

## متطلبات التزام محافظي الحسابات بأخلاقيات المهنة للحد من المحاسبة الإبداعية في الجزائر

بوفليح نبيل  
أستاذ محاضر

جريو صارة  
طالبة دكتوراه

جامعة حسيبة بن بوعلي الشلف الجزائر

### الحلقة ( ٢ )

المحور الثالث / ضرورة إلتزام محافظي الحسابات في الجزائر بأخلاقيات المهنة للحد من المحاسبة الإبداعية

إن المراجعة وككل مهنة أخرى لها آداب وقواعد وسلوك يتعين على مزاولي المهنة الإلتزام بها، حيث أنها تبين الواجبات التي يتطلب القيام بها وتنظم العلاقة فيما بين مزاولي المهنة، وبينهم وبين عملائهم والإدارات المختلفة والمتدربين لديهم، ويعتبر غير الملتزم بتلك الآداب والقواعد المهنية مخالفا لأحكام المهنة ويتعرض للعقوبات التي تضعها المهنة في هذا الصدد. وللمراجعين في الجزائر قانون أخلاقيات المهنة القانون ٩٦ / ١٣٦ الذي صدر في ١٥ أفريل عام ١٩٩٦ في شكل مرسوم تنفيذي يحدد القواعد الأخلاقية المهنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين بصفة عامة.

أولا / قواعد أخلاقيات مهنة محافظ الحسابات في الجزائر

تم تحديد الإطار القانوني لأخلاقيات مهنة محافظ الحسابات في المرسوم المذكور، ويرمي مشروع قانون أخلاقيات مهنة محافظ الحسابات إلى تحديد القواعد الأخلاقية المهنية المطبقة على محافظ الحسابات ويتكون من جزئيتين رئيسيتين: الجزء الأول يتضمن إلتزامات المهنيين والجزء الثاني يتضمن حقوق المهنيين في أداء مهامهم.

### ١ - واجبات محافظي الحسابات

يترتب على محافظي الحسابات عند تسجيله في جدول الهيئة المنظمة للمهنة عدة واجبات مهنية يجب عليه احترامها، وهي تشمل علاقاته مع عملائه ومع الهيئة المنظمة ومع الزملاء، بالإضافة إلى واجبات تتعلق بتأطير المتدربين في مكتبه.

واجبات محافظ الحسابات في علاقاته مع عملائه

للمراجع عدة التزامات في علاقاته مع عملائه وموكليه يفرضها عليه قانون أخلاقيات المهنة، والتي نصت عليها المواد ( ٢-٧ ) من قانون أخلاقيات المهنة، ونلخصها في النقاط التالية<sup>١</sup>.

– يتحلى بدرجة عالية من الرصانة في أداء مهامه بدون المساس بكرامة المهنة وشرفها؛

– يجب على محافظ الحسابات القيام بمهامه بشرف وضمير مهني وأن تستند علاقاته بعملائه وموكليه إلى الأمانة والإستقلال.

– يجب على محافظ الحسابات أداء مهامه بعناية وفق مقاييس المهنة، مع مراعاة مبدأ الحياد والإخلاص والشرعية المطلوبة وكذا القواعد الأخلاقية المهنية.

يجب على محافظ الحسابات أثناء ممارسة مهامه أن يقوم بما يلي:

● إحترام الآجال المتفق عليها؛

● إعلام العملاء؛

– السهر على احترام موكلية التشريعات المعمول بها في مجال التصريحات الجبائية وتصريحات الشركات، مع أخذ الاحتياطات اللازمة لتجنب الوقوع في وضعية تواطؤ قد تشوه حياده واستقلاله وتحمله المسؤولية.

– المراجعون وموظفهم والمتدربون لديهم ملزمون باحترام سر المهنة فيما يخص الأعمال والمعلومات التي يطلعون عليها بحكم ممارسة وظائفهم.

– يتوجب على محافظي الحسابات أن يحفظ السر المهني عند تأدية مهامه، غير أنه يجوز له الإفصاح عن السر المهني للأشخاص المخولون قانونياً لمعرفة، علاوة على ذلك يسهر المهنيون على تقييد مساعدتهم وتمريرهم على حفظ السر المهني.

– يتحمل محافظ الحسابات واجب ومسؤولية دراسة الحلول الأكثر ملاءمة واقتراحها حسب الطبيعة المسندة إليه في ظل احترام الشرعية كما نشير أنه في حالة تعيين أكثر من مراجع، فإن كل واحد منهم يقوم بمهمته ويتحمل شخصياً مسؤوليته كاملة عن ذلك.

– في حالة تعيين أكثر من محافظ الحسابات، فإن كل واحد منهم يقوم بمهمته ويتحمل شخصياً مسؤوليته ذلك كاملة.

<sup>١</sup> المرسوم التنفيذي رقم 136/96 الصادر في 15/أفريل/1996 المتضمن قانون أخلاقيات مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، المواد 2، 3، 4، 5، 6، 7،

## واجبات محافظ الحسابات في علاقاته مع الهيئة المنظمة للمهنة

إن التزامات محافظ الحسابات تجاه الهيئة المنظمة للمهنة تتمثل في نقطتين أساسيتين والتي نصت عليهما المواد (١٤-١٥) وهما:

– يجب على محافظ الحسابات إعلام مجلس الهيئة المنظمة في أجل شهر واحد برسالة موصى عليها مع وصل استلام بأي حدث هام يطرأ على حياته المهنية؛

– يجب على محافظ الحسابات أن يبلغ الهيئة المنظمة تعيينه بواسطة رسالة موصى عليها مع وصل استلام في أجل ١٠ أيام ابتداء من تاريخ قبول كل توكيل.

## واجبات محافظ الحسابات في علاقاته مع زملائه

يفرض قانون أخلاقيات مهنة المراجعة على محافظ الحسابات عدة واجبات يلتزم بها في علاقاته مع زملائه، والتي تضمنتها المواد (١٨-٢١) ونلخصها فيما يلي<sup>٢</sup>:

– يجب على محافظ الحسابات الذي يطلب منه أي موكل أن يحل محل زميل له أن لا يقبل المهمة إلا بشروط:

• أن يتأكد من أن هذا الطلب لا تبرره رغبة في التملص من التطبيق الصحيح للقانون أو التنظيم المعمول به؛

• أن يعلم زميله برسالة موصى عليها مع وصل استلام بالطلب الذي اقترح عليه، كما يوجه نسخة من الرسالة إلى مجلس الهيئة المنظمة، كما يجب أن يمتنع عن توجيه أي نقد لزميله السابق، وأن يتأكد من أن هذا الزميل قد تقاضى أتعابه.

يجب على أعضاء المهنة بصفة عامة:

• مساعدة بعضهم البعض؛

• أن يتأدبوا فيما بينهم؛

• الإمتناع عن أي كلام بقصد الإيذاء؛

• الإمتناع عن أي عمل من شأنه أن يسيء إلى الزميل أو المهنة؛

<sup>١</sup> المرسوم التنفيذي رقم 136،/96 الصادر في 15/أفريل/1996 المتضمن قانون أخلاقيات مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، المواد 14، 15.

<sup>٢</sup> المرسوم التنفيذي رقم 136،/96 الصادر في 15/أفريل/1996 المتضمن قانون أخلاقيات مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، المواد 18، 20، 21.

– كما يجب أن يعبر أي تصرف بينهم عن روح الزمالة والتضامن .  
وفي حالة خلاف بين أعضاء الهيئة المنظمة، فيجب عليهم محاولة حله بالتراضي أو عرضه على غرفة الإنضباط والتحكيم .

### واجبات محافظ الحسابات الخاصة بتأطير المتدربين

يفرض قانون أخلاقيات المهنة في المواد (٢٣-٢٤) على محافظي الحسابات عدة واجبات والتي نبينها فيما يلي<sup>١</sup>:

يفرض قانون أخلاقيات المهنة على المراجعين ضمان تأطير وتكوين الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والتكفل بكل انشغالاتهم المهنية مع دفع تعويض لهم عن المهام المسندة إليهم وتنص المادة (٢٣) من المرسوم المتضمن قانون أخلاقيات المهنة أنه على المراجع المدرب أن يقدم للمتدربين لديه كل التسهيلات فيما يخص:

- متابعة الدروس التحضيرية لامتحانات القبول لممارسة المهنة؛
- المشاركة في الأعمال التطبيقية والأنشطة التكوينية المخصصة لتحضير الإمتحانات؛
- الاستفادة بعطلة غير مدفوعة الأجر بناء على اتفاق مشترك مع المدرب وذلك للسماح له بالتوفيق بين التحضير للإمتحانات والضغط المهنية في المكتب .

كما لا يجوز للمهني أن يقبل أثناء السنة التي تلي تسجيله في جدول الهيئة المنظمة مهمة يقترحها عليه زبون أحد أساتذة تدريبه القدامى إلا بعد موافقة مكتوبة من الأستاذ .

– وقد تناول قانون أخلاقيات المهنة بعض الأحكام المختلفة التي يجب أن يلتزم بها المراجع الممارس للمهنة بصفة مستقلة، ويمكن أن نلخصها في:

- ✓ تأدية اليمين لدى المحكمة التي يوجد بها مقر مكتبه في أجل ثلاثة أشهر من بداية نشاطه أو تسجيله بجدول الهيئة المنظمة؛ " أقسم بالله العلي العظيم أن أقوم بعملتي أحسن قيام وأتعهد أن أخلص في تأدية وظيفتي وأن أكرم السر المهني وأسلك في كل الأمور سلوك المتصرف المحترف الشريف ، والله على ما أقول شهيد ."

<sup>١</sup> المرسوم التنفيذي رقم 136،/96 الصادر في 15/أفريل/1996 المتضمن قانون أخلاقيات مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، المواد 23، 24.

✓ إحترام الأحكام الخاصة بحالات التنافي المهنية المنصوص عليها في القوانين المعمول بها عدم القيام بأي إشهار بهدف السعي لتشجيع جلب الزبائن بغير حق يمكن أن ينجر عن أي مخالفة أو تقصير من أعضاء المهنة لأحكام قانون أخلاقيات المهنة العقوبات التأديبية المنصوص عليها في النظام الداخلي للهيئة المنظمة حسب خطورة المخالفة أو التقصير، دون المساس بمتابعات القانون العام المحتملة.

## ٢- حقوق محافظ الحسابات في ممارسة مهامه

من أجل الممارسة الجيدة لمهامه والقيام بواجباته على أحسن وجه، يتمتع مراجع الحسابات بمجموعة من الحقوق ضمنها له المشرع الجزائري من خلال قانون أخلاقيات المهنة، نلخصها في الآتي :

### الحق في التعاون

محافظ الحسابات له الحق أن يطلب من زبونه أو موكله أن يتعاون معه ويسهل له عملية الرقابة، ويمكن أن نلخص ما جاءت به الأحكام والتشريعات في هذا المجال والتي تضمنتها المواد (٢٦-٢٧) فيما يلي<sup>١</sup> :

مراجع الحسابات له الحق في طلب التعاون اللازم من موكله قصد القيام بمهمته وعلى الخصوص :

– أن تقدم له كل الوثائق اللازمة لتكوين الملف الدائم للشركة؛

– أن يشارك موظفو المؤسسة المكلفون بمسك المحاسبة مشاركة فعالة؛

– أن يسهل له دخول المصالح من أجل الحاجات التي تتطلبها مهمته؛

– أن تجمع وترتب كل الوثائق اللازمة وتوضع تحت تصرفه؛

أن يطّلع على كل الوقائع التي من شأنها تغيير الكيفيات والواجبات التعاقدية المحددة في الاتفاقية أو رسالة التكليف بمهمة تغييرا جوهريا.

يمكن لمراجع الحسابات في كل وقت أن يطّلع في عين المكان على كل السجلات والموازنات والمراسلات والمحاضر وكل الوثائق والكتابات التابعة للشركة أو الهيئة؛

على القائمين بالإدارة أن يقدموا مراجع الحسابات في كل سداسي على الأقل كشفا محاسبيا معدا حسب مخطط الحصيلة والوثائق المحاسبية التي ينص عليها القانون.

<sup>١</sup> المرسوم التنفيذي رقم 136،/96 الصادر في 15/أفريل/1996 المتضمن قانون أخلاقيات مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، المواد 26،27.

ونشير أنه في حالة عدم تمكين المراجع من ممارسة هذا الحق، أو لاحظ تجاهلا لواجبات التعاون أو قصورا يعرقلان مهمته، فله الحق أن يبلغ بذلك مسيري الشركة كتابيا ويطلب منهم تدارك ذلك.

### حق الحصول على مقابل أتعابه

لم يغفل المشرع الجزائري هذا الجانب، حيث أن المراجع له الحق في تحصيل مقابل أتعابه والتي بينها في المواد (٢٩، ٣١، ٣٣، ٣٤) من أحكام قانون أخلاقيات المهنة، وفيما يلي أهم ما جاءت به في هذا المجال<sup>١</sup>:

– لمراجع الحسابات الحق في أن يتقاضى مقابل أتعابه بمناسبة أداء مهمته، حيث تحدد الجمعية العامة للمساهمين أو الجهاز المؤهل قانونا بالاتفاق مع المراجع في بداية توكيله أتعاب المراجع في إطار التشريع المعمول به، وفي حالة تعددهم فإنه تدفع أتعاب كل واحد منهم بتقسيم المبلغ الإجمالي على عددهم؛

– في حالة حدوث نزاع حول المبلغ، فإنه يجوز لأطراف النزاع بناء على اتفاق مشترك بينهم أن يطلبوا تحكيم الهيئة المنظمة، وفي حالة عدم المصالحة يمكنهم اللجوء إلى الجهة القضائية المختصة؛

– لمراجع الحسابات الحق في الإستعانة بأي خبير مهني على نفقته وتحت مسؤوليته؛ ونشير إلى أنه يجوز لمراجع الحسابات في حالة عدم تقاضيه مقابل أتعابه، أن يمارس حق حجز الوثائق والدفاتر التي أعدها بنفسه بمناسبة قيامه بمهمته، وذلك دون المساس بحق الإطلاع المنصوص عليه قانونا لصالح الإدارة الجبائية، وأن الإجراءات التي جاء بها المشرع الجزائري لضمان حق مراجع الحسابات في الحصول على أتعابه، تضمن بشكل كبير استقلاليته وعدم تعرضه للضغوطات من طرف الشركة أو لعملية ابتزاز مقابل الحصول على أتعابه.

### ٣- مسؤوليات المهنيين في أداء مهامهم

إلى جانب حقوق وواجبات محافظ الحسابات يتحمل محافظ الحسابات في الجزائر أثناء ممارسته لمهامه وعند مخالفة أحكام القانون أو ممارسة تصرف أو سلوك يسيئ لأداب المهنة ثلاث مسؤوليات وهي: مسؤولية مدنية، جزائية، وانضباطية أو تأديبية<sup>٢</sup>.

<sup>١</sup> المرسوم التنفيذي رقم 96/136 الصادر في 15/أفريل/1996 المتضمن قانون أخلاقيات مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، المواد 21، 31، 32، 33.

<sup>٢</sup> شريقي عمر، التنظيم المهني للمراجعة، أطروحة دكتوراه دولة في العلوم الإقتصادية، تخصص، علوم إقتصادية، جامعة سطيف، الجزائر، 2012-2011، ص، ص، ص، ص، 144، 145، 148، 146.

## المسؤولية المدنية

لقد بين القانون المنظم للمهنة في الجزائر ١٠-١ في المادة (٥٩) على أن محافظي الحسابات يتحملون المسؤولية العامة عن العناية بمهمتهم ويلتزمون بتوفير الوسائل دون النتائج.

ويعد محافظ الحسابات مسؤولاً عن الأخطاء التي يرتكبها أثناء تأدية مهامه، ويتحمل بالتضامن في حالة تعدد محافظي الحسابات سواء تجاه الشركة أو الغير الأضرار الناجمة عن مخالفة أحكام القانون المنظم للمهنة.

ولكي تقوم المسؤولية المدنية على محافظ الحسابات، يجب توفير ثلاثة أركان، هي:

– حصول إهمال وتقصير من جانب محافظ الحسابات في أداء واجباته المهنية.

– وقوع ضرر أصاب الغير نتيجة إهمال وتقصير محافظ الحسابات.

– علاقة سببية بين الضرر الذي لحق بالغير وبين إهمال وتقصير المراجع.

وفي مجال تأمين محافظ الحسابات على المسؤولية المدنية، فقد نص القانون الجديد للمهنة في المادة (٧٥) على

وجوب كتابة عقد تأمين لضمان المسؤولية المدنية، التي من الممكن أن يتحملها أثناء ممارسته للمهنة.

وفيما يخص إنقضاء دعوى المسؤولية المدنية لمحافظ الحسابات فلم يتطرق القانون المنظم للمهنة أو القانون

التجاري إلى ذلك. وبالتالي فتنطبق عليه قواعد القانون المدني والذي ينص في مادته (١٣٣) على أن دعوى

التعويض تسقط بانقضاء سنة من يوم وقوع الفعل.

## المسؤولية الجزائية

وفقاً لأحكام المادة (٦٢) من القانون؛ فإن محافظ الحسابات يتحمل المسؤولية الجزائية طبقاً لقانون الإجراءات

الجزائية تجاه كل تقصير في القيام بالتزام قانوني و، يعاقب القانون كل من يمارس بصفة غير قانونية مهنة محافظ

الحسابات، ويعتبر ممارساً غير شرعياً لمهنة محافظ الحسابات كل شخص غير مسجل أو وقف أو سحب تسجيله

يقوم بمهام محافظ الحسابات، كما يعد ماثلاً للممارسة غير الشرعية لمحافظة الحسابات انتحال صفة محافظ

الحسابات أو تسمية شركة خبيثة في المحاسبة أو أية صفة ترمي إلى خلق تشابه أو خلط مع هذه الصفة

كما ينص القانون المنظم للمهنة على أنه يعاقب كل من يمارس بصفة غير قانونية مهمة محافظ الحسابات بغرامة

مالية.

## المسؤولية الانضباطية

وفقاً لأحكام المادة ٦٣ ) من القانون؛ فإن محافظ الحسابات يتحمل المسؤولية التأديبية أو الانضباطية أمام اللجنة التأديبية للمجلس الوطني للمحاسبة حتى بعد إستقالته من مهامه عن كل مخالفة أو تقصير في القواعد المهنية عند ممارسة وظائفه، ومن بين هذه المخالفات ما يلي:

✓ خرق القانون والقواعد المهنية؛

✓ التقصير المهني الخطير أو التهاون؛

✓ السلوك الغير ملائم والمتعارض مع نزاهة وأمانة وشرف المهنة، حتى وإن لم يتعلق بالمهنة.

أما العقوبات التأديبية التي يمكن أن يتحملها محافظ الحسابات حسب درجة خطورة الخطأ الذي إرتكبه بصفة تصاعدية فهي كالتالي:

✓ الإنذار؛

✓ التوبيخ؛

✓ التوقيف المؤقت لمدة أقصاه ستة أشهر؛

✓ الفصل النهائي (الشطب من الجدول).

## ثانياً / ضرورة بناء ميثاق أخلاقي لمهنة محافظ الحسابات في الجزائر للحد من المحاسبة الإبداعية

لا شك أن مكافحة ممارسات المحاسبة الإبداعية تعتبر من الأمور الصعبة والمعقدة، ولهذا فإن على المهتمين في هذا المجال السعي باستمرار لمعرفة التطورات الخاصة بالمحاسبة الإبداعية وذلك لكشف تلك الممارسات ومن ثم محاولة الحد منها، هذا ما يستدعي ضرورة بناء ميثاق أخلاقي الذي يعمل على تشجيع السلوك الأخلاقي ويشعر الموظفين بالفخر من صنعهم لقرارات أخلاقية، والأمر الأكثر أهمية في هذا الصدد هو ضرورة أن يسعى الموظفون بمؤسسة أو منظمة ما إلى التمسك بالمعايير التي تضعها الموائيق الأخلاقية ويجب على الإدارة العليا أن تجسد تلك المعايير وتكون مثالا عليها، ذلك لأن الموائيق الأخلاقية تصبح قليلة المنفعة إذا ما أغفلت القيادات<sup>١</sup>.

يتضح جليا أن ممارسة مهنة المراجعة الخارجية في الجزائر تستدعي تعزيزات خلقية أكثر ومتابعة تطويرها إلى الأحسن، مما يعني ضرورة إلتزام محافظي الحسابات بهذه القيم والموائيق الأخلاقية أثناء أداء مهامهم ومن بين هذه المتطلبات ما يلي.

<sup>١</sup> جون سوليفار، مرجع سابق، ص، ص، 20، 21.



– تفعيل التنظيم المهني لمهنة المراجعة ووضع ميثاق السلوك المهني وتشكيل لجنة الأخلاق المهنية التي من أهم وظائفها وضع قواعد السلوك التي يجب أن يلتزم بها محافظي الحسابات<sup>١</sup>، حيث تتولى هذه اللجنة وضع مقترح لدستور أو ميثاق آداب وسلوك المهنة يتميز بالشمول والتفصيل والدقة، ويمكن لهذه اللجنة أن تسترشد بدساتير دول أخرى لها خبرة كبيرة في هذا المجال مع الأخذ بعين الاعتبار خصوصيات الواقع الجزائري، كما يجب على لجنة آداب وسلوك المهنة التأكد من مدى التزام محافظي الحسابات بقواعد هذا الدستور<sup>٢</sup>.

– أما الوسيلة الأهم والأقوى فهي يقظة وكفاءة المراجعين والمراقبين ولجان المراجعة في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية التي يتبعها البعض، ويتم هذا الأمر عن طريق اختيار مكاتب التدقيق ذات الكفاءة والمصدقية العالية، حيث أن المراجع الكفاء والمتمكن يقوم على تصميم إجراءات المراجعة للحصول على تأكيد معقول عن التحريفات الناشئة عن المحاسبة الإبداعية التي يتم اكتشافها، والتي تعتبر جوهرية للقوائم المالية الواحدة<sup>٣</sup>.

– تنمية الثقافة المحاسبية بين المستثمرين والمهتمين ومستخدمي المعلومات المالية على مختلف أطيافهم، ويتم هذا الأمر عن طريق إما التثقيف الذاتي الذي يقوم به بعض المستثمرين أو مستخدمي المعلومات المالية بغرض رفع مستواهم المحاسبي، أو عن طريق الجهات المعنية بسلامة وشفافية القوائم المالية<sup>٤</sup>.

– ضرورة مراعاة الجانب الأخلاقي في العمل المهني، حيث يجب على محافظ الحسابات إحترام دستور آداب وسلوك المهنة والذي يضم مبادئ وقواعد السلوك الأخلاقي التي يجب أن يلتزم بها والمنصوص عليها في القوانين والتشريعات المنظمة للمهنة في الجزائر، وتتمثل في: الموضوعية؛ الإستقلالية؛ النزاهة، السرية؛ الكفاءة المهنية، إحترام قواعد المهنة. وهي خصائص يجب أن يتحلى بها المراجع ويعمل على تطويرها.

– ينبغي على محافظ الحسابات أن يكون على درجة عالية من الكفاءة المهنية وأن يكون مؤهلاً لكل ما يقوم به من مهام وأن يؤدي واجباته وخدماته الوظيفية والمهنية على الوجه الأكمل من العناية والإتقان.

<sup>١</sup> حسن فليح وفارس جميل، أساليب إستخدام المحاسبة الإبداعية في قائمتي الدخل والمركز المالي في الشركات الصناعية المساهم العامة المدرجة في بورصة عمان، مجلة كلية بغداد للعلوم الإقتصادية الجامعة، العدد السابع والعشرون، 2011، ص، ص، ص، 371.

<sup>٢</sup> شريقتي عمر، مرجع سابق، ص، 365.

<sup>٣</sup> حسن فليح وفارس جميل مرجع سابق، ص، 370.

<sup>٤</sup> المرجع السابق، ص، 370.

– يجب على محافظ الحسابات القيام بمهامه بشرف وضمير مهني، مع مراعاة مبدأ الحياد والإخلاص والشرعية، وأن تستند علاقاته بعملائه وموكليه إلى الأمانة والاستقلال؛ كما يجب عليه الالتزام بسر المهنة فيما يخص الأعمال والمعلومات التي يطلع عليها بحكم ممارسته ووظائفه .

– إن من يقوم بالتلاعبات أو ممارسات المحاسبة الإبداعية من المحاسبين غالباً من يكون على مستوى عالٍ من الحرفية والابتكار لذا فمن الضروري أن يقابله من الطرف الآخر من المراجعين (محافظي الحسابات) من يكون على نفس المستوى أو أعلى من الفطنة والذكاء والحرفية، وذلك من أجل كشف تلك الممارسات والحد منها حتى يستطيع أن يصل إلى توفير التأكيدات المعقولة بخلو تلك التقارير المالية من أي انحرافات أو تلاعبات أو غش .

– يجب على محافظ الحسابات أن يكون على دراية كافية بالمعايير الدولية للمراجعة وكذا المعايير الدولية المحاسبية مما يسهل عليه سرعة إكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية، وفق معايير المهنة المطلوبة وكذا القواعد الأخلاقية المهنية؛

– يجب على محافظ الحسابات عدم استغلال السلطة التي يمنحها له القانون في نطاق اختصاصه لتحقيق مصالح شخصية، كما يجب عليه أن يمتنع عن كل فعل يخل بشرف المهنة حتى وإن كان خارج ممارسته للمهنة، وأن يساهم في رفع درجة مكانة المهنة في المجتمع؛

– فرض عقوبات صارمة على مخالفة القيم الأخلاقية لتدعم القواعد الأخلاقية والعمل على غرس القيم الأخلاقية ونشرها بين الأعضاء، ثم التحقيق من المخالفات وإصدار الأحكام التأديبية .

### خلاصة

تعتبر أخلاقيات المهنة واحدة من أهم التحديات الاجتماعية التي تواجه المؤسسة في يومنا هذا وأحد أهم الموضوعات التي لازالت تشغل اهتمام الباحثين في مجال التسيير، خاصة مع بروز ظاهرة التلاعب في البيانات المالية أو ما يعرف بالمحاسبة الإبداعية، كما تعتبر مهنة المراجعة من المهن التي تحكمها سلوكيات وقواعد معينة يتعين على محافظ الحسابات الإلتزام بها من أجل إضفاء المزيد من المصداقية والشفافية في القوائم المالية .

### النتائج

✓ تعتبر أخلاقيات مهنة المراجعة مجموعة من القواعد والمبادئ والمعايير التي يجب على محافظ الحسابات التمسك بها والعمل بمقتضاها، ليكون ناجحاً في مهنته، وقادراً على كسب ثقة الآخرين، وحتى تكون

التقارير التي يصادق عليها تتصف بالنزاهة والشفافية والمصداقية، ومن أهم المبادئ التي يجب عليه التمسك بها أثناء أداء مهامه هي: النزاهة، والموضوعية، والإستقلالية، والأمانة وكتم السر المهني .

✓ إن المحاسبة الإبداعية تعد شكل من أشكال التلاعب في البيانات المالية والمحاسبية يستغل من خلالها محاسب متمكن ومتمرس معرفته بالطرق والإجراءات المحاسبية للتضليل في القوائم المالية دون المساس بالقوانين والمبادئ المحاسبية، من أجل تحقيق مصالحه الشخصية أو تحقيق مصالح أطراف معينة .

✓ سنت الجزائر العديد من القوانين المنظمة لمهنة المراجعة ومن أهمها القانون ٩٦ / ١٣٦ ( قانون أخلاقيات المهنة) الذي يحدد المبادئ والقواعد الأخلاقية التي يجب على محافظ الحسابات التمسك بها أثناء أداء مهامه، كما يحدد واجباته وحقوقه ومسؤولياته المهنية، وكذلك العقوبات التي يتعرض لها في حالة خرق هذه القوانين .

✓ إن الجزائر ومن أجل الإرتقاء بمهنة المراجعة إلى مصف الدول المتقدمة في هذا المجال وكذلك من أجل الحد من ممارسة المحاسبة الإبداعية وضع وبناء ميثاق أخلاقي الذي يعمل على تشجيع السلوك الأخلاقي والتمسك بالمعايير التي تضعها المواثيق الأخلاقية الدولية ويجب على الإدارة العليا أن تجسد تلك المعايير وتعمل على تبنيها وإلزام المهنيين على تطبيقها .

✓ ممارسة مهنة المراجعة الخارجية في الجزائر تستدعي تعزيزات خلقية أكثر ومتابعة تطویرها إلى الأحسن، مما يعني ضرورة إلتزام محافظي الحسابات بهذه القيم والمواثيق الأخلاقية أثناء أداء مهامهم ومن بين هذه التعزيزات: اختيار مكاتب التدقيق (المراجعة) ذات الكفاءة والمصداقية العالية، حيث أن المراجع الكفاء والمتمكن يقوم على تصميم إجراءات المراجعة للحصول على تأكيد معقول عن التحريفات الناشئة عن المحاسبة الإبداعية التي يتم اكتشافها، وكذلك إلزام محافظي الحسابات بضرورة مراعاة الجانب الأخلاقي في العمل المهني، حيث يجب على محافظ الحسابات إحترام دستور آداب وسلوك المهنة والتي تضم مبادئ وقواعد السلوك الأخلاقي والمنصوص عليها في القوانين والتشريعات المنظمة للمهنة في الجزائر، كما ينبغي عليه أن يكون على درجة عالية من الكفاءة المهنية وأن يكون مؤهلاً لكل ما يقوم به من مهام وأن يؤدي واجباته وخدماته الوظيفية والمهنية على الوجه الأكمل من العناية والإلتقان، وأن يؤدي مهامه بشرف وضمير مهني .

✓ إن جوهر مهنة المراجعة يعتبر أخلاقيات المهنة، ما يستدعي ضرورة تطوير الأنظمة الرقابية فضلا عن تطوير المهام والمسؤوليات المراجعين الخارجيين وبذل العناية المهنية لمنع وإكتشاف وتصحيح عمليات التلاعب والإحتيال .

✓ مما لا شك فيه أن مهنة المراجعة تعتبر من أهم المهن التي تمارس من قبل مزاولي المهنة بإعتبار أن ما تعده من قوائم وتقارير مالية تكون موجهة لأطراف عديدة ( عملاء، موردون، مستثمرين، جهات حكومية)، هذا ما يلزم على ممارسيها الإلتزام بالقواعد والمبادئ الأخلاقية المتعارف عليها لإضفاء المزيد من الثقة والمصداقية في القوائم المالية وكسب ثقة المتعاملين معها .