الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي و البحث العلمي

جامعة الجزائر 3

كلية العلوم الإقتصادية و التجارية و علوم التسيير

قسم : علوم التسيير

مطبوعة بعنوان :

تنظيم مهنة المحاسبة في الجزائر

مطبوعة مقدمة لطلبة الماستر – قسم علوم مالية و محاسبة

تخصص :

- محاسبة و جباية معمقة
- محاسبة و تدقيق
- محاسبة

من إعداد : الدكتورة أمال بن يخلف

أستاذة محاضرة - أ -

السنة الجامعية :2024/2023

فهرس المحتويات

الـمقـدمـة 03

I. التطور التاريخي للمحاسبة في الجزائر 04

II. مصادر التشريع المحاسبي في الجزائر.....30

III. الهيئات المشرفة على التنظيم المحاسبي في الجزائر منذ الاستقلال إلى غاية 1993.....33

IV. الهيئات المشرفة على التنظيم المحاسبي في الجزائر منذ 1993 إلى غاية 2007 60

V. تنظيم المحاسبة التحليلية للاستغلال في الجزائر 73

VI. الهيئات المشرفة على التنظيم المحاسبي في الجزائر منذ 2007 إلى غاية الآن.....75

VII. تطور مهنة المحاسبة و المراجعة في الجزائر.....88

VIII. أوراق العمل المهنية و أنواعها.....104

IX. المعايير الجزائرية للتدقيق 108

الـخـاتـمـة 114

الـمـراجـع 115

المقدمة :

المتتبع لتاريخ تطور مهنة المحاسبة و مراجعة الحسابات في العديد من دول العالم يجد أنها نمت و تطورت [1]في ظل فكرة انفصال الملكية عن الإدارة ، و ذلك لحاجة ملاك المنشأة إلى رأي مهني مستقل عن مدى كفاءة إدارة المنشأة في استخدام مواردها المتاحة ، و تتضح أبرز ملامح هذا التطور في التعريف الحديث لمراجعة الحسابات من قبل لجنة مفاهيم المراجعة المنبثقة من جمعية المحاسبة الأمريكية بأنها :

" عملية منتظمة و موضوعية للحصول على أدلة إثبات و تقويمها فيما يتعلق بحقائق حول وقائع و أحداث اقتصادية، و ذلك للتحقق من درجة التطابق بين تلك الحقائق و المعايير المحددة، و إيصال النتائج إلى مستخدمي المعلومات المهتمين بذلك التحقق ".

ونتيجة لتطور النشاط الاقتصادي و تعدد مجالاته و تنوع الأشكال القانونية للمنشآت فإن هدف المراجعة أضحى أعم و أوسع مما استدعى معه التطوير في إجراءاتها ووسائل إيصال نتائجها إلى المستفيدين، بينما هدف المراجعة في مراحل تطوره الأولية كان وقائي بحت وينحصر في اكتشاف الأخطاء و الغش و التلاعب .

و خلال النصف الأول من القرن الحالي تحول هدف المراجعة إلى تقرير ما إذا كانت القوائم المالية تعبر بصورة صادقة و عادلة عن نتائج العمليات في الفترة التي أعدت عنها، وعن المركز المالي في نهاية الفترة .

و تأسيسا على ما تقدم فقد ركز الأكاديميين المهتمين في العديد من الدول على تطوير معايير المراجعة و إجراءاتها لتحقيق التوازن بين مسؤولية مراجع الحسابات القانونية واحتياجات مستخدمي التقارير المالية، وتم الوصول إلى هذا التوازن من خلال ما يعرف {بالتقرير النمطي}، وقد مر التقرير النمطي في الولايات المتحدة الأمريكية بعدة مراحل، ففي عام 1917 لم يكن لهذا التقرير صيغة موحدة و كان هذا التقرير يعد بمثابة شهادة بأن القوائم المالية تمثل حقيقة المركز المالي و نتائج الأعمال، و في عام 1932 أصدرت هيئة الأوراق المالية نشرة عدلت فيها تقرير مراجع الحسابات ليكون رأي بدل من شهادة و تحديد هذا الرأي بمدى التزام المنشأة بمبادئ المحاسبة المتعارف عليها ، و في عام 1939 أصدر مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي أول تقرير نمطي مهني لمراجعة الحسابات و يضمن التقرير مسئولية مراجع الحسابات عن رأيه في أن القوائم المالية تمثل بعدل المركز المالي و نتائج الأعمال ، ولا يزال هذا التطور مستمر حتى الآن .

[1] المدخل الحديث لتدقيق الحسابات – دكتور أحمد حلمي جمعة – دار الصفاء للنشر و التوزيع – 2000 – ص 5

ففي ظل هذه التطورات المستمرة , لم تتخلف الجزائر عن باقي الدول في هذا المضمار ، حيث عملت على تنظيم مهنة المحاسبة و المراجعة والسهر عليهما لإعطائهما الشكل الذي تستحقانه و الإحتفاظ بالمستوى اللائق بهما ، حيث توالت التشريعات المختلفة التي تهدف إلى تنظيم هذه المهنة التي تدعى " مهنة الأرقام ".

تهدف هذه المطبوعة إلى عرض الأصول العلمية و العملية لمهنة المحاسبة و المراجعة المالية و المحاسبية، وإجراءاتها وتنفيذها والتنظيمات المتعلقة بها حسب المبادئ و المعايير المتعارف عليها و خاصة حسب التشريع الجزائري .

I. التطور التاريخي للمحاسبة في الجزائر

إن وجود المحاسبة في الكيانات ظاهرة قديمة ترجع بدون شك إلى بداية ظهور المحاسبة بالقيد المزدوج ، إلا أنها أخذت مسارا نموذجيا حيث أنه في نهاية القرن 19 ظهرت فكرة المخطط المحاسبي النموذج, ففي الجزائر تم تطبيق المخطط المحاسبي العام الفرنسي PCG[2] لسنة 1957 طيلة فترة الإستعمار, و بعد الإستقلال بقي نفس المخطط المحاسبي ساري التطبيق بموجب القانون رقم 62 – 157 المؤرخ في 1962/12/31 الذي يتضمن مواصلة تطبيق القوانين الفرنسية و التي تعتبر ميراثا من الإستعمار الفرنسي إلا أن الجزائر أرادت إثبات إستقلالها السياسي و إستقلاليتها الإقتصادية حيث كلفت السلطات السياسية وزارة المالية بإجراء أبحاث إما بإعداد مخطط محاسبي جزائري يثبت توجهها الإشتراكي أو تكييف المخطط المحاسبي العام للأوضاع الإقتصادية الإشتراكية السائدة آنذاك و هذا إستجابة لمطلبين أساسين:

المطلب الأول هو مطلب السيادة الوطنية حيث كان إلزاما على الجزائر المستقلة أن تتبنى مخططا وطنيا يعزز مبدأ السيادة الوطنية و يكرس الإستقلال الشامل للإقتصاد الوطني.

المطلب الثاني و هو مطلب موضوعي و تقني يتمثل في تزويد الإقتصاد الوطني بمخطط يتوافق مع المعطيات و التوجيهات الكبرى للسياسة الإقتصادية على المستويين الكلي و الجزئي.

حيث كانت المحاولة الأولى لإعداد مخطط محاسبي في شهر ديسمبر من سنة 1969[3] على أساس أن يطبق إبتداءا من يناير 1971 على جميع المؤسسات العمومية ذات الطابع الصناعي و التجاري وكذا الشركات الوطنية في أجل أقصاه ستة أشهر, أي أن تقديم حصيلة الأعمال تكون في 30 جوان 1970 و سمي بمخطط محاسبة نموذجي. و لكون هذه الفترة (06 أشهر) غير كافية للقيام بأعمال بهذا الحجم فإنه مع نهاية 1971 تم إنشاء المجلس الأعلى للمحاسبة و الذي

[2] PCG : plan Comptable Général

[3] حسب المادة رقم 19 من الأمر رقم 69-107 المؤرخ في 1969/12/31 يتضمن قانون المالية لسنة 1970 – الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية رقم 110 – ص 1804:

أوكلت له مهمة إستبدال المخطط المحاسبي العام الفرنسي بمخطط محاسبي وطني. أسندت هذه المهمة إلى لجنة التوحيد بهذا المجلس و كانت الأسباب الرئيسية لهذا الخيار موجودة في الخطاب التي ألقاه وزير المالية بتاريخ 05 ماي 1972 بمناسبة تنصيب المجلس الأعلى للمحاسبة [4] : " *إن ملاحظة عدم تكييف المخطط المحاسبي العام لإستعمالات التخطيط من جهة، و كأداة غير ملائمة في تسيير المؤسسات من جهة أخرى يدفعني إلى أن أطلب منكم إجراء أبحاث مع إثبات روح التجديد على أرض الواقع* " , و أضاف كذلك بأن " *المخطط المحاسبي العام لم يتم إعداده من أجل السماح بتحديد المعطيات الكلية التي لها أهمية إقتصادية كبيرة مثل القيمة المضافة، تكوين رأس المال الثابت، الإدخار الصافي و خاصة الإستثمار المنتج، هذه هي المعطيات التي نسعى للحصول عليها من المخطط المحاسبي الجديد* ".

إلا أن ما أنقص من فعالية لجنة التوحيد المكلفة بإعداد مخطط محاسبي جزائري هو ضعف الطاقم المكون لها,و الذي كان متكونا من10 خبراء عند إنطلاق الأشغال ثم تقلص إلى أربعة خبراء فقط, و لقد إكتفوا بهذا العدد دون اللجوء إلى الإستعانة بباحثين و مختصين في مجال المحاسبة و المالية و خاصة الإقتصاديين الذين انعدمت مشاركتهم تماما.

إذ على العكس من ذلك, تمت الإستعانة بأربعة خبراء[5] فرنسيين من المجلس الوطني للمحاسبة الفرنسي ، من بينهم إثنان كانوا في ذلك الوقت قد شاركوا في إعداد المخطط المحاسبي♣OCAM لبعض الدول الإفريقية الناطقة باللغة الفرنسية بالإضافة إلى خبير تشيكسلوفاكي جاء من جامعة براغ و الذي كان قد ساهم في إرساء الخطوط العريضة للمخطط الوطني المحاسبي المعتمد في بلاده منذ 1966/01/01 , أمضى هذا الخبير مدة عشرة *10* أيام في الجزائر إذ كان الهدف من مشار كته هو طرح التجربة التشيكسلوفاكية في الميدان مع تحديد المعالم المحاسبية ذات الأهمية بالنسبة للإقتصاد الإشتراكي[6].

قامت لجنة التوحيد بتحرير استمارتين كان الهدف منها هو جرد إحتياجات مستعملي المعلومات المحاسبية ، تتعلق الاستمارة الأولى بالتنظيم المحاسبي للمؤسسات في حين الاستمارةالثانية كانت حول التعديلات و الإضافات المرتبطة بالنظام المحاسبي المستعمل . وجهت هذه الإستمارات للمؤسسات إلا أن الرد المتأخر عليها لم يسمح بإستغلالها كما يجب.

بالرغم من ذلك حددت اللجنة مستعملي المعلومات المحاسبية و رتبتهم كما يلي[7] :

✍ المؤسسات.

---

[4] Evaluation du PCN - Conseil National de la Comptabilité –Document Ministère des finances non publié – Février 2000

[5] Ouandlous Mohamed – instrument comptable et gestion des sociétés national – mémoire DES – non publié – Université d'Alger – 1976 – p : 38

♣OCAM : Organisation Commune Africaine et Malgache . "المنظمة المشتركة الإفريقية و الملغاشية "

[6] Evaluation du PCN - Conseil National de la Comptabilité –Document Ministère des finances non publié – Février 2000 –page 04

[7] Ouandlous Mohamed 96 – Op Cit – p : 319 .

- الهيئات المالية.
- المحاسبة الوطنية
- إدارة الضرائب.

و بعد ثمانية عشرة شهرا (18) من الأعمال قدم المشروع التمهيدي للمخطط المحاسبي الجزائري من قبل الشركة الوطنية للمحاسبة SNC[8] في ديسمبر 1972[9] و ذلك بهدف مراجعته من قبل لجنة التوحيد بالمجلس الأعلى للمحاسبة. بهذه المناسبة توسع فريق العمل ليضم ممثلي بعض أهم و أكبر المؤسسات العمومية ليصبح الفريق يجمع حوالي عشرون عضوا (20). و في شهر مارس 1973 عرضت أشغال التعديل و الفحص التي دامت لمدة ثلاثة أشهر و الذي تم خلالها إجراء بعض الإضافات و التعديلات التي مست في مجملها الجانب الشكلي و الهيكلي فقط لا من جانب المضمون و عليه تم تقديم المخطط المحاسبي الوطني التمهيدي الثاني على المجلس الأعلى للمحاسبة للمناقشة .

بعد فحص مشروع "المخطط *المحاسبي الوطني* "في شهر نوفمبر 1973 من طرف المجلس الأعلى للمحاسبة بدأت عملية عرض و شرح المخطط بإقامة ملتقيات وطنية (حوالي اثنتي عشرة 12 ملتقي) حول المخطط المحاسبي الوطني ,أهدافه و كيفية تطبيقه, كان ذلك على المستوى الوطني : في الجزائر العاصمة ، وهران ، قسنطينة و عنابة ، بلغ عدد الحضور في الملتقيات بين شهر ديسمبر 1975 و شهر أفريل 1976 حوالي 1700 مشارك, كما تمت ترجمة المخطط من اللغة الفرنسية إلى اللغة العربية.

في 1975/04/29[10] ثم إصدر الأمر رقم 75-35 القاضي بـإلـزامية تطبيق المخطط المحاسبي الوطني[11] على الهيئات العمومية ذات الطابع الصناعي و التجاري، شركات الإقتصاد المختلطة، الشركات التي تخضع لنظام التكليف بالضريبة على الأساس الحقيقي مهما كان شكلها.

بتاريخ 1975/06/23صدر قرار عن وزارة المالية[12] يتعلق بكيفية تطبيق المخطط المحاسبي الوطني بصفة رسمية و هذا ابتداءا من 1976 /01/01.

أ - المخطط المحاسبي الوطني : يمكن تعريف المخطط المحاسبي الوطني بأنه عبارة عن مجموعة من الحسابات تمثل العمليات المنجزة من طرف المؤسسة و تتضمن هذه المجموعة حسابات ذمة المؤسسة و تسييرها و نتائجها. لقد استجاب

[8] SNC : Société Nationale de Comptabilité .

[9] الشركة الوطنية للمحاسبة SNC : و هي شركة ذات رأسمال عمومي و تعتبر أول و أهم شركة محاسبة في الجزائر و لقد تمت تصفيتها فيما بعد.

[10] في هذه المرحلة تم إبطال كل النصوص والقوانين والأنظمة العائدة للحقبة الاستعمارية الفرنسية في 05 جويلية 1975، تطبيقا لأحكام الأمر رقم 73-29 المؤرخ في 05جويلية 1973.

[11] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية رقم 37 المورخة في 27 ربيع الثاني 1395 ص : 502

12 الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية رقم 24 المورخة في 22 ربيع الأول 1396 ص : 330

المخطط المحاسبي الوطني لكل هذه المزايا الواجب توفرها و ذلك لإحتوائه على ثمانية مجموعات تسمى في المحاسبة أقسام, مرقمة من واحد (01) إلى ثمانية (08) و هي[13] :

- ✍ الأموال الخاصة.
- ✍ الإستثمارات.
- ✍ المخزونات.
- ✍ الحقوق
- ✍ الديون.
- ✍ التكاليف (الأعباء).
- ✍ الإيرادات (المنتوجات).
- ✍ النتائج.

و كل قسم من هذه الأقسام له تركيب خاص يتناسب مع عمليات معينة و في حدود القرار المؤرخ في 23 جوان 1975 المتعلق بكيفية تطبيق المخطط المحاسبي الوطني.

و بعدها قامت لجنة التوحيد بتحديد مجال تطبيق المخطط المحاسبي الوطني *PCN* إلا أنها وجدت صعوبة في ذلك لأنه لا يناسب بعض الأنشطة و بعض القطاعات مثل : السياحة، الفلاحة، البنوك.....

إن الهدف من إصدار المخطط المحاسبي الوطني هو أن يكون ذو توجه إشتراكي يخدم التخطيط و ليس السوق إذ وضع خاصةً لتبسيط المحاسبة و جعلها متاحة للجميع (Banaliser la comptabilité).

يحتوي كل قسم من أقسام المخطط المحاسبي الوطني على يلي :

قسم 1 الأموال الخاصة : يتضمن الوسائل المالية الموضوعة أو المتروكة في متناول المؤسسة بصفة دائمة من طرف المالكين.

قسم 2 الإستثمارات : يتضمن الوسائل المادية الموجودة تحت تصرف المؤسسة للاستغلال.

قسم 3 المخزونات و يتمثل في مجموع: البضائع ,المواد و اللوازم , المنتجات نصف المصنوعة , المنتجات و الأشغال قيد التنفيذ , المنتجات المنجزة , الفضلات و المهملات , المخزونات الموجودة بالخارج و المشتريات.

قسم 4 الحقوق : يتضمن أموال المؤسسة الواردة من الأموال الخاصة أو ديون المؤسسة اتجاه أعوان اقتصاديون آخرون (عملاء مثلا).

13 ابراهيم الأعمش - أسس المحاسبة العامة - مطابق للمخطط المحاسبي الوطني 1975- ديوان المطبوعات الجامعية - الجزائر – 1999 ص : 38

قسم 5 الديون : يشمل مجموع المبالغ الموجودة على ذمة المؤسسة اتجاه أعوان اقتصاديون آخرون (موردون مثلا).

قسم 6 التكاليف :يتضمن كل الأعباء التي تتحملها المؤسسة أثناء دورة الاستغلال بما في ذلك الإهتلاكات و المؤونات المكونة خلال الدورة .

قسم 7 الايرادات (المنتوجات) : يتضمن ثمرة الاستغلال مترجمة على شكل إنتاج ممتلكات أو خدمات مقدمة و مفوترة للعملاء.

قسم 8 النتائج : تمثل الفرق بين الايرادات و التكاليف و تظهر بعد كل عملية إستغلال.

يتفرع كل قسم حسب النظام العشري كالآتي :

- ✓ القسم يتكون من رقم واحد,
- ✓ الحساب الرئيسي يتكون من رقمين,
- ✓ الحساب الجزئي يتكون من ثلاثة أرقام,
- ✓ الحساب الفرعي يتكون من أربعة أرقام. و يمكن تفصيله أكثر من ذلك حسب حاجة المؤسسة.

القوائم المالية الختامية: حدد المخطط المحاسبي الوطني سبعة عشرة (17)جدولا كقوائم ملخصة نهائية و هي كالآتي :

جدول رقم "1" : الميزانية (أصول و خصوم).

جدول رقم "2" : جدول حسابات النتائج.

جدول رقم "3" : حركة عناصر الذمة المالية.

جدول رقم "4" : الإستثمارات.

جدول رقم "5" : الإهتلاكات.

جدول رقم "6" : المؤونات.

جدول رقم "7" : الحقوق.

جدول رقم "8" : الأموال الخاصة.

جدول رقم "9" : الديون.

جدول رقم "10" : المخزونات.

جدول رقم "11" : إستهلاك البضائع و المواد و اللوازم.

جدول رقم "12" : مصاريف التسيير.

جدول رقم "13" : المبيعات و الخدمات المقدمة.

جدول رقم "14" : إيرادات أخرى.

جدول رقم "15" : تنازل عن الإستثمارات.

جدول رقم "16" : التعهدات الممنوحة للعمال.

جدول رقم "17" : معلومات مختلفة.

مقارنة بالمخطط المحاسبي العام لسنة 1957 فإن المخطط المحاسبي الوطني لسنة 1975 مهد لعملية تقارب محاسبة المؤسسة من المحاسبة الوطنية الإقتصادية و ذلك بـ :[14]

- التصنيف حسب الدورة الاقتصادية المؤسسة,

- جاء الجرد الدائم للمخزونات و تفصيل حسابات المخزون و الإستهلاك الوسيطي بنفس مدونة النشاطات الإقتصادية و الإنتاجية، هذا ما يسمح بمعرفة دقيقة لكل فرع من فروع النشاط الإقتصادي و ذلك حسب تغيرات المخزون و الإستهلاكات الوسيطية للأصول خلال فترة معينة,

- التقديم حسب رموز النشاطات الإقتصادية و الإنتاجية للمنتوجات المحققة خلال السنة,

- المعرفة حسب رموز النشاطات الإقتصادية و الإنتاجية للإستهلاكات الوسيطية المحققة تعمل على تسهل عملية إعداد جداول المعاملات التقنية و جداول المدخلات و المخرجات الملائمة لجدول المبادلات البيصناعية ***Tableau des échanges inter-industriels*** الموجود في نظام المحاسبة الوطنية,

- تسجيل تدفقات الأموال و إعداد الجدول التلخيصي رقم "3" و الذي بدوره يعطي معلومات حول تمويل أصول المؤسسة خلال فترة معينة (عادة سنة),

- تقديم حقوق و ديون مرتبة حسب درجة سيولتها و تاريخ إستحقاقها في نهاية الدورة المحاسبية,

- تحديد (حسب المستويات) نتائج النشاط الإقتصادي المحقق من قبل المؤسسة خلال فترة معينة.

ب - المخططات المحاسبية القطاعية واجهت بعض الشركات التي تنتمي إلى قطاعات النشاط الخاصة صعوبات في تطبيق المخطط المحاسبي الوطني بالرغم من إنعقاد العديد من الملتقيات في ذلك الوقت, إذ أنه و بالرغم من فتح ورشات لإعداد مخططات محاسبية قطاعية عند صدور المخطط المحاسبي الوطني PCN إلا أنه تأخر تجسيدها على أرض الواقع إلى غاية إنشاء المجلس الأعلى للتقنيات المحاسبية في منتصف الثمانينات و الذي حل محل المجلس الأعلى للمحاسبة. قام المجلس الأعلى للتقنيات المحاسبية بإعداد أول مخطط محاسبي قطاعي في سنة 1987 أي بعد 12 سنة من دخول المخطط المحاسبي الوطني PCN حيز التطبيق, إذتعتبر هذه الفترة طويلة جدا كون بعض المخططات قطاعية أخرى تم إعدادها لاحقا.

من بين المخططات القطاعية التي أصدرها المجلس الأعلى للتقنيات المحاسبية ما يلي :

[14] – Page 128. Ibid

1. المخطط المحاسبي الوطني المكيف لقطاع التأمين و إعادة التأمين :

قام وزير المالية بإصدار قرار مؤرخ في 1987/09/13 يهدف إلى تحديد كيفيات تطبيق المخطط الوطني للمحاسبة على قطاع التأمين و إعادة التأمين , إذ يتضمن هذا القرار [15]:

- قائمة الحسابات.
- المصطلحات التفسيرية و قواعد سير الحسابات.
- الوثائق التلخيصية.

يجب أن تخضع شركات التأمين و إعادة التأمين لأحكام مخطط المحاسبة و هذا من أجل مسك محاسبتها و تقديم وثائقها إبتداءا من 1989/01/01.

مع التطورات الإقتصادية أصبح هذا المخطط غير ملائم و لا يتماشى مع الأوضاع الراهنة، و على هذا الأساس أصدر الإتحاد الوطني لشركات التأمين و إعادة التأمين UAR[16] مخططا قطاعيا ثانيا سنة 2002 إذ تم تطبيقه من طرف الشركات إلا أنه لم يصادق عليه من طرف السلطات العمومية لاحقا.

يحتوي هذا المخطط القطاعي على حسابات خاصة بعمليات التأمين المباشر و إعادة التأمين (لصادرة و الواردة) و التأمين المشترك و ذلك على جميع فروع التأمين (العمليات المباشرة و تأمينات الأشخاص), من أهم الحسابات:

- حـ/ 41 حقوق تقنية
- حـ/ 51 ديون تقنية.

يتم تسجيل الحقوق و الديون في حالة التعويضات على الكوارث.

- حـ/ 47 حقوق التأمين، التنازل و إعادة التنازل.
- حـ/ 57 ديون التأمين، التنازل و إعادة التنازل.

يتم تسجيل الحقوق و الديون في حالة علاوات التأمين.

- حـ/ 60 الكوارث
- حـ/ 70 العلاوات الممنوحة

يتم تسجيل مصاريف و إيرادات إعادة التأمين لشركات التأمين

- حـ/ 67 عمولة مدفوعة للمتنازلين

[15] قرار مؤرخ في 13 سبتمبر 1987 صادر عن وزارة المالية في الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية رقم 8 المؤرخة في 24 فيفري 1988 والمتعلقة بتكييف المخطط الوطني المحاسبي مع قطاع التأمينات واعادة التأمين؛

[16] UAR : Union Algérienne des sociétés d'Assurance et de réassurance

- حـ/ 72 عمولة محصلة من المتنازلين

يتم تسجيل العمولات المقبوضة في حالة إعادة التأمين الصادرة و العمولات المدفوعة في حالة إعادة التأمين الواردة.

- حـ/ 16 مؤونات تقنية

تسجل في هذا الحساب مؤونات يفرضها قانون التأمين[17] حسب المادة 4 من المرسوم التنفيدي رقم 95-342 المؤرخ في[18]31/ 10/ 1995 و التي تنص على فرض نسبة معينة على رصيد الديون التقنية (5 %) و نسبة معينة على العلاوات الممنوحة (7,5 %) .

2. المخطط المحاسبي الوطني المكيف للقطاع الفلاحي :

أصدر وزير المالية قرارا مؤرخا في 1987/09/13 يهدف إلى تحديد كيفيات تطبيق المخطط المحاسبي الوطني على قطاع الفلاحة, يتضمن هذا القرار[19] :

- قائمة الحسابات.
- المصطلحات التفسيرية و قواعد سير الحسابات.
- الأحكام الخاصة.
- الوثائق التلخيصية.

إذ يجب أن تخضع المستثمرات التابعة للقطاع الفلاحي عند مسك محاسبتها و تقديم وثائقها لأحكام هذا المخطط المحاسبي و هذا إبتداءا من 1988/10/01.

أهم الحسابات التي تم إدراجها :

حـ/ 23 غرس (مزروعات) : يشمل هذا الحساب كل أنواع المغروسات الموجودة بالمزرعة كالأشجار المثمرة ، و الأشجار غير المثمرة ، أشجار الإحاطة بالمزرعة ، أشجار ضد الريح ..... الخ و تعتبر هذه الأشجار إستثمارا و يتم إهتلاكها في نهاية كل سنة مالية.

حـ/26 حيوانات : يشمل هذا الحساب حيوانات المزرعة الموجهة لنشاط التربية , لنشاط الألبان و نشاط البيض في حالة وجود الدواجن, تعتبر هذه الحيوانات أصول ثابتة حية (إستثمار)و يتم إهتلاكها في نهاية كل سنة مالية.

---

[17] Bouskia Ahcène - Code des assurances – éditions Berti – Alger 2004 – p :550

[18] الجريدة الرسمية رقم 65 المؤرخة في 1995/10/31 ص : 15

[19] قرار مؤرخ في 13 سبتمبر 1987 صادر عن وزارة المالية في الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية رقم 8 المؤرخة في 24 فيفري 1988 والمتعلقة بتكييف المخطط الوطني المحاسبي مع قطاع الفلاحة؛

ح/32 مخزون الحيوانات : ينقسم هذا الحساب إلى حساب الحيوانات و حساب المنتوج الحيواني , يسجل في هذا الحساب الحيوانات الموجهة لنشاط التسمين فقط حيث تعتبر أصول متداولة حية لا استثمارات حية, إلى جانب المنتوج المحصل عليه من النشاط الحيواني كالحليب، البيض، الصوف، الجلد، العسل..... الخ.

تطرقت الأحكام الخاصة الصادرة في القرار الوزاري المؤرخ في 1987/09/13 إلى شرح و تفسير بعض الإجراءات المحاسبية الخاصة بالأرض المهتلكة , وفاة الماشية ، المشاتل، المنتوج النباتي غير الناضج..... الخ.

3. المخطط المحاسبي الوطني المكيف لقطاع البناء و الأشغال العمومية و الري :

أصدر وزير المالية قرارا مؤرخا في 11 سبتمبر 1988 يهدف إلى كيفية تطبيق المخطط الوطني للمحاسبة على قطاع البناء و الأشغال العمومية و الري , يتضمن هذا القرار[20] :

- قائمة الحسابات.
- المصطلحات التفسيرية و قواعد تسيير الحسابات.
- الأحكام الخاصة.
- الو ثائق التلخيصية.

يجب أن تخضع المنشئات التابعة للقطاع المعني عند مسك محاسبتها و تقديم وثائقها لأحكام هذا المخطط المحاسبي و هذا إبتداءا من 1989/01/01.

لقد تم تقسيم و تفصيل الحسابات بشكل دقيق يتلائم مع نشاط شركات البناء, مع الأخذ بعين الإعتبار طرق تقسيم إعانات الإستثمار، إعانات الإستغلال الممنوحة و العمليات ما بين الوحدات, بالإضافة إلى وجود جانب خاص بصناديق المساهمة التي كانت موجودة في ذلك الوقت.

4. المخطط المحاسبي الوطني المكيف لقطاع السياحة :

أصدر وزير المالية قرارا مؤرخا في 14 مارس 1989 يتضمن كيفية تطبيق المخطط المحاسبي الوطني على قطاع السياحة و يشمل قطاع السياحة بعض النشاطات التالية : الفنادق، المطاعم، المنتجعات السياحية، وكالات السياحة و الأسفار.....

[20] قرار مؤرخ في 11 سبتمبر 1988 صادر عن وزارة المالية في الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية رقم 8 المؤرخة في 22 فيفري 1989 والمتعلقة بتكييف المخطط الوطني المحاسبي مع قطاع البناء والاشغال العمومية؛

يجب أن تخضع المنشئات التابعة للقطاع المعني عند مسك محاسبتها و تقديم وثائقها لأحكام هذا المخطط المحاسبي و هذا إبتداءا من 1990/01/01.

يحتوي هذا القرار على[21] :

- قائمة الحسابات.
- المصطلحات التفسيرية و قواعد تسيير الحسابات.
- الأحكام الخاصة.
- الوثائق التلخيصية.

و لقد تـم تفصيل الحسابات و تقسيمها حسب متطلبات هذا القطاع.

نلاحظ من خلال دراستنا لهذه المخططات القطاعية بأنها ليست مخططات معدة خصيصا بكل قطاع بل تم تكييف المخطط المحاسبي الوطني *PCN* مع القطاع المعني, بحث تم إبقاء نفس الشكل، الهيكل، الأصناف، تعيين الحسابات و كذلك القوائم الختامية. الشيء الذي يختلف هو وجود بعض الحسابات التي تتغير تسميتها من قطاع لآخر مثلا :

حـ / 60 بضاعة مستهلكة في المخطط المحاسبي الوطني

حـ/ 60 كوارث في المخطط المحاسبي المكيف لنشاط التأمين و إعادة التأمين

حـ/ 60 بضاعة و لوازم مستهلكة في المخطط المحاسبي المكيف للنشاط الفلاحي

حـ/ 60 مشروبات و بضاعة مستهلكة في المخطط المحاسبي المكيف للنشاط السياحي

إلا أن هذه القطاعات مازالت تعرف نقصا محاسبيا كبيرا في بعض الجوانب الخاصة بأنشطتها كما أن هناك أنشطة أخرى لم يتم إصدار مخطط محاسبي خاص بها كالمهنيين و الحرفيين و لازالت تطبق المخطط المحاسبي الوطني PCN أو تقوم المؤسسة بإعداد مخطط محاسبي يكون غير رسمي.

5. *المخطط المحاسبي للبنوك و المؤسسات المالية* :

أصدر محافظ بنك الجزائر نظاما تحت رقم 92-08[22] مؤرخ في 22 جمادى الأولى عام 1413 الموافق لـ 17 نوفمبر 1992, يتضمن مخطط الحسابات المصرفي و القواعد المحاسبية المطبقة على البنوك و المؤسسات المالية , إذ يجب على المؤسسات

[21] قرار مؤرخ في 14 مارس 1989 صادر عن وزارة الاقتصاد في الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية رقم 43 المؤرخة في 11 أكتوبر 1989 والمتعلقة بتكييف المخطط الوطني المحاسبي مع قطاع السياحة؛

[22] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية رقم 13 المؤرخة في 06 رمضان 1413 - ص : 19

الخاضعة أن تسجل عملياتها في المحاسبة طبقا لمخطط الحسابات المصرفي, تـخص إلزامية المطابقة الترميز والاسم و مضمون حسابات العمليات, لا يمكن للمؤسسات الخاضعة أن تخرج مؤقتا عن إلزامية المطابقة إلا بترخيص خاص من بنك الجزائر.

كما قام محافظ بنك الجزائر بإصدار نظام رقم 92-09 مؤرخ في 22 جمادى الأولى عام 1413 الموافق لـ 17 نوفمبر 1992[23] يتعلق بإعداد الحسابات الفردية السنوية للبنوك و المؤسسات المالية, و نشرها المسماة بالمؤسسات الخاضعة حيث يتم إعداد الميزانية و خارج الميزانية و جدول حسابات النتائج وفقا لنماذج نمطية محددة .

يتكون المخطط المحاسبي للبنوك من 09 أصناف و هي :

- صنف (1) : حسابات عمليات الخزينة و عمليات ما بين البنوك.
- صنف (2) : حسابات العمليات مع الزبائن.
- صنف (3) : حسابات محفظة الأوراق المالية و حسابات التسوية.
- صنف (4) : حسابات القيم الثابتة.
- صنف (5) : حسابات الأموال الخاصة و المماثلة.
- صنف (6) : حسابات المصاريف.
- صنف (7) : حسابات الإيرادات.
- صنف (8) : حسابات النتائج.
- صنف (9) : حسابات خارج الميزانية.

- ✓ الصنف الأول :تسجل حسابات هذا الصنف النقدية و القيم في الصندوق و عمليات الخزينة و عمليات ما بين البنوك. تشتمل عمليات الخزينة خاصة على القروض و الإقتراضات و عمليات الأمانة التي تتم في السوق النقدية. العمليات ما بين البنوك هي تلك العمليات التي تتم مع البنك المركزي والخزينة العمومية ومراكز الصكوك البريدية والبنوك والمؤسسات المالية بما في ذلك المراسلين الأجانب وكذا المؤسسات المالية الدولية والإقليمية.

- ✓ الصنف الثاني :تشتمل حسابات هذا الصنف على مجموع القروض الموزعة على الزبائن و كذلك الودائع المسلمة من قبلهم بكل أنواعها : ودائع تحت الطلب ، ودائع لأجل ، سندات الصندوق، ودائع الإدخار. تنتمي أيضا إلى هذا الصنف، القروض والاقتراضات مع الزبائن الماليين وشركات الاستثمار وشركات التأمين والتقاعد وكذا المؤسسات الأخرى المقبولة كمتدخلة في سوق منظم.

[23] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية رقم 15 المؤرخة في 13 رمضان 1413 - ص : 29

يستبعد من هذا الصنف، الاستخدامات و الموارد المجسدة بأوراق مالية.

- ✓ الصنف الثالث :بالإضافة إلى العمليات المتعلقة بمحفظة الأوراق المالية، تسجل حسابات هذا الصنف أيضا الديون المجسدة بأوراق مالية و تشتمل على الأوراق مالية للمعاملات والأوراق مالية للتوظيف و الأوراق مالية للإستثمار . تدرج ضمن هذا الصنف أيضا، عمليات التحصيل والعمليات مع الغير والاستعمالات الأخرى وكذلك الحسابات الانتقالية والتسوية المتعلقة بمجموع عمليات المؤسسة الخاضعة.

- ✓ الصنف الرابع :تسجل حسابات هذا الصنف الإستعمالات المخصصة لخدمة نشاط المؤسسة الخاضعة و ذلك بصفة مستمرة، كما تدرج ضمن هذا الصنف القروض المشروطة و الأصول الثابتة سواءا كانت مالية أو مادية أو غير مادية بما فيها تلك الممنوحة كقرض إيجار أو إيجار عاد.

- ✓ الصنف الخامس :تشمل حسابات هذا الصنف على مجموع وسائل التمويل المقدمة أو الموضوعة تحت تصرف المؤسسة الخاضعة بصفة دائمة أو مستمرة.

- ✓ الصنف السادس :تسجل حسابات هذا الصنف مجموع المصاريف التي تتحملها المؤسسة الخاضعة خلال السنة المالية . بإضافة إلى مصاريف الاستغلال البنكي المتعلقة بالنشاط البنكي المحض، تشتمل حسابات هذا الصنف المصاريف العامة وكذلك مخصصات الاهتلاكات و المؤونات.

  كما تظهر في هذا الصنف أيضا مخصصات الأموال لمخاطر البنكية العامة.

- ✓ الصنف السابع :تشتمل حسابات هذا الصنف على مجموع الإيرادات المحققة من قبل المؤسسة الخاضعة خلال السنة المالية . بإضافة إلى نواتج الاستغلال البنكي المتعلقة بالنشاط البنكي المحض، تتضمن حسابات هذا الصنف الاسترجاعات عن خسائر القيمة والمؤونات.

  تسجل استرجاعات الأموال ضد المخاطر البنكية العامة في هذا الصنف.

- ✓ الصنف الثامن :تضم حسابات هذا الصنف الأرصدة الوسيطة للتسيير : الإيراد المصرفي الصافي , نتيجة الإستغلال , النتيجة الإستثنائية و نتيجة السنة المالية. تدرج ضمن هذا الصنف أيضا الضريبة على أرباح الشركات .

✓ الصنف التاسع :تسجل بنود هذا الصنف مجموع إلتزامات المؤسسة الخاضعة سواء كانت ممنوحة أو مستلمة. تخصص في هذا الصدد حسابات ملائمة لإلتزامات التمويل و إلتزامات الضمان و الإلتزامات على الأوراق المالية و الإلتزامات بالعملات الصعبة.

لم يصدر المخطط المحاسبي للبنوك و للمؤسسات المالية إلا بعد مرور 17 سنة من صدور المخطط المحاسبي الوطني ***PCN***.

بعد ظهور القانون رقم 90-10 المؤرخ في 1990/04/14[24] المتعلق بالنقد و القرض الذي حدد نشاط البنوك و المؤسسات المالية و مميزاتها و مهمتها و السماح بالبنوك الأجنبية بفتح فروع في الجزائر و وجود بنوك مختلطة وطنية و أجنبية هذا ما منح دفعة قوية لإعداد مخطط محاسبي للبنوك بناءا على مداولة مجلس النقد و القرض بالبنك المركزي حيث هذا الأخير له عدة صلاحيات منها الإشراف على القطاع المصرفي بكل جوانبه : المالي ، المحاسبي ، النقدي .... الخ .

حسب المرسوم التنفيذي رقم 318/96 المؤرخ في 1996/09/25 تم تنصيب المجلس الوطني للمحاسبة ***CNC***[25] الذي حل محل المجلس الأعلى للتقنيات المحاسبية ***CSTC***[26] و من أهم أعماله إعداد المخططات المحاسبية التالية.

6. ***المخطط المحاسبي الوطني المكيف مع نشاط الشركات القابضة و تجميع حسابات المجمع***[27]

بصدور الأمر رقم 95-25 المؤرخ في 25 سبتمبر 1995 [28]المتعلق بتسيير الرأسمال التاجر للدولة و خلق شركات قابضة تكلف بتسيير و إدارة هذه الأموال ، أصبح من الضروري وضع إطار محاسبي يتماشى مع هذه التطورات و خاصة لإظهار إجمالي العمليات التي تؤثر بصفة مباشرة أو غير مباشرة على ممتلكات الشركات القابضة أو على ذمتها المالية.

بتاريخ 29 جمادى الثانية عام 1420 الموافق لـ 09 أكتوبر 1999 صدر عن وزارة المالية قرار يتضمن توافق المخطط الوطني للمحاسبة مع نشاط الشركات القابضة و تجميع حسابات المجمع.

يتكون المخطط المحاسبي الملحق بهذا القرار مما يلي[29] :

- مدونة الحسابات.
- طريقة ترميزية للعمليات التي تتم ما بين الشركات التابعة للمجمع.
- مصطلحات تفسيرية و قواعد إستعمال الحسابات الخاصة و لاسيما المتعلقة بالتجميع.
- وثائق الملخصات.

---

[24] الجريدة الرسميةللجمهور ية الجزائرية رقم 16 المؤرخة في 1990/04/18 - ص :520

[25] CNC : Conseil National de Comptabilité

[26] CSTC : Conseil Supérieur des Techniques Comptables .

[27] قرار مؤرخ في 9 أكتوبر 1999 صادر عن وزارة المالية في الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية رقم 91 المؤرخة في 22 ديسمبر 1999 والمتعلقة بتكييف المخطط الوطني المحاسبي مع نشاطات الشركات القابضة holdings وتوحيد حسابات المجمعات؛

[28] Recommandation relative à la mise en œuvre d'un nouveau cadre comptable au niveau des entreprise – Rapport commission de normalisation – Conseil de l'ordre national – Juin 1997 – p :2

[29] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية رقم 91 المؤرخة في 22 ديسمبر 1999 ص : 03

و جاء في قرار وزارة المالية المؤرخ في 09 أكتوبر 1999 تعريف التجميع إلى جانب الطرق الواجب إتباعها لتجميع حسابات المجمعات حيث يتم تجميع حسابات المجمع حسب نسبة التبعية,[30] و قد خصص القرار ملحقا لشرح المصطلحات و قواعد إستعمال الحسابات المخصصة للتجميع ، حيث تطبق قواعد إستعمال الحسابات للمخطط المحاسبي الوطني على حسابات المخطط المحاسبي للشركات القابضة بإستثناء الحسابات الخاصة بالتجميع. أهم هذه الحسابات هي :

حساب 135 : الإحتياطات المجمعة تمثل الحصة التي تعود إلى المؤسسة الأم في الإحتياطات المتراكمة من طرف الفروع منذ أن دخلت هذه الأخيرة محيط التجميع (عن طريق الحيازة أو الإنشاء).

حساب 161 : فرق التجميع الأول يمثل هذا الحساب حصة المؤسسة الأم في رأسمال الفروع و في احتياطاتها المتراكمة مطروحا منها قيمة الحصول على الأسهم.

حساب 162 : فوائد الأقلية خارج المجموعة يسجل في هذا الحساب حصة المساهمين بالأقلية في رأسمال الفروع و الإحتياطات المتراكمة.

حساب 163 : فرق التحويل الخاص بالتجميع يظهر هذا الحساب عند تحويل ميزانيات الفروع الأجنبية إلى الدينار الجزائري, و قد يكون هذا الفرق سالبا أو موجبا.

حساب 207 : فرق الاقتناء هو الفرق بين تكلفة شراء السندات و القيمة الحقيقية في هذا التاريخ لكل من الأصول و الخصوم المقتناة للحصة الممتلكة من طرف المؤسسة الأم. يكون فرق الاقتناء إيجابيا بصفة عامة و يعتبر على هذا الأساس عنصرا من الأصول المعنوية (قابل للاهتلاك).

حساب 882 : النتيجة المجمعة .

الحساب 8890 فرق الضريبة على أرباح الشركات على النتيجة المعاد فحصها .

7. ***المخطط المحاسبي الوطني الملائم مع نشاط الوسطاء في البورصة :***

حسب الأمر الصادر عن وزير المالية تحت رقم 24 المؤرخ في 29 ماي 1999 تمت ملائمة المخطط المحاسبي الوطني لنشاط الوسطاء في عمليات البورصة[31].

حدد النظام رقم 96/03 المؤرخ في 1996/07/03 المتعلق بلجنة تنظيم و مراقبة عمليات البورصة شروط اعتماد الوسطاء في عمليات البورصة IOB[32] و واجباتهم و مراقبتهم, و هم كالآتي[33]:

---

[30] للمزيد من التفاصيل راجع القرار خاص بالتجميع

[31] الأمر رقم 24 مؤرخ في 29 ماي 1999 صادر عن وزارة المالية في الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية رقم 63 المؤرخة في 12 سبتمبر 1999 والمتعلقة بتكييف المخطط الوطني المحاسبي مع نشاط الوساطة في عمليات البورصة؛

[32] IOB : Intermédiaire en Opération de Bourse .

1 - وسيط في عمليات البورصة ذو نشاط غير محدود (I.O.B de pleine activité)

2 - وسيط في عمليات البورصة ذو نشاط محدود (I.O.B d'activité limitée)

3 - السعي المصفقي (Démarchage)

4 – التوظيف المالي (Placement)

1. *الوسيط في عمليات البورصة ذو النشاط غير المحدود* كل وسيط يمارس إضافة إلى مهمة التفاوض المتعلقة بالقيم المنقولة القابلة للتداول في البورصة و بالمنتوجات المالية الأخرى أحد النشاطات التالية أو العديد منها :

- عملية شراء أو بيع قيم منقولة لصالحه سواء بصفة رئيسية أو ثانوية,
- توظيف القيم المنقولة لحساب الغير,
- تسيير حافظات للقيم المنقولة بموجب توكيل,
- القيام بسعي مصفقي مرتبط بأحد النشاطات المذكور ة أعلاه ,
- كل نشاط آخر تحدده لجنة تنظيم و مراقبة عمليات البورصة .

2. *الوسيط في عمليات البورصة ذو النشاط المحدود* كل وسيط ينوي تحديد نشاطه على الوساطة في التفاوض في القيم المنقولة ليس لحسابه الخاص بل لحساب الغير فقط دون إمكانية تقديم خدمات في مجال تسيير حافظات للقيم المنقولة أو في التوظيف أو السعي المصفقي.

3 - *السعي المصفقي :* نشاط الشخص الذي يتصل عادة بالناس في منازلهم أو أماكن عملهم و كذا في الأماكن العمومية أو الذي يستعمل عادة المكالمات الهاتفية و الرسائل و المناشير سواء قصد إقتراح إقتناء قيم منقولة أو بيعها, أو المساهمة في عمليات تتعلق بقيم منقولة سواءا بغية تقديم خدمات أو إرشادات للغاية نفسها .

3. *التوظيف المالي :* البحث أو العثور على مكتتبي و مشتري الأصول المالية لحساب مصدر يلجأ علنا إلى الإدخار .

لا يمكن ممارسة الوساطة في عمليات البورصة إلا من طرف أشخاص طبيعيين أو شركات أسهم معتمدة من طرف لجنة تنظيم و مراقبة عمليات البورصة COSOB[34] , كما حددت المادة 5 الشروط الواجب توفرها في الأشخاص الطبيعيين لممارسة نشاط الوساطة في عمليات البورصة, أما بالنسبة للأشخاص المعنويين فيجب أن تتوافر فيهم الشروط التالية و هذا حسب المادة 06:

- امتلاك رأسمال أدنى قدره مليون دج (1.000.000 دج)، غير أنه يمكنها الخضوع لمقاييس رؤوس أموال خاصة تحددها اللجنة لممارسة نشاطات خاصة,

---

[33] حسب المادة 02 من النظام 96/03 لـ COSOB مجموعة قوانين COSOB الصادر في نوفمبر 1997 الجزائر ص 21.

[34] COSOB : Commission d'Organisation et de Surveillance des Opérations de Bourse.

- ✓ تتشكل رؤوس الأموال الخاصة من الرأسمال الاجتماعي و الاحتياطات و الحاصل المنقول من جديد و حصيلة آخر السنة المالية,
- ✓ حيازة محلات ملائمة لضمان مصالح الزبائن,
- ✓ حيازة مقر للشركة بالجزائر,
- ✓ أن يكون لديها على الأقل، مسير مسؤول مكلف بالإدار ة العامة للشركة تتوفر فيه شروط التأهيل المنصوص عليها في المادة 5 من هذا النظام,
- ✓ أن تقدم طلب اعتماد لدى اللجنة.

تم إصدار مخطط محاسبي يتكون من 3 ملاحق تشمل ما يلي[35]:

ملحق (1): قائمة الحسابات .

ملحق (2): مصطلحات و قواعد سير الحسابات.

ملحق (3): الجداول الملخصة.

أهم ما جاء في هذا المخطط ما يلي :

حساب 42 محفظة الأوراق المالية : يسجل في هذا الحساب إجمالي الحقوق على الأوراق المالية المشتراة من قبل الوسطاء في عمليات البورصة, و تكون موجهة إما لبيعها أو للإحتفاظ بها لمدة معينة (قصيرة، متوسطة، طويلة), يشمل هذا الحساب الأسهم، السندات، أذونات الصندوق إما للتبادل، للمساهمة أو للتوظيف.

حساب 47 حقوق في البورصة : يسجل في هذا الحساب كل المفاوضات و الإستحقاقات في البورصة إما لصالح الزبون أو لصالح الوسيط نفسه.

حساب 57 ديون في البورصة : يسجل في هذا الحساب كل الديون و المستحقات إتجاه الزبائن عند الوضع الحقيقي للقيم مما يخلق دائنية.

حساب 60 مصاريف البورصة : يسجل في هذا الحساب إجمالي المصاريف المحتملة من قبل الوسطاء في عمليات البورصة في إطار عمله في البورصة فقط و يرصد هذا الحساب مع حـ 80 الإيراد الصافي للبورصة.

حساب 70 إيرادات البورصة : يسجل في هذا الحساب إجمالي الإيرادات المحققة من قبل الوسطاء في عمليات البورصة و المتعلقة بالنشاط في البورصة فقط, إما عن طريق عمليات التوظيف، التبادل أو المساهمة.

النتائج المتعلقة بهذا النشاط هي :

حـ/80 : الإيراد الصافي للبورصة

[35] Bulletin n°01 du Conseil National de la Comptabilité édité en Avril 2002

ح/83 : نتيجة الإستغلال

ح/84 : نتيجة خارج الإستغلال

ح/88 : نتيجة الدورة المحاسبية

ح/89 : تنازل بين الوحدات

إلى جانب الصنف التاسع خارج الميزانية الذي يجمع حسابين فقط :

ح/92 : التزامات على الأوراق المالية

ح/99 : التزامات أخرى (مستلمة و مقدمة)

يتم تحديد سعر السوق للقيم المستعملة في البورصة (تتمثل هذه القيم في: أوراق مالية للتبادل أو أوراق مالية للتوظيف أو أوراق مالية للإستثمار) كما يلي :

1- بالنسبة للأوراق المالية المسجلة بالبورصة يتم تقييمها حسب آخر سعر لها (فترة قصيرة),

2- بالنسبة للأوراق المالية غير المسجلة يتم تقييمها حسب القيمة المحتملة لها عند المفاوضة.

أما بالنسبة للجداول الملخصة فإن شكلها لا يتغير بالنسبة للميزانية و جدول حسابات النتائج و ملحقاتها كما وردت في المخطط المحاسبي الوطني.

8- المخطط المحاسبي الوطني المكيف لأنشطة هيئات التوظيف الجماعي في القيم المنقولة OPCVM[36]

إن فكرة إقامة سوق مالي في الجزائر أصبحت ضرورة حتمية منذ إرساء قواعد اقتصاد السوق و ذلك لتحقيق التنمية, و خاصة عندما أصبحت البنوك التجارية غير قادرة على مواجهة الاحتياجات التمويلية للشركات.

تم إنشاء بورصة القيم المنقولة حسب المرسوم التشريعي رقم 93-10المؤر خ في 23 ماي 1993 معدل و متمم بالأمر رقم 96-10 المؤرخ في 10 جانفي 1996 معدل و متمم بالقانون رقم 03-04 المؤرخ في 17 فيفري 2003. تتكون البورصة من الهيئات التالية و هذا حسب نص الماد 03 من القانون رقم 03-04:

1. لجنة تنظيم و مراقبة عمليات البورصة (COSOB) :

تم تأسيس هذه اللجنة بمقتضى المرسوم التشريعي رقم 93-10 المؤرخ في 23 ماي 1993, إذ ضعت هذه اللجنة تحت وصاية وزارة المالية فهي تهتم في الأساس بتنظيم و مراقبة أسواق القيم المتداولة و هذا لحماية المستثمرين فيها و ضمان حسن سير سوق القيم المنقولة, و لقد خولت لهذه اللجنة عدة سلطات أبرزها:

[36] OPCVM : Organisme de Placement Collectif en Valeurs Mobilières.

- ✓ السلطة التنظيمية : و ذلك بإصدار التنظيمات و القواعد المهنية الخاصة بالوسطاء في عمليات البورصة,
- ✓ سلطة التحقيق : و ذلك من خلال التحقيق في مدى مصداقية المعلومات المقدمة من الشركات المدرجة في البورصة ,
- ✓ سلطة التدخل و ذلك في حالة تسجيل تجاوزات و عمليات غير قانونية إضافة إلى التدخل الوقائي, التحكيم و التأديب.

2. شركة إدارة بورصة القيم (S.G.V.B) :

تأسست شركة إدارة بورصة القيم بتاريخ 25 ماي 1997 و هي شركة ذات أسهم مكونة من وسطاء في عمليات البورصة حيث أن الوسيط في عمليات البورصة لا يتحصل على الاعتماد إلا إذا كان مالكا لجزء من رأسمال SGVB[37] و هذا حسب نص المادة 17 من المرسوم التشريعي رقم 93-10 المؤرخ في 23 ماي 1993. تتمتع هذه الشركة بسلطة التنفيذ تحت رقابة COSOB, فحسب نص المادة 18 من نفس المرسوم التشريعي حددت المهام القانونية لهذه الشركة كما يلي:

- ترقية العمل بالأوراق المالية و هذا بالتنظيم العملي للدخول في بورصة القيم المتداولة,
- التنظيم المادي لحصص التداول بالبورصة,
- تسجيل التداول و المفاوضات للوسطاء في عمليات البورصة,
- تنظيم عمليات المقاصة لصفقات القيم المنقولة,
- اصدار النشرة الرسمية للتسعيرة,
- تسيير نظام المفاوضات و توزيع الحصص بين المفاوضين,
- نشر المعلومات المتعلقة بالتبادلات بالبورصة.

3. المؤمن المركزي للسندات Dépositaire central des titres :

هي شركة ذات أسهم , تسميتها الاجتماعية ALGERIE CLEARING و المنخرطون فيها هم :

- البنوك و المؤسسات المالية
- الوسطاء في عمليات البورصة IOB
- المختصون في قيم الخزينة SVT
- الأشخاص المعنويون المصدرون للأوراق المالية
- المؤمنون المركزيون الأجانب للسندات

[37] SGBV : Société de Gestion de la Bourse des Valeurs

هيئات التوظيف الجماعي في القيم المنقولة ***OPCVM***هي من أهم وسائل الادخار الجديدة التي شهدت إقبالا كبيرا من طرف المدخرين الذين يخافون من دخول البورصة شخصيا، هذا ما يدفعهم إلى اللجوء إلى إختصاصيين ماليين بهدف التخلص من مشاكل التسيير. يقوم الوسطاء بعرض سندات هذه الصناديق على الهيئات:

1. شركات إستثمار ذات رأس مال متغير SICAV[38]
2. صناديق الادخار الجماعية FCP[39]

من أهم وظائف هذه الهيئات:

- ضمان نشر المعلومات الخاصة بالسندات,
- الترقيم القانوني للسندات و حفظها,
- عملية مراقبة انتقال الحسابات.

يتمتع بنك الجزائر و الخزينة العمومية بحق التدخل .

تم إعداد مخطط محاسبي خاص بهيئات التوظيف الجماعي في القيم المنقولة و هذا بالرجوع إلى الرأي رقم 01-16 المؤرخ في 13 ماي 2001 الذي أوصى بتبني مشروع تكييف المخطط المحاسبي الوطني مع نشاط هيئات التوظيف الجماعي في القيم المنقولة و هذا لإعداد الملحقات التالية :

ملحق (1) : قواعد التسجيل و التقييم

ملحق (2) : قائمة الحسابات

ملحق (3) : قواعد سير الحسابات الخاصة و المصطلحات التفسيرية

ملحق (4) : المستندات الملخصة

و بصدور القرار الوزاري المؤرخ في 14 ماي 2002 جاءت قائمة الحسابات على الشكل التالي[40]:

الصنف (1) : الأموال الخاصة هذا الصنف يشمل الحسابات الأربعة التالية :

حساب 10: رأسمال

حساب 12: الترحيل من جديد

حساب 13: نتيجة الدورة

حساب 14: تسويات.

الصنف (2) : الاستثمارات لا تختلف عن المخطط المحاسبي الوطني (نفس الحسابات)

[38] SICAV : Sociétés d'Investissement à Capital Variable .
[39] FCP :Fonds Communs de Placement .
[40] Bulletin n°03 du Conseil National de la Comptabilité édité en Mai 2003.

الصنف (3) : *محفظة* الأوراق المالية يشمل هدا الصنف على خمس حسابات و هي :

حساب 30: الأسهم و القيم المماثلة

حساب 31: السندات و القيم المماثلة

حساب 32: الأوراق المالية المفوض عليها

حساب 33: الأوراق المالية لل OPCVM

حساب 34: قيم أخرى

الصنف (4) : الحقوق لا تختلف عن المخطط المحاسبي الوطني (نفس الحسابات)

الصنف (5) :الديون لا تختلف عن المخطط المحاسبي الوطني (نفس الحسابات)

الصنف (6) : المصاريف يشمل هذا الصنف على الحسابات التالية :

حساب 60 :المصاريف الخارجة عن تسيير التوظيفات

حساب 61 :المصاريف المالية

حساب 62 :الخدمات

حساب 63 :مصاريف المستخدمين

حساب 64 :الضرائب و الرسوم

حساب 66 :مصاريف أخرى للتسيير

حساب 67 :مخصص مصاريف الموازنة

حساب 68 :مخصص الإهتلاكات

حساب 69 :مصاريف خارج الإستغلال

الصنف (7) : الإيرادات يشمل هذا الصنف على الحسابات التالية :

حساب 70 :مداخيل المحفظة

حساب 71 :مداخيل الموجودات

حساب 72 :مداخيل أخرى.

الصنف (8) : النتائج يشمل هذا الصنف على الحسابات التالية :

حساب 80 :صافي الدخل على محفظة الأوراق المالية،

حساب 81 :نتيجة مالية

حساب 83 :نتيجة الإستغلال

حساب 84 :نتيجة خارج الإستغلال

حساب 88 :نتيجة الدورة

9 – المخطط المحاسبي لماسكي الحسابات - حافظي السندات

أصدرت لجنة تنظيم و مراقبة عمليات البورصة تعليمة تحت رقم Instruction COSOB n°02-03 [41] المؤرخة في 21 ديسمبر 2003 المتعلقة بدفتر الشروط لماسكي الحسابات، حافظي السندات[42] . للحصول على الإعتماد يجب على ماسكي الحسابات-حافظي السنداتأن يتمتعوا بالشخصية المعنوية و أن يتوفروا على كل الوسائل البشرية و المادية الكافية, و أن يتقيدوا بالمبادئ و القواعد المتعلقة بمحاسبة السندات (La comptabilité titres).

يتمثل التنظيم المحاسبي لماسك الحسابات-حافظ السندات في تطبيق مخطط محاسبي أدنى (Plan Comptable Minimal), هذا الأخير متكون من مدونة حسابات تسمح لماسك الحسابات-حافظ السندات بمعالجة و تسجيل التدفقات المالية المختلفة الناتجة عن العمليات على الأوراق المالية، نلاحظ بأن هذا المخطط المحاسبي يتكون من الحد الأدنى المطلوب من التشريع, إذ يمكن لماسك الحسابات -حافظ السندات تكييفه إما بإحداث حسابات جديدة أو حسابات فرعية, و ذلك لملائمته مع طبيعة و حجم النشاط قصد توفير معلومات مالية تستجيب لمقتضيات التنظيم.

يتكون المخطط من ثلاثة أصناف[43] :

الصنف الأول : *حسابات حاملي السندات* تسجل في حسابات هذا الصنف الممتلكات من الأوراق المالية للزبائن من قبل ماسكي الحسابات-حافظي السندات, و تكون أرصدة هذه الحسابات دائنة دائما.

الصنف الثاني : *حسابات الخزينة* تسجل في حسابات هذا الصنف:

- ✓ الممتلكات المتوفرة لماسك الحساب لدى المؤتمن المركزي للسندات[44].
- ✓ حركة السندات (مسلمة أو مستلمة) بين مختلف المنخرطين في المؤتمن المركزي للسندات[45].
- ✓ نفس العمليات في حالة ماسك الحساب، حافظ السندات بالتوكيل

---

41 Instruction COSOB n°03-02 du 21/12/200- Bulletin COSOB n°5 Février 2004 – Alger – Page 30

42 Teneur de compte – Conservateur de titres

43 Instruction COSOB n°03-02 du 21/12/200- Bulletin COSOB n°5 Février 2004 – Alger – Page 37

44 Dépositaire centrale des titres (DCT).

45 المنخرطون هم : البنوك و المؤسسات المالية، الوسطاء في عمليات البورصة، المتخصصون في سندات الخزينة العمومية، الأشخاص المعنويون الذين يصدرون سندات، المؤمنون مركزيون الأجانب على السندات.

و تكون أرصدة هذه الحسابات مدينة دائما.

الصنف الثالث : ***حسابات أخرى*** : يدرج في هذاالصنف كل الحسابات التي تلعب دور الرابط الإنتقالي مثلا : حسابات التسوية، حسابات تحت المراقبة و حسابات قيد التعديل.

فيما يلي المخطط الأدنى لحسابات ماسكي الحسابات و حافظي السندات:[46]

الصنف الأول : حسابات حاملي السندات

حساب 11 : حساب فردي عادي.

حساب 15 : حساب فردي للسندات المفترضة.

حساب 16 : حساب فردي للسندات المتنازل عنها مؤقتا.

حساب 17 : حساب فردي للسندات المملوكة مؤقتا.

الصنف الثاني : حسابات الخزينة

حساب 21 : حساب الممتلكات المتاحة

حساب 22 : حساب الحركات لتحقيقها.

حساب 24 : حساب ماسكو الحسابات و حافظوا السندات بوكالة عادية.

الصنف الثالث : حسابات أخرى

حساب 31 : حسابات معلقة إراديا.

حساب 32 : حسابات التسوية.

حساب 33 : حسابات معلقة تقنيا.

إلى جانب إجبارية تطبيق هذا المخطط المحاسبي من قبل ماسكي الحسابات، حافظي السندات فهم ملزمون أيضا بمسك دفتر اليومية العامة إلى جانب إعداد ميزانية السندات تكون حسب الشكل النموذجي التالي :[47]

[46] Brahim MIHOUBI – La comptabilité titres du teneur des comptes & Conservateur des titres - principes et règles – Bulletin COSOB n°4 Juillet 2003 – Alger – Page 20.

[47] Bulletin n°05 COSOB – Recueil des textes réglementaires relatif au dépositaire centrale et la tenue de compte – Conservateur de titres – Février 2004 – Alger – Page 43.

جدول رقم 8.1 : الشكل النموذجي لميزانية ماسكي الحسابات-حافظي السندات

أصول	المبالغ	خصوم	المبالغ
- ممتلكات محتفظ بها لدى المؤتمن المركزي للسندات للموكلين : ✓ OPCVM ✓ زبائن آخرون ✓ محل	-	- حسابات فردية : ✓ OPCVM ✓ زبائن آخرون ✓ محل	-
- حسابات فردية مدينة : ✓ OPCVM ✓ زبائن آخرون ✓ محل			
- حسابات السندات المقترضة : ✓ OPCVM ✓ زبائن آخرون ✓ محل	-	- حسابات السندات المقروضة : ✓ OPCVM ✓ زبائن آخرون ✓ محل	-
- حسابات الحركات لتحقيقها : سندات للإستلام.	-	- حسابات الحركات لتحقيقها : سندات للتسليم.	-
- حسابات السندات لحذفها من الحسابات الفردية. - حسابات السندات قيد التسوية.	-	- حسابات السندات لتسجيلها في حسابات فردية. - حسابات السندات قيد التسوية.	-
- حسابات معلقة تقنيا	-	- حسابات المعلقة تقنيا	-
- السندات للإستلام	-	- سندات للتسليم	-
	-	- حسابات السندات لماسكي الحسابات و حافظي السندات ذو توكيل بسيط. - حسابات السندات لزبائن ماسكي الحسابات و حافظي السندات ذو توكيل موسع.	-
المجموع		**المجموع**	

43Source : Instruction COSOB n°03-02 du 21/12/200- Bulletin COSOB n°5 Février 2004 – Alger – Page

كما عملت اللجنة على توحيد محاسبة السندات عند المصدري الأوراق المالية (الأشخاص المعنويين) عن طريق إعداد مخطط محاسبي خاص بهم, و ذلك حسب المادة 17 من التعليمة رقم 03-02 الخاصة باللجنة COSOB ,حيث نصت هذه المادة على إلزامية توافق المحاسبة بين ماسكي الحسابات-حافظي السندات و مصدري السندات. أدرجت بعض الحسابات الرئيسية الدنيا و التي يجب أن تكون بصفة إسمية.

يتكون المخطط من صنفين :[48]

الصنف الأول : حسابات حاملي السندات تسجل في هذا الصنف في الجهة المدينة :

- العمليات المتتالية للتحويلات من السندات لحامله إلى سندات إسمية.
- الإصدارات الجديدة للسندات و الأسهم.

في حين الجهة الدائنة تسجل :

- العمليات المتتالية للتحويلات من سندات إسمية إلى سندات لحامله.

الصنف الثالث : حسابات أخرى تسجل في هذا الصنف حسابات التسوية, الحسابات الإنتقالية, الحسابات المعلقة إراديا و جارية.

يتكون هذا المخطط من الحسابات الدنيا التالية :

الصنف الأول : حسابات حاملي السندات

حساب 11 : حسابات فردية إسمية مسيرة من قبل الصادر.

حـ / 110 : حسابات فردية إسمية.

حـ / 111 : حسابات فردية غير متاحة.

حـ / 113 : حسابات فردية مؤقتة.

حساب 12 : حسابات فردية إسمية مسيرة من قبل وسيط مؤهل.

الصنف الثالث : حسابات أخرى

حساب 31 : حسابات معلقة إراديا

حـ / 311 : حسابات السندات للتطبيق

حـ / 312 : حسابات السندات الجارية

حـ / 313 : تحويل جاري للملفات الإسمية مسيرة من قبل وسيط مؤهل.

[48] COSOB – Février 2004 – Page 44 Bulletin n°05

حساب 32 : حسابات التسوية.

10 - المخطط المحاسبي لقطاع المحروقات :

نظرا لما يتميز به قطاع المحروقات من صفات خاصة, فمن الضروري تطبيق بعض القواعد المحاسبية التي تتوافق مع ذات النشاط, فمن بين الخصائص المحاسبية المميزة لهذا القطاع هو[49]ضخامة تكلفة المهمات و المعدات و الآلات و أجهزة التصوير التي يتم إستخدامها في أعمال البحث و إستكشاف المكامن البترولية, إلى جانب ضخامة قيمة النفقات الجارية لأعمال التنقيب لأنها تحتاج إلى موارد بشرية مؤهلة ذات تخصصات علمية دقيقة و عالية الجودة في الأبحاث الجيولوجية و الجيوفيزيائية و الاعلام الآلي, و بماأن هذه الأبحاث تجر ى في أماكن نائية فبالتالي يستلزم إقامة قواعد حياة للعاملين و الفنيين طوال فترة البحث, و عليه فإن الشركات العاملة في هذا القطاع تتحمل نفقات المعيشة و الإيواء و التموين الخاصة بهؤلاء العاملين. هذه المصاريف التمهيدية لا تحقق إيرادات مادية ملموسة في الحين بل تهدف إلى الحصول على إيرادات مستقبلية عند إكتشاف البترول .

بالرغم من كل هذه الخصائص إلا أن هيئات التنظيم المحاسبي في الجزائر لم تقم بإعداد مخطط محاسبي يتوافق مع خصوصيات قطاع المحروقات، إلا أن المديرية المركزية للمالية لشركة سوناطراك قامت بإعداد مخطط محاسبي يتوافق مع نشاطها. و بحلول جوان 1981 قامت الشركة سوناطراك بتطبيق هذا المخطط المحاسبي المكيف لقطاع النفط على مستوى جميع فروعها و وحداتها .

أهم الحسابات التي أدرجت في هذا المخطط المحاسبي[50]:

حساب 23 حقول و آبار: لقد تم تقسيم هذا الحساب إلى حسابات فرعية تتلائم مع نوع المنتوج المستخرج منها (مستغلة , غير مستغلة) , (منتجة , غير منتجة) و (غاز، بترول، ...)

حساب 26 دراسات جيولوجية : تسجل في هذا الحساب كل أنواع الدراسات التي قام بها الباحثون من أجل إيجاد المواد الخام , تتمثل هذه الدراسات في الميادين التالية : دراسات جيوفيزائية ، دراسات تقنية لباطن الأرض ، دراسات جيوكميائية و دراسات اقتصادية المتعلقة بالتسويق و بيع المنتوج .

[49] ابراهيم طه عبد الوهاب – محاسبة البترول وفقا للنظم العالمية و المحلية و معايير الجودة الدولية – المكتبة العصرية – 2006 – مصر – ص : 77

[50] Direction Générale de Finances – Département Audit et Système – Plan Comptable SONATRACH – Juin 1981 .

حساب 27 تركيبات الإستخراج :يشمل هذا الحساب جميع التهييئات و التركيبات لإستخراج المادة الباطنة كتركيب الأنابيب لنقل النفط و تركيب المصفاة لتكرير و تصفية النفط.

حساب 28 استثمارات قيد التنفيذ :يسجل في هذا الحساب كل ما هو قيد التنفيذ من مباني تحتية , منشآت ضرورية و هياكل قاعدية سواءا كانت في الجزائر أو في الخارج , بالإضافة إلى الدراسات غير الجاهزة و المعدات و التركيبات و التهييئات إما للمؤسسة أو لصالح مستخدميها.

حساب 30 *بضائع* : يشتمل هذا الحساب على إجمالي البضائع الممكن الحصول عليها من هذا النشاط ك : بترول خام، غاز بيتان , البروبان , البيتوم ، مواد كيميائية، المطاط، البلاستيك، مواد فيتو صحية. ....

حساب 31 المواد و اللوازم : يشتمل هذا الخساب كل المواد و اللوازم المدرجة في عملية الإنتاج سواءا كانت محلية أو مستوردة.

حساب 32 مخزون الاستثمارات الملموسة : يشمل هذا الحساب كل اللوازم و العناصر المستخدمة و المدرجة في الاستثمارات لضمان السير الحسن لها.

حساب 51 تعويضات و عقود إعادة الشراء : تم تخصيص هذا الحساب لتسجيل الديون و الأقساط واجبة الدفع للشركات البترولية الأخرى, إما أن تكون هذه الديون قصيرة الأجل، متوسطة أو طويلة الأجل.

حساب 59 المساهمات في ميزانية الدولة : خصص هذا الحساب لتسجيل المساهمات في عمليات خاصة مع الدولة.

حساب 74 *خدمات النقل عبر القنوات* : تم تخصص هذا الحساب لتسجيل خدمات نقل جميع المنتوجات من غاز خام و محروقات أخرى عبر القنوات إلى جانب الخدمات المقدمة في المحطات.

II. مصادر التشريع المحاسبي في الجزائر

إن كون المحاسبة أحد فروع المعرفة التي تستوجب تأصيل معارفها و إضفاء الطابع القانوني عليها و هذا من خلال إصدار تشريعات لضبط القواعد المحاسبية من أجل تحدد المصطلحات و المفاهيم، طرق التقييم، طرق التبويب، إعادة التقييم، نشر المعلومات المحاسبية، ... إلخ.

فيما يلي أهم مصادر التشريع المحاسبي في الجزائر :

1-المخطط المحاسبي الوطني :بتاريخ 29 أبريل 1975 صدر الأمر رقم 75- 35[51] الذي يتضمن المخطط المحاسبي الوطني و الذي أصبح إلزامي التطبيق إبتداءا من 01 جانفي 1976 بقصد تطبيقه على :

- الهيئات العمومية ذات الطابع الصناعي و التجاري،
- شركات الإقتصاد المختلط ،
- الشركات التي تخضع لنظام التكليف بالضريبة على أساس الربح الحقيقي مهما كان شكلها.

بتاريخ 23 يونيو 1975[52] صدر قرار عن وزارة المالية و الذي يتضمن كيفية تطبيق المخطط المحاسبي الوطني قصد توحيد المحاسبة الخاصة بالعمليات الإقتصادية للمؤسسات, حيث إشتمل المخطط المحاسبي الوطني على :

- قائمة الحسابات.
- التنظيم و التسيير الحسابي و القواعد المطبقة لإنشاء و عرض الحسابات الإجتماعية للمؤسسات.
- تقييم الإستثمارات و المخزونات.
- وثائق الملخصات.
- مصطلحات و قواعد إستعمال الحسابات.
- شكل وثائق الملخصات (17 جدول).

تم تكييف المخطط المحاسبي الوطني لبعض القطاعات التي تمارس فيها نشاطات خاصة , أهمها :

المخطط محاسبي الوطني المكيف لـ :

- ✓ القطاع الفلاحي في سنة 1987.
- ✓ قطاع التأمينات في سنة 1987.
- ✓ قطاع البناء و الأشغال العمومية في سنة 1988.
- ✓ قطاع السياحة في سنة 1989.

[51] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية رقم 37 الصادرة في 9 مايو 1975 ص : 502

[52] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية رقم 24 الصادرة في 23 مارس 1976 ص : 330

- ✓ قطاع البنوك و المؤسسات المالية في سنة 1992.
- ✓ الشركات القابضة في سنة 1999.
- ✓ الوسطاء في عمليات البورصة في سنة 1999.
- ✓ OPCVM[53] في سنة 2001.

إلا أنه اتضح من خلال تطبيق المخطط المحاسبي الوطني (PCN) أنه لا يستجيب لمتطلبات الحياة الاقتصادية و المالية الراهنة و لا يعرض قوائم مالية مطابقة للمقاييس العالمية. بوجود هذه النقائص و بهدف القضاء عليها عن طريق تطوير النصوص المحاسبية, شرعت وزارة المالية في إستبدال المخطط المحاسبي الوطني بالنظام المحاسبي المالي و هذا من خلال القانون رقم 07-11[54] المؤرخ في 25 نوفمبر 2007, إلى جانب إصدار مرسوم تنفيذي رقم 08-156 المؤرخ في 26 مايو 2008 الذي يحدد كيفيات تطبيق القانون رقم 07-11.

بمقتضى ذلك ألغيت كل الأحكام المخالفة لهذا القانون لاسيما الأمر رقم 75-35 المؤرخ في 29 أبريل 1975 الذي يتضمن المخطط المحاسبي الوطني و بالتالي أصبح النظام المحاسبي المالي هو الإطار القانوني الرئيسي للمحاسبة في الجزائر إبتداءا من 01 يناير 2010 .

2- القانون التجاري : بتاريخ 26 سبتمبر 1975 صدر الأمر رقم 75-59 الذي يتضمن القانون التجاري الجزائري و الذي تم تعديله و تجديده و إلغاء بعض من مواده لاحقا.

حدد القانون التجاري الواجبات العامة للتاجر إنطلاقا من معاملاته التجارية و عقوده مع الغير إلى غاية الإفلاس و التصفية هذا من جهة, و من جهة أخرى حدد إلتزامات التاجر محاسبيا و ذلك عن طريق إلزامية التسجيل المحاسبي اليومي,التركيز المحاسبي الشهري, كيفية مسك و الإحتفاظ بالدفاتر التجارية, الإحتفاظ بالوثائق الإثباتية, و إعداد الجرد السنوي لعناصر الأصول و الخصوم و إقفال الحسابات بقصد إعداد القوائم المالية (الميزانية و حساب النتائج و الملاحق).

تطرق القانون التجاري في بعض المواد مجموعة من المبادئ المحاسبية واجبة التطبيق إلى جانب توزيع نتيجة السنوية بين الشركاء, كما نص على قبول الدفاتر المحاسبية كإثبات بين التجار في قضايا الإرث و القسمة و في حالة الإفلاس. هذا بالإضافة إلى إلزامية مراقبة حسابات الشركة و ذلك بمراجعتها من طرف محافظ الحسابات و المصادقة عليها ثم النشر القانوني للحصيلة و الحسابات الإجتماعية .

---

[53] هيئات التوظيف الجماعي في القيم المنقولة

54 سيعرض القانون في الفصل الثاني

3- *القرارات و المراسيم و المنشورات :* تدخل المشرع الجزائري في تقنين بعض الإجراءات المحاسبية و ذلك عن طريق إصدار بعض القرارات و المراسيم تهدف في مجملها إلى التوحيد المحاسبي لبعض الإجراءات الخاصة و العمليات الإنتقالية على المستوى الإقتصادي و التي واجهها الممارسون, و من أهمها:

- ✓ إستقلالية المؤسسات.
- ✓ مساهمات العمال في أرباح الشركات.
- ✓ صناديق المساهمة.
- ✓ إعادة إدماج فرق إعادة التقييم.
  - إعادة التقييم الأول سنة 1990.
  - إعادة التقييم الثاني سنة 1993.
  - إعادة التقييم الثالث سنة 1996.
  - إعادة التقييم الرابع سنة 2007.
- ✓ تطهير حسابات الشركات.
- ✓ تصفية المؤسسات الوطنية.
- ✓ مذكرة منهجية للتطبيق الأول للنظام المحاسبي المالي

4- *آراء المجلس الوطني للمحاسبة :* إن المجلس الوطني للمحاسبة[55] جهاز إستشاري ذو طابع وزاري مشترك و مهني مشترك , يقوم بمهمة التنسيق و التلخيص في مجال البحث و ضبط المقاييس المحاسبية و التطبيقات المرتبطة بها. و بهذه الصفة, يمكن للمجلس أن يطلع على جميع المسائل والمشاكل المحاسبية و أن يبدي آراءا و توصيات حولها و ذلك بإستخدام أدوات و طرق محاسبية كما أنه يقترح كل التدابير الرامية إلى ضبط المقاييس المحاسبية و إستغلالها العقلاني.

قام المجلس الوطني للمحاسبة بإصدار آراء حول 15 سؤال و مسألة مقدمة من طرف المؤسسات حول عمليات التوطيد (consolidation)، المقاصة (compensation) ، القرض الإيجاري (leasing) وغيرها من المسائل التي لم تتمكن المؤسسات من معالجتها أو ليست مدرجة بصفة قانونية في النصوص, فهي تلجأ إلى المجلس بطلبها لتوضيح ذلك بهدف الحصول على إجابات تكون إما بالموافقة على تدابير محاسبية معينة أو رفض الاقتراحات المقدمة من طرف المؤسسات، و عليه يقوم المجلس الوطني للمحاسبة بنشره هذة الآراء في مجلته الدورية.

في إطار الإصلاحات المحاسبية, قام المجلس الوطني للمحاسبة بتنظيم لقاءات مع المهنيين و الإطارات المحاسبية للمؤسسات من خلال الدورات التكوينية و برامج تحسين المستوى في مجال المهن المحاسبية, هذا من جهة، و من جهة

[55] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية رقم 56 الصادرة في 29 سبتمبر 1996 ص : 18

أخرى، أصدر الرأي رقم 89 بتاريخ 10 مارس 2011 و الذي يتضمن المخطط المحاسبي لشركات التأمين و إعادة التأمين كما قام المجلس الوطني للمحاسبة في نفس إطار بالمساهمة في إعداد ثمانية (08) مذكرات منهجية للانتقال من المخطط المحاسبي الوطني إلى النظام المحاسبي المالي الجديد,[56] و الذي يعتبر أهم ما قام به إلى حد الآن.

5- *الإجتهاد القضائي : LA JURISPRUDENCE*

بما أن المحاسبة محددة بمراسيم و قرارات و نصوص و قوانين فإن القضاة ملزمون بإحترام القوانين و الالتزام بالنصوص الواردة في القانون المحاسبي و هذا في حال معالجتهم لبعض قضايا النزاع المعروضة أمامهم أو في حال ارتكاب مخالفات من طرف التجار كالقيد المحاسبي خاطئ، البنكروت (الإفلاس الجنائي)، توزيع وهمي للأرباح، مخالفة أحكام النشر القانوني لحسابات الشركات، خيانة الأمانة، ... إلخ.[57] في بعض الحالات يلجأ القضاة إلى الإستعانة بخبراء قضائيين في مجال المحاسبة عندما تعرض عليهم مسائل ذات طابع فني و هذا لتسهيل عملية إصدار الأحكام و القرارات.

و في حال عدم ورود نصوص قانونية في هذا الإطار فإن قضاة المحكمة العليا يقومون بإعادة دراسة القضايا المطروحة أمامهم و إصدار قرارات تكون بمثابة إجتهادات قانونية يرجع إليها قضاة المحاكم و المجالس مستقبلا للأخذ بها, و عليه فإن الاجتهاد القضائي يعتبر مصدرا من مصادر التشريع المحاسبي .

6 - *قانون الضرائب :* بالرغم من أن قانون الضرائب يؤثر على المحاسبة بصفة خارجية (Extra-comptable) إلا أنه يحدد المفاهيم و المصطلحات و القواعد الجبائية الواجبة التطبيق و ذلك بتحديد الوعاء الضريبي من خلال تحديد نوع المصاريف المعاد إدماجها و الإيرادات المطروحة, بالإضافة للتصريحات الجبائية المستعملة إما للتصريح بالضريبة أو التصريح النهائي للمركز المالي للمؤسسات. كما أن قانون الضرائب يحدد طرق التقييم و الإجراءات المتبعة للإنتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية.

III. الهيئات المشرفة على التنظيم المحاسبي في الجزائر منذ الإستقلال إلى غاية 1993

إن تبني أعمال التوحيد المحاسبي في الجزائر لم يكن مباشرة بعد الإستقلال, بل بقيت الجزائر تعمل بالتنظيم المحاسبي الموروث عن الإستعمار الفرنسي خلال سنوات عديدة إلى غاية بداية السبعينات أين حققت فيها بلادنا برامج مهمة خاصة بالإستثمار :

- برامج إنتاجية خلال سنوات الستينات و السبعينات.

[56] سنتطرق في الفصل الثاني لمذكرات منهجية الانتقال من المخطط المحاسبي الوطني للنظام المحاسبي المالي الجديد

[57] أنظر القضايا المدونة في القانون التجاري في ضوء الممارسات القضائية نصوص مدعمة بالإجتهاد القضائي – منشورات بيرتي – 2009 / 2010.

✍ برامج إجتماعية و هيكلية خلال سنوات الثمانينات و التسعينات.

✍ برامج مدعمة للتنمية منذ 1999.

خلال هذه المراحل ظهرت هيئات مختلفة أوكلت لها مهمة التوحيد المحاسبي إلى جانب تنظيم المهنة المحاسبية بإعداد المخططات المحاسبية القطاعية, إلا أن مردود أعمال هذه الهيئات لم يكن جد إيجابي مقارنة مع المهام التي كلفوا بها و النتائج المرجوة منهم. أهم هذه الهيئات ما يلي:

1) – فريق إستقلالية المؤسسات : عرفت الجزائر منذ الثمانينات إصلاحات إقتصادية كبرى إستهدفت المؤسسة العمومية, وذلك للرفع من مستوى أدائها وتحفيزها لنموها الخاص من جهة, و لمساهمتها في التنمية الإقتصادية و الإجتماعية من جهة أخرى, وذلك عن طريق التحكم الأفضل في قواعد التسيير, وهذا ما أكده الميثاق الوطني لسنة 1986. لتحقيق الأهداف المسطرة يجب على الدولة منح المزيد من الإستقلالية للمؤسسات العمومية. مع العلم أنه تم الإتخاذ عدة إجراءات سابقة تمثلت في إعادة الهيكلة العضوية وإعادة الهيكلة المالية للمؤسسات ، إذ عملت رئاسة الجمهورية على تكوين فريق عمل تحت إسم فريق إستقلالية المؤسسات " Groupe Autonome des Entreprises ". يتكون هذا الفريق من مجموعة من الخبراء في ميدان الإقتصاد ,المالية والمحاسبة تكون مهمتها السماح لأكبر عدد من المؤسسات بتنظيم محاسبي لميزانيتها الحصول قانونيا على الاستقلالية و هذا وفقا للمذكرة المنهجية رقم 01 , إلى جانب تنظيم مالي وإعادة تكوين صافي المركز المالي للميزانية وخاصة رأس المال العامل الإيجابي و هذا وفقا للمذكرة منهجية رقم 02 التي صدرت لاحقا.

بعد دراسة معمقة لميزانية المؤسسات العمومية الإقتصادية, صنفت هذه الأخيرة إلى أربعة (4) أصناف, و هي ممثلة في الجدول التالي :[58]

	أ	ب	ج	د
صافي الأصول	+	+	-	-
رأس المال العامل	+	-	+	-

1. مؤسسات الصنف "أ" تمثل صافي الأصول موجب و رأس المال العامل موجب
2. مؤسسات الصنف "ب" تمثل صافي الأصول موجب و رأس المال العامل سالب

الإنتقال الفوري للإستقلالية

3. مؤسسات الصنف "ج" تمثل صافي الأصول سالب و رأس المال العامل موجب
4. مؤسسات الصنف "د" تمثل صافي الأصول سالب و رأس المال العامل سالب

إعادة المعالجة قبل الإنتقال

[58] -Note méthodologique n°01 – Assainissement comptable et détermination du Capital Social – Groupe Autonomie des Entreprises Page 12.1988 Présidence de la République –

لإنتقال هذه المؤسسات إلى الإستقلالية حددت مرحلتين :

المرحلة الأولى : إبتداءا من السداسي الأول من سنة 1988 : تشمل هذه المرحلة الأعمال التالية :

- تنصيب صناديق المساهمة.
- تحديد راسمال المؤسسات و تكوين شكلها القانوني مؤسسة عمومية اقتصادية "EPE"[59].
- التنصيب الأولي لمجلس الإدارة و مجالس المراقبة.

المرحلة الثانية : خلال السداسي الثاني من سنة 1988: بمساهمة المجالس التي تم تنصيبها برمجت الأعمال التالية:

- إعداد مخطط على المدى المتوسط للمؤسسات العمومية الإقتصادية "EPE" الجديدة و ذلك لتقييم التدفقات النقدية " Cash Flow" المنتظرة و المديونية المرتقبة.
- تقييم الهيكلة المالية الجديدة حسب المؤشرات السابقة الذكر.
- للتقييم الأمثل للحصول على صافي الأصول موجب و الرأس المال العامل الملائم .

أما على الصعيد المحاسبي فقد عملت المجموعة على إثبات الشفافية و المصداقية على جميع حسابات الأصول, و ذلك بعد تحليل أرصدتها بدقة عند تاريخ الإقفال في 1987/12/31 و كذلك القيام بعملية الجرد لحسابات الإستثمارات، المخزونات و الحقوق.

بالنسبة للإستثمارات فلقد تمت التصحيحات التالية :

- ✓ إدراج عناصر الإستثمارات الموجودة ماديا و غير مسجلة محاسبيا.
- ✓ التعبير النقدي الحقيقي لبعض عناصر الإستثمارات.
- ✓ إدراج :
  - المباني الموروثة على المؤسسة الأم أو الإدارة المركزية,
  - المعدات و التجهيزات المتحصل عليها بنفس الطريقة,
  - الأراضي المستغلة من قبل المؤسسة,
  - الإستثمارات المحققة من طرف المؤسسة لإحتياجاتها الخاصة و التي تم تقييمها كمصاريف فقط.
  - القيم المستعملة و هي :
    - ✓ تكلفة الشراء.

[59] EPE : Entreprise Publique Economique

- ✓ تكلفة الإنتاج.
- ✓ القيمة المحاسبية للتنازل.
- ✓ الثمن الرسمي الحالي حسب المنطقة بالنسبة للأراضي.

✓ سحب :

- كل الإستثمارات التي ليست بالمؤسسة و لكنها تظهر في ميزانيتها, و خاصة تلك التي لم يتم جردها إلى جانب تلك التي لم تستعمل,
- الإستثمارات المتنازل عنها للوحدات أو الإدارات الأخرى,
- تبرير الإستثمارات التي ليست بالمؤسسة و لكنها مدرجة في حساباتها,
- التجهيزات و المعدات التي ليست لها قيمة إنتاجية أو قيمة متبقية.

الهدف من هذا التطهير هو تطابق القيم المحاسبية مع الحقيقة المادية، القانونية و الإقتصادية التي تعرفها المؤسسة.

✓ إعادة تقييم الإستثمارات و إعطاء الأولية للقيم الثابتة المهتلكة و المنتجة حسب معدلات محددة الخاصة بالنسبة لسنة 1987.

يكون التسجيل المحاسبي كالأتي :

1) - عند إثبات القيمة و الإهتلاك بعد إعادة التقييم

من ح/XX الأصل

إلى ح/XX فرق إعادة التقييم

ح/XX الإهتلاك

2) - في نهاية السنة إدراج مخصص الإهتلاك :

من ح/XX مخصص الإهتلاك

إلى ح/XX الإهتلاكات

بالنسبة للمخزون : كل مخزون إنخفضت قيمته ماديا أو لم يستعمل أو لم يباع و بالتالي هو أصل وهمي سوف تسجل مؤونته كحد أقصى بنسبة 20% من القيمة الإجمالية للمخزون في 1987/12/31 حسب كل نوعية.

يجب إثبات هذا المخزون بجرد مفصل مع إعداد تقرير تقني يثبت العمليات السابقة.

بالنسبة للحقوق **:** فيما يخص الحقوق التي ثبت عدم تحصيلها تسجل مؤونتها كحد أقصى بنسبة 30% من القيمة الإجمالية لحقوق الزبائن بالنسبة للمؤسسات الوطنية, و بنسبة 40% من القيمة الإجمالية لحقوق الزبائن بالنسبة للمؤسسات المحلية, إذ يجب إثبات هذه المؤونات بكشف مفصل مبني على عناصر مالية , قانونية و إقتصادية تثبت سبب عدم المقدرة على تحصيلها.

التسجيل المحاسبي لعناصر الأصول يكون كالآتي :

أ) *إدراج الإستثمارات* :

من ح/XX الإستثمارات

إلى ح/XX فرق إعادة التقييم

ب) *سحب الإستثمارات :*

من ح/XX فرق إعادة التقييم

إلى ح/XX الإستثمار (بالقيمة الصافية)

جـ) التطهير المحاسبي :

من ح/XX المخزونات

إلى ح/XX نتيجة

من ح/XX النتيجة

إلى ح/XX المخزونات

من ح/XX النتيجة

إلى ح/XX الزبون

د) إعادة التقييم :

من ح/XX القيم الثابتة

إلى ح/XX فرق إعادة التقييم

2) – المديرية العامة للمحاسبة DGC[60] تتكون الإدارة المركزية في وزارة المالية من 16 مديرية من بينها المديرية العامة للمحاسبة, ولقد نصت المادة (6) السادسة من المرسوم التنفيذي رقم 07 -364 المؤرخ في 28 نوفمبر 2007 المتضمن تنظيم الإدارة المركزية في وزارة المالية على الأعمال التي تم تكليف المديرية العامة للمحاسبة بها, و هي تتمثل في[61] :

- إعداد القواعد والإجراءات المتعلقة بالمحاسبة ،
- القيام بأي عمل أو دراسة أو بحث يهدف إلى تطوير وعصرنة مصالح الخزينة وتوحيد الأنظمة المحاسبية
- مركزة وتوحيد وتقديم المعلومات المالية والمحاسبية والميزانية,
- تصميم نظام الإعلام للخزينة وتسييره,
- ضمان تنشيط وتقييم نشاط مصالحها الخارجية,
- المبادرة بأي نص تشريعي أو تنظيمي تابع لميدان إختصاصها وإقتراحه.

وتتكون المديرية العامة للمحاسبة من 05 مديريات :

1-مديرية التنظيم والتنفيذ المحاسبي للميزانيات : تتمثل مهامها فما يلي:

-المبادرة بأي نص تشريعي أو تنظيمي يتعلق بشروط تنفيذ العمليات المالية للدولة والجماعات الإدارية والحسابات الخاصة للخزينة والمؤسسات العمومية الإدارية والهيئات المماثلة، والسهر على تطبيقه,

- متابعة تصفية العمليات المحاسبية للخزائن ,

- إعداد مشروع قانون ضبط الميزانية ,

- معالجة ملفات المنازعات المنبثقة عن تنفيذ العمليات المالية والمحاسبية للدولة والجماعات الإدارية والمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري والهيئات المماثلة,

- المبادرة بأي تدبير ونشاط يتصلان بمجال إختصاصها والمساهمة فيه,

- المساهمة في أي تدبير عام في مجال المحاسبة العمومية ، بالإتصال مع الهياكل المعنية.

2- مديرية عصرنة وتوحيد المقاييس المحاسبية: تتمثل مهامها فما يلي:

- تحديد وتنفيذ المقاييس المحاسبية وضمان متابعتها,
- المبادرة بأي نص تشريعي أوتنظيمي في مجال توحيد المقاييس المحاسبية وإقتراحه,
- المساهمة في أشغال توحيد المقاييس التي تقوم بها المؤسسات والهيئات المختصة في هذا المجال,

[60] DGC : Direction Générale de Comptabilité

[61] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية رقم 75 الصادرة في 02 ديسمبر 2007 ص : 21

✍ القيام بأي دراسة لعصرنة مصالح الخزينة ,

✍ المساهمة في عصرنة إجراءات أنظمة الميزانية وضمان تنفيذها ومتابعتها.

3- مديرية التوحيد المحاسبي والمالي تتمثل مهامها فما يلي:

✍ ضبط مناهج مركزة ومعالجة المعلومات المالية والمحاسبية والميزانية ,

✍ تقديم حسابات الدولة المتأتية من المحاسبة العامة ومحاسبة الميزانية,

✍ تقديم ومعالجة إحصائيات المالية العمومية,

✍ ضمان توزيع الوثائق التلخيصية المالية والمحاسبية على مجموع الهياكل والمصالح والهيئات المعنية.

4-مديرية الإعلام الآلي

5-مديرية إدارة الوسائل والمالية.

بالرغم من أنأعمال التوحيد المحاسبي كانت على المستوى الكلي إلا أن المديرية العامة للمحاسبة عملت على إيجاد حلول ووضع منهجيات لمسايرة التغيرات في البيئة الإقتصادية والإجتماعية للبلاد, وخاصة أن إصدار المخطط المحاسبي الوطني كان قبل صدور القانون التجاري, مما أصبح من الضروري توحيد بعض العمليات التي من أهمها : تكوين رأس المال – توزيع الأرباح –زيادة الرأس المال – الإنفصال والتصفية .

عملت المديرية العامة للمحاسبة على إدخال إضافات لملائمة المخطط المحاسبي الوطني مع نشاط الشركات التجارية و ذلك عن طريق إصدار تعليمات, من أهمها:

-1- التعليمة رقم: 047/89/C /9C/ F/1850 المؤرخة في 1989/05/24 المتعلقة بالتسجيل المحاسبي للعمليات الخاصة بإستقلالية المؤسسات.

-2- التعليمة رقم: 1046/90/CE/9C/F/635 المؤرخة في 1990/03/11 المتعلقة بالتسجيل المحاسبي لمساهمة العمال في أرباح المؤسسات.

-3- التعليمة رقم: 95/001 المؤرخة في 1995/10/02 المتعلقة بالتسجيل المحاسبي للعمليات الخاصة بصناديق المساهمة

-4- التعليمة رقم: DGC/MF 581 المؤرخة في 1997/04/21 المتعلقة بالتسجيل المحاسبي لإعادة إدماج فرق إعادة التقييم .

-1- *التعليمة رقم: 047/89/C /9C/ F/1850 المؤرخة في 1989/05/24 المتعلقة بالتسجيل المحاسبي للعمليات الخاصة بإستقلالية المؤسسات* : نتج عن إستقلالية المؤسسات ميكانيزمات قانونية و إقتصادية جديدة, فمن الواجب ترقيم معظم العمليات الخاصة بإستقلالية المؤسسات و إدراجها في الإطار المحاسبي للمخطط المحاسبي الوطني (PCN).

1) - *الحصص :* يشمل الحساب الرئيسي رقم 10 "الرأس المال الإجتماعي" على الحسابات التالية :

ح / 100 مساهمات الدولة

ح /1001 مساهمات الدولة المطلوبة

ح /1002 مساهمات الدولة غير مطلوبة

ح /104 مساهمات الأفراد

ح /1041 مساهمات الأفراد المطلوبة

ح /1042 مساهمات الأفراد غير مطلوبة

في حين الحساب 440 شركاء (مساهمات) يقسم إلى :

ح /4401 شركاء: مساهمات نقدية

ح /4402 شركاء :مساهمات عينية

ح / 4405 شركاء منسحبون .

مع إدراج حساب فرعي ضمن حساب 48 متاحات (أموال جاهزة) و هو : ح/ 480 أموال موضوعة عند الموثق.

2) - *العمليات على سندات المساهمة :* يقسم حساب 421 سندات المساهمة إلى الحسابات الفرعية التالية :

ح /4210 سندات المؤسسات العمومية الإقتصادية EPE.

ح /4212 سندات الشركات المختلطة.

ح /4214 سندات المؤسسات الخاصة.

ح /4219 سندات المساهمة الأخرى.

3) - *قروض سندية :*يقسم الحساب الرئيسي ح / 52 ديون الإستثمارات إلى الحسابات الفرعية التالية:

ح /520 قروض سندية

ح /5200 قروض سندية للتسديد و لم يحن ميعاد إستحقاقها.

ح /5201 علاوات تسديد السندات.

ح /5202 قروض سندية مستحقة للتسديد.

4) - *توزيع الأرباح :* في إطار توزيع الأرباح يجب فتح الحسابات التالية :

ح /556 قسائم و حصة أرباح للدفع

ح /557حصة الإدار ة للدفع (Tantièmes à payer).

ح /668 بدل الحضور (Jeton de présence).

كما جاءت التعليمة [62] بالتسجيلات المحاسبية الخاصة بالحسابات الجديدة التي أدرجت بالمخطط المحاسبي الوطني.

-2- *التعليمة رقم: 1046/90/CE/9C/F/635 المؤرخة في 11 مارس 1990 المتعلقة بالتسجيل المحاسبي لمساهمة العمال في أرباح المؤسسات.*

إن الهدف من هذه التعليمة هو تسجيل كيفية توزيع مساهمات العمال في أرباح المؤسسة و ذلك استنادا للقانون رقم 78-12 المؤرخ في 05 أوت 1978 المتعلق بالقانون الأساسي للعامل (و خاصة المادة 165 منه) إلى جانب المرسوم رقم 82-185 المؤرخ في 15 ماي 1982 المتعلق بمساهمة العمال في نتائج المؤسسة.

حيث يجب إثبات المشاركة عند غلق السنة المالية أين يتم خلق الحق للعمال و ذلك بتكوين مؤونة إلى حين المصادقة عليها في الجمعية العامة للمساهمين من خلال مجلس الإدارة.

في هذا السياق تم إدراج حسابات في المخطط المحاسبي الوطني و هي :[63]

ح / 198 مؤونة لمساهمة العمال في أرباح المؤسسة.

ح / 5638 حصص أرباح مستحقة للمستخدمين.

ح / 633 المشاركة في الأرباح.

ح / 888 مشاركة العمال في أرباح المؤسسة.

ح / 8880 مخصص المؤونة لمشاركة العمال في أرباح المؤسسة.

ح / 8881 استرجاع المؤونة لمشاركة العمال في أرباح المؤسسة.

ح / 8882 مشاركة حقيقية للعمال في أرباح المؤسسة.

-3- *التعليمة رقم: 95/001 المؤرخة في 1995/10/02 المتعلقة بالتسجيل المحاسبي للعمليات الخاصة بصناديق المساهمة :*

تهدف هذه التعليمة إلى توحيد كيفيات التسجيل المحاسبي للعمليات الخاصة بصناديق المساهمة, و المتعلقة بـ :

- الأسهم المستلمة من المؤسسات العمومية الإقتصادية.

[62] لتفاصيل أكثر راجع التعليمة رقم 1850 /F/9C/ C/89/047/ المؤرخة في 1989/05/24

[63] مزيد من التفاصيل راجع التعليمة رقم 1046/90/CE/9C/F/635 المؤرخة في 11 مارس 1990 أين تجد إجمالي التسجيلات المحاسبية.

- الأموال المستلمة من الدولة للتدخل في المؤسسات : و هي تمثل مصاريف على رأسمال, و ذلك لتطهير المؤسسات العمومية الإقتصادية و كذلك لتطويرها.
- الأرباح المحققة من قبل الأسهم و السندات.
- الإيرادات المالية المحققة من التوظيفات المالية (حصص الدولة إلى جانب أرباحها)
- الحسابات الجارية للشركاء

فلقد جاءت هذه التعليمة للتوحيد المحاسبي على مستوى صناديق المساهمة للحصول على ميزانيات موحدة و مؤطرة في نهاية سنة 1995.

فحسب القانون رقم 01/88 المؤرخ في لمؤرخ في 12 جانفي 1988و المتعلق بالقانون التوجيهي للمؤسسات و كذلك القانون رقم 03/88 المؤرخ في 12 جانفي 1988 و المتعلق بصناديق المساهمة فإن المهمة الرئيسية لهذه الصناديق هي مهمة وكيل مالي للدولة يعمل على تسيير المؤسسات لحساب الدولة عن طريق السندات المصدر ة من قبل المؤسسات العمومية الإقتصادية (أسهم رأسمال), فبالرغم من أن صناديق المساهمة هي التي تسير الأسهم و السندات إلا أنها تبقى ملكية خاصة بالدولة إذ تعمل هذه الصناديق على تسييرها لحساب الدولة و كذلك تسيير ما ينتج منها من مداخيل مهما كان طبيعتها أو أصلها.

بالرجوع لمهمة صناديق المساهمة و هي "التسيير لحساب الغير" فإن المخطط المحاسبي الوطني خصص حسابين و هما :

- حـ/45 : تسبيقات على الحساب : تسجل في هذا الحساب العمليات مع إدارة الضرائب
- حـ/54 : مبالغ محتفظ بها في الحساب : تسجل في هذا الحساب العمليات مع صناديق الضمان الإجتماعي.

لقد جاءت التعليمة رقم: 001/95 المؤرخة في 1995/10/02 بمعلومات وافية و دقيقة تبين كيفية تسجيل و معالجة العمليات الخاصة على القيم المنقولة و المتعلقة بصناديق المساهمة لصالح الدولة, و لقد خصصت هذه التعليمة حسابين , و هما كالتالي :

في صنف الحقوق : حساب 41 : قيم منقولة مسيرة في الحساب و العمليات المرتبطة بها: و الذي يشمل على الحسابات الفرعية التالية[64] :

حـ/ 410 أسهم مسيرة في الحساب

حـ/ 411 مصاريف رأسمال لصالح المؤسسات العمومية الإقتصادية

حـ/ 412 حساب جاري الشركاء مسير في الحساب

[64] لمزيد من التفاصيل راجع التعليمة رقم 001/95 المؤرخة في 1995/10/02 فيها معلومات مفصلة عن التسجيلات المحاسبية في ثمانية (08) صفحات.

حـ/ 413 أرباح مسيرة في الحساب

حـ/ 414 إيرادات مالية مسيرة في الحساب

حـ/ 418 عمليات التسيير الأخرى المرتبطة في الحساب

حـ/ 419 إنخفاض القيمة المسيرة في الحساب

في صنف الديون : حساب51 : قيم منقولة محتفظ بها في الحساب و العمليات المرتبطة بها: و الذي يشمل على الحسابات الفرعية التالية:

حـ/ 510 أسهم محتفظ بها في الحساب

حـ/ 511 مصاريف رأسمال لصالح المؤسسات العمومية الإقتصادية

حـ/ 512 حساب جاري الشركاء مسير في الحساب

حـ/ 513 أرباح مسيرة في الحساب

حـ/ 514 إيرادات مالية مسيرة في الحساب

حـ/ 515 تمويل ممنوح للمؤسسات العمومية الاقتصادية

حـ/ 518 عمليات التسيير الأخرى المرتبطة في الحساب

حـ/ 519 إنخفاض القيمة المسيرة في الحساب

-4- *التعليمة رقم: DGC/MF 581 المؤرخة في 1997/04/21 المتعلقة بالتسجيل المحاسبي لإعادة إدماج فرق إعادة التقييم :* جاءت هذه التعليمة لتحديد كيفية التسجيل المحاسبي لإعادة إدماج فرق إعادة التقييم و ذلك إستنادا لأحكام المواد التالية :

- المادة 14 و المادة 107من قانون المالية لسنة 1996

- المادة 65 من قانون المالية لسنة 1997

- المرسوم التنفيذي رقم 96-336 المؤرخ في 1996/10/12 الذي يحدد شروط إعادة تقييم القيم الثابتة الملموسة الموجودة بميزانية المؤسسات و الهيئات الخاضعة للقانون التجاري.

إن التضخم و التدهور المستمر للعملة الوطنية أديا مرتين إلى إعادة التقييم القانوني,[65] و كانت للعمليتين مزايا جبائية تتمثل في إدراج الزيادة الصافية في قيمة الاستثمارات في حساب من حسابات الأموال الخاصة بدون خضوعها للضريبة, إلا أن قانون المالية لسنة 1996 حذف هذه الميزة على الأقل إذا كان فرق إعادة التقييم لم يثبت في01 جانفي 1995.

[65] إعادة التقييم الأولى إجبارية حسب المادة 13 من قانون المالية لسنة 1988 و المرسوم التنفيذي رقم 90-103 المؤرخ في 27-03-1990 و إعادة التقييم الثانية إجبارية حسب المادة 165 من قانون المالية لسنة 1992 و المرسوم التنفيذي رقم 93-250 المؤرخ في 24-10-1993 و كذلك حسب المادة 70 من قانون المالية التكميلي لسنة 1992

جاءت النصوص التشريعية الجديدة المطبقة على إعادة التقييم كالآتي :

المادة 14 من قانون المالية لسنة 1996 : هذه المادة جاءت لتعدل المواد التالية :

- المادة 185 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة : التي جاءت بإمكانية إعادة تقييم القيم الثابتة المهتلكة للمؤسسات الخاضعة للقانون التجاري.
- المادة 186 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة : يسجل فائض القيمة الناتج عن إعادة التقييم في حساب الإحتياطات الخاصة بجانب خصوم الميزانية, ثم يدرج هذا الفائض في نتيجة السنة بمعدل يساوي المخصصات السنوية للإهتلاك المكمل الناتج عن إعادة التقييم.

المادة 107 من قانون المالية لسنة 1996 **:** حسب هذه المادة فإن فائض القيمة غير المخصص الناتج عن عملية إعادة التقييم و الموجود في ميزانية المؤسسة في 1995/01/01 يصبح خاضعا للضريبة.

يجب الإشارة إلى أن هناك عملية إعادة تقييم القيم الثابتة حسب المرسوم رقم 96-336 [66]المؤرخ في 1996/10/12 و أخرى حسب المادة 45 من قانون المالية لسنة 2007[67] لكنها غير إجبارية, و في حالة تطبيقها من قبل المؤسسات و الهيئات فإن إعادة التقييم تكون إما بشكل كلي أو بشكل جزئي للقيم الثابتة المهتلكة.

قدمت المديرية العامة للضرائب بعض الإيضاحات و هي : "إن الحالة المالية في 01 جانفي 1996 تمثل البدأ في إعداد ميزانية 1995 و قرارات الجمعية العامة للمساهمين المنعقدة في السداسي الأول لسنة 1995 تكون للمصادقة على حسابات سنة 1994 أي بمعنى آخر إعادة التقييم الموجود في الحسابات بتاريخ 1995/01/01 غير معني بإعادة إدراجه في النتيجة الجبائية للمؤسسة ".

إلا أنه في الميدان ، جاءت هذه الإيضاحات متأخرة قليلا حيث أن هناك مؤسسات قدمت تصريحاتها السنوية ، إلا أنها يمكنها تقديم طعن عند الحصول على الإبلاغ للضريبة على أرباح الشركات Avertissement relatif à l'IBS 1996 المتعلقة بنتائج سنة 1995.

محاسبيا جاءت هذه العملية لإدراج حساب 15 "فرق إعادة التقييم" و الذي قسم بدوره إلى عدة حسابات فرعية و هي :[68]

حـ/ 150 فرق معفى من الضريبة

حـ/ 151 فرق خاضع للضريبة

حـ/ 152 فرق مضاف للضريبة.

---

[66] Selon la l'article n° 14 de la loi des finances 1996

[67] Voir journal officiel n° 85 du 27/12/2006 .

68 لمعلومات إضافية حول كيفية التسجيل المحاسبي و قواعد سير هذه الحسابات الرجوع إلى التعليمة رقم 581 DGC/MF لـ 1997/04/21

3) - المديرية العامة للأملاك الوطنية DGDN[69] **:** تعتبر المديرية العامة الأملاك الوطنية من بين هياكل وزارة المالية, وقد حدد المرسوم التنفيذي رقم [70] 07-364 المؤرخ في 28 نوفمبر 2007 في مادته الثامنة(08) الأعمال التي تقوم بها وهي:

- إعداد واقتراح مشاريع النصوص التشريعية و التنظيمية المتعلقة بالأملاك الوطنية , مسح الأراضي والإشهار العقاري و السهر على حسن تطبيقها.
- اتخاذ أي إجراء يهدف إلى تثمين الملكيات العمومية و المحافظة عليها و مراقبة ظروف استعمالها.
- القيام بأعمال إعداد مسح الأراضي العام و إنشاء السجل العقاري و حفظه.
- توجيه نشاطات المصالح غير المركزة و تنشيطها و تنسيقها.

وتتكون المديرية العامة الأملاك الوطنية من أربع (4) مديريات :

1. مديرية أملاك الدولة.
2. مديرية تثمين أملاك الدولة.
3. مديرية المحافظة العقارية و مسح الأراضي.
4. مديرية إدارة الوسائل و المالية.

لقد تدخلت الإدارة في عملية التوحيد المحاسبي في سنة 1993 عندما إتخذت الدولة قرارا يقضي بتصفية الشركات غير المربحة والتي هي غير قابلة للإستقلالية, وذلك بإدخال حـ/ 85 : نتيجة التصفية, ولقد تم إدراجه في حسابات المخطط المحاسبي الوطني PCN عند تكييفه بنشاط الشركات القابضة و هذا في سنة 1999, في حين أن حـ/ 481 : الخزينة العمومية لم يستعمل هذا الحساب إلا مؤقتا .

إن تصفية مؤسسة عمومية غير مستقلة أو مؤسسة عمومية صناعية و تجارية هي عملية تهدف من خلالها السلطات المؤهلة (سلطات مركزية أو محلية) إلى وضع حد لوجودها القانوني.

بصدور المرسوم التشريعي رقم 93-18 المؤرخ في 1993/12/29، إنطلقت عمليات التصفية بأمر وزاري حسب القطاعات و بأمر من مجلس الحكومة و هذا حسب المادة 180 من هذا المرسوم, حيث تكون فريق عمل من :

- الشركة الوطنية للمحاسبة SNC
- المفتشية العامة للمالية IGF[71]
- المديرية العامة للأملاك الوطنيةDGDN

[69] DGDN : Direction Générale du Domaine National

[70] الجريدة الرسمية رقم 75 المؤرخة في 2007/12/02 ص : 26

[71] IGF : Inspection Générale des Finances

✍ المديرية العامة للظرائب DGI[72]

✍ المديرية العامة للخزينة DGT[73]

قام هذا الفريق بإعداد دليل منهجي للتصفية Guide méthodologique de liquidation, فتم وضع تعريف للتصفية على أنها مجموعة العمليات التي تهدف إلى تحقيق الأصول و ترصـــــيد الخصوم. إلى جانب تحديد الإجراءات المتبعة لتصفية هذه المؤسسات, هناك إجراءات قانونية، عملية و محاسبية من الواجب تطبيقها لنجاح عملية تصفية المؤسسات العمومية غير المستقلة و المؤسسات العمومية الصناعية و التجارية EPIC[74].

من بين الأعمال المحاسبية المحددة من قبل السلطات العمومية و الواجب تطبيقها من قبل المصفي ما يلي :

- إعداد ميزانية التصفية بتاريخ التصفية حسب المادة الثالثة (03) من المرسوم رقم 94-294 المؤرخ في 25 سبتمبر 1994 المتعلق بكيفيات حل و تصفية المؤسسات العمومية غير المستقلة و المؤسسات العمومية الصناعية و التجارية مع حذف كل ما هو أصول وهمية (كالمصاريف التمهيدية) و خصوم وهمية (كالمؤونات).
- إعداد الجرد لكل من :
  - عناصر القيم الثابتة
  - عناصر المخزونات
  - عناصر الحقوق
  - عناصر الديون
- إستعمال يومية عامة للتصفية مرقمة و مصادق عليها من قبل رئيس المحكمة ، تسجل فيها عمليات التصفية، و أول تسجيل محاسبي بها هو ميزانية التصفية.
- لإحتياجات قيود التصفية, تفتح الحسابات التالية :
  - ❖ حساب 481 : حساب الخزينة العمومية رقم 076-302
  - ❖ حساب 850 : نتيجة التصفية

و عليه فإن حـ/ 481 : الخزينة العمومية رقم 076-302 يستقبل :

من الجهة المدينة : إجمالي الإيرادات المحصل عليها من تحقيق الأصول (تنازل عن الإستثمارات، المخزونات، تحصيل الحقوق، ...)

من الجهة الدائنة : إجمالي أوامر الدفع المتعلقة بالتسديدات الخاصة بعمليات التصفية.

[72] DGI : Direction Générale des Impôts .
[73] DGT: Direction Générale du trésor
[74] EPIC :Etablissement Public à Caractère Industriel et Commercial.

أما بالنسبة لـ حـ/ 850 : نتيجة التصفية : يستقبل هذا الحساب :

من الجهة المدينة : ناقص القيمة المستخرجة من تحقيق عناصر الأصول إضافة إلى مصاريف التصفية، مثل : مصاريف الإشهار، أتعاب المصفي ... إلخ.

من الجهة الدائنة : فائض القيمة الناتجة عن التنازل عن الأصول, و كذلك عناصر الخصوم غير المستحقة أي أنها ديون مسجلة على مستوى محاسبة المؤسسة المصفاة إلا أن الدائنون لم يطالبوا بها بعد إنتهاء فترة الإشهار بالجرائد,و تسجل كذلك إيرادات التصفية مثلا كالتنازل عن الفضلات و المهملات.

رصيد هذا الحساب في نهاية عملية التصفية يمثل نتيجة التصفية إما موجبة أو سالبة.

4) - *بنك الجزائر* (*هيئة الإصدارات*)**:**تأسس البنك المركزي الجزائري بموجب القانون رقم 62-144 المؤرخ في 13 ديسمبر 1962[75] ، المتعلق بإنشاء وتحديد القانون الأساسي للبنك المركزي الجزائري .

لقد أدخلت عدة تعديلات خلال سنوات السبعينات وأوائل الثمانينات لإصلاح النظام المالي ، سواءا في إدارته أو في صلاحياته, حيث أصبحت الإصلاحات ضرورة حتمية. هذا بإصدار القانون رقم 86-12 المؤرخ في 19 أغسطس 1986 لإنشاء نظام للبنوك و هو ما مثل بداية لإصلاح النظام المصرفي الجزائري, حيث أصبح للبنك المركزي السلطة في تحديد وتنفيذ السياسة النقدية والائتمانية جنبا إلى جنب مع الخزينة العمومية .و مع الإصلاحات العميقة التي ميزت البيئة الاجتماعية والاقتصادية الجديدة ثبت سوء تكييف هذه التطورات.

عند صدور القانون رقم 90-10 المؤرخ في 14 أبريل 1990 المتعلق بالنقد والقرض و خاصة القانون رقم 03-15 المؤرخ في 25 أكتوبر 2003 أين تمت المصادقة على القرار رقم 03-11 المؤرخ في 26 أوت 2003 المتعلق بالقرض و النقد[76]، تمت إعادة تكوين جذري للنظام المصرفي الجزائري, حيث منح القانون إستقلالية للبنك المركزي ، سواء من الجهة التنظيمية أو من الجهة الوظيفية و أعطيت له تسمية "بنك الجزائر" .

تتمثل مهمة بنك الجزائر في ميادين النقد و القرض و الصرف في توفير أفضل الشروط و الحفاظ عليها لنمو سريع للاقتصاد مع السهر على الإستقرار الداخلي و الخارجي للنقد [77].

يحدد بنك الجزائر الشروط العامة التي يمكن بموجبها السماح للبنوك والمؤسسات المالية في الجزائر و في الخارج للتأسيس في الجزائر والعمل فيها, و كذلك الظروف التي يجوز فيها تعديل الترخيص أو سحبه, كما أنه يحدد كل المعايير التي يتعين على البنوك الالتزام بها بإنتظام ، بما في ذلك تلك المتعلقة بالنسب المصرفية نسبة السيولة و المخاطر بصفة عامة .

---

[75] AMMOUR Benhalima – Système bancaire Algérien – éditions Dahlab – Alger – 1996 – p : 9

[76] Bouskia Ahcène - Code de la banque – Berti éditions – Alger – 2004 – p : 5

[77] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية رقم 52 المؤرخة في 27 أوت 2003 ، صفحة 8

أخذ بنك الجزائرعلى عاتقه عملية التوحيد المحاسبي لنشاط البنوك و المؤسسات المالية و ذلك عن طريق إصدار النصوص التالية :

- *التنظيمة رقم 92-08 الصادرة بتاريخ 1992/11/17* [78]تهدف هذه التنظيمة إلى تحديد مخطط الحسابات المصرفي و القواعد المحاسبية المطبقة على البنوك و المؤسسات المالية[79].

- *التنظيمة رقم 92-09 الصادرة بتاريخ 1992/11/17* تهدف هذه التنظيمة إلى تحديد شروط إعداد الحسابات الفردية السنوية للبنوك و المؤسسات المالية.

- *التعليمة رقم 43-94 المؤرخة في 1994/07/11* المنظمة لكيفية تطبيق التنظيمة رقم 92-08 المؤرخة في 1992/11/17 المتعلقة بكيفية تطبيق مخطط الحسابات المصرفية و القواعد المحاسبية المطبقة على البنوك و المؤسسات المالية.

- *التنظيمة رقم 94-18 المؤرخة في 1994/12/25* تتضمن هذه التنظيمة القيد المحاسبي للعمليات بالعملات الصعبة. فحسب مداولة مجلس القرض و النقد بنفس التاريخ تم تحديد كيفيات التسجيل المحاسبي و طرق تقويم العمليات التي تتم بعملة غير العملة الوطنية, و ذلك حسب عمليات الصرف الفوري أو الآجل. تعتبر عمليات الصرف الفوري في مفهوم هذا النظام عمليات شراء أو بيع العملات الصعبة و التي لا تؤجل فيها الأطراف المتعاقدة التنفيذ بيومي (02) عمل (أي بين تاريخ العملية و تاريخ التنفيذ).

في حين أن عمليات الصرف الآجل هي عمليات شراء أو بيع العملات الصعبة و التي تقرر أطرافها المتعاقدة تأجيل التنفيذ إلى ما بعد تاريخ المهلة المتعارف عليها.

يجب أن تسجل العمليات خارج الميزانية أولا (حسابات الصنف التاسع), و ذلك إبتداءا من تاريخ الإلتزام بالعملية, و عند تسليم العملات الصعبة تسجل العمليات في الميزانية, إذ تفتح حسابات وضعية الصرف و حسابات مقابل وضعية الصرف في الميزانية أو خارج الميزانية, حيث أنها هي تمثل حسابات ربط بين المحاسبة بالعملة الصعبة و المحاسبة بالعملة الوطنية, و عليه تم في هذا الشأن تخصيص حساب 93 عمليات بالعملات الصعبة، مع إدراج حساب 36 حسابات تسوية لمعالجة الفروقات بين سعر السوق خلال السنة و سعر السوق عند تاريخ الإقفال في نهاية السنة.

[78] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية رقم 10 المؤرخة في 26 رمضان 1415، صفحة 37.

[79] لقد تم تقديم المخطط في المطلب الرابع (4) من المبحث الأول (1) من الفصل الأول (1).

-*التنظيمة رقم 96-07 المؤرخة في 1996/07/03* [80] تتعلق هذه التنظيمة بتنظيم مركزية الميزانيات و سيرها, و لقد نصت المادة الأولى من هذا النظام على إنشاء مركزية الميزانيات لدى بنك الجزائر طبقا لمهامها المتمثلة في مراقبة توزيع القروض التي تمنحها البنوك و المؤسسات المالية.

تقوم مركزية الميزانيات (*La centrale des bilans*) على جمع المعلومات المحاسبية و المالية و معالجتها و نشرها، وهي المعلومات المتعلقة بالمؤسسات التي تحصلت على قرض مالي من بنوك و مؤسسات مالية و شركات إعتماد إيجاري والتي تخضع بدورها إلى التصريح لمركزية المخاطر ببنك الجزائر و هذا بهدف تعميم إستعمال طرق موحدة في التحليل المالي الخاص بالمؤسسات ضمن النظام المصرفي.

تتمثل هذه المعلومات المجمعة في الميز انية و جدول حسابات النتائج و البيانات الملحقة للسنوات الثلاث الأخيرة لزبائن البنك و المؤسسات المالية.

- *التنظيمة رقم 97-01 المؤرخة في 1997/01/08* [81] تتضمن هذه التنظيمة التسجيل المحاسبي للعمليات على الأوراق المالية, حيث ألزمت هذه التنظيمة البنوك و المؤسسات المالية أن تسجل في محاسبتها عمليات الشراء , التنازل , القرض و الإقتراض بالأوراق المالية مهما كان شكلها أو تسميتها و حسب أساليب و قواعد التقويم المحددة بالتفصيل في هذا النظام.

إن الأوراق المالية موضوع هذا النظام هي الأوراق المالية المحصل عليها لأغراض المعاملات أو التوظيف أو الإستثمار, حيث ألزم البنك المركزي البنوك و المؤسسات المالية بتقييد الأوراق المالية عند تاريخ شرائها بسعر شرائها متضمنا التكاليف و عند كل إقفال محاسبي تقيم حسب سعر السوق ليوم التسعير الأقرب, و يقيد الرصيد الإجمالي للفوارق في حساب النتائج.

- *التنظيمة رقم 02-03 المؤرخة في 2002/10/28* تهدف هذه التنظيمة إلى تحديد المراقبة الداخلية التي يجب على البنوك و المؤسسات المالية إعتمادها, لاسيما الأنظمة المتعلقة بتقدير و تحليل المخاطر و الأنظمة الخاصة بمراقبتها و التحكم فيها, و بالتحديد :
  - خطر الإعتماد.
  - خطر معدل الفائدة الإجمالي.
  - خطر التسوية.
  - خطر السوق.

[80] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية رقم 64 المؤرخة في 14 جمادى الثانية 1417، صفحة 22.

[81] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية رقم 68 المؤرخة في 13 جمادى الثانية عام 1418، صفحة 30.

- خطر عملياتي.
- خطر قانوني.
- جهاز تنفيذي.

حيث تم إنشاء لجنة التدقيق, والتي أوكلت لها مهمة التحقق من دقة المعلومات المقدمة و القيام بتقدير المناهج المحاسبية المعتمدة, إلى جانب نظام مراقبة الإجراءات الداخلية و معالجة المعلومات و أنظمة تقييم المخاطر و النتائج و أنظمة الرقابة و التحكم في المخاطر.

6) – المصف الوطني للخبراء المحاسبين و محافظي الحسابات و المحاسبين المعتمدين : تساهم الجمعيات المهنية في تطوير و تحسين الممارسات المهنية إذ تعرف بأنها[82] تنظيم من الممارسين يمكنهم من خلاله القيام ببعض الوظائف الإجتماعية التي لا يمكن للممارسين القيام بها إلا إذا كان كل واحد منهم يعمل بصفة مستقلة عن الآخرين. و من بين الوظائف التي تقوم بها الجمعيات ما يلي :

1. وضع تنظيم بآداب و سلوك المهنة.
2. وضع معايير محددة لممارسة المهنة.
3. المساعدة في تأهيل المهنيين على العمل بالكفاءة المهنية الواجبة.
4. تدعيم مجال الدراسة, و ذلك بإجراء أبحاث و دراسات و عقد محاضرات و مؤتمرات و إصدار كتب و دوريات و منشورات.
5. العمل كمجموعة واحدة للتأثير بصفة مباشرة في صياغة القوانين و السياسات التي تؤطر المهنة.
6. تقرير مكانة المهنيين داخل المهنة و في المجتمع ككل.

ففي الجزائر,[83]تم تنظيم مهنة محافظ الحسابات لأول مرة سنة 1969 بالأمر رقم 69-107 المؤرخ في 1969/12/31 المتعلق بقانون المالية لسنة 1970، حيث جاء فيه كيفية تعيين محافظ الحسابات. أما في المرسوم رقم70-173 المؤرخ في 1970/11/16 فقد تم فيه تحديد واجبات محافظ الحسابات و مهامه. و في سنة 1971 صدر الأمر رقم 71-72 المؤرخ في 1971/12/29 المتعلق بتنظيم مهنة المحاسبة، محافظة الحسابات و الخبرة المحاسبية في شكل هيئة تدعى المجلس الأعلى للتقنية المحاسبية "C.S.T.C", و الذي تمثلت مهامه في ضبط المقاييس المحاسبية " *La normalisation comptable*", هذا من خلال إعداد مخطط محاسبي قطاعي خاص بكل نشاط من الأنشطة الإقتصادية. تميز هذا

[82]) أصول المراجعة : د. محمد الفيومي و د. عوض لبيب، المكتبة الجامعية الحديثة – مصر – 1998 – صفحة 59

[83] A – La pratique du commissariat aux comptes en Algérie – édition SNC – p : 27.SAADI N-E & MAZOUZ

التنظيم الذي دام 20 سنة (من سنة 1971 إلى غاية سنة 1991) بعدة ثغرات و نقائص أهمها قلة الخبراء المحاسبين, و هذا راجع لعدم الإهتمام بجانب التكوين، حيث كانت نسبة المترشحين ضعيفة جدا مقابل إحتياجات الإقتصاد الوطني.

فمن سنة 1982 إلى غاية سنة 1991 تم قبول 40 خبير محاسب موزعين حسب الدورات كما يلي[84] :

دورة 1982 = 07 خبراء

دورة 1984 = 06 خبراء

دورة 1986 = 06 خبراء

دورة 1988 = 06 خبراء

دورة 1989 = 08 خبراء

دورة 1991 = 07 خبراء

المجموع = 40 خبير محاسب

و بتاريخ 27 أفريل 1991 تم إصدار القانون رقم 91-08 المتعلق بمهنة الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد, و قد حددت المادة الخامسة (05) من هذا القانون إنشاء المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين، محافظي الحسابات و المحاسبين المعتمدين, تتمتع هذه المنظمة بالشخصية المدنية و تجمع الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين المؤهلين لممارسة مهنة خبير محاسب و محافظ حسابات و محاسب معتمد حسب الشروط التي حددها هذا القانون.

كلف هذا الجهاز المهني حسب المادة التاسعة من هذا القانون بالمهام التالية :[85]

- السهر على تنظيم المهنة و حسن ممارستها.
- الدفاع عن كرامة أعضائه و إستقلاليتهم.
- إعداد النظام الداخلي للمنظمة الذي يحدد على الخصوص شروط التسجيل و الإيقاف و الشطب من جدول المنظمة.

يشرف على هذه المنظمة من قبل مجلس يتكون من تسعة (09) أعضاء تنتخبهم الجمعية العامة من بين الأعضاء المسجلين في جدول المنظمة الوطنية. جاء المرسوم التنفيذي رقم 92-20 المؤرخ في 08 رجب 1412 الموافق لـ 13

[84] IDEM P : 49

[85] حسب المادة التاسعة (09) من القانون 91-08 الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية رقم 20 بتاريخ 01 ماي 1991 ص : 540 .

جانفي 1992، الذي يحدد تشكيل مجلس النقابة الوطنية ليضبط إختصاصاته و قواعد عمله, و يتولى المجلس طبقا للنظام الداخلي مهمة التسجيل و الإيقاف و الشطب من جدول المنظمة الوطنية ، إلى جانب أنه :

- يقدم مساعدته للأشغال التي تبادر بها السلطات العمومية المختصة في ميدان التقييس المحاسبي و الطلب المهني و التسعير،
- يمثل مصالح المهنة إتجاه السلطات المختصة و إتجاه الغير و المنظمات الأجنبية المماثلة،
- يقوم بإعداد و مراجعة و نشر قائمة الخبراء المحاسبين , محافظي الحسابات و المحاسبين المعتمدين.

زيادة على هذه المهام فإن المجلس يقوم بـ :[86]

- حماية المصالح المعنوية و المادية لأعضاء النقابة،
- تمثيل النقابة الوطنية لدى السلطات العمومية و لدى جميع السلطات و إزاء الغير،
- تمثيل النقابة في الأعمال المدنية و في إدارة الأملاك العقارية و المنقولة التي تملكها النقابة الوطنية و في تسييرها و في المثول أمام العدالة بإسم النقابة مدعيا أو مدعى عليه،
- الوقاية من كل النزاعات المهنية بين أعضاء النقابة و تسويتها، و عرضها إن إقتضى الأمر على لجنة المصالحة و الإنضباط و التحكيم،
- تحصيل الإشتراكات المهنية التي تقررها الجمعية العامة،
- إعداد مشروع الإيرادات و النفقات و إقتراحه على الجمعية العامة للمصادقة عليه،
- عرض كل الحالات الداخلية في إختصاصاته على لجنة المصالحة و الإنضباط و التحكيم التابعة للنقابة، طبقا للقانون و النظام الداخلي,
- السهر على إحترام جميع أعضاء النقابة للأحكام التشريعية و التنظيمية المعمول بها و النظام الداخلي، و على العموم إحترام كل القرارات القانونية التي تتخذها الجمعية العامة،
- تحديد المطالب العادية للتدقيق و الرقابة،
- إبداء الرأي في المسائل التي تعرضها عليه السلطات المختصة في الميدان التقني المحاسبي و الحقوق أو المالية المرتبطة بحياة المؤسسة،
- المساعدة و النهوض بالتقويم المستمر للمستوى النظري و التقني لدى أعضاء النقابة و تحضير السلطات المختصة لتنظيم التداريب و الملتقيات المهنية و الإشراف عليها و مراقبتها بالإتصال مع السلطات المختصة و كذلك المشاركة في مهام التعليم و التكوين و البحث,

[86] حسب المادة الثامنة (08) من المرسوم التنفيذي رقم 92-20 المؤرخ في 13 جانفي 1992 يحدد تشكيل مجلس النقابة الوطنية للخبراء.

- القيام بتعميم نتائج الأشغال المتعلقة بالميدان الذي تغطيه المهنة و توزيعها و نشرها.

فالمهمة الرئيسية للنقابة الوطنية هي[87] تنظيم المهنة و ذلك بوضع مقاييس تحكمها و إعداد قائمة تدعى " جدول النقابة الوطنية للخبراء المحاسبين ، محافظي الحسابات و المحاسبين المعتمدين " يتم تخصيصه لممارسي هذه المهن الثلاث و يتم تعديله كل سنة.

نظرا لقلة عدد المهنيين المؤهلين ،تم منح الإعتمادات لأشخاص ليس لهم تكوين مهني عال الجودة بل يملكون خبرة مهنية في ميدان المحاسبة و المالية ، فبالنسبة للخبراء المحاسبين, نصت المادة 62 من القانون رقم 91-08 المؤرخ في 1991/04/27 على أنه يمكن أن يرخص للخبراء المحاسبون المتربصين الحاصلين على شهادة التدريب في المجال عند إصدار هذا القانون بممارسة مهنة خبير محاسب معتمد .

فبالرغم من التعديلات و التسهيلات التي أجراها المصف الوطني للدخول إلى المهنة إلا أنها تبقى ضعيفة و قليلة مقابل مستلزمات البيئة الإقتصادية, ففي السنوات التالية تضاعفت نسبة النجاح مقارنة بما كانت عليه قبل سنة 1991. فمثلا في [88]:

سنة 1999 تم قبول 11 ناجح

سنة 2000 تم قبول 13 ناجح

سنة 2001[89] تم قبول 18 ناجح

إلا أن المصف الوطني أهمل جانبا هاما جدا و هو التوحيد المحاسبي (La normalisation), حيث لم يتم تعديل المخطط المحاسبي الوطني الذي صدر في 23 جوان 1975 مع العلم أن الإقتصاد الجزائري مر بعدة مراحل (الإقتصاد المخطط ← إعادة الهيكلة ←الخوصصة ← إقتصاد السوق) مما إستوجب إصدار مخططات محاسبية قطاعية و تدعيم القواعد المحاسبية و منه ظهرت ضرورة تنصيب هيئة جديدة تسهر على تنظيم مهنة المحاسبة تمثلت في المجلس الوطني للمحاسبة "C.N.C".

يعتبر المجلس الوطني للمحاسبة كأحد المنظمات المرتبطة بالتنظيم المهني لمهنة الخبير المحاسب و محافظ الحسابات في الجزائر. تضمن المرسوم التنفيذي رقم 96-318 المؤرخ في 12 جمادى الأولى عام 1417 الموافق لـ 25 سبتمبر 1996 إحداث المجلس الوطني للمحاسبة و تنظيمه، و يعتبر المجلس جهازا إستشاريا ذا طابع وزاري مشترك و مهني مشترك، إذ يقوم بمهمة التنسيق و التلخيص في مجال البحث و ضبط المقاييس المحاسبية و التطبيقات المرتبطة بها.

---

[87] بن يخلف أمال - المراجعة الخارجية في الجزائر – مذكرة ماجيستير – غير منشورة – 2002 – جامعة الجزائر – ص : 122

[88] إحصائيات استخرجت من القائمة السنوية للناجحين الصادرة عن جامعة الجزائر عن مصلحة الخبرة المحاسبية

[89] كانت آخر دورة و ألغيت إمتحانات دورة 2002 و لم يبرمج أي امتحان منذ ذلك الوقت إلى غاية كتابة هذه الأسطر (فيفري 2012)

تجدر الإشارة إلى أن التنظيم المهني القائم حاليا للمهن الثلاث (الخبير المحاسب، محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد) في الجزائر يعاني من النقائص و يتعرض للكثير من الإنتقادات , و هو ما لا يتسع المجال لبيانه , و لكن من الضروري تعديل هذا التنظيم المهني و تطويره بحيث يصبح ملائما مع إحتياجات المرحلة الحالية و ما تقتضيه ظروف التنمية الإقتصادية و الإجتماعية.

إن العجز الكبير الذي يعرفه التنظيم يتمثل في التناقض الموجود بين عدد المهنيين الذين يمارسون المهن الثلاث و عدد المتربصين، فحسب إحصائيات[90] سنة 2001 يوجد حوالي 300 خبير محاسب يؤطرون أكثر من 1.500 متربص, مع متوسط طلبات للتربص المهني تصل إلى أكثر من 3.500 طلب. نشرت هذه الإحصائيات في بلاغ صادر من مجلس المصفى الوطني تحت رقم 01/01 ,كما تم في نفس البلاغ تعديل بعض الإجراءات المتعلقة بممارسة المهنة .

بالرغم من المهام التي أوكلت لهذه المنظمة, فإنها لم تساهم في عملية التوحيد المحاسبي و لم تصدر مخططات محاسبية قطاعية و لا مهنية و لا حتى خاصة ، فمنذ تأسيسها في 1992 إلى غاية حلها بتاريخ 2011/03/23[91] ، إلا أنهاأصدرت مقررا تحت رقم 103/SPM/94 المؤرخ في 1994/02/02 المتعلق بالإجتهادات المهنية لمحافظ الحسابات حيث يتولى المهام التالية :[92]

- المصادقة على أنالحسابات السنوية منتظمة و صادقة و تعطي صورة وفية لنتائج عمليات النشاط السابق و كذا الحالة المالية للشركة عند نهاية السنة المالية طبقا للمادة الأولى من القانون المتعلق بمهنة الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد،
- التحقق من مصداقية و إنسجام الحسابات السنوية مع المعلومات الواردة في تقرير التسيير المقدم من طرف المسيرين للمساهمين، الشركاء أو الأعضاء،
- تقدير شروط خلاصة الإتفاقيات بين المؤسسة المراقبة و المؤسسات أو الأجهزة التابعة لها, أو مع المؤسسات التي يكون فيها للمتصرفين الإداريين و مسيري هذه المؤسسة مصالح مباشرة أو غير مباشرة،
- الإشارة إلى المسيرين و إلى الجمعية العامة أو إلى الجهاز المداول ذو الصلاحية، كل نقص من شأنه إعاقة إستمرارية إستغلال المؤسسة و التي تمكن من معرفتها.

[90] Liberté - journal quotidien n° 2778 du dimanche 15/11/2001

[91] Selon le PV de dissolution n° 50 MF / CAH / 11 du23/03/2011

[92] مجموعة النصوص التشريعية القانونية المتعلقة بضبط مهنة المحاسبة – وزارة المالية – الجزائر – 1998 – ص : 58

حيث أن الإجتهادات المهنية تتكون، من جهة، إجتهادات محاسبية معروفة و مستعملة في مراجعة الحسابات ، و من جهة أخرى، من إجتهادات غير محاسبية متعلقة بالأحكام القانونية و القضائية. و في كل الأحوال، يقيم محافظ الحسابات، طبقا لفهمه للمهمة، حجم العمل الذي يجب القيام به و يحدد الوسائل الضرورية و العناصر المتعلقة بالمراقبة و أشارت المادة السادسة (06) من هذا المقرر إلى أن الإجتهادات تتضمن ستة (06) توصيات مرقمة من واحد (01) إلى ستة (06), على أن يتم تحديثها كلما إقتضت الظروف ذلك و لا سيما مع تطور التقنيات المحاسبية و المعايير الدولية للمراجعة, إلا أن الواقع يختلف تماما عن النصوص التشريعية، حيث أن الميدان الإقتصادي و المالي و المحاسبي عرف تطورات عدة منذ صدور هذا المقرر في سنة 1994 إلى غاية كتابة هذه الأسطر في سنة 2012. فخلال 18 سنة ظهر ما يعرف بالإنسجام المحاسبي و التوحيد المحاسبي على المستوى الدولي, بالاضافة إلى تطبيق معظم دول العالم للمعايير المحاسبية الدولية للإفصاح المالي و المحاسبي IAS/IFRS، ظهور المعايير الدولية للمراجعة ISA، وقوع أزمات مالية أسقطت أكبر شركات العالم المدرجة بالبورصة (Enron) ، غلق أكبر مكتب للمراجعة في العالم (Anderson), تطبيق المعايير الدولية للمحاسبة العمومية IPSAS . ..... الخ، مع وقوع كل هذه الأحداث إلا أن النصوص التشريعية المؤطرة لمهنة المحاسبة و المراجعة بقيت على حالها .

تتمثل الإجتهادات المهنية لمحافظ الحسابات في إطار مهامه في ستة (06) توصيات، و هي :[93]

التوصية رقم (01) : الإجتهادات الدنيا في إطار قبول التوكيل و البدأ في الوظيفة :

- ♣ قبول التوكيل،
- ♣ إجراءات الدخول إلى الوظيفة ،
- ♣ الإجتهادات الخاصة في حالة رفض القبول.

التوصية رقم (02) : الإجتهادات الدنيا الخاصة بملف العمل :

- ♣ الملف الدائم،
- ♣ الملف السنوي(أو للمراقبة)،
- ♣ الإحتفاظ بملفات العمل.
- ♣ حالة تعدد محافظي الحسابات.

التوصية رقم (03) : الإجتهادات المتعلقة بالتقرير حول الحسابات الإجتماعية :

- ♣ الإتصال في مجلس الإدارة،

[93] علي معطى الله و حسينة شريخ – عن المهن الحرة – دار هومة – الجزائر – 2006 – صفحة 106.

- ♣ تقرير عام لشهادة الحسابات،
- ♣ تقرير خاص حول الإتفاقيات القانونية.

التوصية رقم (04) **:**الإجراءات الدنيا حول موضوع تصريحات الأعمال الإجرامية :

- ♣ الأعمال الإجرامية التي يجب على محافظ الحسابات الادلاء بها أو افشاؤها،
- ♣ إجراءات محافظ الحسابات،
- ♣ أجال و أشكال التصريح.
- ♣ العقوبات المصرح بها إتجاه محافظ الحسابات المجتهد.

التوصية رقم (05) **:**الإجراءات المتعلقة بالطريقة التي يتبعها محافظ الحسابات :

- ♣ إجراءات الدخول إلى المهمة،
- ♣ التعرف بصفة عامة بالشركة المراقبة،
- ♣ فحص و تقييم المراقبة الداخلية،
- ♣ مراقبة الحسابات.

التوصية رقم (06) **:** الإجراءات الدنيا الخاصة بمراقبة الحسابات :

1. مراقبة الميزانية :
   - أ. أقسام الأصول.
   - ب. أقسام الخصوم.
2. مراقبة حسابات النتيجة :
   - أ. التكاليف.
   - ب. الإيرادات.

لم تساهم المنظمة الوطنية للمهن الثلاث في عملية التوحيد المحاسبي و لا في إعداد المخططات المحاسبية القطاعية و لا في إصدار معايير لضبط الأداء المحاسبي، مع تسجيل غيابها شبه كلي للمنظمة عن المنظمات والهيئات الدولية التي تجمع المهنيين عبر العالم مثل IFAC[94] و IASB[95]، بل بالعكس، كانت هناك صراعات قائمة بين أعضاء المنظمة مما أدخلها في مرحلة إهمال أثرت سلبيا على المهنة و على كل الممارسين و المتربصين في المهنة، مما أدى إلى تقسيم المنظمة إلى أربعة منظمات جهوية إلى جانب المنظمة الوطنية، أصبح التنظيم كالآتي :

[94] IFAC : International Federation of Accountants
[95] IASB : International Accounting Standards Board

- المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين و محافظي الحسابات و المحاسبين المعتمدين.
- المنظمة الجهوية للوسط للخبراء المحاسبين و محافظي الحسابات و المحاسبين المعتمدين.
- المنظمة الجهوية للشرق للخبراء المحاسبين و محافظي الحسابات و المحاسبين المعتمدين.
- المنظمة الجهوية للغرب للخبراء المحاسبين و محافظي الحسابات و المحاسبين المعتمدين.
- المنظمة الجهوية للجنوب للخبراء المحاسبين و محافظي الحسابات و المحاسبين المعتمدين.

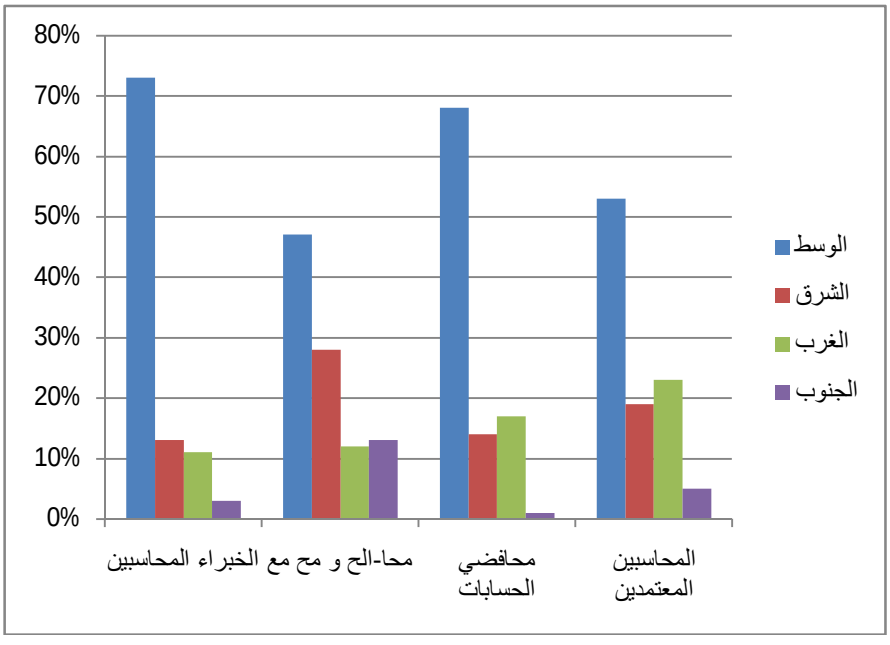
حيث كان توزيع المهنيين على الأقطاب الأربعة (04) للبلاد كما يلي :

الجدو ل رقم 9.1: توزيع ممارسي مهنة المحاسبة على الأقطاب الأربعة في الجزائر

	الخبراء المحاسبين	محا -الح و مح مع*	محافظي الحسابات[1]	المحاسبين المعتمدين	المجموع	%
الوسط	223	417	347	174	**1161**	**%57**
الشرق	39	249	73	62	**423**	**%21**
الغرب	35	110	88	74	**307**	**%15**
الجنوب	9	118	4	17	**148**	**%7**
المجموع	**306**	**894**	**512**	**327**	**2039**	**%100**

المصدر : من إعداد الباحثة استنادا إلى قوائم المهنيين المنشورة في الجريدة اليومية المجاهد رقم : 14165

الشكل رقم 1.1 :توزيع ممارسي مهنة المحاسبة على الأقطاب الأربعة في الجزائر



	الخبراء المحا	محا -الح و مح مع*	محا -الح[1]	محا مع
الوسط	%73	%47	%68	%53
الشرق	%13	%28	%14	%19
الغرب	%11	%12	%17	%23
الجنوب	%3	%13	%1	%5
المجموع	**%100**	**%100**	**%100**	**%100**

محا-الح و مح مع * : محافظي الحسابات و المحاسبين

المصدر : من إعداد الباحثة استنادا إلى قوائم المهنيين المنشورة في الجريدة اليومية المجاهد رقم : 14165[96]

نلاحظ من خلال الإحصائيات التي تم عرضها في الجدول و تلك التي تم تمثيلها بيانيا، أن هناك إختلاف في نسبة توزيع المهنيين عبر ولايات الوطن ، فنجد أغلبيتهم متمركزين في الشمال ثم تليه نسبة لا بأس بها في شرق الوطن إلا أن الغرب الجزائري يمثل نسبة قليلة مقارنة بالشرق،في حين أن نسبة تواجد المهنيين في الجنوب ضئيلة جدا إن لم نقل شبه منعدمة تماما في بعض الولايات رغم أن 98 % من الصادرات الوطنية تأتي من الجنوب.

يمكن تفسير ظاهرة تواجد المهنيين في الشمال أكثر من غيرهم في المناطق الأخرى بأنه يرجع إلى تمركز النشاط الاقتصادي(تجاري ، صناعي، خدمات،.....) في شمال البلاد ،هذا من جهة ، و من جهة أخرى ، فإن مقر المنظمة الوطنية لتنظيم المهن الثلاثة يقع في العاصمة بالرغم من وجود مراكز جهوية، و منه فللحصول على إعتمادات أو طلبات أخرى و غيرها من الملفات المتعلقة بممارسة المهنة يتطلب ذلك التنقل إلى مركز المنظمة الوطنية المتواجد بالجزائر العاصمة .

نوضح في الجدول التالي نسبة تمثيل المرأة و مساهمتها في هذه المهن الثلاثة.

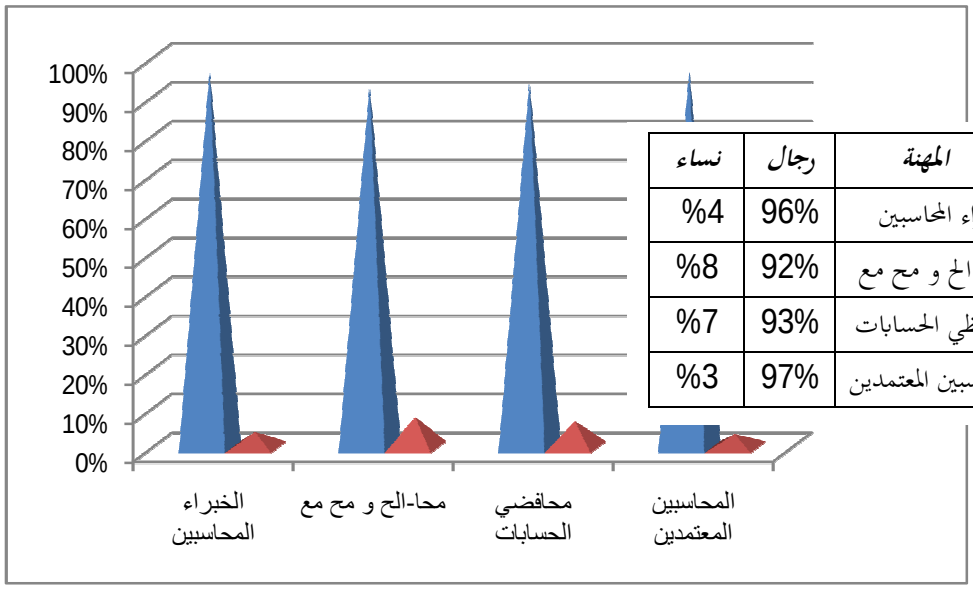
الجدول رقم 10.1 : تمثيل المرأة في مهنة المحاسبة

	الخبراء المحاسبين		محا -الح و مح مع		محافظي الحسابات		المحاسبين المعتمدين		المجموع		%	
	رجال	نساء	رجال	نساء	رجال	نساء	رجال	نساء	رجال	نساء	رجال	نساء
الوسط	213	10	373	44	320	27	170	4	1076	85	%93	%7
الشرق	37	2	235	14	72	1	61	1	405	18	%96	%4
الغرب	35	0	104	6	82	6	68	6	289	18	%94	%6
الجنوب	9	0	113	5	4	0	17	0	143	5	%97	%3
المج الجزئي	294	12	825	69	478	34	316	11	1913	126	%94	%6
المجموع	306		894		512		327		2039		%100	

المصدر : من إعداد الباحثة استنادا إلى قوائم المهنيين المنشورة في الجريدة اليومية المجاهد رقم : 14165[97]

[96] Quotidien national d'information- El moudjahid n°14165 du Jeudi 31-03-2011 de la page 11 à la page 29

الشكل رقم 2.1 : تمثيل المرأة في مهنة المحاسبة



المهنة	رجال	نساء
الخبراء المحاسبين	96%	%4
محا-الح و مح مع	92%	%8
محافظي الحسابات	93%	%7
المحاسبين المعتمدين	97%	%3

المصدر : من إعداد الباحثة استنادا إلى قوائم المهنيين المنشورة في الجريدة اليومية المجاهد رقم : 14165[98]

تعتبر مهنة المحاسبة و محافظة الحسابات من الأعمال المكتبية إلا أن نسبة تمثيل المرأة جد ضعيف مقارنة بالرجال و هو منعدم تماما في بعض المناطق. يمكن إرجاع هذه الندرة إلى أسباب مختلفة أهمها - حسب نظرنا:

- يمكن أن نرجع سبب ندرة النساء في مهنة المحاسبة إلى الأوضاع التاريخية، فبما أن الرجال كانوا سباقون في مجال المحاسبة منذ القدم, فإن عددهم يفوق عدد النساء لأن النساء بدأوا مشوارهم في مجال المحاسبة و المراجعة مؤخرا فقط .
- يمكن أن نرجع سبب الندرة إلى القيم الإجتماعية أي العلم و المعرفة و التمدرس للمرأة الذي يكون الهدف منه عادة هو التربية الجيدة لأبنائها و الحفاظ على بيتها و تسييره على أحسن وجه لا لتسيير و إدارة مكاتب المحاسبة و رحلات الأعمال إلى جانب التنقل إلى مقر الشركات و المشاريع االمنجزة و ورشات البناء، و بالتالي فهذه ليست مهنة للمرأة الأم .
- تفضيل الزبائن للتعامل مع المحاسبين و المراجعين الرجال ففي نظرهم للرجال معارف و قدرات و تقنيات على العمل الجيد مقارنة بالنساء.

قررت الدولة إعادة هيكلة تنظيم مهنة المحاسبة، كما قررت حل المنظمة الوحيدة التي كانت تجمع المهنيين في مجال المحاسبة و المراجعة، و ذلك بإصدار القانون رقم 10-01[99] المؤرخ في 29 جوان 2010 ، الذي يتعلق بمهن الخبير المحاسب

---

[97] Quotidien national d'information- El moudjahid n°14165 du Jeudi 31-03-2011 de la page 11 à la page 29

[98] Quotidien national d'information- El moudjahid n°14165 du Jeudi 31-03-2011 de la page 11 à la page 29

[99] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية رقم 42 المؤرخة في 11 يوليو سنة 2010، صفحة 04.

ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد حيث تضمن هذا القانون الجديد 84 مادة في 12فصلاً . أبرز ما جاء في هذه التعديلات الجديدة هو إنشاء ثلاثة منظمات مهنية ،فلقد نصت المادة 14 منه ما يلي "ينشأ مصف وطني للخبراء المحاسبين وغرفة وطنية لمحافظي الحسابات ومنظمة وطنية للمحاسبين المعتمدين ، يتمتع كل منها بالشخصية المعنوية ويجمع الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين المعتمدين والمؤهلين لممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات ومهنة المحاسب المعتمد حسب الشروط التي يحددها هذا القانون ".

حاولت وزارة المالية من خلال هذا القانون استرجاع الكثير من الصلاحيات التي تخلت عنها بموجب القانون رقم 91-08 المؤرخ في 27 أفريل 1991 المنظم لمهنة المحاسبة ، حيث أصبح الآن منح الاعتماد لممارسة المهنة من صلاحيات وزير المالية بالاضافة إلى مراقبة النوعية المهنية و التقنية لأعمال الخبراء المحاسبين , محافظي الحسابات و المحاسبين المعتمدين. يكمن أهم تعديل في تكوين الخبراء المحاسبين و محافظي الحسابات عبر إنشاء معهد التعليم المتخصص التابع لوزارة المالية, إذ تتكفل هذه الأخيرة باعداد مسابقة للإلتحاق بالتكوين إلى جانب الإشراف على تنظيم و إجراء الإمتحان النهائي للخبرة المحاسبية بالتنسيق مع وزارة التعليم العالي و البحث العلمي .

IV. الهيئات المشرفة على التنظيم المحاسبي في الجزائر منذ 1993 إلى غاية 2007 .

1) - لجنة تنظيم و مراقبة عمليات البورصة COSOB تتمتع لجنة تنظيم عمليات البورصة و مراقبتها بالشخصية المعنوية و هي سلطة ضبط مستقلة, أنشئت بموجب المرسوم التشريعي رقم 93-10 المؤرخ في 23 ماي 1993 ,تتولى مهمة السهر على حماية الإدخار المستثمر في القيم المنقولة أو أي منتوج آخر يؤ دي إلى اللجوء العلني للإدخار, إلى جانب مراقبة السير الحسن للسوق و شفافيته.

على الصعيد الدولي فإن اللجنة عضو في المنظمة العالمية للجان القيم (IOSCO[100]) التي تشكل إطارا مفصلا لتبادل المهارة و التفكير في التكييف الضروري لوظائف سلطات ضبط الأسواق في مختلف الدول، كما أن اللجنة ترتبط بعلاقات تعاون مع لجان مماثلة لها في مختلف الدول (كفرنسا، بلجيكا، كندا و غيرها), و هذا ما يعتبر ثقافة جديدة على المجتمع الجزائري, إلا أن نشاط اللجنة خلقت بعض إشكالات ترجع لعدم وجود إفصاحات عن بعض المعلومات.

[100] IOSCO : International Organization of Securities Commissions

أما على الصعيد المحاسبي، فإن اللجنة لم تتدخل في عملية التوحيد المحاسبي عن طريق فرض معيار معين أو قاعدة معينة تسمح بالشفافية و الصورة الصادقة للحسابات الإجتماعية, سواءا للشركات المدرجة في البورصة [101] أو على الأشخاص المعنويين المصدري السندات [102] بالرغم من أنها عضو في المجلس الوطني للمحاسبة.

أصدرت اللجنة تعليمة تحت رقم Instruction COSOB n°02-03 [103] المؤرخة في 21 ديسمبر 2003 المتعلقة بدفتر الشروط لماسكي الحسابات، حافظي السندات[104] . للحصول على الإعتماد يجب على ماسكي الحسابات-حافظي السنداتأن يتمتعوا بالشخصية المعنوية و أن يتوفروا على كل الوسائل البشرية و المادية الكافية, و أن يتقيدوا بالمبادئ و القواعد المتعلقة بمحاسبة السندات (La comptabilité titres).

يتمثل التنظيم المحاسبي لماسك الحسابات-حافظ السندات في تطبيق مخطط محاسبي أدنى (Plan Comptable Minimal), هذا الأخير متكون من مدونة حسابات تسمح لماسك الحسابات-حافظ السندات بمعالجة و تسجيل التدفقات المالية المختلفة الناتجة عن العمليات على الأوراق المالية، نلاحظ بأن هذا المخطط المحاسبي يتكون من الحد الأدنى المطلوب من التشريع, إذ يمكن لماسك الحسابات -حافظ السندات تكييفه إما بإحداث حسابات جديدة أو حسابات فرعية, و ذلك لملائمته مع طبيعة و حجم النشاط قصد توفير معلومات مالية تستجيب لمقتضيات التنظيم.

يتكون المخطط من ثلاثة أصناف[105] :

الصنف الأول : *حسابات حاملي السندات* تسجل في حسابات هذا الصنف الممتلكات من الأوراق المالية للزبائن من قبل ماسكي الحسابات-حافظي السندات, و تكون أرصدة هذه الحسابات دائنة دائما.

الصنف الثاني : *حسابات الخزينة* تسجل في حسابات هذا الصنف:

- ✓ الممتلكات المتوفرة لماسك الحساب لدى المؤتمن المركزي للسندات[106].
- ✓ حركة السندات (مسلمة أو مستلمة) بين مختلف المنخرطين في المؤتمن المركزي للسندات[107].
- ✓ نفس العمليات في حالة ماسك الحساب، حافظ السندات بالتوكيل

---

[101] حاليا توجد ثلاث شركات مساهمة بالبورصة و هي 1. شركة صيدال، 2. مؤسسة التسيير السياحي فندق الأوراسي == خصخصة جزئية لرأسمالها و 3. شركة أليونس لتأمينات Alliance Assurances و هي أول شركة مساهمة خاصة دخلت للبورصة .

[102] لم يبقى إلا سندين فقط مسعرين في فيفري 2012

[103] Instruction COSOB n°03-02 du 21/12/200- Bulletin COSOB n°5 Février 2004 – Alger – Page 30

[104] Teneur de compte – Conservateur de titres

[105] Instruction COSOB n°03-02 du 21/12/200- Bulletin COSOB n°5 Février 2004 – Alger – Page 37

[106] Dépositaire centrale des titres (DCT).

[107] المنخرطون هم : البنوك و المؤسسات المالية، الوسطاء في عمليات البورصة، المتخصصون في سندات الخزينة العمومية، الأشخاص المعنويون الذين يصدرون سندات، المؤمنون مركزيون الأجانب على السندات.

و تكون أرصدة هذه الحسابات مدينة دائما.

الصنف الثالث : *حسابات أخرى* : يدرج في هذاالصنف كل الحسابات التي تلعب دور الرابط الإنتقالي مثلا : حسابات التسوية، حسابات تحت المراقبة و حسابات قيد التعديل.

2) - مجلس المحاسبة la cours des comptes : لقد تم إنشاء مجلس المحاسبة بموجب المادة 190 من دستور 1976 ثم نصت عليه المادة 160 من دستور 1989, كما نصت عليه المادة 170 من دسنور 1996. تتمثل مهمته الرئيسية في المراقبة البعدية على الأموال العمومية .

نشئ مجلس المحاسبة بموجب المادة 190 من دستور 1976 ونصت عليه المواد 160 من دستور 1989. يتولى مجلس المحاسبة مهمة الرقابة البعدية الأموال العمومية.

تم تأسيس مجلس المحاسبة فعليا سنة 1980 وتم تنظيمه على التوالي بموجب:

- القانون 80-05 المؤرخ في 01 مارس 1980 الذي أعطى له الاختصاص الإداري والقضائي لممارسة رقابة شاملة على الجماعات والمرافق والمؤسسات والهيئات التي تسير الأموال العمومية أو تستفيد منها مهما كانت وضعيتها القانونية .
- القانون 90-32 المؤرخ في 4 ديسمبر 1990 الذي حصر مجال تدخله حيث إستثنى من مراقبته المؤسسات العمومية والمرافق العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري, وجرده من صلاحياته القضائية.
- الأمر 95-20 المؤرخ في 17 جويلية 1995 الذي وسع من مجال إختصاصه ليشمل رقابة كل الأموال العمومية مهما كان الوضع القانوني لمسيري هذه الأموال أو مستفيديها .
- الأمر رقم 10-02 المؤرخ في 26 غشت 2010 الذي يعدل و يتمم الأمر رقم 95-20 المؤرخ في 17 يوليو سنة 1995والمتعلق بمجلس المحاسبة.
- الأمر 95-23 المؤرخ في 26 أوت 1995 المحدد للقانون الأساسي الخاص بقضاة مجلس المحاسبة
- حاليا يسري على تنظيم مجلس المحاسبة قانون رقم 10-08 مؤرخ في 27 أكتوبر سنة 2010 الذي يتضمن الموافقة على الأمر رقم 10-02 المؤرخ في 26 غشت 2010 الذي يعدل و يتمم الأمر رقم 95-20 المؤرخ في 17يوليو1995 و المتعلق بمجلس المحاسبة.

و بهذه الصفة، يقوم مجلس المحاسبة من خلال ممارسته لصلاحيته بعملية التدقيق في شروط استعمال وتسيير الموارد والوسائل المادية والأموال العمومية من طرف الهيئات التي تدخل في نطاق اختصاصه, ويتأكد من مطابقة عملياتها المالية والمحاسبية للقوانين والتنظيمات المعمول بها.

تهدف الرقابة التي يمارسها مجلس المحاسبة من خلال النتائج التي يتوصل إليها إلى :

- تشجيع الإستعمال الفعال و المنتظم و الصارم للموارد والوسائل المادية والأموال العمومية .
- ترقية إجبارية تقديم الحسابات وتطوير شفافية تسيير المالية العمومية.
- تعزيز الوقاية ومكافحة جميع أشكال الغش و الممارسات الغير القانونية أو الغير شرعية التي تشكل تقصيرا في الأخلاقيات وفي واجب النزاهة أو الضارة بالأملاك والأموال العمومية.

من أجل ممارسة المهمة المخولة له, فإن الأمر رقم 95-20 المؤرخ في 17يوليو1995 أعاد لمجلس المحاسبة كامل الصلاحيات الإدارية و القضائية.

يختص مجلس المحاسبة في رقابة:

1- مصالح الدولة والجماعات الإقليمية والمؤسسات والمرافق والهيئات العمومية بإختلاف أنواعها و التي تسري عليها قواعد المحاسبة العمومية,
2- المرافق العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري والمؤسسات والهيئات العمومية التي تمارس نشاطا صناعيا أو تجاريا أو ماليا والتي تكون أموالها أو مواردها أو رؤوس أموالها كلها ذات طبيعة عمومية,
3- تسيير الأسهم العمومية في المؤسسات أو الشركات أو الهيئات مهما كان وضعها القانوني التي تملك فيها الدولة أو الجماعات الإقليمية أو المرافق أو الهيئات العمومية الأخرى جزءا من رأسمالها الإجتماعي,
4- الهيئات التي تسير النظم الإجبارية للتأمين والحماية الإجتماعية ,
5- إستعمال المساعدات المالية الممنوحة من الدولة أو الجماعات الإقليمية أو المرافق العمومية أو كل هيئة أخرى خاضعة لرقابة مجلس المحاسبة,
6- إستعمال الموارد التي تجمعها الهيئات التي تلجأ إلى التبرعات العمومية من أجل دعم القضايا الإنسانية أو الإجتماعية أو العلمية أو التربوية أو الثقافية.

حسب التشريعات المنظمة لمجلس المحاسبة فإنه ليس من صلاحياته التوحيد المحاسبي على مستوى الهيئات ذات الطابع الصناعي و التجاري الغير خاضعة للتمويل من الخزينة العمومية هذا من جهة , و من جهة أخرى لا يملك صلاحيات التوحيد المحاسبي على مستوى المحاسبة العمومية. مر نظام المحاسبة العمومية بعدة مراحل شملت إصلاحات للجوانب القانونيةللمحاسبة العمومية و كذلك جوانب النظام المحاسبي للدولة. لقد عملت السلطات جاهدة في تقريب المحاسبة

العمومية للمحاسبة المالية من جهة ، من جهة أخرى, لتتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام IPSAS[108], حيث قامت السلطات الجزائرية بالتوجه نحو عصرنة أنظمتها بدعم من البنك الدولي .

تسعى معايير IPSAS[109] إلى تحسين جودة ونوعية المعلومات عند إعداد وعرض للقوائم المالية من قبل الهيئات الحكومية بهدف تمكينها من اتخاذ قرارات مالية و اقتصادية رشيدة[110] , فهي مطبقة بالكامل من قبل : ONU, UNESCO, OTAN, OCDE, ... ففي فرنسا طبقت هاته المعايير في أكثر من 100.000 هيئة عمومية.

تصنف معايير IPSAS في المجموعات التالية حسب اختصاص كل معيار و هي[111]:

- معايير متعلقة بالموازنة المالية للدولة؛
- معايير متعلقة بحسابات التسيير؛
- معايير متعلقة بالحسابات العمومية المجمعة ؛
- معايير متعلقة بالتطبيقات الميدانية؛
- معايير أخرى .

تشمل هذه المجموعات على المعايير التالية[112]:

أولا - معايير متعلقة بالموازنة العامة: تصنف هذه المعايير حسب ما يلي:

1- الأصول:

- ✓ معيار 12: المخزونات
- ✓ معيار 13: عقود الإيجار
- ✓ معيار16: عقارات للتوظيف
- ✓ معيار 17: الممتلكات، المصانع والمعدات
- ✓ معيار 21: الإنخفاض في الأصول الغير المنتجة للنقدية:

2- الخصوم:

- ✓ معيار 5: تكاليف الاقتراض
- ✓ معيار 19: المؤونات المتعلقة بالأصول والخصوم

[108] IPSAS : International Public Sector Accounting Standards

[109] Jean Francois des Robert et Jacques Colibert – Les normes IPSAS et le secteur public – Dunod – Paris – 2008 – P : 10

[110] لأهميتها يحتوي المجلد المتعلق بمعايير IPSAS من أكثر على 900 صفحة

[111] Classement des normes de l'IPSAS Bord– Rapport du Conseil de Normalisation des Comptes Publics du Ministère de l'Economie et des Finances de la République Française – Janvier 2014 – P : 09

[112] Jean Bernard Mattret , Normes comptables de l'état un modèle pour la comptabilité publique in la revue du trésor – n°10 – 80eme année – France - Octobre 2004 – P : 593

- ✓ معيار 25: امتيازات المستخدمين

ثانيا - معايير متعلقة بحسابات التسيير:

- ✓ معيار 03: نتيجة الدورة ،الأخطاء الجوهرية والتغيير في الطرق المحاسبية
- ✓ معيار 09: إيرادات بدون مقابل
- ✓ معيار 11: عقود الإنشاء
- ✓ معيار 14: الأحداث اللاحقة لتاريخ الإقرار المالي
- ✓ معيار 23: الإيراد الناتج عن عمليات غير التبادل

ثالثا - معايير متعلقة بالحسابات العمومية المجمعة: تتمثل هذه المعايير فيما يلي:

- ✓ معيار 6: القوائم المالية المجمعة .
- ✓ معيار 7: المحاسبة على المساهمات
- ✓ معيار 8: المعلومات المالية المتعلقة بالمساهمات

رابعا - معايير متعلقة بالتطبيقات الميدانية: تتمثل هذه المعايير فيما يلي:

- ✓ معيار 22: الإفصاح المالي عن المعلومات
- ✓ معيار 24: عرض معلومات الموزانة في القوائم المالية

خامسا - معايير أخرى: تتمثل المعايير الأخرى فيما يلي:

- ✓ معيار 1: عرض القوائم المالية
- ✓ معيار 2 : جدول تدفقات الخزينة
- ✓ معيار 4: اثر التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية
- ✓ معيار 10: المعلومات المالية في الاقتصاديات ذات معدل التضخم المرتفع
- ✓ معيار 18: المعلومات القطاعية
- ✓ معيار 15: الأدوات المالية :الإفصاح و العرض
- ✓ معيار 20: المعلومات المتعلقة بالجزء المرتبط

إلى جانب تعليمة متعلقة بمحاسبة الصندوق .

تمحورت مجمل الإصلاحات حول اعتماد المخطط المحاسبي للدولة و ذلك لتحقيق المحاسبة على أساس الاستحقاق، إذ يحتوي في مضمونه على مختلف العناصر الأساسية التي تمثل الإطار المحاسبي و الإطار التنظيمي للهياكل المحاسبية، مع ادخال نظام الآلي للمعلومات الخاصة بحسابات الدولة، وعرض القوائم المالية حسب نماذج محددة مسبقا , تتكون من[113] :

1 – ميزانية : في شكل جدول للحالة المالية للدولة .

2 - حساب النتائج : يتكون من 3 جداول و هي : جدول للمصاريف الصافية للدولة , جدول لإجمالي المداخيل و جدول يحدد فيه أرصدة العمليات السنوية للدولة .

3 – جدول تدفقات خزينة الدولة : يكون على ثلاثة مستويات : تدفقات الخزينة المتعلقة بالنشاط , تدفقات الخزينة المتعلقة بعمليات الإستثمار و تدفقات الخزينة المتعلقة بعمليات التمويل للدولة .

4 – ملحق : يحتوي على مجموعة من المعلومات تسمح بفهم الوثائق الملخصة .

يتضمن الإطار المحاسبي الحسابات التالية [114]:

1 - الأصول :

❖ *حسابات الاستثمارات*

الحساب 20 الاستثمارات غير مادية	الحساب 21 الاستثمارات المادية
الحساب 22 الأصول المادية المؤجرة للخدمات العامة	الحساب 23 الأصول الجاري إنجازها
الحساب 26 مساهمات الدولة للكيانات الأخرى	الحساب 27 ضمانات الأصول المالية
الحساب 28 إهتلاك الأصول الثابتة	الحساب 29 خسائر القيمة للأصول

❖ *حسابات المخزونات والتحويلات*

الحساب 31 مخزونات المواد واللوازم الأولية	الحساب 32 مخزونات التموين الأخرى
الحساب 33 الجاري للاستثمارات	الحساب 34 الجاري للخدمات
الحساب 35 مخزون الانتاج	الحساب 36 مخزون الاستثمارات
الحساب 37 التحويلات خارج التخزين	الحساب 38 مخزون المشتريات

[113] Recueil des Normes Comptables de l'Etat – Ministère de l'Economie et des Finances – République Française – Moderfie – France 2004 – P : 27

[114] Guide d'Utilisation de la Nomenclature d'Exécution 2012 - – Ministère de l'Economie et des Finances – République Française – France 2012 – P : 17 à P :72

الحساب 39 خسائر مخزون المشتريات

❖ *حسابات الحقوق*

الحساب 40 الموردون الحسابات و المرتبطة بها الحساب 41 العملاء ومقدمو الخدمات

الحساب 42 الموظفو ن والمتقاعدو ن الحساب 43 الضمان الاجتماعي والحسابات الملحقة

الحساب 44مراسلو ا الخزينة الحساب 45 موظفوا الدولة والدائنون الآخرو ن

الحساب 46 المديو ن والدائنو ن المختلفون الحساب 47 الحسابات الانتقالية و الانتظارية

2 – الخصوم :

❖ *حساب النتيجة الصافية ، مؤونة المخاطر والتكاليف على القروض والديون المرتبطة بها*

الحساب 10 حسابات دمج فروقات التقييم واعادة التقييم للحسابات الحديثة

الحساب 11 تحويل صافي النتيجة - الحساب 12 رصيد الدورة

- الحساب 15 مؤونة (المخاطر ، التكاليف ، القروض الخارجية)
- الحساب 16 القروض والديون المرتبطة بها - الحساب 18 الحسابات المرتبطة بوضعية الخزينة

❖ *الحسابات المالية*

- الحساب 50 تساوي الخزينة - الحساب 51 البنوك والمؤسسات المالية
- الحساب 53 الصندوق - الحساب 56 الحساب البنكي للخزينة
- الحساب 57 الحساب الجاري بين المحاسبين - الحساب 58 التحويلات الداخلية
- الحساب 59 نقص قيمة الحسابات المالية

❖ *حسابات النفقات*

- الحساب 60 المشتريات - الحساب 61 الخدمات الخارجية
- الحساب 62 الخدمات الخارجية الأخرى - الحساب 63 تكاليف المستخدمين
- الحساب 64 تكاليف التسيير - الحساب 65 الاعانات وتكاليف التدخل
- الحساب 66 تكاليف مالية - الحساب 67 تكاليف الدورات السابقة
- الحساب 68 الاهتلاكات والمؤونات

❖ *حسابات الايرادات*

- الحساب 70 الايرادات الجبائية
- الحساب 71ايرادات الغرامات والعقوبات المالية
- الحساب 72 ايرادات أملاك الدولة
- الحساب 73 الايرادات المقدمة سلفا
- الحساب 74 خدمات مقدمة للمصالح والبضائع
- الحساب 75 تغيرات مخزون المنتجات
- الحساب 76 إيرادات التدخل
- الحساب 77 إيرادات مالية
- الحساب 78استرجاع خسائر القيمة لمخصصات الاهتلاكات و المؤونات
- الحساب 79 إيرادات خارج الدورة

بالرغم من الجهود المبذولة من أجل إصلاح نظام المحاسبة العمومية بهدف تجسيد فكرة المخطط المحاسبي الجديد للدولة، إلا أنها هذه المساعي لم تكتمل بعد نظرا لوجود عدةعراقيل و نقائص في الآليات والوسائل التنظيمية لتطبيقه, و عليه فإن مجلس المحاسبة يبقى غائبا عن ساحة التوحيد المحاسبي .

3) - المجلس الوطني للمحاسبة CNC : بالرغم من تعدد الهيئات المكلفة بالتوحيد المحاسبي (السابقة الذكر) إلا أنها بقيتغير قادرة على العمل على أحسن وجه ، مما ترك فراغا محاسبيا نتج عنه عدة أسئلة و مشاكل مطروحة بدون حلول و لا إجابات ، وعليه ظهرت ضرورة تنصيب هيئة جديدة تسهر على التنظيم و التوحيد المحاسبي تحت مسمى" المجلس الوطني للمحاسبة ". و الذي تم إنشاءه بموجب المرسوم التنفيذي رقم 96 – 318 المؤرخ في 25 سبتمبر 1996 , تتمثل صلاحيات المجلس الوطني للمحاسبة طبقا لنص المادة الثالثة من نفس المرسوم فيما يلي[115]:

- ✓ تجميع و إستغلال كل المعلومات والوثائق المتعلقة بالمحاسبة وبتعليمها.
- ✓ إنجاز أو تكليف من ينجز كل الدراسات والتحاليل في مجال التنمية واستخدام الأدوات والطرق المحاسبية.
- ✓ إقتراح كل التدابير الرامية إلى ضبط المقاييس المحاسبية واستغلالها العقلاني.
- ✓ إفصاحه و إبداء رأيه وتوصياته في كل مشاريع النصوص التشريعية التي لها علاقة بالمحاسبة.
- ✓ المشاركة في تطوير أنظمة التكوين وبرامجه وتحسين المستوى في مجال المهن المحاسبية.
- ✓ متابعة تطور المناهج والتنظيمات والأدوات المتعلقة بالمحاسبة على الصعيد الدولي.
- ✓ تنظيم كل التظاهرات واللقاءات ذات الطابع التقني التي تدخل في مجال اختصاصه.
- ✓ نشر تقاريره ودراساته وتحاليله وتوجيهاته.

115 الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد رقم 56المؤرخة في 29 سبتمبر 1996، ص : 18.

حدد للمجلس الوطني للمحاسبة و حدد له هدفين رئيسيين هما :

1 – القيام بأعمال التوحيد عن طريق إعداد مخططات محاسبية قطاعية و إبداء أراء و إقتراحات للأسئلة المطروحة من طرف الأعوان الإقتصاديين.

2 - مراجعة المخطط المحاسبي الوطني مع الأخذ بعين الإعتبار التحولات السياسية و الإيديولوجية و الإقتصادية المسجلة منذ 1988.

تم تحقيق الهدف الأول خلال العهدة الأولى (1998-2001) حيث أن المجلس الوطني للمحاسبة قام بـــ:

- ✓ إعداد ثلاث 03 مخططات محاسبية كانت كالآتي :
  - الرأي رقم 98-03 بتاريخ 1998/11/23 المتعلق بالمخطط المحاسبي للوسطاء في عمليات البورصة
  - الرأي رقم 99-04 بتاريخ 1999/06/21 المتعلق بتكييف المخطط المحاسبي الوطني لأنشطة الشركات القابضة و الشركات المجمعة.
  - الرأي رقم 01-16 بتاريخ 2001/05/13 المتعلق بتكييف المخطط المحاسبي الوطني لأنشطة هيئات التوظيف الجماعي للقيم المنقولة .
- ✓ بالاضافة إلى إصدار :
  - الرأي رقم 99-05 بتاريخ 1999/06/21 المتعلق بكيفية توطيد حسابات المجمعات Consolidation
  - إجراءات المراجعة الخاصة بالجمعيات بتاريخ 2000/06/12 .

هذا من جهة، و من جهة أخرى، قام المجلس بإصدار آراء حول 15 مسألة من طرف المؤسسات أهمها :

- ✍ طلب ترخيص إستثنائي (dérogations) متعلق بالجرد الدائم للمخزونات مقدم من طرف شركة مهمة في ميدان البناء و الأشغال العمومية بالإضافة إلى شركة جديدة في مجال توزيع الأدوية . (طلب مرفوض)
- ✍ طلب غلق السنة المالية في 30 نوفمبر مقدم من طرف شركة أجنبية و ذلك للقيام بعملية توطيد الحسابات Consolidation. (طلب مرفوض)
- ✍ طلب تمديد السنة المحاسبية إلى 15 شهرا.
- ✍ طلب الزيادة في مدة حياة المنشآت الفندقية (مدة الإهتلاك).
- ✍ طلب إجراء عملية المقاصة بين الحقوق و الديون المتقابلة.
- ✍ طلب تسجيل المعدات المقتناة بصيغة القرض الإيجاري في الإستثمارات Leasing (طلب مرفوض)

✍ طلب من مجمع رياض سطيف في 2001/04/11 يتمثل في طرح إشكالية المعالجة المحاسبية للأرباح على الشركات عند شراءها من طرف المؤسسة (أسهم خاصة بالشراكة).

أما بالنسبة للهدف الثاني فإنه لم يتحقق, و هذا ذلك راجع لإيديولوجية أعضاء المجلس الذين لم يستطيعوا التخلي عن المخطط المحاسبي الوطني و إقتراح بديل آخر, مما دفع بالسلطات العمومية إلى اللجوء للهيئات الفرنسية للتوحيد و هي :

- ✓ المجلس الوطني للمحاسبة الفرنسي CNC.
- ✓ مجلس أعلى لمنظمة الخبراء المحاسبين الفرنسي CSOEC[116].
- ✓ الهيئة الوطنية لمحافظي الحسابات الفرنسي CNCC[117].

لكن المهمة لم تكن لمراجعة المخطط المحاسبي الوطني بل لإعداد نظام محاسبي جديد.

قدمت هذه المجموعة ثلاثة خيارات ممكنة :

الخيار الأول : الإبقاء على المخطط المحاسبي الوطني بشكله الحالي و حصر عملية الإصلاح في بعض التعديلات التقنية لمسايرة التغيرات التي عرفها المحيط الإقتصادي و القانوني في الجزائر.

الخيار الثاني : الإبقاء على المخطط المحاسبي الوطني بهيكله الحالي و العمل على إدخال الحلول التقنية التي طورتها المعايير المحاسبية الدولية.

الخيار الثالث : يتمثل في إنجاز نسخة جديدة من المخطط المحاسبي الوطني بشكل حديث استنادا للتطبيقات، المفاهيم، القواعد و الحلول التي رست عليها المعايير المحاسبية الدولية.

و بعد الدراسة من قبل المجلس الوطني للمحاسبة الجزائري CNC ، تم عقد جمعية علنية بتاريخ 2001/09/05 تم فيها تبني الخيار الثالث و هو إستراتجية التوحيد المحاسبي التي تقضي بإستبدال المخطط المحاسبي الوطني PCN بنظام محاسبي جديد يتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS, مع الإشارة إلى أن هذهالعملية كانت ممولة من قبل البنك الدولي في شكل هبة .

و بناءا على الإختيار المعتمد من طرف المجلس الوطني للمحاسبة, تم تنصيب لجنة قيادة Comité de Pilotage تضطلع بمهمة التنسيق و متابعة أعمال فريق الخبراء الفرنسي ,حيث مرت أعمال هذه اللجنة على أربعة مراحل :

المرحلة الأولى : تشخيص حالة عملية تطبيق المخطط المحاسبي الوطني.

المرحلة الثانية : إعداد مشروع نظام محاسبي جديد.

[116] CSOEC : Conseil Supérieur de l'Ordre des Experts-Comptables

[117] CNCC : Compagne Nationale des Commissaires aux Comptes .

المرحلة الثالثة : القيام بالتكوين وفقا للمخطط المحاسبي الجديد و المعايير المحاسبية الدولية .

المرحلة الرابعة : المساعدة على تحسين تنظيم و عمل المجلس الوطني للمحاسبة

و لقد تم إعداد تقرير خاص بكل مرحلة من المراحل التي مرت بها اللجنة, كانت كما يلي :

تقرير المرحلة الأولى : في مرحلة تشخيص حالة عملية تطبيق المخطط المحاسبي الوطني تمحور التقرير حول :

- ✓ نقائص المخطط المحاسبي الوطني.
- ✓ أوجه الإختلاف مقارنة مع المعايير و الممارسات المحاسبية الدولية.
- ✓ مجموعة من التوصيات.

تقرير المرحلة الثانية : فيما يخص التقرير المتعلق بالمرحلة الثانية, فلقد تم إعداد مشروع لنظام محاسبي جديد بناءا على الخيار الثالث للمجلس الوطني للمحاسبة و تضمن هذا المشروع :

- ✓ التعريف بالإطار التصوري.
- ✓ التعريف بقواعد تقييم الأصول، الخصوم، الأعباء و الإيرادات.
- ✓ مدونة الحسابات Nomenclature des Comptes.
- ✓ قواعد سير الحسابات.
- ✓ نماذج القوائم المالية الجديدة و لواحقها و المصطلحات التفسيرية.

تقرير المرحلة الثالثة : إشتمل التقرير على :

- ✓ تنظيم يوم دراسي حول موضوع التوحيد المحاسبي Normalisation Comptable.
- ✓ تنظيم أربعة ملتقيات جهوية تهدف إلى شرح محتوى برنامج النظام المحاسبي الجديد و كانت موجهة أساسا للمهنيين و الممارسين.

المرحلة الرابعة تتمثل هذه المرحلة في تحسين تنظيم و عمل المجلس الوطني للمحاسبة. حيث تم إصدار مرسوم تنفيذي رقم 11-24 المؤرخ في 27 جانفي 2011[118] المتضمن لتشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة و تنظيمه و قواعد سيره، أما فيما يتعلق بأعضاء المجلس فلقد تم تحديدهم في المادة 02 من نفس المرسوم والذي يتضمن تشكيلة ورئاسة المجلس، حيث يرأس المجلس وزير المالية أو ممثله.

يتشكل المجلس الوطني للمحاسبة من الأعضاء :

[118] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد رقم 07 المؤرخة في 2011/02/02 ، صفحة 04

- ✓ ممثل الوزير المكلف بالطاقة .
- ✓ ممثل الوزير المكلف بالإحصاء
- ✓ ممثل الوزير المكلف بالتربية الوطنية .
- ✓ ممثل الوزير المكلف بالتجارة.
- ✓ ممثل الوزير المكلف بالتعليم العالي والبحث العلمي.
- ✓ ممثل الوزير المكلف بالتكوين المهني.
- ✓ ممثل الوزير المكلف بالصناعة .
- ✓ رئيس المفتشية العامة للمالية
- ✓ المدير العام للضرائب
- ✓ المدير المكلف بالتقييس المحاسبي لدى وزارة المالية .
- ✓ ممثل برتبة مدير عن بنك الجزائر.
- ✓ ممثل برتبة مدير عن لجنة تنظيم ومراقبة عمليات البورصة.
- ✓ ممثل برتبة مدير عن مجلس المحاسبة .
- ✓ ثلاثة (03) أعضاء منتخبين عن المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبين
- ✓ ثلاثة (03) أعضاء منتخبين عن المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات
- ✓ ثلاثة (03) أعضاء منتخبين عن المجلس الوطني للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين
- ✓ ثلاثة (03) أشخاص يتم اختيارهم لكفاءاتهم في مجالي المحاسبة و المالية و يعينهم الوزير المكلف بالمالية

الجدول رقم 11.1 : توزيع أعضاء المجلس الوطني للمحاسبة حسب الفئات

الفئة	العدد	%
رئيس المجلس	01	04
ممثلو الوزراء	07	27
موظفون	06	23
منظمات مهنية	09	35
أعضاء	03	11
	26	100

المصدر : من إعداد الباحثة حسب ما جاء في المادة 02 من المرسوم التنفيذي 11 -24

إن الإختلاف في تشكيل أعضاء المجلس الوطني للمحاسبة بمشاركة عدة وزارات, إدارات و مهنيين يعتبر نقطة إيجابية, بحيث أن هذا الاختلاف يوفر للمجلس صورة إجمالية عن البيئة الإقتصادية, الإدارية و الإجتماعية عند دراسة المسائل و إعداد المشاريع و أعمال التوحيد. غير أن هؤلاء الأعضاء لا يعملون بصفة دائمة أي أنهم ليسوا قادرين على أداء المهام التي كلفوا بها على أحسن وجه, هذا ما يؤثر سلبيا على النتائج المرجوة من المجلس.

نلاحظ أن هناك هيمنة لفئة الموظفين الإداريين على المجلس بنسبة 54%, مما يدفعنا إلى استنتاج بأن الدولة تبقى مشاركة بالأغلبيةفي اتخاذ القرار ات, لذا لا يمكن أن تكون المصادقة على المشاريع و الأعمال بكل موضوعية.

أما بالنسبة لمشاركة المهنيين أكثر من ربع الأعضاء أي بنسبة 35%, فهي تسمح للمجلس بأن تكون له نظرة محاسبية على الواقع و المشاكل التي تواجه المتعاملين الاقتصاديين خلال الممارسة العملية, إلا أن هذه النسبة (35%) تبقى ضئيلة, مما يدفعنا إلى إقتراح تدعيم المجلس بفئة الأساتذة الجامعيين الذين يمتلكون الإعتمادات لأنهم يجمعون بين التأطير البيداغوجي و الخبرة المهنية .

نلاحظ أيضا تسجيل غياب تام لممثلي الشركات و المؤسسات الإقتصادية العمومية منها و الخاصة, بالرغم من كونها تمثل الأغلبية في النسيج الإقتصادي للجز ائر من حيث العدد و من حيث المردودية.

بالإضافة إلى غياب ممثل عن الغرفة الوطنية للفلاحة CNA [119]و ممثل عن الغرفة الوطنية للتجارة والصناعة CACI[120] و ممثل عن الجمعية المهنية للبنوك والمؤسسات المالية ABEF[121] و ممثل عن جمعية شركات التأمين[122] UAR, و هذا بهدف عرض المشاكل المحاسبية التي تعاني منها هذه القطاعات المتخصصة .

V. تنظيم المحاسبة التحليلية للإستغلال في الجزائر

يلعب المخزون بدور اكبير ا في مجمل النشاطات الاقتصادية[123]للمؤسسات, و عليه فإن تكلفة المخزون في مشاريع عديدة تمثل الجزء الأكبر من التكلفة الكلية للمنتوج, مما يستدعي معه وضع النظم السليمة لمراقبة المخزون و احتسابه و السيطرة عليه في المراحل المختلفة من النشاط الاقتصادي, بما يضمن الحصول على تكلفة بطريقة عقلانية و إستخدامها لتحقيق منفعة اقتصادية.

لهذا برزت فكرة إيجاد نظام متخصص يختلف عن نظام المحاسبة العامة لكي يعالج هذا العنصر الهام من عناصر الأصول، متميزا بمعالم و قواعد و أسس و معالجات خاصة به و أطلق عليه تسمية "المحاسبة التحليلية" أو " محاسبة المواد ".

---

[119] CNA : Chambre Algérienne d'Agriculture
[120] CACI : Chambre Algérienne du Commerce et d'Industrie
[121] ABEF : Association des Banques et des Etablissements Financiers
[122] UAR : Union Algérienne des sociétés d'Assurance et de réassurance
[123] الدكتور أكرم الطويل – محاسبة المواد – دار زهران للنشر و التوزيع – 2007– ص 11

مع تفتح الاقتصاد الوطني على الأسواق العالمية, فإن على المؤسسات التحكم في تكلفة منتوجاتها للقدرة على مواجهة المنافسة الوطنية و الأجنبية. ففي هذا الصدد, قامت وزارة المالية منذ 1987 و مع الإصلاحات الاقتصادية, بوضع فرقة عمل لإعداد مخطط وطني للمحاسبة التحليلية. لقد تم إعداد هذا المخطط في أفريل 1991 إلا أنه لم ينشر من قبل المجلس الأعلى للتقنية المحاسبية CSTC.

لقد كانت المحاسبة التحليلية موجودة في المخطط المحاسبي العام الفرنسي لسنة 1957, إلا أن الممارسة همشت القيود المحاسبية إذ أصبحت في شكل جداول حسابي.، ففي فرنسا, و منذ المخطط المحاسبي المراجع لسنة 1982 أعطيت الحرية لتطبيق محاسبة المواد. و في الجزائر و مع تطبيق المخطط المحاسبي الوطني لسنة 1975 الذي ترك المجال مفتوحا للمحاسبة التحليلية, حيث أن هناك حرية في إتباع نظام محاسبي يتوافق مع وضعية كل مؤسسة و ظروفها الاقتصادية, أي أن مسيري المؤسسات يضعون نظاما داخليا لتسيير المخزون حسب نشاط مؤسساتهم. خاصة, أنه لم يتم إعداد مدونة حسابات المحاسبة التحليلية ضمن المخطط المحاسبي الوطني لسنة 1975.

خصص المشرع الجزائري صنفا واحدا فقط و هو الصنف التاسع (09) أين وضعت مجموعة من الحسابات لتسيير تكلفة المخزون. حيث أن الإجراء المحاسبي [124]المقبول عموما في الحياة العملية و المطبق في محاسبة التكاليف هو تقييم المخزون السلعي بسعر التكلفة التاريخية و هي التكلفة الفعلية في تاريخ الحصول على هذا الأصل شراءا أو إنتاجا .

إن الحسابات التحليلية للإستغلال الواردة في المخطط المحاسبي الوطني تشبه في مجملها المخطط المحاسبي العام الفرنسي لسنة 1957 . نعرض في الجدول التالي الحسابات الرئيسية الموجودة في المخططين :

الجدول رقم 12.1 : تناظر الحسابات التحليلية للإستغلال الواردة في المخطط المحاسبي الوطني 1991 و المخطط المحاسبي العام الفرنسي 1957

المخطط المحاسبي العام[125] 1957	المخطط الوطني للمحاسبة التحليلية 1991
90 – حسابات منعكسة	90 – حسابات منعكسة
91 و 92 إعادة ترتيب المصاريف و المراكز	91 – مركز التحليل الوهمي أو المحاسبي
93 – تكاليف و سعر التكلفة	92 – مراكز التحليل
94 – جرد دائم	93 – الجرد الدائم
96 – فروق على التكلفة المحتسبة مسبقا	94 – تكاليف و سعر التكلفة للإستغلال
97 – فروق الإدماج	95 – تكلفة إنتاج الإستثمارات
98 – نتيجة المحاسبة التحليلية	96 – فروق على التكلفة الثابتة
99 – الربط الداخلي	97 – ترحيل فروق المعالجة المحاسبية
	98 – النتيجة 99 – الربط الداخلي

[124] د . رضوان حلوة حنان – بدائل القياس المحاسبي المعاصر – دار وائل للنشر – الطبعة الأولى – أردن 2003 – ص : 92

[125] Plan comptable 1957 – les éditions Foucher – Paris 1958 -

عرف المخطط الوطني للمحاسبة التحليلية المصادق عليه في أفريل 1991[126] المحاسبة التحليلية على أنها "*طريقة و أداة لجمع، تسجيل و معالجة المعطيات الكمية و المالية المتعلقة بالنشاط الاقتصادي و الاجتماعي و ذلك بهدف تحديد التكلفة و سعر التكلفة و النتائج و تزويدنا بالعناصر الضرورية لحساب مؤشرات التسيير التي تسمح بمتابعة و تطوير و تقييم القدرات*".

أهم أهداف المحاسبة التحليلية ما يلي[127] :

1. تقييم المردودية و سعر البيع للسلع و الخدمات و ذلك بمقارنته بالتكاليف المرافقة لهم.
2. مراقبة الشروط الداخلية للاستغلال.
3. تقييم بعض مناصب الأصول مثل الاستثمارات المنتجة و مخزون المنتوج المصنع.
4. تسمح بإعطاء توضيحات فيما يخص إختيار الموازنات و ذلك في المجالات التالية : مجال الاستثمار أو مجال الاستغلال، اتخاذ القرارات للتخطيط الحسن للنشاط الاقتصادي للمؤسسة.
5. تسمح بوضع التسيير الميداني و مراقبة التسيير الملائمين, و ذلك بإجراء تنبؤات لمصاريف و إيرادات الإستغلال ,و كذلك متابعة تحقيقها و إعطاء تفسير للفروقات الناتجة عنها.
6. تسمح بإعطاء قاعدة موثوقة للتفاوض حول الإعانات المستلمة و المتعلقة ببعض السلع و المنتوجات ذات النفع العام .
7. تقييم مردودية مراكز النشاط (الدراسات، الخدمات ...)

VI. الهيئات المشرفة على التنظيم المحاسبي في الجزائر منذ 2007 إلى غاية الآن .

إن الجزائر واحدة من الدول التي انخرطت في مسار عمليات الإصلاح الاقتصادي و خاصة الجانب المحاسبي باعتمادها سياسة إصلاح جذرية لنظامها المحاسبي، تكللت في سنة 2007 بإصدار القانون رقم 07-11 بتاريخ 25 نوفمبر 2007 والمتضمن النظام المحاسبي المالي (المحاسبة المالية) والقاضي بإلغاء العمل بالمخطط المحاسبي الوطني لسنة 1975 ابتداء من دخول هذا القانون الجديد حيز التطبيق بتاريخ 01 جانفي 2010.

يعتبر مشروع النظام المحاسبي المالي الجديد أفضل خيار حسب المجلس الوطني للمحاسبة (CNC) لتحسين النظام المحاسبي الجزائري والذي يندرج في إطار تحديث الآليات التي تصاحب الإصلاح الاقتصادي.

يتميز النظام المحاسبي الجديد بأربع استحداثات رئيسية :

[126] P. 10-FERDJALLEH Mohamed – La comptabilité des coûts et des prix de revient – ENAG Editions 2004 – Alger

[127] N. AFAOUI et A. AMRANI - Méthodes d'analyse des coûts – tome (1) – SNC Edition du management – 1991 – Alger – P. 19.

الإستحداث الأول : يمس الإختيار الدولي الذي يقرب ممارستنا المحاسبية بالممارسة الدولية, و الذي سيسمح للمحاسبة بأن تعمل على ركيزة مرجعية و مبادئ أكثر ملائمة مع الاقتصاد المعاصر, و إعداد معلومات دقيقة تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية للمؤسسات.

الإستحداث الثاني : يتعلق بالإعلان بصفة أكثر وضوحا عن المبادئ و القواعد التي توجه التسجيل المحاسبي للمعاملات، تقييمها و إعداد القوائم المالية. الأمر الذي سيسمح بالتقليل من أخطار التلاعب الإرادي و غير الإرادي بالقواعد و تسهيل مراجعة الحسابات.

الإستحداث الثالث : ينص على أن النظام المحاسبي الجديد قد أخذ على عاتقه احتياجات المستثمرين الحالية و المستقبلية. الأمر الذي سيسمح لهم بالحصول على معلومات مالية منسجمة و مقروءة تخص المؤسسات, و تمكن من إجراء المقارنات و اتخاذ القرارات.

الإستحداث الرابع : يتعلق بالكيانات الصغيرة، و يتلخص في إمكانية تطبيقها لنظام معلومات مبني على محاسبة مبسطة.
و هنا يكون من الواجب الإشارة إلى أن النظام المحاسبي المالي الجديد يشمل جوانب ايجابية, من حيث أنه:

- يقترح حلولا تقنية للتسجيل المحاسبي للعمليات أو للمعاملات التي يعالجها المخطط المحاسبي الوطني.
- يقدم شفافية و مصداقية أكثر للحسابات و للمعلومات المالية التي يسوقها، الأمر الذي من شأنه التقوية من مصداقية المؤسسة.
- يسمح بتحقيق أحسن توافق من حيث زمان و مكان الحالات المالية.
- يمثل فرصة للمؤسسات من أجل تحسين تنظيمها الداخلي و جودة اتصالاتها مع الأطراف المعنية بالمعلومة المالية.
- يشجع الاستثمار من حيث أنه يضمن مقروئية أفضل للحسابات من طرف المحللين الماليين و المستثمرين.
- يحفز بروز سوق مالي مع ضمان تدفق رؤوس الأموال.
- يحسن المحفظة المالية للبنوك من خلال إنتاج المؤسسات لحالات مالية أكثر شفافية.
- يسهل رقابة الحسابات، التي ستستند من الآن فصاعدا على مفاهيم و قواعد محددة بوضوح.
- يفرض على المؤسسات تطبيق معايير محاسبية دولية معترف بها، تستوجب شفافية أحسن للحسابات، هذه الشفافية التي تعتبر تدبيرا أمنيا ماليا يشارك في إستتباب الثقة.

تكمن فرضيات النظام المحاسبي المالي الجديد في :

الإستعاب الجديد للمحاسبة :

على عكس النظام المحاسبي السابق المبني على تصور يأخذ بعين الاعتبار خاصة القيود القانونية و الضريبية، فإن النظام المحاسبي الجديد يتقيد بالتسجيل بصفة وفية و وفق المميزات و الحقائق الاقتصادية، المعاملات و الأحداث الأخرى استجابة لمتطلبات المستثمرين الذين يتمنون معلومة شفافة.

هذا التصور الجديد للمحاسبة المستلهم من المحاسبة الأنجلوساكسونية يتطلب من كل الأطراف المعنية بالمعلومة المالية (معدي القوائم المالية ,المهنيين المحاسبين و مستعملين آخرين) إعادة نظر عميقة, التي بدورها تتطلب احتياجات هامة لرفع و تحسين المستوى و إعداد برامج التكوين في المحاسبة.

تمييز القانون المحاسبي عن القانون الجبائي :

إذا كانت إلى حد الآن المحاسبة مقيدة بإدماج القواعد الجبائية، فإن النظام الجديد يفرض استقلالية القانون المحاسبي عن القانون الجبائي.

و لهذا، فإن التصريحات الجبائية يتم إعدادها بعد معالجة الجداول المالية للمؤسسات إعتبارا للقيود الجبائية .

و في حالة الاهتمام, فإن تحديد معالجة و تغيير بعض النصوص خاصة النصوص الجبائية ضرورية لمتطابقتها مع الأحكام المحاسبية الجديدة.

و مثالا على ذلك يمكن ذكر مشكل إهتلاك أصل من الأصول حيث أن القوانين المحاسبية الجديدة تعتبره كتوزيع مباشر لقيمته و فقا لمدة الاستعمال (المدة الاقتصادية) للأصل، في حين أن القواعد تفرض مدات محددة طبقا للعادات. يمكن للقسط السنوي للاهتلاك أن يكون مخالف وفق للنظام المعمول به.

فضلا عن ذلك، ينبثق من إنتقال إلى النظام المحاسبي المالي، تنفيذ على مستوى كل القطاعات المعنية ترتيبات أخرى متعلقة بـ :

- مخططات التكوين.
- تكوين المكونين.
- المساعدة التقنية.
- تكييف الأنظمة و البرامج المعلوماتية.

حددت سنة 2009 كتاريخ بداية تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد على كل المؤسسات التي تسمح بتخصيص سنة 2008 كسنة تحضير لتنفيذ هذا النظام و بخصوص :

- إعداد ملتقيات تحسيسية و تكوينية حول النظام المحاسبي المالي الجديد، في صالح محترفي و مهنيي المحاسبة,
- معالجة محاسبية المؤسسات للإنتقال إلى المعايير الجديدة.

يهدف مشروع القانون إلى تحديد :

- الإطار المرجعي المستدل به في مجال المحاسبة و المعايير المحاسبية.
- مجال تطبيق النظام المحاسبي المالي.
- التزامات الوحدات في مجال تنظيم المحاسبة.
- طبيعة و قواعد إعداد القوائم المالية الفردية و المدمجة.
- أثر تغير التقديرات و الطرق المحاسبية على القوائم المالية.

و بالتالي يشمل النظام المحاسبي الجديد :

- إطار مرجعي يتطابق مع الإطار المرجعي IFRS (International Financial Reporting Standards) و مجال تطبيق النظام المحاسبي.
- مفاهيم و قواعد تقييم الأصول، الخصوم، الأعباء و المنتجات بالإضافة إلى المعلومات الواجب إظهارها في القوائم المالية الخاصة بكل واحد من هذه الأصناف.
- أشكال القوائم المالية : الميزانية، حساب النتيجة، جدول تغير الأموال الخاصة، جدول تدفقات الخزينة للدورة و ملحقا توضيحيا للقوائم المالية.
- مدونة الحسابات.
- قواعد استعمال الحسابات.
- النظام المحاسبي الواجب التطبيق على الوحدات المصغرة.

أحيل هذا القانون إلى النص التنظيمي فيما يخص المبادئ و الاتفاقيات المحاسبية المحتواة في الإطار المرجعي، مضمون المعايير المحاسبية، مخطط الحسابات، قواعد استعمال الحسابات و أشكال القوائم المالية.

جاء النظام المحاسبي المالي على ضوء قانون رقم 07-11 الصادر بتاريخ 25 نوفمبر 2007 والمتضمن لـ 43 مادة والذي تناول في مادته الثالثة تعريف المحاسبة المالية:[128]

[128]. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد: 74، بتاريخ 25 نوفمبر2007، القانون 07-11 المتعلق بالنظام المحاسبي المالي، المادة:03، ص.03.

« المحاسبة المالية نظام لتنظيم المعلومات المالية يسمح بتخزين معطيات قاعدية عددية وتصنيفها، تقييمها، تسجيلها وعرض كشوف تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية وممتلكات الكيان، ونجاعته، ووضعية خزينته في نهاية السنة المالية ».

كما جاء المرسوم التنفيذي رقم 08 - 156 المؤرخ في 20 جمادى الأول 1429 الموافق لـ 26 مايو 2008 يتضمن تطبيق أحكام القانون رقم 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 والمتضمن النظام المحاسبي المالي.

كما جاء القرار المؤرخ في 23 رجب 1429 الموافق لـ 26 يوليو 2008 الصادر عن وزارة المالية بتحديد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها.

كما جاء القرار رقم 72 المؤرخ في 26 يوليو 2008 يحدد أسقف رقم الاعمال و عدد المستخدمين و النشاط المطبقة على الكيانات الصغيرة بغرض مسك محاسبة مالية مبسطة .

كما جاءالمر سوم التنفيذي رقم 09-110 المؤرخ في 07 أفريل 2009 الصادر عن وزارة المالية بتحديد شروط و كيفيات مسك المحاسبة بواسطة أنظمة الاعلام الآلي .

كما جاءت مذكرة منهجية رقم 01 الصادرة بتاريخ 19 أكتوبر 2009 عن وزير المالية والتي تتضمن التطبيق الأول للنظام المحاسبي المالي .

كما جاءت التعليمة رقم 02 الصادرة بتاريخ 29 أكتوبر 2009 عن وزير المالية والتي تحدد تطبيق النظام المحاسبي المالي لأول مرة في سنة 2010 من خلال معالجة عملية الانتقال من المخطط المحاسبي الوطني إلى النظام المحاسبي المالي من جهة و من جهة أخرى مطابقة مدونة الحسابات من نظام محاسبي قديم إلى نظام محاسبي جديد.

قامت وزارة المالية من خلال المجلس الوطني للمحاسبة بإصدار مجموعة من المذكرات المنهجية، ، جاءت في مجملها لتدعيم و تقديم التفسيرات و التوضيحات اللازمة و المتعلقة بتطبيق النظام المحاسبي المالي لأول مرة، و كيفية الانتقال من نظام محاسبي قديم إلى نظام محاسبي جديد مع إدراج بعض التغييرات, و التي تعتبر ضرورية من حيت التقييم , العرض و التسجيل المحاسبي, و تتمثل هذه المذكرات فيما يلي:

1. مذكرة منهجية مؤرخة في 28 ديسمبر 2010 تتضمن الإجراءات المطلوب تنفيذها عند الانتقال من المخطط المحاسبي الوطني إلى النظام المحاسبي المالي و المتعلقة بالتثبيتات المعنوية
2. مذكرة منهجية مؤرخة في 28 ديسمبر 2010 تتضمن الإجراءات المطلوب تنفيذها عند الانتقال من المخطط المحاسبي الوطني إلى النظام المحاسبي المالي و المتعلقة بالمخزونات
3. مذكرة منهجية مؤرخة في 20 مارس 2011 تتضمن الإجراءات المطلوب تنفيذها عند الانتقال من المخطط المحاسبي الوطني إلى النظام المحاسبي المالي و المتعلقة بالتثبيتات العينية
4. مذكرة منهجية مؤرخة في 26 مارس 2011 تتضمن الإجراءات المطلوب تنفيذها عند الانتقال من المخطط المحاسبي الوطني إلى النظام المحاسبي المالي و المتعلقة بمنافع الموظفين قصيرة و طويلة الأجل

5. مذكرة منهجية مؤرخة في 05 ماي 2011 تتضمن الإجراءات المطلوب تنفيذها عند الانتقال من المخطط المحاسبي الوطني إلى النظام المحاسبي المالي و المتعلقة بالمصاريف و الإيرادات خارج الاستغلال، حيث تعلقت هذه المذكرة المنهجية بكيفية الانتقال الخاصة بالحسابات: (حـ/692، حـ/696، حـ/698، حـ/699، حـ/750، حـ/780، حـ/792، حـ/796، حـ/797، حـ/798)
6. مذكرة منهجية مؤرخة في 24 ماي 2011 تتضمن الإجراءات المطلوب تنفيذها عند الانتقال من المخطط المحاسبي الوطني إلى النظام المحاسبي المالي و المتعلقة بالعقود طويلة الأجل
7. مذكرة منهجية مؤرخة في 07 جوان 2011 تتضمن الإجراءات المطلوب تنفيذها عند الانتقال من المخطط المحاسبي الوطني إلى النظام المحاسبي المالي و المتعلقة بالأصول و الخصوم المالية .

تعتبر الجزائر من بين الدول التي تبنت منهج الإصلاح في النظام المحاسبي من خلال الانتقال من نظام المخطط المحاسبي الوطني (PCN) إلى تطبيق النظام المحاسبي المالي (SCF), وهذا بغية تحقيق مجموعة من الأهداف من أهمها تمكين النظام من إنتاج معلومات مالية مميزة وذات جودة عالية, وذلك من خلال توفير الأحكام وضبط الممارسات لضمان توفر تلك المعلومات على الخصائص المميزة مثل الملائمة والموثوقية .

حيث قام الاصلاح المحاسبي في الجزائر على مجموعة من المبررات تنطلق اساسا من أن النظام الذي كان سائدا لا يخدم تفعيل البورصة والسوق المالي بشكل عام، لأن هذه الاخيرة تقوم على الكفاءة المرتبطة بتوفير المعلومات في الوقت والمكان المناسبين وبالكم والكيف اللازم وعلى ملائمة النظام المحاسبي الجزائر ي مع الاطار الذي يحكم الانظمة المحاسبية على المستوى الدولي، في ظل ذلك اصبح من الضروري الوفاء بهذه المتطلبات لتحقيق الآتي :

- إنشاء بيئة محاسبية مقبولة قبولا دوليا؛
- تشجيع استقطاب الاستثمار الاجنبي؛
- الوفاء بالاحتياجات المعبر عنها من مستخدمي مخرجات الانظمة المحاسبية وطنيا ودوليا؛
- توافق النظام المحاسبي الجزائر ي مع ما ذهب إليه مجلس المعايير المحاسبية الدولية؛
- يسهل مختلف المعاملات المالية والمحاسبية بين المؤسسات الإقتصادية الوطنية والمؤسسات الأجنبية؛
- شفافية المعلومات؛
- الافصاح الفعال في ظل المرجعية الدولية؛
- توافق القوائم المالية للمؤسسات الوطنية مع الأجنبية؛
- قابلية مقارنة المؤسسة لنفسها عبر الزمن وبين المؤسسات على المستويين الوطني والدولي؛
- إعطاء معلومات مالية ملائمة أكثر على تشجيع المستثمرين وتسمح لهم بمتابعة أموالهم.

إلا أن النظام المحاسبي المالي (SCF) عرف بعض القصور عند تطبيقه و خاصة أن مرحلة الانتقال سنة 2010 من المخطط المحاسبي الوطني (PCN) إلى النظام المحاسبي المالي (SCF) كانت بالنسبة لأغلبية الكيانات عبارة عن تغيير الحسابات حسب جدول المراسلة و فقط (Translation de Comptes) .و إلى غاية اليوم تبقى مجموعة من أحكام

هذا المرجع المحاسبي غير مطبقة , على سبيل المثال : ملحق القوائم المالية , الحسابات المركبة , تسجيل عقود الإيجار المالي , انخفاض قيمة الأصول الثابتة , الضريبة المؤجلة .....

من أهم أسباب القصور في تطبيق النظام المحاسبي المالي (SCF) هو عدم كفاءة محضري و مراجعي القوائم المالية من حيث التحكم في التقنيات الحديثة و كذلك فهمهم لمضمون المعايير الدولية للمحاسبة و هذا راجع للبطء في تطوير مضامين التعليم المحاسبي في الجامعات ومراكز التكوين ,فمازالت المقررات المحاسبية لم تتغير وطرق التدريس يغلب عليها تعليم المحاسبة على طريقة القواعد و التي تقوي الاستذكار على حساب الإبداع، وهذا راجع أساسا لغياب الوعي المحاسبي و وجود نظرة ضيقة على أن المحاسبة تقنية وليست علما قائما بذاته .

هذا القصور ناتج عن الصعوبات التي واجهتها الكيانات عند تطبيق النظام المحاسبي المالي, نذكر منها ما يلي:

- التكاليف الإضافية التي تتحملها المؤسسة سواء قبل أو بعد التطبيق، و المرتبطة بـــ:
  - عملية تدريب و تكوين الإطارات من محاسبين و خبراء و أكاديميين و التي تعتبر مكلفة جدا، لأنها ليست عملية رسكلة بسيطة بل هي تكوين و تدريب على نظام جديد لم يعرفوه من قبل.
  - عملية إستحداث أو تثبيت أنظمة جديدة تتلاءم و متطلبات النظام المحاسبي المالي من الأدوات و المستلزمات التقنية و التكنولوجية الحديثة من برمجيات و أنظمة المعلومات الداخلية و الخارجية، أنظمة الإتصالات ذات التقنية العالية، هذا كله يتطلب غلافا ماليا معتبرا.
  - عملية إعادة تكييف، تطوير أو تحديد مختلف الأنظمة الفرعية في سبيل توافقها مع متطلبات النظام الجديد، مثل :نظام الأجور و النظام الجبائي.
- نظرا لواقع البيئة الإقتصادية الجزائرية، يصعب تجسيد بعض المفاهيم، المبادئ و القواعد التي جاء بها النظام المحاسبي المالي، يبرز هذا من خلال:
  - صعوبة القيام بمعالجة مكونات الأصل كما لو كانت منفصلة.
  - عدم القدرة على تحديد مدة المنفعة لأصل معين.
  - صعوبة تحديد القيمة المتبقية عند حساب الإهتلاكات نظرا لإعتمادها على معدل الإستحداث.
  - غياب أسواق متخصصة تستعمل أسعارها كمرجعية للتقييم.
  - صعوبة تحديد القيمة العادلة للأصول الثابتة المادية لعدم وجود سوق المنافسة التامة.
  - غياب سوق مالي يتميز بالكفاءة حيث لا يمكن تقييم الأسهم والسندات و مشتقاتها بالقيمة العادلة في بورصة الجزائر.
  - لا توجد أسواق واضحة للسلع و المواد لمقارنة أسعارها عند نهاية السنة مع سعر التكلفة.
- ضرورة اللجوء إلى التحكيم الشخصي في بعض المسائل المتعلقة بتفضيل الجوهر الإقتصادي على الشكل القانوني، حيث لا ينطبق هذا المبدأ دائما مع إعتبارات أخرى قانونية ,تجارية و جبائية.

فبعد المضي في تطبيق النظام المحاسبي المالي في الجزائر منذ حوالي ست سنوات تقريباً من المفترض أن تكون صورة الإصلاح المحاسبي الجزائر ي أكثر وضوحا وأيضا من المفترض أن تكون مجمل القرارات والتدابير الضرورية اللازمة للنجاح قد تم تجسيدها في الميدان، وبالتالي سنتطرق إلى عملية الإصلاح من الجوانب التالية :

- *على مستوى القطاع المالي :*

أصدر بنك الجزائر في 2009/07/23 النظام رقم 09-04 المتضمن لمخطط الحسابات البنكية والقواعد المحاسبية المطبقة على البنوك والمؤسسات المالية، حيث يحدد القانون مدونة الحسابات وما تحتويه كل مجموعة حسابات، ثم تم إتباعه بالنظام رقم 09-05 المؤرخ في 2009/10/28 الذي يتضمن إعداد القوائم المالية للبنوك والمؤسسات المالية وطرق نشرها، حيث تتمثل هذه القوائم في: الميزانية، حسابات النتائج، خارج الميزانية، جدول تدفقات الخزينة، وجدول تغيرات رؤوس الأموال إضافة إلى الملحق.

لقد صدر هذا النظام ليحل محل النظام رقم 92-08 بتاريخ 1992/11/17 المتضمن المخطط المحاسبي البنكي، إذ يختلف عنه في بعض الحسابات, حيث ألغى النظام الجديد الصنف الثامن النتائج, وأضاف إلى القوائم المالية جدول تدفقات الخزينة وجدول تغيرات رؤوس الأموال و الملحق.

أصدر المجلس الوطني للمحاسبة - وزارة المالية – الرأي رقم 89 المؤرخ في 10 مارس 2011 يحدد مدونة الحسابات , القوائم المالية و المبادئ المحاسبية الخاصة بشركات التأمين و / أو إعادة التأمين. وقد صدر هذا الرأي ليحل محل القرار المؤرخ في 1987/09/13 الصادر عن وزير المالية, الذي يهدف إلى تحديد كيفيات تطبيق المخطط المحاسبي الوطني على قطاع التأمين و إعادة التأمين .

- *على مستوى مهنة المحاسبة :*

مهنة المحاسبة كغيرها من المهن لها دورها ومكانتها وأهميتها في المجتمعات منذ القدم. إذ إزداد الاهتمام بها مع التطور الاقتصادي الذي يعرفه العالم وانفتاح الاقتصاديات على بعضها البعض فأصبح من الضرورة أن تكون المعلومات المحاسبية المنشورة على درجة عالية من الدقة والموثوقية لذلك يجب أن يقوم بها أشخاص تتوفر فيهم الخبرة والدراية والتكوين الكافي لإعدادها على أحسن صورة. من مجمل الاصلاحات التي تعلقت بالمهنة صدور مجموعة من القوانين و هي :

- القانون رقم 10-01، يتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد :

قررت الحكومة بموجب هذا القانون إعادة هيكلة تنظيم مهنة المحاسبة، وقررت تفكيك المنظمة الوحيدة التي كانت تمثل الناشطين في القطاع. يتضمن هذا القانون الجديد 84 مادة في 12فصلاً .

وبموجب التعديلات الجديدة, فقد تم إنشاء ثلاثة منظمات مهنية :

في المادة 14 منه " ينشأ مصف وطني للخبراء المحاسبين وغرفة وطنية لمحافظي الحسابات ومنظمة وطنية للمحاسبين المعتمدين ، يتمتع كل منها بالشخصية المعنوية ويجمع الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين المعتمدين والمؤهلين لممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات ومهنة المحاسب المعتمد حسب الشروط التي يحددها هذا القانون ".

مكن هذا القانون من إعادة تنظيم مهنة المحاسبة في الجزائر، في محاولة من وزارة المالية لاسترجاع الكثير من الصلاحيات التي تخلت عنها بموجب القانون رقم 08/91 المنظم لمهنة المحاسبة.

بموجب هذا القانون :

- منح الاعتماد لممارسة المهنة من صلاحيات وزير المالية ؛
- مراقبة النوعية المهنية و التقنية لأعمال الخبراء المحاسبين و محافظي الحسابات و المحاسبين المعتمدين من صلاحيات وزير المالية ؛
- التكفل بتكوين الخبراء المحاسبين و محافظي الحسابات من طرف مؤسسة تعليم مختصة تابعة لوزارة المالية.

كما توالت في هذا الإطار عملية إصدار للصوص التشريعية و التنظيمية المتعلقة بمهنة المحاسبة وهي :

- **مرسوم تنفيذي رقم11-24 مؤرخ في 27-01-2011** يحدد تشكيلة , تنظيم و سير المجلس الوطني للمحاسبة. تضمن هذا المرسوم 26 مادة بينت كل الجوانب المتعلقة به .

- **مرسوم تنفيذي رقم11-25 مؤرخ في 27-01-2011** يحدد تشكيلة المجلس الوطني للخبراء المحاسبين وصلاحياته وقواعد سيره. تضمن هذا المرسوم 23 مادة بينت كل الجوانب المتعلقة بالموضوع.

- **مرسوم تنفيذي رقم11-26 مؤرخ في 27-01-2011** يحدد تشكيلة المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وصلاحياته وقواعد سيره. تضمن هذا المرسوم **23** مادة متعلقة بهذا الموضوع.

- **مرسوم تنفيذي رقم 11-27 مؤرخ في 27-01-2011** يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين وصلاحياته وقواعد سيره. تضمن هذا المرسوم 23 مادة متعلقة بالموضوع.

- **مرسوم تنفيذي رقم 11-28 مؤرخ في 27-01-2011** يهدف إلى تحديد تشكيلة اللجنة الخاصة المكلفة بتنظيم انتخابات المجالس الوطنية للمصف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين وصلاحياتها. تضمن هذا المرسوم 23 مادة تطرقت إلى الجوانب التفصيلية المتعلقة بالموضوع.

- **مرسوم تنفيذي رقم 11-29مؤرخ في 27-01-2011** يهدف إلى تحديد رتبة ممثلي الوزير المكلف بالمالية لدى المجالس الوطنية للمصف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين وصلاحياتهم. تضمن هذا المرسوم 05 مواد متعلقة بالموضوع.

- **مرسوم تنفيذي رقم 11-30 مؤرخ في 27-01-2011** يهدف إلى تحديد شروط وكيفيات الاعتماد لممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد, وتم تبيان ذلك خلال07 مواد من المرسوم.

- **مرسوم تنفيذي رقم 11-31 مؤرخ في27 -01-2011** يتعلق بالشروط والمعايير الخاصة بمكاتب الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات و المحاسب المعتمد، وتم توضيح الجوانب المتعلقة بالموضوع في 07 مواد .

- **مرسوم تنفيذي رقم 11-32 مؤرخ في 27-01-2011** بحيث يهدف هذا المرسوم إلى تحديد كيفيات تعيين محافظي الحسابات على أساس دفتر الشروط، تضمن هذا المرسوم 16 مادة تشرح الجوانب التفصيلية للموضوع.

- **مرسوم تنفيذي رقم 11-72 مؤرخ في16 -02-2011** يحدد الشهادات الجامعية التي تمنح حق المشاركة في مسابقة الالتحاق بمعهد التعليم المتخصص لمهنة المحاسب .

- **مرسوم تنفيذي رقم 11-73 مؤرخ في16 -02-2011** يتعلق بكيفيات ممارسة المهمة التضامنية لمحافظة الحسابات .

- **مرسوم تنفيذي رقم 11-74 مؤرخ في16 -02-2011** يحدد شروط و كيفية تنظيم بصفة انتقالية الامتحان النهائي للحصول على شهادة خبير محاسب .

- **مرسوم تنفيذي رقم 11-202 مؤرخ في26 -05-2011** يتعلق بمعايير تقارير محافظ الحسابات و أشكال و أجال إرسالها .

- **مجموعة من الآراء صادرة عن المجلس الوطني للمحاسبة** (أكثر من 30 رأي) منذ سنة 2012 و ذلك لإثراء النظام المحاسبي المالي .

- **مرسوم رقم 30 مؤرخ في23 -06-2013** يتعلق بمحتوى تقارير محافظ الحسابات .

- تنظيم إمتحان الخبرة المحاسبية كل سنة إبتداءا من سنة 2013 بعد انقطاع دام 12 سنة (آخر امتحان كان في سنة 2001), و هذا بعد صدور أمر وزاري مشترك بتاريخ 24 جوان 2012 بين وزارة المالية و وزارة التعليم العالي و البحث العلمي بتعيين مركز الامتحان وتحديد الإجراءات العملية للامتحان النهائي بهدف الحصول على شهادة خبير محاسب وكذلك تكوين لجنة التحكيم . كانت نتائج المسابقات كالتالي :

الجدول رقم 8.2 : نتائج مسابقة الخبرة المحاسبية للسنوات 2013 ,2014 و 2015 .

عدد المر ـ شحس ـ .	عدد الناجحس ـ .	نسبة النجاح
دورة أكتوبر 2013	727	36	5%
دورة نوفمبر 2014	303	26	9%
دورة أفريل 2015	213	15	7%

المصدر : من إعداد الباحثة استنادا لقوائم المترشحين الصادرة عن المجلس الوطني للمحاسبة

تبقى النسبة المئوية للنجاح ضعيفة جدا, فهي أقل من 10 **%** من مجموع المترشحين للمسابقة .

- **منذ سنة 2014, يتم سنويا إصدار قوائم المهنيين المسجلين في جداول المصف الوطني** للخبراء المحاسبين و الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات و المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين الذين تتوفر فيهم الشروط المنصوص عليها في القانون 10-01 , في شكل قرار صادر عن وزير المالية . فيما يلي إحصائيات 2014 – 2015 لممارسي المهن الثلاثة, و التي تشير إلى نسبة الانضمام لهذه المهن الثلاثة.

الجدول رقم 9.2 : إحصائيات ممارسي مهنة المحاسبة للسنتين 2014 و 2015 .

المهنة	محاسب معتمد				محافظ الحسابات				خبير ـ محاسب			
	2014	2015	التطور	%	2014	2015	التطور	%	2014	2015	التطور	%
أشخاص طبيعيون	1480	1562	82	6%	1706	1851	145	8%	233	241	8	3%
أشخاص معنويون	1	1	0	0%	2	3	1	50%	1	2	1	100%
المجموع	**1481**	**1563**	**82**	**6%**	**1708**	**1854**	**146**	**9%**	**234**	**243**	**9**	**4%**

من إعداد الباحثة استنادا لقوائم المهنيين المسجلين في جداول المصف الوطني للخبراء المحاسبين و الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات و المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين

الجدول رقم 10.2 : إحصائيات ممارسي مهنة محافظ الحسابات حسب الولايات لسنة 2015 / 2016 .

رقم الولاية	الولاية	عدد المهنيين				المجموع	%
		رجال	%	نساء	%		
1	أدرار	3	100%	0	0%	3	0,16%
2	الشلف	5	83%	1	17%	6	0,31%
3	الأغواط	12	92%	1	8%	13	0,68%
4	أم البواقي	13	100%	0	0%	13	0,68%
5	باتنة	37	90%	4	10%	41	2,15%
6	بجاية	64	88%	9	12%	73	3,83%
7	بسكرة	24	92%	2	8%	26	1,36%
8	بشار	6	75%	2	25%	8	0,42%
9	بليدة	58	84%	11	16%	69	3,62%
10	بويرة	24	96%	1	4%	25	1,31%
11	تمنراست	2	100%	0	0%	2	0,10%
12	تبسة	10	100%	0	0%	10	0,52%
13	تلمسان	33	100%	0	0%	33	1,73%
14	تيارت	12	100%	0	0%	12	0,63%
15	تيزي وزو	46	84%	9	16%	55	2,89%
16	الجزائر	622	87%	93	13%	715	37,53%
17	الجلفة	9	82%	2	18%	11	0,58%
18	جيجل	18	100%	0	0%	18	0,94%
19	سطيف	88	93%	7	7%	95	4,99%
20	سعيدة	11	100%	0	0%	11	0,58%
21	سكيكدة	30	100%	0	0%	30	1,57%
22	سيدي بلعباس	16	94%	1	6%	17	0,89%
23	عنابة	67	87%	10	13%	77	4,04%
24	قالمة	13	87%	2	13%	15	0,79%
25	قسنطينة	83	94%	5	6%	88	4,62%
26	مدية	29	100%	0	0%	29	1,52%
27	مستغانم	14	100%	0	0%	14	0,73%
28	مسيلة	18	100%	0	0%	18	0,94%
29	معسكر	5	83%	1	17%	6	0,31%
30	ورقلة	52	90%	6	10%	58	3,04%
31	وهران	100	93%	8	7%	108	5,67%
32	البيض	1	100%	0	0%	1	0,05%
33	إليزي	3	100%	0	0%	3	0,16%
34	برج بوعريريج	20	91%	2	9%	22	1,15%
35	بومرداس	41	82%	9	18%	50	2,62%
36	الطارف	4	100%	0	0%	4	0,21%
37	تندوف	1	100%	0	0%	1	0,05%
38	تيسمسيلت	3	100%	0	0%	3	0,16%
39	الوادي	24	92%	2	8%	26	1,36%

رقم الولاية	الولاية	عدد المهنيين				المجموع	%
		رجال	%	نساء	%		
40	خنشلة	3	100%	0	0%	3	0,16%
41	سوق أهراس	7	100%	0	0%	7	0,37%
42	تيبازة	20	87%	3	13%	23	1,21%
43	ميلة	20	100%	0	0%	20	1,05%
44	عين الدفلى	7	100%	0	0%	7	0,37%
45	النعامة	0	0%	0	0%	0	0,00%
46	عين تموشنت	6	86%	1	14%	7	0,37%
47	غرداية	21	100%	0	0%	21	1,10%
48	غليزان	8	100%	0	0%	8	0,42%
المجموع		1713	90%	192	10%	1905	100%

من إعداد الباحثة استنادا لقوائم المهنيين المسجلين في جداول الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات لسنة 2015 / 2016

- **إنشاء ورشات لإعداد** النظام المحاسبي المالي مكيف لقطاع البناء و الأشغال العمومية و النظام المحاسبي المالي مكيف لقطاع الفلاحة و النظام المحاسبي المالي مكيف لقطاع السياحة (كلها قيد التنفيذ)

- **إنشاء ورشات لإعداد معايير جزائرية للمراجعة** مستمدة من المعايير الدولية للمراجعة , حيث تم تحضير 12معيارا و هناك معايير أخرى قيد التنفيذفي شكل قرارات صادرة عن وزير المالية و هي : شروط اتفاقية التدقيق (NAA 210) ; المصادقات الخارجية (NAA 505) ; الأحداث اللاحقة (NAA 560) ; تمثيلات (إقرارات) الإدارة (NAA 580) ; التخطيط لتدقيق البيانات المالية (NAA 300) ; أدلة التدقيق (NAA 500) ; تمثيلات (إقرارات) الإدارة (NAA 580) ; التكليف الأولي – الأرصدة الافتتاحية (NAA 510) ; تقرير مدقق الحسابات المستقل حول المجموعة الكاملة من البيانات المالية ذات الهدف العام (NAA 700) ; الإجراءات التحليلية (NAA 520) ; الاستمرارية (NAA 570) .

- مبادرات الإنظمام إلى الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC (المفاوضات قائمة)

- مبادرات الإنظمام إلى الاتحاد الأفريقي للمحاسبين PAFA[129] (المفاوضات قائمة)

على مستوى القطاعات الاقتصادية : تعديلات مستمرة على مستوى قانون الصفقات العمومية و كذلك على مستوى الإتفاقيات الدولية لتجنب الازدواج الضريبي ولتجنب التهرب والغش الضريبيين. تم توقيع عدة إتفاقيات ثنائية, مثلا مع ألمانيا سنة 2008 ,مع البوسنة سنة 2010 مع المملكة المتحدة سنة 2015 ...

أما على مستوى القطاع الاداري فإن تعمل السلطات حاليا على مشروع الاصلاح المالي الذي يكمن في التحكم في النفقات العمومية وتوجيهها نحو مشاريع تنموية مهمة, و ذلك من خلال قانون عضوي متعلق بقوانين المالية

[129] PAFA : Pan African Federation of Accountants

LOLF[130] يهدف إلى تسهيل الانتقال من منطق ميزانياتي يرتكز على الإمكانيات نحو منطق يرتكز على النتائج. يتضمن مفهوم ترشيد النفقات العمومية و توجيهها نحو المشاريع التي تحمل قيمة مضافة, و ذلك عن طريق تطبيق الآليات المالية للقوانين المالية.

- *على مستوى النظام الجبائي و التجاري و الاجتماعي* : تعديلات دورية في الأنظمة الجبائية و التجارية حسب كل قانون مالية سنوي أو تكميلي, في حين أن النظام الاجتماعي (قانون العمل) فهو تحت التعديل في انتظار نسخة منقحة و معدلة .

- *على مستوى التعليم و التكوين* : إنشاء معهد متخصص في مهنة المحاسبة حسب قرار مشترك بين وزارة التعليم العالي و وزارة المالية مع تحديد كيفية سير التكوين و برامج التكوين المتخصص للحصول على شهادة خبير محاسب و محافظ حسابات . إلا أن عملية التدريس بهذا المعهد لم تنطلق بعد . إلى جانب ذلك تم تحدد دفتر شروط تسليم رخصة إحداث مؤسسات خاصة للتكوين العالي أي تم فتح المجال للمستثمرين الخواص بإنشاء مؤسسات (جامعات و مدارس) للتعليم والتكوين العاليين في جميع المجالات و تخضع إلى المراقبة الإدارية و البيداغوجية و المتابعة والتقييم من مصالح الوزير المكلف بالتعليم العالي. .

VII. تطور مهنة المحاسبة و المراجعة في الجزائر

تأخرت الجزائر في مجال تنظيم مهنة المراجعة و المحاسبة إذا ما قورنت بالدول المتقدمة أو المجاورة , فقد كانت هذه المهنة غير منظمة إلى أن جاء القانون 91 – 08 الذي قام بإصدار تشريعات و أحكام متعلقة بالمهن الثلاثة (محاسب معتمد, محافظ حسابات ,خبير محاسب) سنعرض فيما يلي تاريخ مهنة المراجعة و التشريعات التي نظمت هذه المهنة على حسب صدورها و إعطاء الخصائص التي ميّزت مهنة محافظة الحسابات في الوطن .

مهنة محافظة الحسابات قبل 1988:

لقد تم تكريس مراقبة الشركات الوطنية[131] في سنة 1970 بواسطة الأمر رقم 69-107 المؤرخ في 1969/12/31 المتعلق بقانون المالية لسنة 1970 حيث جاء في المادة 39 منه ما يلي: " يكلف وزير المكلف بالمالية و التخطيط بتعيين المحافظين للحسابات في الشركات الوطنية، المؤسسات العمومية ذات الطابع الاقتصادي و التجاري، وفي الشركات التي تملك فيها الدولة أو هيئة عامة حصة في رأسمالها بغية ضمان انتظامية و نزاهة حساباتها و تحليل حالتها الأصولية و الخصومية ".

[130] LOLF : la Loi Organique relative aux Lois de Finances

[131] N-E Saadi et A . Mazouz – La Pratique de Commissariat aux Comptes en Algérie –édition SNC – P : 27 -

وفي المرسوم 70-173 المؤرخ في 1970/11/16 تم تحديد واجبات ومهام محافظي الحسابات في المؤسسات العمومية وشبه العمومية، وقد كرس النص محافظة الحسابات بصفتها مراقبة دائمة للتسيير في هذه المؤسسات، مسندا مهمة محافظي الحسابات في مادته الأولى إلى موظفي الدولة : الذين يتم تعيينهم من قبل وزير المالية من بين:

- مراقبون عامون للمالية .
- مراقبو المالية .
- مفتشون ماليون .
- موظفون مؤهلون من وزارة المالية بصفة استثنائية

يتبين مما سبق أن محافظ الحسابات في شركات القطاع العام و شبه العام اعتبر كموظف عمومي في الدولة، يخضع في تعيينه و ترقيته و علاوته لقوانين الدولة، وهذا الوضع ينسجم في الواقع مع التوجه الاقتصادي الذي كان سائدا آنذاك و المتمثل في نمط التسيير الموجه، والذي تكرس أيضا في المهام الموكلة لمحافظي الحسابات و المتمثلة في:

- المراقبة البعدية لشروط إنجاز العمليات التي من شأنها أن تكون لها انعكاسات اقتصادية و مالية، مباشرة و غير مباشرة، على تسيير الهيئة موضوع المراجعة .
- متابعة تنفيذ الحسابات، الموازنات أو الكشوف التقديرية للمؤسسة، وفقا لمقتضيات الخطة.
- فحص شروط تطبيق الأحكام القانونية أو التنظيمية ذات الانعكاسات الاقتصادية أو المالية.
- ضمان انتظام و نزاهة الجرد و حسابات النتائج المتضمنة في المحاسبة العامة و المحاسبة التحليلية لكل مؤسسة .

فمهمة محافظ الحسابات هنا لا تنحصر في تقييم انتظام و نزاهة المعلومات المحاسبية، إذ ينبغي أن تبرز أيضا أخطاء التسيير، وتقيم نوعية التسيير المالي و التجاري للهيئة التي تمت مراجعتها، وهو ما يتنافى مع المهام الموكلة لمحافظ الحسابات على الصعيد الدولي.

مما تميزت به هذه المرحلة أيضا نجد ما يلي:

- عدم كفاية الموظفين المؤهلين لممارسة هذه المهنة مما أدى إلى تراكم الأعمال الموكلة لكل منهم من جهة ، وعدم القدرة على ضمان المراجعة بفعل تزايد عدد الشركات الوطنية و تنامي حجمها من جهة ثانية ، واستخدام أشخاص أقل كفاءة.
- الإدارة هي التي تحدد معايير الدخول إلى المهنة، إذ يعد محافظ الحسابات شخصا مهنيا مستقلا له قواعد و معايير تحكمه .

إعادة الهيكلة العضوية و المالية للمؤسسات الوطنية في مطلع الثمانينيات أدى زيادة معتبرة في عدد المؤسسات الوطنية، دعا إلى الأخذ بمبدأ التعددية في وظيفة المراقبة و ترجم ذلك بإنشاء عدة هيئات لمراقبة المؤسسات منها مجلس المحاسبة الذي أوكلت إليه صلاحية رقابة المؤسسات العمومية التي تستفيد من المساعدة المالية للدولة و الذي أنشئ بمقتضى القانون رقم 80-05 المؤرخ في 1980/03/01 والذي ألغى صراحة المادة 39 من الأمر 69-107 وضمنيا مرسوم

70- 173 الخاص بـمحافظة الحسابات و المشار إليهما أعلاه حيث أعطى القانون 80 – 05 لمجلس المحاسبة[132] الاختصاص الإداري و القضائي لممارسة رقابة شاملة على الجماعات و المرافق و المؤسسات و الهيئات التي تسير الأموال العمومية أو تستفيد منها مهما يكن وضعها أو شكلها القانوني .

و منه أصبحت مهنة محافظة الحسابات تعيش في فراغ قانوني حتى أعيد إليها الاعتبار بموجب الأمر رقم 84-21 المتعلق بقانون المالية لسنة 1985 لكن المرسوم التنفيذي لم يظهر إلى الوجود أبدا .

محافظة الحسابات بعد 1988:

بعد الصدمة البترولية التي أصابت أسعار البترول بدأ للعيان عدم نجاح الإستراتيجية التنموية التي اتبعتها الجزائر وانكشفت عيوب و أساليب تسيير الاقتصاد الوطني، وبدأ التفكير جديا في إعادة النظر في نمط التسيير المخطط شكلا ومضمونا، وهكذا أصبحت المؤسسة العمومية الإقتصادية مؤسسة تخضع للقانون التجاري، وتأخذ في الغالب شكل شركة بالأسهم أو شركة ذات المسؤولية المحدودة، ومن ثمة يمكن أن تخضع للإفلاس إذا تعرضت لعسر مالي، وقد ترتب على ذلك ضرورة إعادة النظر في وظيفة الرقابة من خلال التخلي عن مفهوم تعدد الرقابة و العودة ثانية لصالح الفعالية و النوعية ، مما يعني إعادة الاعتبار لمهنة محافظة الحسابات و انحصر مجال[133] اختصاص مجلس المحاسبة برقابة:

- مصالح الدولة و الجماعات الإقليمية و المؤسسات و المرافق و الهيئات العمومية باختلاف أنواعها التي تسري عليها قواعد المحاسبة العمومية .
- المرافق العمومية ذات الطابع الصناعي و التجاري و المؤسسات و الهيئات العمومية التي تمارس نشاطا صناعيا أو تجاريا أو ماليا و التي تكون أموالها أو مواردها أو رؤوس أموالها كلها ذات طبيعة عمومية .
- تسيير الأسهم العمومية في المؤسسات أو الشركات أو الهيئات مهما يكن وضعها القانوني التي تملك فيها الدولة أو الجماعات الإقليمية أو المرافق أو الهيئات العمومية الأخرى جزء من رأسمالها الاجتماعي.
- الهيئات التي تسير النظم الإجبارية للتأمين و حماية الإجتماعيين .
- إستعمال المساعدات المالية الممنوحة من الدولة أو الجماعات الإقليمية أو المرافق العمومية أو كل هيئة أخرى خاضعة لرقابة مجلس المحاسبة .
- إستعمال الموارد التي تجمعها الهيئات التي تلجأ إلى التبرعات العمومية من أجل دعم القضايا الإنسانية أو الإجتماعية أو العلمية أو التربوية أو الثقافية .

الخصائص المهنية و المعنوية لمحافظة الحسابات :

1. المؤهلات : Compétence et Moralité

---

132 " مجلس المحاسبة " مجلة غير منشورة صادرة عن مجلس المحاسبة

133 حسب الأمر رقم 95 – 20 مؤرخ في 19 صفر عام 1416 الموافق لـ 17 يوليو 1995 يتعلق بمجلس المحاسبة

المؤهلات و التي يمكن ترجمتها بالتكوين النظري و التطبيقي حيث تشمل المعرفة في ثلاث مجلات أساسية :

- معرفة معمقة في المحاسبة و التمكن الكبير بالتنظيم المحاسبي و تقنيات المراجعة.
- معارف في الاقتصاد العام و المؤسسات التي تساعده على فهم المؤسسة جيدا ليس فقط من الناحية المحاسبية و لكن على مستوى أنظمتها و تنظيمها، مسيريها ، و محيطها الخارجي.
- معارف كافية في قانون الأعمال حتى يعرف حدود مهمته و مسئولياته من جهة، و التدقيق العميق في الجانب القانوني و التشريعي للمؤسسة و مدى تأثيره على صحة و انتظامية القوائم المالية .

نستنتج مما سبق أن تتوفر في المراجع معرفة معمقة في القانون التجاري، التشريعات الضريبية، القانون الجنائي المطبق على الأعمال التجارية و معرفة القانون المدني .

2. الاستقلالية (التنافي) : Indépendance

من أجل الأداء الجيد و الكامل لمحافظ الحسابات يجب عبيه أن يتمتع باستقلالية كاملة اتجاه هيئات المؤسسة الموضوعة تحت رقابته و الابتعاد عن أي حالة تؤثر على حكمه المحايد . من أجل الحفاظ على هذه الميزة أصدر المشرع الجزائري عدة نصوص قانونية. فبموجب المادة 715 مكرر (6) من القانون التجاري المعدل ، تلخص حالات التنافي التي لا يمكن أن يعين فيها محافظ الحسابات في المؤسسة موضوع المراقبة و التي سنراها لاحقا, من أهم ما ذكر هو : "أزواج الأشخاص الذين يتحصلون بحكم نشاط دائم غير نشاط مندوب الحسابات أجرة أو مرتبا "،

و حتى يتمكن محافظ الحسابات من الحفاظ على استقلاليته المادية و المعنوية يجب احترام ما يلي :

- قبول عدد الوكالات وما يتناسب مع مؤهلاته و إمكانيات مكتبه ،
- الاختيار الأمثل لمساعديه ،
- المساهمة الشخصية في كل مراحل المهمة ،
- التحسين الدائم لمعارفه و مساعديه (ملتقيات، الاشتراك في مجلات اختصاصه، محاضرات .....)
- توزيع المهام على أعضاء مكتبه ،
- احترام توصيات مجلس المنظمة الوطنية بشأن المعايير التقنية و المهنية.

غاب دور مراجعة الحسابات في الجزائر نظرا لاحتكار الدولة للحياة الاقتصادية وكذا إعطاء مجلس المحاسبة حيز ا كبيرا من المسؤولية في مجال الرقابة على المؤسسات الاقتصادية إلى غاية صدور القانون 88-01 المتعلق بالقانون التوجيهي للمؤسسات الاقتصادية العمومية، حيث تحررت المؤسسات من القيود المفروضة عليها وأصبحت تخضع للقانون التجاري وصار بالإمكان التحول إلى شركات مساهمة أو شركة ذات مسؤولية محدودة، وإمكانية خضوعها للإفلاس والتصفية مما استدعى بالضرورة القيام بمراجعتها عن طريق المختصين من محافظي حسابات وخبراء محاسبة.

وتعتبر سنة 1991 منعرجا حاسما في تاريخ مراجعة الحسابات في الجزائر حيث تم صدور قانون 91-08 المنظم لمهنة الخبير المحاسبي، محافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين وتم جمعهم في هيئة واحدة مستقلة وهي المصف الوطني (ONECC)، وأصبحت بذلك مهنة حرة مفتوحة لجميع من تتحقق فيه الشروط الواردة في هذا القانون، ودون الرجوع إلى الوزارة الوصية حيث اقتصرت المهنة قبل إصدار هذا القانون على المراقبين الماليين التابعين للوزارة المالية، وبذلك تحقق أحد أهم الشروط في ممارسة مهنة المراجعة الخارجية وهي الاستقلالية.

عموما عرفت الفترة مابين 1991 و2009 تطورات ملموسة، والتي جاءت في إطار تدعيم المهنة وتنظيمها وتوسيع نطاق الهيئات والمؤسسات التي تخضع إلى المراجعة ومن أهمها ما يلي:

- إصدار القانون 91-08 المنظم لمهنة خبير المحاسبة، محافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين: هذا القانون عرف تعديلات وإضافات في شروط الالتحاق بالمهنة عبر العديد من المراسيم والقرارات، من بينها القرار المؤرخ في 1998/03/28 وكذا القرار المؤرخ في 1999/03/24 المتضمن تحديد المناصب و الشهادات التي تسمح لحامليها الالتحاق بالمهن الثلاثة السابقة وشرط الخبرة المهنية؛
- إنشاء مصف وطني للخبراء المحاسبين، محافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين (القانون رقم 91-08 مؤرخ في 12 شوال 1411 الموافق لـ27 أبريل 1991، يتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد)؛
- إنشاء مجلس النقابة الوطنية للخبراء المحاسبين، محافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين (المرسوم التنفيذي رقم 92-20 المؤرخ في 1992/01/13)؛
- تحديد أتعاب محافظي الحسابات عن طريق سلم خاص (القرار المؤرخ في 3جمادى الثانية 1415 الموافق لـ 7 نوفمبر 1994 المتعلق بسلم أتعاب محافظ الحسابات)؛
- إنشاء المجلس الوطني للمحاسبة(CNC) وهو مجلس استشاري لدى وزارة المالية يعنى بشؤون البحث والتطوير والمعايرة في مهنة المحاسبة (المرسوم التنفيذي رقم 96-318 المؤرخ في 1996/09/25)؛
- إصدار قانون أخلاقيات مهنة المراجعة والمحاسبة (المرسوم التنفيذي رقم 96-136 المؤرخ في 1996/04/15)؛
- توسيع نطاق الهيئات والمؤسسات الخاضعة لمحافظة الحسابات (من بينها: المرسوم التنفيذي 96-431 المؤرخ في 1996/11/30، المرسوم التنفيذي رقم 01-351 المؤرخ في 2001/01/10 الأمر96- 27).

مهنة المحاسبة و المراجعة في ظل القانون 10-01

قررت الحكومة إعادة هيكلة تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة، وتفكيك المنظمة الوحيدة التي كانت تمثل الناشطين في هذا القطاع، في محاولة من وزارة المالية لاسترجاع الكثير من الصلاحيات التي فقدتها بعد صدور القانون رقم 91 / 08 الصادر في سنة 1991. وبناءا عليه تم إصدار القانون رقم 10-01 مؤرخ في 16 رجب 1431 الموافق لـ29 يونيو 2010 يتعلق بمهن

الخبير المحاسب، ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد وكذا المراسيم التنفيذية المتعلقة به ويأتي هذا القانون بعد مدة قليلة من اعتماد الجزائر للنظام المحاسبي المالي الجديد (SCF)، ومن بين التدابير الرئيسية التي جاء بها هذا القانون نذكر ما يلي:

- ✓ الفصل بين المهن الثلاث عن طريق إنشاء ثلاثة أصناف مهنية وهي:
  - مصفى الوطنية للخبراء المحاسبين؛
  - الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات؛
  - المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين.
  - ممارسة وزير المالية للوصاية على هذه الهيئات المهنية عن طريق المجلس الوطني للمحاسبة وعن طريق تعيين ممثليه لدى مختلف مجالس المهنيين؛
- ✓ منح الاعتماد لممارسة المهنة الذي يصبح من صلاحيات وزير المالية؛
- ✓ مراقبة النوعية المهنية والتقنية لأعمال الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين تخول إلى وزير المالية؛
- ✓ التكفل بتكوين الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات من طرف مؤسسة تعليم مختصة تابعة لوزارة المالية والتكفل بتكوين المحاسبين المعتمدين من طرف المؤسسات التابعة لوزارة التكوين المهني.

ومن بين أهم ما جاء به القانون 10-01 وكذا المراسيم التنفيذية هو إنشاء لجنة لمراقبة نوعية وجودة الأداء المهني للمراجعين حيث يتمثل دورها في ما يلي:

- ✓ إعداد طرق العمل في مجال نوعية الخدمات؛
- ✓ إبداء الآراء واقتراح مشاريع النصوص التنظيمية في مجال النوعية؛
- ✓ ضمان نوعية التدقيق الموكلة لمهنيي المحاسبة؛
- ✓ إعداد معايير تتضمن كيفيات تنظيم المكاتب وتسييرها؛
- ✓ إعداد التدابير التي تسمح بضمان مراقبة نوعية خدمات المكاتب؛
- ✓ ضمان متابعة مدى احترام قواعد الاستقلالية والأخلاقيات؛
- ✓ إعداد قائمة المراقبين المختارين من بين المهنيين من أجل ضمان مهام مراقبة النوعية؛
- ✓ تنظيم ملتقيات حول النوعية التقنية للأشغال والأخلاقيات والتصرفات التي يجب على المهنيين التحلي بها في مجال الاستشارة والعلاقات مع الزبائن.

رغم تعدد المراسيم والقوانين المنظمة لمهنة المراجعة في الجزائر فإن القانون 91 -08 كان يعتبر العمود الفقري لمهنة المراجعة في الجزائر، إلى غاية صدور القانون الجديد 10-01 والمراسيم التنظيمية الواردة في العدد 07 من الجريدة الرسمية لسنة 2011، حيث ألغت بعض مواد المرسوم السابق وحافظت على بعض المواد في انتظار المراسيم التكميلية الأخرى.

1. ماهية المراجع الخارجي في الجزائر (تعاريف، الشروط، الكفاءات)

حدد المشرع الجزائري ثلاث أشخاص يعنون بمهنة المراجعة والمحاسبة في الجزائر، حيث نص القانون 91-08 ومن بعده القانون 10-01 على ثلاث مهن متعلقة بالمراجعة والمحاسبة وهي: الخبير المحاسبي محافظ الحسابات، المحاسب المعتمد .

1.1. أشخاص المراجعة الخارجية

نميز بين نوعين من المراجعين في الجزائر هما المراجع التعاقدي (الخبير المحاسبي) والمراجع القانوني (محافظ الحسابات)

- المراجع التعاقدي (الخبير المحاسبي)

نصت المادة 18 من المرسوم 10-01 على أنه يعتبر خبيرا محاسبيا في مفهوم هذا القانون: " كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته، مهمة تنظيم وفحص وتقويم وتحليل المحاسبة ومختلف أنواع الحسابات للمؤسسات والهيئات في الحالات التي ينص عليها القانون والتي تكلفه بهذه المهمة بصفة تعاقدية لخبرة الحسابات. كما يقوم بمسك و مركزة و فتح و ضبط و مراقبة و تجميع محاسبة المؤسسات والهيئات التي لا يربطه بها عقد عمل"

- المراجع القانوني (محافظ الحسابات)

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

- شركات الخبرة المحاسبية ومحافظة الحسابات

يمكن للمهنيين المسجلين المعتمدين أن يقوموا بإنشاء شركات أسهم أو شركات ذات مسؤولية محدودة أو شركات مدنية أو تجمعات ذات منفعة مشتركة بشرط :

- ✓ أن يحمل جميع الشركاء الجنسية الجزائرية؛
- ✓ أن يحمل ثلث (3/2) الشركاء على الأقل صفة واحدة (صفة خبير محاسبي بالنسبة لشركات الخبرة المحاسبية أو صفة محافظ حسابات بالنسبة لشركات محافظة الحسابات أو محاسب معتمد بالنسبة لشركات المحاسبة) وكذا إلزامية امتلاكهم لثلثي رأس المال؛
- ✓ يشترط في الشريك الباقي (3/1) أن يكون حاصلا على الجنسية الجزائرية و أن يكون حاملا لشهادة جامعية لها صلة مباشرة أو غير مباشرة بالمهنة كالاقتصاديين أو القانونيين؛
- ✓ في الشركات المدنية لا يتجاوز عدد الشركاء الغير حاصلين على اعتماد (كالاقتصاديين والقانونين) الربع (4/1) من العدد الإجمالي للشركاء؛
- ✓ أن تهدف الشركة إلى ممارسة مهنة خبير محاسبي أو محافظ حسابات أو محاسب معتمد؛
- ✓ أن لا تكون تابعة بصفة مباشرة لأي شخص أو تجمع مصلحة؛
- ✓ أن لا تمتلك مساهمات مالية في المؤسسات الصناعية أو التجارية أو الزراعية أو البنكية أو في الشركات المدنية ماعدا الشركات التي يرتبط نشاطها بمهنة المراجعة أو المحاسبة.

2.1. شروط الالتحاق بالمهنة

- الشروط العامة

حدد القانون 10-01 الشروط العامة للالتحاق بالمهنة و هي كما يلي:

1- أن يكون جزائري الجنسية؛

2- أن يحوز على شهادة لممارسة المهنة؛

3- أن يتمتع بجميع الحقوق المدنية والسياسية؛

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

5- أن يكون معتمدا من الوزير المكلف بالمالية ومنتسبا لأحد الهيئات الثلاث المنظمة للمهنة؛

6- أن يؤدي اليمين المنصوص عليه أمام المجلس القضائي المختص إقليميا لمحل تواجد المكتب؛

7- ضرورة وجود عنوان مهني خاص (إثبات عقد ملكية المحل أو عقد إيجار).

3.1. تعيين، موانع تعيين وعزل المراجع الخارجي في الجزائر

- تعيين المراجع الخارجي وعهدته

بالنسبة للخبير المحاسبي تعتبر مهمته تعاقدية حسب ما جاء في المادة 20 من المرسوم 10-01 في حين يتم تعيين محافظ الحسابات تحت الأشكال التالية:

✓ التعيين في النّظام الأساسي (عن طريق الجمعية العامة التأسيسية) :

يتم تعيينمحافظ الحسابات عند تأسيس الشّركة و ذلك حسب المادة 610 من الأمر 75 – 59 المتعلق بالقانون التجاري كما جاء كذلك في المادة 600 (المرسوم التشريعي رقم 93 – 08)يعيّن القائمين بالإدارة الأولين أو أعضاء مجلس المراقبة , واحد أو أكثر من مندوبي الحسابات ..... " وذلك عند تحرير الحصص العينية كلّها وتحرير على الأقل 25 % بالنسبة للحصص النقدية (الأسهم) هذا ما يسمح بتكوين الجمعية العامة التأسيسية وفي محضرها الأوّل يتم تعيين المديرين الأولين وتعيين محافظ أو محافظي الحسابات.

✓ التعيين عن طريق المساهمين:

يعين محافظ الحسابات عن طريق الجمعية العامة العادية للمساهمين وذلك لمدة ثلاث سنوات، يختاروا من بين المهنيين المسجلين في المصف الوطني (المنظمة الوطنية لمحافظي الحسابات) وذلك حسب ما جاءت به المادة 715مكرر(4) من القانون التجاري المعدل.

إضافة إلى المادة من القانون (10-01)التي تنص على أن:" تعين الجمعية العامة أو الجهاز المؤهل المكلف بالمداولات محافظي الحسابات بعد موافقتها كتابيا، وعلى أساس دفتر الشروط من بين المحترفين المسجلين في جدول الغرفة الوطنية".

وقد نص المرسوم التنفيذي رقم 11-32 المؤرخ في 27 يناير 2011 على أن تعيين محافظ حسابات جديد بعد انتهاء عهدة المحافظ السابق يخضع لدفتر شروط، ولابد أن يتم استشارة 3مرات عدد محافظي الحسابات المراد تعيينهم، ويتم ذلك عن طريق لجنة تقييم العروض، غير أنه في حال تجديد عهدة المحافظ لا يستلزم الأمر إعداد دفتر شروط جديد. حيث تمتد عهدة محافظ الحسابات لمدة ثلاث سنوات مع إمكانية التجديد لمرة واحدة فقط.

✓ التعيين عن طريق المحكمة :

التعين عن طريق المحكمة نصت عليه المادة 715 مكرر4 : " وإذا لم يتم تعيين الجمعية العامة لمندوبي الحسابات، أو في حالة وجود مانع أو رفض واحد أو أكثر من مندوبي الحسابات المعينين، يتم اللجوء إلى تعينهم أو استبدالهم بموجب أمر من رئيس المحكمة التابعة لمقر الشركة بناء على طلب من مجلس الإدارة أو مجلس المديرين".

والمادة 715 مكرر8 تنص على ما يلي : " يجوز لمساهم أو عدة مساهمين يمثلون على الأقل عشر (10/1) رأس مال الشركات التي تلجأ علنية للادخار، أن يطلبوا من العدالة، وبناءً على سبب مبرر، رفض مندوب أو مندوبي الحسابات الذين عينتهم الجمعية العامة. تمت تلبية الطلب، تعين العدالة مندوباً للحسابات و يبقى هذا الأخير في وظيفته حتى قدوم مندوب الحسابات الذي تعينه الجمعية العامة.

4.1- حالات التنافي والمنع من ممارسة مهنة المراجعة الخارجية

جاء في أحكام المادة 175 مكرر من القانون التجاري عدم إمكان تعين مراجع للحسابات بالنسبة للأشخاص الذين يكونون في وضعيات معينة، وذلك لضرورة الحفاظ على استقلالية وحياد المراجع الخارجي، و بالتالي فلا يمكن تعيين مراجع حسابات في الوضعيات التالية:

✓ الأقرباء والأصهار حتى الدرجة الرابعة، بما في ذلك القائمون بالإدارة، وأعضاء مجلس المديرين ومجلس مراقبة الشركة؛

✓ القائمون بالإدارة وأعضاء مجلس المديرين أو مجلس المراقبة للشركات التي تملك عشر (1/10) رأس مال الشركة أو إذا كانت هذه الشركة نفسها تملك عشر (1/10) رأس مال هذه الشركات؛

✓ أزواج الأشخاص الذين يتحصلون بحكم نشاط دائم غير نشاط مندوب الحسابات أجرا أو مرتبا، إما من القائمين بالإدارة أو أعضاء مجلس المديرين أو من مجلس المراقبة؛

✓ الأشخاص الذين منحتهم الشركة أجرة بحكم وظائف غير وظائف مندوب الحسابات في أجل 5 سنوات ابتداء من تاريخ إنهاء وظائفهم.

✓ الأشخاص الذين كانوا قائمين بالإدارة أو أعضاء في مجلس الرقابة أو مجلس المديرين في أجل 5 سنوات ابتداء من تاريخ إنهاء وظائفهم.

كما نصت المادة 64 من القانون 10-01 على أن ممارسة مهنة مراجعة الحسابات يعتبر متنافيا مع المهن التالية:

✓ كل نشاط تجاري لاسيما في شكل وسيط أو وكيل مكلف بالمعاملات التجارية والمهنية؛

- ✓ كل عمل مأجور يقتضي قيام صلة خضوع قانوني؛
- ✓ كل عهدة إدارية أو العضوية في مجلس مراقبة المؤسسات التجارية المنصوص عليها في القانون التجاري.
- ✓ الجمع بين ممارسة مهمة الخبير ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد لدى نفس الشركة أو الهيئة؛
- ✓ كل عهدة برلمانية؛
- ✓ كل عهدة انتخابية في الهيئة التنفيذية للمجالس المحلية المنتخبة؛

إضافة إلى ذلك يمنع تعيين مهنيين اثنين من نفس الشركة (في حالة شركة محافظة حسابات أو خبرة محاسبية) للقيام بمهام مراجعة الحسابات لدى أي هيئة تعين مهنيين أو أكثر لمراقبة حساباتها.

في حين لا تتنافى مع ممارسة مهنة مراجعة الحسابات القيام بمهام التعليم والبحث العلمي في مجال المحاسبة .

و يمنع محافظ الحسابات حسب نص المادة 65 من نفس القانون مما يلي:

- ✓ القيام مهنيا بمراقبة حسابات الشركات التي يمتلك فيها مساهمات بصفة مباشرة أو غير مباشرة؛
- ✓ القيام بأعمال تسيير سواء بصفة مباشرة أو بالمساهمة أو الإنابة عن المسيرين؛
- ✓ قبول ولو بصفة مؤقتة، مهام المراقبة القبلية على أعمال التسيير؛
- ✓ قبول مهام التنظيم في محاسبة المؤسسة أو الهيئة المراقبة أو الإشراف عليها؛
- ✓ ممارسة وظيفة مستشار جبائي أو مهمة خبير قضائي لدى شركة أو هيئة يراقب حساباتها؛
- ✓ شغل منصب مأجور في الشركة أو الهيئة التي راقبها بعد أقل من ثلاث سنوات من انتهاء عهدته.

كما يمنع المراجع الخارجي من البحث على الزبائن بتخفيض الأتعاب أو منح تعويضات أو امتيازات أخرى وكذا استعمال أي شكل من أشكال الإشهار لدى الجمهور.

5.1- عزل المراجع الخارجي وعموما يتم عزل المراجع في الحالات التالية:

- ✓ فقدان الأهلية المدنية؛
- ✓ حكم بجناية أو جريمة أخلاقية مخلة بالشرف؛
- ✓ القيام بتصرف مخل بالمسؤوليات المنوطة به؛
- ✓ إفشاء أسرار الشركة التي يراجعها؛
- ✓ القيام بتصرف يسيء للمهنة ولكرامة الزملاء.

منهجية قبول التوكيل : يجب أن تكون طريقة عمل محافظ الحسابات حذرة وترتكز على منهجية منذ قبول التوكيل حتى إعداد تقرير مصادقة الحسابات السنوية .

عند الاستشعار بالتوكيل قبل البدء في الوظيفة ، على محافظ الحسابات أن يمتنع من إبداء قبوله بسهولة وهذا قبل أن يضع مسبقا بعض الاجتهادات حيز التنفيذ التي تسمح له بما يلي :

- تجنب السقوط تحت طائلة التنافي و الممنوعات الشرعية و القانونية .
- التأكد من إمكانية القيام بالمهمة لاسيما الإمكانيات التقنية والبشرية لمكتبه .
- التأكد من أن التوكيل المقترح لا تشوبه مخالفات و من ثم تجنب الشركة المراقبة ، أخطار بطلان مداولات جمعيتها للمساهمين .
- أن هذه التوصية تدرس على ضوء القوانين و التنظيمات السارية المفعول ، الاجتهادات الدنيا لمحافظ الحسابات قبل قبول التوكيل و البدء في المهمة .

قبول التوكيل :

يجب علي محافظ الحسابات قبل إبداء قبوله للتوكيل الذي يستشعر به ، أن يضع حيز التنفيذ الاجتهادات التالية :

1- يتأكد محافظ الحسابات ، من عدم وقوعه تحت طائلة التنافي والممنوعات الشرعية والقانونية المنصوص عليها ، لسيما في المواد 715 مكرر 14 و 715 مكرر 15 من المرسوم رقم 93 –08 المؤرخ في 1993/04/25 المعدل والمتمم للأمر رقم 75-59 المؤرخ في 75/09/26 و المتضمن القانون التجاري في المواد 34 و 47 من القانون 91-08 المؤرخ في 91/04/27 و المتعلق بمهنة الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد
2- يطالب المحافظ القائمة الحالية للمتصرفين الإداريين أو أعضاء مجلس المديرين ومجلس الرقابة لشركة المراقبة و الشركات المنسوبة وإذا اقتضى الأمر قائمة المساهمين بالأموال العينية .
3- و في حالة استشعار بتبديل محافظ حسابات معزول ، عليه أن يتأكد أمام الشركة والزميل المعزول أن قرار عزله لم يكن تعسفيا .
4- وفي حالة ماذا خلف عضوا آخرا للمنظمة, عليه بالاستعلام لدي الشركة بأسباب ذهاب سلفه .
5- وفي حالة ما إذا يخلف محافظ الحسابات الذي رفض تجديد توكيله، عليه الاتصال بالزميل المغادر لاستعلام عن أسباب عدم قبول تجديد توكيله .
6- يجب على محافظ الحسابات، أن يتأكد من أن كفاءات مكتبه تسمح له بالتكفل وبتنفيذ التوكيل بطريقة صحيحة.
7- كما يجب عليه أيضا ، أن يتأكد من أنه بإمكانه تلبية مهمته ، بكل حرية لاسيما إزاء مسيري الشركة .

الدخول إلى الوظيفة :

بعد تلبية الاجتهادات الأولية وقبول التوكيل :

8- يجب على محافظ الحسابات ، أن يتأكد من شرعية تعيينه حسب الحالة من طرف المجلس العام العادي أو المجلس التأسيسي و في حالة حضوره في المجلس التأسيسي الذي يعينه ، يمضي القوانين العامة . إما إذا تم تعينه من طرف مجلس عام عادي ، يمضى المحضر مع الملاحظة « قبول التوكيل إذا لم يحضر للمجلس يدلي بقوله للشركة كتابيا .

9- في كل أشكال التعيين ، يجب علي محافظ الحسابات عند قبوله التوكيل ، الإعلان كتابيا أنه ليس في وضعية التنافي ولا في حالة مخالفة شرعية أو تنظيميه .

10- يجب علي محافظ الحسابات ، أن يعلم عن طريق رسالة مضمونة مع وصل الإيداع المنظمة الوطنية بتعيينه .في ظرف 15 يوم التالية لقبوله التوكيل .

11-كما يذكر مسيري الشر كة المراقبة إجراءات الإشهار القانونية المكلفين بها لا سيما :

- إعلام مجلس المنظمة الوطنية بتعيين محافظ في ظرف 15 يوما التالية عن طريق رسالة .
- نشر تعيين محافظ أو تجديد توكيل في جريدة الإعلانات الشرعية .

12-قبل البداية في تنفيذ التوكيل ، يجب علي محافظ الحسابات أن يرسل إلى الشركة المراقبة رسالة تشير إلى إجراءات تطبيق توكيل محافظ الحسابات . هذه الرسالة تشير إلى ما يلي :

⟵ مسؤولية المهمة ،

⟵ المتدخلين ،

⟵ طرق العمل المستعملة ،

⟵ فترات التدخل و الأجل القانونية التي يجب احترامها ،

⟵ الأجال القانونية ،

⟵ الأتعاب .

13-عند تنفيذ توكيله ، يجب علي محافظ الحسابات الذي تم تعيينه حديثا أن يتصل بسلفه للحصول على كل معلومة تفيده في التكفل بتوكيله بطريقة صحيحة و شرعية.

14-يجب على محافظ الحسابات المغادر، أن يسهل لخلفه الدخول إلى الوظيفة وهذا عملا بمبدأ التضامن بين الزملاء .

15-وفي حالة تعدد محافظي الحسابات يلتزم كل واحد من هؤلاء إحترام الإجراءات المشار إليها أعلاه و كأنه يتصرف لمفرده .

إجتهادات خاصة في حالة رفض القبول :

16-إذا تم إستشعار محافظ الحسابات بالتكفل بتوكيل أو يحاط علما بتعيينه ، رغم وقوعه تحت طائلة التنافي أو الممنوعات القانونية أو التنظيمية ، غليه بإعلام الشركة بعدم اكتسابه للكفاءة القانونية لقبول هذا التوكيل (رفض مبرر) بواسطة رسالة مضمونة مع مثبت إستلام وهذا في ظرف 15 يوما من تاريخ عمله بهذا الأمر .

17- إذا لم يكن محافظ الحسابات ، في حالة التنافي أو إمتناع قانوني أو تنظيمي ، يرفض قبول التوكيل ، عليه باتباع الإجراء المنصوص عليه في الفقرة 16 المشار إليها أعلاه .

18- و إذا سبق و إن قامت الشركة بإجراءات الإشهار القانونية و التنظيمية ، عليه أيضا أن يطلب في رسالة رفضه ، نشر رفضه لقبول التوكيل .

2. جوانب تنظيمية لمهنة المراجعة الخارجية في الجزائر

لممارسة مهنة المراجعة الخارجية في الجزائر لابد أن يدرك المراجع الخارجي المهام المنوطة به وكذا الحقوق التي يتمتع بها والواجبات التي يلتزم بها، إضافة إلى المسؤوليات الملقاة على عاتقه والأتعاب التي يتلقاها نظير الخدمة التي يقدمها ما يجعله يؤدي مهامه على أكمل وجه وهو ما سنتطرق إليه بشيء من التفصيل فيما يلي:

1.2. مهام، حقوق وواجبات المراجع الخارجي

- مهام المراجع الخارجي

يضطلع محافظ الحسابات في الجزائر بالمهام التالية:

- ✓ يشهد بأن الحسابات السنوية منتظمة وصحيحة ومطابقة تماما لنتائج عمليات السنة المنصرمة وكذا الأمر بالنسبة للوضعية المالية وممتلكات الشركات والهيئات؛
- ✓ يفحص صحة الحسابات السنوية ومطابقتها للمعلومات المبينة في تقرير التسيير الذي يقدمه المسيرون للمساهمين أو الشركاء أو حاملي الحصص؛
- ✓ يبدي رأيه في شكل تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية المصادق عليها من مجلس الإدارة ومجلس المديرين أو المسير؛
- ✓ يقدر شروط إبرام الاتفاقيات بين الشركة التي يراقبها والمؤسسات والهيئات التي تكون فيها للقائمين بالإدارة أو المسيرين للشركة المعنية مصالح مباشرة أو غير مباشرة؛
- ✓ يعلم المسيرين والجمعية العامة أو هيئة المداولة المؤهلة، بكل نقص قد يكتشفه أو اطلع عليه، ومن طبيعته أن يعرقل استمرار استغلال المؤسسة أو الهيئة؛
- ✓ يصادق على صحة وانتظام الحسابات المدعمة والمدمجة وصورتها الصحيحة وذلك على أساس الوثائق المحاسبية وتقرير محافظي الحسابات لدى الفروع أو الكيانات التابعة لنفس مركز القرار؛

2.2- حقوق وواجبات المراجع الخارجي

1- **حقوق المراجع الخارجي:** يتمتع المراجع الخارجي بمجموعة من الحقوق التي تساعده على أداء مهامه على أكمل وجه وتتمثل أهمها في ما يلي:

✓ حق الإطلاع في أي وقت وفي عين المكان على السجلات المحاسبية والموازنات والمراسلات والمحاضر وبصفة عامة كل الوثائق والكتابات التابعة للشركة أو الهيئة؛

✓ حق طلب توضيحات ومعلومات من القائمين بالإدارة والأعوان والتابعين للشركة أو الهيئة والقيام بكل التفتيشات التي يراها لازمة؛

✓ حق الحصول في مقر الشركة على معلومات تتعلق بمؤسسات مرتبطة بها أو مؤسسات أخرى لها علاقة مساهمة معها؛

✓ حق طلب كشف حسابات كل 6 أشهر على الأقل من طرف القائمين على الإدارة يعد حسب مخطط الحصيلة والوثائق المحاسبية التي ينص عليها القانون؛

✓ حق التدخل في الجمعية العامة المتعلقة بأداء مهمته؛

✓ حق الاستقالة دون التخلص من الالتزامات القانونية؛

✓ حق مناقشة اقتراح عزله؛

✓ حق تعيينه كمحافظ للحصص أو خبير قضائي حسب التنظيم المعمول به.

2- **واجبات المراجع الخارجي:** يلتزم المراجع الخارجي بالواجبات التالية:

✓ ضرورة التزام المراجع بمعايير المراجعة الخارجية المقبولة والمتعارف عليها عند تنفيذه لعملية المراجعة؛

✓ الالتزام بأخلاقيات وقواعد المهنة (المحافظة على السر المهني، احترام قانون المهنة، بذل العناية المهنية...)؛

✓ تحديد مدى و كيفيات أداء مهمة الرقابة القانونية للحسابات وسيرها في إطار رسالة مرجعية يحددها دفتر الشروط الذي تعهد بشأنه؛

✓ يجب على الخبير المحاسبي إعلام المتعاقدين معه بمدى تأثير التزاماتهم والتصرفات الإدارية والتسيير التي لها علاقة بمهمته حسب المادة 20 من القانون 10-01؛

✓ يجب أن تتوافق الآجال والوسائل التي يجب أن يرصدها محافظ الحسابات للتكفل بالمهمة مع الأتعاب المناسبة التي تكون محل تقييم مالي لمدة ثلاث سنوات موافقة لعهدة محافظة الحسابات؛

✓ إعلام هيئات التسيير في حالة عرقلة ممارسة مهامه؛

✓ يجب على محافظ الحسابات إبلاغ لجنة مراقبة النوعية، بتعيينه في رسالة موصى عليها حسب المادة 30 من القانون 10-01؛

✓ حضور الجمعيات العامة كلما استدعى للتداول على أساس تقريره؛

✓ الاحتفاظ بملفات الزبائن لمدة 10 سنوات حسب المادة 40 من القانون 10-01؛

✓ يجب على مراجعي الحسابات أن يتلقوا وينظموا تربصات وتدريب مهني (نظري وتطبيقي) لفائدة مراجعي الحسابات المتمرنين أو المتربصين تتكفل بها المنظمات المهنية المعنية ومنحهم أجرة حسب المادة 78 من القانون 10-01.

2.3. أتعاب ومسؤوليات المراجع الخارجي

أ- أتعاب المراجع الخارجي

نصت المادة 21 من القانون 10-01 على أتعاب الخبير المحاسب تحدد مع بداية مهامه في إطار عقد تأدية خدمات يحدد مجال التدخل والوسائل التي توضع تحت تصرفه وشروط تقديم التقارير.

أما فيما يخص محافظ الحسابات فقد نصت المادة 37 بأن الأتعاب يتم تحديدها من طرف الجمعية العامة أو الهيئة المؤهلة بالمداولات في بداية مهمته، ولا يمكن له من أن يتلقى أي أجرة أو امتياز مهما يكن شكله باستثناء الأتعاب والتعويضات المنفقة في إطار مهمته.

في انتظار مرسوم جديد يحدد أتعاب محافظ الحسابات يطبق سلم الأتعاب الذي نص عليه القرار المؤرخ في 3جمادى الثانية 1415 الموافق لـ 7 نوفمبر 1994 المتعلق بسلم أتعاب محافظي الحسابات

ب- مسؤوليات المراجع الخارجي يقع على عاتق المراجع الخارجي ثلاث أنواع من المسؤوليات وهي المسؤولية المدنية، المسؤولية التأديبية والمسؤولية الجنائية كما يلي:

1. المسؤولية المدنية:

يعد الخبير المحاسبي حسب المادة 60 من القانون 10-01 مسؤولا مدنيا اتجاه زبائنه في الحدود التعاقدية، كما يعد محافظ الحسابات حسب المادة 61 مسؤولا اتجاه الكيان المراقب عن الأخطاء التي يرتكبها أثناء تأدية مهامه، ويعد متضامنا اتجاه الكيان أو اتجاه الغير عن كل ضرر ينتج عن مخالفة أحكام القانون و لا يتبرأ من مسؤوليته فيما يخص المخالفات التي لم يشترك فيها إلا إذا أثبت أنه قام بالمتطلبات العادية لوظيفته وأنه أبلغ الإدار ة بالمخالفات، وفي حال لم تتم معالجتها بصفة ملائمة لابد من أن يثبت أنه أطلع وكيل الجمهورية لدى المحكمة المختصة. وقد ألزمت المادة 75 من نفس القانون اكتتاب عقد تأمين لضمان مسؤوليتهم المدنية والنتائج المالية التي يمكن أن يتحملوها أثناء ممارسة مهامهم.

2. المسؤولية الجنائية:

إن المراجع وأثناء قيامه بعمله، قد يرتكب جريمة من الجرائم المنصوص عليها قانونا وذلك في حالة اتساع نطاق الضرر من الشخص المعنوي إلى المجتمع، وهنا يكون المراجع مسؤولا مسؤولية جنائية عما ارتكبه من جرائم. ويتحمل الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات المسؤ ولية الجزائية عن كل تقصير في القيام بالتزام قانوني حسب ما جاءت به المادة 62 من القانون 10-01.

و يمكن تحديد نوعين من المسؤولية الجزائية:

- مسؤولية متعلقة بممارسة مهنة محافظ الحسابات ونعني بها القيام بالمخالفات التي نص عنها القانون التجاري :

← القيام عمدا بممارسة أو الاحتفاظ بوظائف محافظ الحسابات بالرغم من عدم الملائمات القانونية (المادة 829 القانون التجاري)؛

← إعطاء معلومات كاذبة أو تأكيدها عن حالة الشركة؛

← عدم الكشف عن الوقائع الإجرامية إلى وكيل الجمهورية (المادة 830 من القانون التجاري)؛

← إفشاء السر المهني (حسب المادة 830 القانون التجاري) ما عدا الحالات التي نصت عليها المادة 72 من القانون 10-01؛

← عدم الإشارة في تقريره عن عمليات النشاط المتعلق بالشركات الفرعية؛

← الممارسة غير القانونية لمهنة خبير محاسبي أو محافظ حسابات حسب المادة 74 من القانون (10-01).

- وهناك مسؤولية تضامنية عن الأفعال المخالفة التي قد يقوم بها محافظ الحسابات بالاشتراك مع مسيري الشركة مهما كانت تلك الأفعال الجزائية ، كتقديم معلومات خاطئة ، التستر على أفعال المسيرين، النصب والاحتيال...الخ

3. المسؤولية التأديبية:

تنص المادة 63 من القانون 10-01 على أنه يتحمل الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات المسؤولية التأديبية أمام اللجنة التأديبية للمجلس الوطني للمحاسبة حتى بعد استقالتهم من مهامهم، عن كل مخالفة أو تقصير تقني أو أخلاقي في القواعد المهنية عند ممار سة وظائفهم.

تتمثل هذه العقوبات التي يمكن اتخاذها وفق ترتيبها التصاعدي حسب خطورتها في:

- ✓ الإنذار؛
- ✓ التوبيخ،
- ✓ التوقيف المؤقت لمدة أقصاها ستة أشهر؛
- ✓ الشطب من الجدول.

فيما لم يتم بعد تحديد الأخطاء والعقوبات التي تقابلها عن طريق التنظيم.

3.3. تقرير المراجع الخارجي و إبداء الرأي المهني

يترتب عن مهمة محافظ الحسابات إعداد التقارير عما يلي :

- ✓ تقرير المصادقة بتحفظ أو بدون تحفظ على انتظام وصحة الوثائق السنوية وصورتها الصحيحة أو عند الاقتضاء، رفض المصادقة المبرر؛
- ✓ تقرير المصادقة على الحسابات المدعمة أو الحسابات المدمجة عند الاقتضاء؛
- ✓ تقرير خاص حول الاتفاقيات المنظمة؛
- ✓ تقرير خاص حول تفاصيل أعلى خمس تعويضات؛

✓ تقرير خاص حول الامتيازات الخاصة الممنوحة للمستخدمين؛

✓ تقرير خاص حول تطور نتيجة السنوات الخمس الأخيرة والنتيجة حسب السهم أو حسب الحصة الاجتماعية؛

✓ تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية؛

✓ تقرير خاص في حالة ملاحظة تهديد محتمل على استمرار الاستغلال.

VIII. أوراق العمل المهنية و أنواعها

عادة يحتفظ المراجع بالوثائق والأوراق والملاحظات التي يتحصل عليها ويقوم بترتيبها في ملفين ، أحدهما يدعى الملف الدائم للمراجعة أو الملف المستمر و الآخر الملف الجاري للمراجعة أو ملف السنة الحالية ، ففي المقرر رقم 94 /SPM/ 103 المؤرخ في 1994 المتعلق بالاجتهادات المهنية لمحافظ الحسابات وحسب التوصية رقم (2) المتعلقة بالاجتهادات الدنيا الخاصة بملف العمل تم عرض الأسباب التي تفرض الإحتفاظ بهذين الملفين وهي كما يلي :

- إتباع طريقة للمراقبة والتأكد من جمع كل العناصر الضرورية للتعبير عن رأي مبرر حول الحسابات السنوية المعروضة لفحصه ؛
- أن تكون في حوزته معلومات ذات طابع دائم حول المؤسسة المراقبة طوال مدة التوكيل و مع احتمال تجديده ؛
- الاحتفاظ و توفير إذا اقتضى الأمر بدليل عن الأعمال التي أجريت ، الاجتهادات والوسائل المستعملة للوصول إلى إبداء رأي حول مدى شرعية و مصداقية الحسابات السنوية ؛
- أن تكون طريقة عمله مطابقة للكيفيات المهنية المقبولة على الصعيد الوطني والدولي ؛
- الإشراف على العمل الذي أجري من طرف المساعدين .

1- الملف الدائم

تعتبر عملية المراجعة ذات طبيعة متكررة (روتينية) وتتم دوريا من فترة إلى أخرى ويشتمل هذا النوع من الملفات الأوراق التي تحتوي على معلومات تكون دائمة ومستمرة نسبيا من سنة إلى أخرى ، ويكون شكل ومضمون هذا الملف متوقفة على خصائص المؤسسة المراقبة والنظام الداخلي لمكتب محافظ الحسابات . إلا أنه يمكنه التمحور حول الفصول الآتية :[134]

أ-العموميات الخاصة بالشركة المراقبة :

- القائمة التي تشير إلى الشركة ووحداتها ؛
- التنظيم العام ؛

[134] مجموعة النصوص التشريعية القانونية المتعلقة بضبط مهنة المحاسبة – مديرية التحديث و ضبط المقاييس المحاسبية – وزارة المالية – ديسمبر 1998 ص : 63

- المراجع العامة .

ب-المراقبة الداخلية : يمكن أن يحتوي هذا الفصل على كل سند يسمح تقييم بصفة عامة صحة الرقابة الداخلية ، والمخاطر العامة (وصف المهام ، مجموع أسئلة تخص الرقابة الداخلية ، البيانات ...الخ) .

ج-معلومات محاسبية ومالية :

- المخطط والدليل المحاسبي المستعمل ؛
- إجراءات محاسبية ؛
- مخطط مصالح المحاسبة ؛
- حجم العمليات وفقا لطبيعتها ؛
- السياسة المالية ؛
- طرق وإجراءات تقدير وعرض الحسابات ؛
- الحسابات السنوية لنشاطات الثلاث سنوات الأخيرة ؛
- حالة الخزينة والتمويل ؛
- نسب الهيكلة والتسيير المعنوي ؛

د-معلومات قانونية ، ضريبية و اجتماعية :

- قوانين ومراجع أخرى ذات طابع قانوني ؛
- قرار تعيين محافظ الحسابات والأدلة على أن كل الواجبات القانونية المتعلقة بتعينه، تم ملاحظتها ؛
- مقتطفات النشر ، إعلام المنظمة الوطنية ؛
- قائمة المساهمين مع عدد الأسهم التي هي في حوزة كل واحد منهم ؛
- الوثيقة الخاصة بالنظام الضريبي والإجماعي للشركة ؛
- محاضر الجمعيات والمجالس ؛
- تقرير محافظي الحسابات السابقة ؛
- العقود الهامة والمراجع القانونية الأخرى .

هـ-الخصائص الإقتصادية والتجارية :

- قطاع النشاط ؛
- وصف الدورات السابقة ؛
- وضع الشركة في الفرع وكذا على مستوى السوق ؛

- الزبائن والسياسات التجارية .

و -معلومات حول الإعلام الآلي :

- مخطط مصلحة الإعلام الآلي ؛
- التجهيزات والنظم المستعملة ؛
- برامج ومراجع منشورة .

2-يمكن للملف الدائم أن ينظم على شكل ملف فرعي يسهل ترتيب المراجع وفحصها ، وهكذا يجب فتح ملف فرعي لكل فصل من الفصول المذكورة أعلاه.

3-يمكن إضافة لكل ملف فرعي ملخص المضمون ، مطبوعا مسبقا .

4-مسك الملف الدائم :

حتى يشكل الملف الدائم مجموعة معلومات مفيدة ذات الطابع الدائم حول الشركة المراقبة يستوجب :

- تعيين الملف الدائم بانتظام كلما طرأ تعديلا على عنصر دائم ؛
- إقصاء المعلومات القديمة ، والتي لم يعد لها أية فائدة ؛
- القيام بتلخيص المراجع ذات الحجم الضخم .

2- الملف السنوي أو (ملف المراقبة)

5-على عكس الملف الدائم الذي يستعمل طيلة مدة التكوين وتجديده المحتمل ، يتضمن هذا الملف كل العناصر المرتبطة بالمهمة والتي لا يتجاوز استعمالها نشاط المراقبة .

6-يجب أن يحتوي هذا الملف على مجموعة الأعمال المنفذة ، المنهجية المتبعة لتنفيذ المهمة والملخص وعناصر المعلومات التي سمحت لمحافظ الحسابات إبداء رأيه حول درجة الشرعية ومصداقية الحسابات السنوية .

7-يعد هذا الملف ضروري من أجل :

- تحكم أفضل في المهمة ؛
- تدوين الأعمال التي أجر يت والاختيارات المعمول بها ؛
- التأكد من التنفيذ الكلي للبرنامج بدون إهمال ؛
- تبرير الرأي المبدي وتسهيل تحرير التقرير .

8-بالتالي يعتبر ذلك دليل إثبات لكل الاجتهادات المطبقة والجدية التي اتصفت بها هذه المهمة أثناء أدائها .

9-الشكل والمضمون :

يدور الملف السنوي حول الفواصل الآتية :

أ-تنظيم وتخطيط المهمة :

- برنامج عام ؛
- قائمة المتدخلين ؛
- ميزانية الوقت ومتابعة الأعمال ؛
- يومية المتدخلين ، تاريخ ومدة الزيارات ، مكان التدخل ؛
- تاريخ إيداع التقارير .

ب-تقييم المراقبة الداخلية :

- وصف الأنظمة والمخطط المسيّر ومجموعة الأسئلة الخاصة بالمراقبة الداخلية ؛
- تقييم المراقبة الداخلية (نظام ، إجراءات ، الطرق المحاسبية ...الخ) ؛
- قوة وضعف الأنظمة وإجراءات الشركة المراقبة (ورقة التقييم) ؛
- أوراق العمل (السبر الذي أجري حول الإجراءات والشذوذ الملاحظة) ؛
- استنتاج مدى الثقة الممنوحة للأنظمة والإجراءات المعمول بها وأثرها على برنامج مراقبة الحسابات .

ج-مراقبة الحسابات السنوية :

- برنامج العمل المكيف مع خصوصيات وأخطار الشركة ؛
- تفاصيل الأعمال التي أجريت (تحليل ، سبر سير تفتيش الموجودات ، الفحص المستندي ، مجالات تحليلية) ؛
- مراجع أو نسخة من المراجع المتحصل عليها من طرف الشركة أو الآخرين مبررة الأرقام والحسابات المفحوصة ؛
- تلخيص الأعمال المنفذة والتعقيب عليها إضافة إلى النقائص التي تم اكتشافها؛
- خلاصة عامة للشهادة .

د-المراقبة الخاصة أو الشرعية :

- فحص الاتفاقات القانونية ؛
- الشهادة على التعويضات الخمسة أو العشرة الكبرى ؛
- الكشف عن المخالفات لدى وكيل الدولة ؛
- التدخلات ؛
- جمع مراجع الأعمال المتعلقة بالواجبات الخاصة المشار إليها أعلاه ؛
- فحص الأحداث اللاحقة عند إنهاء النشاط .

هـ - المراجع العامة :

- المراسلات المتبادلة مع الشركة ؛
- معلومات حول اجتماعات مجلس الإدارة وجمعية المساهمين وبالأخص القرارات التي تؤثر على حسابات النشاط ؛
- التأكيدات المتحصل عليها من الغير ؛
- نسخ من المحاضر .

10- كما هو الحال بالنسبة للملف الدائم ، يستحسن تحضير ملفات فرعية تسهل استعمال وفحص الملف السنوي .

11- يمكن أن نتوقع بشكل مفيد وجود مدرجات ذات محتوى الملف الفرعي الشبه المطبوع .

3- الإحتفاظ بملفات العمل :

12- إن الطابع السر ّي للمعلومات التي تتضمنها هذه الملفات تجبر محافظ الحسابات على المحافظة على هذا الطابع خارج المكتب وهذا طبقا لأحكام المادة 301 من قانون العقوبات .

13- إن الملفات السنوية والملف الدائم بالإضافة إلى المراجع المتعلقة بالشركة المراقبة ، يجب الإحتفاظ بها مدة 10 سنوات حتى بعد انتهاء مدة الوكالة (المادة 12 من القانون التجاري) .

4- حالة تعدد محافظي الحسابات :

14- في حالة تعدد محافظي الحسابات ، كل واحد من المحافظين مجبر على مسك ملفات العمل المشار إليها أعلاه .

15- وفي حالة تقسيم العمل بين مساعدي المحافظين ، يجب أن يتضمن ملف كل واحد منهم على نسخ مستندات عمل زميله .

16- تبقى مسؤولية كل واحد منهم كاملة ، لتنفيذ المهمة على أحسن وجه .

IX. المعايير الجزائرية للتدقيق

للرقي بمهنة المراجعة و مواكبة الأحداث الدولية و خاصة إنفتاح الإقتصاد الجزائري على الأسواق الدولية , عملت الجزائر على إعداد معايير وطنية للمراجعة مستوحاة إلى حد كبير من المعايير للدولية ISA, الهدف منها :

- ← توحيد ممارسات مهنة التدقيق ووضع الضوابط التي تحكم الأداء المهني في الجزائر.
- ← إيجاد مستويات وإرشادات مهنية لتدقيق الحسابات وما يرتبط بها من خدمات.
- ← ممارسة المهنة وفقا لإطار محدد يكون أداة إتصال وتوضيح لطبيعة متطلبات التدقيق ووسيلة لتقييم الأداء المهني.
- ← تقليل التفاوت في تقارير المدققين أي تحقيق الأهداف العامة للمدقق المستقل.

← لتكون مرجعا لمهنة التدقيق في الجزائر.

← لتكون بمثابة مقاييس للحكم على جودة أداء العمل.

← زيادة الثقة على مصداقية القوائم المالية المنشورة.

← توضيح الكيفية التي تم بها فحص القوائم المالية من قبل المدقق لمستخدمي التقارير والمعلومات المالية، و إبراز المسؤولية المهنية التي يتحملها المدقق.

← تحسين الأداء و الإرتقاء به لتلبية رغبات المجتمع من هذه المهنة.

و عليه, قامت وزارة المالية عن طريق المجلس الوطني للمحاسبة بإصدار أربعة مجموعات من المعايير, نعرضها بإختصار فيما يلي:

المقرر رقم 002 المؤرخ في 04-02-2016 المتضمن المعايير التالية: 210-505-560-580 و هي:

- NAA 210 : اتفاق حول أحكام مهام التدقيق
- NAA 505 : التأكيدات الخارجية
- NAA 560 : أحداث تقع بعد إقفال الحسابات والأحداث اللاحقة
- NAA 580 : التصريحات الكتابية

✓ NAA 210 : اتفاق حول أحكام مهام التدقيق : يعالج واجبات المدقق للاتفاق مع الإدارة وعند الاقتضاء مع الأشخاص القائمين على الحكم في المؤسسة، حول أحكام مهمة التدقيق،

يخص المعيار كل مهام تدقيق الكشوفات المالية التاريخية الكلية أو الجزئية وكذلك المهام الملحقة، مع وجود بعض الخصائص فيما يخص التدقيق المتكررة أو تدقيق الكيانات الصغيرة.

يقصد بالمدقق في هذا المعيار محافظ الحسابات أو المدقق المتعاقد وفق الحالة.

✓ NAA 560 : أحداث تقع بعد إقفال الحسابات والأحداث اللاحقة : يتطرق هذا المعيار إلى التزامات المدقق اتجاه الأحداث اللاحقة لإقفال الحسابات في إطار تدقيق الكشوف المالية , الأحداث الواقعة هي:

- بين تاريخ إعداد الكشوف المالية (تاريخ إقفال الحسابات) و تاريخ تقرير المدقق؛
- بعد تاريخ تقريره إلى غاية تاريخ اعتماد الكشوف المالية من طرف الهيئة المداولة.
- تلك التي تؤكد الظروف السائدة عند تاريخ إقفال الحسابات.
- تلك التي تدل على ظروف ظهرت بعد تاريخ إقفال الحسابات.

✓ NAA 580 : التصريحات الكتابية : يعالج إلزامية تحصل المدقق على التصريحات الكتابية من طرف الإدارة في إطار مراجعة الكشوف المالية.

هي كل المعلومات الضرورية للمدقق في إطار مراجعة الكشوف المالية، وهي بذلك تعتبر عنصرا مقنعا، إلا أنها لا تعتبر في حد ذاتها عناصر مقنعة كافية و ملائمة فيما يتعلق بالمسائل التي تعالجها.

✓ NAA 505 : التأكيدات الخارجية : يعالج هذا المعيار استعمال المدقق لإجراءات التأكيد الخارجية بهدف الحصول على أدلة مثبتة , يلجأ المدقق إلى إجراءات التأكيد الخارجي لكي يكون تصور لوضع حيز التنفيذ بهدف الحصول على أدلة مثبتة ذات دلالة ومصداقية.

هو دليل مثبت يتم التحصل عليه عن طريق رد خطي موجه مباشرة إلى المدقق من طرف الغير، سواء أكان في شكل ورقي، الكتروني أو شكل آخر.

المقرر رقم 150 المؤرخ في 11-10-2016 المتضمن المعايير التالية: 300-500-510-700 و هي:

- NAA 300: تخطيط تدقيق الكشوفات المالية
- NAA 500 : العناصر المقنعة
- NAA 510 : مهام التدقيق الأولية –الأرصدة الإفتتاحية
- NAA 700 : تأسيس الرأي وتقرير التدقيق للكشوفات المالية

✓ NAA 500: العناصر المقنعة : يعالج واجبات المدقق فيما يتعلق بتصوير ووضع حيز تنفيذ إجراءات التدقيق قصد الحصول على عناصر مقنعة كافية ومناسبة توصل إلى نتائج معقولة يستند عليها لتأسيس رأيه.

هي ضرورية لدعم رأي المدقق المعبر عنه في تقريره، هي تراكمية بطبيعتها يتم جمعها أساسا عن طريق أداء إجراءات تدقيق أثناء التدقيق أو عن طريق الحصول على معلومات من مصادر أخرى ناتجة عن تدقيقات سابقة أو أعمال خبراء معينين من قبل الإدارة .

✓ NAA 300 : تخطيط تدقيق الكشوفات المالية : يهدف المدقق إلى تخطيط التدقيق حتى تنجز المهمة بفعالية في هذا الإطار، فالمدقق ملزم بإعداد استراتيجية تدقيق وبرنامج عمل وفقا لحجم الكيان و لحجم الأعمال التي يتعين إنجازها. تصف استراتيجية التدقيق المنهج العام للأعمال، لا سيما تلك التي تتضمن نطاق ورزنامة توجيه الأعمال، عتبة الدلالة المعمول بها و المبادئ التوجيهية لتحضير برنامج العمل

✓ NAA 510 : مهام التدقيق الأولية –الأرصدة الإفتتاحية , يجب على المدقق جمع العناصر المقنعة الكافية والمناسبة التي تسمح بضمان أنه:

- قد تم عند إعادة الإفتتاح نقل أرصدة اقفال السنة المالية السابقة بشكل صحيح وأنها لا تحتوي على أي اختلال له تأثير معتبر على الكشوفات المالية الخاصة بالسنة الجارية.
- الطرق المحاسبية الملائمة والتي انعكست في الأرصدة الافتتاحية قد تم تطبيقها بشكل دائم في إعداد الكشوفات المالية للفترة الجارية.
- قد تم التسجيل المحاسبي لأثر التغيرات الحاصلة في الطرق بصفة ملائمة وتم عرضه بشكل صحيح.

✓ NAA 700 : تأسيس الرأي وتقرير التدقيق للكشوفات المالية , يجب على المدقق من خلال الواجبات التي أداها أن:

- يكون رأي بشأن معرفة ما إذا كان إعداد الكشوفات المالية في جميع جوانبها قد تم وفقا للمرجع المحاسبي المطبق،
- يستنتج إذا كان قد حصل أو لم يحصل على الضمانات المعقولة التي تبين أن الكشوفات المالية في مجملها لا تحتوي على إختلالات معتبرة.
- يعبر المدقق عن رأي معدل في تقريره إذا استنتج وفقا للعناصر المقنعة المجمعة أن الكشوفات المالية في مجملها تتضمن إختلالات معتبرة، كذلك ليس بوسعه جمع العناصر المقنعة الكافية والمناسبة لذلك.

المقرر رقم 23المؤرخ في 15-03-2017 المتضمن المعايير التالية: 520-570-610-620 و هي:

- NAA 520: الإجراءات التحليلية
- NAA 570 : استمرارية الإستغلال
- NAA 610 : استخدام أعمال المدققين الداخليين
- NAA 620 : استخدام أعمال خبير معين من قبل المدقق

✓ NAA 520: الإجراءات التحليلية : يعالج استخدام المدقق للإجراءات التحليلية بإعتبارها مراقبة مادية في جوهرها, إلزامية أداء المدقق لإجراءات تحليلية مثبتة أثناء استعراض تناسق مجمل الحسابات الذي تم في نهاية التدقيق.

- يجب على المدقق أن يجمع العناصر المقنعة الدالة والموثوقة من خلال وضع الإجراءات التحليلية المادية، كذلك تصور وأداء إجراءات تحليلية في تاريخ قريب من نهاية أعمال التدقيق للتأكد من التناسق في المجمل بين معرفته المكتسبة للكيان وكشوفه المالية.
- قد تكون المراقبات المادية الموضوعة حيز التنفيذ من طرف المدقق إجراءات تحليلية مادية أو مراجعات تفصيلية أو توليفة بين الإثنين.

✓ NAA 570 : استمرارية الإستغلال : يعالج إلتزامات المدقق في تدقيق الكشوفات المالية المتعلقة بتطبيق الإدارة لفرضية استمرارية الاستغلال في إعدادها لكشوفاتها المالية.

- هو افتراض أن الكيان مستمر في نشاطه في المستقبل المتوقع.
- يتم إعداد الكشوفات المالية للاستخدام العام على أساس هذه الفرضية بإستثناء الحالات التي قد تكون للإدارة فيها نية تصفية الكيان أو وقف نشاطه أو إذا لم يتاح لها أي حل بديل واقعي آخر.
- عند تأكيد تطبيق هذه الفرضية يتم تسجيل الأصول والخصوم على اعتبار أن الكيان سوف تكون لديه القدرة على تحصيل أصوله ودفع ديونه أثناء السير العادي لأنشطته.

✓ NAA 610 : استخدام أعمال المدققين الداخليين: إذا وجدت لدى الكيان وظيفة التدقيق الداخلي وخلص المدقق الخارجي إلى إمكانية الاستفادة منها لإحتياجات التدقيق، فإن أهدافه هي:

- تحديد إمكانية و إلى مدى تستخدم الأعمال الخاصة للمدققين الداخليين.

- في حالة استخدامها، تحديد مدى ملائمة أعمال المدققين الداخليين لاحتياجات التدقيق الخارجي.
- موضوعية التدقيق الداخلي من خلال موقعه في التنظيم.
- احتمالية وجود التواصل الفعلي بين المدقق الخارجي والمدققين الداخليين (لقاءات دورية).
- الكفاءة التقنية للمدققين الداخليين (طريقة توظيفهم، خبرتهم،...).
- طبيعة فعالية تقارير التدقيق الداخلي بالنسبة للإدارة.

✓ NAA 620 استخدام أعمال خبير معين من قبل المدقق: يعالج واجبات المدقق عندما يستعين بخبير يختاره للقيام بمراقبة خاصة تتطلب خبرة في ميدان آخر غير المحاسبة والتدقيق، إضافة إلى كيفيات الأخذ بإستنتاجات الخبير

- الحالات التي يتكون الفريق المكلف بالمهمة من عضو، أو تحصل على رأي من شخص طبيعي أو من هيأة لها خبرة في مجال متخصص في المحاسبة والتدقيق، والتي تمت معالجتها في المعيار الجزائري للتدقيق 220 مراقبة النوعية لتدقيق الكشوفات المالية.

يستخدم المدقق أعمالا لشخص طبيعي أو هيأة لها خبرة في ميدان آخر غير المحاسبة أو التدقيق، تستغل من طرف الكيان لمساعدته في إعداد كشوفه المالية (خير معين من طرف الإدارة) التي تم معالجتها في المعيار 500 العناصر المقنعة.

المقرر رقم 77 المؤرخ في 24-09-2018 المتضمن المعايير التالية: 230-501-530-540 و هي :

- NAA 230: وثائق التدقيق
- NAA 501 : العناصر المقنعة
- NAA 530 : السبر في التدقيق
- NAA 540 : تدقيق التقديرات المحاسبية بما في ذلك التقديرات المحاسبية للقيمة الحقيقية و المعلومات الواردة المتعلقة به

✓ NAA 230: وثائق التدقيق : يعالج هذا المعيار المسؤولية التي تقع على عاتق المدقق لإعداد وثائق تدقيق الكشوف المالية . لا تبطل واجبات التوثيق الخاصة المذكورة في المعايير الجزائرية للتدقيق الأخرى. كما يمكن للنصوص التشريعية و القانونية أن تفرض واجبات توثيق إضافية.

تسمح وثائق التدقيق بـ :

- دعم إستنتاج المدقق بالنظر إلى أهدافه العامة المحددة في المعيار 200.
- تأكد أنه قد تم التخطيط للتدقيق و أداؤه وفقا للمعايير الجزائرية للتدقيق و لمتطلبات النصوص القانونية و التنظيمية المطبقة.

✓ NAA 501 : العناصر المقنعة : يعالج هذا المعيار مدى إعتبار المدقق عند حصوله على عناصر مقنعة كافية و مناسبة وفقا للمعايير 330 و 500 و كذلك للمعايير الجزائرية للتدقيق الأخرى المعنية, و هذا فيما يخص جوانب محددة تمس المخزونات و القضايا و النزاعات التي تلزم الكيان و المعلومات القطاعية في إطار تدقيق الكشوفات المالية.

يتمثل هدف المدقق في الحصول على عناصر مقنعة كافية و ملائمة فيما يخص :

- وجود المخزونات و حالتها
- إكتمال إحصاء القضايا و النزاعات التي تلزم الكيان و تقديم المعلومات الواجب الإفادة بها خاصة تلك المتعلقة بالقطاع, وفقا للمعيار المحاسبي المطبق.

✓ NAA 530 : السبر في التدقيق: يطبق هذا المعيار عندما يقرر المراجع استخدام العينات في المراجعة عند تنفيذ إجراءات المراجعة, ويتناول استخدام المراجع للعينات الإحصائية و غير الإحصائية عند تصميم واختيار عينة المراجعة، وتنفيذ اختبارات أدوات الرقابة واختبارات التفاصيل، وتقويم النتائج المستنبطة من العينة لمعيار المراجعة رقم 500.

يعتمد المراجع عند تنفيذه لمهمته على السبر المالي و الذي يعرف تحت تسمية عينات المرجعة, حيث يقصد بعينات المراجعة تطبيق إجراءات المراجعة على عدد يقل عن 100 %من المفردات المكونة لرصيد الحساب أو النوع من العمليات لتساعد المراجع في الحصول على تقويم لأدلة المراجعة بشأن خاصية معينة للمفردات المختارة لتكوين استنتاج بشأن المجتمع الذي يكون رصيد الحساب أو نوع من أنواع العمليات.

يُعد هذا المعيار مكملاً للمعيار الذي يتناول مسؤولية المراجع عن تصميم و تنفيذ المراجعةالمناسبة حتى يكون قادراً على القيام بإجراءات المراجعة للحصول على ما يكفي من أدلة التي تساعده على إبداء رأيه بكل موضوعية و حيادية

✓ NAA 540 : تدقيق التقديرات المحاسبية بما في ذلك التقديرات المحاسبية للقيمة الحقيقية و المعلومات الواردة المتعلقة به:

يعالج هذا المعيار واجبات المدقق المرتبطة بالتقديرات المحاسبية, بما في ذلك التقديرات المحاسبية للقيمة الحقيقية و المعلومات الواردة المتعلقة بها في إطار تدقيق الكشوف المالية, و تتضمن الواجبات المطلوبة التي تخص الإخلالات المتعلقة التقديرات المحاسبية الفردية و تقدم مؤشرات تحيز محتملة أدخلتها الإدارة.

و تحديدا, يطور هذا المعيار الكيفية التي من خلالها تطبق المعايير 315, 330 و المعايير الأخرى المتعلقة بالتقديرات المحاسبية. حيث أحيانا لا يمكن قياس بعض بنود الكشوف المالية بدقة بل يمكن تقديرها فقط.

على المدقق أن يقوم بتقييم هنائي لمدى صحة التقديرات المحاسبية و مدى إنسجامها مع أدلة الإثبات الأخرى. إذا كان تقدير الإدارة يختلف عن تقدير المدقق, فيطلب تسويته في القوائم المالية، ثم إذا كان غير جوهري قد لا يلجأ إلى تعديل تقريره أما إذا كان جوهري و الإدارة رفضت تعديل التقرير عليه تعديل تقريره و دراسة أثره على القوائم المالية.

الـخـاتـمـة :

تعبر الإصلاحات المحاسبية الجديدة بكل صدق عن رؤية واقعية يشار إليها بكلمة نظام. فالنظام يعبر عن تفاعل عدة عناصر فرعية مادام أنه مقتبس من تشريعات و معايير تسعى لتوحيد التطبيقات المحاسبية والمالية و تجعل من المعلومات (الكشوفات المالية) المقدمة قابلة للمقارنة في الزمان والمكان. هنا تجدر الإشارة إلى أن المرجع الوطني لا يعتبر كاملا، فيجب مراجعته و تحيينه و تطويره كلما اقتضت الضرورة لذلك.

إن بوجود مهنة المحاسبة و المراجعة تتوافر لها الخبرة والمعرفة المناسبة يزيد من إمكانية الاعتماد على القوائم المالية ويرفع من درجة الثقة فيها ، وبالتالي يكون المحاسب أو المراجع قد خدم جهات عديدة نتيجة قيامه بمهمته . كإدارة المؤسسة التي ترى في تقرير مراجع الحسابات الخارجي المحايد شهادة لها بحسن قيامها بالمهام الموكلة إليها من ملاك المشروع ، كما يخدم مراجع الحسابات البنوك والدائنين على اختلاف طبقاتهم ، وذلك بتأكدهم من أن ربحية الشركة قادرة على الوفاء بالتزاماتها وأن الميزانية تعطي صورة صادقة من مركزها المالي مما يسمح بتوسع أحجام منح الائتمان من قبل المؤسسات المالية ، كما أن شهادة المراجع تمنح الاطمئنان والتأكد للعاملين بالشركة ، بأن مشروعهم يسير سيرا حسنا ويحقق لهم عمالة مستقرة ويمنح كذلك لأصحاب رأس المال الراحة والضمان من أن الإدارة قد حافظت عل أموالهم واستخدمتها الاستخدام السليم في سبيل تحقيق أهداف المشروع .في حين السلطات الجبائية والرقابية ترى في تقرير المراجع تأكيدا على التزام المؤسسة بما تخضع له من قوانين وما تفرضه من تعليمات وتوجيهات ، و إضافة إلى كل هذا التحقق من عدم وجود تلاعب ، غش أو اختلاسا في هذه المؤسسة

تعتبر مهنة المحاسبة من المهن العريقة في الدول المتقدمة ، فنتيجة لما تؤديه من خدمات إلى تلك الجهات العديدة فإنها تخدم الاقتصاد الوطني بصفة عامة وتساهم بشكل كبير في تنمية المجتمعات نظرا لما تؤديه من خدمات في مجال حماية الاستثمارات كأداة تسيير و توضيح حالات الإسراف أو التلاعب والغش .

الـــــمـــــــراجـــــــع

المراجع باللغة العربية

- أحمد حلمي جمعة –المدخل الحديث لتدقيق الحسابات –دار صفاء للنشر و التوزيع – عمان 2000
- أحمد نور - مراجعة الحسابات من الناحتين النظرية والعملية – 1984- الدار الجامعية بيروت
- الإجراءات الدنيا الخاصة بمراجعة الحسابات – وزارة المالية – الجزائر – 1993 .
- الأمر رقم 95 – 20 مؤرخ في 19 صفر عام 1416 الموافق لـ 17 يوليو 1995 يتعلق بمجلس المحاسبة
- جورج دانيال غالي و على إبراهيم طلبة : المفاهيم العلمية و الأساليب الفنية الحديثة في المراجعة، بدون ناشر؛ سنة 2002
- الد أمين عبد الله – علم تدقيق الحسابات – الناحية العلمية –دار وائل للطباعة و النشر - 2000 -
- عباس أحمد رضوان : تقدير خطر الرقابة في ضوء المسؤوليات الجديدة للمراجع عن نظام الرقابة الداخلية؛ المجلة المصرية للدراسات التجارية؛ كلية التجارة؛ جامعة المنصورة؛ العدد الثاني؛ مصر 1989
- مجموعة النصوص التشريعية القانونية المتعلقة بضبط مهنة المحاسبة – مديرية التحديث و ضبط المقاييس المحاسبية – وزارة المالية – ديسمبر 1998.
- " مجلس المحاسبة " مجلة غير منشورة صادرة عن مجلس المحاسبة - رقم 02- 2000 -
- مُحَمَّد أحمد خليل – المراجعة و الرقابة المحاسبية –دار الجامعات المصرية – 2000
- مُحَمَّد أحمد خليل – المراجعة والرقابة المحاسبية – دار الجامعات المصرية
- مُحَمَّد التهامي طواهر و مسعود صديقي – المراجعة و تدقيق الحسابات – الإطار النظري و الممارسة التطبيقية – ديوان المطبوعات الجامعية – الجزائر – 2003
- مُحَمَّد الفيومي و د . عوض لبيب – أصول المراجعة – المكتب الجامعي الحديث 1998
- مُحَمَّد نصر الهواوي – دراسات في المراجعة – الناشر مكتبة غريب – القاهرة –

المراجع باللغة الفرنسية

- Audit Financier –Les Outils de l'Audit – Association Technique d'Harmonisation de Cabinets d'Audit et Conseil .
- Benoît Pigé – Audit et Contrôle Interne –édition LITEC 1997
- Emile Woolf : Current auditing developments - New York 1983.
- Erik de la Villeguerin - Le Dictionnaire Fiduciaire Comptable –6eme édition – 1997
- Guide d'Audit et de Commissariat aux Comptes – outils – S.N.C - 1990.
- Guy Benedict et René Kerarel –L'évaluation du contrôle interne dans la mission d'Audit - édition Foucher 1990 .
- Institut Français des Auditeurs consultants internes –Normes pour la pratique professionnelle de l'Audit interne –IFACI 1994 .
- J . E . Combes et M . C Labrousse - Audit Financier et Contrôle de Gestion – Publication – Union éditions – 1997 .
- L . Collins et G . Valin – Audit et Contrôle interne - édition DALLOZ – 1986
- M.J Raffeigeau et M.R Comzalez – Audit et contrôle des comptes –éditions Lefebvre
- Mémento pratique Francis Lefebvre - Comptable –éditions Francis Lefebvre 1992
- N-E Saadi et A . Mazouz –La Pratique de commissariat aux Comptes en Algérie – édition SNC .
- P. Laurent et P. Tcherkawsky – La Pratique de l'Audit opérationnel – Collection Audit –les éditions d'organisation – 1992
- Robert Castell et François Pasqualini – Le Commissaire aux Comptes –Collection Droit Poche – Economica 1995 .
- Robert Obert – Pratique Internationale de la Comptabilité et de l'Audit –Dunod – Paris 1994 .