



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية  
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي  
جامعة 08 ماي 1945 قالمة



كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير  
قسم العلوم التجارية

الملتقى الوطني الأول حول:  
الفساد وتأثيره على التنمية الاقتصادية  
يومي 24 و 25 أبريل 2018

ملخص:

تعتبر مهنة المحاسبة أحد العناصر الهامة لمكافحة الفساد المالي، حيث للمحاسبة علاقة عكسية بالفساد المالي، غير أنه من الأسباب الرئيسية للفساد المالي ما يعرف بالمخالفات المحاسبية، لدى المهتمين بمكافحة الفساد المالي السعي باستمرار لمعرفة التطورات الخاصة بالمخالفات المحاسبية وذلك للكشف عن تلك الممارسات ومن ثم محاولة الحد منها، ويعتبر جانب أخلاقيات مهنة المحاسبة عنصر أساسي للحد من هذه المخالفات.

وعليه ساهمت الجهود الدولية في مجال أخلاقيات مهنة المحاسبة - حتى وإن كانت تختلف من دولة إلى أخرى- في العمل على ربط العمل المحاسبي أساسا بمعايير وقواعد السلوك المهني، لتدعيم أخلاقيات مهنة المحاسبة في مكافحة الفساد المالي، وضرورة تدعيم التعليم الأخلاقي في مجال المحاسبة، وكل ذلك في حقيقة الأمر معايير تتنافى مع مفهوم الفساد الذي هو استعمال السلطة الموكلة لتحقيق مكاسب خاصة و سلوكيا هو انعدام القيم الأخلاقية، وكذلك تفعيل اللجان التأديبية عند كل مخالفة أو تقصير تقني أو أخلاقي في القواعد المهنية عند ممارسة المحاسبين وظائفهم، وتحديد العقوبات اللازمة في حالة عدم الالتزام بهذه الأخلاقيات.

الكلمات المفتاحية: الفساد المالي، المحاسبة، المخالفات المحاسبية، أخلاقيات مهنة المحاسبة.

**Abstract:** Accounting is an important element in combating financial corruption. Accounting has an inverse relationship to financial corruption. However, one of the main reasons for financial corruption is known as accounting irregularities. Those who are interested in combating financial corruption should constantly seek to know the developments related to accounting violations. Reduction, and the aspect of accounting ethics is considered an essential element to reduce these irregularities

Accordingly, international efforts in the field of accounting ethics - even if they differ from one country to another - have contributed to linking accounting work mainly to standards and codes of professional conduct, to strengthen accounting ethics in the fight against financial corruption and the need to strengthen ethical education in accounting. This is in fact standards that are contrary to the concept of corruption which is the use of authority entrusted to the achievement of special gains and behavioral is the lack of moral values, as well as the activation of disciplinary committees for any violation or technical or moral failure in the professional rules when the exercise of accountants and their functions, Meh in the case of non-compliance with these ethics.

**Key Words :** financial corruption, Accounting, Accounting irregularities, accounting ethics

## دور أخلاقيات مهنة المحاسبة في مكافحة الفساد المالي مع الإشارة إلى حالة الجزائر

أ. منير لواج

جامعة محمد الصديق بن يحيى- جيجل-  
الجزائر

Louadj2000@yahoo.fr

د. نعمان محصول

جامعة محمد الصديق بن يحيى- جيجل- الجزائر

Mehassouel\_naamane@yahoo.fr

تمهيد:

تعد ظاهرة الفساد المالي ظاهرة عالمية واسعة الانتشار، وذات جذورا تأخذ أبعادا واسعة وتتداخل فيها عوامل مختلفة يصعب التمييز بينها، وتختلف درجة شموليتها من مجتمع إلى آخر، وهو داء خطير لم تسلم منه أي دولة في العالم متقدمة كانت أم نامية ولكن بدرجات ونسب متفاوتة، وهذا ما تأكده العديد من الدراسات بأن الفساد المالي يقل كثيرا في الدول ذات الاقتصاد القوي والمستوى المعيشي المرتفع، بينما يرتفع في الدول النامية بصفة عامة، وذات المستوى المعيشي المنخفض على وجه الخصوص، ولقد تعددت الدراسات حول ظاهرة الفساد المالي خاصة في الجوانب المتعلقة بتحديد أسبابه ومن ثم تحديد آليات مكافحته.

وتعتبر مهنة المحاسبة من جهة وبأنواعها المختلفة أحد العناصر الهامة لمكافحة الفساد المالي لما تمتلك من مقومات فنية - مستندات ودفاتر وتقارير للقياس والتقرير- ومعايير مهنية وقانونية، وقدرات بشرية وإدارية تشمل أنظمة رقابية ومحاسبية، ولكن من جهة أخرى نجد من الأسباب الرئيسية للفساد المالي ما يعرف بالمخالفات المحاسبية، حيث يترتب عنها إجراءات محاسبية غير حقيقية بل ومضللة في أغلب الأحيان، كإعداد حسابات للأرباح والخسائر تعكس وعاء ضريبياً منخفضاً بغرض المعاملة الضريبية، وحسابات أخرى تظهر معدلات مرتفعة للربحية تنتشر في أسواق المال بقصد الترويج للاكتتاب في أوراق هذه الشركات.

ولهذا فإن على المهتمين بمكافحة الفساد المالي السعي باستمرار لمعرفة التطورات الخاصة بالمخالفات المحاسبية وذلك للكشف عن تلك الممارسات ومن ثم محاولة الحد منها، وكعامل أساسي لذلك يتم التركيز على أخلاقيات مهنة المحاسبة.

من خلال ما سبق يمكن طرح إشكالية بحثنا في السؤال الجوهرى التالي:

ما هو دور أخلاقيات مهنة المحاسبة في مكافحة الفساد المالي؟.

وللإجابة عن الإشكالية السابقة حاولنا تقسيم هذه الدراسة إلى العناصر الرئيسية التالية:

- الإطار النظري للفساد المالي.
- علاقة المحاسبة بالفساد المالي.
- أخلاقيات مهنة المحاسبة
- مدى حاجة المحاسبة إلى لأخلاق.

- الجهود الدولية المتعلقة بأخلاقيات مهنة المحاسبة و مكافحة الفساد المالي.
- أخلاقيات مهنة المحاسبة في الجزائر كآلية لمكافحة الفساد المالي.

## أولاً- الإطار النظري للفساد المالي

تعد ظاهرة الفساد المالي ظاهرة عالمية واسعة الانتشار، وذات جذورا تأخذ أبعادا واسعة وتتداخل فيها عوامل مختلفة يصعب التمييز بينها، وتختلف درجة شموليتها من مجتمع إلى آخر، وهو داء خطير لم تسلم منه أي دولة في العالم متقدمة كانت أم نامية، ولكن بدرجات ونسب متفاوتة، وهذا ما تأكده العديد من الدراسات بأن الفساد المالي يقل كثيرا في الدول ذات الاقتصاد القوي والمستوى المعيشي المرتفع، بينما يرتفع في الدول النامية بصفة عامة، وذات المستوى المعيشي المنخفض على وجه الخصوص. و من المناسب قبل أن نتناول دور أخلاقيات مهنة المحاسبة في مكافحة الفساد المالي أن نتعرف على الفساد المالي من حيث مفهومه، مظهره، أسبابه وأشكاله.

### 1- مفهوم الفساد المالي

تنوعت المصادر والأدبيات التي تناولت مفهوم الفساد، فالفساد في معاجم اللغة هو (فسد) ضد صلح و(الفساد) لغة البطلان، فيقال فسد الشيء أي بطل واضمحل، وللفساد معان عدة تختلف بحسب مواضعه وموقعه في العبارات المستخدم بها، فهو(الجذب أو القحط) كما في قوله تعالى " ظهر الفساد في البر والبحر بما كسبت أيدي الناس ليذيقهم بعض الذي عملوا لعلهم يرجعون" سورة الروم الآية 41، أو هو (الطغيان والتجبر) كما في قوله تعالى

" للذين لا يريدون علوا ولا فسادا" سورة القصص الآية 83، أو هو (عصيان لطاعة الله) كما ورد في قوله تعالى " إنما جزاء الذين يحاربون الله ورسوله ويسعون في الأرض فسادا أن يقتلوا أو يصلبوا أو تقطع أيديهم وأرجلهم من خلاف أو ينفوا من الأرض ذلك لهم خزي في الدنيا ولهم في الآخرة عذاب عظيم" سورة المائدة الآية 33، ويبين من الآية الكريمة تشديد القرآن الكريم في تحريم الفساد على نحو كلي. وبالتالي يمكن القول أن الفساد لغة يعني التلف والعطب والاضطراب، فهو يشير إلى التلف وخروج الشيء عن الاعتدال، ونقيضه هو الصلاح<sup>1</sup>.

أما اصطلاحا فلم يتفق الكتاب والمنظمات المعني بمكافحة الفساد على تعريف محدد، فيعني المفهوم كما عرفته موسوعة العلوم الاجتماعية: " الانحراف عن معيار متوقع للسلوك من قبل أولئك الذين هم في السلطة العامة لأجل منفعة خاصة"<sup>2</sup>، كما عرفه البنك العالمي بأنه: " سوء استغلال السلطة العامة من

<sup>1</sup> - د- رقية حساني و مروة كرامة و حمزة فاطمة، آليات حوكمة الشركات ودورها في الحد من الفساد المالي والإداري، ملتقى وطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد الإداري والمالي، يومي 07-60 ماي 2012، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، صص (13،14).

<sup>2</sup> -Kuper,Adam ,The social science encyclopedia,London, Routhge,1985,p164.

اجل الحصول على مكاسب شخصية"<sup>3</sup>، وعرفته منظمة الشفافية الدولية بأنه: "إساءة استعمال السلطة الموكلة لتحقيق مكاسب خاصة"<sup>4</sup>.

وسلوكتها فهناك من يرى الفساد بأنه: "انعدام القيم الأخلاقية وغياب الأسس والقواعد التي تحكم السلوك، سوى ضابط واحد هو تحقيق الربح والمصلحة الأنانية بغض النظر عن النتائج التي تترتب على الآخرين ومصالحهم". من جانب آخر يمكن التمييز بين الفساد المالي والفساد الإداري، فالفساد المالي هو: "الاحتيال في حقل المحاسبة ويدرج التلاعب والاختلاس تحت بنوده، وتوفر النية لإخفاء بعض الحقائق بهدف الحصول على منافع شخصية أو التفضيل"<sup>5</sup>، أو هو تلك الانحرافات المالية المبنية على مخالفة القوانين والأنظمة ومختلف الأحكام المعتمدة في أي مؤسسة أو تنظيم كالاختلاسات، التهرب الضريبي. أما الفساد الإداري فهو محاولة كل موظف أن يقبل أو يوافق على الاستلام من أي شخص لنفسه أو لأي شخص آخر أي نوع من المكافآت غير المشروعة كدافع للقيام بخدمة نفعية كالمحسوبية في التعيينات الوظيفية أو استخدام الرشوة والتهرب من التعقيدات الإدارية والحصول على التعاقدات<sup>6</sup>.

## 2- مظاهر الفساد: يمكن تصنيف الفساد من حيث مظهره بشكل عام إلى أنواع منها<sup>7</sup>:

أ- الفساد السياسي: ويتعلق بمجمل الانحرافات المالية ومخالفات القواعد والأحكام التي تنظم عمل النسق السياسي (المؤسسات السياسية) في الدولة، ومع أن هناك فارق جوهري بين المجتمعات التي تنتهج أنظمتها السياسية أساليب الديمقراطية وتوسيع المشاركة، وبين الدول التي يكون فيها الحكم شمولياً ودكتاتورياً، لكن العوامل المشتركة لانتشار الفساد في كلا النوعين من الأنظمة تتمثل في نسق الحكم الفاسد (غير الممثل لعموم الأفراد في المجتمع وغير الخاضع للمساءلة الفعالة من قبلهم)، وتتمثل مظاهر الفساد السياسي في: الحكم الشمولي الفاسد، وفقدان الديمقراطية، وفساد الحكام وسيطرة نظام حكم الدولة على الاقتصاد وتفشي المحسوبية.

ب- الفساد المالي: ويتمثل بمجمل الانحرافات المالية ومخالفة القواعد والأحكام المالية التي تنظم سير العمل المالي والإداري في الدولة ومؤسساتها ومخالفات التعليمات الخاصة بأجهزة الرقابة المالية كالجهاز المركزي للرقابة المالية المختص بفحص ومراقبة حسابات وأموال الحكومة والهيئات والمؤسسات العامة

<sup>3</sup> - د. سيف راشد الجابري و د.كمال صكر القيسي، كيف واجه الإسلام الفساد الإداري، ص28.

<sup>4</sup> - منظمة الشفافية الدولية، تقرير الفساد العالمي لعام 2007.

<sup>5</sup> - سالم محمد عبود، ظاهرة الفساد الإداري والمالي، دراسة في إشكالية الإصلاح الإداري والتنمية، جامعة بغداد، دار الدكتور للعلوم، بغداد، 2008، ص42.

<sup>6</sup> - د. ليلي ناجي، دور نظام المعلومات المحاسبية والتكاليفية في مكافحة الفساد المالي، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد 32، بغداد، 2012، ص 200.

<sup>7</sup> - ياسر خالد بركات الوائلي، الفساد الإداري مفهومه ومظاهره وأسبابه، مجلة البناء، العدد 80، كانون الثاني، 2006، ص4

والمنظمات في القطاع الخاص، ويمكن ملاحظة مظاهر الفساد المالي في: الرشاوي والاختلاس والتهرب الضريبي وتخصيص الأراض والمحابة والمحسوبية في التعيينات الوظيفية.

ج- الفساد الإداري: ويتعلق بمظاهر الفساد والانحرافات الإدارية والوظيفية أو التنظيمية وتلك المخالفات التي تصدر عن الموظف أثناء تأديته لمهام وظيفته في منظومة التشريعات والقوانين والضوابط ومنظومة القيم الفردية التي لا ترقى للإصلاح وسد الفراغ لتطوير التشريعات والقوانين التي تغتنم الفرصة للاستفادة من الثغرات بدل الضغط على صناع القرار والمشرعين لمراجعتها وتحديثها باستمرار. وهنا تتمثل مظاهر الفساد الإداري في: عدم احترام أوقات ومواعيد العمل في الحضور والانصراف أو تمضية الوقت في قراءة الصحف واستقبال الزوار، والامتناع عن أداء العمل أو التراخي والتكاسل وعدم تحمل المسؤولية وإفشاء أسرار الوظيفة والخروج عن العمل الجماعي.

د- الفساد الأخلاقي: والمتمثل بمجمل الانحرافات الأخلاقية والسلوكية المتعلقة بسلوك الموظف الشخصي وتصرفاته، كالقيام بأعمال مخلة بالحياء في أماكن العمل أو أن يجمع بين الوظيفة وأعمال أخرى خارجية دون إذن إدارته، وأن يستغل السلطة لتحقيق مآرب شخصية له على حساب المصلحة العامة وأن يمارس المحسوبية بشكلها الاجتماعي الذي يسمى (المحابة الشخصية) دون النظر إلى اعتبارات الكفاءة والجدارة.

### 3- أسباب الفساد المالي

يعود الفساد في الغالب إلى سببين رئيسيين هما: الرغبة في الحصول على منافع غير مشروعة ومحاولة التهرب من التكلفة الواجبة. وهناك كذلك العديد من الأسباب التي تساعد في تفشي ظاهرة الفساد المالي في المؤسسات والتي يمكن تقسيمها إلى<sup>8</sup>:

#### 3-1- أسباب خارجية: وتشمل

أ- أسباب سياسية: تواجه بعض الدول وخصوصا في الدول النامية تغيرات في الحكومات والنظم الحاكمة فتتقلب من ديموقراطية إلى دكتاتورية وبالعكس، الأمر الذي يخلق جو من عدم الاستقرار السياسي مما يهئ الجو للفساد المالي والإداري.

ب- أسباب اقتصادية: إن تردي الأوضاع الاقتصادية وقلة الرواتب والأجور التي لا تؤمن مستوى معيشي مقبول، فضلا عن تأثير التضخم باستنزاف جزء منها، وتبديد الموارد بفعل سوء التخطيط والحروب التي لا مبرر لها وتبعاتها الثقيلة، وحالة الفقر لنسبة كبيرة من السكان، وزيادة نسبة البطالة، ومحدودية فرص التوظيف لقلة الاستثمارات المحلية والأجنبية في المشاريع الجديدة، مما دفع هذا الواقع بالفاستدين على زيادة دخولهم المكتسبة من الفساد والعمل على تكريسه للبقاء على نمط حياتهم.

<sup>8</sup> - د. ليلي ناجي، مرجع سبق ذكره، ص ص(284،285).

### 2-3-أسباب داخلية: وتشمل

أ- أسباب قانونية: قد يرجع الانحراف إلى سوء صياغة القوانين واللوائح المنظمة للعمل وذلك نتيجة لغموض مواد القوانين أو تضاربها في بعض الأحيان، الأمر الذي يعطي الموظف فرصة للتهرب من تنفيذ القانون أو الذهاب في تفسيره بطريقته الخاصة التي قد تتعرض مع مصالح المواطنين.

ب- أسباب تنظيمية: إن عدم وجود هيكل تنظيمي جديد، وعدم وضوح الاختصاصات والمسؤوليات وعدم وضوح العلاقات الوظيفية، وعم استقرار القيادة الإدارية وتغييرها باستمرار، وعدم وجود دليل تنظيمي للمؤسسة كل هذا يؤدي إلى تفشي السلوك اللأخلاقي في المؤسسة، وكذلك افتقاد عدد من المؤسسات إلى الآليات الاجتماعية التي تضمن ولاء العاملين لها، ولذا تنحرف مواردها بعيدا عن أهدافها باتجاه الأغراض الشخصية للأعضاء والتنظيمات الاجتماعية التي يشكلون جزءا منها.

فضلا عما سبق يمكن اعتبار انحلال البناء القيمي وضعف الضوابط الأخلاقية في مؤسسات الدولة والمجتمع عموما، ما يؤدي إلى تغليب المصلحة الفردية على المصلحة العامة، ومن الناحية الدينية ضعف الوازع الديني وعدم التمسك بمبادئ الشريعة الإسلامية، وغياب الضمير نظرا لضعف الإيمان، تعتبر كذلك من الأسباب الرئيسية للفساد.

### 4- أشكال الفساد المالي: يتخذ الفساد عدة اشكال أهمها<sup>9</sup>:

أ- الرشوة: وتعني حصول الشخص على منفعة تكون مالية في الغالب لتمير أو تنفيذ أعمال خلاف التشريع أو أصول المهنة.

ب- المحسوبية: أي إقرار ما تريده التنظيمات (الأحزاب أو المناطق والأقاليم أو العائلات النافذة) من خلال نفوذهم دون استحقاقهم لها أصلا.

ج- المحاباة: أي تفضيل جهة على أخرى بغير وجه حق كما في منح المقاولات والعطاءات أو عقود الاستئجار والاستثمار.

د- الوساطة: أي تدخل شخص ذا مركز (وظيفي أو تنظيم سياسي) لصالح من لا يستحق التعيين أو إحالة العقد أو شغل المنصب... الخ.

هـ- الابتزاز والتزوير: لغرض الحصول على المال من الأشخاص مستغلا موقعه الوظيفي بتبريرات قانونية أو إدارية أو إخفاء التعليمات النافذة على الأشخاص المعنيين كما يحدث في دوائر الضريبة.

<sup>9</sup> - قريد عمر، الفساد وآثاره على مناخ الاستثمار الاجنبي- حالة الجزائر-، ملتقى وطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، يومي 06 و 07 ماي 2012، جامعة محمد خيضر- بسكرة، الجزائر، صص(8،9).

ز- نهب المال العام أو تهريبه باستخدام الصلاحيات الممنوحة للشخص أو الاحتيال أو استغلال الموقع الوظيفي للتصرف بأموال الدولة بشكل سري من غير وجه حق.

### ثانياً: علاقة المحاسبة بالفساد المالي

للمحاسبة دور في مكافحة الفساد المالي ويتجلى ذلك من خلال ما سيتم توضيحه في العلاقة العكسية بين المحاسبة والفساد، كما يمكن ملاحظة أن من الأسباب الرئيسية للفساد المالي نجد المخالفات المحاسبية، حيث أدت هذه الأخيرة إلى تفشي ظاهرة الفساد المالي، ولهذا فإن على المهتمين بمكافحة الفساد المالي السعي باستمرار لمعرفة التطورات الخاصة بالمخالفات المحاسبية وذلك للكشف عن تلك الممارسات ومن ثم محاولة الحد منها، وكعامل أساسي لذلك يتم التركيز على أخلاقيات مهنة المحاسبة.

### 1- المحاسبة والفساد المالي

تعتبر مهنة المحاسبة بأنواعها المختلفة أحد العناصر الهامة لمكافحة الفساد المالي لما تمتلك من مقومات فنية - مستندات ودفاتر وتقارير للقياس والتقرير- ومعايير مهنية وقانونية، وقدرات بشرية وإدارية تشمل أنظمة رقابية ومحاسبية بالإضافة إلى دستور وممارسات أخلاقية في البيئات الإنسانية أو المعتمدة على الحاسب.

ففي دراسة أعدها " العناني " عام 2002 بعنوان: الاقتصاد الأمريكي بين مطرقة الفساد وسندان العولمة فقد أشار إلى أن هناك العديد من العوامل التي أسهمت في الأزمة الحالية وهذه العوامل يمكن تقسيمها إلى نوعين الأولي: العوامل المباشرة وتشمل: (1) الفضائح المحاسبية للشركات. و (2) فساد المديرين التنفيذيين. و (3) تقارير بيوت السمسة والمال. أما الثانية العوامل غير المباشرة وتشمل: (1) تضخم فقاعة التكنولوجيا. (2) تضخم الاقتصاد الأمريكي. (3) تقليص دور الدولة إلى أدنى حد في إطار تطبيق مفاهيم الاقتصاد الحر. (4) تصرف مدراء الشركات بحرية استناداً إلى الدعم السياسي.

أما تكلفة الفساد فقد تمثلت في خسارة 100 مليون مواطن أمريكي حوالي خمسة تريليونات \$ ، وخسارة مستثمرين آخرين تبلغ 460 مليار \$، أما خسائر أسواق المال فقد تراوحت بين 6-6.5 تريليون \$ نتيجة لهروب المستثمرين من الأسواق الأمريكية.

ومما تقدم يتضح أن هناك علاقة عكسية بين الفساد ومهنة المحاسبة حيث أن المحاسبة (المحاسب الموظف - المدقق الداخلي) كوظيفة خدمية سواء على مستوى الأفراد (محاسبة المنشآت الفردية أو شركات الأشخاص) أو الجماعات (الشركات المساهمة) أو على مستوى الدولة (الوحدات الحكومية) فهي أداة رقابية وكلما تم تصميم وتنفيذ الدور الرقابي للمحاسبة بكفاءة وفعالية كلما قل الفساد، فضلاً عن ذلك فإن المحاسبة باعتبارها أداة تحليلية من أدوات علم الاقتصاد، وروح القانون فإنها تهتم بالثروة وحركة الأموال، فالمحاسبة تهتم بالتوزيع العادل للثروة من خلال اختيار السياسات المحاسبية التي تهدف إلى تحقيق التوازن في توزيع الثروة بين الأطراف الاجتماعية (المستهلكين) والاقتصادية (المستثمرين) والسياسية (الدولة)، كما أنها تهتم بحركة الأموال بهدف بيان نتائج الأعمال والمركز المالي على كافة المستويات. ويعني ما تقدم أن المحاسبة كمهنة رقابية (مدقق خارجي- مدقق حكومي) لها دور في خدمة

الفرد والمجتمع والدولة من خلال منع (الرقابة المانعة) واكتشاف (الرقابة الوقائية) وتصحيح (الرقابة المصححة) مسببات الفساد.

وللتأكيد على العلاقة السلبية بين مهنة المحاسبة والفساد ففي يوليو عام 2002 قامت منظمة الشفافية العالمية بدراسة شملت 40838 مواطن يمثلون 47\* دولة حول العالم لقياس مؤشر تقلبات ، وقد قامت المنظمة بسؤال العينة لعام 2003 Global Corruption Barometer (GCB) الفساد العالمي ، السؤال التالي: If you had a magic wand and you could eliminate corruption from one of the following institutions, what would your first choice be?

إذا كان لديك عصا سحرية ، ويمكنك القضاء على الفساد من إحدى المؤسسات التالية ، فماذا سيكون خيارك الأول؟.

وكانت إجابات العينة 29.7% اختاروا إزالة الفساد من الأحزاب السياسية، 13.7% من المحاكم، 11.5% من الشرطة، 8.4% من الخدمات الطبية، 7.5% من أنظمة التعليم، 7% من تراخيص الأعمال، 5.2% من الإيرادات الضريبية، 4.2% من التقاليد، 4.1% من المنافع (التليفونات... الخ)، 3.3% من الهجرة والجوازات، 2.2% أخرى.

ولا شك أنه يمكن للمحاسبة بفروعها المختلفة باعتبارها وظيفة خدمية أن تلعب دوراً اجتماعياً واقتصادياً وسياسياً لمنع واكتشاف وتصحيح (مكافحة) عمليات الفساد لوجود علاقة قوية بين طبيعة عمل وواجبات ومسؤوليات المحاسبين (المحاسب الموظف- المدقق الداخلي- المدقق الخارجي- المدقق الحكومي) ومقاييس مؤشرات الفساد.

كما أشار "Johnston, 1998" إلى أن بعض المعلمين يرون أن هناك حاجة لأن يصبح التعليم الأخلاقي جزءاً لا يتجزأ من نظام القيم الفردي وبالتالي فإنه لا ينبغي تهميش مثل ذلك التعليم الأخلاقي، ويؤكد على ذلك " Werhane and Freeman, 1999 " حيث يرون أن القضايا الأخلاقية ينبغي أن تصبح جزءاً لا يتجزأ من عالم التجارة والاقتصاد فضلاً عن المحاسبة والتمويل والتسويق والإدارة.

كما تشير نتائج دراسة Wilhelm, 2002 حول الإدراك الدولي للفساد إلى أنه يجب على مجتمع الأعمال أن يعمل على تثقيف المديرين قانونياً وأخلاقياً، ويمكن أن تلعب الجامعات والمنظمات التجارية ووسائل الإعلام دوراً هاماً في هذا المجال وتدعم بيانات هذه الدراسة بشدة النظر إلى النواحي الأخلاقية على أنها " الفضيلة الإدارية المحورية" Central Managerial Virtue<sup>10</sup>.

## 2- الحد من المخالفات المحاسبية كألية لمكافحة الفساد المالي

من خلال دراستنا لأسباب الفساد والوقوف على العلاقة العكسية بين المحاسبة والفساد، يمكن ملاحظة أن من الأسباب الرئيسية للفساد المالي نجد المخالفات محاسبية، حيث أدت هذه الأخيرة إلى

\* لم تكن من بينهم أية دولة عربية.

<sup>10</sup> - أ. د. غالب عوض الرفاعي ود. أحمد حلي جمعة، التدقيق الحكومي لمكافحة الفساد في العالم العربي في ضل الاقتصاد المبني على المعرفة، المؤتمر العلمي السنوي الدولي الخامس حول: اقتصاد المعرفة والتنمية الاقتصادية، يومي 25 و27 أبريل 2005، جامعة الزيتونة الأردنية، عمان، ص ص(7-11).

تفشي ظاهرة الفساد المالي، ولهذا فإن على المهتمين بمكافحة الفساد المالي السعي باستمرار لمعرفة التطورات الخاصة بالمخالفات المحاسبية، وذلك للكشف تلك الممارسات ومن ثم محاولة الحد منها. وسيتم في هذا العنصر عرض أهم الاتجاهات والوسائل والأساليب المستخدمة للكشف عن ممارسات المخالفات المحاسبية والحد منها وذلك كالآتي<sup>11</sup>:

أ- ظهرت فكرة لجان المراجعة في الولايات المتحدة الأمريكية بعد الهزات المالية العنيفة الناتجة عن التلاعب في التقارير المالية، والتي أسفرت عن قيام كل من بورصة نيويورك وهيئة سوق المال الأمريكية بالتوصية بضرورة إنشاء لجنة بالمنظمات المسجلة بها مكونة من عدد من الأعضاء غير التنفيذيين تكون مهمتها تعيين المراجع الخارجي وتحديد أتعابه وذلك كمحاولة لزيادة استقلاليتها عند إبداء الرأي في القوائم المالية التي تصدرها تلك الوحدات، ولهذا الأمر فقد أوصى المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين عام 1967 جميع الشركات سواء المسجلة في البورصة أو العامة بضرورة إنشاء لجنة للمراجعة، وفي عام 1972 أصدرت هيئة سوق المال الأمريكية توصيات بإلزام المنظمات بإنشاء لجنة للمراجعة، وفي عام 1978 ألزمت بورصة نيويورك الوحدات المسجلة لديها بضرورة تكوين لجان المراجعة.

ب- بعد الانهيارات الاقتصادية والأزمات المالية التي تعرضت لها العديد من اقتصاديات دول شرق آسيا وأمريكا اللاتينية وروسيا في أواخر القرن العشرين والانهيارات المالية في العديد من أسواق العالم، وكذلك في ضل انفتاح أسواق المال العالمية وعوامة الأسواق والاعتماد على وحدات القطاع الخاص لزيادة معدلات النمو الاقتصادي للعديد من دول العالم والتوسع الهائل في حجم تلك الوحدات، أصبحت هنالك حاجة ماسة إلى وضع أسس ومعايير أخلاقية مهنية جديدة، وقد أطلق على تلك المعايير والأسس الأخلاقية ما يعرف الآن بحوكمة الشركات وذلك للحد من ظواهر المخالفات المحاسبية والأضرار التي تنشأ من وجودها وذلك لعدم وجود الشفافية اللازمة والتي من شأنها رفع مستوى الاقتصاديات العالمية والمحلية.

ج- خفض مجال اختيار البدائل والمعالجات المحاسبية عن طريق التقليل من عدد البدائل والمعالجات المحاسبية المتاحة أو تحديد الظروف التي يمكن أن تستعمل فيها كل معالجة، ولهذا الأمر فإن لجنة معايير المحاسبة الدولية وفي تعديلاتها الأخيرة فإنها قد ألغت في معاييرها المعالجة البديلة، ووضعت معالجة قياسية في أغلب معاييرها.

د- الحد من سوء استخدام بعض السياسات المحاسبية، خاصة فيما يخص تفعيل فرضية "الثبات"، ويقصد بالثبات هنا هو الثبات في استخدام السياسات المحاسبية المتبعة من قبل معدي البيانات المالية، وهذا يعني أنه متى اختارت منظمة ما سياسة محاسبية تناسبها في أحد السنوات فيجب عليها الاستمرار في تطبيقها في السنوات اللاحقة والتي ربما قد لا تناسبها تلك السياسات كما كانت، وهنا تجدر الإشارة إلى أن ذلك لا يعني أنه من غير المسموح تغيير تلك السياسات إلا في حالة الضرورة القصوى، وشريطة الإفصاح عن التأثيرات المالية الناتجة عن تغيير تلك السياسات.

11 - نادية شاكر حسين، المخالفات المحاسبية وأثرها في تفشي ظاهرة الفساد المالي والإداري (دراسة محاسبية تحليلية)، مجلة النزاهة والشفافية للبحوث والدراسات، العدد 6، هيئة النزاهة، بغداد، 2013، صص (98-100).

هـ- تنمية الثقافة المحاسبية بين المستثمرين والمهتمين ومستخدمي المعلومات المالية على مختلف فئاتهم، ويتم هذا الأمر عن طريق إما التثقيف الذاتي الذي يقوم به بعض المستثمرين أو مستخدمي المعلومات المالية لغرض رفع مستواهم المحاسبي، أو عن طريق الجهات المعنية بسلامة وشفافية القوائم المالية وما يرد بها من معلومات سواء كانت تلك الجهات حكومية أو من القطاع الخاص، وتتم عملية التثقيف عن طريق عرض برامج محاسبية تثقيفية وتعليمية أو إرسال رسائل توضحية أو عقد حلقات نقاشية لمستخدمي المعلومات المالية تشرح ممارسات المخالفات المحاسبية التي تمارسها بعض المنظمات وأهم التطورات في مجال المراجعة والمحاسبة.

و- تفعيل التنظيم المهني لمهنة المحاسبة والمراجعة ووضع ميثاق السلوك المهني وتشكيل لجنة الأخلاق المهنية التي من أهم وظائفها وضع قواعد السلوك التي توجه سلوكيات المحاسبين في أداء أعمالهم المهنية. ويعتبر جانب أخلاقيات مهنة المحاسبة عنصراً أساسياً للحد من المخالفات المحاسبية، ما يعزز من دور هذه الأخلاقيات في مكافحة الفساد، وهو أساس موضع بحثنا هذا، حيث نتناول في العنصر الموالي دور الجهود الدولية في مجال أخلاقيات مهنة المحاسبة كآلية لمكافحة الفساد المالي.

### ثالثاً- أخلاقيات مهنة المحاسبة

يعد موضوع الأخلاق من البحوث الهامة التي استقطبت العديد من المفكرين والفلاسفة على السواء، وإن قيمته بهذا المعنى لا تكمن في محتوى القيم التي يتضمنها فحسب، بل في كونه يساير ويوجه السلوك الفكري والعملي للإنسان في كل مرحلة من مراحل التاريخ البشري، ويتحدد دور الأخلاق في حرصها على تنظيم الحياة البشرية على تنوعها وترسي القواعد العامة للسلوك والمعاملات.

### 1- مفهوم الأخلاق

الأخلاق لغة هي جمع خلق وهو الدين، الطبع، العادة والسجية (الطبيعة) وهو صورة الإنسان الباطنية<sup>12</sup>، و الأخلاق اصطلاحاً لم تحدد في تعريف محدد وإنما تناولتها العديد من التعاريف نذكر منها تعريفها بأنها "هيئة راسخة في النفس (الذات) تصدر عنها الأفعال الإرادية الاختيارية من حسنة وسيئة، جميلة وقبيحة"<sup>13</sup>، كما عرفت بأنها " قانون لمجموعة من المبادئ الأخلاقية والقيم التي تعطي سلوك الأفراد أو المجتمعات والتي تتعلق بما هو صحيح أو خاطئ"<sup>14</sup>.

وهناك من ينضّر إلى الأخلاق على أنها علم وهو "العلم الذي يدرس ما ينبغي أن يكون عليه السلوك الإنساني فيضع بذلك قوانين الأفعال الإنسانية ومثلها أو المبادئ العليا. ولذا فإن مهمته هي "وضع

<sup>12</sup>- علي بن هادية وآخرون، القاموس الجديد للطلاب، معجم عربي مدرسي ألقائي، الجزائر، 1992، ص319.

<sup>13</sup>- أبو بكر الجزائري، منهاج المسلم، الطبعة الثامنة، مؤسسة جبال، بيروت، 1396هـ، ص134.

<sup>14</sup>- Gibson .w et popek ,the ethics of counseling, a national survey of certified counselors, journal of counseling et development N° 71,America,1993,p330.

الشروط التي يجب توافرها في الإرادة الإنسانية وفي الأفعال الإنسانية لكي تصبح موضوعاً لأحكامنا الأخلاقية عليها"<sup>15</sup>.

ويرى علماء الاجتماع أن الأخلاق تمثل وسائل ضبط اجتماعي في المجتمعات وأنها مرتبطة بوجود الجماعة وبعلاقة الفرد بغيره من الأفراد داخل المجتمع، حيث حدد علماء الاجتماع معالم الأخلاق فيما يلي:<sup>16</sup>

- الأخلاق تمثل ما تضعه الجماعة وتلتزم به من قواعد وسلوك الأفراد.

- الأخلاق مرتبطة بالفرد الذي يعيش في جماعة.

- الأخلاق تنسق أفعال أفراد الجماعة كوسيلة ضبط اجتماعي تعمل على تنظيم عمل الجماعة بشكل يحقق للجماعة.

## 2- مفهوم أخلاقيات مهنة المحاسبة

تعد دراسة الأخلاق في مهنة المحاسبة دراسة فرعية لدراسة الأخلاقيات بصفة عامة، "فالأخلاقيات هي مجموعة من القيم والمعايير التي يعتمد عليها أفراد المجتمع في التمييز بين ما هو جيد وما هو سيء وما بين ما هو صواب وما هو خطأ، فهي إذا تركز في مفهوم الصواب والخطأ في السلوك"<sup>17</sup>، أما الأخلاق المهنية فهي المبادئ التي تعتبر أساساً لسلوك أفراد المهنة المستحب، والتي يتعهد أفراد المهنة بالتزامها، وللمهنة آداب سلوك أو آداب لياقة، وهي الأصول العامة للآداب والسلوك الاجتماعي في المهنة التي حددتها اللوائح والقوانين المنظمة لمزاولة هذه المهنة بحيث أن عدم مراعاتها يعرض صاحبها للنقد من الأعضاء الآخرين، وتهتم أخلاقيات المهنة كعلم بالواجبات المعنوية الخاصة بمهنة محددة وجزءاتها التأديبية بتبيان القواعد السلوكية والأخلاقية لأعضاء مهنة ما سواء فيما بين الممارسين أنفسهم أو اتجاه الغير<sup>18</sup>.

ومما لا شك فيه أن لمهنة المحاسبة كغيرها من المهن لها قواعد وسلوك وآداب تختص بها وتميزها عن غيرها، فأخلاقيات مهنة المحاسبة تشير إلى مجموعة المبادئ والمعايير التي تسيطر على السلوكيات المحاسبية، والمتعلقة بما هو صحيح أو خطأ، وهي تمثل خطوطاً توجه سلوكيات المحاسبين في أداء أعمالهم المهنية، وأن أهميتها تزداد بالتناسب مع آثار ونتائج العمل، وكلما كان نشاط المحاسب أكثر تأثيراً ازدادت أهمية أخلاقيات ذلك المحاسب.

وهناك ثلاث مصادر لأخلاقيات مهنة المحاسبة هي<sup>19</sup>:

<sup>15</sup> - د. قلامين صباح، محاضرات في فلسفة الأخلاق، مركز جيل البحث العلمي، جامعة خميس مليانة، عين الدفلى، الجزائر، ماي 2015، ص 10.

<sup>16</sup> - أ. د. تحسين أحمد الطراونة، الأخلاق والقيادة، جامعة نايف العربية للعلوم الأمنية، الرياض، 2001، ص ص (28، 29).

<sup>17</sup> - نجم عبود نجم، أخلاقيات الإدارة في عالم متغير، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، الطبعة الأولى، القاهرة، 2000، ص 19.

<sup>18</sup> - صبايحي نوال، الأبعاد الأخلاقية لمهنة المحاسبة وتطبيقات التلاعب المحاسبي، مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية، العدد الإقتصادي، المجلد الثاني، العدد 22، ماي 2015، ص 11.

<sup>19</sup> - Dafft Richard .L .Management, South-Western & College publishing co, Canada, 2003, p49.

- القوانين والتشريعات: وهي التي تتمثل بالمعايير القانونية الموثقة والمكتوبة، إذ تحدد سلوكيات الأفراد والمنظمات والقيم الأخلاقية التي يتحلى بها هؤلاء بتطبيق هذه القوانين والتشريعات.
  - العمليات التربوية والاجتماعية والمعتقدات الدينية: وهي التي تستند على القيم المتبادلة والمفاهيم المشتركة والسائدة بين الأفراد والجماعات.
  - الاعتقادات الشخصية للفرد: وهي مجموعة من الاعتقادات الراسخة التي من خلالها تتحدد المعايير المرتبطة بسلوك الفرد وحرية الشخصية في التصرف وفقاً لتلك الاعتقادات.
- رابعا- مدى حاجة المحاسبة إلى الأخلاق

يمكن أن نشير إلى أهم العوامل التي تبرز مدى حاجة المحاسبة إلى الأخلاق في الآتي<sup>20</sup>:

أ - تمارس المحاسبة من خلال مجموعة من الإجراءات يقوم بها المحاسبون، وبالتالي فهي أفعال تعبر عن سلوك وقد سبق القول بأهمية الأخلاق لترشيد السلوك الإنساني بشكل عام الأمر الذي يؤكد ضرورة الأخلاق لترشيد السلوك المحاسبي.

ب - إن مهنة المحاسبة تخدم طرفاً ثالثاً خلاف العميل الذي يتعاقد معه المحاسب سواء كانت الشركة التي يعمل بها أو المساهمين الذين يراجع لهم حسابات الشركة، لأن هناك أطرافاً عديدين يستخدمون المعلومات المحاسبية في اتخاذ قراراتهم دون أن يكونوا متعاقدين مع المحاسب، وبذلك فالمحاسبين يعتبرون في حكم الشاهد أو القاضي الذي يحدد الحقوق والالتزامات ويخبر بمعلومات بما يلزم معه ضرورة أن يتميز سلوكهم في أداء عملهم، وكذا المعلومات التي يقدمونها بالصدق والعدالة والأمانة سواء بوضع المعايير المحاسبية التي تؤدي إلى ذلك، أو بالتكوين الذاتي للمحاسبين، أو قواعد السلوك المهني.

ج- إن المحاسبة تعمل في مجال المعاملات المالية، وكل إنسان يحب ماله ويريد تعظيم منفعته منه كما أن المحاسب في ممارسته لعمله المحاسبي خاصة مراجع الحسابات يبغى مصلحة مالية ممثلة في مكافأته أو أتعابه، وتوجد اختيارات عديدة يسلكها كل منهم لتحقيق هذه المنفعة منها ما يمكن أن يوصف بأنه أخلاقي إذا روعي فيه العمل على التوازن بين المصالح، ومنها ما هو غير أخلاقي إذا روعي فيه تحقيق نفع أزيد مما يستحقه، وحيث أن الجميع يعتمد على المعلومات المحاسبية في التعرف على حقوقه والتزاماته لذا يجب أن يكون المحاسب الذي يحدد ذلك أميناً وعادلاً، كما أنه في أدائه لمهمته يجب أن لا يسلك سلوكاً غير أخلاقي في الحصول على الزبائن أو الاضرار بزملاء المهنة.

د - إذا كانت المحاسبة تقوم على وجود مبادئ أو قواعد تصاغ بعد ذلك في صورة معايير محاسبية يعتمد عليها في إعداد البيانات، ومن أجل أن تكون هذه البيانات مفيدة فلا بد أن يتوافر فيها قيم الصدق والعدالة والأمانة الأمر الذي يتطلب عند إعداد معايير المحاسبة والمراجعة مراعاة القيم الأخلاقية وهو ما يوفره المدخل الأخلاقي لنظرية المحاسبة.

<sup>20</sup> - أ. د. عبد الحليم عمر، الأخلاق الإسلامية والمحاسبية، ندوة في القيم الأخلاقية الإسلامية والاقتصاد، مركز صالح عبد الله كامل للاقتصاد الإسلامي، جامعة الأزهر، القاهرة، 15-16 أبريل 2000، ص (7-10)

هـ- إذا كانت المعايير المحاسبية معدة على أساس أخلاقي، فإنه تبقى منطقة حرة في سلوك المحاسب لا يمكن لهذه المعايير مهما كانت دقتها وتفصيلاتها أن تطولها ويبقى الأمر مرهوناً بأخلاقيات المحاسب، ومثال ذلك المحاسب الذي يعلم أن هناك رشاوى دفعتها الشركة، ومع ذلك يسجلها في الدفاتر على أنها عمولات أو اكراميات وكذلك المبيعات الصورية التي تتم في آخر العام من أجل زيادة الربح ثم تسجل في بداية العام التالي مردودات مبيعات، وغير ذلك من الأمثلة الواقعية كثير ولا سبيل إلى تلافها إلا بالالتزام المحاسب الذاتي بالأخلاق الحميدة.

و- الحد من التدخلات الخارجية في العمل المحاسبي: إن وجود قواعد أخلاقية ملزمة للمحاسبين في أداء أعمالهم سواء كانت متضمنة في معايير المحاسبة والمراجعة أو في قواعد السلوك المهني من شأنها أن تحد من تدخل بعض الجهات والأفراد في العمل المحاسبي بما يخدم مصالحهم مثل تدخل إدارة الشركة لدى المحاسب أو المراجع لإثبات عمليات غير حقيقية لتظهر أنهم أكفاء على خلاف الحقيقة، أو طلب إخفاء معلومات تظهر إنحرافهم، وبدون وجود قواعد أخلاقية يلتزم بها المحاسب فإنه سوف يستجيب لطلباتهم مما يضر بمصالح أطراف أخرى ويؤدي بالتالي إلى فقد الثقة في المحاسبين والمعلومات المحاسبية.

ز- التطورات المتلاحقة التي يشهدها العالم الآن تؤكد على ضرورة الاهتمام بالجانب الأخلاقي للمحاسبة مثال ذلك ما يلي:

- حالة العولمة التي يعيشها العالم الآن وما تحمله معها من التوجه نحو نظام رأسمالية السوق الحرة وزيادة واتساع نطاق المعاملات حجماً وعلى مستوى العالم، أدى إلى اتساع نطاق الاعتماد على المعلومات المحاسبية لاتخاذ القرارات وما يتطلبه ذلك من ضرورة كون هذه المعلومات صادقة وموضوعية.

- انتقال الثقافات وما تحمله في طبيعتها من قيم أخلاقية لا تناسب البيئة يتطلب ضرورة وجود ميثاق أخلاقي يستلهم مفرداته من الثقافة المحلية.

- ظهور وانتشار قيم أخلاقية سيئة تجمع في مصطلح الفساد الاقتصادي، والتي من متطلبات مواجهة هذا الفساد ما يعرف بالشفافية أي تقديم معلومات كاملة وأمنية وصادقة عن التصرفات الاقتصادية، والمحاسبية تمثل المصدر الرئيسي لهذه المعلومات.

- في ظل العولمة تقل سلطة الدولة والمنظمات المهنية والمحلية على الزام المحاسبين بالقواعد السلوكية الأخلاقية المهنية، ويكون المعول عليه هنا الأخلاق الذاتية للمحاسب.

ح - إن المحاسبة تعمل في إطار النظام الاقتصادي لأنها مجال عملها هو الأحداث الاقتصادية بتسجيلها وتوفير المعلومات عنها لاتخاذ القرارات ومع أن الموقف المبدئي للنظم الاقتصادية المعاصرة أن الأخلاق والدين لا يمتان للاقتصاد بصلة وأنه من الأفضل تسوية الأمور الاقتصادية بالرجوع إلى السلوك الاقتصادي.

إلا أنه يلاحظ أمرين في هذا المجال هما:

**الأمر الأول:** أن الاقتصاديين - خاصة الرأسمالية - تراجعوا عن هذا الموقف المبدئي لهم نظراً لما أدى إليه موقف الفصل بين الاقتصاد والأخلاق من نتائج سيئة ((الثمار الحامضة)) إلى الدرجة الذي قال فيه أحدهم: ((إن إبعاد علم الاقتصاد عن علم الأخلاق قد أفقر علم الاقتصاد)) ولذا ظهرت بوادر نتائج مضيئة في غيوم سماء الغرب تتمثل في ظهور مدارس اقتصادية جديدة تأخذ بالجانب الأخلاقي في الاقتصاد مثل مدرسة (اقتصاد المنح وعلم الإقتصاد الإنساني، وعلم الاقتصاد الإجتماعي).

- **الأمر الثاني:** أنه يواكب ذلك واستشعاراً بأهمية الأخلاق للمحاسبة جهود دولية وإقليمية ومحلية لربط الأخلاق بالمحاسبة سوف نأت على ذكرها تفصيلاً في العنصر اللاحق، وهكذا يتضح مدى حاجة المحاسبة إلى الأخلاق.

#### خامساً- الجهود الدولية المتعلقة بأخلاقيات مهنة المحاسبة ومكافحة الفساد المالي

اهتم المحاسبون سواء في الدراسة الفكرية أو الممارسة المهنية بالعمل على ربط الأخلاق بمهنة المحاسبة سواء باعتبار المدخل الأخلاقي أحد مداخل بناء النظرية المحاسبية أو في تبني المنظمات المهنية المحاسبية في كل بلد وعلى المستوى الدولي إصدار مجموعات من المواثيق الأخلاقية لمهنة المحاسبة، أو قواعد للسلوك المهني سواء عند إعداد البيانات المحاسبية أو عند مراجعتها من أجل الالتزام بها أثناء التطبيقات العملية. ويمكن معالجة ظاهرة الفساد المالي والحد من آثارها السلبية من خلال منع أو تقييد حدوث المخالفات المحاسبية عن طريق تفعيل أجهزة أخلاقيات مهنة المحاسبة ونشر أخلاقيات المهنة بين فئات المحاسبين في مختلف الهيئات والمؤسسات.

وفيما يلي سنحاول عرض دور الجهود الدولية المتعلقة بأخلاقيات مهنة المحاسبة في مكافحة الفساد المالي:

1- جهود المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA): في أكتوبر 1983 شكل المجمع لجنة خاصة لمعايير السلوك المهني وإدخال ما تراه من تطوير على المعايير الصادرة عام 1964 وعرفت اللجنة باسم رئيسها Anderson وأصدرت تقريرها عام 1986 متضمناً الدستور الأخلاقي للمهنة الذي يحتوى على ما يلي<sup>21</sup>:

1-1 **معايير السلوك المهني:** وهي تمثل القيم الأخلاقية العامة المطلوبة لمهنة المحاسبة مع ربطها بالتزامات ومسئوليات الأعضاء نحو عملائهم وزملائهم والجمهور عامة، وهذه المعايير هي:

أ-الأمانة والنزاهة: بصفتها قيماً أخلاقية أساسية يتميز بها العضو، ويستمد الجمهور ثقته من اتصاف العضو بها، وترتبط الأمانة والنزاهة بالتجرد من الانحياز للمصلحة الشخصية وأن يكون العضو محل ثقة العميل ويحفظ أسرارها.

ب- الموضوعية والاستقلال: ويعني بها التحرر من أية مؤثرات غير مهنية في أداء المحاسب لعمله ومراعاة توازن المصالح ولا يحيد عن الحق وأن يكون صادقاً.

<sup>21</sup>- أ. د. محمد عبد الحليم عمر، مرجع سبق ذكره، ص ص(17-19).

ج- العناية الواجبة: وترتبط بتحسين العمل وإتقانه وما يتطلبه من الإستمرار في تنمية كفاءته المهنية وأداء العمل على الوجه الأكمل، أي ترتبط بقيمة "إتقان العمل وكيفية تجويده".

د- مدى وطبيعة الخدمات التي يقدمها؛ ويرتبط ذلك بقيمة كفاءة العمل والموازنة بين المصالح خاصة للطرف الثالث أو الجمهور.

2-1- قواعد السلوك: وهي تمثل الارشادات التفصيلية التي يجب أن يسير عليها المحاسب في عمله حتى يكون ملتزماً بالمعايير الأخلاقية العامة، ومن أهمها ما يلي:

أ- عدم تشويهه أو تحريف الحقائق أو التلاعب بها وعدم التأثير بالآخرين أو البعد عن الحق عند إصدار قراراته، وترتبط هذه القاعدة بمعيار الأمانة والنزاهة والموضوعية.

ب- بذل العناية الواجبة عن طريق التخطيط والإشراف والحصول على البيانات الكافية والملائمة، وترتبط هذه القاعدة بمعيار العناية الواجبة.

ج- أن يتأكد من اتباع المبادئ المحاسبية الموضوعية في صورة معايير معتمدة في التطبيق المحاسبي.

د- حفظ أسرار العملاء وعدم إفشاءها، ويرتبط ذلك بمعيار النزاهة والأمانة.

هـ- أن لا يسلك في تحديد أتعابه أساليب تؤثر على استقلاله، مثل الأتعاب المشروطة أو المحتملة.

و- مراعاة كرامة المهنة، فيحظر على العضو القيام بأي عمل يسئ لسمعة المهنة.

ز- مراعاة زملاء المهنة، فلا ينافسهم من خلال الإعلانات أو دفع سمسة أو عمولة للحصول على العملاء، وأن لا يشارك أو يستخدم أشخاصاً من غير أعضاء مجمع المحاسبين.

3-1- سبل تحقيق وتدعيم الالتزام بالدستور الأخلاقي، وهي:

أ- الالتزام الذاتي: من قبل أعضاء المجمع القائم على الفهم والادراك والضمير المهني.

ب- الالتزام الخارجي: من خلال أعضاء المجمع والزملاء في المهنة و الرأي العام الذي يتابع مدى التزام العضو بالقواعد والمعايير المقررة ورصد حالات الخروج عليها.

ج- العقوبات: ممثلة في الاجراءات التأديبية التي يوقعها المجمع على العضو في حالة مخالفته للمعايير والقواعد.

2- جهود مجمع المحاسبين القانونيين بإنجلترا وويلز: (ICAEW) وهو أقدم منظمة مهنية للمحاسبة على مستوى العالم حيث أنشئ عام 1880 ومن أحدث إصداراته في مجال ربط الأخلاق بالمحاسبة " دليل الأخلاقيات المهنية" عام 1992 والذي يشتمل على ما يلي<sup>22</sup>:

### 2-1- المبادئ أو المعايير العامة، وهي ما يلي:

أ- النزاهة، والتي تتضمن الأمانة والعدالة والمصداقية والاستقامة الشخصية.

ب- الموضوعية، والتي تتطلب عدم تأثر المحاسب بأي مؤثرات خارجية تجعله يحيد عن الحق.

ج- الكفاءة المهنية، وتتطلب عدم قبول أي عمل لا تكون لديه الكفاءة المناسبة لمباشرته.

د- بذل العناية الواجبة بمهارة، وبمراعاة المعايير الفنية والمهنية.

هـ- الكياسة واللياقة في التعامل مع الآخرين.

2-2- القواعد الإرشادية: وسماها "الدليل" التقارير الإيضاحية وهي ثلاثة عشر تقريراً تتضمن قواعد السلوك التي تحقق، أو الواجب اتباعها تحقيقاً لأخلاقيات المهنة وهي:

(النزاهة والموضوعية والاستقلال) (التصرف عند قيام العضو بأعمال التصفية والافلاس)(النصائح التي يقدمها المحاسب) (الاجراءات الوقائية لتعارض المصالح بين المحاسب وعملائه) (السرية وحفظ أسرار العميل) (ما يجب على المراجع عند استبداله بزميل آخر له في مراجعة احدى الشركات) (الاستشارات وما يجب عليه عند أدائها) (ما يجب على العضو عن قيامه بأعمال الوكالة والوساطة) (الارتباط مع غير الأعضاء في المجمع في مجال الخدمات المهنية كالمختصين في الكمبيوتر أو الطب أو الهندسة) (طرق تقدير الأتعاب والحالات التي يمتنع فيها تحديد الأتعاب مثل الأتعاب المشروطة) (مراعاة كرامة المهنة خاصة في مجال كيفية الحصول على عملاء جدد)(مراعاة كرامة المهنة عند اختيار اسم المكتب والمطبوعات والمهنة)(المسئوليات الأخلاقية للأعضاء الذين يمارسون المحاسبة بصفتهم موظفين في المنشآت)

### 2-3- سبل تحقيق وتدعيم الالتزام بدليل أخلاقيات المهنة، وهي:

أ- تطبيق المعايير العامة على جميع الأعضاء، أما التقارير الإيضاحية فيراعى ما يرتبط منها بكل فئة من المزاويلن للمهنة في مكاتهم الخاصة، أو المحاسبين الموظفين، أو المراجعين الداخليين.

ب- الإلتزام الذاتي الأدبي للأعضاء تجاه هذه القواعد.

<sup>22</sup>- المرجع السابق، ص ص(20،19).

ج- العقوبات التي تقرر في حالة الخروج عن معايير الأخلاق المهنية بواسطة لجان ثلاث هي: لجنة التحقيق، واللجنة التأديبية، ثم لجنة الاستئناف.

### 3- جهود الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC)

الاتحاد الدولي للمحاسبين هو منظمة عالمية لمهنة المحاسبة تم تأسيسه في عام 1977، وتتلخص مهمته في خدمة الصالح العام والاستمرار في تعزيز مهنة المحاسبة في مختلف أنحاء العالم والمساهمة في تطوير اقتصاديات دولية قوية عن طريق ترسيخ وتشجيع الالتزام بالمعايير المهنية عالية الجودة وتعزيز التقارب الدولي بين هذه المعايير والتعبير عن قضايا المصلحة العامة حيث تكون الخبرة المهنية أكثر ملائمة<sup>23</sup>. وفي السعي وراء تحقيق هذه المهمة، شكل مجلس الاتحاد الدولي للمحاسبين القانونيين مجلس معايير السلوك الأخلاقي الدولية للمحاسبين لوضع وإصدار بناء على سلطته، معايير عالية المستوى فيما يخص السلوك الأخلاقي ومعايير أخلاقية عالية الجودة وإصدارات أخرى للمحاسبين لاستخدامها في مختلف أنحاء العالم، وتحدد قواعد السلوك الأخلاقي هذه المتطلبات الأخلاقية للمحاسبين المهنيين<sup>24</sup>.

ويحدد الاتحاد الدولي قواعد السلوك الأخلاقي فيما يلي<sup>25</sup>:

أ- المبادئ الأساسية: ينبغي على المحاسب المهني أن يلتزم بالمبادئ الأساسية التالية:

- النزاهة: أن يكون أميناً وصادقاً في جميع العلاقات المهنية والتجارية، حيث يفرض مبدأ النزاهة التزاماً على كافة المحاسبين المهنيين بأن يتصفوا بالإستقامة والأمانة في كافة علاقاتهم المهنية والتجارية، وتعني النزاهة ضمناً التعامل العادل والصادق.

- الموضوعية: أن لا يسمح بالتحيز أو تضارب المصالح أو التأثير المفرط للآخرين لتجاوز الأحكام المهنية والتجارية، أي أن مبدأ الموضوعية يفرض التزاماً 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 موضوعيته. ومن غير الممكن تحديد وصف جميع تلك الحالات، وينبغي على المحاسب المهني عدم تقديم الخدمة المهنية إذا كانت العلاقة أو الظرف متحيزاً أو تأثيراً بشكل مفرط على الحكم المهني للمحاسب فيما يتعلق بتلك الخدمة.

- الكفاءة المهنية والعناية اللازمة: أن يحافظ على المعرفة والمهارات المهنية بالمستوى المطلوب لضمان أن يستلم العميل أو صاحب العمل خدمات مهنية كفؤة مبنية على التطورات الحالية في الممارسات والتشريعات والأساليب وأن يؤدي مهامه بكل اجتهاد وعناية وفقاً للمعايير الفنية والمهنية المعمول بها. ويمكن تقسيم الكفاءة المهنية إلى مرحلتين منفصلتين: الحصول على الكفاءة المهنية و المحافظة على الكفاءة المهنية.

<sup>23</sup>- International Ethics standards board of accountants(IESBA), code de Deontology Des Professionnels Comptables ,new york :the International Federation of Accountants(IFAC),2009,p02.

<sup>24</sup>- Op,cit,p7.

<sup>25</sup>- Op,cit,(10-13).

- السرية: أن يحترم سرية المعلومات التي يحصل عليها نتيجة العلاقات المهنية والتجارية وينبغي أن لا يفصح عن أي من هذه المعلومات لأطراف ثالثة دون تفويض صحيح ومحدد، إلا إذا كان هناك حق أو واجب قانوني أو مهني بالإفصاح عنها، كما يجب ألا تستخدم المعلومات للمنفعة الشخصية للمحاسب المهني أو الأطراف الثالثة.
- السلوك المهني: أن يلتزم بالقوانين والأنظمة ذات الصلة، ويتجنب أي عمل يسيئ إلى سمعة المهنة، حيث يفرض مبدأ السلوك المهني التزاما على المحاسبين المهنيين التقيد بالقوانين والأنظمة ذات الصلة وتجنب أي عمل يعرف المحاسب أو ينبغي أن يعرف أنه قد يسيئ إلى سمعة المهنة.
- وينبغي على المحاسبين المهنيين عند تسويق وترويج أنفسهم وأعمالهم أن لا يسيؤون إلى سمعة المهنة، بل يكونوا أمناء وصادقين، وينبغي أن لا يقوموا بما يلي:
- إبداء ادعاءات مبالغ فيها حول الخدمات التي يمكن تقديمها، أو المؤهلات التي يمتلكونها، أو الخبرات التي اكتسبوها، أو
- إبداء إشارات مسيئة أو مقارنات غير مؤكدة مع أعمال الآخرين.
- ب- تهديدات الالتزام بالمبادئ الأساسية: يمكن أن يؤثر التهديد على الالتزام بأكثر من واحد من المبادئ الأساسية، وتندرج التهديدات ضمن واحدة أو أكثر من الفئات التالية:
- تهديد المصلحة الشخصية: تهديد أن تؤثر المصالح المالية أو المصالح الأخرى بشكل غير ملائم على تقدير للمحاسب المهني أو سلوكه.
- تهديد المراجعة الذاتية: تهديد أن لا يقوم المحاسب المهني بشكل ملائم بتقييم نتائج حكم سابق أو خدمة منجزة من قبل المحاسب المهني أو من قبل شخص آخر ضمن شركة المحاسب أو المنظمة صاحبة العمل، ويعتمد عليها المحاسب عند تكوين رأيه كجزء من توفير الخدمة الحالية.
- تهديد التأييد: تهديد أن يقوم المحاسب المهني بالترويج لموقف العميل أو صاحب العمل إلى درجة أنه يمكن تفويض موضوعية المحاسب المهني.
- تهديد التآلف: تهديد أن يصبح المحاسب المهني أكثر تعاطفا تجاه مصالح العميل أو صاحب العمل أو متقبلا لعملهم بسبب علاقة وثيقة أو طويلة معهم، و
- تهديد المضايقة: تهديد أن يمنع المحاسب المهني من العمل بموضوعية بسبب ضغوطات فعلية أو متوقعة، بما فيه ممارسة التأثير المفرط على المحاسب المهني.
- ج- الإجراءات الوقائية: تعتبر الإجراءات الوقائية تصرفات أو إجراءات يمكن أن تزيل أو تقلص من التهديدات إلى مستوى مقبول، تقع الإجراءات الوقائية ضمن فئتين واسعتين:
- الإجراءات الوقائية التي تنشأ نتيجة المهنة أو التشريعات أو الأنظمة: تتضمن الإجراءات الوقائية التي تنشأ نتيجة المهنة أو التشريعات أو الأنظمة: متطلبات التعليم والتدريب والخبرة لدخول المهنة، متطلبات التطوير المهني المستمر، أنظمة حوكمة الشركات، المعايير المهنية، إجراءات المراقبة والتأديب المهنية أو التنظيمية، المراجعة الخارجية من قبل طرف ثالث مخول قانونا للتقارير أو القوائم أو البلاغات أو المعلومات التي يعدها المحاسب المهني.

- الإجراءات الوقائية في بيئة العمل: تشمل الإجراءات الوقائية في بيئة العمل ما يبحثه العنصران الخاصان بتهديدات الالتزام بالمبادئ الأساسية والإجراءات الوقائية. وضمن قواعد السلوك الأخلاقي للمحاسبين المهنيين قد يطلب من المحاسب المهني حل النزاع في تطبيق المبادئ الأساسية.

#### سادسا- أخلاقيات مهنة المحاسبة كآلية لمكافحة الفساد المالي في الجزائر

باشرت الجزائر سنة 2001 في إصلاح المخطط المحاسبي الوطني، الذي نجم عنه "النظام المحاسبي المالي"، ويتمثل هذا الإصلاح في تطبيق الجزائر للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، حيث دخل هذا النظام المحاسبي المالي حيز التنفيذ في سنة 2010 بموجب القانون رقم 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007، كما تضمنت الإصلاحات مهنة المحاسبة من خلال النصوص التشريعية المتعلقة بالتنظيم والممارسة المهنية للمحاسبة من بينها القانون 10-01 الصادر بتاريخ 29 جوان 2010 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، وكذلك القرارات والمراسيم التنفيذية الصادرة بعد هذا القانون. وفي مجال أخلاقيات مهنة المحاسبة في الجزائر وقبل إصلاحات القانون 10-01، تم إصدار قانون أخلاقيات المهنة سنة 1996 في شكل مرسوم تنفيذي يحدد القواعد الأخلاقية المهنية المطبقة على الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين<sup>26</sup>.

أما بعد صدور القانون 10-01 فقد عرف تنظيم المهنة في الجزائر ثلاثة هيئات وهي: المصنف الوطني للخبراء المحاسبين، الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين، وهو ما يتطلب أن تكون لكل هيئة من الهيئات الثلاثة مدونة أخلاقيات المهنة الخاصة بها، وإلى حد كتابة هذا البحث صدرت مدونة أخلاقيات المهنة الخاصة بالمصنف الوطني للخبراء المحاسبين في حين لم تصدر مدونة أخلاقيات المهنة لكل من الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين.

ومما سبق يمكن تناول مسار أخلاقيات مهنة المحاسبة في الجزائر في جزئين أساسيين، الجزء الأول خاص بأخلاقيات المهنة قبل الإصلاحات والجزء الثاني خاص بأخلاقيات المهنة في ظل الإصلاحات، مع التركيز على الجانب الخاص بدور هذه الأخلاقيات في مكافحة الفساد المالي.

#### 1- دور أخلاقيات مهنة المحاسبة في الجزائر قبل الإصلاح المحاسبي في مكافحة الفساد المالي

تضم هذه الفترة ما تضمنه المرسوم التنفيذي 96-136 الذي يتضمن قانون أخلاقيات مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، حيث يحتوي هذا القانون محورين رئيسيين وهما: واجبات المحاسب وحقوقه في ممارسة مهامه.

ويمكن تناول أهم ما تضمنه هذا المرسوم خاصة في الجانب المتعلق بدور أخلاقيات مهنة المحاسبة بالجزائر في مكافحة الفساد المالي.

<sup>26</sup> - مرسوم تنفيذي رقم 96-136 مؤرخ في 15 أبريل 1996، يتضمن قانون أخلاقيات مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 24، الصادرة بتاريخ 17 أبريل 1996.

1-1- واجبات المحاسب: يترتب على المحاسب عند تسجيله في جدول الهيئة المنظمة للمهنة عدة واجبات مهنية يجب عليه احترامها والتي تشمل:

1-1-1- واجبات المحاسب في علاقته مع عميله: يفرض قانون أخلاقيات المهنة على المحاسب عدة التزامات في علاقاته مع عملائه وموكليه، يمكن توضيحها فيما يلي<sup>27</sup>:

- يجب على المحاسب أن يتحلى بدرجة عالية من الرصانة في أداء مهامه ، أن يحرص في حياته الخاصة والمهنية على تجنب كل تصرف من شأنه المساس بكرامة المهنة وشرفها.

- يجب أن تستند علاقات المحاسب بعمليه أو موكله إلى الأمانة والاستقلال وإلى واجب القيام بمهامه بشرف وضمير مهني.

- يجب على المحاسب أداء مهامه بعناية طبقاً للمقاييس المهنية، مع مراعاة مبدأ الحياد والإخلاص والشرعية المطلوبة وكذا القواعد الاخلاقية المهنية.

- يجب على المحاسب عند ممارسته مهامه، أن يقوم بما يأتي: ينفذ الخدمات المطلوبة بعناية ،يحترم الأجل المتفق عليها، إعلام العميل ، ويتابع في مجال رقابة الحسابات كل التحريات الضرورية التي من شأنها أن تكون لديه رأياً معللاً ومؤسسا، يحرص على احترام عميله للتشريعات المعمول بها مع أخذ الاحتياطات اللازمة لتجنب الوقوع في وضعية تواطؤ قد تشوه حياده واستقلاله وتحمله لمسؤولية.

- يجب على المحاسب الالتزام بالسر المهني في أداء مهامه، ماعدا الحالات الخاصة التي لا يتقيد فيها المحاسب بالسر المهني والمنصوص عليها في القوانين والتنظيمات المعمول بها.

- المحاسب ملزم ومسؤول على دراسة الحلول الأكثر ملاءمة واقتراحها حسب طبيعة المهمة المسندة إليه في ضل احترام الشرعية.

وعلى المحاسب أن يحدد مع عميله واجبات كل منهم عن طريق اتفاقية أو رسالة تكليف بمهمة، دون مخالفة التنظيم المعمول به والمقاييس المهنية والنظام الداخلي.

1-1-2- واجبات المحاسب في علاقته مع الهيئة المنظمة للمهنة: يجب على المحاسب إعلام الهيئة المنظمة للمهنة في أجل شهر واحد، برسالة موصى عليها مع وصل الإستلام، بأي حدث هام طرأ على حياته المهنية، ولا سيما ما يأتي<sup>28</sup>:

- المتابعات الإدارية أو القضائية.

- النزاعات الخطيرة مع زملائه أو زبائنه أو موكله.

- التعليق الإداري لنشاطاته، مع تقديم دليل على قفل ملفاته أو الترتيبات المتخذة بالاتفاق مع عميله أو موكله عند الإقتضاء.

- توقف نشاطاته نهائياً.

<sup>27</sup>- المواد(2-13)، المرجع السابق.

<sup>28</sup>- المادة(14)، المرجع السابق.

- تغيير محل ممارسة المهنة.

1-1-3- واجبات المحاسب في علاقته مع زملائه: يفرض قانون أخلاقيات المهنة على المحاسب عدة التزامات في علاقته بزملائه وموكليه يمكن توضيحها فيما يلي<sup>29</sup>:

- يجب على المحاسب الذي يطب من عميل أو موكل أن يحل محل زميل له، ألا يقبل المهمة التي اقترحت عليه إلا بشرط:

- 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 وتوجه نسخة من الرسالة إلى مجلس الهيئة المنظمة للمهنة.

ويجب زيادة على ذلك أن يمتنع عن توجيه أي نقد لزميله السابق ويتأكد من أن هذا الزميل قد تقاضى مقابل للأتعاب التي يستحقها، أو يستطلع رأي مجلس الهيئة المنظمة للمهنة في حالة حدوث نزاع.

- يجب أن يعبر تصرف المحاسبين فيما بينهم عن روح الزمالة والتضامن، بمساعدة بعضهم البعض وأن يتأدبوا فيما بينهم، كما يجب عليهم أن يمتنعوا عن أي كلام يقصد الإيذاء، وبصفة عامة عن أي عمل من شأنه أن يسيئ إلى الزميل أو المهنة.

- يجب على المحاسبين إذا ظهر خلاف مهني بينهم أن يحاولوا حله فيما بينهم بالتراضي و/أو يعرضه على رئيس مجلس الهيئة المنظمة للمهنة أو إخطار غرفة المصالحة والانضباط والتحكيم، كما يعتبر خطأ كل تشهير غير مؤسس من شأنه أن يلحق ضرراً بأحد الزملاء.

## 2- دور أخلاقيات مهنة المحاسبة في الجزائر في ضل الإصلاح المحاسبي في مكافحة الفساد المالي

في ضل الإصلاح المحاسبي عرف تنظيم مهنة المحاسبة في الجزائر تعويض مجلس النقابة الوطنية للخبراء المحاسبين و محافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين بثلاثة هيئات، وهي المصنف الوطني للخبراء المحاسبين، الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين، حيث يتطلب أن تكون لكل هيئة من الهيئات الثلاثة مدونة أخلاقيات المهنة الخاصة بها، وإلى حد كتابة هذا البحث لم يصدر منها إلا المدونة الخاصة بالمصنف الوطني للخبراء المحاسبين، تحت اسم " مدونة أخلاقيات الخبير المحاسب".

ويمكن تناول أهم ما تضمنه هذه المدونة خاصة في الجانب المتعلق بدور أخلاقيات مهنة المحاسبة بالجزائر في مكافحة الفساد المالي.

### 1-2- مدونة أخلاقيات الخبير المحاسب

تهدف هذه المدونة إلى تحديد قواعد السلوك المهني المطبقة على أعضاء المصنف الوطني للخبراء المحاسبين<sup>30</sup>، كما حددت المدونة في مادتها الثانية قواعد السلوك الأخلاقي التي يجب عن المحاسب الالتزام بها في أداء مهامه، وتشمل<sup>31</sup>:

<sup>29</sup> - المواد(18-21)، المرجع السابق.

- النزاهة.
  - الموضوعية.
  - الكفاءة المهنية والعناية اللازمة.
  - السرية.
  - السلوك المهني.
- وتجدر الإشارة أن القواعد السابقة الذكر هي نفس القواعد التي حددها مجلس معايير السلوك الأخلاقي الدولية للمحاسبين التابع للاتحاد الدولي للمحاسبين، كما حدد المجلس شروط تحقق هذه القواعد وهو لم تتضمنه مدونة أخلاقيات الخبير المحاسب الصادرة عن المصنف الوطني للخبراء المحاسبين في الجزائر. أما مضمون هذه المدونة فمضمون قسمين أساسيين، القسم الأول تناول واجبات المهني أما القسم الثاني تناول حقوق المهني في ممارسة مهامه، بالإضافة إلى بعض الأحكام المختلفة، غير أن هذا المضمون وبالرغم من صياغته في إطار الإصلاح المحاسبي إلا أنه لم يخرج نهائياً عن ما جاء في المرسوم التنفيذي 96-136 الذي يتضمن قانون أخلاقيات مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الصادر قبل فترة الإصلاح المحاسبي.

## 2-2- سبل تدعيم الالتزام بأخلاقيات المهنة

- يشترط التزام المحاسبين بأخلاقيات المهنة أثناء ممارسة مهامهم، وحسب المادة 63 من القانون 10-01 يتحمل الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد المسؤولية التأديبية أمام اللجنة التأديبية للمجلس الوطني للمحاسبة (لجنة الانضباط والتحكيم)، عن كل مخالفة أو تقصير تقني أو أخلاقي في القواعد المهنية عند ممارسة وظائفهم. ويشكل خطأ مهني كل تقصير في احترام قواعد الواجبات المهنية والأخلاقية، وكل إهمال صادر عن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد خلال ممارسة وظيفتهم وكذا العقوبات التي تقابلها<sup>32</sup>.
- وفي هذا المجال تتولى لجنة الانضباط والتحكيم المهام الآتية<sup>33</sup>:
- إعداد طرق العمل فيما يخص مجال الانضباط والتحكيم والمصالحة.
  - دراسة الملفات المتعلقة بالحالات التأديبية لكل مخالفة أو إخلال بالقواعد المهنية أو التقنية أو الأخلاقية المرتكبة من المهنيين خلال تأدية مهامهم.
  - تحضير مشاريع الآراء حول الأحكام في ميدان التحكيم والانضباط.

<sup>30</sup>-MINISTERE DES FINANCES ,Conseil national de la comptabilité, Code de déontologie de la profession d'expert-comptable,p1.

<sup>31</sup>- Ibid,p1.

<sup>32</sup>- المادة(20)،مرسوم تنفيذي رقم 13-10 مؤرخ في 13 جانفي سنة 2013، يحدد درجة الأخطاء التأديبية المرتكبة من طرف الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد خلال ممارسة وظيفتهم وكذا العقوبات التي تقابلها.

<sup>33</sup>- المادة(21)، القانون10-01، مؤرخ في 29 جوان 2010، يتعلق بمهم الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.

- ضمان دور أساسي في مجال الاستشارة والوقاية والمصالحة والتحكيم خلال المنازعات بين المهنيين والزيائن.

- ضمان الوقاية والمصالحة بين المهنيين.

وتتمثل العقوبات التأديبية التي يمكن اتخاذها وفق ترتيبها التصاعدي حسب خطورتها في<sup>34</sup>: الإنذار، التوبيخ، التوقيف المؤقت لمدة أقصاه (6) أشهر، الشطب من الجدول.  
خلاصة:

هناك علاقة عكسية بين الفساد المالي ومهنة المحاسبة حيث أن المحاسبة كوظيفة خدمية تعتبر أداة رقابية، أي لها دور في منع واكتشاف وتصحيح مسببات الفساد المالي، ذلك لوجود علاقة قوية بين طبيعة عمل وواجبات ومسؤوليات المحاسبين ومقاييس مؤشرات الفساد المالي، على الرغم منذ ذلك نجد من الأسباب الرئيسية للفساد المالي ما يعرف بالمخالفات المحاسبية، ولهذا فإن على المهتمين بمكافحة الفساد المالي السعي باستمرار لمعرفة التطورات الخاصة بالمخالفات المحاسبية، وذلك لكشف تلك الممارسات ومن ثم محاولة الحد منها، ويعتبر جانب أخلاقيات مهنة المحاسبة عنصراً أساسياً للحد من هذه المخالفات، حيث اهتم المحاسبون سواء في الدراسة الفكرية أو الممارسة المهنية بالعمل على ربط الأخلاق بمهنة المحاسبة، وذلك من خلال تبني المنظمات المهنية المحاسبية في كل بلد وعلى المستوى الدولي إصدار مجموعات من المواثيق الأخلاقية لمهنة المحاسبة، ما يعزز من دور هذه الأخلاقيات في مكافحة ظاهرة الفساد المالي والحد من أثارها السلبية.

وتمثلت الجهود الدولية في مجال أخلاقيات مهنة المحاسبة كآلية لمكافحة الفساد المالي- حتى وإن كانت تختلف من دولة إلى أخرى- في العمل على ربط العمل المحاسبي أساساً بـ:

- معايير السلوك المهني وهي تمثل القيم الأخلاقية العامة المطلوبة لمهنة المحاسبة مع ربطها بالتزامات ومسؤوليات الأعضاء نحو عملائهم وزملائهم والجمهور عامة، و أهم هذه المعايير هي: الأمانة والنزاهة، الموضوعية والاستقلالية، السرية، الكفاءة المهنية والعناية اللازمة

- قواعد السلوك المهني وهي تمثل الارشادات التفصيلية التي يجب أن يسير عليها المحاسب في عمله حتى يكون ملتزماً بالمعايير الأخلاقية العامة، ومن أهمها، عدم تشويه أو تحريف الحقائق أو التلاعب بها وعدم التأثير بالآخرين أو البعد عن الحق عند إصدار قراراته، وترتبط هذه القاعدة بمعايير الأمانة والنزاهة والموضوعية.

- إجراءات وقائية التي تنشأ نتيجة المهنة أو التشريعات أو الأنظمة، والتي تشمل أساساً: متطلبات التعليم والتدريب والخبرة لدخول المهنة، متطلبات التطوير المهني المستمر، أنظمة حوكمة الشركات، المعايير المهنية، إجراءات المراقبة والتأديب المهنية أو التنظيمية.

كما تتطلب أخلاقيات مهنة المحاسبة الحاجة لأن يصبح التعليم الأخلاقي جزءاً لا يتجزأ من نظام القيم الفردي وبالتالي فإنه لا ينبغي تهميش مثل ذلك التعليم الأخلاقي، حيث أن القضايا الأخلاقية ينبغي

<sup>34</sup>- المادة(63)، المرجع السابق.

أن تصبح جزءاً لا يتجزأ من مجال المحاسبة، وتثقيف المديرين قانونياً وأخلاقياً على اعتبار ان المحاسبين يعملون تحت مسؤولية هؤلاء المديرين، ويمكن أن تلعب الجامعات والمنظمات التجارية ووسائل الإعلام دوراً هاماً في هذا المجال.

وكتوصية أساسية للدراسة يجب تطبيق كل ما سبق من معايير وقواعد السلوك المهني والإجراءات الوقائية لتدعيم أخلاقيات مهنة المحاسبة في مكافحة الفساد المالي وتدعيم التعليم الأخلاقي في مجال المحاسبة، وكل ذلك في حقيقة الأمر معايير تتنافى مع مفهوم الفساد الذي هو استعمال السلطة الموكلة لتحقيق مكاسب خاصة و سلوكيا هو انعدام القيم الأخلاقية، مع تفعيل اللجان التأديبية عند كل مخالفة أو تقصير تقني أو أخلاقي في القواعد المهنية عند ممارسة المحاسبين وظائفهم، وتحديد العقوبات اللازمة في حالة عدم الالتزام بهذه الأخلاقيات.

### المراجع المعتمدة:

- 1- د- رقية حساني و مروة كرامة و حمزة فاطمة، آليات حوكمة الشركات ودورها في الحد من الفساد المالي والإداري، ملتقى وطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد الإداري والمالي، يومي 07-06-2012، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر.
  - 2- د. سيف راشد الجابري و د.كمال صكر القيسي، كيف واجه الإسلام الفساد الإداري.
  - 3- منظمة الشفافية الدولية، تقرير الفساد العالمي لعام 2007.
  - 4- سالم محمد عبود، ظاهرة الفساد الإداري والمالي، دراسة في إشكالية الإصلاح الإداري والتنمية، جامعة بغداد، دار الدكتور للعلوم ببغداد، 2008.
  - 5- د. ليلي ناجي، دور نظام المعلومات المحاسبية والتكاليفية في مكافحة الفساد المالي، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد 32، ببغداد، 2012.
  - 6- ياسر خالد بركات الوائلي، الفساد الإداري مفهومه ومظاهره وأسبابه، مجلة النبأ، العدد 80، كانون الثاني، 2006.
  - 7- فريد عمر، الفساد وأثاره على مناخ الاستثمار الاجنبي- حالة الجزائر-، ملتقى وطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، يومي 06 و 07 ماي 2012، جامعة محمد خيضر- بسكرة، الجزائر.
  - 8- أ. د. غالب عوض الرفاعي ود. أحمد حلي جمعة، التدقيق الحكومي لمكافحة الفساد في العالم العربي في ضل الاقتصاد المبني على المعرفة، المؤتمر العلمي السنوي الدولي الخامس حول: اقتصاد المعرفة والتنمية الاقتصادية، يومي 25 و 27 أبريل 2005، جامعة الزيتونة الأردنية، عمان.
  - 9- نادية شاكر حسين، المخالفات المحاسبية وأثرها في تفشي ظاهرة الفساد المالي والإداري(دراسة محاسبية تحليلية)، مجلة النزاهة والشفافية للبحوث والدراسات، العدد 6، هيئة النزاهة، ببغداد، 2013.
  - 10- علي بن هادية وآخرون، القاموس الجديد للطلاب، معجم عربي مدرسي ألفائي، الجزائر، 1992.
  - 11- أبو بكر الجزائري، منهاج المسلم، الطبعة الثامنة، مؤسسة جبال، بيروت، 1396هـ.
  - 11- د. قلامين صباح، محاضرات في فلسفة الأخلاق، مركز جيل البحث العلمي، جامعة خميس مليانة، عين الدفلى، الجزائر، ماي 2015.
  - 12- أ. د. تحسين أحمد الطراونة، الأخلاق والقيادة، جامعة نايف العربية للعلوم الأمنية، الرياض، 2001.
  - 13- نجم عبود نجم، أخلاقيات الإدارة في عالم متغير، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، الطبعة الأولى، القاهرة، 2000.
  - 14- صبايحي نوال، الأبعاد الأخلاقية لمهنة المحاسبة وتطبيقات التلاعب المحاسبي، مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية، العدد الاقتصادي، المجلد الثاني، العدد 22، ماي 2015.
  - 15- أ. د. عبد الحليم عمر، الأخلاق الإسلامية والمحاسبة، ندوة في القيم الاخلاقية الإسلامية والاقتصاد، مركز صالح عبد الله كامل للاقتصاد الإسلامي، جامعة الأزهر، القاهرة، 15-16 أبريل 2000.
  - 16- مرسوم تنفيذي رقم 96-136 مؤرخ في 15 أبريل 1996، يتضمن قانون أخلاقيات مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجرية الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 24، الصادرة بتاريخ 17 أبريل 1996.
  - 14- المادة(20)، مرسوم تنفيذي رقم 13-10 مؤرخ في 13 جانفي سنة 2013، يحدد درجة الأخطاء التأديبية المرتكبة من طرف الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد خلال ممارسة وظيفتهم وكذا العقوبات التي تقابلها.
  - 15- المادة(21)، القانون 10-01، مؤرخ في 29 جوان 2010، يتعلق بمهم الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.
- 16- Kuper,Adam ,The social science encyclopedia ,London, Routhge,1985,p164.
- 17- Gibson .w et popek ,the ethics of counseling, a national survey of certified counselors, journal of counseling et development N° 71,America,1993,p330.
- 18-Dafft Richard .L .Management, South-Western & College publishing co,Canada,2003,p49.
- 19- International Ethics standards board of accountants(IESBA), code de Deontology Des Professionals Comptables ,new york :the International Federation of Accountants(IFAC),2009,
- 20- MINISTERE DES FINANCES ,Conseil national de la comptabilité, Code de déontologie de la profession d'expert-comptable,p1.