المستويات الإدارية المختلفة زبائن المحاسبة الإدارية الأساسيين نظرا لحاجتهم الماسة و المستمرة لمخرجاتها للقيام بواجباتهم و تعديل خططهم و موازنتهم ...و عليه أصبح المحاسبون الإداريين أمام تحول هام يوجب عليهم سرعة الاستجابة لاحتياجات ومتطلبات المدرء في الحصول على معلومات تتسم بالملائمة و الموثوقية و السرعة في هذا الأمر مع ضمان ملائمة و صحة المعلومات المقدمة من قبلهم .

- إن المعايير المحاسبة الدولية و معايير الشفافية المفروضة و ما تحمله من جوانب أخلاقية تتطلب من منظمات الأعمال الاستجابة لها و التكيف والرجوع إليها و الوقوف عليها عند الحاجة باستخدام تلك المعايير في الممارسة و التقيد بما يمكن الحد من الاجتهادات و تعدد المعالجات للموضوع الواحد لغرض الدخول إلى الأسواق العالمية، و هذا ما يؤكد على ضرورة الاهتمام بالجانب الأخلاقي للمحاسبة .

شهدت الفترة الأخيرة تطورات معتبرة على كافة الأصعدة أثرت على بيئة الأعمال بشكل عام وأثرت على المحاسبة الإدارية مما يستدعي تطورا موازيا في المحاسبة لتعزيز قدرتها على إتباع معلومات أكثر دقة و مصداقية وبتفاصيل ومعطيات اشمل إضافة إلى تزايد استخدام تقنيات المعلومات سواء على مستوى الوحدة الاقتصادية أو على مستوى نظام المعلومات يترتب عليه ضرورة الأخذ و الالتزام بمجموعة من الأحكام و المعايير التي يجب التقيد بها

2-2 ضوابط الإفصاح المحاسبي

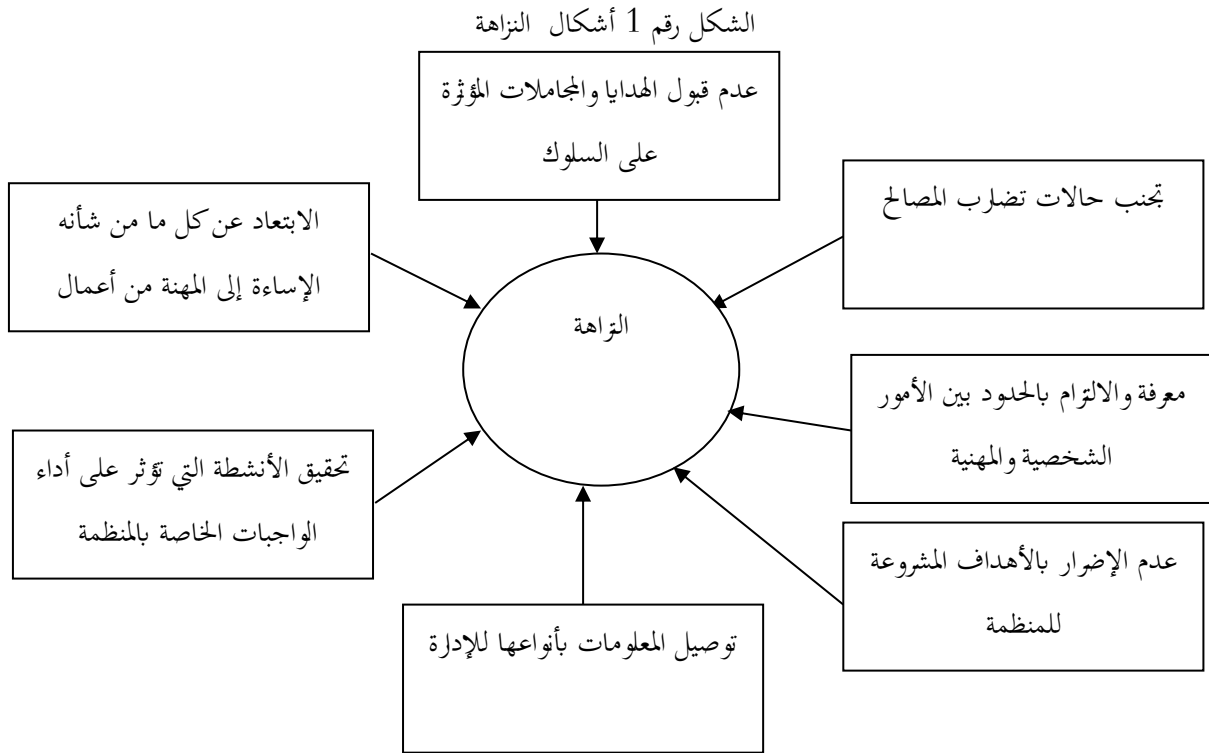
لقد اهتم الفكر المحاسبي بربط الأخلاق بالمحاسبة سواء باعتبار المدخل الأخلاقي لبناء النظرية المحاسبية أو في تبني المنظمات المهنية المحاسبية إصدار مجموعة من المواثيق الأخلاقية لمهنة المحاسبة سواء عند إعداد القوائم المالية أو الإفصاح عنها ، ويعتمد المنهج الأخلاقي في المحاسبة على القيم الأخلاقية مثل العدالة و المساواة والصدق و الحق و الحياد وغير ذلك من المفاهيم المرتبطة بالجوانب الأخلاقية، و المرجع التقليدي للمدخل الأخلاقي في المحاسبة يوجد في كتابات سكوت سنة 1941 حيث استخدم ثلاث مفاهيم رئيسية هي الحق والصدق و العدالة وتعتمد نظريته على الأفكار الآتية : يجب أن تحقق القواعد المحاسبية معاملة متوازنة لكل الأطراف المعنية و أن توفر التقارير المحاسبية عرضاً حقيقياً و دقيقاً وبدون أي تضليل للظواهر والأحداث المختلفة، إضافة أن تكون البيانات المحاسبية عادلة وغير منحازة و موضوعية ، وأن تخضع المبادئ المحاسبية لعملية إعادة النظر حيث تكون متسقة مع الظروف المتغيرة. و قد اكتفى يو yue فيما بعد بمعياري العدالة و عدم التضليل بينما صنف patillo العدالة على انه المعيار الأساسي الذي يجب أن تستخدم لتقييم المعايير الأخرى لأنه المعيار الوحيد الذي يتضمن اعتبارات أخلاقية ، وتشير العدالة إلى التطابق مع معيار يقام بصورة رسمية أو غير رسمية لتحقيق معاملة منصفة فيجب أن لا تعد هذه القوائم بهدف خدمة فرد معين أو مجموعة معينة على حساب آخرين أي يجب أن تؤخذ مصالح جميع الأطراف في الاعتبار وتوازن صحيح كما يشير الصدق في المحاسبة إلى نشر الحقائق كما هي بدون زيادة أو نقصان، وتعتبر القوائم المالية تعبر عن صدق عندما تفصح عن القيم الجارية للأصول و الأرباح والخسائر الناتجة عن التغيرات في القيم ولكن صدق التقارير المالية يعتمد على الصدق الأساسي في القواعد و المبادئ المقبولة التي تقوم عليها القوائم حيث تعد القواعد والإجراءات الموضوعية أساس غير كاف لقياس الصدق ولكنها ضرورية في ذلك .

2-3 المعايير الأخلاقية للمحاسبين:

إن المحاسب بحكم وظيفته يتوجب عليه أن يلتزم ويتحلى بمجموعة من المعايير الأخلاقية³ والتي هي مجموعة من القواعد الأخلاقية والآداب العامة المتعارف عليها بين ممارسي المهنة والمحددة من قبل المنظمات المهنية المختصة وتفرض على المحاسب الإداري سلوكاً معيناً يلزم له بضمان مستوى أداء متميز يرفع باتجاه تحقيق الجودة في تقارير المالية من خلال رفع صورة وموضوعية وعدالة المعلومات المحاسبة ويمكن تلخيصها في أربعة متطلبات:

- المصدقية لدى المحاسب فالمنظمات بأنواعها بحاجة لمصدقية المعلومات التي يقدمها هذا الأخير.
- المهنية في عمل المحاسب فهناك حاجة إلى كفاءة مهنية وإتقان وعمل ترفع من شأن المهنة وتدفع باتجاه تحقيق أهداف الأطراف ذات العلاقة بها وبمخرجاتها.
- جودة الخدمات التي يقدمها المحاسب: فهناك حاجة لأن يقدم الخدمات من قبله بأعلى مستوى من الأداء.
- الثقة في الخدمات التي يقدمها المحاسب فيتوجب وأن يشعر مستخدمو هذه الخدمة بثقة كونها معدة في إطار أخلاقي مهني التي تحكم شروط هذا العمل.
- كما أصدر المعهد الأمريكي للمحاسبين الإداريين المعايير المهنية الواجب إتباعها في دليل احتوى على قسمين يتضمن القسم الأول معايير السلوك المهني وهي المعايير الخاصة بالأمانة والنزاهة، السرية، الموضوعية، والكفاءة. والقسم الثاني يتضمن قواعد السلوك والأداء التي تساعد في تطبيق المعايير السابقة.
- **الأمانة والنزاهة:** يتعين على المحاسب أن يكون نزيهاً وأميناً في كل علاقته المهنية والعملية في أداء واجباته وخدماته الوظيفية والمهنية وقادر على تحمل المسؤوليات الآتية: كعدم قبول أي هدايا أو ما شابهها من شأنها التأثير في تصرفاته وتجنب السلوكيات التي من شأنها أن تحد من قدراته على تنفيذ واجباته.

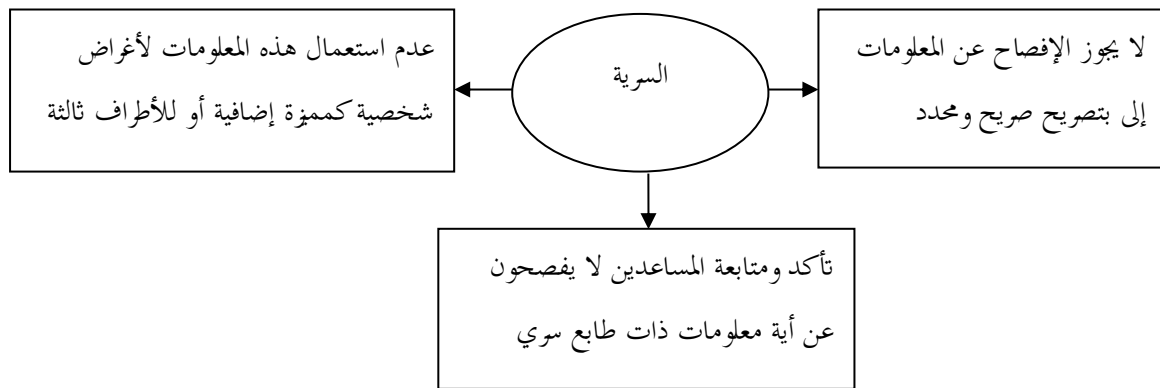
³ - جمعة أحمد حلمي: تطور معايير التدقيق والتأكد وقواعد أخلاقيات المهنة ط1 دار الصفا للنشر والتوزيع - عمان 2009 ص: 05.



من إعداد الباحثين

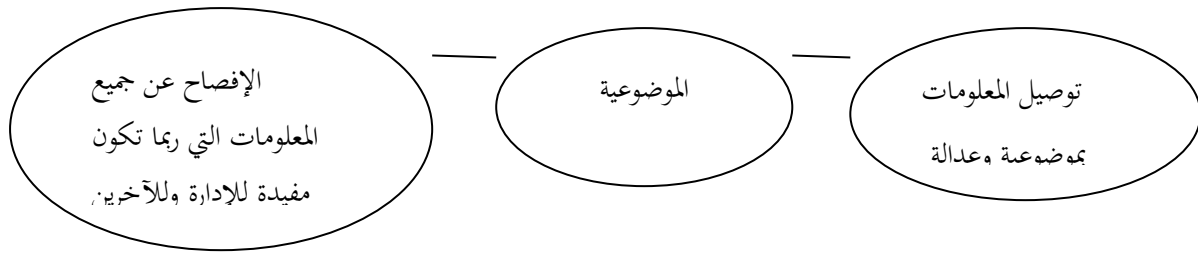
- **السرية:** وتعني المحافظة على سرية المعلومات المكتبية التي يحصل عليها نتيجة العلاقات المهنية وينبغي أن لا يفصح عنها لأطراف ثالثة إلا في حالة وجود إلزام قانوني صريح بذلك كما يجب أن لا يكشف ولا يستخدم هذه المعلومات التي تم الحصول عليها للمنفعة الشخصية للمحاسب أو لتحقيق مصلحة طرف ثالث إعلام مساعديه بما يتعلق بسرية المعلومات في حالة وجود ضرورة ملزمة وملحة في ذلك ومتابعة أنشطتهم.

الشكل رقم 2 السرية



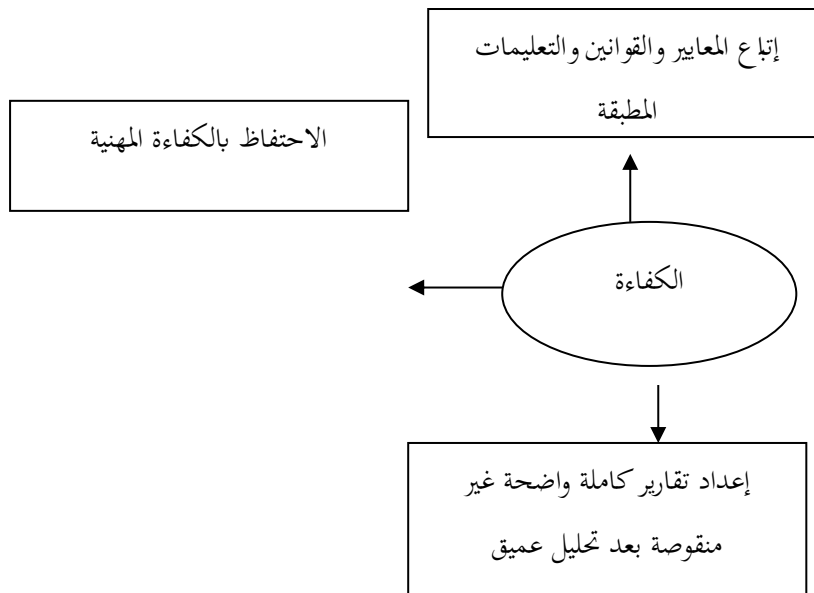
من إعداد الباحثين

- **الموضوعية:** هي مزيج من عدم التحيز والنزاهة الفكرية والتحرر من نزاعات المصالح، فالمحاسب الإداري لابد أن يكون موضوعيا في توصيل المعلومات بعدالة وموضوعية ولا يسمح للآخرين بالتأثير فيه ليتجاوز الأحكام المهنية كما يقع على عاتقه أن يفصح على جميع المعلومات الملائمة التي يتوقع انما تؤثر على فهم مستخدم معلومات التقارير والتوصيات المعروضة:



- **الكفاءة المهنية وإتقان العمل:** للمحاسب وظيفة مستمرة للحفاظ على المعرفة المهنية أو المهارة عند المستوى المطلوب ويلزم الاستمرار في اكتساب المعلومات والمهارات المهنية وفق المعايير المهنية الفنية المعمول بها عند تقديم الخدمة وأن يؤدي واجباته وخدماته الوظيفية على أكمل وجه من حيث الفعالية والإتقان ومتابعة كل ما هو جديد في مجال التخصص وما يجده من قوانين والتعليمات الصادرة من الجهات الرسمية وأن يدعم نفسه بالقيم والخبرة التي تمكنه من القيام بمهمته على الوجه الأكمل وتقديم التقارير الواضحة والمتكاملة التي يمكن الاعتماد عليها:

الشكل رقم (3) الكفاءة



من إعداد الباحثين

كما أصدر الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC دليلاً تتضمن القواعد الأخلاقية لمهنة المحاسبة يقسم هذا الدليل إلى ثلاث أجزاء هي أ، ب، ج، يتكون لكل جزء من عدة أقسام وصل مجموعتها حوالي 18 قسماً يتناولها كل المبادئ الأخلاقية المتعلقة بوظيفة المحاسبة والمحاسبين الإداريين من بين هذه المبادئ الأخلاقية: النزاهة والموضوعية : معالجة التعارض الأخلاقي المرتبط بالمهنة المحاسبية. السرية، الأتباع والعمولات، العلاقة مع الزملاء المحاسبين في المهنة، الأنشطة المتعارضة مع مزاول مهنة المحاسبة العامة، دعم ومعاونة الزملاء في المهنة، تعارض المصالح والولاء... إلخ ويعتبر هذا الدليل من أفضل ما صدر في مجال أخلاقيات المحاسبة حيث يغطي جميع فئات المحاسبين من ناحية كما يتسم بالمرونة والقابلية للتعديل والتطوير في بنود أحكامه و يتمشى مع معطيات كل دولة.

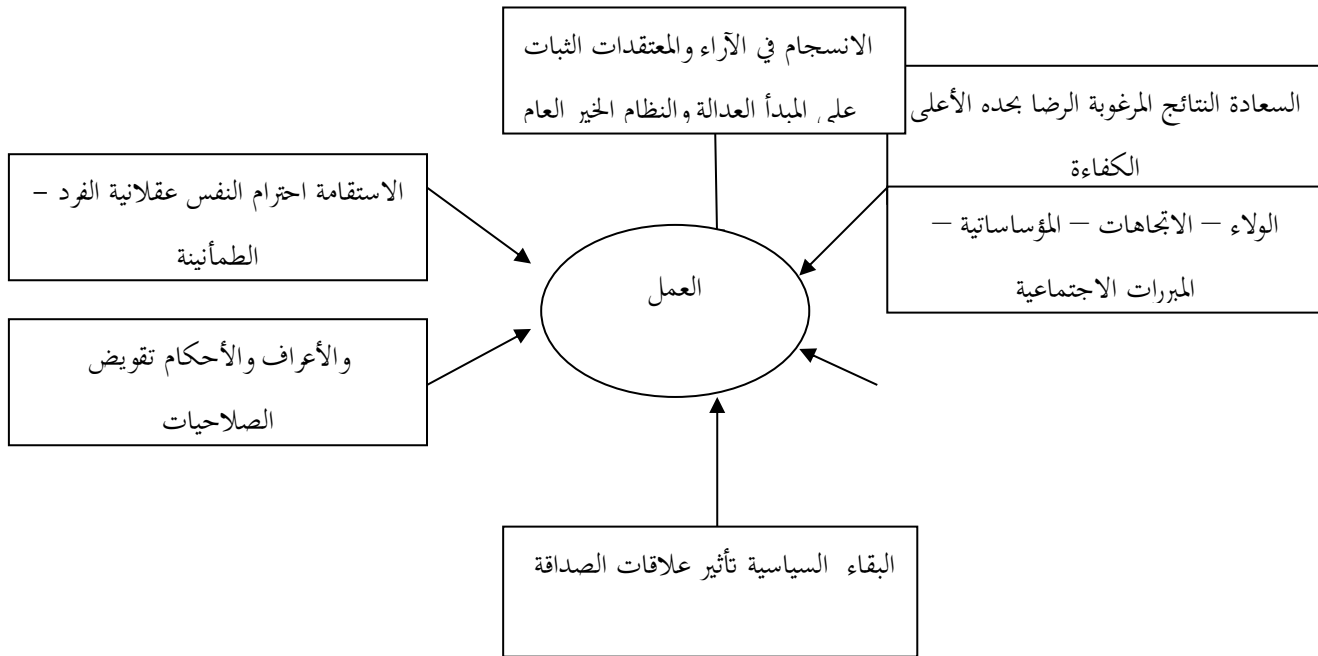
2-4 التحديات التي تواجه تطبيق أخلاقيات مهنة المحاسبة:

يواجه تطبيق أخلاقيات مهنة المحاسبة أو القواعد سلوك المهني للمحاسبة تحديات يمكن تقسيمها إلى مجموعتين: تحديات متعلقة بالبنية الداخلية والخارجية محيط العمل وطبيعة المهنة. وتحديات متعلقة بالمحاسبين أنفسهم.

- الصعوبات الناشئة عن ضغوطات تنظيمية في شبه العمل: لعل ما يميز المحاسبون الذين يعملون كموظفين في الشركات هو خضوعهم لضغوطات تنظيمية لا تنبع من طبيعة مهمتهم وإنما من وظائفهم ومراكزهم الإدارية وعلاقاتهم التنظيمية بالأعلى أو برؤوسهم مما يجعلهم أقل استقلالية من نظرائهم الذين يعملون في مكاتب مهنية خاصة مستقلة عن الشركات التي يقيموا حساباتها وكشوف المالية كالمحاسبين المرخصة قانونياً⁴.

- صعوبات ناشئة عن التعارض بين المبادئ الأخلاقية دائماً⁵: إن مسؤولية المحاسب لا تتحدد المعيار واحد وإنما مجموعة مركبة من المعايير الأخلاقية والفنية والمهنية والتنظيمية وإذا ما تعارضت هذه المعايير مع بعضها (بين القيم والمعايير الأخلاقية) البعض فإن ما ينتج غالباً هو اختلاف في شكل التفكير والتنفيذ كما يوضحه الشكل المبين أدناه:

الشكل رقم (4) العمل



فالمحاسب العمومي يعيش حالة من التناقض عندما يطلب منه عدم الكشف عن أسرار الوحدة التي يعمل فيها [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 أن يوقف بين سعيه لاستمرار الوحدة الاقتصادية وبقائها من جهة والتزامه بأخلاقيات المهنة المحاسبة وكيف يمكن له التوفيق بين العدالة المطلوبة وبين سلطة الإداري.

- تحديات المحاسبين أنفسهم: إن مشكلة التي تواجه المحاسبين أن بعضهم لا يلتزمون بأخلاقيات وسلوكيات وقواعد المهنة رغم معرفتهم بها والآخرون يجهلون القواعد الخاصة بالمهنة ومن قيمتها سلوكياتها وأخلاقيتها كما أن القسم الآخر لا يولون العناية المطلوبة عند أدائهم للمهنة.

⁴ - مرجع سابق أخلاقيات الإدارة و مسؤولية الأعمال في شركات الأعمال ص:396

⁵ - طه أحمد حسين أردني. مداخلة كلية الإدارة الاقتصاد جامعة الموصل الرافدين التحديات التي تواجه تطبيق أخلاقيات مهنة المحاسبة في القرآن .

- تحديات التي تواجه مهنة المحاسبة في ظل التجارة الإلكترونية: لقد أحدثت التجارة الإلكترونية تغييرات كبيرة في عالم التجارة العالمية وفي آلية العمليات التجارية إلا أن هذه التقنية الهائلة ذات الفوائد الكبيرة إن لم يقدر على السيطرة عليها بشكل عام وعدم تحكم فيها من وجهة نظر محاسبة بشكل خاص قد يكون لها انعكاسات على المهنة وتنظيمها بشكل سلبي مما جعل من الضروري أن يلم المحاسب بتلك التغيرات وأثرها على مهنتهم وعلى الأعمال التي يقومون عليها وعلى ظروف البنية القانونية المتعلقة بالمهنة. وأن يكون دور المحاسب محدد بالتأكيد بأن النظام المحاسبي العامل بالشركة نظام يعمل بشكل جيد وأن مخرجاته ذات مصداقية عالية وخصوصا المخرجات الخاصة بالتعاملات بالتجارة الإلكترونية وغيرها وبنظام الشركة وبالسياسة المنظمة من قبلها لتوفير الخصوصية المنشودة للمتعامل معها. إن المتتبع لطبيعة العلاقة القائمة بين أخلاقيات المهنة والمحاسبة لا يمكنه إلا التوقف عند الملاحظات التالية:

- تزامنت الخروقات الملاحظة في أخلاقيات الأعمال المتعلقة بممارسة مهنة المحاسبة مع ظهور المحاسبة الإبداعية التي يقوم على التلاعب في الأرقام المحاسبية من خلال الاستفادة من المرونة المتاحة في المبادئ والمعايير المحاسبية أو غياب بعضها وتمويل الأرقام المالية في وضعها الحقيقي إلى الوضع الذي يفضلته معدوها بما يسمح بتقديم صورة مقبولة عن الوضعية المالية والمحاسبية للمؤسسة.
- عجز المحاسبة في ترجمة وتمثيل في ترجمة وتمثيل نشاط المؤسسات وذلك نتيجة الصعوبات الكبيرة في معالجة بعض الوسائل المالية زيادة على عدم تطابق المعايير المحاسبية مع متطلبات الأسواق المالية أدى إلى التلاعب في المعلومات المحاسبية وازداد معها هامش المناورة في المؤسسات.
- في ظل المنافسة العالمية الشرسة وظهر ما يعرف بالحوكمة وتطور الأسواق المالية وتعدد النشاطات الاقتصادية والمالية من جهة والغموض المتزايد في الإطار المعياري للمحاسبة نتيجة للتقدم الملاحظ في معالجة المحاسبة من جهة أخرى كلها عوامل ساهمت في تحويل أو تغيير طرق المعتمدة في المحاسبة ودفع بهذه المؤسسات في تلاعب في قوائمها المحاسبة خدمة لأهدافها الإعلامية و التسويقية.
- ضعف الأداء في مهنة المراجعة المحاسبة أثر تأثير مباشر على المهنة المحاسبية، ولعل من أهم صور ضعف الأداء هو الغياب المتزايد لمعيار الاستقلالية وانحياز الضمير عند أداء هذه المهنة⁶

2-5 اثر المعايير الأخلاقية في جودة معلومات التقارير المالية:

تختلف الأخلاقيات الذاتية و المهنية من شخص إلى آخر و يتضح مثل هذا الاختلاف و التباين عند المحاسب الإداري في مدى الاستجابة من عدمها سواء بالإغراء أو بإكراه إلى كل ما يؤدي به إلى التصرفات التي لا تتلاءم مع المعايير الأخلاقية كالإهمال بالعمل أو التحيز وعدم الموضوعية و خيانة الأمانة أو محاباة قسم معين عند إعداد تقارير الأداء الخاصة به إلى غير ذلك. وفي ظل هذا التباين يكون المحاسب أمام موقفين الأول منهما الالتزام و التمسك بالأخلاق و أخلاقيات المهنة والثاني تغليب المصلحة الذاتية طوعا بتقبل مغريات الحياة الوظيفية أو كرها بالانصياع للأوامر وتوجيهات الإدارة. ومتى تحقق الموقف الثاني فسينعكس ذلك سلبا على مدى الملائمة و الموثوقية ، وهما شرطان أساسيان لتحقيق الجودة في المعلومات المقدمة من قبله. لذا يجب العمل و التوجيه دائما على ضرورة مراعاة و التمسك بالمعايير الأخلاقية الذاتية منها (الأمانة ، النزاهة و السرية ، السلوك الإيجابي تجاه الآخرين) و المهنية المتمثلة بالكفاءة و المهارة والمثابرة في العمل و القدرة على مسايرة التطور المتابعة و الإلمام بكل ما هو جديد في مجال المحاسبة و الأعمال وذلك من اجل إشعار كل من له صلة و تماس مع عمل المحاسب الإداري بكل المستويات الإدارية أن لمهنته هذه خصوصيتها ومن دونها يتعثر سريان عمل لمنظمة وتقدمها لاعتماد ذلك على الجودة في المعلومة المقدمة لإدارتها عن طريق التقارير المالية.

⁶ - جار حدو رضا حقائق حول أخلاقيات العمل في المحاسبة (حالة الجزائر) مجلة التواصل عددها 20 ديسمبر 2007 ص: 74 - 75.

- نخلص مما سبق أن مسألة تحقيق الجودة في المعلومات المحاسبية التي تتضمنها التقارير المالية تتأثر بشكل مباشر بالمعايير الأخلاقية لمهنة المحاسب الإداري ومدى الالتزام بها ، فأني أقامون أو لامبالاة بتلك المعايير سينعكس بعدم تحقق الجودة في معلومات تلك التقارير ومن تم سينعكس ذلك على أداء و نشاط المنظمة ككل بينما الالتزام بها الذاتية و المهنية سيؤدي إلى الآتي :
- إن الكفاءة التي يمتلكها المحاسب الإداري ستتمكن من توفير المعلومات في الوقت المناسب وبذلك ستتحقق الجودة فيها نظرا لتأثيرها في القرار المتخذ لكن متى ما انخفضت هذه الكفاءة سينخفض معها وقت وصول المعلومة ومن ثم ستفقد خاصيتها في قدرتها التأثيرية في القرار أي تنخفض جودة تلك المعلومة ولكي لا تفقد أهميتها التأثيرية أيضا يتوجب المحافظة على سريتها كي لا تصل إلى المنظمات المنافسة .
 - إن للمهارة وإتقان العمل الدور البارز في توفير المعلومات المحاسبية التي تمكن إدارة المنظمة من التخطيط و التنبؤ بالتوقعات المستقبلية بشكل سليم أي أن لهذه المهارة الأثر الكبير في تعزيز جودة تلك المعلومات.
 - إن للسلوك المهني الإيجابي له الأثر الواضح و الضمانة في تحقيق جودة المعلومات أيضا. فترك المحاسب للخلافات والمنازعات وكذلك المحاباة في العمل سيؤدي إلى تجاهل قيمة الانحرافات وتحديد مواقعها وطرق حلها فالقرار الإداري كما هو معلوم لا ينتهي مع التنفيذ بل لابد من متابعة هذه العملية و إمداد الإدارة بالمعلومات عن أية انحرافات وتصحيحها فالقيمة الرقابية عليها في مثل هذه المعلومات ستتحقق فيها الجودة التي سينعكس بالنتيجة على جودة القرار .
 - إن للنزاهة و الأمانة إذا ما امتلكها المحاسب الإداري قدرة على منعه وتجنبيه من تقديم معلومات غير محايدة أو متحيزة لجهة دون أخرى و بهذا فان لهذه المبادئ إمكانية تحقيق الجودة في المعلومة كونها معدة و مقدمة وفق أسس روعي فيها الحياد وعدم التحيز كما أن الإتقان العمل و النزاهة قادرة لتمكين المحاسب ودعمه على تقديم المعلومات الموثوق فيها أي أن هذه المبادئ ستدعم من صدق تعبير المعلومة مما يعزز الثقة بها و يحقق جودتها .
 - إن للتسلسل المنطقي و استخدام نفس الأساليب المحاسبية في جمع و إعداد المعلومة يضمني عليها طابع الموضوعية إذ بإمكان أي شخص التوصل إلى نفس النتائج عند اعتماده على ذلك التسلسل و الأساليب و بذلك ستتحقق الجودة في هذه المعلومات .
- إن الخاصية الملائمة و الموثوقية علاقة طردية مع مدى الالتزام بالمعايير الأخلاقية فالتمسك بها أي بالأخلاقيات والعمل بموجبها سيحقق تلك الخصائص وستتحقق الجودة في المعلومات المحاسبية وعلى العكس من ذلك فان تركها وتجاهلها سيفقد المعلومة تلك الخصائص وستنعدم الثقة بها وبمن أعدها وعندها لا يقف الأمر عند عدم تحقق الجودة فيها بل ستكون هناك إساءة مباشرة إلى هذه المهنة .

2-6 البعد الأخلاقي لتدقيق الداخلي يعتبر التدقيق من أهم الوسائل التي تستخدمها الإدارة التأكد مما إذا كانت الإجراءات المعمول بها تتضمن الضمانات الكافية أن المعلومة صادقة والعمليات شرعية والتنظيمات فعالة والهياكل واضحة ومناسبة.⁷ كما انه يقوم على مجموعة افتراضات تبني على قوامها الأفكار التي تسبق عملية التحليل ولا تخلو بدورها من مجموعة من المعايير تحكم الكيفية التي تمارس بها هذه الوظيفة وتعتبر وسيلة للحكم على مستوى الأداء المهني للمدقق ويمكن تقسيم هذه المعايير إلى ثلاث مجموعات متعلقة بالشخص المدقق (عامة) ومعايير متعلقة بالعمل الميداني ومعايير إعداد التقرير . كما يأتي :

أولاً-المعايير العامة أو الشخصية: سميت هذه المعايير بالشخصية كونها مرتبطة مباشرة بالتكوين الذاتي للمدقق الحسابات ويمكن حصرها في الآتي: يجب أن يكون مدقق الحسابات مؤهلاً علمياً وفنياً لكي يتمكن من أداء واجبه المهني وفقاً لما هو متوقع منه، أن يتوفر لدى المدقق عنصري الحياد والاستقلال عن مجموع المصالح داخل المنظمة، أن يتحلى المدقق بالعناية المهنية أثناء عمله وكذا

⁷ - القاضي حسين التدقيق الداخلي ط 1 منشورات جامعة دمشق سوريا 2008 ص: 103.

في إعداد التقرير، أن يقوم بوضع السياسات والإجراءات الخاصة باختيار مساعديه المؤهلين مهنيًا وأكاديميًا مع وضع خطة تدريب لمساعديه لتمكينهم من أداء واجباتهم بالكفاءة المطلوبة وبما يضمن هو مواكبة التطورات العلمية والمهنية.

ثانياً- المعايير الأخلاقية: إن توفرت الكفاءة والاستقلالية لدى الشخص المدقق يقدر ما هو ضروري فإنه غير كاف للخروج برأي صحيح حول مصداقية الحسابات فحتى يقوم المدقق بعمله على أحسن وجه عليه مراعاة معايير أخرى متعلقة بمعايير أخلاقيات التدقيق الداخلي. حيث تعد أخلاقيات التدقيق الداخلي والمدققين الداخليين قضية صعبة ومهمة في منظمة الأعمال كونها ترتبط ببعدين أساسيين الأول هو قواعد و آداب وسلوك المدقق التي تعكس مدى استجابته أخلاقياً أي المبادئ السلوكية المؤطرة للعمل المدقق وسلوكياته في مختلف المواقف، وخاصة التي يكون فيها صراع في عملية التبرير وإصدار الأحكام أما الثاني كما جاء في المدونة الأخلاقية التي اعتمدها المعهد الأمريكي للمدققين القانونيين فهي القواعد والمعايير الفنية التي يفترض أن يلتزم بها المدققين، وبالنسبة للقواعد الفنية والمعايير المحاسبية فهنا يلزم المدقق بما يلي⁸:

- قاعدة الاستقلالية في العمل وعدم التحيز لأي سبب كان.
- قاعدة الموضوعية والنزاهة.
- قاعدة التوافق مع المبادئ المحاسبية العامة المعترف بها وشائعة الاستخدام.
- قاعدة التوافق مع المعايير المحاسبية المهنية والمحلية والدولية
- قاعدة الحفاظ على خصوصية معلومات الزبائن والأعمال التي يقوم بتدقيقها.
- قاعدة الأتباع وفق الاعتبارات الموقفية.

ثالثاً معايير إعداد التقرير: تنتهي مهمة كل مدقق بعد أن يكون قد اضطلع على الجوانب المالية والمحاسبية في منظمة الأعمال بكتابة تقرير نهائي يتضمن رأيه الصريح المحايد حول شرعية وصدق الحسابات غير أن مهمة كتابة التقرير لا تخلو من مجموعة من الضوابط التي ينبغي على المدقق أخذها بعين الاعتبار بخصوص مدى اتفاق القوائم المالية مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمتطلبات القانونية.

- خالية من الغش والأخطاء المادية وعاكسة للحقائق الاقتصادية بصورة غير مضللة وموضوعية وبعيدة عن التحيز.
- الثبات في تطبيق المبادئ المحاسبية وكفاية الإفصاح المحاسبي وسلامته ومنطقيته وتجانسه وتمثاله.
- إبداء الرأي في القوائم المالية ويعطي انطبعا صحيحا لمن يريد معرفة الطالب المركز المالي والمحاسبي لمنظمة الأعمال.
- معايير الفنية والأخلاقية لمهنة المدقق: حتى تكون عمليات التدقيق كاملة و نزيهة و صادقة يتوجب على المدقق ضرورة التزامه بالمعايير الفنية والأخلاقية لمهنة التدقيق ويمكن ان نلخصها في النقاط التالية :
- يجب أن يكون مدقق الحسابات مستقيماً وعادلاً ونزيهاً ومخلصاً في أداء عمله المهني وان يتوخى العدالة وان يكون محايداً غير متحيزاً عند تكوين انطباعاته و إعطاء الرأي و غير مرتبط بأي مصلحة أو ضغوط تنال من تجرده
- يجب على المدقق أن يتحمل مسؤولياته كاملة بنزاهة وعدالة و شفافية وأميناً على أسرار مهنته و يحافظ على المعلومات التي تتوفر له خلال عمله وان لا ييوح بها إلى أي جهة دون ادن خاص بذلك إلا في الحالات التي تستدعيها مقتضيات القانون أو متطلبات الإفصاح المهنية أو استجابة للإجراءات التي يقوم بها الجهاز الأعلى للرقابة أو تطبيق القوانين ذات العلاقة

⁸ مرجع سابق ص: 278.

- على مدقق الحسابات أن يتصف بالكياسة الواجبة في علاقته مع موظفي وعمال المنظمة وان يكون التعامل ضمن إطار التواضع و حسن المعاملة وان يلتزموا بأداب المهنة المتعارف عليها و المبادئ الأساسية للمدونات الأخلاقية و المنصوص عليها في التشريعات المهنية في المنظمات التي يعمل فيها .
- في كل الأمور المتعلقة بالعمل التدقيقي ينبغي أن لا يتضرر استقلالية المدقق من جراء مصالح شخصية أو خارجية حيث يمكن أن يتضرر استقلاليته مثلا بالضغوط الداخلية للمدراء أو الضغوط الخارجية للمساهمين أو بالتأثير على المدقق أو بالأفكار المسبقة التي يحملها المدقق عن الأشخاص بحكم عمله اليومي معهم.
- ولذلك فإن المدقق ملزم بالامتناع عن المشاركة في كل الأمور التي فيها مصالح ثابتة وأن يتوخى سلوكا يزيد من استقلالية أو لا ينقص منها على الأقل.
- تعد النزاهة القيمة الجوهرية بالنسبة إلى أخلاقيات المهنة ومن واجب المدقق أن يتمسك بمعايير سلوكية عالية (مثل النزاهة والصرحة) أثناء عمله وفي علاقته مع الجهات الخاضعة للرقابة وينبغي أن يكون سلوك المدقق فوق كل الشبهات وفق كل لوم حتى يحافظ على ثقة الأطراف المتعاملة معه.
- ويمكن قياس النزاهة بما هو صحيح وعادل ونعني بالنزاهة من المدقق أن يحترم شكل الرقابة والتدقيق دور لها وكذلك المعايير الأخلاقية كما تقتضي النزاهة أيضا أن يحترم المدقق أن لا يستعمل منصبه الرسمي لأغراض شخصية وأن يتجنب العلاقات التي تتضمن مخاطر الفساد أو التي قد تشير شكوكا حول موضوعيته واستقلاليته.

الجزء الثالث: دراسة في أخلاقيات مهنة المحاسبة:

من الفضاءات العالمية إلى الأطر الدولية وواقع الجزائر

يشمل هذا الجزء فضاءات لمؤسسات كبرى عالمية مست التلاعب في مجال المحاسبة أدت إلى انهيارها إضافة إلى المواثيق الدولية المتناولة لأخلاقيات مهنة المحاسبة و نختتمها بواقع أخلاقيات مهنة المحاسبة في الجزائر

1. نماذج للتواطؤ الأخلاقي لشركات التدقيق مع الشركات العالمية:

تعتبر مهنة المحاسبة والتدقيق ركيزة أساسية للثقة في الأسواق المالية. ومع ذلك، شهد التاريخ الاقتصادي العالمي فضائح أخلاقية كبرى تورط فيها محاسبون ومدققون، مما أدى إلى انهيار شركات عملاقة وخسائر فادحة للمستثمرين والمجتمع. هذه الفضائح سلطت الضوء على الأهمية القصوى للالتزام بالمعايير الأخلاقية والاستقلالية في مهنة التدقيق. إليك خمسة أمثلة بارزة لفضائح أخلاقية لشركات عالمية كبرى تورط فيها المحاسب و المراجعين .

1. فضيحة إنرون - (Enron) الولايات المتحدة الأمريكية (2001)

- الشركة: إنرون (Enron)، شركة طاقة وتداول أمريكية كانت تُعتبر من أكبر الشركات في العالم.
- المراجع المتورط: آرثر أندرسن (Arthur Andersen)، التي كانت واحدة من أكبر "الخمسة الكبار" لشركات التدقيق في العالم آنذاك.
- طبيعة الفضيحة وتورط المدقق: قامت إنرون بإخفاء مليارات الدولارات من الديون والخسائر في كيانات ذات أغراض خاصة (Special Purpose Entities - SPEs) للحفاظ على ميزانية عمومية تبدو سليمة، مما أدى إلى تضخيم الأرباح بشكل مصطنع. تورطت آرثر أندرسن بشكل مباشر في هذه الفضيحة من خلال الموافقة على الممارسات المحاسبية الاحتيالية، وفشلها في الحفاظ على استقلاليته، بل وتدمير وثائق مهمة تتعلق بالتدقيق بعد بدء التحقيقات. أدت هذه الفضيحة إلى إفلاس إنرون وحل شركة آرثر أندرسن

بالكامل، مما كان له تأثير جذري على صناعة التدقيق ونتج عنه إصدار قانون ساربنز-أوكسلي (Sarbanes-Oxley Act) في الولايات المتحدة.

2. فضيحة وورلدكوم - (WorldCom) الولايات المتحدة الأمريكية (2002):

- الشركة: وورلدكوم (WorldCom)، شركة اتصالات أمريكية عملاقة.
- المراجع المتورط: آرثر أندرسن (Arthur Andersen) في البداية، ثم KPMG.
- طبيعة الفضيحة وتورط المدقق: قامت إدارة وورلدكوم بتضخيم الأصول عن طريق رسمية النفقات التشغيلية (أي معاملة نفقات عادية كاستثمارات طويلة الأجل) بشكل غير صحيح، وتزوير إدخالات محاسبية أخرى لإظهار أرباح أعلى من الواقع. في حين أن التدقيق الأولي لآرثر أندرسن لم يكشف عن هذا الاحتيال الكبير، إلا أن المدققين الداخليين للشركة لاحقاً كشفوا عن المخالفات. تورط آرثر أندرسن جاء من خلال فشله في كشف هذا الاحتيال الضخم أثناء تدقيقه، والذي ربما يعكس إما عدم الكفاءة أو تواطؤاً غير مباشر. بعد إفلاس وورلدكوم، تم تسليط الضوء على أهمية استقلالية المدققين وكفاءتهم.

3. فضيحة وايت مانجمنت - (Waste Management) الولايات المتحدة الأمريكية (1998):

- الشركة: وايت مانجمنت (Waste Management)، شركة أمريكية رائدة في إدارة النفايات.
- المراجع المتورط: آرثر أندرسن (Arthur Andersen).
- طبيعة الفضيحة وتورط المدقق: قامت إدارة الشركة بتضخيم أرباحها بأكثر من 1.7 مليار دولار من خلال التلاعب في الحسابات لسنوات عديدة. شمل ذلك رسمية النفقات بشكل غير صحيح، وتعدد العمر الافتراضي للأصول لحفض مصروفات الاستهلاك، وعدم تسجيل نفقات كبيرة. تورط آرثر أندرسن كان كبيراً في هذه الفضيحة، حيث وافق مدققوها على العديد من الممارسات المحاسبية غير السليمة للشركة، بل وقبلوا تخفيضات في رسوم التدقيق في مقابل التغاضي عن بعض المخالفات، مما أثار تساؤلات جدية حول استقلاليته ونزاهتهم. أدت هذه القضية إلى غرامات وعقوبات كبيرة على آرثر أندرسن.

4. فضيحة ساتيام كمبيوتر سيرفيسز - (Satyam Computer Services) الهند (2009):

- الشركة: ساتيام كمبيوتر سيرفيسز (Satyam Computer Services)، شركة هندية عملاقة في مجال تكنولوجيا المعلومات.
- المراجع المتورط: برايس ووترهاوس كوبرز (PriceWaterhouseCoopers - PwC) فرع الهند.
- طبيعة الفضيحة وتورط المدقق: اعترف مؤسس ورئيس مجلس إدارة الشركة بتضخيم الأرباح والأصول والنقد بأكثر من مليار دولار على مدى سنوات. كان الاحتيال يشمل تزوير الفواتير، وتضخيم الإيرادات، وتضخيم الأرصدة النقدية. تورط مدققو PwC من فرع الهند جاء من خلال إصدار تقارير تدقيق نظيفة لسنوات عديدة، على الرغم من التلاعب الواضح في البيانات المالية. اعترف المدققون لاحقاً بأنهم اعتمدوا بشكل كبير على المعلومات التي قدمتها إدارة ساتيام دون التحقق الكافي، مما يشير إلى فشل في الكفاءة المهنية والعناية الواجبة، وربما نقص في الاستقلالية. أدت الفضيحة إلى فرض عقوبات كبيرة على مدققي PwC في الهند.

5. فضيحة ليتمان براذرز - (Lehman Brothers) الولايات المتحدة الأمريكية (2008):

- الشركة: ليمن برادرز (Lehman Brothers)، بنك استثماري عالمي، وكان أحد أكبر البنوك في العالم قبل إفلاسه.
- المراجع المتورط: إرنست ويونغ (Ernst & Young - EY)
- طبيعة الفضيحة وتورط المدقق: قبل إفلاسه، استخدم ليمن برادرز تقنية محاسبية مثيرة للجدل تُعرف باسم "ريبو 105 (Repo 105)" لإخفاء ما يقرب من 50 مليار دولار من الأصول السامة (التي يصعب بيعها أو تقييمها) من ميزانيته العمومية بشكل مؤقت قبل نهاية كل ربع سنة مالية. هذا جعل الوضع المالي للشركة يبدو أفضل مما كان عليه في الواقع، مما أضلل المستثمرين والمحللين. خلص تقرير التحقيق في إفلاس ليمن برادرز إلى أن إرنست ويونغ كانت على علم باستخدام "ريبو 105" ولم تطلب الإفصاح الكافي عن هذه الممارسات في البيانات المالية للشركة. اتهمت EY لاحقاً بالإهمال المهني لفشلها في تحدي هذه الممارسات المحاسبية المضللة، مما أثر على مصداقية القوائم المالية وأسهم في الانهيار الدراماتيكي للبنك. تُعد هذه الفضائح دروساً قاسية في أهمية الأخلاق المهنية الصارمة، والاستقلالية، والرقابة الفعالة على المدققين لضمان الشفافية وحماية المصلحة العامة.

2. ما واقع أخلاقيات مهنة المحاسبة في الجزائر؟

تم تنظيم مهنة المحاسبة في الجزائر لأول مرة بموجب الأمر 78/71 المؤرخ في 1971/12/29 والمتعلق بتنظيم مهنة المحاسب الخبير و المحاسب المعتمد بإنشاء المجلس الأعلى للتقنية المحاسبية. أما بالنسبة لوظيفة محافظ الحسابات لدى المؤسسات العمومية فقد كانت مستندة إلى المفتشية العامة، حيث قام هذا الأمر بتأسيس المجلس الأعلى للمحاسبة تحت وصاية وزير المالية، وتضمنت مهامه في إعداد المخطط المحاسبي الوظيفي والسهر مع تسيير مهام الخبير المحاسب والخبير المعتمد، كما أن منح الاعتمادات التي تسمح بممارسته هذه المهنة كانت من اختصاص المجلس الذي يرأسه ممثل وزير المالية.

ومع بداية التسعينات بدا التفكير في إدخال إصلاحات وتعديلات إلى مهنة المحاسبة، إذ تم إصدار عدد من النصوص المتتالية التي تهدف إلى تغطية النقص في الإطار التشريعي والقانوني من أجل تمكين المهنة من أداء الأدوار المنوط بها ويظهر ذلك من خلال القانون التنفيذي رقم 08/91 المؤرخ في 27/أفريل 1991 المتعلق بمهنة الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد والذي نص في المادة رقم 05 على إنشاء منظمة وطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات المعتمدين حيث يتمتع بالشخصية المدنية وتجمع الأشخاص الطبيعي ناول المعنويين لممارسة المهنة حسب الشروط التي يحددها هذا القانون

كما قامت الجزائر مؤخرا بإصلاحات محاسبة بسبب التوجه نحو اقتصاد السوق وتبني المعايير المحاسبية الدولية لتنظيم مهنة المحاسبة من خلال إصدار مجموعة من النصوص القانونية ولعل أهمها قانون رقم 10 / 01 والمتعلق بمهنة المحاسب الخبير ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، كما تم تحديث الإطار العام للمجلس الوطني للمحاسبة وإعادة هيكلة المنظمات المهنية ومن خلال تفكيك الصنف الوطني للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين إلى ثلاث هيئات مهنية ونقل صلاحياته إلى وزارة المالية⁹

الإطار القانوني لأخلاقيات مهنة المحاسبة في الجزائر:

⁹ عجيلة حنان و محمد متطلبات ومقومات ضبط مهنة المحاسبة في الجزائر -منظور الأخلاقيات مجلة إدارة الأعمال والدراسات الاقتصادية مجلد 06 العدد 02 2020

تستند أخلاقيات مهنة المحاسبة والتدقيق في الجزائر إلى إطار قانوني ومؤسسي يهدف إلى تنظيم المهنة، وضمان استقلاليتها، وتعزيز معايير الشفافية والنزاهة. يتشكل هذا الإطار من مجموعة من القوانين والمراسيم والتعليمات الصادرة عن الجهات التشريعية والتنظيمية. فيما يلي أبرز مكونات الإطار القانوني لأخلاقيات مهنة المحاسبة في الجزائر:

1. القانون رقم 10-01 المؤرخ في 29 يونيو 2010، يتضمن تنظيم مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد:

- يُعد هذا القانون هو الأساس التشريعي الذي ينظم مهنة المحاسبة والتدقيق في الجزائر.
- يحدد شروط ممارسة المهنة، وتنظيم الهيئات المهنية (مثل المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين).
- يتضمن القانون فصلاً تحدد واجبات المهنيين وحقوقهم، بالإضافة إلى المسؤوليات المدنية والجزائية المترتبة على مخالفة أحكامه.
- يشمل هذا القانون بشكل غير مباشر مبادئ أخلاقية عامة مثل النزاهة والاستقلالية والموضوعية والسرية المهنية، كونها جزءاً لا يتجزأ من ممارسة هذه المهن.
- يحدد القانون الهيئات التأديبية التي تختص بالنظر في المخالفات المهنية والأخلاقية.

2. المرسوم التنفيذي رقم 11-241 المؤرخ في 13 يوليو 2011، يحدد شروط وكيفية ممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد:

- يأتي هذا المرسوم كتطبيق وتفصيل لأحكام القانون 10-01.
- يحدد بدقة إجراءات التسجيل في جداول المهنيين، وشروط اكتساب الصفة، وكيفية إجراءات الرقابة المهنية.
- يشير المرسوم إلى ضرورة التزام المهنيين بقواعد السلوك المهني والأخلاقيات التي تضمن جودة الخدمات ومصادقيتها.

3. النظام الداخلي للمنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين (ONECCA):

- صادر عن الهيئة المهنية المسؤولة عن تنظيم المهنة في الجزائر.
- يحتوي هذا النظام على مدونة قواعد السلوك المهني والأخلاقيات التي يجب على أعضاء المنظمة الالتزام بها.
- تشمل هذه المدونة مبادئ أساسية مثل:
 - النزاهة والموضوعية: التصرف بأمانة وعدم الانحياز في جميع المهام.
 - الاستقلالية: الحفاظ على الاستقلالية التامة عن العملاء والأطراف الأخرى لضمان الحياد.
 - الكفاءة المهنية والعناية الواجبة: أداء المهام بمهارة وعناية مهنية عالية، ومواكبة التطورات المهنية.
 - السرية المهنية: عدم إفشاء المعلومات السرية التي يطلع عليها المهني أثناء أداء واجبه.
 - السلوك المهني: التصرف بطريقة تليق بسمعة المهنة وتحافظ على ثقة الجمهور.
- يحدد النظام الداخلي آليات الرقابة والمتابعة، بالإضافة إلى الإجراءات التأديبية المطبقة في حالة الإخلال بهذه القواعد.

4. المعايير المحاسبية والتدقيق الجزائرية والدولية المعتمدة في الجزائر:

- على الرغم من أنها ليست قوانين بالمعنى الصارم، إلا أن تبني الجزائر للمعايير المحاسبية الدولية (IAS/IFRS) ومعايير التدقيق الدولية (ISA) يلزم المهنيين بتطبيقها، وهذه المعايير تتضمن في ثناياها مبادئ أخلاقية أساسية تضمن جودة وموثوقية المعلومات المالية وعمليات التدقيق.
- يتم تبني هذه المعايير من خلال نصوص تنظيمية (مراسيم وزارية أو تعليمات) صادرة عن وزارة المالية أو المجلس الوطني للمحاسبة.

التعليمات والمناشير الصادرة عن الجهات الرقابية: تصدر وزارة المالية، والمجلس الوطني للمحاسبة، وحتى البنك المركزي الجزائري، بشكل دوري تعليمات ومناشير تنظيمية تستهدف القطاعات المختلفة، وقد تتضمن هذه التعليمات إشارات واضحة إلى ضرورة الالتزام بأخلاقيات المهنة لضمان الشفافية والحوكمة الرشيدة، خاصة في المؤسسات الاقتصادية الكبرى والشركات المساهمة. باختصار، يوفر الإطار القانوني الجزائري مجموعة متكاملة من التشريعات التي تهدف إلى ضمان ممارسة مهنة المحاسبة والتدقيق وفق أعلى معايير الأخلاق المهنية، من خلال تحديد الواجبات، وتحديد الصلاحيات، وتوفير آليات الرقابة والتأديب.

3. ماهي أهم المواثيق الدولية المتناولة لأخلاقيات مهنة المحاسبة؟

تعد أخلاقيات مهنة المحاسبة والتدقيق عنصراً حاسماً في الحفاظ على ثقة الجمهور في الأسواق المالية. وعلى الصعيد الدولي، هناك عدة مواثيق ومعايير رئيسية تُشكل الإطار الأخلاقي للمحاسبين والمدققين حول العالم. أهم هذه المواثيق هي:

1. المدونة الدولية لقواعد السلوك الأخلاقي للمحاسبين المهنيين (International Code of Ethics for Professional Accountants)

(International Professional Accountants الصادرة عن مجلس معايير الأخلاقيات الدولية للمحاسبين (International Ethics Standards Board for Accountants – IESBA):

- **الجهة المصدرة:** مجلس معايير الأخلاقيات الدولية للمحاسبين (IESBA)، وهو هيئة مستقلة تابعة للاتحاد الدولي للمحاسبين (International Federation of Accountants – IFAC).
- **الأهمية:** تُعتبر هذه المدونة المرجع العالمي الأساسي لأخلاقيات مهنة المحاسبة والتدقيق. يلتزم بها أعضاء IFAC، بما في ذلك الهيئات المهنية الوطنية في أكثر من 130 دولة ومنطقة، ومن ضمنها الجزائر التي تبني هذه المعايير أو تطور مدونات أخلاقية محلية مستوحاة منها.

- **المبادئ الأساسية:** تركز المدونة على خمسة مبادئ أساسية يجب على المحاسبين المهنيين الالتزام بها :
 - **النزاهة (Integrity):** أن يكون المحاسب مستقيماً وصادقاً في جميع علاقاته المهنية والتجارية.
 - **الموضوعية (Objectivity):** عدم السماح بالتحيز أو تضارب المصالح أو التأثير غير المبرر من الآخرين بالتأثير على الأحكام المهنية والتجارية.

▪ **الكفاءة المهنية والعناية الواجبة (Professional Competence and Due Care):**

(Care): الحفاظ على المعرفة والمهارات المهنية في مستوى يتطلب أداءاً كفؤاً، والتصرف بعناية واجتهاد وفقاً للمعايير الفنية والمهنية المعمول بها.

- **السرية (Confidentiality):** عدم إفشاء أي معلومات تم الحصول عليها نتيجة العلاقات المهنية والتجارية لأطراف ثالثة دون تصريح محدد، ما لم يوجد حق أو واجب قانوني أو مهني بالإفصاح، وعدم استخدام المعلومات للمنفعة الشخصية أو لمنفعة أطراف ثالثة.

▪ **السلوك المهني (Professional Behavior):** الامتثال للقوانين واللوائح ذات الصلة، وتجنب أي سلوك قد يسيء لسمعة المهنة.

- **الإطار المفاهيمي (Conceptual Framework):** إضافة إلى المبادئ، توفر المدونة إطاراً مفاهيمياً يوجه المحاسبين في تحديد وتقييم ومعالجة التهديدات التي قد تواجه امتثالهم للمبادئ الأساسية. يشمل هذا الإطار خطوات لتحديد التهديدات، تقييم مدى أهميتها، وتطبيق الضمانات المناسبة لإزالتها أو تخفيضها إلى مستوى مقبول.

- **معايير الاستقلال (Independence Standards):** تتضمن المدونة أيضاً معايير الاستقلال الدولية (International Independence Standards)، التي تعد جوهرية لمراجعي الحسابات ومقدمي خدمات التأكيد، وتضع متطلبات محددة لضمان استقلال المدقق ظاهراً وجوهرًا.

2. مدونات قواعد السلوك الصادرة عن الهيئات المهنية الوطنية:

- تعتمد العديد من الدول، بما في ذلك الجزائر، مدونات قواعد سلوك محلية تستند إلى حد كبير على مدونة IESBA، مع تكييفها لتلائم الظروف القانونية والثقافية المحلية. على سبيل المثال، "النظام الداخلي للمنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين" في الجزائر، والذي تم ذكره سابقاً، يعتبر أحد هذه الوثائق الوطنية.

إن تبني هذه الوثائق والمعايير الدولية يساهم في توحيد الممارسات الأخلاقية عبر الحدود، ويعزز من مصداقية المهنة وثقة الجمهور في البيانات المالية العالمية.

التوصيات:

لضمان مهنة محاسبة وتدقيق عالية الجودة وذات مصداقية، نوصي بما يلي:

- تفعيل الرقابة وتطبيق العقوبات: يجب على الهيئات التنظيمية والمهنية في الجزائر تشديد آليات الرقابة وتفعيل الإجراءات التأديبية بحزم ضد المخالفين لضمان الالتزام الأخلاقي.
- تعزيز برامج التعليم والتكوين المستمر: ينبغي التركيز على الأخلاقيات كجزء أساسي من المناهج الأكاديمية والبرامج التدريبية المستمرة للمحاسبين والمدققين، مع التركيز على المعضلات الأخلاقية الواقعية.
- دعم استقلالية المدقق: يجب اتخاذ خطوات لتعزيز استقلالية المدقق الخارجي، بما في ذلك حمايته من ضغوط الإدارة وتضارب المصالح المحتملة.
- تنمية ثقافة أخلاقية قوية: العمل على بناء ثقافة تنظيمية تشجع على الشفافية والنزاهة والإبلاغ عن المخالفات داخل الشركات ومكاتب التدقيق.
- التعاون الدولي والمحلي: تعزيز التعاون بين الهيئات المهنية الجزائرية والمنظمات الدولية للاستفادة من أفضل الممارسات العالمية في مجال الأخلاقيات المهنية.

خاتمة

تُبرز هذه الدراسة أن أخلاقيات مهنة المحاسبة والتدقيق ليست مجرد قواعد شكلية، بل هي ركيزة أساسية لمصداقية المعلومات المالية وثقة الجمهور في سلامة الأسواق. لقد أثبتت الفصائح العالمية الكبرى، التي تورط فيها مدققون ومحاسبون، أن الإخفاق في الالتزام بالمعايير الأخلاقية يمكن أن يؤدي إلى عواقب وخيمة على الشركات والاقتصاد ككل. وفي هذا السياق، تمثل الوثائق الدولية، وعلى

رأسها مدونة IESBA، بوصلة عالمية لضمان النزاهة والاستقلالية والكفاءة المهنية. أما في الجزائر، فرغم وجود إطار قانوني وتنظيمي جيد، فإن تعزيز واقع تطبيق هذه الأخلاقيات يظل تحدياً مستمراً.

المراجع

-Mintz, Steven M.; Morris, Roselyn Ethics and Accountants: An Introduction :Pearson Prentice Hall 2014

- عبد الرحمن بن صالح. أخلاقيات مهنة المحاسبة والمراجعة. معهد الإدارة العامة. الرياض، المملكة العربية السعودية 2005 .
- جمعة أحمد حلمي: تطور معايير التدقيق والتأكيد وقواعد أخلاقيات المهنة ط 1 دار الصفا للنشر والتوزيع - عمان 2009
- طه أحمد حسين أردني. مداخلة كلية الإدارة الاقتصاد جامعة الموصل الرافيدين التحديات التي تواجه تطبيق أخلاقيات مهنة المحاسبة في القرآن
- جار حدو رضا حقائيق حول أخلاقيات العمل في المحاسبة (حالة الجزائر) مجلة التواصل عددها 20 ديسمبر 2007
- القاضي حسين التدقيق الداخلي ط 1 منشورات جامعة دمشق سوريا 2008