كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم التجارية

مطبوعـــة بعنوان:

سلسلة محاضرات في مقياس:

تنظيم مهنة المحاسبة في الجزائر

موجهة لطلبة:

- السنة الأولى ماستر؛ تخصص: محاسبة وتدقيق؛
- السنة الثانية ماستر؛ تخصص: محاسبة.

إعداد الدكتور:

خليفاتي جمال

السنة الجامعية: 2022-2023.

الفهرس:

مقدمة

المحور الأول: مفاهيم أساسية حول مهنة المحاسبة

- تعريف المهنة
- تعريف المحاسبة
- أول تنظيم لمهنة المحاسبة
- أهداف مهنة المحاسبة
- مجالات المهنة المحاسبية
- مقومات مهنة المحاسبة
- واجبات التنظيمات المهنية

المحور الثاني: مهنة المحاسبة والعوامل البيئة المحيطة

أولا. العوامل البيئية ذات العلاقة بمهنة المحاسبة

ثانيا. بيئة مهنة المحاسبة في الجزائر

المحور الثالث: نشأة وتطور مهنة المحاسبة في الجزائر

أولا. مرحلة ما قبل الاستقلال

ثانيا. مرحلة ما بعد الاستقلال

1.2. بوادر مهنة المحاسبة في الجزائر

أ. مهام الخبير المحاسبي والمحاسب وفقا للقانون82/71

ب. مندوبي الحسابات

ج. إنشاء المجلس الأعلى للمحاسبة

2.2. تبلور مهنة محافظة الحسابات ومهمة المراجعة القانونية:

أولا. إنشاء مجلس المحاسبة

ثانيا. تبلور مهنة محافظة الحسابات

3.2. الإصلاحات العميقة على مهنة المحاسبة في الجزائر

المحور الرابع: تطور المنظمات المهنية في الجزائر

1. المجلس الأعلى للمحاسبة

2. المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين

3. المجلس الوطني للمحاسبة

4. الهيئات المهنية المستقلة المستحدثة وفق القانون 01/10

1.4. المصف الوطني للخبراء المحاسبين

2.4. الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات

3.4. المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين

المحور الخامس: ممارسو المهنة المحاسبية في الجزائر

1. الخبير المحاسب

2. محافظ الحسابات

3. المحاسب المعتمد

المحور السادس: أخلاقيات مهنة المحاسبة في الجزائر

المراجع

مقدمة:

لقد أشارت العديد من الكتابات المكتشفة أن المحاسبة قديمة قِدم الإنسان، فقد وجد أقدم دليل على استعمالها في عهد الأشوريين عام 3500 قبل الميلاد، لكن المحاسبة المعاصرة بدأت مع ظهور القيد المزدوج على يد العالم الايطالي Loca Pacioli في عام1494م، الأمر الذي أحدث طفرة كبيرة في مسار تطورها.

إن مهنة المحاسبة وإن كانت تشبه غيرها من المهن الأخرى من حيث أهمية دورها ومكانتها في المجتمع، إلا أنها تختلف من حيث أصولها وقواعدها والتي بدورها تطورت مع تطور وظيفتها من مجرد مسك للدفاتر إلى نظام معلومات متكامل. حيث خصصت لها مناهج وبرامج في الجامعات لتدريس أصولها وقواعدها كما أسست لها هيئات ومنظمات مهنية على مستوى محلي، إقليمي ودولي تتولى تنظيم، تطوير وترقية مهنة المحاسبة بمختلف أصنافها.

والجزائر كغيرها من الدول سعت لتطوير مهنة المحاسبة بإحداث عدة تغييرات عليها من أجل تلبية متطلبات الواقع، فقد عرفت هذه المهنة منذ الاستقلال إلى يومنا هذا عدة تطورات نتيجة التغيرات التي مست البيئة الاقتصادية المحيطة بها، فبعد أن كان النظام الاقتصادي السائد في الجزائر إشتراكيا موجها سعى السياسيون من أصحاب القرار بعد انهيار الاتحاد السوفياتي –تحت ضغوط من القوى الرأسمالية الدولية– إلى تعديله جزئيا بما يتناسب مع أساسيات النظام الرأسمالي، ما استدعى القيام بإصلاحات اقتصادية (على رأسها خصخصة مؤسسات اقتصادية عمومية) وإبرام عقود شراكة مع الاتحاد الأوربي والتفاوض من أجل الانضمام للمنظمة العالمية للتجارة، كل هذا وغيره جعل من الضروري مواكبة النظام والمهنة المحاسبيين لهذه التغيرات في حينها باعتبارهما لغة الأعمال والحلقة التي تربط بين أنشطة المشاريع والجهات ذات العلاقة بها.

بناء على ما سبق يتبادر للذهن التساؤل التالي: **إلى أي حد واكبت مهنة المحاسبة في الجزائر الظروف البيئية المحيطة بها، وما هي أهم الصعوبات التي تُعيق تطورها؟**

تندرج تحته عدة تساؤلات فرعية، أهمها:

- ما طبيعة المهنة المحاسبية؟
- ما علاقة مهنة المحاسبة بالبيئة المحيطة بها؟
- ما هي الظروف البيئية المحيطة بمهنة المحاسبة في الجزائر؟
- ما مدى استجابة مهنة المحاسبة في الجزائر لتغيرات البيئة المحيطة؟
- كيف تطورت المهنة المحاسبية في الجزائر، وما واقعها الحالي؟

تسعى هذه المطبوعة للإجابة على هذه التساؤلات وغيرها عبر عدة محاور، هي:

المحور الأول: مفاهيم أساسية حول مهنة المحاسبة
المحور الثاني: مهنة المحاسبة والعوامل البيئة المحيطة
المحور الثالث: نشأة وتطور مهنة المحاسبة في الجزائر
المحور الرابع: تطور المنظمات المهنية في الجزائر
المحور الخامس: ممارسو المهنة المحاسبية في الجزائر
المحور السادس: أخلاقيات مهنة المحاسبة في الجزائر

المحور الأول. مفاهيم أساسية حول مهنة المحاسبة:

تعريف المهنة:

المهنة لغة تعني: الحرفة؛ والحرفة تحتاج إلى خبرة ومهارة. أما اصطلاحا فهي: مجموعة من الأعمال التي تتطلب مهارات معينة يؤديها الفرد.

كما يمكن تعريفها بأنها: ميزة امتلاك أسلوب فكري معين مكتسب بالتدريب الخاص، والذي بالإمكان تطبيقه في ناحية أو نواحي معينة من الحياة. كما تُعرف على أنها: الحرفة التي تشتمل على مجموعة من المعارف العقلية، وأيضا الممارسات و الخبرات".

ووفقا للقانون04-08 المؤرخ في 14 أوت 2004 المتعلق بشروط ممارسة الأنشطة التجارية، عرفت المهنة بأنها "تلك المهارات التي تتوقف ممارستها على امتلاك شهادة أو مؤهلات تسلمها مؤسسات يخولها القانون بذلك".

وعليه فإن المهنة لا تمارس بصفة عرضية بل بشكل احترافي، حيث لا يجوز لأي كان مزاولة مهنة منظمة تنظيما خاصا قبل الانضمام إلى النقابة أو المنظمة التي تمثلها عن طريق التسجيل في جدولها، والحصول على اعتماد إداري يمنح لصاحبه الأهلية القانونية لممارسة المهنة محل الاعتماد؛ وعلى هذا الأساس تحظى أي مهنة لتنظيم داخلي خاص وقانون أساسي يضبطان منتسبيها ويحميانها من غير المنتسبين لها.

تعريف المحاسبة:

يمكن تعريف المحاسبة بأنها "نشاط خدمي يقوم بتوفير معلومات ذات طبيعة مالية عن الوحدة الاقتصادية لاستخدامها في عملية اتخاذ القرارات الاقتصادية"، وهي أيضا "فن تسجيل وتلخيص المعاملات المالية المختلفة للمؤسسة من أجل مساعدة الأطراف ذات العلاقة في اتخاذ قراراتهم".

ولمهنة المحاسبة أهمية كبيرة بالنسبة لذوي العلاقة، فهي تُوفر المعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات، ومن يُتقنها يملك المعلومة؛ فبالإضافة للموثوقية والمصداقية التي تضفيها على نتائج الأعمال، فإن لها دورا كبيرا في تنظيم الأنشطة المكونة لاقتصاد الدولة ما يساهم في دفع عجلة التنمية الاقتصادية بها.

أول تنظيم لمهنة المحاسبة:

يُعتبر معهد محاسِبي الجارتر المتخصص أول جهة محاسبية متخصصة في العالم حيث أُنشأ في اسكتلندا عام1854م، ليتوسع إلى معهد محاسبي الجارتر في انجلترا وويلز عام1880م، ظهر بعد ذلك المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين عام1887م؛ وهذه المعاهد المحاسبية حينها وضعت إجراءات مزاولة المهنة ومتطلبات المعرفة المحاسبية لأعضائها الذين كانوا يزاولون مهنة المحاسبة.

أهداف مهنة المحاسبة:

من المتعارف عليه أن الالتزامات الأخلاقية تبنى على أساس أهداف المهنة، وأولها تحقيق الرفاهية الاقتصادية والاجتماعية لعموم المجتمع، كما أن عددا من أخلاقيات المهنة تستند على أساس خلقي عام، فمعايير السلوك المهني تنص بأن أهداف مهنة المحاسبة تسعى نحو تحقيق أعلى المعايير المهنية في سبيل الوصول إلى أعلى مستويات الأداء ما يُلبي احتياجات الأطراف ذات العلاقة، وتحقيق أهداف المهنة مُرتبط بأربع متطلبات أساسية هي:

- **المصداقية**: حيث أن هناك حاجة لدى المستخدمين لنظم معلومات تُنتج معلومات ذات مصداقية؛
- **المهنية**: هناك حاجة لأصحاب مهنة يمكن تحديدهم بوضوح من قبل المستخدمين وأصحاب الأعمال والفئات المهنية الأخرى كأفراد مهنيين في مجال المحاسبة.
- **جودة المعلومات**: حيث أنه هناك حاجة للتأكد من أن الخدمات التي يقدمها المهنيون تتم في أعلى مستويات الأداء.
- **الثقة**: يجب أن يتمكن مستخدمو هذه الخدمة من الشعور بالثقة في وجود إطار من الأخلاق المهنية التي تحكم شروط هذه المهنة.

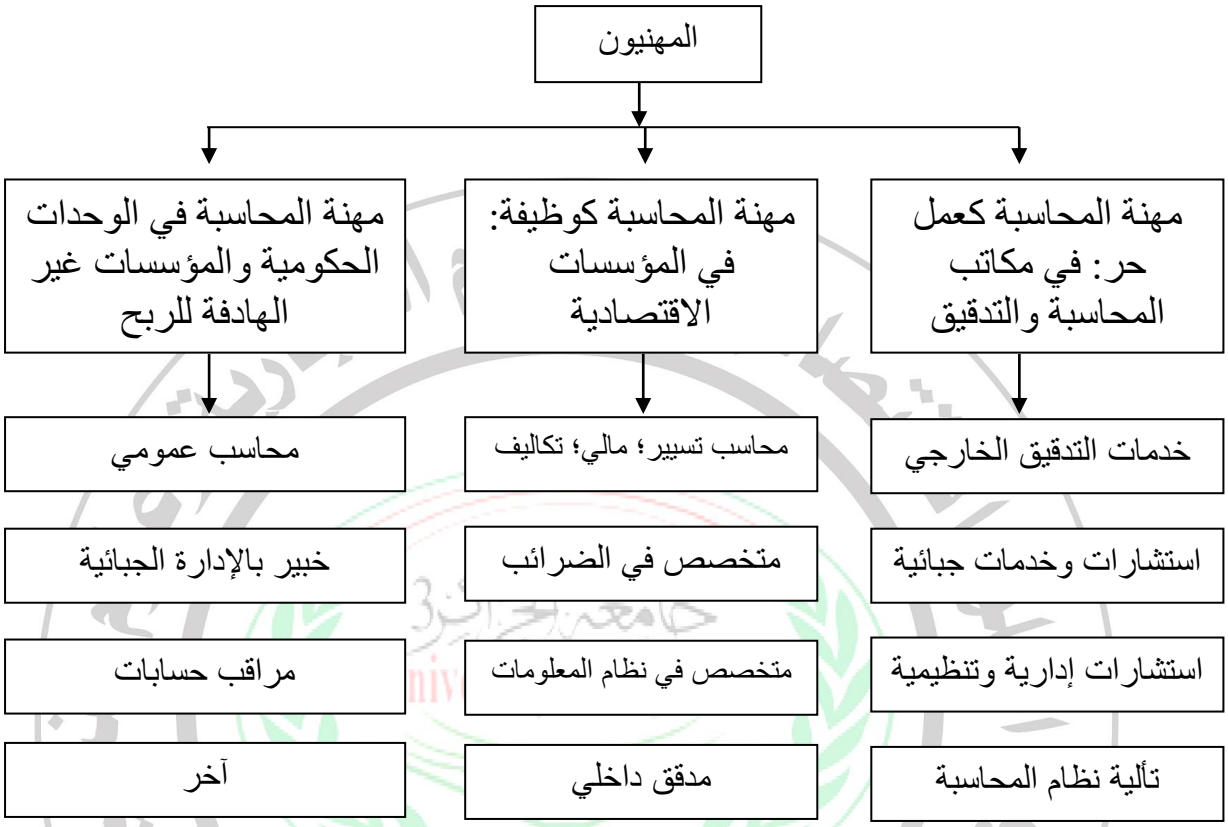
مجالات المهنة المحاسبية:

إضافة إلى التدريس الأكاديمي تتيح مهنة المحاسبة العديد من مجالات العمل أمام الممارسين والتي يمكن تقسيمها إلى ثلاثة مجالات رئيسية هي :

- العمل الحر: ويقصد به فتح مكاتب المحاسبة والتدقيق المعتمدة باعتبارها مهنة حرة؛
- وظيفة المحاسبة المالية: ويقصد بها العمل في مؤسسات الأعمال التجارية الهادفة للربح؛
- وظيفة المحاسبة العمومية في الوحدات الحكومية ومؤسسات الأعمال غير هادفة للربح.

والشكل التالي يوضح تفاصيل هذه المجالات الثلاثة:

الشكل رقم (1): مجالات مزاولة مهنة المحاسبة



المصدر: بتصرف. رضوان حلوة حنان، مدخل النظرية المحاسبية الإطار الفكري والتطبيقات العملية، ط2 ، دار وائل للنشر و التوزيع، الأردن، 2009 ، ص20.

ثانيا :مقومات مهنة المحاسبة

مهنة المحاسبة كغيرها من المهن لا يمكن أن تحقق الغاية المطلوبة منها إلا إذا توفرت على مقومات أساسية لها، نذكر أهمها فيما يلي:

1-الإطار الفكري للمحاسبة:

يعتبر الإطار الفكري للمحاسبة نظام متكامل من الأهداف والأسس المتسقة والتي يتم بموجبها إعداد معايير متناسقة لوصف طبيعة ومهام ومحددات المحاسبة، كما أن إعداد هذا الإطار يتم في شكل مجموعة من الافتراضات

والمفاهيم والمبادئ التي تمثل إطارا فكريا مرجعيا يمكن من خلاله تقييم الممارسة المحاسبية، واستخدامه مرشدا في تطوير التطبيقات المحاسبية، وتحديد السياسات والطرق المحاسبية واجبة التطبيق في القياس والإفصاح.

2-المعايير المحاسبية:

عرفت الأدبيات المحاسبية المعيار المحاسبي بأنه: "مقياس أو نموذج أو مبدأ أساسي، يهدف إلى تحديد أساس الطريقة السليمة لتحديد وقياس وعرض وكذا الإفصاح عن عناصر القوائم المالية، وتأثير العمليات والأحداث والظروف في المركز المالي للمؤسسة ونتائج أعمالها"، ويرتبط المعيار المحاسبي عادة بعنصر محدد من عناصر القوائم المالية مثل: معيار الأصول الثابتة؛ أو نتائج أعمالها مثل: معيار الإيرادات، أو بنوع معين من أنواع العمليات مثل: معيار الاستثمار في الأدوات المالية؛ أو الأحداث، أو الظروف التي تؤثر على المركز المالي للمؤسسة، ويعمل مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB على تطوير معايير محاسبية دولية قابلة للتطبيق في أغلب دول العالم لغرض تحقيق مجموعة من الأهداف هي:

- إعداد معايير قابلة للفهم والتطبيق لإعداد قوائم مالية ذات جودة عالية؛
- إعداد معايير محاسبية قابلة للتطبيق في أغلب دول؛

هذا وتُعد مهنة المحاسبة الأداة الرئيسية لإنتاج التقارير والقوائم المالية لنتائج أعمال المؤسسات على اختلاف أنواعها، لذلك جاءت المعايير المحاسبية التي تستند عليها هذه التقارير والقوائم والتي يستخدمها العديد من المستخدمين لترشيد قراراتهم، ومن هنا كان الاهتمام العالمي والمحلي على حد سواء بوضع قواعد ومعايير لتنظيم مهنة المحاسبة بما يحقق العدالة والشفافية والمقارنة بالشكل الذي يلبي طموحات جميع هؤلاء المستخدمين.

3-الخبرة المهنية:

تعرف الخبرة المهنية بالمهارات والقدرات التي يتم اكتسابها من الممارسة، ما ينعكس إيجابيا على نوعية الأداء، أما الخبرة المهنية في المحاسبة فتتمثل في المعرفة المتعلقة بمشاكل محاسبية معينة مع إمكانية حل هذه المشاكل بطريقة متميزة ناتجة عن المعرفة المتراكمة.

لا يقتصر تحقيق الكفاءة المهنية بالشهادة، أو المؤهل العلمي فحسب، بل يجب أن يكون لدى المهني قدرة على استغلال معرفته بكفاءة في ميدان العمل، إذ يجب على كل معني أن يجري التدريب الملائم لمقابلة متطلبات المهام التي تنتظره عن طريق قضاء فترة زمنية محددة لدى أحد مزاولي المهنة، أي يجب أن يحصل على المهارة المهنية المطلوبة من شخص أكثر منه خبرة ودراية، فالاختلافات في الممارسة تنشأ عن تفاوت خبرات الأشخاص.

هذا ويختلف طول مدة الخبرة المطلوبة للتصريح بمزاولة المهنة من دولة إلى أخرى؛ فمثلا لا يشترط المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين الخبرة العملية للحصول على ترخيص المزاولة المهنية، لأن برنامج التدريس في الجامعات يعد بحجم 150ساعة، بموازاة تدريب عملي لمدة أربع سنوات، ما يسمح للمترشح باكتساب الخبرة الكافية لممارسة المهنة؛ أما في معهد المحاسبين القانونيين بانجلترا وويلز فيُشترط لحصول المترشح على ترخيص مزاولة مهنة المحاسبة قيامه بتربص مهني لمدة ثلاث سنوات لدى أحد المكاتب المعتمدة من قبل المعهد؛ أما في المملكة العربية السعودية فالتسجيل في سجل المحاسبين القانونيين يشترط خبرة عملية تتراوح بين3 إلى 5 سنوات اعتمادا على نوعية الخبرة المكتسبة وحسب الشهادة العلمية المتحصل عليها؛ أما في ليبيا فبعد الحصول على المؤهل العلمي يشترط أن يحصل الطالب على خبرة عملية لا تقل عن خمس سنوات في أحد مكاتب المحاسبة.

4-قواعد السلوك المهني:

تعرف قواعد السلوك المهني على أنها: مجموعة القواعد والأسس التي يجب على المهني التمسك بها والعمل بمقتضاها ليكون مثاليا في تعامله مع الأطراف ذات العلاقة.

ونظرا للأهمية التي تحظى بها هذه القواعد فلطالما ساهمت المنظمات المهنية في تعزيزها وذلك بطرح إصدارات معززة خاصة بها.

وفيما يلي سنتطرق لبعض جهود المنظمات الدولية فيما يتعلق بقواعد السلوك لمهنة المحاسبة:

أولا. دليل أخلاقيات المحاسبة للاتحاد الدولي للمحاسبينIFAC:

وهذا الدليل عبارة عن مجموعة قواعد مبنية على خمسة مبادئ هي:

- **النزاهة**: يجب أن يكون المحاسب المهني أمينا وصادقا في جميع العلاقات المهنية؛
- **الموضوعية**: حيث يتجنب المهني التحيز و تأثيرات الآخرين الهادفة لتجاوز الأحكام المهنية؛
- **الكفاءة المهنية والعناية اللازمة**: ينبغي على المحاسب المهني أن يؤدي مهامه بكل اجتهاد وعناية وفقا للمعايير الفنية والمهنية المعمول بها عند تقديم الخدمات المهنية؛
- **السرية**: يجب على المحاسب المهني احترام سرية المعلومات التي يحصل عليها نتيجة العلاقات المهنية والتجارية وأن لا يفصح عنها لطرف ثالث، كما يجب عليه عدم استخدامها للمنفعة الشخصية له أو لأطراف أخرى؛
- **السلوك المهني**: يجب على المحاسب الالتزام بالقوانين والأنظمة ذات الصلة وينبغي عليه تجنب أي عمل يسيء إلى سمعة المهنة.

كما أكد المجلس على أنه يمكن أن تؤدي الظروف التي يعمل في ظلها المهنيون إلى نشوء تهديدات متعلقة بالالتزام بالمبادئ الأساسية وكذلك القواعد، لذا وجب على المحاسب تحديد تهديد الالتزام بالمبادئ وتقييمها ومواجهتها، وتتضمن التهديدات بشكل عام ما يلي:

- **تهديدات المصلحة الشخصية**: التي يمكن أن تحدث نتيجة المصالح المالية أو المصالح الأخرى للمهني أو لأحد أفراد عائلته المباشرين أو المقربين.

- **تهديدات المراجعة الذاتية:** التي يمكن أن تحدث عندما يكون هناك حكم سابق بحاجة إلى إعادة تقييم من قبل المحاسب المسؤول عن ذلك الحكم.
- **تهديدات التأييد:** التي يمكن أن تحدث عندما يقوم المحاسب بالترويج لموقف أو رأي إلى درجة المساس بالموضوعية.
- **تهديدات التآلف:** التي يمكن أن تحدث حينما يصبح المهني أكثر تعاطفا تجاه مصالح عملائه بسبب العلاقة الإنسانية التي نشأت بينهما.
- **تهديدات المضايقة:** التي يمكن أن تحدث عندما يمنع المحاسب المهني من العمل بموضوعية بسبب تهديدات فعلية أو متوقعة.

أما الإجراءات الوقائية التي يمكن أن تزيل أو تقلص من التهديدات إلى مستوى مقبول تقع ضمن فئتين واسعتين، هما:

1. الإجراءات الوقائية التي تنشا نتيجة المهنة أو التشريعات أو الأنظمة:

وتتضمن على سبيل المثال لا الحصر:

- متطلبات التعليم والتدريب والخبرة لدخول المهنة؛
- متطلبات التطوير المهني المستمر؛
- أنظمة حوكمة الشركات؛
- إجراءات المراقبة والتأديب المهنية أو التنظيمية؛
- المراجعة الخارجية.

2. الإجراءات الوقائية في بيئة العمل:

قد تمنع بعض الإجراءات الوقائية أو تُقلص من احتمالية السلوك غير الأخلاقي، وتنتج هذه الإجراءات عن مهنة المحاسبة أو تشريعاتها أو أنظمتها، وأهمها اثنين:

- أنظمة شكاوى فعالة ومعلن عنها تُسَير من قبل رب العمل أو المهنة أو جهة تنظيمية معينة، ما يمكن المهنيين وأصحاب العمل والجمهور من لفت الانتباه إلى السلوك غير المهني أو غير الأخلاقي؛
- واجبات التبليغ عن أي خروقات لمتطلبات المهنة الأخلاقية.

ثانيا. ميثاق أخلاقيات مهنة المحاسبة للمؤسسات المالية الإسلامية:

أصدرت هيئة المحاسبة والمراجعة للمؤسسات المالية الإسلامية ميثاق أخلاقيات المحاسب والمراجع الخارجي للمؤسسات المالية الإسلامية والذي أُعتمد في جانفي1998م وبدأ العمل به بداية عام1999م، ويتكون هيكل الميثاق من ثلاثة أقسام:

- الأسس الشرعية لأخلاقيات المحاسب؛
- المبادئ الأخلاقية للمحاسب؛
- قواعد السلوك الأخلاقي للمحاسب.

أ –الأسس الشرعية لأخلاقيات المحاسب:

إن الأخلاق جزء أساسي من الشريعة الإسلامية وقد رفع الإسلام مكانتها واعتبرها من مقاصد الشريعة، ومن أهم الأسس الشرعية لأخلاقيات المحاسب ما يلي:

- **الأمانة:** إن الإسلام دين يقدر الأمانة حق قدرها ويجعلها تحكم جميع تصرفات الإنسان المسلم؛
- **مبدأ الاستخلاف للبشرية في الأرض:** لابد من مراعاة أوامر الله تعالى في تملك المال والتصرف به؛
- **الأخلاق:** ومنها أن يقوم المحاسب بعمله بإخلاص، وامتثال الالتزام الديني وأداء الواجب المهني؛
- **التقوى:** وهي مخافة الله في السر والعلن، ما يُلزم المهني أن يتقي الله عند مزاولته المهنة؛

- **الإحسان وإتقان العمل**: ينبغي للمحاسب ألا يقتصر في أداء واجباته الوظيفية والمهنية، بل وعليه أن يعمل بجد لبلوغ مرتبة الإحسان وإتقان العمل؛
- **مراقبة الله تعالى**: وهي الاعتقاد بأن الله يراقب جميع أفعال عباده، ما يدفع المهني للقيام بما يجب عليه بغض النظر عن رقابة الناس ورؤسائه عليه؛
- **محاسبة الله تعالى للعباد**: وهي الاعتقاد بأن الله تعالى رقيب على أعمال عباده كلها، وسوف يحاسبهم عن كل كبيرة وصغيرة يوم القيامة.

ب – المبادئ الأخلاقية للمحاسب:

وتتمثل في:

الموثوقية: وهي أن يكون المحاسب موثوقا، نزيها، أمينا في أداءه لعمله ومحافظا على السر المهني؛

المشروعية: وتعني التزام المحاسب بأحكام الشريعة الإسلامية؛

الموضوعية: أن يكون عادلا ومتجردا ومحايدا.

الكفاية المهنية وإتقان العمل: أي بذل العناية اللازمة.

السلوك الإيماني: أن يكون المحاسب متسقا مع جوهر الشريعة الإسلامية.

السلوك المهني والمعايير الفقهية: ويعني الالتزام بالقواعد الإرشادية الصادرة عن الهيئة.

ج – قواعد السلوك الأخلاقي للمحاسب: وتمثل كيفية تحقيق المبادئ الأخلاقية السابقة من خلال مراعاة ما يجب على المحاسب إتباعه في أدائه لعمله.

واجبات التنظيمات المهنية:

في سبيل التطوير المهني للمحاسبة وتحقيق المصلحة العامة، تتولى الهيئات المحاسبية المهنية العديد من المهام يمكن إبرازها في النقاط التالية:

1-منح الاعتماد:

إن أهم ما يميز الهيئة المهنية هي تحملها مسؤولية تحقيق المصلحة العامة، ويتطلب ذلك بالضرورة ممارسة العديد من الأنشطة لتحقيق هذا الالتزام بالمسؤولية، وأساس ذلك التأكد من أن الشخص الذي يسعى لممارسة المهنة يتمتع بالمؤهلات ويحمل الشهادات التي تُؤهله للقيام بأعباء تلك المسؤولية.

2-تبني وتطبيق المعايير الفنية:

إن تبني وتطبيق المعايير الدولية يختلف بالنسبة لكل دولة، وقد تتدرج بعض الدول في تطبيقها من معايير قامت بتطويرها إلى التطبيق الحرفي للمعايير الدولية، وفي كل الحالات يُعد ذلك مشروعا مهما يتطلب الالتزام والتخطيط بعناية، مع الاهتمام بدرجة متساوية بعملية التبني والتطبيق المستدام للمعايير وذلك من خلال التكوين والتدريب، وفهم واستيعاب المعايير والبرامج اللازمة للتأكد من التطبيق.

جامعة الجزائر 3
University of Algiers 3

3-وضع قواعد سلوك وآداب المهنة:

تقع على مهنة المحاسبة مسؤولية حماية المصلحة العامة للجمهور والمؤسسات التي يقوم المحاسبون المهنيون بخدمتها؛ إن ذلك يتطلب تبني وتنفيذ قواعد وآداب المهنة حتى في الحالات التي تقع فيها على الجهات التشريعية بالدولة مسؤولية إصدار متطلبات أخلاقيات المهنة، وللقيام بذلك نجد أن أغلبية الهيئات المحاسبية تُنشأ لجنة لآداب المهنة تكون مسؤولة عن إصدار هذه القواعد وتشكيل مجموعة منفصلة لمراقبة الالتزام بهذه القواعد واتخاذ الإجراءات التأديبية ضد من يخل بها.

4-ضمان جودة الخدمات المهنية:

إن مسؤولية ضمان جودة الخدمات المهنية هي عملية مشتركة بين مكاتب المحاسبة والهيئات المهنية، فالأولى تسعى لضمان تحقيق الجودة، أما الهيئات المهنية فتسعى لوضع برنامج لفحص جودة تلك المكاتب مع ضرورة استقلال القائمين بعملية الفحص عن المهنيين أو المكاتب الخاضعة لعملية فحص الجودة.

5-الإجراءات التأديبية:

عملية ضمان الجودة تسبق عملية تطبيق قواعد سلوك وآداب المهنة، وهذا يتطلب بالضرورة التأكد من التزام كافة الأعضاء بها لذلك فإن هيئة المحاسبة المهنية بحاجة إلى وضع إجراءات تأديبية وعقوبات لكل من يخل بهذه القواعد والآداب، ويتطلب ذلك بالضرورة جهة متخصصة داخل الهيئة (لجنة السلوك) تُعنى بسلوك وآداب المهنة والإجراءات التأديبية.

6-التطوير المهني المستمر:

يجب أن يحافظ ويسعى المحاسب المهني وبشكل مستمر إلى المعرفة والمهارات المهنية لضمان أن يتلقى صاحب العمل الخدمات المهنية التي تتصف بالكفاءة المطلوبة، والتي تأخذ بالحسبان التطورات الجارية للممارسة والتشريعات والتقنيات المطلوبة؛ فالتطوير المهني المستمر هو الآلية التي تمكن المهني من استيفاء المتطلبات التي تقع عليه، وبالتالي يمكن القول أن مسؤولية الهيئات المهنية هي التأكد من استيفاء أعضائها لمتطلبات التطوير المهني المستمر للمحافظة على كفاءتهم.

المحور الثاني. مهنة المحاسبة والعوامل البيئة المحيطة:

سنحاول التفصيل في العلاقة بين مهنة المحاسبة والبيئة المحيطة بها بشكل عام، ثم نقوم بإسقاط ذلك على الحالة الجزائرية.

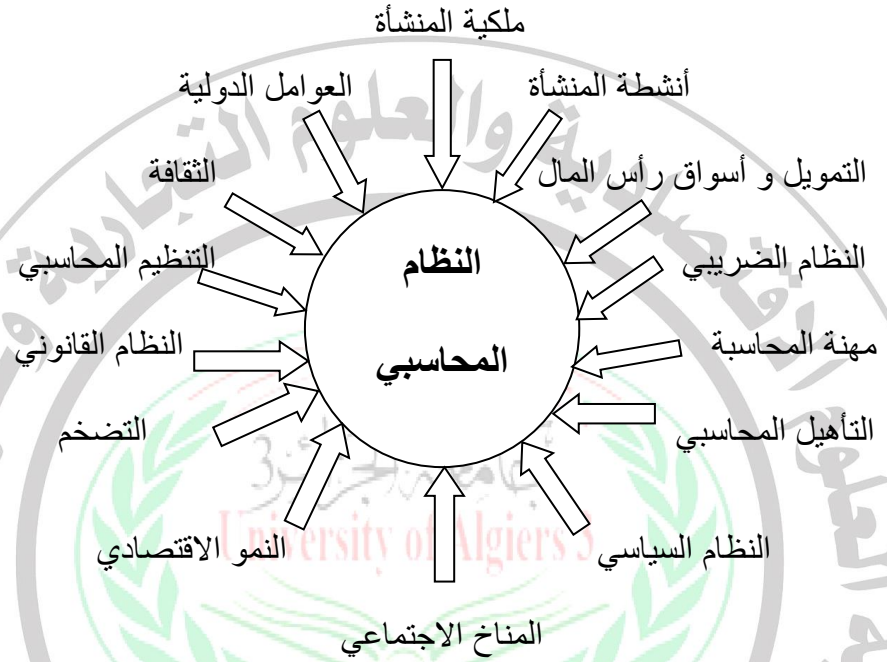
أولا. العوامل البيئية ذات العلاقة بمهنة المحاسبة:

تعبر العوامل البيئية عن تلك الظروف والمتغيرات الداخلية والخارجية التي تؤثر على أهداف المحاسبة ومعاييرها وسياساتها وأساليبها، فالمحاسبة المطبقة في دولة ما يتوقع أن تكون وليدة العوامل البيئية السائدة في تلك الدولة،

فإذا ما كان هناك اختلاف في العوامل البيئية بين الدول فمن المتوقع أن تكون هناك اختلافات في المعايير والممارسات المحاسبية.

ولتوضيح المتغيرات الداخلية والخارجية المؤثرة على المحاسبة نورد الشكل رقم (02):

شكل رقم (02): العوامل البيئية المؤثرة في النظام المحاسبي.



المصدر: حكمت أحمد الراوي، المحاسبة الدولية، الطبعة الثانية، دار حنين للنشر والتوزيع، عمان، 1995، ص 28.

1. البيئة الاقتصادية

يقصد بالبيئة الاقتصادية ذات العلاقة بمهنة المحاسبة تلك العوامل ذات البعد الاقتصادي، والتي تؤثر في المهنة وتتأثر بها، ومن أهم مكوناتها:

1.1. مصادر تمويل المؤسسات

تعتبر مصادر تمويل الشركات والأنشطة الاقتصادية من أهم العوامل الاقتصادية تأثيرا على الأنظمة والمهن المحاسبية، ذلك أن المحاسبة في الدول ذات أسواق رأس المال القوية تركز على بيان مدى كفاءة الإدارة في تشغيل المنشأة، فهي إذن صممت لمساعدة المستثمرين على تحديد التدفقات النقدية المستقبلية وحجم المخاطر المحتملة، كما أن حجم الإفصاح يتماشى مع درجة اتساع وانتشار الملكية الخاصة، أما إذا كانت مصادر تمويل الشركات تمثل البنوك أو قروض الوسطاء الماليين أو حتى من بعض الأفراد الأثرياء فإن معايير المحاسبة وإجراءاتها سوف تتجه نحو التحفظ، كما أن المعلومات المحاسبية ستوجه بصفة مباشرة إلى المقرضين بدلا من أن يتم الإفصاح عنها للجمهور بشكل واسع، ويمكن معرفة طبيعة مصادر التمويل المؤثرة على توجه القوائم المالية من خلال طرح الأسئلة التالية:

- من هم مستخدمو المعلومات، هل هم أفراد أم بنوك أم حكومة ؟
- كم عدد المستثمرين و المقرضين الموجودين ؟
- ما هي العلاقة بين الشركة و مجموعة المقرضين و المستثمرين ؟
- ما هي درجة تطور الأسواق المالية ؟
- ما مدى استخدام الأسواق المالية الدولية ؟

2.1. النظام الجبائي

تؤثر الجباية على التطبيقات المحاسبية ولكن بدرجات متفاوتة من دولة إلى أخرى، فبعض الدول تشترط أن يكون التسجيل المحاسبي فيها متوافقا مع القواعد الجبائية، لدرجة يتساوى فيها الدخل الخاضع للضريبة مع الدخل المتضمن في القوائم المالية، ومن أمثلة هذه الدول: فرنسا واليابان وألمانيا، وفي دول أخرى يتم حساب الدخل الخاضع للضريبة بشكل مختلف عن الدخل المرتبط بالقوائم المالية، ومن ثم تعتبر المحاسبة مستقلة – نسبيا – عن

المتطلبات الجبائية، ومن أمثلة هذه الدول: الولايات المتحدة الأمريكية وبريطانيا، لكن هذا لا يمنع التشريع الضريبي في مثل هذه الدول بأن ينص على إتباع مبادئ محاسبية معينة مثل طريقة تقييم المخزون.

3.1. نوع النظام الاقتصادي

يعتبر نوع النظام الاقتصادي المطبق بدولة ما ذا علاقة وتأثير على نوع الأنظمة والممارسات المحاسبية بتلك الدولة، فالنظام الرأسمالي يقوم على عدم تدخل القيود والمحددات السياسية والعقائد الاجتماعية في التفاعل الطبيعي للقوى الاقتصادية، وينعكس هذا في المحاسبة بضرورة وجود نظام محاسبي أكثر ديناميكية يوفر المعلومات التي تكفل المعرفة التامة لأفراد المجتمع بكل المتغيرات الاقتصادية، كما يترتب عن ذلك أن يكون التنوع في الممارسات المحاسبية مسموحا به ومطبقا، أما النظام الاشتراكي فيقوم على الملكية العامة لوسائل الإنتاج والتي تستغل (وسائل الإنتاج) في الأنشطة الاقتصادية والاجتماعية المختلفة بطريقة تتماشى مع أهداف المجتمع، ويترتب عن ذلك أن يكون النظام المحاسبي أقل مرونة وديناميكية، مهمته الأساسية توفير المعلومات عن برامج وأنشطة الدولة الاقتصادية المبنية على التخطيط، ولتحقيق ذلك فإن النظام المحاسبي يفرض بشكل موحد وذلك بتنميط القواعد والإجراءات والمعايير المحاسبية.

كما يمكن للنظام الاقتصادي أن يكون خليطا بين النظامين السابقين كنظام السوق المخطط ونظام الاقتصاد المخطط المعدل، و يتوقع أن تجمع النظم والممارسات المحاسبية في مثل هذه الأنظمة الاقتصادية الخليطة بين التوجهات المحاسبية للنظامين الرأسمالي والاشتراكي.

4.1. درجة النمو الاقتصادي

إن حجم النمو الاقتصادي للدول يؤثر على درجة تطور وتعقد الأنظمة المحاسبية التي تستعملها ما ينعكس على نوعية المهنة؛ والمقصود أنه إذا كانت درجة النمو الاقتصادي لدولة ما متدنية فإن الأنشطة

الصناعية والتجارية وغيرها غالبا ما تكون بسيطة ومحدودة، وبالتالي فإن طبيعة ونوع الأنظمة المحاسبية المستخدمة من المتوقع أن تكون بسيطة وأن يكون الاهتمام بها محدودا، وكلما زادت درجة النمو الاقتصادي زاد حجم وعدد النشاطات والشركات الاقتصادية، وبالتالي تستجيب المحاسبة لذلك بإيجاد أساليب محاسبية جديدة بغرض تلبية الاحتياجات الجديدة لمتخذي القرار، كما أن تطور المحاسبة يساعد في دفع وتيرة التنمية الاقتصادية وهذا بتوفيرها معلومات ذات مصداقية تمكن من اتخاذ قرارات رشيدة.

5.1. حجم الأنشطة الاقتصادية

يؤثر مستوى التجارة الخارجية وحجم وعدد الشركات متعددة الجنسية في دولة ما مباشرة على نوع ودرجة تطور الممارسات المحاسبية بها، فكلما ارتفع حجم الصادرات والواردات وزاد حجم وعدد الشركات متعددة الجنسية زادت الحاجة إلى الإفصاح وإلى ممارسات محاسبية تتعلق بعمليات الصرف الأجنبي وترجمة العمليات والقوائم المالية وغيرها، وكل ذلك يدفع باتجاه تشابه وتقارب أكثر في الممارسات المحاسبية بين الدول.

6.1. العلاقات الاقتصادية والسياسية

تؤثر التكتلات الاقتصادية على التوجهات المحاسبية للدول المشكلة لها، ومثال ذلك الاتحاد الأوربي European Economic الذي يهدف للوصول إلى تكامل اقتصادي تام، وفي سبيل تحقيق ذلك يجري العمل على توحيد أو على الأقل الوصول إلى توافق في الأنظمة والمهن المحاسبية السائدة في الدول المكونة له.

كما يعد الاستعمار من العوامل المؤثرة على الأنظمة والممارسات المحاسبية، حيث أن الدول المحتلة غالبا ما تجبر على تبني الأنظمة المحاسبية للدول التي استعمرتها، حتى وإن لم تكن ملائمة لمستوى نموها الاقتصادي وللعوامل البيئية الأخرى السائدة بها.

كذلك يعد نوع النظام السياسي السائد في دولة ما من المؤثرات على الأنظمة المحاسبية المطبقة بها، فلا يمكن تطوير مهنة المحاسبة بشكل يبرز مبدأ الإفصاح الكامل والعادل في ظل نظام دكتاتوري مثلا.

ومن ضمن التأثيرات السياسية على الممارسات المحاسبية كذلك عملية تبني واستيراد الأنظمة المحاسبية لدول أخرى، ليس لتشابه العوامل البيئية ولكن بسبب العلاقات السياسية القوية.

7.1. مستوى التضخم

يعرف التضخم بأنه الارتفاع المستمر والملحوظ في المستوى العام للأسعار، ويعتبر من العوامل الاقتصادية المؤثرة على مهنة المحاسبة، فالدول التي تتميز بمعدلات تضخم عالية عادة ما تطبق القواعد المحاسبية المتعارف عليها لتسوية تأثيرات التضخم على مبالغ التكلفة التاريخية،و لكن بدرجات متفاوتة وبكيفيات مختلفة وذلك حسب درجة تأثير التضخم على مصداقية مخرجات النظام المحاسبي.

2. النظام القانوني

يعتبر النظام القانوني للدولة من المتغيرات المؤثرة في مهنة المحاسبة، ويمكن التمييز بين شكلين من الأنظمة القانونية هما: "القانون العام" و"القانون المدني"، كما يطلق عليهما القانون العرفي والقانون المكتوب، فبالنسبة للنظام القانوني الأول (القانون العام) تحدد القواعد القانونية الخطوط العريضة التي يجب على المحاسبين العمل في إطارها ويترك حيزا واسعا للهيئات الخاصة لوضع القواعد والمعايير المحاسبية وتنظيم مهنة المحاسبة، وطبقا للنظام القانوني الثاني (القانون المدني) تتكفل الدولة بصياغة وإرساء القواعد والإجراءات المحاسبية ولا تمثل المنظمات المهنية الخاصة إلا دورا ثانويا يتمثل عادة في مراقبة جودة الخدمات المهنية والمساهمة في التكوين.

3. العوامل المرتبطة بالثقافة

1.3. الأبعاد الثقافية

إن معرفة الكيفية التي تؤثر بها الثقافة على المحاسبة تتطلب تحليل الاختلافات الثقافية الجوهرية بين الدول وتجاهل الاختلافات الدقيقة، فلقد قام Hofstede بدراسة مابين سنة 1967 و1973م اشتملت على 117000 استبيان وزعت على عمال IBM في 67 دولة، من أجل معرفة الأبعاد الثقافية للمجتمعات، وقد استنتج أربع أبعاد رئيسية هي:

الفردية والجماعية: يبين هذا البعد أنه في المجتمعات ذات التوجه الفردي يكون اهتمام الفرد منصبا على نفسه وعائلته القريبة، في حين في المجتمعات ذات النزعة الجماعية توجد علاقات اجتماعية قوية بين أعضاءها.

1. بعد فروقات السلطة: والمقصود أنه في المجتمعات ذات التوجه القوي لبعد فروقات السلطة سوف يقبل أفرادها بالتدرج الهرمي للسلطة ولا يحتاجون لمبرر لذلك، بينما الأفراد في المجتمعات ذات التوجه الضعيف لبعد فروقات السلطة يكافحون من أجل تقليل الفارق في مستويات السلطة بينهم.

2. تجنب عدم التأكد: يبرز هذا البعد أن المجتمعات ذات التوجه الضعيف لبعد تجنب عدم التأكد يكون أفرادها في وضع مريح من خلال التركيز على الممارسات أكثر من المبادئ، أما المجتمعات ذات التوجه القوي لبعد تجنب عدم التأكد فيحاول أفرادها إدارة والسيطرة على المستقبل ليشعروا بالارتياح، ويكون ذلك عن طريق المؤسسات والقوانين التي تستعمل كوسيلة لخلق الأمن وتجنب المخاطر.

3. الذكورة والأنوثة: يشير هذا البعد إلى أن مجتمع الذكورة يسيطر عليه قيم البطولة والنجاح وما شابه، بينما يسيطر على مجتمع الأنوثة العلاقات والتواضع والاهتمام برفاهية كل أعضائه ومساعدة الضعفاء.

وانطلاقا من دراسة Hofstede قام Gray بوضع إطار يربط بين الثقافة والمحاسبة مقترحا أربعة أبعاد للقيم المحاسبية في الدول وهي:

1. الرقابة المهنية أو القانونية: وتعني تفضيل الرقابة الذاتية للمهنة في المجتمعات التي تسود فيها الفردية، والعكس بالنسبة للمجتمعات الجماعية.
2. التوحيد مقابل المرونة: أي تفضيل الممارسات المحاسبية الموحدة في المجتمعات التي تتميز بعدم التأكد، والعكس صحيح.
3. التحفظ مقابل التفاؤل: تميل النظم والمهن المحاسبية في المجتمعات التي تتميز بعدم التأكد إلى اختيار طرق قياس متحفظة، والعكس صحيح.
4. السرية مقابل الشفافية: حيث تزيد السرية في المجتمعات التي تتميز بتفاوت السلطة، الأمر الذي ينعكس مباشرة على درجة الإفصاح عن المعلومات المحاسبية، والعكس بالنسبة للمجتمعات التي تزيد فيها الشفافية.

2.3. القيم الدينية

تعد الديانة من المؤثرات على المفاهيم والتطبيقات المحاسبية الأساسية، ففي البلدان الإسلامية على سبيل المثال تعد الفائدة على القروض أمرا محرما، ونتيجة لذلك يتوقع أن يتم إيجاد وسائل بديلة لعرض وتوصيل المعلومات المحاسبية المرتبطة بالمعاملات الآجلة.

3.3. مستوى التعليم

إن المستوى التعليمي يؤثر في نوعية الممارسات المحاسبية المعمول بها في دولة ما، فالتعليم عموما والتعليم في المجال المحاسبي والمالي خصوصا يعد أمرا محددا لحجم الكفاءات المهنية للمحاسبين، حيث أن البيئة المحاسبية

المعقدة تحتاج إلى مهارات عالية، ليس بالنسبة للمحاسب فحسب ولكن لمستخدمي المعلومات المحاسبية كذلك، ومن هذا المنطلق تم التمييز بين نوعين من المستثمرين:

- مستثمرين متوسطي الفطنة؛
- مستثمرين ذوي دراية و إطلاع و قراءة وتحليل للتقارير المالية.

4.3. طبيعة مهنة المحاسبة

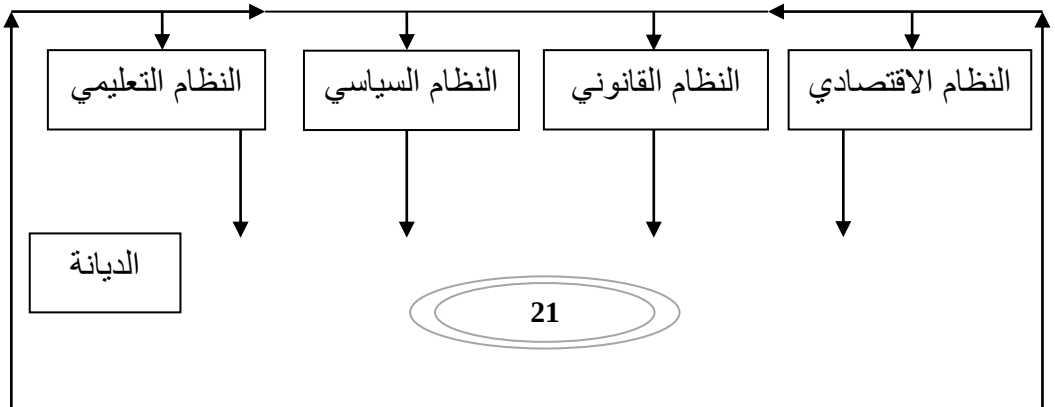
يعد حجم وعمر وقوة مهنة المحاسبة في دولة ما مؤشرا على درجة نوعية التقارير المالية التي تنتج عن النظام المحاسبي السائد بها، ومبررا للاختلافات المحاسبية بين الدول، ومهنة المحاسبة غالبا ما تنشط وتزدهر بالدول ذات التوجهات الاقتصادية الرأسمالية، بينما يكون دورها محدودا بالدول الاشتراكية ذات المركزية في اتخاذ القرارات.

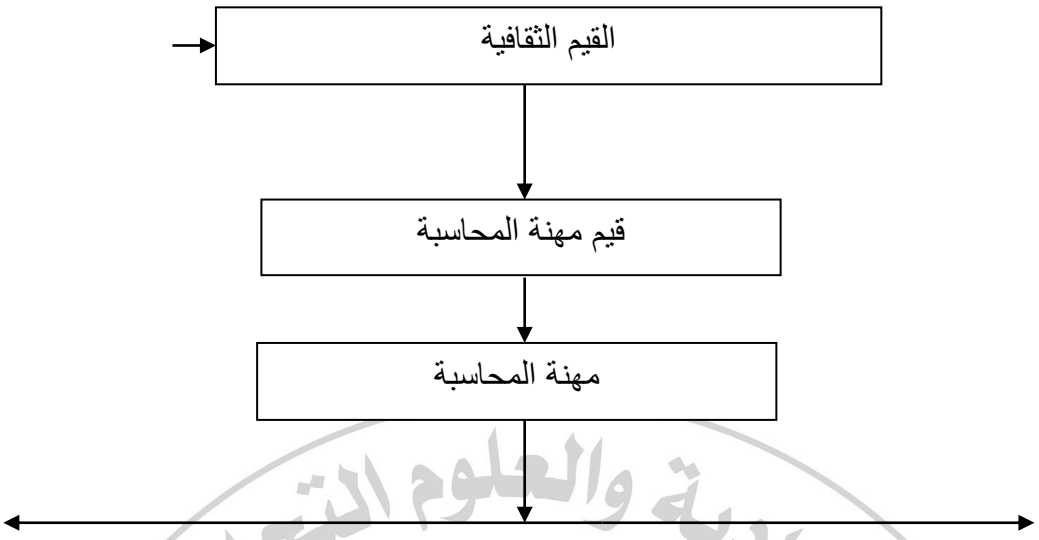
كما تؤثر مهنة المحاسبة بدورها على البيئة المحيطة بها، حيث أنها تلعب دورا هاما في توجيه القرارات والمواقف الاقتصادية والاجتماعية والسياسية والقانونية والتنظيمية، فهي إذن نظام للمعلومات يوفر تغذية عكسية للجهات المكونة لبيئته ما يساعدها في تقييم الأهداف الاجتماعية والسياسية والاقتصادية، كما توفر (المهنة) كذلك معلومات عن التكاليف والمنافع النسبية للوسائل البديلة لتحقيق هذه الأهداف، مما يساعد على إعادة تشكيل هذه البيئة.

بصفة عامة فإن مهنة المحاسبة توفر معلومات ملائمة لأغراض اتخاذ القرارات الاقتصادية في ظل بيئة فريدة لكل دولة، وبالمقابل فإن معلوماتها تؤثر على هذه البيئة (النظم الاقتصادية والسياسية والقانونية والتعليمية).

ويمكن توضيح العلاقات المتداخلة والمترابطة بين مهنة المحاسبة وبيئتها في الشكل رقم (03):

شكل رقم (03): التأثيرات المتبادلة بين العوامل البيئية ومهنة المحاسبة.





المصدر: أمين السيد أحمد لطفي: المحاسبة الدولية والشركات المتعددة الجنسية، مرجع سابق، ص248.

ثانيا. بيئة مهنة المحاسبة في الجزائر:

1. النظام الاقتصادي والمؤسسات الاقتصادية

تم تقسيم هذا الجزء إلى ثلاث أقسام؛ خصص القسم الأول لمحاولة دراسة النظام الاقتصادي المنتهج في الجزائر وطبيعة علاقته بمفاهيم وأهداف المحاسبة المطبقة بها، وخصص القسم الثاني لدراسة واقع المؤسسات الاقتصادية الجزائرية من منظور محاسبي، كما تم تخصيص القسم الثالث لمعرفة واقع الاستثمار الأجنبي في الجزائر.

1.1. النظام الاقتصادي في الجزائر – من الاشتراكية نحو اقتصاد السوق

لقد غيرت الجزائر من نهجها الاقتصادي فبعدما كانت تطبق نظام الاقتصاد الاشتراكي سابقا، تتجه اليوم إلى التطبيق التدريجي لمبادئ اقتصاد السوق.

1.1.1. نظام الاقتصاد الاشتراكي وتأثيره على مفاهيم وأهداف المحاسبة بالجزائر

لقد طبقت الجزائر نظام الاقتصاد الاشتراكي بعد الاستقلال وإلى غاية نهاية الثمانينات من القرن الماضي، معتمدة على التخطيط المركزي وضخامة المؤسسات الاقتصادية التابعة للقطاع العام مقابل تغييب شبه كامل

للقطاع الخاص، وخدمة لهذا التوجه تم اعتماد المخطط المحاسبي الوطني وتطبيقه في المؤسسات كوسيلة اجتماعية تساعد في التخطيط المركزي وليس كوسيلة لقياس الأداء ومراقبة المسؤوليات.

1 - فلسفة نظام الاقتصاد الاشتراكي

يقوم النظام الاشتراكي المطبق في الجزائر سابقا على مبدأ الملكية العامة لوسائل الإنتاج، حيث يتم استغلال هذه الوسائل في النشاط الاقتصادي من أجل تحقيق الأهداف العامة للمجتمع، وإشباع رغبات أفراده، ولتحقيق ذلك اعتمد القائمون عليه برامج تخطيطية شاملة وإجبارية، يتم فيها تحديد كل الوسائل المتاحة وتسطير كل الأهداف المرجوة، وذلك في إطار دراسة متناسقة، طبقا لأسس ومعايير اقتصادية محددة مسبقا. انطلاقا مما سبق يمكن تلخيص أهم خصائص نظام الاقتصاد الاشتراكي المطبق في الجزائر سابقا كما يلي:

- إن دراسة وإصدار القرارات الاستثمارية وتخصيص عوامل الإنتاج وتوزيعها على المشاريع الاقتصادية كانت تتم في إطار مخطط مركزي، يتم إعداده وتسطيره مسبقا من طرف وزارة التخطيط؛
- إن تحديد الأهداف المرجوة من استغلال المشاريع الاقتصادية كان يتم بصفة دقيقة ومفصلة في البرامج التخطيطية التي كانت تتبناها الدولة، كالمخطط الثلاثي الأول (67-69) الذي كان يهدف إلى إنجاز هياكل قاعدية للصناعات الثقيلة والمحروقات، والمخطط الرباعي الأول (70-73) الذي خصص لإنشاء الصناعات الثقيلة وتطوير قطاع المحروقات...الخ، ومن هذا المنطلق لم يكن للجهاز التنفيذي أي حرية في التنفيذ، إذ كان ملزما بالتقيد بإطار المخطط، سواء من جانب تخصيص الموارد اللازمة أو تحديد نوعيتها أو مقدارها؛
- إن اختيار وانجاز المشاريع الاستثمارية كان يتم وفق معايير اجتماعية بالدرجة الأولى، ولم يكن الربح يمثل المعيار الأساسي في ذلك؛

- كانت قرارات المؤسسة الاقتصادية العمومية الجزائرية تخضع في ظل هذا النظام إلى عدة مستويات مترابطة للسلطة والمسؤولية، ابتداء من إدارة المؤسسة إلى غاية أعلى المستويات الاقتصادية والإدارية للدولة؛
- لم يكن لقوى السوق أي تأثير في القرارات المتعلقة بتحريك النشاط الاقتصادي وتحقيق التوازن؛
- كانت تعتبر الخزينة العمومية المصدر الأساسي لتمويل النشاط الاقتصادي من خلال البنوك، ولم يكن هناك أي مجال ولا وجود للسوق المالي.

2 - المفاهيم والأهداف الأساسية للمحاسبة بالجزائر في ظل الاقتصاد الاشتراكي

رغم أن المخطط المحاسبي الوطني المطبق سابقا لم ينص صراحة على الأهداف التي كان يسعى إلى تحقيقها إلا أن الدارس لهذا المخطط يدرك أن تلبية احتياجات الاقتصاد الكلي من المعلومات بغرض التخطيط المركزي يعد الهدف الأساسي له، بالإضافة إلى تزويد المحاسبة الوطنية بالمعلومات اللازمة لحساب مختلف المؤشرات، ويظهر هذا الهدف من خلال حسابه لبعض القيم مثل القيمة المضافة ومجموع الاستثمارات، كما كان يهدف إلى الرفع من فعالية تسيير المؤسسات العمومية وتسهيل مراقبتها، وكذا تسهيل عملية المقارنة بين نتائج المؤسسات والقطاعات. مما سبق يمكن تلخيص أهم تأثيرات النظام الاشتراكي على مفاهيم وأهداف المخطط المحاسبي الوطني فيما يلي:

- اعتبار مجموع مؤسسات قطاع معين كوحدة محاسبية واحدة تطبق عليها وظائف المحاسبة من قياس وإيصال وليس المؤسسة بمفردها؛
- اعتبار المحاسبة وفق هذا المخطط المورد الأساسي للمعلومات التي تساعد في اتخاذ القرارات الاقتصادية على المستوى الكلي، حيث توضع بناءا عليها البرامج التخطيطية وتحدد كيفيات تنفيذها ومراقبتها؛
- يمثل قياس القيمة الاقتصادية للثروة على مستوى الوطن الهدف الرئيسي للمخطط المحاسبي الوطني، وذلك عن طريق قياس ثروة المؤسسات ومن ثم قياس ثروة القطاعات الاقتصادية المختلفة في زمن معين، بالإضافة إلى قياس التغيرات الطارئة على الثروة خلال فترة معينة؛

- تراعي المحاسبة وفق هذا المخطط في قياسها للثروة الأهداف المسطرة من طرف البرامج التخطيطية، والقيود والمحددات التي تضعها هذه البرامج، حتى تبين مدى فعالية الجهاز التنفيذي في تحقيق الأهداف المسطرة؛
- تركز المعلومات المحاسبية على إظهار مدى تحقيق الأهداف الاقتصادية والاجتماعية المسطرة في الخطة الوطنية، والتي يتم على أساسها تقييم مردودية المشروع الاستثماري، وتقاس المردودية في ظل النظام الاشتراكي على أسس اقتصادية؛ واجتماعية كذلك، الأمر الذي يدفع المحاسبة إلى اعتماد بيانات غير كمية.

يظهر مما سبق أن المخطط المحاسبي الوطني أعتبر في هذه الفترة كوسيلة من وسائل نظام الاقتصاد الاشتراكي الذي طبقت فلسفته في الجزائر إلى غاية نهاية الثمانينات من القرن الماضي، حيث صمم ليتوافق مع أهداف هذا النظام، ومع التحولات التي حدثت في الاقتصاد الجزائري بعد ذلك، كان لزاما على الهيئات المكلفة بالتنظيم المحاسبي في الجزائر أن تقوم بإجراء تعديلات جوهرية على هذا المخطط تتوافق والتوجهات الجديدة للاقتصاد.

2.1.1. تحول الجزائر إلى اقتصاد السوق وتأثير ذلك على مفاهيم وأهداف المحاسبة بها

لقد اتجهت الجزائر نحو اقتصاد السوق بداية من تسعينات القرن الماضي، وأطلقت في سبيل ذلك مجموعة من الإصلاحات الاقتصادية، حيث سعت إلى خصخصة المؤسسات العمومية وجلب الاستثمارات الأجنبية والاندماج في الاقتصاد العالمي، لكن على المستوى المحاسبي لم تحدث أي تغييرات حقيقية تساير هذه الإصلاحات الاقتصادية، فقد ظل المخطط المحاسبي الوطني طيلة عشرين سنة من تحول الجزائر نحو اقتصاد السوق بنفس أهدافه الاشتراكية وبدون إصلاحات تذكر ماعدا بعض التعديلات الشكلية، إلى أن تم استبداله مؤخرا بالنظام المحاسبي المالي المستمد بنسبة كبيرة من المعايير المحاسبية الدولية التي هي في الحقيقة جزء لا يتجزأ من فلسفة اقتصاد السوق.

1 – فلسفة نظام اقتصاد السوق

يقوم النظام الرأسمالي على مبدأ حرية المنافسة واقتصاد السوق الحر، فلا مجال لتدخل الدولة في النشاط الاقتصادي، حيث يسير الاقتصاد وفق هذا النظام بطريقة عفوية وطبيعية حسب قوى العرض والطلب، فعند تفاعل هذه القوى (العرض والطلب) يتحقق التوازن في السوق فيما يعرف باليد الخفية ويعد هذا المفهوم لاقتصاد السوق مفهوما نسبيا، إذ لا يمكن تطبيق فرضياته كليا في الواقع وذلك لعدة أسباب موضوعية، ويمكن عرض أهم خصائص نظام اقتصاد السوق في التالي:

- الملكية الخاصة لعوامل الإنتاج، إذ تكون أغلب عوامل الإنتاج ملكا للخواص ولا مجال لامتلاك الدولة لعوامل الإنتاج إلا في النشاطات التي لا تدر أرباحا؛
- يتم اتخاذ قرارات الاستثمار وتسيير المشاريع على مستوى الفرد أو المؤسسة تحقيقا للأهداف الشخصية، وأهمها الربح؛
- غياب التنسيق بين القرارات الفردية المتخذة على مستوى المؤسسات واحتمال تضاربها نظرا لتعددها واختلافها؛
- الاعتماد على مؤشرات السوق في تخصيص عوامل الإنتاج على المشاريع الاقتصادية المختلفة؛
- يعتبر معدل الربح أو الفائدة أو العائد على رأس المال أهم المؤشرات المعتمد عليها في اختيار المشاريع عند توظيف رؤوس الأموال وتخصيص عوامل الإنتاج؛
- الفصل التام بين ملكية عوامل الإنتاج وإدارتها، وقد نتج ذلك بسبب المنافسة وضخامة الشركات، الشيء الذي أدى إلى استحالة انجاز مشاريع برؤوس أموال صغيرة لعدم قدرتها على المنافسة، وبالمقابل يتم استثمارها في السوق المالي ليتم إدارتها من طرف مسيرين مؤهلين لذلك، الأمر الذي زاد من أهمية مؤشر الربح والفائدة ومؤشر العائد على رؤوس الأموال في تقييم التسيير؛
- عدم حتمية التوافق بين العوائد الفردية لملاك عوامل الإنتاج مع العوائد الاجتماعية لكل الأفراد.

2 - المفاهيم والأهداف الأساسية للمحاسبة في ظل اقتصاد السوق

مما سبق يمكن تقسيم القرارات الاقتصادية المتخذة في ظل اقتصاد السوق إلى قسمين: حيث يتمثل القسم الأول في القرارات الاقتصادية المتعلقة بتوظيف عوامل الإنتاج وتخصيصها في المشاريع الاستثمارية اللائقة (التي تحقق أحسن عائد لصاحبها) ويتم اتخاذ هذا النوع من القرارات من قبل ملاك عوامل الإنتاج، ويتمثل القسم الثاني في القرارات الاقتصادية المتعلقة بضمان أحسن استعمال للعوامل الإنتاجية داخل المؤسسة الاقتصادية ويتخذ هذا النوع من القرارات من قبل مسيري المؤسسة.

هذا ما يدفعنا إلى التمييز بين مجموعتين أساسيتين من مستعملي المعلومات المحاسبية التي تنتجها المحاسبة في ظل التنظيمات الرأسمالية: حيث تمثل المجموعة الأولى ملاك عوامل الإنتاج وأصحاب رؤوس الأموال، بينما تمثل المجموعة الثانية مسيري المؤسسات الاقتصادية، وأكثر ما يحتاج هؤلاء المستعملون من معلومات، المعلومات المتعلقة بعوائد رؤوس الأموال التي تحسب على كل عامل من عوامل الإنتاج، وكذلك المعلومات المتعلقة بالقيمة الاقتصادية لعوامل الإنتاج المتاحة للمؤسسة والتي تشكل ثروتها، وذلك من أجل اتخاذ قرارات بالنسبة لملاك رؤوس الأموال بإتاحة أو مواصلة إتاحة أموالهم للمؤسسة في حالة توافق العوائد على رؤوس الأموال مع قيمة الثروة أو الامتناع عن إتاحتها أو سحبها تماما من المؤسسة ووضعها تحت تصرف مؤسسة أخرى في حالة ضعف عوائدها، واتخاذ قرارات بالنسبة لمسيري المؤسسة تتعلق بحسن استخدامها وتوظيفها، وعليه فإن وظيفة قياس القيمة الاقتصادية لعوامل الإنتاج في التنظيمات الرأسمالية تعتبر وظيفة رئيسية ومهمة جدا تقوم بها المحاسبة، كما تقوم (المحاسبة) بوظيفة توصيل المعلومات لمختلف متخذي القرارات، وذلك بأن تظهر مثلا القيمة الاقتصادية لعناصر الثروة المختلفة في القوائم المالية، بالشكل الذي يسمح لكل مالك من ملاك عوامل الإنتاج أن يتعرف على القيمة الاقتصادية للجزء الذي يتعلق به، أو أن تظهر فائض الدخل بشكل يسمح لكل مالك أن يتعرف على مقدار عوائد عوامل الإنتاج التي يمتلكها.

مما سبق، ووفقا للجهات المكلفة بالتنظيم المحاسبي في الجزائر فإن تبني النظام المحاسبي المالي المستمد بنسبة كبيرة من المعايير المحاسبية الدولية يعد ضرورة للتوافق مع الانتقال نحو آلية اقتصاد السوق، حيث لم يعد ممكنا (وفق هذه الجهات) الاستمرار في تطبيق مبادئ وقواعد المخطط المحاسبي الوطني في ظل بيئة تنتشر فيها الملكية الخاصة وتتجه نحو سيطرة القطاع الخاص على أغلب النشاطات الاقتصادية، حيث أن هذا القطاع الذي هو في تصاعد مستمر لا يمكن أن يضمن نجاحه وبقاءه بإنتاج السلع والخدمات فقط، بل كذلك بإنتاج المعلومات الدقيقة المقدمة إلى المجموعات المختلفة ذات المصلحة مثل المستثمرين والمقرضين وغيرهم. لكن؛ وبالنظر إلى الواقع نجد أن الجزائر لم تصل بعد إلى مرحلة التخلي الكلي عن مبادئ الاقتصاد الاشتراكي وتطبيق فلسفة نظام اقتصاد السوق، حيث لا تزال الدولة هي من يتكفل بتنفيذ برامج التنمية وتوفير المناخ الملائم لإنشاء المؤسسات الاقتصادية العمومية والخاصة، فهي إذن لازالت تتدخل بشكل مستمر في الاقتصاد بهدف تحقيق أهدافها التنموية، وفي المقابل لم يصل القطاع الخاص إلى مرحلة الأخذ بزمام التنمية رغم ما حققه من تطور وتصاعد مستمر، وذلك بسبب حجم وطبيعة ملكية المؤسسات المكونة له، من هذا المنطلق يمكن القول أن احتياجات الدولة من المعلومات المحاسبية لا تزال كبيرة، وأن هدف توجيه القوائم المالية بالدرجة الأولى للمستثمرين الحاليين والمحتملين يعد أمرا سابقا للواقع.

وإذا ما قارنا الواقع الجزائري بالبيئة التي تم إعداد المعايير المحاسبية الدولية في ظلها، نجد أن هذه الأخيرة تتميز بمحدودية تدخل الحكومة في النشاطات الاقتصادية، في مقابل سيطرة شبه كلية للشركات الكبيرة التابعة للقطاع الخاص، والتي تطبق أنظمة محاسبية متطورة ومعقدة يديرها محاسبون على مستوى عال من الكفاءة، كما تتميز الدول المشكّلة لهذه البيئة بأسواق مالية منظمة ومتقدمة جدا، يتم الاعتماد عليها بشكل رئيسي في تمويل الاستثمارات، وبالتالي فإن توزيع الموارد الاقتصادية في مثل هذه الدول يتم وفقا لآلية السوق، الأمر الذي أدى إلى

ضرورة توجيه القوائم المالية المنشورة أساسا إلى حملة الأسهم والمستثمرين المحتملين. إن هذه المقارنة السريعة تدفع للشك في طبيعة النتائج التي يمكن الوصول إليها من تطبيق النظام المحاسبي المالي في ظل هذا الواقع.

2.1. واقع المؤسسات الاقتصادية الجزائرية

إن أهم ما يميز المؤسسات الاقتصادية الجزائرية حاليا توزيعها ما بين شركات وطنية كبيرة، ومؤسسات تابعة للقطاع الخاص تصنف في أغلبها ضمن المؤسسات الصغيرة والمتوسطة.

1.2.1. تطور شكل وملكية المؤسسات الاقتصادية في الجزائر

يمكن تقسيم مسار تطور أشكال وملكية المؤسسات الاقتصادية الجزائرية إلى مرحلتين أساسيتين، حيث تميزت المرحلة الأولى بهيمنة الدولة على ملكية المؤسسات، وتميزت المرحلة الثانية بتراجع الشركات الوطنية مقابل تنامي مؤسسات القطاع الخاص.

جامعة الجزائر 3
University of Algiers 3

أولا – مرحلة هيمنة الدولة على ملكية المؤسسات الاقتصادية

إن أهم ما ميز هذه الفترة؛ الملكية العامة للمؤسسات الاقتصادية واحتكار الدولة المطلق للنشاط في معظم القطاعات، وبالنظر للنظام الاقتصادي المنتهج حينها فإن هذه المؤسسات الاقتصادية لم تكن تركز على مبدأ المردودية ولا على هدف الربحية، وبالمقابل أسندت لها أدوار اجتماعية وكلفت بمهمة تحقيق أهداف تنموية. وفي سبيل ذلك تم إنشاء عدة شركات في مختلف القطاعات الاقتصادية وبمناطق مختلفة، بغرض تحقيق التوازن الجهوي والتكافؤ في فرص التنمية الاجتماعية والاقتصادية بين مختلف مناطق الوطن، الأمر الذي أثقل من كاهل هذه المؤسسات وأدخلها في عجز دائم، يعالج بالإعانات التي تقدمها الخزينة العمومية.

في ظل هذا الوضع ارتكز دور المحاسبة على قياس الربحية التي تعتبر أساسا للاقتطاع الضريبي، بالإضافة إلى تحديد بعض المؤشرات التي تدخل في الحسابات الوطنية مثل القيمة المضافة، وبالتالي فإن الإفصاح عن المعلومات المحاسبية كان محصورا في حدود الاحتياجات التي تعبر عنها الدولة، لذلك فإن حجم المعلومات المحاسبية التي

كانت تنشرها المؤسسات يعد محدودا ويظهر ذلك في طبيعة القوائم المالية (الميزانية، جدول حسابات النتائج)، كما ارتبطت جودة المعلومات المحاسبية وإمكانية الوصول إليها بمبدأ الحيطة والحذر والسرية التي ميزت سلوك الشركات الوطنية.

وفيما يتعلق بالمؤسسات الخاصة ومساهمتها في النشاط الاقتصادي فقد كانت على قلتها تتمثل في مؤسسات فردية وعائلية صغيرة، تنشط في قطاع الخدمات كقيامها بالأنشطة التجارية وخدمة النقل البري، بالإضافة إلى الصناعات الاستهلاكية والفلاحة وأعمال المقاولات.

إن علاقة هذه الفئة من المؤسسات (المؤسسات الخاصة) بالمحاسبة لم يكن إلا على أساس الاعتبارات الجبائية التي أجبرت بموجبها على مسك محاسبة منتظمة حسب قواعد المخطط المحاسبي الوطني، بهدف تحديد نتيجة النشاط وبالتالي حساب الضريبة، هذه الأخيرة التي لم تكن معبرة في الغالب عن الواقع نتيجة لتفشي ظاهرتي الغش والتهرب الضريبيين اللذين ميزا سلوك المكلفين بالضريبة في هذه الفترة.

ثانيا – مرحلة الخصخصة وتنامي مؤسسات القطاع الخاص

مع بداية تسعينات القرن الماضي، وفي ظل التوجه الاقتصادي الجديد الذي انتهجته الحكومة (التوجه نحو اقتصاد السوق)، كان لزاما العمل على خصخصة المؤسسات الاقتصادية كأحد مبادئ هذا التوجه، من هذا المنطلق تم إصدار الأمر رقم 95-22 المؤرخ في 26 أوت 1995 والمتضمن إستراتيجية تحويل ملكية المؤسسات الاقتصادية العمومية إلى القطاع الخاص الوطني والأجنبي، وركز هذا الأمر(الأمر رقم 95-22) على المؤسسات المكونة للقطاعات التنافسية مثل: الفندقة والسياحة، التجارة، التوزيع، الصناعات النسيجية والغذائية، الصناعات التحويلية في مجالات الميكانيك والإلكترونيك والكيمياء، النقل والمواصلات والتأمين...الخ، وعملا بهذا الأمر بدأت الحكومة بالإعلان عن المؤسسات العمومية المطروحة للخصخصة حسب برنامج محدد وبالنظر لحالة كل مؤسسة، والجدول رقم (04) يبين نتائج عملية الخصخصة بين سنة 2003 و2007:

الجدول رقم (04): نتائج عملية الخصخصة بين سنة 2003 و2007

الوحدة: مؤسسة اقتصادية

السنـــــوات / النمـــــط	2003	2004	2005	2006	2007	المجموع
الخصخصة الكلية	5	7	50	62	68	192
الخصخصة الجزئية	1	5	12	13	13	44
أنماط أخرى للخصخصة	14	46	51	41	29	181
المجموع	20	58	113	116	110	417

المصدر: وزارة الصناعة على الموقع https://www.industrie.gov.dz

لكن بالرغم من الجهود المبذولة من أجل إنجاح هذه العملية، إلا أن عملية خصخصة المؤسسات الاقتصادية في الجزائر مازالت تعترضها مشاكل كثيرة، من أهمها:

- غياب معايير واضحة تحدد المؤسسات القابلة للخصخصة؛
- غياب الإرادة السياسية الواضحة؛
- ضعف القطاع الخاص الجزائري، وضعف الاستثمارات الأجنبية؛
- مشاكل التكفل بالعمال المسرحين.

وعلى مستوى المحاسبة برزت عدة مشاكل عند خصخصة المؤسسات العمومية أهمها المشكل المتمثل في تقييم سعر التنازل المتعلق بها، بسبب أن الميزانية المعدة على أساس قواعد المخطط المحاسبي الوطني المطبق سابقا تستند على مبدأ التكلفة التاريخية، مما يُكوّن اختلافا بين ما هو ظاهر في الميزانية من أصول وخصوم والقيمة الحقيقية لها، بالإضافة إلى بروز مشكل يتعلق بكيفية تسجيل الفرق الناتج.

لقد سمحت عملية خصخصة المؤسسات العمومية، بالإضافة إلى سياسة الدولة المتعلقة بتشجيع القطاع الخاص والتي انتهجتها بشكل متواصل منذ توجهها نحو اقتصاد السوق، إلى ارتفاع حركية هذا القطاع في جميع الأنشطة الاقتصادية، وتصاعد درجة مساهمته في القيمة المضافة الإجمالية بشكل مستمر ومتسارع، الأمر الذي

انعكس على تركيبة الاقتصاد الوطني من حيث تغير نمط الملكية. ومن منظور محاسبي نتج عن هذا الوضع تغير في مستخدمي القوائم المالية، فبعدما كانت تهدف المحاسبة إلى تلبية احتياجات الدولة من المعلومات بصفتها المسيطر على الاقتصاد وعلى المؤسسات الاقتصادية، أصبح من الضروري التوجه نحو إشراك وتلبية احتياجات المستعملين الآخرين. والجدول رقم (05) يوضح تطور القيمة المضافة في الاقتصاد الجزائري للفترة 1990 – 2009، وارتفاع مساهمة القطاع الخاص في تكوينها:

الشكل رقم (05): تطور مساهمة القطاع الخاص في تكوين القيمة المضافة بالجزائر للفترة1990–2009.

الوحدة: مليار دج

ق م / السنوات	1990	1997	2001	2004	2006	2009
	340,2	2215,1	3451,9	5099,6	7326,3	8087,8
القيمة المضافة الإجمالية	155,8	1012,5	1642,9	2369,6	3096,5	4423,8
مساهمة القطاع الخاص %	45,8	45,71	47,5	46,46	42,26	54,69
الصناعة(دون المحروقات)	12,6	50,8	106,2	148,6	165,5	261,1
%	27,1	26,41	40,4	38.30	49,09	45,56
البناء والأشغال العمومية	14,9	150	258,1	355,4	486,3	871
%	31,3	61,58	80,54	77,49	79,72	87,1
النقل والاتصال	10,2	121,8	230,5	370	576,9	744,4
%	45,2	66,93	75,9	72.18	75,39	81,41
التجارة والخدمات	51,8	416,3	574,9	731	872,5	1360,4
%	72,7	92,17	90,19	92.46	92,93	92,53

المصدر: الديوان الوطني للإحصائيات

من الجدول السابق نلاحظ أن دور القطاع الخاص في الجزائر في تصاعد مستمر، لكن يبقى دون المستوى المطلوب لعدة أسباب منها: استخدامه للتكنولوجيا الأقل تطورا، قلة المؤهلات الفنية لليد العاملة به، وتوجهه إلى القطاعات التي تتميز بارتفاع الربح وعدم خضوعها للرقابة السعرية والتنظيمية من قبل الدولة كالمشروعات ذات الطابع الخدمي، أما القطاع الخاص الذي يعمل في مجال الإنتاج السلعي فيعد محدودا، ضف أنه يعاني من المنافسة الشديدة للمنتجات المستوردة في ظل انفتاح الاقتصاد الجزائري على الأسواق العالمية، كما أنه يتشكل في أغلبه من مؤسسات صغيرة ومتوسطة تمول غالبا بالأموال الشخصية لأصحاب المشروع ويكاد يغيب تماما (القطاع الخاص) في المشروعات الكبيرة.

ولقد عُرفت المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في المادة الرابعة من القانون التوجيهي رقم 01-18 المؤرخ في 12 ديسمبر 2001 بأنها: "مؤسسة إنتاج سلع و/أو خدمات، مهما كانت طبيعتها القانونية، تشغل من 1 إلى 250 شخصا، ولا يتجاوز رقم أعمالها السنوي 2 مليار دينار ولا يتجاوز مجموع حصيلتها السنوية 500 مليون دينار، وتستوفي معايير الاستقلالية"، كما تم تعريف المؤسسات المصغرة في نفس القانون التوجيهي بأنها: "تلك المؤسسات التي تشغل من 1 إلى 9 أشخاص، وتحقق رقم أعمال أقل من 20 مليون دينار، أو لا يتجاوز مجموع حصيلتها السنوية مبلغ 10 ملايين دينار".

بالنظر إلى التعريفين، ووفقا لإحصائيات الوزارة المكلفة بالمؤسسات الصغيرة والمتوسطة فإن عدد المؤسسات الصغيرة والمتوسطة المشكلة للقطاع الخاص في الجزائر في تزايد مستمر وبشكل محسوس، وهذا بسبب السياسة التي تطبقها الدولة لتشجيع هذا النوع من المؤسسات وتفعيل دورها في عملية التنمية الوطنية، فبعد أن قدر عددها (المؤسسات الصغيرة والمتوسطة) سنة 2004 بـ 225449 مؤسسة، مسجلة نسبة نمو تقدر بـ 8,4 % عن سنة 2003، زاد عددها بشكل كبير ليصل إلى 519526 مؤسسة سنة 2008، وقدر عددها سنة 2010 بـ 618515 مؤسسة مسجلة نموا يقدر بحوالي 28000 وحدة عن السنة السابقة.

إن إسقاط مفاهيم وأهداف النظام المحاسبي المالي المستلهم بدرجة كبيرة من المعايير المحاسبية الدولية (الموجهة بصفة خاصة إلى المؤسسات الكبرى المسعرة في البورصة) على واقع وتركيبة المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، يدفعنا للتساؤل عن الجدوى من تبني هذا النظام في ظل واقع المؤسسات الاقتصادية وبصفة خاصة مؤسسات القطاع الخاص في الجزائر؟

2.2.1. صعوبة تطبيق مفاهيم النظام المحاسبي المالي في ظل واقع المؤسسات الاقتصادية

ينبغي الإشارة إلى أن أغلب مفاهيم النظام المحاسبي المالي المستمدة من المعايير المحاسبية الدولية كطرق التقييم، الإفصاح، الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية...الخ، أعدت في الأصل لتتلائم مع البيئة الاقتصادية للدول المتقدمة التي تعتمد النموذج الأنجلوسكسوني للتوحيد كالولايات المتحدة الأمريكية وبريطانيا، وذلك لتأثيرها الكبير على سياسات مجلس معايير المحاسبة الدولية بسبب ثقلها الاقتصادي ولأسباب اقتصادية وسياسية أخرى، وأهم ما يميز البيئة الاقتصادية السائدة في هذا النوع من الدول: كثرة المؤسسات الاقتصادية الضخمة التي تنتشر فروعها في مناطق متعددة من العالم، واعتمادها في التمويل على الأسواق المالية الدولية، وهذا ما يفسر توجيه محتويات القوائم المالية بالدرجة الأولى إلى المستثمرين، على عكس ما تتصف به البيئة الاقتصادية للدول النامية ومن بينها الجزائر من انتشار كبير للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة والمملوكة عادة من قبل الأفراد أو العائلات والتي تعتمد على التمويل الذاتي أو القروض البنكية أو القروض الأخرى في ظل غياب شبه تام للمؤسسات الكبرى التابعة للقطاع الخاص وللبورصة كآلية للتمويل، ومن هذا المنطلق يمكن إبراز أهم عوائق تطبيق مفاهيم النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية فيما يلي:

- تمثل المؤسسات الصغيرة والمتوسطة النسبة الأكبر في تركيبة المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، مما ينعكس على شكل الهياكل التنظيمية والقدرات الإدارية والأنظمة المحاسبية، الأمر الذي يؤثر سلبا على إمكانية تطبيق مفاهيم النظام المحاسبي المالي بصفة عامة؛

- عدم التحديد الدقيق للاختصاصات الوظيفية في الهيكل التنظيمي للمؤسسات، وشكلية اجتماعات مجلس الإدارة والجمعيات العامة (خاصة في المؤسسات الفردية والعائلية) يُوجد تأثيرا شديدا على متطلبات ترشيد القرارات الإدارية ومفهوم انفصال الملكية عن الإدارة، الشيء الذي يؤثر مباشرة على الأنظمة المحاسبية لهذه المؤسسات ونوعية مخرجاتها؛
- ينص النظام المحاسبي المالي على تطبيق مستوى عالي من الإفصاح والشفافية عند نشر المعلومات المحاسبية، بحيث أن أي معلومة ضرورية لاتخاذ القرار يجب الإفصاح عنها في القوائم المالية، بينما غالبية المؤسسات الاقتصادية الجزائرية عملت لمدة طويلة في إطار يتميز بسرية ومحدودية نشر المعلومات؛
- انخفاض الوعي الضريبي لدى الكثير من مالكي المؤسسات، وعدم الاعتقاد الكامل بضرورة سداد كامل التزاماتهم الضريبية وفق دخولهم الحقيقية التي من المفروض أن تظهرها القوائم المالية المعدة وفق مفاهيم النظام المحاسبي المالي، هذا في ظل الارتباط الكبير للمحاسبة بالنظام الجبائي القائم؛
- ضعف مستوى تأهيل المحاسبين العاملين في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، واهتمامهم بالجانب القانوني والجبائي للمحاسبة على حساب البعد الاقتصادي والإعلامي لها؛
- ضعف مستوى التعليم والوعي المحاسبيين لدى مستخدمي القوائم المالية، مما يؤثر في مستوى فهم المعلومات المحاسبية المعدة وفقا للنظام المحاسبي المالي لدى متخذي القرارات سواء كانوا داخل أوخارج المؤسسة؛
- الدور الضعيف الذي تقوم به المراجعة الداخلية في أغلب المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، ومحدودية دور المراجعة الخارجية في التقرير عن مدى تعبير المعلومات المكونة للقوائم المالية عن الوقائع الاقتصادية.

3.1. واقع الاستثمار الأجنبي في الجزائر

يعتبر مستوى انفتاح اقتصاد الدولة على الاستثمار الأجنبي من أهم دوافع الانخراط في مساعي التوافق المحاسبي الدولي، فوجود شركات أجنبية (تحت مختلف الصيغ: فروع، شركات مختلطة...الخ) يعد من أهم المؤثرات

لجلب الممارسات المحاسبية الدولية. من هذا المنطلق سنحاول إبراز واقع الاستثمار الأجنبي في الجزائر، بغرض معرفة حجم تأثيره على التوجهات المحاسبية، وكيف يمكن لهذه الأخيرة أن تكون عاملا مساعدا في استقطابه.

1.3.1. تطور الاستثمار الأجنبي في الجزائر

لقد بدأت جهود تشجيع الاستثمار الأجنبي في الجزائر بشكل ملحوظ بداية من تسعينات القرن الماضي من خلال تشكيل الهيئات المكلفة بذلك كوكالة دعم وترقية الاستثمارات وإصدار التشريعات مثل قانون النقد والقرض، القانون الخاص بحركة رؤوس الأموال، قانون المنافسة والأمرين المتعلقين بتطوير الاستثمارات والخصخصة، وعلى المستوى الدولي صادقت الجزائر على الاتفاقية الدولية لضمان الاستثمار (MIGA)، واتفاقية معالجة النزاعات بين الدول حول الاستثمار (CIRDI)، كما وقعت على الكثير من الاتفاقيات الثنائية مع عدد من الدول، لكن ورغم هذه الجهود بقي حجم الاستثمار الأجنبي في الجزائر في مستويات ضعيفة ولا يرقى للتطلعات، ولتوضيح ذلك ندرج الشكل رقم (06) الذي يبين حجم النمو في الاستثمار الأجنبي الوافد إلى الجزائر من سنة 1997 إلى 2006:

الجدول رقم (06): تطور الاستثمار الأجنبي المباشر في الجزائر (1997-2006)

الوحدة: مليون دولار

السنوات	1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006
القيم	260	501	507	438	1196	1065	633,8	881.9	1081	1795

Source : UNCTAD

انطلاقا من الجدول السابق يمكن تقسيم مسار تطور الاستثمار الأجنبي في الجزائر، إلى ثلاث فترات رئيسية، هي:

- الفترة الأولى (1990-1996): تميزت هذه الفترة بغياب شبه كامل للاستثمار الأجنبي، ويرجع السبب إلى الوضعية المعقدة التي مرت بها الجزائر على جميع الأصعدة (الاقتصادية والسياسية والاجتماعية)، فقد

شهدت هذه المرحلة أزمة تفاقم المديونية الخارجية وارتفاع خدمات الدين الخارجي إلى درجة تفوق إمكانيات السداد المتاحة مما أجبر السلطات على إعادة جدولة المديونية الخارجية، وما تبع ذلك من تنفيذ صارم لشروط التعديل الهيكلي التي وضعها صندوق النقد الدولي. وكان لتدهور الأوضاع الأمنية وعدم الاستقرار السياسي والاقتصادي وارتفاع درجات المخاطرة الأثر السلبي على جلب الاستثمار الأجنبي.

- الفترة الثانية (1997-2000): تميزت هذه الفترة بالنمو النسبي للاستثمار الأجنبي بالجزائر الموجه في أغلبه إلى قطاع المحروقات، مع بقاء القطاعات الأخرى بنفس مستويات عدم الجاذبية للاستثمار الأجنبي.
- الفترة الثالثة (ما بعد 2001): تتميز هذه الفترة بارتفاع ملحوظ في حجم الاستثمار الأجنبي المباشر، حيث تجاوز عتبة المليار دولار خلال سنوات 2001، 2002، 2005، 2006. وعلى سبيل المثال فقد أشار التقرير المتعلق بالاستثمار في العالم لسنة 2002، والذي يعده مؤتمر الأمم المتحدة للتجارة والتنمية (UNCTAD)، إلى أن الجزائر احتلت المرتبة الثالثة إفريقياً في جذب الاستثمار الأجنبي المباشر في هذه السنة (سنة 2002)، بسبب:
  - الاستثمار الكبير للشركات الأمريكية والفرنسية والبريطانية في قطاع المحروقات؛
  - بيع الرخصة الثانية للهاتف النقال لشركة ORASCOM المصرية؛
  - خصخصة شركة الصناعات الحديدية بالحجار لصالح شركة ISPAT الهندية.

لكن ورغم ما ذكرناه من تطور في حجم الاستثمارات الأجنبية، لا يمكن الحكم بأن الجزائر أصبحت وجهة جذابة لهذا النوع من الاستثمارات، كون أن أغلب هذه الاستثمارات الأجنبية حققت في قطاع المحروقات، والذي يعد قطاعا ضعيف التأثير على بقية القطاعات الاقتصادية الأخرى، كما أن المؤسسات الدولية المتخصصة في التأمين على المخاطر لا تزال تصنف الجزائر في مستويات متدنية بسبب المناخ غير المشجع على الاستثمار.

2.3.1. معوقات الاستثمار الأجنبي في الجزائر

لقد أجريت عدة دراسات بهدف معرفة أهم عوائق الاستثمار في الجزائر، ومن أهمها الدراسة التي قام بها فريق البنك الدولي سنة 2002 حول مناخ الاستثمار في الجزائر، حيث تمت في 9 ولايات وشملت أكثر من 560 مؤسسة، وخلصت إلى أن الاستثمار في الجزائر يعاني من: صعوبة الحصول على القروض وتكلفتها المرتفعة، مشكلة العقار، ضعف مستوى البنى التحتية، ضعف مستوى تأهيل اليد العاملة، تفشي البيروقراطية والمنافسة غير المشروعة وانتشار الفساد. وبالنظر لنتائج هذه الدراسة وغيرها، وبإسقاط ذلك على الاستثمار الأجنبي نجد أن أهم معوقاته تتمثل فيما يلي:

- حداثة التجربة الجزائرية فيما يخص اقتصاد السوق، والصعوبات التي لازالت تعاني منها الجزائر بسبب الانتقال من اقتصاد مخطط منغلق إلى اقتصاد رأسمالي منفتح، كما أن الآليات التي يسير بها الاقتصاد الجزائري حاليا تعد متواضعة مقارنة بالدول الأخرى التي تتنافس في هذا الجانب؛
- تعثر عملية الخصخصة رغم ما أصدرته الجزائر من قوانين، بسبب ما لهذا الموضوع (الخصخصة) من انعكاسات على الاقتصاد الوطني عموما وعلى الطبقة العاملة خصوصا؛
- نقص تجربة وخبرة القطاع الخاص بالجزائر، فالاستثمار الأجنبي مرتبط ارتباطا وثيقا بمدى قدرة القطاع الخاص على المشاركة وبناء العلاقات، كما أن المستثمر الأجنبي لا يمكن أن يغامر إلا إذا ضمن أن القطاع الخاص في الدولة يستثمر ويجني أرباحا من ذلك؛
- المردودية المرتفعة للنشاط التجاري المتعلق بالاستيراد مقارنة بالأنشطة الاستثمارية؛
- غياب السوق التنافسية وهذا بسبب الانتشار الكبير للأنشطة غير الرسمية، فالسوق الموازية تشغل أكثر من 1,2 مليون شخص في الجزائر؛
- عدم وضوح شكل المستقبل الاقتصادي في الجزائر بسبب التغير المستمر للقوانين والتشريعات؛
- عدم فاعلية النظام البنكي وعدم تطوره، والدور الضعيف الذي تلعبه بورصة الجزائر؛

- عدم توفر الشفافية في المعاملات التي لها علاقة بالاستثمار، وانتشار الفساد؛
- عدم انضمام الجزائر للمنظمة العالمية للتجارة جعلها في وضعية تنافسية أقل مقارنة بالدول الأخرى، وهذا نظرا لما في ذلك (الانضمام لهذه المنظمة) من ضمانات للاستثمارات الأجنبية.

3.3.1. علاقة المعايير المحاسبية الدولية بالاستثمار الأجنبي

تؤثر الاستثمارات الأجنبية، وخاصة تلك المتعلقة بالشركات العالمية على تبني الدول للمعايير المحاسبية الدولية، حيث تضغط هذه الشركات باتجاه إيجاد ممارسات محاسبية متوافقة في مختلف الدول التي لها فروع بها، بهدف تجاوز صعوبات إعداد القوائم المالية وفقا للمعايير المحاسبية المحلية وتسهيل عملية تجميع قوائمها المالية، بالإضافة لإمكانية دخولها إلى الأسواق المالية العالمية وتمكينها من مقارنة قوائمها المالية في الزمان والمكان.

وبالمقابل يبرز تساؤل هام حول مدى تأثير تبني المعايير المحاسبية الدولية والالتزام بها على استقطاب الاستثمار الأجنبي؟ كإجابة لهذا السؤال توصلت العديد من الدراسات إلى أن الالتزام بالمعايير المحاسبية الدولية يعد ضرورة لجذب الاستثمار الأجنبي، ويستند أصحاب هذا الرأي إلى أن المستثمر الأجنبي ينحاز إلى البيئة التي تنتج معلومات مالية تتصف بالمصداقية ولا يتحقق ذلك إلا بتطبيق المعايير المحاسبية الدولية التي تهدف إلى إيجاد معلومات مالية ذات خصائص نوعية وقوائم مالية عالمية. إلا أن هناك من يتحفظ على هذه الآراء بحجة أنها تتصف بالعمومية وعدم الموضوعية فضلا عن افتقارها للدليل العلمي، وأنها تتنافى مع ما توصلت إليه دراسات عديدة بالتأثير البالغ للعوامل البيئية (العوامل الاقتصادية والاجتماعية والثقافية) على المعايير والنظم المحاسبية، بل بالعكس فالتوحيد المحاسبي الدولي بدون النظر للعوامل البيئية المحلية يعد من معوقات الاستثمار الأجنبي، إذ أن المستثمر الأجنبي يهمه بالدرجة الأولى سلامة أسس القياس والتقييم المحاسبي وارتفاع درجة الإفصاح ومصداقية القوائم المالية، ولا يتأتى ذلك إلا بأخذ الاختلافات والفروقات التي تفرضها العوامل البيئية في كل دولة، خاصة تلك المتعلقة بالأنشطة الاقتصادية والمعاملات ذات الطبيعة التشريعية والاجتماعية.

من هذا المنطلق يمكن القول أن تبني الجزائر للنظام المحاسبي المالي المستمد بنسبة كبيرة من المعايير المحاسبية الدولية بهدف استقطاب الاستثمار الأجنبي، لا يعد إجراءا كافيا إلا إذا كان هذا النظام متوافقا ومنسجما مع مختلف العوامل البيئية المحيطة به خاصة البيئة الاقتصادية، والتي يعتبر واقعها الحالي – كما ذكرنا سابقا – من أهم معوقات الاستثمار بالجزائر بصفة عامة والاستثمار الأجنبي بصفة خاصة.

2. مصادر التمويل الخارجية للمؤسسات والتنظيم الجبائي

تعتبر مصادر تمويل المؤسسات السائدة في الدولة من أهم العوامل الاقتصاديةٌ المؤثرة على النظام المحاسبي المطبق بها، كما أن لشكل النظام الجبائي وطبيعة علاقته بالنظام المحاسبي تأثير كبير على شكل المعلومات الصادرة عن هذا الأخير.

لذلك سنحاول في هذا الجزء من المداخلة عرض أهم مميزات مصادر تمويل المؤسسات الجزائرية، وإبراز طبيعة النظام الجبائي السائد مع محاولة ربط ذلك بأهم المفاهيم والأهداف المتضمنة في النظام المحاسبي المالي، وذلك على شكل ثلاث أجزاء، هي:

1.2. واقع البنوك بالجزائر

يمكن التطرق إلى واقع البنوك في الجزائر من منظور محاسبي من خلال تقسيم هذا الجزء إلى العناصر التاليةٌ:

أولا. لمحة عن تطور البنوك في الجزائر

مرت البنوك الجزائريةٌ في تطورها بعدة مراحل، ولقد اتسمت كل مرحلة بخصائص معينة، فبعد الاستقلال ورثت الجزائر جهازا مصرفيا متنوعا قائما على أساس النظام الرأسمالي الذي توافق مع البيئة الفرنسيةٌ، الأمر الذي دفع بالسلطات الجزائريةٌ إلى العمل على إنشاء جهاز مصرفي يوافق الواقع الجزائري ويساير نموذج التنمية الاقتصاديةٌ

المطبق ويضمن تمويله، وقد كانت البداية سنة 1966 بتأميم البنوك الأجنبيةٌ لتصبح بنوكا عموميةٌ تعمل على المساهمة في تحقيق الأهداف الاشتراكية.

بعد ذلك احتفظت البنوك الجزائريةٌ ن بنفس تركيبتها وأهدافها إلى غايةٌ بداية الثمانينٌات من القرن الماضي، ولعل أهم ما ميز النظام البنكي الجزائري في هذه الفترة مايلي:

- ازدواجيةٌ تركيبة النظام البنكي في بدايةٌ هذه المرحلة وإلى غايةٌ سنة 1966، حيثٌ كان (النظام البنكي) مكونا من مجموعة من البنوك الوطنية التي تسيطٌر عليها الدولة، ومجموعة أخرى مملوكة من طرف القطاع الخاص الأجنبي؛
- احتكار الخزينة العموميةٌ للمعاملات الماليةٌ، وهيمنتها على جميع أوجه النشاط المالي والبنكي؛
- اقتصار دور البنوك على الجانب الإداري فقط، حيثٌ كانت تعتبر مجرد وسيلٌة لاستقبال وتوزيع التدفقات النقدية بين الخزينة العمومية والمؤسسات الاقتصاديةٌ العموميةٌ؛

ولقد عملت السلطات بدايةٌ من ثمانينٌات القرن الماضي على إصلاح المنظومة البنكية، وذلك بتعديل النصوص التشريعية والتنظيمية، حيثٌ تم إصدار القانون رقم 86-12الصادر بتاريخ 1986/08/19، والمتعلق بنظام البنوك وشروط الإقراض، كمحاولة لإصلاح النظام المصرفي بما يتوافق والإصلاحات التي مست باقي المؤسسات العمومية الاقتصادية، وبصدور القانون رقم 90-10 المؤرخ في 1990/04/14 والمتضمن قانون النقد والقرض، تم إدخال تغييرات جذرية على تنظيم النشاط المصرفي ومقاييس تصحيح الوضعية المالية للبنوك، حيثٌ تم إلغاء مبدأ التخصص وأصبح بإمكان البنوك القيامٌ بكل أنواع العملياٌت البنكية في كل القطاعات الاقتصادية. كما نص القانون رقم 90-10 على إنشاء سوق مالية وتطوير السوق النقدية وتوسيع عملياٌته، الأمر الذي سمح للبنوك بتسويةٌ ولو جزء من سيولتها عن طريق تدخلاتها في هذه السوق، ولعل أهم ما تم تحقيقه بعد ذلك هو تحرير معدلات الفائدة على الودائع والقروض بشكل كامل، وذلك ابتداء من سنة 1996 مما أدى إلى تحقيق

معدلات فائدة موجبة، كما تم الاعتماد في تمويل الخزينة العمومية على آليات السوق من خلال إصدار سندات الخزينة وبيعها عبر المؤسسات المالية والبنكيةٌ، كما تم كذلك تطبيق عمليات السوق المفتوحة ابتداء من ديسمبر.

لقد أحدث قانون النقد والقرض القطيعة مع الممارسات السابقة، فقد سمح بتأسيس محيطٌ بنكي جديد يتماشى أكثر مع التوجه نحو تحرير الاقتصاد ومع قواعد العمل البنكي على المستوى العالمي، كما سمح بترشيد العمل البنكي وبروز المنافسة، لكن سرعان ما توقف هذا التطور الإيجابي في البيئة البنكية بسبب نكسة بنك الخليفة وكذا قضيةٌ البنك الصناعي والتجاري، اللتين أثرتا بشكل كبير على مسار تطور القطاع البنكي الخاص بالجزائر.

ولعل أهم ما أصبح يميزٌ البنوك الجزائرية في الوقت الراهن هو سيطٌرة القطاع البنكي العمومي على نسبة تفوق 90% من السوق، في مقابل ثبات حصة القطاع البنكي الخاص عند مستويات متدنيةٌ، وبصورة لا تساير طبيعة التوجهات الاقتصاديةٌ للدولة.

ثانيا – مكانة البنوك ضمن المخطط المحاسبي الوطني

لقد اهتم معدوا المخطط المحاسبي الوطني المطبق سابقا عند صياغة مفاهيمه وأهدافه باحتياجات البنوك من المعلومات بصفتها الممول الأساسي للمؤسسات .فلقد كان من بين الأهداف الأساسيةٌ للمحاسبة وفق هذا المخطط أن تعطي القوائم الماليةٌ تمثيلا صادقا عن الوضعيةٌ المالية للمؤسسة بما يسمح للمقرضين أوالدائنين الآخرين بتقدير الأخطار المرتبطة بالقروض الممنوحة. كما وصفت المحاسبة وفق هذا المخطط بكونها محاسبة تعهدات تأخذ أساسا بمنظور الذمة، الذي ينٌص على ترتيب عناصر الأصول من أعلى إلى أسفل حسب درجة تحولها إلى سيولة (مبدأ السيولة)، وترتيب عناصر الخصوم وفق درجة استحقاقها (مبدأ الاستحقاق) ،كما أن مفهوم النتيجة المحاسبية وفق المخطط المحاسبي الوطني قد تؤثر بمبدأ حمايةٌ المقرضين، حيثٌ أصبحت النتيجة لا تقتصر على الفرق بين مجموع أعباء ونواتج الدورة فقط، بل امتدت كذلك لتشمل التغير في الأصول الصافية خلال الدورة الذي لم

ينتج عن تعديل (زيادة أونقصان) رأس المال. لذلك تم الربط بين حسابات الميزانية وفق هذا المخطط مع حسابات التسيير، من خلال تحديد طبيعة هذه الحسابات واتجاه حركتها.

هذا ويعد مبدأ الحيطْة والحذر – الذي كان من أهم مميزات المحاسبة وفق قواعد المخطط المحاسبي الوطني – من المبادئ التي تخدم احتياجات المقرضين، إذ أُدي تطبيقه عند تقديم عناصر الميزّانيةْ إلى تخفيض قيمة الأصول من جهة والرفع من قيمة الديون من جهة أخرى واستعمال قاعدة التكلفة أو السوق أيهما أقل، كما يؤدي(مبدأ الحيطْة والحذر)إلى تشكل نتيجة محاسبيةٌ تضم كل عناصر الحذر(حذرة)، و يتم ذلك بأخذ كل الأعباء المحتملة مثل المؤونات والاهتلاكات وبالمقابل عدم الأخذ بالاعتبار الإيرادات المحتملة عند قياس النتيجة، وذلك لكي تعبر(النتيجة) بشكل حذر عن قدرة المؤسسة على التسديد، حيثٌ تقاس هذه الأخيرة انطلاقا من مؤشرات مالية مرتبطة ارتباطا وثيقا بالنتيجة كمؤشر التمويل الذاتي.

كما تم ترسيخ مبدأ حماية المقرضين (وبصفة خاصة البنوك) وتلبية احتياجاتهم، من خلال النصوص القانونيةٌ المرتبطة بقواعد المخطط المحاسبي الوطني المطبق سابقا، وذلك في ما تُعلق مثلا بتشكيل الاحتياطات، خاصة الاحتياطي القانوني الذي تلتزم المؤسسة بأن تجعله أول ما يخصص من الربح الصافي بعد امتصاص الخسائر السابقة، وذلك إلى غايةٌ وصوله (الاحتياطي القانوني) إلى نسبة 10% من قيمة الأموال الجماعية.

ثالثا – واقع البنوك الجزائرية ومدى مسايرتها للنظام المحاسبي المالي

وصل عدد البنوك في الجزائر بنهايةٌ سنة 2007 إلى 25 بنكا، تعد في أغلبها تابعة للقطاع العام، وقد بلغ عدد وكالات وفروع هذه البنوك في نفس السنة 1093 وكالة وفرع منها 194 تابعة للبنوك الخاصة، هذا بلغت القروض الممنوحة من قبل هذه البنوك للاقتصاد نسبة 54,6 % من إجمالي الناتج الداخلي الخام منها 47% وُزعت لفائدة القطاع العمومي. ولعل أهم ما يميز القطاع المصرفي الجزائري في الوقت الحالي هو عدم الشفافيةٌ في

توزيع القروض وغياب الفعاليةٌ في تمويل الاستثمارات، و يرجع ذلك إلى طبيعة تكوينّه فهو يتّشكل في أغلبه من بنوك عمومية تسعى إلى تحقيق البرامج الوطنية.

إن هذا الواقع يدفعنا للشك في إمكانيةٌ أن تشكل البنوك بواقعها الحالي أداة لتحفيز المؤسسات على تطبيق مفاهيم النظام المحاسبي المالي، وفي كونها وسيلة مساعدة على تحقيق أهدافه.

2.2. تطبيق النظام المحاسبي المالي في ظل واقع بورصة الجزائر

وفقا للجهات المكلفة بالتنظيم المحاسبي في الجزائر توقع أن يساعد تطبيق النظام المحاسبي المالي بالمؤسسات على إظهار وضعيتّها المالية وتقديمها بما يتوافق مع المعايير المحاسبيةٌ الدوليةٌ، الأمر الذي يسهل من دخولها (المؤسسات) للبورصة ويمكنها من تسعير أوراقها المالية، الشيء الذي يتوقع أن يساهم في تطوير بورصة الجزائر .كما أن تطبيق المؤسسات لهذا النظام من شأنه أن يعزز الشفافيةٌ في سوق البورصة و أن يسمح بتحديد أمثل للعلاقة بين نجاعة المؤسسات وقيمة أوراقها المالية، كما تُوقع أن يسمح للمستثمرين الحاليين والمحتملين بالقيام بتقييم الوضع الاقتصادي والمالي للمؤسسات ومعرفة مدى نجاعته، مما يساعد على ترشيد قراراتهم.

ومن المعلوم أن كفاءة البورصة تتوقف إلى حد كبير على نوعيةٌ الإفصاح المحاسبي وعلى كفاءة سوق المعلومات بصفة عامة وأنظمة المعلومات للشركات المقيدة بصفة خاصة .ومن هذا المنطلق يتوقع أن يؤدي تطبق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات إلى زيادة الإفصاح المحاسبي، الأمر الذي سيؤثر مباشرة على تطور بورصة الجزائر ورفع كفاءتها، يصعب على أي مستثمر التنبؤ باتجاه أسعار الأسهم وتحقيق أرباح غير عاديةٌ على حساب بقيةٌ المستثمرين .كما أن تنافس مختلف المتعاملين على تحليل المعلومات المالية المفصح عنها من قبل المؤسسات يتوقع أن يؤدي إلى تقييم الأصول المالية بقيمها الحقيقيةٌ. هذا ويتّوقع كذلك أن يؤدي الإفصاح المحاسبي وفق قواعد النظام المحاسبي المالي إلى تخفيض تكاليف مصادر التمويل المختلفة لاسيما رؤوس الأموال الخاصة، وإلى جلب مستثمرين آخرين والتقليل من عدم تماثل المعلومات وزيادة سيولة السوق.

لكن؛ وبالنظر إلى واقع بورصة الجزائر فإن تحقيق الأهداف سابقة الذكر يبقى محل شك بسبب العراقيل الكبيرة التي تقف في وجه تطور هذه البورصة، والتي من أهمها:

- عراقيل اقتصاديةٌ: كالسوق الموازيةٌ، ضعف الجهاز الإنتاجي... الخ؛
- عراقيل اجتماعيةٌ وثقافيةٌ: كغياب ثقافة الاستثمار المالي لدى أفراد المجتمع الجزائري؛
- عراقيل تنظيمية: كقلة المؤسسات المدرجة، ضعف حجم المبادلات، وعدم التنوع في إصدار الأوراق المالية.

3.2. تأثير الجباية على الممارسات المحاسبية بالجزائر

للجباية تأثير كبير ومباشر على الممارسات المحاسبيةٌ في الجزائر، فعند تطبيق المخطط المحاسبي الوطني سابقا كان معروفا عن الممارسات المحاسبيةٌ سعيها الدائم للاقتصاد في الضريبة. حيثٌ اقترن دور المحاسب آنذاك بالبحث عن الحلول المحاسبية التي تجلب المزايا الجبائية الكبيرة للمؤسسات، من خلال ما يسمح به التنظيم الجبائي خاصة في ما تُعلق بالإفراط في تشكيل المؤونات حتى وإن لم يكن السبب أو الخطر واضحا بالشكل الكافي، وكذلك حساب الاهتلاكات حتى وإن لم تتعرض الاستثمارات لنقص في قيمها.

كما ظُهر جليا تأثير الجباية على المحاسبة في الجزائر بالنظر إلى نظام الإخضاع الحقيقي، وذلك من خلال الشروط المفروضة على المكلفين بالضريبة وفقا لهذا النظام، والمتمثلة خاصة في ضرورة مسك محاسبة منتظمة وفق النظام المحاسبي المفروض، وفي حالة إخلال المكلفين بالضريبة بأحد هذه الشروط يمكن أن يتعرض إلى رد محاسبته، و يتٌم تحديد الربح الخاضع للضريبة في هذه الحالة انطلاقا من التقدير الإداري وفق آليةٌ الإخضاع القسري واستنادا لمجموعة من المعاملات (المضاعفات)، كما يمتد تأثير الجباية على المحاسبة في الجزائر تبعا للتغيرات التي تطرأ على الهيكل الضريبي والتعديلٌات الضريبية التي تتضمنها قوانين المالية سنويا، إذ يتأثر تحديد الربح المحاسبي في كثير من الأحيان بهذه التعديلٌات التي تتضمن تخفيضات أو إعفاءات من بعض الرسوم، خاصة في ما يتعلق بالامتيأزات

الجبائية الممنوحة لتشجيع الاستثمار وترقيةٌ بعض القطاعات أو بعض المناطق الجغرافية وفي إطار برامج تشغيل الشباب.

إن هذا الارتباط الكبير للجبايةٌ بالممارسات المحاسبيةٌ في الجزائر يتوقع أن يكون له تأثير سلبي على حجم الإفصاح المحاسبي، وعلى درجة شفافيةٌ المعلومة المحاسبيةٌ المعلن عنها من طرف المؤسسات، وبالتالي سينٌعكس ذلك على التطبيق الجيد لمفاهيم النظام المحاسبي المالي التي تدعو إلى ضرورة تضمين القوائم الماليةٌ معلومات تتصف بالمصداقيةٌ، كما تهدف إلى إبراز الصورة الصادقة للوضعيةٌ الماليةٌ للمؤسسة، و يعود سبب ذلك إلى أن هذه الأخيرة تخشى عند إظهار أصولها بالقيمة العادلة، وعند نشر كل المعلومات المحاسبيةٌ المتعلقة بمختلف أصولها وأنشطتها من الانعكاسات الجبائية لذلك.

المحور الثالث. نشأة وجذور مهنة المحاسبة في الجزائر:

لقد مرت مهنة المحاسبة والمراجعة في الجزائر بعدة مراحل يمكن تلخيصها في الآتي:

أولا. مرحلة ما قبل الاستقلال:

من المعلوم أن القُطر الجزائري كان خاضعا لسُلطة فرنسا الاستعمارية طيلة 132سنة؛ وذلك عقب نزول أول جندي فرنسي على أرض ميناء سيدي فرج بتاريخ 13جوان1830م بعد حصار طويل؛ وسقوط العاصمة الجزائر بشكل رسمي يوم الاثنين5جويلية من نفس السنة في يد الاحتلال الفرنسي، ليبدأ تطبيق القوانين والنظم الفرنسية في كل الميادين باعتبار أن المحتل الفرنسي كان الحاكم والمسيطر الفعلي على شتى مناحي حياة الجزائريين (الاقتصادية، الاجتماعية والسياسية)، هذا ما يدفعنا للتعمق في طبيعة تنظيم مهنة المحاسبة في فرنسا طيلة فترة الاستعمار ليسهل علينا بعدها فهم كل جوانب المهنة في الجزائر وأسباب الصعوبات التي تعاني منها، وذلك بالنظر إلى العوامل البيئية المحيطة بها.

وبالرجوع إلى تاريخ مهنة المحاسبة في فرنسا فقد تم محاولة تأطير المهنة المحاسبية لأول مرة سنة 1881م، وذلك بإنشاء الشركة الأكاديمية للمحاسبة SAC والتي اهتمت بنقل علم وتقنيات المحاسبة عبر وضع نظام تعليمي متكامل وإنشاء مجلة لنشر ذلك، وقد ضمت (الشركة) المتخصصين في المحاسبة من موظفين وعاملين بشكل حُر، وفي سبيل التمييز بين المهنيين الحقيقيين وغيرهم أطلقت الشركة درجة "محاسب" سنة1881م، ودرجة "ماسك الدفاتر" سنة1900م، ثم درجة "خبير محاسب" سنة1905م والتي يشترط قبل طلبها الحصول على الدرجتين سابقتي الذكر؛ وفي سنة 1916م تم الاعتراف بالشركة الأكاديمية للمحاسبةSAC كمرفق عام، وتم إعادة تسميتها بـ "شركة المحاسبة الفرنسيةSCF"، الأمر الذي جعل دورها يتعاظم بحيث نجحت في إعادة صياغة مهنة محاسبية ذات طابع هرمي ومعتمد، بالشكل التالي:

- ماسك الدفاتر: يقوم بالكتابات المحاسبية دون غيرها؛
- محاسب: ذو مهارات متنوعة، بما في ذلك أخذ المبادرة والاجتهاد الإبداعي؛
- خبير محاسب: مُنح هذا الاعتماد للنخبة فقط بحيث لم يتجاوز عدد الحاصلين عليه عشرون(20) شخصا حتى سنة1931م، ما سمح لحامليه بالقيام بمهام متنوعة على رأسها منح استشارات للشركات.

وبالموازاة مع ذلك قام "جورج ريموندان" سنة1912م المعتمد كخبير محاسبي لدى محكمة الاستئناف بباريس بإنشاء منظمة الخبراء المحاسبين في باريسCECP بهدف إبعاد المهنة عن الدخلاء والسعي لاحتكار المراجعة القانونية، وضمان الانضباط الداخلي للأعضاء وضمان نزاهتهم واستقلاليتهم؛ وبالمقابل رفضت هذه المنظمة انضمام المحاسبين الأجراء وعلى رأسهم مديري الحسابات في الشركات، بسبب أن ممارسة مهنة المحاسبة في بداية القرن20م لم تكن مضبوطة بقواعد واضحة، ولم يكن مفروضا على أحد إثبات كفاءته أو إظهار شهادة قبل ممارستها، وذلك عكس مهن الطب أو المحاماة مثلا.

في سنة1920م تم سن قانون يسمح للممارسين للمهنة بتشكيل نقابات قادرة على تمثيلهم في المحكمة مع استبعاد الممارسين سيئي السمعة، ما سمح بإنشاء عدة نقابات؛ لكن وبرغم المحاولات المتكررة لتنظيم المهنة المحاسبية بشكل قانوني إلا أنها لم تُفلح، ومن تلك المحاولات ما قام به وزير التجارة الفرنسي آنذاك "إيتيان كليمونتان" سنة1917م حيث عمل على تنظيم مهنة الخبير المحاسب عبر اشتراط تقديم المرشحين الراغبين في الحصول على الاعتماد لأطروحات يتم مناقشتها أمام لجنة اعتماد مختصة، لكن هذه المحاولة فشلت كغيرها بسبب وقوف الممارسين للمهنة وأوساط الأعمال ضدها.

إلى أن جاء يوم 22ماي1927م تاريخ صدور أول مرسوم يحدد كيفية الحصول على شهادة الخبرة المحاسبية، وذلك بعد انخراط النقابات المهنية وأعضائها في المطالبة بذلك، وعلى رأسهم "إيميل باريس"، وتمثلت شروط الدخول فيما يلي:

1. إجتياز فحص أولي: بشقين كتابي وشفهي؛ ويغطي هذا الفحص بالضرورة في شقه الكتابي الموضوعات التالية: مبادئ المحاسبة، مبادئ القانون العام والقانون المدني، المفاهيم الأساسية للقانون التجاري، الرياضيات المالية، مبادئ الاقتصاد السياسي وتسيير الأعمال. يلي ذلك الشق الشفهي، لكن مع استثناء المترشحين الحاصلين على شهادات معينة فهم مقبولون بشرط اجتياز الفحص الشفهي فقط؛
2. عند النجاح في الفحص بشقيه الكتابي والشفهي يبدأ المترشح تكوينه عند خبير محاسبي محدد في الطلب من قبل وزير التجارة بعد إجراء تحقيق خاص، ما يسمح للمترشح بدخول دورة تدريبية لمدة خمس(5)سنوات؛
3. يلي ذلك اجتياز المترشح لامتحان نهائي في الموضوعات التالية: تقنية المحاسبة المعمقة، الخبرة المحاسبية، عمليات البنوك والبورصة، مبادئ الإجراءات، التشريع الجبائي والتشريع الاجتماعي.

ولقد تلا ذلك مراسيم وقرارات منظمة أخرى؛ ويجدر بالذكر أنه قد نظم سنة 1927م مؤتمر ستراسبورغ الذي ضم منظمات الخبراء المحاسبين بفرنسا والمستعمرات، ولكن سرعان ما انتهى بخلافات بين منظمات المحاسبين الأجراء من جهة والأحرار من جهة أخرى.

وفي سنة1928م استطاعت منظمات المحاسبين الأجراء الحصول على اعتماد بتنظيم شهادة الكفاءة المهنية والتأسيس لشهادة الدولة للمحاسبة المهنية تحت إشراف شركة المحاسبة الفرنسيةSCF، وذلك بعد إجراء تكوين في معهد التقنية المحاسبية، ما نتج عنه تنظيم أول امتحان للحصول على شهادة "محاسب محترف" سنة1931م ، والذي لم يجذب سوى عدد قليل من المترشحين بسبب غياب المستوى الكافي، وعدم التنظيم المحكم للامتحان وعدم تساوي الفرص، لدرجة أنه في سنتي 1932 و1935م لم يتجاوز عدد المسجلين للامتحان 30 مسجلا.

هذا وقد بلغ مجموع المحاسبين المعتمدين في عموم فرنسا والمستعمرات 640 عام 1930م، و750 عام 1935م، في حين بلغ عدد الشركات المدرجة في بورصة الأوراق المالية حوالي 40.000 شركة في نفس العام (1935م)؛ وفي شهر أفريل 1941م أُطلق مشروع لإصلاح مهنة المحاسبة والنظام المحاسبي بشكل عام عبر لجنة وزارية مشتركة، وذلك بتقليل مدة التكوين لثلاث(3) سنوات وسُمِح بالتسجيل لهذا التكوين للحاصلين على شهادة "محاسب محترف" سابق الذكر.

وبتاريخ3أفريل1942م تم إنشاء مصف الخبراء المحاسبين والمحاسبين المعتمدينOECCA، والذي تم إعادة تنظيمه عبر المرسوم رقم45-2138 الصادر بتاريخ19سبتمبر1945م، الذي أوكل إليه المهام التالية:

- متابعة ومراقبة ممارسات المهنيين؛
- ضمان الدفاع عن المصالح المادية للمصف وإدارة ممتلكاته؛
- تمثيل المهنيين لدى مختلف الجهات والدفاع عن مصالحهم؛
- تسوية الخلافات ذات الطابع المهني؛

- تلقي طلبات التسجيل في قوائمه، والبت في ذلك؛
- الإشراف على عملية تكوين المهنيين؛
- تحديد وتحصيل الاشتراكات من قِبل الأعضاء؛
- رفع مقترحات تطوير المهنة للجهات المختصة.

وقد تم تعديل جوهر المرسوم رقم45-2138 الصادر بتاريخ19سبتمبر1945م عدة مرات في فرنسا -كان أولها بتاريخ31أكتوبر1968م؛ ثم تلته عدة تعديلات: في8أوت1994م؛ 25مارس2004م؛ وبتاريخ 23جويلية2010م-، لكنه لا يزال القانون المرجعي إلى غاية اليوم في هذه الدولة.

ثانيا. مرحلة ما بعد الاستقلال:

1.2. بوادر مهنة المحاسبة في الجزائر:

وفي الجزائر-المستقلة بتاريخ5جويلية1962م- بقيت مهنة المحاسبة والتدقيق تُمارس وفقا للقوانين الفرنسية بعد الاستقلال، وذلك طبقا للقانون62-157 الصادر بتاريخ31ديسمبر1962م والمتضمن تمديد العمل بالقوانين الفرنسية التي لا تتعارض مع السيادة الوطنية إلى غاية إصدار قوانين وطنية، وهو ما تم بالفعل ابتداء من سنة1968م، إذ خاض المشرع الجزائري في هذا الموضوع لأول مرة عبر المراسيم الثلاثة التالية:

- المرسوم رقم68-238 المؤرخ في 30ماي1968م والمتضمن القانون الأساسي للمراقبين العامين للمالية، المكلفين بمراقبة كل من الإدارات العمومية والمؤسسات العمومية -ذات الطابع الاقتصادي-، إذ نص في مادته الأولى بأنهم مكلفون "بالمراقبة المالية للإدارات العمومية والمؤسسات والهيآت العمومية؛ ويمكنهم التأشير على الالتزامات بالنفقات وضبط محاسبة الالتزامات، كما يمكنهم أن يحققوا في محاسبة جميع الموظفين العموميين الذين يديرون الأموال العمومية بما في ذلك محاسبة آمري الصرف في الإدارات

والجماعات أو الهيآت التابعة للقطاعات العمومية أو الهيآت التابعة للقطاعات العمومية أو شبه العمومية"؛

- المرسوم رقم68-239 المؤرخ في 30ماي1968م والمتضمن القانون الأساسي الخاص بسلك مراقبي المالية، إذ نص في مادته الأولى بأنهم "يُمارسون المراقبة الدائمة للمالية العمومية، ويمكنهم المشاركة في مهام المراقبة الاقتصادية والمالية للمصالح أو الهيئات الخاضعة لمراقبة المالية الخاصة بالدولة"؛
- المرسوم رقم68-240 المؤرخ في 30ماي1968م والمتضمن القانون الأساسي الخاص بمفتشي المالية، إذ نص في مادته الأولى بأنهم مكلفون " بإجراء التحقيقات الخاصة بتسيير المصالح والمؤسسات الخاضعة للمراقبة المالية للدولة في عين المكان والنظر في الوثائق، ويمارسون عملهم تحت سلطة المراقبين العامين أو مراقبي المالية".

وبالتركيز في مضمون هذه القوانين يتضح لنا مدى اتساع صلاحيات هؤلاء الأعوان وعدم التحديد الدقيق لطبيعة المهام التي كلفوا بها، إذ شملت (المهام) كل الإدارات والمؤسسات العمومية، والمقصود من ذلك مراقبة المال العام أينما كان، باعتبار أن الدولة الجزائرية انتهجت حينها الاشتراكية كنظام اقتصادي، ومن مبادئ هذا النظام الملكية العامة لوسائل الإنتاج؛ الأمر الذي يُفسر حجم الخلط بين المراقبة المرتبطة بالمالية العامة والتدقيق المحاسبي.

وفي قانون المالية لسنة 1970م عاد المشرع الجزائري للخوض في مهام "التدقيق" بشكل أكثر تخصيصا، حيث نص في مادته 39: "يُعين الوزير المكلف بالمالية والتخطيط مندوبي الحسابات في الشركات الوطنية والمؤسسات العمومية الوطنية ذات الطابع الصناعي أو التجاري بقصد تأمين مشروعية وصحة حساباتها وتحليل وضعها الخاص بالأصول والخصوم"، والملاحظ هنا أن هذا التنظيم وما تلاه من تنظيمات أخرى تم تبنيهم في إطار تشكيلة قانونية سعى من خلالها المشرع إلى إعادة تنظيم البيئة الاقتصادية بما يناسب طبيعة النظام الاقتصادي المتبنى وقتها.

ولقد جاء المرسوم 173/70 المؤرخ في 16نوفمبر1970م ليُحدد طبيعة مهمة مندوبي الحسابات في المؤسسات العمومية وشبه العمومية، حيث نص على أنهم: "يقومون بالمراقبة الدائمة للتسيير بهذه المؤسسات، ويقوم بذلك موظفو الدولة "، ويعينون من بين:

- المراقبون العامون للمالية ؛ – المراقبون الماليون؛ – المفتشون الماليون؛ – وكل الموظفين المؤهلين بوزارة المالية عند الحاجة –استثناء–.

تتمثل مهمتهم في الآتي:

- مراقبة حركة الأموال وطرق تنفيذ العمليات ذات الأثر الاقتصادي والمالي على التسيير؛
- متابعة مدى تطبيق إجراءات وقواعد التسجيل المحاسبي، وكذا درجة فعالية الاحتياطات المتبناة؛
- مراقبة مصداقية وصحة الجرد وحسابات النتائج المتوصل إليها في المحاسبة العامة والمحاسبة التحليلية للمؤسسة؛
- تقييم نوعية التسيير المالي والتجاري للمؤسسة محل المراقبة؛
- إبراز الأخطاء المرتكبة في التسيير وإطلاع الوزارة الوصية أو وزارة المالية عليها.

وأمر المرسوم بوضع كل المستندات تحت تصرفهم، كما يمكنهم تدقيق الدفاتر والوثائق المحاسبية والصندوق والسندات، وهم ملزمون بإعداد تقارير خاصة تضم ملاحظاتهم حول تسيير المؤسسات محل المراقبة، كما أنهم ملزمون بإعداد تقرير سنوي يعالج على الخصوص:

- المخالفات وأخطاء التسيير أو حالات الغش، والتقويمات والإجراءات التي يرونها لازمة؛
- نوعية التسيير المالي والتجاري للمؤسسة المراقبة؛
- تطور الوضعية المالية والمشاريع الاقتصادية للمؤسسة الخاضعة للمراقبة؛

جامعة الجزائر 3
University of Algiers 3

ويرسل هذا التقرير للوزارة المكلفة بالمالية وللوزارة الوصية على المؤسسة المراقبة مرفقا بإجابات وتوضيحات مسؤول المؤسسة العمومية أو شبه العمومية ويرسل أيضا إلى رئاسة مجلس الوزراء؛ كما يعرض مندوبو الحسابات تقريرهم السنوي أمام المجالس الجماعية للمؤسسات. هذا ويمكن لوزير المالية أن يكلف مندوب الحسابات بإجراء مراقبة خاصة لبعض نشاطات التسيير، كما يمكن للوزير الوصي أن يطلب من وزير المالية تخصيص بعض عمليات التفتيش والمراقبة التي يقوم بها مندوب الحسابات وإرسال نتائج ذلك.

والملاحظ أنه في هذه المرحلة تم الخلط بين مفهومي المراقبة والتدقيق، كما تم المزج بين نوعين مختلفين من التدقيق (الداخلي والخارجي)، والملاحظ كذلك أنه لم تُسند هذه المهام لمهنيين مستقلين، وسُمح للمكلفين بها التدخل في التسيير، وبدون تحديد آجال واضحة للمهمة (فقد كانت عملية تعيين المندوبين وإنهاء مهامهم تتم عن طريق مقررات صادرة في الجريدة الرسمية ككل إطارات الوظيفة العمومية بدون أي جدول زمني مسبق للمهمة، ولعل سبب ذلك تطبيق المؤسسات لمخطط التسيير الاشتراكي العام المفروض من الجهات الوصية، والنقص الحاد للمهنيين المؤهلين في ظل غياب خطط وسياسات للتكوين، ما أدى إلى عدم وضوح في الشروط التي تسمح بممارسة المهنة وحتى في طبيعة المهمة الموكلة وحدودها وأهدافها.

وفي سنة 1971م صدر المرسوم82/71 المتعلق بتنظيم مهنة المحاسب والخبير المحاسبي مُلغيا قانون سنة 1945م سابق الذكر الصادر عن مشرع المستعمر، وقد بين شروط وواجبات ذلك الشخص المحترف المكلف بتسجيل العمليات وتنظيم الدفاتر والأعمال المحاسبية (المحاسب)، وكذا شروط وواجبات ذلك الشخص المحترف المعتمد الذي يقوم بمراجعة الأعمال المالية للمؤسسات الخاصة أو المكلف من قِبل الجهات القضائية بإجراء خبرة (الخبير المحاسبي)، كما أنشأ هذا المرسوم كيانا جديدا سماه "المجلس الأعلى للمحاسبة"، وكلفه بإنشاء نظام محاسبي جديد (والذي سُمي لاحقا المخطط المحاسبي الوطني وبدأ تطبيقه بتاريخ1976/1/1م) والإشراف على المهنيين من خبراء محاسبين ومحاسبين دون غيرهم؛ والملاحظ أن هذا المرسوم لم يتطرق لمهنة محافظة الحسابات ومهمة

المراجعة القانونية التي بقيت تحت وصاية وزارة المالية –وغير خاضعة للمجلس الأعلى للمحاسبة– بنفس التنظيم المذكور أعلاه.

أ. مهام الخبير المحاسبي والمحاسب وفقا للقانون82/71:

1. الخبير المحاسبي:

يتعين على الخبراء المحاسبين تنظيم وتحقيق وضبط الحسابات وكل نوع من الحسابات المتعلقة بهذه العمليات وتحليل أوضاعها على أسس حسابية مالية واقتصادية؛ ويمكن مشاورتهم في الشؤون القضائية والجبائية كلما اقتضت ذلك الأشغال الحسابية التي عهد بها إليهم، كما يمكنهم التعاون في مهام التعليم والأبحاث في المؤسسات التي تستعين بخدماتهم.

2. المحاسب:

يقوم المحاسبون بتركيز كل نوع من المحاسبات والحسابات الخاصة بالمؤسسات التي تستعين بخدماتهم وكذلك بفتحها والإشراف عليها.

3. شروط الدخول إلى المهنة:

اشترط للترخيص بممارسة المهنة عدة شروط هي:

1. أن يكون طالب الترخيص جزائري؛
2. أن يتمتع بحقوقه الوطنية؛
3. أن لا يكون محكوما سابقا بعقوبة جنائية أو جزائية بدنية أو مشينة:
4. أن يكون قد أتم الخدمة المدنية؛
5. أن يكون قد استكمل 25عاما على الأقل؛
6. أن يكون مقيما بصفة رئيسية في الجزائر؛

7. أن يكون حائزا على شهادة محاسب أو شهادة خبير محاسبي أو شهادة معادلة؛

ويتم إصدار مقرر مُسَبب من طرف وزير المالية يتضمن الترخيص أو عدم الترخيص بممارسة المهنة، ويكون هذا المقرر قابلا للطعن أمام المجلس الأعلى للمحاسبة. ويجوز لوزير المالية بعد استشارة هذا الأخير (المجلس الأعلى) بالترخيص بصفة استثنائية للخبراء المحاسبين أو المحاسبين الأجانب أو شركات المحاسبة الأجنبية ضمن شروط محددة.

4. التربص ومنح الاعتماد:

أُشْتُرِط على المترشح لشهادة خبير محاسبي أو شهادة محاسب أن يُجري تربصا لمدة سنتين مع إمكانية التمديد لسنة أخرى، ويتم التربص إما في الشركة الوطنية للمحاسبة أو لدى خبير محاسبي أو محاسب معتمد أو بصفة استثنائية في المصالح المحاسبية للمؤسسات العمومية؛ كما يمكن أن يكلف المتربص بمهام التعليم أو إدارة الأشغال التطبيقية في المعهد التكنولوجي المالي والمحاسبي؛ هذا وتجدر الإشارة إلى أن هذا القانون ألزم الخبراء المحاسبين والمحاسبين المعتمدين أن يقبلوا متربصا أو أكثر في مكاتبهم، وأن عدم الالتزام بذلك يؤدي إلى دفع غرامة إدارية. وعند إنهاء التربص يؤدي المتربص اليمين أمام المجلس القضائي للجزائر العاصمة، مُقسِما بأنه سيمارس المهنة بكل أمانة وأنه سيراعي القواعد الواردة في قانون الالتزامات المهنية؛ كما اشترط هذا القانون على الخبراء المحاسبين والمحاسبين الذين يودون ممارسة المهنة بشكل خاص أن يؤدوا خدمة مدنية لمدة خمس سنوات بعد حصولهم على الشهادة، بعد ذلك يمكنهم إنشاء مكاتبهم في الولايات التي تضم نشاطات صناعية و/أو تجارية، وذلك في عموم التراب الوطني.

ب. مندوبي الحسابات:

اشترط هذا القانون أن يتم تعيين مندوبي الحسابات للمؤسسات الخاصة والخبراء في المحاسبة لدى المحاكم إلزاميا من بين الخبراء المحاسبين أو المحاسبين المرخصين، كما اشترط أن لا تمارس وظيفة مندوب الحسابات من قبل خبير محاسبي أو محاسب كان قد كلف قبل أقل من سنة بمسك حساباتها أو بوضع ميزانيتها أو حسابات نتائجها.

ج. إنشاء المجلس الأعلى للمحاسبة:

أنشأ هذا الأمر المجلس الأعلى للمحاسبة، الذي يرأسه وزير المالية أو ممثله و–كان– مقره في مدينة الجزائر، وهو جهة مكلفة بالإشراف على المهنة وبإعداد مخطط محاسبي وطني، وبتنظيم المحاسبات الخاصة بالقطاعات المختلفة، كما أن له دورا استشاريا.

تشكيلة المجلس:

يرأسه وزير المالية ويعين نائب رئيس له من بين أعضاءه الخبراء المحاسبين، كما أنه يضم 18عضوا دائما يعينون هم أيضا بموجب قرار من وزير المالية، وهم:

– مدير الضرائب؛ –مدير الخزينة والقرض؛ – مدير المعهد التكنولوجي المالي والمحاسبي؛

– ممثل وزير العدل؛ – ممثل وزير الفلاحة؛ –ممثل وزير الصناعة والطاقة؛ – ممثل وزير التجارة؛ – ممثل وزير التعليم العالي والبحث العلمي؛ – ممثل وزير التعليم الابتدائي والثانوي؛

– ممثل كاتب الدولة للتخطيط؛ – مدير المدرسة العليا للتجارة؛ – مدير الشركة الوطنية للمحاسبة؛

– 3خبراء محاسبين ومحاسبان؛ – أستاذ من كليات الحقوق والعلوم الاقتصادية بالجزائر ووهران وقسنطينة؛

ويمكن للمجلس أن يستعين بأي شخص مختص. وتصدر توصياته بالأغلبية البسيطة، ولابد من حضور 13عضوا على الأقل من أعضائه لتصح مداولاته، وعند تعادل الأصوات يرجح صوت الرئيس.

كيفية تسيير المجلس:

تضع الشركة الوطنية للمحاسبة تحت تصرف المجلس جميع الوسائل المادية والبشرية الضرورية لسير أعماله؛ وينعقد المجلس بناء على دعوة رئيسه أو بطلب من ثُلثي أعضائه، ويحدد الرئيس جدول أعمال الاجتماعات واللجان التي تُنشأ من بين أعضاءه، ومن بينها اللجنة متساوية الأعضاء التي تختص بالتأديب وتتشكل من أربعة أعضاء، هم:

– أحد قضاة المجلس الأعلى؛ – خبيرين محاسبيين؛ – ممثل الشركة الوطنية للمحاسبة.

وينعقد المجلس الأعلى للمحاسبة في ثلاث دورات في السنة على الأقل.

2.2. تبلور مهنة محافظة الحسابات ومهمة المراجعة القانونية:

مع إعادة تنظيم الاقتصاد الوطني وهيكلة المؤسسات العمومية الاقتصادية الذي نتج عنه ارتفاع عدد المؤسسات العمومية وتعقد أنماط التسيير وغياب أطر تحكم توليد المعلومات وضعف التحكم في النظام المحاسبي، سن المشرع الجزائري آليات رقابية هدفها الحد من الاختلالات التي تفرزها أساليب التسيير المتبناة.

1.2.2. إنشاء مجلس المحاسبة:

في1980/3/1م صدر القانون رقم 05/80 والمتعلق بإنشاء هيئة مهنية تسمى مجلس المحاسبة، مهمتها مراقبة صحة وانتظام ونزاهة مختلف المحاسبات التي تصور العمليات المالية والمحاسبية ؛ إذ يعتبر مجلس المحاسبة هيئة ذات صلاحيات قضائية وإدارية تحت السلطة المباشرة لرئيس الجمهورية مكلفة بمراقبة مالية الدولة والمؤسسات المنتخبة والجماعات المحلية والمؤسسات الاشتراكية بأنواعها، كما يمكن له مراقبة جميع المؤسسات بجميع أنواعها التي تستفيد من المساعدة المالية للدولة أو جماعة محلية أو هيئة عمومية في شكل مساهمة في رأس المال أو مِنح أو قروض أو تسبيقات أو ضمانات، مُلغيا بذلك المادة 39 من قانون المالية لسنة 1970م.

ولكن إلغاء هذه المادة لم يكن كافيا لتعديل محتوى النصوص القانونية التي كانت تنظم المؤسسات الاشتراكية نظرا لما شهدته هذه المرحلة من نقص كبير في إصدار القوانين المنظمة للمهنة خاصة فيما يتعلق بـ:

–شروط تعيين مراجعي الحسابات.

-مهام و واجبات هؤلاء المهنيين.

-مسؤوليات وأخلاقيات المراجع.

يخضع مجلس المحاسبة للسلطة العليا لرئيس الجمهورية، وهو هيئة ذات صلاحيات قضائية وادارية مكلفة بمراقبة مالية الدولة والحزب والمؤسسات المنتخبة والمجموعات المحلية والمؤسسات الاشتراكية بجميع أنواعها.

ويراقب مجلس المحاسبة مختلف الحسابات التي تتضمن مجموع العمليات المالية والحسابية ويتحقق من دقتها وصحتها ونزاهتها. وهو المؤهل للقيام بجميع التحريات من خلال الوثائق أو في عين المكان بصفة مباغتة أو بعد الإشعار، كما يقيم مجلس المحاسبة فعالية التسيير محل المراقبة بالرجوع إلى المعايير والثوابت المقررة وطنيا أودوليا ويبدي كل توصية من شأنها تحسين التسيير المالي أو الحسابي للثروة الوطنية أو أن تزيد من مردود المرافق العمومية وإنتاجية الهيآت الخاضعة لمراقبتها.

ويبلغ المجلس نتائج تحقيقاته إلى المسيرين وإلى السلطات المعنية، كما يدرس بصفته مستشارا لرئيس الجمهورية كل ملف يحيله عليه ويبدي رأيه، هذا وتخضع المشاريع التمهيدية لقوانين ضبط الميزانية وطلبات إعادة الهيكلة المالية للمؤسسات الاشتراكية لتقييمه.

ويجوز لمجلس المحاسبة أن يطلب الاطلاع على كل وثيقة من شأنها أن تسهل المراقبة المعمقة للعمليات المالية والحسابية للمصالح والهيئات التي تخضع لمراقبته، ويعتبر موظفوها معفيين من السر المهني أمام أعضاء مجلس المحاسبة وذلك باحترام التسلسل المهني، مع ضرورة اتخاذ المجلس لكل الإجراءات اللازمة للحفاظ على الطابع السري للمعلومات.

ويحق للمجلس أن يستمع لأي عون تابع للهيئات المختلفة، وله أن يجري كل التحريات الضرورية بما فيها التحريات لدى الخواص، ويحق لأعضاء المجلس في حدود اختصاصهم الدخول إلى جميع المكاتب والمحلات التابعة للأملاك العمومية وكل هيئة خاضعة لمراقبة المجلس.

تدخلات المجلس في التسيير:

يجيز هذا القانون للمجلس عند اكتشاف أخطاء أو نقائص أن يتدخل في تسيير الكيان وذلك عبر:

- الإدلاء بتوصيات دقيقة تستهدف بالخصوص تحسين طرق واجراءات التنظيم والتسيير في مجالات المالية والميزانية والمحاسبة؛
- اقتراح جزاءات تأديبية ضد المتقاضين ويقدمها لتقدير السلطات المؤهلة للتعيين؛
- إعلام السلطات المعنية في حال وجود أعمال إجرامية مضرة بالخزينة العامة أو الثروة الوطنية، ويتم إحالة كامل الملف على وزير المالية الذي يحيله بدوره على الجهة القضائية؛

طبيعة قرارات مجلس المحاسبة:

يُصدر مجلس المحاسبة عند ممارسته للاختصاصات القضائية قرارات مسببة ويتضمن محتواها أحد ما يلي:

- يراجع الحسابات الإدارية التي يقدمها الآمرون بالصرف التابعون للمؤسسات العمومية ويختمها؛
- يصفي حسابات المحاسبين العموميين، ويوافق على حسابات محاسبي المؤسسات العمومية؛
- يفصل في المسؤولية المالية للمحاسبين المشكوك فيهم؛
- يصرح بالنتائج الفعلية ويصفيها؛
- يدين المخطئين بدفع غرامات مالية؛
- يبت نهائيا في الطعون في قراراته وفي القرارات الوزارية؛
- البت في طلبات إبراء الذمة المقدمة من المحاسبين العموميين ومحاسبي الشركات بمناسبة إنهاء مهامهم، وذلك في أجل أقصاه ثلاث سنوات من تاريخ إيداع الحسابات بكتابة الضبط التابعة له.

يحدد مقر مجلس المحاسبة بالجزائر العاصمة، ويتمتع باستقلالية التسيير، وتضع الدولة تحت تصرفه الموارد والإمكانيات الضرورية لسيره، ويتكون المجلس من الأعضاء الآتي ذكرهم:

- رئيس المجلس؛ - نائب رئيس المجلس؛ - الناظر العام؛ - رؤساء الغرف؛

- رؤساء الأقسام والنظار المساعدون؛ - المستشارون؛ - المحاسبون.

والمجلس مقسم إلى غرف مختصة بمراقبة قطاع أو أكثر وكل غرفة يمكن أن تشمل عدة أقسام، وتقوم الغرف والأقسام بعمليات التحري والتحقيق والخبرة وتمارس الاختصاصات القضائية للمجلس، كما أنها تصادق على مشاريع الآراء والتقارير السنوية أو الدورية وكذا مشاريع البينات التقديرية أو المبدئية.

يعين رئيس المجلس بمرسوم، ويقوم علاوة على الصلاحيات التي يخولها له القانون بتنسيق أعمال مختلف التشكيلات والإدارة العامة لأنشطة الأقسام الفنية والمصالح الإدارية للمجلس، لهذا الغرض يتولى:

- رئاسة الجمعية العامة للمجلس، والجلسات العامة لتشكيلاته؛
- توزيع رؤساء الغرف والأقسام وكذا جميع القضاة والعمال الفنيين والإداريين للمجلس وتسيير شؤونهم المهنية؛
- المصادقة على برامج النشاط السنوية والكشف التقديري للمصاريف السنوية للمجلس؛
- الحرص على التطبيق المنسجم لأحكام النظام الداخلي للمجلس؛
- تمثيل المجلس في المجال الرسمي وأمام العدالة؛
- يلتزم بالنفقة ويأمر بالصرف بالنسبة لعمليات المجلس.

ويساعد الرئيس نائب يمكنه في حالة مانع أو غياب رئيس غرفة أن ينوبه، كما يتولى الناظر العام لدى المجلس مهمة المراقبة العامة حول شروط تطبيق القوانين والتنظيم الجاري تطبيقه، وهو مكلف أيضا بمتابعة سير أعمال المجلس، وهو مكلف بـ:

- يحرص على التقديم المنتظم للحسابات؛

جامعة الجزائر 3
University of Algiers 3

- يطالب عند الحاجة بالتصريح بالتسيير الفعلي، ضد المحاسبين غير المؤهلين وبالغرامة ضد المسيرين أو المحاسبين الذين قصروا في عملهم؛
- يحضر جلسات الغرف والأقسام أو يعين من يمثله في الحضور ويقدم فيها ملاحظاته الشفوية و/أو مذكراته المكتوبة؛
- يتابع تنفيذ قرارات المجلس ويتحقق من الآثار المترتبة عن الأوامر والتوصيات الموجهة إلى المحاسبين أو المسيرين المعنيين؛
- يتولى العلاقة بين مجلس المحاسبة والجهات القضائية.

تبلور مهنة محافظة الحسابات:

بقي تنظيم مهمة المراجعة القانونية في الجزائر كما هو إلى غاية سنة1985م، حيث نص قانون المالية لتلك السنة في مادته 196على أنه: "يتم تعيين محافظين للحسابات بالنسبة للمؤسسات العمومية والمؤسسات التي تملك فيها الدولة أو هيئة عمومية حصصا في رأسمالها الاجتماعي"، ولكن لم تصدر النصوص المتعلقة بكيفية تطبيق تلك المادة، ويمكن تفسير ذلك بمجموعة من العوامل أهمها :

- الظروف الإقتصادية لتلك الفترة التي فرضت ضرورات أخرى مثل إعادة الهيكلة العضوية والمالية للمؤسسات، مما حجب الحاجة لمهنة محافظة الحسابات؛
- نقص الإمكانيات البشرية من حيث عدد المهنيين المختصين في المراجعة القانونية الذي كان أقل من عشرين (20)، بينما قُدر عدد المؤسسات حينها بحوالي ألف وستمائة (1.600) مؤسسة؛
- غياب التنظيم المهني للمهنة ساهم بشكل كبير في عدم جلب اهتمام السلطات العمومية لأهمية المهنة.

بتاريخ 1988/1/12م صدر القانون رقم88 /01 المتعلق بالقانون التوجيهي للمؤسسات العمومية، والمتضمن القواعد الخاصة المطبقة على المؤسسات العمومية الاقتصادية، وفي نفس الوقت تم تعديل القانون

التجاري بواسطة القانون 04/88 المتضمن القواعد الخاصة المطبقة على المؤسسات العمومية الاقتصادية، حيث أصبحت المؤسسات العمومية الاقتصادية بموجب هاذين القانونين شركات تجارية تملك الشخصية المعنوية ويتم تنظيمها بمقتضى قواعد القانون التجاري، وبذلك تم تحرير ها من القيود الإدارية التي كانت تعترضها، وإعادة تنظيم وظيفة الرقابة التي تمت ترجمتها قانونيا بإعادة تأهيل محافظة الحسابات، وإطلاق المراجعة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية.

ومن خلال هذين القانونين تم الفصل التام بين المراجعة الخارجية لحسابات المؤسسات الاقتصادية التي يمارسها محافظي الحسابات، وتقييم طرق تسييرها التي تتولاها المراجعة الداخلية تحت سلطة مجلس إدارة المؤسسة.

وقد تلا صدور القانون رقم88 /01 سابق الذكر، القانون رقم32/90 المعدل للقانون رقم 05/80 والمتعلق بمجلس المحاسبة، ليُغير من صلاحيات هذا الأخير بما يتلائم مع الطبيعة الجديدة للمؤسسات الاقتصادية العمومية،حيث أصبحت مهمة مجلس المحاسبة تنحصر في الرقابة اللاحقة لمالية الدولة والجماعات المحلية والمرافق العمومية وكل هيئة خاضعة لقواعد القانون الإداري والمحاسبة العمومية، وأصبحت العمليات التي تتداولها المؤسسات العمومية الاقتصادية طبقا للقانون المدني والقانون التجاري خارج اختصاص مجلس المحاسبة عدا ما تعلق بالرقابة على البعدية.

3.2. الإصلاحات العميقة على مهنة المحاسبة في الجزائر:

بدأ ذلك بصدور القانون رقم08/91 بتاريخ27أفريل1991م والمتعلق بتنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة في الجزائر، حيث أنشأ بموجبه المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين، وبذلك أوكلت مهمة مراجعة الهيآت والمؤسسات التي لا تدخل في مجال اختصاص مجلس المحاسبة للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات المسجلين في جدول هذه المنظمة الوطنية، بعدها صدر المرسوم رقم 08/93 في سنة1993م ليُعدل القانون التجاري السائد حينها ليتماشى مع التوجه الجديد للاقتصاد الوطني (التوجه نحو اقتصاد السوق)

وفي نفس الإطار صدر القانون رقم20/95 في سنة 1995م الذي يعدل ويلغي بعض أحكام القانون 32/90 المتعلق بمجلس المحاسبة، حيث أعاد تعريف مجلس المحاسبة باعتباره مؤسسة عُليا تهتم بالرقابة البعدية لأموال الدولة والجماعات المحلية والمرافق العمومية، حيث يدقق في شروط استعمال الهيآت للموارد والوسائل المادية والأموال العامة التي تدخل في نطاق اختصاصه، ويقيم تسييرها ويتأكد من مطابقة العمليات المالية والمحاسبية لهذه الهيآت للقوانين والتنظيمات المعمول بها، والهدف من هذه الرقابة التي يمارسها مجلس المحاسبة هو تشجيع الاستعمال الفعال والصارم للموارد والوسائل المادية والأموال العمومية، وترقية إجبارية تقديم الحسابات وتطوير شفافية تسيير المالية العامة.

ثم جاء المرسوم التنفيذي رقم 136/96 لسنة 1996 والمتضمن قانون أخلاقيات مهنة الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد باعتبارها مهن مستقلة تقتضي وجود دستور ينظم أداء وسلوك أعضائها، ثم صدر مقرر سنة 1999 يتضمن الموافقة على الإجازات والشهادات وكذا شروط الخبرة المهنية التي تُخول الحق في ممارسة المهنة، وقد عُدل هذا المقرر في سنة 2002 ثم في سنة2006 ، وذلك بالموافقة على شهادات أخرت تُخول الحق في ممارسة المهنة.

بتاريخ 2010/06/29م صدر قانون جديد للمهنة تحت رقم 01/10 لينظم مهنة الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، حيث ألغى أحكام القانون08/91 سابق الذكر، تلا ذلك صدور نصوص تطبيقية له، هي:

- مرسوم تنفيذي رقم 24/11، يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه وقواعد سيره؛
- مرسوم تنفيذي رقم25/11، يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبين وصلاحياته وقواعد سيره؛

- مرسوم تنفيذي رقم 26/11، يحدد تشكيلة المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وصلاحياته وقواعد سيره.
- مرسوم تنفيذي رقم11 /27، يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين وصلاحياته وقواعد سيره؛
- مرسوم تنفيذي رقم 28/11، يحدد تشكيلة اللجنة الخاصة المكلفة بتنظيم انتخابات المجالس الوطنية للمصف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين وصلاحياتها؛
- مرسوم تنفيذي رقم 29/11 يحدد رتبة ممثلي الوزير المكلف بالمالية لدى المجالس الوطنية للمصف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين وصلاحياتهم؛
- مرسوم تنفيذي رقم 30/11 يحدد شروط وكيفيات الاعتماد لممارسة مهنة الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد؛
- مرسوم تنفيذي رقم 31/11 يتعلق بالشروط والمعايير الخاصة بمكاتب الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد؛
- مرسوم تنفيذي رقم 32/11 يتعلق بتكليف محافظي الحسابات بمهمة المراجعة.

تطور المنظمات المهنية في الجزائر:

لقد تطورت المنظمات المهنية في الجزائر بشكل مضطرد، فبعد أن كانت جهة مهنية مستقلة موروثة عن الاستعمار (نقابة الخبراء المحاسبين والمحاسبين المعتمدين)، صارت جهة عمومية بعد تبني النهج الاشتراكي، ممثلة في المجلس الأعلى للمحاسبة ووزارة المالية والتخطيط ، لتعود بعدها سنة 1991م بنسبة معتبرة إلى يد المهنيين، ليتغير

الأمر مجددا سنة 2010م ويصبح المجلس الوطني للمحاسبة (الذي يشرف عليه الوزير المكلف بالمالية وهو أحد أعضاء الحكومة) هو الجهة المشرفة على المهنة المحاسبية في الجزائر.

1. المجلس الأعلى للمحاسبة:

في سنة 1971م تم إنشاء المجلس الأعلى للمحاسبة(CSC) بموجب المرسوم رقم82/71 والمتعلق بتنظيم مهنة الخبير المحاسبي والمحاسب، وتمثلت المهمة الرئيسية لهذا المجلس في إصدار المعايير المحاسبية وإعداد المخططات المحاسبية القطاعية، بالإضافة إلى الإهتمام بحل المشاكل والصعوبات التي يواجهها المحاسبون والخبراء المحاسبون مثل:

-الرد على استفساراتهم المتعلقة بمشاريع النصوص القانونية المنظمة لمهنة المحاسبة؛

-تنظيم وتطبيق قواعد الإنضباط للمهنة؛

-تنظيم ندوات ومحاضرات ولقاءات علمية تعالج مواضيع محاسبية؛

-الإدلاء بآرائه حول جميع مشاريع النصوص المتعلقة بالمحاسبة المقترحة من طرف الإدارات والهيآت العمومية؛

-القيام بدراسات عامة تستهدف التسيير والتنظيم المحاسبي.

2. المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات و المحاسبين المعتمدين:

جاءت هذه المنظمة –التي تضم الفئات الثلاثة من المهنيين- من أجل إعادة تأهيل مهنة المحاسبة والمراجعة في الجزائر خاصة بعد تغيير النهج الاقتصادي المطبق- لتأخذ دور المجلس الأعلى للمحاسبة بالإضافة لأدوار أخرى- ، حيث تم إنشاءها من أجل تنظيم وتأطير المهنة وجعلها تمارس بصفة مستقلة، وقد أشرفت (المنظمة) على تنظيم المهنة منذ 1991 م إلى غاية2011 م أين تم حلها نهائيا.

وقد كُلفت المنظمة خلال 20 سنة باعتبارها جهازا مهنيا مستقلا مُنَظما للمحاسبة والمراجعة في الجزائر بما يلي :

-تنظيم المهنة وحسن ممارستها؛

-الدفاع على أعضاء المهنة وضمان استقلاليتهم؛

-إعداد النظام الداخلي للمصف والذي يحدد على الخصوص شروط التسجيل والإيقاف والشطب من جدول المصف.

-التأكد من النوعية المهنية والتقنية للأشغال التي ينجزها أعضاؤها، والتأكد من مدى احترام أخلاقيات المهنة والقوانين والتنظيمات المعمول بها؛

-تقدير الصلاحية المهنية للإجازات والشهادات التي يقدمها كل مترشح يطلب تسجيله في أحد المهن الثلاثة التابعة لها؛

3. المجلس الوطني للمحاسبة:

أُنشأ المجلس الوطني للمحاسبة (CNC) بموجب المرسوم التنفيذي رقم 381/96 سنة 1996م بصفته جهازا استشاريا ذو طابع وزاري ومهني مشترك، يقوم بمهمة التنسيق والتلخيص في مجال البحث وضبط مقاييس المحاسبة والتطبيقات المرتبطة بها، حيث يمكنه الإطّلاع على كل المسائل المتعلقة بمجال اختصاصه بمبادرة منه أو بطلب من الوزير المكلف بالمالية، كما يمكن أن تستشيره لجان المجالس المنتخبة والهيآت والشركات أو الأشخاص ذوي العلاقة وقد خولت له في البداية عدة صلاحيات تتعلق بجانب المحاسبة والتقييس المحاسبي ولا تتعلق بالمراجعة، ولكن مع صدور القانون 01/10 الذي ينظم مهنة الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، فقد ألحق بهذا المجلس صلاحيات ومهام تتعلق بكل ما هو مرتبط بمهنة المحاسبة والمراجعة، كانت (الصلاحيات والمهام) تحت وصاية تلك الهيئة المهنية المستقلة المسماة "المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين"، حيث أوكلت له (CNC) كل المهام المرتبطة بالتكوين وبمنح الاعتمادات والتقييس المحاسبي وتنظيم ومتابعة المهن المحاسبية الثلاثة.

- تعريف المجلس الوطني للمحاسبة:

تم بموجب المرسوم التنفيذي رقم 96-318 المؤرخ في 25 سبتمبر 1996 إحداث المجلس الوطني للمحاسبة، حيث تنص المادة الثانية منه على أنه يعد جهاز استشاري ذو طابع وزاري مشترك ومهني مشترك، يقوم بمهنة التنسيق والتلخيص في مجال البحث وضبط المقاييس المحاسبية والتطبيقات المرتبطة بها، وبالتالي يمكن للمجلس أن يطلع على كل المسائل المتعلقة بمجال اختصاصه، بمبادرة منه أو بطلب من الوزير المكلف بالمالية، ويمكن أن تستشيره لجان المجالس المنتخبة والهيئات والشركات والأشخاص الذين تهمهم أشغاله.i وبشكل ملخص تمثلت مهام المجلس الوطني للمحاسبة في تلك الفترة في: التنسيق؛ تقديم الاستشارة؛ فحص وإبداء الملاحظات؛ المساهمة في تحديث الأنظمة؛ تنظيم اللقاءات.

– تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة حسب المرسوم التنفيذي رقم96-318:

نظرا لطابعه الوزاري والمهني المشترك يجمع المجلس في عضويته فئات مختلفة تتمثل وبشكل متفاوت من ماسكي المحاسبة، لمراقبين ومستعملي المعلومات التي تتضمنها القوائم المالية الناتجة عنها، بإضافة للقائمين بتدريسها، وقد تضمنت المادة رقم 06 من المرسوم التنفيذي رقم96-318 تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة. وعليه، تتوزع تشكيلته كما يلي ii :

- الرئيس المزاول مهنته في المجلس الوطني للمحاسبة لنقابة الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين؛
- ممثل الوزير المكلف بالمالية؛
- ممثل الوزير المكلف بالتعليم العالي والبحث العلمي؛
- ممثل الوزير المكلف بالتكوين المهني؛
- ممثل الوزير المكلف بالتجارة؛

- ممثل الوزير المكلف بالإحصائيات؛
- ممثل الوزير المكلف بالإصلاح الإداري والوظيف العمومي؛
- ممثل عن المفتشية العامة للمالية؛
- ممثل عن الغرفة الوطنية للزراعة؛
- ممثل عن الغرفة الوطنية للتجارة والصناعة؛
- ممثل عن بنك الجزائر؛
- ممثل عن لجنة تنظيم عمليات البورصة ومراقبتها؛
- ممثل عن الجمعية المهنية للبنوك والمؤسسات المالية؛
- ممثل عن جمعية شركة التأمين؛
- ممثلين عن الشركات القابضة العمومية؛
- ستة ممثلين للمهنة يعينهم مجلس النقابة الوطنية من الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين؛
- أستاذين لهما رتبة أستاذ مساعد على الأقل في مجال المحاسبة والمالية يعينهما الوزير المكلف بالتعليم العالي والبحث العلمي.

– تنظيم وسير المجلس الوطني للمحاسبة قبل سنة 2010:

يمكن للمجلس أن يستعين بصفة استشارية بكل إدارة أو هيئة أو شخص من شأنهم أن يفيدوه في أعماله ؛ ويعين أعضاء المجلس المذكورين في المادة 6 باستثناء رئيس المجلس الوطني لنقابة الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين، بقرار من الوزير المكلف بالمالية لمدة ثلاث سنوات قابلة للتجديد، بناءا على اقتراح الإدارات

والمؤسسات أو الهيئات التي ينتمون إليها ؛ ويزود لمجلس لسيره بأمانة إدارية وتقنية توضع تحت سلطة رئيس المجلس ويسيرها أمين عام بمساعدة ثلاثة رؤساء دراسات، وتماثل وظيفتا الأمين العام ورئيس الدراسات على التوالي وظيفتي مدير ونائب مدير في الإدارة المركزي كما هي خاضعة على الخصوص للمرسوم التنفيذي 90 – 227 المؤرخ في 25 جويلية 1990، ويحدد تنظيم الأمانة الإدارية ولتقنية وسيرها بقرار وزاري مشترك بين الوزير المكلف بالمالية والوزير المنتدب لدى رئيس الحكومة المكلف بالإصلاح الإداري والوظيف العمومي، وتوضح كيفيات تنظيم المجلس وسيره في النظام الداخلي الذي يصادق عليه المجلس ويوافق عليه الوزير المكلف بالمالية، وتقيد الاعتمادات الضرورية لسير المجلس في ميزانية الوزير المكلف بالمالية، وتخصص هذه الاعتمادات لتغطية ما يأتي على الخصوص: مصاريف طباعة أراء المجلس ودراساته وتقاريره، ونشرها؛ , مصاريف اقتناء الوثائق التي تفيد أشغال المجلس؛ التعويضات التي تمنح أعضاء المجلس والخبراء المكلفين بإنجاز أشغال خاصة ترتبط بنشاط المجلس.

– صلاحيات و اجتهادات المجلس الوطني للمحاسبة قبل سنة2010:

أ– الصلاحيات:

تمثلت صلاحيات المجلس الوطني للمحاسبة في تلك الفترة بالخصوص فيما يلي:

– جمع واستغلال كل معلومات والوثائق المتعلقة بالمحاسبة وبتعليمها؛

– إنجاز أو تكليف من ينجز كل الدراسات والتحاليل في مجال التنمية واستخدام الأدوات والطرق المحاسبية؛

– اقتراح كل التدابير الرامية إلى ضبط المقاييس المحاسبية واستغلالها العقلاني؛

– فحص وإبداء رأيه وتوصياته في كل مشاريع النصوص التشريعية التي لها علاقة بالمحاسبة؛

– المشاركة في تطوير أنظمة التكوين و برمجة وتحسين المستوى في مجال المهن المحاسبية؛

– متابعة تطور مناهج والتنظيمات والأدوات المتعلقة بالمحاسبة على الصعيد الدولي؛

- تنظيم كل التظاهرات واللقاءات ذات الطابع التقني التي تدخل في مجال اختصاصه؛

- نشر تقاريره ودراساته وتوجيهاته.

ب- الإجتهادات:

أهم الاجتهادات الصادرة عن المجلس الوطني المحاسبي تتمثل:

- مراقبة الجودة؛
- المساهمة في إثراء مدونة أخلاقيات المهنة؛
- القيام بإعداد النظام المحاسبي المالي؛

التحديثات التي طرأت على المجلس الوطني للمحاسبة في الفترة من 2010 إلى غاية يومنا:

1. إعادة تعريف و تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وفق القانون 10-01:

- **إعادة تعريف المجلس الوطني للمحاسبة وفقا للقانون 10-01:** تم تحديث المجلس الوطني للمحاسبة بموجب القانون رقم 10-01 المؤرخ في 29 جوان سنة 2010 التي نصت المادة الرابعة منه عما يلي: "ينشأ مجلس وطني للمحاسبة تحت سلطة الوزير المكلف بالمالية ويتولى مهام الاعتماد والتقييس المحاسبي وتنظيم ومتابعة المهن المحاسبية"[iii].
- **التشكيلة المحدثة للمجلس الوطني للمحاسبة:** جاء المرسوم التنفيذي 11-24 المؤرخ في 27 جانفي سنة 2011 - بعدما تم تحديث المجلس الوطني للمحاسبة بموجب القانون رقم 10-01 - ليحدد تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه وقواعد سيره، والذي أعطى الصيغة النهائية للمجلس، هذا المرسوم الذي قام على تحديث المرسوم التنفيذي رقم 96-318 المؤرخ في 25 سبتمبر سنة 1996.

وتحدد المادة 2 من هذا المرسوم التنفيذي (11-24) سلطة الوزير المكلف حددت الأعضاء الذين يشكلونه كما يلي iv:

ممثلي وزراء القطاعات التالية: الطاقة، الإحصاء، التربية الوطنية، التجارة، التكوين المهني، التعليم العالي، الصناعة؛

رئيس المفتشية العامة للمالية؛

المدير العام للضرائب؛

المدير المكلف بتقييس المحاسبي لدى وزارة المالية؛

ممثل برتبة مدير بنك الجزائر؛

ممثل برتبة مدير عن لجنة تنظيم ومراقبة عمليات البورصة؛

ممثل برتبة مدير عن مجلس المحاسبة؛

ثلاث (03) أعضاء منتخبين عن المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبين؛

ثلاث (03) أعضاء منتخبين عن المجلس الوطني للغرفة الوطنية للمحافظي الحسابات؛

ثلاث (03) أعضاء منتخبين عن المجلس الوطني للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين.

ثلاث (03) أشخاص يتم اختيارهم لكفاءاتهم في مجال المحاسبة والمالية ويعينهم الوزير المكلف بالمالية.

يجب أن تتوفر في ممثلي الوزراء على أقل رتبة مدير بالإدارة المركزية ويتم اختيارهم لكفاءتهم في المجال المحاسبي والمالي، ويعين أعضاء المجلس بقرار من الوزير المكلف بالمالية لمدة ست سنوات بناء على اقتراح من الوزارات ومسؤولي الهيئات في المادة 2 من الفصل الأول من المرسوم، وتجدد تشكيلة المجلس بالثلث (1/3) كل سنتين، وفي حالة انقطاع عهدة أحد الأعضاء يتم استحلافه حسب الأشكال نفسها، ويستخلفه العضو الجديد حتى نهاية العهدة.

- **سير المجلس الوطني للمحاسبة:**

يزود المجلس بأمانة عامة توضع تحت سلطة المجلس ويسيرها أمين عام يساعده أربعة مديري دراسات وثمانية رؤساء دراسات، تماثل وظائف الأمين العام ومدير الدراسات ورئيس الدراسات على التوالي وظائف رئيس قسم ومدير ونائب مدير بالإدارة المركزية كما يحكمها المرسوم التنفيذي رقم 90 – 227 المؤرخ في 25 جويلية 1990 المعدل والمتمم، ويحدد تنظيم الأمانة العامة وسيرها بقرار مشترك بين الوزير المكلف بالمالية والسلطة المكلفة بالوظيفة العمومية؛ وتسجل الاعتمادات الضرورية لسير المجلس في ميزانية الوزير المكلف بالمالية، وتوجه هذه الاعتمادات خصوصا لتغطية مصاريف سير المجلس لا سيما:

– مصاريف اجتماعات المجلس واللجان؛

– مصاريف طبع ونشر الآراء ودراسات وتقارير ومجلات المجلس؛

– المكافآت الممنوحة لأعضاء المجلس واللجان ومجموعات العمل ولمستشارين المكلفين بإجراء الأشغال – المرتبطة بمهام المجلس؛

– كل المصاريف الأخرى المرتبطة بنشاط المجلس؛

– ويحدد مبلغ المكافات المذكورة أعلاه، بقرار من الوزير المكلف بالمالية.

ويتولى رئيس المجلس المهام الآتية: 1. تمثيل المجلس لدى الهيئات الوطنية والدولية للتقييس المحاسبي والمهن المحاسبية؛ 2. إنجاز أو العمل على إنجاز كل الدراسات والتحاليل التي تهدف إلى التقييس المحاسبي؛ ويقوم الأمين العام تحت سلطة رئيس المجلس، لا سيما بما يأتي: 1. تنفيذ كل القرارات والتوجيهات المصادق عليها من المجلس؛ 2. استقبال كل الإرسالات الموجهة للمجلس؛ 3. مسك الملفات المتعلقة بالاعتمادات والتسجيل والشطب من جدول المصف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية المحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين؛

4. العمل على إعداد مقررات الاعتماد بعد دراستها من لجنة الاعتماد وعرضها على الوزير المكلف بالمالية للتوقيع عليها؛ 5. ضمان تنسيق أشغال اللجان المتساوية الأعضاء ومتابعتها؛ 6. تنظيم الجمعيات العامة واجتماعات مكتب المجلس؛ ويتولى المجلس طبقا للمادة 4 من القانون 10 -01 المؤرخ في 29 جوان 2010 مهام الاعتماد والتقييس المحاسبي وتنظيم ومتابعة المهن المحاسبية، هذه المهام المسيرة من قبل اللجان المتساوية الأعضاء" الآتية:

- لجنة تقييس الممارسات المحاسبية؛
- لجنة الاعتماد؛
- لجنة التكوين؛
- لجنة الانضباط والتحكيم؛
- لجنة المراقبة والنوعية.

- **مهام المجلس الوطني للمحاسبة:**

أ– بعنوان التقييس المحاسبي:

يمارس المجلس الوطني للمحاسبة بعنوان التقييس المحاسبي، المهام الآتية :

– جمع واستغلال كل المعلومات والوثائق المتعلقة بالمحاسبة وتدريسها؛

– تحقيق أو العمل على تحقيق كل الدراسات والتحاليل في مجال تطوير واستعمال الأدوات والمسارات المحاسبية؛

– اقتراح كل الإجراءات التي تهدف إلى تقييس المحاسبات؛

– دراسة جميع مشاريع النصوص القانونية المرتبطة بالمحاسبة وإبداء الآراء فيها وتقديم التوصيات بشأنها؛

– المساهمة في تطوير أنظمة وبرامج التكوين وتحسين المستوى في مجال المحاسبة؛

– متابعة وضمان مراقبة النوعية فيما يتعلق بتطوير التقنيات المحاسبية والمعايير الدولية للتدقيق؛

– متابعة تطور المناهج والنظم والأدوات المتعلقة بالمحاسبة على المستوى الدولي؛

– تنظيم كل التظاهرات والملتقيات التي تدخل في إطار صلاحياته.

ب– بعنوان تنظيم المهن المحاسبية:

ويمارس المجلس بعنوان تنظيم ومتابعة المهن المحاسبية، المهام الآتية :

– المساهمة في ترقية المهن المحاسبية؛

– المساهمة في تطوير أنظمة وبرامج التكوين وتحسين مستوى المهنيين؛

– متابعة تطور المناهج والنظم والأدوات المتعلقة بالتكوين في مجال المحاسبة على المستوى الدولي؛

– متابعة وضمان تحيين العناية المهنية؛

– إجراء دراسات في المحاسبة والميادين المرتبطة بها بطريقة مباشرة أو غير مباشرة ونشر نتائجها؛

– مساعدة هيئات التكوين في المحاسبة من خلال تصور دعائم بيداغوجية ومراجع أخرى متعلقة بهذا التكوين؛

– تنظيم أو المساهمة في تنظيم ورشات التكوين بمناسبة إدخال قواعد محاسبية جديدة؛

– القيام بالأبحاث المناسبة التي تسمح بإعداد الأدوات الجديدة التي توضع تحت تصرف المهنيين المحاسبين.

ج– بعنوان الإعتماد:

حيث يقوم بخصوص الاعتماد بالمهام التالية:

– استقبال الملفات المتعلقة بالاعتماد والتسجيل والشطب من جدول المصف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين.

– تقييم صلاحيات إجازات وشهادات كل المرشحين الراغبين في الحصول على الاعتماد والتسجيل في الجدول.

– إعداد ونشر قائمة المهنيين في الجدول.

تنظيم مراقبة النوعية المهنية وبرمجتها .

– استقبال كل الشكاوي التأديبية في حق المهني والفصل فيها.

– استقبال ودراسة مشاريع قوانين أخلاقيات المهنة المنجزة من طرف مختلف أصناف المهنيين وعرضها للموافقة.

- **اللجان المتساوية الأعضاء للمجلس:**

نصت أحكام المادة 5 من القانون رقم 10-01، "تنشأ لدى المجلس الوطني للمحاسبة اللجان المتساوية الأعضاء، وتتكون كل لجنة من 12 عضوا v مقسمة إلى:

6 أعضاء من المهنيين 2 خبراء محاسبيين، 2 محافظي الحسابات و2 محاسبين معتمدين؛ 6 أعضاء تابعين للوزارة تقوم هذه الأخيرة بتعيينهم بناءا على خبرتهم في الميدان. وتتمثل هذه اللجان في:

1– لجنة تقييس الممارسات المحاسبية والعناية المهنية:

أ–تعريف التقييس المحاسبي:

يقصد بالتقييس (la normalisation) ذلك النشاط الخاص بوضع أحكام ذات استعمال موحد ومتكرر في مواجهة مشاكل حقيقية أو محتملة بكون الغرض منها تحقيق الدرجة المثلى من التنظيم في إطار معين. vi

ب–إنشاء لجنة تقييس الممارسات المحاسبية والعناية المهنية على مستوى المجلس الوطني للمحاسبة:

طبقا لأحكام المادة 23 من المرسوم التنفيذي رقم 11– 24 تحدد تشكيلة اللجان بقرار من الوزير المكلف بالماليةvii. ولجنة تقييس الممارسات المحاسبية والعناية المهنية هي لجنة تختص بالتقييس المحاسبي من خلال وضع طرق العمل فيما يخص الممارسات المحاسبية والعمل على إنجاز الدراسات الخاصة بتطوير التطبيقات المحاسبية.

ج–المهام التي يمارسها المجلس الوطني للمحاسبة بعنوان اللجنة:

– يمارس المجلس الوطني للمحاسبة بعنوان التقييس المحاسبي، المهام الآتية :

– جمع واستغلال كل المعلومات والوثائق المتعلقة بالمحاسبة وتدريسها؛

– تحقيق أو العمل على تحقيق كل الدراسات والتحاليل في مجال تطوير واستعمال الأدوات والمسارات المحاسبية؛

– اقتراح كل الإجراءات التي تهدف إلى تقييس المحاسبات؛

– دراسة جميع مشاريع النصوص القانونية المرتبطة بالمحاسبة وإبداء الآراء فيها وتقديم التوصيات بشأنها؛

– المساهمة في تطوير أنظمة وبرامج التكوين وتحسين المستوى في مجال المحاسبة؛

– متابعة وضمان مراقبة النوعية فيما يتعلق بتطوير التقنيات المحاسبية والمعايير الدولية للتدقيق؛

2– لجنة الاعتماد:

أ–تعريف الاعتماد:

يقصد بالاعتماد منح اعتراف رسمي من الهيئة المهنية المحاسبية لشخص طبيعي أو معنوي بإمكانية ممارسته مهنة محاسبية معينة.

ب–إنشاء لجنة الاعتماد:

لقد نص القانون 10–01 على أن لجنة الاعتماد هي لجنة تقوم بتحديد معايير وطرق الالتحاق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمدviii، وحسب ما جاء به المرسوم التنفيذي رقم 11–30 المؤرخ في 27 جانفي 2011 الذي يحدد شروط وكيفيات الاعتماد لممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، فإن لجنة الاعتماد تتولى مهام تحديد شروط ومعايير الالتحاق بمهنة خبير المحاسب ومحافظ

الحسابات والمحاسب المعتمد وتنظم وتسير ملفات وطلبات الاعتمادix. ويتم تناول ذلك بالتفصيل في العنصر الموالي:

ج – مهام لجنة الاعتماد:

تتولى لجنة الاعتماد المهام الآتية x:

– إعداد طرق العمل في مجال معالجة ملفات الاعتماد؛

– تحديد معايير وسبل الالتحاق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد؛

– ضمان تسيير طلبات الاعتماد؛ ,

–تحضير ملفات الاعتماد؛ ,

–ضمان المتابعة ونشر جدول المهنيين المعتمدين.

د– كيفية منح الاعتماد:

ولمنح الاعتماد فإنه يتوجب المرور بعدة مراحل وإجراءات نذكرها في الآتي:

– إرسال طلب الاعتماد بواسطة رسالة موصى عليها إلى المجلس الوطني للمحاسبة أو يودع مقابل وصل استلام؛

– تقوم أمانة المجلس الوطني للمحاسبة بعد فحص مادي للوثائق بتسليم وصل إيداع للمعني شخصيا يكون مؤرخا ومرقما وموقعا مقابل وصل استلام أو مرسل بواسطة رسالة موصى عليها؛

– يعتبر طلب الاعتماد مودعا ابتداء من تاريخ استلام الطالب وصل إيداع الملف من أمانة المجلس الوطني للمحاسبة؛

– تعاد الملفات غير الكاملة أو غير المقبولة شكلا إلى مرسليها مرفقة بمذكرة توضح أسباب عدم القبول؛

– تفصل لجنة الاعتماد من خلال اجتماع وفقا لأحكام نظامها الداخلي بعد دراسة ملفات الطالبين سواء كانوا أشخاصا طبيعيين أو معنويين بالرفض أو القبول؛

– تحرر لجنة الاعتماد محضر يتضمن الآراء حول الموافقة أو رفض منح الاعتماد؛

– ترسل لجنة الاعتماد عن طريق أمانة المجلس الوطني للمحاسبة محضر الاجتماع مرفق بالاعتمادات قصد إمضاءها من الوزير المكلف بالمالية؛

– يبلغ المجلس الوطني للمحاسبة لطالب الاعتماد قرار الاعتماد أو الرفض المعلل للطلب؛

– يمنح الاعتماد للشخص المعني في نسخة واحدة مقابل مخالصة؛

– التسجيل في الجدول الخاص بكل فئة مع توفير الوثائق اللازمة لذلك ؛

– حصول المترشح سواء كان شخصا طبيعيا أو معنويا على بطاقة مهنية.

3– لجنة التكوين:

أ– تعريف التكوين:

يعرف التكوين بأنه عملية منظمة ومستمرة يمكن من خلالها نقل المعارف والمهارات وفق الاتجاهات المرغوبة للمتكونxi؛ ويعرف أيضا بأنه العملية التي من خلالها يزود المتربصون بالمعرفة أو مهارة الأداء وتنفيذ أعمال معينةxii.

ب– ماهية لجنة التكوين:

تهتم لجنة التكوين حسب القانون 10-01 بتنظيم التحاق المتربصين ومتابعة تكويناتهم وتربصاتهم، وقد نص المرسوم التنفيذي رقم 11 – 24 على مهام هذه اللجنة بالتفصيل.

ج–مهام لجنة التكوين:

حسب المادة 20 من المرسوم التنفيذي رقم 11 – 24 تتولى لجنة التكوين المهام الآتية[xiii] :

– إعداد طرق العمل فيما يخص مجال التكوين؛

– دراسة ملفات المشاركة في التربصات؛

– ضمان المتابعة الدائمة للتربصات؛

– توجيه المتربصين إلى المكاتب المحاسبية المعتمدة؛

– تسليم شهادات نهاية التربص؛

– تحضير برنامج التكوين في مجال المعايير المحاسبية الدولية؛

– التعاون مع هياكل التكوين الأخرى والمعاهد المتخصصة في مختلف مجالات المحاسبة؛

– المشاركة في تعيين لجان الامتحان لكل أنواع التكوين؛

– وضع بنك معطيات للمعايير الدولية الخاصة بتكوين مهنيي المحاسبة؛

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

د–المتربص المهني:

من هو المتربص المهني؟: تعتبر المادة 77 من القانون 10 – 01: خبيرا محاسب متربصا أو محافظا للحسابات متربصا أو محاسبا متربصا في مفهوم هذا القانون: المترشح الذي تابع التكوين النظري المطلوب والمقبول من طرف لجنة التكوين للمجلس الوطني للمحاسبة للقيام بتربص مهني طبقا للشروط المحددة عن طريق التنظيم.

ولا يعتبر الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المتربصين أعضاء في المصف الوطني أو الغرفة الوطنية أو المنظمة الوطنية، إلا أنهم يخضعون للتوجيه والرقابة التأديبية.

التحاق المتربص المهني المحاسبي بالتربص: حسب المادة 78 من القانون 10 - 01 : يلتزم الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد الممارسون لمهامهم باستقبال المتربصين، وتنظيم التربص المهني للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات ولمحاسبين المتربصين، حسب الكيفيات المحددة من قبل المجلس الوطني للمحاسبة، بالتعاون مع المصف الوطني والغرفة الوطنية والمنظمة الوطنية ؛ ويلزم الخبراء المحاسبون ومحافظو الحسابات والمحاسبون المعتمدون بمنح أجرة للمتربصين الذين يتكفلون بهم حسب الكيفيات المحددة عن طريق التنظيم ؛ ويترتب على رفض التأطير غير المبرر عقوبة تأدية تصدرها لجنة الانضباط والتحكيم المذكورة في المادة 5 من القانون نفسه ؛ وتنظم بصفة انتقالية امتحانات للخبراء المحاسبين المتربصين الذين استكملوا تربصهم وللحاصلين على شهادة نهاية التربص في فترة أقصاها سنتان ؛ وتحدد شروط وكيفيات تطبيق هذه المادة عن طريق التنظيم".

العقوبات المتعلقة بالمتربص المهني المحاسبي:

وفيما يخص العقوبات التي تنطبق على المتربص المهني المحاسب، تنص المادة 71 من قانون 10 - 01 أن يجب على الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المتربص كتم السر المهني، وذلك تحت طائلة العقوبات المنصوص عليها من المادتين 301 و 302 من قانون العقوبات.

4- لجنة الانضباط والتحكيم:

أ- ماهية لجنة الانضباط والتحكيم :

لجنة الانضباط: هي لجنة تأديبية تنظر في قضايا مخالفة النظام أو الخروج عن القواعد. كما تُسمى لجنة التحكيم: الهيئة المكونة لإصدار حكم في خلاف ما والفصل فيه. وفيما يتعلق بتنظيم هذه اللجنة باعتبارها إحدى لجان المجلس الوطني للمحاسبة فحسب نص المرسوم التنفيذي رقم11-24 فهي تهتم بضبط سير المهن المحاسبية والتحكيم في المسائل المتعلقة بمسؤوليات كل من الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد وما يترتب

عنها من عقوبات، كما تضطلع بعملية المصالحة في حالة الخلافات بين الأطراف المختلفة المرتبطة بهذه المهن (مهنيين محاسبين أو زبائن)، لضمان الردع والحفاظ على سير المهنة المحاسبية في السياق الذي أنشأت من أجله.

ب– مهام لجنة الانضباط والتحكيم: تتمثل مهامها حسب المرسوم التنفيذي 11-24 فيما يلي :

– إعداد طرق العمل فيما يخص مجال الانضباط والتحكيم والمصالحة؛

– دراسة الملفات المتعلقة بالحالات التأديبية لكل مخالفة أو إخلال بالقواعد المهنية والتقنية أو الأخلاقية المرتكبة من المهنيين خلال تأدية مهامهم؛

– تحضير مشاريع الآراء حول الأحكام في ميدان التحكيم والانضباط؛

– ضمان دور أساسي في مجال الاستشارة والوقاية والمصالحة والتحكيم خلال المنازعات بين المهنيين والزبائن؛

– ضمان مهام الوقاية والمصالحة بين المهنيين.

ج– نطاق مسؤولية لجنة الانضباط والتحكيم:

تسعى لجنة الانضباط والتحكيم لضبط عمل المهنيين من خبراء محاسبين، محافظي حسابات و محاسبين معتمدين، عبر ضبطها في ثلاث مسؤوليات هي: المسؤولية المدنية، المسؤولية الجزائية والمسؤولية التأديبية. فحسب نص المادة63 من القانون 10-01 : "يتحمل الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد المسؤولية التأديبية أمام اللجنة التأديبية للمجلس الوطني للمحاسبة حتى بعد استقالتهم من مهامهم عن كل مخالفة أو تقصير تقني أو أخلاقي في والقواعد المهنية عند ممارسة وظائفهم، وتتمثل العقوبات التأديبية التي يمكن تسليطها وفق ترتيبها التصاعدي وحسب خطورتها في:

–الإنذار؛ –التوبيخ؛ –التوقيف المؤقت لمدة أقصاها 6 أشهر؛ –الشطب من الجدول؛ وتتحدد درجات الأخطاء والعقوبات التي تقابلها عن طريق التنظيم.

5- لجنة مراقبة النوعية:

أ- مفهوم مراقبة النوعية:

المراقبة من راقب يراقب، مراقبة، ويقال يُراقب سير الأعمال أي يتحقق من حسن سيرها عبر تفتيشها، أما النوعية: فهي جودة الشيء وصفته؛ وترتبط المراقبة بالنوعية من حيث أن الرقابة تتحقق من جودة الأشياء والأعمال.

ب-ماهية لجنة مراقبة النوعية:

تسعى لجنة مراقبة النوعية للتحقق من صحة التدابير والعمليات التي يقوم بها المهنيين، أي أنها الضامن للسير الحسن للمهن المحاسبية.

ج-مهام لجنة المراقبة والنوعية: تتمثل مهامها حسب المرسوم التنفيذي رقم 11-24 فيما يلي:

- إعداد طرق العمل في مجال نوعية الخدمات؛
- إبداء الآراء واقترح مشاريع النصوص التنظيمية في مجال النوعية؛
- ضمان نوعية أعمال التدقيق الموكلة لمهنيي المحاسبة؛
- إعداد معايير تتضمن كيفيات تنظيم المكاتب وتسييرها؛ ,
- إعداد التدابير التي تسمح بضمان مراقبة نوعية خدمات المكاتب؛
- ضمان متابعة مدى احترام أخلاقيات المهنة؛
- إعداد قائمة مراقبي النوعية من بين المهنيين المعتمدين؛

4. الهيئات المهنية المستقلة المستحدثة وفق القانون 01/10:

إنبثق عن المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين ثلاث كيانات مستقلة جديدة تطبيقا لأحكام القانون 01/10، وهذه التنظيمات هي:

1.4. المصف الوطني للخبراء المحاسبين:

أنشئ المصف الوطني للخبراء المحاسبين بموجب القانون01/10، ووفق هذا القانون المصف هو كيان يتمتع بالشخصية المعنوية ويضم الأشخاص الطبيعيين والمعنويين المعتمدين والمؤهلين لممارسة مهنة الخبير المحاسبي، ويقوم بتسيير هذا المصف مجلس وطني منتخب من الجمعية العامة للمصف مع تعيين الوزير المكلف بالمالية لممثل عنه.

وتتمثل مهامه فيما يلي:

-تنظيم مهنة الخبير المحاسبي وضمان حسن ممارستها؛

-الدفاع عن كرامة أعضاء المهنة واستقلاليتهم؛

-السهر على احترام قواعد المهنة وأعرافها؛

-إعداد النظام الداخلي للمصف الذي يوافق عليه الوزير المكلف بالمالية وينشره؛

-إعداد مدونة لأخلاقيات المهنة؛

-إبداء الرأي في كل المسائل المرتبطة بمهنة الخبير المحاسبي وحسن سيرها.

2.4. الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات:

أنشئت الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات بموجب القانون01/10، ووفق هذا القانون الغرفة هي كيان يتمتع بالشخصية المعنوية ويضم الأشخاص الطبيعيين والمعنويين المعتمدين والمؤهلين لممارسة مهنة محافظة الحسابات، ويقوم بتسيير هذه الغرفة مجلس وطني منتخب من الجمعية العامة لها مع تعيين الوزير المكلف بالمالية لممثل عنه.

وتتمثل مهامها فيما يلي:

-تنظيم مهنة محافظ الحسابات وضمان حسن ممارستها؛

-الدفاع عن كرامة أعضاء المهنة واستقلاليتهم؛

-السهر على احترام قواعد المهنة وأعرافها؛

University of Algiers 3

-إعداد النظام الداخلي للغرفة الذي يوافق عليه الوزير المكلف بالمالية وينشره؛

-إعداد مدونة لأخلاقيات المهنة؛

-إبداء الرأي في كل المسائل المرتبطة بمهنة محافظ الحسابات وحسن سيرها.

3.4. المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين:

أنشئت المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين بموجب القانون01/10، ووفق هذا القانون المنظمة هي كيان يتمتع بالشخصية المعنوية ويضم الأشخاص الطبيعيين والمعنويين المعتمدين والمؤهلين لممارسة مهنة محاسب معتمد، ويقوم بتسيير هذه المنظمة مجلس وطني منتخب من الجمعية العامة لها مع تعيين الوزير المكلف بالمالية لممثل عنه. **وتتمثل مهامها** فيما يلي:

-تنظيم مهنة المحاسب المعتمد وضمان حسن ممارستها؛

-الدفاع عن كرامة أعضاء المهنة واستقلاليتهم؛

-السهر على احترام قواعد المهنة وأعرافها؛

-إعداد النظام الداخلي للمنظمة الذي يوافق عليه الوزير المكلف بالمالية وينشره؛

-إعداد مدونة لأخلاقيات المهنة؛

-إبداء الرأي في كل المسائل المرتبطة بمهنة المحاسب المعتمد وحسن سيرها.

5. ممارسو المهنة المحاسبية في الجزائر وفق القانون 01/10:

المهنيون الذين يمارسون مهنة المحاسبة في الجزائر حاليا ثلاثة أصناف، هي:

-الخبير المحاسبي؛ -محافظ الحسابات؛ -المحاسب المعتمد.

أ. **الخبير المحاسب:** بنص المادة 18 من القانون رقم 01/10 فإنه يعد خبيرا محاسبيا كل شخص يمارس بصفة عادية، باسمه الخاص و تحت مسؤوليته مهمة تنظيم و فحص و تقويم و تحليل المحاسبة، ومختلف أنواع الحسابات

للمؤسسات و الهيئات في الحالات التي نص عليها القانون، و التي تكلفه بهذه المهمة بصفة تعاقدية لخبرة الحسابات .ويقوم الخبير المحاسبي أيضا بمسك و مركزة و فتح وضبط و مراقبة و تجميع محاسبة المؤسسات و الهيئات التي لا يربطه بها عقد عمل.

مما سبق نستنتج أن مهام الخبير المحاسبي تتمثل في:

- تنظيم و فحص و تقويم و تحليل المحاسبة؛
- مسك و مركزة و فتح و ضبط و مراقبة و تجميع محاسبة المؤسسات؛
- التدقيق المالي و المحاسبي للشركات و الهيئات و هو المؤهل الوحيد للقيام بذلك؛
- تقديم استشارات للشركات و الهيئات في الميدان المالي و الاجتماعي و الاقتصادي؛
- إعلام المتعاقدين معه بمدى تأثير التزاماتهم و التصرفات الإدارية و التسيير التي لها علاقة بمهمته.
- كما يمكنه القيام بمهام وأعمال محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد بشرط عدم التعارض.

ب. محافظ الحسابات: حسب المادة 22 من القانون 01/10محافظ الحسابات هو كل شخص يمارس بصفة عادية، باسمه الخاص و تحت مسؤوليته، مهمة المصادقة على صحة حسابات الشركات و الهيئات و انتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به.

مما سبق نستنتج أن **مهام محافظ الحسابات** تتمثل في:

- يشهد بأن الحسابات السنوية منتظمة وصحيحة ومطابقة تماما لنتائج عمليات السنة المنصرمة، و كذا الأمر بالنسبة للوضعية المالية وممتلكات الشركات و الهيئات؛
- يفحص صحة الحسابات السنوية ومدى مطابقتها 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 طرف مجلس الإدارة ومجلس المديرين أو المسير؛
- يقدر شروط إبرام الاتفاقيات بين الشركة التي يراقبها و المؤسسات أو الهيئات التابعة لها، أو بين المؤسسات والهيئات التي تكون فيها للقائمين بالإدارة أو المسيرين للشركة المعنية مصالح مباشرة أو غير مباشرة؛
- يعلم المسيرين و الجمعية العامة أو هيئة المداولة المؤهلة بكل نقص قد يكتشفه أو اطلع عليه، ومن طبيعته أن يعرقل استمرار استغلال المؤسسة أو الهيئة؛
- بالإضافة إلى ما سبق فعندما تعد الشركة أو الهيئة حسابات مدمجة أو حسابات مدعمة، يصادق محافظ الحسابات على صحة و انتظام الحسابات المدمجة و المدعمة و صورتها الصحيحة، و ذلك على أساس الوثائق المحاسبية و تقرير محافظي الحسابات لدى الفروع أو الكيانات التابعة.
- كما يمكنه القيام بأعمال المحاسب المعتمد بشرط عدم التعارض.

ج. **المحاسب المعتمد:** حسب المادة41 من القانون 01/10 المحاسب المعتمد هو: مهني يمارس بصفة عادية باسمه الخاص و تحت مسؤوليته، مهمة مسك و ضبط محاسبات و حسابات التجار و الشركات أو الهيئات التي تطلب خدماته. **وتتمثل مهامه** في الآتي:

– مسك وفتح وضبط المحاسبات و الحسابات؛

– عرض الكتابات المحاسبية و تطور عناصر ممتلكات التاجر و الشركة أو الهيئة التي أسندت إليه مسك محاسبتها، وذلك على أساس الوثائق و الأوراق المحاسبية المقدمة إليه، وتحت مسؤوليته.

– يمكن للمحاسب المعتمد أن يعد جميع التصريحات الإجتماعية و الجبائية و الإدارية المتعلقة بالمحاسبة التي كلف بها؛

– يمكنه أيضا أن يساعد زبونه لدى مختلف الإدارات المعنية؛

– يمكن للزبون أن يلتمس من المحاسب المعتمد القيام بالمهام المساعدة في إعداد الجداول المالية.

أخلاقيات مهنة المحاسبة في الجزائر:

يمكن تعريف أخلاقيات مهنة المحاسبة كما يلي :

هي ميثاق يتضمن جملة من القواعد والمبادئ الواجب احترامها من قِبل مهنيي المحاسبة والتدقيق أثناء تأدية مهامم والقيام بالأعمال الموكلة إليهم.

الهدف منها (الأخلاقيات) هو الرفع من مستوى أداء المهنيين وزيادة الثقة في أعمالهم.

المرسوم التنفيذي 96–135 أول تنظيم لأخلاقيات مهنة المحاسبة في الجزائر

يعتبر المرسوم التنفيذي 96- 135 المؤرخ في 1996/04/15 والمتضمن قانون أخلاقيات مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد ، أول سند قانوني لأخلاقيات المهنة، وقد حدد القواعد الأخلاقية المهنية المطبقة على أعضاء النقابة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين، والذين تم سمَّاهم هذا القانون "أعضاء النقابة" أو "المهنيين".

التأطير القانوني لأخلاقيات المهنة وفق المرسوم التنفيذي رقم 96– 136

ينقسم المرسوم التنفيذي رقم 96- 136 المتضمن قانون أخلاقيات مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد إلى ثلاثة أقسام، هي:

القسم الاول : واجبات المهني؛

القسم الثاني : حقوق المهني في ممارسة مهامه؛

القسم الثالث : أحكام مختلفة.

واجبات المهني والهدف منها

أ – واجبات المهني:

تم تقسيم واجبات المهني إلى: واجبات متعلقة بأداء المهنة؛ واجبات المهني مع زبائنه؛ واجبات المهني تُجاه النقابة؛ واجبات المهني تُجاه زملائه؛ وواجبات المهني تُجاه المتدربين.

ب – الهدف من هذه الواجبات:

إن الهدف من تحديد واجبات المهني هو الحرص على تجنب كل تصرف من شأنه المساس بكرامة المهنة وشرفها، مما يُمكن من تنفيذ المهام بالعناية اللازمة وفقا للمقاييس المهنية والتي تختلف وفق التصنيفات المهنية الثلاث (الخبير المحاسبي، محافظ الحسابات، والمحاسب المعتمد).

الجوانب الأخلاقية للمهنة:

حدد المرسوم التنفيذي 96- 136 على سبيل التخصيص مؤهلات ومبادئ أخلاقية يجب الالتزام بها في علاقات المهنيين بزبائنهم وموكليهم والمتمثلة في:

- الأمانة؛
- الاستقلالية؛
- واجب القيام بالمهام بشرف وضمير مهني؛

بالإضافة إلى خصائص مرتبطة ارتباطا وثيقا بالكفاءة المهنية، وهي:

- مبدأ الحياد والإخلاص؛
- الشرعية المطلوبة؛
- وكذا القواعد الأخلاقية المهنية.

إن الهدف من تحديد هذه المؤهلات والمبادئ الأخلاقية هو السعي لتجنب مخاطر ليس لها علاقة مباشرة بالكفاءة المهنية، ولكن يؤدي عدم الالتزام بها إلى المساس بمصداقية المهنة ومخرجاتها.

ونبه القانون (96-136) إلى أبعد من ذلك، وهذا بالحَثِّ على أخذ كل الاحتياطات اللازمة لتجنب الوقوع في وضعية التواطؤ، والتي قد تشوب حياد المهني واستقلاليته، ما يُحمله المسؤولية.

الالتزام بالسرية:

نصت المادة 6 من المرسوم التنفيذي رقم 96-136 المؤرخ في 1996/04/15 على وجوب التزام المهنية بسر المهنة في أداء المهنة إلا في الحالات التالية:

- إلزامية اطلاع الإدارة الجبائية على الوثائق المقررة؛
- عند فتح بحث أو تحقيق قضائيين؛
- عند إدلاء المهني بشهادته أمام غرفة المصالحة والتأديب والتحكيم؛
- بناء على إرادة موكّليهم.
- كما يسهر المهنيون على إلزام موظفيهم والمتدربين لديهم احترام واجب السر المهني.

حقوق المهني في ممارسة مهامه وفي حصوله على الاتعاب:

أ – حقوق المهني في ممارسة مهامه :

أطَّر القانون حق المهني في التعاون من خلال لجوءه إلى زبائنه وطلب كل المعلومات والوثائق اللازمة في تأدية المهام الموكلة له في الوقت المناسب، وقد كُلّف قانونا بتبليغ مسيري المؤسسة كتابيا عندما يلاحظ تجاهلهم لواجب التعاون أو أي قصور يعرقل أداءه لمهمته، ويطلب منهم تدارك ذلك تحت طائلة وجودهم في وضعية الشريك السّلبي.

ب – حقوق المهني في الحصول على مقابل الأتعاب:

اطر القانون الحق في الحصول على مقابل الأتعاب من خلال سبع (7) مواد للمرسوم التنفيذي رقم 96-136، فقد حددت (المواد) وجوب إبراز قيمة وطبيعة الأتعاب، وأكد القانون على عدم الربط بين العمل المهني والمقابل المدفوع للأتعاب.

أحكام مختلفة:

يتعلق القسم الثالث والأخير من المرسوم التنفيذي رقم 96-136 بتأدية المهني لليمين، احترام الأحكام المتعلقة بحالات التنافي المهنية المنصوص عليها في القوانين المعمول بها، الامتناع عن القيام بالإشهار بهدف السعي لتشجيع جلب الزبائن، والإشارة إلى تطبيق العقوبات التأديبية المنصوص عليها في النظام الداخلي للنقابة الوطنية.

التأطير القانوني لأخلاقيات المهنة وفق القانون 10-01

الشكل الجديد لتأطير أخلاقيات المهنة

تنص المادة 15 من القانون 10-01 المؤرخ في 2010/01/29 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد على أنه : يُعد المصف الوطني للخبراء المحاسبين، والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين أجهزة تكلف في إطار القانون بإعداد مدونة لأخلاقيات المهنة .

هذه المدونة التي لم يكن لها وجود من قبل، يتم دراستها واعتمادها بعد عرضها للموافقة من طرف المجلس الوطني للمحاسبة وهذا ما نصت عليه المادة 10 من المرسوم التنفيذي رقم 24-11 المؤرخ في 2011/01/27.

أوجه التشابه والاختلاف بين مدونات أخلاقيات المهن الثلاثة:

تكمن أوجه التشابه والاختلاف لمدونة أخلاقيات المهن الثلاثة طبقا للقانون 10-01 فيما يلي:

أوجه التشابه:

- نفس السند القانوني؛

- نفس التأطير بنسبة كبيرة مقارنة مع المرسوم التنفيذي رقم 96- 136 المؤرخ في 1996/04/15؛

- يتم اعتماد كل مدونة من طرف المجلس الوطني للمحاسبة؛

- يخضع المهنيون إلى عقوبات نتيجة إخلالهم بأخلاقيات المهنة وارتكابهم لأخطاء تأديبية وهذا وفقا للمرسوم التنفيذي 13-10 المؤرخ في 2003/01/13.

- هناك تقارب كبير بين مدونتي أخلاقيات مهنتي الخبير المحاسبي والمحاسب المعتمد.

أوجه الاختلاف :

- تعد كل هيئة مدونة أخلاقيات مهنييها على حدا، سواء بالنسبة للمصف الوطني للخبراء المحاسبيين أو الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات أو المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين.

- اختلاف في السند القانوني فقط من خلال المراسيم التنفيذية: المرسوم التنفيذي رقم11-23 والمرسوم التنفيذي رقم11-26 والمرسوم التنفيذي رقم11-27 المؤرخين بتاريخ27جانفي2011، وهذا للتمييز بين المهنيين وصلاحيات الهيئات التي يتبعونها وقواعد سيرها.

- اختصاص كل مدونة بالصنف المهني الذي تُعنى به.

التزامات مهنيي المحاسبة في الجزائر:

تم ترجمة أخلاقيات ممارسي مهنة المحاسبة من خلال أداء اليمين عند تسجيلهم في المنظمات المهنية، هذا اليمين يؤدي بعد الاعتماد وقبل التسجيل في المصف الوطني للخبراء المحاسبين أو الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات أو المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين؛ والذي يكون بالعبارات التالية :

" أُقسم بالله العلي العظيم أن أقوم بعملي بأحسن قيام، وأتعهد أن أخلص في تأدية وظيفتي، وأن أكتم سر المهنة وأسلك سلوك المتصرف المحترف الشريف، والله على ما أقول شهيد".

يظهر جليا من خلال محتوى اليمين انه تعرض للجانب الأخلاقي للمهنيين الواجب إتباعه.

العقوبات التأديبية:

وفقا للمادة 63 من القانون 10-01، يتحمل الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد المسؤولية التأديبية أمام اللجنة التأديبية للمجلس الوطني للمحاسبة حتى بعد استقالتهم من مهامهم عن كل مخالفة أو نقص تقني أو أخلاقي في القواعد المهنية عند ممارسة وظائفهم.

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

- الإنذار؛
- التوبيخ؛
- التوقيف المؤقت لمدة أقصاها ستة (6) أشهر؛
- الشطب من الجدول؛

وتحدد درجات الأخطاء والعقوبات التي تقابلها عن طريق التنظيم.

حالات التنافي:

أدرج القانون 10-01 على سبيل التحديد حالات التنافي التي يجب عدم الوقوع فيها، وهذا من أجل تحقيق ممارسة مهنة الخبير المحاسب ومهنة محافظ الحسابات ومهنة المحاسب المعتمد بكل استقلالية فكرية وأخلاقية.

كما أنه خص بذكر حالات التنافي في المادة 715 مكرر6 من القانون التجاري، وأدرج إضافات لحالات أخرى، تُطبق على أعضاء الشركات المهنية.

القيم الأخلاقية المحددة في مدونات الأخلاقيات للمهن المحاسبية:

أشارت مدونات أخلاقيات المهن لكل من الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد إلى نفس القيم الأخلاقية، وهي:

1- الاستقامة:

استقامة المهنيين من شأنها إرساء دعائم الثقة وهذا ما يشكل الأساس للاعتماد على أعمالهم، آرائهم وأحكامهم.

2- الموضوعية:

يجب على المهنيين مراعاة أعلى مستويات الموضوعية في جمع وتقييم وتبليغ المعلومات المتعلقة بالمهنة والمهام، ويجب مراعاة التقييم المتوازن لكل الظروف ذات الصلة، وكذلك مراعاة ألاَّ يتأثروا في تكوينهم لآرائهم و أحكامهم بمصالحهم الشخصية أو بآراء أو تأثيرات الآخرين.

3- السرية :

على المهنيين أن يحترموا قيمة وملكية المعلومات التي يتلقونها أو يطلعون عليها، وعليهم ألا يفصحوا على تلك المعلومات بدون الحصول على الإذن أو التفويض اللازم، وذلك ما لم يكن هناك التزام قانوني أو مهني بالإفصاح عن تلك المعلومات، كما يجب عليهم عدم استخدامها للمنفعة الشخصية.

4- الكفاءة :

على المهنيين استخدام المعرفة والمهارات والخبرات اللازمة في أداء المهام بكل اجتهاد وعناية.

5- السلوك المهني :

يجب على المحاسب المهني الالتزام بالقوانين والأنظمة ذات الصلة وينبغي عليه تجنب أي عمل يسيء إلى سمعة المهنة.

المطلب 2 : التهديدات التي تواجه القيم الأخلاقية

هناك مجموعة من التهديدات التي تواجه المبادئ والقيم الأخلاقية والتي يجب على المهني تحديدها، تقييمها ومواجهتها ويمكن تلخيصها فيما يلي:

تهديدات المراجعة الذاتية :

التي يمكن أن تحدث عندما يكون هناك حكم سابق بحاجة إلى إعادة تقييم من قبل المحاسب المهني المسؤول عن ذلك الحكم.

تهديدات التأييد :

التي يمكن أن تحدث عندما يقوم المحاسب المهني بالترويج لموقف أو رأي إلى درجة انه يمكن تقويضه للموضوعية اللاحقة.

تهديدات التآلف :

التي يمكن أن تحدث عندما يصبح المحاسب المهني أكثر تعاطفا تجاه مصالح الآخرين بسبب علاقة وثيقة بهم.

تهديدات المضايقة :

التي يمكن أن تحدث عندما يمنع المحاسب المهني من العمل بموضوعية بسبب تهديدات فعلية أو متوقعة.

الإجراءات الوقائية:

إن الإجراءات الوقائية التي بمكن أن تزيل أو تقلص من التهديدات إلى مستوى مقبول تقع ضمن فئتين واسعتين:

1) الإجراءات الوقائية التي تنشأ نتيجة المهنة أو التشريعات أو التنظيمات: على سبيل المثال:

- متطلبات التعليم والتدريب والخبرة لدخول المهنة؛
- متطلبات التطوير المهني المستمر؛
- أنظمة حوكمة الشركات؛
- إجراءات المراقبة والتأديب المهنية أو التنظيمية.

2) الإجراءات الوقائية في بيئة العمل : على سبيل المثال:

- أنظمة شكاوى فعالة ومعلن عنها، تمكن من لفت الانتباه إلى سلوك غير مهني أو غير أخلاقي؛
- واجب مُبيّن صراحة بالتبليغ عن خروقات المتطلبات الأخلاقية.

دليل السلوك المهني للخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد:

بعد إعادة هيكلة المصف الوطني للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين وفق القانون رقم 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010، قام المجلس الوطني للمحاسبة إصدار ثلاث مدونات للأخلاقيات لكل مهنة على بشكل مستقل:

1 – مدونة أخلاقيات مهنة الخبير المحاسب والمحاسب المعتمد [1]:

الهدف من هذه المدونة هو وضع قواعد الأخلاق المهنية المطبقة على أعضاء المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين.

1.1 – التزامات المهني تجاه عملائه: يجب على عضو النقابة إظهار أكبر قدر من السرية والاستقلالية في ممارسة مهامه والسعي في الحياة الخاصة والمهنية ، لتجنب أي عمل من شأنه تشويه القيم التالية للمهنة:

- النزاهة
- الموضوعية
- الكفاءة والعناية المهنية
- السلوك المهني

– تستند علاقات عضو النقابة مع العملاء إلى واجب المشورة و المعلومات والاستقلالية والموضوعية والسرية والالتزام بإنجاز مهامه بنزاهة وكفاءة.

–يلتزم عضو النقابة بالسر المهني، و يجب عليه أيضًا التأكد من أن موظفيه والمتدربين التابعين له يلتزمون بالسر المهني،

– يحدد محافظ الحسابات مع موكليه مقدار الرسوم (الأتعاب) ، الالتزامات المتبادلة دون الإخلال من الأنظمة المعمول بها والمعايير المهنية،

[1] Code de Déontologie de la Profession D'Expert Comptable

– يجب أن تحدد الاتفاقية، الموقعة من قبل الطرفين ، على وجه الخصوص:

*طبيعة وحجم الأتعاب الواجبة التنفيذ،

*دورية أو مدة المهمة،

*المبلغ الإجمالي للأتعاب

*نمط التسوية،

*مبلغ التسبيقات على الأتعاب للدفع في بداية وخلال انجاز المهام ،

*الشروط العامة للتعاون بين الأطراف.

1.1 – التزامات المهني في علاقاته مع زملائه: في حالة طلب عضو من النقابة من طرف العميل ليحل محل زميل، فانه لا يقبل بالمهمة إلا بشروط:

– التأكد من أن هذا الطلب ليس مدفوعًا برغبة التهرب من التطبيق الدقيق للقانون أو اللوائح المعمول بها ؛

–إعلام زميله بواسطة أي وسيلة مبررة وإرسال نسخة إلى مجلس النقابة،

– بذل كل جهد ممكن للحصول على إثبات دفع رسوم للمستخلف قبل قبول المهمة. إذا تعذر ذلك ، يجب عليه إحالة الأمر إلى المجلس الوطني للمحاسبة وإجراء جميع التحفظات اللازمة مع العميل قبل توليه المهمة،

– بالإضافة إلى ذلك ، يجب عليه الامتناع عن أي انتقاد لسلفه،

كما يجب على عضو النقابة أن يعزز ثقة العميل في العضو المستخلف،بالإضافة يجب أن يعكس سلوك الزملاء فيما بينهم روح الأخوة والتضامن والصدق.

1.3 – الالتزامات المتعلقة بتأطير المتربصين: يجب على أعضاء النقابة التكفل بالخبراء المتربصين والذين تم تعيينهم من قبل المجلس الوطني للمحاسبة، من أجل تأطيرهم وتكوينهم المهني وتخصيص مكافأة لهم وفق التنظيم المعمول به،

كما لا يجوز لعضو النقابة، خلال السنة التي تلي تسجيله في جدول النقابة، قبول مهمة اقترحها عميل لأحد مدربيه السابقين، إلا بموافقة خطية من هذا الأخير.

2– مدونة أخلاقيات مهنة محافظ الحسابات:

2.1 – المبادئ الأساسية للسلوك المهني لمحافظي الحسابات:

يحدد هذا القانون الأخلاقيات التي يخضع لها محافظ الحسابات في ممارسة نشاطه المهني ، بغض النظر عن طبيعة المهام أو الخدمات التي يقدمها. أحكامه ملزمة لأي محافظ حسابات ، بغض النظر عن طريقة ممارسته. يجب على محافظ الحسابات الالتزام بالقوانين والأنظمة بالإضافة إلى أحكام هذا النظام.

الباب الأول– ينطبق على محافظ الحسابات في ممارسة نشاطه المهني ، بغض النظر عن طبيعة المهمة أو الخدمة التي يقدمها.

الباب الثاني – ينطبق على محافظ الحسابات الذي يؤدي مهمة اعتماد الحسابات ، بالإضافة إلى مهمة أو خدمة أخرى للكيان الذي يصادق على حساباته.

الباب 1 –اجراءات مشتركة تطبق على محافظي الحسابات في ممارسة نشاطهم المهني:

القسم 1 –المبادئ الأساسية للسلوك:

السر المهني: : يجب على محافظ الحسابات الالتزام بالسرية في أداء المهام وعدم إفشاء الأسرار المهنية للغير إلا في بعض الحالات المسموح بها قانونا على غرار إلزامية إطلاع الإدارة الجبائية بالوثائق المقررة أو عند فتح تحقيق قضائي...

الأمانة: إذ لا بد على مزاول المهنة أن يكون صادقا في عمله ملتزما بمهامه بشرف وضمير مهني، وفيا للجهة التي عينته وللمنظمة المهنية التي ينتمي إليها،

الحياد: كما يجب مراعاة مبدأ الحياد والذي من خلاله يلتزم المدقق بالموضوعية ولا يتحيز لأي طرف من الأطراف، بالإضافة إلى الإخلاص والشرعية المطلوبة والقواعد القانونية المهنية عند تنفيذ مهام المحاسبة وبخاصة عند إبداء الرأي حول القوائم المالية والابتعاد عن كل أساليب الغش والتزوير أو التواطؤ مع أي طرف من الأطراف؛

الاستقلالية ومنع تعارض المصالح : بموجب المادة 03 من نفس المرسوم والتي تنص على أنه " تسند علاقات أعضاء النقابة بزبائنهم وموكليهم الى الأمان والاستقلال والى واجب القيام بمهامهم بشرف وضمير مهني، كما تنص المادة 05 من الدليل على أنه "يجب أن يكون محافظ الحسابات مستقلاً عن الشخص أو الذمة التي يقدم لها مهمة أو خدمة. كما يجب عليه تجنب وضع نفسه في موقف يمكن أن يُنظر إليه على أنه يعرض للخطر الممارسة المحايدة لمهمته أو خدمته. تنطبق هذه المتطلبات طوال مدة المهمة أو الخدمة ، سواء في المناسبات أو خارج نطاق الممارسات".

الذهن الناقد: في ممارسة نشاطه المهني، يتبنى محافظ الحسابات موقفًا يتسم بالعقل النقدي.

الكفاءة والعناية المهنية: يجب أن يكون لدى المدقق المعرفة النظرية والعملية اللازمة للقيام بمهامه وخدماته. يحافظ على مستوى عالٍ من الكفاءة ، لا سيما من خلال تحديث معرفته بانتظام والمشاركة في أعمال التدريب. يضمن المدقق أن موظفيه لديهم المهارات المناسبة لأداء المهام الموكلة إليهم بشكل صحيح وأنهم يتلقون ويحافظون على مستوى مناسب من التدريب. يجب على المدقق إظهار الضمير المهني ، والذي يتمثل في تنفيذ كل مهمة أو خدمة باجتهاد وتكريس العناية المناسبة لها.

الأخوة : تجنب الإيذاء الكلامي من خلال التصرف بمهنية مع ضرورة حل النزاعات بين الزملاء بالتراض وعدم الإساءة لأعضاء المهنة؛ مراعاة أخلاقيات الاستخلاف،والتي تعني أن لا يحل زميل محل زميل له إذا طلب الزبون منه ذلك إلا بشروط:

– أن يتأكد من أن هذا الطلب لا تبرره رغبة التملص من تطبيق القانون أو التنظيم المعمول به.

– كما يمتنع أيضا محافظ الحسابات من انتقاد زميله السابق ويتأكد من أن هذا الزميل قد تقاضى مقابل الأتعاب التي يستحقها.

– يمتنع محافظ الحسابات من التشهير الذي من شانه قد يلحق الضرر بأحد الزملاء

– يجب أن يعبر تصرف الزملاء فيما بينهم عن روح الزمالة والتضامن.

القسم 2 – انجاز المهمة أو الخدمة

استخدام المتعاونين والخبراء:قد يتم مساعدة محافظ الحسابات أو تمثيله بواسطة متعاونين أو خبراء. لكنه لا يستطيع تفويض صلاحياته لهم.فهو يحتفظ دائمًا بالمسؤولية الكاملة عن مهمته أو أدائه.حيث يضمن أن المتعاونين أو الخبراء الذين يعهد إليهم المهام يجب عليهم الالتزام بالقواعد المطبقة على المهنة ويكونون مستقلين عن الشخص أو الذمة التي يقدمون لها مهمته أو خدمته.

انهاء المهمة أو الخدمة: لا يجوز لمحافظ الحسابات الاستقالة من مهمة أو إنهاء خدمة لتجنب الإعلان المبالغ أو المعاملات المشتبه في كونها من مصدر غير مشروع.

القسم 3 – الأتعاب

رسوم ثانوية:لا يمكن لمحافظ الحسابات قبول أي شكل من أشكال المكافآت النسبية أو المشروطة.

منع الإغراءات والهدايا: يحظر على المدقق على الشركة من المراجعين الذين ينتمي إليهم ، وإن أمكن ، لأعضاء إدارة الشركة المذكورة وللأشخاص المذكورين في II من المادة L.822-11-3 المساومة أو قبول هدايا في صورة نقدية أو عينية أو خدمات من الشخص أو الذمة أو كل شخص أو ذمة يقوم بمراقبتها أو مراقبة من قبلها وفق 1و2 من المادة L.233-3 من القانون التجاري، الا اذا لم تتجاوز قيمتها سقف محدد بواسطة مرسوم من وزارة العدل.

القسم 4 – الإعلان والطلب الشخصي والخدمات عبر الإنترنت:

الدعاية : يُسمح باستعمال الدعاية من طرف محافظ الحسابات في حالة تزويد الجمهور بالمعلومات اللازمة. يتم تطبيق الوسائل المستخدمة لهذا الغرض حتى لا تمس استقلال وكرامة وشرف المهنة، بما لا يزيد عن قواعد السرية المهنية والولاء للعملاء وغيرهم من أعضاء المهنة.و يستخدم محافظي الحسابات لقب محافظ حسابات (CAC) مع وضع إشارة للشركة الإقليمية التي ينتمون إليها. وعند عرض نشاطه المهني على الغير ، بأي وسيلة كانت ، يجب على محافظ الحسابات ألا يتبنى أي شكل من أشكال التعبير الذي من شأنه المساس بكرامة منصبه أو صورة المهنة.

القسم 5 –القيود والمحظورات

احتكار مهن أخرى – الاستشارات القانونية وتحرير العقود: إذ لا يمكنه تقديم الاستشارات القانونية وصياغة العقود تحت التوقيع الخاص.

جامعة الجزائر3
University of Algiers 3
كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير
جامعة الجزائر 3

المراجع:

أمين السيد أحمد لطفي: **المحاسبة الدولية و الشركات المتعددة الجنسية**، بدون طبعة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2004.

محمد المبروك أبو زيد، **المحاسبة الدولية وانعكاساتها على الدول العربية**، بدون طبعة، دار إيتراك للطباعة والنشر والتوزيع، القاهرة، 2005.

فردريك تشوي و آخرون: **المحاسبة الدولية**، تعريب محمد عصام الدين زايد، بدون طبعة، دار المريخ للنشر، الرياض،2004، ص ص57-58.

عبد الحي مرعي، محمد سمير الصبان: **التطور المحاسبي والمشاكل المحاسبية المعاصرة**، بدون طبعة، دار النهضة العربية للطباعة و النشر، بيروت، 1988.

ريتشارد شرويدر وآخرون: **نظرية المحاسبة**، تعريب خالد علي أحمد كاجيكي وآخرون، بدون طبعة، دار المريخ للنشر، الرياض، 2006.

خالد مقدم: **تبني معايير المحاسبة الدولية – حالة الجزائر**، مذكرة ماجستير، تخصص محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة سعد دحلب، البليدة، 2009.

ثناء القباني: **المحاسبة الدولية**، بدون طبعة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2003/2002.

رضوان حلوه حنان، **النموذج المحاسبي المعاصر من المبادئ إلى المعايير**، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر و التوزيع، عمان، 2003.

أمين السيد أحمد لطفي: **نظرية المحاسبة – منظور التوافق الدولي**، بدون طبعة، الدار الجامعية، الإسكندرية،2006.

زكريا جودي، الدعاية الفرنسية بالجزائر بداية الاحتلال1830، مجلة الدراسات التاريخية العسكرية، المركز الوطني للدراسات والبحث في التاريخ العسكري الجزائري، جويلية2019.

الجمهورية الجزائرية، المرسوم رقم68-238 المتضمن القانون الأساسي الخاص بالمراقبين العامين للمالية[على الخط]، الجريدة الرسمية رقم44، 31ماي1968م، متاح على الرابط: https://www.joradp.dz/HAR/Index.htm، (أطلع عليه بتاريخ20ماي2021م)، المادة1.

الجمهورية الجزائرية، المرسوم رقم68-239 المتضمن القانون الأساسي الخاص بسلك مراقبي المالية[على الخط]، الجريدة الرسمية رقم44، 31ماي1968م، متاح على الرابط: https://www.joradp.dz/HAR/Index.htm، (أطلع عليه بتاريخ20ماي2021م)، المادة1.

الجمهورية الجزائرية، المرسوم رقم68-240 المتضمن القانون الأساسي الخاص بمفتشي المالية[على الخط]، الجريدة الرسمية رقم44، 31ماي1968م، متاح على الرابط: https://www.joradp.dz/HAR/Index.htm، (أطلع عليه بتاريخ20ماي2021م)، المادة1.

الجمهورية الجزائرية، قانون المالية لسنة1970م[على الخط]، الجريدة الرسمية رقم110، 31ديسمبر1969م، متاح على الرابط: https://www.joradp.dz/FTP/JO-ARABE/1969/A1969110.pdf?znjo=110، (أطلع عليه بتاريخ22ماي2021م)، المادة39.

الجمهورية الجزائرية، المرسوم رقم70-173 المتعلق بواجبات ومهام مندوبي الحسابات للمؤسسات الوطنية العمومية أو شبه العمومية [على الخط]، الجريدة الرسمية رقم97، 16نوفمبر1970م، متاح على

الرابط: https://www.joradp.dz/HAR/Index.htm، (أطلع عليه بتاريخ20ماي2021م)، المواد1-8.
إليك بعض أمثلة التعيين وإنهاء المهام: الجمهورية الجزائرية، مقررات تتضمن تعيين وإنهاء مهام بعض مندوبي الحسابات في المؤسسات الوطنية العمومية وشبه العمومية[على الخط]، الجريدة الرسمية رقم93، 12نوفمبر1973م، متاح على الرابط: https://www.joradp.dz/HAR/Index.htm، (أطلع عليه بتاريخ9أفريل2021م)، ص1360.
الجمهورية الجزائرية، الأمر رقم71-82 المتضمن تنظيم مهنة المحاسب والخبير المحاسب [على الخط]، الجريدة الرسمية رقم107، 29ديسمبر1971م، متاح على الرابط: https://www.joradp.dz/HAR/Index.htm، (أطلع عليه بتاريخ18ماي2021م)، المواد1-61.
الجمهورية الجزائرية، القانون رقم80-05 المتعلق بممارسة وظيفة المراقبة من طرف مجلس المحاسبة [على الخط]، الجريدة الرسمية رقم10، 1مارس1980م، متاح على الرابط: https://www.joradp.dz/HAR/Index.htm، (أطلع عليه بتاريخ8ماي2021م)، المواد1-56.
المرسوم التنفيذي رقم 96 – 318 المؤرخ في 25 سبتمبر سنة 1996 يتضمن إحداث المجلس الوطني وتنظيمه"، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 56، الجزائر، 1996، ص18
قانون رقم 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد"، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42، الجزائر، 2010.
قلوش، الطيب. 2017، "دور التقييس في حماية المستهلك في التشريع الجزائري"، العدد 15، الأكاديمية للدراسات الاجتماعية والانسانية.
المرسوم التنفيذي رقم 11 – 30 مؤرخ في 27 جانفي 2011 الذي يحدد شروط وكيفيات الاعتماد لممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد"، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 7، الجزائر، 2011.
عمر بالخير جواد، دور تكوين الموارد البشرية في تطوير ونجاح المؤسسة الاقتصادية - دراسة حالة شركة الاسمنت ومشتقاته SCIS بسعيدة، رسالة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه، علوم اقتصادية، تخصص تسيير، جامعة أبي بكر بلقايد، تلمسان، 2015.
بزايد نجاة، "التكوين واستراتيجية تسيير المهارات التسييرية لدى إطارات شركة "سوناطراك"، أطروحة لنيل شهادة دكتوراه، علم نفس العمل والتنظيم، جامعة وهران سانيا، وهران، 2011.
Bernard RAFFOURNIER: **Comptabilité internationale**, Encyclopédie de comptabilité, Contrôle de gestion et audit, Economica, Paris, 2000.
D. Zeghal, K. Mhedhbi: **An analysis of the factors affecting the adoption of international accounting standards**, The International Journal of Accounting, VOL 41, 2006.

H R Hassab Elnaby et al: **the impact of environmental factors on accounting development-an Egyptian longitudinal study**, Critical Perspectives on accounting, VOL 14, 2003.

C. Nobes, D. Alexander: **financial accounting an international introduction**, Pearson Education Limited, England, 2004.

Alain BARGAIN et Zouhair DJERBI, Filière expertise comptable : histoire et perspective, [en ligne],Disponible sur:
https://bergson.paysdelaloire.e-lyco.fr/wp-content/uploads/sites/7/2018/10/Histoires-et-Perspectives-de-la-fili%C3%A8re-Expertise.pdf

Jean-Guy Degos, UNE BREVE HISTOIRE DES DIPLOMES D'EXPERTISE COMPTABLE FRANCAIS (1927-1997), Technologie et management de l'information : enjeux et impacts dans la comptabilité, le contrôle et l'audit, May 2002, France.

République Algérienne, Loi n°62-157 du31décembre1962 tendant à la reconduction jusqu'à nouvel ordre de législation en vigueur au 31décembre1962 [en ligne],Disponible sur: https://www.joradp.dz/jo6283/1963/002/FP18.pdf (consulté le30mars2021), articles1-3.

كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير
جامعة الجزائر 3
جامعة الجزائر3
University of Algiers 3