

ملخص:

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على درجة التزام ممارسي مهنة المحاسبة في قطاع الأعمال بأخلاقيات المهنة وفقا لمبادئ الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC)، وقد استخدمنا المنهج الوصفي التحليلي لجمع البيانات والمعلومات المرتبطة بالإشكالية، بحيث قمنا بإعداد استبيان مكون من (24) فقرة تتضمن أخلاقيات المهنة وفقا لمبادئ الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC)، وقد تم التحقق من صدق الاستبيان من خلال الصدق الظاهري باستخدام صدق المحكمين، والثبات باستخدام معامل ألفا () كرونباخ حيث بلغ 0.616 مما يدل على أن المقياس ثابت وبدرجة مرضية والاطمئنان لاستخدامه. وتألف مجتمع الدراسة من ممارسي مهنة المحاسبة في قطاع الأعمال حيث شملت العينة كل مجتمع الدراسة، وتم توزيع الاستبيان على ممارسي المهنة حيث كان عدد المستجيبين (32) مستجيب، وتمت المعالجة الإحصائية للبيانات بواسطة برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS: 20 IBM)، بحيث كانت استجابة محافظي الحسابات بنسبة 37.5 % والمتربصين بنسبة 34.4 % والمحاسبين المعتمدين بنسبة 15.6 % والخبراء المحاسبين بنسبة 12.5 %.

الكلمات المفتاح:

ممارسي مهنة المحاسبة – أخلاقيات المهنة – اتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC)

Résumé:

Cette étude visait à identifier le degré d'engagement des praticiens de la profession comptable dans l'éthique des affaires de la profession et en conformité avec les principes de l'International Federation of Accountants (IFAC). Nous avons utilisé la méthode d'analyse descriptive pour la collecte des données et des informations associées à la problématique , donc nous avons préparé un questionnaire composé de (24) articles comprennent l'éthique de la profession et en conformité avec les principes de l' International Federation of Accountants (IFAC) , Il a été vérifié et la véracité du questionnaire en utilisant l'honnêteté sincérité virtuelle des arbitres, et la cohérence en utilisant le coefficient alpha () de Cronbach atteignant 0,616 , ce qui indique que le degré et la confiance de l'échelle stable et satisfaisante à l'utiliser. L'étude population était composée de praticiens de la profession comptable dans le secteur d'affaires où l'échantillon comprenait toute la population de l'étude , le questionnaire a été distribué aux praticiens où le nombre de répondants (32) du transpondeur , Et a un traitement statistique des données par le paquet statistique pour les sciences social (SPSS IBM 20), Ainsi était la réponse des commissaires aux comptes de 37,5 % et 34,4 % par des prédateurs et des comptables agréés de 15,6% et les experts comptables de 12,5 % .

Mots clés:

Profession comptable - l'éthique de la profession - l' International Federation of Accountants (IFAC)

قائمة الجداول

الرقم	العنوان	الصفحة
1.3	توزيع مجتمع الدراسة	66
2.3	توزيع عينة الدراسة والنسبة المئوية	67
3.3	متغير سنوات الخبرة	68
4.3	متغير المؤهل العلمي	68
5.3	متغير طبيعة المهنة	69
6.3	توزيع العينة حسب متغير سنوات الخبرة (EXPR)	69
7.3	توزيع العينة حسب متغير المؤهل العلمي (GRAD)	70
8.3	توزيع العينة حسب متغير طبيعة المهنة (FONC)	72
9.3	المقارنة بين عدد فقرات الاستبيان في الصورة الأولى والنهائية	74
10.3	درجات الاستجابة	75
11.3	توزيع الاستجابات لكل فقرة والنسبة المئوية	76
12.3	المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لفقرات الاستبيان مرتبة تنازليا	78
13.3	تحليل التباين الأحادي لقياس درجة الالتزام تبعاً لسنوات الخبرة	80
14.3	تحليل التباين الأحادي لقياس درجة الالتزام تبعاً للمؤهل العلمي	83
15.3	تحليل التباين الأحادي لقياس درجة الالتزام تبعاً لطبيعة المهنة	86

قائمة الملاحق

الرقم	العنوان	الصفحة
1.3	مجلس الوطني للمحاسبة	66
2.3	الخصائص الإحصائية لعينة الدراسة	69
3.3	القائمة الأولية للاستبيان	74
4.3	القائمة النهائية للاستبيان	74
5.3	درجة التزام ممارسي مهنة المحاسبة	75
6.3	جدول فيشر	80

مقدمة عامة

مقدمة:

مهنة المحاسبة كغيرها من المهن لها دورها ومكانتها وأهميتها في المجتمعات منذ القدم، وازداد الاهتمام بها مع التطور الاقتصادي الذي عرفه العالم ، فأصبح من الضروري أن تكون المعلومات المحاسبية معروضة على درجة عالية من الدقة والموثوقية، لذلك يجب أن يقوم بها أشخاص تتوفر فيهم الخبرة والدراية والتكوين الكافي لإعدادها على أحسن صورة، حيث تمارس داخل المؤسسات من خلال قسم المالية والمحاسبة، وهناك أشخاص يمارسونها باستقلالية في مكاتب المحاسبة، وهؤلاء الأشخاص هم المحاسبين المهنيين في قطاع الأعمال الذين يلعبون دورا إيجابيا على مستوى الدولة والمؤسسات من خلال تقديم النصائح والمشورة واكتشاف الأخطاء والمخالفات وتصحيحها.

ولكي تستطيع مهنة المحاسبة القيام بدورها على أكمل وجه، وجب على ممارسيها مراعاة قواعد السلوك الأخلاقي التي تعد عنصرا هاما للمهنة حيث تنشُد النجاح والاستمرار وخدمة المجتمع، إذ تعتبر ثقة الجمهور في نوعية الخدمات التي تقدمها مهنة المحاسبة عاملا مهما في نجاحها، كما أن الثقة لها أهمية خاصة، وزعزعة هذه الثقة تجعل مسؤولية المحاسب المهني خالية من معناها الحقيقي.

ولا يمكن لهذه الثقة أن تجدر من وجودها إلا في ظل وجود قواعد سلوك تحكم العاملين في مهنة المحاسبة، غير أن صياغة القواعد لا تكفي بحد ذاتها، وإنما يستوجب الأمر التمسك والالتزام بهذه القواعد، حيث يعتبر التزام المحاسب المهني بها من المقومات الأساسية المطلوبة لازدهار مهنة المحاسبة.

أولاً- إشكالية الدراسة

إن للمحاسبين المهنيين في قطاع الأعمال أخلاقيات وقواعد مهنية ينبغي الالتزام بها، لذا يمكن صياغة الإشكالية على النحو التالي:

ما درجة التزام ممارسي مهنة المحاسبة في قطاع الأعمال بأخلاقيات المهنة وفقا لمبادئ الاتحاد الدولي

للمحاسبين (IFAC) من وجهة نظرهم ؟

ثانيا- أسئلة فرعية

وتتفرع هذه الإشكالية إلى الأسئلة الفرعية التالية:

- هل هناك فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى (0.05) في درجة التزام ممارسي مهنة المحاسبة في ولاية مستغانم بأخلاقيات المهنة وفقا لمبادئ الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) من وجهة نظرهم ترجع إلى سنوات الخبرة؟
- هل هناك فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى (0.05) في درجة التزام ممارسي مهنة المحاسبة في ولاية مستغانم بأخلاقيات المهنة وفقا لمبادئ الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) من وجهة نظرهم ترجع إلى الدرجة العلمية؟
- هل هناك فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى (0.05) في درجة التزام ممارسي مهنة المحاسبة في ولاية مستغانم بأخلاقيات المهنة وفقا لمبادئ الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) من وجهة نظرهم ترجع إلى طبيعة المهنة؟

ثالثا- فرضيات الدراسة

على ضوء إشكالية البحث يمكن صياغة الفرضيات التالية:

- لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى (0.05) في درجة التزام ممارسي مهنة المحاسبة في ولاية مستغانم بأخلاقيات المهنة وفقا لمبادئ الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) من وجهة نظرهم ترجع إلى سنوات الخبرة؛
- لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى (0.05) في درجة التزام ممارسي مهنة المحاسبة في ولاية مستغانم بأخلاقيات المهنة وفقا لمبادئ الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) من وجهة نظرهم ترجع إلى الدرجة العلمية؛
- لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى (0.05) في درجة التزام ممارسي مهنة المحاسبة في ولاية مستغانم بأخلاقيات المهنة وفقا لمبادئ الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) من وجهة نظرهم ترجع إلى طبيعة المهنة.

رابعاً- أسباب اختيار الموضوع

وقع اختيارنا لهذا الموضوع للأسباب التالية:

- أسباب موضوعية: يعتبر موضوع درجة التزام المحاسب المهني في قطاع الأعمال بقواعد السلوك الأخلاقي من المواضيع الحديثة التي لم تنل نصيبها من البحث والدراسة على مستوى جامعتنا؛
- أسباب ذاتية: إن هذا الموضوع فضلاً عن كونه يتماشى مع تخصصنا وميولنا، فقد تم اختياره بهدف اكتساب المعارف وتوسيعها على مختلف المستجدات المتعلقة بالتدقيق المحاسبي ومراقبة التسيير.

خامساً- أهداف الدراسة

ويسعى هذا البحث إلى تحقيق الأهداف التالية:

- التعرف على أخلاقيات المحاسب المهني في قطاع الأعمال بالجزائر؛
- التعرف على قواعد السلوك الأخلاقي الصادرة عن اتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC)
- قياس درجة التزام المحاسب المهني في قطاع الأعمال بقواعد السلوك الأخلاقي.

سادساً- أهمية الدراسة

تنبع أهمية البحث من خلال قياس درجة التزام المحاسب المهني في قطاع الأعمال بقواعد السلوك الأخلاقي التي تعتبر جزءاً رئيسياً من الأخلاق المهنية التي يجب أن يتمتع بها ممارسو المهنة، حيث تعتبر هذه الأخلاقيات الحجر الأساس لنجاح المهنة في أداء الدور المناط بها.

كما تعزز أهمية هذا البحث، من خلال ما يعكسه التزام المحاسب المهني في قطاع الأعمال من آثار إيجابية تنعكس على أداء المهنة وتقوية مركزها وتدعيم ثقة المجتمع بها من حيث كونها المصدر الرئيسي لديومتها واستمراريتها.

سابعاً- حدود الدراسة

تم تحديد إطار البحث في الحدود الآتية:

- الحدود البشرية: يرتبط هذا البحث بالمحاسبين المهنيين في قطاع الأعمال بالجزائر، والذي ينقسمون إلى الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين والمتربصين؛
- الحدود المكانية: ارتبط هذا البحث بإجراء استبيان على مستوى ولاية مستغانم؛
- الحدود الزمنية: تم إجراء البحث من خلال تصميم وتوزيع الاستبيان في الفترة الممتدة ما بين شهر أفريل إلى

غاية شهر ماي لسنة 2015؛

— **الحدود الموضوعية:** تم التطرق إلى قواعد السلوك الأخلاقي وفق ما قرره الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) والذي يمس المهنة في قطاع الأعمال.

ثامنا- منهج الدراسة

وفقا لطبيعة موضوع البحث، فقد تطلب استخدام المنهج التالي:

المنهج الوصفي التحليلي: الذي يستهدف إلى جمع البيانات والمعلومات المرتبطة بالإشكالية، ثم تحليلها وتفسيرها.

تاسعا- مصادر الدراسة

تم الاعتماد على مجموعة من المصادر المتوفرة والمتعلقة بالجانب النظري والتطبيقي وتمثل في:

- 1- **مصادر أولية:** تم جمع بيانات البحث من خلال استبيان موزع على المحاسبين المهنيين عينة الدراسة؛
- 2- **مصادر ثانوية:** وذلك من خلال الاعتماد على الكتب، الرسائل الجامعية، بحوث ودراسات، دوريات ومجلات، تقارير وأدلة، قوانين، شبكة الانترنت.

عاشرا- صعوبات الدراسة

— محدودية المراجع التي تتناول موضوع البحث لا سيما الكتب؛

— صعوبة توزيع واسترجاع الاستبيان؛

حادي عشر- الدراسات السابقة

معظم الدراسات السابقة التي اطلعنا عليها تركز على مدى التزام مدقق الحسابات بأخلاقيات المهنة لكن موضوع درجة التزام المحاسب المهني في قطاع الأعمال بقواعد السلوك الأخلاقي لم يتم التطرق إليه بصفة خاصة، وذلك حسب علمنا وحسب مجال ومدة بحثنا. ومن هذه الدراسات نذكر:

- 1- (أشرف عبد الحليم محمود كراجة 2004)، دراسة بعنوان مدى تقييد مدققي الحسابات الخارجيين بقواعد السلوك المهني في الأردن والوسائل التي تشجعهم على الالتزام بها:

وهي عبارة عن أطروحة دكتوراه، تهدف إلى قياس مدى تقييد مدققي الحسابات الخارجيين بقواعد السلوك المهني في الأردن، والتعرف على الوسائل التي تشجعهم على الالتزام بالسلوك المهني، من وجهة نظر كل من مدققي الحسابات الخارجيين ومستخدمي البيانات المالية وجهات الرقابة والإشراف على مهنة التدقيق في الأردن، ومن أهم

النتائج التي توصل إليها الباحث أنه وجد أن مدققي الحسابات الخارجيين في الأردن يتقيدون غالباً بقواعد السلوك المهني الصادرة عن جمعية المحاسبين القانونيين الأردنيين؛ ووجد أن جميع فئات الدراسة اتفقت على أن جميع الوسائل المذكورة في الدراسة تشجع مدققي الحسابات الخارجيين على الالتزام بالسلوك المهني، وفي الأخير استنتج أن فئات الدراسة أجمعت على أن كلاً من معايير التدقيق الدولية، وقواعد السلوك المهني، تعدان من أهم الوسائل التي تشجع مدققي الحسابات الخارجيين على الالتزام بالسلوك المهني.

2- (طه أحمد حسن أرديني 2000)، دراسة بعنوان التحديات التي تواجه تطبيق أخلاقيات مهنة المحاسبة في العراق:

وهي عبارة عن مجلة، تهدف إلى التعرف على أخلاقيات مهنة المحاسبة في العراق والوقوف على التحديات التي تواجهها في التطبيق من قبل المحاسبين في الوحدات الاقتصادية، وشملت هذه الدراسة مجموعة من المحاسبين في مدينة الموصل من خلال التوصل إلى عدة نتائج أبرزها، وجود منظمات مهنية في العراق تشرف وتنظم مهنة المحاسبة وتضع معايير تحدد فيها قواعد السلوك المهني إلا أن هذه القواعد لا تواكب التطورات العلمية الحديثة، وهناك غموض وعدم وضوح في أخلاقيات مهنة المحاسبة مما يصعب تطبيقها من قبل المحاسبين، وهناك ضعف في التأهيل النظري والعملي للمحاسبين وعدم توفر الفرصة لمواكبة مستجدات المهنة من خلال الاشتراك بالدورات التدريبية، فضلاً عن عدم توفر مراكز الخبرة والتدريب في مجال المحاسبة على الرغم من الحاجة إليها.

3- (صدام محمد محمود وآخرون 2011)، دراسة بعنوان أثر المعايير الأخلاقية للمحاسب الإداري في جودة معلومات التقارير المالية:

وهي عبارة عن مجلة، تهدف إلى معرفة الدور الذي تلعبه معايير أخلاقيات الأعمال للمحاسب الإداري في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية التي تتضمنها التقارير المالية وانعكاسها في تحقيق دقة وجودة تلك التقارير، حيث شملت عينة من المحاسبين في مدينة تكريت، ومن أهم النتائج المتوصل إليها أن إعداد وتقديم التقارير المالية وفقاً لأخلاقيات الأعمال يضمن سلامة عمل المحاسب الإداري ويجنبه الأخطاء والمشاكل و يكسبه ثقة الأطراف التي يتعامل معها فضلاً عن الصورة الإيجابية التي سيمنحها لمهنته، وإن للخصائص الرئيسية للمعلومات المحاسبية (الملائمة والموثوقية) علاقة طردية مع مدى الالتزام بالمعايير الأخلاقية حيث أن التمسك بالأخلاقيات والعمل بموجبها سيستحق تلك الخصائص ويحقق الجودة في المعلومات المحاسبية والعكس صحيح.

4- (أسامة عبد المنعم السيد علي 2012)، دراسة بعنوان مدى التزام مدققي الحسابات بالميثاق الأخلاقي للمؤسسات المالية الإسلامية:

وهي عبارة عن مجلة، تهدف إلى بيان مدى التزام مدققي الحسابات في المؤسسات المالية الإسلامية بالقواعد والمعايير الأخلاقية الخاصة بالمهنة، وقد شملت مكاتب تدقيق الحسابات في الأردن، وأظهرت الدراسة أهم النتائج على أنه هناك تشابه من حيث القواعد الأخلاقية والسلوكية الخاصة بمدققي الحسابات الخارجيين في كل من معايير التدقيق الدولية ومعايير التدقيق للمؤسسات المالية الإسلامية؛ ويعتبر التزام مدقق الحسابات في المؤسسات المالية الإسلامية بالقيم الإيمانية والأخلاقية انعكاساً لما أكدت عليه السنة النبوية الشريفة والقرآن الكريم لكن هذا الشيء لا يتوفر في معايير التدقيق الدولية؛ وأظهرت هذه الدراسة تفهم والتزام مدققي الحسابات بالمواثيق الأخلاقية المطبقة في المؤسسات المالية الإسلامية والتي أكدت عليها معايير التدقيق الخاصة بها، وذلك من حيث الالتزام بالأسس الشرعية ومبادئ الأخلاق والقواعد السلوكية الأخلاقية الخاصة بالميثاق الأخلاقي في المؤسسات المالية الإسلامية.

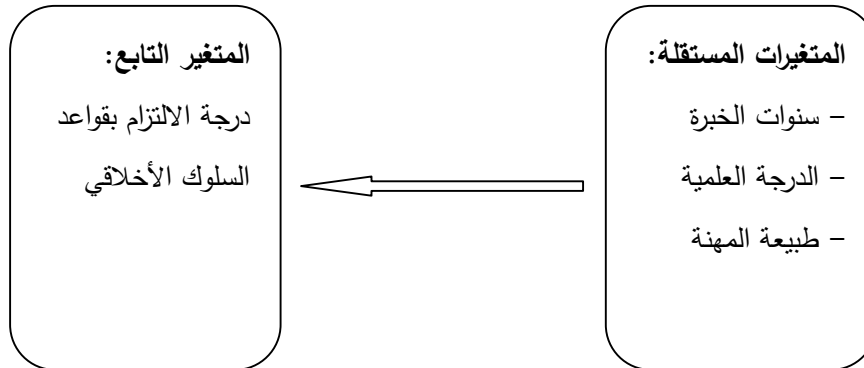
5- (عبد الرحمان مخلص سلطان عريج المطيري 2012)، دراسة بعنوان قواعد سلوك وآداب مهنة التدقيق وأثرها على جودة عملية التدقيق في الشركات الصناعية الكويتية:

وهي عبارة عن رسالة ماجستير، تهدف إلى التعرف على أثر قواعد السلوك وآداب المهنة على جودة عملية التدقيق، وشملت كل من المديرين الماليين والمدققين الداخليين والخارجيين في الشركات الصناعية المدرجة في سوق الكويت للأوراق المالية، وتوصلت إلى عدة نتائج من أبرزها، أنه يوجد تأثير (للموضوعية والاستقلالية، الأمانة والاستقامة، المصداقية، النزاهة والشفافية، السرية، الكفاءة المهنية) على جودة عملية التدقيق بدرجة متوسطة من وجهة نظر عينة الدراسة؛ وإن قواعد السلوك وآداب مهنة التدقيق تساهم في تحسين جودة المعلومات لمستخدميها، فضلاً عن أنها تساهم في تقديم المعلومات الصادقة والمحايدة والخالية من التحيز.

وما يميز دراستنا عن الدراسات السابقة في كونها تتناول المحاسبين المهنيين في قطاع الأعمال بالجزائر بمعنى كل من الخبير الحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد ودرجة التزامهم بقواعد السلوك الأخلاقي الصادرة عن اتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) بينما الدراسات السابقة كانت تركز أكثر على مدققي الحسابات بمعنى مدققين داخليين وخارجيين ومدى التزامهم بأخلاقيات مهنة التدقيق.

ثاني عشر- أنموذج الدراسة

يتمثل أنموذج الدراسة في متغيرات مستقلة متغيرات تابعة:



ثالث عشر- هيكل الدراسة

في ضوء أهداف الدراسة، تم تناول هذا الموضوع من خلال فصلين نظريين وفصل الثالث تطبيقي حيث تم التطرق في **الفصل الأول** إلى مهنة المحاسبة في قطاع الأعمال بالجزائر، وتناولنا فيه التنظيم المهني للمحاسبين في قطاع الأعمال وشروط ممارسة المهنة بالإضافة إلى التطرق إلى شركات مهنة المحاسبة، وفي **الفصل الثاني** تطرقنا فيه إلى أخلاقيات المحاسب المهني وفق الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) من خلال أخلاقيات مهنة المحاسبة وقواعد السلوك الأخلاقي وكيفية تطبيقها، وفي **الفصل الثالث** تطرقنا فيه إلى الدراسة الميدانية، وتناولنا من خلاله إجراءات الدراسة بما فيها مجتمع وعينة الدراسة ومتغيراتها، والأدوات المستخدمة في الدراسة من الاستبيان وأساليب المعالجة الإحصائية والخصائص السيكمترية بالإضافة إلى تحليل واختبار الفرضيات.

الفصل الأول

مهنة المحاسبة في قطاع الأعمال

بالجزائر

تمهيد:

إن تطور الحياة الاقتصادية واتساع رقعة ممارسة النشاطات الصناعية والتجارية جعل من المحاسبة بجميع فروعها وتخصصاتها جزءا مهما لا يمكن الاستغناء عنه من أجل الدوران السليم لعجلة التنمية، إذ أنها تسمح بترسيخ رقابة ناجعة مما يضمن تسييرا عقلانيا للموارد وترشيدها أفضل للنفقات وهذا ما خلق نوعا من الطلب أو الاحتياجات إلى المعلومة المالية والمحاسبية، وهنا يبرز الدور الايجابي للمحاسب المهني في قطاع الأعمال.

إذ أن ما يميز مهنة المحاسبة هو قبولها لمسؤولية العمل بما يصب في المصلحة العامة، لذلك فإن مسؤولية المحاسب المهني في قطاع الأعمال لا تنحصر فقط في تلبية احتياجات صاحب العمل، بل يجب على المحاسب المهني أثناء عمله في سبيل المصلحة العامة أن يراعي كافة القواعد الأخلاقية والمهنية المعمول بها، وفي حال منع المحاسب المهني من الامتثال لأجزاء معينة من هذه القواعد بموجب القانون أو اللوائح التنظيمية، فعليه الامتثال لكافة الأجزاء الأخرى من هذه القواعد.

المبحث الأول: التنظيم المهني للمحاسبين في قطاع الأعمال

إن الإصلاحات المحاسبية التي قامت بها الجزائر مؤخرا، لم تقتصر فقط على تبني النظام المحاسبي المالي (2009) (SCF)، وإنما تعدت إلى إصلاح وتنظيم مهنة المحاسبة وذلك من خلال إصدار مجموعة من النصوص القانونية،¹ ويرجع ذلك إلى جملة من الأسباب لعل أهمها:²

- غياب سياسة تكوين حقيقية تعد المحاسب الجزائري للعمل وفق قواعد المهنة بشكل جيد وكذلك تعده للعمل وفقا للتطبيقات الدولية المتمثلة في المعايير المحاسبية الدولية ومعايير المراجعة الدولية؛
- غياب شبه كلي عن المنظمات والهيئات الدولية التي تجمع أصحاب المهنة عبر العالم مثل الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC)، لذلك قررت الحكومة بموجبها على تنظيم مهنة المحاسبة.

المطلب الأول: تطور مهنة المحاسبة وممارسوها

نتطرق إلى تطور مهنة المحاسبة وممارسوها من خلال:

أولاً- تطور مهنة المحاسبة

لقد مرت مهنة المحاسبة في الجزائر بخمس (5) مراحل أساسية نوجزها فيما يلي:³

1- مرحلة قبل الاستقلال:

كانت مهنة المحاسبة خاضعة لقوانين المستعمر الفرنسي.

2- مرحلة غداة الاستقلال:

كما هو الحال بالنسبة لجميع الهيئات والمؤسسات التي خلفها الاستعمار، عانت فراغا كثيرا والعديد من المشاكل إن على مستوى التنظيم والتسيير أو على مستوى التأطير والكفاءات، وظلت المهنة خاضعة للنصوص المستمدة من اتفاقيات إيفيان والقانون الأساسي.

وتميزت هذه المرحلة بارتباط مهنة المحاسبة بمراقبة المؤسسات العمومية، وتم تنظيم المهنة عن طريق الأمر رقم 60-107 بتاريخ 1969/12/31 المتضمن قانون المالية لسنة 1970 والذي جاء فيه أن تعيين محافظي الحسابات يقع على وزارة المالية والمخطط من بين موظفي الدولة المنتمين لمصالح مراقبة المالية من درجة مراقب عام للمالية، مراقب

¹ حيداتو صالح وبوقفة علاء، واقع البيئة المحاسبية الجزائرية في ظل إصلاح النظام المحاسبي، ملتقى وطني حول واقع وأفاق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الوادي، يومي 5، 6 ماي 2013، ص: 3.

² مداني بن بلغيث وفريدة عوينات، الإصلاح المحاسبي في الجزائر، دراسة تحليلية تقييمية، جامعة ورقلة، بدون سنة، ص: 5.

³ عمورة جمال، ضرورة إصلاح مهنة مراجعة الحسابات في الجزائر وتكييفها مع المعايير الدولية للمراجعة (ISA)، ورقة بحثية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة سعد دحلب بليدة، بدون سنة، ص: 5.

المالية ومفتش مالي، للقيام بالمهام التالية حسب ما حدده المرسوم 70-173 بتاريخ 16/11/1970 المتعلق بالتزامات ومهام مراقب عام للمالية أو مراقب المالية، مفتش مالي من أبرزها:¹

- المراقبة البعدية (النقدية) لشروط تحقيق العمليات التي يمكن أن يكون لها بطريقة مباشرة أو غير مباشرة تأثير اقتصادي ومالي على التسيير؛
- مراقبة صدق وانتظام الجرد والحسابات السنوية الناتجة عن المحاسبة العامة والتحليلية للمؤسسات؛
- إبداء رأي حول التسيير المالي والتجاري للمؤسسات المراقبة؛
- كشف أخطاء التسيير وتبليغها لكل من الوزارة المالية والوزارة الوصية.

3- مرحلة ما بين سنة 1971-1991:

عرفت هذه المرحلة تنظيم مهنة المحاسبة بالأمر رقم 71-82 المؤرخ بتاريخ 23/12/1971 المتعلق بتنظيم مهنة المحاسب والخبير المحاسب، بإنشاء المجلس الأعلى للتقنيات المحاسبية (CSTC)،² تحت سلطة ووصاية وزارة المالية، الذي أوكلت له مهمة إحلال المخطط المحاسبي العام (PCG) بالمخطط المحاسبي الوطني (PCN) في سنة (1975)، مع أهمية الدور الذي أسند لهذا المجلس اعتبارا للوظيفة الاستشارية الذي يؤديها خاصة فيما يتعلق بمشاريع القوانين المتعلقة بمجال المحاسبة ومهام تنظيم وضبط الممارسة المحاسبية المهنية.³

كما تميزت هذه المرحلة من خلال القانون 80-05 المؤرخ في 30/10/1980 بإنشاء مجلس المحاسبة الذي نص في مادته خامسة (05) على أن "مجلس المحاسبة يراقب مختلف الحسابات التي تصور العمليات المالية والمحاسبية، أين تتم مراقبة صحتها وقانونيتها ومصادقيتها". كما شهدت مهنة المحاسبة تحولا عميقا في هذه الفترة مع صدور القانون رقم 91-08 بتاريخ 27/4/1991 والمتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد والذي نص في مادته خامسة (5) على أنه "تنشأ منظمة وطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين، تتمتع بالشخصية المدنية وتجمع الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين المؤهلين للممارسة المهنة حسب الشروط التي يحددها هذا القانون".⁴

¹ مداني بن بلغيث، أهمية إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ظل أعمال التوحيد الدولية، مذكرة تخرج لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2004، ص: 196.

² نفس المرجع أعلاه، ص: 197.

³ عمورة جمال، مرجع سبق ذكره، ص: 5.

⁴ مداني بن بلغيث، أهمية إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ظل أعمال التوحيد الدولية، مرجع سبق ذكره، ص: 197.

- وتلخص المادة (9) من القانون 91-08 المهام التي تضطلع به المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين فيما يلي:¹
- السهر على تنظيم المهنة وحسن ممارستها؛
 - الدفاع عن كرامة أعضائها واستقلاليتهم؛
 - تحديد النظام الداخلي للمنظمة الذي يتعلق بشروط المهنة وخصوصيتها؛
 - مساعدة السلطات العمومية في ميدان التقييس المحاسبي والطلب المهني والتسعير؛
 - تمثيل مصالح المهنة تجاه السلطات والغير من المنظمات الأجنبية؛
 - إعداد ومراجعة ونشر قائمة الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين؛
 - تقدير في حدود التشريع المعمول به الصلاحية المهنية للإنجازات والشهادات التي يقدمها المرشحون للتسجيل في هذه المهنة؛
 - التأكد من النوعية المهنية والتقنية للأشغال التي ينجزها أعضائها.

4- المرحلة ما بين سنة 1992-2001:

نشأ المجلس الوطني للمحاسبة (CNC) بموجب المرسوم التنفيذي رقم 96-318 المؤرخ في 25 سبتمبر 1996 والذي يحدد الطبيعة الاستشارية له، كما حدد اختصاصاته وصلاحياته والقواعد التي تسيره.² لذلك عرفت هذه المرحلة بإنشاء المصنف الوطني للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين، وتم انتخابه من طرف المهنيين المحاسبين، وبالتالي اعتبرت هذه المرحلة ببداية الممارسة الحرة للمهنة.³

5- المرحلة ابتداء من سنة 2002 إلى يومنا:

عرفت هذه المرحلة الكثير من الاضطرابات على مستوى المهنة مما أدى إلى وضع حد للطابع الحر للممارسة الحرة، وذلك من خلال القانون 10-01 المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الملاحظ أن هذا القانون جاء نتيجة الإصلاح المحاسبي التي باشرته الجزائر وبالتالي تفكيك الهيئة الوحيدة (المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين) التي كانت تمثل الناشطين في هذا القطاع،

¹ براق محمد وقمان عمر، أثر الإصلاحات المحاسبية على هيكلية المنظمات المهنية في الجزائر، مؤتمر علمي دولي حول الإصلاح المحاسبي في الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، يومي 29، 30 نوفمبر 2011، ص ص: 5، 6.

² نفس المرجع أعلاه، ص: 7.

³ عمورة جمال، مرجع سبق ذكره، ص: 5.

وإعادة الكثير من الصلاحيات لوزارة المالية التي كانت فقدتها منذ صدور القانون 91-08، وأهم ما جاء به القانون 01-10 ما يلي:¹

- إنشاء مجلس وطني للمحاسبة تحت سلطة الوزير المكلف بالمالية، مهمته منح الاعتماد والتقييس المحاسبي وتنظيم ومتابعة المهنة المحاسبة؛
- إنشاء خمس (5) لجان متخصصة تابعة للمجلس؛
- تحديد شروط ممارسة المهنة بالنسبة للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين؛
- التكفل بتكوين الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين؛
- الفصل بين المهام الثلاث بإنشاء ثلاث منظمات مهنية:
 - المصنف الوطني للخبراء المحاسبين؛
 - الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات؛
 - المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين.
- كيفية إعداد التقرير وأنواعه وإبداء الرأي؛
- تحديد حقوق وواجبات المحاسبين المهنيين.

ثانيا- ممارسوا المهنة

إن ما يميز مهنة المحاسبة هو قبولها لمسؤولية العمل بما يصب في المصلحة العامة، وتقع تلك المسؤولية على عاتق المحاسب المهني خاصة في قطاع الأعمال.² والمحاسب المهني على حسب دليل قواعد السلوك الأخلاقي للمحاسبين المهنيين هو "فرد عضو في إحدى هيئات العضو في الاتحاد الدولي للمحاسبين". والمحاسب المهني في قطاع الأعمال هو "محاسب مهني يتم تعيينه أو إشراكه بصفة تنفيذية أو غير تنفيذية في مجالات مثل التجارة أو الصناعة أو الخدمات أو قطاع العام أو التعليم أو القطاع غير الربحي أو الهيئات التنظيمية أو المهنية، بحيث يتم التعاقد معه من قبل تلك المؤسسات". ويقسم المحاسبين المهنيين في قطاع الأعمال الذين يمارسون مهنة المحاسبة في الجزائر إلى ثلاث: الخبير المحاسب، محافظ الحسابات، المحاسب المعتمد.

¹ عمورة جمال، مرجع سبق ذكره، ص: 8.

² هوام جمعة، المحاسبة المعمقة وفقا للنظام المحاسبي المالي الجديد والمعايير المحاسبية الدولية IFRS/IAS، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، بدون طبعة، 2010، ص: 17.

1- الخبير المحاسب:

نتطرق إلى تعريف الخبير المحاسب ومهامه وأتعباه كما يلي:

أ- تعريف:

"يعد خبيراً محاسباً، كل شخص يمارس بصفة عادية، باسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهمة تنظيم وفحص وتقويم وتحليل المحاسبة، ومختلف أنواع الحسابات للمؤسسات والهيئات في الحالات التي نص عليها القانون، والتي تكلفه بهذه المهمة بصفة تعاقدية لخبرة الحسابات". ويقوم الخبير المحاسب أيضاً بمسك ومركزة وفتح وضبط ومراقبة وتجميع محاسبة المؤسسات والهيئات التي لا يربطه بها عقد عمل. ويؤهل، مع مراعاة الأحكام الواردة في هذا القانون، ممارسة وظيفة محافظة الحسابات.¹

ب- مهام الخبير المحاسب:

مهمة الخبير المحاسب حسب المادة (20) من القانون 01-10 هي أساساً مهمة ظرفية أو مؤقتة بحيث يتكفل بالمهام التالية:²

- تنظيم وفحص وتقويم وتحليل المحاسبة؛
- مسك ومركزة وفتح وضبط ومراقبة وتجميع محاسبة المؤسسات؛
- التدقيق المالي والمحاسبي للشركات والهيئات بحيث يعد المؤهل الوحيد للقيام بذلك؛
- تقديم استشارات للشركات والهيئات في الميدان المالي والاجتماعي والاقتصادي؛
- إعلام المتعاقدين معه بمدى تأثير التزاماتهم والتصرفات الإدارية والتسيير التي لها علاقة بمهمته.

ج- أتعباه:

تحدد أتعباب الخبير المحاسب مع بداية مهامه في إطار عقد تأدية خدمات يحدد مجال التدخل والوسائل التي توضع تحت تصرفه وشروط تقديم التقارير، ولا يمكن احتساب هذه الأتعباب، بأي حال من الأحوال، على أساس النتائج المالية المحققة من الشركة أو الهيئة المعنية.³

¹ المادة (18)، القانون رقم 01-10 المؤرخ في 16 رجب 1431 هـ الموافق 29 جوان 2010م، يتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الصادر في ج.ر.ج.ج، العدد 42، الصادرة في تاريخ 28 رجب 1431 هـ 11 جوان 2010م.

² مولود ديدان، مدونة النصوص التشريعية والتنظيمية لمهن الخبير المحاسب ومحافظ حسابات والمحاسب المعتمد، دار بلقيس للنشر، الجزائر، بدون طبعة، 2014، ص ص: 7، 8.

³ المادة (21)، القانون 01-10، مرجع سبق ذكره.

2- محافظ الحسابات:

نتطرق إلى تعريف محافظ الحسابات ومهامه وشروط وكيفية تعيينه وعمله كما يلي:

أ- تعريف:

"يعد محافظ الحسابات، كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته، مهمة المصادقة على صحة حسابات الشركات والهيئات وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به".¹

كما يمكن تعريفه على أنه "شخص مستقل يعطي رأيه حول الحسابات السنوية للمؤسسات ويصادق على شرعية وقانونية القوائم المالية حسب المبادئ المحاسبية العامة ومعايير التدقيق المتعارف عليها".²

ومن هذان التعريفان يمكن استخلاص أن محافظ الحسابات هو "كل شخص يمارس مهنة التدقيق بصفة مستقلة وتحت مسؤوليته، وذلك عن طريق فحص ومراقبة حسابات المؤسسات ومختلف القوائم المالية السنوية، ويصادق على شرعية هذه الحسابات ومن ثم إبداء رأيه الفني المحايد في شكل تقارير".

ب- مهام محافظ الحسابات:

تتمثل مهام ووظائف محافظي الحسابات في النقاط التالية:³

- يشهد بأن الحسابات السنوية منتظمة وصحيحة ومطابقة تماما لنتائج عمليات السنة المنصرمة، وكذا الأمر بالنسبة للوضعية المالية وممتلكات الشركات والهيئات؛
- 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 الميسير؛
- يقدر شروط إبرام الاتفاقيات بين الشركة التي يراقبها و المؤسسات أو الهيئات التابعة لها، أو بين المؤسسات والهيئات التي تكون فيها للقائمين بالإدارة أو الميسيرين للشركة المعنية مصالح مباشرة أو غير مباشرة؛

¹ المادة (22)، القانون 10-01، مرجع سبق ذكره.

² عبد العلي محمدي، حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، ملتقى وطني حول دور محافظ الحسابات في تفعيل آليات حوكمة البنوك للحد من الفساد المالي والإداري، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، يومي 6، 7 ماي 2012، ص: 4.

³ المادة (23)-(25)، القانون 10-01، مرجع سبق ذكره.

— يعلم المسيرين والجمعية العامة أو هيئة المداولة المؤهلة، بكل نقص قد يكتشفه أو اطلع عليه، ومن طبيعته أن يعرقل استمرار استغلال المؤسسة أو الهيئة.

وتخص هذه المهام فحص قيم ووثائق المؤسسة أو الهيئة ومراقبة مدى مطابقة المحاسبة للقواعد المعمول بها، دون التدخل في التسيير، بالإضافة إلى ما سبق، فعندما تعد المؤسسة أو الهيئة حسابات مدججة أو حسابات مدعمة (مركبة)، يصادق محافظ الحسابات على صحة وانتظام الحسابات المدججة والمدعمة وصورتهما الصحيحة، وذلك على أساس الوثائق المحاسبية وتقرير محافضي الحسابات لدى الفروع أو الكيانات التابعة لنفس مركز القرار.¹ ويترب عن مهمة محافظ الحسابات إعداد التقارير التالية:²

— تقرير المصادقة بتحفظ أو بدون تحفظ على انتظام وصحة الوثائق السنوية وصورتها الصحيحة، أو عند الاقتضاء رفض المصادقة المبرر:

يهدف هذا التقرير بالتعبير عن رأي محافظ الحسابات حول القوائم المالية، حيث يتم إرسال هذا التقرير إلى الجمعية العامة العادية، وتكون القوائم المالية موقعة من قبل مسئول جهاز التسيير المؤهل، ويتم تأشيرها من قبل محافظ الحسابات بتوقيعها بالحروف الأولى التي تسمح بالتعرف على القوائم المالية المدققة. ولا يسري رأي محافظ الحسابات إلا على حسابات السنة المعنية، حتى وإن كانت تتضمن إشارة إلى رقم السنة المالية السابقة. ويعبر محافظ الحسابات عن رأيه حول الحسابات السنوية حسب الحالة إلى:³

• رأي بالقبول:

يتم التعبير عن الرأي بالقبول من خلال مصادقة محافظ الحسابات على القوائم المالية بأنها منتظمة وصادقة في جميع جوانبها المعتبرة، وفقا للقواعد والمبادئ المحاسبية المعمول بها، كما تقدم صورة مطابقة للوضعية المالية ووضعية الذمة والنجاعة وخزينة الكيان في نهاية الدورة. بالإضافة إلى تطابق المعلومات الواردة في الملاحق مع القوائم المالية، ويمكن لهذا الرأي أن يرفق بملاحظات ومعاينات ذات طابع حيادي.

¹ المادة (24)، القانون 10-01، المرجع سبق ذكره.

² المادة (2)، مرسوم تنفيذي رقم 11-202 المؤرخ في 23 جمادى الثانية 1432 هـ الموافق 26 ماي 2011م، يحدد معايير تقارير محافظ الحسابات وأشكال وأجال إرسالها، الصادر في ج.ر.ج.ج، العدد 30، الصادرة في 29 جمادى الثانية 1432 هـ الموافق 1 جوان 2011م.

³ قرار مؤرخ في 15 شعبان 1434 هـ الموافق 24 جوان 2013م، يحدد محتوى معايير تقارير محافظ الحسابات، الصادر في ج.ر.ج.ج، العدد 24، الصادرة في 30 جمادى الثانية 1435 هـ 30 أفريل 2014م، ص ص: 13، 14.

• رأي بتحفظ:

يتم التعبير عن الرأي بتحفظ من خلال مصادقة محافظ الحسابات على القوائم المالية بأنها منتظمة وصادقة في جميع جوانبها المعتمدة، وفقا للقواعد والمبادئ المحاسبية سارية المفعول، كما تقدم صورة مطابقة لنتيجة عمليات السنة المنصرمة، وكذا الوضعية المالية وممتلكات الكيان في نهاية هذه السنة المالية. فيجب على محافظ الحسابات في هذه الحالة أن يبين بوضوح في فقرة، تسبق التعبير عن الرأي، التحفظات المعبر عنها، مع تصحيحها إذا أمكن قصد إبراز تأثيرها على النتيجة والوضعية المالية للكيان.

• رأي بالرفض:

يتم التعبير عن الرأي بالرفض من رفض مبرر من طرف محافظ الحسابات عن المصادقة على القوائم المالية وأنه لم يتم إعدادها في جميع جوانبها المعتمدة وفقا للقواعد والمبادئ المحاسبية سارية المفعول. فيجب على محافظ الحسابات في هذه الحالة أن يبين بوضوح في فقرة، تسبق التعبير عن الرأي، التحفظات التي دفعته إلى رفضه للمصادقة مع تصحيحها إذا أمكن قصد إبراز تأثيرها على النتيجة والوضعية المالية للكيان.

• فقرة الملاحظات:

يتضمن التقرير العام للتعبير عن الرأي في فقرة منفصلة، يتم إدراجها بعد التعبير عن الرأي، ملاحظات تهدف إلى لفت انتباه القارئ لنقطة أو لعدة نقاط تتعلق بالحسابات السنوية دون التشكيك في الرأي المعبر عنه، كحالة وجود اختلالات معتبرة مبينة بشكل وجيه في الملاحق، حيث يرتبط حلها بأحداث مستقبلية من شأنها التأثير على الحسابات السنوية. فيلزم محافظ الحسابات بإبداء الملاحظات الضرورية.

— تقرير المصادقة على الحسابات المدعمة أو الحسابات المدمجة:

يهدف هذا التقرير إلى التعبير عن الرأي حول الحسابات المدعمة والحسابات المدمجة وفقا للقواعد والمبادئ المحاسبية، حيث لا يختلف هذا التقرير عن التقرير العام، إلا في المصطلحات المستعملة في تعريف الحسابات الخاضعة لدراسة محافظ الحسابات، ويكون في شكل تقريرين منفصلين بغية تسهيل نشر المعلومة.¹

— تقرير خاص حول الاتفاقيات المنظمة:

يضم كل الاتفاقيات التي تكون سارية المفعول ما عدا تلك المتعلقة بالعمليات الجارية، والمبرمة في ظروف عادية ولا يقدم محافظ الحسابات بأي حال من الأحوال، أي رأي حول جدوى أو صحة أو ملائمة الاتفاقيات. وعندما يكشف محافظ الحسابات اتفاقية غير مرخصة أثناء أداء مهمته، فإنه يقدر طابعها المتعلق بالعملية الجارية التي

¹ قرار مؤرخ في 15 شعبان 1434هـ الموافق 24 جوان 2013م، مرجع سبق ذكره، ص: 15.

تمت ضمن شروط عادية، بغرض تحديد ما إذا تعلق الأمر باتفاقية منظمة أو لا. وفي حالة ما إذا كان يجب أن تكون الاتفاقية مرخصة، فإنه يعد تقريراً خاصاً نتيجة لذلك ويرسله إلى الجمعية العامة العادية.¹

– تقرير خاص حول تفاصيل أعلى خمس (5) أو عشر (10) تعويضات:

يعتبر إعداد كشف مفصل عن التعويضات المدفوعة لخمس (5) أو عشر (10) أشخاص الأعلى أجراً الذي يتم تسليمه إلى محافظ الحسابات، من مسؤولية الجهاز المسير للكيان. فيتأكد محافظ الحسابات من أن المبلغ المفصل للتعويضات، يتطابق مع المعلومات المتحصل عليها التي دقق فيها مسبقاً، ويعد التقرير الخاص للمصادقة على إثبات التعويضات.²

– تقرير خاص حول الامتيازات الخاصة الممنوحة للمستخدمين:

في هذا التقرير يفحص محافظ الحسابات، جميع الامتيازات الخاصة والمعتبرة الممنوحة لمستخدمي الكيان المعني، والتي يحصل عليها من الجهاز المسير في إطار تنفيذ مهمته المتعلقة بالمصادقة على الحسابات السنوية تطبيقاً للواجبات المهنية، حيث تتمثل الامتيازات الخاصة النقدية أو العينية في تلك التي لا تتعلق بالتعويض العادي أو المعتاد للخدمات المقدمة والتي يعد لها الكيان كشفاً سنوياً اسمياً، وتتم المصادقة على مبلغها الإجمالي من طرف محافظ الحسابات، استناداً إلى المعلومات المقدمة وتلك المحتمل ارتباطها خلال مهمته.³

– تقرير خاص حول تطور نتيجة السنوات الخمس (5) الأخيرة، والنتيجة حسب الأسهم أو حسب الحصة الاجتماعية:

يقوم محافظ الحسابات بعرض تطور مختلف مؤشرات النجاح للكيان التي تعتبر مدققة في تقرير الخاص، نتيجة الواجبات المهنية التي يطبقها بعنوان الدورة المحاسبية المعتبرة، ويتم إعداد تطور النتيجة على شكل جدول يعرض فيه النتيجة قبل الضريبة، الضريبة على الأرباح، النتيجة الصافية، عدد الأسهم أو الحصص الاجتماعية المكونة لرأس المال الاجتماعي، النتيجة حسب السهم أو الحصة الاجتماعية، ومساهمات العمال في النتيجة.⁴

– تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية:

من مهمة محافظ الحسابات أن يطلع على عناصر الرقابة الداخلية الدقيقة المطبقة من قبل الكيان قصد تجنب الأخطار المعتبرة في مجمل الحسابات، وكذا الإثباتات المتعلقة بتدفقات العمليات والأحداث المحاسبية للفترة،

¹ قرار مؤرخ في 15 شعبان 1434 هـ الموافق 24 جوان 2013م، مرجع سبق ذكره، ص: 15، 16.

² نفس المرجع أعلاه، ص: 16، 17.

³ نفس المرجع أعلاه، ص: 17.

⁴ نفس المرجع أعلاه، ص: 17.

وأرصدة حسابات نهاية الفترة، وكذا عرض القوائم المالية والمعلومات المقدمة ضمن ملحق الحسابات. وعندما يقوم الكيان بإعداد تقرير حول إجراءات الرقابة الداخلية، فيقوم محافظ الحسابات بتقديم تقرير خاص يقدر من خلاله صدق التقرير المرسل من قبل الكيان للجمعية العامة والجهاز التداولي المؤهل، استنادا للأشغال المنجزة من طرفه.¹

– تقرير خاص حول استمرارية الاستغلال:

يقدر محافظ الحسابات في هذا التقرير عند أداء مهمته، صحة استعمال الاتفاقية المحاسبية القاعدية حول استمرارية الاستغلال لإعداد الحسابات من طرف المديرية وفق ما ينص عليه القانون من خلال تحليل بعض الوقائع أو الأحداث المأخوذة بعين الاعتبار والتي تشكل مؤشرات حول إمكانية استمرارية الاستغلال.²

– تقرير المتعلق بحياسة أسهم الضمان:

يفحص محافظ الحسابات تحت مسؤوليته، احترام الأحكام القانونية وأحكام القانون الأساسي المتعلقة بأسهم الضمان التي يجب أن يحوز عليها المتصرفون أو أعضاء مجلس المراقبة لشركات الأسهم، ويجب أن تمثل 20 % من رأس المال الاجتماعي، كما يشير عند الاقتضاء إلى المخالفات المكتشفة في أقرب جمعية عامة وجهاز تداولي مؤهل حيث لا تطبق هذه الأحكام عندما يكون رأس المال الاجتماعي للكيان كلياً أو بالأغلبية من حياسة الدولة، ويعفى محافظ الحسابات من تقديم تقرير.³

– تقرير متعلق بعملية رفع رأس المال

يتأكد محافظ الحسابات في هذا التقرير من أن المعلومات الواردة في تقرير الهيئة المختصة المقدم للجمعية العامة المستدعاة لترخيص عملية رفع رأس المال، تشمل لاسيما:

- المبلغ وأسباب رفع رأس المال المقترح؛
- أسباب اقتراح إلغاء الحق التفاضلي في الاكتتاب؛
- كيفية تحديد سعر الإصدار.

ويتضمن تقرير محافظ الحسابات المقدم للجمعية العامة غير العادية وللجهاز التداولي المؤهل الذي يرخص رفع رأس المال، على الخصوص المعلومات التالية:

- التذكير بالنصوص التشريعية والتنظيمية المطبقة؛

¹ قرار مؤرخ في 15 شعبان 1434هـ الموافق 24 جوان 2013م، مرجع سبق ذكره، ص: 18.

² نفس المرجع أعلاه، ص: 18، 19.

³ نفس المرجع أعلاه، ص: 19.

- فقرة تتضمن الفحوصات المنجزة ولاسيما حول كفاءات تثبيت سعر الإصدار وحول احترام الحق التفاضلي للاكتتاب؛

- استنتاجات تشير للملاحظات أو لغياب الملاحظات حول عملية رفع رأس المال.
- ولا يصحح محافظ الحسابات بمدى ملائمة عملية رفع رأس المال.¹

– تقرير متعلق بعملية تخفيض رأس المال:

يدرس محافظ الحسابات في هذا التقرير إذا كانت أسباب وشروط تخفيض رأس المال المقرر تستند إلى القانون، ويتأكد لاسيما من:

- أن عملية التخفيض لا تخفض مبلغ رأس المال أقل من الحد القانوني الأدنى؛
 - احترام المساواة بين المساهمين أو المشاركين؛
 - احترام مجمل الأحكام القانونية والتنظيمية بصفة عامة.
- ويتضمن تقرير محافظ الحسابات المقدم للجمعية العامة غير العادية وللجهاز التداولي المؤهل الذي يرخص تخفيض رأس المال، على الخصوص المعلومات التالية:
- التذكير بالنصوص التشريعية والتنظيمية المطبقة؛
 - فقرة حول الفحوصات المنجزة؛
 - خلاصة تتضمن ملاحظات أو تشير لغياب ملاحظات حول عملية تخفيض رأس المال.
 - ولا يصحح محافظ الحسابات بمدى ملائمة عملية تخفيض رأس المال.²

– تقرير متعلق بإصدار قيم منقولة أخرى:

يفحص محافظ الحسابات احتواء تقرير الجهاز المختص (في حالة تفويض الجمعية العامة غير العادية للهيئة المختصة سلطات تحديد كفاءات إصدار القيم المنقولة أو سندات الاكتتاب) على كل البيانات المفيدة حول سير الشؤون الاجتماعية منذ بداية السنة المالية الجارية، وكذا إذا لم تعقد بعد الجمعية العامة العادية أو الجهاز التداولي المؤهل المستدعى للبت في الحسابات خلال السنة المالية السابقة، ويفحص احترام الأحكام النصوص التشريعية والتنظيمية ويتأكد من أن التقرير واضح بشكل كاف، خصوصا حول أسباب الإصدار، وعند الاقتضاء، حول اقتراح إلغاء حق التفاضل في الاكتتاب وكذا حول كفاءات سعر إصدار سندات رأس المال الواجب إصدارها.

¹ قرار مؤرخ في 15 شعبان 1434 هـ الموافق 24 جوان 2013م، مرجع سبق ذكره، ص: 19، 20.

² نفس المرجع أعلاه، ص: 20.

وعند الانتهاء من العملية، يحرر محافظ الحسابات تقريراً تكميلياً، يدلي برأيه فيه إلى الشروط النهائية للإصدار حول المبلغ النهائي وكذا حول تأثير الإصدار على وضعية أصحاب السندات والقيم المنقولة التي تسمح بدخول رأس المال، المقدر مقارنة برؤوس الأموال الخاصة.¹

– تقرير متعلق بتوزيع التسيقات على أرباح الأسهم:

يتحقق محافظ الحسابات من أن الميزانية المنجزة من طرف المؤسسة قصد توزيع تسبيق على أرباح الأسهم، تظهر الاحتياطات ونتائج صافية قابلة للتوزيع، كما هو محدد في القانون وتكفي للسماح بتوزيعها ويحرر تقريراً يصادق من خلاله على مطابقة ذلك، وترفق القوائم المالية المنجزة بهذا التقرير.²

– تقرير متعلق بتحويل الشركات ذات الأسهم:

إذا تمت عملية التحويل خلال الدورة، يتم ضبط حسابات وسيطة من طرف الجهاز المختص للكيان، وتكون هذه الحسابات موضوع تقرير محافظ الحسابات. ويقوم محافظ الحسابات بإعداد التقرير الذي يتضمن المعلومات التالية:

- فقرة حول الواجبات المنجزة؛
- خلاصة مصاغة في شكل وجود أو عدم وجود ملاحظات معبر عنها، مع التأكد من أن مبلغ الأصول الصافية يعادل على الأقل رأس المال الاجتماعي المطلوب للشكل الجديد للشركة.³

– تقرير متعلق بالفروع والمساهمات والشركات المراقبة:

يقوم محافظ الحسابات في هذا التقرير بتحديد الفروع والمساهمات والشركات المراقبة والعمليات المرتبطة بها، وكذا التأكد من المعلومات المقدمة في ملاحق القوائم المالية. ويلزم محافظ الحسابات بإلحاق تقريره العام للتعبير عن الرأي بتقرير متعلق بوضعية المساهمة أو اكتساب أكثر من نصف رأس المال لشركة خلال الدورة.⁴

ج- شروط وكيفيات تعيين وعمل محافظ الحسابات:

يتم تعيين محافظ الحسابات من بين المهنيين المعتمدين والمسجلين في جدول الغرفة الوطنية، من طرف الجمعية العامة أو الجهاز المكلف بالمداولات بعد موافقتها كتابياً، وعلى أساس دفتر الشروط، ولا يعفي وجود هياكل

¹ قرار مؤرخ في 15 شعبان 1434 هـ الموافق 24 جوان 2013م، مرجع سبق ذكره، ص: 20، 21.

² نفس المرجع أعلاه، ص: 21.

³ نفس المرجع أعلاه، ص: 22.

⁴ نفس المرجع أعلاه، ص: 22.

داخلية للتدقيق في الشركة أو الهيئة من الإلزامية القانونية لتعيين محافظ حسابات.¹ وتحدد عهدة محافظ الحسابات بثلاث (03) سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة، ولا يمكن تعيين نفس المحافظ بعد عهديتين متتاليتين إلا بعد مضي ثلاث (03) سنوات. وفي حالة عدم المصادقة على حسابات الشركة أو الهيئة المراقبة خلال سنتين متتاليتين، يتعين على محافظ الحسابات إعلام وكيل الجمهورية المختص إقليميا بذلك، وفي هذه الحالة لا يجري تجديد عهدة محافظ الحسابات. وعندما تعين شركة أو هيئة، شركة محافظة الحسابات بصفة محافظ حسابات فإن هذه الأخيرة تعين من بين أعضائها المسجلين في جدول الغرفة الوطنية لمحافظ الحسابات يتصرف باسمها، ويتعين عليه أو على مسير الشركة أو تجمع محافظي الحسابات إبلاغ لجنة مراقبة النوعية، بتعيينه بصفة محافظ للحسابات عن طريق رسالة موصى عليها في أجل أقصاه خمسة عشر (15) يوما.² ويمكن لمحافظ الحسابات أن يستقيل دون التخلص من التزاماته القانونية، ويجب عليه أن يلتزم بإشعار مسبق مدته ثلاثة (3) أشهر، يقدم تقريراً عن المراقبات و الإثباتات الحاصلة.³ ويمارس محافظ الحسابات مهامه بالطرق والكيفيات الآتية:⁴

- يمكن لمحافظ الحسابات الاطلاع في أي وقت وفي عين المكان على السجلات المحاسبية والموازنات والمراسلات والمحاضر، وبصفة عامة كل الوثائق والكتابات التابعة للهيئة أو الشركة؛
- يمكنه أن يطلب من القائمين بالإدارة والأعوان والتابعين للشركة أو الهيئة كل التوضيحات والمعلومات، وأن يقوم بكل التفتيشات التي يراها لازمة؛
- يمكنه أن يطلب من الأجهزة المؤهلة الحصول في مقر الشركة على معلومات تتعلق بمؤسسات مرتبطة بها أو مؤسسات أخرى لها علاقة مساهمة معها؛
- يقدم القائمون بالإدارة في الشركات كل ستة (06) أشهر على الأقل لمحافظ الحسابات كشفا محاسبيا، يعد حسب مخطط الحصيلة والوثائق المحاسبية التي ينص عليها القانون؛
- يعلم محافظ الحسابات كتابيا في حالة عرقلة ممارسة مهمته هيئات التسيير قصد تطبيق أحكام القانون التجاري؛
- مع مراعاة معايير التدقيق والواجبات المهنية الموافق عليها من طرف الوزير المكلف بالمالية، يحدد محافظ

¹ بن جميلة محمد، مسؤولية محافظ الحسابات في مراقبة شركة المساهمة، مذكرة تخرج لنيل شهادة الماجستير في قانون الأعمال، كلية الحقوق، جامعة منتوري، قسنطينة، 2010-2011، ص: 42.

² مولود ديدان، (2014)، مرجع سبق ذكره، ص: 10، 9.

³ المادة (38)، القانون 10-01، مرجع سبق ذكره.

⁴ مولود ديدان، (2014)، مرجع سبق ذكره، ص: 10، 11.

الحسابات مدى وكيفية أداء مهمة الرقابة القانونية للحسابات وسيروورها في إطار رسالة مرجعية يحددها دفتر الشروط الذي تعهد بشأنه؛

- يحضر محافظ الحسابات اجتماعات الجمعية العامة كلما تستدعي للتداول على أساس تقريره، ويحتفظ بحق التدخل في الجمعية المتعلقة بأداء مهمته؛
- يتعين على محافظ الحسابات الاحتفاظ بملفات زبائنه لمدة عشر (10) سنوات ابتداء من أول يناير الموالي لآخر سنة مالية للعهد.

3- المحاسب المعتمد:

نتطرق إلى تعريف ومهام المحاسب المعتمد وشروط تعيينه كما يلي:

أ- تعريف:

يعد محاسباً معتمداً كل: "المهني الذي يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته، مهمة مسك وفتح وضبط محاسبات وحسابات التجار والشركات أو الهيئات التي تطلب خدماته".¹

ب- مهام المحاسب المعتمد:

يمكن تلخيص أهم مهام المحاسب المعتمد في النقاط الآتية:²

- مسك وفتح وضبط الحسابات؛
 - عرض التسجيلات المحاسبية وعناصر ممتلكات التاجر أو الشركة أو الهيئة التي أسندت إليه مسك محاسبتها، وذلك على أساس الوثائق والأوراق المحاسبية المقدمة إليه، وتحت مسؤوليته؛
 - يمكنه بإعداد جميع التصريحات الاجتماعية والجبائية والإدارية المتعلقة بالمحاسبة التي كلف بها؛
 - يمكنه أيضاً أن يساعد زبونه لدى مختلف الإدارات المعنية؛
 - يمكن للزبون أن يلتمس من المحاسب المعتمد القيام بالمهام المساعدة في إعداد الجداول المالية.
- "تحدد أتعاب المحاسب المعتمد في بداية مهمته، في إطار عقد تقديم خدمات يحدد مجال التدخل والوسائل الموضوعية تحت تصرف وشروط تسليم الوثائق، ولا يمكن احتسابها في جميع الأحوال على أساس النتائج المالية المحققة من طرف الشركة أو الهيئة المعنية".³

¹ المادة (41)، القانون 10-01، مرجع سبق ذكره.

² مولود ديدان، 2014، مرجع سبق ذكره، ص: 11.

³ المادة (45)، القانون 10-01، مرجع سبق ذكره.

ج- شروط تعيين المحاسب المعتمد:

يقتضي اكتساب صفة المحاسب المعتمد أن تتوفر في المترشح الشروط التالية:¹

- التسجيل في جدول المنظمة حسب المادة (3) من المقرر الصادر بتاريخ 24 مارس 1999؛
- حيازة إحدى الشهادات المهنية المنصوص عليها في المادة (4) من المقرر الصادر بتاريخ 24 مارس 1999 من إثبات:

- تدريب مهني لمدة سنتين في مكتب الخبير المحاسب مع شهادة نهاية تربص AFS؛
- أو خبرة عشر (10) سنوات في الميدان المحاسبي والمالي، مع تربص لمدة ستة (6) أشهر.

المطلب الثاني: حقوق وواجبات المحاسب المهني

إن حقوق وواجبات المحاسب المهني تم إدراجها في إطار القانوني لأخلاقيات مهنة المحاسبة في الجزائر وأهم ما تضمن هذا الإطار القانوني ما يلي:²

أولاً- واجبات المحاسب المهني

تتمثل واجبات المحاسب المهني في:

1- واجبات المحاسب المهني في أداء مهنته وفي علاقته مع زبائنه:

- التحلي بدرجة عالية من الرصانة في أداء مهامه والحرص في حياته الخاصة والمهنية على تجنب كل تصرف من شأنه المساس بكرامة المهنة وشرفها؛
- تأدية مهامه بصرامة وهدوء؛
- تتسم علاقته بزبائنه بالأمانة والاستقلال، ووجوب القيام بمهامهم بشرف وضمير مهني؛
- يجب مراعاة مبدأ الحياد والإخلاص والشرعية المطلوبة والقواعد الأخلاقية المهنية عند تنفيذ مهام المحاسبة؛
- الالتزام بالسرية في أداء مهنتهم؛
- ضرورة تحديد طبيعة الأعمال وحجمها وأنواعها في عقد مكتوب.

¹ مداني بن بلغيث، أهمية وإصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ظل أعمال التوحيد الدولية، مرجع سبق ذكره، ص: 202.

² جاوحدو رضا، حقائق حول أخلاقيات الأعمال في المحاسبة، حالة الجزائر، مجلة التواصل، العدد 20، 2007، ص ص: 76، 77.

2- واجبات المحاسب المهني في علاقته بزملائه:

- أن لا يحل محل زميل له إذا طلب منه زبون ذلك إلا بشروط؛
- يجب أن يعتبر تصرف الزملاء فيما بينهم عن روح الزمالة والتضامن؛
- ضرورة حل النزاعات بين الزملاء بالتراضي.

3- واجبات تتعلق بتأطير المتدربين:

- التكفل بتدريب المهنيين من المتدربين؛
- منح جميع التسهيلات للمتدرب سواء كانت نظرية أو تطبيقية.

ثانيا- حقوق المحاسب المهني

من أهم حقوق المحاسب المهني ما يلي:

- الحق في التعاون، خاصة فيما يتعلق بتوفير جميع الوثائق والمستندات اللازمة لتأدية المهمة، وكذلك توفير جميع الظروف لتحقيق ذلك؛
- الحق في الحصول على مقابل الأتعاب.

المطلب الثالث: الهيئات المشرفة على المحاسبين المهنيين

يتم الإشراف على المحاسبين المهنيين من خلال المجلس وطني للمحاسبة ومنظمات مهنية كالتالي:

أولاً- المجلس الوطني للمحاسبة

"يتم إنشاء مجلس وطني للمحاسبة تحت سلطة الوزير المكلف بالمالية، ويتولى مهام الاعتماد والتقييس المحاسبي، وتنظيم ومتابعة المهنة المحاسبية حيث يضم المجلس ثلاث (03) أعضاء منتخبين عن كل تنظيم مهني على الأقل.¹

1- سير المجلس الوطني للمحاسبة:

"يزود المجلس لسيره، بأمانة عامة توضع تحت سلطة رئيس المجلس ويسيرها أمين عام، يساعده أربعة (4) مديري دراسات وثمانية (8) رؤساء دراسات".² ويتولى رئيس المجلس المهام الآتية:³

¹ المادة (4)، القانون رقم 10-01، مرجع سبق ذكره.

² المادة (5)، مرسوم تنفيذي رقم 11-24 المؤرخ في 22 صفر 1432 هـ الموافق 27 جانفي 2011م، يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه وقواعد سيره، الصادر في ج.ر.ج.ج، العدد 7، الصادرة في 28 صفر 1432 هـ الموافق 2 فيفري 2011م.

³ المادة (7)، نفس المرجع أعلاه.

- تمثيل المجلس لدى الهيئات الوطنية والدولية للتقييس المحاسبي ومهنة المحاسبة؛
- إنجاز كل الدراسات والتحليل التي تهدف إلى التقييس المحاسبي.
- ويقوم الأمين العام تحت سلطة رئيس المجلس حسب المادة (8) من المرسوم التنفيذي رقم 11-24، لاسيما بما يلي:
- تنفيذ كل القرارات والتوجيهات المصادق عليها من المجلس؛
- استقبال كل الإرسال الموجه للمجلس؛
- مسك الملفات المتعلقة بالاعتماد والتسجيل والشطب من الجدول؛
- العمل على إعداد مقررات الاعتماد بعد دراستها من لجنة الاعتماد وعرضها على وزير المكلف بالمالية للتوقيع عليها؛
- ضمان تنسيق أشغال اللجان المتساوية الأعضاء ومتابعتها؛
- تنظيم الجمعيات العامة واجتماعات مكتب المجلس.

2- اللجان المتساوية الأعضاء:

ينبثق عن المجلس الوطني للمحاسبة خمس (05) لجان متساوية الأعضاء، وهي كالاتي:¹

أ- لجنة تقييس الممارسات المحاسبية والعناية المهنية وتتولى المهام التالية:

- وضع طرق العمل فيما يخص التطبيقات المحاسبية والعناية المهنية؛
- إنجاز كل الدراسات والتحليل الخاصة بتطوير واستعمال الأدوات والمسارات المحاسبية؛
- اقتراح كل الإجراءات التي تهدف إلى تقييس المحاسبة؛
- دراسة مشاريع النصوص القانونية المتعلقة بالمحاسبة وإبداء الآراء فيها وتقديم التوصيات بشأنها؛
- ضمان تنسيق وتلخيص الأبحاث النظرية والمنهجية في مختلف ميادين المحاسبة؛
- تحضير مشاريع الآراء المتعلقة بالمعايير المعدة من التنظيمات الدولية المختصة في التقييس المحاسبي وكذا تطبيقها، بالاتصال مع مختلف الهيئات المعنية.

ب- لجنة الاعتماد وتتولى المهام التالية:

- إعداد طرق العمل في مجال معالجة ملفات الاعتماد؛
- تحديد معايير وسبل الالتحاق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد؛

¹ المادة (17)-(22)، المرسوم التنفيذي رقم 11-24 مرجع سبق ذكره.

— ضمان تسيير طلبات الاعتماد؛

— تحضير ملفات الاعتماد؛

— ضمان متابعة ونشر جدول المهنيين المعتمدين.

ج- لجنة التكوين وتتولى المهام الآتية:

— إعداد طرق العمل فيما يخص مجال التكوين؛

— دراسة ملفات المشاركة في التبرص وضمان المتابعة الدائمة لها؛

— المشاركة في تعيين لجان الامتحان لكل أنواع التكوين؛

— توجيه المترشحين إلى المكاتب المحاسبية المعتمدة وتسليم شهادات نهاية التبرص؛

— تحضير برامج التكوين في مجال المعايير المحاسبية الدولية،

— تنظيم ملتقيات وأيام دراسية ومؤتمرات وورشات عمل في مختلف ميادين المحاسبة والتدقيق.

د- لجنة الانضباط والتحكيم وتتولى المهام التالية:

— إعداد طرق العمل فيما يخص مجال الانضباط والتحكيم؛

— دراسة الملفات المتعلقة بالحالات التأديبية لكل مخالفة أو إخلال بالقواعد المهنية والتقنية الأخلاقية؛

— تحضير مشاريع الآراء حول الأحكام في ميدان التحكيم والانضباط؛

— ضمان دور أساسي في مجال الاستشارة والوقاية والتحكيم خلال المنازعات بين المهنيين فيما بينهم ومع

الزبائن.

هـ- لجنة مراقبة النوعية وتتولى المهام الآتية:

— إعداد طرق العمل في مجال النوعية الخدمات؛

— إبداء آراء واقتراح مشاريع النصوص التنظيمية في مجال النوعية؛

— ضمان نوعية التدقيق المؤكدة لمهني المحاسبة وإعداد قائمة المراقبين من بين المهنيين لضمان مهام اللجنة؛

— إعداد معايير تتضمن كفاءات تنظيم المكاتب وتسييرها؛

— ضمان متابعة مدى احترام قواعد الاستقلالية والأخلاقيات؛

— تنظيم ملتقيات حول النوعية التقنية للأشغال والأخلاقيات والتصرفات التي يجب على المهني التحلي بها.

ثانيا- التنظيمات المهنية

بنص القانون 01-10 يحل المصنف الوطني للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين، ويتم انتخاب المجلس الوطني للمصنف الوطني للخبراء المحاسبين، والمجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، والمجلس الوطني للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين كالتالي:¹

1- المصنف الوطني للخبراء المحاسبين:

هو تنظيم يتمتع بالشخصية المعنوية، ويضم الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين، والمؤهلين لممارسة مهنة الخبير المحاسب.

2- الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات:

هو تنظيم يتمتع بالشخصية المعنوية، ويضم الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين، والمؤهلين لممارسة مهنة محافظ الحسابات.

3- المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين:

هو تنظيم يتمتع بالشخصية المعنوية، ويضم الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين، والمؤهلين لممارسة مهنة المحاسب المعتمد.

ويتم تسيير التنظيمات المهنية من طرف المجلس الوطني والذي ينتخبه المهنيون، وتكلف هذه التنظيمات بما يلي:²

- السهر على تنظيم مهنة المحاسبة وحسن ممارستها؛
- الدفاع عن كرامة أعضائها واستقلاليتهم؛
- السهر على احترام قواعد المهنة وأعرافها؛
- إعداد أنظمتها الداخلية التي يوافق عليها الوزير المكلف بالمالية وينشرها في أجل شهرين من تاريخ إيداعها؛
- إعداد مدونة لأخلاقيات المهنة؛
- إبداء الرأي في كل المسائل المرتبطة بهذه المهنة وحسن سيرها؛
- تمثيل مصالح المهنة إزاء الغير والمنظمات الأجنبية المماثلة.

ويعمل المصنف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين بالتنسيق مع الوزير المكلف بالمالية، ويقوم رئيس كل مجلس للمصنف الوطني للخبراء المحاسبين والمنظمة

¹ المادة (14)، القانون 01-10، مرجع سبق ذكره.

² المادة (15)، (16)، نفس المرجع أعلاه.

الوطنية لمحافظة الحسابات والغرفة الوطنية للمحاسبين المعتمدين بتمثيل كل المجلس في جميع أعمال الحياة المدنية وأمام العدالة حيث يضمن تنفيذ قرارات المجلس الوطني للمحاسبة والسير المنتظم للمجلس.¹

المبحث الثاني: شروط ممارسة مهنة المحاسبة

لضمان تحقيق الغاية من ممارسة مهنة المحاسبة، وضع المشرع الجزائري مجموعة من الشروط التي يجب توفرها في الشخص الذي يرغب في ممارسة هذه المهنة، بالإضافة إلى أنه حدد المسؤوليات التي يتحملها كل مهني أثناء مزاولته لمهنته.

المطلب الأول: شروط ممارسة المهنة وكيفيات الاعتماد

تتم ممارسة مهنة المحاسبة وكيفيات الاعتماد من خلال:

أولاً- شروط ممارسة المهنة

حددت الشروط التي يجب توفرها لممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، كالتالي:²

— أن يكون جزائري الجنسية؛

— أن يحوز شهادة لممارسة المهنة على النحو الآتي:

1- بالنسبة لمهنة الخبير المحاسب:

بمعنى أن يكون حائزا على الشهادة الجزائرية للخبرة المحاسبية أو شهادة معترفا بمعادلتها؛

2- بالنسبة لمهنة محافظ الحسابات:

بمعنى أن يكون حائزا على الشهادة الجزائرية لمحافظ الحسابات أو شهادة معترفا بمعادلتها؛

3- بالنسبة لمهنة المحاسب المعتمد:

بمعنى أن يكون حائزا على الشهادة الجزائرية للمحاسب أو شهادة تسمح له بممارسة المهنة.

— أن يتمتع بجميع الحقوق المدنية والسياسية؛

— أن لا يكون قد صدر في حقه حكم بارتكاب جناية أو جنحة مخلة بشرف المهنة؛

¹ المادة (5)، مرسوم تنفيذي رقم 11-24، مرجع سبق ذكره.

² المادة (8)، القانون رقم 10-01، مرجع سبق ذكره.

— أن يكون معتمدا من الوزير المكلف بالمالية وأن يكون مسجلا في المصنف الوطني للخبراء المحاسبين أو في الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات أو في المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين، وفق الشروط المنصوص عليها في القانون؛

— أن يؤدي اليمين بعد الاعتماد وقبل التسجيل في المصنف الوطني أو الغرفة الوطنية أو المنظمة الوطنية أمام المجلس القضائي المختص إقليميا لحل تواجد مكاتبتهم، بالعبارات الآتية:¹

" أقسم بالله العلي العظيم أن أقوم بعملتي أحسن قيام وأتعهد أن أخلص في تأدية وظيفتي وأن أكتف سر المهنة وأسلك في كل الأمور سلوك المتصرف المحترف الشريف، والله على ما أقول شهيد".

تمنح الشهادات والإجازات بالنسبة للخبير المحاسب ومحافظ الحسابات من المعهد التعليم المختص التابع للوزير المكلف بالمالية، أو المعاهد المعتمدة من طرفه، حيث لا يمكن الالتحاق بمعهد التعليم المختص أو المعاهد المعتمدة إلا بعد إجراء مسابقة للمرشحين الحائزين على شهادة جامعية في الاختصاص تحدد عن طريق التنظيم. وتمنح الشهادة والإجازة للمحاسب المعتمد من طرف مؤسسات التكوين المهني التابعة للوزير المكلف بالتكوين المهني، أو من طرف مؤسسات معتمدة من طرفه أو من طرف مؤسسات التعليم العالي.

ثانيا- كفاءات الاعتماد لممارسة المهنة

حددت كفاءات الاعتماد على النحو التالي:²

يلزم كل الشخص الطبيعي المترشح للممارسة مهنة الخبير المحاسب أو محافظ الحسابات أو المحاسب المعتمد بإرسال طلب الاعتماد، بواسطة رسالة موصى عليها إلى مجلس الوطني للمحاسبة (CNC)، مرفقا بالوثائق الإدارية الآتية:

- شهادة الجنسية الجزائرية؛
- مستخرج من سجلات شهادة الميلاد 12؛
- نسخة طبق الأصل مصادق عليها للشهادة التي تمنح الحق في ممارسة المهنة؛
- مستخرج من صحيفة السوابق القضائية رقم 13.

¹ مولود ديدان، مدونة النصوص التشريعية لمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، دار بلقيس، دار البيضاء، الجزائر، بدون طبعة، 2011، ص: 4.

² المادة (2)، (3)، مرسوم تنفيذي رقم 11-30، الصادر في ج.ج.ج، العدد 7، الصادرة في 28 صفر 1432 هـ الموافق 2 فيفري 2011م، يحدد شروط وكفاءات الاعتماد لممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الصادر في ج.ج.ج، العدد 7، الصادرة في 28 صفر 1432 هـ الموافق 2 فيفري 2011م.

تقوم أمانة المجلس الوطني للمحاسبة، بعد فحص مادي للوثائق، بمنح وصل إيداع للمعني يكون مؤرخا ومرقما وموقعا، يسلم له شخصيا مقابل وصل استلام أو يرسل له بواسطة رسالة موصى عليها. ويلزم الشخص المعنوي بإرسال طلب الاعتماد، بواسطة رسالة موصى عليها إلى مجلس الوطني للمحاسبة، أو يودع مقابل وصل استلام مرفقا بالوثائق الإدارية الآتية:

- نسخة من التصريح بالاكتتاب وإيداع رأسمال الشركة قيد التكوين؛
- نسخة من مشروع القانون الأساسي للشخص المعنوي يعده الموثق المكلف بتحرير العقد؛
- نسخة من اعتماد كل شريك يكون اعتماده مفروضا؛
- نسخة من العهدة الممنوحة للشخص المؤهل للقيام بالإجراءات الإدارية المتعلقة بطلب الاعتماد من قبل الشخص المعنوي.

تقوم أمانة المجلس الوطني للمحاسبة بعد فحص مادي للوثائق بتسليم وصل إيداع للمعني شخصيا يكون مؤرخا ومرقما وموقعا مقابل وصل استلام أو يرسل له وبواسطة رسالة موصى عليها. ويعتبر طلب الاعتماد مودعا ابتداء من تاريخ استلام الطالب وصل إيداع الملف من أمانة المجلس الوطني للمحاسبة، بحيث تعاد الملفات غير الكاملة أو غير المقبولة شكلا، إلى مرسلها مرفقة بمذكرة توضح أسباب عدم القبول. وتفصل لجنة الاعتماد وفقا لأحكام نظامها الداخلي، بعد دراسة ملفات الطالبين سواء كانوا أشخاصا طبيعيين أو معنويين وتحرر محضرا بذلك يتضمن الآراء حول الموافقة أو رفض منح الاعتماد. وترسل لجنة الاعتماد عن طريق أمانة المجلس الوطني للمحاسبة، محضر الاجتماع مرفقا بالاعتماد قصد إمضاءه من الوزير المكلف بالمالية، ويبلغ المجلس الوطني للمحاسبة (CNC) لطالب الاعتماد قرار الاعتماد أو الرفض المعلن للطلب بحيث تمنح لجنة الاعتماد للمعني في نسخة واحدة مقابل مخالصة.¹

ثالثا- التسجيل في الجدول

يلزم الأشخاص الطبيعيين والمعنويين المرشحون للممارسة مهنة الخبير الحاسب أو محافظ الحسابات أو المحاسب المعتمد للتسجيل في الجدول، بإرسال الوثائق الآتية إلى أمانة المجلس الوطني للمحاسبة:²

1- بالنسبة للأشخاص الطبيعيين:

- نسخة مصادق عليها من الاعتماد؛

¹ المادة (4)، (5)، مرسوم تنفيذي رقم 11-30، مرجع سبق ذكره.

² المادة (7)، نفس المرجع أعلاه.

- شهادة الجنسية الجزائرية؛
- مستخرج من سجلات شهادة الميلاد 12؛
- نسخة مصادق عليها مطابقة للشهادة التي تمنح الحق لممارسة المهنة؛
- مستخرج من صحيفة السوابق القضائية رقم 3؛
- نسخة مصادق عليها من عقد الملكية أو عقد الإيجار للمقر المهني؛
- النسخة الأصلية لمحضر المعاينة يعده المحضر القضائي الذي يشهد على وجود المحل المهني والشروط المادية للممارسة المهنة؛
- نسخة مصادق عليها من شهادة الوجود تسلمها مفتشية الضرائب الممارسة الواجب تقديمها خلال شهرين (2) بعد تاريخ التسجيل في الجدول؛
- نسخة مصادق عليها من عقد أداء اليمين؛
- ست (6) صور شمسية علي خلفية بيضاء؛
- تصريح شرقي بعدم تقاضي أجرا تحت أية صفة كانت؛
- وثيقة تتعلق بالتحقيق الخاص بالأهلية، قصد التأكد من حسن سلوك المترشح للممارسة مهنة المحاسبة.

2- بالنسبة للأشخاص المعنويين:

- نسخة مصادق عليها من الاعتماد؛
- نسخة من الاعتماد لكل شريك يفرض اعتماده؛
- نسخة من التصريح بالاكتتاب ودفع رأس مال الشركة قيد التكوين؛
- نسخة من مشروع القانون الأساسي للشخص المعنوي يعدها الموثق المكلف بتحرير العقد؛
- نسخة من الوكالة الممنوحة للشخص المؤهل لإتمام الإجراءات الإدارية المتعلقة بطلب تسجيل الشخص المعنوي في الجدول؛
- النسخة الأصلية لمحضر المعاينة يعده المحضر القضائي الذي يشهد على وجود المحل المهني والشروط المادية لممارسة المهنة؛
- نسخة مصادق عليها من عقد أداء اليمين لكل شريك؛
- نسخة مصادق عليها من مستخرج السجل التجاري بالنسبة للشركات التجارية الواجب تقديمها خلال شهرين (2) بعد تاريخ التسجيل في الجدول؛

- نسخة مصادق عليها من القوانين الأساسية الواجب تقديمها خلال شهرين (2) بعد تاريخ التسجيل في الجدول؛
- نسخة مصادق عليها من بطاقة القيد الجبائي والرقم التعريفي الإحصائي الواجب خلال شهرين (2) بعد تاريخ التسجيل في الجدول؛
- وثيقة تتعلق بالتحقيق الخاص بأهلية الشركاء.
- ويسجل المترشح في الجدول وتمنح له بطاقة مهنية تحدد اللقب والاسم أو عنوان الشركة والمهنة أو المهنة الذي رخص بممارستها، كما يلزم المرشحون الحاصلين على إجازة أو شهادة غير تلك التي يسلمها المعهد المتخصص لمهنة المحاسبة بتقديم طلب المعادلة لدى وزارة التعليم العالي والبحث العلمي.¹

المطلب الثاني: حالات تنافي وموانع ممارسة المهنة

- لتحقيق ممارسة مهنة الخبير المحاسب ومهنة محافظ الحسابات ومهنة المحاسب المعتمد بكل استقلالية فكرية وأخلاقية، حددت حالات تنافي وموانع ممارسة المهنة كالاتي:²
- كل نشاط تجاري لا سيما 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 هذا القانون؛
- الجمع بين ممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد لدى نفس الشركة أو الهيئة؛
- كل عهدة برلمانية؛
- كل عهدة انتخابية في الهيئة التنفيذية للمجالس المحلية المنتخبة.
- يتعين على المهني المنتخب لعضوية البرلمان أو لعضوية الهيئة التنفيذية لمجلس محلي منتخب، إبلاغ التنظيم الذي ينتمي إليه في أجل أقصاه شهر(1) واحد من تاريخ مباشرة عهده، كما يتم تعيين مهني لاستخلافه يتولى تصريف الأمور الجارية لمهنته، لا تتنافى مع ممارسة مهنة الخبير المحاسب أو محافظ الحسابات أو المحاسب المعتمد، مهام التعليم والبحث في مجال المحاسبة بصفة تعاقدية أو تكميلية.

¹ المادة (8)، (9)، مرسوم تنفيذي رقم 11-30، مرجع سبق ذكره.

² المادة (64)، القانون رقم 10-01، مرجع سبق ذكره.

ويمنع محافظ الحسابات كذلك من:¹

- القيام مهنيًا بمراقبة حسابات الشركات التي يمتلك فيها مساهمات بصفة مباشرة أو غير مباشرة؛
 - القيام بأعمال تسيير سواء بصفة مباشرة أو بالمساهمة أو بالإناابة عن الميسيرين؛
 - 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.
 - وتوسع نفس حالات التنافي والموانع السابقة الذكر إلى أعضاء شركات محافظة الحسابات.
- إضافة إلى ذلك، حالات التنافي والموانع والتي تنص على أنه لا يجوز أن يعين مندوبًا للحسابات* في شركة المساهمة:²
- الأقرباء والأصهار لغاية الدرجة الرابعة، بما في ذلك القائمين بالإدارة وأعضاء مجلس المديرين ومجلس مراقبة الشركة؛
 - القائمون بالإدارة وأعضاء مجلس المديرين أو مجلس المراقبة وأزواج القائمين بالإدارة وأعضاء مجلس المديرين أو مجلس المراقبة للشركات التي تملك عشر (10/1) رأس مال الشركة، أو إذا كانت الشركة نفسها تملك عشر (10/1) رأسمال هذه الشركات؛
 - أزواج الأشخاص الذين يحصلون على أجرة أو مرتبًا بحكم نشاط دائم، إما من القائمين بالإدارة أو من أعضاء مجلس المديرين أو من مجلس المراقبة؛
 - الأشخاص الذين منحتهم الشركة بحكم وظائف غير وظائف مندوب الحسابات في أجل خمس (5) سنوات ابتداء من تاريخ إنهاء وظائفهم؛
 - الأشخاص الذين كانوا قائمين بالإدارة أو أعضاء في مجلس المراقبة أو مجلس المديرين في أجل خمس (5) سنوات ابتداء من تاريخ إنهاء وظائفهم.

¹ المادة (65)، القانون رقم 10-01، مرجع سبق ذكره.

* يقصد به محافظ الحسابات.

² المادة (715)، المكرر (6)، الأمر رقم 75-59 المؤرخ في 20 رمضان 1395 الموافق 26 سبتمبر 1975، متضمن القانون التجاري، آخر تعديلات 2005، دار الجزيرة للنشر والتوزيع، عربي-فرنسي، بوزريعة، 2010-2011.

- إضافة إلى التنافي والموانع:¹
- لا يمكن تعيين الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين الذين تحصلوا على أجور أو أتعاب أو امتيازات أخرى، لا سيما في شكل قروض أو تسبيقات أو ضمانات من الشركة أو الهيئة خلال الثلاث (3) سنوات الأخيرة كمحافظي حسابات لدى نفس الشركة أو الهيئة؛
- إذا استقدمت شركة أو هيئة محافظين (02) اثنين للحسابات أو أكثر، فإن هؤلاء يجب أن لا يكونوا تابعين لنفس السلطة، وألا تربطهم أية مصلحة، وألا يكونوا منتمين إلى نفس شركة محافظة الحسابات؛
- 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 إغفاله من الجدول لدى لجنة الاعتماد في أجل أقصاه شهر(1) واحد من تاريخ بداية نشاطه، وتمنح لجنة الاعتماد الموافقة إذا كانت المهمة الجديدة للمهني لا تمس بطبيعتها بالمصالح الأخلاقية للمهنة؛
- 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 و302 من قانون العقوبات، ويخضع لنفس الالتزامات الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد المتربصون، وكذا مستخدمو الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين، وكذا الشركاء في الشركات المنصوص عليها في المواد 47، 48، 49 و52 من هذا القانون؛
- لا يتقيد الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد بالسر المهني في الحالات المنصوص عليها قانونا ولا سيما الحالات التالية:²
 - بعد فتح بحث أو تحقيق قضائيين؛
 - بمقتضى واجب اطلاع الإدارة الجبائية على الوثائق المقررة؛

¹ المادة (66)-(71)، القانون رقم 10-01، مرجع سبق ذكره.

² المادة (72)-(74)، القانون رقم 10-01، مرجع سبق ذكره.

- بناء على إرادة موكلهم؛
- عندما يتم استدعاؤهم للشهادة أمام لجنة الانضباط والتحكيم.
- يعد ممارسا غير شرعي لمهنة الخبير المحاسب أو محافظ الحسابات أو المحاسب المعتمد:
- كل شخص غير مسجل في الجدول أو تم توقيف مؤقت لتسجيله أو شطبه من الجدول والذي يمارس أو يواصل في أداء العمليات المنصوص عليها في القانون المتعلقة بمهاته المهن؛
- كل من ينتحل صفة خبير محاسب أو محافظ حسابات أو محاسب معتمد، أو تسميات شركة خبرة في المحاسبة أو شركة محافظة الحسابات أو شركة محاسبة أو أية صفة أخرى ترمي إلى خلق تشابه أو خلط مع هذه الصفات والتسميات.

المطلب الثالث: مسؤوليات المحاسب المهني

- حدد القانون مسؤوليات الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد كالاتي:¹
- يتحمل محافظ الحسابات المسؤولية العامة عن العناية بمهمته ويلتزم بتوفير الوسائل دون النتائج؛
- يعد الخبير المحاسب والمحاسب المعتمد أثناء ممارسة مهامهما مسؤولين مدنيا تجاه زبائنهما في الحدود التعاقدية؛
- يعد محافظ الحسابات مسؤولا تجاه الكيان المراقب عن الأخطاء التي يرتكبها أثناء تأدية مهامه، ويعد متضامنا تجاه الكيان أو تجاه الغير عن كل ضرر ينتج عن مخالفة أحكام هذا القانون؛
- لا يتبرأ محافظ الحسابات من مسؤوليته فيما يخص المخالفات التي لم يشترك فيها، إلا إذا أثبت أنه قام بالمتطلبات العادية لوظيفته وأنه بلغ مجلس الإدارة بالمخالفات، وإن لم تتم معالجتها بصفة ملائمة خلال أقرب جمعية عامة بعد إطلاعه عليها. وفي حالة معارضة مخالفة، يثبت أنه أطلع وكيل الجمهورية لدى المحكمة المختصة؛
- يتحمل الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد المسؤولية الجزائية عن كل تقصير في القيام بالتزام قانوني؛
- يتحمل الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد المسؤولية التأديبية أمام اللجنة التأديبية للمجلس الوطني للمحاسبة، حتى بعد استقالتهم من مهامهم عن كل مخالفة أو تقصير تقني أو أخلاقي في القواعد المهنية عند ممارسة وظائفهم؛

¹ المادة (59)-(63)، القانون رقم 10-01، مرجع سبق ذكره.

— وتتمثل العقوبات التأديبية التي يمكن اتخاذها وفق ترتيبها التصاعدي وحسب خطورتها في:

● الإنذار؛

● التوبيخ؛

● التوقيف المؤقت لمدة أقصاها ستة (06) أشهر؛

● الشطب من الجدول.

ويقدم كل طعن ضد هذه العقوبات التأديبية أمام الجهة القضائية المختصة، طبقا لإجراءات القانونية المعمول بها، ويعاقب كل من يمارس مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، بطريقة غير شرعية بغرامة مالية تتراوح بين 500.000 دج إلى 2.000.00 دج، وفي حالة العود، يعاقب مرتكب هذه المخالفة بالحبس تتراوح مدته من ستة (06) أشهر إلى سنة واحدة، وبضعف الغرامة.¹

المبحث الثالث: شركات ممارسة المهنة

يمكن للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين أن يشكلوا شركات أسهم أو شركات ذات مسؤولية محدودة، أو شركات مدنية أو تجمعات ذات منفعة مشتركة، باستثناء الأشكال الأخرى للشركات، لممارسة مهنتهم كل على حدى، شريطة أن يحمل كل الشركاء الجنسية الجزائرية.²

المطلب الأول: تعريف الشركات

وتكون هذه الشركات على الشكل التالي:³

أولاً- شركات الخبرة المحاسبية

هي شركات الأسهم والشركات ذات المسؤولية المحدودة أو التجمعات ذات منفعة مشتركة المؤهلة لممارسة مهنة الخبير المحاسب، عندما يشكل أعضاء المصنف المسجلون بصفة فردية في الجدول بصفة خبراء محاسبين ثلثي (3/2) الشركاء على الأقل، ويمتلكون على الأقل ثلثي (3/2) رأس المال، ويشترط في الثلث (3/1) الشريك غير المعتمد وغير المسجل في الجدول أن يكون جزائري الجنسية، وحاملا لشهادة جامعية وله صلة مباشرة أو غير مباشرة بالمهنة.

¹ المادة (73)، القانون رقم 10-01، مرجع سبق ذكره.

² المادة (46)، نفس المرجع أعلاه.

³ المادة (47)-(50)، نفس المرجع أعلاه.

ثانيا- شركات محافظة الحسابات

هي شركات الأسهم والشركات ذات المسؤولية المحدودة أو التجمعات المؤهلة لممارسة مهنة محافظ حسابات، عندما يشكل الأعضاء في الغرفة الوطنية المسجلون بصفة فردية في الجدول بصفة محافضي حسابات ثلثي (3/2) الشركاء على الأقل، ويمتلكون على الأقل ثلثي (3/2) رأس المال، ويشترط في الثلث (3/1) الشريك غير المعتمد وغير المسجل في الجدول أن يكون جزائري الجنسية، وحاملا لشهادة جامعية وله صلة مباشرة أو غير مباشرة بالمهنة.

ثالثا- شركات المحاسبة

هي شركات الأسهم والشركات ذات المسؤولية المحدودة أو التجمعات المذكورة سابقا المؤهلة لممارسة مهنة محاسب معتمد، عندما يشكل الأعضاء في المنظمة الوطنية المسجلون بصفة فردية في الجدول بصفة محاسب معتمد ثلثي (3/2) الشركاء على الأقل، ويمتلكون على الأقل ثلثي (3/2) رأس المال، ويشترط في الثلث (3/1) الشريك غير المعتمد وغير المسجل في الجدول أن يكون جزائري الجنسية، وحاملا لشهادة جامعية وله صلة مباشرة أو غير مباشرة بالمهنة، وعندما يختار الخبراء المحاسبون أو محافظو الحسابات أو المحاسبين المعتمدين شكل الشركة المدنية، فإن هذه الأخيرة لا تضم إلا أعضاء المصنف الوطني أو الغرفة الوطنية أو المنظمة الوطنية، إلا أنه يمكن أن يكون القانونيون والاقتصاديون أو أي شخص حامل لشهادة التعليم العالي. ويساهم نظرا لتأهيله في تحقيق هدف الشركة المدنية، شركاء غير معتمدين وغير مسجلين في الجدول في حدود ربع (4/1) الشركاء شريطة أن يكون جزائريين الجنسية.¹

المطلب الثاني: شروط اعتماد الشركات

للحصول على الاعتماد، يجب على الشركات والتجمعات السابقة الذكر والمشكلة لممارسة مهنة الخبير المحاسب أو مهنة محافظ الحسابات، أو مهنة محاسب معتمد، أن تتوفر فيها الشروط الآتية:²

- أن تهدف لممارسة مهنة الخبير المحاسب أو محافظ الحسابات أو المحاسب المعتمد؛
- أن يديرها الشركاء المسجلون في الجدول فقط؛

¹ المادة (52)، القانون رقم 10-01، مرجع سبق ذكره.

² المادة (51)، نفس المرجع أعلاه.

- أن يرتبط انخراط أي شريك جديد أو أي عضو جديد فيها، بالموافقة القبلية إما للجهاز الاجتماعي المؤهل لذلك وإما لحاملي الحصص الاجتماعية، بغض النظر عن أي حكم مخالف؛
- أن لا تكون بصفة مباشرة أو غير مباشرة لأي شخص أو تجمع مصلحة؛
- أن لا تمتلك مساهمات مالية في المؤسسات الصناعية أو التجارية أو الزراعية أو البنكية أو في الشركات المدنية، غير أنه إذا ارتبط نشاط هذه المؤسسات بمهنة الخبير المحاسب أو بمهنة محافظة الحسابات، يمكن للمجلس المعني الترخيص بأخذ مساهمة.

المطلب الثالث: تنظيم عمل الشركات

- حدد القانون المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الإطار القانوني لتسيير وعمل شركات الخبرة المحاسبية وشركات محافظة الحسابات وشركات المحاسبة، ونلخص أهم ما جاء به في النقاط الآتية:
- لا يمكن تعيين الأجهزة المسيرة لشركات الأسهم والشركات ذات المسؤولية المحدودة والشركات المدنية والتجمعات ذات المنفعة المشتركة، الممارسة لمهنة الخبير المحاسب أو محافظ الحسابات أو المحاسب المعتمد، إلا من بين المهنيين المسجلين في الجدول؛
- لا يمكن أن تعين الأجهزة المسيرة السالفة الذكر في أكثر من شركة أو تجمع؛¹
- لا يحق للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين، الشركاء في إطار الشركات والتجمعات التي تكلمنا عنها، أن ينفذوا باسمهم الخاص مهام أو عهديات يكونون قد كلفوا بها جراء تسجيلهم في الجدول، و ينبغي أن توكل هذه المهام أو العهديات إلى الشركات أو التجمعات؛
- تنجز أعمال الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين تحت أسمائهم الشخصية الخاصة، وتحت مسؤوليتهم حتى وإن كانوا ضمن شركة، ولا تقبل أية أسماء مستعارة، ويجب عليهم مراعاة الأحكام القانونية والتنظيمية التي تحكم مهنتهم وكذا النظام الداخلي للمصنف الوطني أو الغرفة الوطنية أو المنظمة الوطنية؛
- تشمل حقوق و واجبات أعضاء المصنف الوطني للخبراء المحاسبين وأعضاء الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وأعضاء المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين، شركات الخبرة المحاسبية وشركات محافظة الحسابات وشركات المحاسبة ما عدا حق التصويت والترشح.²

¹ المادة (53)، (54)، القانون رقم 10-01، مرجع سبق ذكره.

² المواد (56)-(58)، نفس المرجع أعلاه.

خلاصة:

نظرا لأهمية مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد بالنسبة للدولة، فإن هذه الأخيرة حريصة كل الحرص على التنظيم الجيد لها، ليكون أداؤها جيدا، وهذا ما جعلها تلغي القانون 91-08 الصادر سنة 1991 المتعلق بالمهنة، وتعوضه بالقانون 10-01 الصادر سنة 2010.

ولعل أهم ما جاء به القانون الجديد هو حل المصنف الوطني للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين، وإنشاء مجلس وطني للمحاسبة يعمل تحت سلطة الوزير المكلف بالمالية، كما يتم انتخاب مجلس وطني للمصنف الوطني للخبراء المحاسبين، ومجلس وطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، ومجلس وطني للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين، والهدف من هذا التغيير هو فرض رقابة الدولة على المهنيين، وكذا تحسين الأداء من خلال متابعة ممارسي المهنة لتكوين نظري في معاهد خاصة وتربص مهني على مستوى مكاتب المحاسبة.

أما عن المهنيين فيمارسون مهامهم بصفة عادية وباسمهم الخاص وتحت مسؤوليتهم، حيث أن أهم مهمة للخبير المحاسبي هي تنظيم وفحص وتقويم وتحليل المحاسبة ومختلف أنواع الحسابات للمؤسسات، أما محافظ الحسابات فمهمته الأساسية المصادقة على صحة حسابات الشركات والهيئات وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع، وبالنسبة للمحاسب المعتمد فمهمته مسك وتسجيل وضبط الحسابات وحسابات التجار والشركات التي تطلب خدماته.

وحدد هذا القانون كفاءات وشروط اعتماد وعمل شركات الخبرة المحاسبية وشركات محافظة الحسابات وشركات المحاسبة، على عكس القانون السابق 91-08 الذي لم يتعرض لها، حيث تخضع هذه الشركات لشروط معينة لاعتمادها، أما عن حقوقها وواجباتها فهي نفسها حقوق وواجبات المهنيين.

الفصل الثاني

أخلاقيات المحاسب المهني وفق

الاتحاد الدولي للمحاسبين

(IFAC)

تمهيد:

مهنة المحاسبة كغيرها من المهن الأخرى لها معاييرها ومبادئ ممارستها وأخلاقياتها المتعارف عليها دولياً التي يتم الرجوع إليها عند الحاجة، إذ أن مهمة المنظمات المهنية الدولية كالاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) تسعى لتحقيق المصلحة العامة، وتستمر في تعزيز مهنة المحاسبة عالمياً والمساهمة في تطوير اقتصاد دولي قوي من خلال تحديد وتشجيع الالتزام بمعايير مهنية عالية المستوى، مما يعزز التقارب الدولي لهذه المعايير والتحدث بجرية حول قضايا المصلحة العامة حيث تكون الخبرة في المهنة أكثر ارتباطاً. وفي السعي وراء تحقيق هذه المهمة شكل مجلس الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) مجلساً لمعايير السلوك الأخلاقي الدولي للمحاسبين، ووضع معايير عالية المستوى فيما يخص السلوك الأخلاقي، ومعايير أخلاقية عالية الجودة لاستخدامها في مختلف أرجاء العالم. وهذا ما ارتأينا إليه في هذا الفصل من خلال التطرق إلى أخلاقيات مهنة المحاسبة وقواعد السلوك الأخلاقي والتطبيق العام لقواعد السلوك الأخلاقي.

المبحث الأول: أخلاقيات مهنة المحاسبة

لكل مهنة معاييرها ومبادئها وأخلاقياتها المتعارف عليها دولياً والتي تخضع لرؤى فلسفية متعددة بحيث يعبر كل منها عن وجهة نظر معينة، بحيث تبنى الالتزامات الأخلاقية على أساس أهداف المهنة والتي تتضمن تحقيق الرفاهية الاقتصادية والاجتماعية للمجتمع، إضافة إلى ذلك هناك الكثير من الالتزامات الأخلاقية يكون لها أساس خلقي عام.¹

المطلب الأول: مفهوم أخلاقيات المهنة والعوامل المؤثرة بصفة عامة على المهنة

هناك العديد من المفاهيم التي تناولت أخلاقيات المهنة والتي سنتطرق إلى أهمها، ونتعرف على العوامل المؤثرة فيها.

أولاً- مفهوم أخلاقيات المهنة

لم يكن هناك اتفاق على تعريف محدد لمصطلح الأخلاقيات، فالبعض عرف مصطلح الأخلاق على أنه "دلالة عن معايير مقبولة بالإجماع تخص السلوكيات الخاصة بالتعامل أو المهنة..."² وعرفت الأخلاقيات بأنها "مجموعة من القيم والمعايير التي يعتمد عليها أفراد المجتمع في التمييز بين ما هو جيد وما هو سيئ وبين ما هو صواب وما هو خطأ".³

ويرى البعض أن الأخلاقيات مجموعة من المبادئ التي تدور حول أربعة (4) محاور رئيسية هي:⁴

- 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".⁵

¹ أحمد حلمي جمعة، مدخل إلى التدقيق والتأكد وفقاً للمعايير الدولية للتدقيق، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، ط1، 2012، ص: 76.

² أحمد حسن أردبني، التحديات التي تواجه تطبيق أخلاقيات مهنة المحاسبة في العراق، دراسة آراء مجموعة من المحاسبين، مجلة تنمية الرافدين، العدد 85، العراق، 2007، ص: 157.

³ نجم عبود نجم، أخلاقيات الإدارة في عالم متغير، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، سلسلة بحوث ودراسات، القاهرة، ط1، 2000، ص: 19.

⁴ أبو زيد وكمال خليفة، مبادئ المحاسبة الإدارية الحديثة، دار الجامعة للنشر، الإسكندرية، ط1، 2004، ص: 73.

⁵ نفس المرجع أعلاه، ص: 37.

واستنتاجا لما سبق فإن الأخلاقيات "مجموعة من القيم والمعايير السلوكية التي يعتمد عليها الأفراد في تحمل مسؤولياتهم".

كما استخدمت كلمة الأخلاقيات مع العديد من المسميات والميادين المعرفية، ففي إطار العمل عرفت أخلاقيات الأعمال على أنها "الإطار الشامل الذي يحكم التصرفات والأفعال تجاه شيء ما، وتوضيح ما هو مقبول أو صحيح وما هو مرفوض أو خاطئ بشكل نسبي في ضوء المعايير السائدة في المجتمع بحكم العرف والقانون، والذي تلعب فيه الثقافات التنظيمية والقيم وأنظمة المؤسسات وأصحاب المصالح دورا أساسيا في تحديده".¹

واستخدمت مرة أخرى مع المهنة فعرفت أخلاقيات المهنة بأنها "مجموعة 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 وعلى شرفها".²

وتعرف بأنها "مجموعة من القواعد تمثل الصفات السلوكية التي يتعين على العضو التحلي بها عند ممارسة أعماله، وعند تعامله مع زملاء المهنة، والعملاء وغيرهم".³

كما تعرف بأنها "مجموعة من المبادئ والقواعد التي تمثل القيم الأخلاقية، وتكون بمثابة مقاييس مثالية للسلوك الأخلاقي التي يتعين على المحاسب المهني التحلي بها عند ممارسة أعماله، وعند تعامله مع زملاء المهنة والعملاء وغيرهم".⁴

ويتضح مما سبق أن أخلاقيات مهنة المحاسبة هي "مجموعة من القواعد والأصول المتعارف عليها عند أصحاب مهنة المحاسبة، التي تستلزم من المحاسب سلوكا معيناً يقوم على الالتزام، وذلك للمحافظة على المهنة، لأن الإخلال بها خروج عليها وعلى سمعتها".

¹ محمد عصام أحمد المعاضبي، أثر أخلاقيات العمل في تعزيز إدارة المعرفة، مذكرة تخرج لنيل شهادة الماجستير في إدارة الأعمال، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الموصل، العراق، 2005، ص: 6.

² نفس المرجع أعلاه، ص: 193.

³ دليل قواعد السلوك وآداب المهنة، أخلاقيات المهنة، الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، 2007، ص: 3.

⁴ عبد الرحمن مخلد سلطان عريج المطيري، قواعد سلوك آداب مهنة الدقيق وأثرها على جودة عملية التدقيق في الشركات الصناعية، مذكرة تخرج لنيل شهادة الماجستير، قسم المحاسبة، جامعة الشرق الأوسط، الكويت، 2012، ص: 9.

ثانيا- العوامل المؤثرة بصفة عامة على المهنة

- هناك الكثير من العوامل المؤثرة على أخلاقيات مهنة المحاسبة، نختصر بالذكر أهم هذه العوامل بما يلي:¹
- عدم قدرة المحاسبة في تمثيل أو ترجمة نشاط المؤسسات بصورة دقيقة؛
 - عدم تطابق المعايير المحاسبية مع متطلبات الأسواق مما يؤدي إلى التلاعب في المعلومات المحاسبية؛
 - ضعف الأداء في مهنة التدقيق والذي بدوره يؤثر بطريقة مباشرة على مهنة المحاسبة انطلاقاً من أن مخرجات الثانية هي مدخلات المهنة الأولى، ومن أهم صور ضعف الأداء هو الغياب المتزايد لمعيار الاستقلالية.

المطلب الثاني: المبادئ الأخلاقية للمهنة

نتطرق إلى المبادئ الأخلاقية للمهنة من خلال:

أولاً- القواعد الأخلاقية للمهنة

يرى البعض أن الطريقة الوحيدة للحكم على مهنة معينة هو سلوك أعضاء تلك المهنة التي يمكن أن تنجح وتزدهر عن طريق سمعتها التي تتصل بحفاظها على قيم عديدة كالثقة والاحترام والكرامة والكفاءة المهنية...الخ، والاتجاهات الحديثة في القواعد الأخلاقية تتجه نحو الآتي:²

- الاختصار؛
 - السهولة والوضوح والانتظام؛
 - تكون معقولة ومقبولة وعملياً يمكن تطبيقها؛
 - تكون شاملة؛
 - تكون إيجابية.
- ولعمل القواعد الأخلاقية بفعالية فيجب أخذ القضايا الآتية في الاعتبار:
- حماية المهنة وكذلك الجمهور العام، على اعتبار أن ذلك يمثل الأهداف الأساسية للقواعد المهنية؛
 - يجب إنشاء قواعد أخلاقية تحتوي على مجموعة من معايير سلوكية؛

¹ صدام محمد محمود وآخرون، أثر المعايير الأخلاقية للمحاسب الإداري في جودة التقارير المالية، دراسة حالة على عينة من المحاسبين في مدينة تكريت، مجلة جامعة الأنبار للعلوم الاقتصادية والإدارية، تكريت، المجلد 4، العدد 7، 2011، ص: 413.

² أبو بكر محمد الهواش، ميثاق الأخلاقي لمهنة المعلومات في الوطن العربي، مجلة الشارقة للعلوم الشرعية والإنسانية، المجلد 2، العدد 1، 2005، ص: 203.

– يجب إنشاء لجنة تقصي المخالفات وإعداد المحاكمات بالتعاون مع غيرها من المهن.

ثانيا- السلوك الأخلاقي للمحاسبين

إن لأخلاقيات المحاسبين الأثر على سلوكياتهم ومن ثم سينعكس ذلك على نتائج أعمالهم، فالمعلومات المحاسبية وتتأثر وبشكل مباشر بهذه السلوكيات، ولا يقف الأمر عند هذا الحد، فمختلف القرارات الداخلية والخارجية تبنى وتتخذ في ظل هذه المعلومات كونها المادة الأولية لها، لذلك فالسلوك الأخلاقي للمحاسبين الأثر المباشر في سلوك الأفراد والجماعات في داخل المؤسسة وخارجها، ولغرض النهوض بهذا السلوك وتفعيله بغية الوصول بأعمال المحاسب إلى أعلى مستوى من الأداء يتوجب تحقيق أربع متطلبات أساسية:¹

1- المصداقية لدى المحاسب:

فالمجتمع بفئاته المتعددة بحاجة لمصداقية المعلومات التي يقدمها؛

2- المهنية في عمل المحاسب:

فهناك حاجة إلى كفاءة مهنية وإتقان العمل ترفع من شأن المهنة وتدفع باتجاه تحقيق أهداف الأطراف ذات العلاقة بها وبمخرجاتها؛

3- جودة الخدمات التي يقدمها المحاسب:

فهناك حاجة لأن تقدم الخدمات من قبله بأعلى مستوى من الأداء؛

4- الثقة في الخدمات التي يقدمها المحاسب:

فيتوجب أن يشعر مستخدمو هذه الخدمة بالثقة كونها معدة ضمن إطار الأخلاق المهنية التي تحكم شروط هذا العمل.

¹ أحمد حلمي جمعة، تطور معايير التدقيق والتأكيد الدولية وقواعد أخلاقيات المهنة، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، ط1، 2009، ص: 5.

المطلب الثالث: إسهامات المنظمات المهنية الدولية المتخصصة

تلعب المؤسسات المهنية والمعاهد والجمعيات والنقابات العاملة في مجال المحاسبة ومراجعة الحسابات دوراً هاماً في تضيق الفجوة بين النظرية والتطبيق، وذلك لما تقوم به هذه المؤسسات من تدريب وتأهيل لتعميق الوعي والمعرفة وتطوير المهارات المهنية للعاملين في مهنة التدقيق والمحاسبة، وتأتي أهمية هذه المؤسسات من كونها تأسست من مبادرات من العاملين في المحاسبة والتدقيق ومن أساتذة الجامعات المتخصصين ومن المهتمين بالمهنة.¹

ونتيجة للضغوط المتزايدة من الأطراف ذات العلاقة بمهنة المحاسبة والتدقيق من مساهمين ومستثمرين ونقابات ومنظمات الدولية... إلخ، فتشكلت عدة منظمات بهدف وضع معايير المحاسبة والمرجعة الدولية، وكذلك هيئة المناخ المناسب لتطبيق هذه المعايير، ومن أهم هذه المنظمات ما يلي:²

— مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB)،

— اتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC)؛

— لجنة ممارسة التدقيق الدولي (IAPC).

نستعرض بإيجاز لمحة عن هذه المنظمات على النحو التالي:

أولاً- مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB)

تم تكوين لجنة معايير المحاسبة الدولية في سنة 1973 من خلال اتفاقية وضعتها هيئات المحاسبة المهنية من أستراليا وكندا وفرنسا وألمانيا واليابان والمكسيك وهولندا والمملكة المتحدة وإيرلندا والولايات المتحدة الأمريكية، وبين سنتي 1983-2001 شملت عضوية هذه اللجنة كافة الهيئات المحاسبية المهنية التي كانت أعضاء في اتحاد الدولي للمحاسبين.

ويهدف مجلس معايير المحاسبة الدولية إلى تحقيق ما يلي:

— تطوير مجموعة واحدة من معايير المحاسبة العالمية ذات النوعية الجيدة والقابلة للفهم والتطبيق، وتتطلب معلومات ذات نوعية جيدة وشفافة قابلة للمقارنة في البيانات المالية والتقارير المالية الأخرى لمساعدة المشاركين في أسواق رأس المال العالمية والمستخدمين الآخرين في اتخاذ قرارات اقتصادية؛

¹ لقلبي الأخصر، مراجعة الحسابات وواقع الممارسة المهنية في الجزائر، مذكرة تخرج لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، جامعة الحاج لخضر، باتنة، 2008-2009، ص: 40.

² أشرف عبد الحليم محمود كراج، مدى تقييد مدققي الحسابات الخارجيين بقواعد السلوك المهني والوسائل التي تشجعهم على الالتزام بها، مذكرة تخرج لنيل شهادة الدكتوراه، جامعة عمان العربية للدراسات العليا، الأردن، 2004، ص: 27.

- تحسين استخدام وتطبيق هذه المعايير؛
- تحقيق التقارب بين المعايير المحاسبية الدولية من خلال التوصل إلى حلول ذات نوعية عالية.

ثانياً- الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC):

اتحاد الدولي للمحاسبين هو من أقوى المنظمات المهنية العالمية في مهنة المحاسبة وتدقيق الحسابات،¹ تأسس سنة 1977، ويضم في عضويته 155 عضواً منظمين في 118 دولة يمثلون أكثر من مليونين ونصف (2.5) مليون محاسب.* ويهدف الاتحاد إلى تعزيز مهنة المحاسبة في العالم والمساهمة في تطوير اقتصاد دولي قوي من خلال إنشاء معايير مهنية عالية المستوى والتشجيع على اعتمادها، ولتحقيق مهامه فإن الاتحاد لديه علاقة عمل وطيدة مع هيئات زميلة ومنظمات محاسبية في مختلف دول العالم.² وقد قامت لجان الاتحاد بوضع المعايير التالية:³

- معايير الدولية للمراجعة وخدمات التأكيد؛
 - معايير الدولية لرقابة الجودة؛
 - قواعد دولية لأخلاقيات المهنة؛
 - معايير التأهيل الدولية؛
 - معايير المحاسبة الدولية في قطاع الأعمال.
- ويضم الاتحاد في عضويته بعض الهيئات المحاسبية في بعض الدول العربية مثل البحرين ومصر والعراق ولبنان والمغرب والسعودية وتونس، حيث ينفذ برنامج عمل الاتحاد من قبل اللجان التالية:

1- لجنة التعليم:

تضم اللجنة معايير التعليم والتدريب التأهيلي اللازم لمزاولة التدقيق (المحاسبة القانونية) بالإضافة إلى التعليم المهني المستمر لأعضاء المهنة على أن تخضع بيانات اللجنة لموافقة مجلس الاتحاد الدولي للمحاسبين.

2- لجنة السلوك المهني:

وتتضمن اللجنة معايير آداب السلوك المهني وتعزيز قيمتها وقبولها من قبل منظمات الأعضاء بموافقة مجلس الاتحاد.

¹ حسين أحمد دحدوح وحسين يوسف قاضي، مراجعة الحسابات المتقدمة: الجزء 1، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، ط1، 2009، ص:30.

* حسب معطيات سنة 2011.

² حسين القاضي ومأمون حمدان، المحاسبة الدولية ومعاييرها، دار الثقافة للنشر، عمان، ط2، 2011، ص: 110.

³ نفس المرجع أعلاه، ص: 111.

3- لجنة المحاسبة المالية والإدارية:

تعمل اللجنة على تطوير المحاسبة المالية والإدارية عبر إيجاد البيئة التي تزيد من مستوى كفاءات المحاسبين الإداريين في المجتمع بصورة عامة ولها أن تصدر البيانات اللازمة مباشرة نيابة عن مجلس الاتحاد الدولي للمحاسبين.

4- لجنة القطاع العام:

تضع هذه اللجنة المعايير والبرامج الهادفة لتحسين الإدارة المالية للقطاع العام وقدرته المحاسبية بما في ذلك:

- وضع معايير المحاسبة والمراجعة لتعزيز قبولها التطوعي؛
 - وضع البرامج لتشجيع البحث والتعليم؛
 - تشجيع وتسهيل تبادل المعلومات بين منظمات الأعضاء والجهات الأخرى المهتمة.
- لذلك أعطيت للجنة صلاحية إصدار معايير المحاسبة والمراجعة وإعداد التقارير في القطاع العام نيابة عن مجلس الاتحاد.

ثالثاً- اللجنة الدولية لممارسة التدقيق (IAPC)

لقد أعطيت هذه اللجنة صلاحيات لإصدار مسودات معايير التدقيق والخدمات التابعة بالنيابة عن مجلس الاتحاد الدولي للمحاسبين، على أن تسعى لتحقيق القبول التطوعي لتلك المعايير أو البيانات وتعزيزها، ويتم تعيين أعضاء هذه اللجنة من قبل منظمات أعضاء يمثلون دولاً يختارها مجلس الاتحاد. وقد تضم اللجان الفرعية التي تشكلها اللجنة ممثلين من غير الممثلة في اللجنة، وذلك للحصول على أكبر عدد ممكن من وجهات النظر المختلفة، حيث يتمتع كل بلد ممثل في هذه اللجنة بصوت واحد فقط. وتضمنت اللجنة ابتداءً من سنة 1994 أعضاء من (13) دولة من بينها: فرنسا، الولايات المتحدة الأمريكية، كندا، مصر... الخ.¹

وتبدأ إجراءات العمل في اللجنة باختيارها مواضيع من أجل الدراسة التفصيلية، بعد أن يتم تأسيس لجنة فرعية لهذا الغرض حيث تقوم اللجنة بتفويض المسؤولية الأولية لهذه اللجنة الفرعية، بدراسة المعلومات الأساسية التي تكون على شكل بيانات وتوصيات أو دراسات أو معايير صادرة عن المنظمات الأعضاء أو الهيئات الإقليمية أو هيئات أخرى، ومن تعد مسودة العرض كنتيجة لهذه الدراسة، كي تقوم اللجنة بدراستها أو مناقشتها. وتقوم اللجنة بتوزيع المسودات بشكل موسع بهدف الحصول على كافة الانتقادات والتعليقات من المنظمات الأعضاء ومن الوكالات الدولية التي يحددها الاتحاد، كما تترك لهم الوقت الكافي لإبداء آرائهم وتعليقاتهم، ومن ثم تعدل

¹ صلاح حواس، التوجه الجديد نحو معايير الإبلاغ المالي وأثرها على مهنة المدقق، مذكرة تخرج لنيل شهادة دكتوراه في علوم التدقيق، جامعة الجزائر، 2007، ص: 137.

اللجنة مسودة العرض بالشكل المناسب بعد أن تتلقى تلك التعليقات وتقوم بدراستها والتصويت حسب قواعد الأغلبية وعند إصدار المعيار أو البيان يحدد سريانه.¹

المبحث الثاني: قواعد السلوك الأخلاقي

تعتبر القواعد بمثابة دستور أخلاقي لممارسة المهنة وعلى المحاسبين المهنيين الالتزام بالقوانين والقواعد الأخلاقية، ولا بد أن يتجنبوا أي أحداث تضر بالمهنة، ولا يتحيزوا أو يتأثروا بمصالح الآخرين عند إصدار أحكام مهنية تتعلق بممارسة المهنة.

المطلب الأول: مفهوم قواعد السلوك الأخلاقي

نتناول مفهوم قواعد السلوك الأخلاقي من خلال التطرق إلى:

أولاً- سلوك أخلاقي وسلوك لا أخلاقي

السلوك الأخلاقي هو السلوك الذي يتطابق وينسجم مع المعايير والقواعد الاجتماعية المقبولة بشكل عام، بينما السلوك لا أخلاقي هو السلوك الذي لا يتطابق مع المعايير الاجتماعية والمرغوبة في المجتمع.² كما يمكن التمييز بينهما من حيث أن السلوك الأخلاقي يوصف بأنه مقبول وجيد وعادل ويستحق الثناء. والسلوك لا أخلاقي يوصف بأنه غير مقبول وخاطئ ورديء ويستحق صاحبه التوبيخ.³

ثانياً- خصائص السلوك الأخلاقي

تتمثل خصائص السلوك الأخلاقي في أنه:⁴

1- سلوك هادف:

وتدل هذه الخاصية بمعنى أن سلوك الأخلاقي يسعى إلى تحقيق غاية معينة أو إشباع حاجة معينة.

2- سلوك متنوع:

أي أن السلوك يظهر في صورة متعددة ومتنوعة حتى يتوافق مع المواقف التي يواجهها.

¹ صلاح حواس، مرجع سبق ذكره، ص: 138.

² الساعدي ومؤيد يوسف نعمة، أخلاقيات الإدارة وأثرها في الرقابة الإدارية وفق نموذج الثقة، دراسة ميدانية في الشركة العامة للاستكشافات النفطية، مذكرة تخرج لنيل شهادة الماجستير، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد، 2001، ص: 427.

³ محمد عصام أحمد المعاضدي، مرجع سبق ذكره، ص: 20.

⁴ الراوي وشيعة محمد سمير، دور الالتزامات الأخلاقية لمهنة المحاسبة في تحقيق الإبداع المحاسبي، دراسة استطلاعية، مذكرة تخرج لنيل شهادة الماجستير، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الموصل، 2007، ص: 27.

3- سلوك مسبب:

تشير هذه الخاصية أن السلوك لا يظهر من العدم لكن دائماً يكون هناك سبب يؤدي إلى نشأته.

4- سلوك يفترض به المرونة:

بمعنى أنه يعدل طبقاً للظروف والمواقف المختلفة التي تواجه الفرد.

ثالثاً- تعريف قواعد السلوك الأخلاقي

يمكن تعريف قواعد السلوك الأخلاقي بأنه "عبارة عن مبادئ ومثل عامة للسلوك المثالي، الذي يشجع على مستوى عال من الأداء من تأكيده على النشاط الإيجابي"¹

كما يعرفه المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين في تركيبة قواعد السلوك الأخلاقي بأنه "عبارة عن مبادئ وقواعد وتفسيرات وأحكام، والمبادئ تمثل نصوصاً تعبر عن المسؤولية التي تشكل إطاراً عاماً للقواعد التي تحكم السلوك، والقواعد واسعة وتعطي وصفاً دقيقاً للسلوك الذي يخل بالمسؤوليات المذكورة ضمن المبادئ، والتفسيرات توفر توجيهات حول نطاق وتطبيق القواعد من دون أن تحد منها، والأحكام تلخص تطبيقات القواعد والتفسيرات على مجموعة من الأوضاع والحالات الحقيقية".²

ويتضح مما سبق أن قواعد السلوك الأخلاقي "عبارة عن مبادئ التي تحدد الواجبات والمسؤوليات المهنية والأخلاقية التي يجب أن يلتزم بها أعضاء مهنة المحاسبة".

¹ مقداد أحمد الجليلي ووحيد الرمو، مشاكل الالتزام بقواعد سلوك مهنة المحاسبة والتدقيق، إشارة خاصة للعراق، مجلة تنمية الرافدين، العدد 48، 1996، ص: 196.

² دليل المحاسبين المهنيين (AIPAC)، القواعد الأخلاقية، المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين، ترجمة جمعية مدققي الحسابات القانونيين الفلسطينية، 2002، ص: 14.

المطلب الثاني: أهداف وأهمية قواعد السلوك الأخلاقي

تتمثل أهداف وأهمية قواعد السلوك الأخلاقي في:

أولاً- أهداف قواعد السلوك الأخلاقي

تهدف قواعد السلوك الأخلاقي إلى تحقيق ما يلي:¹

- رفع مستوى مهنة المحاسبة والتدقيق والحفاظ على كرامتها وتدعيم التقدم الذي أحرزته بين غيرها من المهن الأخرى؛
- تنمية روح التعاون بين المحاسبين المهنيين ورعاية مصالحهم المادية والأدبية والمعنوية؛
- بث الطمأنينة والثقة في نفوس جمهور المعنيين بخدمات المحاسبين المهنيين من طوائف المستفيدة من هذه الخدمات؛
- تدعيم وتكملة النصوص القانونية والأحكام التي وضعها المشرع لتوفير مبدأي الكفاية في التأهيل العلمي والعملية للمحاسب المهني وحياده في عمله والشروط التي يسنها لإمكان الاشتغال بالمهنة.

ثانياً- أهمية قواعد السلوك الأخلاقي

تكمن أهمية قواعد السلوك الأخلاقي في:²

- أن العلاقة المميزة للمهنة تكمن في قبول مسؤولياتها تجاه أفراد المجتمع؛
- مسؤولية المحاسب المهني لا تقتصر على تلبية احتياجات الزبون وصاحب العمل ومعايير المحاسبة، وإنما تحددها بصورة كبيرة المصلحة العامة؛
- دور المحاسبين المهنيين من خلال تقديم النتائج والتوصيات والآراء على العمليات المحاسبية التي تتم في المؤسسة وتأثير على المجتمع؛
- استمرارية المحاسب المهني في تقديم الخدمات المتميزة للجمهور من أجل المحافظة على مركزهم الجيد.

¹ عثمان وعبد الرزاق محمد، أصول التدقيق والرقابة الداخلية، دار الكتب للطباعة والنشر، الموصل، ط2، 1999، ص: 34.

² الراوي وشيماء محمد سمير، مرجع سبق ذكره، ص: 47.

المطلب الثالث: أنواع قواعد السلوك الأخلاقي

هناك العديد من أنواع قواعد السلوك الأخلاقي تبعا للزاوية التي ينظر منها إلى هذه القواعد، من أهمها:

أولاً- من حيث السلطة أو الجهة التي وضعتها

ويمكننا هنا أن نجد نوعين متباينين هما:¹

1- القواعد القانونية:

والمقصود بها تلك القواعد التي يضعها المشرع، وتلك المبادئ التي تنص عليها القوانين المنظمة للمهنة أو التي تحكم الرقابة الخارجية على حسابات الشركات. ومن أمثلتها لا يجوز للمحاسب المهني أن يحاول الحصول على عمل من الأعمال المتعلقة بمهنته عن طريق الإعلان أو بأي طريقة تعتبر مخلة بكرامة المهنة.

2- القواعد التنظيمية:

والمقصود بها تلك المبادئ والأحكام التي تصدرها المنظمات المهنية من نقابات ومعاهد وجمعيات لخص أعضائها على التمسك بآداب وقواعد سلوك المهنة. مثل القواعد التي وضعها الاتحاد الدولي للمحاسبين.

ثانياً- من حيث شكل صدورها ووسيلة إثباتها:

ويمكننا هنا أيضا أن نبين نوعين متميزين هما:²

1- القواعد المكتوبة:

وهي التي دونت كتابتها في وثيقة مكتوبة، سواء كانت الوثيقة صادرة عن السلطة التشريعية أم السلطة التنفيذية في بلد ما، أم كانت توصيات أو منشورات من منظمة مهنية؛

2- القواعد العرفية:

والمقصود بها تلك القواعد والمبادئ التي يتعارف عليها المحاسبون المهنيون ويلتزمون بإتباعها والتمسك بها واحترامها، ويعتبرونها دستورا أخلاقيا من الآداب والتقاليد التي يجب أن يعمل كل الممارسين للمهنة على الإبقاء عليها دون الحاجة إلى إصدارها في وثيقة كتابية.

¹ خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات: الناحية النظرية، دار وائل للنشر، عمان، ط1، 2000، ص: 109.

² عبد الرؤوف جابر، الرقابة المالية والمراقب المالي: الناحية النظرية، دار النهضة العربية، لبنان، ط1، 2004، ص: 79، 80.

المبحث الثالث: التطبيق العام لقواعد السلوك الأخلاقي

تحدد قواعد السلوك الأخلاقي المتطلبات الأخلاقية للمحاسبين المهنيين في قطاع الأعمال، ولا يجوز أن تطبق أي هيئة في الاتحاد الدولي للمحاسبين ولا أي مؤسسة معايير أقل صرامة مما هو مذكور في هذه القواعد، لكن إذا منعت هيئة عضو أو مؤسسة من الالتزام بأجزاء معينة من هذه القواعد بقوة قانون أو نظام ما، فإنه يجوز أن تلتزم بكافة الأجزاء الأخرى من هذه القواعد.¹

المطلب الأول: المبادئ الأساسية وحل النزاع الأخلاقي

يطلب من المحاسب المهني تطبيق المبادئ الأساسية التي تمكنه من حل النزاع الأخلاقي، وذلك من خلال التطرق إلى:

أولاً- المبادئ الأساسية

تسعى الهيئات المهنية جاهدة لوضع دليلاً للسلوك الأخلاقي الذي يتوجب على أعضائه الالتزام به وقبوله حرصاً على كرامة المهنة وثقة الجمهور، لأن هذا الأخير أهم ما تصبوا إليه الجمعيات المهنية العالمية،² بحيث أن السلوك الأخلاقي في مهنة المحاسبة يتطلب من أعضائها الالتزام بالمبادئ الأساسية التالية:

1- النزاهة:

يفرض مبدأ النزاهة التزاماً على كافة المحاسبين المهنيين، وتعني النزاهة أن يتصف المحاسب المهني بالعدل وأن يتحلى عند قيامه بعمله المهني بالعفة والصدق والأمانة والاستقامة في أداء واجباته وخدماته المهنية، وأن يتجرد من المصالح الشخصية، وألا يخضع حكمه لآراء الآخرين، وألا يقوم عن علم منه بالإفصاح عن معلومات على غير حقيقتها.³ وينبغي ألا يكون للمحاسب المهني علاقة مع التقارير أو القوائم أو معلومات الأخرى، حيث يعتقد أنها:⁴

- تحتوي على عبارات خاطئة أو مضللة بشكل كبير،
- تحتوي على عبارات أو معلومات مقدمة بطريقة غير مسؤولة،

¹ دليل قواعد السلوك الأخلاقي للمحاسبين المهنيين، اتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC)، مجلس معايير السلوك الأخلاقي الدولي للمحاسبين المهنيين، السعودية، 2010، ص: 7.

² هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق: الناحية النظرية والعملية، دار وائل للنشر، الأردن، ط3، 2006، ص: 63.

³ الحمود نايبة، الحاكمية وأثرها في أداء الشركات الصناعية الأردنية، مذكرة تخرج لنيل شهادة الماجستير، كلية الأعمال، جامعة عمان العربية، الأردن، 2011، ص: 8.

⁴ دليل قواعد السلوك الأخلاقي للمحاسبين المهنيين، مرجع سبق ذكره، ص: 16.

– تحذف أو تخفي المعلومات التي يطلب شملها حيث يكون هذا الحذف أو الإخفاء مضللاً. وعندما يصبح المحاسب المهني مدركاً أن له علاقة بهذه المعلومات، فعليه اتخاذ إجراءات لقطع علاقته بتلك المعلومات.

2- الموضوعية:

يفرض مبدأ الموضوعية إلزاماً على جميع المحاسبين المهنيين، بأن لا يتهاونوا في حكمهم المهني أو التجاري بسبب التحيز أو تضارب المصالح أو التأثير غير المفرط للآخرين، كما يمكن أن يتعرض المحاسب المهني لحالات قد تضعف من موضوعيته، لذا ينبغي على المحاسب المهني تجنب العلاقات التي تؤثر بشكل مفرط على حكمه المهني.¹

ويتوجب على المحاسب المهني أن يكون عادلاً متجرداً ومحايداً غير متحيزاً، وأن لا يسمح للآخرين بالتأثير فيه لتجاوز الأحكام المهنية، كما يقع على عاتقه:²

- توصيل المعلومات بعدالة وموضوعية؛
- الإفصاح الكامل عن جميع المعلومات الملائمة التي يتوقع أنها قد تؤثر على فهم مستخدم معلومات التقارير والإيضاحات أو التوصيات المعروضة.

3- الكفاءة المهنية والعناية اللازمة:

- يفرض مبدأ الكفاءة المهنية والعناية اللازمة الالتزامات التالية:³
- المحافظة على المعرفة والمهارات المهنية بالمستوى المطلوب لضمان حصول العملاء أو أصحاب العمل على الخدمة المهنية بكفاءة؛
- تأدية المهام بكل اجتهاد وعناية وفقاً للمعايير المهنية المعمول بها عند تقديم الخدمات المهنية. وتتطلب الخدمة المهنية ممارسة الحكم الصائب في تطبيق المعرفة والمهارات المهنية في أداء تلك الخدمة.

¹ International Federation of Accountants guide, **International Federation of Accountants**, USA, 2008, p: 26.

² صدام محمد محمود وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص: 412.

³ دليل قواعد السلوك الأخلاقي للمحاسبين المهنيين، مرجع سبق ذكره، ص: 17.

ويمكن تقسيم الكفاءة المهنية إلى مرحلتين منفصلتين:¹

— الحصول على الكفاءة المهنية؛

— والمحافظة عليها.

لذا تتطلب المحافظة على الكفاءة المهنية وعياً مستمراً وتفهماً للتطورات المهنية والتجارية ذات الصلة، بحيث يؤدي التطور المهني المستمر إلى تطوير القدرات التي تمكن المحاسب المهني من أداء مهامه بكفاءة في البيئات المهنية والمحافظة عليها. ويشمل الكد والاجتهاد مسؤولية التصرف وفقاً لمتطلبات مهمة ما بعناية وشمولية وفي الوقت المناسب، كما ينبغي أن يتخذ المحاسب المهني خطوات معقولة لضمان أن يكون لدى أولئك الذين يعملون تحت سلطته بصفة مهنية التدريب والإشراف المناسب. وحيثما يكون مناسباً، يجب أن يُطلع المحاسب المهني العملاء أو أصحاب العمل أو المستخدمين الآخرين للخدمات المهنية للمحاسب على القيود المتأصلة في الخدمات.²

4- السرية:

يفرض مبدأ السرية إلزاماً على كافة المحاسبين المهنيين للامتناع عن:³

- الكشف عن المعلومات السرية خارج المؤسسة والتي يتم الحصول عليها نتيجة العلاقات المهنية أو التجارية دون تفويض محدد وصحيح، إلا إذا كان هناك حق أو واجب قانوني أو مهني بالكشف عنها؛
- استعمال المعلومات السرية التي يتم الحصول عليها نتيجة العلاقات المهنية والتجارية لمصلحتهم الشخصية أو مصلحة طرف الثالث.

ينبغي على المحاسب المهني أن يحافظ على السرية، بالبقاء يقظاً لإمكانية الكشف غير المقصود، وتحديدًا مع شريك تجاري قريب أو أحد أفراد العائلة المباشرين أو المقربين، كما يجب عليه أن يحافظ على سرية المعلومات التي يفصح عنها العميل (صاحب العمل)، بالإضافة إلى دراسة الحاجة للمحافظة على السرية ضمن المؤسسة. كما ينبغي أن يتخذ جميع الخطوات المعقولة لضمان أن يحترم الموظفون الخاضعون لسيطرته والأشخاص الذين يتم الحصول منهم على النصيحة والمساعدة واجب المحافظة على السرية، وتستمر الحاجة للالتزام بمبدأ السرية حتى بعد انتهاء العلاقات بين المحاسب المهني والعميل. وعندما يغير المحاسب المهني وظيفته أو يحصل على عميل جديد،

¹ أسامة عبد المنعم السيد علي، مدى التزام مدققي الحسابات بالميثاق الأخلاقي للمؤسسات المالية الإسلامية، دراسة ميدانية لعينة من مكاتب تدقيق الحسابات في الأردن، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، العدد 30، 2012، ص: 318.

² دليل قواعد السلوك الأخلاقي للمحاسبين المهنيين، مرجع سبق ذكره، ص: 17.

³ نفس المرجع أعلاه، ص: 18.

يكون مخولاً لاستخدام الخبرة السابقة، لكن لا يستعمل أو يفصح عن أية معلومات سرية تم الحصول عليها أو استلامها نتيجة علاقة مهنية أو تجارية. والظروف التي يطلب فيها من المحاسبين المهنيين الإفصاح عن المعلومات السرية أو عندما يكون الإفصاح مناسباً:¹

- يسمح بالإفصاح بقوة القانون والذي يكون مفوضاً به من قبل العميل أو صاحب العمل على سبيل المثال:
 - إعداد الوثائق أو تقديم أدلة أخرى في سياق الإجراءات القانونية؛
 - الإفصاح للسلطات العامة المختصة عن تعديلات القانون التي تظهر.
 - هناك واجب أو حق مهني بالإفصاح عندما لا يكون ذلك ممنوعاً بقوة القانون:
 - للالتزام بمراجعة الجودة لهيئة العضو أو هيئة مهنية؛
 - للاستجابة لاستفسار أو تحقيق من قبل هيئة عضو أو هيئة تنظيمية؛
 - حماية المصالح المهنية للمحاسب المهني في الإجراءات القانونية؛
 - للالتزام بالمعايير والمتطلبات الأخلاقية.
- وهناك العوامل الهامة التي ينبغي أخذها بعين الاعتبار عند الإفصاح عن المعلومات السرية:²
- ما إذا كان من الممكن أن تضرر مصالح جميع الأطراف، بما فيها الطرف الثالث الذي قد تتأثر مصالحه، وإذا وافق العميل على الإفصاح على المعلومات من قبل المحاسب المهني؛
 - ما إذا كانت جميع المعلومات ذات الصلة معلومة ومثبتة إلى الحد الممكن، عندما ينطوي الحال على حقائق غير مثبتة أو معلومات غير كاملة أو نتائج غير مؤكدة، فإنه ينبغي استخدام الحكم المهني في تحديد نوع الإفصاح الواجب إجرائه؛
 - نوع البلاغات المتوقعة والجهد التي توجه إليها، وما إذا كانت الأطراف التي توجه إليهم البلاغات هم المستقبلون المناسبون.

¹ دليل قواعد السلوك الأخلاقي للمحاسبين المهنيين، مرجع سبق ذكره، ص: 18.

² نفس المرجع أعلاه، ص: 19.

5- السلوك المهني:

يفرض مبدأ السلوك المهني إلزاماً على كافة المحاسبين المهنيين للتقيد بالقوانين والأنظمة ذات الصلة، وتجنب أي عمل قد يسيء إلى سمعة المهنة.¹ وينبغي على المحاسبين المهنيين أن لا يسيئوا إلى المهنة، بل يكونوا أمناء وصادقين وينبغي أن لا يقوموا بما يلي:²

- إبداء ادعاءات مُبالغ فيها حول الخدمات التي يمكن تقديمها، أو المؤهلات التي يملكونها، أو الخبرات التي اكتسبوها؛

- إبداء إشارات مسيئة أو مقارنات غير مؤكدة مع أعمال الآخرين.

ثانياً- حل النزاع الأخلاقي

تقيماً للالتزام بالمبادئ الأساسية قد يطلب من المحاسب المهني حل النزاع الأخلاقي في تطبيق المبادئ الأساسية. فعند البدء بعملية رسمية أو غير رسمية لحل النزاع، يجب أن يأخذ المحاسب المهني في الاعتبار الأمور التالية، إما بشكل فردي أو مع أمور أخرى كجزء من عملية حل النزاع:³

- الحقائق ذات الصلة؛
- القضايا الأخلاقية المعنية؛
- المبادئ الأساسية المتعلقة بالمسألة قيد الدراسة؛
- الإجراءات الداخلية المقبولة؛
- إجراءات العمل البديلة.

وبعد أخذ هذه العوامل في الاعتبار، ينبغي أن يحدد المحاسب المهني إجراء العمل المناسب مع تقييم عواقب كل إجراء ممكن. وإذا بقيت المسألة دون حل، فعلى المحاسب المهني أن يتشاور مع أشخاص مناسبين آخرين ضمن المؤسسة أو صاحب العمل للمساعدة في الحصول على حل. وعندما تنطوي المسألة على نزاع مع المؤسسة أو داخلها، يتعين على المحاسب استشارة أولئك المكلفين بالحوكمة والإدارة في المؤسسة، مثل مجلس الإدارة أو لجنة التدقيق، ومن مصلحته أن يقوم بتوثيق جوهر القضية وتفاصيل أي مناقشات التي تعقد والقرارات التي تتخذ بخصوص تلك القضية. وإذا كان من غير الممكن حل نزاع هام، قد يفكر المحاسب المهني في الحصول على نصيحة

¹ أحمد حلمي جمعة، المدخل إلى التدقيق والتأكد الحديث، دار الصفاء للنشر والطباعة والتوزيع، الأردن، ط1، 2009، ص: 105.

² دليل قواعد السلوك الأخلاقي للمحاسبين المهنيين، مرجع سبق ذكره، ص: 20.

³ نفس المرجع أعلاه، ص: 13.

مهنية من الجهة المهنية ذات العلاقة أو من المستشارين القانونيين، بحيث يستطيع الحصول على الإرشادات حول القضايا الأخلاقية دون انتهاك المبادئ الأساسية للسرية إذا تم مناقشة المسائل مع الجهة المهنية على أساس مجهول أو مع مستشار قانوني بموجب حماية الامتياز القانوني. وتختلف الحالات التي يمكن أن يطلب فيها المحاسب المهني النصيحة القانونية، على سبيل المثال: قد يواجه المحاسب عملية احتيال ما، والتي قد يؤدي التبليغ عنها إلى انتهاك مسؤولية المحاسب المهني في احترام السرية. وبالتالي يجب عليه أن يفكر في الحصول على استشارة قانونية لتحديد ما إذا يوجد متطلب يقضي بالتبليغ، وإذا بقي الصراع الأخلاقي دون حل بعد استنفاد جميع الإمكانيات ذات الصلة، ينبغي على المحاسب المهني أن يرفض بقاءه مرتبطاً بالمسألة التي تخلق النزاع، وينبغي أن يحدد في مثل هذه الظروف، ما إذا كان من المناسب أن ينسحب من فريق العملية أو المهمة المحددة، أو أن يستقيل من العملية أو من المؤسسة التي يعمل بها.¹

المطلب الثاني: التهديدات والإجراءات الوقائية

يمكن أن تؤدي الظروف التي يعمل المحاسبون المهنيون في ظلها إلى نشوء تهديدات محددة للالتزام بالمبادئ الأساسية. ومن غير الممكن تعريف كل حالة التي تخلق التهديدات على الالتزام بالمبادئ الأساسية وتحديد الإجراءات المناسبة، إضافة إلى ذلك قد تختلف طبيعة العمليات ومهام العمل وقد ينشأ عن ذلك تهديدات مختلفة، مما يتطلب تطبيق إجراءات وقائية مختلفة. فعندما يحدد المحاسب المهني تهديدات تتعلق بالالتزام بالمبادئ الأساسية ويحدد بناء على تقييم تلك التهديدات أنها ليست بمستوى مقبول، فعليه أن يحدد مدى توفر الإجراءات الوقائية الملائمة وإمكانية تطبيقها للقضاء على التهديدات أو تقليصها إلى مستوى مقبول.²

كما ينبغي أن يأخذ المحاسب المهني في الاعتبار العوامل النوعية والكمية عند تقييم أهمية أي تهديد ما، ومن المتوقع أن يواجه حالات لا يمكن فيها القضاء على التهديدات أو تقليصها إلى مستوى مقبول، لأن التهديدات هامة جداً أو لأن الإجراءات الوقائية المناسبة غير متوفرة أو لا يمكن تطبيقها، في هذه الحالات ينبغي على المحاسب المهني أن يمتنع أو يتوقف عن تقديم الخدمة المهنية المعنية أو يستقيل متى كان ضرورياً من العملية. كما قد يقوم المحاسب المهني بشكل غير مقصود بمخالفة أحد النصوص الواردة في قواعد السلوك، وقد لا تؤدي هذه المخالفة غير المقصودة بالاعتماد على طبيعة وأهمية الأمر إلى عدم الالتزام بالمبادئ الأساسية شريطة أن يتم عند

¹ دليل قواعد السلوك الأخلاقي للمحاسبين المهنيين، مرجع سبق ذكره، ص: 13، 14.

² نفس المرجع أعلاه، ص: 10.

اكتشاف المخالفة، تصحيحها مباشرة كما يتم تطبيق أي من إجراءات وقائية لازمة. فعندما يواجه المحاسب المهني ظروفًا غير عادية يمكن أن يؤدي فيها تطبيق مطلب معين وارد في القواعد إلى نتيجة غير مرضية أو إلى نتيجة لا تصب في المصلحة العامة، فينصح أن يستشير أحد إحدى الهيئات الأعضاء أو الجهة التشريعية ذات العلاقة.¹

أولاً- التهديدات

يمكن أن تنشأ التهديدات بسبب مجموعة واسعة من الظروف والعلاقات. وعندما ينشأ عن ظرف أو علاقة ما تهديد ما، يمكن أن يؤثر على الالتزام بأكثر من واحد من المبادئ الأساسية. وتندرج التهديدات ضمن واحدة أو أكثر من الفئات التالية:²

1- تهديد المصلحة الشخصية:

يؤثر هذا التهديد على المصالح المالية أو المصالح الأخرى بشكل غير ملائم بحيث يؤثر على تقدير المحاسب المهني أو سلوكه، على سبيل المثال:

- امتلاك مصالح مالية أو الحصول على قروض من صاحب العمل؛
- المشاركة في ترتيبات التعويض التحفيزية المقدمة من قبل صاحب العمل؛
- الاستخدام الشخصي غير المناسب لأصول المؤسسة؛
- القلق بشأن الأمان الوظيفي؛
- الضغط التجاري من خارج صاحب العمل.

2- تهديد المراجعة الذاتية:

بمعنى أن لا يقوم المحاسب المهني بشكل ملائم بتقييم النتائج السابقة أو الخدمة المنجزة من قبل شخص آخر ضمن المؤسسة، التي يعتمد عليها عند تكوين رأيه كجزء من توفير الخدمة الحالية. ومن أمثلة عن الظروف التي تتسبب في ظهور تهديدات المراجعة الذاتية للمحاسب المهني في قطاع الأعمال، تحديد المعاملة الملائمة لاندماج الأعمال بعد إجراء دراسة الجدوى التي تدعم قرار الإستملاك.

3- تهديد التأييد:

بمعنى أن يقوم المحاسب المهني بالترويج لموقف العميل أو صاحب العمل إلى درجة أنه يمكن أن يمس بموضوعيته، ومن أمثلة عن الظروف التي تتسبب في ظهور التهديدات التأييد، عند تعزيز الأهداف والغايات

¹ دليل قواعد السلوك الأخلاقي للمحاسبين المهنيين، مرجع سبق ذكره، ص: 10، 11.

² نفس المرجع أعلاه، ص: 131، 132.

الشرعية للمؤسسات التابعين لها، يمكن أن يطور المحاسبون المهنيون في قطاع الأعمال من وضع مؤسساتهم، شريطة ألا تكون أي من البيانات المقدمة كاذبة أو مضللة.

4- تهديد التآلف:

أن يصبح المحاسب المهني أكثر تعاطفا تجاه مصالح العميل أو مستقبلا لعملهم بسبب علاقة وثيقة أو طويلة معهم. على سبيل المثال:

- تحمل مسؤولية إعداد التقارير المالية لصاحب العمل عندما يتخذ أحد أفراد عائلته المباشرين أو المقربين الموظف في المؤسسة قرارات تؤثر على إعداد التقارير المالية الخاصة بالمؤسسة؛
- علاقة ارتباط طويلة الأمد مع الجهات التجارية المعنية التي تؤثر على إتخاذ القرارات التجارية؛
- قبول هدية ما أو الحصول على معاملة تفضيلية، ما لم تكن قيمتها غير هامة.

5- تهديد المضايقة:

قد يمنع المحاسب المهني من العمل بموضوعية بسبب ضغوطات فعلية أو متوقعة، بما فيها ممارسة التأثير المفرط عليه، على سبيل المثال:

- التهديد بالطرد أو استبدال المحاسب المهني أو أحد أفراد عائلته المباشرين أو المقربين بشأن الاختلاف في مسألة تطبيق مبدأ محاسبي معين أو الطريقة التي ينبغي بها إعداد التقارير حول المعلومات المالية؛
- وجود شخصية مهيمنة تحاول التأثير على عملية اتخاذ القرار، ومثال ذلك ما يتعلق بمنح العقود أو تطبيق أحد المبادئ المحاسبية.

ثانيا- الإجراءات الوقائية

تعتبر الإجراءات الوقائية تصرفات أو إجراءات أخرى يمكن أن تزيل أو تقلص من التهديدات إلى مستوى مقبول، وتقع الإجراءات الوقائية ضمن فئتين واسعتين:

1- الإجراءات الوقائية التي تنشأ نتيجة المهنة أو التشريعات أو الأنظمة:

وتتضمن هذه الإجراءات الوقائية ما يلي:¹

- متطلبات التعليم والتدريب والخبرة لدخولها المهنة؛
- متطلبات التطوير المهني المستمر؛

¹ دليل قواعد السلوك الأخلاقي للمحاسبين المهنيين، مرجع سبق ذكره، ص ص: 12، 13،

- أنظمة حوكمة الشركات؛
 - المعايير المهنية؛
 - إجراءات المراقبة والتأديب المهنية أو التنظيمية.
- قد تزيد بعض الإجراءات الوقائية من احتمالية تحديد أو منع السلوك غير الأخلاقي. وتشمل هذه الإجراءات الوقائية التي يمكن أن تنشأ نتيجة المهنة أو تشريعاً أو أنظمتها من قبل صاحب العمل:
- أنظمة شكاوي فعالة ومعلن عنها تدار من قبل صاحب العمل أو المهنة أو الجهة التنظيمية، الأمر الذي يمكن الزملاء وأصحاب العمل والجمهور من لفت الانتباه إلى سلوك غير الأخلاقي؛
 - واجب مذكور بصراحة بالتبليغ عن خروقات التي تمس المتطلبات الأخلاقية.

2- الإجراءات الوقائية في بيئة العمل:

- وتشمل الإجراءات الوقائية في بيئة العمل، على سبيل المثال:¹
- الأنظمة الرقابية لدى صاحب العمل أو غيرها من الهياكل الرقابية؛
 - برامج الأخلاقيات والسلوكيات لدى صاحب العمل؛
 - إجراءات التوظيف لدى صاحب العمل التي تؤكد على أهمية تعيين موظفين أكفاء ذوي قدرات عالية؛
 - أنظمة رقابة داخلية قوية؛
 - عمليات التأديب المناسبة؛
 - القيادة التي تشدد على أهمية السلوك الأخلاقي والتوقع بأن يتصرف الموظفون بطريقة أخلاقية؛
 - سياسات وإجراءات لتنفيذ ورقابة جودة أداء الموظفين؛
 - إبلاغ سياسات وإجراءات صاحب العمل في الوقت المناسب، بما في ذلك أية تعديلات تطرأ عليها إلى جميع الموظفين والتدريب والتعليم المناسبين على مثل هذه السياسات والإجراءات؛
 - التشاور مع محاسب مهني آخر ومناسب.

وفي الحالات التي يعتقد فيها المحاسب المهني أن السلوك أو الأفعال غير الأخلاقية من قبل الآخرين ستستمر في الحدوث ضمن المؤسسة التي يعمل بها، ينبغي أن يسعى للحصول على المشورة القانونية. وفي الحالات الصارمة

¹ دليل قواعد السلوك الأخلاقي للمحاسبين المهنيين، مرجع سبق ذكره، ص: 132.

التي تستنفذ فيها جميع الإجراءات الوقائية ويكون من المستحيل تقليص التهديد إلى مستوى مقبول، قد يتوصل المحاسب المهني إلى أنه من المناسب الاستقالة من المؤسسة التي يعمل بها.

المطلب الثالث: كيفية التطبيق

يقع على عاتق المحاسب المهني في قطاع الأعمال مسؤولية تعزيز الأهداف الشرعية. ولا تسعى قواعد السلوك الأخلاقي من إعاقه المحاسب مهني من إنجاز تلك المسؤولية بشكل صحيح، وإنما تعالج الظروف التي يمكن أن تهدد الالتزام بالمبادئ الأساسية،¹ وتتمثل هذه الظروف والعلاقات فيما يلي:

أولاً- التضاربات المحتملة

في بعض الأحيان تتضارب مسؤوليات المحاسب المهني تجاه صاحب العمل مع الالتزامات المهنية بالامتثال للمبادئ الأساسية. ويقع على عاتقه دعم الأهداف الشرعية والأخلاقية الموضوعة من قبل صاحب العمل ودعم القواعد والإجراءات المرسومة لمساندة تلك الأهداف. وحيثما ينشأ عن علاقة أو ظرف تهديد للالتزام بالمبادئ الأساسية فيتوجب على المحاسب المهني تطبيق قواعد السلوك الأخلاقي. فقد يخضع المحاسب المهني لضغوط قد تكون صريحة أو ضمنية، والتي قد تأتي من مشرف أو مدير أو عضو مجلس إدارة أو من شخص آخر تابع لصاحب العمل.² وتتمثل هذه الضغوطات في القيام بما يلي:³

- فعل مناقض للقانون أو الأنظمة؛
- فعل مناقض للمعايير المهنية؛
- تسهيل إستراتيجيات إدارة الأرباح غير الأخلاقية أو غير القانونية؛
- الكذب على الآخرين أو تعمد تضليلهم بطريقة أخرى (بما في ذلك التضليل عن طريق بقاء صامت)؛
- إصدار تقرير مالي أو غير مالي يشوه الحقائق إلى حد بعيد أو الارتباط بمثل هذا التقرير، بما في ذلك البيانات المتعلقة بما يلي على سبيل المثال:

● البيانات المالية؛

● الامتثال الضريبي؛

¹ دليل قواعد السلوك الأخلاقي للمحاسبين المهنيين، مرجع سبق ذكره، ص: 120.

² نفس المرجع أعلاه، ص: 133.

³ نفس المرجع أعلاه، ص: 134.

● الامتثال القانوني؛

● التقارير المطلوبة من قبل منظمي سوق الأوراق المالية.

- فلا بد على المحاسب المهني من تقييم خطورة أي التهديدات في مثل هذه الضغوطات وكذا تطبيق الإجراءات الوقائية حسب الضرورة للقضاء عليها أو تقليصها إلى مستوى مقبول مثل:
- الحصول على مشورة من داخل المؤسسة أو من مستشار مهني مستقل أو هيئة مهنية ذات الصلة؛
 - توظيف عملية رسمية لتسوية النزاعات داخل المؤسسة.

ثانياً- تحضير المعلومات وإعداد التقارير بها:

- غالباً ما يشارك المحاسبون المهنيون في تحضير المعلومات التي يمكن الإعلان عنها للجمهور أو استخدامها من قبل الآخرين داخل المؤسسة أو خارجها وإعداد التقارير بها. وقد تتضمن معلومات مالية أو إدارية، مثل الموازنات، والبيانات المالية، وقرارات وتحليلات الإدارة، فيتعين على المحاسب المهني إعداد أو عرض تلك المعلومات بصدق وأمانة وبما يتفق والمعايير المهنية ذات الصلة بحيث تفهم المعلومات ضمن سياقها.¹ كما يتعين على المحاسب المهني الذي يقع على عاتقه مسؤولية إعداد البيانات المالية ذات الغرض العام لأحد أصحاب العمل أو الموافقة عليها أن يقتنع بأن عرض تلك البيانات المالية موافق للمعايير المعمول بها في إعداد التقارير المالية. بحيث ينبغي عليه أن يتخذ الخطوات اللازمة ليحافظ على المعلومات التي يكون مسؤولاً عنها بطريقة:²
- تصف بوضوح الطبيعة الحقيقية للمعاملات التجارية أو الأصول أو الالتزامات؛
 - تصف وتسجل المعلومات في الوقت المناسب وبطريقة صحيحة؛
 - تمثل الحقائق بدقة وبشكل كامل في جميع الجوانب المادية.

تعتمد خطورة هذه التهديدات على عوامل مثل مصدر الضغط ودرجة التضليل الفعلية أو المحتملة للمعلومات. وينبغي تقييم خطورة التهديدات وتطبيق الإجراءات الوقائية حسب الضرورة للقضاء عليها أو تقليصها إلى مستوى مقبول. وتشمل تلك الإجراءات التشاور مع الرؤساء ضمن المؤسسة التي يعملون بها أو لجنة التدقيق أو أولئك المكلفين بالحوكمة في المؤسسة أو التشاور مع هيئة مهنية ذات الصلة. وعندما لا يمكن تقليص التهديد إلى مستوى مقبول، فيتوجب على المحاسب المهني رفض كونه أو بقاءه مرتبطاً بمعلومات يقرر أنها مضللة. وقد يرتبط المحاسب

¹ أحمد حلمي جمعة، مدخل إلى التدقيق والتأكيد وفقاً للمعايير الدولية للتدقيق، مرجع سبق ذكره، ص: 120.

² دليل قواعد السلوك الأخلاقي للمحاسبين المهنيين، مرجع سبق ذكره، ص: 135.

المهني بغير علمه بمعلومات مضللة، وفي حال أدرك ذلك عليه اتخاذ الخطوات اللازمة لحل هذا الارتباط بالمعلومات. وعند تقرير ما إذا كان هناك متطلب للإبلاغ، فيسعى للحصول على مشورة أو الاستقالة.¹

ثالثاً- العمل وفق خبرة كافية

يتطلب المبدأ الأساسي للكفاءة المهنية والعناية اللازمة بأن يقوم المحاسب المهني بالمهام الرئيسية التي يتمتع فيها بتدريب أو خبرة محددة كافية، أو يمكنه الحصول على تدريب أو خبرة فيها. ويتحتم عليه أن لا يضل صاحب العمل عن قصد فيما يخص مستوى الخبرات والمعارف المكتسبة، كما لا ينبغي عليه أن يخفق في السعي للحصول على مشورة ومساعدة خبير مناسب عند طلب ذلك.² وتشمل الظروف التي تخلق تهديداً على المحاسب المهني أثناء أداء واجباته بدرجة مناسبة من الكفاءة المهنية والعناية اللازمة ما يلي:³

- الوقت غير الكافي لأداء الواجبات ذات الصلة بشكل صحيح أو إكمالها؛
 - المعلومات غير المكتملة أو المحدودة أو غير الملائمة بطريقة أخرى لأداء الواجبات بشكل صحيح؛
 - الخبرة والتدريب أو التعليم غير الكافيين؛
 - الموارد غير الكافية لأداء الواجبات بشكل صحيح.
- وتعتمد خطورة هذه التهديدات على عوامل مثل مدى عمل المحاسب المهني مع الآخرين والأقدمية النسبية في العمل ومستوى الإشراف والمراجعة المطبقة على العمل، بحيث ينبغي تقييم أهمية التهديدات وتطبيق الإجراءات الوقائية حسب الضرورة للقضاء عليها أو تقليلها. وتشمل الأمثلة على هذه الإجراءات ما يلي:⁴
- الحصول على مشورة أو تدريب إضافي؛
 - ضمان وجود وقت كاف متاح لأداء الواجبات ذات الصلة؛
 - الحصول على مساعدة من شخص ما يتمتع بالخبرة اللازمة؛
 - التشاور حيثما كان ملائماً مع:
 - الرؤساء لدى صاحب العمل؛
 - الخبراء المستقلين؛

¹ ، دليل قواعد السلوك الأخلاقي للمحاسبين المهنيين، مرجع سبق ذكره، ص: 136.

² أحمد حلمي جمعة، مدخل إلى التدقيق والتأكيد وفقاً للمعايير الدولية للتدقيق، مرجع سبق ذكره، ص: 121.

³ دليل قواعد السلوك الأخلاقي للمحاسبين المهنيين، مرجع سبق ذكره، ص: 137.

⁴ أحمد حلمي جمعة، مدخل إلى التدقيق والتأكيد وفقاً للمعايير الدولية للتدقيق، مرجع سبق ذكره، ص: 122.

● الهيئة المهنية ذات الصلة.

وعندما لا يتمكن المحاسب المهني من القضاء على التهديدات أو تقليصها إلى مستوى مقبول، فيتعين عليه تقرير ما إذا كان ينبغي عليه رفض القيام بالواجبات قيد البحث، وفي حال قرر بأن الرفض هو أمر مناسب، فيجب إظهار الأسباب الكامنة وراء القيام بذلك وبوضوح.

رابعاً- المصالح المالية

قد يكون للمحاسبين المهنيين مصالح مالية، أو أنهم قد يكونوا على علم بمصالح مالية لأحد أفراد العائلة المباشرين أو المقربين التي يمكن عن ظروف معينة أن تخلق تهديدات للالتزام بالمبادئ الأساسية. فعلى سبيل المثال قد تظهر تهديدات المصلحة الشخصية على الموضوعية أو السرية من خلال وجود الدافع والفرصة للتلاعب بالمعلومات التي تؤثر في الأسعار من أجل تحقيق مكسب مالي، وتشمل الأمثلة على الظروف التي قد تؤدي إلى نشوء تهديدات المصلحة الشخصية الحالات التي يكون فيها المحاسب المهني أو أحد أفراد عائلته المباشرين أو المقربين:¹

- يحتفظ بمصلحة مالية مباشرة أو غير مباشرة في المؤسسة التي يتبع لها ويمكن أن تتأثر قيمة تلك المصلحة المالية مباشرة بالقرارات التي يتخذها المحاسب المهني؛
 - يستحق مكافأة متعلقة بالربح ويمكن أن تتأثر قيمة تلك المكافأة مباشرة بالقرارات التي يتخذها المحاسب المهني؛
 - يحتفظ بشكل مباشر أو غير مباشر بخيارات أسهم في المؤسسة التي يتبع لها، كما يمكن أن تتأثر قيمتها مباشرة بالقرارات التي يتخذها المحاسب المهني؛
 - يحتفظ بشكل مباشر أو غير مباشر بخيارات أسهم في المؤسسة التي يتبع لها أو مكافآت مرتبطة بالأداء في حال تحقيق أهداف معينة.
- ينبغي تقييم أهمية التهديدات وتطبيق الإجراءات الوقائية حسب الضرورة للقضاء عليها أو تقليصها إلى مستوى مقبول، فيتعين على المحاسب المهني تقييم طبيعة المصلحة المالية. وهذا يشمل تقييم أهمية المصلحة المالية وتحديد ما إذا كانت مباشرة أو غير مباشرة.

¹ دليل قواعد السلوك الأخلاقي للمحاسبين المهنيين، مرجع سبق ذكره، ص: 138.

وسيتفاوت ما يشكل حصة هامة أو قيمة في المؤسسة ما من فرد إلى آخر استنادا إلى الظروف الشخصية ومن الأمثلة على هذه الإجراءات الوقائية:¹

- وضع سياسات وإجراءات للجنة مستقلة عن الإدارة لتحديد مستوى وشكل تعويض الإدارة العليا؛
 - الإفصاح عن كافة المصالح ذات الصلة وعن أي خطط لتداول الأسهم ذات الصلة إلى أولئك المكلفين بالحوكمة لدى صاحب العمل، وفقا لأية سياسات داخلية؛
 - التشاور حثما كان مناسبا مع الرؤساء لدى صاحب العمل؛
 - التشاور حثما كان مناسبا مع أولئك المكلفين بالحوكمة لدى صاحب العمل أو الهيئات المهنية ذات الصلة؛
 - وضع إجراءات التدقيق داخلية وخارجية؛
 - تعليم حديث حول المسائل الأخلاقية وحول القيود القانونية والأنظمة الأخرى.
- فينبغي على المحاسب المهني أن لا يتلاعب في المعلومات وأن لا يستخدم المعلومات السرية لتحقيق مكاسب شخصية.

خامسا- المغريات

يمكن أن يعرض على المحاسب المهني أو أحد أفراد عائلته المباشرين أو المقربين إحدى المغريات، والتي تتخذ أشكالا مختلفة كالهدايا والضيافة والمعاملة التفضيلية بحيث تظهر بشكل يميل للصدقة أو الولاء.

1- استلام العروض:

إن عرض المغريات يمكن أن يتسبب في ظهور تهديدات بالالتزام بالمبادئ الأساسية، فعندما يعرض على المحاسب المهني أو أحد أفراد عائلته المباشرين أو القريبين مغر معين، يجب عندئذ تقييم الوضع إذ تظهر تهديدات المصلحة الشخصية على الموضوعية أو السرية حين يتم تقديم إحدى المغريات في محاولة للتأثير على أفعال أو قرارات بشكل مفرط أو تشجيع سلوك غير قانوني أو تضليلي أو سعي للحصول على معلومات سرية. وتظهر تهديدات المضايقة على الموضوعية أو السرية إذا تم قبول أحد هذه المغريات وتبع ذلك التهديد يجعل ذلك العرض علنيا والإضرار إما بسمعة المحاسب المهني أو بسمعة أحد أفراد عائلته المباشرين أو القريبين. وتتوقف خطورة ووجود هذه التهديدات على طبيعة العرض وقيمه والقصد من ورائه، فلو أن طرفا ثالثا عاقلا، بعد تقييم كافة الحقائق والظروف المحددة، اعتبر أن المغريات غير هامة ولا يقصد منها تشجيع السلوك غير الأخلاقي، عندئذ قد يستنتج

¹ دليل قواعد السلوك الأخلاقي للمحاسبين المهنيين، مرجع سبق ذكره، ص 138، 139.

المحاسب المهني بأنه يتم تقديم العرض ضمن سياق الأعمال المعتاد ويستنتج عموماً بعدم وجود تهديد هام للالتزام بالمبادئ الأساسية.¹

فينبغي تقييم أهمية التهديدات وتطبيق الإجراءات الوقائية حسب الضرورة للقضاء عليها أو تقليلها إلى مستوى مقبول، وعندما لا يكون من الممكن القضاء على التهديدات أو تقليلها من خلال تطبيق الإجراءات الوقائية، فيتعين على المحاسب المهني أن لا يقبل المغريات. وبما أن التهديدات الحقيقية أو الظاهرة للالتزام بالمبادئ لا تنشأ فقط من قبول مغريات معينة، بل تنشأ أحياناً من حقيقة أنه تم تقديم العرض فقط، فلا بد من تبني إجراءات وقائية إضافية.²

ويتحتم على المحاسب المهني تقييم المخاطر الناشئة عن هذه العروض وتقرير ما إذا كان ينبغي اتخاذ واحد أو أكثر من الإجراءات التالية:³

- إبلاغ المستويات العليا في الإدارة مباشرة أو أولئك المكلفين بالحوكمة لدى صاحب العمل فوراً عند تقديم مثل هذه العروض؛
- إبلاغ أطراف ثالثة بالعرض على سبيل المثال هيئة مهنية أو صاحب العمل التي قام بتعيين الفرد الذي قدم العرض، إلا أنه ينبغي على المحاسب المهني التفكير في السعي للحصول على المشورة القانونية قبل الإقدام على مثل هذه الخطوة؛
- إسداء النصائح لأفراد العائلة المباشرين أو المقربين بخصوص التهديدات والإجراءات الوقائية ذات الصلة الذين قد يشغلون مناصب يمكن أن ينتج عنها عرض مغريات نتيجة وضعهم الوظيفي؛
- إبلاغ المستويات العليا في الإدارة أو أولئك المكلفين بالحوكمة لدى صاحب العمل حيث يتم تعيين أفراد العائلة المباشرين أو المقربين من قبل منافسين أو موردين.

2- تقديم العروض:

قد يكون المحاسب المهني في وضع يتوقع منه تقديم مغريات، أو يخضع لضغوط أخرى لتقديم مغريات، قصد التأثير على حكم أو عملية اتخاذ القرارات الخاصة بفرد أو مؤسسة من أجل الحصول على معلومات سرية. وقد يأتي هذا الضغط من داخل المؤسسة التي يتبع لها على سبيل المثال أن يأتي الضغط من زميل أو رئيس في العمل.

¹ دليل قواعد السلوك الأخلاقي للمحاسبين المهنيين، مرجع سبق ذكره، ص: 140.

² نفس المرجع أعلاه، ص: 140، 141.

³ نفس المرجع أعلاه، ص: 141.

وربما يأتي الضغط كذلك من شخص خارجي أو مؤسسة خارجية تقترح أفعالا أو قرارات تجارية من الممكن أن تكون مفيدة لصاحب العمل ومن الممكن أن تؤثر على المحاسب المهني بطريقة غير لائقة. فينبغي على المحاسب المهني أن لا يقوم بعرض أية مغريات بهدف التأثير على حكم مهني لطرف ثالث بطريقة غير أخلاقية، وحيثما يأتي الضغط بهدف عرض إحدى المغريات غير الأخلاقية من جهة صاحب العمل، فيجب على المحاسب المهني إتباع المبادئ والإرشادات المتعلقة بحل النزاعات الأخلاقية.¹

وإن مخالفة المحاسب المهني لأي من المبادئ الأساسية والقواعد، قد تعرضه للمسؤولية التأديبية من قبل الجمعية أو المعهد المشرف على المهنة في الدولة. وقد تشمل العقوبات التأديبية للمحاسبين الممارسين:²

- التنبيه؛
- الإنذار الخطي؛
- تعليق التسجيل وإيقاف العمل بإجازة مزاولة المهنة لمدة لا تزيد عن سنتين؛
- إلغاء إجازة المزاولة والشطب النهائي من سجل المزاولين.
- أما المتدربين:
- التنبيه؛
- الإنذار الخطي؛
- يوقف التدريب لمدة لا تزيد عن سنتين.
- بالإضافة إلى ما تقدم قد توقع عقوبات أخرى مثل:
- الغرامة المالية؛
- يطالب الممارس بعدد من الساعات التدريبية كتطوير مهني مستمر وذلك وفق للوائح لجنة الامتثال التابعة لمجلس الاتحاد الدولي للمحاسبين.
- فضلا على ذلك فإذا تعرض المحاسب المهني إلى المسألة القانونية (المدنية الجنائية) فإنه بطبيعة الحال يتعرض للمسؤولية التأديبية.

¹ دليل قواعد السلوك الأخلاقي للمحاسبين المهنيين، مرجع سبق ذكره، ص: 141.

² أحمد حلمي جمعة، مدخل إلى التدقيق والتأكيد وفقا للمعايير الدولية للتدقيق، مرجع سبق ذكره؛ ص: 128.

خلاصة:

تعتبر الأخلاقيات القيم السلوكية التي يعتمد عليها أفراد المجتمع في تحمل مسؤولياتهم، حيث أن لكل مهنة مبادئها وأخلاقياتها التي تميزها عن المهن الأخرى، فأخلاقيات مهنة المحاسبة تستلزم من ممارسيها الالتزام بمجموعة من المبادئ الأساسية والقواعد والتي تكون بمثابة مقاييس مثالية للسلوك الأخلاقي التي يتعين على ممارسيها التحلي بها عند ممارسة أعمالهم وعند تعاملهم مع زملائهم والعملاء وغيرهم، وذلك للقضاء على التهديدات التي تواجه المحاسب المهني أو تقليصها إلى مستوى مقبول، وهذا من أجل رفع مستوى المهنة والحفاظ عليها وعلى كرامتها واثبات الطمأنينة والثقة في نفوس الجمهور المعنيين بخدمات المحاسبين المهنيين من الطوائف المستفيدة من هذه الخدمات.

قائمة الملاحق

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE
MINISTRE DES FINANCES
CONSEIL NATIONAL DE LA COMPTABILITE
TABLEAU DE L'ORGANISATION NATIONALE DES COMPTABLES AGRES
Année 2014

Argemone mexicana

4.2. La 1^{re} distribution au Canada est attribuée en fonction de la date de l'apport.

[illegible]

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE
MINISTRE DES FINANCES
CONSEIL NATIONAL DE LA COMPTABILITE
TABLEAU DE LA CHAMBRE NATIONALE DES COMMISSAIRES AUX COMPTES
Année 2014

A. Personnes physiques

1.5. *La prima legge di Newton* (la legge di inerzia) dice che un corpo si muove di moto rettilineo uniforme se non è soggetto a forze.

[illegible]

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE
MINISTRE DES FINANCES
CONSEIL NATIONAL DE LA COMPTABILITE
TABLEAU DE L'ORDRE NATIONAL DES EXPERTS COMPTABLES
Année 2014

A. Personnes physiques

(continued from page 6)

1	0234	ABDELKADAR	BOUCHER	32 RUE BENKADJA FAYE MOSTAGHANEM	045 21 71 90	045 21 51 30	abdelkadar@netnet.com
42	0244	BENDJEND	ABDELKADER	07E 46 LOOT LIP P/E 501 AL MOSTAGHANEM	045 24 29 15	045 24 19 12	abdelkader@netnet.com
173	0259	MEHOUA	MOHAMMED ELHABE	08 RUE DE LA POSTE MAZARIN MOSTAGHANEM	045 23 01 80	045 23 56 66	mehoua@netnet.com

الملحق رقم 2.3

الخصائص الإحصائية لعينة الدراسة

Statistiques

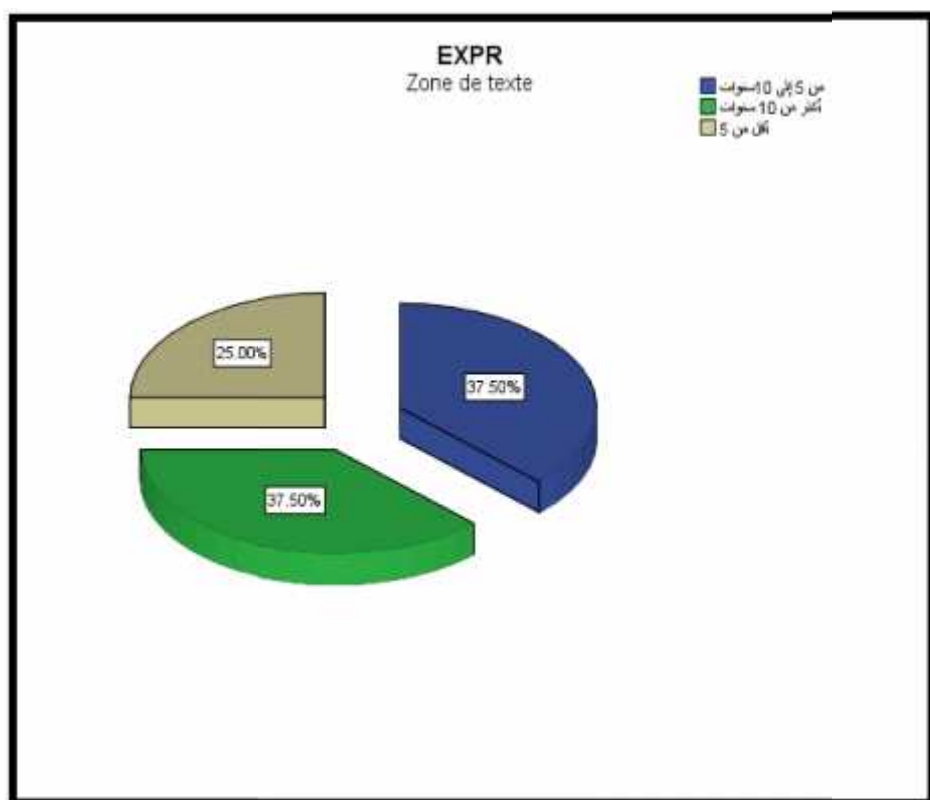
EXPR (سنوات الخبرة)

N	Valide	32
	Manquante	0
Moyenne		2.13
Erreur std. de la moyenne		.140
Mode		2 ^a
Ecart-type		.793
Variance		.629
Asymétrie		-.233-
Erreur std. d'asymétrie		.414
Aplatissement		-1.349-
Erreur std. d'aplatissement		.809
Intervalle		2
Minimum		1
Maximum		3
Somme		68

a. Il existe de multiples modes

EXPR

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
5 10	12	37.5	37.5	37.5
10	12	37.5	37.5	75.0
5	8	25.0	25.0	100.0
Total	32	100.0	100.0	



Statistiques

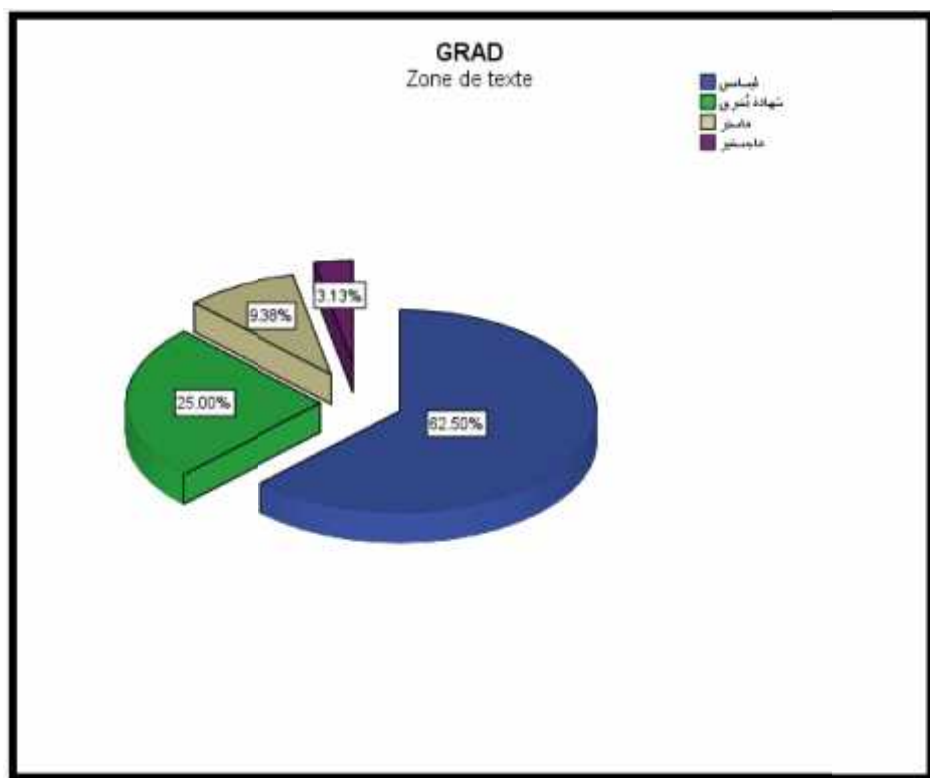
(المؤهل العلمي) GRAD

N	Valide	32
	Manquante	0
Moyenne		1.91
Erreur std. de la moyenne		.122
Mode		2
Ecart-type		.689
Variance		.475
Asymétrie		.754
Erreur std. d'asymétrie		.414
Aplatissement		1.707
Erreur std. d'aplatissement		.809
Intervalle		3
Minimum		1
Maximum		4
Somme		61

GRAD

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide ليسانس	20	62.5	62.5	62.5

شهادة	8	25.0	25.0	87.5
	3	9.4	9.4	96.9
ماجستير	1	3.1	3.1	100.0
Total	32	100.0	100.0	



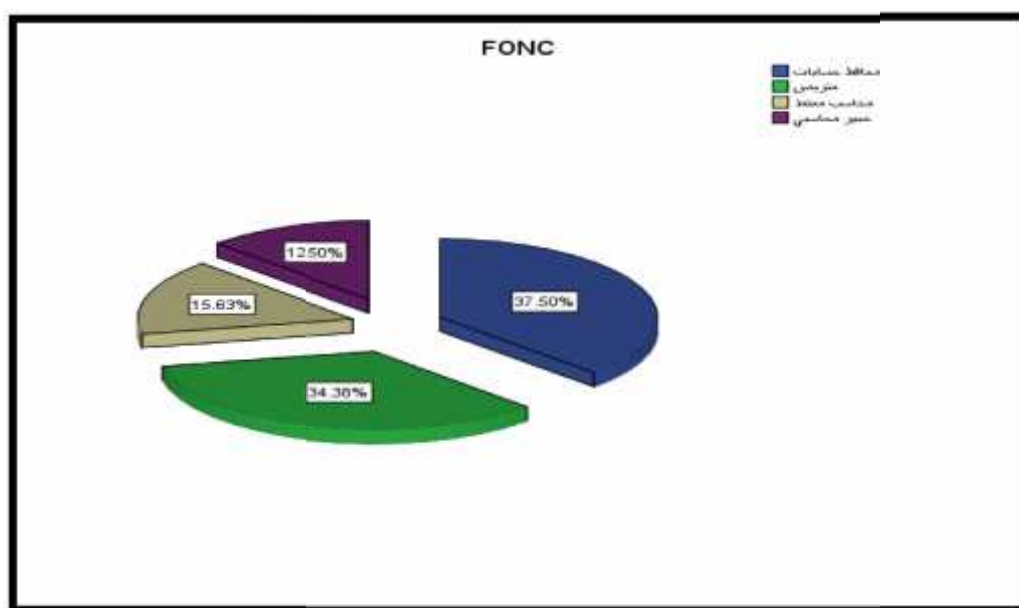
Statistiques

(طبيعة المهنة) FONC

N	Valide	32
	Manquante	0
Moyenne		2.28
Erreur std. de la moyenne		.192
Mode		3
Ecart-type		1.085
Variance		1.176
Asymétrie		.041
Erreur std. d'asymétrie		.414
Aplatissement		-1.396
Erreur std. d'aplatissement		.809
Intervalle		3
Minimum		1
Maximum		4
Somme		73

FONC

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide خبير	12	37.5	37.5	37.5
	11	34.4	34.4	71.9
	5	15.6	15.6	87.5
	4	12.5	12.5	100.0
Total	32	100.0	100.0	



ملحق رقم 3.3

القائمة الأولية للاستبيان

استبيان

- المؤهل العلمي: دبلوم ☐ ليسانس ☐ دراسات عليا ☐ دراسات أخرى ☐
- سنوات الخبرة: أقل من سنة ☐ أقل من 5 سنوات ☐ أقل من 10 سنوات ☐ أكثر من 10 سنوات ☐
- طبيعة المهنة: الخبير المحاسب ☐ محافظ الحسابات ☐ المحاسب المعتمد ☐ المتربص ☐

1 تساهم قواعد السلوك الأخلاقي للمهنة في جعل المعلومات المقدمة من المحاسب المهني تتصف بالشمولية والفعالية والكفاءة.

☐ دائما ☐ غالبا ☐ أحيانا ☐ نادرا ☐ على نحو معدوم

2 تساهم قواعد السلوك الأخلاقي للمهنة في تحسين وتطوير نوعية المعلومات المقدمة لمستخدمي القرار.

☐ دائما ☐ غالبا ☐ أحيانا ☐ نادرا ☐ على نحو معدوم

3 تساهم قواعد السلوك الأخلاقي في تحسين جودة المعلومات لمستخدميها.

☐ دائما ☐ غالبا ☐ أحيانا ☐ نادرا ☐ على نحو معدوم

4 يحرص المحاسب المهني على التصرف بشكل نزيه وغير متحيز عند أداء مهامه.

☐ دائما ☐ غالبا ☐ أحيانا ☐ نادرا ☐ على نحو معدوم

5 يتصف المحاسب المهني بالاستقامة والأمانة في كافة علاقاته المهنية والتجارية.

☐ دائما ☐ غالبا ☐ أحيانا ☐ نادرا ☐ على نحو معدوم

6 ينبغي أن يكون المحاسب المهني عادلا، متجردا، محايدا غير متحيزا.

☐ دائما ☐ غالبا ☐ أحيانا ☐ نادرا ☐ على نحو معدوم

7 لا يتعرض المحاسب المهني عند تقديم خدمة مهنية لحالات قد تضعف من حكمه المهني أو التجاري بسبب التحيز أو تضارب المصالح أو تأثير آخر.

☐ دائما ☐ غالبا ☐ أحيانا ☐ نادرا ☐ على نحو معدوم

8 يتمتع المحاسب المهني عن انتقاد أعمال محاسب مهني آخر بصورة تلحق الضرر بسمعته.

☐ دائما ☐ غالبا ☐ أحيانا ☐ نادرا ☐ على نحو معدوم

9 يحافظ المحاسب المهني على المعرفة والمهارات المهنية بالمستوى المطلوب لضمان حصول أصحاب العمل على خدمة مهنية بكفاءة.

☐ دائما ☐ غالبا ☐ أحيانا ☐ نادرا ☐ على نحو معدوم

10 يؤدي المحاسب المهني مهامه بكل اجتهاد وعناية وفقا للمعايير المهنية.

☐ دائما ☐ غالبا ☐ أحيانا ☐ نادرا ☐ على نحو معدوم

11 يتخذ المحاسب المهني خطوات معقولة لضمان أن يكون لدى أولئك الذين يعملون تحت سلطته بصفة مهنية التدريب والإشراف المناسب.

☐ دائما ☐ غالبا ☐ أحيانا ☐ نادرا ☐ على نحو معدوم

12 يحافظ المحاسب المهني على سرية المعلومات التي يفصح عنها صاحب العمل وتحديدًا مع شريك تجاري قريب أو أحد أفراد العائلة المباشرين أو المقربين.

☐ دائما ☐ غالبا ☐ أحيانا ☐ نادرا ☐ على نحو معدوم

13 يدرس المحاسب المهني الحاجة للمحافظة على سرية المعلومات ضمن المؤسسة.

☐ دائما ☐ غالبا ☐ أحيانا ☐ نادرا ☐ على نحو معدوم

14 بعد انتهاء المحاسب المهني من مهمته في مؤسسة ما، فلا يقوم باستعمال أو الإفصاح عن المعلومات التي تم الحصول عليها أو استلامها نتيجة علاقة مهنية أو تجارية.

☐ دائما ☐ غالبا ☐ أحيانا ☐ نادرا ☐ على نحو معدوم

15 يقوم المحاسب المهني بالإفصاح عن المعلومات السرية إذا كان مطلوب بقوة قانون مثل الإفصاح للسلطات العامة المختصة عن تعدي للقانون.

☐ دائما ☐ غالبا ☐ أحيانا ☐ نادرا ☐ على نحو معدوم

16 يقوم المحاسب المهني بالتعريف عن الخدمات التي يقدمها أو المؤهلات التي يملكها أو الخبرات التي اكتسبها.

☐ دائما ☐ غالبا ☐ أحيانا ☐ نادرا ☐ على نحو معدوم

17 يتجنب المحاسب المهني أي عمل قد يسيء إلى سمعة المهنة وعلاقته بزملائه في المهنة.

☐ دائما ☐ غالبا ☐ أحيانا ☐ نادرا ☐ على نحو معدوم

18 لا يقوم المحاسب المهني بدعم الأهداف الشرعية والأخلاقية الموضوعة من قبل صاحب العمل ولا يدعم القواعد والإجراءات لمساندة تلك الأهداف.

☐ دائما ☐ غالبا ☐ أحيانا ☐ نادرا ☐ على نحو معدوم

19 لا يقوم المحاسب المهني بإصدار تقرير مالي قد يشوه الحقائق أو تضليلها (البقاء صامتا) على سبيل المثال البيانات المالية، الامتثال الضريبي، الامتثال القانوني، التقارير المطلوبة من قبل منظمي سوق الأوراق المالية.

☐ دائما ☐ غالبا ☐ أحيانا ☐ نادرا ☐ على نحو معدوم

20 يقوم المحاسب المهني بإعداد البيانات المالية التي تمثل الحقائق بدقة وبشكل كامل التي تصف بوضوح الطبيعة الحقيقية للمعاملات التجارية أو الأصول أو الالتزامات في جميع الجوانب.

☐ دائما ☐ غالبا ☐ أحيانا ☐ نادرا ☐ على نحو معدوم

21 يرفض المحاسب المهني بقاءه مرتبطا بمعلومات يعلم أنها مضللة.

☐ دائما ☐ غالبا ☐ أحيانا ☐ نادرا ☐ على نحو معدوم

22 قد يرتبط المحاسب المهني بغير علمه بمعلومات مضللة، فيتخذ الخطوات اللازمة لحل هذا الارتباط بالمعلومات، وعندما يتطلب عليه إبلاغ هيئة مهنية ذات الصلة، يسعى للحصول على الاستقالة.

☐ دائما ☐ غالبا ☐ أحيانا ☐ نادرا ☐ على نحو معدوم

23 يقرر المحاسب المهني رفض أداء الخدمة المهنية في حال معلومات غير مكتملة أو محدودة أو عدم إعطاء وقت كاف لأداء الواجبات بشكل صحيح أو إكمالها.

☐ دائما ☐ غالبا ☐ أحيانا ☐ نادرا ☐ على نحو معدوم

24 يقوم المحاسب المهني بالمهام الرئيسية وفق الخبرة الكافية، ولا يضل صاحب العمل عن قصد فيما يخص مستوى الخبرات والمعارف المقتناة.

☐ دائما ☐ غالبا ☐ أحيانا ☐ نادرا ☐ على نحو معدوم

25 يسعى المحاسب المهني للحصول على مشورة ومساعدة خبير مناسب في حالة ظهور مشاكل أثناء أداء واجباته بدرجة مناسبة من الكفاءة المهنية دون المساس بمبدأ السرية.

☐ دائما ☐ غالبا ☐ أحيانا ☐ نادرا ☐ على نحو معدوم

26 عندما لا يتمكن المحاسب المهني من القضاء على التهديدات التي تواجهه، ويقرر رفض الخدمة المهنية، فينجم عليه

إظهار الأسباب الكامنة وراء القيام بذلك وبوضوح.

☐ دائما ☐ غالبا ☐ أحيانا ☐ نادرا ☐ على نحو معدوم

27 يتجرد المحاسب المهني من المصالح الشخصية ويتمتع بالصدق والحياد عند أداء أي خدمة مهنية.

☐ دائما ☐ غالبا ☐ أحيانا ☐ نادرا ☐ على نحو معدوم

28 يمتنع المحاسب المهني عن قبول مزايا مالية من عملائه غير أتعابه التي يستحقها مقابل عمله.

☐ دائما ☐ غالبا ☐ أحيانا ☐ نادرا ☐ على نحو معدوم

29 لا يتلقى المحاسب المهني أو أحد أفراد عائلته المقربين أو المباشرين إحدى المغريات التي تكون في شكل هدايا أو ضيافة... الخ في محاولة للتأثير على أفعال أو قرارات أو تشجيع سلوك غير قانوني أو مضلل سعيًا للحصول على معلومات سرية.

☐ دائما ☐ غالبا ☐ أحيانا ☐ نادرا ☐ على نحو معدوم

30 لا يخضع المحاسب المهني لضغوط قد يقع فيها لتقديم المغريات بقصد التأثير على حكم أو عملية اتخاذ القرارات أو الحصول على معلومات سرية.

☐ دائما ☐ غالبا ☐ أحيانا ☐ نادرا ☐ على نحو معدوم

الملحق رقم 4.3
قائمة النهائية للاستبيان
استبيان

جامعة عبد الحميد بن باديس - مستغانم
كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير
قسم علوم المالية والمحاسبة

أخي المحيب

السلام عليكم ورحمة الله وبركاته

تقوم الباحثة بإعداد دراسة تحت عنوان: "درجة التزام المحاسب المهني في قطاع الأعمال بقواعد السلوك الأخلاقي الصادرة عن اتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC)-دراسة ميدانية"، لذا أضع بين أيديكم هذا الاستبيان آملة من حضرتكم الإجابة على الخيارات الموضوعة لكل فقرة بكل موضوعية، وهذا ما سيؤدي بالباحثة إلى الحصول على نتائج مقبولة وتسائر الواقع، ومن ثم الخروج بالتوصيات التي تساعد على حل الإشكالية المطروحة. كما أود إعلامكم، أن هذا الاستبيان مجرد أداة بحثية للحصول على معلومات ميدانية، كما أن المعلومات ستحاط بكامل السرية وتستخدم لأغراض البحث العلمي ليس أكثر.

تقبلوا فائق الاحترام والتقدير وشكرا على تعاونكم

أولاً- بيانات عامة

الرجاء وضع علامة (x) على الخيارات المقبولة من طرفكم

- الجنس: ذكر ☐ أنثى ☐
- سنوات الخبرة: أقل من 5 سنوات ☐ من 5 سنوات إلى 10 سنوات ☐ أكثر من 10 سنوات ☐
- المؤهل العلمي: ليسانس ☐ ماستر ☐ ماجستير ☐ شهادة ☐ أخرى ☐
- طبيعة المهنة: خبير محاسبي ☐ محافظ حسابات ☐ محاسب معتمد ☐ متربص ☐

ثانياً- فقرات الاستبيان

الرجاء وضع علامة (x) أمام درجة الالتزام المناسبة والتي تعكس أهمية ومستوى الالتزام بقواعد السلوك الأخلاقي

الرقم	الفقرة	درجة الالتزام				
		دائماً	غالبا	أحيانا	نادرا	أبدا
1.	امثال المحاسب المهني لقواعد السلوك الأخلاقي تجعله يقدم معلومات شاملة وفعالة					
2.	تساهم قواعد السلوك الأخلاقي للمهنة في تحسين جودة المعلومات المقدمة للمستخدمين					
3.	يحرص المحاسب المهني على التصرف بشكل نزيه وغير متحيز عند أداء مهامه					
4.	يتصف المحاسب المهني بالاستقامة والأمانة في كافة علاقاته المهنية والتجارية					
5.	يتعرض المحاسب المهني عند أداء مهمته إلى حالات قد تضعف من حكمه المهني أو التجاري					
6.	يتمتع المحاسب المهني عن الضرر بسمعة محاسب مهني آخر					
7.	يعمل المحاسب المهني على اكتساب المعرفة والمهارة المهنية اللازمة لضمان حصول أصحاب العمل على خدمة مهنية بكفاءة					
8.	يؤدي المحاسب المهني مهامه بكل اجتهاد وعناية وفقا للمعايير المهنية					

					9. يتخذ المحاسب المهني خطوات معقولة لضمان التدريب والإشراف المناسب لمن يعملون تحت سلطته
					10. يحافظ المحاسب المهني على سرية المعلومات التي يفصح عنها صاحب العمل
					11. يتمتع المحاسب المهني عن استعمال معلومات تخص مؤسسة أخرى سبق وقدم لها خدمة، لصالح المؤسسة الحالية
					12. يقوم المحاسب المهني بالإفصاح عن المعلومات السرية بقوة القانون
					13. يقوم المحاسب المهني بالتعريف بالمؤهلات التي يملكها الخبرات التي اكتسبها
					14. يتجنب المحاسب المهني أي عمل قد يسيء إلى سمعة المهنة والزملاء
					15. يتجنب المحاسب المهني إصدار التقارير المضللة والمشوهة للحقائق
					16. يقوم المحاسب المهني بإعداد البيانات المالية التي تمثل حقيقة ووضعية المؤسسة
					17. يرفض المحاسب المهني التعامل بمعلومات يعلم أنها مضللة
					18. يقرر المحاسب المهني رفض أداء مهمته إذا عرضت عليه معلومات غير مكتملة أو منح وقت قصير لذلك
					19. يسعى المحاسب المهني للحصول على مساعدة خبير مناسب في حالة ظهور مشاكل أثناء أداء واجباته
					20. عند رفض المحاسب المهني أداء وظيفته لأسباب موضوعية، فإنه يبين الأسباب الكامنة وراء ذلك
					21. يتجرد المحاسب المهني من المصالح الشخصية ويتمتع بالصدق والحياد عند أداء مهامه
					22. يتمتع المحاسب المهني عن قبول مزايا مالية من زبائنه غير أتعابه
					23. يتمتع المحاسب المهني أو أحد أفراد عائلته المقربين بقبول الهدايا والهبات والتي تؤثر على استقلاليته في أداء مهامه
					24. يخضع المحاسب المهني لضغوط من أجل التأثير على حكمه أو الحصول على معلومات سرية

الملحق رقم 5.3

درجة التزام ممارسي المهنة

الفقرات

Q1

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
أحيانا	3	9.4	9.4	9.4
Valide	12	37.5	37.5	46.9
	17	53.1	53.1	100.0
Total	32	100.0	100.0	

Q2

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
أحيانا	3	9.4	9.4	9.4
Valide	9	28.1	28.1	37.5
	20	62.5	62.5	100.0
Total	32	100.0	100.0	

Q3

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
أحيانا	1	3.1	3.1	3.1
Valide	3	9.4	9.4	12.5
	28	87.5	87.5	100.0
Total	32	100.0	100.0	

Q4

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
	4	12.5	12.5	12.5
Valide	28	87.5	87.5	100.0
Total	32	100.0	100.0	

Q5

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	1	3.1	3.1	3.1
	7	21.9	21.9	25.0

أحيانا	19	59.4	59.4	84.4
	4	12.5	12.5	96.9
	1	3.1	3.1	100.0
Total	32	100.0	100.0	

Q6

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
	2	6.3	6.3	6.3
أحيانا	2	6.3	6.3	12.5
Valide	5	15.6	15.6	28.1
	23	71.9	71.9	100.0
Total	32	100.0	100.0	

Q7

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
أحيانا	4	12.5	12.5	12.5
	6	18.8	18.8	31.3
Valide	22	68.8	68.8	100.0
Total	32	100.0	100.0	

Q8

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
	1	3.1	3.1	3.1
	4	12.5	12.5	15.6
Valide	27	84.4	84.4	100.0
Total	32	100.0	100.0	

Q9

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
	1	3.1	3.1	3.1
أحيانا	3	9.4	9.4	12.5
Valide	11	34.4	34.4	46.9
	17	53.1	53.1	100.0
Total	32	100.0	100.0	

Q10

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
أحيانا	1	3.1	3.1	3.1
Valide	31	96.9	96.9	100.0
Total	32	100.0	100.0	

Q11

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
أحيانا	3	9.4	9.4	9.4
Valide	6	18.8	18.8	28.1
	23	71.9	71.9	100.0
Total	32	100.0	100.0	

Q12

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
	1	3.1	3.1	3.1
	3	9.4	9.4	12.5
أحيانا	2	6.3	6.3	18.8
Valide	10	31.3	31.3	50.0
	16	50.0	50.0	100.0
Total	32	100.0	100.0	

Q13

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
	2	6.3	6.3	6.3
	3	9.4	9.4	15.6
أحيانا	11	34.4	34.4	50.0
Valide	9	28.1	28.1	78.1
	7	21.9	21.9	100.0
Total	32	100.0	100.0	

Q14

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
	3	9.4	9.4	9.4
Valide	29	90.6	90.6	100.0
Total	32	100.0	100.0	

Q15

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
أحيانا	2	6.3	6.3	6.3
Valide	3	9.4	9.4	15.6
	27	84.4	84.4	100.0
Total	32	100.0	100.0	

Q16

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
	6	18.8	18.8	18.8
Valide	26	81.3	81.3	100.0
Total	32	100.0	100.0	

Q17

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
أحيانا	5	15.6	15.6	15.6
Valide	3	9.4	9.4	25.0
	24	75.0	75.0	100.0
Total	32	100.0	100.0	

Q17

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
أحيانا	5	15.6	15.6	15.6
Valide	3	9.4	9.4	25.0
	24	75.0	75.0	100.0
Total	32	100.0	100.0	

Q18

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
	1	3.1	3.1	3.1
أحيانا	7	21.9	21.9	25.0
Valide	11	34.4	34.4	59.4
	13	40.6	40.6	100.0
Total	32	100.0	100.0	

Q19

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Validé	3	9.4	9.4	9.4
	13	40.6	40.6	50.0
	13	40.6	40.6	90.6
	3	9.4	9.4	100.0
Total	32	100.0	100.0	

Q20

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Validé	1	3.1	3.1	3.1
	1	3.1	3.1	6.3
	7	21.9	21.9	28.1
	8	25.0	25.0	53.1
	15	46.9	46.9	100.0
Total	32	100.0	100.0	

Q21

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Validé	1	3.1	3.1	3.1
	2	6.3	6.3	9.4
	29	90.6	90.6	100.0
Total	32	100.0	100.0	

Q22

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Validé	2	6.3	6.3	6.3
	1	3.1	3.1	9.4
	4	12.5	12.5	21.9
	5	15.6	15.6	37.5
	20	62.5	62.5	100.0
Total	32	100.0	100.0	

Q23

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	1	3.1	3.1	3.1
	1	3.1	3.1	6.3
	30	93.8	93.8	100.0
Total	32	100.0	100.0	

Q24

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide أحيانا	12	37.5	37.5	37.5
	10	31.3	31.3	68.8
	6	18.8	18.8	87.5
	1	3.1	3.1	90.6
	3	9.4	9.4	100.0
Total	32	100.0	100.0	

ملحق رقم 6.3

CRITICAL VALUES for the "F" Distribution, ALPHA = .05.

Denominator DF	Numerator DF									
	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
51	4.030	3.179	2.786	2.553	2.397	2.283	2.195	2.126	2.069	2.022
52	4.027	3.175	2.783	2.550	2.393	2.279	2.192	2.122	2.066	2.018
53	4.023	3.172	2.779	2.546	2.389	2.275	2.188	2.119	2.062	2.015
54	4.020	3.168	2.776	2.543	2.386	2.272	2.185	2.115	2.059	2.011
55	4.016	3.165	2.773	2.540	2.383	2.269	2.181	2.112	2.055	2.008
56	4.013	3.162	2.769	2.537	2.380	2.266	2.178	2.109	2.052	2.005
57	4.010	3.159	2.766	2.534	2.377	2.263	2.175	2.106	2.049	2.001
58	4.007	3.156	2.764	2.531	2.374	2.260	2.172	2.103	2.046	1.998
59	4.004	3.153	2.761	2.528	2.371	2.257	2.169	2.100	2.043	1.995
60	4.001	3.150	2.758	2.525	2.368	2.254	2.167	2.097	2.040	1.993
61	3.998	3.148	2.755	2.523	2.366	2.251	2.164	2.094	2.037	1.990
62	3.996	3.145	2.753	2.520	2.363	2.249	2.161	2.092	2.035	1.987
63	3.993	3.143	2.751	2.518	2.361	2.246	2.159	2.089	2.032	1.985
64	3.991	3.140	2.748	2.515	2.358	2.244	2.156	2.087	2.030	1.982
65	3.989	3.138	2.746	2.513	2.356	2.242	2.154	2.084	2.027	1.980
66	3.986	3.136	2.744	2.511	2.354	2.239	2.152	2.082	2.025	1.977
67	3.984	3.134	2.742	2.509	2.352	2.237	2.150	2.080	2.023	1.975
68	3.982	3.132	2.740	2.507	2.350	2.235	2.148	2.078	2.021	1.973
69	3.980	3.130	2.737	2.505	2.348	2.233	2.145	2.076	2.019	1.971
70	3.978	3.128	2.736	2.503	2.346	2.231	2.143	2.074	2.017	1.969
71	3.976	3.126	2.734	2.501	2.344	2.229	2.142	2.072	2.015	1.967
72	3.974	3.124	2.732	2.499	2.342	2.227	2.140	2.070	2.013	1.965
73	3.972	3.122	2.730	2.497	2.340	2.226	2.138	2.068	2.011	1.963
74	3.970	3.120	2.728	2.495	2.338	2.224	2.136	2.066	2.009	1.961
75	3.968	3.119	2.727	2.494	2.337	2.222	2.134	2.064	2.007	1.959
76	3.967	3.117	2.725	2.492	2.335	2.220	2.133	2.063	2.006	1.958
77	3.965	3.115	2.723	2.490	2.333	2.219	2.131	2.061	2.004	1.956
78	3.963	3.114	2.722	2.489	2.332	2.217	2.129	2.059	2.002	1.954
79	3.962	3.112	2.720	2.487	2.330	2.216	2.128	2.058	2.001	1.953
80	3.960	3.111	2.719	2.486	2.329	2.214	2.126	2.056	1.999	1.951
81	3.959	3.109	2.717	2.484	2.327	2.213	2.125	2.055	1.998	1.950
82	3.957	3.108	2.716	2.483	2.326	2.211	2.123	2.053	1.996	1.948
83	3.956	3.107	2.715	2.482	2.324	2.210	2.122	2.052	1.995	1.947
84	3.955	3.105	2.713	2.480	2.323	2.209	2.121	2.051	1.993	1.945
85	3.953	3.104	2.712	2.479	2.322	2.207	2.119	2.049	1.992	1.944
86	3.952	3.103	2.711	2.478	2.321	2.206	2.118	2.048	1.991	1.943
87	3.951	3.101	2.709	2.476	2.319	2.205	2.117	2.047	1.989	1.941
88	3.949	3.100	2.708	2.475	2.318	2.203	2.115	2.045	1.988	1.940
89	3.948	3.099	2.707	2.474	2.317	2.202	2.114	2.044	1.987	1.939
90	3.947	3.098	2.706	2.473	2.316	2.201	2.113	2.043	1.986	1.938
91	3.946	3.097	2.705	2.472	2.315	2.200	2.112	2.042	1.984	1.936
92	3.945	3.095	2.704	2.471	2.313	2.199	2.111	2.041	1.983	1.935
93	3.943	3.094	2.703	2.470	2.312	2.198	2.110	2.040	1.982	1.934
94	3.942	3.093	2.701	2.469	2.311	2.197	2.109	2.038	1.981	1.933
95	3.941	3.092	2.700	2.467	2.310	2.196	2.108	2.037	1.980	1.932
96	3.940	3.091	2.699	2.466	2.309	2.195	2.106	2.036	1.979	1.931
97	3.939	3.090	2.698	2.465	2.308	2.194	2.105	2.035	1.978	1.930
98	3.938	3.089	2.697	2.465	2.307	2.193	2.104	2.034	1.977	1.929
99	3.937	3.088	2.696	2.464	2.306	2.192	2.103	2.033	1.976	1.928
100	3.936	3.087	2.696	2.463	2.305	2.191	2.103	2.032	1.975	1.927

CRITICAL VALUES for the "F" Distribution, ALPHA = .05.

Denominator DF	Numerator DF									
	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
1	161.448	199.500	215.707	224.583	230.162	233.986	236.768	238.883	240.543	241.882
2	18.513	19.000	19.164	19.247	19.296	19.330	19.353	19.371	19.385	19.396
3	10.128	9.552	9.277	9.117	9.013	8.941	8.887	8.845	8.812	8.786
4	7.709	6.944	6.591	6.388	6.256	6.163	6.094	6.041	5.999	5.964
5	6.608	5.786	5.409	5.192	5.050	4.950	4.876	4.818	4.772	4.735
6	5.987	5.143	4.757	4.534	4.387	4.284	4.207	4.147	4.099	4.060
7	5.591	4.737	4.347	4.120	3.972	3.866	3.787	3.726	3.677	3.637
8	5.318	4.459	4.066	3.838	3.687	3.581	3.500	3.438	3.388	3.347
9	5.117	4.256	3.863	3.633	3.482	3.374	3.293	3.230	3.179	3.137
10	4.965	4.103	3.708	3.478	3.326	3.217	3.135	3.072	3.020	2.978
11	4.844	3.982	3.587	3.357	3.204	3.095	3.012	2.948	2.896	2.854
12	4.747	3.885	3.490	3.259	3.106	2.996	2.913	2.849	2.796	2.753
13	4.667	3.806	3.411	3.179	3.025	2.915	2.832	2.767	2.714	2.671
14	4.600	3.739	3.344	3.112	2.958	2.848	2.764	2.699	2.646	2.602
15	4.543	3.682	3.287	3.056	2.901	2.790	2.707	2.641	2.588	2.544
16	4.494	3.634	3.239	3.007	2.852	2.741	2.657	2.591	2.538	2.494
17	4.451	3.592	3.197	2.965	2.810	2.699	2.614	2.548	2.494	2.450
18	4.414	3.555	3.160	2.928	2.773	2.661	2.577	2.510	2.456	2.412
19	4.381	3.522	3.127	2.895	2.740	2.628	2.544	2.477	2.423	2.378
20	4.351	3.493	3.098	2.866	2.711	2.599	2.514	2.447	2.393	2.348
21	4.325	3.467	3.072	2.840	2.685	2.573	2.488	2.420	2.366	2.321
22	4.301	3.443	3.049	2.817	2.661	2.549	2.464	2.397	2.342	2.297
23	4.279	3.422	3.028	2.796	2.640	2.528	2.442	2.375	2.320	2.275
24	4.260	3.403	3.009	2.776	2.621	2.508	2.423	2.355	2.300	2.255
25	4.242	3.385	2.991	2.759	2.603	2.490	2.405	2.337	2.282	2.236
26	4.225	3.369	2.975	2.743	2.587	2.474	2.388	2.321	2.265	2.220
27	4.210	3.354	2.960	2.728	2.572	2.459	2.373	2.305	2.250	2.204
28	4.196	3.340	2.947	2.714	2.558	2.445	2.359	2.291	2.236	2.190
29	4.183	3.328	2.934	2.701	2.545	2.432	2.346	2.278	2.223	2.177
30	4.171	3.316	2.922	2.690	2.534	2.421	2.334	2.266	2.211	2.165
31	4.160	3.305	2.911	2.679	2.523	2.409	2.323	2.255	2.199	2.153
32	4.149	3.295	2.901	2.668	2.512	2.399	2.313	2.244	2.189	2.142
33	4.139	3.285	2.892	2.659	2.503	2.389	2.303	2.235	2.179	2.133
34	4.130	3.276	2.883	2.650	2.494	2.380	2.294	2.225	2.170	2.123
35	4.121	3.267	2.874	2.641	2.485	2.372	2.285	2.217	2.161	2.114
36	4.113	3.259	2.866	2.634	2.477	2.364	2.277	2.209	2.153	2.106
37	4.105	3.252	2.859	2.626	2.470	2.356	2.270	2.201	2.145	2.098
38	4.098	3.245	2.852	2.619	2.463	2.349	2.262	2.194	2.138	2.091
39	4.091	3.238	2.845	2.612	2.456	2.342	2.255	2.187	2.131	2.084
40	4.085	3.232	2.839	2.606	2.449	2.336	2.249	2.180	2.124	2.077
41	4.079	3.226	2.833	2.600	2.443	2.330	2.243	2.174	2.118	2.071
42	4.073	3.220	2.827	2.594	2.438	2.324	2.237	2.168	2.112	2.065
43	4.067	3.214	2.822	2.589	2.432	2.318	2.232	2.163	2.106	2.059
44	4.062	3.209	2.816	2.584	2.427	2.313	2.226	2.157	2.101	2.054
45	4.057	3.204	2.812	2.579	2.422	2.308	2.221	2.152	2.096	2.049
46	4.052	3.200	2.807	2.574	2.417	2.304	2.216	2.147	2.091	2.044
47	4.047	3.195	2.802	2.570	2.413	2.299	2.212	2.143	2.086	2.039
48	4.043	3.191	2.798	2.565	2.409	2.295	2.207	2.138	2.082	2.035
49	4.038	3.187	2.794	2.561	2.404	2.290	2.203	2.134	2.077	2.030
50	4.034	3.183	2.790	2.557	2.400	2.286	2.199	2.130	2.073	2.026

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة عبد الحميد ابن باديس مستغانم
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم المالية والمحاسبة

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي في العلوم المالية والمحاسبة تخصص: تدقيق محاسبي ومراقبة التسيير

عنوان المذكرة

درجة التزام المحاسب المهني في قطاع الأعمال بقواعد السلوك الأخلاقي الصادرة
عن الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC)
دراسة ميدانية

تحت إشراف الأستاذ

بادن عبد القادر

من إعداد الطالبة:

بن حمو ياسمين

أعضاء لجنة المناقشة:

أستاذ محاضر ب

أستاذ مساعد أ

أستاذ مساعد أ

د/ ولد محمد عيسى محمد محمود

أ/ بادن عبد القادر

أ/ يخلف عبد الله

رئيسا

مشرفا

مناقشا

السنة الجامعية: 2015/2014

الفصل الثالث

الدراسة الميدانية

تمهيد:

إن جوانب قواعد السلوك الأخلاقي وضرورة العمل بها لا ترتبط بمجتمعات محددة ولا بقطاع معين، بل أنها أصبحت موضوعا حيويا تواجهه مختلف المؤسسات، فارتباط قواعد السلوك الأخلاقي بمهنة المحاسبة يرشد ويعزز السلوك الجيد وذلك من خلال التزام ممارسي هذه المهنة بقواعد السلوك.

وهذا ما حاولنا تناوله في هذا الفصل من خلال دراسة ميدانية لموضوع البحث، حيث نقف على التزام ممارسي المهنة في الجزائر بقواعد السلوك الأخلاقي، وعرض النتائج المتوصل إليها من خلال البحث مع الإجابة على مختلف التساؤلات المطروحة في إشكالية البحث.

المبحث الأول: إجراءات الدراسة

نتناول في هذا المبحث إجراءات الدراسة المناسبة وفقا لطبيعة موضوع البحث، من خلال مجتمع الدراسة وعينة الدراسة ومتغيرات الدراسة.

المطلب الأول: مجتمع الدراسة

يتكون مجتمع الدراسة من جميع ممارسي مهنة المحاسبة في قطاع الأعمال (المحاسبين المهنيين) بولاية مستغانم، حسب معطيات المجلس الوطني للمحاسبة (CNC) لسنة 2014 (أنظر الملحق رقم 1.3)، وينقسم مجتمع الدراسة إلى:

أولاً- الخبير المحاسب

يتم اللجوء إلى الخبير المحاسب في حالة دعوة قضائية، تعيينه المحكمة من بين قائمة الخبراء المسجلين لديها، وذلك للقيام بمهمة التدقيق المالي والمحاسبي للمؤسسات والهيئات في الحالات التي ينص عليها القانون.

ثانياً- محافظ الحسابات:

يقوم محافظ الحسابات بمهمة المصادقة على صحة حسابات الشركات والهيئات وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول بها.

ثالثاً- المحاسب المعتمد

يقوم المحاسب المعتمد بمهمة مسك وفتح وضبط التسجيلات المحاسبية للشركات أو الهيئات التي تطلب خدماته.

رابعاً- المتربص

وتقصد به المحاسبين الذين يعملون تحت سلطة وإشراف كل من الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، حيث يمكن اعتبارهم الفئة الأكثر ارتباطا بالمعلومات المحاسبية. والجدول التالي يوضح مجتمع الدراسة:

الجدول رقم (1.3)

توزيع مجتمع الدراسة

المجموع	المتربص	المحاسب المعتمد	محافظ الحسابات	الخبير المحاسب	ممارسي المهنة
32	11	5	12	4	العدد

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على معطيات المجلس الوطني للمحاسبة

المطلب الثاني: عينة الدراسة

وتشمل عينة الدراسة جميع أفراد مجتمع الدراسة، حيث قمنا بتوزيع (32) استمارة استبيان إلى جميع ممارسي المهنة في قطاع الأعمال بالولاية، وتبين أن عدد الاستبيانات المسترجعة هي نفسها الموزعة، وكانت كلها صالحة للدراسة، وهذا وفق الجدول التالي:

الجدول رقم (2.3)

توزيع عينة الدراسة والنسبة المئوية

النسبة (%)	العدد	ممارسي المهنة
12.5 %	4	الخبير المحاسب
37.5 %	12	محافظ الحسابات
15.6 %	5	المحاسب المعتمد
34.4 %	11	المتربص
100 %	32	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على معطيات المجلس الوطني للمحاسبة

يتبين من الجدول أعلاه، أن عدد محافظي الحسابات في ولاية مستغانم يمثل أكبر نسبة من مجموع ممارسي المهنة أي 37.5 %، يليه المتربصين بنسبة 34.4 %، والمحاسبين المعتمدين والخبراء المحاسبين يمثلان أقل نسبة أي 15.6 % و 12.5 % من مجتمع الدراسة على الترتيب.

المطلب الثالث: متغيرات الدراسة وخصائصها

نشير إلى متغيرات الدراسة وفق الآتي:

أولاً- متغيرات الدراسة

تنقسم متغيرات الدراسة إلى:

1- المتغيرات المستقلة:

تمثلت متغيرات الدراسة المستقلة فيما يلي:

أ- متغير سنوات الخبرة:

يتمثل في: 1 [أقل من 5 سنوات] - 2 [من 5 إلى 10 سنوات] - 3 [أكثر من 10 سنوات]، كما هو موضح في الجدول التالي:

الجدول رقم (3.3)

متغير سنوات الخبرة

سنوات الخبرة	أقل من 5 سنوات	من 5 إلى 10 سنوات	أكثر من 10 سنوات
الترميز	1	2	3

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على دراسات سابقة

ب- متغير المؤهل العلمي (الدرجة العلمية):

يتمثل في: 1 [شهادة أخرى] - 2 [ليسانس] - 3 [ماستر] - 4 [ماجستير]، كما هو موضح في الجدول الآتي:

الجدول رقم (4.3)

متغير المؤهل العلمي

المؤهل العلمي	ماجستير	ماستر	ليسانس	شهادة أخرى
الترميز	4	3	2	1

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على دراسات سابقة

ج- متغير طبيعة المهنة:

يتمثل في: 1 [متربص] - 2 [المحاسب المعتمد] - 3 [محافظ الحسابات] - 4 [الخبير المحاسب]، والجدول التالي يبين ذلك:

الجدول رقم (5.3)

متغير طبيعة المهنة

طبيعة المهنة	الخبير المحاسب	محافظ حسابات	المحاسب المعتمد	متربص
الترميز	4	3	2	1

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على دراسات سابقة

2- المتغير التابع:

يتمثل المتغير التابع للدراسة في درجة التزام ممارسي مهنة المحاسبة في قطاع الأعمال بقواعد السلوك الأخلاقي.

ثانياً- الخصائص الإحصائية لعينة الدراسة

تتمثل الخصائص الإحصائية (أنظر الملحق رقم 2.3) لعينة الدراسة فيما يلي:

1- متغير سنوات الخبرة:

يمكن تمثيل الخصائص الإحصائية لمتغير سنوات الخبرة في الجدول التالي:

الجدول رقم (6.3)

توزيع العينة حسب متغير سنوات الخبرة

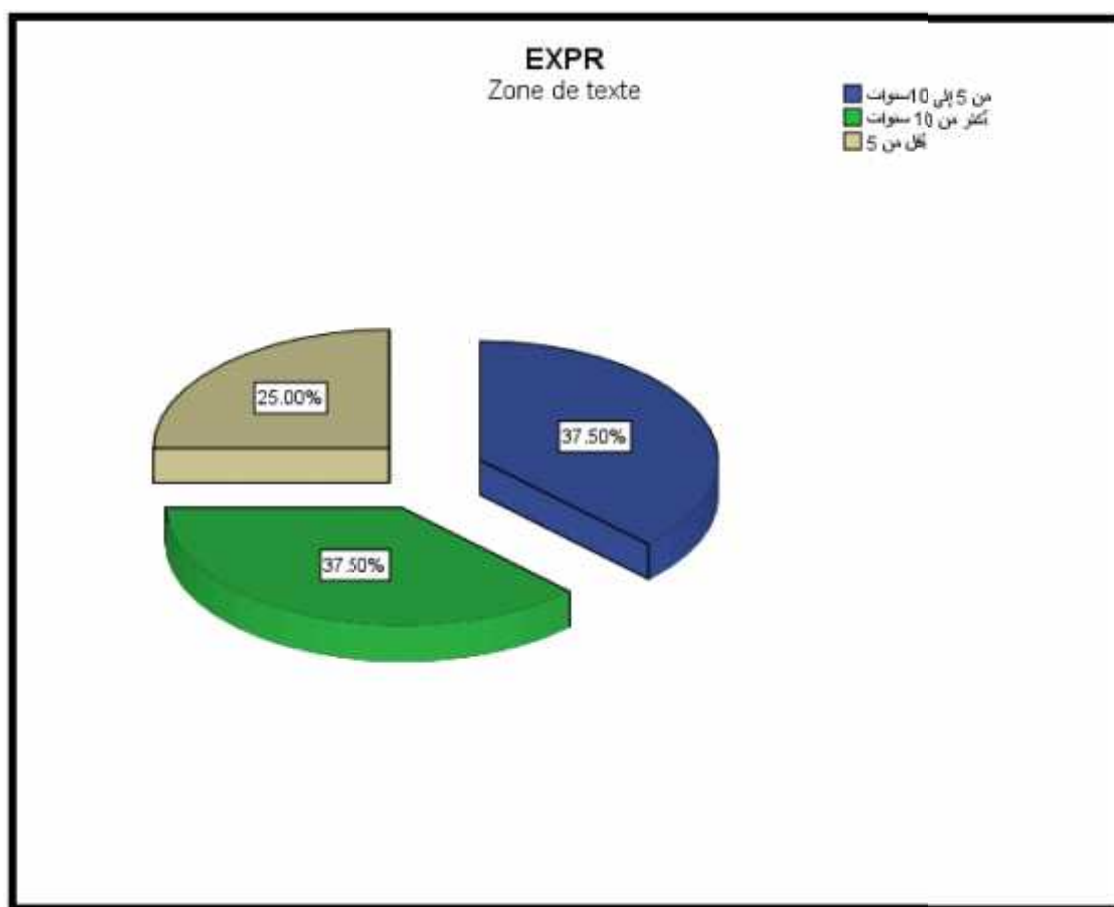
متغير الدراسة	الفئة	العدد	النسبة (%)
سنوات الخبرة	أقل من 5 سنوات	8	25 %
	من 5 إلى 10 سنوات	12	37.5 %
	أكثر من 10 سنوات	12	37.5 %
المجموع		32	100 %

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على برنامج (IBM SPSS 20)

يتضح من الجدول السابق، أن أكبر عدد من الاستجابات تمثلت الفئة الثانية لسنوات الخبرة (من 5 إلى 10 سنوات) والفئة الثالثة (أكثر من 10 سنوات) والتي مثلت ما نسبته 37.5 % لكل فئة، في حين كانت الاستجابات الأقل في الفئة الأولى (أقل من 5 سنوات) بنسبة 25 %. والشكل التالي يوضح ذلك:

الشكل رقم (1.3)

توزيع العينة حسب متغير سنوات الخبرة (EXPR)



المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على برنامج (IBM SPSS 20)

2- متغير المؤهل العلمي:

تتمثل الخصائص الإحصائية لمتغير المؤهل العلمي في الجدول التالي:

الجدول رقم (7.3)

توزيع العينة حسب متغير المؤهل العلمي

متغير الدراسة	الفئة	العدد	النسبة (%)
المؤهل العلمي	ماجستير	1	3.1 %
	ماستر	3	9.4 %
	ليسانس	20	62.5 %

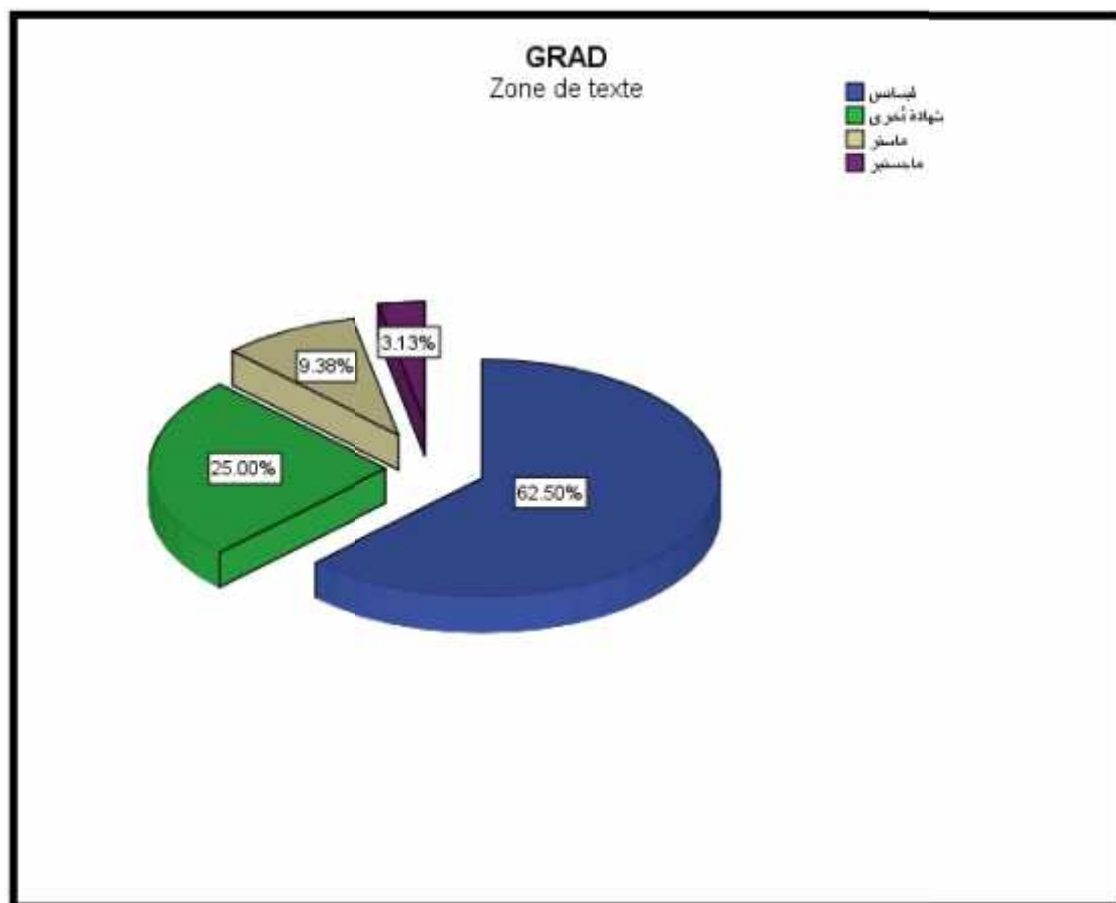
شهادة أخرى	8	% 25
المجموع	% 32	% 100

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على برنامج (IBM SPSS 20)

يتضح من الجدول أعلاه، أن أكبر عدد من الاستجابات تمثلت في الفئة الثانية (ليسانس) والفئة الرابعة (شهادة أخرى) بنسبة 62.5 % و 25 % على الترتيب، وأقل الاستجابات تمثلت في الفئة الثانية (ماستر) والثالثة (ماجستير) بنسبة 9.4 % و 3.1 % على التوالي. الشكل التالي يوضح ذلك:

الشكل رقم (2.3)

توزيع العينة حسب متغير المؤهل العلمي (GRAD)



المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على برنامج (IBM SPSS 20)

3- متغير طبيعة المهنة:

تتمثل الخصائص الإحصائية لمتغير طبيعة المهنة في الجدول التالي:

الجدول رقم (8.3)

توزيع العينة حسب متغير طبيعة المهنة (FONC)

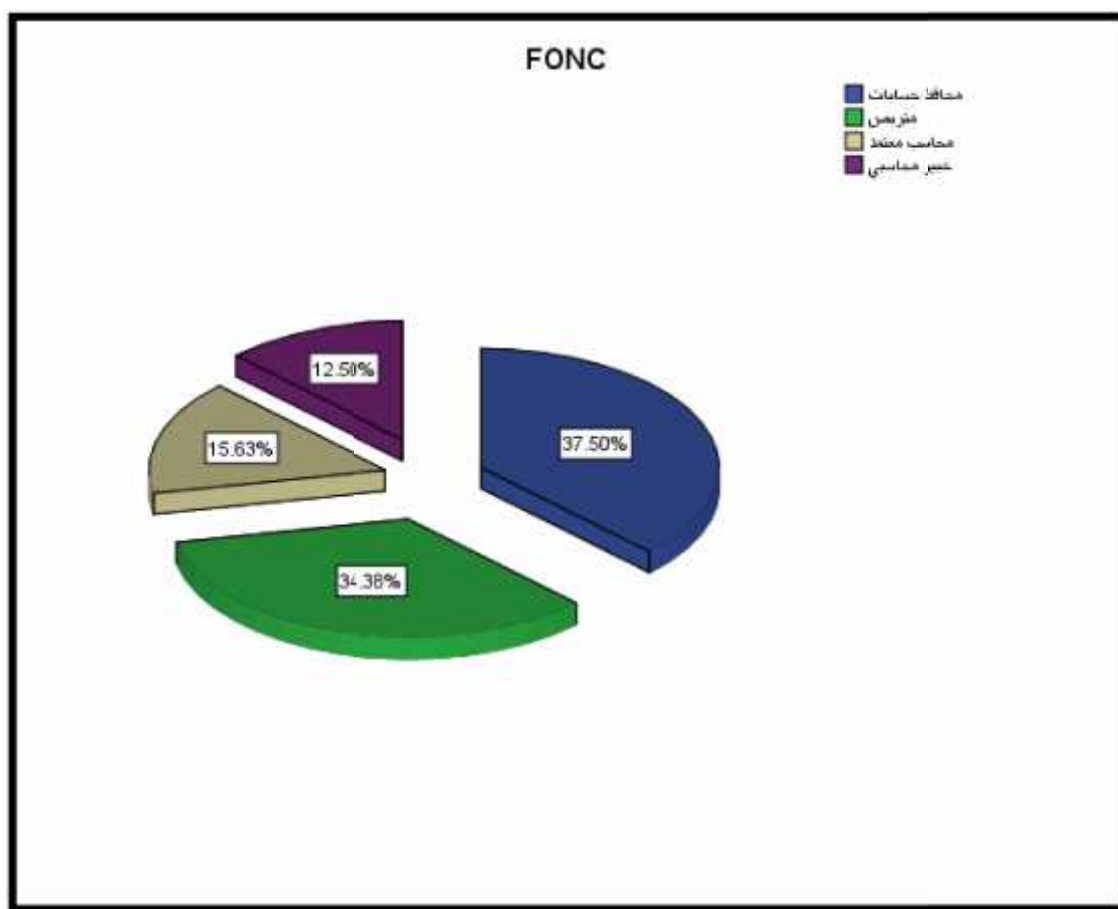
متغير الدراسة	الفئة	العدد	النسبة (%)
المؤهل العلمي	الخبير المحاسب	4	12.5 %
	محافظ الحسابات	12	37.5 %
	المحاسب المعتمد	5	15.6 %
	المتربص	11	34.4 %
المجموع		32 %	100 %

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على برنامج (IBM SPSS 20)

يتضح من الجدول، أن أكبر عدد من الاستجابات تمثلت في فئة محافضي الحسابات وفئة المتربصين بنسبة 37.5% و 34.4% على الترتيب، وأقل الاستجابات تمثلت في فئة المحاسب المعتمد والخبير المحاسب بنسبة 15.6 % و 12.5 % على الترتيب. كما هو موضح في الشكل التالي:

الشكل رقم (3.3)

توزيع العينة حسب متغير طبيعة المهنة (FONC)



المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على برنامج (IBM SPSS 20)

المبحث الثاني: أدوات الدراسة

يطرح أمامنا مشكل الأدوات المستعملة في جمع البيانات والمعلومات، ونظرا لارتباط موضوع بحثنا بدراسة تحليلية، فقد اعتمدنا على الاستبيان، ومن ثم استخدام عدة أساليب للمعالجة الإحصائية، مع الأخذ بعين الاعتبار الخصائص السيكومترية لهذه الأداة.

المطلب الأول: خطوات بناء الاستبيان

الاستبيان وهو أهم أدوات البحث التي اعتمدت عليها دراستنا لجمع البيانات والمعلومات من ميدان الدراسة. بهدف قياس درجة التزام ممارسي المهنة بقواعد السلوك الأخلاقي. وتم تصميم الاستبيان بالاعتماد على دليل قواعد السلوك الأخلاقي للمحاسبين المهنيين الصادر عن الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) سنة 2010،

- وقد روعي في إعداداه على عدة اعتبارات أهمها:
- أن تكون الفقرات بسيطة وواضحة ويسهل فهمها؛
 - أن تحتوي على بيانات مقبولة من طرف عينة الدراسة كمؤشر لاختبار درجة الالتزام؛
 - أن تحتوي على فقرات متدرجة، حيث يقوم أفراد العينة باختيار بديل واحد (1) من بين خمسة (5) بدائل؛
 - أن يحتوي الاستبيان على فقرات مغلقة (عدة اختيارات)، بغيت تسهيل الإجابة وكذا تسهيل المعالجة وتحليلها.
- لذلك قمنا بإعداد القائمة الأولية للاستبيان (أنظر الملحق 3) تتضمن أخلاقيات المهنة وفقاً لأهداف الدراسة، حيث بلغت (30) فقرة، بالإضافة إلى 4 خيارات متعلقة بالجنس، سنوات الخبرة، المؤهل العلمي، طبيعة المهنة، وعرضت القائمة على الأستاذ المشرف لتعديلها وتطويرها، وبعد فترة تم تعديل القائمة ووضعها في الصورة النهائية (أنظر الملحق 4)، حيث حذفت الفقرات ذات الأرقام 2، 6، 13، 18، 22، 24، وتم تعديل الفقرات ذات الأرقام 1، 5، 7، 8، 11، 12، 15، 19، 20، 23، 26، 29، 30. والجدول التالي يقارن بين عدد الفقرات الأولية والنهائية:

الجدول رقم (9.3)

المقارنة بين عدد فقرات الاستبيان في الصورة الأولية والنهائية

الصورة النهائية	الصورة الأولية	مجموع عدد فقرات الاستبيان
24	30	

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على خطوات بناء للاستبيان

يتبين من الجدول أنه تم حذف 6 فقرات من استمارة الاستبيان الأولية والإبقاء على 24 فقرة في الاستمارة النهائية، وبعدها تم توزيع الاستبيانات على جميع ممارسي المهنة في الولاية، حيث جمعت عبر زيارات ميدانية متكررة لمكاتب المحاسبة.

المطلب الثاني: أساليب المعالجة الإحصائية

تطلبت دراستنا استخدام الأساليب الإحصائية التالية:

أولاً- معامل ألفا كرونباخ

تم استخدامه للحكم على دقة القياس من خلال تحديد ثبات أداة القياس والمتمثلة في الاستبيان.

ثانيا- البرمجية الإحصائية (IBM SPSS 20)

تم استخدام برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (IBM SPSS 20) لتحليل كل البيانات التي تم جمعها في هذه الدراسة ومن خلاله تم استخراج ما يلي:

1- النسب المئوية:

تم استخدام النسب المئوية لمعرفة درجة كل فقرة من فقرات الاستبيان من أجل تسهيل التحليل.

2- المتوسط الحسابي:

تم استخدامه كمؤشر لتحديد درجة التزام ممارسي مهنة المحاسبة في قطاع الأعمال بأخلاقيات المهنة وفق الاتحاد الدولي للمحاسبين.

3- الانحراف المعياري:

تم استخدامه لمعرفة تشتت القيم عن وسطها الحسابي.

4- تحليل التباين الأحادي:

تم استخدام تحليل التباين الأحادي (ANOVA) للتعرف على دلالة الفروق الإحصائية بين متوسطات عينات الدراسة.

ثالثا- مقياس ليكارت (Likert)

تم استخدامه لقياس درجات الاستجابة المعبرة عن درجة الالتزام وفق مقياس ليكارت (Likert) الخماسي المتدرج، كما هو موضح في الجدول التالي:

الجدول رقم (10.3)

درجات الاستجابة

درجة الالتزام				
أبدا	نادرا	أحيانا	غالبا	دائما
1	2	3	4	5

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مقياس ليكارت

الجدول التالي يوضح درجة التزام ممارسي مهنة المحاسبة في ولاية مستغانم بأخلاقيات المهنة وفق الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) (أنظر الملحق رقم 5.3):

الجدول رقم (11.3)

توزيع الاستجابات لكل فقرة والنسبة المئوية

رقم الفقرة	بداية الفقرة	دائما		غالبا		أحيانا		نادرا		أبدا	
		%	عدد	%	عدد	%	عدد	%	عدد	%	عدد
1	امثال المحاسب المهني لقواعد	53.1	17	37.5	12	9.4	3	0	0	0	0
2	تساهم قواعد السلوك الأخلاق	62.5	20	28.1	9	9.4	3	0	0	0	0
3	يحرص المحاسب المهني على	87.5	28	9.4	3	3.1	1	0	0	0	0
4	يتصف المحاسب المهني	87.5	28	12.5	4	0	0	0	0	0	0
5	يتعرض المحاسب المهني عند	3.1	1	12.5	4	59.4	19	21.9	7	3.1	1
6	يتمتع المحاسب المهني عن الضرر	71.9	23	15.6	5	6.3	2	6.3	2	0	0
7	يعمل المحاسب المهني على	68.8	22	18.8	6	12.5	4	0	0	0	0
8	يؤدي المحاسب المهني مهامه	84.4	27	12.5	4	3.1	1	0	0	0	0
9	يتخذ المحاسب المهني خطوات	53.1	17	34.4	11	9.4	3	3.1	1	0	0
10	يحافظ المحاسب المهني على	96.9	31	3.1	1	0	0	0	0	0	0
11	يتمتع المحاسب المهني عن	71.9	23	18.8	6	9.4	3	0	0	0	0
12	يقوم المحاسب المهني بالإفصاح	50	16	31.3	10	6.3	2	9.4	3	3.1	1
13	يقوم المحاسب المهني بالتعريف	21.9	7	28.1	9	34.4	11	9.4	3	6.3	2
14	يتجنب المحاسب المهني أي	90.6	29	9.4	3	0	0	0	0	0	0
15	يتجنب المحاسب المهني إصدار	84.4	27	9.4	3	6.3	2	0	0	0	0
16	يقوم المحاسب المهني بإعداد	81.3	26	0	0	0	0	0	0	0	0
17	يرفض المحاسب المهني التعامل	75	24	9.4	3	15.6	5	0	0	0	0
18	يقرر المحاسب المهني رفض أداء	40.6	13	34.4	11	21.9	7	3.1	1	0	0
19	يسعى المحاسب المهني للحصول	9.4	3	40.6	13	40.6	13	9.4	3	0	0
20	عند رفض المحاسب المهني أداء	46.9	15	25	8	21.9	7	3.1	1	3.1	1
21	يتجرّد المحاسب المهني من	90.6	29	6.3	2	3.1	1	0	0	0	0
22	يتمتع المحاسب المهني عن قبول	62.5	20	15.6	5	12.5	4	3.1	1	6.3	2
23	يتمتع المحاسب المهني أو أحد	93.8	30	3.1	1	3.1	1	0	0	0	0

24	يخضع المحاسب المهني لضغوط	3	9.4	1	3.1	6	18.8	10	31.3	12	37.5
----	---------------------------	---	-----	---	-----	---	------	----	------	----	------

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على برنامج (IBM SPSS 20)

يتضح من الجدول السابق ما يلي:

- إن أكبر عدد من المستجيبين بدرجة التزام "دائما"، كان للفقرة (10)، حيث حظيت بأعلى عدد وهو (31) مستجيب أي بنسبة 96.9 % وأقل عدد من المستجيبين لنفس الدرجة كان للفقرة (5)، حيث حظيت بأدنى عدد وهو (1) مستجيب بنسبة 3.1 %؛
- إن أكبر عدد من المستجيبين بدرجة التزام "غالبا"، كان للفقرة (19)، حيث حظيت بأعلى عدد وهو (13) مستجيب أي بنسبة 40.6 % وأقل عدد من المستجيبين كان للفقرة (10) بحيث لم تحظى بأي عدد بمعنى (0) مستجيب؛
- إن أكبر عدد من المستجيبين بدرجة التزام "أحيانا"، كان للفقرة (5)، حيث حظيت بأعلى عدد وهو (19) مستجيب أي بنسبة 59.4 %، وأقل عدد من المستجيبين كان للفقرة (4)، (8)، (14)، (16)، (23)، بحيث لم تحظى بأي عدد بمعنى (0) مستجيب؛
- إن أكبر عدد من المستجيبين بدرجة التزام "نادرا" كان للفقرة (24)، حيث حظيت بأعلى عدد وهو (10) مستجيبين أي بنسبة 31.3 %، وأقل عدد من المستجيبين كان للفقرة (1)، (2)، (3)، (4)، (7)، (10)، (11)، (14)، (15)، (16)، (17)، (21) بحيث لم تحظى بأي عدد بمعنى (0) مستجيب؛
- إن أكبر عدد من المستجيبين بدرجة التزام "أبدا" كان للفقرة (24) حيث حظيت بأعلى عدد وهو (12) مستجيبين أي بنسبة 37.5 %، وأقل عدد من المستجيبين كان للفقرة (1)، (2)، (3)، (4)، (6)، (7)، (8)، (9)، (10)، (11)، (14)، (15)، (16)، (17)، (18)، (19)، (21)، (23) بحيث لم تحظى بأي عدد بمعنى (0) مستجيب؛
- يفسر ما تقدم ملاحظته من الجدول، أن ارتفاع درجة الالتزام نسبيا كانت في الدرجات الأعلى، حيث درجة "دائما" كانت بنسبة 96.9 % و "غالبا" كانت بنسبة 40.6 % و "أحيانا" كانت بنسبة 59.4 %، وانعدام درجة الالتزام نسبيا كان في الأقل درجات (نادرا وأبدا).

والجدول التالي يبين ترتيب الفقرات تنازليا حسب المتوسط الحسابي:

الجدول رقم (12.3)

المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لفقرات الاستبيان مرتبة تنازليا

رقم الفقرة	بداية الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	ترتيب الفقرة
10	يحافظ المحاسب المهني على سرية المعلومات التي	4.94	0.354	1
14	يتجنب المحاسب المهني أي عمل قد يسيء إلى	4.91	0.296	2
4	يتصف المحاسب المهني بالاستقامة والأمانة في كافة	4.88	0.336	3
21	يتجرد المحاسب المهني من المصالح الشخصية ويتمتع	4.88	0.421	4
23	يمتنع المحاسب المهني أو أحد أفراد عائلته المقربين	4.88	0.554	5
3	يحرص المحاسب المهني على التصرف بشكل نزيه	4.84	0.448	6
16	يقوم المحاسب المهني بإعداد البيانات المالية التي تمثل	4.81	0.397	7
15	يتجنب المحاسب المهني إصدار التقارير المضللة	4.78	0.553	8
8	يؤدي المحاسب المهني مهامه بكل اجتهاد وعناية	4.78	0.608	9
11	يمتنع المحاسب المهني عن استعمال معلومات تخص	4.63	0.660	10
17	يرفض المحاسب المهني التعامل بمعلومات يعلم أنها	4.59	0.756	11
7	يعمل المحاسب المهني على اكتساب المعرفة والمهارة	4.56	0.716	12
2	تساهم قواعد السلوك الأخلاقي للمهنة في تحسين	4.53	0.671	13
6	يمتنع المحاسب المهني عن الضرر بسمعة محاسب	4.53	0.879	14
1	امتنال المحاسب المهني لقواعد السلوك الأخلاقي	4.44	0.669	15
9	يقوم المحاسب المهني بالإفصاح عن المعلومات	4.38	0.793	16
22	يمتنع المحاسب المهني عن قبول مزايا مالية غير من	4.25	1.191	17
12	يقوم المحاسب المهني بالإفصاح عن المعلومات السرية	4.16	1.110	18
18	يقرر المحاسب المهني رفض أداء مهمته إذا عرضت	4.13	0.871	19
20	عند رفض المحاسب المهني أداء وظيفته لأسباب	4.09	1.058	20
13	يقوم المحاسب المهني بالتعريف بالمؤهلات التي يملكها	3.50	1.136	21
19	يسعى المحاسب المهني للحصول على مساعدة خبير	3.50	0.803	22
5	يتعرض المحاسب المهني عند أداء مهمته إلى حالات	2.91	0.777	23
24	يخضع المحاسب المهني لضغوط من أجل التأثير على	2.16	1.247	24

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على برنامج (IBM SPSS 20)

يتضح من الجدول أن الفقرة رقم (10) التي فيها يحافظ المحاسب المهني على سرية المعلومات التي يفصح عنها صاحب العمل كانت ذات أكبر متوسط حسابي وهو 4.94 وبالاختلاف معياري 0.354، وباقي الفقرات كان المتوسط الحسابي فيها كذلك كبير ما بين 4.91 و 4.09 باختلاف معياري ما بين 0.296 إلى 1.058، مما يدل على التزام ممارسي مهنة المحاسبة في قطاع الأعمال بأخلاقيات المهنة وفق الاتحاد الدولي للمحاسبين بدرجات أكبر، إلا في الفقرات رقم (5) و(13) و(19) و(24) كانت ذات أدنى متوسط حسابي ما بين 2.16 إلى 3.5 باختلاف معياري ما بين 0.777 إلى 1.247 مما يدل على التزام ممارسي مهنة المحاسبة في قطاع الأعمال بأخلاقيات المهنة وفق الاتحاد الدولي للمحاسبين بأقل الدرجات.

المطلب الثالث: الخصائص السيكمترية للأداة

حتى يتم قبول استمارة الاستبيان هذه العمل بالنتائج المتوصل إليها، يجب توفرها على خصائص تدعى بالسيكمترية وهي:

أولاً- الصدق

قد تم التحقق من صدق الأداة عن طريق الصدق الظاهري والمعروف بصدق المحكمين، حيث تم عرض الاستبيان على الأستاذ المشرف المختص في المجال، للتأكد من أن استمارة الاستبيان لديها المقدرة على قياس متغيرات الدراسة التي صممت لقياسها، حيث تم تعديل وحذف بعض الفقرات بناء على توصيات الأستاذ، ولقد توافقت آرائه على أن الاستبيان يقيس ما وضع لأجل قياسه، وقد تقدم تفصيل لذلك في خطوات بناء الاستبيان.

ثانياً- الثبات

تعتبر الاعتمادية قياساً ومؤشراً على دقة الأداة المستخدمة ومدى ثباتها، حيث يقصد بذلك، أن الأداة ستعطي نفس النتائج أو نتائج قريبة منها إذا أعيدت عملية القياس لنفس العينة في ظروف مشابهة، وتم قياسها باستخدام معامل ألفا كرونباخ، حيث يتضح من إجراء المعالجة الإحصائية لأداة الدراسة أن قيمة هذا المعامل تساوي (0.616) وهي قيمة مرتفعة ومقبولة للحكم على ثبات الأداة حسب المختصين في المجال، فالمقياس على ثبات عال وبدرجة مرضية ويمكن الاطمئنان لاستخدامه لغرض الدراسة.

المبحث الثالث: اختبار وتحليل الفرضيات

نتناول في هذا المبحث نتائج الدراسة المتوصل إليها من خلال اختبار وتحليل الفرضيات في ضوء أسئلة الدراسة والأهداف المرسومة.

المطلب الأول: التحقق من صحة الفرضية الأولى

نتحقق من صحة الفرضية "لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى (0.05) في درجة التزام ممارسي مهنة المحاسبة في ولاية مستغانم بأخلاقيات المهنة وفقا لمبادئ الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) من وجهة نظرهم ترجع إلى سنوات الخبرة" (أنظر الملحق رقم 6.3) من خلال جدول المعالجة الإحصائية التالي:

الجدول رقم (13.3)

تحليل التباين الأحادي لقياس درجة الالتزام تبعاً لسنوات الخبرة

رقم الفقرة	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجات الحرية	متوسط المربعات (التباين)	قيمة "ف" F	قيمة Sig	مستوى الدلالة
1	بين المجموعات	0.708	2	0.354	0.780	0.468	غير دالة إحصائية
	داخل المجموعات	13.167	29	0.454			
	المجموع	13.875	31				
2	بين المجموعات	0.760	2	0.380	0.835	0.444	غير دالة إحصائية
	داخل المجموعات	13.208	29	0.455			
	المجموع	13.969	31				
3	بين المجموعات	.635	2	0.318	1.650	0.210	غير دالة إحصائية
	داخل المجموعات	5.583	29	0.193			
	المجموع	6.219	31				
4	بين المجموعات	0.708	2	0.354	3.679	0.038	دالة إحصائية
	داخل المجموعات	2.792	29	0.096			
	المجموع	3.500	31				
5	بين المجموعات	0.302	2	.151	0.238	0.790	غير دالة إحصائية
	داخل المجموعات	18.417	29	0.635			
	المجموع	18.719	31				
6	بين المجموعات	3.260	2	1.630	2.283	0.120	غير دالة إحصائية
	داخل المجموعات	20.708	29	0.714			
	المجموع	23.969	31				
	بين المجموعات	0.750	2	0.375	0.719	0.496	غير دالة

إحصائية			0.522	29	15.125	داخل المجموعات	7
				31	15.875	المجموع	
غير دالة إحصائية	0.609	0.504	0.193	2	0.385	بين المجموعات	8
			0.382	29	11.083	داخل المجموعات	
				31	11.469	المجموع	
غير دالة إحصائية	0.274	1.355	0.833	2	1.667	بين المجموعات	9
			0.615	29	17.833	داخل المجموعات	
				31	19.500	المجموع	
غير دالة إحصائية	0.229	1.554	0.188	2	0.375	بين المجموعات	10
			0.121	29	3.500	داخل المجموعات	
				31	3.875	المجموع	
غير دالة إحصائية	0.141	2.101	0.854	2	1.708	بين المجموعات	11
			0.407	29	11.792	داخل المجموعات	
				31	13.500	المجموع	
غير دالة إحصائية	0.304	1.240	1.505	2	3.010	بين المجموعات	12
			1.214	29	35.208	داخل المجموعات	
				31	38.219	المجموع	
غير دالة إحصائية	0.261	1.409	1.771	2	3.542	بين المجموعات	13
			1.257	29	36.458	داخل المجموعات	
				31	40.000	المجموع	
غير دالة إحصائية	0.181	1.813	0.151	2	0.302	بين المجموعات	14
			0.083	29	2.417	داخل المجموعات	
				31	2.719	المجموع	
غير دالة إحصائية	0.136	2.142	0.609	2	1.219	بين المجموعات	15
			0.284	29	8.250	داخل المجموعات	
				31	9.469	المجموع	
غير دالة إحصائية	0.274	1.355	0.208	2	0.417	بين المجموعات	16
			0.154	29	4.458	داخل المجموعات	
				31	4.875	المجموع	
دالة إحصائية	0.029	4.017	1.922	2	3.844	بين المجموعات	17
			0.478	29	13.875	داخل المجموعات	
				31	17.719	المجموع	
غير دالة إحصائية	0.344	1.107	0.833	2	1.667	بين المجموعات	18
			0.753	29	21.833	داخل المجموعات	
				31	23.500	المجموع	

19	بين المجموعات	0.208	2	0.104	0.153	0.859	غير دالة إحصائية
	داخل المجموعات	19.792	29	0.682			
	المجموع	20.000	31				
20	بين المجموعات	1.135	2	0.568	0.490	0.617	غير دالة إحصائية
	داخل المجموعات	33.583	29	1.158			
	المجموع	34.719	31				
21	بين المجموعات	0.333	2	0.167	0.935	0.404	غير دالة إحصائية
	داخل المجموعات	5.167	29	0.178			
	المجموع	5.500	31				
22	بين المجموعات	1.875	2	0.938	0.645	0.532	غير دالة إحصائية
	داخل المجموعات	42.125	29	1.453			
	المجموع	44.000	31				
23	بين المجموعات	0.375	2	0.188	0.596	0.558	غير دالة إحصائية
	داخل المجموعات	9.125	29	0.315			
	المجموع	9.500	31				
24	بين المجموعات	1.510	2	0.755	0.469	0.630	غير دالة إحصائية
	داخل المجموعات	46.708	29	1.611			
	المجموع	48.219	31				

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على برنامج (IBM SPSS 20)

درجات الحرية بين المجموعات: $K-1 = 3-1 = 2$

درجات الحرية داخل المجموعات: $N-K = 32-3 = 29$

درجات الحرية للمجموع: $N-1 = 32-1 = 31$

يتضح من الجدول أنه "لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى (0.05) في درجة التزام ممارسي مهنة المحاسبة في ولاية مستغانم بأخلاقيات المهنة وفقاً لمبادئ الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) من وجهة نظرهم ترجع إلى سنوات الخبرة" في كل الفقرات ما عدا الفقرة رقم (4) و(17)، حيث أن قيمة "ف" الجدولية مع درجة حرية (29،2) هي 3.328 (أنظر الملحق رقم 4) وهي أكبر من قيمة "ف" المحسوبة في كل الفقرات ما عدا الفقرتان (4) و(17)، وقيمة Sig أكبر من مستوى الدلالة (0.05) في كل الفقرات ما عدا الفقرتان (4) و(17)، مما يدل على صحة الفرضية العدمية "لا يوجد اختلاف دال إحصائي على أن سنوات الخبرة تؤثر على درجة التزام ممارسي مهنة المحاسبة بأخلاقيات المهنة"،

فالفقرة (4) تركز على أن (يتصف المحاسب المهني بالاستقامة والأمانة في كافة علاقته المهنية والتجارية)، بحيث أن قيمة "ف" الجدولية عند المستوى (0.05) ودرجة الحرية (2،29) هي 3.328 وهي أقل من قيمة "ف" المحسوبة (3.679)، وقيمة Sig في نفس الفقرة هي (0.038) أقل من مستوى الدلالة (0.05) أي أن هناك اختلاف بين ممارسي المهنة في الالتزام بهذه الفقرة حسب سنوات الخبرة.

أما الفقرة رقم (7) التي تركز على أن (يعمل المحاسب المهني على اكتساب المعرفة والمهارة المهنية اللازمة لضمان حصول أصحاب العمل على خدمة مهنية بكفاءة)، بحيث أن قيمة "ف" الجدولية عند المستوى (0.05) ودرجة الحرية (2،29) هي 3.328 وهي أقل من قيمة "ف" المحسوبة (4.017)، أما قيمة Sig لنفس الفقرة هي (0.029) أقل من مستوى الدلالة (0.05)، مما يدل على أنه نرفض الفرضية العدمية ونقبل الفرضية البديلة في كلتا الفقرتان وأنه "يوجد اختلاف دال إحصائيا على أن سنوات الخبرة تؤثر على درجة التزام ممارسي مهنة المحاسبة بأخلاقيات المهنة".

المطلب الثاني: التحقق من صحة الفرضية الثانية

نتحقق من صحة الفرضية "لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى (0.05) في درجة التزام ممارسي مهنة المحاسبة في ولاية مستغانم وفقا لمبادئ الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) من وجهة نظرهم ترجع إلى المؤهل العلمي" (أنظر الملحق رقم 6.3) في جدول المعالجة الإحصائية التالي:

الجدول رقم (14.3)

تحليل التباين الأحادي لقياس درجة الالتزام تبعا للمؤهل العلمي

رقم الفقرة	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجات الحرية	متوسط المربعات (التباين)	قيمة "ف" F	قيمة Sig	مستوى الدلالة
1	بين المجموعات	0.758	3	0.253	0.540	0.659	غير دالة إحصائية
	داخل المجموعات	13.117	28	0.468			
	المجموع	13.875	31				
2	بين المجموعات	0.477	3	0.159	0.330	0.804	غير دالة إحصائية
	داخل المجموعات	13.492	28	0.482			
	المجموع	13.969	31				
	بين المجموعات	1.019	3	0.340	1.829	0.165	غير دالة
	داخل المجموعات	5.200	28	0.186			

إحصائية				31	6.219	المجموع	3
غير دالة إحصائية	0.466	0.875	0.100	3	0.300	بين المجموعات	4
			0.114	28	3.200	داخل المجموعات	
				31	3.500	المجموع	
غير دالة إحصائية	0.726	0.441	0.281	3	0.844	بين المجموعات	5
			0.638	28	17.875	داخل المجموعات	
				31	18.719	المجموع	
غير دالة إحصائية	0.090	2.384	1.626	3	4.877	بين المجموعات	6
			0.682	28	19.092	داخل المجموعات	
				31	23.969	المجموع	
غير دالة إحصائية	0.808	0.324	0.178	3	0.533	بين المجموعات	7
			0.548	28	15.342	داخل المجموعات	
				31	15.875	المجموع	
دالة إحصائية	0.000	21.920	2.681	3	8.044	بين المجموعات	8
			0.122	28	3.425	داخل المجموعات	
				31	11.469	المجموع	
غير دالة إحصائية	0.770	0.378	0.253	3	0.758	بين المجموعات	9
			0.669	28	18.742	داخل المجموعات	
				31	19.500	المجموع	
غير دالة إحصائية	0.906	0.184	0.025	3	0.075	بين المجموعات	10
			0.136	28	3.800	داخل المجموعات	
				31	3.875	المجموع	
دالة إحصائية	0.001	6.942	1.919	3	5.758	بين المجموعات	11
			0.276	28	7.742	داخل المجموعات	
				31	13.500	المجموع	
غير دالة إحصائية	0.621	0.598	0.767	3	2.302	بين المجموعات	12
			1.283	28	35.917	داخل المجموعات	
				31	38.219	المجموع	
غير دالة إحصائية	0.766	0.383	0.525	3	1.575	بين المجموعات	13
			1.372	28	38.425	داخل المجموعات	
				31	40.000	المجموع	
غير دالة إحصائية	0.609	0.618	0.056	3	0.169	بين المجموعات	14
			0.091	28	2.550	داخل المجموعات	
				31	2.719	المجموع	

15	بين المجموعات	0.394	3	0.131	0.405	0.751	غير دالة إحصائية
		9.075	28	0.324			
		9.469	31				
16	بين المجموعات	1.008	3	0.336	2.434	0.086	غير دالة إحصائية
		3.867	28	0.138			
		4.875	31				
17	بين المجموعات	0.377	3	0.126	0.203	0.893	غير دالة إحصائية
		17.342	28	0.619			
		17.719	31				
18	بين المجموعات	0.958	3	0.319	0.397	0.756	غير دالة إحصائية
		22.542	28	0.805			
		23.500	31				
19	بين المجموعات	0.508	3	0.169	0.243	0.865	غير دالة إحصائية
		19.492	28	0.696			
		20.000	31				
20	بين المجموعات	0.894	3	0.298	0.247	0.863	غير دالة إحصائية
		33.825	28	1.208			
		34.719	31				
21	بين المجموعات	1.033	3	0.344	2.159	0.115	غير دالة إحصائية
		4.467	28	0.160			
		5.500	31				
22	بين المجموعات	4.033	3	1.344	0.942	0.434	غير دالة إحصائية
		39.967	28	1.427			
		44.000	31				
23	بين المجموعات	0.300	3	0.100	0.304	0.822	غير دالة إحصائية
		9.200	28	0.329			
		9.500	31				
24	بين المجموعات	7.127	3	2.376	1.619	0.207	غير دالة إحصائية
		41.092	28	1.468			
		48.219	31				

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على برنامج (IBM SPSS 20)

درجات الحرية بين المجموعات: $K-1=4-1=3$

درجات الحرية داخل المجموعات: $N-K=32-4=28$

درجات الحرية للمجموع: $N-1=32-1=31$

يتضح من الجدول أنه "لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى (0.05) في درجة التزام ممارسي مهنة المحاسبة في ولاية مستغانم بأخلاقيات المهنة وفقا لمبادئ الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) من وجهة نظرهم ترجع إلى المؤهل العلمي" في كل الفقرات ما عدا الفقرة رقم (8) و(11). حيث أن قيمة "ف" الجدولية ودرجة الحرية (3، 28) هي 2.947 (أنظر الملحق رقم 4.3) وهي أكبر من قيمة "ف" المحسوبة في كل الفقرات ما عدا الفقرتان (8) و(11)، وقيمة Sig أكبر من مستوى الدلالة (0.05) في كل الفقرات ما عدا الفقرتان (8) و(11)، مما يدل على صحة الفرضية العدمية ورفض الفرضية البديلة وأنه لا يوجد اختلاف دال إحصائيا على أن المؤهل العلمي يؤثر على درجة التزام ممارسي مهنة المحاسبة بأخلاقيات المهنة. قيمة "ف" الجدولية للفقرتان عند المستوى (0.05) ودرجة الحرية (3، 28) هي 2.947 وهي أقل من قيمة "ف" المحسوبة (21.920، 6.942)، وقيمة Sig في الفقرتان هي (0، 0.001) أقل من مستوى الدلالة (0.05) مما يدل على أنه نرفض الفرضية العدمية ونقبل الفرضية البديلة "يوجد اختلاف دال إحصائيا على أن المؤهل العلمي يؤثر على درجة التزام ممارسي مهنة المحاسبة بأخلاقيات المهنة".

المطلب الثالث: التحقق من صحة الفرضية الثالثة

نتحقق من صحة الفرضية "لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى (0.05) في درجة التزام ممارسي مهنة المحاسبة في ولاية مستغانم وفقا لمبادئ الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) من وجهة نظرهم ترجع إلى طبيعة المهنة" (أنظر الملحق رقم 6.3) في الجدول المعالجة الإحصائية التالي:

الجدول رقم (15.3)

تحليل التباين الأحادي لقياس درجة الالتزام تبعا لطبيعة المهنة

رقم الفقرة	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجات الحرية	متوسط المربعات (التباين)	قيمة "ف" F	قيمة Sig	مستوى الدلالة
1	بين المجموعات	0.281	3	0.094	0.193	0.900	غير دالة إحصائية
	داخل المجموعات	13.594	28	0.485			
	المجموع	13.875	31				
2	بين المجموعات	1.775	3	0.592	1.358	0.276	غير دالة إحصائية
	داخل المجموعات	12.194	28	0.435			
	المجموع	13.969	31				

3	بين المجموعات	0.632	3	0.211	1.057	0.383	غير دالة إحصائية
		5.586	28	0.200			
		6.219	31				
4	بين المجموعات	0.955	3	0.318	3.500	0.028	دالة إحصائية
		2.545	28	0.091			
		3.500	31				
5	بين المجموعات	0.252	3	0.084	0.127	0.943	غير دالة إحصائية
		18.467	28	0.660			
		18.719	31				
6	بين المجموعات	3.332	3	1.111	1.507	0.234	غير دالة إحصائية
		20.636	28	0.737			
		23.969	31				
7	بين المجموعات	2.439	3	0.813	1.694	0.191	غير دالة إحصائية
		13.436	28	0.480			
		15.875	31				
8	بين المجموعات	1.620	3	0.540	1.536	0.227	غير دالة إحصائية
		9.848	28	0.352			
		11.469	31				
9	بين المجموعات	1.641	3	0.547	0.858	0.475	غير دالة إحصائية
		17.859	28	0.638			
		19.500	31				
10	بين المجموعات	0.239	3	0.080	0.612	0.613	غير دالة إحصائية
		3.636	28	0.130			
		3.875	31				
11	بين المجموعات	1.723	3	0.574	1.365	0.274	غير دالة إحصائية
		11.777	28	0.421			
		13.500	31				
12	بين المجموعات	13.825	3	4.608	5.289	0.005	دالة إحصائية
		24.394	28	0.871			
		38.219	31				
13	بين المجموعات	5.606	3	1.869	1.521	0.231	غير دالة إحصائية
		34.394	28	1.228			
		40.000	31				
	بين المجموعات	0.537	3	0.179	2.297	0.099	غير دالة إحصائية
		2.182	28	0.078			

إحصائية				31	2.719	المجموع	14
دالة إحصائية	0.015	4.168	0.974	3	2.923	بين المجموعات	15
			0.234	28	6.545	داخل المجموعات	
				31	9.469	المجموع	
غير دالة إحصائية	0.520	0.771	0.124	3	0.372	بين المجموعات	16
			0.161	28	4.503	داخل المجموعات	
				31	4.875	المجموع	
دالة إحصائية	0.046	3.030	1.448	3	4.343	بين المجموعات	17
			0.478	28	13.376	داخل المجموعات	
				31	17.719	المجموع	
غير دالة إحصائية	0.510	0.790	0.611	3	1.833	بين المجموعات	18
			0.774	28	21.667	داخل المجموعات	
				31	23.500	المجموع	
غير دالة إحصائية	0.208	1.616	0.984	3	2.952	بين المجموعات	19
			0.609	28	17.048	داخل المجموعات	
				31	20.000	المجموع	
غير دالة إحصائية	0.664	0.531	0.623	3	1.870	بين المجموعات	20
			1.173	28	32.848	داخل المجموعات	
				31	34.719	المجموع	
غير دالة إحصائية	0.143	1.960	0.318	3	0.955	بين المجموعات	21
			0.162	28	4.545	داخل المجموعات	
				31	5.500	المجموع	
دالة إحصائية	0.028	3.516	4.014	3	12.041	بين المجموعات	22
			1.141	28	31.959	داخل المجموعات	
				31	44.000	المجموع	
غير دالة إحصائية	0.791	0.347	0.114	3	0.341	بين المجموعات	23
			0.327	28	9.159	داخل المجموعات	
				31	9.500	المجموع	
غير دالة إحصائية	0.651	0.552	0.898	3	2.693	بين المجموعات	24
			1.626	28	45.526	داخل المجموعات	
				31	48.219	المجموع	

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على برنامج (IBM SPSS 20)

درجات الحرية بين المجموعات: $K-1=4-1=3$

درجات الحرية داخل المجموعات: $N-K=32-4=28$

درجات الحرية للمجموع: $N-1 = 32-1 = 31$

يتضح من الجدول أنه "لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى (0.05) في درجة التزام ممارسي مهنة المحاسبة في ولاية مستغانم بأخلاقيات المهنة وفقا لمبادئ الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) من وجهة نظرهم ترجع إلى طبيعة المهنة" في كل الفقرات ما عدا الفقرة رقم (4) و(12) و(17) و(22). حيث أن قيمة "ف" الجدولية ودرجة الحرية (3، 28) هي 2.947 (أنظر الملحق رقم 4) وهي أكبر من قيمة "ف" المحسوبة في كل الفقرات ما عدا الفقرتان (4) و(12) و(17) و(22)، وقيمة Sig أكبر من مستوى الدلالة (0.05) في كل الفقرات ما عدا الفقرات (4) و(12) و(17) و(22)، مما يدل على صحة الفرضية العدمية. إلا في الفقرة (4) التي تركز على أن "يتصف المحاسب المهني بالاستقامة والأمانة في كافة علاقاته المهنية والتجارية"، بحيث أن قيمة "ف" الجدولية عند المستوى (0.05) ودرجة الحرية (3، 28) هي 2.947 وهي أقل من قيمة "ف" المحسوبة (3.500)، وقيمة Sig لنفس الفقرة هي (0.028) أقل من مستوى الدلالة (0.05). أما الفقرة رقم (12) التي تركز على أن "يقوم المحاسب المهني بالإفصاح عن المعلومات السرية بقوة القانون"، بحيث أن "ف" الجدولية عند المستوى (0.05) ودرجة الحرية (3، 28) هي 2.947 وهي أقل من قيمة ف المحسوبة (5.289) وقيمة Sig في الفقرة هي (0.005) أقل من مستوى الدلالة (0.05). في حين أن الفقرة رقم (15) التي تركز على أن "يتجنب المحاسب المهني أي عمل قد يسيء إلى سمعة المهنة والزملاء"، بحيث أن "ف" الجدولية عند المستوى (0.05) ودرجة الحرية (3، 28) هي 2.947 وهي أقل من قيمة "ف" المحسوبة (4.168) وقيمة Sig في الفقرة هي (0.015) أقل من مستوى الدلالة (0.05)، والفقرة رقم (17) التي تركز على أن "يرفض المحاسب المهني التعامل بمعلومات يعلم أنها مضللة"، بحيث أن "ف" الجدولية عند المستوى (0.05) ودرجة الحرية (3، 28) هي 2.947 وهي أقل من قيمة ف المحسوبة (3.030) وقيمة Sig في الفقرة هي (0.046) أقل من مستوى الدلالة (0.05)، والفقرة رقم (22) التي تركز على أن "يتمتع المحاسب المهني عن قبول مزايا مالية من زبائنه غير أتعابه"، بحيث أن "ف" الجدولية عند المستوى (0.05) ودرجة الحرية (3، 28) هي 2.947 وهي أقل من قيمة "ف" المحسوبة (3.516) وقيمة Sig في الفقرة هي (0.028) أقل من مستوى الدلالة (0.05)، مما يدل على أنه نرفض الفرضية العدمية ونقبل الفرضية البديلة في كلتا الفقرات وأنه "يوجد اختلاف دال إحصائيا على أن طبيعة المهنة تؤثر على درجة التزام ممارسي مهنة المحاسبة بأخلاقيات المهنة".

خلاصة:

إن درجة التزام ممارسي مهنة المحاسبة في قطاع الأعمال بأخلاقيات المهنة وفقاً لمبادئ الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) كانت بدرجة عالية، وذلك من خلال ما تم استنتاجه من برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (IBM SPSS 20)، بحيث أن درجة الالتزام نسبياً كانت في الأعلى الدرجات وبنسبة كبيرة حيث دائماً كانت بنسبة 96.9 % وغالباً كانت بنسبة 40.6 % وأحياناً كانت بنسبة 59.4 %، وانعدام درجة الالتزام نسبياً كانت في الأقل الدرجات (نادراً، أبداً) والمتوسط الحسابي كان في أغلب الفقرات بقيم كبيرة وبانحراف معياري أقل. وقد توصلنا في الأخير إلى أنه لا يوجد اختلاف دال إحصائياً على أن سنوات الخبرة – المؤهل العلمي – طبيعة المهنة تؤثر على درجة التزام ممارسي المهنة في أغلب الفقرات، مما يدل على قبول الفرضية العدمية ورفض الفرضية البديلة.

ويوجد اختلاف دال إحصائياً على أن سنوات الخبرة – المؤهل العلمي – طبيعة المهنة تؤثر على درجة التزام ممارسي المهنة في الفقرات (4)، (8)، (11)، (12)، (17)، (22) أنظر الملحق (5) مما يدل على قبول الفرضية البديلة ورفض الفرضية العدمية.

خاتمة عامة

خاتمة:

حاولنا من خلال تناولنا لموضوع درجة التزام المحاسب المهني في قطاع الأعمال بقواعد السلوك الأخلاقي الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC)، معالجة إشكالية الدراسة التي تدور حول درجة التزام ممارسي مهنة المحاسبة في قطاع الأعمال بأخلاقيات المهنة وفقاً لمبادئ الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC)، مجسدين من خلال ذلك لما معمول به في الواقع المهني الجزائري من القوانين والأحكام التشريعية وربطها بقواعد السلوك الأخلاقي الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC)، ومن خلال الدراسة الميدانية حاولنا الوقوف على التزامات ممارسي المهنة بقواعد السلوك الأخلاقي في ولاية مستغانم، بواسطة استبيان موزع على ممارسي المهنة (الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد والمتربص) في قطاع الأعمال، ومن خلال ذلك توصلنا إلى:

أولاً- نتائج الدراسة

أهم النتائج التي توصلنا إليها من خلال الجانب النظري والجانب التطبيقي ما يلي:

1- نتائج متعلقة بالجانب النظري

أهم ما توصلنا إليه من خلال تحليلنا للجانب النظري لموضوع الدراسة ما يلي:

- إن المهمة الرئيسية للخبير المحاسب هي تنظيم وفحص وتقويم وتحليل المحاسبة، ومختلف أنواع الحسابات للمؤسسات والهيئات في الحالات التي نص عليها القانون وبصفة تعاقدية؛
- المهمة الرئيسية للمحافظ الحسابات هي المصادقة على صحة حسابات الشركات والهيئات على انتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول بها؛
- المهمة الرئيسية للمحاسب المعتمد هي مسك وتسجيل وضبط حسابات الشركات أو الهيئات التي تطلب خدماته؛
- إن قواعد السلوك الأخلاقي هي عبارة عن مبادئ تحدد الواجبات والمسؤوليات المهنية والأخلاقية التي يجب أن يلتزم بها ممارسي مهنة المحاسبة، وتتمثل تلك المبادئ في النزاهة والموضوعية والكفاءة المهنية والعناية اللازمة والسلوك المهني والسرية؛
- التزام ممارسي مهنة المحاسبة بقواعد السلوك الأخلاقي تؤدي إلى الوصول بأعمال المحاسب إلى أعلى مستوى من الأداء.

2- نتائج متعلقة بالجانب التطبيقي (الدراسة الميدانية)

أهم ما توصلنا إليه من خلال تحليلنا للجانب التطبيقي لموضوع الدراسة ما يلي:

- إن محافظي الحسابات يمثلون أكبر عدد من ممارسي مهنة المحاسبة في الولاية بنسبة 37.5 % والخبراء المحاسبين يمثلون أقل عدد من ممارسي المهنة في الولاية بنسبة 12.5 %؛
- إن أغلب ممارسي مهنة المحاسبة في الولاية محصلون على ليسانس بنسبة 62.5 %؛
- إن ارتفاع درجة الالتزام نسبيا كانت في الأعلى درجات حيث درجة دائما كانت بنسبة 96.9 %، وغالبا كانت بنسبة 40.6 %، وأحيانا كانت بنسبة 59.4 %، وانعدام درجة الالتزام نسبيا كانت في الأقل درجات (نادرا وأبدا)؛
- إن المتوسط الحسابي لأغلب فقرات الاستبيان كان بقيم كبيرة وبانحراف معياري أقل مما يدل على التزام ممارسي مهنة المحاسبة بأخلاقيات المهنة وفق الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC)؛
- إن سنوات الخبرة لا تؤثر على درجة التزام ممارسي مهنة المحاسبة بالأخلاقيات، إلا في أن يتصف المحاسب المهني بالاستقامة والأمانة في كافة علاقته المهنية والتجارية، وأن يعمل المحاسب المهني على اكتساب المعرفة والمهارة المهنية اللازمة لضمان حصول أصحاب العمل على خدمة مهنية بكفاءة؛
- المؤهل العلمي لا يؤثر على درجة التزام ممارسي مهنة المحاسبة بالأخلاقيات، إلا في أداء المحاسب المهني مهامه بكل اجتهاد وعناية وفقا للمعايير المهنية، وفي حالة امتناع المحاسب المهني عن استعمال معلومات تخص مؤسسة أخرى سبق وقدم لها خدمة لصالح المؤسسة الحالية؛
- طبيعة المهنة لا تؤثر على درجة التزام ممارسي مهنة المحاسبة بالأخلاقيات، إلا في حالة أن يتصف المحاسب المهني بالاستقامة والأمانة في كافة علاقته المهنية والتجارية، وقيام المحاسب المهني بالإفصاح عن المعلومات السرية بقوة القانون، ورفضه التعامل بمعلومات يعلم أنها مضللة، وامتناعه عن قبول مزايا مالية من زبائنه غير أتعابه.

ثانيا- التوصيات

وبعد إتمام هذه الدراسة نقترح التوصيات التالية:

- ضرورة الانضمام إلى المنظمات المهنية الدولية والهيئات المشرفة على مهنة المحاسبة مثل الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC)؛

- توعية المحاسبين المهنيين بأخلاقيات المهنة وحثهم المستمر على مراعاتها والتمسك بها، وذلك من خلال عقد الدورات التدريبية التي تبصرهم بمزايا تلك القواعد وبعواقب عدم الالتزام بها؛
- تفعيل القوانين وتشريعات الخاصة بحقوق وواجبات ممارسي المهنة مع التشدد في تطبيق العقوبات على من يخالفها كعدم التسجيل في جدول المصنف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين؛
- العمل على تفعيل عملية الفحص الدوري لممارسات مكاتب المحاسبة المستقلة، للوقوف على المخالفين لأخلاقيات المهنة ومعاقبتهم؛
- تحفيز ودعم الأبحاث حول إيجاد طرق أفضل للكشف عن التقارير المضللة أو أي معلومات محاسبية مضللة؛
- توفير الحماية اللازمة لممارسي المهنة من المخاطر التي تواجههم في عملهم من خلال إيجاد آلية تمنع مستخدميهم من الإساءة إليهم.

ثالثا- آفاق البحث

- بعد الدراسة التي قمنا بها والتوصل إلى بعض النتائج ظهرت عدة نقاط لا تزال مجهولة والتي يمكن أن تكون موضوع دراسات أخرى وهذه النقاط هي:
- درجة التزام المحاسب المهني في قطاع العام بقواعد السلوك الأخلاقي للمهنة؛
 - مدى التزام مدققي الحسابات بأخلاقيات مهنة التدقيق في الجزائر والوسائل التي تشجعهم على الالتزام بها؛
 - قواعد السلوك وآداب مهنة التدقيق وأثرها على جودة عملية التدقيق لتقارير المالية؛
 - التحديات التي تواجه تطبيق أخلاقيات مهنة المحاسبة في الجزائر.

إهداء

إلى الرحمة المهداة للعالمين .. إلى ذي الخلق العظيم...

سيدنا محمد صلى الله عليه وسلم ... حبا وتوقيرا

إلى التي وضع الله الجنة تحت قدميها... منبع الحب والحنان

.. أُمِّي الغالية ... برا وإحسانا ..

إلى الذي رضى الله من رضاه .. أُمِّي الغالي ... برا وإحسانا

إلى مصدر سعادتي في الوجود عائلتي ... حبا واعتزازا

إلى بلدي الشامخ الجزائر .. وفاء واعتزازا

.. إلى جميع الأصدقاء ..

إلى كل دفعة السنة الثانية ماستر تخصص التدقيق المحاسبي ومراقبة التسيير

إلى كل من اتخذ من العلم سبيلا .. احتراما وتقديرا

إلى كل من وسعتهم ذاكرتي ولم تسعهم مذكرتي

إلى جميعهم أهدي عملي هذا

الطالبة: ياسمينة بن حمو

شكر وتقدير

عملا بقوله تعالى: "وَإِذْ تَأَذَّنَ رَبُّكُمْ لَئِنْ شَكَرْتُمْ لَأَزِيدَنَّكُمْ... سُورَةُ إِبْرَاهِيمَ، الآية (7)

قبل كل شيء نحمد الله عز وجل الذي أنعمنا بنعمة العلم ووفقنا إلى بلوغ هذه الدرجة "اللهم لك الحمد حتى ترضى، ولك الحمد إذا رضيت، ولك الحمد بعد الرضا".

ولقوله صلى الله عليه وسلم: "من لا يشكر الناس لا يشكر الله" رواه أحمد والترمذي

يسعدني أن أتقدم بالشكر الجزيل إلى الوالدين العزيزين اللذان وقفوا إلى جانبي طيلة مشواري الدراسي، وبتشجيعهما لي بالكلام الطيب وبالابتسام والدعاء، كما أتقدم بخالص عبارات الشكر والتقدير والامتنان إلى كل من ساعدني على تحقيق هدف من أهدافي وحلم من أحلامي من قريب أو بعيد على إنجاز هذا البحث المتواضع وأخص بالذكر الأستاذ المشرف عبد القادر بادن الذي لم يخل عليا بتوجيهاته القيمة والتي كان لها الأثر الكبير في إتمام هذا البحث في صورته النهائية وإلى جميع من ساعدني في تصميم وتوزيع وجمع تحليل الاستبيان.

كما أتقدم بالشكر والعرفان إلى جميع أفراد عائلتي وإلى كل الأقارب والأصدقاء وإلى كل أساتذة العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير وجميع من تعاقبوا على تعليمنا في مقاعد الدراسة.

وفي الأخير نحتسب هذا البحث لله ولا نزكي على الله عملا راجين منه أن يجعله من صالح الأعمال وأن ينفع به كل من يلتمس طريق العلم به.

الطالبة: ياسمينة بن حمو

فهرست المحتوى

ملخص (بالعربية والفرنسية)

إهداء

شكر وتقدير

فهرست المحتوى.....	I
قائمة الجداول.....	I
قائمة الأشكال.....	I
قائمة المختصرات.....	I
قائمة الملاحق.....	I
مقدمة عامة.....	ص أ

الفصل الأول: مهنة المحاسبة في قطاع الأعمال بالجزائر

تمهيد.....	ص 2
المبحث الأول: التنظيم المهني للمحاسبين في قطاع الأعمال.....	ص 3
المطلب الأول: تطور مهنة المحاسبة وممارسو المهنة.....	ص 3
المطلب الثاني: حقوق وواجبات المحاسب المهني.....	ص 17
المطلب الثالث: الهيئات المشرفة على المحاسبين المهنيين.....	ص 18
المبحث الثاني: شروط ممارسة مهنة المحاسبة.....	ص 22
المطلب الأول: شروط ممارسة المهنة.....	ص 22
المطلب الثاني: حالات تنافي وموانع ممارسة المهنة.....	ص 26
المطلب الثالث: مسؤوليات المحاسب المهني.....	ص 29
المبحث الثالث: شركات ممارسة المهنة.....	ص 30
المطلب الأول: تعريف الشركات.....	ص 30
المطلب الثاني: شروط اعتماد الشركات.....	ص 31
المطلب الثالث: تنظيم عمل الشركات.....	ص 32
خلاصة.....	ص 33

الفصل الثاني: أخلاقيات المحاسب المهني وفق اتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC)

تمهيد.....	ص 35
المبحث الأول: أخلاقيات مهنة المحاسبة.....	ص 36
المطلب الأول: مفهوم أخلاقيات المهنة والعوامل المؤثرة بصفة عامة على المهنة.....	ص 36
المطلب الثاني: المبادئ الأخلاقية للمهنة.....	ص 38
المطلب الثالث: إسهامات المنظمات المهنية الدولية المتخصصة.....	ص 40
المبحث الثاني: قواعد السلوك الأخلاقي.....	ص 43
المطلب الأول: مفهوم قواعد السلوك الأخلاقي.....	ص 43
المطلب الثاني: أهداف وأهمية قواعد السلوك الأخلاقي.....	ص 45
المطلب الثالث: أنواع قواعد السلوك الأخلاقي.....	ص 46
المبحث الثالث: التطبيق العام لقواعد السلوك الأخلاقي.....	ص 47
المطلب الأول: المبادئ الأساسية وحل النزاع الأخلاقي.....	ص 47
المطلب الثاني: التهديدات والإجراءات الوقائية.....	ص 52
المطلب الثالث: كيفية التطبيق.....	ص 56
خلاصة.....	ص 63

الفصل الثالث: الدراسة الميدانية

تمهيد.....	ص 65
المبحث الأول: إجراءات الدراسة.....	ص 66
المطلب الأول: مجتمع الدراسة.....	ص 66
المطلب الثاني: عينة الدراسة.....	ص 67
المطلب الثالث: متغيرات الدراسة وخصائصها.....	ص 67
المبحث الثاني: أدوات الدراسة.....	ص 73
المطلب الأول: خطوات بناء الاستبيان.....	ص 73
المطلب الثاني: أساليب المعالجة الإحصائية.....	ص 74
المطلب الثالث: الخصائص السيكمترية.....	ص 79

المبحث الثالث: اختبار وتحليل الفرضيات.....	ص 80
المطلب الأول: التحقق من صحة الفرضية الأولى.....	ص 80
المطلب الثاني: التحقق من صحة الفرضية الثانية	ص 83
المطلب الثالث: التحقق من صحة الفرضية الثالث	ص 87
خلاصة.....	ص 90
خاتمة عامة.....	ص 92

قائمة المراجع

الملاحق

قائمة الأشكال

الرقم	العنوان	الصفحة
1.1	توزيع العينة حسب متغير سنوات الخبرة (EXPR)	70
2.3	توزيع العينة حسب متغير المؤهل العلمي (GRAD)	71
3.3	توزيع العينة حسب متغير طبيعة المهنة (FONC)	73

قائمة المختصرات

الاختصار	المختصر باللغة الأصلية	ما يقابله باللغة العربية
AFS	Attestation Fin de Stage	شهادة نهاية التربص
ANOVA	Analyse of variance	تحليل التباين الأحادي
CNC	Conseil National de Comptabilité	المجلس الوطني للمحاسبة
CSTC	Conseil Supérieur de la Technique Comptable	المجلس الأعلى لتقنيات المحاسبة
IAPC	International Auditing Practice Committee	اللجنة الدولية لممارسة التدقيق
IFAC	International Fédération of Accountants	الاتحاد الدولي للمحاسبين
PCG	Plan Comptable Générale	المخطط المحاسبي العام
PCN	Plan Comptable National	المخطط المحاسبي الوطني
SCF	Système Comptable Financier	النظام المحاسبي المالي
SPSS	Statistical Package for the Social Sciences	الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية
P	Page	الصفحة

الاختصار	ما يقابله باللغة العربية
ج.ر.ج.ج	الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية
هـ	هجري
ط	طبعة
م	ميلادي
ص	صفحة

قائمة المراجع

قائمة المراجع

أولاً- باللغة العربية

I. الكتب:

- 1- أبو زيد وكمال خليفة، مبادئ المحاسبة الإدارية الحديثة، دار الجامعية للنشر، الإسكندرية، ط1، 2004.
- 2- أحمد حلمي جمعة، تطور معايير التدقيق والتأكيد الدولية وقواعد أخلاقيات المهنة، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، ط1، 2009.
- 3- أحمد حلمي جمعة، مدخل إلى التدقيق والتأكيد الحديث، دار الصفاء للنشر والطباعة والتوزيع، الأردن، ط1، 2009.
- 4- أحمد حلمي جمعة، مدخل إلى التدقيق والتأكيد وفقا للمعايير الدولية للتدقيق، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، ط1، 2012.
- 5- هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق: الناحية النظرية والعملية، دار وائل للنشر، الأردن، ط3، 2006.
- 6- هوام جمعة، المحاسبة المعمقة وفقا للنظام المحاسبي المالي الجديد والمعايير المحاسبية الدولية IFRS/IAS، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، بدون طبعة، 2010.
- 7- حسين أحمد دحدوح وحسين يوسف قاضي، مراجعة الحسابات المتقدمة: الجزء 1، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، ط1، 2009.
- 8- حسين القاضي ومأمون حمدان، المحاسبة الدولية ومعاييرها، دار الثقافة للنشر، عمان، ط2، 2011.
- 9- مولود ديدان، مدونة النصوص التشريعية والتنظيمية لمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، دار بلقيس دار البيضاء للنشر، الجزائر، بدون طبعة، 2011.
- 10- مولود ديدان، مدونة النصوص التشريعية والتنظيمية لمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، دار بلقيس للنشر، الجزائر، بدون طبعة، 2014.
- 11- نجم عبود نجم، أخلاقيات الإدارة في عالم متغير، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، سلسلة بحوث ودراسات، القاهرة، ط1، 2000.
- 12- عبد الرؤوف جابر، الرقابة المالية والمراقب المالي: الناحية النظرية، دار النهضة العربية، لبنان، ط1، 2004.

13- عثمان وعبد الرزاق محمد، أصول التدقيق والرقابة الداخلية، دار الكتب للطباعة والنشر، الموصل، ط2، 1999.

14- خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات: الناحية النظرية، دار وائل للنشر، عمان، ط1، 2000.

II. الرسائل الجامعية:

15- الحمود نهاية، الحاكمية وأثرها في أداء الشركات الصناعية الأردنية، مذكرة تخرج لنيل شهادة الماجستير، كلية الأعمال، جامعة عمان العربية، الأردن، 2011.

16- الساعدي ومؤيد يوسف نعمة، أخلاقيات الإدارة وأثرها في الرقابة الإدارية وفق نموذج الثقة، دراسة ميدانية في الشركة العامة للاستكشافات النفطية، مذكرة تخرج لنيل شهادة الماجستير، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد، 2001.

17- الراوي وشيماء محمد سمير، دور الالتزامات الأخلاقية لمهنة المحاسبة في تحقيق الإبداع المحاسبي، دراسة استطلاعية، مذكرة تخرج لنيل شهادة الماجستير، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الموصل، 2007.

18- أشرف عبد الحليم محمود كراجة، مدى تقييد مدققي الحسابات الخارجيين بقواعد السلوك المهني والوسائل التي تشجعهم على الالتزام بها، مذكرة تخرج لنيل شهادة الدكتوراه، جامعة عمان العربية للدراسات العليا، الأردن، 2004.

19- بن جميلة محمد، مسؤولية محافظ الحسابات في مراقبة شركة المساهمة، مذكرة تخرج لنيل شهادة الماجستير في قانون الأعمال، كلية الحقوق، جامعة منتوري، قسنطينة، 2010-2011.

20- لقليطي الأخضر، مراجعة الحسابات وواقع الممارسة المهنية في الجزائر، مذكرة تخرج لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، الحاج لخضر، باتنة، 2008-2009.

21- مداني بن بلغيث، أهمية إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ظل أعمال التوحيد الدولية، مذكرة تخرج لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2004.

22- محمد عصام أحمد المعاضيدي، أثر أخلاقيات العمل في تعزيز إدارة المعرفة، مذكرة تخرج لنيل شهادة الماجستير في إدارة الأعمال، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الموصل، العراق، 2005.

23- عبد الرحمان مخلد سلطان عريج المطيري، قواعد سلوك وآداب مهنة التدقيق وأثرها على جودة عملية التدقيق في الشركات الصناعية، مذكرة تخرج لنيل شهادة الماجستير في المحاسبة، جامعة الشرق الأوسط، الكويت، 2012.

24- صلاح حواس، التوجه الجديد نحو معايير الإبلاغ المالي وأثرها على مهنة المدقق، مذكرة تخرج لنيل شهادة دكتوراه في علوم التسيير، جامعة الجزائر، 2007.

III. البحوث والدراسات:

25- براق محمد وقمان عمر، أثر الإصلاحات المحاسبية على هيكلية المنظمات المهنية في الجزائر، مؤتمر علمي دولي حول الإصلاح المحاسبي في الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، يومي 29، 30 نوفمبر 2011.

26- حميداتو صالح وبوقفة علاء، واقع البيئة المحاسبية الجزائرية في ظل إصلاح النظام المحاسبي، ملتقى وطني حول واقع وأفاق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الوادي، يومي 5، 6 ماي 2013.

27- مداني بن بلغيث وفريدة عوينات، الإصلاح المحاسبي في الجزائر، دراسة تحليلية تقييمية، جامعة ورقلة، بدون سنة.

28- عبد العلي محمدي، حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، ملتقى وطني حول دور محافظ الحسابات في تفعيل آليات حوكمة البنوك للحد من الفساد المالي والإداري، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، يومي 6، 7 ماي 2012.

29- عمورة جمال ضرورة إصلاح مهنة مراجعة الحسابات في الجزائر وتكييفها مع المعايير الدولية للمراجعة (ISA)، ورقة بحثية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة سعد دحلب بليدة، بدون سنة.

IV. الدوريات والمجلات:

30- أبو بكر محمد الهواش، الميثاق الأخلاقي لمهنة المعلومات في الوطن العربي، مجلة الشارقة للعلوم الشرعية والإنسانية، المجلد 2، العدد 1، 2005.

31- أحمد حسن أرديني، التحديات التي تواجه تطبيق أخلاقيات مهنة المحاسبة في العراق، دراسة آراء مجموعة من المحاسبين، مجلة تنمية الرافدين، العدد 85، 2007.

32- أسامة عبد المنعم السيد علي، مدى التزام مدققي الحسابات بالميثاق الأخلاقي للمؤسسات المالية الإسلامية، دراسة ميدانية لعينة من مكاتب تدقيق الحسابات في الأردن، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، العدد 30، 2012.

33- جاوحدو رضا، حقائق حول أخلاقيات الأعمال في المحاسبة، حالة الجزائر، مجلة التواصل، العدد 20، 2007.

34- مقداد أحمد الجليلي ووحيد الرمو، مشاكل الالتزام بقواعد سلوك مهنة المحاسبة والتدقيق، إشارة خاصة للعراق، مجلة تنمية الرافدين، العدد 48، 1996.

35- صدام محمد محمود وعلي إبراهيم حسين ومحمد حامد أحمد، أثر المعايير الأخلاقية للمحاسب الإداري في جودة التقارير المالية، دراسة حالة على عينة من المحاسبين في مدينة تكريت، مجلة جامعة الأنبار للعلوم الاقتصادية والإدارية، تكريت، المجلد 4، العدد 7، 2011.

V. التقارير والأدلة:

36- دليل المحاسبين المهنيين (AIPAC) القواعد الأخلاقية، المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين، ترجمة جمعية مدققي الحسابات القانونيين الفلسطينية، 2002.

37- دليل قواعد السلوك وآداب المهنة، أخلاقيات المهنة، الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، 2007.

38- دليل قواعد السلوك الأخلاقي للمحاسبين المهنيين، اتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC)، مجلس معايير السلوك الأخلاقي الدولي للمحاسبين المهنيين، السعودية، 2010.

VI. القوانين:

39- أمر رقم 59-75 المؤرخ في 20 رمضان 1395 الموافق 26 سبتمبر 1975، متضمن القانون التجاري، آخر تعديلات 2005، دار الجزيرة للنشر والتوزيع، عربي-فرنسي، بوزريعة، 2010-2011.

40- قانون رقم 10-01 مؤرخ في 16 رجب 1431 هـ الموافق 29 جوان 2010م، يتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الصادر في ج.ر.ج.ج، العدد 42، الصادرة في 28 رجب 1431 هـ الموافق 11 جوان 2011م.

41- مرسوم تنفيذي رقم 11-24 مؤرخ في 22 صفر 1432 هـ الموافق 27 جانفي 2011م، يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه وقواعد سيره، الصادر في ج.ر.ج.ج، العدد 7، الصادرة في 28 صفر 1432 هـ الموافق 2 فيفري 2011م.

42- مرسوم تنفيذي رقم 11-30 مؤرخ في 22 صفر 1432 هـ الموافق 27 جانفي 2011م، يحدد شروط وكيفية الاعتماد لممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الصادر في ج.ر.ج.ج، العدد 7، الصادرة في 28 صفر 1432 هـ الموافق 2 فيفري 2011م.

43- مرسوم تنفيذي رقم 11- 202 مؤرخ في 23 جمادى الثانية 1432هـ الموافق 26 ماي 2011م، يحدد شروط معايير تقارير محافظ الحسابات وأشكال وآجال إرسالها، الصادر في ج.ر.ج.ج، العدد 30، الصادرة في 29 جمادى الثانية 1432هـ الموافق 1 جوان 2011م.

44- قرار مؤرخ في 15 شعبان 1434هـ الموافق 24 جوان 2013م، يحدد محتوى معايير تقارير محافظ الحسابات، الصادر في ج.ر.ج.ج، العدد 24، الصادرة في 30 جمادى الثانية 1435هـ الموافق 30 أفريل 2014م.
ثانيا- باللغة الأجنبية

45- International Fédération of Accountants guide, **International Fédération of Accountants**, USA, 2008, p: 26.

