

أخلاقيات مهنة المحاسبة في الجزائر ومتطلبات معيار التعليم المحاسبي الدولي IES4: التطور المهني الأولي-القيم والأخلاق والمواقف المهنية-

إكرام حفصاوي* نعمان محصول**

*: جامعة محمد الصديق بن يحيى جيجل، ikramhafsou395@gmail.com

** : جامعة محمد الصديق بن يحيى جيجل ، Mehassouel_naamane@yahoo.fr

الملخص

تهدف هذه الدراسة إلى قياس درجة التوافق بين أخلاقيات مهنة المحاسبة في الجزائر ومتطلبات معيار التعليم المحاسبي الدولي IES4، وهذا عن طريق إجراء مقارنة بين ما أصدره المشرع الجزائري فيما يخص تنظيم مهنة المحاسبة وأخلاقياتها، والمستجدات التي تضمنتها محاور وعناصر معيار التعليم المحاسبي الدولي الرابع الذي يتضمن التطور المهني الأولي-القيم والأخلاق والمواقف المهنية.

ومن أهم ما توصلت إليه هذه الدراسة أن هناك توافق جزئي يقتصر على مجموعة شروط ومبادئ أخلاقية، وهي القواعد والمبادئ نفسها التي حددها مجلس معايير التعليم المحاسبي الدولية التابع للاتحاد الدولي للمحاسبين (النزاهة، الموضوعية، الكفاءة المهنية، العناية المهنية، السرية، السلوك المهني)، كما حدد المجلس شروط تحقق هذه القواعد وهو ما لم تتضمنها لمدونات الثلاث التي تحدد أخلاقيات مهنة المحاسبة في الجزائر.

الكلمات المفتاحية: أخلاقيات مهنة المحاسبة، معايير التعليم المحاسبي الدولية (IES)، مجلس معايير التعليم المحاسبي الدولية (IAESB).

Abstract

This study aims to measure the degree of compatibility between the ethics of the accounting profession in Algeria and the requirements of the international accounting education standard IES4, and this is by making a comparison between what the Algerian legislator issued regarding the organization of the accounting profession and its ethics, and the developments included in the axes and elements of the fourth international accounting education standard, which includes development Primary Professional - Values, Ethics, and Professional Attitudes.

One of the most important findings of this study is that there is partial agreement limited to a set of ethical conditions and principles, which are the same rules and principles set by the International Accounting Education Standards Board of the International Federation of Accountants (integrity, objectivity, professional competence, professional care, confidentiality, professional conduct), The Council also set the conditions for achieving these rules, which

were not included in the three codes that define the ethics of the accounting profession in Algeria .

Keywords: Ethics of the accounting profession, International accounting education standards (IES), International accounting education standards board (IAESB).

1. المقدمة

إن التطور الحاصل في بيئة أعمال المحاسبة الدولية رافقه الانتقال من الكفاءة في النموذج الاقتصادي إلى النموذج الاجتماعي، إذ أصبحت أخلاق مهنة المحاسبة محل اهتمام الباحثين والمهنيين من أجل تحقيق الكفاءة والفاعلية في المؤسسة وذلك من خلال تقديم نتائج ذات جودة وتوفير معلومات محاسبية مناسبة.

وعليه أصبحت المنظمات المهنية للمحاسبة تفكر فيما إذا كانت نماذج أعمالهم ملائمة للغرض وما إذا كانت استراتيجياتها التنظيمية قد تم إعدادها وفق التطلعات المستقبلية بالإضافة إلى دعم وتبني تطبيق معايير دولية عالية الجودة التي تحدد معايير التعليم الدولية والتي تحقق نتائج التعلم التي تدعم كفاءة المحاسبين خلال التطور المهني الأساسي وهذا من خلال تحديد المبادئ الأخلاقية الأساسية التي يمكن تطبيقها على العمل.

وعلى غرار بقية الدول والمنظمات المهنية وفي إطار الإصلاح المحاسبي ومواكبة التطورات العالمية، اهتمت الجزائر بتنظيم مهنة المحاسبة من خلال إعادة هيكلة هيئات تنظيم مهنة المحاسبة وإصدار تشريعات قانونية فيما خص أخلاقيات هذه المهنة ووضع معايير لمستويات أداء المهنة يستلزم بها الممارسين والمهنيين في إتمام مهامهم بهدف رفع مستوى المهنة والمحافظة على كرامتهم.

1.1 إشكالية الدراسة

يمكننا طرح التساؤل التالي: هل هناك توافق بين أخلاقيات مهنة المحاسبة في الجزائر ومتطلبات معيار التعليم المحاسبي الدولي (IES4) التطور المهني الأولي-القيم والأخلاق والمواقف المهنية؟

2.1 فرضيات الدراسة

"هناك توافق نسبي بين التشريعات القانونية المنظمة لأخلاقيات مهنة المحاسبة في الجزائر ومتطلبات معيار التعليم المحاسبي الدولي التطور المهني الأولي-القيم والأخلاق والمواقف المهنية(IES4) "

3.1 أهمية الدراسة

تتبع أهمية الدراسة ضرورة مواكبة التطورات الحاصلة في البيئة المحاسبية الدولية من خلال تنظيم أخلاقيات مهنة المحاسبة بالاستناد إلى معايير دولية كون القرارات التي يتخذها المحاسب لها عواقب يمتد أثرها عليه وعلى جميع العمال وكذا الزبائن وحملة الأسهم، وكذلك دور معايير أخلاقيات مهنة المحاسبة

في دعم كفاءة وفاعلية العمل المحاسبي في جميع المؤسسات ما يؤدي إلى تحقيق جودة المعلومات المحاسبية المقدمة في القوائم المالية ليكون لها أثر على الصعيد الدولي.

4.1 أهداف الدراسة

تسعى هذه الدراسة إلى تحقيق الأهداف التالية:

- التعرف على تنظيمات وأخلاقيات مهنة المحاسبة في الجزائر.
- التعرف على ما نصت عليه معايير التعليم المحاسبي الدولية فيما يتعلق بالقيم والأخلاق المهنية المحاسبية.
- التعرف على ما تحدده أخلاقيات مهنة المحاسبة في الجزائر وما يقابلها ضمن معايير التعليم المحاسبي الدولية.

2. الدراسات السابقة

1.2 دراسة طه أحمد حسين أرديني: التحديات التي تواجه تطبيق أخلاقيات مهنة المحاسبة في العراق-دراسة لآراء مجموعة من المحاسبين في مدينة الموصل، مجلة تنمية الرفادين 2007، تناولت الدراسة أخلاقيات مهنة المحاسبة في العراق والوقوف على التحديات التي تواجهها، وقد توصلت هذه الدراسة إلى أنه على الرغم من أن هناك منظمات مهنية بالعراق تضع معايير للسلوك المهني المحاسبي، إلا أن هذه القواعد لا تواكب التطورات الدولية، وأن هناك غموض يصعب على المحاسبين تطبيقها.

2.2 دراسة ماري علي صوثة: المسار التعليمي لمهنيي المحاسبة والمراجعة في ظل متطلبات معايير التعليم المحاسبي الدولية، أطروحة دكتوراه، 2018، تناولت هذه الدراسة معايير التعليم الدولية للاتحاد الدولي للمحاسبين بهدف استخدامها كأساس لتحديد مجالات التطوير الممكنة بالمسار التعليمي للمحاسبين المهنيين بالجزائر، وقد خلصت إلى أن مكونات هذا المسار تشوبها عدد من النقائص من بينها غياب خريطة تحدد الكفاءات المطلوبة من المحاسبين المهنيين، وغياب سياسة تلوم المحاسبين المهنيين بأنشطة التطوير المهني المستمر.

3.2 دراسة حنان عجيبة: إصلاح مهنة المحاسب المعتمد في ضوء النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية-دراسة ميدانية لمحاسبين معتمدين بالجنوب الشرقي للجزائر، أطروحة دكتوراه، 2019، تهدف هذه الدراسة إلى معرفة فعالية الإصلاحات المحاسبية التي قامت بها الجزائر على مهنة المحاسب المعتمد مع محاولة تحديد سبل تطويرها، حيث تم التوصل إلى أن هناك توافق بين تنظيم مهنة المحاسبة المعتمد لكن تبقى هناك مجموعة من التحديات التي مازالت تواجه المحاسب المعتمد أثناء تأديته لمهامه ينبغي تحقيق المتطلبات الضرورية لمواجهتها.

4.2 دراسة علي مامي: مدى توافق التكوين المحاسبي في الجزائر مع متطلبات المعايير الدولية للتعليم المحاسبي (IES)-دراسة مقارنة-، مجلة دراسات اقتصادية، 2020، تحاول هذه الدراسة تسليط

الضوء حول واقع التكوين المحاسبي في الجزائر وتحديد أوجه التطابق والاختلاف بينه وبين متطلبات التكوين المحاسبي وفق معايير التعليم المحاسبي الدولية، حيث توصلت هذه الدراسة أن هناك بعض المعايير لا تطبق (كلياً أو جزئياً) رغم أهميتها.

5.2 دراسة حنان عجيلة و محمد عجيلة: متطلبات ومقومات ضبط مهنة المحاسبة في الجزائر - منظور الأخلاقيات-، مجلة إدارة الأعمال والدراسات الاقتصادية، 2020، تهدف هذه الدراسة إلى إبراز أهمية أخلاقيات المهنة المحاسبية، والتعرف على اهم المواثيق الدولية المتتاولة لأخلاقيات مهنة المحاسبة، وكذا التعرف على واقع أخلاقيات مهنة المحاسبة في الجزائر، حيث وجدت أن هذه الأخلاقيات عبارة عن مجموعة مبادئ ومعايير تضبط سلوكيات ممارسي المهنة عند قيامهم بمهامهم لذلك سعت العديد من المنظمات نحو تحديد هذه الضوابط والعمل على الالتزام بها. ومعظم الدراسات السابقة ركزت بشكل كبير على أخلاقيات مهنة المحاسبة في حين تختلف دراستنا كونها تحاول ربط أخلاقيات مهنة المحاسبة في الجزائر بمعيار تعليم محاسبي دولي ذو علاقة أساسية بأخلاقيات مهنة المحاسبة وهو معيار التعليم المحاسبي الدولي IES4.

3. الإطار النظري للدراسة

نحاول في الجانب النظري تناول عنصرين أساسيين : الأول خاص بالإطار النظري والتنظيمي لأخلاقيات مهنة المحاسبة في الجزائر و الثاني نتناول فيه أخلاقيات مهنة المحاسبة وفق متطلبات معيار التعليم المحاسبي الدولي IES4 التطور المهني الأولي - القيم والأخلاق والمواقف المهنية.

1.3 الإطار النظري والتنظيمي لأخلاقيات مهنة المحاسبة في الجزائر

تفرض مهنة المحاسبة على ممارسيها أن يتحلوا بالسلوك الأخلاقي للمهنة حيث عمدت المنظمات المهنية الجزائرية إلى وضع مبادئ ومعايير تحكم وتنظم تصرفات المحاسبين والخبراء ومحافظي الحسابات عند قيامهم بمهامهم.

1.1.3 مفهوم أخلاقيات مهنة المحاسبة

عرفت أخلاقيات المهنة أو أخلاقيات الأعمال بأنها " كل ما يتعلق بالعدالة والمساواة في توقعات المجتمع والمنافسة النزيفة والإعلان والعلاقات العامة والمسؤولية الاجتماعية وحرية الزبائن والتصرفات السليمة في البيئة المحلية والدولية" (Koontz, 1993, p. 70)

وعرفت كذلك على أنها" مجموعة من المبادئ والمعايير التي تحكم سلوك الأفراد والجماعات وتساعدهم على تحديد الشيء الصحيح والخاطئ ومن ثم تحديد الكيفية التي يتم فيها انجاز الأشياء الصحيحة" (محمود، علي ابراهيم، و محمد حامد، 2014، الصفحات 403-430)

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 خطوطا توجه سلوكيات المحاسبين في أداء أعمالهم المهنية، وأن أهميتها تزداد بالتناسب مع آثار ونتائج العمل، وكلما كان نشاط المحاسب أكثر تأثيرا ازدادت أهمية أخلاقيات ذلك المحاسب.

وهناك ثلاث مصادر لأخلاقيات مهنة المحاسبة هي: (Richard, 2003, p. 49): القوانين والتشريعات، العمليات التربوية والاجتماعية والمعتقدات الدينية، وأخيرا الاعتقادات الشخصية للفرد.

2.1.3 تنظيم مهنة المحاسبة في الجزائر

في إطار مواكبة تطورات البيئة الدولية للمحاسبة قامت الجزائر بمجموعة إصلاحات محاسبية نتج عنها ظهور النظام المحاسبي المالي (SCF) والتخلي عن المخطط الوطني المحاسبي بموجب القانون 11/07 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 والذي يتوافق مع المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، وهذا ما تطلب إصلاح مهنة المحاسبة في الجزائر من خلال إصدار القانون 01/10 وما يليه من مراسيم تنفيذية وقرارات تنظيمية التي نصت على إعادة هيكلة التنظيمات المهنية للمحاسبة، وتتمثل هذه الأخيرة فيما يلي:

أ- المصنف الوطني للخبراء المحاسبين

تحدد صلاحيات وقواعد سير هذا المصنف من خلال المرسوم التنفيذي رقم 11-25 المؤرخ في 27 جانفي 2011، وتتمثل أهم مهامه في: (مرسوم تنفيذي، 11-25، 2011)

- إدارة أملاك الدولة المنقولة وغير المنقولة التابعة للمصنف، وتحصيل الاشتراكات المهنية المقررة من طرف الجمعية العامة للمصنف.

- تمثيل المصنف لدى الهيئات والسلطات العمومية والمنظمات الدولية، والعمل على نشر مجال المهنة.
- إعداد النظام الداخلي للمصنف.

ب- الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات

تتشكل الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وفق المرسوم التنفيذي 11-26 المؤرخ في 27 جانفي 2011 وتتمثل أهم مهامها في: (مرسوم تنفيذي رقم 11-26، 2011)

- إدارة أملاك الدولة المنقولة وغير المنقولة التابعة للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، وتحصيل الاشتراكات المهنية المقررة من طرف الجمعية العامة للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات.

- تمثيل الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات لدى الهيئات والسلطات العمومية والمنظمات الدولية، والعمل على نشر مجال المهنة.

- إعداد النظام الداخلي للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات.

ج- المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين

تتشكل المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين بموجب المرسوم التنفيذي رقم 11-27 المؤرخ في 27 جانفي 2011 الذي يحدد صلاحياتها وقواعد سيرها، ومن أهم مهامها ما يلي: (مرسوم تنفيذي رقم 27-11، 2011) إدارة أملاك الدولة المنقولة وغير المنقولة التابعة للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين، وتحصيل الاشتراكات المهنية المقررة من طرف الجمعية العامة للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين.

- تمثيل المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين لدى الهيئات والسلطات العمومية والمنظمات الدولية، والعمل على نشر مجال المهنة.

- إعداد النظام الداخلي للمنظمة.

3.1.3 أخلاقيات مهنة المحاسبة في الجزائر

لقد اجتهدت المنظمات والهيئات المهنية الجزائرية في وضع معايير لمستويات أداء المهنة يسترشد بها أعضاؤها في إتمام مهامهم بهدف رفع مستوى المهنة والمحافظة على كرامتهم.

1.3.1.3 أخلاقيات مهنة المحاسبة في الجزائر قبل الإصلاح المحاسبي

نظمت مهنة المحاسبة خلال هذه الفترة بالمرسوم التنفيذي رقم 96-136 الذي يتضمن قانون أخلاقيات مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، وفيما يلي نعرض جزء من هذا القانون والمتمثل في الواجبات التي على المحاسب أن يلتزم بها منذ تسجيله في جدول الهيئة المنظمة: (مرسوم تنفيذي رقم 96-136، 1996)

أ- واجبات المحاسب في علاقته مع عميله: يمكن تلخيصها فيما يلي (المواد 2-13، مرسوم تنفيذي رقم 96-136، 1996):

- يجب على المحاسب أن يتحلى بدرجة عالية من الرصانة في أداء مهامه، وأن يحرص في حياته الخاصة والمهنية على تجنب كل ما يخل بشرفه وشرف المهنة.

- يجب أن تقوم العلاقة بين المحاسب وعمليه على الأمانة والاستقلال.

- يجب على المحاسب أداء مهامه وفقا 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 الآجال المتفق عليها، إعلام العميل.

- يجب على المحاسب الالتزام بالسرية في أداء مهامه، إلا إذا نص القانون غير ذلك في بعض الحالات.

- يساهم المحاسب في تقديم الحلول في إطار مشروع ويتحلى بالضمير المهني.

ب- واجبات المحاسب في علاقته مع الهيئة المنظمة للمهنة: يجباعلام الهيئة المنظمة بأي حدث هام طراً على الحياة المهنية للمحاسب، نذكر أهم هذه الأحداث في النقاط التالية(المادة14، مرسوم تنفيذي رقم96-136، 1996):

- تغيير محل ممارسة المهنة.

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

- المتابعات الإدارية أو القضائية.

- النزاعات الخطيرة مع زملائه أو زبائنه أو موكله.

-توقف نشاطاته نهائياً.

ج- واجبات المحاسب في علاقته مع زملائه: يجب على المحاسب في علاقاته مع زملائه ما يلي(المواد 12-18، مرسوم تنفيذي رقم96-136، 1996):

- يجب على المحاسب ألا يقبل المهمة التي اقترحت عليه حتى يتأكد من أن هذه المهمة لا تبررها رغبة في التملص من التطبيق الصحيح للقانون أو التنظيم المعمول به.

- يجب أن يتحلى المحاسبين فيما بينهم بروح 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 يسيء إلى الزميل أو المهنة.

- يجب على المحاسبين محاولة حل الخلافات التي تحدث بينهم بالتراضي أو اللجوء إلى على رئيس مجلس الهيئة المنظمة للمهنة أو إخطار غرفة المصالحة والانضباط والتحكيم.

2.3.1.3. أخلاقيات مهنة المحاسبة في الجزائر في ضل الإصلاح المحاسبي

لم يقتصر الإصلاح المحاسبي عل تبني النظام المحاسبي المالي فقط بل تعدى إلى إعادة هيكلة المنظمات المهنية وأصبحت لها علاقة مباشرة بالمجلس الوطني للمحاسبة وتحت رعاية وزارة المالية وتتمثل في المصف الوطني للخبراء المحاسبين، الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين، حيث لكل هيئة مدونة أخلاقيات المهنة الخاصة بها إلا انها تصب في هدف واحد.

أ-مدونة أخلاقيات الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد

هناك ثلاث مدونات تهدف إلى تحديد أخلاقيات المهنة المطبقة على أعضاء الهيئات المهنية كما

يلي:

- مدونة المصف الوطني للخبراء المحاسبين (Conseil national de la comptabilité, Code de déontologie de la profession d'expert comptable, 2016).

- مدونة الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات. (Conseil national de la comptabilité, Code de déontologie de la profession de commissaire au comptes, 2015)

- مدونة المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين (Conseil national de la comptabilité, Code de déontologie de la la profession de comptable agréée, 2019)

حيث نجد أن لهذه المدونات الثلاث نفس المضمون وخاصة فيما يتعلق المادة رقم 02 والتي نحدد السلوك الأخلاقي التي يجب عن المحاسب الالتزام بها في أداء مهامه، وتشمل (Conseil national de la comptabilité, Code de déontologie de la profession d'expert comptable , 2016, p. 1)

ب- سبل تدعيم الالتزام بأخلاقيات المهنة

حسب 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، وفي هذا المجال تتولى لجنة الانضباط والتحكيم المهام الآتية: (قانون رقم 10-01، 2010)

- دراسة الملفات المتعلقة بالحالات التأديبية لكل مخالفة أو إخلال بالقواعد المهنية أو التقنية أو الأخلاقية المرتكبة من المهنيين خلال تأدية مهامهم.

- إعداد طرق تحضير مشاريع الآراء حول الأحكام في ميدان التحكيم والانضباط.

- العمل فيما يخص مجال الانضباط والتحكيم والمصالحة.

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

- ضمان الوقاية والمصالحة بين المهنيين.

2.3 أخلاقيات مهنة المحاسبة وفق متطلبات معيار التعليم المحاسبي الدولي IES4 التطور المهني الأولي- القيم والأخلاق والمواقف المهنية

يصف المعيار الرابع لمعايير التعليم المحاسبي القيم والأخلاق والسلوك المهني الذي ينبغي الحصول عليه خلال برنامج التعليم والذي يقود إلى التأهيل المحاسبي.

1.2.3 هدف معيار التعليم المحاسبي الدولي IES4 (التطور المهني الأولي-القيم والأخلاق والمواقف المهنية)

يهدف هذا المعيار إلى ترسيخ القيم والأخلاق والمواقف المهنية التي يحتاج المحاسبون المهنيون إلى تطويرها وإثباتها لخدمة المصلحة العامة وتعزيز جودة عمل المحاسبين المهنيين، كما يعمل على تعزيز مصداقية مهنة المحاسبة. (Board, 2019, p. 146).

2.2.3 متطلبات معيار التعليم المحاسبي الدولي IES4

يمكن تلخيصها كما يلي:

أ- إطار القيم والأخلاق والمواقف المهنية

بموجب المتطلبات الأخلاقية ذات الصلة، يقبل المحاسبون المهنيون مسؤولية التصرف في المصلحة العامة، وبالتالي فإن تصرفات المحاسب المحترف لا تهدف حصريا إلى تلبية احتياجات العميل أو صاحب العمل الفردي. (Board, 2019, p. 146)

من خلال أنشطة التعلم والتطوير التي تخص القيم والأخلاقيات والمواقف المهنية تعزز الهيئات الأعضاء في الاتحاد الدولي للمحاسبين الالتزام بالعمل في المصلحة العامة، حيث يشمل العمل من أجل المصلحة العامة ما يلي:

- تطوير الوعي والسهر من أجل التأثير على الجمهور.
- تطوير حساسية اتجاه المسؤوليات الاجتماعية.
- التعلم مدى الحياة.
- الاستعداد للجودة والموثوقية والمسؤولية وحسن التوقيت.
- احترام القوانين والأنظمة.

وهذا يدعم الرأي القائل بأن المحاسبين المحترفين يساهمون في ثقة عمل الاسواق والاقتصاد بشكل عام.

ب- المتطلبات الاخلاقية ذات الصلة

ضمن برنامج تعليم المحاسبة، فإن القيم والأخلاق والمواقف المهنية يمكن التعامل معها في البداية على أنها مقرر دراسي أو مقياس منفصل، ومع ذلك فإن تكامل القيم المهنية والأخلاق والمواقف مع الدروس أو الموضوعات الأخرى يشجع على الاعتراف بالآثار الأخلاقية الأوسع والنظر فيها (Board, 2019, p. 147).

3.2.3 مخرجات التعلم المحددة بمعيار التعليم المحاسبي الدولي IES4

وجه مجلس معايير تعليم المحاسبة الدولي (IAESB) الهيئات المهنية نحو تغطية عدد من مجالات الكفاءة ذات الصلة بالمكون الأخلاقي المطلوب للمهنيين المحاسبين من خلال ما تقدمه من برامج التعليم المحاسبي المهني، وقد تمثلت هذه المجالات فيما يلي: (صوشة، 2018، الصفحات 60-62)

أ- **الشك والحكم المهني:** يقصد بالشك المهني نزعة تتضمن عقلا متسائلا، والتزاما بالحذر بشأن الحالات التي قد تشير إلى وجود تحريفات ممكنة بسبب الخطأ أو الغش، وتقييما انتقاديا لأدلة المراجعة. ويقصد بالحكم المهني تطبيق التدريب، المعرفة والخبرة ذات الصلة بالمحاسبة والمراجعة والقواعد والأخلاقيات لاتخاذ قرارات مبنية على بيئة معرفية بشأن مسارات العمل المناسبة لظروف المراجعة. و يرتبط التعريفان السابقان بالمراجعة، إلا أن هذه المصطلحات ضمن المعيار الرابع (IES4) تغطي الأدوار الواسعة لمختلف المحاسبين المهنيين وليس المراجعين فقط، فالحكم المهني ونزعة الشك المهني مطلوبين لكل المحاسبين المهنيين وفقا لمجلس معايير التعليم المحاسبي. وهذا من أجل تحقيق المخرجات المطلوبة والمتمثلة فيما يلي:

- يطبق استجابا عقليا انتقاديا من أجل تقييم المعلومات المالية وغيرها من البيانات ذات الصلة.
- يحدد ويقيم البدائل للوصول إلى استنتاجات معلة بشكل جيد، ومبنية على كل الوقائع والظروف ذات الصلة.

ب- **المبادئ الأخلاقية:** يطالب مجلس معايير التعليم المحاسبي الدولية الهيئات المهنية أن تحتوي برامج التعليم المحاسبي التي تقدم على إطار مفاهيمي للقيم والأخلاق والمواقف المهنية، ودمج متطلبات أخلاقية ملائمة ضمن هذه البرامج حيث تتمثل هذه المتطلبات عادة في القانون الأخلاقي للمهنة، حيث أن تحقيق مطلب هذا الدمج يرتبط بتحقيق مطلب آخر وهو أن ما يتم وضعه من قبل مختلف الهيئات المهنية وغيرها يجب ألا يخرج عن حالتين هما:

- تبني القانون الأخلاقي لمجلس معايير السلوك الأخلاقي الدولية للمحاسبين (IESBA)، في صورته الكلية.

- اتخاذ القانون الأخلاقي للمجلس (IESBA) كأساس لإعداد قانون أخلاقي خاص، مع الحرص على ألا تكون قواعده أقل صرامة.

وهذا من أجل تحقيق المخرجات المطلوبة والمتمثلة فيما يلي:

- إمكانية شرح طبيعة الأخلاق والمبادئ الأخلاقية، ومتى يمكن تطبيقها.
- إمكانية تطبيق المبادئ الأخلاقية الأساسية (النزاهة، الموضوعية، الكفاءة المهنية، العناية المهنية، السرية، السلوك المهني) مع تحديد المنهج المناسب للتعامل مع المعضلات الأخلاقية.
- إمكانية تطبيق المتطلبات الأخلاقية ذات الصلة بالسلوك المهني بالتوافق مع المعايير (معايير المراجعة، معايير المحاسبة وجميع المعايير المتعلقة بمهنة المحاسبة)

ج- **الالتزام بمصلحة الجمهور:** وضع المجلس بأنه يعتبر الجمهور شاملا لجميع الأفراد والجماعات، ذلك أن مهنة المحاسبة تؤثر بشكل مباشر أو غير مباشر على كل أطراف المجتمع، ومن ثم فإنه يرى بأن

مسؤولية المحاسب المهني لا تقتصر على تلبية احتياجات العميل الفرد أو صاحب العمل، وإنما يجب أن تتسع لتشمل مسؤوليته اتجاه مصلحة الجمهور ككل.

4.2.3 مراحل تحقيق مخرجات التعلم المحددة بمعيار التعليم المحاسبي الدولي IES4

وضح مجلس معايير التعليم المحاسبي الدولية من خلال معيار IES4 المضامين المرتبطة بالقيم، الأخلاق، المواقف المهنية، على أنها يمكن أن تقدم في بداية برنامج التعليم المحاسبي المهني كموضوع أو كمقياس منفصل، على أن يتم دمجها في المقررات الأخرى للبرنامج بتطور المحاسب المهني المحتمل في مساره التعليمي، وهذا بهدف تمكينه من إدراك الآثار والارتباطات المتسعة بالأخلاق. كما وضح المجلس من خلال بيانه للممارسة الدولية بان تعليم الأخلاق عملية مستمرة تتكون من أربع مراحل تتوافق مع الأهداف الأربعة لتعليم الأخلاق، ويمكن توضيح جوانب التعلم التي يجب التركيز عليها في كل مرحلة من هذه المراحل فيما يلي: (صوشة، 2019، صفحة 63)

أ- المرحلة الأولى: تعزيز المعرفة بالأخلاق: يكون التركيز فيها على تزويد المحاسبين المهنيين المحتملين بالمعرفة الأساسية بشأن المسائل المتعلقة بالقيم والأخلاقيات والمواقف المنية، وعلى تطوير فهمهم للبيئة المؤثرة على قراراتهم بما في ذلك: المعايير والقوانين ذات الصلة، توقعات السلوك الأخلاقي والمهني، المبادئ والنظريات الأساسية للأخلاق والفضيلة والتنمية الأخلاقية للفرد.

ب- المرحلة الثانية: تطوير حساسية المحاسبين الأخلاقية: في هذه المرحلة من تعليم الأخلاق يتم التركيز على تطوير حساسية المحاسبين المهنيين المحتملين الأخلاقية، والتي تشمل قدرتهم على تحديد القضايا الأخلاقية، المعرفة والوعي بمسارات العمل البديلة التي تقود إلى حلول أخلاقية، المعرفة والوعي بأثر كل مسار على أصحاب المصالح، وخلال هذه المرحلة يتم أيضا التركيز على اكساب المحاسب المهني المحتمل القدرة على تطبيق المعرفة الأخلاقية في التخصصات الوظيفية للمحاسبة (المحاسبة المالية، المحاسبة الإدارية، المراجعة، الضرائب).

ج- المرحلة الثالثة: تحسين الحكم الأخلاقي: المرحلة الثالثة لتعليم الأخلاق هي مرحلة التطبيق، حيث يتعلم المحاسبون المهنيون المحتملون كيفية دمج وتطبيق المعرفة والحساسية الأخلاقية لصنع قرارات أخلاقية معقدة.

د- المرحلة الرابعة: المحافظة على الالتزام المستمر بالسلوك الأخلاقي: في هذه المرحلة من تعليم الأخلاق يتوجب على الهيئات المهنية وتطوير برنامج لتعليم الاخلاق في صيغة برنامج التعليم المستمر يركز على:

- تطوير وتعزيز عملية صنع القرار الأخلاقي.

- خلق التزام مستمر لدى المحاسبين المهنيين بالسلوك الأخلاقي في بيئتهم المهنية.

- إن كل مرحلة من المراحل السابقة لتعليم الأخلاق تتعلق بمستوى معين من التقدم في تنمية الأخلاق، الأخلاق والمواقف لدى المحاسبين المهنيين المحتملين، وهي تشكل مع بعض حلقة مستمرة لتعلم الأخلاق.

5.2.3 مراجعة برنامج تعليم المحاسبة المهنية

لقد تم تصميم برامج تعليم المحاسبة المهنية لدعم المحاسبين المهنيين لتطوير الكفاءة المهنية المناسبة في نهاية التعليم الأولي (IPD)، قد تشمل هذه البرامج التعليم الرسمي الذي يتم تقديمه من خلال المؤهلات والدورات التي تقدمها مؤسسات التعليم العالي والهيئات الأعضاء في الاتحاد الأوروبي بالإضافة إلى التدريب في مكان العمل، لذلك قد يتضمن تصميم برامج تعليم المحاسبة المهنية المقدمة خلال (IPD) مدخلات جوهرية من أصحاب المصلحة بخلاف الهيئات الأعضاء في الاتحاد الدولي للمحاسبين.

يعكس مطلب تطوير برامج تعليم المحاسبة المهنية وتحديثها على أساس منتظم لأن بيئة عمل المحاسبين سريعة التغير ومعقدة، فقد تكون دورة المراجعة النموذجية من ثلاث سنوات إلى خمس سنوات، ولكن قد يكون من المناسب إجراء مراجعة أكثر تكراراً، على سبيل المثال لمراعاة التغييرات في التشريعات واللوائح والمعايير المتعلقة بالمحاسبين المهنيين.

أ- النشاط الانعكاسي

النشاط الانعكاسي هو عملية تكرارية يستمر من خلالها المحاسبون المهنيون في جميع مراحل حياتهم المهنية من خلال مراجعة تجاربهم بهدف تحسين الإجراءات المستقبلية. فقد تحدث التجارب الأكثر واقعية التي يجب التفكير فيها في مكان العمل، لكن إذا كان ذلك غير ممكن يتم اللجوء إلى دراسة الحالات التي يمكن أن توفر بدائل مناسبة، وقد يشمل توثيق النشاط الانعكاسي ما يلي: (Board, 2019, p. 151)

- سجلات التعلم.

- سجلات عاكسة.

- محافظ التنمية الشخصية.

- يومية تسجيل الحوادث الحرجة.

عند تقديم التوجيه للمحاسبين المهنيين حول طبيعة وشكل ومحتوى الوثائق التي يجب الاحتفاظ بها للنشاط الانعكاسي وأنواع المواقف الأخلاقية التي يجب توثيقها، قد تنظر الهيئات الأعضاء في الاتحاد الدولي للمحاسبين لمجموعة من العوامل السرية، العدالة، والمتطلبات التنظيمية عندما تكون هناك مواقف أخلاقية حساسة تخضع لإجراءات قانونية تأديبية للمحاسبين المهنيين وبالتالي لن تكون مناسبة لتوثيقها ومناقشتها.

ب- تقييم القيم والأخلاق والمواقف المهنية.

يمكن استخدام أنشطة تقييم القيم، الأخلاق والمواقف المهنية الخاصة بالمحاسبين المهنيين، وقد تشمل أنشطة التقييم ما يلي:

- امتحانات كتابية تتكون من أسئلة تتطلب إجابات قصيرة.
- دراسات حالة.
- مقالات مكتوبة.
- اختبار موضوعي.
- تقييمات مكان العمل.
- الاعتراف.

بالإضافة الى الاختبارات المكتوبة هناك عدد من الوسائل الأخرى التي من خلالها يمكن اجراء التقييم في بيئة التعليم الرسمي كالتالي:

- إنشاء قواعد بيانات دراسات الحالة ومطالبة المحاسبين المهنيين بإكمال الاختبارات بناء على دراسات الحالة هذه.
- استخدام نظام تحليل الحالة الذي يتطلب محاسبين مهنيين للحفاظ على الدفاتر والملاحظات خاصة في حالات المجال العام.
- باستخدام اختبار موضوعي للجوانب الأخلاقية لبرامج التعليم المحاسبي المهني.
- وباستخدام تعيينات مجموعة دراسة الحالة و ورشات العمل لتقييم التحليل الأخلاقي وصنع القرار.
- ويختلف تقييم مكان العمل عنه وفي كثير من النواحي الأمر أكثر صعوبة في بيئة التعليم الرسمي، قد تشمل وسائل تقييم القيم المهنية الأخلاقيات والمواقف في مكان العمل يمكن أن تتضمن نقاش وتسهيل حلول المشكلات الأخلاقية عند ظهورها في مكان العمل ومراجعات صنع القرار الأخلاقي مقارنة مع مراجعات الاداء.

4. الدراسة التطبيقية

1.4 الطريقة والأدوات

للإجابة على التساؤل الوارد في الإشكالية، ومن أجل تحقيق أهداف البحث تم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي من خلال جمع المعلومات المرتبطة بالموضوع والاعتماد على القوانين والمراسيم الصادرة في الجرائد الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، بالإضافة إلى النسخة الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين القانونيين لسنة 2019 الخاصة بمعايير التعليم المحاسبي الدولية، وبالتحديد معيار التعليم الدولي IES4 المتضمن القيم والأخلاق والمواقف المهنية، واستخدام المنهج الاستقرائي في إصدار الأحكام المتعلقة بالدراسة المقارنة.

2.4 النتائج ومناقشتها

بناء على دراسة تنظيم أخلاقيات مهنة المحاسبة في الجزائر والمعيار الرابع للتعليم المحاسبي الدولي - التطور المهني الأولي-القيم والأخلاق والمواقف المهنية IES4 - يمكن إجراء المقارنة بينهما من خلال الجدول التالي:

الملحق رقم 01: يمثل جدول الدراسة المقارنة بين دراسة تنظيم أخلاقيات مهنة المحاسبة في الجزائر والمعيار الرابع للتعليم المحاسبي الدولي -التطور المهني الأولي-القيم والأخلاق والمواقف المهنية - IES4

متطلبات أخلاقيات المهنة	حسب معيار التعليم المحاسبي الدولي التطور المهني الأولي-القيم والأخلاق والمواقف المهنية IES4	حسب هيئات تنظيم مهنة المحاسبة في الجزائر
إطار القيم والأخلاق والمواقف المهنية	يقبل المحاسبون المهنيون مسؤولية التصرف في المصلحة العامة، وبالتالي فإن تصرفات المحاسب المحترف لا تهدف حصريا إلى تلبية احتياجات العميل أو صاحب العمل الفردي من أجل الالتزام بالعمل في المصلحة العامة، حيث يشمل العمل من أجل المصلحة العامة ما يلي: <ul style="list-style-type: none"> • تطوير الوعي والسهر من أجل التأثير على الجمهور. • التعلم مدى الحياة. • الاستعداد للجودة والموثوقية والمسؤولية وحسن التوقيت. • احترام القوانين والأنظمة. 	في هذا الإطار نصت المواد 02 إلى 13 من القانون 136/96 المؤرخ 29 جوان 1996 على أنه يجب على المحاسب أن يتحلى بدرجة عالية من الرصانة في أداء مهامه وأن يحرص في حياته الخاصة والمهنية على تجنب كل تصرف من شأنه المساس بكرامة المهنة وشرفها كما يجب أنتستد علاقات المحاسب بعمليه أو موكلية إلى الأمانة والاستقلال وإلى واجب القيام بمهامه بشرف وضمير مهني مع الحرص على احترام عميله للتشريعات المعمول بها مع أخذ الاحتياطات اللازمة لتجنب الوقوع في وضعية تواطؤ قد تشوه حياده واستقلاله وتحمله لمسؤولية.
المتطلبات الأخلاقية ذات الصلة	ضمن برنامج تعليم المحاسبة، فإن القيم والأخلاق والمواقف المهنية يمكن التعامل معها في البداية على أنها مقرر دراسي أو مقياس منفصل، ومع ذلك فإن تكامل القيم المهنية والأخلاق والمواقف مع الدروس أو الموضوعات الأخرى يشجع على الاعتراف بالآثار الأخلاقية الأوسع والنظر فيها.	بالنسبة لبرامج تعليم المحاسبة والتكوين في أخلاق المهنة لم نجد هناك نص قانوني أو مرسوم يحدد هذه البرامج.
مخرجات التعلم للقيم	من خلال هذا المعيار تقتصر مخرجات العلم على الشك والحكم المهني	نصت المادة 02 من قانون ميثاق أخلاقيات (مهنة المحاسب المعتمد، مهنة محافظي الحسابات،

<p>مهنة المحاسب المعتمد) التي تحدد السلوك الأخلاقي التي يجب عن المحاسب الالتزام بها في أداء مهامه والتمثلة في: النزاهة، الموضوعية، الكفاءة المهنية والعناية المهنية، السرية، السلوك المهني)، بالإضافة إلى الالتزام بمصلحة الجمهور</p>	<p>ومجموعة من المبادئ الأخلاقية الأساسية والتمثلة في (النزاهة، الموضوعية، الكفاءة المهنية، العناية المهنية، السرية، السلوك المهني)، بالإضافة إلى الالتزام بمصلحة الجمهور</p>	<p>والأخلاق والمواقف المهنية</p>
<p>لا يوجد بما يسمى بمراحل تحقيق مخرجات التعلم المحددة للمحاسبين المهنيين في الجزائر.</p>	<p>من خلال هذا المعيار تقتصر جوانب التعلم التي يجب التركيز عليها في كل مرحلة على ما يلي: أ- المرحلة الأولى: تعزيز المعرفة بالأخلاق ب- المرحلة الثانية: تطوير حساسية المحاسبين الأخلاقية: ج- المرحلة الثالثة: تحسين الحكم الأخلاقي: د- المرحلة الرابعة: المحافظة على الالتزام المستمر بالسلوك الأخلاقي:</p>	<p>مراحل تحقيق مخرجات التعلم المحددة</p>
<p>لا يوجد هناك ما يسمى بالتعليم المستمر للمحاسبين المهنيين في الجزائر، حيث يقوم المجلس الوطني للمحاسبة بتقديم وإصدار تعليمات فيما يخص مراجعة أو إضافة أو تغيير أو توضيح بعض النقاط في النظام المحاسبي المالي بدون إجراء تربيصات وتدريبات من أجل تجديد معارف المحاسبين المهنيين وتحسينها.</p>	<p>يتطلب هذا المعيار استمرار المحاسبون المهنيون في جميع مراحل حياتهم المهنية بتجديد معارفهم ومراجعة تجاربهم بهدف تحسين الإجراءات المستقبلية. كما يجب توثيق النشاط الانعكاسي من خلال ما يلي: • سجلات التعلم. • سجلات عاكسة. • محافظ التنمية الشخصية. • يومية تسجيل الحوادث الحرجة.</p>	<p>النشاط الانعكاسي</p>
<p>لا توجد هناك أنشطة تقييم لأخلاقيات مهنة المحاسبة في الجزائر، لم يتم إصدار أي قانون أو مرسوم حول هذا التقييم.</p>	<p>يتم استخدام أنشطة تقييم القيم والأخلاق والمواقف المهنية الخاصة بالمحاسبين المهنيين، من خلال: - امتحانات كتابية تتكون من أسئلة تتطلب إجابات قصيرة.</p>	<p>تقييم القيم والأخلاق والمواقف المهنية</p>

	<ul style="list-style-type: none"> - دراسات حالة - مقالات مكتوبة. - اختبار موضوعي. - تقييمات مكان العمل. - الاعتراف. - بالإضافة إلى وسائل تقييم أخرى 	
--	--	--

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على القوانين والتشريعات التي تنظم أخلاقيات مهنة المحاسبة في الجزائر والمعيار الرابع للتعليم المحاسبي الدولي -التطور المهني الأولي-القيم والأخلاق والمواقف المهنية(IES04).

ومن خلال المقارنة في الجدول السابق نجد أن:

- هناك توافق بالنسبة لإطار القيم والأخلاق والمواقف المهنية الذي جاء به المعيار الرابع للتعليم المحاسبي الدولي -التطور المهني الأولي-القيم والأخلاق والمواقف المهنية(IES04) وتنظيم أخلاقيات مهنة المحاسبة في الجزائر، فالمحاسب يجب أن يتمتع بالاستقلالية الكاملة عند أداء مهامه ولا يتقبل طلبات عميله إذا كانت خارج الإطار المشروع ويتحمل مسؤولية ذلك، من أجل الحفاظ على شرف المهنة.

- بالنسبة لبرامج تعليم المحاسبة والتكوين في أخلاق المهنة التي جاء بها المعيار لم نجد هناك ما يقابلها من نص قانوني أو مرسوم يحدد هذه البرامج في تنظيم أخلاقيات مهنة المحاسبة في الجزائر. بالنسبة لتحديد المراحل الواجب اتباعها في تحقيق مخرجات التعلم المحددة التي جاء بها المعيار IES4 لم نجد هناك ما يقابلها من نص قانوني أو مرسوم يحدد هذه البرامج في تنظيم أخلاقيات مهنة المحاسبة في الجزائر.

- هناك توافق بين المعيار الرابع للتعليم المحاسبي الدولي -التطور المهني الأولي-القيم والأخلاق والمواقف المهنية(IES04) وما جاءت به المدونات الثلاث الخاصة بتنظيم أخلاقيات مهنة المحاسبة في الجزائر، وذلك فيما يخص المبادئ الأخلاقية والمتمثلة في: النزاهة، الموضوعية، الكفاءة المهنية والعناية المهنية، اللازمة، السرية والسلوك المهني.

- ينص المعيار على ضرورة ارتباط وثيق بين المنظمات المهنية ومؤسسات التكوين والتعليم العالي في حين لم نجد أي اتفاقية تنص على برامج تعليم تربط بين المنظمات المهنية ومؤسسات التعليم العالي فيما يخص تكوين محاسبين مهنيين في الجزائر.

- نص المعيار IES4 على ضرورة رسكلة معارف وخبرات المحاسبين المهنيين في جميع مراحل حياتهم المهنية، ووضع برنامج خاص لذلك، لتواكب التغيرات المستمرة في بيئة المحاسبة، لكن لا يوجد هناك ما يسمى بالتعليم المستمر للمحاسبين المهنيين في الجزائر، حيث يقوم المجلس الوطني للمحاسبة بتقديم

وإصدار تعليمات فيما يخص مراجعة أو إضافة أو تغيير أو توضيح بعض النقاط في النظام المحاسبي المالي بدون إجراء تربصات وتدريبات من أجل تجديد معارف المحاسبين المهنيين وتحسينها.

- لا يوجد تقييم يخص القيم والأخلاق والمواقف المهنية في الجزائر بينما نص المعيار IES4 على ضرورة تقييم هذه القيم.

5. الخاتمة

لكي تتمكن المحاسبة من تلبية حاجاتها وجب على ممارسيها الالتزام بمعايير أخلاقيات المهنة، كشرط أساسي لتقديم المعلومات المحاسبية المناسبة، ولكي تكون هذه المعلومات ذات موثوقية وملائمة لها أثر على الصعيد الدولي في ترشيد قرارات مستخدميها يجب أن يتمتع المحاسبين المهنيين بمعايير أخلاقيات مهنية دولية، ولهذا اهتمت العديد من الدول والمنظمات المهنية بجانب الأخلاق في العمل المحاسبي من خلال إصدار موثيق تحدد وتضبط معايير أخلاقيات المهنة، من بينها الجزائر التي حددت المبادئ والقواعد التي تضبط مهام كل من الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد،

ومن خلال مقارنة مختلف القوانين والمراسيم التي تنظم أخلاقيات المهنة في الجزائر ومقارنتها مع متطلبات المعيار الرابع للتعليم المحاسبي الدولي -التطور المهني الأولي- القيم والأخلاق والمواقف المهنية-(IES04)، وجدنا أن هناك توافق جزئي يقتصر على مجموعة شروط ومبادئ أخلاقية، وتجد الإشارة أن هذه القواعد والمبادئ هي نفسها التي حددها مجلس معايير التعليم المحاسبي الدولية التابع للاتحاد الدولي للمحاسبين(النزاهة، الموضوعية، الكفاءة المهنية، العناية المهنية، السرية، السلوك المهني)، كما حدد المجلس شروط تحقق هذه القواعد وهو لم تتضمنه المدونات الثلاث التي تحدد أخلاقيات مهنة المحاسبة في الجزائر، خاصة فيما يتعلق بـ :

- المتطلبات الأخلاقية ذات الصلة بممارسة مهنة المحاسبة.
 - مخرجات التعلم للقيم والأخلاق والمواقف المهنية.
 - مراحل تحقيق مخرجات التعلم المحددة.
 - مراجعة برنامج تعليم المحاسبة من خلال النشاط الإنعكاسي وتقييم الاخلاق والمواقف المهنية.
- وكتوصية أساسية لهذه الدراسة فعلى القائمين على تنظيم مهنة المحاسبة في الجزائر متمثلين في المجلس الوطني للمحاسبة ووزارة المالية، بالإضافة إلى الهيئات الثلاثة للمحاسبين المهنيين تكييف مجالات التعلم المحاسبي خاصة في جانبه الأخلاقي مع متطلبات معيار التعلم المحاسبي الدولي IES4 التطور المهني الأولي- القيم والأخلاق والمواقف المهنية ، وذلك مساهمة للتطورات في الأنشطة الاقتصادية العالمية وما يصاحبه من تطورات في المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

6. المراجع المعتمدة:

International Accounting Education Standards Board .(2019) .*Handbook of International Education Pronouncements*.New York, USA: International Federation of Accountants.

MINISTERE DES FINANCES , Conseil national de la comptabilité .(2015) .*Code de déontologie de la profession de commissaire au comptes*.

MINISTERE DES FINANCES Conseil national de la comptabilité .(2016) .*Code de déontologie de la profession d'expert comptable*.

MINISTERE DES FINANCES Conseil national de la comptabilité .(2019) .*Code de déontologie de la la profession de comptable agréé*.

Richard, -D. (2003). *Management*. Canada: South-Western & College publishing co.

Weihrich Koontz .(1993) .*Management: A Global perspective, Intenatinal Edition*.New York, USA: McGraw- Hill Inc.

القانون رقم 10-01، (2010). يتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.

صدام محمد محمود، حسين علي ابراهيم، و أحمد محمد حامد. (2014). أثر المعايير الأخلاقية للمحاسب الإداري في جودة معلومات التقارير المالية. مجلة جامعة الأنبار للعلوم الاقتصادية والإدارية.

مارية علي صوشة. (2018). المسار التعليمي لمهنتي المحاسبة والمراجعة في ظل معايير التعليم المحاسبي الدولية، أطروحة دكتوراة علوم. الجزائر: جامعة محمد بوضياف المسيلة.

مرسوم تنفيذي رقم 96-136. (1996). يتضمن قانون أخلاقيات مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.

مرسوم تنفيذي رقم 11-25. (2011). يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمصنف الوطني للخبراء المحاسبين وصلاحياته وقواعد سيره.

مرسوم تنفيذي رقم 11-27. (2011). يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين وصلاحياته وقواعد نشره.

مرسوم تنفيذي رقم 11-26. (2011). يحدد تشكيلة المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وصلاحياته وقواعد نشره.