

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة حسيبة بن بوعلي الشلف
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم علوم التسيير



أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه في العلوم
التخصص: علوم التسيير
العنوان

دور الإصلاح المحاسبي في تطوير مهنة المحاسبة بالجزائر في ظل
تبني المرجعية المحاسبية الدولية

من إعداد:

بونعجة سحنون

المناقشة بتاريخ 2018/09/24 من طرف اللجنة المكونة من:

رئيس	جامعة الشلف	أستاذ	أ.د. كتوش عاشور
مقرر	جامعة الشلف	أستاذ محاضر "أ"	د. بوفليح نبيل
ممتحن	جامعة سيدي بلعباس	أستاذ	أ.د. باشوندة رفيق
ممتحن	جامعة خميس مليانة	أستاذ محاضر "أ"	د. لعريبي محمد
ممتحن	جامعة البليدة 2	أستاذ محاضر "أ"	د. العرابي حمزة
ممتحن	جامعة الشلف	أستاذ محاضر "أ"	د. براهيمية إبراهيم

السنة الجامعية: 2017-2018

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

كلمة شكر

الحمد لله رب العالمين والصلاة والسلام على سيد الأولين والآخرين وعلى آله وصحبه الكرام الميامين، أحمد الله رب العالمين أن وفقني ويسر لي أمري، وفتح علي من حيث لا أحتسب في سبيل إتمام هذا العمل.

أتقدم بجزيل الشكر للأستاذ الفاضل الدكتور بوفليح نبيل على جهده وصبره، وعلى نصائحه وتوجيهاته التي لم ييخل بها علي طول فترة إعداد هذا العمل.

كما أتقدم بأوفر الشكر والامتنان إلى الأساتذة أعضاء لجنة المناقشة كلا باسمه، وكذا أساتذتنا ومعلمينا الذين لم ييخلوا علينا طول مسارنا الدراسي.

ولا يفوتني أن أتقدم بكل عبارات الشكر والامتنان إلى كافة العاملين بجامعة حسبية بن بوعلي من هيئة التدريس إلى الموظفين والعاملين، كلا باسمه، وأقول لهم بآرك الله فيكم وجزاكم عنا كل خير في الدنيا والآخرة.

وفي الأخير أتقدم بالشكر لكل من قدم يد المساعدة في إتمام هذا العمل، من قريب أو بعيد.

الإهداء

إلى من غمراني بالمحبة والود والحنان..... إلى الوالدين الكريمين حفظهما الله تعالى

إلى رياحين عمري.....أشقائي وشقيقاتي

إلى رفيقة الدرب وصبرها علي....زوجتي

إلى شموع وزهرات حياتي ابنتي زبيدة وابني محمد معاذ

إلى كل معلم علمني حرفا في دروب الحياة

إلى كل الأهل والأصدقاء

أهدي هذا العمل

قائمة الفهرس

رقم الصفحة	الفهرس
	الإهداء
	كلمة الشكر
I	الفهرس
VI	قائمة الجداول
VII	قائمة الأشكال
VIII	قائمة المختصرات
IX	قائمة الملاحق
أ-د	مقدمة عامة
02	الفصل الأول: التطور المفاهيمي لمهنة المحاسبة في ظل تغيرات بيئة الأعمال المعاصرة
02	تمهيد
03	المبحث الأول: مفهوم ومقومات مهنة المحاسبة في ظل اتجاهات التطوير الحديثة
03	المطلب الأول: مفهوم وطبيعة مهنة المحاسبة
16	المطلب الثاني: اتجاهات تنظيم مهنة المحاسبة وأهم مقوماتها
30	المطلب الثالث: دور مهنة المحاسبة في تحقيق التنمية الاقتصادية والاجتماعية وسبل تطويرها
38	المبحث الثاني: أهمية التعليم المحاسبي والقيم الأخلاقية في بناء مهارات مهنيي المحاسبة
38	المطلب الأول: ماهية التعليم المحاسبي وأثره على مهنة المحاسبة
45	المطلب الثاني: استراتيجية الجودة الشاملة لتعليم المحاسبي
54	المطلب الثالث: أهمية القيم الأخلاقية في ترقية مهنة المحاسبة
59	المبحث الثالث: أهم تحولات مهنة المحاسبة في بيئة الأعمال المعاصرة
59	المطلب الأول: تحولات مهنة المحاسبة في ظل تكنولوجيا المعلومات واقتصاد المعرفة
63	المطلب الثاني: واقع مهنة المحاسبة في ظل التجارة الالكترونية
70	المطلب الثالث: الدور المعاصر لمهنة المحاسبة في تحقيق مبادئ حوكمة الشركات
77	خلاصة الفصل
79	الفصل الثاني: توجهات مهنة المحاسبة نحو تطبيق متطلبات المرجعيات المحاسبية الدولية في ظل العولمة
79	تمهيد
80	المبحث الأول: أثر ظاهرة العولمة والمنظمات الاقتصادية الدولية على مهنة المحاسبة

80	المطلب الأول: واقع مهنة المحاسبة في ظل ظاهرة العولمة
83	المطلب الثاني: دور منظمة التجارة العالمية في تعزيز عولمة مهنة المحاسبة
90	المطلب الثالث: جهود المنظمات الدولية والإقليمية في عولمة مهنة المحاسبة على الصعيد الدولي
94	المبحث الثاني: دور مجلس معايير المحاسبة الدولية في ترقية وتطوير مهنة المحاسبة
94	المطلب الأول: ماهية معايير المحاسبة الدولية
106	المطلب الثاني: دور مجلس معايير المحاسبة الدولية في تنظيم مهنة المحاسبة
115	المطلب الثالث: جهود مجلس معايير المحاسبة الدولية في تطوير مهنة المحاسبة
119	المبحث الثالث: دور الاتحاد الدولي للمحاسبين في تطوير مهنة المحاسبة على المستوى الدولي
119	المطلب الأول: واقع مهنة المحاسبة في ظل الاتحاد الدولي للمحاسبين
126	المطلب الثاني: دور الاتحاد الدولي للمحاسبين في وضع معايير دولية للتدقيق
131	المطلب الثالث: جهود الاتحاد الدولي للمحاسبين في وضع معايير للتعليم المحاسبي ومعايير القطاع العام
139	خلاصة الفصل
141	الفصل الثالث: التجارب الدولية في إصلاح مهنة المحاسبة
141	تمهيد
142	المبحث الأول: إصلاح مهنة المحاسبة في البلدان النامية (التجربة الصينية)
142	المطلب الأول: أثر العولمة ومنظمة التجارة العالمية على مهنة المحاسبة في البلدان النامية
149	المطلب الثاني: دوافع ومظاهر التجربة الصينية في إصلاح مهنة المحاسبة
157	المطلب الثالث: أهمية الإصلاح المحاسبي في تطوير مهنة المحاسبة في ظل الاستجابة لمتطلبات المرجعيات المحاسبية في الصين
162	المبحث الثاني: إصلاح مهنة المحاسبة في بلدان الاتحاد الأوروبي (التجربة الألمانية)
162	المطلب الأول: واقع الإصلاح المحاسبي في الاتحاد الأوروبي
167	المطلب الثاني: أثر الإصلاح المحاسبي في الاتحاد الأوروبي على بيئة مهنة المحاسبة في ظل المرجعيات المحاسبية الدولية
174	المطلب الثالث: التجربة الألمانية في إصلاح وتطوير مهنة المحاسبة في ظل توجيهات الاتحاد الأوروبي
184	المبحث الثالث: إصلاح مهنة المحاسبة في البلدان العربية (تجربة المملكة العربية السعودية)
184	المطلب الأول: واقع مهنة المحاسبة في البلدان العربية في ظل التحولات العالمية نحو المرجعيات المحاسبية الدولية
192	المطلب الثاني: تجربة المملكة العربية السعودية في تنظيم مهنة المحاسبة
200	المطلب الثالث: جهود التوافق مع المرجعية المحاسبية الدولية من أجل إصلاح مهنة المحاسبة في المملكة العربية السعودية

204	خلاصة الفصل
206	الفصل الرابع: واقع مهنة المحاسبة في ظل الإصلاح المحاسبي بالجزائر
206	تمهيد
207	المبحث الأول: تطور تجربة الإصلاح المحاسبي في الجزائر
207	المطلب الأول: ماهية الإصلاحات المحاسبية وأهم دوافعها في الجزائر
215	المطلب الثاني: تطور إصلاح الأنظمة المحاسبية في الجزائر وأهم مظاهرها
225	المطلب الثالث: الإطار التصوري للنظام المحاسبي المالي
232	المبحث الثاني: انعكاسات الإصلاح المحاسبي على تنظيم المنظمات المهنية في الجزائر
232	المطلب الأول: أثر الإصلاح المحاسبي على تشريعات منظمات مهنة المحاسبة في الجزائر
237	المطلب الثاني: أثر الإصلاح المحاسبي في إعادة هيكلة منظمات المهن المحاسبية في الجزائر
244	المطلب الثالث: دور الإصلاح المحاسبي في تنظيم ممارسات المهن المحاسبية في الجزائر
248	المبحث الثالث: إجراءات التكوين والترخيص لممارسة المهنة في ظل الإصلاح المحاسبي
248	المطلب الأول: دور أعمال الإصلاح المحاسبي في تحول عملية التعليم المحاسبي في الجامعات الجزائرية
252	المطلب الثاني: واقع التعليم المحاسبي المهني في ظل لإصلاح
258	المطلب الثالث: طرق التكوين وكيفيات منح الشهادات لممارسة مهنة المحاسبة في الجزائر
261	خلاصة الفصل
263	الفصل الخامس: متطلبات تفعيل الإصلاح المحاسبي لأجل تطوير مهنة المحاسبة في الجزائر في ظل تبني المرجعية المحاسبية الدولية
263	تمهيد
264	المبحث الأول: واقع التقارب بين المهن المحاسبية في الجزائر مع نظيرتها الدولية
264	المطلب الأول: واقع التقارب بين الممارسات المحاسبية في البيئة الجزائرية مع نظيرتها الدولية
269	المطلب الثاني: أثر الإصلاح المحاسبي على البيئة المحيطة بمهنة المحاسبة في الجزائر
273	المطلب الثالث: أثر الإصلاحات المحاسبية على أعمال التدقيق بالجزائر في ظل المتطلبات الدولية
285	المبحث الثاني: خطوات تحقيق التوافق بين متطلبات المرجعيات المحاسبية الدولية ومهنة المحاسبة في الجزائر
285	المطلب الأول: استراتيجيات تفعيل التوافق بين الممارسات المحاسبية الجزائرية مع المتطلبات الدولية
293	المطلب الثاني: أهمية التحول للمتطلبات الدولية فيما يخص محاسبة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر
299	المطلب الثالث: أهمية تطوير التعليم والتكوين المحاسبي بالجزائر في ظل التوجه نحو المرجعيات المحاسبية

	الدولية
306	المبحث الثالث: أهمية ومتطلبات التوفيق بين بيئة أعمال المهن المحاسبية في الجزائر مع نظيرتها الدولية
306	المطلب الأول: تقييم واقع سوق خدمات المهن المحاسبية في الجزائر في ظل السعي للانضمام لمنظمة التجارة العالمية (OMC)
312	المطلب الثاني: إستراتيجية ومتطلبات تطوير سوق الخدمات المحاسبية في الجزائر
316	المطلب الثالث: أهمية تحقيق التقارب والعضوية في المنظمات المهنية الدولية بالنسبة لبيئة المهن المحاسبية الجزائرية
324 خلاصة الفصل
326 الخاتمة العامة
333 المراجع
351 الملاحق

قائمة الجداول والأشكال

والمختصرات

رقم الجدول	عنوان الجدول	الصفحة
جداول الفصل الأول		
(1-1)	الفرق بين النموذج الأنكلوسكسوني والأوروبي في تنظيم مهنة المحاسبة	24
(1-2)	آلية تطوير المهنة وفق للآراء بعض الباحثين والمنظمات المهنية.	35
(1-3)	مقارنة بين المدخل التقليدي والمدخل الحديث في التعليم المحاسبي من وجهة نظر IFAC.	44
(1-4)	عناصر الجودة الشاملة في التعليم المحاسبي	48
جداول الفصل الثاني		
(2-1)	تطور الاعتراف والقبول بالمعايير المحاسبة الدولية IFRS على الصعيد الدولي خلال الفترة 2001-2010 بالمقارنة مع المعايير US GAAP والمعايير الوطنية.	114
(2-2)	محتوى قواعد الامتثال للعضوية في الاتحاد الدولي للمحاسبين.	126
(2-3)	معايير التدقيق والتأكيد والخدمات ذات العلاقة الصادرة عن مجلس التدقيق الدولية	128
(2-4)	المعايير الدولية للتعليم المحاسبي الصادرة حتى عام 2014 وأهم أهدافها.	133
(2-5)	معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام وما يقابلها من معايير IAS/IFRS	138
جداول الفصل الثالث		
(3-1)	مقارنة بين التوزيع السكاني بعدد المحاسبين بين بعض الدول النامية والدول المتقدمة.	145
(3-2)	أهم المعايير المحاسبة الصينية الصادرة حتى 2003.	153
(3-3)	تطور الإيرادات المتأتية من المهن المحاسبية في الصين خلال الفترة 2004.-2014.	158
(3-4)	خطوات التحول إلى IAS-IFRS من قبل اللجنة الأوروبية CE خلال الفترة 2000.-2005	165
(3-5)	طرق مسك المحاسبة وفقا لفئات المؤسسات تبعا لتوجيه الأوربي العام.	169
(3-6)	التطور التاريخي لأعمال الإصلاح المحاسبي في ألمانيا من خلال قانون (BilMoG).	175
(3-7)	استعراض بعض الممارسات المحاسبية وفق النظام المحاسبي الألماني.	180
(3-8)	مقارنة اعتماد الدول العربية على مخرجات المنظمات المحاسبية الدولية.	185
(3-9)	معايير المحاسبة السعودية المطبقة حتى تاريخ 31 ديسمبر 2015.	197
جداول الفصل الرابع		
(4-1)	أثر التحول من النهج الاقتصادي الاشتراكي إلى اقتصاد السوق على مفاهيم المحاسبية.	212
(4-2)	نقائص وانتقادات المخطط الوطني المحاسبي PCN.	221
(4-3)	المبادئ الأساسية للإعداد الكشوف المالية وفقا للنظام المحاسبي المالي.	227
(4-4)	المعايير المحاسبية طبقا للنظام المحاسبي المالي ومحتواها.	229
(4-5)	أهم محطات في التطور التاريخي للتشريع المتعلق بمهنة التدقيق في الجزائر.	235

240	توضيح مهام المجلس الوطني للمحاسبة طبقا للقانون 01-10	(4-6)
242	مهام اللجان المتساوية الأعضاء التابعة للمجلس الوطني للمحاسبة CNC.	(4-7)
250	مقاييس التعليم في مرحلة الليسانس شعبة علوم مالية ومحاسبية	(4-8)
251	إجراءات مطابقة تخصصات الليسانس والماستر في شعبة العلوم المالية والمحاسبية	(4-9)
255	التخصصات المعنية بمسابقات الالتحاق بالمعهد المتخصص لمهنة المحاسب	(4-10)
257	المقاييس المعنية بالاختبارات الكتابية الخاصة بمسابقة الالتحاق بالعهد المتخصص	(4-11)
جداول الفصل الخامس		
266	مقارنة بين أهم الاختلافات بين مختلف الممارسات المحاسبية بين IASB، وSCF، وPCN.	(5-1)
267	ملخص عن التقييم بالقيمة العادلة الخاص ببعض عناصر الأصول من خلال SCF وما يقابلها في معايير المحاسبة الدولية.	(5-2)
272	تحديد أسقف مسك محاسبة مبسطة من قبل الكيانات الصغيرة	(5-3)
274	معايير التدقيق الجزائرية وما يقابلها في نظيراتها الدولية للتدقيق ISA..	(5-4)
287	أهم نقاط التباين بين معايير الإبلاغ المالي الدولية والنظام المحاسبي المالي.	(5-5)
291	حلول مقترحة لتوفيق بين معايير المحاسبة الدولية والقواعد المحاسبية طبقا ل SCF والقواعد النظام الضريبي الجزائري (الإيجابيات والسلبيات).	(5-6)
293	تصنيف المؤسسات الصغيرة والمتوسطة (PME-PMI) في الجزائر.	(5-7)
294	تطور المؤسسات الصغيرة والمتوسطة (PME-PMI) في الجزائر خلال الفترة 2003.-2012	(5-8)
298	التمييز بين تطبيق النظام المحاسبي المالي SCF وIFRS-PME و FULL و IFRS.	(5-9)
301	مقاييس مقترحة وفقا للبيئة المحاسبية الدولية من خلال مناهج التعليم المحاسبي في الجزائر.	(5-10)
308	توزيع إيرادات شركات المحاسبة في بعض الدول والأقاليم حتى 2015	(5-11)
308	توضيح تطور حصة شركات المحاسبة والتدقيق الكبرى على المستوى الدولي حتى 2015.	(5-12)
309	الحصة السوقية للشركات المحاسبة والتدقيق الدولية في الاقتصاديات الخمس الكبرى.	(5-13)
311	عدد الممارسين في المهن المحاسبية الحرة في الجزائر حتى 2016	(5-14)
317	مقارنة لمدى تطبيق المتطلبات المرجعية المحاسبية الدولية بالمقارنة مع واقع مهنة المحاسبة في الجزائر في ظل الإصلاح المحاسبي.	(5-15)
318	مدى كفاية تحقيق متطلبات العضوية في IFAC بالنسبة لبعض البلدان ذات العضوية.	(5-16)

الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
أشكال الفصل الأول		
29	مخطط يوضح مكونات مهنة المحاسبة ومقوماتها	(1-1)
41	أهم مشاكل منظومة التعليم المحاسبي في بيئة الأعمال الحديثة	(1-2)
43	تبيان عناصر ومكونات العملية التعليمية	(1-3)
أشكال الفصل الثاني		
110	تطور نشاط مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB.	(2-1)
112	الهيكل التنظيمي للمجلس معايير المحاسبة الدولية IASB	(2-2)
115	تطور الاعتراف الدولي بالمعايير المحاسبية الدولية في مقابل المعايير الوطنية و Us .GAAP	(2-3)
أشكال الفصل الثالث		
155	الهيكل العام لمعايير العامة المحاسبية في الصين.	(3-1)
158	توضيح تطور إيرادات المهن المحاسبية في الصين خلال الفترة 2004-2014	(3-2)
196	أهم إصدارات الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين	(3-3)
أشكال الفصل الخامس		
277	خطوات تنفيذ مهمة التدقيق والاتفاق على أحكام رسالة التدقيق.	(5-1)
279	توضيح إجراءات الحصول على التأكيدات الخارجية وفقا للمعيار NAA 500.	(5-2)
282	توضيح صبرورة تواريخ المتعلقة بالأحداث اللاحقة	(5-3)
290	نموذج مقترح لتبني معايير المحاسبة الدولية من خلال معايير محاسبية جزائرية	(5-4)
320	خطوات مقترحة لتطوير مهنة المحاسبة في الجزائر على ضوء المتطلبات الدولية	(5-5)
322	الانعكاس المتوقع في تطبيق مخرجات المنظمات المحاسبية الدولية على الاقتصاد الوطني	(5-3)

AAA	The American Accounting Association
AIA	The American Institute of Accountants
ICAEW	The Institute of Chartered Accountants in England and Wales
AICPA	American Institute of Certified Public Accountants
FASB	Financial Accounting Standards Board
IAS	International Accounting Standards
IASB	International Accounting Standards Board
IASC	International Accounting Standards Committee
IASCF	International Accounting Standards Committee Foundation
IFAC	International Federation of Accountants
IFRIC	International Financial Reporting Interpretations Committee
IFRS	International Financial Reporting Standards
IOSCO	International Organization of Security Commission
SAC	Standards Advisory Council
SCF	Système Comptable Financier
SEC	Security and Exchange Commission
SIC	Standing Interpretations Committee
US GAAP	United States Generally Accepted Accounting Principles
OMC	Organisation Mondiale du Commerce

الصفحة	عنوان الملحق	رقم الجدول
352	معايير المحاسبة الدولية IAS الصادرة حتى 2010.	الملحق 01
353	معايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRS الصادرة حتى 2017.	الملحق 02
354	التوزيع الجغرافي للدول المعتمدة على المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية حتى 2017.	الملحق 03
355	عدد الدول المعتمدة على مخرجات مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB).	الملحق 04
359	أهم المنظمات المهنية المؤسسة للاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) عام 1977	الملحق 05
361	المقاييس والحجم الساعي للبرامج البيداغوجية لتكوين للخبير المحاسب ومحافظ الحسابات.	الملحق 06

مقدمة عامة

رغم أن مهنة المحاسبة من المهن القديمة التي عرفها الإنسان، وتطورت مع تطوره عبر مراحل التاريخ، أي منذ الحضارات الأولى للبشرية أين كانت هناك المحاسبة وممتهنيها، فإنها لم تبقى في معزل عن التطورات العلمية الحاصلة في ميدان الفكر الاقتصادي، حيث أصبحت مرتبطة باقتصاديات المعرفة والذكاء الاقتصادي، الذي توسع ليشمل توجهه إلى الذكاء المحاسبي والمالي. كما أصبحت مهنة المحاسبة تشكل محورا هاما وأحد أعمدات نجاح حوكمة الشركات، كما أنها أضحت تشتمل على قواعد أخلاقية لذاتها، وكذا أوجدت لنفسها مقومات تمكن ممارسيها من الاسترشاد بها، وذلك من خلال توطيد معايير للمحاسبة والتدقيق، وتطوير كفاءة ممتهنيها من خلال التعليم والتكوين المهني المستمر.

وفي ظل ما أصبح يعرف بعصر العولمة، وظهور منظمات دولية تعمل على تطوير مهنة المحاسبة على الصعيد الدولي، عمدت الجزائر إلى احدث إصلاحات جذرية على مختلف المهن المحاسبية، وهذا في ظل سعيها الدؤوب لتحقيق الانتساب والعضوية في منظمة التجارة العالمية، بعد التحولات الاقتصادية التي شهدتها منذ الأزمة النفطية لعام 1986، وتحولها من نهج الاقتصاد المخطط إلى اقتصاد السوق، وهو مبدأ تم تكريسه منذ صدور دستور عام 1989، وكمظهر لم يستثن الدول المتقدمة أو الناشئة على حد سواء، كان اتجاه السلطات الجزائرية فيما يخص مهنة المحاسبة التحول إلى متطلبات المحاسبة الدولية، من خلال إصدار القانون 07-11 المتعلق بالنظام المحاسبي المالي (SCF)، والذي تبنت من خلاله الممارسات المحاسبية الدولية، والمتمثلة في معايير المحاسبة الدولية والصادرة من قبل مجلس معايير المحاسبة الدولية، والذي شرع في تطبيقه بدء من الفاتح يناير من عام 2010. واستكمالا لعملية الإصلاح، سارعت السلطات الجزائرية، ممثلة في وزارة المالية، على العمل في إحداث طفرة نوعية على مستوى باقي مجالات مهنة المحاسبة في الجزائر، والتي كللت جهودها بصدور القانون 01-10 المتعلق بخبير المحاسب، محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، خلال عام 2010، والذي اعتبر من قبل المختصين على أنه إعادة هيكلة للمهنة المحاسبية في الجزائر، لتعقبه عملية إصدار معايير جزائرية للتدقيق (NAA)، تتوافق بصورة كلية للمعايير الدولية للتدقيق (ISA).

لكن عملية الإصلاح المحاسبي تواجه اليوم تحديات عديدة، ترهن مقومات نجاحها، وبالتالي الإخفاق في تحقيق أهداف السلطات الجزائرية من وراء عمليات الإصلاح. ولعل أهم تلك العراقيل والصعوبات، هو التغيير الذي تشهده تلك المعايير الدولية، والتي تعد من سماتها التغيير المستمر، وهذا ما سيجعل المهن المحاسبية تتأخر في كل مرة عن نظيرتها الدولية بخطوة أو عدة خطوات، كونها مقننة ومقيدة بجملة التشريعات والمراسيم والقرارات الإدارية، وهذا من شأنه جعل مهنة المحاسبة بعيدة كل البعد عن مستحدثات المرجعيات المحاسبية الدولية. كما أن عمليات التعليم والتكوين المحاسبي تعد اليوم بعيدة عن التطلعات، وقاصرة عن

المتطلبات المطلوبة من نظيرتها الدولية، هذا ما ينعكس على كفاءة وتدريب المحاسبين العاملين على مستوى المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، وكذا ضعف تأهيل ومستوى ممتهمي مختلف المهن المحاسبية، وهذا ما سيؤدي إلى ضعف تنافسيتهم في مقابل لو تم فتح سوق الخدمات المحاسبية لشركات الأجنبية.

إشكالية الدراسة:

في ظل كل ما سبق، يمكن التطرق إلى هذا البحث من خلال طرح السؤال التالي:

كيف يمكن للإصلاح المحاسبي أن يساهم في تحسين وتطوير مختلف المهن المحاسبية في ظل السعي لتكريس متطلبات المرجعية المحاسبية الدولية في البيئة الجزائرية؟

هذا السؤال يؤدي إلى طرح الأسئلة الفرعية التالية:

- ما هو واقع مهنة المحاسبة في ظل تغيرات بيئة الأعمال الحديثة؟
- كيف يتم تنظيم مهنة المحاسبة على المستوى الدولي في ظل المرجعيات المحاسبية الدولية كأهم إفرانات العولمة؟
- فيما تتمثل دوافع الإصلاح المحاسبي في الجزائر؟ ومدى ارتباطها بالواقع المحاسبي الدولي؟
- ما هي أهم متطلبات إنجاح الإصلاح المحاسبي في الجزائر لأجل تطوير مهنة المحاسبة في ظل تبني مخرجات المرجعيات المحاسبية الدولية؟

فرضيات الدراسة:

- على ضوء ما سبق من طرح للإشكالية والأسئلة الفرعية التي تبعتها، يمكن وضع الفرضيات التالية:
- تلعب مهنة المحاسبة اليوم دوراً بارزاً في تحقيق التقدم الاقتصادي والمعرفي للدول، كما أنها أوجدت أساليبها الخاصة لتتأقلم مع كافة تغيرات بيئة الأعمال الحديثة.
- لقد أوجدت العولمة منظمات دولية تسعى لتحقيق التوافق على الصعيد الدولي، وفيما يخص كافة الخدمات المهنية التي تشملها مهنة المحاسبة.
- أدى توجه السلطات الجزائرية إلى إصلاح منظومة المهن المحاسبية إلى تقرب الممارسة المحلية إلى نظيرتها الدولية، حيث أدى الإصلاح المحاسبي إلى تحقيق هدف التوافق مع المرجعيات المحاسبية الدولية.
- في ظل الإصلاح المحاسبي أصبح من الضروري التحول إلى تطبيق مخرجات المرجعيات المحاسبية مع الحفاظ على الخصوصية الوطنية، كأهم الحلول الممكنة لتطوير مهنة المحاسبة في الجزائر، وتقريبها من واقع الممارسات المتعارف عليها على الصعيد الدولي.

أهمية الدراسة:

تتبع أهمية هذه الدراسة كون أن الجزائر قد شهدت إصلاحات متعددة في مجال العمل المحاسبي، وهذا انطلاقاً من النظام المحاسبي المالي الذي تبني من خلاله المرجعية المحاسبية الدولية، والمتمثلة في معايير المحاسبة الدولية، مع إلزام المؤسسات الاقتصادية بتطبيقه منذ الفاتح من يناير من عام 2010، وكذا القانون رقم 10-01 المتعلق بمهنة الخبير المحاسب، محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، حيث يعتبر هذا القانون الحجر الزاوية في إعادة تأهيل مهنة المحاسبة الحرة. فالواقع يقول أن مهنة المحاسبة في الجزائر تعاني من ضعف شديد من حيث قوة الإدراك الخاصة بالتطور الذي تشهده على المستوى الدولي، حيث أصبحت تعد مجالاً خصباً لميادين البحث والتطوير، كما أنها بدأت تعد عاملاً يتأثر ويؤثر في البيئة الاقتصادية لكافة الدول، ولذا يجب إعادة النظر في هذا الواقع، الذي يستوجب على القائمين على الجانب المحاسبي العمل على الاستفادة من الإرشادات التي توفرها المنظمات المهنية الدولية في مجال المحاسبة والتدقيق خاصة.

أهداف الدراسة:

تهدف هذه الدراسة إلى تحليل واقع مهنة المحاسبة في الجزائر، في ظل الإصلاحات التي باشرتها من خلال تبني معايير المحاسبة الدولية (IAS-IFRS) في إطار النظام المحاسبي المالي (SCF)، ومدى تأثيرها بهذه الإصلاحات خاصة أنه لم يتم إشراكها في هذا المسعى، رغم أنها تعتبر اللبنة الأولى التي يبنى نجاحه عليها. كما تهدف إلى محاولة وضع جملة من الاقتراحات التي يمكن أن تكون مناسبة للإصلاح المحاسبي في الجزائر.

أسباب اختيار الموضوع:

- هناك جملة من الأسباب التي دفعت إلى اختيار موضوع البحث، لعل أهمها:
- إبراز دور مهنة المحاسبة في الحياة الاقتصادية والعلمية؛
 - إبراز الاهتمام القائم بمهنة المحاسبة على الصعيد الدولي؛
 - البحث والكشف عن واقع المهنة في ظل الإصلاحات المحاسبية التي شرعت فيها السلطة الوصية في الجزائر على الميدان المحاسبي؛
 - البحث عن سبل تطوير المهنة من خلال الاستفادة من التجارب الدولية ذات الطبيعة والظروف البيئية المشابهة إلى حد ما لتلك القائمة في الجزائر.

منهج الدراسة:

للإجابة على إشكالية البحث واختبار الفرضيات المتبناة، سيتم استخدام المنهج الاستنباطي بالاعتماد على أداتيه الوصف والتحليل، وذلك من خلال التعرف على الجوانب المفاهيمية المتعلقة بمهنة المحاسبة وأهم مقوماتها، وكذا استعراض تطورها على المستوى الدولي. وكذا للتعرف أكثر على واقع التجارب الدول في إصلاح منظومة مهنة المحاسبة، وإسقاطها على التجربة الجزائرية الفتية، وكذا استقراء واقع الإصلاحات التي تشهدها الجزائر في المجال المحاسبي التي باشرتها وزارة المالية، مع دراسة لإمكانات تبني وتطبيق متطلبات المرجعيات المحاسبية في البيئة الجزائرية.

حدود الدراسة:

من أجل الإلمام بالموضوع قيد الدراسة تم الاعتماد على ما يلي:

- **الحدود المكانية:** تتمثل الحدود المكانية لهذه الدراسة في البحث عن انعكاسات الإصلاح المحاسبي في الجزائر وأثره على مهنة المحاسبة، ومدى ارتباطها بالمتطلبات الدولية.
- **الحدود الزمانية:** تتلخص الحدود الزمانية في كل ما عرفته الجزائر من إصلاح نظمها المحاسبية والقوانين المنظمة للمهنة بعد الاستقلال إلى غاية صدور القانون 10-01 المتعلق بالخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.
- **الحدود الموضوعية:** تتمثل الحدود الموضوعية لهذه الدراسة فيما يلي:
 - الإشارة إلى المفاهيم الأساسية لتطور مفهوم مهنة المحاسبة، من خلال سرد الأدبيات التي تمحورت حولها، وكذا تأثرها بالبيئة الأعمال المعاصرة؛
 - التطرق إلى دور العولمة في توسيع نطاق الاعتراف بالمنظمات المهنية والمرجعيات المحاسبية المهتمة بمهنة المحاسبة؛
 - عرض للتجارب الدولية في إصلاح المهن المحاسبية على ضوء متطلبات المرجعيات المحاسبية الدولية؛
 - التطرق إلى الإصلاح المحاسبي في الجزائر، ودوره في إعادة هيكلة عمل المنظمات المهنية المحاسبية في الجزائر؛
 - ولقد تم اعتماد مفهوم مهنة المحاسبة وفقا للمنظور الأنكلوسكسوني الذي تسير على نهجه المرجعيات المحاسبية الدولية، مع التركيز على المتطلبات التي يفرضها لأجل تنظيم المهنة.

صعوبات الدراسة:

لقد تم مصادفة بعض من الصعوبات عند إعداد هذا البحث، خاصة فيما يتعلق بقلة المصادر التي تطرقت لمهنة المحاسبة، وإعطاءها مفهوم محدد، كما تم الاعتماد على النصوص القانونية في الغالب على تفسير أثر الإصلاح المحاسبي على مهنة المحاسبة في الجزائر.

الدراسات السابقة:

يمكن اعتماد الدراسات السابقة التالية:

- بن بلغيث مداني، أهمية إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ظل أعمال التوحيد الدولية - بالتطبيق على حالة الجزائر-، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، سبتمبر 2004.
- تعالج هذه الأطروحة موضوع الإصلاح المحاسبي للمؤسسات في الجزائر، وذلك من خلال البحث في طبيعة مسار التوحيد المحاسبي، وأهداف هيئة التوحيد، وموقفها من العولمة و بروز التوحيد العالمي. كما جاءت الدراسة العملية كمحاولة لتقييم واقع وخصوصيات الميدان المحاسبي في الجزائر، وهذا من خلال سلسلة لقاءات وحوارات، واستقصاء باستخدام الاستبانة تشمل المهنيين والأشخاص المهتمين بالمحاسبة.
- سايج فايز، أهمية تبني معايير المراجعة الدولية في ظل الإصلاح المحاسبي، أطروحة مقدمة للنيل درجة الدكتوراه علوم، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة البليدة 2، السنة الدراسية 2014-2015.
- تناولت هذه الدراسة أهمية تبني المعايير الدولية للتدقيق الصادرة عن المجلس الدولي للتدقيق والتأكيد الدولية، والخاصة بالتدقيق في القوائم المالية التاريخية كامتداد للإصلاح المحاسبي المتمثل في تطبيق النظام المحاسبي المالي. وقد أظهرت نتائج الدراسة (من خلال استبانة) أن تبني المعايير الدولية للتدقيق في البيئة الجزائرية، سيمكن من تحقيق نتائج إيجابية على التطبيق السليم للنظام المحاسبي المالي، وعلى قبول تقارير التدقيق على المستوى الدولي.
- بكطاش فتيحة، دوافع التوحيد المعايير المحاسبية الدولية في ظل العولمة -حالة الجزائر، أطروحة مقدمة للنيل شهادة الدكتوراه علوم، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3، السنة الدراسية 2010-2011.

تناولت هذه الدراسة المسار التاريخي لتطور المعايير المحاسبية الدولية، وعلاقتها بالعلاقات الدولية التي أفضت إلى عوامة هذه التعاملات، ومقاربتها بالإصلاحات المحاسبية في الجزائر كامتداد للإصلاحات الاقتصادية. ولقد خلصت هذه الدراسة إلى أهمية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية والتقارير المالية في الجزائر.

- شلال زهير، آفاق إصلاح نظام المحاسبة العمومية الجزائري الخاص بتنفيذ العمليات المالية، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أحمد بوقرة، بومرداس، السنة الدراسية 2013-2014.

هدفت هذه الدراسة إلى تشخيص واقع ممارسة المحاسبة العمومية في الجزائر، في ظل نظام المحاسبة الخزينة العمومية على أساس مدونة مجموعة حسابات الخزينة العمومية، وكذا تسليط الضوء على آفاق تطبيق مشروع المخطط المحاسبي للدولة. وقد خلصت هذه الدراسة إلى أهمية تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، لإنجاح عملية إصلاح منظومة المحاسبة العمومية في الجزائر.

- براق محمد، قمان عمر، أثر الإصلاحات المحاسبية على هيكلية المنظمات المهنية في الجزائر، الملتقى العلمي الدولي حول: الإصلاح المحاسبي في الجزائر، نوفمبر 2011.

حيث هدفت هذه الدراسة إلى توضيح أثر الإصلاحات المحاسبية في الجزائر، المتمثلة في تبني معايير المحاسبة الدولية (IAS/IFRS) من خلال النظام المحاسبي المالي (SCF)، على هيكلية المنظمات المهنية خاصة منها المرتبطة بصورة مباشرة بمهنة المحاسبة بما يتوافق ومتطلبات هذه الإصلاحات، من خلال المساهمة في الإشراف والمتابعة والمراقبة لتجسيد أسس وقواعد الإطار الخاص بالنظام المحاسبي المالي وفق معايير المحاسبة الدولية. مع الإشارة إلى الانتقادات التي وجهت للهاته الإصلاحات، وذلك من خلال عدم إشراكها لمهنيي المحاسبة في الجزائر حين العمل على وضعها.

ما يميز هذه الدراسة:

بعد استطلاع الدراسات السابقة، والتي انكبت على دراسة جانب من جوانب مهنة المحاسبة، سواء تعلق الأمر من تقريب الممارسات المحاسبية في الجزائر وتوفيقها مع المتطلبات الدولية، أو ما تعلق بتحقيق التوافق بين بيئة مهنة التدقيق مع متطلبات التدقيق الدولية. فإن ما يميز هذه الدراسة أنها ستعتمد على البحث عن تقريب واقع مهنة المحاسبة وأهم مكوناتها، سواء الجوانب المحاسبية أو التدقيقية أو التعليمية، وكذا تنظيم المنظمات المهنية في الجزائر مع متطلبات ومخرجات المرجعيات المحاسبية الدولية، وكذا البحث في السبل الكفيلة لتحقيق هدف التوفيق، ومنه تحقيق هدف حجز المنظمات المهنية في الجزائر مكانة للعضوية في المنظمات المهنية الدولية، وتحقيق متطلبات منظمات التجارة العالمية فيما يخص خدمات المهن المحاسبية.

تقسيمات الدراسة:

تم تقسيم هذه الدراسة إلى الفصول التالية:

◀ **الفصل الأول:** والذي تم عنونته بـ: "التطور المفاهيمي لمهنة المحاسبة في ظل تحولات بيئة الأعمال المعاصرة"، وتم إظهار من خلال هذا الفصل أهم المفاهيم الأساسية المتعلقة بمهنة المحاسبة، من حيث دورها ومشاركتها في تجسيد النهضة الاقتصادية والتنموية، والدور المعرفي الذي تعمل على ترسيخه من خلال المعرفة المحاسبية داخل المجتمعات الحديثة، وكذا إبراز دور التعليم المحاسبي في تطوير المهنة بأي بلد، مسحوب بدور ترسيخ للقواعد أخلاقيات المهن المحاسبية، سواء للمحاسبين أو المدققين. كما تم إظهار واقع التغيرات الحاصلة على مهنة المحاسبة في ظل تغيرات البيئة المحاسبية المعاصرة، خاصة فيما تعلق بالتطورات الحاصلة على مستوى سائل التكنولوجيا والاتصال، وتحديات التي أوجدتها التجارة الالكترونية، وكذا واقع مهنة المحاسبة ودورها في إرساء مبادئ حوكمة الشركات في ظل الأزمات المالية والاقتصادية الأخيرة، خاصة بين الفترة 2000 و2008.

◀ **الفصل الثاني:** والمعنون بـ: "توجهات مهنة المحاسبة نحو تطبيق متطلبات المرجعيات المحاسبية الدولية في ظل العولمة"، ومن خلال هذا الفصل سيتم التطرق إلى دور العولمة في تحقيق التنسيق المحاسبي على المستوى الدولي، والدور الذي لعبته المنظمات الاقتصادية على فرض نهج المرجعيات المحاسبية الدولية في مختلف الممارسات المحاسبية وأعمال التدقيق. كما تم تسليط الضوء على أهم المرجعيات أو المنظمات الدولية المهنية التي تعمل على تطوير مهنة المحاسبة، وعلى رأسها الاتحاد الدولي للمعايير المحاسبية (IASB) والاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC)، مع إبراز أهم إسهامات هاتين المنظمتين من خلال دورها في وضع المعايير التي تحكم كافة جوانب مهنة المحاسبة.

◀ **الفصل الثالث:** والمعنون بـ: "التجارب الدولية في إصلاح مهنة المحاسبة"، تم التطرق من خلال هذا الفصل على النماذج وتجارب بعض الدول التي عملت على الرفع من مستوى مهنة المحاسبة، والتي تتميز بيئة اقتصادية مشابحة لواقع الاقتصاد الجزائري، كما يتم التطرق إلى وضع المهنة في الدول التي أولت اهتمام مناسب في سبيل تطوير المهنة، خاصة المتقدمة منها.

◀ **الفصل الرابع:** والمعنون بـ: "واقع مهنة المحاسبة في ظل الإصلاح المحاسبي بالجزائر"، وسيتم من خلال هذا الفصل التطرق إلى أهم الإصلاحات التي أحدثتها السلطة الوصية على الممارسة المحاسبية في الجزائر، وذلك من خلال الانتقال من المخطط الوطني للمحاسبة إلى النظام المحاسبي المالي. كما تم تسليط الضوء على واقع مهنة المحاسبة في الجزائر، والظروف والمنظمات التي ساهمت في عملية

الانتقال إلى النظام المحاسبي، وكذا التطرق إلى مستوى الخبرات المتوافرة في المجال المحاسبي ومستوى التعليم المتعلق به، كما يتم التطرق كذلك إلى أهم التحديات والمعوقات التي واجهت المهنة خلال هذه المرحلة.

◀ **الفصل الخامس: والمعنون بـ:** "متطلبات تفعيل الإصلاح المحاسبي لجل تطوير مهنة المحاسبة في الجزائر في ظل تبني المرجعية المحاسبية الدولية"، من خلال هذا الفصل سيتم العمل على وضع جملة من الاقتراحات التي تمكن من الاستجابة للمخرجات المرجعية المحاسبية بما يتناسب والبيئة الجزائرية، لغرض النهوض بمهنة المحاسبة وتطويرها، وذلك من خلال الاستفادة من التجارب الحاصلة عليها على الصعيد الدولي، وما تقدمه المنظمات المهنية في هذا المجال.

الفصل الأول

التطور المفاهيمي لمهنة المحاسبة في ظل
تغيرات بيئة الأعمال المعاصرة

تمهيد

تعد مهنة المحاسبة من أرفع المهن التي عرفها الإنسان، وحرص على تطويرها، حيث أصبحت اليوم يعنى بها من قبل المنظمات الدولية والإقليمية والمحلية على حد سواء، لتستجيب للمتغيرات الحادثة على بيئة الأعمال التي أضحت تمارس من خلالها المنظمات الحديثة نشاطها.

فمهنة المحاسبة لم تعد كما كانت عليه في السابق، وهذا يعود لتغير طرق إنجاز العمل من قبل المحاسبين والمدققين، فلقد أثر التسارع في تكنولوجيا المعلومات والاتصال، وظهور الانترنت والتجارة الالكترونية إلى إحداث نقلة نوعية في الكفاءات المهنية والمهارات، التي يجب أن يتحلى بها محاسبي ومدققي العصر الحديث. و قد أدى هذا إلى تغير مستوى التعليم المحاسبي في الجامعات والمعاهد التي تعنى بالمحاسبة والتدقيق، كما ظهرت الحاجة إلى التزام مهنيي المحاسبة بقواعد السلوك المهني، فبعد الأزمات المالية العالمية الأخيرة، خاصة في الولايات المتحدة الأمريكية، بدأت الحاجة إلى وجود محاسبين ومدققين ملتزمون بالأخلاق والسلوك المهني القويم، الذي سينعكس على صدق المعلومات المالية التي تحتويها القوائم المالية، التي يعدها المحاسبون ويصادق على موضوعيتها المدققون.

ويمكن التطرق إلى كل ما سبق من خلال المباحث التالية:

- المبحث الأول: مفهوم ومقومات مهنة المحاسبة واتجاهات التطوير الحديثة.
- المبحث الثاني: أهمية التعليم المحاسبي القيم الأخلاقية في بناء مهارات مهنيي المحاسبة.
- المبحث الثالث: أهم تحولات مهنة المحاسبة في بيئة الأعمال المعاصرة.

المبحث الأول: مفهوم ومقومات مهنة المحاسبة واتجاهات التطوير الحديثة

تعتبر مهنة المحاسبة من المهن القديمة التي عرفتها الإنسانية، ويظهر جلياً من خلال إعطاءها مكانة خاصة في كل الحضارات البشرية المتعاقبة حتى وصلت إلينا بالشكل المتعارف عليها اليوم، ولهذا أولت لها الدول والمنظمات عناية خاصة، من خلال البحث عن المقومات الضرورية الواجب أن تركز عليها، وكذا البحث عن أفضل السبل لتطويرها، لتواكب التغيرات المستحدثة في بيئتها.

المطلب الأول: مفهوم وطبيعة مهنة المحاسبة

تعد المهن أساساً لأي نشاط اقتصادي أكان متقدماً أو نامياً، فالمهن تعبر عن اليد المهنية التي تملك قدرات تقنية وفعالية أكبر في إتمام المهام، وهي أساس بناء المؤسسات الاقتصادية قديماً وحديثاً، ومن خلال هذا المطلب يمكن التطرق إلى تعريفها ومفهومها.

أولاً: مفهوم المحاسبة كعلم وفن

لقد اختلفت التوجهات في اعتبار المحاسبة على أنه علم أو فن، بسبب تضارب أفكار المشتغلين في حقول ومجالات المحاسبة، وهذا ما يمكن استعراضه من خلال ما يأتي.

1. الطبيعة العلمية للمحاسبة

عرفت النظرية المحاسبة على أنها: "تفسير منطقي في شكل مجموعة من المبادئ العريضة التي توفر إطاراً عاماً يمكن الرجوع إليه لتقييم التطبيقات المحاسبية، وتكون مرشداً في تطوير تطبيقات وإجراءات جديدة"¹. وفي تعريف آخر لهندريكسون وزميله فان (Hendriksen & Van Breda) على أنها: "مجموعة من المبادئ المترابطة منطقياً، والتي تشكل إطاراً لتقييم الممارسة المهنية القائمة، ويساهم في تقديم فهم أفضل لهذه الممارسة لكل من أهل المهنة والمستثمرين وطلاب العلم. كما يوفر الأدلة والإرشادات التي تمكن من تطوير ممارسات وإجراءات محاسبية جديدة"².

ويمكن تقسيم آراء المهتمين بالمحاسبة حول طبيعتها العلمية إلى ثلاث اتجاهات رئيسية³:

¹ الصبان، محمد سمير، وآخرون، المحاسبة المتوسطة، الأسس العامة في: القياس والإفصاح المحاسبي (النظرية والتطبيق)، الدار الجامعية، الإسكندرية 1995، ص 81 .

² محمد مطر، وآخرون، التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية في مجالات القياس-العروض-الإفصاح، دار وائل للنشر، الطبعة الثانية 2012، الأردن، ص 95.

³ القاضي حسين، وآخرون، نظرية المحاسبة، دار الثقافة، الطبعة الأولى 2007، ص 61.

- **الاتجاه الأول:** يعد أصحاب هذا الاتجاه أن المحاسبة هي فن من الفنون يخدم إجراءات التطبيق العملي، ويعارضون عدداً علمياً له مجاله وأهدافه وفروضه ومفاهيمه ومبادئه.
- لذلك فهم يرون أن البحث النظري في فلسفة المحاسبة، ما هو إلا مضيعة للوقت، كما انه لا يفيد في تطوير المحاسبة، لاعتقادهم أن تطورها يتم بفعل عوامل اقتصادية وقانونية وإدارية لا تملك المحاسبة إلا أن تلبي حاجتها، وأن مبادئ المحاسبة ما هي إلا تعليمات للممارسة العملية في مرحلة من المراحل.
- **الاتجاه الثاني:** يمثل أصحاب الرأي القائل أن المحاسبة علم يتكون من مستويات متعددة من التجريدات والتعميمات، وأنه لا بد من متابعة البحث من أجل تطوير نظرية المحاسبة.
- **الاتجاه الثالث:** وهو الذي يأخذ موقفاً وسطاً بين الاتجاهين السابقين حيث يرى بعض المحاسبين أن المحاسبة فن وعلم بآن واحد⁴.

إن النقاش حول ما إذا كانت المحاسبة فناً أو علماً، مفتوح منذ وقت بعيد. إذا تم اعتبار المحاسبة علماً، فإنها حتماً تنتمي إلى علوم الملاحظة التي تدرس الكائن الحي والأشياء، والكائن المدروس أو الملاحظ من طرف المحاسبة هو المؤسسة باعتبارها وحدة حية أو كائن حي. يمكن القول بأن المحاسبة هي: "طريقة لجمع، تفسير ومعالجة معلومات متعلقة بتدفقات حقيقية ومالية، تخضع للقياس النقدي. والتي تدخل، تخرج وتبقى في وحدة اقتصادية، وناشئة أساساً عن أحداث اقتصادية، تشريعية أو مادية لها أثر على الأموال المستعملة داخل هذه الوحدة الاقتصادية"⁵.

2. التعريف العلمية للمحاسبة

المحاسبة هي إحدى العلوم الاجتماعية، التي تهتم بالإدارة المالية للنشاط الاقتصادي والرقابة عليه، في المنشآت الاقتصادية، على اختلاف أنواعها، وكذلك في مجالات النشاط الإنساني الأخرى⁶. وحديثاً، جرت تسمية المحاسبة بلغة الأعمال لما لها من دور لا يقوم به غيرها من ميادين المعرفة الأخرى في تحديد أرباح الشركات لفترة ما، ومستويات الأرباح الضرورية لتمويل مشاريع جديدة أو نشاط جديد وغيرها⁷.

⁴ القاضي حسين، وآخرون، نظرية المحاسبة، المرجع السابق، ص 62.

⁵ بن بلغيث، مداني، أهمية إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ظل أعمال التوحيد الدولية- بالتطبيق على حالة الجزائر، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، سبتمبر 2004، ص 26.

⁶ الخيالي وليد ناجي، أصول المحاسبة المالية، الجزء الأول، منشورات الأكاديمية العربية المفتوحة في الدنمارك، 2007، ص 17.

⁷ حنيفة، بن ربيع، الواضح في المحاسبة المالية وفق المعايير الدولية IAS/IFRS، الجزء الأول، دار هومة، الجزائر 2010، ص 05.

وأما من حيث التعريف فتتميز المحاسبة بأنها لم تتحدد بتعريف ثابت وموحد ينطبق عليها منذ نشأتها ويستمر مع مراحل تطورها، فقد تميزت بالديناميكية والتغير المستمر. ومن الطبيعي أن يتحدد تعريفها تبعاً لتطورها الوظيفي الذي شهد تحولها من نظام لمسك الدفاتر عندما كانت بداياتها الأولى مجرد أداة توثيق تاريخي للأحداث والعمليات الاقتصادية، إلى أن أصبحت نظاماً متكاملًا للمعلومات. ولعل من أبرز مظاهر هذا التطور ما نشهده حالياً من تفرع المحاسبة إلى فروع متعددة مثل: المحاسبة المالية، والمحاسبة الإدارية، ومحاسبة التكاليف، والمحاسبة الحكومية، ومحاسبة الموارد البشرية، والمحاسبة الاجتماعية وتدقيق الحسابات ... الخ، ويختص كل منها بوظيفة أو وظائف معينة، رغم تكامل هذه الوظائف في تحقيق الأهداف العامة للمحاسبة⁸.

ولقد طرح العديد من الكتاب تعريف مختلفة عن المحاسبة ومن تلك التعاريف نجد:

- **التعريف الأول:** تعتبر المحاسبة على أنها: "تقنية كمية للمعلومة، فهي تظهر من خلال استخدام وحدة النقد، نشاط والوضعية الاقتصادية للكيان وخاصة المؤسسة. وهي تهدف إلى تسجيل كافة العمليات بطريقة منهجية تسمح من تحديد ومعرفة الوضعية ونتيجة الاستغلال لهذا الكيان في أي لحظة"⁹.

- **التعريف الثاني:** تعتبر المحاسبة على أنها: "نظام لتنظيم المعلومات المالية التي تسمح بـ:

- تسجيل وترتيب البيانات الرقمية المتحصل عليها من العمليات التجارية والمالية التي تقوم بها المؤسسة؛

- التي تمثل وتظهر بعد المعالجة في شكل قوائم مالية مجموع المعلومات التي تعكس الصورة الصادقة للذمة المالية، وكذا الوضعية المالية ونتيجة الكيان في تاريخ الإقفال، والتي تكون تتناسب مع كافة احتياجات مختلف المستخدمين المهتمين بها"¹⁰.

- **التعريف الثالث:** يشير مفهوم المحاسبة كأحد فروع العلوم الاجتماعية "إلى ذلك النشاط الخدمي الذي يختص بتحديد وقياس والتقارير عن المعلومات المتعلقة بإحدى الوحدات وتوصيلها إلى المستخدمين المعنيين بغرض مساعدتهم على اتخاذ القرارات الاقتصادية"¹¹.

⁸ محمد مطر وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص 06.

⁹ C.PERCHON, la Comptabilité général, édition Foucher, 1995, p.05.

¹⁰ Cyrille MANDOU, Comptabilité générale de l'entreprise, instruments et procédures, I^{er} édition, éd de boeck, Bruxelles 2003, p 05.

¹¹ أمين السيد، أحمد لطفي، نظرية المحاسبة، القياس والإفصاح والتقارير المالي عن الالتزامات وحقوق الملكية، الدار الجامعية، الجزء الثاني، جمهورية مصر العربية، 2007، ص 02.

مما سبق يتضح أن مفهوم المحاسبة واکب تطورها التاريخي، فهي تؤثر وتتأثر في ظل البيئة المحيطة بها، وتتغير بتغير العوامل التي تحكمها. فالمحاسبة أصبحت اليوم من أهم الحقول العلمية خصوبة للبحث والتمحيص، كما أنها أصبحت تجلب أنظار الدول والمنظمات الدولية على حد سواء.

ثانياً: أهمية وأهداف المحاسبة في البيئة الاقتصادية المحيطة بها

تؤثر وتتأثر المحاسبة بعدت عوامل، منها ما يتشكل في بيئتها، ومنها عوامل تعزى للواقع السياسي والاجتماعي والقانوني الذي يسود دولة، أو مجموعة دول ذات الخصائص المشتركة. وفي عالمنا المعاصر أصبحت المحاسبة ذات أهمية بالغة، حيث أصبحت المصدر الأول للمعلومة المفيدة في اتخاذ مختلف القرارات الإدارية والاقتصادية.

1. العوامل المؤثرة في المحاسبة

تمثل المحاسبة بشكل عام نظاماً متكاملًا وشاملاً للمعلومات في أية منظمة أعمال، وهي نظام منفتح على بقية الأنظمة داخل المنظمة، وبنفس الوقت فهي منفتحة على البيئة المحيطة بها، تؤثر فيها وتتأثر بها، وبذلك فإن التغييرات التي تطرأ على محيط المحاسبة ستؤثر بالضرورة على المحاسبة كنظام للمعلومات، ولقد تم تقسيم العوامل التي تكون بيئة المحاسبة إلى ثلاثة مجموعات هي¹²:

1.1. العوامل الاقتصادية

تم اختيار أربعة عوامل تكون الجانب الاقتصادي للبيئة المحاسبية وهي:

أ. **السوق المالية:** يعتمد المستثمرون الحاليون والمرتقبون في جانب كبير من قراراتهم الاستثمارية على المعلومات المالية، وإن نضوج وتطور السوق المالية يتطلب توفر أنظمة كفوءة للإفصاح المالي وعلى درجة عالية من الشفافية، وقادرة على توفير المعلومات المالية الكافية لعموم المستثمرين لاستخدامها في تقييم أداء الشركات العاملة في الاقتصاد الوطني.

ب. **الدخل:** يعد الدخل أحد أهم المقاييس المعتمدة في قياس كفاءة استخدام الموارد نظراً لخصوصية هذا المقياس على صعيد الشركة أو الاقتصاد الوطني إذ أن ازدياد وتأثر النمو الاقتصادي يتطلب وجود ممارسات ومعايير محاسبية متطورة، فكلما تطور البلد وزادت وتأثر نموه الاقتصادي، انعكس ذلك على حاجته لممارسات ومعايير محاسبية متطورة.

¹² الفتلاوي، ليلي ناجي مجيد، بيئة المحاسبة ومؤشرات تكيفها لتكنولوجيا المعلومات، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة العدد الخاص بمؤتمر الكلية، 2013، ص ص 287-292.

ج. **مصادر التمويل:** ساهمت التكنولوجيا في تسهيل حركة رؤوس الأموال وتوفير المعلومات اللازمة لعمليات اتخاذ القرار والرقابة والمتابعة لتلك الأموال وتقييم إدارتها.

د. **التضخم:** التضخم هو الزيادة التي تحدث في أسعار السلع والخدمات التي يقابلها انخفاض في القوة الشرائية العامة للنقود، وتظهر مشكلة بالمحاسبة في كون أن أغلب الدول تعتمد على مبدأ الكلفة التاريخية، الذي يقوم إلى حد بعيد على فرض أن قيمة النقود للفقرات المدرجة بالقوائم المالية هي ثابتة، أي أن قيمة وحدة النقود لا تتغير، إن مبدأ الكلفة التاريخية يقوم على إثبات عمليات الشركة بسعر العملية ولا يجري عليها أي تعديل لاحقاً. إن بقاء الأصول مسعرة بكلفتها الأصلية وتجنب أي تسوية لهذه القيمة وفقاً لتغيرات مستوى الأسعار سيفقد القوائم المالية مصداقيتها، حيث أن المعلومات المحاسبية الموضوعية هي أكثر معوليه من تلك التي لا تتسم بالموضوعية.

2.1. العوامل السياسية والقانونية

لم تكن العوامل السياسية والقانونية بمعزل عن البيئة المحيطة بالمحاسبة، ولذلك تم تسليط الضوء على أربعة عوامل هي:

أ. **استقرار سياسة البلد وعلاقاته:** لا بد أن تعكس عملية تقبل بلد ما للثورة الإلكترونية وتكنولوجيا المعلومات سياسة ذلك البلد وعلاقاته مع مختلف دول العالم وتطلعاته السياسية والوطنية. فالسياسة هي فن الحكم والإدارة شؤون البلد بكافة النواحي الداخلية والخارجية. والسياسة هي سقف الدار الذي يظل كل ما دونه ويسيطر على كل ما دونه ويشرف على كل النشاطات التي تتم داخل ذلك الدار.

ب. **التشريعات والنظام القانوني:** إن القواعد القانونية في أي بلد هي التي تحدد العلاقة بين الأفراد والمؤسسات وتفاعلاتها، وكذلك تضع لأنظمة والتشريعات التي تنظم المهن المختلفة منها مهنة المحاسبة وممارستها ومتطلباتها. إن الجهات التشريعية ينبغي أن تدرس مصالح مختلف الجهات التي ستأثر بتلك التشريعات وتعمل على إيجاد نوع من التوازن بينها وبما يحقق الهدف منها.

ج. **مهنة المحاسبة ومكانتها:** يرتبط التنظيم المحاسبي في أي بلد بوضع وأهمية مهنة المحاسبة والمكانة التي يتصف بها المحاسبون وتنظيمهم في ذلك البلد، وبالتالي قدرتهم في التأثير على الممارسات والقرارات المتعلقة بالمحاسبة. وكلما كانت منزلة المحاسبة عالية، فأنها تتجه نحو المساهمة في اتخاذ القرارات الاقتصادية الأفضل وتسريع عجلة التطور الاقتصادي والاجتماعي.

د. **الروابط والعلاقات الدولية:** تلعب الروابط والعلاقات بين الدول الدور الكبير والمهم في خلق الأجواء الاستثمارية الملائمة والتي تعود بالفائدة على النشاط الاستثماري والاقتصادي عموماً. فالعلاقات الدولية الناشئة في ظروف الاستقرار السياسي تدعو إلى إيجاد نوع من التعاون بين البلدان القائم على الروابط والشراكات الاقتصادية.

3.1. العوامل الاجتماعية

تشكل الثقافة والدين والتعليم أهم مكونات العوامل الاجتماعية للبيئة المحاسبية، كون المحاسبة تعتبر أحد العلوم الاجتماعية.

أ. **الثقافة:** إن المحاسبة كغيرها من العلوم تتأثر ببيئتها المحيطة وبالمجتمع الذي تعمل فيه، ولو أن المحاسبة قد تأخرت كثيراً في إدراكها التأثير عنصر الثقافة، إن النظام المحاسبي يأخذ من الثقافة والقيم التي يحملها المجتمع، والقيم هي النزعة لتفضيل حالة معينة على غيرها والثقافة هي إحدى المتغيرات التي تؤثر في البيئة المحاسبية مع غيرها من المتغيرات كالعرق أو الجنس أو الديانة.

ب. **الدين:** يمثل الدين أحد مكونات العوامل الاجتماعية لما يحمله من قيم وعقائد تمثل مرشداً لحياة الأفراد والمجتمعات لعلاقتهم الروحية مع الله وفيما بينهم، ومع ذاتهم، إن الدين كعنصر مؤثر في البيئة الاجتماعية والاقتصادية للفرد والمؤسسة وبالتالي المجتمع، فهو يؤثر أيضاً في البيئة المحاسبية لما يتضمنه من أسس وإرشادات ذات قيم تلزم الأفراد تطبيقها عند التعامل بالأموال التجارية والمالية.

ج. **التعليم:** تتأثر المحاسبة بالتعليم المتاح في المجتمع سواء كان أكاديمياً أو مهنياً باعتباره أحد عناصر البيئة الاجتماعية التي تعمل ضمنها المحاسبة، والتعليم بهذا المعنى لا يشمل نقل العلوم والمعارف وإكسابها للآخرين فقط، وإنما العمل على تطوير مهارات وعلوم غير موجودة أصلاً وبناء مستقبل ثقافي واعد.

2. أهمية المحاسبة

تلعب المحاسبة دور مهم داخل المنظمات الحديثة وخارجها، عن طريق الأدوات التي تحتويها، وهي تؤثر في العديد من الميادين منها:

1.2. أهمية المحاسبة بالنسبة للمحيط الداخلي للمؤسسة¹³

تتمثل أهمية المحاسبة في قدرتها على:

¹³ Wilson MAKAYA, *Comptabilité générale de l'entreprise, Système comptable OHADA*, édition Publibook, 2009, P 08.

- **تقديم المعلومة:** تعتبر المحاسبة مصدراً أساسياً للمعلومات الداخلية للمنظمات، وذلك من خلال تحديد المعلومات المتعلقة بالعلاقة مع الغير (كزبائن، الموردين، الدولة، البنوك، وغيرهم). هذه المعلومات تمكن عبر الزمن المنظمة من المقارنة بين وضعها القائم والوضع المرغوب، كما تمكنها من المقارنة في فضاءها مع ما تقوم به المنظمات الأخرى المشابهة.
- **اتخاذ القرار:** تعتبر المحاسبة أداة فعالة في توريد العديد من المعلومات الصادقة، التي تمكن من اتخاذ القرارات الرشيدة للمنظمة.
- **الرقابة:** تقوم مختلف أنواع المحاسبة، كالمحاسبة المالية والمحاسبة التحليلية، وكذا محاسبة الشركات، بتقديم المعلومات الضرورية التي تمكن المنظمة في الرقابة على مختلف الأنشطة بداخلها.
- **مساعدة الوظيفة المالية:** عن طريق مختلف التسجيلات التي تقوم بها المحاسبة، وكذا متابعة والرقابة على وسائل التمويل التي تلجأ إليها المنظمة.
- **وسيلة إثبات:** تعتبر السجلات والدفاتر المحاسبية المسوكة بصورة منتظمة أداة إثبات أمام المحاكم، أي بالنسبة إلى جهاز القضاء.

2.2. أهمية المحاسبة بالنسبة للمحيط الخارجي للمؤسسة

- لا تكمن ضرورة المحاسبة بالنسبة لأي مؤسسة من وجهة نظرها الداخلية بل تتعداها إلى محيطها الخارجي، فهي تستجيب لاحتياجات الأطراف الخارجية من المعلومة عن وضع وحالة المنظمة، ولهذا تظهر أهمية المحاسبة لمحيطها الخارجي فيما يلي:
- **بالنسبة إلى الدولة:** تعتبر المحاسبة أداة لحساب مختلف الأوعية الضريبية، ولهذا تسعى الدولة على البحث عن مختلف المعلومات المتجانسة لأنشطة التي تقوم بها المنظمات، وهذا ما يؤدي بها إلى وضع معايير لتوحيد الإجراءات المحاسبية.
 - **بالنسبة إلى المتعاملين:** يبحثون دوماً عن المعلومات التي تحوي الاستقرار المالي للمنظمة.
 - **بالنسبة للعاملين:** يبحثون دائماً على المحافظة على حقوقهم، الأمر الذي يكفله قانون العمل، وتعتبر المعلومات التي تقدمها المحاسبة ذات أهمية بالنسبة لهاته الفئة لمعرفة هذه الحقوق.
 - **بالنسبة إلى المساهمين:** يكون مسيري المنظمات ملزمون بإعلام المساهمين بصورة دورية عن طرق التسيير التي يعتمدونها، للمحافظة على ثروتهم.

3. أهداف المحاسبة

- تقوم المحاسبة على تلبية حاجات العديد من مستخدمي المعلومات المالية الناتجة من عمل المحاسب، فلذلك تقوم المحاسبة على عدد من الأهداف لتلبية هذه الحاجات ومن هذه الأهداف ما يلي¹⁴:
- تسجيل العمليات المالية عند حدوثها مباشرة للرجوع إليها عند الحاجة؛
 - تصنيف وتبويب هذه العمليات لتستطيع المنشأة معرفة ما لها من أصول وما عليها من التزامات؛
 - إعداد الحسابات الختامية لمعرفة نتيجة المشروع من ربح وخسارة؛
 - تقصي الأسباب التي أدت إلى الخسارة ومحاولة تجنبها مستقبلاً؛
 - إعداد قائمة المركز المالي (الميزانية) لمعرفة حقيقة أصول وخصوم المشروع؛
 - مساعدة الإدارة في اتخاذ القرارات السليمة من خلال تزويد الإدارة بكافة المعلومات المالية الضرورية؛
 - المحاسبة أداة لخدمة المجتمع وذلك من خلال بيانها لمدى كفاية إدارة المشروع؛
 - إن الهدف الحقيقي للمحاسبة هو تقديم البيانات والمعلومات المالية بعد تحليلها وتفسيرها إلى كل الفئات التي لها اهتمام بالمعلومات المحاسبية وهم:
- أ. مالكو المشروع: سواء كان مشروعاً فردياً أم شركة أشخاص أم شركة مساهمة، حيث يسعى المالكون إلى تحقيق أهداف منشأتهم من البقاء والنمو والازدهار، وزيادة القيمة السوقية لمنشأتهم وتعظيم أرباحها أو تجنب الخسارة مستقبلاً في حالة وقوعها مع الاحتفاظ بسيولة ملائمة؛
- ب. المقرضون: حيث يطلب المصرف الحسابات الختامية والميزانية العمومية في تحليلها قبل اتخاذ قرار إقراض المنشأة للتأكد من قدراتها على خدمة ديونها من سداد للأقساط والفوائد عند استحقاقها؛
- ج. الموردون: وهم الجهات التي تشتري منهم المنشأة على الحساب؛
- د. العملاء: وهم الجهات التي تباعهم المنشأة على الحساب؛
- هـ. الجهات الحكومية: مثل دائرة الضرائب؛
- و. المحللون الماليون والاقتصاديون: كون أن المعلومات المحاسبية تعتبر من مدخلات التحليل المالي؛
- ز. المجتمع: عن طريق مساهمة المنشأة من تحقيق الرفاهية الاجتماعية للمجتمع المحلي الذي تعمل فيه.
- ويلاحظ أن أهمية المحاسبة تنبع من قيامها بوظائفها وتحقيقها لأهدافها لأن في ذلك خدمة لعدة جهات داخل المنشأة كالإدارة والموظفين وخارج المنشأة من عملاء وموردين ومقرضين والدولة والمجتمع.

¹⁴الداود، رولا خالد حامد، المشكلات والتحديات التي تواجه مهنة المحاسبة في فلسطين، ورقة عمل مقدمة للمؤتمر العربي الأول: واقع مهنة المحاسبة بين التحديات والطموح، بغداد - جمهورية العراق، أبريل 16-17-2014، ص ص 08-09.

ثالثاً: طبيعة المحاسبة كمهنة وأهم خصائصها

لا يمكن التعرض لمفهوم طبيعة مهنة المحاسبة، حتى يتم فهم معنى كلمة المهنة، فإذا اعتبرت المحاسبة كذلك، فهذا يعود لمجموعة من الخصائص التي يجب الالتزام بها، لكن قبل التعرض لمفهوم المحاسبة فيجب إبراز التباين اللفظي بين كل من مصطلح المهنة والحرفة.

1. توضيح التباين بين كلاً من مفهومي المهنة والحرفة

تعني المهنة الوظيفة المشغولة من قبل شخص معين والتي من خلالها يتلقى مقابل، كما أن كلمة مهنة (profession) تختلف في معناها عن كلمة حرفة (métier)، حيث أن الأولى ترتبط ارتباطاً وثيقاً بالدراسة الجامعية، ولعل أهم المهن التي عرفتها الإنسانية نجد مهنة: الطب والهندسة، الموثق والمحامي¹⁵، ولهذا الغرض يمكن تقديم التعاريف التالية لمفهومي المهنة والحرفة¹⁶:

1.1 مفهوم المهنة

المهنة كلمة ذات مدلول وصفي تشير إلى مجموعة من السمات الأساسية التي تتصف بها كثير من المهن مثل الطب والحاماة وتتطلب درجة عالية من المهارة القائمة على المعرفة المتخصصة. فتعرف المهنة لغتاً: تعني العمل، والعمل يحتاج إلى خبرة ومهارة. أما اصطلاحاً: هي مجموعة من الأعمال التي تتطلب مهارات معينة يؤديها الفرد.

والمهنة مصطلح حديث في مجال تصنيف الأعمال حيث يتم الفصل بين المهنة والحرفة، حيث أن الحرفة يتم اكتسابها عن طريق الممارسة دون الالتحاق بمؤسسات تعليمية عالية أما المهنة فلها متطلبات تعليمية للقيام بها¹⁷. وتعرف كذلك على أنها: "عمل منظم يقتنع به الإنسان ويحاول أن ينهض من خلاله بمطالب وظيفية محددة"، أو هي: "عمل مهني راقى يتطلب نوعاً من القدرات الفنية التي يمكن تحقيقها عن طريق إعداد مهني خاص يشمل على إعداد أكاديمي وتدريب عملي"¹⁸.

¹⁵ www.francetop.net, **dictionnaire/synonymes/definition/Profession**, consulté le 29/10/2012 à 21 :25.

¹⁶ الخروقي، ماجد بن ناصر بن خلفان، أخلاقيات المهنة مفهومها وأهميتها، إصدارات المديرية العامة للتربية والتعليم للمنطقة الداخلية، وزارة التربية والتعليم، سلطنة عمان، ديسمبر 2009، ص 06.

¹⁷ مدوخ، حيام محمد كامل، واقع تطور مهنة المحاسبة بين التأهيل المهني و التكنولوجيا للمحاسبين في الشركات العاملة في قطاع غزة، قدمت هذه الرسالة استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير، في قسم المحاسبة والتمويل بكلية التجارة- الجامعة الإسلامية، فلسطين 2014، ص 13.

¹⁸ أردبني، طه أحمد حسين، التحديات التي تواجه تطبيق أخلاقيات مهنة المحاسبة في العراق - دراسة لآراء مجموعة من المحاسبين في الموصل، مجلة تنمية الرافدين، العدد 75، العراق، 2007، ص 5.

فقد عرفت المهنة بشكل عام بما ورد في موسوعة العلوم الاجتماعية في مقالها عن المهن بأنها: "ميزة امتلاك أسلوب فكري معين مكتسب بالتدريب الخاص والذي بالإمكان تطبيقه في كل ناحية من نواحي الحياة المختلفة"، كما عرفت الموسوعة الحرفة أيضاً على أنها: "الحرفة التي تشتمل على مجموعة من المعارف العقلية، وهذا ما يشكل المضمون الفكري أو العقلي للمهنة، فضلاً عن مجموعة من الممارسات أو الخبرات أو تطبيقات تهيكّل المهنة"¹⁹.

كما عرف المجلس الاسترالي للمهن سنة 1995 المهنة على أنها: "مجموعة منضبطة من الأفراد الذين يلتزمون بمعايير أخلاقية عالية ويدعمون أنفسهم ، كما يقبل المجتمع منهم ذلك – بالمعرفة والمهارات المهنية في بنية معترف بها ومنظمة بشكل واسع مستمدة من التعليم والتدريب على مستوى عال، و هم على استعداد لممارسة هذه المعرفة وهذه المهارات في مصلحة الآخرين"²⁰.

2.1 مفهوم الحرفة

بالإضافة للتعريف السابقة، تعرف الحرفة التي تختلف عن مفهوم المهنة على أنها: "عمل يدوي يمارسه العامل إما في ورشة يمتلكها أو في ورشة يملكها شخص آخر أو في مؤسسة أو شركة ولا يحتاج إلى إعداد مسبق بل من خلال تدريب قصير". فالحرفة تعتمد في أغلبها على المهارة والحدق التي ينجزها شخص معين من خلال العمل اليدوي في الغالب.

3.1 خصائص المهنة

- ومن التعريف السابقة، يتجلى بوضوح أنه يمكن أن تعتبر مهنة كل عمل يختص بالخصائص التالية:
- أنها وظيفة يجسدها ويقوم بها شخص محدد أو معين يتلقى في مقابلها مقابل؛
 - يجب أن يكون هذا الشخص متحصلاً على دبلوم وشهادة جامعية يتماشى تخصصها مع نوع المهنة المراد ممارستها²¹؛
 - إتقان مهارة ثقافية معينة يتم الحصول عليها بالتدريب والتعليم؛
 - قبول واجبات نحو المجتمع ككل بالإضافة إلى واجبات تجاه العميل؛
 - نظرة موضوعية للأمر؛

¹⁹أرديني، طه أحمد حسين، مرجع سابق، ص 05.

²⁰ آل عباس، محمد، دور الهيئات الوطنية في قبول المعايير الدولية، الملتقى السنوي التاسع لهيئة المحاسبة والمراجعة لدول مجلس التعاون: " مهنة المحاسبة والمراجعة : تطورات عالمية وانعكاسات مهنية، 06-07 ماي 2015، المنعقد بالملكة العربية السعودية، ص 08.

²¹أرديني، طه أحمد حسين، مرجع سبق ذكره، نفس الصفحة.

- تقديم خدمات أساسها المجهود البشري وليس التعامل في سلعة أو صفقة²².

كما أنه توجد في كل مهنة مزية تميزها عن غيرها من النشاطات الإنسانية، هذه الميزة لها فحوى ذهني يكون مادتها وموضوعها، ولا بد من معرفة تقنية ممارستها والأعباء التي يحملها لها المجتمع، كما يمكن تحديد المهنة بهذه الآراء المذكورة أو جزء منها.

2. طبيعة المحاسبة كمهنة وأهميتها

إن مهنة المحاسبة كغيرها من المهن لها دورها ومكانتها وأهميتها في المجتمعات المتطورة، فقد أفردت لها دراسات متخصصة في الجامعات لتدريس أصولها وقواعدها وأسست لها جمعيات مهنية دولية تعقد الامتحانات التأهيلية لعضويتها وتحرص على تطوير مستوى الكفاءة والممارسة والسلوك المهني بين أعضائها، وتعمل على حماية وحفظ استقلالية أعضائها وممارسة الرقابة المهنية عليهم والقيام بكل ما من شأنه تقدم وحماية سمعة المحاسب، سواء فيما يتعلق بالممارسة أو الخدمة في مجال الصناعة أو التجارة أو الخدمة العامة.

وتعني المهنة القياس مع الإفصاح، أو توفير ضمانات حول المعلومات المالية التي تساعد صناع القرار من المديرين والمستثمرين وسلطات الضرائب وغيرهم، في اتخاذ مختلف القرارات التي تهم تخصيص الموارد²³. وفي دراسة لمجمع العربي للمحاسبين القانونيين، أشار إلى أن مهنة المحاسبة تتشكل من خلال مجموعة من المعارف والمهارات الفنية التي تحدد الممارسات والتطبيقات التي تهيكل المهنة²⁴. كما عرفتها في عام 1941 جمعية المحاسبين الأمريكية (AAA) في إحدى التقارير الصادرة عنها على أنها: "فن تسجيل وتبويب وتلخيص العمليات والأحداث التي لها طبيعة مالية، وتفسير هذه النتائج التي تسفر عنها هذه العمليات والأحداث"²⁵. وتعتبر المحاسبة كمهنة، إذا كان أساسها القياس وتوصيل النتائج إلى من يهمهم موضوع القياس، ولأن كل من المحاسب والمدقق يعتبر مسؤول عن أداء عمليتي القياس والتوصيل، لذلك وجب امتلاكه بعض سمات والمهارات التي تكفل له جودة الأداء، وتسمح له من خلال تطويرها التميز في هذا الأداء، حتى يتحقق نجاحه في إخلاء مسؤوليته بالكيفية الملائمة للبيئة المحاسبية والرقابية التي يعمل فيها²⁶.

²²مدوخ، خيام محمد كامل، مرجع سبق ذكره، ص 15.

²³ www.gov.uk,-implementation-of-the-eu-accounting-directive-chapter-10-extractive-industries-reporting-consultation, consulté le 11/08/2014 à 14:30.

²⁴العقدة، صالح، وآخرون، التحليل الاستراتيجي لبيئة مهنة المحاسبة القانونية في الأردن، المجلة العربية للمحاسبة، العدد 33، المجلد الثاني، جمهورية مصر العربية يونيو 2010، ص 22.

²⁵ الحياي وليد ناجي، نظرية المحاسبة، منشورات الأكاديمية العربية المفتوحة في الدنمارك، 2007، ص 17.

²⁶لعماري، احمد، وآخرون، ترشيد أداء المراجعين والمحاسبين الجزائريين للتقليل من مخاطر الانحراف في إنتاج وتوصيل المعلومات المحاسبية، مجلة علوم إنسانية، العدد 45، العراق، 2010، ص 04.

مما سبق، يظهر أن مهنة المحاسبة تقوم على وجود شخصين الأول يناط بوظيفته القياس عن الأحداث الاقتصادية التي تواجه المنظمة، والإفصاح عنها في صورة إعداد تقارير مالية لهذا الغرض، وهي تعتبر صلب الدور الوظيفي للمحاسبين. أما الشخص الثاني فهو الذي يبدي رأيه عن مدى مصداقية المعلومات الموجودة في تلك التقارير المالية المفصوح عنها، وهو بالتالي يقدم الضمانات للمستثمرين عن تلك المعلومات، وهي تعتبر من أهم أدوار المدققين. كما تظهر أهمية مهنة المحاسبة من خلال أنها تهتم ب²⁷:

- دعم المصلحة العامة* ، وزيادة فعالية الأسواق المالية؛
- تتوفر المحاسبة على تقنيات معقدة، يصعب على أصحاب المصلحة العامة استيعابها، فهم يحتاجون دائماً إلى المهنيين الذين يمكن الاعتماد عليهم في هذا المجال؛
- ثقة الجمهور في المحاسبين من خلال خبرتهم ونزاهتهم.

3. مفهوم المعرفة المهنية المتخصصة للمحاسبة

يمكن القول أن المعرفة مصادرها متعددة وجوهرها يكمن في كل العلوم والمهن وخاصة الاجتماعية لأنها تهدف إلى خدمة الإنسان، ومنها مهنة المحاسبة أحد العلوم الاجتماعية ويحكمها مجموعة من المبادئ الأساسية، مثل الاستقلالية والموضوعية -التخلي عن أي مصالح ذاتية أو تحيزات أخرى-، كما أنها واحدة من المهن المعروفة، التي لها قواعدها وأصول ممارستها كغيرها من المهن، وقد بقيت تلك القواعد وأصول الممارسة إلى وقت قريب في حكم المتعارف عليه بين ممارسي هذه المهنة.

ونظراً لأهمية مهنة المحاسبة في إضفاء المزيد من المصداقية على البيانات المحاسبية فقد بدأ التفكير جدياً في توفير قواعد وأصول ممارسة مكتوبة لهذه المهنة (المعرفة المهنية المتخصصة) بحيث يسهل الرجوع إليها والاحتكام إلى قواعدها وأصول ممارستها حيث لزم الأمر. وقد نجحت بعض الدول الصناعية في مقدمتها ألمانيا، وبريطانيا وفرنسا وأمريكا، من خلال معاهدها المتخصصة في وضع قواعد وأصول ممارسة مكتوبة يمكن الرجوع إليها والالتزام بأحكامها، حلت محل ما كان متعارف عليه، وحدثت من الاجتهادات في هذا المجال.

²⁷ <https://www.gov.uk/.../bis-14-622-uk-implementation-of-the-eu-accounting-directive-chapter-10-extractive-industries-reporting-consultation>.

* المقصود بأصحاب المصلحة العامة، كالمديرين والمستثمرين والحكومات، وكل مستفيد من خدمات مهنة المحاسبة.

وبناء على ما تقدم يمكن تعريف المعرفة المهنية المتخصصة للمحاسبة بأنها: "عملية توظيف ذهني لما تراكم من ممارسات متعارف عليها بين المحاسبين ممارسي مهنة المحاسبة بهدف وضع نظام مهيكلي يقوم على العلم والخبرة، بحيث يكون أساساً للأحكام المهنية المتفرقة والتحسين المستمر للمهنة"²⁸.

وانطلاقاً من أن الهدف الأساسي من أداء وظائف المحاسبة هو إعداد وتقديم المعلومات المالية والاقتصادية المناسبة واللازمة لأغراض اتخاذ القرارات الاقتصادية فضلاً عن دورها الهام في قياس كفاءة الأداء وتوفير الرقابة الفعالة عليه، فإنه بالتالي تظهر ضرورة التنسيق بين مقومات أداء وظيفتي القياس والاتصال المحاسبي وهي التعليم والمهنة والبحوث المحاسبية.

رابعاً: مميزات ومتطلبات تحقيق أهداف مهنة المحاسبة

هناك العديد من المميزات التي تميز مهنة المحاسبة عن باقي المهن الأخرى، كما أن هناك متطلبات يجب توفرها لكي تحقق مهنة المحاسبة أهدافها، وهذا ما يمكن التطرق إليه فيما يلي:

1. مميزات مهنة المحاسبة عن المهن الأخرى

إن مهنة المحاسبة وإن كانت تشبه غيرها من المهن الأخرى من حيث أهمية الدور الذي تقوم به في المجتمع، إلا أنها تختلف عنها من حيث أصولها وقواعدها، فالمحاسبة علم اصطلاحي، غرضه قياس الوضع المالي ونتائج العمليات لنشاط اقتصادي، ولعل أوجز تعبير عن طبيعة المحاسبة هو ما يرد في تقرير مراجع الحسابات عبارة "فيما إذا كانت البيانات المالية تظهر بصورة عادلة وضع المؤسسة المالي ونتائج أعمالها وفقاً للأصول المحاسبية المتعارف عليها"، والصورة العادلة في عرف المحاسبين والمراجعين لا يمكن الحكم عليها بشكل مطلق، بل في إطار "الأصول المحاسبية المتعارف عليها"²⁹.

وتمتاز مهنة المحاسبة عن غيرها من المهن بأنها³⁰:

- لا تحتاج إلى تقنية عالية أو استثمار مكلف كالأستثمار في صناعة الكمبيوتر؛
- كل ما يحتاجه المحاسب هو فقط الدراسة والتأهيل وتطبيق المعلومات والالتزام بالسلوك المهني؛

²⁸ جمعة، أحمد حلمي، دور هيكل المعرفة المهنية المتخصصة في تطوير منظومة مهنة المحاسبة في المملكة الأردنية الهاشمية، بحث مقدم للمؤتمر العلمي السنوي الثالث، بعنوان: إدارة المعرفة في العالم العربي، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية / جامعة الزيتونة الأردنية، المملكة الأردنية الهاشمية من 26-28/4/2004، ص 02.

²⁹ القشي، ظاهر، وآخرون، أثر تبني وتطبيق معايير المحاسبة الدولية في الشركات الأردنية على استقطاب الاستثمار الاجنبي المباشر، مركز أبحاث فقه المعاملات الإسلامية، موقع الكتروني، 2007، ص 15.

³⁰ دهمش، نعيم، "المحاسب القانوني الذي نريده"، مجلة المحاسب القانوني العربي، العدد 97، إصدار 1996.

- كما أن المهنة بشقيها المحاسبة والتدقيق تعتمد على قدرات ونوعية تأهيل المحاسب وتدريبه وعلى إبداعه المهني.

فحيوية المحاسبة كمهنة تعتمد على قدرة ورغبة أعضائها لقبول المسؤوليات لمواجهة هذه التحديات، حيث إن المسؤوليات تقع بالدرجة الأولى على الجمعيات والهيئات المهنية لتهيئة أعضائها.

2. متطلبات تحقيق أهداف مهنة المحاسبة

كانت التغيرات في عالم المحاسبة دائماً سريعة الخطى، لكنها الآن تتسارع أكثر بسبب الثورة في تكنولوجيا المعلومات وما التحديات الناجمة عن ذلك بأقل أهمية من الفرص التي تتيحها، ولا سبيل للمحاسب لكي يجاري ذلك ويبقى في الطليعة، إلا أن يستمر على الدوام في تثقيف نفسه. ولهذا فإن الحاجة ملحة الآن أكثر من أي وقت مضى على زيادة الالتزام بعملية التثقيف المهني المستمر. وأفضل إطار لتحقيق ذلك هو الارتباط المهني بجمعية تكون من أهدافها:

- السعي لتطوير علم المحاسبة والإدارة المالية والمواضيع الأخرى المتعلقة بها؛
- تطوير مستوى الكفاءة والسلوك المهني بين أعضائها؛
- حماية وحفظ استقلالية الأعضاء المهنية وممارسة الرقابة المهنية عليهم؛
- القيام بكل ما من شأنه أن يؤدي إلى تقدم وحماية سمعة المهنة.

ولكي يتمكن ممارس مهنة المحاسبة من القيام بدوره يجب أن تتوفر لديه المعارف الأساسية في مجالات المحاسبة والتدقيق والضرائب والمعرفة العامة في مجال الأعمال والبيئة المحيطة بها، إلى جانب مجموعة من المهارات في مجالات الاتصال، ونظم المعلومات، واتخاذ القرارات والقيادة، والتعامل المهني من خلال التأهيل والتدريب المهني له بحيث تتوفر لديه عناصر التأهيل اللازمة لممارسة هذه المهنة.

المطلب الثاني: تنظيم مهنة المحاسبة وأهم مقوماتها

لازالت مهنة المحاسبة تشغل حيزاً معتبراً في تفكير الدول والمنظمات، بسبب تطورات الحاجات إليها مع الحركة المستمرة في تطور تكنولوجيا المعلوماتية والاتصال، كما أنها تملك عدداً من المقومات التي تركز عليها في أداء وظائفها المختلفة.

أولاً: ماهية تنظيم مهنة المحاسبة

المحاسبة كمهنة تقوم على أسس وقواعد في تنظيمها، وذلك من أجل أن تؤدي وظيفتها بالصورة المطلوبة، وتحقق من خلالها أهدافها وأهداف المتعاملين فيها ومعها، لذا عرفت العديد من التغيرات فيما يخص تنظيمها، ولهذا الغرض يمكن التطرق إلى ما يلي:

1. تطور مفهوم تنظيم مهنة المحاسبة

بدأ الاهتمام بتنظيم شؤون مهنة المحاسبة في النصف الأخير من القرن التاسع عشر، ويعتبر معهد المحاسبين المعتمدين وفي اسكتلندا، والذي تأسس عام 1854 أول منظمة مهنية محاسبية، وتلاه معهد المحاسبين المعتمدين في إنجلترا وويلز في عام 1880، أما المعهد الأمريكي للمحاسبين العموميين المعتمدين، والذي ظهر تحت مسمى "الجمعية الأمريكية للمحاسبين العموميين"، والذي تأسس عام 1887، وهذه المنظمات الثلاث أسهمت بشكل ملموس في تطور ونمو المعرفة المحاسبية، بالإضافة إلى المنظمات السابقة فقد أسهمت العديد من المنظمات والمعاهد والجمعيات المحاسبية هنياً وأكاديمياً في تطوير المفاهيم والمبادئ والإجراءات المحاسبية، وعلى وجه الخصوص المنظمات الآتية:

- جمعية المحاسبة الأمريكية (American Accounting Association AAA)؛
- هيئة التداول الأوراق المالية (The Securities Exchange Commission SEC)؛
- مجلس مبادئ المحاسبة (The Accounting Principles Board APB)؛
- مجلس معايير المحاسبة المالية (The Financial Accounting Standards Board FASB)؛
- مجلس معايير محاسبة التكاليف (The Cost Accounting Standards CASB)؛
- المعهد الكندي للمحاسبين المعتمدين (The Canadian Institute Of Chartered Accountants) (CICA)؛
- الاتحاد الدولي للمحاسبين (The International Of Accountants IFAC)؛
- مجلس معايير المحاسبة الدولية (The international Accounting Standards Board IASB) ³¹.

2. مفهوم تنظيم مهنة المحاسبة وأهدافها

يعتبر تنظيم مهنة المحاسبة هو الأساس الذي تنبني عليه المحاسبة، من خلال تنظيمها يمكن ممارستها على أرض الواقع، فالتنظيم هو وضع الأساس والإجراءات والمبادئ التي يمكن الاسترشاد بها عند مزاوله هذه

³¹ سليمة، طبائية، النظرية المحاسبية، مركز البحث وتطوير الموارد البشرية، رماح، الطبعة الأولى، 2016، عمان، الأردن، ص ص 24-25.

المهنة، ومن خلال تنظيمها تفرض نفسها كمهنة لها قيمتها ولها كيانها المستقل، ويمكن القول بأن تنظيم يكون من حيث³²:

- مزاولة المهنة؛
- المعايير المتبعة في هذه المهنة؛
- التطبيقات المتبعة لتطبيقها من قبل الممارسين؛
- تطوير القدرات المهنية للمحاسبين بما يتماشى مع التطور في مهنة المحاسبة في دول العالم.

كما تتمثل أهداف تنظيم مهنة المحاسبة في النقاط التالية:

- تنظيم عملية مزاولة المهنة، من حيث منح التراخيص لمزاوليها، وتحديد المواد الدراسية اللازم دراستها في الجامعة والمعاهد المتخصصة، ليكون الشخص المزاول مؤهل لممارسة المهنة؛
- اعتماد معايير المحاسبة، لأن ذلك يوحد طرق ممارسة المهنة عند جميع المحاسبين، ويؤدي لقابلية المعلومات المحاسبية للمقارنة؛
- اعتماد التطبيقات المهنية المتبعة في دول العالم، لأن هذا من شأنه أن يرتقي بمستوى مهنة المحاسبة، خاصة لتلك التي تسير وفقا لمعايير المحاسبة الدولية؛
- وضع واعتماد برامج تعليم مستمر لمزاولة المهنة، ويبرز ذلك من أن التعليم المهني المستمر يكتسب أهمية بالغة في ظل التغيرات والتطورات التي تشهدها البيئة التي يعمل فيها المحاسب، مما يتطلب منه أن يواكب هذه المستجدات والمتغيرات.

3. الجهات المسؤولة عن تنظيم مهنة المحاسبة

ومن الضرورة بمكان معرفة الجهة أو الجهات المسؤولة عن تنظيم المهنة في بلد ما، فهي متنوعة وتختلف من بلد إلى آخر، وبشكل عام فإن أهم مصادر تنظيم المهنة في العالم تتمثل فيما يلي³³:

1.3. الجهات الحكومية

وهي جهات تشريعية تعمل على متابعة المهنة ومراقبتها لحماية المجتمع ومقدمي الخدمة، وقد انتقد هذا الشكل من التنظيم للمهنة، وذلك يعود إلى أن من أسباب فشل المهنة هو النقص الواضح في المهنية

³² سابا، ماجد ماهر فهم، مدى قابلية معايير إعداد القوائم المالية الدولية للتطبيق في فلسطين - دراسة استطلاعية للمحاسبين في قطاع غزة،

بحث مقدم للاستكمال متطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية بغزة، فلسطين 2008، ص ص 63-64.

³³علي عبد القادر الذنيبات وآخرون، تأثير تعديلات قانون تنظيم مهنة المحاسبة القانونية رقم 73 لسنة 2003 في جودة المهنة، دراسات،

العلوم الإدارية، المجلد 39، العدد 02، 2012، الأردن، ص ص 203-204.

الأصيلة والأناية التي تدعو إلى حصر ما يخص تنظيم المهنة في يد جهة حكومية وعدم إفساح المجال للمجمعات المهنية للمشاركة في عملية التطوير.

2.3. الجهات المختصة في مجال المهنة

تتغير البيئة الاقتصادية بشكل مستمر بما يتناسب مع الحاجات والعوامل الاقتصادية المحيطة، وهذا يتطلب وجود مؤسسات مختصة ذات كفاءات عملية وعلمية قادرة على التغيير بما يتناسب مع مجريات البيئة. إن وجود هذه المؤسسات المتخصصة والتي تتمثل في المجمعات المهنية، يساعد الحكومات من خلال توفير وسائل ذات تكلفة منخفضة تعمل على زيادة موثوقية البيانات المالية للشركات، وبالتالي المحافظة على ثقة المستثمرين بالأسواق المالية لما لهذا من تأثير على حال الاقتصاد العام، كما يساعد ذلك بالربط بين القطاع العام والقطاع الخاص، إن هذه المؤسسات تساعد كذلك المهنة من خلال التركيز على استقلالية المحاسبين بصفة عامة.

3.3. الجهات المختصة التي تعمل تحت سيطرة الحكومة (التنظيم المشترك)

وقد يمثل هذا المصدر الحل الأمثل للجمع بين مزايا المصدرين السابقين وتجنب سلبياتهما، فهنا تعمل المؤسسات المختصة على بلورة المهنة وتطويرها بما يتماشى مع سياسات الحكومة وأهدافها المحلية، وهذا ما يسعى الإتحاد الدولي للمحاسبين إلى تجسيده.

ثانيا: مداخل تنظيم المهنة المحاسبية على المستوى الدولي

تبعاً لما سبق، تكمن مداخل تنظيم مهنة المحاسبة على المستوى الدولي في المدخلين التاليين:

1. مدخل التنظيم الذاتي للمحاسبة (المدخل الأنكلوسكسوني)

وفق هذا المدخل يتولى الممارسون لمهنة المحاسبة والمنظمات المهنية المختصة عملية وضع وتطوير المبادئ والقواعد والإجراءات المحاسبية دون تدخل القوانين والحكومة، حيث يتميز هذا المدخل بمرونة الاختيار بين مجموعة مختلفة من الطرق والإجراءات لنفس الأحداث الاقتصادية³⁴. كما يتميز هذا النموذج بالمرونة والديناميكية. وأهم البلدان التي تعتمد هذا النموذج، نجد بريطانيا، الولايات المتحدة الأمريكية،

³⁴ حمزة شعيب، التنظيم المحاسبي في المدرستين الفرنسية والأمريكية - بين جهود التوافق الدولي وضغوط البيئة الوطنية-، ملتقى دولي حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة (IFRS-IAS) والمعايير الدولية للمراجعة (ISA) : التحدي، جامعة البليدة 2، الجزائر، يومي 13 و14 ديسمبر 2011، ص 03.

إيرلندا، هولندا، استراليا، حيث يتم العمل على توحيد الأنظمة المحاسبية، وذلك من خلال إطار تصوري موحد للقواعد والمبادئ والإجراءات المحاسبية³⁵.

ويتم تبني هذا المدخل أكثر من قبل الدول التي يسود بها نظام اقتصادي حر مع أسواق مالية نشطة، مثلما هو الحال في الولايات المتحدة الأمريكية وبريطانيا، حيث تدار الأنظمة المحاسبية على أساس أن توزيع الموارد الاقتصادية يتم من خلال اليد الظاهرة والخفية لنظام السوق الحر، وتتجه نحو تلبية احتياجات المستثمرين والمقرضين من المعلومات المحاسبية.

إلا أن تعارض مصالح مستخدمي مخرجات النظام المحاسبي جعل كلا منهم يحاول التأثير على المعايير والإجراءات المحاسبية لتلبية احتياجاته من المعلومات، لذا من أهم الانتقادات الموجهة لهذا المدخل هيمنة مصالح بعض المستخدمين (خصوصا المستثمرين والمقرضين) على مصالح الفئات الأخرى، إضافة إلى غياب حجة الإلزام القانوني - في بعض الأحيان - التي تعتبر أهم عنصر لتنفيذ اللوائح والتشريعات المحاسبية المعدة من قبل جهات غير حكومية³⁶.

2. مدخل التنظيم القانوني للمحاسبة (المدخل الأوروبي القاري)

إن تطور العمل المحاسبي ينعكس إيجاباً في نوعية المعلومات المحاسبية التي ينتجها هذا العمل في أية دولة، وهو رهين بتوفر مجموعة من العناصر منها إيجاد مجموعة من المبادئ المحاسبية، وهي تمثل الإطار المفاهيمي (Conceptual Framework) للعمل المحاسبي، وإيجاد الهيكل المؤسسي للمحاسبة (متضمناً الهيئات المهنية، وهيئات وضع المعايير والتشريعات ذات العلاقة).

والدارس لتطور المحاسبة الأنكلوسكسونية (باعتبار أن المحاسبة أكثر تطوراً في دول هذه المجموعة) يجد أن حقبة تطور المحاسبة في دول مثل أمريكا والمملكة المتحدة واستراليا، قد تميزت بالتأثير التجاري والسياسي لهذه الدول، وما واكبها من تطوير لفروع المعرفة المحاسبية بالجامعات والهيئات المهنية، والبحث في المبادئ المحاسبية، حيث ساهمت في هذا التطور العديد من الهيئات المهنية مثل جمعية المحاسبة الأمريكية (The American Accounting Association AAA) والتي كانت من أهم الهيئات التي ساهمت على المستوى المهني والأكاديمي في تطوير المحاسبة، وجمع المحاسبين الأمريكي (The American Institute of

³⁵ شنوف شعيب، محاسبة المؤسسة (طبقاً للمعايير المحاسبية الدولية)، الجزء الأول، مكتبة الشركة الجزائرية بوداود، 2008، ص 122.

³⁶ حمزة شعيب، مرجع سبق ذكره، ص 04.

The Institute of Chartered Accountants AIA)، ومجمع المحاسبين القانونيين في إنجلترا وويلز (The Institute of Chartered Accountants in England and Wales ICAEW)³⁷.

رغم أن الدول لا تتدخل في الاقتصاد من خلال منهج الاقتصاد الرأسمالي إلا بالقدر المحدد لها، فإننا نجد من خلال احتياجاتها للمعلومة المحاسبية والمالية تعتمد على وضع مخطط محاسبي يكون في خدمة احتياجات الجهاز المركزي بالدرجة الأولى من خلال مؤشرات الاقتصاد الكلي، وعلى هذا الأساس تقوم الدولة بتوجيه عملية التوحيد المحاسبي من خلال المنظمات والهيئات التابعة لها³⁸.

ويتم تبني هذا المدخل من قبل الدول التي لها نظام اقتصادي مركزي وسوق رأسمالي غير نشط، والتي توجد بها سلطة واحدة تتمثل في الجهات الحكومية التي تقيم وتقرر السياسات المحاسبية وتأثيراتها الاقتصادية والاجتماعية في ظل الأهداف الوطنية العامة، وكتيجة لذلك فإن القوائم المالية تكون محددة بالقوانين، مما يجعل الممارسات المحاسبية أكثر توحيدا (نظام محاسبي موحد)، وتوفر مرجعية يمكن من خلالها الحكم على كفاءة أي طريقة من الطرق المحاسبية المتبعة، ومن الدول المتبعة لهذا المدخل نجد فرنسا وألمانيا.

ويتميز هذا المدخل كذلك، بتوجيه المعلومات المحاسبية أساسا لتلبية متطلبات الحكومة مثلا في فرض الضرائب والتأكد من مدى الامتثال للخطة الوطنية، كما أنها تعكس اهتمامات العديد من المجموعات المختلفة مثل العمال والسلطات الإدارية والمجتمع ككل (الموازنة النسبية بين احتياجات متخذي القرارات)، إضافة لذلك فإن النظام المحاسبي الموحد يتميز بسهولة عملية الاتصال على مستوى الأفراد والمؤسسات بين المحاسبين والمستخدمين، الأمر الذي يوفر إمكانية أكبر للمقارنة والتنبؤ.

كما أن أهم الانتقادات الموجهة لهذا المدخل فقدان المحاسبة حسبه للمرونة اللازمة لتتماشى مع تعقد بيئة الأعمال، وكذا افتقار النظام المحاسبي الموحد إلى التطوير والتحسين الذاتي للقوائم المالية³⁹.

3. أوجه الاختلاف في الأنظمة المحاسبية بين النموذج الأنكلوسكسوني والنموذج القاري الأوروبي

يعود أصل الاختلاف في الأنظمة المحاسبية، إلى مستويات التباين في الشروط الاقتصادية، الاجتماعية والسياسية من دولة إلى أخرى. وتفسر أسباب الاختلاف في الأنظمة المحاسبية بخمس عوامل أساسية.

³⁷ الدرويش، بشير محمد عاشور، العوامل المؤثرة في تطوير مهنة المحاسبة في ليبيا، المؤتمر الوطني الأول حول المحاسبة، تحت شعار "المحاسبة مهنة ومعايير - تقييم وإصلاح"، طرابلس - ليبيا أيام 06-12-2006، ص ص 04-05.

³⁸ شنوف شعيب، مرجع سبق ذكره، ص 121.

³⁹ حمزة شعيب، مرجع سبق ذكره، ص 04.

إضافة إلى العوامل الثقافية والقيمية، التي لا شك أن لها تأثير كبير على تطور الأنظمة المحاسبية وأنها من بين أهم مصادر الاختلاف بين هذه الأنظمة. وفيما يلي أهم هذه العوامل⁴⁰:

- **النظام القضائي:** إن الممارسات المحاسبية السائدة في أي دولة غير مستقلة عن محيطها القضائي التي تمارس فيه، وأن مصادر الاختلاف المحاسبي من هذا المنظور تنبع أساسا من طبيعة الأنظمة القضائية السائدة في كل دولة. وتنقسم الدول في هذا المجال إلى مجموعتين:

- مجموعة القانون العري؛

- مجموعة القانون المكتوب.

تتميز المجموعة الأولى باعتماد التشريع فيها على إصدار مبادئ عامة، بينما يترك مجال التقدير واسعا للقضاة في حالة التنازع (الدول الأنكلوسكسونية). أما المجموعة الثانية وعلى العكس من الأولى، فإنها تتميز بتشريع مفصل لا يترك فيه مكانا واسعا لتقدير القضاة (النموذج الأوروبي القاري). وهذا ما يفسر ربما توكيل عمليات التوحيد المحاسبي في دول الفئة الأولى لهيئات مهنية مستقلة غير حكومية، عكس دول الفئة الثانية أين تضطلع بعملية التوحيد هيئات حكومية عامة، يحكمها القانون المحاسبي (Le droit comptable).

- **طرق تمويل المؤسسات:** تتمثل عناصر الاختلاف من منظور طرق تمويل المؤسسات، في طبيعة الأطراف التي على النظام المحاسبي التعامل معها بدرجة تفضيلية، بهدف حماية أموالها. ففي دول المنظومة الأنكلوسكسونية تعتمد المؤسسات في تمويلها أساسا على السوق المالي، الذي يستقطب فئات مختلفة وغير متجانسة من المستثمرين أو مقدمي الأموال (أفراد، مؤسسات، هيئات)، لذلك فإن الاهتمام الأساسي للمحاسبة ينصب على تلبية احتياجات هذه الفئات من المعلومات الكفيلة بالإخبار عن الأداء والتدفقات المالية في المؤسسات.

بينما في دول المنظومة القارية الأوروبية فإن المؤسسات تعتمد في تمويلها أساسا على البنوك مقارنة بما تحصل عليه من السوق المالي، لذلك فإن المحاسبة تقوم على مبدأ الحذر وتنصب اهتماما بها لحماية المقرضين حتى ولو كان على حساب إعطاء الصورة الصادقة عن حسابات المؤسسة.

- **النظام الجبائي:** يعود الاختلاف المحاسبي من المنظور الجبائي أساسا لكون حساب الربح في دول المنظومة الأنكلوسكسونية مستقل تماما عن الحسابات الاجتماعية (Comptes sociaux) للمؤسسة،

⁴⁰ بن بلغيث، مداني، التوافق المحاسبي الدولي - المفهوم، المبررات والأهداف، مجلة الباحث، العدد الرابع، جامعة ورقلة، الجزائر، 2006، ص

وأن أهمية المسائل الجبائية تتبع عادة ثقافة المؤسسة. وعلى العكس، فإن حساب الربح في المنظومة القارية، يقتضي دمج محاسبة المؤسسة بالقواعد الجبائية، نظرا لارتباط حساب الربح الخاضع لهذه القواعد، التي لا تستبعد من هذا الربح إلا الأعباء المسجلة محاسبيا.

- **عوامل قيمية وثقافية أخرى:** تتحدد نقاط الاختلاف بين الأنظمة المحاسبية في مختلف الدول، انطلاقا من التباين في المحيط الثقافي والقيم اللذان يحكمان الممارسة المحاسبية وبالأخص:

- مستوى التعليم والتكوين المحاسبي؛
- دور ومكانة المهنة المحاسبية؛
- مستوى ومكانة البحث العلمي والتطبيقي؛
- المستوى الثقافي للمجتمع من خلال التحفظ والحرص والنظرة الإيجابية التي يبديها المجتمع تجاه الأنشطة الاقتصادية، ومهنة المحاسبة والتدقيق.

ويمكن تلخيص الفرق بين النموذجين الأنكلوسكسوني والأوروبي القاري من خلال الجدول التالي:

الجدول رقم (1-1): الفرق بين النموذج الأنكلوسكسوني والأوروبي في تنظيم مهنة المحاسبة

النموذج الأوروبي القاري	النموذج الأنكلوسكسوني	
البنوك	الأسواق المالية	المصدر الرئيسي للتمويل
القواعد والمعايير المحاسبية يتم إعدادها من طرف الدولة (المخطط المحاسبي والقانون التجاري)، بما يخدم احتياجات الاقتصاد الكلي.	يتم إعداد القواعد والمعايير المحاسبية من طرف المنظمات الخاصة بغرض خدمة احتياجات المستثمرين، وتكتفي الدولة بمهمة الإشراف.	النظام القانوني والجبائي
يتم وضع مخطط محاسبي يمثل المرجع المحاسبي (الإطار التصوري ضمني).	يتم وضع إطار تصوري موحد للقواعد والمبادئ المحاسبية، ويمثل أساس إصدار المعايير.	المرجع والأساس المحاسبي
الدائنين، الموردين، المستثمرين، الإدارة الجبائية، الأجراء، ثم إلى مختلف الأطراف التي تتعامل مع المؤسسة والمستثمرين.	المستثمرين بالدرجة الأولى.	المستعملين المستهدفين للمعلومات المحاسبية
سنوي وسداسي.	سنوي، سداسي وفصلي (في الولايات المتحدة الأمريكية)	نشر الحسابات السنوية
نظرة قانونية	نظرة اقتصادية	نظرة المؤسسة
الرغبة في تقليل النتائج عن طريق سياسات المؤونات والاحتياطات.	يجب أن تترجم النتيجة الوضعية الاقتصادية للمؤسسة، وتغيرات قيم أصولها وخصومها. تحديد المؤونات يتم بطريقة صارمة.	حساب النتيجة المحاسبية
هناك علاقة قوية بين القواعد الجبائية والقواعد المحاسبية (يتم الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية ببساطة).	تعالج القضايا الجبائية خارج القوائم المالية (القواعد المحاسبية والجبائية مستقلة تماما).	العلاقة بين المحاسبة والجبائية

المصدر: حمزة، شعيب، مرجع سبق ذكره، ص 04.

هناك أهمية بالغة لتنظيم مهنة المحاسبة، ففي إطار هذا التنظيم يمكن للمحاسبين والمدققين الاحتفاظ بكامل الحقوق عند ممارستهم للمهنة، كما أنه من خلال التنظيم سيتمكن هؤلاء من تطوير قدراتهم ومهارتهم بصورة دورية ومستمرة.

ثانياً: تطور الحاجة لمهنة المحاسبة وعوامل توسعها

لقد زادت الحاجة إلى مهنة المحاسبة مع تطور الكبير التي تشهده الثورة التكنولوجية في مجالي المعلومات والاتصال، وحاجة الأسواق المالية إلى مختلف مصادر المعلومات الواجب توفرها على معايير الجودة، خاصة أن مصدر منشئ التقارير يكون فيه المحاسبون والمدققون يمتلكون المعارف والمهارات اللازمة، التي تمكن المستثمرين من اتخاذ مختلف القرارات الملائمة.

1. تطور الحاجة لمهنة المحاسبة

فقد نجد أن الحاجة إلى مهنة المحاسبة تتمثل في⁴¹:

1.1. حاجة أسواق المال

حيث تقوم المحاسبة بدور هام في التحديث الاقتصادي وتعبئة رأس المال واستقرار الأسواق المالية، من خلال الإدارة المالية والمعلومات المالية المعقولة والإشراف المناسب، ودورها معروف بشكل جيد ومقبول ومفهوم عالمياً.

2.1. تخفيض فجوة المهارات بين البلدان

منذ عدة سنوات اعتبرت العديد من المؤسسات الدولية مثل البنك الدولي والأمم المتحدة، ووكالات التمويل الدولية والاتحاد الدولي للمحاسبين (الذي يتكلم نيابة عن مهنة المحاسبة على نطاق العالم)، أنه يوجد نقص شديد في المهارات المحاسبية في معظم البلدان النامية، أين هناك فجوة المهارات كبيرة مع نظيرتها في الدول المتقدمة.

3.1. الحاجة لتوحيد مؤهل علمي دولي

يعني مفهوم المؤهل العالمي ضمن شكلا ما من الاتفاقية متعددة الأطراف، حول قبول شهادات الزمالة وممارسة المهنة من بلد إلى آخر. وهذا من خلال المفاوضات الثنائية، أي من بلد إلى بلد، وهذا هو الأسلوب المفضل لمنظمة التجارة العالمية.

2. توسع المهنة والدور المعاصر للمحاسبين

لقد تزايدت توقعات الجمهور من مهنة المحاسبة فيما يتعلق بجودة المعلومات ووفرة الإفصاح عنها، إذ أصبحت الخدمات المحاسبية واسعة ومخصصة بشكل أكبر وفي مجالات متعددة منها⁴²:

⁴¹ أبو غزالة طلال، نحو عولمة مهنة المحاسبة، مؤتمر جامعة الإمارات العربية المتحدة، كلية التجارة والاقتصاد، 16-18 نوفمبر 1997، ص ص 04-02، بتصرف من الطالب.

- **المحاسبة المالية والتدقيق:** فمع أن تدقيق القوائم المالية المنشورة مازال ينمو إلا أنه يمثل نسبة متدنية لنشاطات المحاسبين القانونيين، وكنتيجة لتزايد الطلب من قبل زبائنهم للتطبيق الفعال لأنظمة المعلومات والتدقيق التشغيلي فإن أغلب شركات التدقيق قد وسعت وظائفها لتقديم خدمات أخرى مثل الاستشارات المحاسبية والاختبار أو الفحص الخاص والتدقيق التشغيلي، وغيرها.
- **المحاسبة الإدارية:** إذ تؤكد الإصدارات المهنية الدولية الحديثة على الحاجة المتزايدة لمحاسبين إداريين لتقديم مجموعة واسعة من الخدمات التي تضيف قيمة، إذ تتزايد الفرص أمام أصحاب مهنة المحاسبة الإدارية الذين أعدوا أنفسهم لتحمل المسؤوليات الموسعة لاستخدام مهاراتهم في مجال إدارة المعلومات والإدارة الإستراتيجية وحل المشاكل واتخاذ القرارات.
- **المحاسبة الحكومية:** تركز الوحدات الحكومية في كافة مستوياتها على زيادة قدرتها المحاسبية عند تقييد الموارد، وستعطي اهتماماً أكبر للتخطيط، البرمجة، الموازنة، والإفصاح ذو القيمة، إذ يشترك المحاسبون الحكوميون في التخطيط من خلال تحديد الكلف والإيرادات المستقبلية ووضع المعايير للرقابة المالية، كما يشتركون في البرامج من خلال التأكد من مدى ارتباط تلك البرامج بالتخطيط والموازنة.
- **المحاسبة الدولية:** تعتبر فرع من فروع المحاسبة المالية الذي ظهر نتيجة لاتساع حدة المنافسة وانتشار الشركات الدولية وامتداد نشاطها ليعطي العديد من الدول المختلفة، وسعي الكثير من الشركات لجذب الاستثمارات خارج الحدود المحلية (إضافة لهدفها السائد في جذب الاستثمارات الداخلية)، وإلغاء القيود المفروضة على تبادل السلع والخدمات وجعل التجارة العالمية أكثر سهولة فكانت استجابة المحاسبة بهذا الفرع.

ثالثاً: مقومات مهنة المحاسبة

إن مهنة المحاسبة مهنة سيادية تتعدى الحدود الجغرافية للدولة أو القطر المعني، فإذا أريد لها أن تؤدي دورها بفاعلية في تلبية متطلبات مستخدمي البيانات المالية داخلياً وخارجياً، فإنه لا بد أن تتوفر لها المقومات الأساسية اللازمة لهذه المهنة. وتتلخص أهم المقومات في العناصر التالية⁴³:

⁴² حسن، عبد الفتاح أمين، وآخرون، التعليم المحاسبي - الفرص والتحديات، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد 14 العدد 49، لسنة 2008، موقع المجلات الأكاديمية العلمية العراقية، دائرة البحث والتطوير - وزارة التعليم العالي والبحث العلمي العراقية، العراق، ص ص 182-183.

⁴³ سعيد، يوسف كلاب، مقومات مهنة المحاسبة والمراجعة في فلسطين "الواقع والتحديات"، ورقة عمل مقدمة لليوم الدراسي "واقع مهنة المحاسبة والمراجعة في فلسطين وسبل تطويرها"، قسم المحاسبة بكلية التجارة، الجامعة الإسلامية بغزة، بالتعاون مع جمعية المحاسبين والمراجعين الفلسطينية، فلسطين - غزة، مارس 2007، ص ص 10-11.

1. تقديم خدمات ضرورية وذات قيمة

لا شك أن اعتراف المجتمع بقيمة وضرورة الخدمات التي تقدمها مهنة المحاسبة والمراجعة يعتبر أمراً هاماً ودعامة أساسية من دعائم المهنة ويساعد في تطويرها، وذلك من حيث تطوير الممارسة المهنية والمنتج النهائي لها المتمثل في البيانات المالية بما يحقق أغراض المستفيدين. وتلعب الحكومات والتنظيمات المهنية دوراً رئيسياً في مجال ترسيخ قيمة وضرورة الخدمات المحاسبية من خلال الاهتمام بالأنظمة المحاسبية وتأكيد دورها في عمليات التخطيط والتطوير الاقتصادي، وسن القوانين المنظمة للمهنة وممارستها لها.

2. الإطار الفكري للمحاسبة

يعتبر الإطار الفكري للمحاسبة الأساس الذي يتم من خلاله اشتقاق المعايير التفصيلية للمحاسبة، وهو يشمل عنصرين رئيسيين، الأول يتمثل في أهداف المحاسبة والتي سبق الإشارة إليها عند التعريف بالمحاسبة وأهدافها، ويكمن الغرض الرئيسي من تحديد أهداف المحاسبة المالية في:

- مساعدة الجهات المسؤولة عن وضع معايير المحاسبة المالية؛
- مساعدة المحاسبين القانونيين وغيرهم (مثل إدارة المؤسسة) في تحديد المعالجة المحاسبية السليمة للأموال التي لم يصدر لها معايير محاسبة مالية بعد؛
- زيادة فهم من يستخدمون القوائم المالية للمعلومات التي تشملها وفهم حدود استخدام تلك المعلومات.

أما العنصر الثاني فيتمثل في مفاهيم المحاسبة، وهي تشكل الملامح الأساسية للمحاسبة المالية التي تستخدم جنباً إلى جنب مع أهداف المحاسبة المالية كأساس لوضع تلك المعايير وتشمل:

- مفاهيم العناصر الأساسية للقوائم المالية؛
- مفاهيم القياس المحاسبي؛
- مفاهيم جودة المعلومات المحاسبية.

3. معايير المحاسبة

تعد المحاسبة الأداة الرئيسية لإنتاج التقارير المالية عن أعمال المنشآت على اختلاف أنواعها والتي يستند إليها المستفيدين على اختلاف فئاته في اتخاذ قراراتهم الصائبة. لذلك فإن المعايير المحاسبية التي تعد على أساسها التقارير المالية يجب أن ينظر إليها كقضية إستراتيجية تم المجتمع ككل وذلك لما يترتب عليها من آثار محتملة على قرارات الأطراف التي تستخدم تلك التقارير في اتخاذ قراراتها. ومن هنا كان الاهتمام

العالمي والمحلي على حد سواء بوضع قواعد ومعايير لتنظيم العمل المحاسبي ومخرجاته بما يحقق العدالة والشفافية والمقارنة.

رغم أن معايير المحاسبة الدولية التي وضعتها لجنة المعايير المحاسبية الدولية (IASB) شكلت نقله نوعيه في تنظيم العمل المحاسبي وتوحيد مخرجاته على مستوى العالم، يبقى من الضروري الاهتمام بوجود معايير محاسبية محلية لكل دولة تأخذ في الاعتبار ظروفها الخاصة وخصوصية الممارسة المهنية والتطور وتقترب من المعايير الدولية بما يوفر سبل مقارنة نتائج أعمال المنشآت المحلية بالخارجية وتعزيز المسائلة والمتابعة الداخلية والخارجية وحماية الممولين والمستثمرين.

4. معايير التدقيق

وهي تتمثل في مجموعة القواعد والمبادئ الأساسية الواجب إتباعها عند القيام بعملية المراجعة وتعتبر هذه المعايير بمثابة مقاييس لتقييم كفاءة المراجع ونوعية العمل الذي يقوم به.

5. قواعد سلوك وآداب وأخلاقيات المهنة

وهي عبارة عن مجموعة مبادئ تمثل قيم أخلاقية تشكل مقاييس مثالية للسلوك المهني، إضافة إلى مجموعة قواعد تمثل الصفات السلوكية التي يتعين على عضو المهنة التحلي بها عند ممارسة أعماله وعند تعامله مع زملاء المهنة والعملاء وغيرهم.

6. برامج التأهيل المهني والتدريب والتعليم المستمر

وهي تشكل مجموعة البرامج المخططة التي تعني بالتأهيل المهني للمحاسب والمراجع وتدريبه وبرامج التعليم المستمر للارتقاء بالمستوى العام للأداء المهني والخدمات المقدمة.

7. برامج الرقابة على النوعية وجودة الأداء

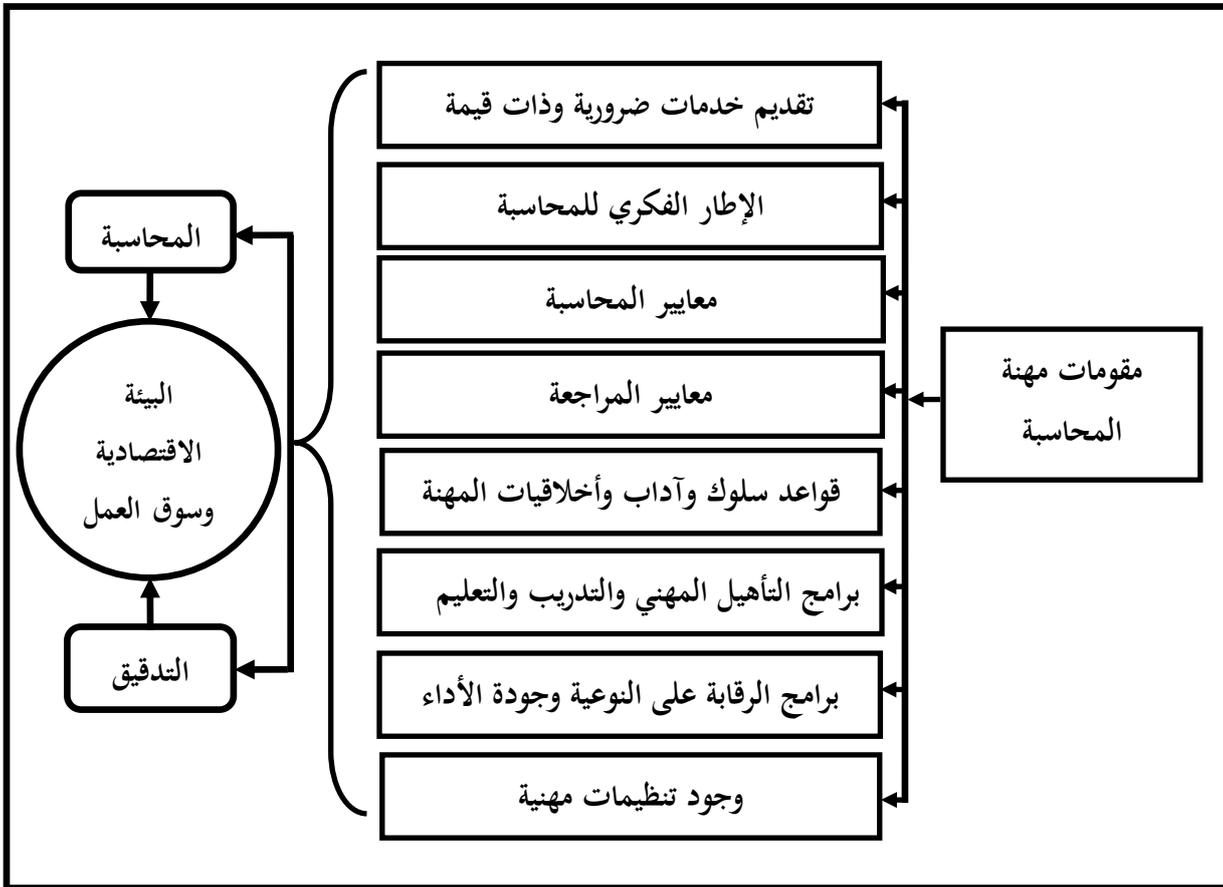
إن الاهتمام بوضع وتطبيق برامج مراقبة النوعية وجودة الأداء أصبحت تشكل تحدياً أساسياً لتطور المهنة وممارستها وتحسين مستوى الأداء المهني واستمراريتها بما يكفل زيادة الفعالية والثقة في الخدمات المهنية المقدمة من قبل المحاسبين القانونيين. وتهدف هذه البرامج إلى تحقيق درجة معقولة من الاقتناع بالالتزام بالمعايير المهنية والأنظمة ذات العلاقة التي تحكم تقديم الخدمات المهنية للعملاء وتحسين الأداء المهني وجودته.

8. وجود تنظيمات مهنية

لكي تتوفر لأي مهنة فرصة التطور والاستمرار فلا بد لها من كيان يعمل على تنظيمها واستحداث وتطوير قواعد مهنية وسلوكية وتحديد متطلبات التأهيل والتدريب والتعليم المستمر لأعضائها بما يضمن الحفاظ على كيان المهنة وتنمية القدرات المهنية لأعضائها للقيام بأداء مهامهم بالكفاءة المطلوبة.

فهذه المقومات تعتبر أهم الضروريات التي يجب أن يتمتع بها كل من يشغل أعمال المحاسبة والتدقيق على حدا سواء. ومن خلال الشكل الموالي يمكن توضيح ترابط مقومات مهنة المحاسبة فيما بينها:

الشكل رقم (1-1): مخطط يوضح مكونات مهنة المحاسبة ومقوماتها



المصدر: من إعداد الطالب من خلال ما سبق.

من خلال هذه المقومات يمكن بناء مهنة محاسبية تستجيب لكافة التغيرات التي تحدث أو ستحدث على بيئة الأعمال، أكان ذلك على المستوى الوطني المحلي، أو على المستوى الدولي.

المطلب الثالث: دور مهنة المحاسبة في تحقيق التنمية الاقتصادية والاجتماعية وسبل تطويرها

لا يمكن إغفال الدور الذي تلعبه مهنة المحاسبة في التنمية الاقتصادية للدول، وتوفير مناصب الشغل اللازمة للحياة الكريمة، لمن أتجه إلى ممارستها بكل وظائفها. كما تلعب التقارير التي تصدرها المهنة دورا لا يستهان به في إضفاء الشفافية والموثوقية على المعلومات المالية، الضرورية لاتخاذ مختلف القرارات الاستثمارية والتسييرية.

أولاً: التأثير المتبادل بين مهنة المحاسبة والمجالين الاقتصادي والاجتماعي

تعد مهنة المحاسبة من أهم عوامل تحقيق التنمية الاقتصادية، كما أنها أضحت مجالاً خصبا يناط به توفير العديد من مناصب الشغل النوعية، ولذا نجد أنها تتأثر بالمستويات المعيشية ودرجة النمو الاقتصادي التي يمر بها أي بلد.

1. دور وأهمية مهنة المحاسبة في تفعيل المجالات الاقتصادية

لقد أدت العديد من العوامل في زيادة دور مهنة المحاسبة في تفعيل مختلف المجالات الاقتصادية، لعل أهمها نجد:

1.1. أهمية الربط بين مهنة المحاسبة وسائل المعلوماتية الحديثة

تلعب مهنة المحاسبة دور مهم في تفعيل النشاط الاقتصادي داخل الدول، كما أنها تعتبر أداة لتحقيق الأهداف الاجتماعية التي تسعى خلفها هذه الدول مثل التشغيل والرفع من الاهتمام المعرفي، إلا أنها في مجاهدة بعض التحديات في زمننا الحاضر، لعل أهمها⁴⁴:

- أصبح على مهنة المحاسبة أن تثبت أنها قد وصلت إلى حالة النضج والتطور التي تمكنها من تجاوز دور المرافق وكوسيلة لترابط التقني والمالي، إلى دور أكثر استراتيجي في مرافقة المؤسسات ومسايرتها؛
- في ظل الوثبة التكنولوجية التي شملت كل المجالات والميادين، والتي من خلالها أصبح ممكنا تنظيم وحماية وجعلها أكثر مصداقية من خلال التحول السريع، وفي الوقت المناسب، للمعلومة الاقتصادية والمالية التي تعتبر أساس اتخاذ القرارات بالنسبة إلى المسيرين، أصبح من الضروري على ممتهي المحاسبة تحقيق وتوفير:

❖ الاندماج الرقمي الذي يعتبر عامل تنافسي، وكتحول جذري في المجتمع الإنساني لإعداد التقارير المالية؛

⁴⁴ www.ifec.fr, institut Français des Experts Comptables, consulter le 15/06/2014 à 14:30.

- ❖ ضمان رقم أعمال مع صفر ورقة "zéro papier"، وكذا تطوير الخدمات التكنولوجية "e-services"؛
- ❖ قياس أثر استخدام المعايير المهنية.

فمهنة المحاسبة، وعلى المستوى كافة البلدان تسعى إلى تحقيق الاندماج في ما أوجدته تكنولوجيا المعلومات، قصد التمكن من تطوير الأداء الوظيفي، والتغلب على عامل الزمن في إيصال المعلومات لمتخذي القرارات، على مختلف مستوياتهم، وفي الوقت المناسب.

2.1. أهمية التقارير المالية الموثوقة في النمو الاقتصادي

حسب الاتحاد الدولي للمحاسبين فإن المعلومات المالية ذات الجودة العالية، التي يعدها المحاسبون ويؤكد على صحتها المدققون تساهم في النمو الاقتصادي من خلال⁴⁵:

- تشجيع الاستثمار؛
- مساعدة الحكومة في التخطيط للاقتصاد، واتخاذ القرارات المتعلقة بالضرائب؛
- المساعدة في تفادي الفضائح المحاسبية؛
- دعم جهود محاربة الغش والفساد؛
- المساعدة في تحقيق الحوكمة الجيدة والرقابة الإدارية؛
- دعم عملية تخفيض معدلات الفقر.

إن المعلومات المالية ذات الجودة العالية يتم إعدادها، ويجرى مراجعتها وفقاً للمعايير المتعارف عليها، فالأشخاص الذين يقومون بإعدادها ومراجعة المعلومات يجب أن يتم تدريبهم جيداً، كما يجب أن يظهروا مستوى عالياً من الالتزام بالسلوك المهني، وأن يخضعوا لنظم خاصة بالمراقبة والإجراءات التنفيذية، وذلك يحتاج في كل دولة أن يتم دعمه بإطار قانوني.

2. الدور الاجتماعي لمهنة المحاسبة للاستجابة لمتطلبات سوق العمل

إن مقدرة مهنة المحاسبة في الإيفاء بمتطلبات سوق العمل ترتبط بجودة التعليم والتدريب المحاسبي، فالعلاقة بينهما متبادلة، وطالما أن المتغيرات البيئية فرضت الحاجة إلى تغييرات بمتطلبات سوق العمل من التركيز على عنصر الكم إلى التركيز على عنصر النوع، والذي امتدت آثاره إلى مجموعة المعارف والثقافات والمهارات المطلوب توافرها في المحاسبين العاملين بتلك الأسواق لتصبح غير محددة بالجوانب الفنية فقط بل

⁴⁵ الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC)، الأدوات والموارد التي تدعم تطوير هيئة مهنية محاسبية، الجزء الثاني، 2007، ص 07.

تتجاوز ذلك للتركيز على جوانب التفكير والإبداع ليتمكن بالتالي من السيطرة على تلك الأسواق الجديدة، لذا فإن التعليم المحاسبي الجامعي يعد لبنة مهمة في هذا البناء لبلوغ تلك الأهداف ويجب أن يوجه نحو تلبية الاحتياجات الآنية والمستقبلية في تثقيف وتأهيل الطلبة ليعملوا بفاعلية عند التخرج وفي مجالات واسعة من سوق العمل.

كما لا بد من تشخيص وتقييم الواقع الحالي للتعليم المحاسبي الجامعي للوقوف على نقاط القوة والضعف في برامجها لتؤخذ بنظر الاعتبار كوسيلة لتحسين تلك البرامج بشكل مستمر وتطويرها. فالتقييم هو تجميع منظم للمعلومات حول الطلبة، بيئة التعليم، مخرجات التعليم لتحسين تعليم الطلبة، ويستند التقييم على عدة مبادئ منها⁴⁶:

- الأهداف، بحيث يتم ربط أدوات التقييم بالمعارف والمهارات والقدرات التي يهدف البرنامج توليدها؛
- الشمولية والتوقيت، بحيث تكون مستمرة، والبيئة حيث يجب أن لا يحدث التقييم من فراغ بمعنى عزل الأقسام والمؤسسات التعليمية عن مجتمع الأعمال الذي يجب خدمته، إذ لا توجه الرغبة بخدمة الطلبة فقط وإنما أيضا خدمة الأعمال والمجتمع الذي يعد فيه الطلبة لدخوله.

ويلاحظ على أنه أصبحت المهنة لا تستقطب في العديد من البلدان الشباب المقبل على الدراسة والشغل، والذي يعد صدمة، والتي يمكن أن تحدث شرحاً بين المهنيين الحاليين للمحاسبة والأجيال القادمة، ولهذا أصبح من الضروري إعادة النظر في طرق التسيير المعتمدة حالياً في المؤسسات والمكاتب المحاسبية، وذلك من خلال إعادة تنظيم العمل الذي يكون في إطار إصلاح الحياة المهنية والشخصية للأفراد، مع الاستجابة لما يلي⁴⁷:

- تهيئة أرضية العمل التي تستجيب لطموحات الشباب الحالي والأجيال القادمة؛
- تعزيز تطوير المهنة من خلال وضع ملامح جديدة لتلبية الحاجة وتنوع الخدمات،
- إعادة التفكير المتعمق فيما يخص طرق التدريب والتكوين في هذا المجال.

3. أهمية تفعيل دور مهنة المحاسبة في المجال الاقتصادي على الصعيد الدولي

على الصعيد الدولي، فلقد أقامت منظمة الأمم المتحدة ورشة عمل في مدينة ساباولو بالبرازيل سنة 2004، تدارس خلالها المشاركون أهمية مهنة المحاسبة بالنسبة إلى التنمية السوسيواقتصادية - أي الاجتماعية

⁴⁶ حسن، عبد الفتاح أمين، مرجع سبق ذكره، ص 184.

⁴⁷ www.ifec.fr, institut Français des Experts Comptables, consulter le 15/06/2014 à 14 :30.

والاقتصادية - على المستوى الدولي. ولقد قام المشاركون بمعالجة بعض القضايا التي تهم ضرورة تعزيز الجهود من أجل تقوية المهنة على الصعيد الدولي، كونها تعاني الضعف في كثير من بلدان العالم الثالث، وكذا البلدان التي شهدت التحول من النظام الاقتصادي الاشتراكي إلى النظام الاقتصادي الرأسمالي، الأمر الذي أدى إلى كبح التنمية الاقتصادية بها. وقد جرى الاتفاق على تقديم المساعدة لهذه البلدان على وجه السرعة من أجل تنشيط القدرات المحاسبية بها، وفي نفس الوقت جعلها تستجيب لمعايير المحاسبة الدولية.

وخلال الاجتماع تم عقد اتفاقية بين مؤتمر الأمم المتحدة للتجارة والتنمية (CNUCED) و رئيس الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) حول الشراكة في المسائل التالية:

- تكوين خبراء محاسبين مؤهلين؛
- تعزيز قواعد حوكمة الشركات على الصعيد الدولي؛
- وهذا من خلال وضع معايير قابلة للتطبيق الأمثل لمهنة المحاسبة.

ولقد اتفق كل الحاضرون على تكليف اللجنة التابع للأمم المتحدة والمتمثلة في مؤتمر الأمم المتحدة للتجارة والتنمية أن يناط بها بتعزيز مهنة المحاسبة في تحقيق التنمية الاقتصادية والاجتماعية على الصعيد الدولي، مع التزامها بنشر التطبيقات المثلى للمحاسبة⁴⁸.

ثانياً: أهم العوامل المؤثرة في تطور مهنة المحاسبة

لقد واكبت مهنة المحاسبة التطور الذي شهدته على المستوى المعرفي والعملي، ولكن هناك مجموعة تهم تطورها المستمر، والتي يمكن تلخيصها فيما يلي:

1. دور المؤسسات في تطوير مهنة المحاسبة

تعد مهنة المحاسبة من المهن التي لها دور وأهمية في تطوير اقتصاديات المجتمعات، وتحرص هذه المهنة على تطوير ورفع مستوى الكفاءة والممارسة والسلوك المهني لأعضائها، بعدد هم الجهة التي تعمل على تزويد جميع الإطارات بما فيهم المستثمرين بالمعلومات اللازمة والساندة لاتخاذ القرارات. فكلما كانت هذه المهنة متطورة وفعالة ساهمت بشكل مؤثر في تحقيق عملية التنمية، من خلال ما تقدمه من معلومات ملائمة وموضوعية يمكن التعويل عليها.

وفي هذا الإطار، فلقد تم التركيز على تطوير مهنة المحاسبة من خلال وثلاث جهات النظر التالية:

⁴⁸ M. R. Ricupero, Secrétaire général, Conférence des Nations Unies sur le commerce et le développement, atelier sur la comptabilité et le développement économique, Onzième session São Paulo, 13-18 juin 2004.

- استخدام المعايير المحاسبية والرقابية الدولية بغية رفع كفاءة أداء المحاسبين؛ أو
- الاعتماد على نقل التقنيات المحاسبية عبر قنوات ووكالات مثل الشركات المتعددة الجنسية والوكالات الدولية، وبالتالي زيادة خبرة المحاسبين؛ أو
- يتم تطوير مهنة المحاسبة من خلال مؤسسات التعليم المحاسبي.⁴⁹

2. كفاءة وتأهيل المحاسبين

تعتمد مهنة المحاسبة وفي جميع مستوياتها على مخرجات مراحل التعليم المحاسبي المختلفة في إيجاد الكوادر المتخصصة، ابتداءً بكتابة الحسابات، وانتهاءً بمدققي الحسابات⁵⁰. وتعد مؤسسات التعليم في مقدمة الجهات المسؤولة عن إعداد محاسبين مؤهلين بالمهارات العلمية والعملية التي تمكنهم من مزاوله المهنة، وذلك من خلال ما ينبغي أن تكون عليه، في وضعها وتبنيها ومواكبتها لأساليب التعليم المبنية على الكفاءة في الإعداد المهني، أي تلك التي تركز على إكساب المتعلم القدرات والمهارات المهنية، كما يتطلب الأمر من هذه المؤسسات الانتقال من الأسلوب التقليدي في التعليم إلى أسلوب نقل المهارات والتي دعت المنظمات المهنية وأبرزها الاتحاد الدولي للمحاسبين إلى ضرورة التحرك ضمن هذا الاتجاه.

ومن خلال الجدول التالي يمكن توضيح أهم الآراء التي توجهت نحو البحث عن أفضل السبل لتطوير مهنة المحاسبة، وذلك كما يلي:

⁴⁹ جابر، حسين المنصوري، وآخرون، مدى مساهمة مقومات مهنة المحاسبة في رفع كفاءة المحاسبين لترشيد القرارات الاستثمارية، مجلة الإدارة والاقتصاد، جامعة كربلاء، العدد 03، مجلد 01، 2012، العراق، ص 05.

⁵⁰ الدرويش، بشير محمد عاشور، وآخرون، العوامل المؤثرة في تطوير مهنة المحاسبة في ليبيا، المؤتمر الوطني الأول حول المحاسبة، تحت شعار "المحاسبة مهنة ومعايير - تقييم وإصلاح"، طرابلس - ليبيا أيام 06-12-2006، ص 04.

جدول رقم (1-2): آلية تطوير المهنة وفقاً لآراء بعض الباحثين والمنظمات المهنية

الرقم	الباحثون والمنظمات	آليات التطوير	الهدف
01	ألرحيلي 1998	<ul style="list-style-type: none"> - إنشاء مراكز لتطوير المحاسبة - تشخيص المشاكل المحاسبية - وصف الإجراءات اللازمة للتطوير - تحسين التعليم والتدريب المحاسبي 	الارتقاء بأداء المحاسبين
02	Sterling 2001	نقل التقنيات المحاسبية عبر الشركات المتعددة الجنسية والمنظمات المهنية	تطوير مهنة المحاسبة
03	Perera 1989	<ul style="list-style-type: none"> - دراسات وبحوث لتحديد احتياجات المهنة - تحديد دور المهنة في عملية التطوير الاقتصادي - إيجاد إطار لتطوير المهنة - تدريب المحاسبين لرفع المهارات الشخصية 	تطوير المهنة
04	Holzer & Chandler 1981	<ul style="list-style-type: none"> مؤسسات التعليم المحاسبي وكما يلي: - وضع معايير للقبول في أقسام المحاسبة. - تغيير وتحديث مناهج التعليم المحاسبي. - اعتماد منهج النظم في التغيير. - إدخال النواحي السلوكية والأخلاقية في التعليم المحاسبي 	محاسب كفاء
05	الاتحاد الدولي للمحاسبين 2003	<p>معايير التعليم المحاسبي</p> <p>IES1 متطلبات الدخول في برنامج تعليم المحاسبة المهنية</p> <p>IES2 محتوى برامج تعليم المحاسبة المهنية</p> <p>IES3 المهارات المهنية</p> <p>IES4 القيم والأخلاق والسلوك المهني</p> <p>IES5 متطلبات الخبرة العملية</p> <p>IES6 تقويم الكفاءة والقدرات المهنية</p>	تطوير المحاسبين

المصدر: المنصوري، جابر حسين، وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص ص 08-09.

3. دور المنظمات المهنية في تأهيل المحاسبين

يعد الاهتمام بالمحاسب وتأهيله ورفع كفاءته من الأمور الأساسية اللازمة لتطوير أداء مهنة المحاسبة، لذا يتطلب الأمر من الهيئات المهنية والتشريعية أن تعتمد توافر الحد الأدنى من التأهيل العلمي والعملية للمحاسب، فالمحاسب يجب أن يكون معداً الإعداد الكافي العلمي والعملية حتى يمكن القيام بدور وأداء عمل بطريقة كفوءة وفعالة، وقد ساهمت العديد من المنظمات المهنية العالمية بشكل فعال في تطور المحاسبة كالجمعية الأمريكية AAA والمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICPA ومجلس قواعد ومعايير المحاسبة المالية (Financial Accounting Standards Board FASB) في الولايات المتحدة الأمريكية، ومعاهد المحاسبين القانونيين في كل من انكلترا وكندا وأستراليا والتي تعمل جميعاً على تطوير مهنة المحاسبة، وذلك من خلال البحوث والدراسات وتقديم توصيات ووضع المبادئ المحاسبية، التي مكنت هذه المهنة من مسايرة التطور الاقتصادي، وخدمة إدارة الوحدات الاقتصادية والمستثمرين والمجتمع. كما ساعدت هذه المنظمات على حل الكثير من المشاكل المحاسبية الإجرائية من خلال وضع قواعد ثابتة، وأسس موحدة لقياس مستوى أداء الشركات وعرض بياناتها على الجمهور⁵¹.

4. مستخدمو المعلومات المالية

مستوى حجم الطلب على المعلومات المالية، ولطبيعة ونوعية مستخدمي هذه المعلومات، الأثر الكبير في تطوير مهنة المحاسبة، وتاريخياً ثبت أن مهنة المحاسبة تطورت في استجابة لتوقعات وطلبات خارجية، سواء كانت هذه التوقعات أو الطلبات ناتجة عن تغيرات اقتصادية واجتماعية وسياسية، أو نتيجة لحدوث أزمات وكوارث اقتصادية.

5. الاستقرار المؤسسي

للاستقرار المؤسسي والبنوي دور مهم في وضع وتنفيذ أي سياسة، وذلك على جميع المستويات التنظيمية، فهذا الاستقرار يخلق المناخ الملائم لتطوير السياسات وتطبيقها، والتعديل فيها بين الحين والآخر لتتلاءم مع متطلبات الواقع الاقتصادي للدولة أو الوحدة الاقتصادية، وعلى العكس من ذلك فإن عدم الاستقرار المؤسسي لا يعطي الفرصة لمثل هذا التطوير أو الاستمرارية في التطبيق. ومهنة المحاسبة كغيرها من المهن، فإن تطورها رهن بالاستقرار المؤسسي والبنوي للمنظمات ذات العلاقة.

⁵¹ جابر حسين المنصوري، وآخرون، نفس المرجع، ص 10.

6. تطور نظم المعلومات المالية

تفرض بعض الممارسات المحاسبية الجديدة على المستخدمين، والتي سيكون لها أثر إيجابي على تطور المهنة. وقد ظهرت نظم المعلومات المالية في عدة أشكال كان آخرها هو أنظمة إدارة موارد المؤسسات "Enterprise Resource Planning Systems (ERP. Systems)"، وهي آخر ما توصلت إليه تقنية المعلومات في مجال تصميم النظم المتكاملة. وتحقق هذه النظم العديد من المزايا أهمها:

- توسيع رقعة تداول المعلومات وتوفيرها بشكل آني (لحظي)؛
 - دمج المعلومات المالية وغير المالية في قاعدة بيانات واحدة؛
 - ربط المنظمة بجهات خارجية كالموردين والزبائن بواسطة الشبكة الدولية للمعلومات، مما يتيح تبادل المعلومات بشكل أسرع وعلى نطاق أوسع؛
 - توحيد الإجراءات والسياسات المحاسبية ما بين المؤسسات باعتبار أن هذه النظم تتصف بصفة العالمية في التصميم والتطبيق وبالتالي فهي عادةً ما يُتبع في تصميمها المعايير الدولية للمحاسبة والمراجعة؛
 - زيادة الدقة في المعلومات؛
 - فرض إعادة تصميم كل العمليات والإجراءات والدورات المستندية (Engineering of curent business process) والذي من شأنه تحسين أداء العمليات المحاسبية.
- والتدقيق في هذه المزايا يمكن أن يخلص إلى نتيجة مفادها أن تبني مثل هذه النظم لا شك في أنه سيساهم في تطوير الممارسات المحاسبية المتبعة.

7. ثقافة المجتمع

إن المستوى المهني للمحاسبة بأي مجتمع يعكس مستواه الثقافي والاقتصادي، وبالتالي فمهنة المحاسبة تؤثر وتتأثر بالبيئة الثقافية للمجتمع، كما يمكن استنتاج هذه العلاقة من زاوية أخرى وهي أن العلوم الطبيعية والتقنية تأثرها بالثقافة محدود جداً وأما العلوم الإنسانية فعكس ذلك تماماً، وإضافةً إلى أن المحاسبة من العلوم الإنسانية فهي إلى حد ما لا زالت مزيجاً بين العلم والفن⁵².

⁵²الدرويش، بشير محمد عاشور، وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص ص 10-12.

المبحث الثاني: أهمية التعليم المحاسبي القيم الأخلاقية في بناء مهارات مهنيي المحاسبة

يعد التعليم المحاسبي أحد أهم الآليات التي تعمل على تقويم المدارك المعرفية التي يجب أن تتوفر في كل من يريد ممارسة مهنة المحاسبة، خاصة بالنسبة إلى المحاسبين والمدققين، ولقد ارتبط التعليم المحاسبي بالمهنة منذ أمد بعيد، وتزايدت هذه العلاقة بعد التطورات التي ألزمتها التطور التكنولوجي الذي غير الممارسة المحاسبية بشكل كبير خلال العقدین الأخيرين، وهذا ما يمكن استنتاجه من خلال هذا المبحث.

المطلب الأول: ماهية التعليم المحاسبي وأثره على مهنة المحاسبة

يعد التعليم المحاسبي حجر الزاوية لبناء مهنة محاسبية قادرة على الصمود في وجه التغيرات البيئية، فمن خلاله يمكن للمحاسبين والمراجعين إعادة صقل مهارتهم بما يستجيب لتغيرات في بيئة الأعمال.

أولاً: أهمية التعليم المحاسبي وبيئته

هناك أهمية بالغة للتعليم المحاسبي، من خلال تطوير كفاءات ومهارات المحاسبين والمراجعين، الأمر الذي يؤدي إلى تطوير مهنة المحاسبة في أي بلد، وهذا ما يمكن توضيحه فيما سيأتي.

1. مفهوم التعليم المحاسبي

يمثل التعليم المحاسبي أحد فروع المعرفة الإنسانية التي تكسب الطلاب معرفة جوانب المحاسبة العلمية والفنية من تعليم الفروض والمبادئ المحاسبية، وكيفية تطبيق هذه المعارف في الواقع العملي من خلال برنامج تعليمي يعمل على تقديم فهما أساسيا وعميقا للمحاسبة وتدقيق الحسابات، ويشمل هذا المفهوم تاريخ المحاسبة والفكر المحاسبي والمفاهيم والمعرفة المتعلقة بالفروض والمبادئ والطرق المحاسبية، وتتم عملية التعليم المحاسبي من خلال برنامج التعليم المحاسبي والذي يقصد به: أهداف البرنامج، المقررات الدراسية، طرق التدريس، والوسائل التعليمية⁵³. أي أن التعليم المحاسبي يمثل نظاما علميا وتعليميا يعمل على إكساب الطلاب والخريجين المعارف والمهارات والقيم المحاسبية ليصبحوا أعضاء في مهنة تعمل على تنظيم نفسها⁵⁴.

⁵³ الدرويش، بشير محمد عاشور، الخصخصة، مدى مواكبة مهنة المحاسبة في ليبيا لمتطلبات إعادة هيكلة الاقتصاد، مركز البحوث الاقتصادية، بنغازي - ليبيا، 2005، ص 513.

⁵⁴ الماقوري، نادية ميلاد محمد، تضييق الفجوة بين برنامج التعليم المحاسبي وممارسة المهنة، دراسة تطبيقية في البيئة الليبية، رسالة استكمالاً لمتطلبات نيل درجة الإجازة العالية (الماجستير)، جامعة السابع من أبريل، قسم المحاسبة كلية الاقتصاد، الزاوية- ليبيا، 2008، ص 41.

فالتعليم المحاسبي لا يختلف عن غيره من المجالات العلمية الأخرى، فالمحامون مثلاً يتم تعليمهم المسؤوليات والواجبات الخاصة بهم لدفاع عن حقوق عملائهم. ومن هنا يمكن القول بأن التعليم المحاسبي يكون أكثر شمولاً عندما يركز على ثلاث جوانب يتم إكسابها للخريج ليكون المحاسب الكفء، والتي تمثل:

- تعليم المفاهيم والمعرفة المحاسبية؛
- تعليم وتدريب المهارات المحاسبية للقيام بالعمل المحاسبي؛
- تعليم وإكساب أخلاقيات المهنة لإكساب المهنة صفة المصداقية والنزاهة والثقة⁵⁵.

2. أهمية التعليم المحاسبي وعلاقته بمهنة المحاسبة

إن ممارسة العمل المحاسبي يحتاج إلى كوادرات مهياً وفق أسس علمية، إضافة إلى ضرورة توافر القدرة الشخصية في الحكم على الكثير من الأمور التي تهتم بها المحاسبة وتقع ضمن العمل المحاسبي، كما لا يخفى أن بدء الاهتمام بالمحاسبة وبضرورة توافر الأسس العلمية لتعليمها وممارستها⁵⁶.

كما أن العلاقة وثيقة جداً ومتبادلة بين حالة التعليم المحاسبي العام والتعليم المحاسبي التقني وبين وجود مهنة المحاسبة في أي بلد من البلدان، إذ أن جودة وتطور مهنة المحاسبة ترتبط إيجابياً مع جودة التعليم والتدريب المحاسبي، فالطريقة التي يتعلم بها المحاسبون ودرجة تطور ما يتلقوه من تعليم والاشتراطات المهنية والتعليمية التي يتعين استيفائها للالتحاق بالمهنة وما يتوفر من فرص لمواصلة التعليم لها أهمية حاسمة للمهنة من زاوية قدرتها على النهوض بالمسؤوليات الملقاة على عاتقها. ومن هنا يكون لاتجاهات التعليم المحاسبي التقني المتبعة دور حاسم في استمرار وتطور مهنة المحاسبة في أنحاء العالم وبدوره يؤثر ذلك في كفاءة الاقتصاد الوطني والعالمي، ونموه.

ويمكن القول أن مجمل الدراسات في هذا المجال قد حددت عدداً من الكفاءات والمهارات تمثل أهمية خاصة للمحاسب، ينبغي إعطاؤها وزناً أكبر في البرامج التعليمية والمهارات هي⁵⁷:

- مهارة التفكير الجيد والقدرة على حل المشاكل؛
- مهارة الاتصال بجميع أنواعه (الاستماع - المحادثة - الكتابة)؛
- معلومات عن البيئة التي يتم من خلالها ممارسة العمل في الوحدات الاقتصادية؛

⁵⁵ الماقوري، نادية ميلاد محمد، المرجع السابق، ص 42.

⁵⁶ خالد قطناني وآخرون، مدى ملائمة مناهج التعليم المحاسبي في الجامعات العمانية لمتطلبات سوق العمل في ظل تداعيات الأزمة المالية،

جامعة الزهراء، مسقط - عمان، 2009، 03.

⁵⁷ الربيعي، جبار جاسم، عوامل بناء المهارات المحاسبية التقنية لطلبة هيئة التعليم التقني، مجلة التقني، المجلد العشرون، العدد 02، 2007، العراق، ص 07.

- المهارة في احترام المهنة بأخلاقياتها؛
- الدافع على استمرار التعلم مدى الحياة؛
- مهارة التعامل بكفاءة مع الضغوط الصعبة؛
- المعلومات الفنية الخلفية المحاسبية وعلومها كالتدقيق والضريبة، وغيرها.

وعلى الجانب الآخر، تسعى المنظمات المهنية والاتحادات الدولية إلى إبراز قضايا هامة ينبغي أدرجها في المناهج التعليمية المحاسبية لتأهيل المحاسبين لمتطلبات العقود القادمة. فقد شكل الاتحاد الدولي للمحاسبين لجنة دائمة للتقنيات وأنظمة المعلومات لمساعدة المحاسبين على فهم التقنيات الحديثة والتكنولوجيا عامة والتعامل معها وبيان أثرها على مهنة المحاسبة وممارسة الأعمال على النطاق الوطني والدولي.

3. التغيرات في بيئة الأعمال وآثارها على التعليم المحاسبي

يعد التطور التقني للمعلومات من أهم التحديات التي تواجه مهنة المحاسبة ووفقاً لهذا فإن معرفة مهارات تقنية المعلومات أحد المفاهيم الأساسية للقرن الحادي والعشرين الميلادي، فالعوامل التي غيرت بيئة الأعمال ودفعت الباحثين وعدداً من المنظمات المهنية الدولية لإعداد وإصدار الدراسات الإرشادات لإصلاح التعليم المهني المحاسبي هي ضرورة توافر المعرفة الخاصة بتقنية المعلومات لتحقيق كفاءة المحاسبين والإلمام بمعارفهم ومهاراتهم، بغض النظر عن مجالات أعمالهم أو دورهم ، وهذا يعني أن جميع فئات المحاسبين بما فيهم طلبة المحاسبة يجب إن يكتسبوا المهارات التقنية وضرورة إدخال مفاهيم التقنيات الحديثة في محتويات المقررات المحاسبية المختلفة⁵⁸.

وتظهر العلاقة بين التعليم المحاسبي والبحث العلمي من خلال ما يلي⁵⁹:

- إن الهدف من العملية التعليمية يحدد في ضوء المتطلبات البيئية التي تفرضها الأوضاع السياسية والاقتصادية والاجتماعية والثقافية، ويبرز دور التنظيم المهني في هذه النقطة من خلال إبرازه لأهم المتطلبات البيئية من خلال معايير القبول في هذا التنظيم أو الدراسات والأبحاث التي يقوم بإعدادها أو دعمها.

⁵⁸ علي، سامي عمر، التعليم المحاسبي ومواجهة المتغيرات، المؤتمر الوطني الأول حول المحاسبة، تحت شعار "المحاسبة مهنة ومعايير - تقييم

وإصلاح"، طرابلس - ليبيا أيام 06-12-2006، ص 06.

⁵⁹ عبد الرحمن، بومطاري فوج ، دور الجامعات في توفير متطلبات التوافق مع معايير المحاسبة الدولية "دراسة حالة قسم المحاسبة جامعة قارونوس"، قدمت هذه الدراسة استكمالاً لمتطلبات الإجازة العليا (الماجستير) في المحاسبة، بقسم المحاسبة كلية الاقتصاد جامعة قارونوس، 2008، ص ص 75-76.

- بعد تحديد الهدف من العملية التعليمية يمكن وضع المناهج واختيار الطلاب في ضوء هذا الهدف، كما ويمكن لأعضاء هيئة التدريس رسم خطة العمل في ضوء هذا الهدف.
- وللتأكيد على تحقق الهدف من العملية التعليمية، فإن الأمر يستلزم إعداد بحوث ودراسات حول الخريجين من حيث تلبيتهم لمتطلبات سوق العمل، وهنا تبرز أهمية البحث العلمي.

4. أهم مشاكل التعليم المحاسبي في بيئة الأعمال المعاصرة

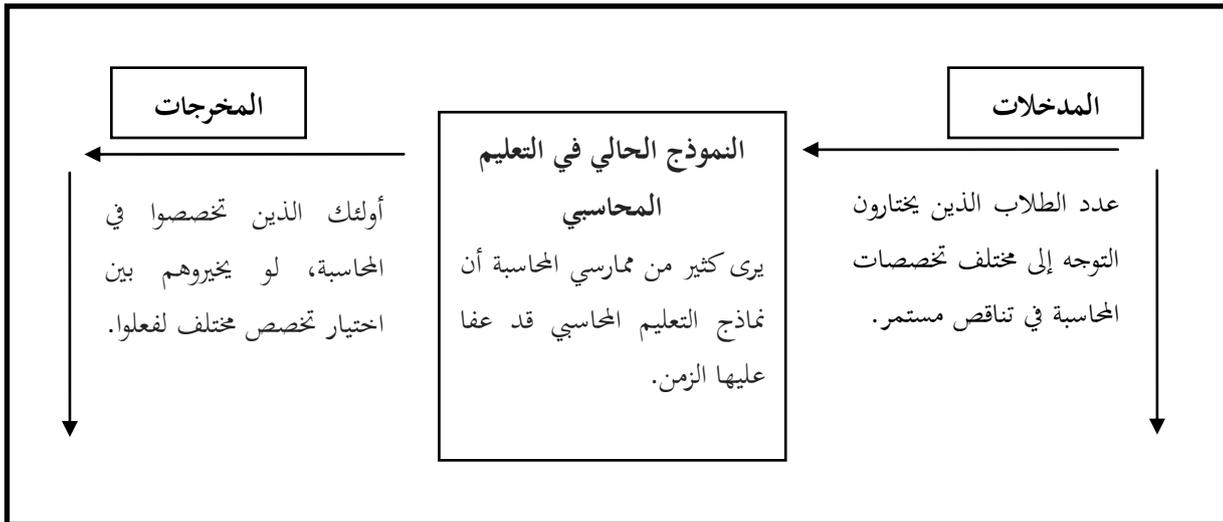
بالنظر إلى الحقائق التالية، يظهر أن أهم مشاكل التعليم المحاسبي في بيئة الأعمال المعاصرة، تتمثل في:

- عدد ونوعية الطلاب الذين يختارون تخصص المحاسبة يتناقض بسرعة، والطلاب يقولون قبل اختيارهم للتخصص أنهم لا ينظرون إلى درجة المحاسبة أنها ذات قيمة كما كانت عليه من قبل، ولا تختلف عن قيمة مجالات الأعمال الأخرى؛
- كثير من الممارسين والمعلمين في المجال المحاسبي، والذي يحمل معظمهم شهادات في المحاسبة، لم يصبحوا متفائلين بمستقبلهم بعد تخصصهم في المحاسبة؛
- أبرز ممارسي المحاسبة والمتخصصين في التعليم المحاسبي، يرون أن طرق التعليم الحالية غير منظمة، وعفا عليها الزمن، وتحتاج إلى تعديل كبير.

هذه هي المشاكل الخطيرة التي لا يمكن تجاهل التفكير فيها، والتي يمكن توضيحها من خلال الشكل

الموالي:

الشكل رقم (1-2): أهم مشاكل منظومة التعليم المحاسبي في بيئة الأعمال الحديثة



Source : W. Steve Albrecht and Robert J. Sack, *Accounting Education: Charting the Course through a Perilous Future*, site : <http://aaahq.org/pubs/AESv16/chapter1.pdf> , p 04.

- ولقد توصل كلا من (W. Steve Albrecht and Robert J. Sack) إلى استنتاج مفادها أن حل المشاكل قد حددت في إجراء التحسينات التالية⁶⁰:
- أهمية تحسين محتوى الدورات التدريبية والمناهج الدراسية؛
 - أهمية إدراج التربية والأخلاق في المناهج التعليمية؛
 - إعطاء أهمية قصوى لتنمية المهارات؛
 - ضرورة التدريب على استخدام التكنولوجيا؛
 - ضرورة تطوير الهياكل التعليمية والرفع من مستوى أعضاء هيئة التدريس؛
 - الاهتمام بالتخطيط الاستراتيجي وتوجيه برامج أقسام المحاسبة.

ثانياً: التعليم المحاسبي كنظام للعملية التعليمية وأهم مداخله

حتى تستجيب مخرجات التعليم المحاسبي لمعايير الكفاءة والمهنية، فإنه من الضروري أن يكون النظام التعليمي مرناً ويؤدي الدور المطلوب منه، وهذا ما يمكن استعراضه فيما يلي:

1. التعليم المحاسبي كنظام للعملية التعليمية

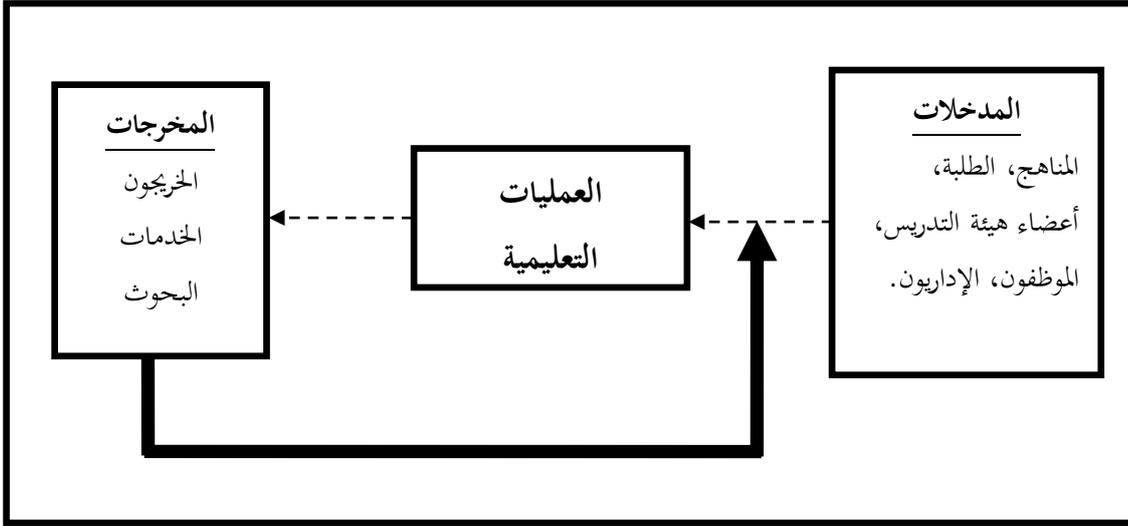
إن الاهتمام بالتعليم المحاسبي يعتبر ضرورة متواصلة، وإن هذا الاهتمام يمكن أن يتحقق من خلال ضرورة توافر الأسس العلمية الصحيحة التي يمكن من خلالها تحقيق الهدف من التعليم المحاسبي وبناء على ذلك فإنه لا بد من النظر إلى التعليم المحاسبي كنظام متكامل يتكون من مجموعة من العناصر المترابطة لتحقيق أهدافه، وهي تشمل كلاً من⁶¹:

- المدخلات: المتمثلة بالأشخاص الذين يمكن تهيئتهم لممارسة العمل المحاسبي (بمختلف أشكاله وأنواعه).
- العمليات التشغيلية: المتمثلة بوسائل التعليم التي يمكن استخدامها في التزويد بالمهارات المحاسبية.
- المخرجات: المتمثلة بالأشخاص المؤهلين والقادرين على ممارسة العمل المحاسبي (الأكاديمي أو المهني) بما يحقق الهدف من نظام التعليم المحاسبي بصورة عامة.
- التغذية العكسية (الرقابة): من خلال رقابة العناصر السابقة وتقييمها وتطويرها ومحاولة تصحيح أي انحرافات تحدث في أي منها.

⁶⁰ W. Steve Albrecht and Robert J. Sack, Idem, p 50.

⁶¹ قطناني، خالد، وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص 07.

الشكل رقم (3-1): تبيان عناصر ومكونات العملية التعليمية



المصدر: فوزية، ناجي، إدارة الجودة الشاملة والإمكانات التطبيقية في مؤسسات التعليم العالي، حالة دراسية: جامعة عمان الأهلية، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة عمان الأهلية عمان: الأردن 1998، ص 38.

ومن خلال عناصر التعليم المحاسبي أعلاه، يمكن الحكم على كفاءة النظام عن طريق العلاقة بين مدخلاته ومخرجاته والتي تأتي من خلال مدى توافر العمليات التشغيلية المتمثلة بوسائل التعليم المختلفة من مناهج دراسية ومختبرات محاسبية وتطبيقات ميدانية إضافة إلى توافر الكادر العلمي المؤهل للقيام بذلك، كما يمكن الحكم على فاعلية النظام عن طريق العلاقة بين المخرجات والأهداف التي يبغى النظام تحقيقها من خلال توفير الكوادر المحاسبية (الأكاديمية والمهنية) ومدى قدرتها على تحقيق أهداف النظام.

2. مداخل التعليم المحاسبي

تتنامى باستمرار المطالبات بتطوير التعليم المحاسبي الذي يشكل القاعدة الأساسية في تنمية مهنة المحاسبة على النحو المطلوب، من خلال صقل مخرجات التعليم المحاسبي بالمهارات المحاسبية التي تخدم المهنة، وقد جاءت هذه المطالبات بعد تلمس القصور الواضح في العديد من العوامل التعليمية وتوابعها والتي بقيت من دون تغيير لمدة طويلة ولم تعد قادرة على إعداد مخرجات ذات تأهيل قادر على استيعاب النماذج العملية والتحليلية والفنية في المحاسبة والتدقيق.

وبما أن الطريقة التقليدية في تدريس المحاسبة هي الشائعة إذ تدرس المحاسبة بكافة فروعها من دون ترابط فيما بينها، وغدت تلك الطريقة لا تماشي المتطلبات المهنية أو الاحتياجات التطبيقية في الواقع. لذلك دعت الضرورة إلى الاهتمام بالتعليم المحاسبي وأساليبه وتكنولوجياه، من خلال الزيادة في التركيز على القدرات والمهارات الفنية التحليلية في مهنة المحاسبة.

وبسبب تعقد بيئة الأعمال وبروز المزيد من التحدي أمام المحاسبين المهنيين بسبب الانفتاح العالمي والتقدم التقني الهائل، وغيرها من المبررات توجب إحداث تغييرا في فلسفة التعليم المحاسبي عن الأسلوب التقليدي المتبع. وهذا ما يمكن توضيحه من خلال الجدول التالي:

جدول رقم (1-3): مقارنة بين المدخل التقليدي والمدخل الحديث في التعليم المحاسبي من وجهة نظر IFAC

المدخل الحديث	المدخل التقليدي
تناول قضايا عامة في التعليم المحاسبي وبيئة الأعمال والمعارف الفنية	التركيز على المسائل الفنية المحاسبية
تكامل كبير بين المقررات المحاسبية كالضرائب والمحاسبة الإدارية ونظم المعلومات والتدقيق	تكامل محدود بين فروع ومعارف المحاسبة في المفردات التعليمية
زيادة الاهتمام في حل المسائل المعقدة التي تتطلب عمقا في التحليل كالحالات العملية	التأكيد على العمليات الحسابية للوصول إلى إجابة وحيدة
الاهتمام بالتعليم وبالتعلم (التعليم الذاتي)	التأكيد على قواعد التعليم (التلقين)
الاعتراف بأهداف أكثر للتعليم المحاسبي منها التعلم للغرض المهني	التعليم المهني لأجل اجتياز الاختبارات
زيادة الاهتمام بالشخصية والمهارات والسلوكيات من خلال التقديم والعروض الجماعية	عدم الاهتمام بمسائل الاتصالات والعلاقات والمهارات الفردية
مشاركة الطلاب في التعلم من خلال الابداع والتعلم الذاتي	تلقي الطلاب المجرى للفنون المحاسبية
إدخال الوسائل التقنية ونظم المعلومات في المناهج التعليمية المحاسبية	عرض الوسائل التقنية نظريا بما فيها نظم المعلومات
تناول المقررات الابتدائية للمحاسبة التنموية ودورها في عملية اتخاذ القرارات علاوة على تناول الجوانب المالية والدورة المحاسبية	تركيز المقررات الابتدائية المحاسبية على الدورة المحاسبية

المصدر: الراشد، وائل، بناء المهارات المهنية في التعليم المحاسبي، المجلة العربية للمحاسبة، المجلد الثاني، العدد الأول، نوفمبر 1998، الكويت، ص 08.

لذا فان المدخل الحديث في التعليم المحاسبي يمكن من إعداد وتأهيل طالب المحاسبة، وإمداده بكافة أنواع المعرفة والمهارات والسلوكيات، وإكسابه القدرة على الاستنتاج والاستقراء والتقييم وإيصال المعلومات بالشكل الذي يخدم مهنة المحاسبة ويطورها باستمرار⁶².

⁶²الريبيعي، جبار جاسم، مرجع سبق ذكره، ص ص 04-05.

المطلب الثاني: استراتيجية الجودة الشاملة لتعليم المحاسبي

لا يوجد أي عمل ذا أهمية لا يحتوي في طياته نظرة استراتيجية تتحكم في سبل تطوره، بصورة مستمرة ومنتظمة، ولقد أوجد للتعليم المحاسبي مداخل لبناء استراتيجيته.

أولاً: استراتيجية التعليم والتعلم وإكساب المهارات

إن عملية التعلم والتعليم تقوم على استراتيجية تؤدي في الأخير إلى تزويد الطلاب بالمهارات الكفيلة بإدخالهم إلى سوق العمل على أعلى مستوى، من التكوين والتدريب لمواجهة كافة المتغيرات التي أوجدتها بيئة الأعمال الحديثة.

1. مفهوم استراتيجية التعليم والتعلم وأهم خصائصها

وهي تتلخص فيما يلي:

1.1 استراتيجية التعليم والتعلم

خطوات إجرائية منتظمة ومتسلسلة بحيث تكون شاملة ومرنة ومراعية لطبيعة المتعلمين، والتي تمثل الواقع الحقيقي لما يحدث داخل قاعة الدراسة من استغلال لإمكانات متاحة، لتحقيق مخرجات تعليمية مرغوب فيها. مجموعة تحركات المعلم داخل قاعة الدراسة التي تحدث بشكل منتظم ومتسلسل تهدف إلى تحقيق الأهداف التعليمية.

2.1 خصائص الإستراتيجية التعليمية الجيدة

وهي تتمثل في:

- أن تكون شاملة بمعنى أنها تتضمن كل المواقف والاحتمالات المتوقعة؛
- أن ترتبط ارتباطاً واضحاً بالأهداف التربوية والاجتماعية والاقتصادية؛
- أن تكون طويلة المدى بحيث تتوقع النتائج وتبعات كل نتيجة؛
- أن تتسم بالمرونة والقابلية للتطوير؛
- أن تكون عالية الكفاءة من حيث مقارنة ما تحتاجه من إمكانات عند التنفيذ مع ما تنتجه من مخرجات تعليمية؛
- أن تكون جاذبة وتحقق المتعة للمتعلم في أثناء عملية التعلم؛
- أن توفر مشاركة إيجابية من المتعلم، وشراكة فعالة بين المتعلمين.

والمعلم الناجح هو المعلم الذي يطور مهاراته في استخدام تشكيلة كبيرة من استراتيجيات التعليم والتعلم، والذي يجيد استخدام الاستراتيجيات الملائمة في المواقف التعليمية المختلفة⁶³.

2. دورة التعلم والتعليم⁶⁴

وهي تنجزاً إلى ما يلي:

1.2. دورة التعليم

حيث يقوم المعلم أو الأستاذ بتعيين المادة العلمية المطلوبة، ثم يعرضها في المحاضرة، ويشرحها من خلال وضع أسئلة وإجابات ثم مراجعتها، وبعدها تقييم الطلاب باستخدام الامتحان أو أي وسائل أخرى.

2.2. دورة التعلم

وهي التي ينبغي على الطالب أن يسير بموجبها في دراسة الفصل، وهي تتلخص في:

- استعراض المادة؛
- قراءة الفصل (الوحدة)؛
- تطبيق ما فهمه الطالب بواسطة عمل اختبارات (حل تمارين/حالات)؛
- مراجعة الفصل؛
- استخراج وتوضيح ومعرفة وفهم المادة بالامتحان أو أي اختبارات أخرى.

3.2. تكامل الأهداف التعليمية

وفي هذا الشأن يمكن توضيح تكامل الأهداف التعليمية من خلال ما يأتي:

- الأهداف التعليمية توضح في بداية كل فصل لتساعد الطالب على تحديد واستعراض الفصل؛
- كل هدف تعليمي يشار إليه بشكل إجمالي بنقطة واحدة بينما الموضوع يغطي من قبل الأستاذ في عرض المادة والمساعدة على تنظيم أفكار الطلبة؛
- كل تمرين، مشكلة، حالة في نهاية الفصل تحدد كيفية تطبيق الأهداف التعليمية؛

⁶³ الأكاديمية المهنية للمعلمين، إستراتيجية التعليم والتعلم، جمهورية مصر العربية، ص 08.

⁶⁴ الجحاوي، طلال محمد، وآخرون، أساسيات المعرفة المحاسبية، دار اليازوري للنشر، الأردن، 2008، ص ص 21-22.

- خلاصة للنقاط الرئيسية لكل هدف تعليمي من خلال قائمة بالمفاهيم والمصطلحات يشار إليها بواسطة الأهداف التعليمية ومراجعة المشاكل التي تغطي الأهداف التعليمية الرئيسية في مراجعة كل فصل.

وتعد استراتيجية التعلم والتعليم ضرورة ملحة لتحقيق أهداف التعليم المحاسبي، حيث تعتبر أهم مكون لمخرجاته التعليمية، وبالتالي تحقيق المهارات اللازمة والكفاءات الضرورية في سوق الشغل.

ثانيا: متطلبات الجودة الشاملة في التعليم المحاسبي

تلعب الجودة اليوم دور المعيار الذي تقاس من خلاله كافة المخرجات الإنتاجية والخدمية، وباعتبار أن العملية التدريسية لها مخرجات والتي تتمثل في الطلاب الخريجين، فكان لزام تحديد معايير الجودة الواجب أن يتحلل بها كل طالب، حتى يتم اعتبار أن العملية التعليمية ناجحة.

1. مفهوم الجودة الشاملة في التعليم المحاسبي

إن مفهوم الجودة وفقا لما تم الاتفاق عليه في مؤتمر اليونسكو للتعليم والذي أقيم في باريس في أكتوبر 1998 نص على أن الجودة في التعليم العالي مفهوم متعدد الأبعاد ينبغي أن يشمل جميع وظائف التعليم وأنشطته مثل (المناهج الدراسية، البرامج التعليمية، البحوث العلمية، الطلاب، المباني والمرافق والأدوات التعليمية، وغيرها). كما قامت وزارة التعليم العالي البريطانية في 1992 بتشكيل لجنة دائمة لتقييم جودة كل العناصر التعليمية بالمرحلة الجامعية الأولية في الجامعات البريطانية، كما أنشئ في عام 1995 مجلس أعلى لتقييم جودة الدراسة في مرحلة الدراسات العليا في الجامعات الأمريكية⁶⁵، ولقد اتفقت اللجنتان على المعايير الواجب إتباعها لتقييم جودة الخدمة وهي كما موضحة في الجدول التالي:

⁶⁵ زكري، محمد أبو القاسم، التحديات والمشاكل المعاصرة التي تواجه الجودة الشاملة للتعليم المحاسبي في ليبيا (دراسة حالة في كلية الاقتصاد فرع الجفارة)، المؤتمر السنوي الخامس للمنظمة العربية لضمان الجودة في التعليم حول نظم الجودة وتطبيقها باستخدام أساليب تكنولوجية مبتكرة لضمان الجودة في التعليم، تونس 12 ديسمبر 2013، ص 06.

الجدول رقم (4-1): عناصر الجودة الشاملة في التعليم المحاسبي

العنصر	نواحي الجودة
المنهج العلمي	<ul style="list-style-type: none"> ● درجة تغطية المواضيع الأساسية. ● التناسب مع قدرة استيعاب الطالب في هذه المرحلة. ● الارتباط بالواقع العملي. ● الإلمام بالمعارف الأساسية. ● إعداد الطالب لعصر العولمة من خلال تعلم لغة أجنبية.
المرجع العلمي	<ul style="list-style-type: none"> ● درجة المستوى العلمي والموثوقية. ● شكل وأسلوب إخراج المرجع العلمي. ● وقت توافر المرجع العلمي. ● سعر المرجع العلمي. ● امتداد الاستفادة من المرجع العلمي. ● أصالة المادة العلمية. ● نوع الاتجاهات التي ينميها المرجع العلمي.
أعضاء هيئة التدريس	<ul style="list-style-type: none"> ❖ المستوى العلمي والخلفية المعرفية. ● إدراك احتياجات الطلاب. ● الانتظام في العملية التعليمية. ● الالتزام بالمنهج العلمي. ● تقبل التغذية الراجعة. ● العمل على تنمية المهارات الفكرية التنافسية. ● تنمية الحس الوطني والوازع الأخلاقي. ● الهدف من أسلوب التدريس المستخدم. ● تنمية الاتجاه التحليلي. ● تنمية النظرة المتعمقة. ● درجة التفاعل الشخصي. ● الوعي بدور القدرة العلمية والخلقية.
أسلوب التقييم	<ul style="list-style-type: none"> ❖ درجة الموضوعية والاتساق. ● درجة الموثوقية والشمول. ● عدم التركيز على التلقين. ● التركيز على القدرة التحليلية. ● التركيز على التفكير الانتقادي.

<ul style="list-style-type: none"> • توافر المعلومات اللازمة لتشغيل وإدارة النظام. • التوجه نحو سوق العمل. • المناخ الجيد لممارسة الأنشطة الرياضية والفنية. • كفاءة وفاعلية النظام الإداري. • تلقي الشكاوى والتعامل معها. 	<p>النظام الإداري</p>
<ul style="list-style-type: none"> • تناسبها مع طبيعة العملية التعليمية. • تنمية وإشباع الناحية المالية. 	<p>التسهيلات المادية</p>

المصدر: زكري، محمد أبو القاسم، التحديات والمشاكل المعاصرة التي تواجه الجودة الشاملة للتعليم المحاسبي في ليبيا (دراسة حالة في كلية الاقتصاد فرع الجفارة)، المرجع السابق، ص 07.

2. متطلبات تحقيق الجودة الشاملة في التعليم المحاسبي

إن فهم وإدراك محاور إدارة الجودة الشاملة في مؤسسات التعليم الجامعي أولى الخطوات الرئيسية في تحقيقها، ومن أهم تلك المحاور ما يلي⁶⁶:

❖ **جودة عضو هيئة التدريس:** ليس هناك خلاف حول الدور الذي يقوم به عضو هيئة التدريس في إنجاز العملية التعليمية، وتحقيق أهداف الكلية التي يعمل بها. يقصد بجودة عضو هيئة التدريس هو تأهيله العلمي والسلوكي والثقافي، وخبراته العلمية التي تتكامل بدورها مع تأهيله العلمي، الأمر الذي يسهم في إثراء العملية التعليمية وفق الفلسفة التربوية التي يرسمها المجتمع. وتنقسم عملية تقييم أداء أعضاء هيئة التدريس الجامعي إلى تقييم تكويني، أو الوقائي ويقصد به التركيز على استخدام نتائج التقييم في تحسين البرامج، وذلك من خلال تطوير الأداء التدريسي للأستاذ الجامعي حيث يتم إعلام الأستاذ المعني بنتائج تقييم أدائه من طلبته، وهناك التقييم الختامي والذي يستخدم لأغراض إدارية تتعلق بعملية التوظيف (والترقية، وتحديد العقود، ومنح علاوات مالية، وغيرها).

❖ **جودة البرامج التعليمية وطرق التدريس:** ويقصد بجودة البرامج والخطط التعليمية، شمولها وعمقها، ومرونتها واستيعابها لمختلف التحديات العالمية والثورة المعرفية، ومدى تطويعها بما يتناسب مع المتغيرات العالمية، وإسهامها في تكوين الشخصية المتكاملة للطلاب، الأمر الذي من شأنه جعل طرق تدريسها بعيدة تمامًا عن التلقين، ومثيرة لأفكار الطلاب وعقولهم، من خلال الممارسات التطبيقية العملية لتلك البرامج وطرق تدريسها.

⁶⁶زكري، محمد أبو القاسم، نفس المرجع، ص ص 06 - 08.

❖ **جودة الطالب:** هو حجر الزاوية في العملية التعليمية التي أنشئت من أجله، ويقصد بها مدى تأهله في مراحل ما قبل الجامعة علمياً وصحياً وثقافياً ونفسياً، حتى يتمكن من استيعاب دقائق المعرفة، وتكتمل متطلبات تأهيله، وبذلك تضمن أن يكون هؤلاء الطلاب من صفوة الخريجين القادرين على الابتكار والخلق، وتفهم وسائل العلم وأدواته.

❖ **جودة المباني التعليمية وتجهيزاتها:** المبنى التعليمي وتجهيزاته محور هام من محاور العملية التعليمية، حيث يتم فيه التفاعل بين مجموع عناصره، وتشكل جودة المباني وتجهيزاتها إحدى علاماتها البارزة. ومن الجدير بالذكر أن المباني التعليمية، بمحتوياتها المادية والمعنوية، مثل: القاعات، والتهوية، والإضاءة، والمقاعد والصوت وغيرها تؤثر في جودة التعليم ومخرجاته، وكلما حسنت قاعات التعليم واكتملت، أثر ذلك بدوره في قدرات أعضاء هيئة التدريس والطلاب.

❖ **جودة الإدارة الجامعية والتشريعات واللوائح:** ليس هناك خلاف على أن قيادة إدارة الجودة الشاملة تعد أمراً حتمياً، وجودة الإدارة الجامعية تتوقف إلى حد كبير على القائد، فإذا فشل في إدراكه للمدخل الهيكلي نحو إدارة الجودة الشاملة فمن غير المحتمل أن يتحقق أي نجاح، ويدخل في إطار جودة الإدارة الجامعية، جودة التخطيط الاستراتيجي، ومتابعة الأنشطة التي تقود إلى خلق ثقافة إدارة الجودة الشاملة. أما جودة التشريعات واللوائح الجامعية فلا بد أن تكون مرنة وواضحة ومحددة، كما يجب عليها أن تواكب كافة المتغيرات، والتحويلات من حولها، ومن ثم يجب أن يؤخذ ذلك في الاعتبار، لأن الجامعة توجد في عالم متغير تؤثر وتتأثر به.

ثالثاً: دور التعليم المحاسبي في توفير المهارات اللازمة للسوق العمل

لا يمكن للتعليم المحاسبي أن يستكمل مهامه حتى تكون مخرجاته من الطلاب قد تلقوا المعارف والمهارات الكفيلة بمواجهة الواقع العملي، وحتى تكون عملية صقل تلك المهارات أكثر قبولاً من خلال سوق العمل.

1. أهمية تأهيل المحاسبين والمدققين للاستجابة لمتطلبات سوق العمل

لقد فرضت بيئة الأعمال الحديثة قيوداً جديدة على الخريجين الجدد الذين توجهوا إلى سوق العمل من خلال ممارسة مهنة المحاسبة، أكان ذلك كمحاسبين في المؤسسات الاقتصادية أو الدوائر الحكومية، أو كمدققين سواء داخلين أو خارجيين، وهذا ما يتطلب تأهيل يكون متناسباً والواقع الحالي للمهنة.

1.1. دور التأهيل من خلال التعليم المحاسبي وأثره على مهنة المحاسبة

إن التعليم المحاسبي ومهنة المحاسبة هما مجالان لا يمكن فصلهما عن بعضهما البعض، فالتعليم المحاسبي الجيد يجب أن يؤدي في النهاية إلى إخراج محاسب مؤهل أكاديمياً ليقوم بدوره المهني في سوق العمل بكل كفاءة. ويعتبر التأهيل المهني المحاسبي من الضروريات في عصرنا الحالي فوجود مهنة محاسبة ذات أصول مكتوبة ومتعارف عليها ضمن معايير معينة مع توفر المحاسب المؤهل الملتزم في ممارسته لهذه المهنة بأصولها وأخلاقياتها يؤدي إلى تزويد إدارة المنشأة بالمعلومات اللازمة لاتخاذ القرار سواء في مرحلة التخطيط أو مرحلة مراقبة التنفيذ أو مرحلة تقييم الأداء للبرامج والمشاريع الإنمائية⁶⁷.

2.1. متطلبات التأهيل الضرورية لدى المحاسبين والمدققين لدخول سوق العمل

هناك خطوات ضرورية لا بد أن يمر بها كل من المحاسبين والمدققين، حتى يصبحوا يملكون تراكم في الخبرة والكفاءة التي يحتاجونها عند تأديتهم لوظائفهم، فبعد التحصل على رصيد علمي كافي يتم صقله من خلال الاحتكاك بالحياة العملية، وعلى العموم هناك معيارين يجب على كل محاسب ومراجع أن يتحلى بهما⁶⁸:

1.2.1. التأهيل العلمي: على المحاسب أو المدقق أن يكون على درجة كبيرة من التحصيل العلمي في مجال المحاسبة والتدقيق، والذي يتحقق من خلال الدراسة الأكاديمية في المعاهد والكليات والمراكز المختصة بذلك، إذ يجب أن يتوج ذلك التكوين بشهادة جامعية عليا معترف بها دولياً. وكما يتطلب الأمر من المؤسسات الأكاديمية خاصة تجديد المقررات الدراسية بما يوافق تغير البيئة المحاسبية، كوسيلة فعالة للاحتفاظ بالكفاءة المطلوبة للمحاسب والمدقق.

إن هذا المعيار لا يجب أن يقتصر فقط على الجوانب المحاسبية ولكن يتطلب جوانب المعرفة الأخرى مثل العلوم السلوكية والإدارة وطرق الاتصال، بالإضافة إلى الطرق الكمية المختلفة كالإحصاء، بحوث العمليات، وغيرها، وكذا تكنولوجيا المعلومات والتي تمكن المحاسب من إنجاز الأعمال بدقة والمدقق من إبداء رأيه الفتي المحايد فيما يعرض عليه من قوائم وتقارير.

⁶⁷ محمود، أسامة عبد اللطيف، دور التعليم المحاسبي في ترسيخ الممارسات الاخلاقية لمهنة المحاسبة والتدقيق والحد من الفساد: دراسة

تطبيقية على الجامعات الاردنية، ص ص 03-04، انظر الرابط الالكتروني التالي:

www.researchgate.net/.../0deec52de645ac161300000 consulté le 13/09/2014 à 17:30.

⁶⁸ لعماري أحمد، وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص ص 06-07.

2.2.1. التأهيل العملي (الخبرة المهنية): إن تحقيق الكفاءة المهنية تبدأ بالشهادة والمستوى الأكاديمي للمحاسب وللمدقق ومن ثم تمتد إلى الخبرة الميدانية التالية، إذ يجب على كل مهني أن يجري التدريب الملائم لمقابلة متطلبات المهام التي تنتظره، عن طريق قضاء فترة زمنية محددة لدى أحد مزاوي المهنة. أي يجب أن يحصل على المهارة المهنية من شخص أكثر منه خبرة ودراية، فالاختلافات في الممارسة والتطبيق العملي تنشأ من تفاوت خبرات الأشخاص، ومن ثم فعلى المدرب أن يحيط المتدرب بعناية وإشرافه جيد وتقديم العون له خلال فترة التدريب وهذا يمثل أحد المسؤوليات الملقاة على عاتق أعضاء المهنة.

2. المهارات اللازمة لسوق العمل

إن مسؤولية إعداد محاسبين مؤهلين بالمهارات المهنية تقع على عاتق عدة جهات، تأتي مؤسسات التعليم العالي في مقدمتها وذلك من خلال وضعها وتبنيها ومواكبتها لأساليب التعليم المبنية على الكفاءة في الإعداد المهني، أي تلك التي تركز على إكساب المتعلم القدرات والمهارات المهنية، والتي دعت المنظمات المهنية وأبرزها الاتحاد الدولي للمحاسبين إلى ضرورة التحرك في اتجاهها، حيث أن الأسلوب التقليدي المتبع حالياً لا يؤهل الطالب بالقدر المطلوب لممارسة المهنة بكفاءة وفاعلية.

1.2. المهارات اللازمة لسوق العمل

وفي هذا السياق فإن المعيار التعليم المحاسبي الدولي (IES3: Professional Skills) يوضح مجموعة من المهارات المهنية اللازمة، والتي يتطلب من المحاسبين امتلاكها عند دخولهم إلى بيئة العمل المهنية. ويمكن سرد هذه المهارات في خمس مجموعات رئيسية على النحو التالي⁶⁹:

1.1.2. المهارات الفكرية: المهارات الفكرية أو الذهنية تساعد المحاسب على التنبؤ، استخلاص النتائج، حل المشكلات واتخاذ القرارات وممارسة حكم جيد في الحالات المعقدة. هذه المهارات هي في كثير من الأحيان نتاج التعليم العام واسع النطاق. والمهارات الفكرية تشمل القدرة على تحديد وتحصيل المعلومات من مصادرها المختلفة، وتنظيمها وفهمها، القدرة على التحري والبحث والتفكير المنطقي والتحليلي، والتحليل النقدي، والقدرة على تحديد وحل المشاكل المعقدة التي قد تكون في أماكن غير مألوفة.

2.1.2. المهارات الفنية والعملية: المهارات الفنية والعملية تتألف من المهارات العامة، وكذلك مهارات محددة في المحاسبة. وهي تشمل القدرة على إجراء التطبيقات الرياضية والإحصائية، وإتقان تكنولوجيا

⁶⁹ الفطيمي، محمد مفتاح، دور التعليم المحاسبي في صقل الخريجين بالمهارات اللازمة لسوق العمل، المؤتمر العربي حول التعليم العالي وسق

العمل، جامعة مصراتة، ليبيا، من 13-15 أبريل 2010، ص 10.

المعلومات، وكذلك القدرة على تحليل المخاطر، وقياس المعلومات المحاسبية وغير المحاسبية، بالإضافة إلى إعداد التقارير المالية وغير مالية، والالتزام بالمتطلبات التشريعية والتنظيمية.

3.1.2. المهارات الشخصية: المهارات الشخصية وتتصل بالمواقف والسلوك المهني للمحاسبين، إن تطوير هذه المهارات الفردية يساعد على التعلم وتحسين شخصية المحاسب. وهي تشمل القدرة على الإدارة الذاتية للمحاسب، التحلي بروح المبادرة والقدرة على التعلم الذاتي، وكذلك القدرة على اختيار وتعيين الأولويات في حدود الموارد المحدودة، القدرة على تنظيم العمل للوفاء بالتزامات في أوقات محددة، وأيضاً القدرة على التنبؤ والتكيف مع التغير في بيئة الأعمال، بالإضافة إلى الأخذ بعين الاعتبار آثار القيم والأخلاق والمواقف المهنية المترتبة على عملية اتخاذ القرارات.

4.1.2. مهارات التواصل والاتصال: مهارات التواصل والاتصال تساعد المحاسب على العمل مع الآخرين من أجل الصالح العام للمنظمة، وتلقي ونقل المعلومات، واتخاذ القرارات على نحو فعال. وهي تشمل القدرة على العمل مع الآخرين في عملية تشاورية لمواجهة الصراعات وحلها، والتفاعل مع أشخاص مختلفين فكرياً وثقافياً، والعمل على نحو فعال في الأماكن متعددة الثقافات، والقدرة على التفاوض على حلول واتفاقات مقبولة في الأوضاع المهنية، عرض ومناقشة وجهات النظر والدفاع والتقرير عنها بفعالية عبر وسائل الاتصالات الرسمية وغير الرسمية، المكتوبة والشفهية، وكذلك القدرة على الإصغاء والقراءة بفعالية، بما في ذلك الحساسية للاختلافات الثقافية واللغوية.

5.1.2. المهارات التنظيمية وإدارة الأعمال: المهارات التنظيمية وإدارة الأعمال أصبحت ذات أهمية متزايدة للمحاسبين، فالمحاسبون اليوم مطالبون بدور أكثر نشاطاً في عمليات إدارة المؤسسات. في حين أن دورهم في السابق قد اقتصر على توفير البيانات التي يتم استخدامها من قبل الآخرين، فالمحاسبين اليوم في كثير من الأحيان هم جزءاً من عملية صنع القرار.

المطلب الثالث: أهمية القيم الأخلاقية في ترقية مهنة المحاسبة

لا يمكن للتعليم المحاسبي أن يؤدي دوره إذا لم يكن متصلاً بالأخلاق، والسلوك القويم، فلذا هناك اهتمام متزايد في البلدان المتقدمة على تدريس مناهج الأخلاق بالتوازي مع تدريس مناهج التعليم المحاسبي، حيث أظهرت العديد من الأزمات المالية الترابط بين أخلاقيات المهنة ودور المحاسبين والمدققين.

أولاً: ماهية الأخلاق لدى المحاسبين والمدققين

هناك العديد من التعاريف التي أعطيت لمفهوم الأخلاق، كما أن هناك جملة من المبادئ التي تلازمها، ولذلك فمن خلال النقاط التالية يمكن التطرق إلى مفهومها كلمة الخلق لدى المحاسبين وما هي أهم المبادئ الواجب أن يلتزموا بها.

1. مفهوم الأخلاق والأخلاقيات

يمكن تناول مفهوم الأخلاق من المنظور اللغوي والاصطلاحي فيما يلي:

1.1 مفهوم الأخلاق

- **لغتها:** يعرف "الشيخ أبو بكر جابر الجزائري" الأخلاق على أنها: "الخلق هيئة راسخة في النفس تصدر عنها الأفعال الإرادية الاختيارية من حسنة أو سيئة جميلة وقبيحة، وهي قابلة بطبعها لتأثير التربية الحسنة والسيئة فيها"⁷⁰. وتعتبر الأخلاق عما يجب أن يتصف به الإنسان، أو هي السجايا والطباع والأحوال الباطنة التي تدرك بالبصيرة والغريزة⁷¹.
- **اصطلاحاً:** تعرف الأخلاق بأنها مبادئ تتعلق بخصائص مثل الأمانة والنزاهة، والاعتمادية والمسؤولية وجوانب أخرى في السلوك القويم مقابل السلوك الخاطئ⁷². وتعرف الأخلاق أيضاً على أنها معايير للتصرف والسلوك التي يتوقع أن يتبعها الناس، وتتعلق الأخلاق الشخصية بفعاليات الفرد اليومية⁷³. وتعد الاستقامة والقيم الأخلاقية منتجاً للمعايير الأخلاقية والسلوكية بالوحدة وكيف يمكن توصيلها

⁷⁰ جابر، أبو بكر الجزائري، مناهج المسلم - كتاب عقائد وآداب وأخلاق وعبادات ومعاملات، الطبعة الأولى، مكتبة العلوم والحكم، 2002، ص 115-116.

⁷¹ الجعارات، خالد جمال، وضع نموذج مقترح لخصائص المعلومات المالية ذات الجودة العالية - دراسة نظرية تحليلية، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة العدد الثالث والثلاثون، 2012، ص 203.

⁷² حماد، طارق عبد العال، موسوعة معايير المراجعة، الجزء الأول، الدار الجامعية، الإسكندرية 2004، ص 162.

⁷³ عماد عبد الوهاب الصباغ، علم المعلومات، الطبعة الأولى 2002، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، ص 204.

والالتزام بها في الممارسة وتشمل تصرفات الإدارة لإزالة أو تخفيض الحوافز والإغراءات التي تدفع الأفراد إلى ارتكاب تصرفات غير مستقيمة، غير قانونية أو غير أخلاقية⁷⁴.

2.1. مفهوم الأخلاقيات

تعبّر عن ما تم تأطيره من الأخلاق من قبل الجمعيات والمجالس المهنية كنظام سلوك (Code of Conduct or Ethics) واجب الالتزام بها من قبل المحاسبين، ويمكن النظر إلى الأخلاقيات كمنظومة متكاملة، حيث ينشأ السلوك الإنساني على ضوء القواعد الأخلاقية التي تضع معايير للسلوك ويضعها الإنسان لنفسه أو يعتبرها من الالتزامات والواجبات التي تتم بداخلها أعماله ويقبّع على رأسها الصدق، ثم يليه العدالة والأمانة والموضوعية والبعد عن التحيز والنزاهة إلى غير ذلك⁷⁵.

ومن خلال هذه التعاريف يمكن القول أن أخلاقيات الأعمال هي عبارة عن ممارسة تسمح للفرد بمعرفة ثقافية وقيمية، ومحاولة التقليل من الفروقات القائمة بين القيم المسطرة أو الموضوعية والقيم الممارسة⁷⁶.

2. حاجة مهنة المحاسبة للقيم الأخلاقية

لقد زادت وتوسعت الحاجة لمفهوم سلوكيات المهنة والأخلاقية لمهنة المحاسبة خلال العقود الأخيرة، ويعود سبب ذلك لارتباطها بالأزمات المالية، ونقص الحاكمية المؤسساتية التي لم تلتزم بها العديد من المنظمات، ومن المعروف بأن القوانين لا تحكم الأخلاقيات والعكس هو الصحيح فالأخلاق هي الأساس في التحكم بالقوانين وتطبيقها.

وما حدث من انهيارات لشركات عملاقة في بعض الدول بشكل عام والولايات المتحدة بشكل خاص، أعاد مشكلة الأخلاقيات إلى الساحة المهنية وخصوصاً بعد انهيار أكبر شركات التدقيق في العالم "ارثر اندرسون" وثبوت تورطها بتلاعبات مالية في الشركات التي كانت تقوم على تدقيق حساباتها وتقديم خدمات استشارية لها، وعادت الجهات الرقابية بالتركيز مرة أخرى على أخلاقيات المهنة وكيفية ضبطها.

⁷⁴ أمين السيد احمد لطفي، مراجعة وتدقيق نظم المعلومات، الدار الجامعية، الإسكندرية - مصر 2005، ص 50.

⁷⁵ الجعرات، خالد جمال، وضع نموذج مقترح لخصائص المعلومات المالية ذات الجودة العالية - دراسة نظرية تحليلية، مرجع سبق ذكره، نفس الصفحة.

⁷⁶ رضا، جاوحدو، حقائق حول أخلاقيات الأعمال في المحاسبة "حالة الجزائر"، مجلة التواصل، جامعة عنابة، الجزائر، عدد 20 ديسمبر 2007،

تعد قضية "ارثر اندرسون" من قضايا العصر المهمة لما كان لها من تأثير رهيب، ليس على الولايات المتحدة فقط بل على العالم بأسره، فلقد تسبب انهيار تلك الشركة بخسائر قد يصعب حصرها في الوقت الحاضر، ناهيك عن العمال والموظفين الذين فقدوا أعمالهم نتيجة الانهيار⁷⁷.

ثانياً: مبادئ ومعايير أخلاقيات المهنة لدى المحاسبين

أضحى المحاسبون يتمتعون بثقة كبيرة من قبل مستخدمي المعلومات المحاسبية والمالية، هذا ما يفرض عليهم التحلي بجملة من القواعد السلوكية والأخلاقية، خاصة بعد أن أظهرت الدراسات أن أهم أسباب الأزمات المالية الأخيرة كانت تتميز بتخلي المحاسبين عن القيم الأخلاقية عند إعدادهم للقوائم المالية.

1. مبادئ أخلاقيات المحاسبين

هناك مجموعة من المبادئ الأخلاقية الواجب أن يتحلى بها كلا من المحاسبين والتي يمكن إيرادها في النقاط التالية⁷⁸:

- **الثقة:** ينبغي للمحاسب أن يكون موثقاً به أمينا في أدائه لواجباته وخدماته الوظيفية والمهنية وتتطلب الثقة به أن يتصف سلوكه بالنزاهة والصدق والأمانة والاستقامة والحفاظ على سرية المعلومات في منشأته.
- **المشروعية:** على المحاسب أن يثبت من مشروعية كل ما يتعلق بعمله وأداء واجباته وخدماته الوظيفية والمهنية في ضوء أحكام ومبادئ الشرعية الإسلامية.
- **الكفاءة المهنية وإتقان العمل:** ينبغي للمحاسب أن يكون أهلاً لكل ما يقوم به من مهام وان يؤدي واجباته وخدماته الوظيفية والمهنية على الوجه الأكمل من العناية والإتقان ولا يدخر جهداً في سبيل وفائه بمسؤولياته تجاه ربه ومجتمعه ومهنته ورؤسائه وعميله ونفسه.
- **الموضوعية:** ينبغي للمحاسب أن يكون عادلاً متجرداً ومحايداً غير متحيز وان يتجنب وضع نفسه في موقف تعارض مصلحته مع مصالح من يقدم لهم الخدمة.
- **السلوك الإيماني:** يجب أن تتسق سلوكيات وتصرفات المحاسب مع القيم الإيمانية المستمدة من أحكام ومبادئ الشريعة الإسلامية.

⁷⁷ القشي، ظاهر، اخلاقيات المهنة بين الامس واليوم، مجلة المدقق، العدد 69-70 كانون ثاني 2007، الأردن.

⁷⁸ جمعة، احمد حلمي، المدخل الحديث لتدقيق الحسابات، الطبعة الأولى 2000، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ص ص 384-

- **السلوك المهني والمعايير الفنية:** يجب على المحاسب أن يراعي في تصرفاته قواعد السلوك المهني وان يلتزم في أداءه لواجباته المهنية بمعايير مهنية.

فهذه المبادئ يجب على كل من يمتحن إحدى مهن المحاسبة أن تتوفر فيه، فهي مبادئ ضرورية كونها الصورة التي ترسم في أذهان متلقي التقارير المالية عن مدى مصداقية المعلومات المحاسبية التي تقدمها هذه التقارير.

2. معايير وقواعد السلوك المهني للمحاسبين

عند استخدام معلومات المحاسبة لأغراض الرقابة وتقييم الأداء قد يتعرض المحاسب لضغوط من الإدارة لإظهار النتائج بغير حقيقتها ، وتتوقف طريقة تعامل المحاسب مع هذه الضغوط على معتقداته وتكوينه الأخلاقي وكذلك على مدى تأثره بردود الفعل السائدة في الوحدة الاقتصادية فقد يواجه المحاسب بسلوك من بعض العاملين أو المشرفين مقبولاً من الناحية القانونية ولكنه غير مقبول من الناحية الخلقية في هذه الحالة قد يشعر بأنه مقبول، فإذا لم يكن الفرد مدعماً بمعتقداته وقيمه الأخلاقية قد يجد صعوبة في مواجهة تلك الضغوط⁷⁹. لذا فإنه يقع على عاتق المحاسب والمدقق مسؤولية أخلاقية تجاه نفسه والمحيطين به في الوحدة الاقتصادية في ضرورة مراعاة أخلاقيات المهنة من جهة وأخلاقيات ذاتية من جهة أخرى وبتلاحمها تتكون أخلاقيات أعمال المحاسب ويمكن تمثيل المعيار بهذا السلوك الأخلاقي بالتالي⁸⁰:

1.1. المقدرة

ويتحمل المحاسب المسؤوليات التالية:

- المحافظة على مستوى ملائم من الجدارة المهنية وذلك بالتنوير المستمر لمعارفهم ومهاراتهم؛
- أداء الواجبات المهنية طبقاً للقوانين والتعليمات والمعايير الفنية الملائمة؛
- إعداد تقارير وتوصيات كاملة بعد إجراء تحليل ملام للمعلومات التي يمكن الاعتماد عليها.

2.2. السرية

وكما يتحمل المحاسبون المسؤوليات التالية⁸¹:

⁷⁹ نور، احمد محمد، وآخرون، المحاسبة الإدارية في بيئة الأعمال المعاصرة، الدار الجامعية 2005، الإسكندرية، مصر، ص25.

⁸⁰ أبو زيد، كمال خليفة، وآخرون، مبادئ المحاسبة الإدارية الحديثة، الدار الجامعية 2004، الإسكندرية، مصر، ص 74-57.

⁸¹ أبو زيد، كمال خليفة، وآخرون، المرجع السابق، نفس الصفحة.

- الامتناع عن الإفصاح عن أية معلومات يحصلون عليها من خلال العمل إلا في حالة وجود التزام قانوني بهذا الإفصاح.
- إعلام المساعدين بما يتعلق بسرية المعلومات التي يحصلون عليها في حالة التصريح بذلك ومتابعة أنشطتهم للتأكد من المحافظة على السرية.
- الامتناع عن استخدام المعلومات السرية التي تتاح لهم من خلال العمل وذلك للحصول على ميزة غير أخلاقية أو غير قانونية.

3.2. الاستقامة

ويتحمل المحاسب المسؤوليات التالية:

- تجنب مواقف تعارض المصالح الفعلية أو الظاهرة وتقديم النصائح لجميع الأطراف عن أي تعارض محتمل.
- الامتناع عن الارتباط بأي شكل يمكن أن يحد من قراراتهم على تنفيذ واجباتهم في إطار أخلاقي. رفض هدية أو مزية أو محاملة من شأنها التأثير في تصرفاتهم.
- الامتناع عن التأثير السيئ المباشر وغير المباشر على تحقيق الأهداف القانونية والأخلاقية للمنشأة.
- توصيل المعلومات الملائمة.
- الامتناع عن الدخول في أي نشاط من شأنه أن ينقص من قدر المهنة.

4.2. الموضوعية

وعلى المحاسب الوفاء بالمسؤوليات التالية:

- توصيل المعلومات بعدالة وموضوعية.
- الإفصاح الكامل عن جميع المعلومات الملائمة التي يمكن التوقع بدرجة معقولة أنها تؤثر على فهم مستخدم المعلومات للتقارير والتعليقات أو التوصيات المعروضة.

فإذا كانت هذه القواعد السلوكية التي يجب على أي محاسب الالتزام بها، فإن المدققين لا يقلون شأنًا من ضرورة الانضباط بقواعد سلوك مهنية، حتى تزيد درجة الموثوقية في المعلومات التي يقومون بالمصادقة عليها.

المبحث الثالث: أهم تحولات مهنة المحاسبة في بيئة الأعمال المعاصرة

تواجه مهنة المحاسبة تحديات كبيرة في ظل التطور الذي يشهده العالم في المجال التكنولوجي، ولاسيما فيما تعلق بوسائل الاتصال الحديثة، وعلى رأسها التوسع في الشبكة العنكبوتية، الانترنت، حيث صار العالم دائم التواصل وفي أي لحظة. كما أدى تطوير وسائل العمل إلى سهولة توصيل المعلومات لمتخذي القرارات في الأوقات المناسبة، ولذا وجد كلا من المحاسبين والمدققين نفسيهما أمام تحديات تعلم ومراقبة مخرجات تلك الوسائل الحديثة، كما شهدت التجارة تغيراً في أساليبها التقليدية، وظهر ما أصبح يصطلح عليه اليوم بالتجارة الالكترونية. كما تواجه مهنة المحاسبة العديد من التحديات في بيئة الأعمال المعاصرة، كتوسيع الاعتماد على تطبيق مبادئ الحوكمة والحد من الفساد المالي والإداري.

المطلب الأول: تحولات مهنة المحاسبة في ظل تكنولوجيا المعلومات واقتصاد المعرفة

لا يمكن للمهنة المحاسبة أن تنأى بجانبها عن الحياة الاقتصادية والاجتماعية وحتى السياسية، فهي تؤثر وتتأثر، كما أن التسارع المذهل في الابتكارات التكنولوجية قد ولد العديد من التحديات التي أصبح يواجهها كل من المحاسب والمدقق، ومهنة المحاسبة بصورة عامة، ومن خلال هذا المطلب يمكن إبراز أهم التحديات التي أصبحت مهنة المحاسبة تواجهها في زمننا المعاصر من خلال تكنولوجيا المعلومات والاتصال.

أولاً: مفهوم تكنولوجيات المعلومات في ظل اقتصاد المعرفة

بدأت اقتصاديات دول العالم تتجه نحو توجهات جديدة أُطلق عليها تسميات مختلفة مثل الاقتصاد الجديد ما بعد الصناعي، واقتصاد المعلومات، واقتصاد الإنترنت، والاقتصاد الرقمي، والسبراني، والافتراضي، والاقتصاد الالكتروني، والاقتصاد الشبكي، واقتصاد اللاملموسات، وأخيراً اقتصاد المعرفة الذي يعد نمطاً متطوراً عن الأنماط السابقة، وهو الاقتصاد الذي تؤدي فيه المعرفة دوراً أساسياً في خلق الثروة، وتحتل فيه مساحة أكبر وأكثر عمقاً مما كانت في أشكال الاقتصاد السابقة، فلم يعد من حدود دور المعرفة في الاقتصاد، إذ أصبحت تُشكل مكوناً أساسياً في العملية الإنتاجية، وتحقق الجزء الأعظم من القيمة المضافة فيه⁸².

⁸² أبو الشامات، محمد أنس، اتجاهات اقتصاد المعرفة في البلدان العربية، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية - المجلد - 28 العدد

الأول سورية، 2012، ص 596.

ويعرف اقتصاد المعرفة على أنه الاقتصاد الذي يعتمد بشكل متزايد على الاستعمال الفعال على الأصول غير الملموسة كالمعرفة والمهارة والابتكار كمصدر رئيسي للميزة التنافسية⁸³، كما تعرفه منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية (Organisation de corporation et développement économique) (OCDE) على أنه: "اقتصاديات التي تعتمد مباشرة على إنتاج، توزيع، واستخدام المعرفة والمعلومات"⁸⁴، ولقد زاد التطور التكنولوجي إلى زيادة الاهتمام باقتصاد المعرفة.

وتعرف تكنولوجيا المعلومات بأنها وسائل إلكترونية لتجميع ومعالجة وتخزين ونشر المعلومات، وتعد تكنولوجيا المعلومات من القضايا الحديثة التي بدأت تعكس أهمية استخدام المعلومات المعالجة تكنولوجياً في خدمة جوانب متعددة في المجتمع، فمثلاً كان لاستخدام الإنترنت أثر كبير في ترويج وإنجاز عمليات تجارية، كما أن هذه التكنولوجيا قد أدت إلى تخفيض التكاليف الكلية للعمليات التجارية بل أضحى من الواجب الاهتمام والتركيز على التمييز بين المنشآت التي تستخدم تكنولوجيا المعلومات في أنشطتها الإنتاجية وتلك التي ما زالت تستخدم الأنظمة اليدوية⁸⁵.

ثانياً: أثر تكنولوجيا المعلومات على مهنة المحاسبة

لقد أدى التطور التكنولوجي لمعلومات ووسائل الاتصالات إلى إحداث فجوة التعلم والتأقلم لدى المحاسبين والمراجعين، كما أثر على المعلومات المحاسبية بشكل كبير، وغير من أسلوب المراجعين والمدققين بصورة كلية.

1. أثر تكنولوجيا المعلومات على نظام المعلومات المالية

يؤدي استعمال تكنولوجيا المعلومات المتطورة إلى تغيير مستمر في تكنولوجيا التجميع والمعالجة ونشر البيانات والمعلومات المحاسبية وقد أدت تلك التطورات إلى تغييرات أساسية للأدوات التقليدية للتعامل مع البيانات والمعلومات المحاسبية، وبالتالي ساهمت في رفع كفاءة وقدرة النظام المحاسبي في معالجة البيانات والحصول على معلومات المحاسبية، وتمتاز بالسرعة والموضوعية والتفصيل والملائمة.

⁸³ علي، محمد ابراهيم، اقتصاد المعرفة والمحاسبة الدولية في تحقيق التنمية المستدامة، دور تكامل اقتصاد المعرفة والمحاسبة الدولية في تحقيق التنمية المستدامة، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد 21، العدد 81، العراق، ص 402.

⁸⁴ الزعبي، علي فلاح، العوامل المؤثرة على الإبداع كمدخل ريادي في ظل اقتصاد المعرفة -دراسة مقارنة بين الجزائر والأردن، مجلة أبحاث اقتصادية وإدارية، جامعة محمد خيضر، بسكرة -الجزائر، العدد العاشر، ديسمبر 2011، ص 161.

⁸⁵ رحاحلة، محمد ياسين، وآخرون، مدى ملائمة مخرجات النظم المحاسبية الآلية لمتطلبات متخذي القرارات في البنوك التجارية الأردنية، مجلة دراسات، العلوم الإدارية، المجلد 33، العدد 02، 2006، ص 268.

- أي أن تكنولوجيا المعلومات وفرت إمكانيات كبيرة وهائلة لتحسين أداء نظام المعلومات المحاسبية وتطوير جميع عناصرها من أفراد وهيكل وأدوات بفضل الميزات الكبيرة لها مثل التعددية وتنوع الاستعمالات والتكلفة المنخفضة نسبياً، كما نتجت عن تكنولوجيا المعلومات إمكانيات كبيرة لتطوير نظام المعلومات المحاسبية وجعلها أكثر مرونة واستجابة وقدرة على التكيف مع التغيرات البيئية التي يعيشها العالم اليوم، ويمكن تلخيص أهم اتجاهات تأثير تكنولوجيا المعلومات على نظام المعلومات المحاسبية على النحو الآتي:
- إن تكنولوجيا المعلومات أداة فعالة لتخفيض حجم النفقات وإعادة تنظيم، وكذلك تخفيض حجم الجهاز الإداري وبالأخص الإدارة الوسطى فضلاً عن العمالة المستخدمة في الإنتاج، وكل ذلك يؤدي إلى تخفيض تكاليف المعالجات المحاسبية.
 - يساعد استعمال تكنولوجيا المعلومات على توسيع مجال رقابة الإدارة العليا مع التوسع في توزيع عملية اتخاذ القرارات في الإدارة التنفيذية وهذا الاتجاه يعني مركزية الرقابة ولا مركزية اتخاذ القرارات وهو أسلوب يجمع بين مزايا الأسلوبين في وقت واحد ويحقق مرونة ودرجة استجابة عالية في المعلومات التي ينتجها نظام المعلومات المحاسبية.
 - ساعدت تكنولوجيا المعلومات على خلق قنوات اتصالات جديدة من خلال شبكة الاتصالات سواء على مستوى النظم الفرعية في الوحدة الاقتصادية (على مستوى الوطني أو العالمي) وقد مكن ذلك من زيادة سرعة تدفق ومعالجة وتبادل المعلومات وتطوير أدوات حديثة لتبادل المعلومات كاجتماعات والتفاوض وعقد الصفقات عن طريق الشبكات والاتصال عن البعد أو الأدوات الأخرى، وكل ذلك يؤدي إلى زيادة كفاية وفاعلية نظام المعلومات المحاسبي.
 - ساهمت تكنولوجيا المعلومات في زيادة قدرة نظام المعلومات المحاسبية على التكيف والتأقلم السريع مع بيئة العمل في الوحدة الاقتصادية وذلك من خلال توفير أدوات اقتصادية فعالة لحزن واسترجاع ومعالجة البيانات وتقديمها إلى متخذي القرار في الوقت المناسب وقد انعكس ذلك بوضوح على زيادة فاعلية نظام المعلومات المحاسبية وأتاح لها مرونة كبيرة في التعامل مع المتغيرات السريعة والاستجابة لها.
 - تقليل مساحات خزن البيانات المختلفة التي يتم الحصول عليها وتحويلها إلى ملفات يمكن استدعاؤها مباشرة من هذه البيانات المخزونة أولاً بأول وذلك من خلال "Update" قاعدة البيانات المركزية وكذلك إمكانية تحديث مواقع الوحدة الاقتصادية على الانترنت أو الانترانت أو الاكسترانت أو غيرها من الشبكات.
 - إمكانية تحقيق التكامل مع نظم المعلومات الأخرى من خلال تسهيل عملية التبادل الإلكتروني للبيانات فيما بينها.

- الاستفادة من القدرات التي توفرها الوسائل الإلكترونية في تسهيل أداء العمليات والمعالجات المحاسبية المختلفة وخاصة تلك المعتمدة على تطبيق الأساليب الرياضية والإحصائية⁸⁶.

2. التوسع في النشر الإلكتروني لمعلومات تقارير الأعمال

في ظل اقتصاد المعرفة اتجهت العديد من المنشآت إلى نشر البيانات والمعلومات المالية وغير المالية من خلال مواقعها على الإنترنت. وتحقق الشركات التي تنشر هذه البيانات والمعلومات على شبكة الإنترنت علاقات أفضل مع أصحاب المصالح المرتبطين بالمنشأة مثل المستثمرين والمساهمين والموردين والعملاء، كما أنها تخفض من تكاليف الاتصالات المطلوبة للاستفسار عن هذه المعلومات. ويقصد بالنشر الإلكتروني لمعلومات تقارير الأعمال، قيام المنشأة بإنشاء مواقع لها على الشبكات الدولية للمعلومات بهدف تحقيق نشر سريع وفوري لمعلومات مالية وغير مالية عديدة على قطاعات واسعة من المستخدمين المتصلين بالشبكة.

ويتمثل الحد الأدنى من المعلومات التي يجب نشرها من خلال المواقع على الإنترنت في⁸⁷:

- بيانات ومعلومات مالية، مثل التقارير المالية السنوية والربع سنوية، والنسب المالية، ووضع المخزون، وتقرير مدقق الحسابات، وبيانات مقارنة مع المنافسين؛
- بيانات ومعلومات وصفية وغير مالية، مثل وصف المنتجات والخدمات التي تقدمها المنشأة وعدد العاملين بها وتشكيل مجلس الإدارة ووسائل الاتصال بها؛
- أدوات على الموقع تتيح للمستخدم إجراء عمليات معينة مع المنشأة صاحبة الموقع كخدمات التجارة الإلكترونية.

وتحقق المنشأة المستخدمة لهذا الأسلوب الحديث لنقل المعلومات المزايا التالية:

- أ. تخفيض تكلفة ووقت نشر المعلومات.
- ب. زيادة قدرتها على التعامل مع عملاء غير معروفين من قبل وإمدادهم بالمعلومات.
- ج. زيادة حجم ونوعية وسرية البيانات والمعلومات المنشورة إلكترونياً.
- د. تحسين إمكانية الوصول إلى المستثمرين المحتملين سواء داخل الدولة أو خارجها.

⁸⁶ الفتلاوي، ليلي ناجي مجيد، بيئة المحاسبة ومؤشرات تكيفها لتكنولوجيا المعلومات، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة العدد الخاص بمؤتمر الكلية، 2013، ص ص: 295-296.

⁸⁷ عبد المنعم، هيثم أحمد حسين، اقتصاد المعرفة وأثره على الممارسات المحاسبية وتدقيق الحسابات، بحث مقدم إلى المؤتمر العلمي الدولي السنوي الخامس "اقتصاد المعرفة والتنمية الاقتصادية"، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية - جامعة الزيتونة الأردنية، عمان - المملكة الأردنية الهاشمية، 25 - 27 نيسان (أبريل) 2005م، ص ص 11-09.

3. أثر تكنولوجيا المعلومات على عملية التدقيق الإلكتروني

يعتبر تدريب المدققين على استخدام التكنولوجيا الحاسوبية أمراً مهماً لمواكبة هذه التطورات، حيث أن التدريب التكنولوجي المتواصل من شأنه توسيع أفق المدقق وعلى المدققين أنفسهم أن يكتشفوا مدى فاعلية البرامج الحاسوبية وكيفية استخدامها في البحث وتعلم معلومات جديدة. كما أوصى مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي بضرورة تمتع المدقق بالكفاءات الآتية⁸⁸:

- القدرة على تصميم وعمل خرائط تدفق النظم المتطورة وتحليلها للتعرف على مواطن القوة والخلل؛
- خيرة عامة بلغات البرمجة؛
- إلمام بأساليب التدقيق حاسوبياً؛
- المهارات والخبرة الكافية لفهم والإلمام بنظام الرقابة الداخلية الشاملة بما فيها الرقابة الداخلية على الحاسوب؛
- معرفة أساسية بنظم الحاسوب ومكوناتها ووظائفها وإمكانياتها التشغيلية.

المطلب الثاني: واقع مهنة المحاسبة في ظل التجارة الإلكترونية

إن التحول الكبير الذي شهدته مهنة المحاسبة بفضل تكنولوجيا المعلومات والاتصال، أدى إلى ظهور تحدي من نوع جديد، ألا وهو التجارة الإلكترونية، حيث أنها تختلف كلياً عن المفهوم التقليدي للتجارة والتبادل، وبالتالي أضحت التجارة الإلكترونية أحد أهم تحديات مهنة المحاسبة في عصرنا الحالي.

أولاً: مفهوم التجارة الإلكترونية وأهم أنواعها

تعتبر التجارة الإلكترونية إحدى أهم علامات التغير التجاري الحديث، فمن خلالها أصبحت منظمات الأعمال تتواصل مع زبائنهم بصورة افتراضية، فهي أحد أهم نتائج الانتشار الواسع لاستخدامات الإنترنت.

⁸⁸ العرود، شاهر، تأثير تطبيق مدققي الحسابات لأساليب تكنولوجيا المعلومات على إتمام عملية التدقيق الإلكتروني في الأردن، دراسة منشورة، مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين، جامعة القاهرة، العدد رقم (78)، ص ص 06-07.

1. مفهوم التجارة الإلكترونية

التجارة الإلكترونية هو مفهوم جديد يشرح عملية بيع أو شراء أو تبادل المنتجات والخدمات والمعلومات من خلال شبكات كمبيوترية ومن ضمنها الإنترنت. هناك عدة وجهات نظر من أجل تعريف هذه الكلمة⁸⁹:

- فعالم الاتصالات يعرف التجارة الإلكترونية بأنه وسيلة من أجل إيصال المعلومات أو الخدمات أو المنتجات عبر خطوط الهاتف أو عبر الشبكات الكمبيوترية أو عبر أي وسيلة تقنية.
- ومن وجهة نظر الأعمال التجارية فهي عملية تطبيق التقنية من أجل جعل المعاملات التجارية تجري بصورة تلقائية وسريعة.
- في حين أن الخدمات تعرف التجارة الإلكترونية بأنها أداة من أجل تلبية رغبات الشركات والمستهلكين والمدراء في خفض كلفة الخدمة والرفع من كفاءتها والعمل على تسريع إيصال الخدمة.
- وأخيراً، فإن عالم الإنترنت يعرفها بالتجارة التي تفتح المجال من أجل بيع وشراء المنتجات والخدمات والمعلومات عبر الإنترنت.

هناك العديد من التعريفات للتجارة الإلكترونية إذ تعرفها منظمة التجارة العالمية بأنها مجموعة متكاملة من عمليات عقد الصفقات وتأسيس الروابط التجارية وتوزيع وتسويق وبيع المنتجات الإلكترونية، بينما تعرفها منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية بأنها صفقات تجارية تنجز من خلال الشبكات المفتوحة⁹⁰.

2. أنواع التجارة الإلكترونية

هناك مجموعة من الأنواع التي تميز التجارة الإلكترونية في بيئة الأعمال الإلكترونية، وهي تتمثل في⁹¹:

1.2 مؤسسة أعمال - مؤسسة أعمال (B2B) Business To Business

يقتصر التعامل في هذا النوع من التجارة على الشركة وعدد من مورديها، وعملائها الكبار عن طريق شفرة، حيث تسمى بالمعاملات الإلكترونية (Set)، وقد استحدثته شركة بطاقات الائتمان Visa،

⁸⁹نور، بسام، التجارة الإلكترونية كيف ومتى وأين، الموسوعة العربية للكمبيوتر /قسم الدورات التعليمية، سلسلة كتب الدورات التعليمية الإلكترونية، ص 06.

⁹⁰محمد، خالد السيد عبد المولى، دور المعلومات المحاسبية في تنمية القطاعات الاقتصادية - دراسة تحليلية في ضوء تجربة جمهورية مصر

العربية، المؤتمر العربي السنوي العام الأول: " واقع مهنة المحاسبة بين التحديات والطموح"، 16-17 أبريل 2014، بغداد -العراق، ص 06.

⁹¹الدوي، إبراهيم أحمد عبد الخالق، التجارة الإلكترونية - دراسة تطبيقية على المكتبات، مكتبة الملك فهد الوطنية، المملكة العربية السعودية،

2010، ص ص 35-36.

Master Card، وتضمن هذه المعاملات خصوصية ومنع أي تلاعب فيها، وعناوين على شبكات الإنترنت www، خاصة بالشركة لا تنشر على الملأ.

2.2. مؤسسة أعمال – مستهلك (Business To Consumer (B2C

يطلق بعضهم على هذا النوع التسويق الإلكتروني (Electronic Shopping)، أو تجارة التجزئة الإلكترونية (Electronic Retailing)، لتمييزه عن التجارة الإلكترونية بين قطاعات الأعمال، وتبلغ نسبة هذا النوع نحو 15% من إجمالي حجم التجارة الإلكترونية في العالم.

3.2. مؤسسة أعمال – إدارة حكومية (Business To Administration (B2A

ويغطي هذا النوع كل المعاملات بين الشركات والهيئات الحكومية.

4.2. مستهلك – إدارة حكومية (Consumer To Administration (C2A

إن هذا النوع لم يبرز بعد، لكنه ربما ينتشر مع انتشار التعامل ونمو كل من نمط الشركة إلى المستهلك، والشركة إلى الهيئة الحكومية.

ثانياً: علاقة التجارة الإلكترونية بمهنة المحاسبة والتدقيق

إن جميع الهيئات والجمعيات المحاسبية وتدقيق الحسابات المهتمة بعلم المحاسبة تولي التجارة الإلكترونية اهتماماً كبيراً جداً، من منطلق أن عملية البيع التي تتم من خلال موقع الشركة مرتبطة بشكل وثيق ومباشر بنظام المحاسبة المؤتمت، وقد أصبح حتمياً على المحاسب والمدقق الإلمام بهذا العلم الجديد. هذا ما فرض تحديات جديدة أمام كلا من المحاسبين والمراجعين.

1. أثر التجارة الإلكترونية على المراجعة والمحاسبة

علم المحاسبة والتدقيق هو علم اجتماعي بالدرجة الأولى وهو كذلك علم لغة الأرقام، لذا فمن الطبيعي أن تتأثر مهنة المحاسبة والمراجعة بالتطورات التي تحدث في تقنيات المعلومات التي أصبحت أهم مقومات النظم المحاسبية، حيث يلاحظ أن النظم المحاسبية في الشركات والمنشآت المختلفة أصبحت تعتمد بشكل أساسي على استخدام الحاسبات الآلية، وتزداد هذه النظم تعقيداً في الشركات التي تعمل في مجال التجارة الإلكترونية، وهذه التطورات التقنية خلقت تحديات ضخمة أمام ممارسي مهنة المحاسبة والمراجعة تتعلق بتصميم النظم المحاسبية، وتطوير نظم الرقابة الداخلية بهدف ضمان الكفاءة، وفعالية تشغيل النظام المحاسبي.

وتجدر الإشارة إلى تجربة المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) الهادفة لزيادة تأهيل وتطوير المحاسبين للتعامل مع أنظمة وتقنيات الإنترنت، وخاصة ما يتعلق بالتجارة الإلكترونية حيث بدأ المعهد تقديم خدمة جديدة للمحاسبين تتمثل في تزويدهم ببرامج متطورة تستهدف تمكينهم من التحقق من مدى إمكانية الاعتماد والثقة على نظم المعلومات المحاسبية التي تستند إلى تكنولوجيا معلومات متقدمة، كما ظهرت خدمات جديدة للفحص يقوم بها المحاسب القانوني لتقرير مدى كفاءة وفاعلية نظم المعلومات المحاسبية، وإمكانية الاعتماد على موثوقيتها⁹².

2. أثر التجارة الإلكترونية على النظم المحاسبية

من المهم التذكير بأن التجارة الإلكترونية وشبكة الانترنت تستطيع أن تساهم بالخصائص النوعية للمعلومات، وذلك بتوفير خاصية الملائمة بشكل كبير، وخصوصا بتوفير الخاصية الفرعية المتمثلة بالتوقيت المناسب. وكذا تعتبر المعلومات هامة جدا لأصحاب المصالح بشكل عام، ومتخذي القرار بشكل خاص، ويصبح عدم الجدوى في حالة عدم توفر الثقة في تلك المعلومات، وبما أن نظام التجارة الإلكتروني والمرتبط بشبكة الانترنت مربوط بشكل مباشر بنظام المحاسبة المؤتمت فإنه في حالة حدوث خلل أو اختراق للنظام المحاسبي من خلال شبكة الانترنت، تصبح مخرجات النظام المحاسبي مشكوكا بمصداقيتها، وبالتالي، ستفقد ثقة المستخدمين.

وتجدر الإشارة إلى أنه يجب تحقيق ثلاثة أمور رئيسية تساعد النظام المحاسبي المؤتمت للوصول إلى الدرجة الأقرب للمثالية في تحقيق الخصائص النوعية للمعلومات وبالتسلسل التالي⁹³:

- **الأمان (Security):** وهو عبارة عن اقتراح إجراءات تكنولوجية معينة تمنع الأخرين من اختراق النظام المحاسبي المؤتمت عبر موقع الشركة الإلكتروني على شبكة الانترنت.
- **التوكيدية (Assurance):** وهي عبارة عن الآليات والإجراءات الواجب إتباعها لتأمين الحصول على نوعية معلومات جيدة، وقد عرفها معهد المحاسبين القانونيين الأمريكي AICPA على موقعه عبر الانترنت وبشكل يتماشى مع مهنة التدقيق على النحو التالي: "خدمات التوكيدية عبارة عن خدمات مهنية تحسن من نوعية المعلومات أو مداخلاتها والمرغوبة من قبل متخذي القرار".

⁹² العميري، محمد فواز، وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص 157.

⁹³ القشي، ظاهر، وآخرون، مدى ملائمة مهنة المحاسبة لبيئة التجارة الإلكترونية، مجلة اريد للبحوث العلمية، المجلد الثامن، العدد الثاني، جامعة اريد الاهلية، 2004. ص ص 13-14.

- **الموثوقية (Reliability):** وهي عبارة عن الإجراءات الواجب إتباعها لجعل المعلومات موثوق بها من قبل أصحاب المصالح بشكل عام ومتخذي القرار بشكل خاص، وإقناعهم بنجاعتها.

3. أثر التجارة الإلكترونية على خصائص المعلومات المالية

لتوضيح أثر تبني واعتماد التجارة الإلكترونية في القطاعات الاقتصادية على جودة المعلومات المالية لا بد من الإشارة إلى أن للتجارة الإلكترونية أثر مباشر على درجة جودة خصائص المعلومات المالية، أي على معايير قياس جودة المعلومات المالية وهذا التأثير يظهر جلياً في النقاط التالية⁹⁴:

1.3. أثر التجارة الإلكترونية على دقة المعلومات المالية

يوصف الدقة كمقياس لجودة المعلومات المالية فإن التجارة الإلكترونية لها أثر إيجابي وآخر سلبي على دقة هذه المعلومات، فهي تعمل على زيادة دقة المعلومات المحاسبية المنتجة في النظام المحاسبي من خلال استخدام الحاسب الآلي والبرمجيات الخاصة التي تعالج الإجراءات المحاسبية، وفي المقابل قد تؤثر سلباً إذا تعرض الحاسب الآلي لدخول فيروس عبر هذه الإجراءات والذي سينعكس أثره على البيانات المحاسبية، ويمكن تجنب هذه الحالة من خلال وضع معالج الفيروسات الذي يتم من خلاله معالجة ورصد الفيروسات الدخيلة.

2.3. أثر التجارة الإلكترونية على منفعة المعلومات المالية

تتمثل المنفعة في عنصرين الأول صحة المعلومات، إذ للتجارة الإلكترونية أثر إيجابي على صحة المعلومات، فإجراء المعاملات عبر الإنترنت يتم بجذر تام، فسلم الخدمة أو السلعة من قبل البائع إلى المشتري لا تتم إلا بعد الاستلام الكامل للمبلغ عبر بطاقة الائتمان الإلكترونية وإن التسجيل لهذه العمليات ينحصر في التي حدثت فعلاً، أما العنصر الثاني فيتمثل في سهولة استخدام المعلومات المالية المتأتية من هذا النشاط إذ يمكن الاطلاع على أية معلومة محاسبية بمجرد حدوث الصفقة وبصورة مباشرة، وهذا التأثير على منفعة المعلومات المالية هو تأثير إيجابي ذلك أن تبويب وعرض المعلومات المالية عن الصفقات التجارية يخدم مستخدم المعلومات (متخذ القرار)، هذا فضلاً عن أن وقت تقديم المعلومة في حالة طلبها وسهولة استخراجها واستخدامها سوف يزيد من فاعلية الملكية المعرفية لدى متخذ القرار مما ينعكس أثره الإيجابي على القرار المتخذ.

⁹⁴محمد، خالد السيد عبد المولى، مرجع سبق ذكره، ص ص 16-17.

3.3. أثر التجارة الإلكترونية على فاعلية المعلومات المالية

إن المعلومات المالية الناتجة عن التجارة الإلكترونية لها فاعلية كبيرة تتمثل في تحقيق أهداف متخذ القرار والناتجة من الحصول على المعلومات بالشكل والزمان والمحتوى المطلوب نتيجة استخدام الحاسب، ومن ناحية أخرى فإن العمليات التجارية تتم في فترة زمنية قصيرة نسبياً مقارنة بالتجارة التقليدية الأمر الذي يؤدي إلى تأكيد الفاعلية في تقديم المعلومات، أي أن الأثر متداخل ما بين المحاسبة الإلكترونية والتجارة الإلكترونية.

4.3. أثر التجارة الإلكترونية على القيمة التنبؤية للمعلومات المالية

إن القيمة التنبؤية للمعلومات المالية تتعلق في قدرة الشركة على وضع خطط مستقبلية ذات دقة عالية نسبياً، وإن جودة المعلومات في هذا الجانب تتمثل في قدرة المعلومات هذه من تخفيض حالة عدم التأكد وعدم الدقة في الخطط الموضوعية، لذا فإن التجارة الإلكترونية تؤكد على هذه الخاصية وترفع من جودة المعلومات المالية فيها وذلك لتوافر العمليات التجارية لرسم صيغة معبرة عن الخطط المستقبلية للمنشأة وتدعيم القرار المتخذ ضمن هذه الموازنة والخطط.

5.3. أثر التجارة الإلكترونية على كفاءة المعلومات المالية

ترتبط كفاءة المعلومات المحاسبية في القيمة الاقتصادية للمعلومات (التكلفة مقابل المنفعة)، إذ أن جودة المعلومات في هذا السياق تؤكد على الاستخدام الأمثل للمتوفر من هذه الموارد من قبل متخذ القرار وبالتالي تحقيق أهداف المنشأة، ويتحقق هذا الاقتصاد في استخدام الموارد في التجارة الإلكترونية بانحصار العمل المحاسبي في إدخال ومعالجة وإنتاج المعلومات آلياً مما ينتج عنه الدقة ومحدودية المدة دون الحاجة إلى أية مستلزمات ورقية وكتابية لتوفير هذه المعلومات.

4. مشاكل ومخاطر التجارة الإلكترونية على النظم المحاسبية

بالأخذ بحقيقة أن عمليات التجارة الإلكترونية ذات طابع سريع وغير ملموس، وحقيقة أن التجارة الإلكترونية تجارة عالمية لا تحدها قوانين محلية يمكن أن نستنتج بأن نظام الشركة المحاسبي معرض لمخاطر كثيرة لا يمكن حصرها؛ ولكن يمكن تحديد إطارها بالشكل التالي⁹⁵:

⁹⁵ القشي، ظاهر، وآخرون، مدى ملائمة مهنة المحاسبة لبيئة التجارة الإلكترونية، مرجع سبق ذكره، ص 14.

1.4. مشاكل تقنية

- تتضمن مشاكل حماية النظام من الاختراقات بشتى أنواعها وأشكالها، وحماية النظام أمر حساس لا يمكن الاستغناء عنه حيث إن اختراقه يولد عواقب خطيرة يمكن تلخيص آثارها بالشكل التالي:
- فقدان ثقة الزبون/العميل بالشركة وبالتالي توقفه عن التعامل معها.
 - دخول فيروسات لنظام الشركة؛ مما قد يؤدي إلى فقدان البيانات.
 - خسائر قد تكون كبيرة بشكل قد يؤدي إلى انهيار الشركة.

2.4. مشاكل محاسبية

تتضمن مشكلتين رئيسيتين كالتالي:

- **الاعتراف بالإيراد:** يعد الإيراد المتولد عبر قنوات التجارة الإلكترونية إيرادا مشكوكا فيه من قبل جميع جهات الرقابة، وبالأخص من قبل أسواق البورصة، ولغاية هذه اللحظة لم يتمكن أي مجلس معايير محاسبة بالعالم من اقتراح معايير خاصة تحدد آلية تحقق الإيراد والاعتراف به.
- **التخصيص الضريبي:** بما أن إيرادات التجارة الإلكترونية تتولد عبر قنوات العالم أصبح من المستحيل أو من الصعب على الجهات الضريبية التأكد من أمرين رئيسيين:
 - الأول: صعوبة تحديد المبيعات الدولية المعفاة من الضريبة المحلية؛
 - والثاني: صعوبة تحديد ضريبة الدخل على دخل المنشأة المتولد من التجارة الإلكترونية من منطلق أن آلية تحقق الإيراد والاعتراف به آلية لا تزال محاطة بكثير من الغموض.

3.4. مشاكل تشريعية

نظرا لعدم وجود تشريعات محلية تحكم آلية التعامل عبر التجارة الإلكترونية تبقى سياسات وإجراءات تطوير نظام الشركة المحاسبي سياسات وإجراءات ذاتية المنشأ غير مصادق عليها بشكل يحميها من المسائل القانونية⁹⁶.

⁹⁶القشبي، ظاهر، وآخرون، مدى ملائمة مهنة المحاسبة لبيئة التجارة الإلكترونية، المرجع السابق، ص 15.

المطلب الثالث: الدور المعاصر لمهنة المحاسبة في تحقيق مبادئ حوكمة الشركات

أصبح لمهنة المحاسبة دور بالغ في إرساء مبادئ حوكمة الشركات، وذلك لأنها تعد المرآة الكاشفة لتصرفات المنظمات، أكانت مبنية على أسس أخلاقية، أما أنها تلتزم التلاعب من أجل جذب أكبر عدد ممكن من المستثمرين، أو التحايل على المساهمين الحاليين، وتقوم مهنة المحاسبة بهذا الدور من خلال الآليات التي توفرها، كما يتجلى تحديها في مدى التزام تلك المنظمات بتلك الآليات.

أولاً: ماهية حوكمة الشركات

تتميز حوكمة الشركات بالعديد من التعاريف والخصائص التي يمكن إيرادها فيما يلي:

1. مفهوم الحوكمة

لقد جاء في اللغة الإنجليزية كلمة "governance" من اللغة اللاتينية وذلك من خلال كلمة "gubernare" والتي تعني توجيه السفينة. يعد مصطلح الحوكمة الترجمة المختصرة التي راجت للمصطلح "CORPORATE GOVERNANCE"، أما الترجمة العلمية لهذا المصطلح، والتي اتفق عليها، فهي: "أسلوب ممارسة سلطات الإدارة الرشيدة"⁹⁷، كما تعني مجموع الإجراءات والقواعد المنظمة للأطراف متخذة القرار، والتي تقوم بتقديم المعلومة والحماية، والتي تسمح بتأمين السير الحسن والمراقبة لمصالح الدولة أو المنظمات، مهما كانت نوعيتها أكانت عامة أو خاصة، وطنية أو دولية⁹⁸.

كما عرفت حوكمة الشركات بأنها "نظام للتوجيه والتحكم والرقابة على نشاط الشركات المساهمة، مبنى على تنظيم عملية اتخاذ القرار في هذه الشركات، وتوزيع الصلاحيات والمسؤوليات فيما بين الأطراف الرئيسية في الشركة، وذلك لخدمة مصالح المساهمين بشكل عام"⁹⁹.

2. خصائص الحوكمة الجيدة في الشركات

ذكر جون كولي في كتابه حول حوكمة الشركات إن نموذج الحوكمة للشركات الناجحة يجب أن يشمل الخصائص التالية¹⁰⁰:

- مجلس إدارة قوي وفعال ينفذ مسؤولياته بقدرة وسلامة؛

⁹⁷ يوسف، محمد حسن، محددات الحوكمة ومعاييرها مع إشارة خاصة لنمط تطبيقها في مصر، بنك الاستثمار القومي، يونيو 2007، ص 04.

⁹⁸ <http://www.toupie.org/Dictionnaire/Gouvernance.htm>, consulté le 05-07-2014.

⁹⁹ لطفى، أمين السيد أحمد، المراجعة و حوكمة الشركات، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2010، ص 132.

¹⁰⁰ John COLLEY What is Corporate Governance, McGraw-Hill Professional,(2005), www.worldcat.org.

- رئيس تنفيذي مؤهل يتم اختياره من قبل مجلس الإدارة ويتم إعطاؤه السلطات والصلاحيات لإدارة أعمال الشركة؛
- الأعمال التي يتم اختيارها من قبل الرئيس التنفيذي يجب تنفيذها ضمن نصيحة وموافقة مجلس الإدارة؛
- نموذج عمل جيد يتم اختياره من قبل الرئيس التنفيذي وفريق الإدارة، وكذلك ضمن نصيحة مجلس الإدارة وموافقته؛
- إفصاح كافي وملائم عن أداء الشركة للمساهمين والمجتمع المالي.

3. أهمية الحوكمة

تظهر أهمية الحوكمة فيما يلي¹⁰¹:

- محاربة الفساد الداخلي في الشركات وعدم السماح بوجوده أو عودته مرة أخرى؛
- تحقيق ضمان النزاهة والاستقامة لكافة العاملين في الشركات بدءاً من مجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين حتى أدنى العاملين فيها؛
- تفادي وجود أية أخطاء عمدية أو انحراف متعمد كان أو غير متعمد ومنع استمراره؛
- محاربة الانحرافات وعدم السماح باستمرارها؛
- تقليل الأخطاء إلى أدنى قدر ممكن باستخدام النظم الرقابية التي تمنع حدوث مثل هذه الأخطاء؛
- تحقيق الاستفادة القصوى من نظم المحاسبة والمراقبة الداخلية وتحقيق فاعلية الإنفاق وربط الإنفاق بالإنتاج؛
- تحقيق أعلى قدر ممكن من الفاعلية لمراقبي الحسابات الخارجيين والتأكد من كونهم على أعلى درجة من الاستقلالية وعدم خضوعهم لأية ضغوط من مجلس الإدارة أو من المديرين التنفيذيين.

4. أهداف الحوكمة

يساعد الأسلوب الجيد لحوكمة الشركات في تحقيق الأهداف التالية¹⁰²:

¹⁰¹ زغيب، مليكة، وآخرون، دور النظام المحاسبي المالي في دعم الحوكمة في الجزائر، ملتقى الوطني حول: حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، من تنظيم مخبر مالية، بنوك وإدارة أعمال، جامعة محمد خيضر - بسكرة، يومي: 06-07-2012، ص 06.

¹⁰² حسين، بن الطاهر، وآخرون، دراسة أثر حوكمة الشركات على الشفافية والإفصاح وجودة القوائم المالية في ظل النظام المحاسبي المالي، ملتقى الوطني حول: حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، من تنظيم مخبر مالية، بنوك وإدارة أعمال، جامعة محمد خيضر - بسكرة، يومي: 06-07-2012، ص 06.

- تدعيم عنصر الشفافية في كافة المعاملات وعمليات الشركات وإجراءات المحاسبة والمراجعة المالية على النحو الذي يمكن من ضبط عناصر الفساد في أي مرحلة.
- جذب الاستثمارات الأجنبية وتشجيع رأس المال المحلي على الاستثمار في المشروعات الوطنية؛
- تحسين أداء الشركات ومساعدة الإدارات ومجالس الإدارة على تطوير إستراتيجية جيدة للشركات، وضمان اتخاذ قراراتهم بناء على أسس سليمة.
- تجنب حدوث مشاكل محاسبية ومالية، مما يؤدي إلى تدعيم واستقرار نشاط الشركات، وتجنب حدوث انهيارات وأزمات مالية ومصرفية ومن تم تحقيق التنمية والاستقرار الاقتصادي.

5. محددات حوكمة الشركات

تمثل ضوابط لضمان فعالية تطبيق الحوكمة وهي¹⁰³:

- **محددات خارجية:** تشير إلى المناخ العام للاستثمار في الدولة ويشمل الأنظمة، التشريعات والأجهزة الرقابية، معايير المحاسبة، معايير المراجعة، المؤسسات المالية والأسواق.
- **محددات داخلية:** تشير إلى القواعد والأسس التي تحدد كيفية اتخاذ القرارات وتوزيع السلطات داخل الشركة وتشمل المساهمين، مجلس الإدارة والمديرين، أصحاب المصالح، المراجعة، طرق الإفصاح المحاسبي.

ثانياً: تحديات مهنة المحاسبة في دعم مبادئ حوكمة الشركات

تعمل مهنة المحاسبة على توطيد آليات ودعائم تمكن من تفعيل مبادئ حوكمة الشركات، وهذا يعد من أكبر تحدياتها المعاصرة بعد انتشار مختلف التلاعبات في القوائم المالية وتقارير الأعمال، لهذا هناك علاقة مباشرة بين مهنة المحاسبة ومبادئ حوكمة الشركات، والتي يمكن استعراضها في ما يأتي.

1. دور مهنة المحاسبة في وضع الآليات المحاسبية المستخدمة في حوكمة الشركات

حتى يتم تطبيق الحوكمة في أي شركة بشكل فعال لابد من وجود آليات وأدوات تساعد على ذلك، وتمثل هذه الأدوات مجتمعة:

¹⁰³مليكه زغيب، وسوسن زيرق، مرجع سبق ذكره، ص 04.

1.1. المدقق الخارجي

نتيجة لما يقوم به المدقق الخارجي من إضفاء الثقة والمصداقية على المعلومات المحاسبية وذلك من خلال قيامه بإبداء رأيه الفني المحايد في مدى صدق وعدالة القوائم المالية التي تعدها الوحدات الاقتصادية من خلال التقرير الذي يقوم بإعداده ومرفق بالقوائم المالية، فإن دور التدقيق الخارجي أصبح جوهري وفعال في مجال حوكمة الشركات لأنه يحد من التعارض بين الملاك وإدارة الوحدة الاقتصادية، كما أنه يحد من مشكلة عدم تماثل المعلومات (بين المسيرين و المساهمين خاصة)¹⁰⁴.

2.2. لجان التدقيق

تعتبر لجان التدقيق (Audit Committee) من المفاهيم الحديثة التي تحظى باهتمام العديد من الدول مثل الولايات المتحدة الأمريكية، وكندا، والمملكة المتحدة، وأستراليا وغيرها من الدول، كما توصى العديد من المنظمات المهنية بتكوينها نظراً للدور الذي تقوم به في مراقبة عمليات التقرير المالي والإفصاح لحملة الأسهم والتأكد من مصداقيتها، وكذلك في تدعيم استقلال عملية التدقيق، الأمر الذي حدا ببعض الدول إلى إصدار التشريعات الملزمة لوجودها داخل شركات المساهمة العاملة بها.

ولقد طرحت فكرة إنشاء وتكوين لجان التدقيق بغرض زيادة مصداقية وموثوقية القوائم المالية، التي تعدها الإدارة للمساهمين والمستثمرين، وكذلك لمساندة الإدارة العليا للقيام بمهامها المنوط القيام بها بكفاءة وفعالية، ولتدعيم استقلالية المدقق الداخلي، وحماية حيادية المدقق الخارجي، فضلاً عن تحسين جودة أداء نظام الرقابة الداخلية، وما يستتبعه من رفع كفاءة أداء عملية التدقيق. وتتمثل مهمة لجان التدقيق أو المراجعة في تأكيد صحة البيانات والمعلومات المحاسبية الوارد بالتقارير والقوائم المالية، وذلك من خلال التدقيق الداخلي والخارجي¹⁰⁵.

1.5. التقارير المالية ومعايير المحاسبة والتدقيق

تعد معايير المحاسبة والتدقيق بمثابة العمود الفقري والركيزة الأساسية في تفعيل حوكمة الشركات، فهي تمثل أحد الآليات التي تحث الشركات على إتباع القواعد السليمة للمحاسبة وإجراء التدقيق الدوري المستقل، بما فيه صالح الشركة ككل حيث لوحظ تطور جودة التقارير المالية خلال فترة الثمانينيات من

¹⁰⁴ جمعة، هوام، وآخرون، دور حوكمة الشركات في تحقيق جودة المعلومة المحاسبية، الملتقى الوطني حول الحوكمة المحاسبية للمؤسسة، واقع،

رهانات و أفاق، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة العربي بن مهيدي- أم البواقي-، الجزائر، ص 19.

¹⁰⁵ اللابيد، علي عبد الغني، وآخرون، اثر تطبيق قواعد حوكمة الشركات على جودة التقارير المالية، مجلة التقني، المجلد السادس والعشرون، العدد

الرابع 2013، ص 11.

القرن السابق، بسبب تحميل القوائم المالية والذي يؤكد على أهمية وجود آليات إفصاح وشفافية فعالة، وهو ما أدى إلى صدور تشريع جديد في الولايات المتحدة الأمريكية أطلق عليه اسم (Sarbanes-Oxley)، بالإضافة إلى توصيته بمراقبة أداء شركات المحاسبة والتدقيق لضمان كفاءة أداء مهامها.

2.5. التدقيق الداخلي

يساعد التدقيق الداخلي المنشأة في تحقيق أهدافها، وتأكيد فعالية الرقابة الداخلية، والعمل مع مجلس الإدارة ولجنة التدقيق من أجل إدارة المخاطر والرقابة عليها في عملية حوكمة الشركات، من خلال تقييم وتحسين العمليات الداخلية للمنشأة، بما يؤكد على جودة ممارسة المنشأة لأعمالها، ومن ثم صحة المعلومات المحاسبية التي تفصح عنها المنشأة وذلك نتيجة لاستقلال المراجعة الداخلية وتبعيتها لرئيس مجلس الإدارة واتصالها برئيس لجنة التدقيق.

3.5. آلية جودة الإفصاح والشفافية

تمثل آلية الإفصاح والشفافية أحد أهم ركائز وآليات حوكمة الشركات، فتوفير المعلومات المحاسبية وغير المحاسبية يعد من أهم أدوات تحقيق ما يلي¹⁰⁶:

- الصحة والسلامة المالية؛
- توفير المعلومات لجميع المهتمين بالمنشأة؛
- جذب اهتمام المستثمرين وتعريفهم بالمنشأة؛
- تحقيق الانتباه واليقظة فيما يحدث في المنشأة.

ومن ثم تحرص معظم المنشآت على بناء وتأسيس نظام جيد للإفصاح والشفافية وتوفير المعلومات بالكم والجودة وفي الوقت المناسب، مع التزام بالقواعد واللوائح المنظمة والتي تحدد جوانب ومجالات وخصائص الإفصاح، سواء فيما يتصل بالموضوعات أو العناصر التي يتعين الإفصاح عنها وإثباتها بالقوائم المالية، والتي تعد بغرض تزويد متخذي القرار بالمنشأة. كما أن العلاقة بين حوكمة الشركات والإفصاح علاقة ذات اتجاهين، حيث يتوقف تحقيق مزايا ومنافع الحوكمة على إفصاح الشركات عن ممارسات الحوكمة بها مما يؤدي إلى زيادة مصداقية الشركات أمام جمهور المتعاملين، واكتسابها سمعة حسنة الأمر الذي يعيد الثقة بها وبسوق المال ككل، وبالتالي تحقيق معدلات نمو مرتفعة، ويمكن القول بأن الإفصاح يعمل على تدعيم وزيادة فاعلية حوكمة الشركات.

¹⁰⁶ بن الطاهر حسين، وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص 14.

6. آليات دعم دور مهنة المحاسبة في تفعيل مبادئ حوكمة الشركات

وهي تتلخص في آليات الدعم التالية:

1.6. الآليات الأكاديمية

يقع على عاتق الأكاديميين من ذوي الاهتمام بالمحاسبة والتدقيق عبء التطوير المستمر في برامج التعليم في مرحلتي الدراسات العليا وبرامج التعليم المستمر، وذلك لإنتاج محاسب ومدقق مؤهل التأهيل الكافي والملائم، وتوجيه البحوث لحل مشاكل الممارسة المهنية أو المشاركة في تخطيط وتنفيذ برامج التعليم المهني المستمر. مع ضرورة تحقيق التكامل بين الجامعات في مجال الحوكمة، وذلك من خلال عقد ورش العمل المشتركة بين الجامعات لأغراض تطوير مقررات المحاسبة والتدقيق من منظور حوكمة الشركات.

2.6. الآليات التنظيمية المهنية

تعمل مهنة المحاسبة من خلال تنظيم مهني رسمي يحمي أعضائها وينمي قدراتهم العلمية والعملية باستمرار ويصدر الإرشادات والضوابط المهنية الكفيلة بالارتقاء بمستوى المهنة وبمستوى أعضائها، وهذا الأمر يمثل تحديًا جديدًا للجمعيات المهنية بحيث يحتاج إلى أن تضع وتنفذ آليات ممكنة وعملية لدعم دور المراجعة الخارجية ومن أهم هذه الآليات:

- **تطوير معايير المحاسبة المالية:** يقع على عاتق الجمعيات المهنية إحداث تطوير مستمر في معايير المحاسبة المالية حتى يمكن مدقق الحسابات باستمرار حيازة مقياس ملائم لصدق القوائم المالية.
- **تطوير معايير التدقيق:** يجب أن يترافق مع تطوير معايير المحاسبة المالية حتمية تطوير مماثل في معايير التدقيق سواء المعايير المتعارف عليها أو الإرشادات المتخصصة.
- **تفعيل نظام الرقابة على أعمال الزملاء:** إن نظام فحص أعمال الزملاء آلية من آليات الرقابة المهنية على أعمال الزملاء لضمان الإلتزام بمعايير التدقيق في قبول التكليف وتخطيط وأداء أعمال التدقيق، وإعداد وعرض تقرير التدقيق.
- **تفعيل برامج التعليم والتدريب المهني المستمر:** من المتفق عليه مهنيًا أن التعليم المهني المستمر يمثل جانبًا هامًا في معيار التأهيل العلمي والعملية لمدقق الحسابات، بجانب التأهيل والتدريب فإن مواجهة

التدقيق لظاهرة وتحديات حوكمة الشركات وتفعيل دور مهنة التدقيق في حوكمة الشركات يتطلب من الجمعيات المهنية اتخاذ اللازم نحو تفعيل برامج التعليم والتدريب المهني المستمر¹⁰⁷.

3.6. الآليات المهنية العملية

تمثل الوسائل والأساليب والطرق والواجبات والمسؤوليات الملقاة على عاتق مراجع الحسابات الممارس للمهنة آليات مهنية عملية لها مساهمات إيجابية في دعم الدور الحوكمي الإيجابي للتدقيق، ولا يمكن تحقيق هذا الدور ما لم يكن مدقق الحسابات نفسه مقتنعاً بأن دورة الحوكمي مرتبط باستعداده وقدرته إلى إثراء الممارسة المهنية العملية وإثبات أن لتدقيق دور حوكمي لا غنى عنه لأصحاب المصلحة في الشركات، ويمكن أن يتحقق هذا الدور من خلال حرص مراجع الحسابات على الارتقاء بجودة التدقيق وتفعيل المساءلة المهنية لمدقق الحسابات. وقد حرصت معايير التدقيق الدولية الصادرة عن الإتحاد الدولي للمحاسبين إلى رفع مستويات الأداء المهني لمدقق الحسابات الخارجي، بحيث يترتب على التزام المدقق المستقل بهذه المستويات ارتفاع جودة أدائه لمهنته¹⁰⁸.

إن التحديات المعاصرة التي تواجه مهنة المحاسبة، أكان التغير في بيئة عمل المحاسبين والمدققين من خلال تغير في شكل تكنولوجيا المعلومات والاتصال، أو ما أفرزته التجارة الإلكترونية، أو عملها على توطيد آليات تفعيل حوكمة الشركات، أدى إلى بروز دور المنظمات المهنية وعمل المعاهد الأكاديمية على تطوير قدرات وكفاءات مهنيي المحاسبة والتدقيق وكذا الطلاب، لمواجهة هذه التحديات التي فرضتها بيئة الأعمال المعاصرة، خاصة بالنسبة إلى المنظمات المهنية الدولية التي أولتها أهمية خاصة، كما هو الشأن بالنسبة إلى مجلس معايير المحاسبة الدولية والاتحاد الدولي للمحاسبين.

¹⁰⁷ مطير، رأفت حسين، آليات تدعيم دور المراجعة الخارجية في حوكمة الشركات، إصدارات الجامعة الإسلامية بغزة، فلسطين، ص 04.

للاطلاع أكثر انظر الرابط التالي: <http://site.iugaza.edu.ps/rmotair/files/2010/02/Article.pdf>.

¹⁰⁸ شريف، عمر، وآخرون، علاقة الحوكمة بعملية الإفصاح والشفافية في ظل المعايير الدولية للمحاسبة، الملتقى الدولي الأول: الحوكمة المحاسبية للمؤسسة واقع، رهانات وآفاق، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة العربي بن مهيدي أم البواقي، يومي 07-10 ديسمبر 2010، الجزائر، ص 12.

خلاصة الفصل

تعتبر مهنة المحاسبة من المهن التي اعتمدها الإنسان منذ القدم وتعاقب الحضارات، فلقد ظهرت مع معرفته للحضارة والتقدم والرقي، فاهتم بها اهتماما كبيرا، حيث يلاحظ أنه لم تخلو أي حضارة بشرية في القديم من وضع نظام محاسبي للإحصاء موارد الدولة والأفراد، وحتى إلى يومنا هذا لازالت الإنسانية تبحث عن أفضل السبل لتطوير المهنة، خاصة مع تغير بيئة الأعمال والتطور العلمي والتكنولوجي الذي أصبحت تشكل أهم سماته، ومن خلال دراسة هذا الفصل يتبين:

- أن مهنة المحاسبة من المهن التي واكبت ولازالت التطور الإنساني؛
- أن أفضل مقومات بناء مهنة محاسبية سليمة، هي الإعداد الجيد لأفراد المهنة من خلال وجود هيئات مهنية تتكفل بتنظيمهم وحمايتهم؛
- يلعب التعليم المحاسبي دورا مهما في تدريب وتأهيل المحاسبين والمدققين، ليكونوا أكثر استعدادا لمواجهة تحديات سوق العمل الذي يشتغلون فيه؛
- تصاعد الاهتمام بتوفير أطر أخلاقية يلتزم من خلالها المحاسبين والمدققين، فلقد أضحت قواعد آداب السلوك المهني أهم ما يجب أن يتصفون بها ليتمتعوا بثقة الجمهور المتعامل مع القوائم المالية والتقارير الصادرة عن أولئك المهنيين؛
- هناك تحديات أصبحت تهدد المحاسبين والمراجعين على حد سواء، فالتطور المتسارع في تكنولوجيا المعلومات والاتصال، والتحديات التي أوجدتها الشبكات العنكبوتية، والنشر الإلكتروني للقوائم المالية، واستخدام الحاسوب في ذلك، وظهور نوع غير تقليدي في التجارة أو ما أصبح يعرف بالتجارة الإلكترونية من أهم تحديات التي يواجهها المحاسبين والمدققين؛
- إضافة إلى التحديات السابقة أصبح المحاسبون والمدققون في مواجهة تحدي آخر، فرضته الأزمات المالية المتعاقبة، ألا وهو وضع آليات محكمة للتطبيق مبادئ حوكمة الشركات.

وإن كان هذا الاستعراض للمهنة وتحدياتها ينحصر على مستوى المنظمات والأوطان، فإن المهنة أصبحت تواجه تحديات عالمية فرضتها العولمة، من خلال المنظمات الدولية التي أضحت تؤثر فيها بشكل كبير، فتحرير تجارة الخدمات من قبل الجات أدى إلى إيجاد بيئة تنافسية لا يستطيع الكل (وخاصة في بلدان النامية) مجاراتها، كما أن المنظمات المحاسبية الدولية كمجلس معايير المحاسبة الدولية والاتحاد الدولي للمحاسبين، يعدان أولى المنظمات المهمة بتحقيق التوافق في جانب المحاسبة والتدقيق على الصعيد الدولي.

الفصل الثاني

**توجهات مهنة المحاسبة نحو تطبيق
متطلبات المرجعيات المحاسبية الدولية في
ظل العولمة**

تمهيد

في ظل العولمة، شهدت مهنة المحاسبة اهتمام خاص من قبل منظمة التجارة العالمية، في إطار ما يعرف بتحرير الخدمات المالية، ولاسيما المادتين السادسة والسابعة من ميثاق تحرير الخدمات، حيث أولت المنظمة أهمية خاصة فيما يخص الاعتراف المتبادل بمختلف الشهادات المحاسبية، وتحرير تبادل تلك الخدمات بين الدول. كما عملت منظمة التجارة العالمية على دعم المنظمات المهنية المحاسبية، وعلى رأسها الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC)، ومجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB).

وفي هذا الإطار، لعبتا هاتين المنظمتين دورا بارزا في عولمة مهنة المحاسبة، وذلك سعيا منهما لتحقيق التوافق المحاسبي - العام والخاص - وأعمال التدقيق على الصعيد الدولي، كما عملت على تطوير التعليم المحاسبي من خلال إصدار معايير خاصة، بهدف رفع كفاءة ومهارة مختلف المحاسبين والمدققين، ودعم قدرتهم، خاصة في الدول النامية.

يمكن من خلال هذا الفصل التطرق لأهم ما جاءت به العولمة من خلال تلك المنظمات المحاسبية الدولية، وذلك من خلال المباحث التالية:

- المبحث الأول: أثر ظاهرة العولمة ومنظمة التجارة العالمية على مهنة المحاسبة.
- المبحث الثاني: دور مجلس معايير المحاسبة الدولية في ترقية وتطوير مهنة المحاسبة.
- المبحث الثالث: دور الاتحاد الدولي للمحاسبين في تطوير مهنة المحاسبة على المستوى الدولي.

المبحث الأول: أثر ظاهرة العولمة ومنظمة التجارة العالمية على مهنة المحاسبة

لعبت العولمة دورا مهما في تطوير مهنة المحاسبة في العديد من دول العالم، ولاسيما في الدول النامية التي كانت فيها المهنة تعاني من تشوهات في الممارسة وعدم قدرتها على الاستجابة للمتطلبات الدولية، من حيث جميع الجوانب التي توليها مهنة المحاسبة عناية خاصة، في ظل سعي تلك الدول للانضمام لمنظمة التجارة العالمية.

المطلب الأول: واقع مهنة المحاسبة في ظل ظاهرة العولمة

منذ زمننا بعيدا بذلت العديد من الدول مجهودا كبيرا لإيجاد بيئة دولية مناسبة لمهنة المحاسبة، تتوافق فيها قواعد الممارسات بما يتناسب ومقدرة كل بلد. حتى ظهور ما يطلق عليه بالعولمة التي احتضنت مهنة المحاسبة، أين ارتبطت بها كونه لغة المال والاقتصاد في العصر الحديث.

أولاً: ماهية العولمة وأهم أبعادها

تشعبت التعريفات التي قدمت لمفهوم العولمة، وفي هذا الإطار يمكن تلخيص أهم المفاهيم التي ارتبطت بها فيما يلي:

1. مفهوم العولمة

يمكن تعريف العولمة (La mondialisation ou l'internationalisation): "على أنها السهولة أو اليسر التي تستطيع بها كافة المعاملات الاقتصادية، والتي تحدث على المستوى العالمي، أن تعبر عبر الحدود الوطنية المختلفة"¹. وكما يمكن تعريفها على أنها: "الإجراءات التي توجد الترابط ما بين الأسواق لمختلف منتجات الدول، الأمر الذي سيزيد في تبادل السلع والخدمات، وكذا تدفق رؤوس الأموال والتكنولوجيا، ولا يتعلق الأمر هنا بظاهرة جديدة لكن يعبر عن استمرارية التطور التي عرفها الإنسان منذ القدم"². وهناك من يرى بأن العولمة هي مفهوم يعمل للترويج لظاهرة اقتصاد السوق، كما أن هناك من يرى بأن العولمة هي ظاهرة اقتصادية وسياسية وتقنية ومعلوماتية وتاريخية ظهرت لإحكام السيطرة على العالم بأسره ولصالح القوى ضد مصالح الأطراف المسيطر عليها³.

¹ Peter VAN DE VEN, GLOBALISATION : A CHALLENGE FOR NATIONAL STATISTICS, Insee Méthodes, SESSION 4 : MONDIALISATION, STATISTIQUES ET COMPTABILITÉ NATIONALE, p 206.

² David BOLDUC et Antoine AYOUB, La mondialisation et ses effets: revue de la littérature, GREEN — Université Laval, Québec, Canada, Novembre 2000, p06.

³ عبيرات، مقدم، وآخرون، العولمة وتأثيرها على الاقتصاد العربي، مجلة الباحث، الجزائر، العدد الأول، 2002، ص 37.

2. أبعاد العولمة

في ضوء مراجعة المفاهيم، يظهر أكثر من بعد لوصف ظاهرة العولمة وهذه الأبعاد يمكن أن تتفاعل فيما بينها وترتبط ارتباطاً عضوياً، وهي⁴:

- **البعد الاقتصادي:** وهو البعد الأكثر بروزاً في أبعاد العولمة، إذ أن مفهوم العولمة قد كرسه اتفاقية اقتصادية هي الاتفاقية العامة للتجارة والتعريفات (General Agreement for Trade and Tariffs) التي عرفت اختصاراً بالجات (GATT). فالعولمة في بعدها الاقتصادي هي سيادة نظام اقتصادي واحد ينضوي تحت مضلته مختلف بلدان العالم في شكل منظومة متشابكة من العلاقات الاقتصادية، تقوم على أساس تبادل الخامات والسلع والمنتجات والأسواق ورؤوس الأموال والقوى العاملة. وهذا النظام الذي نادى به كثيراً هو نظام اقتصاد السوق الذي يركز على حرية انتقال السلع ورؤوس الأموال، وكذلك إنهاء تدخل الدولة في الشؤون الاقتصادية ورفع يدها عن الحواجز الجمركية، وفتح الحدود الاقتصادية أمام الاستثمارات المباشرة، والسير في طريق التخصص وإنهاء القطاع العام عن طريق نقل ملكيته للقطاع الخاص (الذي يساهم فيه رأس المال الأجنبي)، ويصبح الاقتصاد الوطني جزءاً من الاقتصاد العالمي خاضعاً لقوانين السوق.

- **البعد السياسي:** فالعولمة في بعدها السياسي هي إحدى أشكال الهيمنة على العالم والسيطرة على ثروات الدول الضعيفة ومواردها الطبيعية وأسواقها واستغلال القوى العاملة الرخيصة فيها، وتقسيم العالم إلى عالمين الأول قوي ومهيمن والثاني ضعيف وخاضع للهيمنة.

- **البعد الثقافي:** العولمة الثقافية هي هيمنة وسيادة ثقافة جديدة واحدة عالمية بدلاً من الثقافة والهوية الخاصة بكل دولة وعولمة أنماط الاستهلاك وطريقة التفكير والسلوك وبناء ثقافة كونية هي ثقافة المركز تتلعب داخلها ثقافات الأطراف، وتستهلك هويتها الوطنية وتهمين على حضارتها.

- **البعد التقني:** فالعولمة في بعدها التقني هي التطورات المثيرة في تكنولوجيا المعلومات والاتصالات والتي تتيح للأفراد والدول والمجتمعات للارتباط بعدد لا يحصى من الوسائل التي تتراوح بين الكبلات الضوئية، والفاكسات ومحطات الإذاعة والقنوات التلفزيونية الأرضية والفضائية. بالإضافة إلى أجهزة الكمبيوتر والبريد الإلكتروني وشبكة المعلومات الدولية، التي تربط العالم بتكاليف أقل وبوضوح أكثر على مدار

⁴ خوين، سندس رضوي، قياس العلاقة ما بين العولمة والثقافة التنظيمية (بحث حالة في منظمة تعليمية)، مجلة الإدارة والاقتصاد، العدد (77)، العراق 2009، ص ص 97-98.

الساعة، لقد تحولت تكنولوجيا المعلومات إلى أهم مصدر من مصادر الثروة أو قوة من القوى الاجتماعية والسياسية والثقافية الكاسحة في عصر العولمة.

ثانياً: أثر العولمة على مهنة المحاسبة والتدقيق في ظل التطورات الاقتصادية المعاصرة

يمكن توضيح تأثير العولمة على مهنة المحاسبة والتدقيق من خلال ما يلي:

1. تأثير العولمة على المحاسبة

إن المحاسبة تتفاعل مع البيئة الخارجية، تستقبل وترسل لها المعلومات وتتأثر بالتطورات الخارجية، وهناك نوعين من العولمة⁵:

أ. **العولمة غير التحكمية (العالمية):** المحاسبة علم يستند إلى حقائق ومفاهيم وبدييات كبقية العلوم الأخرى وتتسم بالاتصال والترابط وتبادل المعلومات فهي عالمية لان تبادل المعلومات سمة العصر المميزة، فان العالمية هي سمة كل العلوم والمعارف، وان العولمة القائمة على التعاون والتنسيق وتبادل الأفكار والمعلومات ضروري لكل بلد ومفيد لكل الأطراف، فالمحاسبة ذات جذور تاريخية من البابليين فالعرب والمسلمين ثم الايطاليين ثم الانكليز وأخيراً الأمريكيين، وهناك ثلاث عوامل أدت إلى تدويل علم المحاسبة:

- ❖ الطبيعة الدولية لبعض المشاكل المحاسبية فالتجارة الدولية وعمليات الشركات متعددة الجنسية والاستثمارات الأجنبية وعمليات الأسواق المالية الدولية كلها أدت إلى تدويل المحاسبة.
 - ❖ أصبحت المحاسبة تخصص علمي كالطب بعد أن كانت مجرد قواعد عامة، فكل العلوم الأولية تنتشر بطبيعتها في جميع بلدان العالم.
 - ❖ التاريخ المحاسبي تاريخ دولي تراكمي فالإرث المحاسبي هو أرث دولي.
- هذا الاتجاه من العولمة ايجابي حيث يستفيد الآخريين من تجارب الغير وهذه العولمة سمة بديهية بين البلدان ولا بد منها.

ب. **العولمة التحكمية (التعولم):** وهي فرض السيطرة والهيمنة لبعض الدول المتقدمة على اقتصاديات الدول الأخرى بما يحقق مصالحها من خلال أذرع العولمة (البنك الدولي، صندوق النقد الدولي، منظمة التجارة العالمية، شركات متعددة الجنسية، الخخصة).

⁵سورن، منال جبار، الاتجاهات الاقتصادية المعاصرة للعولمة وتأثيرها على المحاسبة، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد 14، العدد 19، سنة 2008، العراق، ص 215.

2. التطورات الاقتصادية المعاصرة وأثرها على مهنة المحاسبة والتدقيق في ظل العولمة

شهدت السنوات الأخيرة العديد من المتغيرات الاقتصادية على المستوى الدولي والمستوى المحلي، من أهمها ظاهرة العولمة، وتعزيز نشر وتطبيق أفكار اقتصاديات السوق الحر في العالم، حيث زاد اتجاه العالم نحو تحرير التجارة العالمية، وإزالة الحدود، والقيود أمام تدفق رؤوس الأموال بين مختلف دول العالم عن طريق الانضمام إلى منظمة التجارة العالمية، والاتجاه المتزايد نحو استخدام تكنولوجيا المعلومات والتجارة الإلكترونية (E-Commerce).

ويمثل تحرير تجارة الخدمات أهمية كبرى بين دول العالم، خصوصاً بعد أن تبنت منظمة التجارة العالمية الاتفاق العام بشأن تجارة الخدمات - الجاتس GATS -، وقد حظيت مهنة المحاسبة باهتمام الجاتس، حيث تناولت المادتين السادسة والسابعة من مواد اتفاقية الجاتس مهنة المحاسبة. هذا وتؤثر هذه المتغيرات الاقتصادية على مهنة المحاسبة، مما يستلزم إحداث تطوير في العديد من الجوانب في مجال المحاسبة والتدقيق، لمواكبة التطورات الاقتصادية المعاصرة، ومن أهم هذه المتغيرات ظاهرة العولمة. لقد واجهت مهنة المحاسبة العديد من الآثار، التي ترتبت على عولمة الاقتصاد وأسواق رأس المال، وانضمام الدول إلى منظمة التجارة العالمية، وزيادة الشركات متعددة الجنسيات وثورة تكنولوجيا المعلومات والتجارة الإلكترونية، حيث يفرض ذلك على المحاسبين والمدققين المهنيين البحث عن السبل الكفيلة بتحسين الخدمات المهنية، التي يقدمونها وتجويدها ليكون في مقدورهم الصمود أمام المنافسة الحرة، ولن يتأتى ذلك إلا عن طريق تحسين نوعية التعليم المحاسبي والاعتماد على معايير على درجة عالية من الجودة، مع الالتزام بنظام عالمي مقبول دولياً للتأهيل المهني، والمزيد من الاستفادة من تطورات تكنولوجيا المعلومات⁶.

المطلب الثاني: دور منظمة التجارة العالمية في تعزيز عولمة مهنة المحاسبة على الصعيد الدولي

تعتبر منظمة التجارة العالمية من أهم إفرازات ظاهرة العولمة الاقتصادية، ولقد أولت أهمية خاصة لمهنة المحاسبة، كونها تعتبر حالياً من أهم الخدمات والمهن في مختلف الدول، ولهذا خصصت مجالاً ومواد محددة لتحرير تجارة الخدمات المتعلقة بمهنة المحاسبة.

⁶ رياض، سامح محمد، أثر التطورات الاقتصادية المعاصرة في ظهور الممارسات الاحتياطية للمحاسبة، مجلة الدراسات المالية والمصرفية، المجلد

التاسع عشر، العدد التاسع والعاشر، ديسمبر 2011، ص 65.

أولاً: التعريف بمنظمة التجارة العالمية (OMC)

قبل التعرف على أثر منظمة التجارة العالمية على مهنة المحاسبة، يمكن التطرق إلى أهم محطات تحولها وتطورها، وذلك فيما يلي:

1. نشأة الجات وأهدافها

الجات اختصار لعبارة باللغة الإنجليزية هي: "General Agreement on Tariffs and Trade (GATT)"، وتعني "الاتفاق العام للتعريفات الجمركية والتجارة". وقد أبرم هذا الاتفاق في 30 أكتوبر 1947، ودخل حيز النفاذ في الأول يناير 1948. وكان تنفيذه يجري من خلال أمانة دائمة مقرها جنيف. وكان من مهام الجات الإشراف على جولات المفاوضات حول تجارة السلع، والإجراءات المتعلقة بتنظيم التجارة الدولية بين الدول الأعضاء في الإتفاق (التي كانت تسمى بالأطراف المتعاقدة). وكان من المفترض إنشاء منظمة للتجارة الدولية (International Trade Organization ITO) في عام 1947، بناءً على ميثاق هافانا، إلا أن ذلك لاقى معارضة من بعض الدول الصناعية في ذلك الوقت.

وفي الوقت الذي كانت تدور فيه المفاوضات لإنشاء منظمة التجارة الدولية كانت الولايات المتحدة تقود مؤتمراً دولياً في جنيف سنة 1947 بمشاركة ثلاثة وعشرون (23) دولة للتفاوض على تخفيض الرسوم الجمركية وتخفيف القيود الكمية على الواردات التي كانت تعترض التجارة الدولية، وأسفرت المفاوضات على التوقيع على الاتفاقية العامة للتعريفات الجمركية والتجارة.

أما أهم أهداف هذه الاتفاقية فيمكن إجمالها فيما يلي⁷:

- إقامة نظام لتجارة دولية حرة يفضي إلى رفع مستويات المعيشة في الدول المتعاقدة، والعمل على تحقيق مستويات التوظيف الكامل بها.
- السعي إلى تحقيق زيادة تصاعديّة ثابتة في حجم الدخل القومي.
- الاستغلال الكامل للموارد الاقتصادية العالمية والعمل على تطويرها.
- تنمية وتوسيع الإنتاج والمبادلات التجارية السلعية الدولية والخدمات.
- تشجيع الحركات الدولية لرؤوس الأموال وما يرتبط بها من زيادة الاستثمارات العالمية.
- سهولة الوصول إلى الأسواق ومصادر المواد الأولية.

⁷ ناصر، سليمان، التكتلات الاقتصادية الإقليمية كإستراتيجية لمواجهة تحديات الانضمام إلى المنظمة العالمية للتجارة - دراسة لحالة

الجزائر، مجلة الباحث، العدد الأول، الجزائر، 2002، ص 82.

- تشجيع التجارة الدولية من خلال إزالة القيود والحواجز التي تعترض طريقها.
- انتهاج المفاوضات كوسيلة لحل المشكلات المتعلقة بالتجارة الدولية، وحل النزاعات بين الأطراف المتعاقدة.

2. التحول من الجات إلى منظمة التجارة العالمية

منذ التوقيع على اتفاقية إنشاء الجات سنة 1947 وإلى غاية سنة 1993 دخلت الدول الأعضاء في مفاوضات كانت على مراحل أو جولات هي⁸:

- جولة جنيف (سويسرا): 1947
- جولة أنسي (فرنسا): 1949
- جولة توركاوي (بريطانيا): 1951
- جولة جنيف (سويسرا): 1956
- جولة ديلون (سويسرا): (1960 - 1961)
- جولة كينيدي (سويسرا): (1964 - 1967)
- جولة طوكيو (اليابان): (1973 - 1979)
- جولة أوروغواي: (1986 - 1993)

وفي سبتمبر 1986 قررت الأطراف اتفاقية الجات المنعقدة في بونتا دل أستة بالأوروغواي، البدء في جولة جديدة من المفاوضات حول مزيد من تحرير للتجارة الدولية، لقد كانت هذه المفاوضات كبيرة جدا وطموحه واحتوت لأول مرة على التجارة في الخدمات، بالإضافة إلى الموضوعات المثيرة للجدل بشكل كبير في التجارة المتعلقة بالمنتجات الزراعية والتجارة في المنسوجات. علاوة على ذلك، لقد شملت الأجندة تحسين طبيعة عمل مؤسسات اتفاقية الجات ونظام تسوية النزاعات بها. لكن تأسيس هيئة دولية جديدة للتجارة لم يكن مدرجا في أول الأمر في أجندة هذه الجولة. لم يحدث ذلك إلا في 1990 حيث تقدمت كندا والاتحاد الأوروبي بأول المقترحات لتأسيس هيئة تجارة دولية جديدة، وتبع ذلك اقتراح مشترك من كندا، الاتحاد الأوروبي والمكسيك، في بادئ الأمر، انتقدت العديد من البلدان النامية فكرة تأسيس منظمة جديدة للتجارة، بالإضافة إلى اعتراض الأمم المتحدة للمنظمة الجديدة. ومع ذلك، خلال 1992، اقتنعت معظم البلدان النامية من ملائمة وتوقيت تأسيس منظمة دولية جديدة للتجارة، ولم توافق الأمم المتحدة على تأسيس هذه المنظمة إلا في الجولات الأخيرة من جولة مفاوضات أوروغواي.

⁸ ناصر، سليمان، نفس المرجع، ص 83.

لقد استغرقت جولة أوروحواي أكثر من سبعة سنوات منذ بدايتها بونتادل أستة، لكي تصل إلى نهاية ناجحة بجنيف في ديسمبر 1993، وفي شهر ابريل 1993 تم التوقيع على اتفاقية منظمة التجارة العالمية في مراكش بالمغرب، وفي يناير 1995 وضعت منظمة التجارة العالمية (Organisation Mondiale du Commerce) موضع التنفيذ⁹.

3. أهداف منظمة التجارة العالمية

تعمل منظمة التجارة العالمية على تحقيق الأهداف التالية¹⁰:

- إيجاد منتدى للمفاوضات التجارية: ويتم ذلك من خلال جمع الدول الأعضاء في شبه منتدى للتباحث بشأن الأمور التجارية.
- تحقيق التنمية: لجميع الدول الأعضاء، وخاصة الدول النامية التي يزيد عددها في المنظمة عن 75% من مجموع الأعضاء.
- حل المنازعات بين الدول الأعضاء: بالتقليل من النزاعات بين الدول الأعضاء وفضها، للإشارة فإن هذه النزاعات كثيراً ما كانت عائقاً أمام التجارة الدولية في عهد اتفاقية الجات بسبب غياب آلية خاصة لحل هذه النزاعات، لذلك، كان من الضروري إيجاد آلية فعالة وذات قوة رادعة للقضاء على هذه النزاعات، التي عانت منها الدول النامية كثيراً.
- البحث عن آلية تواصل بين الدول الأعضاء: وذلك من خلال تسهيل المعاملات التجارية بين الدول الأعضاء، وهذا عن طريق إلزام كل الدول الأعضاء بإخطار غيرها بالتشريعات التجارية، والأحكام ذات العلاقة بشؤون التجارة الدولية، ذلك لأن المنظمة تهدف إلى تحقيق الشفافية في المعاملات التجارية بين الدول الأعضاء.
- تقوية الاقتصاد العالمي: وذلك من خلال تحرير التجارة من جميع القيود، وتسهيل الوصول إلى الأسواق العالمية، بالإضافة إلى زيادة الطلب على الموارد الاقتصادية والاستغلال الأمثل لها، مما يسمح برفع مستوى الدخل القومي الحقيقي للدول الأعضاء.

⁹ مؤتمر الأمم المتحدة حول التجارة والتنمية، تسوية النزاعات، منظمة التجارة العالمية، الأمم المتحدة، نيويورك وجنيف، 2003، ص 04.

¹⁰ دادي عدون، ناصر، وآخرون، إنضمام الجزائر لمنظمة التجارة العالمية: الأهداف والعراقيل، مجلة الباحث، العدد الثالث، الجزائر 2004، ص

ثانياً: أثر اتفاقيات منظمة التجارة العالمية على مهنة المحاسبة

باعتبار أن مهنة المحاسبة من أهم مجالات الخدمات في عصرنا الحديث، أولت منظمة التجارة العالمية أهمية خاصة بها، وذلك من خلال المادتين السادسة والسابعة التي تخص مجال الخدمات، وهذه نتيجة طبيعية كون أن منظمة التجارة امتداد طبيعي لظاهرة العولمة.

1. مفهوم مهنة المحاسبة في ظل الاتفاقية العامة للتجارة والخدمات

لقد أقرت منظمة التجارة العالمية ثلاث اتفاقيات رئيسية إحداها اتفاقية التجارة في الخدمات "الجاتس"، وهذه الاتفاقية قسمت الخدمات إلى 155 قطاعاً، تمهيداً لتحرير هذه القطاعات من خلال عملية التفاوض، للوصول في النهاية إلى إنجاز اتفاقية خاصة بكل قطاع، ولأن الدول المتقدمة هي المهيمنة وبدأت بها وهي: الخدمات المالية، والمعلومات، والاتصالات، وشم الخدمات المهنية وعلى رأسها المحاسبة¹¹. إن المفهوم العام لمهنة المحاسبة في ظل الاتفاقية العامة للتجارة والخدمات من المهن التي تهم بالإضافة إلى ممارستها، الكثير من قطاعات المجتمع من حكوميين وأكاديميين ومفكرين ورجال أعمال، لما لها من أهمية في كافة القطاعات الاقتصادية، لذا فإن المجتمعات أصبحت تتطلع إلى المحاسب القانوني كخبير قادر على تقديم خدمات مهنية تلبي حاجاتها، ولاسيما في توفير المعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات في كافة القطاعات الاقتصادية¹².

وتتركز جهود منظمة التجارة العالمية بشأن المحاسبة على تحرير التجارة في الخدمات المحاسبية، إلا أن من الواضح على عاتق المنظمة العمل على تحقيق التوافق في المعايير المحاسبية، لسببين هما:

- باعتباره وسيلة لتحقيق الغاية الموجودة من التوافق؛
- لما لتحقيق التوافق في المعايير المحاسبية من أهمية في التجارة في الخدمات.

كما تعالج الجات كل العقبات التنظيمية التي أمام التجارة الدولية والاستثمار الأجنبي في الصناعات الخدمية، ومن بينها ممارسة المحاسبة، وغيرها من المهن عبر الحدود¹³.

¹¹ أبو غزالة طلال، نحو عولمة مهنة المحاسبة، المؤتمر العلمي الثاني للمحاسبة "المحاسب العربي وتحديات القرن الحادي والعشرين"، جامعة العلوم التطبيقية الأهلية، عمان-المملكة الأردنية الهاشمية، 3 جويلية 1998، بالتصرف من الطالب.

¹² زهير الناظر، دور المحاسب في التنمية الاقتصادية، ورقة عمل مقدمة إلى المؤتمر العلمي الأول للاستثمار والتمويل في فلسطين بين آفاق التنمية والتحديات المعاصرة، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية بغزة، فلسطين، يومي 8-10 مايو 2005، ص 06.

¹³ الزين، منصور، أهمية اعتماد المعايير الدولية للتقارير المالية وأبعاد الإفصاح والشفافية دراسة تحليلية تقييمية للنظام المحاسبي والمالي المطبق في الجزائر، ملتقى دولي حول: "النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة (IAS-IFRS) والمعايير الدولية للمراجعة (ISA): التحدي"، جامعة البليدة 2، الجزائر، يومي 13 و14 ديسمبر 2011، ص 06.

2. مساعي (OMC) في عولمة مهنة المحاسبة

- تعالج الجهات العقبات التنظيمية التي أمام التجارة الدولية والاستثمار الأجنبي في الصناعات الخدمية، ومن بينها ممارسات المحاسبة وغيرها من المهن عبر الحدود، وذلك بوضع قواعد ترمي إلى¹⁴:
- التكفل بأن يتمتع مقدمو الخدمات ذات الطابع الدولي من أفراد ومؤسسات بنفس المزايا التي يتمتع بها أقرانهم أو منافسوه المحليون بحكم التعليمات الحكومية؛
 - إزالة العقبات العنصرية في الدخول إلى السوق والممارسة من أشخاص من أقطار أخرى، وذلك بالتركيز على القضايا التي تتعلق فقط بالمؤهلات المحاسبية؛
 - توفير اتفاقية لجميع مقدمي الخدمات فيما يتعلق بالقواعد التي تحكم الاعتراف بالمؤهلات؛
 - وفي جوهرها فإن الجهات تريد أن تكفل بأن يتمتع الأفراد من بلد ما الراغبون في تقديم خدمات ببلاد أخرى بنفس المزايا التي يتمتع بها أقرانهم في تلك البلاد، فمتطلبات الاعتراف لا يجب أن تشكل عوائق أمام التجارة في الخدمات، ومن المؤمل أن توضع القواعد لكل قطاع على أساس أن تكون متطلبات الترخيص مبنية على أساس الموضوعية والشفافية وألا تشكل عبأً أثقل من اللازم، وذلك لضمان جودة الخدمات؛
 - وتطالب الجهات أيضاً بأن يكون لدى الأقطار إجراءات كافية نافذة للتأكد من مؤهلات مهنيي الأقطار الأخرى الذين يطالبون بالحق في عرض خدماتهم فيها، وهذا سيكون له آثار على الجانبين من منظمات المحاسبة المهنية وسلطات الترخيص والتنظيم.

3. دور منظمة التجارة العالمية في تحقيق مبادئ الاعتراف بمؤهلات المهن المحاسبية

عملاً بما جاء في اتفاقية (الجات) فقد دعت الأمم المتحدة ممثلة بمؤتمر الأمم المتحدة للتجارة والتنمية (الاونكتاد) إلى اجتماع عقد في جنيف في الخامس عشر من شهر أكتوبر من عام 1996 في مقر الأمم المتحدة، ضم خبراء دوليين كفريق استشاري يقوم بتقديم التوصيات إلى الأمم المتحدة وإلى المنظمة العالمية للتجارة، حيث تمحور الاجتماع على وضع مشروع حول التعليم المحاسبي وامتحانات المحاسبين القانونيين وتأهيلهم وترخيصهم، حيث تم انتخاب بعض الخبراء بالإضافة إلى ممثل المنظمة العالمية للتجارة وممثل الاتحاد الدولي للمحاسبين، وكان الهدف من هذا المشروع هو وضع معيار واحد للاعتراف بالشهادات

¹⁴ فطنجي، سامر مظهر، مهنة المحاسبة ودورها في بناء الاقتصاد الوطني، مركز أبحاث فقه المعاملات الإسلامية، ص 01. الموقع الإلكتروني:

والمؤهلات المهنية المتعلقة بمهنة المحاسبة، مع التزام جميع دول العالم بقبوله والسماح لحاملة بممارسة العمل في أي دولة أخرى دون معوقات غير معقولة¹⁵.

وقد تضمنت جولة أوروغواي للتجارة التي تم التفاوض عليها بحكم الاتفاقية العامة للتعريف الجمركية والتجارة (الجات)، أول اتفاقية متعددة الجوانب تزيل العقبات من أمام المحاسبين الراغبين في الممارسة عبر الحدود. وتعالج الاتفاقية متعددة الجوانب، الاتفاقية العامة للتعريف الجمركية والتجارة (الجات) هذه العقبات الموجودة في التأهيل للممارسة في المناطق الأجنبية بطريقتين:

◀ **أولاهما:** تتطلب أحكام الاتفاقية المتعلقة بالتعليمات المحلية من البلدان الأجنبية بتيسير قواعد الترخيص أو منح الشهادة بأسلوب معقول وهادف وخال من التحيز، ويمنع استغلالها كحواجز مبطنة ضد التجارة. ولتنفيذ هذا التحويل الواسع تتطلع الاتفاقية إلى وضع مزيد من المبادئ الإلزامية المحددة في المستقبل. هذا ومطلوب من البلدان أيضاً أن تضع إجراءات محددة للتحقق من مقدرة المهنيين من البلدان الأخرى، وأوراقهم الثبوتية.

◀ **ثانيها:** تشجع الاتفاقية البلدان على الاعتراف المتبادل إما بصورة مستقلة ذاتية أو بوضع اتفاقيات اعتراف ثنائية. وعلاوة على ذلك فإنها تضع إرشادات لكي تتأكد من أن تلك الاتفاقيات لا تستعمل ضد المحترفين من الأقطار الأخرى التي ليست أطراف فيها.

والمواد ذات الأهمية الخاصة بمهنة المحاسبة المشار إليها في اتفاقيات الجات، تتمحور حول مادتان ذات اهتمام خاص بمهنة المحاسبة، هما:

- **المادة 6:** الخاصة بالتعليمات المحلية، التي هي إحدى القواعد التي تطبق فقط على مهنة المحاسبة، في حالة ما تكون هناك حكومات ما قد وضعت التزامات محددة. وهي ذات معالم ثلاثة هامة:
- ❖ حكومات توافق على تطبيق التعليمات المسيرة لقطاع الخدمات والمهن، وبأسلوب معقول وموضوعي وخال من التحيز ولا يشكل عقبة أمام التجارة.
 - ❖ لا يجب أن تشكل متطلبات الإجراءات والمعايير الفنية ومتطلبات الترخيص حواجز لا لزوم لها أمام التجارة في الخدمات. وسيتم وضع مزيد من المبادئ والقواعد على أساس قطاعي للتكفل بأن تكون تلك الإجراءات موضوعية وشفافة، وليس أكثر عبءاً مما هو لازم لضمان جودة الخدمة، ولا تشكل هي في حد ذاتها عقبات في أمور الترخيص أمام تقديم الخدمات.

¹⁵ زهير، الناظر، مرجع سبق ذكره، ص 08 (بالنصرف من الطالب).

- ❖ على جميع البلدان أن يكون لديها إجراءات كافية مطبقة لفحص مؤهلات المهنيين من البلدان الأخرى الذين يريدون الممارسة فيها.
- **المادة 7:** الخاصة بتسجيل المؤهلات والترخيص تخص جميع الخدمات والحرف من البلدان الأخرى بغض النظر عما إذا كانت التزامات معينة قد تمت. أسوة بالمادة 6، بها ثلاثة معالم تتعلق بمهنة المحاسبة:
- ❖ للبلدان أن تختار طريقة من صنعها هي للاعتراف بالمؤهلات الأجنبية والترخيص، وذلك بالاعتراف من جانب واحد أو بالترتيبات الثنائية المتبادلة أو بالتناسق الدولي¹⁶.
- ❖ لا يوجد أي التزام على البلاد التي تدخل في مثل هذه الترتيبات. ومع ذلك إذا قررت أي دولة، أن تقدم على ذلك، فيجب أن تطبق الطريقة المختارة بشكل منسق وموضوعي وعادل تجاه كافة البلدان التي تريد اعتراف بمهنييها.
- ❖ تشجيع البلدان على التعاون مع المنظمات الحكومية وغير الحكومية للعمل على وضع واعتماد معايير مؤهلات وممارسة مشتركة دولية.

المطلب الثالث: جهود المنظمات الدولية والإقليمية في عولمة مهنة المحاسبة على الصعيد الدولي

تعمل العديد من المنظمات والهيئات على تحقيق التوافق في المهن المحاسبية على المستوى الدولي، سواء أكانت على المستوى الدولي أو الإقليمي، وذلك من أجل إزالة كل الاختلافات التي كانت تعاني منها المعايير والممارسات المحاسبية والتدقيقية على المستوى المحلي.

أولاً: جهود المنظمات الدولية في تحقيق التناسق الدولي

ولعل أهم المنظمات والهيئات الدولية التي كان لها الدور البارز في تحقيق التوافق على المستوى الدولي، ولازال، تتمثل في المنظمات التالية:

1. منظمة الأمم المتحدة

تجسدت اهتمامات الأمم المتحدة بموضوع التوافق المحاسبية الدولي من خلال فوج العمل حول المؤسسات متعددة الجنسيات، الذي استحدث لجنة مكلفة بدراسة المعلومات القطاعية لهذه المؤسسات، بضغط من ممثلي الدول النامية، إلا أن مجموعة التوصيات عن هذه اللجنة أهملت من قبل الدول المتقدمة.

¹⁶ مظهر قنطقجي، مهنة المحاسبة ودورها في بناء الاقتصاد الوطني، مرجع سبق ذكره، ص 06.

ومع ذلك تواصل اهتمام الأمم المتحدة بموضوع المحاسبة الدولية، وتشكل لهذا الغرض كتابة متخصصة تعمل تحت وصاية ندوة الأمم المتحدة للتجارة والتنمية (Conférence des Nations Unis pour le Commerce et le développement CNUCED)، أوكلت لها مهمتين أساسيتين:

- تقديم المساعدة التقنية الدائمة، وبالأخص للدول النامية التي تتحول نحو اقتصاد السوق؛
- تنظيم ندوة سنوية حول المشاكل المحاسبية المعاصرة¹⁷.

كما أن أهداف مجموعة العمل (International Standards Of Accounting And Reporting ISAR) هو تقوية مهنة المحاسبة عالمياً، وذلك من أجل إيجاد مهنة محاسبة عالمية قادرة على تقديم خدماتها لجميع دول العالم.

2. البنك الدولي

يقوم البنك الدولي منذ أكثر من عشر سنوات، بإصدار تقرير عن التقيّد بالمعايير والقوانين في مجال المحاسبة والإبلاغ، بهدف مساعدة البلدان الأعضاء على تنفيذ المعايير الدولية للمحاسبة ومراجعة الحسابات من أجل تعزيز نظام الإبلاغ المالي. وتتمثل أهداف هذا البرنامج في تحليل إمكانية مقارنة المعايير الوطنية للمحاسبة وتدقيق الحسابات مع المعايير الدولية، وتحديد درجة التقيّد بمعايير المحاسبة وتدقيق الحسابات المنطبقة من أجل تقييم نقاط قوة ونقاط ضعف الإطار المؤسسي في دعم الإبلاغ المالي العالمي الجوده، ومساعدة البلدان على وضع وتنفيذ خطة عمل قطرية لتحسين القدرة المؤسسية بغية تعزيز نظام الإبلاغ المالي الخاص بشركات هذا البلد¹⁸.

3. منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية OCDE

يتمثل إنجاز منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية (Organisation de Corporation et de Développement Economique OCDE) الأساسي، التوجيهات التي قامه بنشرها سنة 1976، والمتضمنة حث الشركات المتعددة الجنسية على الإفصاح عن رقم الأعمال نتيجة الاستغلال والاستثمارات

¹⁷ بن بلغيث، مداني، أهمية إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ظل اعمال التوحيد الدولية - بالتطبيق على حالة الجزائر، مرجع سبق ذكره، ص 125.

¹⁸ مؤتمر الأمم المتحدة للتجارة والتنمية، الأسس التنظيمية والمؤسسية للإبلاغ العالمي الجوده من قبل الشركات: الاتجاهات والتحديات

الرئيسية، مذكرة قام بإعدادها فريق الخبراء الحكومي الدولي العامل المعني بالمعايير الدولية للمحاسبة والإبلاغ TD/B/C.II/ISAR/63، الدورة الثلاثون، 31 أكتوبر -2012 جنيف، ص 11.

الصالفة لكل منطقة جغرافيا ولكل قطاع نشاط (المعلومات القطاعية)، ولقد حظيت توجيهاتها بقبول دول المنظمة الأنقلوسكسونية نظرا لقرنها من المعايير الأمريكية¹⁹.

ثانيا: الاتحادات الإقليمية ودورها في تحقيق التوافق الدولي في مهنة المحاسبة

لعبت الاتحادات الإقليمية والقارية دورا بارزا في تحقيق التنسيق المحاسبي على الصعيد الدولي، ولعل أبرز هذه المنظمات نجد:

1. الاتحاد الأوروبي

يسعى الاتحاد الأوروبي إلى التنسيق بين قواعد الشركات والقواعد المحاسبية، من خلال إصدار التوجيهات، والتشريعات، كما تعمل المفوضية الأوروبية بالتنسيق مع لجنة معايير المحاسبة الدولية على اعتبار أن المفوضية الأوروبية هي أحد أعضاء المجموعة الاستشارية للجنة معايير المحاسبة الدولية، كما يعمل الاتحاد الأوروبي مع المنتدى الاستشاري المحاسبي، الذي يتكون من معدي ومستخدمي المعلومات المالية، والذي يعتبر بدوره مجموعة استشارية للمفوضية الأوروبية في مجال إعداد المعايير المحاسبية الدولية²⁰.

2. الاتحادات الإقليمية في قارة إفريقيا:

ويمكن إجمالها من خلال أهم المنظمات التالية²¹:

1.2 الاتحاد المحاسبين الأفارقة

وقد أنشئ في ماي 2011 اتحاد المحاسبين الأفارقة ليكون هو أول منظمة على نطاق القارة يعنى بمهنة المحاسبة في أفريقيا. يتألف الاتحاد من تسعة وثلاثين (39) منظمة محاسبية مهنية تمثل 35 بلدا، أفريقياً. وقرر الاتحاد، في جمعيته العامة الأولى التي عُقدت في تونس في ماي 2012 اعتماد المعايير الدولية للإبلاغ المالي، والمعايير الدولية للإبلاغ المالي الخاصة بمؤسسات الأعمال الصغيرة والمتوسطة الحجم، والمعايير الدولية لتدقيق

¹⁹ بن بلغيث، مداني، أهمية إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ظل اعمال التوحيد الدولية - بالتطبيق على حالة الجزائر، مرجع سبق ذكره، ص 122.

²⁰ شعيب، شنوف، الممارسة المحاسبية في الشركات متعددة الجنسيات والتوحيد المحاسبي العالمي حالة BP EXPLORATION LIMITED، أطروحة مقدمة لنيل دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2006-2007، ص 106.

²¹ مؤتمر الأمم المتحدة للتجارة والتنمية، تحديات تنمية الموارد البشرية - الأسس الجوهرية للإبلاغ العالمي الجودة من قبل الشركات : تحديات تنمية الموارد البشرية، مذكرة قام بإعدادها فريق الخبراء الحكومي الدولي العامل المعني بالمعايير الدولية للمحاسبة والإبلاغ TD/B/C.II/ISAR/66، الدورة الثلاثون، 08 نوفمبر 2013 - جنيف، ص 08.

الحسابات، والمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام، ومعايير التعليم الدولية، ومدونة قواعد أخلاقيات المحاسبين المحترفين التي وضعها مجلس المعايير الدولية لقواعد أخلاقيات المحاسبين.

2.2. الاتحاد الاقتصادي والنقدي لغرب إفريقيا

في عام 1998، أنشأ الاتحاد الاقتصادي والنقدي لغرب إفريقيا نظامًا محاسبيًا مشتركًا يُدعى النظام المحاسبي لغرب أفريقيا (SYSCOA)، وهو يهدف إلى توحيد الممارسات المحاسبية في المنطقة، وهذا النظام هو إطار مرجعي يشمل مسك الدفاتر والجوانب القانونية للمحاسبة، وهو يلزم جميع الشركات، باستثناء تلك العاملة في القطاع المالي وقطاع التأمين، باستخدام نفس طريقة المحاسبة. وقد جدول أعضاء الجماعة الاقتصادية لشرق أفريقيا، وهي أوغندا، وبوروندي، وجمهورية تنزانيا المتحدة، ورواندا، وكينيا، تنفيذ التزامات خلال الفترة 2010-2015 بشأن التحرير التدريجي للخدمات، بما في ذلك تحريرها في مجالات المحاسبة ومراجعة الحسابات وإمسك الدفاتر. كما شمل الاتفاق على تحرير الخدمات من حيث إمكانية الوصول إلى الأسواق، وكذلك تنقل المهنيين في مجال المحاسبة داخل بلدان الإتحاد.

3. المنظمات المحاسبية الآسيوية

قررت الدول الأعضاء في رابطة أمم جنوب شرق آسيا، والتي يطلق عليها (آسيان)، ومشكلة من الدول التالية: إندونيسيا، وبيروني دار السلام، وتايلندا، وجمهورية لاو الديمقراطية الشعبية، وسنغافورة، والفلبين، وفيتنام، وكمبوديا، وماليزيا، وميانمار، الذين عملوا على تحقيق التكامل الاقتصادي الإقليمي خلال عام 2015، فيما يتعلق بمهنة المحاسبة، هو زيادة تيسير تنقل المحاسبين المهنيين في المنطقة. ونتيجة لذلك، عملت المنظمات المحاسبية المهنية في تلك بلدان على صياغة ترتيبات من أجل الاعتراف المتبادل بالمؤهلات.

المبحث الثاني: دور مجلس معايير المحاسبة الدولية في ترقية وتطوير مهنة المحاسبة

لا يمكن الحديث عن المحاسبة الدولية دون الحديث عن مجلس معايير المحاسبة الدولية، فهو بمثابة السلطة التي تضبط التنسيق المحاسبي على الصعيد الدولي، وذلك من خلال مجموعة المعايير التي أحدثها ولازال. ومنذ نشأته قامت اللجنة ومن بعدها المجلس بإصدار معايير محاسبية تتوافق بين مختلف الأنظمة المحاسبية، كما يعمل بصورة مستمرة على تعديلها أو إصدار معايير جديدة تكفل إزالة كافة الاختلافات والتباين بين مختلف الممارسات المحاسبية على المستوى الدولي، وهذا ما دفع بالعديد من الدول إلى الإسراع في تبني وتطبيق مخرجات مجلس معايير المحاسبة الدولية.

المطلب الأول: ماهية معايير المحاسبة الدولية

تعتبر معايير المحاسبة الدولية من أهم التطورات التي تميزت بها المحاسبة خلال العقود الأربعة الأخيرة، فهي جاءت لتجسد عملية التوفيق المحاسبي على الصعيد الدولي، كما أضحت تجلب انتباه غالبية الدول التي عملت على التحول إلى تطبيق هذه المعايير.

أولاً: الإطار المفاهيمي لتنسيق المعايير المحاسبية على الصعيد الدولي

أدى التباين في مختلف الممارسات المحاسبية على الصعيد الدولي، إلى البحث عن صيغ كفيلة تحد من أوجه الاختلاف التي كانت تعترى تلك النظم المحاسبية، وظهرت الحاجة إلى البحث عن توافق بين مختلف الممارسات المحاسبية.

1. مفهوم التنسيق المحاسبي

يعتبر التنسيق المحاسبي أحد أهم الخطوات الإجرائية التي اتخذتها المنظمات الدولية، وعلى رأسها الاتحاد الأوروبي، والأمم المتحدة ومنظمة التعاون والتنمية الاقتصادية، وهذا من أجل وضع ترابط بين المعايير والممارسات المحاسبية على المستوى الدولي، في إطار تذليل الاختلافات الموجودة بين مختلف المعايير والقواعد القانونية المحاسبية المحلية، كما هناك منظمات معيارية دولية خاصة (كما هو الشأن بالنسبة إلى مجلس معايير المحاسبة الدولية)، وهي المسؤولة عن المعايير ووضع المعايير على المستوى الدولي، التي تتعلق بتحديد طرق التقييم والاعتراف²².

²² Elisio Brandao, *HARMONISATION COMPTABLE EN EUROPE*, FIN-ÉCO, vol. 7, No 1, 1^{er} semestre, 1997, p 44.

ويعرف التنسيق على أنه عملية انسجام وتوافق الممارسات المحاسبية بوضع حدود للخلافات بينها، وتخفيض المعايير المتناسقة من الاختلافات المنطقية، وتحسين التوافق في المعلومات المالية بين الدول المختلفة، ويقصد به ذلك تقليل درجة الاختلافات بين الدول في التعبير أو الممارسات أو الأسس المحاسبية بهدف خدمة ومساعدة المستثمر أو المنشأة محلية أو دولية لتوفير وتحليل تقارير الموقف المالي والأداء للمؤسسات المحلية أو العالمية²³.

كما يقصد به كذلك، الاحتكام لجملة من المعايير المحاسبية، تحظى بصفة القبول الدولي، ويهدف إلى إضفاء الانسجام على الممارسة المحاسبية، أي أن التوافق يشمل المعايير المحاسبية التي يجب أن تكون موحدة بين كل الدول، والممارسة المحاسبية التي يفترض أن تكون متجانسة بين المؤسسات. ومع أن توافق الأنظمة المحاسبية يدفع إلى توحيد شروط المنافسة بين المؤسسات التي تنشط في إطار التجمعات الاقتصادية الدولية، إلا أنه يطرح عدة استفسارات حول طبيعة المؤسسات الملزمة بتطبيق المعايير المحاسبية الدولي ومدى قدرتها على تبني الممارسات الجديدة، خاصة وأنها مكلفة وثقيلة وتتطلب تضافراً للإمكانيات المادية والبشرية²⁴.

وقد بدأت محاولات تناسق المعايير المحاسبية حتى قبل إيجاد لجنة معايير المحاسبة الدولية في عام 1973، فقد واجهت المنشآت التي تبحث عن رأس المال خارج أسواقها المحلية، وكذلك المستثمرون الراغبون في تنويع استثماراتهم عالمياً العديد من المشاكل نتيجة للفروق المحاسبية القومية من حيث المقاييس المحاسبية والإفصاح والمراجعة، وتجاوباً مع ذلك زادت محاولات التناسق خلال سنوات التسعينات من القرن الماضي، والآن يعتبر التناسق المحاسبي الدولي أحد أهم القضايا التي تواجه هيئات الأوراق المالية والبورصات وأولئك الذين يعدون ويستخدمون القوائم المالية، وللتنسيق المحاسبي العديد من المزايا التي يمكن ذكر أهمها كما يلي²⁵:

- إمكانية مقارنة المعلومات المالية الدولية، سوء الفهم حول إمكانية الاعتماد على القوائم المالية الأجنبية وتزليل أحد أهم معوقات تدفق الاستثمارات الدولية؛
- التناسق سيؤدي إلى توفير الوقت والنقود التي تنفق حالياً لتوحيد المعلومات المالية المتغايرة عندما يتطلب من أكثر من مجموعة من التقارير أن تتماشى مع عدة قوانين وممارسات مختلفة؛
- يمكن التوصل من خلال التناسق إلى رفع مستوى المعايير المحاسبية بقدر الإمكان، وأن تتماشى مع الظروف الاقتصادية والقانونية والاجتماعية... الخ.

²³ فردريك تشوي وآخرون، المحاسبة الدولية، دار المريخ للنشر، الرياض-المملكة العربية السعودية 2004، ص 349.

²⁴ بن بلغيث، مداني، التوافق المحاسبي الدولي - المفهوم، المبررات والأهداف، مرجع سبق ذكره، ص 117.

²⁵ شرويدر وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص ص 350-351.

- ورغم هذه المزايا إلا أن التناسق بين التطبيقات المحاسبية على المستوى الدولي يصطدم بمجموعة من المعوقات، التي تؤدي إلى عرقلة في تأدية وتحقيق أهدافه، ونجد من أهم هذه المعوقات ما يلي²⁶:
- **القومية:** غالباً ما تحول القومية وتمنع بلداً من النظر بموضوعية إلى المزايا والأفكار والممارسات التي تنشأ وتتطور من بلد إلى آخر رغماً عن ملاءمتها الواضحة لذلك.
 - **مجموعة المستخدمين المعنيين:** يعتبر المستثمر في الولايات المتحدة الأمريكية والمملكة المتحدة هو المستخدم الرئيسي لمخرجات المحاسبة، في حين في ألمانيا تعتبر السلطات الضريبية هي صاحب النصيب الأكبر، وفي بعض البلدان الحكومة هي الأساس، على سبيل المثال فرنسا، حي لا يوجد اتفاق على احتياجات مجموعة المستخدمين أو وجود ترتيب لها، ومن ثم فقد تكون هناك صعوبات في تحقيق تقدم ملحوظ تجاه التوافق الدولي.
 - **النظم القانونية:** في الحالات التي يتم فيها اعتماد معايير المحاسبة على نظم قانونية رسمية يكون تحقيق التوافق الدولي في التقارير المالية المبنية عليها يستلزم تغييرات في التشريعات، وهذا ما لا تريد فعله أغلب الحكومات.
 - **اختلاف نقاط البدء:** إن المستويات المختلفة لتأثير النظام القانوني لأحد البلدان على معايير المحاسبة الدولية تمثل واحد من العوامل التي تدل على أن الدول المتجهة في مسار تحقيق التوافق المحاسبي الدولي من نقاط بدء مختلفة، وإنها ليست بالضرورة تسير في الاتجاه نفسه أو السرعة نفسها.
 - **الخلافاً بين التنظيمات:** توجد العديد من الاختلافات في الأهداف والطموحات فيما بين التنظيمات العامة والخاصة التي لها علاقة بعملية تحقيق التوافق المحاسبي الدولي، فمن الضروري معرفة أنه ليس لتلك التنظيمات نفس الاتجاه أو القوة في تحقيق التوافق الدولي.
 - **الهيئات المحاسبية المهنية:** ليس هناك فائدة كبيرة من تطوير مهنة ممارسة محاسبية متوافقة إلا إذا كان هناك هيئة محاسبية مهنية فعالة ومؤثرة سواء من القطاع الخاص أو مرتبطة بالحكومة، فبعض الدول خاصة النامية والتي تفتقد لوجود مثل تلك الهيئة.
 - **القصور في تعريف أهداف القوائم المالية:** هناك قصور في وجود تعريف متفق عليه لأهداف القوائم المالية، فلجنة معايير المحاسبة الدولية تقترح أن هدف تلك القوائم هو خدمة احتياجات المستثمرين واهتمامات المرضين والعاملين، ولكنها لم توفر احتياجات واهتمامات الحكومات بتلك القوائم لأغراض

²⁶ أمين السيد أحمد لطفي، إعداد وعرض القوائم المالية وفقاً للمعايير المحاسبية الدولية، مرجع سبق ذكره، ص ص 123-124.

فرض الضرائب الاجتماعية أو غيرها من الأغراض ذات العلاقة، كالتخطيط الاقتصادي والأغراض الاجتماعية التي تعد عاملاً هاماً في التأثير على درجة الثقة في المعايير المحاسبية.

— **الاختلافات البيئية والثقافية:** تمثل الاختلافات البيئية والثقافية بين الدول عائقاً أمام تطوير معايير المحاسبة الدولية، فجهود تحقيق التوافق المحاسبي الدولي لن يحالفها النجاح بدون أخذ في الاعتبار المعايير المحاسبية الوطنية التي أصدرت استجابة واحتياجات معينة، ولهذا ينبغي لعملية تطور المعايير المحاسبية الدولية أن تأخذ في اعتبارها تلك الاختلافات، وان تعطي الاهتمام الكافي لتأثير البيئة الثقافية على الإفصاحات.

2. أسباب التحول نحو التنسيق المحاسبي على المستوى الدولي

إن التحول نحو التناسق في الممارسات والتطبيقات المحاسبية عن طريق وضع معايير محاسبية دولية، تأخذ الشكل القانوني والشرعي في دول العالم المختلفة، ويعتبر تغير الفكر المحاسبي من أهم ملاحظتها في عصرنا الحاضر، وتكمن أهمية التناسق المحاسبي في تحقيق ما يلي²⁷:

- أ. إمكانية فهم المعلومة المالية الصادرة عن الأنظمة المحاسبية لمختلف بلدان العالم والقدرة على مقارنتها، وبالتالي إزالة سوء الفهم حول إمكانية الاعتماد عليها؛
- ب. توفير كل من الجهد والوقت والمال المبذول في سبيل مقارنة المعلومات المحاسبية الصادرة من أكثر من نظام محاسبي؛
- ج. سهولة التحليل المالي للشركات، وهو ما يؤدي إلى زيادة الثقة بالشركات الأجنبية؛
- د. الحصول على معايير محاسبة عالمي تصل إلى أرقى مستوى ممكن، وتتواءم مع الظروف الاقتصادية والبيئية والقانونية والمحلية لمختلف دول العالم، فتوفر معلومات ذات كفاءة عالية تساعد على التحليل الاقتصادي، وتعزيز الأسواق المالية، وتحضير موازنات أكثر دقة من قبل ذلك.

يرجع نشوء معايير المحاسبة الدولية إلى احتياجات عصر العولمة، عولمة الاقتصاد وخصوصاً عولمة أسواق المال، الأمر الذي انعكس بدوره على عولمة المحاسبة، فالمحاسبة أساساً هي لغة الأعمال ولغة الاستثمارات على جميع الأصعدة المحلية والإقليمية والدولية، ويمكن رصد محورين أساسيين استدعيا العمل على تنظيم المحاسبة دولياً²⁸:

²⁷ Frederich choi, Forst D.S, *International Accounting*, Fourth Edition, Prentence-Hall 2002, P.249.

²⁸ الأسعد، آلاء مصطفى، *المعايير المحاسبية والتغيرات في بيئة الأعمال المعاصرة*، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة العدد الخاص بمؤتمر الكلية، 2013، ص ص 263-264.

1.2. الحاجة إلى تقديم وإيجاد آلية لتطوير علم المحاسبة نفسه

وهي تتلخص في:

- الحاجة الملحة لتوحيد المعالجات المحاسبية واستبعاد التناقضات القائمة في علم المحاسبة بين المحاسبات الوطنية في الدول المختلفة. فتعددت وتناقضت المعالجات لنفس الظاهرة للشركة الواحدة من دورة محاسبية إلى دورة أخرى (مخالفة مبدأ الثبات)، وكذلك الحلول المتناقضة بين الشركات على المستوى الوطني (مخالفة مبدأ قابلية البيانات المحاسبية للمقارنة) كمعالجة مشكلة الإيجار التمويلي فمرة يعتبر أصلاً وأحياناً مصروفاً. وتقويم المخزون السلعي آخر الدورة، فقد أحصت لجنة المعايير المحاسبية وجود 15 طريقة مختلفة للتقويم تؤدي إلى أرباح مختلفة.
- وجود اختلافات كبيرة في شكل ومضمون القوائم المالية حتى في الدولة الواحدة، ظهرت اختلافات كبيرة في تحديد مفاهيم بنود القوائم المالية، أي الافتقار إلى لغة محاسبية تلقى قبولاً وطنياً ودولياً مثلاً اختلافات في تحديد مفهوم الأصول أو المصروفات أو الخسارة. الأمر الذي أدى إلى إعداد ميزانيات وقوائم دخل متناقضة البيانات وغير قابلة للتوحيد وعقد المقارنات، وهذا يعني إن بيانات تلك القوائم مضللة وتؤدي إلى قرارات خاطئة.

وبمعنى آخر يمكن تقسيم التباين في الممارسات المحاسبية المعاصرة بين مختلف دول العالم بما يلي:

- تباين في تحقق الإيراد؛
- تباين في تحميل المصروفات؛
- تباين في المصطلحات المحاسبية؛
- تباين في أسس التقويم والقياس المحاسبي؛
- تباين في أسس إعداد القوائم المالية وتوحيدها.

2.2. انفتاح البورصات وأسواق المال عالمياً

تماشياً مع الانفتاح الاقتصادي العالمي واستقطاب مزيد من الاستثمارات الخارجية فقد ألح المجتمع الاستثماري الدولي على ضرورة تحسين المعايير الدولية القائمة والإصدار معايير جديدة تنمي أداء ومستوى التبادل في أسواق المال. فخلال سنوات 1994-1999 تم الاتفاق مع الهيئة العالمية المشرفة على الأسواق المالية (IOSCO) على عدد من المعايير الشاملة الواجب إصدارها بغية اعتمادها وقبولها لأغراض متطلبات الأسواق المالية.

3.2 الشركات المتعددة الجنسيات

- وهي شركات كبيرة ذات شخصية مستقلة عن دولة الشركة الأم، وتمتلك مشروعات استثمارية في كافة المجالات الاقتصادية وتديرها في أكثر من دولة أجنبية، وتصل مبيعاتها ورؤوس أموالها إلى ملايين الدولارات، وتهدف الشركات متعددة الجنسية من المطالبة بمعايير تحقق التناسق المحاسبي إلى:
- الحصول على المعلومات وإفصاحات من خلال نظام محاسبي ومالي كفاء، تمكنها من مراقبة العمل التشغيلي في مختلف الفروع والأقسام التابعة لها في مختلف دول العالم والسيطرة عليه؛
 - تطوير المنافسة من خلال جذب ثقة الأطراف أصحاب العلاقة في المجتمع الدولي، مع التقليل من تكاليف المفاضلة بين البدائل المالية والاستثمارية العالمية المتاحة للشركة؛
 - تقليل تكاليف الإدراج لأوراقها المالية في الأسواق الرأسمالية العالمية عن طريق إصدار تقرير مالي واحد يخدم المتطلبات التنظيمية لتلك الأسواق.

4.2 المستثمرين

- تزايد توجه المستثمرين في العقدين الأخيرين نحو تنويع استثماراتهم عالمياً، بسبب التطور التكنولوجي والتقني لوسائل الاتصال التي تعمل على توفير المعلومات المختلفة بسرعة ويسر، وذلك بمختلف الطرق كالإنترنت، والفاكس وشبكات الاتصال المختلفة، ومع ذلك لم تكن المعلومات والبيانات الصادرة من قبل الأنظمة المحاسبية المختلفة تفي بحاجات المستثمرين المتزايدة لعدة أسباب منها:
- إن تلك المعلومات غير واضحة وغير مفهومة من قبل عدد كبير من المستثمرين؛
 - حاجة تلك المعلومات والبيانات للمعالجة من قبل أشخاص متخصصة، وذلك لمقارنتها ومقارنتها ببعضها البعض، مما يكلف المستثمرين تكاليف غير مسوقة؛
 - عدم الثقة بكثير من المعلومات التي تصدرها عديد من الأنظمة المحاسبية في الدول النامية، وبالتالي استبعاد الكثير من الفرص الاستثمارية فيها.
- ولتجاوز تلك المشاكل طلب المستثمرون بمعايير محاسبية دولية ذات مصداقية وشفافية عالية، وذات قابلية للفهم، تستخدمها الشركات والمؤسسات العالمية.

ثانياً: مفهوم المعايير المحاسبية الدولية بين الأهمية والمزايا

- لقد تم تقديم العديد من التعاريف لمعايير المحاسبة الدولية، كما تم إبراز أهميتها وأهدافها، والمزايا التي أوجدتها، وهذا ما يمكن التطرق إليه من خلال ما يلي:

1. مفهوم معايير المحاسبة الدولية

تيل أدبيات المحاسبة إلى استخدام مفهوم المعيار المحاسبي، والمعيار (Standard) بوجه عام يمثل نموذج يوضع ليقاس على ضوئه وزن شيء أو طوله أو درجة جودته، ويقصد بالمعيار في المحاسبة بأنه بمثابة المرشد الأساسي لقياس العمليات والأحداث والظروف التي تؤثر على المركز المالي للشركة ونتائج أعمالها، مع إيصال المعلومات للمستفيدين²⁹. ويتشكل المعيار المحاسبي عموماً من المسلمات والمبادئ المحاسبية*، فالمعايير المحاسبية تتكون من قواعد محددة تظهر طرق التسجيل وترتيب وعرض المعلومة المالية³⁰. كما عرف المعيار المحاسبي على انه عبارة عن مجموعة من الضوابط والأسس والتوجيهات أو التعليمات لمعالجة موضوع محاسبي طبقاً للمبادئ والأعراف المحاسبية المتعارف عليها³¹.

و يمكن اعتباره بمثابة قانون عام يسترشد به المحاسب عند قيامه بإعداد وتحضير التقارير المالية ومن ثم البيانات الختامية للمنشأة، لأنه لا بد من وجود مقاييس محددة لمساعدة المحاسب على أداء عمله، ويمكن اعتبار المعايير بمثابة إرشادات عامة تؤدي إلى ترشيد الممارسات العلمية في المحاسبة والتدقيق، وبذلك تختلف المعايير عن الإجراءات، فالمعايير لها صفة الإرشاد العام أو التوجيه، بينما تنطرق الإجراءات للصيغة التنفيذية لهذه المعايير على حالات تطبيقية معينة³²، كما يشير البلكاوي (Belkaoui) إلى أن المعيار المحاسبي هو "قواعد عامة تشتق من الأهداف والمفاهيم النظرية للمحاسبة والذي يوجه تطور الأساليب المحاسبية"³³.

فالمعايير المحاسبية تعبر عن مجموعة من المقاييس والإرشادات المرجعية الوضعية والمحددة، التي يستند عليها المحاسب في إنجاز عمله من قياس واثبات وإفصاح المعلومات حول الأحداث الاقتصادية للمشروع³⁴. والهدف من إعداد المعايير المحاسبية يكمن في³⁵:

❖ المعايير التي يتم إعدادها يجب أن تكون متناسقة مع الإطار المفاهيمي وأهداف المعلومات المالية؛

²⁹ لظفي، أمين السيد أحمد، المحاسبة الدولية (الشركات المتعددة الجنسية)، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2004، ص 371.

* المسلمات هي مجموعة من الفروض الأساسية الناتجة عن مجموعة الملاحظات في البيئة الاقتصادية، أما المبادئ المحاسبية فهي عبارة عن الدلائل لإعداد المعايير المحاسبية، وهي تمتاز بالعموم أكثر منه في المسلمات المحاسبية.

³⁰ Karim MHEDHBI, Analyse de L'Effet de L'Adoption des Normes Comptables Internationales sur le Développement et la Performance des Marchés Financiers Émergents. Thèse préparée à l'Institut Supérieur de Comptabilité & d'Administration des Entreprises de l'Université de la Manouba, Pour l'obtention d'un doctorat en sciences comptables, Tunisie, Janvier 2010, p 12.

³¹ القصاص، خليل، المعايير الدولية لاعداد التقارير المالية للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم IFRS for SMEs، مجموعة طلال أبو غزاله للتدريب المهني، عمان - الأردن، ص 03.

³² حسين القاضي وآخرون، المحاسبة الدولية، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان 2005، ص 33.

³³ Ahmed Belkaoui, Accounting Theory, Harcourt Brace Jovaoicich, Inc, NY, 1981.

³⁴ محمد المبروك أبو زيد، المحاسبة الدولية وانعكاساتها على الدول العربية، إيتراك للنشر والتوزيع، القاهرة 2004، ص 58.

³⁵ Karim MHEDHBI, Opcit, p 13.

- ❖ يجب أن تكون أعمال المعايير (إعداد المعايير) مقامة من قبل هيئة تتمتع بالقدر الكافي من السلطة والاستقلالية، من أجل تجنب أي تأثير سياسي محتمل؛
- ❖ معدي المعايير يجب أن يتمتعوا بالكفاءة والموارد الضرورية للإعداد المعايير المحاسبية ذات جودة عالية؛
- ❖ يجب أن تكون الهيئة المناط بها إعداد معايير المحاسبة لها علاقة مباشرة بالنتفع العام؛
- ❖ إن إجراءات إعداد معايير المحاسبة يجب أن تتبع ضمان مشاركة ومساهمة الأطراف الأخرى ذات المنفعة أو المصلحة.

ومنه فإن معايير المحاسبة الدولية تعبر عن تلك المبادئ المحاسبية التي أصبحت مقبولة عالمياً، وهي تحسن وتنسق النظم والمعايير المحاسبية والإجراءات المتعلقة بالطرق التي تعرض فيها منظمة ما كشوفها المالية، كما أنها توفر معياراً متماسكاً بشأن إدراج المعلومات المالية في التقارير المالية القانونية، وإن مصداقية المعايير المحاسبية الدولية مضمونة نظراً لمستواها الرفيع والاعتراف الدولي بها والإجراءات الصارمة التي تتبع في إعدادها وشرحها. ولذا، فإن إمكانات مقارنة إعداد التقارير المالية وتوافقها وتحسينها باستمرار تعتبر من ضمن الدعامات الأساسية لهذه المعايير³⁶. ولقد ظهرت أهمية وجود معايير محاسبية بسبب اختلاف أهداف ومتطلبات كل طرف من الأطراف المستفيدة من التقارير المالية وبالتالي فالمعايير الدولية لا تخدم طرفاً واحداً أو دولة أو إقليم محدد وإنما يكون لها طابع دولي لتزويد الأطراف المعنية بالمعلومات المالية والمحاسبية من خلال تنسيق عملية إعداد البيانات والمعلومات المالية³⁷.

2. خصائص المعيار المحاسبي

من أجل أن تكون معايير المحاسبة الدولية ملائمة للتطبيق، لا بد أن تركز على أهداف واضحة للقوائم المالية، ومن أجل أن تكون معايير المحاسبة متوافقة مع بعضها البعض يجب أن تركز على مجموعة من الخصائص والمقومات ونوردها فيما يلي³⁸:

- صياغة المعايير في ضوء أهداف المحاسبة المالية وبصفة خاصة توفير المعلومات المحاسبية المناسبة لخدمة أهداف المستخدمين والمستفيدين على اختلاف قطاعاتهم، لذلك لا بد أن تبني المعايير من واقع الاسترشاد بإطار فكري متكامل للمحاسبة المالية؛

³⁶ سيد عطا الله السيد، المفاهيم المحاسبية الحديثة، دار الراجحة للنشر والتوزيع، عمان-الأردن، الطبعة الأولى 2009، ص 169.

³⁷ خليل القصاص، مرجع سبق ذكره، نفس الصفحة.

³⁸ توفيق، محمد، رؤية مستقبلية نحو المحاور الرئيسية لتطوير بناء المعايير المحاسبية في المملكة العربية السعودية، منهج تنظيمي على

السياسات المحاسبية على المستوى الكلي، الإدارة العامة، عدد 55، 1987، ص ص 184-185.

- ملائمة المعايير للبيئة التي ستطبق فيها، حيث ينبغي عند وضع المعايير مراعاتها للأوضاع الاجتماعية والبيئية المحيطة، وذلك حتى لا تخلق حواجز وفروقات بين الممارسات المحلية والمعايير؛
- سهولة فهم المعايير وقبولها من جانب المستخدمين والمهنيين والمتأثرين بها عمومًا بما يضمن عليها صفة الشرعية، ويمكن تحقيق ذلك من خلال مشاركة جميع المهتمين بهذه المعايير عند إصدارها؛
- اتساق المعايير التي يتم إصدارها في تواريخ مختلفة مع بعضها البعض، ويمكن تحقيق ذلك من خلال رسم خطة متكاملة لبناء المعايير تركز على أساس كامل وموحد للإطار الفكري للمحاسبة وتحديد لنوعية المعايير التي سيتم إصدارها في الأجلين القصير والطويل، والتي سيتم بناؤها لخدمة الأهداف المحلية والدولية.

3. أهمية وتطبيق المعايير المحاسبية الدولية

تكمن أهمية المعايير المحاسبية في الدور الذي تلعبه في تحقيق التوافق المحاسبي الدولي في سبيل الحصول على الكشوفات المالية تتضمن معلومات محاسبية تتصف بالثبات و الموثوقية وتساعد في اتخاذ قرارات رشيدة من قبل المستخدمين، فهي ضرورية للأسباب الآتية³⁹:

أ. **المقارنة:** تتطلب عملية اتخاذ القرارات المقارنة بين مجموعة من البدائل، وهذه العملية تتطلب كشوفات معدة وفق أسس موحدة، وبما أن هدف المحاسبة هو توفير معلومة مفيدة لصنع القرارات، لذا فإن المعايير المحاسبية تسهل عملية المقارنة عن طريق توحيد الأسس التي تعد بموجبها تلك الكشوفات.

ب. **كلفة معالجة المعلومة المحاسبية:** إن توحيد الأسس لإعداد الكشوفات هو ضروري لمتخذي القرارات، فإذا كانت الكشوفات المحاسبية المعدة وفق أسس مختلفة ومتعددة، عندئذ يحتاج متخذ القرار لطريقة معينة لتوحيد أسس إعدادها، وهذا من شأنه أن يكلف متخذ القرار كلفة إضافية لمعالجة هذه الكشوفات التي من الممكن الاستغناء عنها إذا كانت الأسس موحدة عن طريق المعايير المحاسبية.

ج. **القدرة على فهم المعلومات:** معظم مستخدمي الكشوفات المالية لديهم قدرة محددة في فهم المعلومات المحاسبية، فإذا تم إعداد هذه الكشوفات وفق أسس غير موحدة يكون من الصعب على مستخدميها الاستفادة منها بشكل فعال في إجراء المقارنات بين الوحدات أو بين الفترات المالية للوحدة نفسها.

³⁹ رياض جاسم العبد الله، المعايير المحاسبية والبلدان النامية، المؤتمر العلمي العربي التاسع للمعايير المحاسبية وأدلة التدقيق، عمان - الأردن

د. الدعم المنطقي: إن المعايير المحاسبية مدعمة منطقياً وتشير إلى نقاط التقاء المحاسبين، لأنه لا بد من وجود نوع من الالتقاء حتى وإن كانوا يعملون في وحدات اقتصادية مختلفة وبلدان مختلفة كذلك.

هـ. انسيابية الاستثمار بين البلدان: للمعايير المحاسبية أهمية كبيرة في جذب الاستثمارات، فالمستثمر حتى يستثمر أمواله في مشروع معين لا بد أن يقوم بإجراء المقارنات بين المشاريع التي من الممكن الاستثمار فيها في مختلف البلدان، وإن يسهل عمل المقارنة هو إتباع طرائق محاسبية موحدة عند إعداد الكشوفات المالية وهذا ما توفره المعايير المحاسبية الموحدة.

إن وجود المعايير المحاسبية الضرورية من حيث توحيد حسابات الفروع وجعل القرارات المتخذة في الشركات المتعددة الجنسيات أكثر دقة، وتساعد على مقارنة التقارير المالية في الدول المختلفة، كما توفر المعايير إمكانية لتسجيل الشركات في الأسواق المالية الخارجية دون الحاجة إلى إعداد كشوفات مالية وفق أسس محاسبية متعددة، وإنما استخدام أسس موحدة.

ثالثاً: مجالات استخدام معايير المحاسبة الدولية

هناك العديد من المجالات التي يتم من خلالها استخدام معايير المحاسبة الدولية، والتي يمكن توضيحها فيما يلي:

1. نطاق استخدام معايير المحاسبة الدولية

تعمل المعايير المحاسبية الدولية على تحقيق التبادل وتنسيق عمليات التواصل في ما يتعلق بالمعلومات حول العالم، وعلى هذا الأساس يجري استخدام هذه المعايير بالنسبة إلى ما يلي⁴⁰:

- الدول التي ترغب في التطوير الاقتصادي؛
- الدول التي تسعى إلى تطوير متطلبات خاصة بها (بما في ذلك بلدان صناعية رئيسة وعدد متزايد من الأسواق الصاعدة كالصين وبلدان أخرى عديدة في آسيا وفي أوروبا)؛
- أسواق رأس المال والسلطات المنظمة التي تسمح للشركات الأجنبية أو المحلية بعرض قوائمها المالية بموجب معايير المحاسبة الدولية؛
- الهيئات الدولية التي هي أعلي من الهيئات الوطنية مثل المفوضية الأوروبية التي أعلنت في عام 1995 اعتمادها الكبير على اللجنة لإعطاء نماذج تفي بحاجات أسواق رأس المال؛

⁴⁰حماد، طارق، موسوعة معايير المحاسبة، شرح معايير المحاسبة الدولية والمقارنة مع المعايير الأمريكية والبريطانية والمصرية، الدار الجامعية،

الجزء الأول، مصر، 2002، ص ص 22-23.

- الشركات بأنواعها وأنشطتها كافة.

2. مداخل إعداد معايير المحاسبة

عموماً توجد أربعة مداخل لإصدار معايير المحاسبة في دول العالم هي:

1.2 المدخل السياسي البحث

يعتمد هذا المعيار على التشريع في إصدار المعايير المحاسبية، ونجده منتشراً في القارة الأوروبية وعلى وجه الخصوص فرنسا وكذا في أمريكا اللاتينية⁴¹، ويطلق عليه كذلك بمدخل التشريع الحكومي المكتوب (CODE LAW TRADITION) ووفقاً لهذا المدخل فقد تدخلت الحكومات في وضع تشريعات منظمة لكافة الأنشطة المحاسبية في الدولة ومنها الأنشطة المحاسبية لخدمة أغراض كثيرة، منها الضريبية، الأمر الذي أدى إلى دور أقل للقطاع الخاص في صياغة وتطوير النظرية المحاسبية، وينتقد استخدام هذا المدخل لأنه⁴²:

- يعتبر أقل استجابة للاحتياجات المتغيرة، ولذلك فإن هذا المدخل يتسم بالبطء؛
- إن جعل المعايير مواكبة للعصر يتطلب تغيير القوانين بشكل مستمر، وهذا للأسف مستحيلاً لعدم مرونة العملية في إجراء ذلك؛
- أن تغيير القوانين استجابة للتطورات الجديدة في بيئة الأعمال يستغرق وقتاً طويلاً؛
- عادة ما يركز القانون على العموميات وليس على المفردات أو المكونات؛
- يتأثر التشريع بالاعتبارات السياسية.

2.2 المدخل المهني الخاص

بمقتضى هذا المدخل يتم إصدار المعايير عن طريق المحاسبين المهنيين أنفسهم، وينتشر بصفة خاصة في الولايات المتحدة الأمريكية، حيث يتميز في إصدار المعايير بدرجة عالية من المرونة والسرعة المناسبة في التعديل لمواكبة الاحتياجات المتغيرة.

ويطلق عليه كذلك بمدخل القانون العام (COMMON LAW CUSTOM)، وهو يحتوي على مجموعة من الأعراف والتقاليد يتم ترسيخها من قبل جهات مهنية خاصة تقوم بدراساتها وإعادة صياغتها لتمثل قواعد وأسس ومبادئ ومعايير يتم العمل بموجبها في مهنة المحاسبة، وأدى ذلك إلى دور أكبر للبلدان التي

⁴¹ أمين السيد أحمد لظفي، إعداد وعرض القوائم المالية في ضوء معايير المحاسبة، الدار الجامعية، الإسكندرية 2008، ص 28.

⁴² خالد جمال الجعرات، معايير التقارير المالية الدولية 2007 IAS & IFRS، مرجع سبق ذكره، ص 20.

اتبعت هذا المدخل في نشوء وتطور النظرية المحاسبية، مما أدى إلى انتشارها عدى عن الولايات المتحدة الأمريكية في كلاً من بريطانيا ودول الكومنولث التابعة للتاج البريطاني⁴³.

3.2. المدخل المختلط بين القطاع العام والخاص

وفقاً لهذا المدخل يقوم بإصدار المعايير المحاسبية منظمة من القطاع الخاص، تعمل كمنظم عام، وتقوم الحكومة بدعمها والالتزام بتطبيق ما يصدر عنها من تعليمات.

4.2. المدخل المختلط

طبقاً لهذا المدخل يقوم بإصدار معايير المحاسبة خليط من القطاع العام والخاص بجانب مجموعة حكومية وغيرها، وهذا النوع منتشر في اليابان، حيث تقوم الحكومة بتشكيل مجلس استشاري لمحاسبة منشآت الأعمال يتكون من أعضاء من الجامعات والصناعة والحكومة والمحاسبين القانونيين⁴⁴. وأمام هذه الاختلافات الطبيعية في المبادئ والمعايير والقواعد المحاسبية التي كانت تؤدي إلى نتائج محاسبية متباينة وأحياناً متعارضة، فقد أدركت مجموعة من الدول أهمية الحاجة إلى وجوب التنسيق المشترك من خلال إيجاد قاعدة مشتركة للمقارنة والتماثل، ومن هنا نشأت فكرة المعايير المحاسبية الدولية.

3. متطلبات تطبيق المعايير المحاسبية الدولية

لقد تأثرت معايير المحاسبة الدولية بوجهتي النظر الأمريكية والبريطانية باعتبارهما سبقا لوضع معايير محاسبية محلية خاصة بهما خرجت من نطاق حدود البلدين إلى كثير من الدول التي ليس لديها معايير محاسبية خاصة بها، مما يؤدي إلى وجود بعض المحددات التي تقيد تطبيق المعايير المحاسبية الدولية، ويمكن إدراجها فيما يلي⁴⁵:

1. عدم إمكانيات تطبيق المعايير المحاسبية الدولية بالكامل على مستوى دول العالم لاختلاف البيئة والثقافة التي تم أخذها بعين الاعتبار عند وضع المعايير المحاسبية الدولية؛
2. الإبقاء على كثير من البدائل المحاسبية، حيث تنص كثير من المعايير على وجود بديل مرجعي وبديل أو بدائل أخرى، ولا يوجد حدود أو قيود لتطبيق بديل معين مما يجعل جميع البدائل بنفس المستوى عند التطبيق؛

⁴³ خالد جمال الجعرات، نفس المرجع ونفس الصفحة

⁴⁴ أمين السيد أحمد لطفي، إعداد وعرض القوائم المالية في ضوء المعايير المحاسبية، مرجع سبق ذكره، ص 29.

⁴⁵ خالد جمال الجعرات، معايير التقارير المالية الدولية 2007 IAS & IFRS، مرجع سبق ذكره، ص 27.

3. يتطلب تطبيق بعض المعايير المحاسبية الدولية تعديلاً للقوانين في الدول المطبقة، أو الأنظمة والتشريعات والتعليمات والبلاغات التي تصدر بموجبها، ولهذا محاذير منها:
- ❖ الجانب السيادي المتعلق بوضع وتعديل القوانين؛
 - ❖ المراحل التشريعية التي يتطلبها وضع أو تعديل القوانين؛
 - ❖ ضف إلى ذلك، أنه يمكن في بعض الأحيان عدم إمكانية استيعاب القوانين للتعديلات التي تتم على المعايير المحاسبية لاختلاف الإجراءات السائدة.
4. المعايير المحاسبية الدولية دائمة التغير وذلك بسبب التفسيرات التي تصدر عن لجنة التفسيرات (Standing Interpretation Committee SIC)، والتغذية العكسية التي تظهر بعد تطبيق المعايير، حيث أن المعايير المعدلة غالباً ما تتضمن التفسيرات المتعلقة بها؛
5. اختلاف مستوى التعليم بين الدول المطبقة للمعايير، ففي حين لا يكون الأمر صعباً للمطبقين في الدول المتقدمة لفهم المعايير المحاسبية الدولية، فإن الأمر ليس من السهولة بما كان للمطبقين في الدول النامية؛
6. الضغوطات السياسية التي تمارس على مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) عند وضع معايير المحاسبة الدولية وتعديلاتها، فلا يمكن أن تبقى مهنة المحاسبة بمعزل عن خضم التطورات والضغوطات السياسية، فالمعايير المحاسبية الأمريكية كانت مطبقة في الدول التي تتبع المعسكر الغربي بقيادة الولايات المتحدة الأمريكية، ومعايير المحاسبة البريطانية لا تزال مطبقة في دول الكومنولث التي تتبع التاج البريطاني؛
7. تعدد التعاريف لذات المفهوم في المعايير المحاسبية الدولية، مثل تعريف القيمة العادلة (Fair Value)، حيث ورد لها أكثر من تعريف في أكثر من معيار.

المطلب الثاني: دور مجلس معايير المحاسبة الدولية في تنظيم مهنة المحاسبة

يعتبر مجلس معايير المحاسبة الدولية الهيئة الدولية المناط بها تقديم مجموعة متكاملة من المعايير المحاسبية، التي تهدف إلى تحقيق التوافق في الممارسات المحاسبية الدولية، كما تعتبر من أهم ما أفرزته العولمة وانتشار الشركات المتعددة الجنسيات، ولقد لاقت قبولاً واسعاً ولزالت على الصعيد الدولي.

أولاً: التطور التاريخي لمعيار المحاسبة الدولية (هيئة المعايير الدولية)

لقد زادت الحاجة لمعايير محاسبية يتم من خلالها إزالة كافة الفروقات التي ظهرت من خلال تطبيق معايير محاسبية وطنية محلية أو إقليمية متباينة، هذا ما دفع إلى تأسيس هيئة لمعايير يتم من خلالها تنسيق الممارسات المحاسبية على الصعيد الدولي.

1. التطور التاريخي للجنة معايير المحاسبة الدولية

أدت العولمة الاقتصادية إلى الربط بين الأسواق الأمر الذي أدى إلى مضاعفة إمكانيات الاختيار التي تمنحها للمستثمرين، وسوء أكانت المؤسسات مسعرة أم لا، يكون من مصلحتها تقديم وتوريد معلومات صادقة للحملة الأسهم والمستثمرين المحتملين من أجل تحليل والمقارنة بين الشركات، والتي تسمح من إجراء الاختيارات العقلانية المناسبة فيما يخص مساعدتهم على اتخاذ قراراتهم الاستثمارية. وهو الأمر الذي أدى إلى البحث وتطوير معايير عالمية تسمح بتحسين نوعية المعلومات من أجل إجراء المقارنة بين المؤسسات، وكذا تحسين مستوى الأداء الاقتصادي والمالي والبورصي.

وكما يمكن ملاحظة أن هناك تباين واضح فيما بين المرجعيات المحاسبية، وهذا على مستوى المبادئ التي تحكم تقديم القوائم المالية، فإعدادها في شراكة واحدة مع معايير محاسبية لعدد من البلدان سينشأ عنها وجود فروق جوهرية، وكذا الحصول على نواتج مختلفة. ولعل أفضل مثال الشركة الألمانية (Daimler Benz) من خلال الحسابات المعلن عنها في عام 1993، التي أظهرت وجود نتيجة ايجابية تقدر بـ 602 مليون مارك من خلال المعايير الدولية، وبخسارة تقدر بـ 1893 مليون مارك من خلال المعايير الأمريكية، هذا المثال يؤدي إلى ضرورة وجود توافق محاسبي على الصعيد الدولي⁴⁶.

وفي الـ 29 جوان 1973 تم إنشاء لجنة معايير المحاسبة الدولية (International Accounting Standards Committee IASC) بمبادرة من السيد هنري بنسن (Henry Benson) الذي كان المساهم في مكتب التدقيق (Coopers & Lybrand). وتعتبر IASC لجنة خاصة مستقلة، ومنظمة مهنية تهتم بالمجالين المحاسبي والتدقيق لتسعة بلدان (خاصة الولايات المتحدة الأمريكية، فرنسا وألمانيا، بريطانيا)، وكان الهدف من إنشاء هذه الهيئة يتمثل في إصدار معايير ملائمة لمختلف بلدان العالم، وبطريقة تمكن المرجعيات الوطنية من التأقلم وإحداث التقارب معها وبصورة تدريجية⁴⁷.

⁴⁶ Valérie KERVAZO, *Normes IFRS : principes et valorisation en Epargne*, Mémoire d'Actuariat présenté en Novembre 2009 devant l'Université Paris Dauphine et l'Institut des Actuaire, UNIVERSITÉ PARIS DAUPHINE, pp 12-15.

⁴⁷ Robert Obert, *Pratique des Normes IFRS*, 3^{ème} Editions, DUNOD, Paris 2006, P 7.

وقد كان الهدف من تأسيس لجنة معايير المحاسبة الدولية IASC منذ نشأتها عام 1973 وحتى إعادة هيكلتها في عام 2001 مقتصرًا على ما يلي⁴⁸:

- مناقشة القضايا المحاسبية الوطنية فيما بين الدول المشاركة على نطاق دولي؛
- طرح أفكار محاسبية يمكن تبنيها وإصدارها كمعايير محاسبية دولية تخدم المصلحة العامة؛
- تحقيق قدرًا من التوافق بين الممارسات المحاسبية فيما بين الدول المشاركة يسمح بالقابلية للمقارنة؛
- العمل على تحقيق قدرًا من القبول الدولي لما يصدر عن اللجنة من معايير؛
- العمل على تحقيق قدرًا من القبول الدولي لما يصدر عن اللجنة من معايير.

ومنذ إنشائها قامت اللجنة بإعداد مجموعة من المعايير التي تشكل " أفضل تطبيق " للشركات الدولية، والتي أطلقت عليها معايير المحاسبة الدولية (IAS International Accounting Standards)، ولكن كانت مطبقة من قبل عدد قليل من المؤسسات بصفة طوعية وجزئية من أجل تحضير حساباتها الجمعية والموجهة لمجموعة من المستثمرين الدوليين، حيث كانت لا تملك سلطة قانونية التي تجعل هذه المعايير المنشورة إلزامية التطبيق.

وفي أبريل 1989 قامت لجنة معايير المحاسبة الدولية IASC بوضع الإطار الفكري، الذي كانت تهدف من وراءه إلى وضع إطار العام للإعداد وعرض القوائم المالية (Framework for The Preparation and Presentation of Financial Statement)، وتم كذلك إعداد مسودة الإعلان رقم 32، الذي فرض تعديلات عما لا يقل عن ثلاثة عشر معيار. وكان هدف المشروع التقليل من الاختيارات المقررة في المعايير، حيث تم قبول طريقة وحيدة للتسجيل المحاسبي لنفس الصفقة وكذا الحدث الاقتصادي، والهدف كان من أجل الزيادة في قدرات القوائم المالية عند المقارنة، وحتى سنة 2001 كانت اللجنة قد أصدرت واحد وأربعون 41 معيار دولي تحت رمز IAS، كما أنه قد أصدرت العديد من التفسيرات والتعديلات لمختلف المعايير وتجرى باستمرار إعادة النظر في كثير من المعايير لجعلها أكثر بساطة ووضوحاً. في عام 1983 ضمت عضوية لجنة معايير المحاسبة الدولية جميع الهيئات المحاسبية المهنية، التي تشكل أعضاء الاتحاد الدولي للمحاسبين، وفي يناير من عام 2000 كان هناك 143 عضو من 104 بلد يمثلون أكثر من مليوني محاسب⁴⁹.

⁴⁸ الريشاني، سمير، مقدمة في المعايير المحاسبية الدولية، إصدارات جمعية المحاسبين القانونيين، دمشق - سوريا، 2011، ص ص 02-03.

⁴⁹ حسين قاضي وآخرون، نظرية المحاسبة، مرجع سبق ذكره، ص 35.

2. التحول إلى مجلس معايير المحاسبة الدولية

تم إعادة هيكلة اللجنة عام 2001 لتصبح تحت اسم مجلس معايير المحاسبة الدولية (International Accounting Standards Board IASB)، وذلك بعد أن تم تقريره في ماي 2000، والذي أصبح أكثر استقلالية منذ قبل عن الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC، والذي كان خلال العشرين سنة التي انقضت أهم متدخل عند إعداد المعايير المحاسبية⁵⁰. وتم كذلك تعديل مسمى المعايير الدولية IASs إلى معايير التقارير المالية الدولية (International Financial Reporting Standards) IFRSs في عام 2002، تم إصدار منها حتى 2015 تسعة (15) معايير تحت هذا الترميز الجديد.

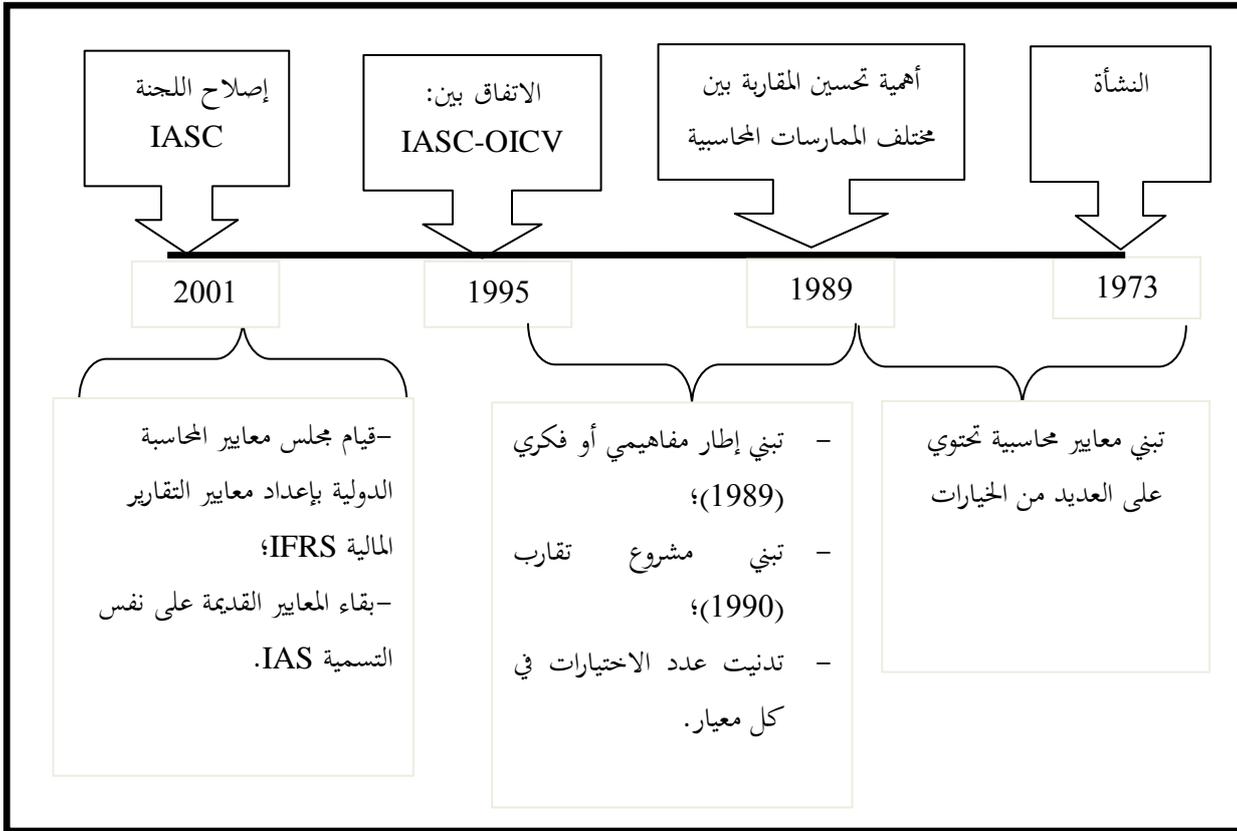
وخلال هذه الحقبة تزايدت أعداد الدول التي قامت باعتماد المعايير الدولية IAS/IFRS منذ البداية، وهي في تزايد مستمر بسبب الشرعية التي حصلت عليها، والتي يمكن إجمالها في النقاط التالية:

- إعلان المنظمة الدولية للهيئات الأوراق المالية IOSCO موافقتها الرسمية على مجموعة المعايير المحاسبية التي أعتها لجنة معايير المحاسبة الدولية IASC، والتي تم إصدارها سابقاً؛
- قرار الاتحاد الأوروبي في جويلية 2002 بإقرار قانون يجبر جميع الشركات بما فيها البنوك وشركات التأمين المدرجة في الأسواق المالية الأوروبية، إعداد تقاريرها المالية الموحدة وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية IAS/IFRS اعتباراً من الفاتح من يناير 2005.
- في أكتوبر من عام 2000 تم إصدار مذكرة تفاهم بين كل من IASB وبين مجلس معايير المحاسبة المالية FASB الأمريكي حول التعاون المشترك فيما يخص معايير المحاسبة الأمريكية والدولية.

ومن خلال الشكل التالي يمكن توضيح مسار لجنة (مجلس) معايير المحاسبة في وضع معايير المحاسبة الدولية:

⁵⁰ Robert Obert, Op.cit., p 12.

الشكل رقم (1-2): تطور نشاط مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB.



Source : Karim MHEDHBI, Op-cit, p 39.

ثانياً: الهيكل التنظيمي للمجلس وخطوات إعداده وإصداره للمعايير

تظهر الحوكمة الإدارية لمجلس معايير المحاسبة الدولية من خلال ما يلي:

1. مكونات الهيكل التنظيمي لمجلس معايير المحاسبة الدولية

يتشكل مجلس معايير المحاسبة الدولية من اللجان التالية:

1.1 مجلس لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASB Board)

وهو المجلس الذي يضع ويحسن معايير المحاسبة المالية والتقرير للمنشآت، وتشمل مسؤولياته اعتماد مقترحات المشروعات وطرق وأساليب إعداد المعايير، وتعيين لجان التوجيه (Steering Committee)، وإقرار مسودة الإعلان (Exposer Draft)، ومعايير المحاسبة الدولية النهائية، ويتكون المجلس من سبع عشرة منظمة (وليس أفراداً) منها ثلاثة عشر هيئة محاسبية وأربعة منظمات أخرى كلجنة بازل، وتاريخ 01 جويلية 2010، أصبح يطلق عليها (IFRS Fondation).

2.1. الأمناء (مجلس الرقابة) Trustee

وهي تضم اثنين وعشرين (22) عضواً، وتعتبر الهيئة التي تحكم المؤسسة الأم (IASCF)، وتتكفل بتحضير وتوجيه الاستراتيجية للمجلس، وتعيين أعضائه، كما تعمل على تحضير موازنته والموارد اللازمة لسيره الحسن، كما يجب ان تكون العضوية بالأمانة تستجيب لبعض المعايير الجغرافية، حيث يوجد ستة أعضاء من أمريكا الشمالية، ستة أعضاء من أوروبا، ستة من آسيا محيط الهادي، كما مدة العضوية هي ثلاث سنوات قابلة للتجديد⁵¹.

3.1. مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB

يتكون من أربعة عشرة (14) عضواً، وتكمن مهمته في إعداد والتصويت على معايير المحاسبة الدولية للإعداد التقارير المالية⁵² IFRS، فهو هيئة حرة مستقلة غير حكومية، لا يهدف إلى الربح، وعدى على مهمته في التحضير وتبني ونشر المعايير، يقوم كذلك بتعديلها وإلغاءها أحياناً. إلا أنه تجدر الإشارة أنه يتبع الهيئة التأسيسية الأم (IASCF) International Accounting Standards Committee (Fondation)، الذي يتبعها تبعية كلية⁵³.

4.1. لجنة الشرح والتفسير IFRIC

كان يطلق عليها سابقاً تسمية اللجنة الدائمة للترجمة (Standing Interpretation Committee) وهي لجنة التفسيرات بحيث تضم مجموعة من الأشخاص يجمعون بين أفضل الخبرات الفنية المتاحة ومختلف خبرات الأسواق والأعمال الدولية في التطبيق العملي للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، وفي تحليل البيانات المالية المعدة وفقاً للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية⁵⁴.

⁵¹ Bernard RAFFOURNIER, *les Normes Internationales de Comptabilité (IAS-IFRS)*, édition Economica, 3^{ème} édition, 2006, p 10.

⁵² LE MANH Anne et MAILLET Catherine, *Normes Comptables International IAS/IFRS*, Edition Foucher, Vanves 2007, avec la collaboration de : Mohamed BENKACI, Edition BERTI, Alger 2009, p08.

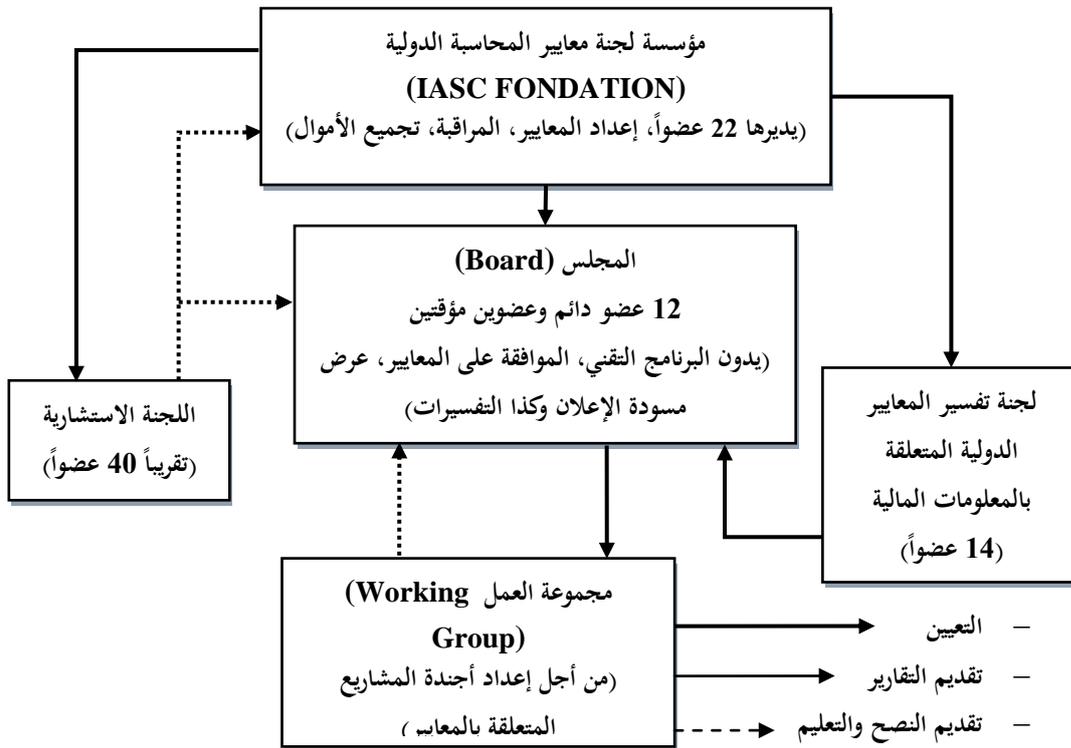
⁵³ محمد بوتين، *المحاسبة المالية ومعايير المحاسبة الدولية*، نشر Les Pages Bleus، الجزائر 2010، ص ص 45-46.

⁵⁴ رزيقات، بوبكر، *أثر الالتزام بالمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IAS-IFRS) على جودة التقارير المالية (دراسة ميدانية)*، الملتقى الدولي حول دور معايير المحاسبة الدولية (IAS-IFRS-IPSAS) في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات - إتجاهات النظام المحاسبي الجزائري (المالي والعمومي) على ضوء التجارب الدولية- المنعقد بجامعة ورقلة الجزائر، يومي 24 و25 نوفمبر 2014، ص 183.

5.1. المجلس الاستشاري للمعايير (Standards Advisory Council SAC)

تتكون هذه الهيئة من حوالي (39) عضواً، ويتمثل دورها في تفعيل مشاركة الأطراف المهتمة بالمعلومة المالية الدولية من هيئات وطنية، جهوية وأفراد ذوي الاختصاص، كما أنها تقوم بتقديم إرشادات إلى الغير حول مجلس معايير المحاسبة الدولية أولاً ومجلس الأمناء ثانياً. والشكل التالي يظهر الهيكل التنظيمي لمجلس معايير المحاسبة الدولي:

الشكل رقم (2-2): الهيكل التنظيمي للمجلس معايير المحاسبة الدولية IASB



Source : <http://www.ias-plus.org>, *Guide de référence sur les IFRS 2008*, Deloitte, P 5.

2. خطوات إعداد وإصدار المعايير المحاسبية الدولية

إن عملية إصدار المعيار ليست سهلة، بسبب أن الأمر يتطلب إصدار معيار يتفق عليه معظم الممارسين لمهنة المحاسبة من خلال الاستماع للآراء المطروحة في مسودة العرض، وآراء الممارسين حول تلك المواضيع المطروحة، ويأخذ إصدار المعيار الخطوات التالية⁵⁵:

⁵⁵ الجبر، نبيه، المداخل المحلية والدولية لإصدار المعايير المحاسبية في السعودية، دراسة تحليلية مقارنة، المجلة العلمية لكلية التجارة، مجلد

- **الخطوة الأولى:** يقوم مجلس معايير المحاسبة الدولية بتشكيل لجنة يرأسها عضو من المجلس وعضوية ممثلين لبعض الهيئات المهنية من ثلاث دول على الأقل، كما أن العضوية قد تمنح لأعضاء من منظمات أخرى لها تمثيل في المجلس أو المجموعة الاستشارية أو من لديهم خبرة في موضوع معين.
- **الخطوة الثانية:** تقوم اللجنة بتحديد ومراجعة جميع القضايا المحاسبية المتعلقة بالموضوع كما تأخذ اللجنة في اعتبارها متطلبات لجنة معايير المحاسبة الدولية المتعلقة بإطار إعداد وتقديم التقارير المالية الخاصة بتلك القضايا المحاسبية، كما تقوم اللجنة بدراسة التطبيقات والمتطلبات المحاسبية القومية والإقليمية بالإضافة إلى المعالجات المحاسبية الخاصة بظروف معينة، وبعد تحديد تلك القضايا، ثم تقوم اللجنة بإرسال العناصر التفصيلية لنطاق المشروع إلى المجلس.
- **الخطوة الثالثة:** تقوم اللجنة بعد تلقي أيه ملاحظات من المجلس بإعداد ونشر مسودة بيان المبادئ، والهدف من المسودة هو طلب التعليق على المبادئ المحاسبية من كافة الأطراف ذات العلاقة والتي ستكون الأساس لإعداد مسودة العرض.
- **الخطوة الرابعة:** وهي مرحلة المعايير الجوهرية والتي مازالت مستمرة، وفي هذه الفترة حظيت لجنة المعايير بدعم من المنظمة الدولية للأسواق المالية، وكانت اللجنة في حاجة ماسة لهذا الدعم.

3. تطور الاعتراف بالمعايير المحاسبة الدولية على المستوى الدولي

1.3. المنظمة الدولية للهيئات الأوراق المالية IOSCO

في عام 1995، المنظمة الدولية لهيئات الأوراق المالية IOSCO (International Organisation of Securities Commission)، وهي منظمة تضم العديد من اللجان حول العالم، قد أمضت على اتفاق مع لجنة معايير المحاسبة الدولية IASC، وطلبت منها العمل على تطوير فيما بعد (حتى 1999) مجموعة كاملة من المعايير، وعند إنجاز هذا العمل اعترفت المنظمة الدولية لهيئات الأوراق المالية بالمعايير المحاسبية الدولية IAS في ماي 2000، وهو ما أدى إلى الاعتراف بها من قبل مختلف اللجان البورصية في أسواقها المالية الوطنية، وسمحت بذلك للمؤسسات غير أنقلوسكسونية أن تكون مسعرة في السوق الأمريكية دون أن تكون مطبقة أو متقاربة بصورة كلية مع معاييرها المقبولة و الأساسية في موطنها.

هذا الاعتراف والقبول جعل لجنة معايير المحاسبة الدولية المعد الوحيد للمعايير المحاسبية على المستوى الدولي، ولا يتوقف دورها عند التنسيق بين التطبيقات المحاسبية فقط، بل إلى إنشاء وإعداد معايير دون أن تكون إجبارية أو ملزمة في أن تتوافق مع التطبيقات الوطنية⁵⁶.

⁵⁶ Anne le Manh et Catherine Mailliet, *Op-cit*, P 7.

2.3. الاعتراف الدولي والمؤسساتي بالمعايير الدولية للمحاسبة

شهد العقد الأول من الألفية الجديدة انتشار واسع في تطبيق معايير المحاسبة الدولية. من قبل العديد من المؤسسات على الصعيد الدولي. وفي دراسة للمنظمة التجارة والتنمية (UNACTD) أجرتها على 5000 مؤسسات على مستوى العالم من الفترة الممتدة من 2001 إلى غاية 2010، والتي كانت تسيطر على 42 تريليون دولار أي ما يشكل 78% من الرسملة البورصية لجميع أعضاء الاتحاد الدولي للبورصات في عام 2010، حيث أظهرت نتائج لدراسة أنه في سنة 2001 لم يكن استخدام معايير IFRS من قبل المؤسسات في إعداد قوائمها المالية لا يتجاوز 01%، وعلى النقيض من ذلك كانت 65% منها تستخدم المعايير الوطنية، والبقية بنسبة 34% كانت تطبق المعايير المتعارف عليها في الولايات المتحدة الأمريكية (US GAAP). لكن وصولاً لسنة 2010 أصبح 35% من مجموع تلك المؤسسات التي شملتها العينة تطبق معايير IFRS في إعداد قوائمها المالية في مقابل 38% من المعايير الوطنية و27% بالنسبة إلى المؤسسات التي تطبق معايير (US GAAP)، ويعود هذا التطور في تطبيق معايير IFRS إلى خاصة شروع الاتحاد الأوروبي في تطبيق معايير IFRS، وكذا العديد من الدول المتقدمة الممثلة في مؤسساتها كاليابانية منها، والناشئة كالبرازيل في دول أمريكا الجنوبية. ويمكن تمثيل تطور تطبيق معايير المحاسبة الدولية من خلال الجدول الموالي:

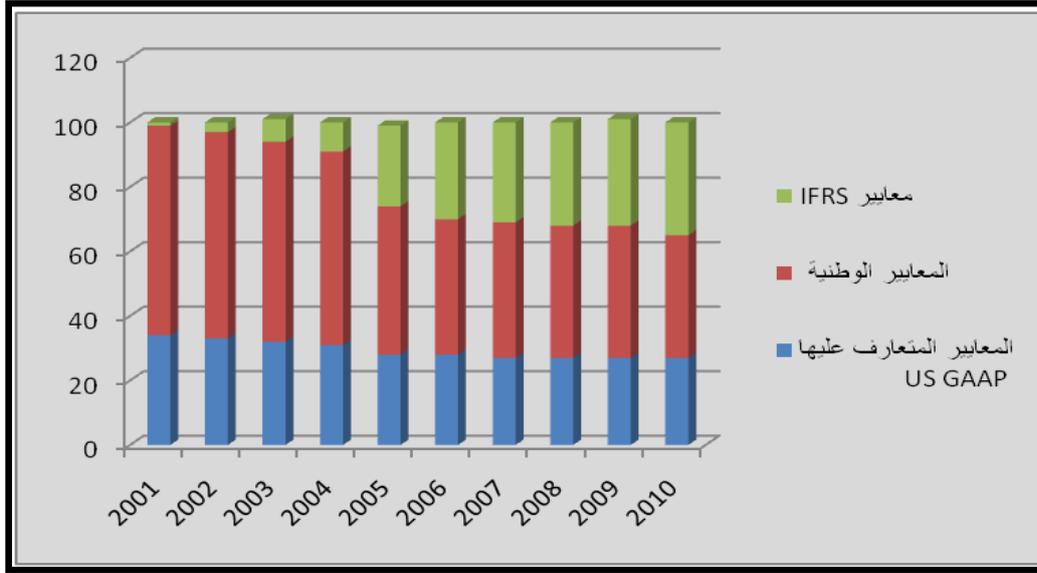
جدول رقم (1-2): تطور الاعتراف والقبول بالمعايير المحاسبة الدولية IFRS على الصعيد الدولي خلال الفترة 2010-2001 بالمقارنة مع المعايير US GAAP والمعايير الوطنية (الوحدة %)

2010	2009	2008	2007	2006	2005	2004	2003	2002	2001	
27	27	27	27	28	28	31	32	33	34	المعايير المتعارف عليها US GAAP
38	41	41	42	42	46	60	62	64	65	المعايير الوطنية
35	33	32	31	30	25	9	7	3	1	معايير IFRS

Source : United Nations Conference On Trade AND Development, **International Accounting And Reporting Issues**, Review 2011, New York and Geneva, 2013, p 02.

وما يلاحظ أن المعايير الأمريكية شهدت تقلص كبيراً خلال الفترة، حيث أن النسبة الكبيرة كانت تأتي من المؤسسات التي شملتها الدراسة وكان مقر نشاطها في الولايات المتحدة الأمريكية، كما أن المعايير الوطنية بدأت تتراجع بنسبة كبيرة خلال نفس الفترة، وهذا ما يمكن توضيحه من خلال الشكل التالي:

الشكل رقم (2-3): تطور الاعتراف الدولي بالمعايير المحاسبية الدولية في مقابل المعايير الوطنية و Us GAAP



المصدر: إعداد الطالب بناء على الجدول السابق وبرنامج إكسل.

المطلب الثالث: جهود مجلس معايير المحاسبة الدولية في تطوير مهنة المحاسبة

هناك العديد من الجهود التي بذلها مجلس معايير المحاسبة الدولية من أجل نشر معاييرها، وهذا استجابة لعاملين أساسيين هما: الظروف البيئية للبلدان المتبينة لتلك المعايير، وثانيها التطور المتسارع في تكنولوجيا المعلومات، وعندما كانت أغلب البلدان التي تبنت المعايير المحاسبية الدولية، فإن المجلس أولى أهمية خاصة للجهود التالية:

أولاً: جهود المجلس في وضع معايير محاسبة دولية لمنشآت الصغيرة والمتوسطة

قام مجلس معايير المحاسبة الدولية بتاريخ 09 جويلية 2009 بإصدار حزمة من المعايير المحاسبية الدولية الخاصة بالمنشآت الصغيرة والمتوسطة (les Normes IFRS Pour PME)، وكان الهدف من وراء هذا الإصدار تحقيق ما يلي⁵⁷:

- تحقيق إرادته في تبسيط وتخفيض التكاليف المتعلقة بإعداد القوائم والتقارير المالية، وذلك بالمقارنة مع المرجعية العامة للمعايير المحاسبية (Full IFRS)؛
- تحسين القابلية للمقارنة لمستخدمي التقارير المالية الصادرة عن المنشآت الصغيرة والمتوسطة؛
- زيادة الثقة في القوائم المالية الصادرة من المنشآت الصغيرة والمتوسطة؛

⁵⁷ BARBE Odile et DIDELOT Laurent, *COMPTES INDIVIDUELS EN NORME IFRS POUR PME : RÉALISME OU UTOPIE?*, Réflexion Comptabilité, R.F.C. 430 Mars 2010, p32.

- إعداد قاعدة صلبة لصالح المنشآت الحديثة العهد لتحقيق النمو الذي يمكنها من الولوج إلى الأسواق المالية.
- ولقد تميزت هذه المعايير بتعديلات تتوافق مع احتياجات مستخدمي المعلومات المحاسبية (وعلى أساس المنافع/تكلفة)، كما تم إجمالها في ثمانية وثلاثين فرع (38 sections)، والتي يمكن توضيح نطاق استخدامها من خلال ما يلي⁵⁸:
- الفرع الأول: نطاق الاستخدام؛
- الفرع الثاني: المفاهيم والمبادئ؛
- الفرع الثالث: عرض القوائم المالية؛
- الفرع الرابع إلى الثامن: عناصر القوائم المالية؛
- الفرع التاسع: القوائم المالية المجمعة المنفردة أو المنفصلة (Consolidés et Individuels)؛
- الفرع العاشر: الطرق المحاسبية، وتقدير الأخطاء؛
- الفروع من الحادي عشر إلى الثامن والعشرين: عناصر الميزانية وحساب النتائج (الأصول والخصوم المالية، المخزونات، وغيرها)؛
- الفروع من التاسع والعشرون إلى الثامن والثلاثين: مشاكل محاسبية خاصة (لاسيما تحويل أسعار الصرف الأجنبية، الأحداث اللاحقة بعد إقفال الدورة المالية، التطبيق لأول مرة لمعايير IFRS لمنشآت الصغيرة والمتوسطة، وغيرها).

ثانياً: جهود المجلس في تضيق الفجوة الرقمية

يعد التحدي الأكبر لمهنة المحاسبة عالمياً ومحلياً النشر الإلكتروني للبيانات المحاسبية والنمو المتزايد في سوق التجارة الإلكترونية واستجابة العديد من الوحدات الاقتصادية بمختلف أنواعها ببناء مواقع لها على شبكة الانترنت واستخدامها في التجارة الإلكترونية ثم الاعتماد على الانترنت (الشبكة العالمية للمعلومات) في نشر التقارير المالية فضلاً عن الإشارة الصريحة التي قدمها معهد المحاسبين القانونيين الأمريكي AICPA إلى أن لغة التقرير المالي على الانترنت ستصبح اللغة الرقمية للأعمال فهي تمثل إطاراً سيمكن من إعداد ونشر التقارير بهذه اللغة من عمليات التبادل المؤتمته.

⁵⁸ Robert OBERT, *IFRS pour les petites et moyennes entités et Plan comptable général*, Revue du financier , n° 168 – novembre - décembre 2007, pp01-02.

والذي أعتبرها الكثيرين تحدياً حقيقياً أمام المحاسبين في مختلف أرجاء العالم عموماً، فقد شهدت الساحة المحاسبية مبادرة ثنائية استثنائية بين XBRL و IFRS، فالأولى هي اختصار (Extensible Business Reporting Language) وهي لغة تقارير الأعمال الموسعة صممت خصيصاً للتطبيقات المالية والمحاسبية، حيث يتم التعامل بهذه اللغة بواسطة إعادة ترجمة بيانات التقارير المالية بالشكل الذي يجعله قابل للقراءة من قبل برامج الحاسوب ويفضل استخدامه لمخططات تميز تسمى تصنيف (Taxonomy) تميز الحقول المحاسبية وفقاً لتصنيف خاص يسمى بالبطاقة (The tag) وعلى وفق الهدف الرئيس والذي تشترك به XBRL و IFRS وعنوانه (إصدار تقارير مالية موحدة) يمكن إجراء المقارنات على مستوى العالم قام المجلس IASB بمبادرة ثنائية بينه وبين XBRL لغة تقارير الأعمال التجارية الموسعة، مما نتج عنه برنامج IFRS Taxonomy وهو متاح باللغة العربية والانكليزية، ولغرض تسهيل التعامل مع البرنامج المذكور أنفاً من مستخدمي التقارير المالية (المستثمرين والمقرضين) قام المجلس بتقديم التسهيلات المساندة من توفير دليل تقني للاستعمال⁵⁹.

ثالثاً: دور مجلس معايير المحاسبة الدولية في ترقية أداء مهنة المحاسبة على الصعيد الدولي

يلعب مجلس معايير المحاسبة الدولية دوراً بارزاً في تطوير مهنة المحاسبة على المستوى الدولي، وترقيتها خاصة في الدول النامية التي تعرف ضعفاً كبيراً في هذا المجال، ولقد وجه جهوده إلى تطوير معاييرها بما يتوافق وظروف تلك البلدان.

1. أثر تطبيق معايير المحاسبة الدولية على مهنة المحاسبة

إن الالتزام بتطبيق معايير المحاسبة ترتبت عليه مجموعة من الآثار الإيجابية على مهنة المحاسبة، هذه الآثار ساهمت بصورة كبيرة في ترقية أداء مهنة المحاسبة وجعلتها أكثر مقدرة على مواجهة متطلبات المهنة ومتطلبات المستخدمين (محاسبين - مدققين - مستثمرين)، بالإضافة إلى مقدرة المهنة على مواكبة التطورات البيئية ومقدرتها على التفاعل مع البيئة المحيطة بها خصوصاً بعد ظهور العولمة وتأثيرها على كافة مناحي الحياة بما في ذلك منشآت الأعمال التي تعتمد بصورة كبيرة على جودة المعلومات المحاسبية في عمليات اتخاذ القرارات، وعليه يمكن بيان آثار تبني المعايير المحاسبية على مهنة المحاسبة في الآتي⁶⁰:

⁵⁹ يعقوب، ابتهاج إسماعيل، وآخرون، تعزيز قدرات مهنة المحاسبة وفق المستجدات البيئية العراقية بالاستعانة بتجارب دولية، المؤتمر العربي السنوي العام الأول، واقع مهنة المحاسبة بين التحديات والطموح، بغداد - جمهورية العراق، يومي 16-17 ابريل 2014، ص 08.

⁶⁰ الفكي، الفاتح الأمين عبد الرحيم، أثر تطبيق معايير المحاسبة الدولية في ترقية الأداء المهني في السودان -دراسة ميدانية-، ص 11-

12، أنظر الرابط الإلكتروني التالي، أطلع عليه 2015/08/08: oiu.edu.sd/feco/docjor/feco_20150514114043.pdf.

- جعلت المهنة أكثر مواكبة للتطورات التي من حولها؛
 - تحسين نوعية الخدمات المحاسبية وضمان جودتها؛
 - تسهيل عملية انتقال رؤوس الأموال بين مختلف الدول وبدون أي معوقات؛
 - تحسين سمعة المحاسبين في جميع الدول التي تطبق المعايير الدولية؛
 - العمل على تحرير مهنة المحاسبة من قيود الاستخدام بين مختلف الدول؛
 - تحسين مناهج التعليم والتدريب المستمر للمحاسبين.
- كما أن تبني معايير المحاسبة الدولية يؤثر بصورة مباشرة على انضمام الدولة للاتحاد الدولي للمحاسبين ومنظمة التجارة العالمية، حيث يعتبر الالتزام بتطبيق معايير المحاسبة الدولية واحداً من أهم شروط اكتساب العضوية في هاتين المنظمتين الدوليتين.

2. دور معايير المحاسبة الدولية في ترقية أداء المهنة

تعتبر المحاسبة مهنة عامة تقوم على الأسس والقواعد التي تحوم أداء المهنة وفي محاولة لتوحيد أسس الممارسة للعملية المحاسبية، فكّرت العديد من المنظمات والهيئات المهنية في وضع معايير محاسبية يسترشد بها المحاسبون في التطبيق العلمي. ولقد قام مجلس معايير المحاسبة الدولية بإصدار معايير المحاسبة الدولية حيث على جميع الأعضاء الالتزام بتطبيق هذه المعايير في جميع أنحاء العالم.

يجب على جميع الدول الأعضاء في الإتحاد الدولي للمحاسبين على دعم أهداف المجلس وذلك بالالتزام بالآتي:

- التحقيق من إن البيانات المالية التي تم نشرها تنفذ بصورة أساسية طبقاً لقواعد المحاسبة الدولية؛
- إقناع المؤسسات الرسمية المشرفة على الأسواق المالية والأوساط التجارية والصناعية بضرورة الالتزام بقواعد ومعايير المحاسبة الدولية عند نشر البيانات المالية وضرورة الإفصاح عن ذلك الالتزام؛
- إقناع الحكومات والجهات المختصة بتطوير القواعد المحاسبية بضرورة الالتزام بالمعايير المحاسبية الدولية عند نشر البيانات المالية.

إن إصدار معايير محاسبية تحوم الأداء يؤدي بصورة مباشرة إلى تطوير أداء مهنة المحاسبة عند إعداد ونشر القوائم المالية و الإفصاح عنها و حتى يكون هناك أداء جيد لا بد من الالتزام بتطبيق معايير المحاسبة الدولية في وقت أصبحت فيه المعلومة المحاسبية السليمة أساس القرار السليم و تأويداً لمبدأ الإفصاح الشامل والشفافية في عرض البيانات المالية، إنها في حاجة ماسة لتوحيد الإطار التطبيقي للمحاسبة ممثلاً في المعايير

المحاسبية والإطار القانوني ممثلاً في القوانين المالية التي تحكم الممارسات المحاسبية فضلاً عن توحيد الإطار النظري للمحاسبة⁶¹.

المبحث الثالث: دور الاتحاد الدولي للمحاسبين في تطوير مهنة المحاسبة على المستوى الدولي

يلعب الاتحاد الدولي للمحاسبين بمعية مجلس معايير المحاسبة الدولية دور المنظم للمهنة المحاسبة على المستوى الدولي، وذلك من خلال جهوده في وضع معايير التدقيق والتعليم الدولية، وكذا معايير المحاسبية للقطاعات التابعة للقطاع العام، مع عمله على وضع قواعد السلوك المهني الواجب الالتزام بها من قبل المحاسبين المهنيين.

المطلب الأول: واقع مهنة المحاسبة في ظل الاتحاد الدولي للمحاسبين

يعد الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC الجهة المنظمة للمهنة المحاسبة على المستوى الدولي، ولهذا الغرض قام بإنشاء مجموعة من اللجان والمجالس التي ستعمل تحت إشرافه على تنظيم المهنة على الصعيد الدولي، كما شدد على الدول الاهتمام بإنشاء الهيئات المهنية، التي تكون منسجمة مع متطلبات التمثيل.

أولاً: ماهية مهنة المحاسبة من خلال الاتحاد الدولي للمحاسبين

لقد عمل الاتحاد الدولي للمحاسبين منذ نشأته على تطوير مهنة المحاسبة على المستوى الدولي، وذلك من أجل تحقيق أهداف صالح العام، وتقديم تناسق دولي حول تطبيق معايير التعلم والتدقيق والسلوك المهني المناسب، وهذا في إطار المجالس واللجان التي قام بإنشائها لتحقيق هذا الغرض.

1. التعريف بالاتحاد الدولي للمحاسبين

يعتبر الاتحاد الدولي للمحاسبين (The International Federation of Accountants IFAC) منظمة دولية تهتم بمهنة المحاسبة، حيث يكرس خدماته لصالح المصلحة العامة، كما أنه يعمل على تنظيم وتطوير المهنة على المستوى الدولي لأجل تقوية كافة اقتصاديات الدول. وينضوي تحته 175 عضو ومنظمة تنتمي إلى 130 دولة حول العالم، وهو ما يمثل 2.84 مليون محاسب مهني، وكذا المهتمين بالتعليم المحاسبي، وقطاع الخدمات الحكومي، وكذا الصناعيين والتجار، ولقد تم إنشاء الاتحاد الدولي للمحاسبين في 07 من

⁶¹ الفكي، الفاتح الأمين عبد الرحيم، أثر تطبيق معايير المحاسبة الدولية في ترقية الأداء المهني في السودان -دراسة ميدانية-، المرجع السابق، ص ص

أكتوبر عام 1977 بميونخ، ألمانيا، في إطار إنعقاد المؤتمر العالمي الحادي عاشر للمحاسبة⁶². وتكمن المهام الرئيسية للإتحاد في⁶³:

- المحافظة على المصلحة العامة عن طريق المساهمة في تطوير وتبني، وكذا تحقيق معايير عالية الجودة على المستوى الدولي؛
- المساهمة في إنشاء وتقوية المنظمات المهنية، وكذا الهيئات والمؤسسات المحاسبية،
- ترقية القيم المهنية المحاسبية على مستوى النطاق العالمي؛
- تمكين أصحاب المصلحة العامة من المعارف والخبرات المتجددة فيما يخص مهنة المحاسبة.

ولتحقيق مهامه، فإن الإتحاد الدولي للمحاسبين لديه علاقة عمل وطيدة مع هيئات زميلة ومنظمات محاسبية في مختلف دول العالم. وقد قامت لجان الإتحاد بوضع المعايير التالية⁶⁴:

- المعايير الدولية للتدقيق وخدمات التأكيد؛
- معايير دولية لرقابة على الجودة؛
- قواعد دولية لأخلاقيات المهنة؛
- معايير التأهيل الدولية؛
- معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.

2. لجان الإتحاد الدولي للمحاسبين

يتشكل الإتحاد الدولي من أهم اللجان والمجالس التالية:

1.1. مجلس معايير التدقيق والتوكيد الدولية

قبل 2001 كان يطلق على مجلس معايير التدقيق والتوكيد الدولية (**International Audit and Assurance Standards Board IAASB**) لجنة ممارسات التدقيق الدولية (**International Auditing Practices committee**)، ويعمل المجلس على تطوير معايير التدقيق والضمان التي يقوم بإصدارها منذ 1995، ومنذ 2001، لاقت معايير الاعتراف من قبل اللجنة الدولية لتنظيم لأسواق المال وكذا لجنة الإتحاد الأوروبي. ولقد قام بإصدار 36 معيار حول التدقيق، وكذا العديد من النصوص الدولية

⁶² <http://www.ifac.org/about-ifac> , consulter le 05/08/2015 à 20:19.

⁶³ International Accounting Education Standards Boards, ***Exposure Draft 2014-2016 IAESB Strategy and Work Plan***, Octobre 2013, P 04.

⁶⁴ لخضر، علاوي، **معايير المحاسبة الدولية (IAS-IFRS)**، نشر pages bleus، 2012، ص 24.

حول مراقبة الجودة في مكاتب التدقيق، وأصبحت معاييرها (International Standard Auditing ISA) سارية المفعول ابتداء من 15 ديسمبر من عام 2009.

2.2. مجلس المعايير الدولية للتعليم المحاسبي

يقوم مجلس المعايير الدولية للتعليم المحاسبي (International Accounting Education Standards Board IAESB) بإعداد مجموعة من المعايير التكوينية الأولى والمستمر لمتوى مهنة المحاسبة، ولقد أصدر حتى 2014 ثمانية (08) معايير (International Education Standards) تتمحور حول التعليم المحاسبي.

3.2. مجلس المعايير الأخلاقية الدولية للمحاسبين

يبحث مجلس المعايير الدولية لأخلاقيات المحاسبين (International Ethics Standards Board for Accountants IESBA) على ترقية آداب وسلوك المهنة لكافة الأعضاء المنتمون لاتحاد الدولي للمحاسبين، من خلال إصدار ميثاق للمهنة، كان آخر تعديل في الفاتح من يناير 2011⁶⁵.

4.2. مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام

يقوم مجلس المعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام (International Public Sector Accounting Standards Board IPSASB) بتطوير المعايير والإرشادات للاستخدام المحاسبة في هيئات القطاع العام، ويهدف IPSASB لتعزيز جودة وشفافية التقارير المالية في القطاع العام عن طريق⁶⁶:

- ❖ وضع معايير عالية الجودة للاستخدام من قبل هيئات القطاع العام؛
- ❖ تعزيز القبول، والتقارب الدولي لـ IPSASs؛
- ❖ توفير معلومات شاملة للإدارة المالية للقطاع العام وصنع القرار؛
- ❖ توفير التوجيه بشأن القضايا والتجارب في إعداد التقارير المالية في القطاع العام.

ولا يتوقف عدد اللجان عند هذا الحد بالنسبة إلى الاتحاد الدولي للمحاسبين، فهناك لجان فرعية أخرى لها مهام حددها لها المجلس عند إنشائها، مثل لجنة الترشيح التي تقدم التوصيات حول تشكيل مجالس اللجان، وكذا لجنة تنمية المنظمات المهنية المحاسبية، ولجنة تدقيق الممارسات في المنشآت الصغيرة والمتوسطة الحجم، وغيرها.

⁶⁵ <http://www.dipacint.com/content/view/full/257>, consulter le 05/08/2015 à 22 :26.

⁶⁶ <http://www.ipsasb.org/about-ipsasb>, consulter le 05/08/2015

3. مفهوم مهنة المحاسبة حسب IFAC

يمكن التطرق لمفهوم مهنة المحاسبة وفق الاتحاد الدولي للمحاسبين من خلال النقاط التالية:

1.3. تعريف مهنة المحاسبة من قبل الاتحاد

يعرف الاتحاد مهنة المحاسبة على أنها، ذلك المجال الذي يقوم فيه المحاسب المهني بتطبيق أساليب القياس والاعتراف والإعداد، وتحليل، والإفصاح عن المعلومات المالية وغير مالية، والقيام بأعمال التدقيق والتوكيد، وكذا القيام بتقديم الخدمات الاستشارية حول المعلومات المالية، وعند الاقتضاء حول المعلومات غير مالية. هذه المعلومات تساعد متخذي القرارات، خاصة المديرين في المؤسسات والمستثمرين والسلطات الضريبية، وغيرهم، في اتخاذ القرارات المناسبة حول التخصيص الجيد للموارد⁶⁷.

2.3. تعريف الاتحاد للمحاسب المهني

يحدد مصطلح المحاسب المهني الشخص الذي يمتلك الخبرة الكافية في مجال المحاسبة، التي تحققت من خلال التعليم المنتظم والمستمر والخبرة العملية، والذي⁶⁸:

- ❖ يظهر الكفاءة المناسبة ويحافظ عليها؛
- ❖ الذي تتوافق أخلاقه وسلوكيته مع مدونة لسلوك وآداب المهنة؛
- ❖ يجوز على مستوى مهني عالي؛
- ❖ يخضع للإنفاذ منظمة محاسبية أو آلية تنظيمية أخرى.

ويمكن لمهام المحاسبين المهنيين أن تكون متباينة عن بعضها البعض، بفعل عوامل معينة مثل الكفاءة، والمسؤوليات، والخدمة المقدمة. وللمساعدة على فهم التعريف السابق للمحاسب المهني حسب الاتحاد الدولي للمحاسبين، يمكن إظهاره من خلال التفسيرات التي أوردها في الدليل الذي نشره الاتحاد حول ماهية المحاسب المهني، حيث أشار أنه لفهم المحاسب المهني يجب المرور على ثلاثة مستويات وصفية مختلفة، هي:

– **المستوى الأول:** وهو المستوى الأعلى بين المستويات الثلاث، وهو يشير إلى أن المحاسب المهني هو الذي يمتلك بعض المؤهلات الرسمية، مثل التعليم الرسمي، الشهادات،... الخ.

⁶⁷ IFAC, *A proposed Definition of 'Professional Accountant'*, A Staff Paper Prepared for Consultation, IESBA, Agenda Paper 7-B, February 6-8, 2011 – Delhi, India, p 07.

⁶⁸ IFAC, A proposed Definition of 'Professional Accountant', *idem*.

- **المستوى الثاني:** يشير إلى أنه يجب على المحاسب المهني تحديد المسؤوليات التي تهتم بتطبيق المهارات في سياق نظرة وتوقعات المجتمع، من خلال مثلاً إظهار الكفاءة، والالتزام بمبادئ السلوك والاحلاق المهنية.

- **المستوى الثالث (هو اختياري يتوقف على خصائص كل منطقة):** ينص على أن المحاسبين المهنيين يمكن أن يختلفوا عن بعضهم البعض، بسبب بعض العوامل، مثل أنواع المسؤوليات (مثل المحاسبين المهنيين في المؤسسات والشركات التجارية، المحاسبين في القطاع العام، المدققين)، والتعليم الرسمي، واعتبارات الكفاءة والمهارات.

وكما يعرف الاتحاد الدولي للمحاسبين المحاسب المهني الذي يهتم بإدارة الأعمال من خلال تطبيق المعايير الموضوعية، والذي يمتلك المعارف والمهارات والخبرة، التي قد تم اختباره فيها، والذي يقوم بتطويرها باستمرار في سياق منظم، عن طريق رصد مستجدات تلك الخبرات والمعارف والمهارات. والأنشطة الرئيسية التي يقوم بها المحاسب المهني في منظمات الأعمال الحديثة، والتي يشار إليها أحياناً مجتمعة باسم "المحاسبة الإدارية" أو "الإدارة المالية"، ويمكن تحليلها على النحو التالي:

- خلق قيمة جديدة عن طريق الاستخدام الأمثل للموارد (المالية أو غيرها)، من خلال الفهم الجيد لمحددات القيمة عند أصحاب المصلحة (بمن فيهم المساهمين، العملاء، والموردين والمجتمعات المحلية والحوكمة)؛

- وكذا استخدام الابتكارات التنظيمية⁶⁹.

ثانياً: قواعد الامتثال للمنظمات المهنية المحلية للعضوية في الاتحاد الدولي للمحاسبين

ركز الاتحاد الدولي للمحاسبين على إصدار منشورات تحدد أهم المميزات التي يجب أن تتوفر في المنظمات والهيئات المحاسبية التي تريد الانضمام إلى عضويته، وأولها أهمية خاصة، وهذا في سبيل تدليل عقبات التنسيق والتوافق الدولي للمهنيين.

1. تركيز الاتحاد الدولي على أهمية إنشاء هيئة محاسبية مهنية

يرى الاتحاد الدولي للمحاسبين أنه ربما يكون الباعث على إنشاء هيئة محاسبية مهنية، هو من مبادرة حكومية لتطوير مدخل وطني لتنظيم المهنة، أو ربما يكون من مبادرة من مجموعة محاسبين في إنشاء منظمة لإبراز نشاطاتهم، وقد تتراوح هذه النشاطات بين إيجاد شبكة معلومات تربط الزملاء، وكذا تقديم المعلومات

⁶⁹ IFAC, A proposed Definition of 'Professional Accountant, *ibid.*, p 06.

والتعليم، وإصدار وتنفيذ معايير مهنية وفنية متعلقة بآداب المهنة، ووضع معيار قياسي للمحاسبين داخل الدولة، لكن يبقى الهدف الرئيسي هو تطوير مهنة المحاسبة لتكون قادرة على تقديم خدمات ذات جودة عالية تتوافق والمصلحة العامة.

والاتحاد يشجع على إنشاء الهيئات التي تمثل المحاسبين المهنيين ومهنة المحاسبة ككل، بغض النظر عن القطاع الذي يعمل فيه أعضائه، كالممارسة العامة (المحاسبة والمراجعة) الصناعة والتجارة، القطاع الحكومي، أو التعليم⁷⁰. كما توجد العديد من الأهداف لضرورة وجود مجلس أو هيئة لتنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة، والتي منها⁷¹:

- التأكد على أن الممارسين لمهنة المحاسبة والمراجعة يلتزمون بقواعد سلوك وآداب المهنة، والذي من شأنه المساهمة في حماية المصلحة العامة للمتعاملين مع لبيانات والمعلومات المالية؛
- التأكد على أن المحاسبين المهنيين والفنيين يلتزمون بمنهجية واضحة ومحددة، وهذا من شأنه أن يساهم في أن تحظى المهنة باعتراف الجمهور، بالإضافة إلى عكس مدى الحاجة لمبدأ الشفافية في الخدمات التي يقدمونها؛
- وجود مجلس لتنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة من شأنه المساهمة في رفع مهارات وقدرات الأعضاء المنتمي للمهنة عموماً، وهذا ما يؤكد على أحد أهم الشروط التي يجب أن يحلّى بها المحاسب المؤهل، والتي تتعلق بالتعليم والتدريب المستمر؛
- العمل على ترقية وتطوير المهنة والحفاظة على الحقوق القانونية للأعضاء؛
- العمل على تقليل الفجوة بين النظرية والتطبيق من كافة الأوجه، وذلك من خلال تبني المعايير الفنية وإلزام الجهات ذات الصلة بها (والتي من بينها مؤسسات التعليم العالي، والمعاهد)؛
- وضع الضوابط لممارسة المحاسبة القانونية؛
- تحسين عملية الاتصال مع الحكومة والمنظمات المهنية المحاسبية المحلية والإقليمية والدولية؛
- وضع الإرشادات والتوجيهات وآداب المهنة التي تمكن الأعضاء من تأدية مهامهم.

⁷⁰الاتحاد الدولي للمحاسبين، تأسيس وتطوير هيئة محاسبية مهنية، الطبعة الثانية، نوفمبر 2007، ص ص 17-18.

⁷¹عبد الرحيم، الفاتح الأمين، أثر قانون تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة في تطوير الأداء العملي المهني في السودان، المجلة العربية للدراسات

الإدارية والاقتصادية، العدد الأول، يناير 2013، ص 61.

2. مقررات التزامات العضوية للأعضاء لدى الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC

إن مقررات التزامات العضوية للأعضاء (Statements of Membership Obligations, SMOs) تتحدد انطلاقاً من نقاط تعد مرجعية ومحددة للأعضاء الحاليين والمحتملين للاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC، وهذا من أجل مساعدتهم على تحقيق سلوك يتميز بالجودة العالية بالنسبة إلى ممارسي مهنة المحاسبة. كما إن البيانات تعالج التزامات الهيئات العضوة في IFAC من أجل تقديم اسهامتهم للأعمال التي يقوم بها، وكذا لصالح مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB، وكذا الالتزامات المتعلقة بمراقبة الجودة⁷². ومن خلال الجدول التالي يمكن تلخيص أهم متطلبات الامتثال لـ IFAC:

الجدول رقم (2-2): محتوى قواعد الامتثال للعضوية في الاتحاد الدولي للمحاسبين

ترتيب قواعد الامتثال	المعايير المطلوبة	محتوى قواعد الامتثال
SMO 01	الرقابة على الجودة	يطبق فقط على المنظمات المهنية التابعة لـ IFAC والذين يقومون ببعض مهمات تدقيق القوائم المالية، كما يجب على مكاتب التدقيق التابعة لهذه الهيئات الالتزام بمعايير الرقابة على الجودة الدولية.
SMO 02	المعايير الدولية للتعليم المحاسبي، وكذا التوجيهات الصادرة عن IAESB.	وهو يتعلق بكافة المعايير الدولية للتأهيل والتعليم المحاسبي، التي يجب أن تلتزم بها الهيئات المهنية المنتسبة للاتحاد، أو التي تريد الانتساب.
SMO 03	معايير التدقيق والتوكيد (الضمان) الدولية، والتوصيات ذات العلاقة.	يجب أن تتوافق معايير الرقابة على الجودة ومعايير التدقيق ومعايير التوكيد التي يصدرها الهيئات المهنية المحلية مع نظيرتها الدولية.
SMO 04	ميثاق أخلاقيات المهنة المحاسبية لـ IFAC.	يجب على الهيئات العضو في الاتحاد، أو التي تريد الانتساب، الالتزام بقواعد السلوك المهني المنبثقة عن ميثاق أخلاقيات المهنة للاتحاد الدولي.
SMO 05	معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.	يجب على الهيئات المهنية المنتسبة أو التي تريد الانتساب إلى الاتحاد الدولي التقيد بمقتضيات معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS.
SMO 06	التحقيقات التأديبية	حيث يفرض على المدققين ومكاتب التدقيق الإطعان

⁷² Conseil de L'IFAC, *Déclarations des obligations des membres*, Publiées en avril 2004 (Révisées le 10 novembre 2006), p 03.

للتحقيقات التأديبية، التي تباشرها الحكومات، أو أي هيئات يحولها قانون الدولة المعنية ذلك.		
يجب على الهيئات العضو أو بالنسبة التي تريد الانتساب إلى الاتحاد الدولي، التقيد بمتطلبات معايير المحاسبة الدولية .IAS-IFRS	معايير الدولية للتقارير المالية	SMO 07

المصدر: من إعداد الطالب⁷³.

وهكذا، فيجب على كل هيئة مهنية وطنية تريد العضوية في الاتحاد الدولي للمحاسبين، أن تستجيب لمتطلباته المتعلقة بالمعايير الدولية، أكانت على مستوى التعليم أو الممارسة المحاسبية، أو التدقيق وأعمال التوكيد والضمان، دون إغفال ميثاق أخلاقيات المهنة ومعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.

المطلب الثاني: دور الاتحاد الدولي للمحاسبين في وضع معايير دولية للتدقيق

من بين أهم الجهود التي بذلها ولا يزال الاتحاد الدولي للمحاسبين، هو وضعه لمجموعة متكاملة من المعايير التي تتعلق بالرقابة على الجودة والتدقيق والتأكيد الدولية، وهذا في إطار إيجاد أرضية صلبة للتوافق الدولي فيما يتعلق بأعمال التدقيق والمراجعة.

أولاً: ماهية معايير التدقيق الدولية وأهم مكوناتها

تعتبر معايير التدقيق والتوكيد الدولية من أهم مخرجات الإتحاد الدولي للمحاسبين، حيث كان لها دورا بارزا في تحقيق التنسيق في أعمال التدقيق على المستوى الدولي، وهذا ما يمكن توضيحه فيما يلي:

1. مفهوم المعايير الدولية للتدقيق

إن مهمة الإتحاد الدولي للمحاسبين، كما نص عليها نظامه الأساسي، هو "تحسين وتطوير مهنة المحاسبة بالشكل الذي يجعلها قادرة على توفير خدمات مستمرة وبنوعية رفيعة لصالح الجمهور". ولسعيه لتحقيق هذه المهمة، قام مجلس الإتحاد الدولي للمحاسبين بتشكيل اللجنة الدولية لممارسة مهنة التدقيق، وذلك لإصدار وتطوير المعايير والبيانات حول التدقيق والخدمات ذات العلاقة نيابة عن المجلس، ولغرض

⁷³ بتصرف من الطالب، أنظر إلى:

مساعدة الهيئات الأعضاء في تطبيق المعايير الدولية للتدقيق، فإن اللجنة، وبدعم من مجلس الاتحاد الدولي للمحاسبين سوف تسعى إلى ترويج قبولها بشكل طوعي⁷⁴.

وتحتوي المعايير الدولية للتدقيق على المبادئ والإجراءات الجوهرية والإرشادات والإيضاحات المتعلقة بتدقيق القوائم المالية، ويمكن تعريفها على أنها قرائن أو قواعد توضح العرف المهني الدولي المتفق عليه والتي يمكن اللجوء إليها عند قصور المعايير المحلية، وبالتالي فإن المعايير الدولية للتدقيق تمثل أنماط لما يجب أن يكون عليه الأداء الفعلي لممارسي المهنة عبر العالم⁷⁵.

2. نطاق وأهداف المعايير الدولية للتدقيق

يتم تطبيق المعايير الدولية للتدقيق: "عند مراجعة القوائم المالية وعند تدقيق المعلومات والخدمات ذات العلاقة. والهدف الأساسي من إصدارها إيجاد مستويات وإرشادات مهنية لتدقيق الحسابات، وما يرتبط بها من خدمات، قابلة للتطبيق عالميا، كما تهدف إلى تحديد الكيفية التي يتم بها ممارسة التدقيق. كما أن للمعايير وظيفتين أساسيتين على الأقل، هما:

- أداة اتصال وتوضيح لطبيعة متطلبات التدقيق لمختلف الفئات؛
 - وسيلة لتقييم الأداء المهني للمدقق بعد القيام بعملية التدقيق.
- وبالتالي تهدف المعايير الدولية للتدقيق إلى زيادة فعالية عمل المدقق، كما أن نطاقها واسع، فهو يشمل كل الخدمات التي يقوم بها المراجع، ومن ذلك عمليات الفحص والتأكيد والخدمات ذات العلاقة⁷⁶.

3. عرض معايير التدقيق والتأكيد والخدمات ذات العلاقة

لقد أصدر مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولية (IAASB) التابع للاتحاد الدولي للمحاسبين هيكل متكامل لمعايير التدقيق والتأكيد والخدمات ذات العلاقة الدولية، والتي تشمل على ما يلي:

⁷⁴ الاتحاد الدولي للمحاسبين مرجع سبق ذكره، ص 92.

⁷⁵ محمد، سيد، وآخرون، مدى توافق التدقيق في الجزائر مع المعايير الدولية للتدقيق في ظل قانون 01-10، ص 07. للمزيد يرجى الإطلاع على الموقع الإلكتروني التالي: <https://www.kantakji.com/media/2333/0m036.pdf> أطلع عليه يوم 2015/06/15 على الساعة: 9:15.

⁷⁶ فايز، سايج، أهمية تبني معايير المراجعة الدولية في ظل الإصلاح المحاسبي -دراسة حالة الجزائر، أطروحة مقدمة لنيل درجة الدكتوراه في علوم التسيير، تخصص علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3، 2014-2015، ص 90.

الجدول رقم (2-3): معايير التدقيق والتأكيد والخدمات ذات العلاقة الصادرة عن مجلس التدقيق الدولية

المعايير	نطاق المعايير
99-01	المعايير الدولية للرقابة على الجودة المهنية
899-100	معايير التدقيق الدولية وتتضمن: 199-100 أمور تمهيدية 299-200 المبادئ العامة والمسؤوليات 499-300 تقييم الخطر والاستجابة في تقدير الأخطاء 599-500 أدلة التدقيق 699-600 الاستفادة من عمل الآخرين 799-700 نتائج وتقارير التدقيق 899-800 المجالات المتخصصة
1999-1000	بيانات ممارسة التدقيق الدولية
2699-2000	المعايير الدولية لعملية المراجعة
2999-2700	بيانات ممارسة مراجعة العمليات الدولية
3699-3000	المعايير الدولية لعمليات التأكيد
3999-3700	بيانات ممارسة عمليات التأكيد الدولية
4699-4000	المعايير الدولية للخدمات ذات العلاقة
4999-4700	بيانات ممارسة الخدمات ذات العلاقة الدولية

المصدر: جمعة، أحمد حلمي، المدخل إلى التدقيق والتأكيد الحديث، مرجع سبق ذكره، ص ص 58-59، بتصرف من الطالب.

ثانياً: دور معايير التدقيق الدولية في تلبية متطلبات التوافق الدولي

عمل الاتحاد الدولي لمحاسبين منذ نشأته على تحقيق متطلبات التوافق الدولي، وذلك من خلال وضعها لمجموعة من المعايير التدقيق ومراقبة الجودة والتأكيد الدولية، والتي تتناسب مع معايير المحاسبة الدولية.

1. مساهمة IFAC في تحقيق التوافق الدولي حول معايير التدقيق الدولية

التزم الاتحاد الدولي للمحاسبين بالعمل على تحقيق التقارب بين المعايير الوطنية والمعايير الدولية حول العالم، وهذا ما دفع بالاتحاد إلى دعوة المنظمات المهنية المنتسبين إليه، إلى التقييد بالالتزامات التي تم إصدارها خلال عام 2004. فهذه المنظمات المنتسبة في الاتحاد ملزمة منذ فترة بدعم الأعمال التي يقوم

بإنجازها IAASB و IASB، وهذا ببذل العناية الضرورية لإدخال المعايير الدولية الصادرة عن هاتين الهيئتين في معاييرها وتطبيقاتها الوطنية. هذا التقارب الدولي قد لقي مساندة كبيرة لكن بصور مختلفة، حيث وحسب أحد التقارير التي أعدها الاتحاد الدولي للمحاسبين خلال سنة 2006، أظهر أن هناك أكثر من مائة (100) دولة حول العالم قامت بتطبيق معايير التدقيق الدولية ISA، لكن وفق الأشكال التالية⁷⁷:

- تطبيق معايير التدقيق كما هي دون إجراء أي تغيير، وعلى سبيل المثال نجد من بين الدول التي انتهجت هذا الشكل في تبني معايير التدقيق: الشيلي، كينيا، لكسمبورغ، نامبيا، زامبيا، ماليزيا، وغيرها؛

- هناك من الدول من تبنت تطبيق معايير التدقيق من خلال معايير التدقيق الوطنية، بعد إجراء التعديلات عليها بما يتوافق مع قوانينها وطرق حل النزاعات، وعلى سبيل المثال نجد من بين الدول التي انتهجت هذا النهج كلا من: ألمانيا، جنوب إفريقيا، استراليا، الدانمارك، فرنسا، بنغلادش، ايطاليا، النرويج، المملكة المتحدة، وغيرها؛

- هناك من الدول من تبنت معايير تدقيق وطنية تم مقارنتها مع المعايير الدولية من أجل إزالة وإلغاء أي اختلافات ممكنة فيما بينها، ولقد انتهج هذا الشكل كلا من: السعودية، واليابان، المكسيك والبرتغال.

ولقد لاقت معايير التدقيق الدولية الترحيب الكامل من قبل المنظمات وهيئات الأسواق المال الدولية، ويظهر ذلك من خلال⁷⁸:

- من بين أكبر الأسواق المال الدولية، الكثير منها رحبت بلجوء إلى استخدام معايير التدقيق الدولية ISA؛

- لاقت دعم الفدرالية الدولية لمبادلات (World Federation of Exchanges)، حيث اعترفت رسميا بضرورة إجراء تبني معايير ISA، مع اعترافه بأهميتها، حيث يعتبرها أمر ضروري لإعداد نظام معلومات مالي موحد على المستوى الدولي؛

⁷⁷ Conférence des Nations Unies sur le commerce et le développement, CONSEIL DU COMMERCE ET DU DÉVELOPPEMENT, *Examen de questions relatives à l'application des normes internationales d'information financière, DIFFICULTÉS PRATIQUES ET AUTRES CONSIDÉRATIONS LIÉES À L'APPLICATION DE NORMES INTERNATIONALES D'AUDIT*, Groupe de travail intergouvernemental d'experts des normes, internationales de comptabilité et de publication Vingt-cinquième session, Genève, 4-6 novembre 2008, p 08.

⁷⁸ Conférence des Nations Unies sur le commerce et le développement, Examen de questions relatives à l'application des normes internationales d'information financière, DIFFICULTÉS PRATIQUES ET AUTRES CONSIDÉRATIONS LIÉES À L'APPLICATION DE NORMES INTERNATIONALES D'AUDIT, *idem*, p 09.

- كما قام كلا من البنك الدولي وصندوق النقد الدولي بإطلاق برنامج يعتمد على إعداد تقارير حول ملاحظات تطبيق معايير التدقيق الدولية من قبل الدول، حيث اعتبارها أنها المرجع الأساسي للرفع من الجودة من خلال معايير التدقيق الوطنية.

2. علاقة معايير التدقيق الدولية بمعايير المحاسبة الدولية

- تشكل العلاقة بين معايير المحاسبة الدولية ومعايير التدقيق الدولية في محاور متعددة نذكر منها⁷⁹:
- ارتباط معيار التدقيق الدولي رقم 570 المتعلق بالاستمرارية بمعيار المحاسبة الدولي الأول الخاص بالإفصاح عن السياسات المحاسبية ، حيث ينص على أن الاستمرارية هي احد الفروض الأساسية التي تبنى عليها القوائم المالية، وتعرف الاستمرارية في هذا المعيار" ينظر إلى المؤسسة عادة على أنها مستمرة في نشاطها مستقبلا، ومن ثم يفترض عدم توفر نية التصفية أو تخفيض حجم عملياتها بصورة أساسية"، ويرتبط هذا بالفقرة الثالثة من معيار التدقيق الدولي رقم 200 هدف ونطاق تدقيق القوائم المالية ، والتي تنص على: "في الوقت الذي يضيف فيه رأي المدقق الثقة على القوائم المالية، يتعين على مستخدمي هذه القوائم ألا يفترضوا أن هذا الرأي هو تأكيد لاستمرارية المؤسسة؛"
 - يرتبط معيار التدقيق الدولي 700 والذي يقضي بان يعبر المدقق صراحة عن رأيه في فقرة مستقلة يبين فيها ما إذا كانت القوائم المالية ككل تظهر بصورة عادلة المركز المالي للمؤسسة وكذلك نتائج أعمالها ومصادر واستخدامات الأموال خلال فترة معينة ، يرتبط هذا المعيار بمعايير المحاسبة الدولية، أولهما المعيار الثالث عشر المتعلق بطريقة عرض الموجودات والمطلوبات المتداولة، وثانيهما المعيار الخامس الذي يرتبط بالمعلومات الواجب الإفصاح عنها في القوائم المالية وبيان الحد الأدنى اللازم منها والتي تتضمنها الميزانية، وبيان الدخل والملاحظات والبيانات الأخرى والمعلومات التفسيرية التي تعتبر جزءا مكملا للقوائم المالية؛
 - ارتباط معيار التدقيق الدولي 560 المتعلق بالأحداث المحتملة والأحداث اللاحقة بتاريخ الميزانية بمعيار المحاسبة الدولي رقم 10، حيث ينص هذا المعيار على ضرورة الإفصاح عن الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية التي تتعلق بأوضاع وأحوال نشأت بعد ذلك التاريخ، إذا كان إغفالها يؤثر على إعداد تقويم أو اتخاذ قرار سليم من قبل مستخدمي القوائم المالية، مثل القيام بعملية شراء مؤسسة كبيرة لمؤسسة أخرى، ويوضح معيار التدقيق مسؤوليات المدقق تجاه الأحداث التي تقع بعد تاريخ الميزانية والإجراءات الواجب عليه القيام بها.

⁷⁹ مازون، محمد أمين، التدقيق الحاسبي من منظور المعايير الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الجزائر، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية، تخصص محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 03، 2010-2011، ص ص 79-80.

المطلب الثالث: جهود الاتحاد الدولي في وضع معايير التعليم المحاسبي ومعايير القطاع العام

لقد عمل الاتحاد الدولي منذ نشأته على الاهتمام بكافة جوانب تأهيل المحاسبين ورفع من كفاءتهم، من خلال إحداث لجنة تابعة له يناط بها إعداد معايير لتعليم المحاسبي، وفي نفس الإطار عمد كذلك إلى تبني معايير محاسبية خاصة بالقطاع الحكومي.

أولاً: جهود الاتحاد الدولي في إرساء معايير للتعليم المحاسبي وضبط قواعد السلوك المهني

يعتبر التعليم المحاسبي من أهم المقومات الأساسية التي يتم في كنفها تطوير مهنة المحاسبة، وجعلها تواكب التغيرات التي تشهدها بيئة الأعمال، هذا ما دفع الاتحاد الدولي للمحاسبين من خلال لجنة معايير التعليم المحاسبي الدولية إلى إعداد مجموعة كاملة من المعايير، والتي يمكن تلخيص أهم ما جاء فيها من خلال ما يلي:

1. التعريف بالمعايير الدولية لتعليم المحاسبي

معايير التعليم المحاسبي هي عبارة عن نماذج توفر إرشادات عامة تؤدي إلى توجيه الممارسات التعليمية وترشيدها فيما يتعلق بالتعليم المحاسبي، ويقوم مجلس معايير التعليم المحاسبي الدولي بإصدار هذه المعايير وغيرها من المنشورات التي تساعد على ترشيد الممارسات في مجال التعليم المحاسبي. ويمكن معرفة الحاجة لمعايير دولية في التعليم المحاسبي من خلال الدور الذي يمكن أن يلعبه المحاسب المؤهل في تحقيق رسالة الاتحاد الدولي للمحاسبين، والتي تتناول تحقيق المصلحة العامة، بالإضافة إلى حاجة الجمهور للثقة في مهنة المحاسبة.

ووجود معايير دولية للتعليم المحاسبي تضمن بالضرورة مخرجات تعليمية على قدر عالٍ من التأهيل والتي تتمتع بالكفاءة الفنية والمهنية اللازمة، أضف إلى ذلك أن غياب معايير دولية للتعليم المحاسبي يؤدي إلى الاختلاف في الأسس التعليمية والمنهجية التي تتبع من قبل المؤسسات التعليمية في مختلف الدول والذين يعدون أعضاء في الاتحاد الدولي أو يسعون للانضمام إليه، كما أن هذا الغياب سينعكس سلباً على نوعية المخرجات والذي يؤدي بدوره إلى انعدام الثقة في خريجي البرامج المحاسبية عموماً، ومن ثم في المهنة على وجه الخصوص، ولهذا الأسباب وغيرها، فإن متطلبات الانضمام للاتحاد الدولي، والتغيرات البيئية المحيطة بعملية التعليم - سواء كانت داخلية أو خارجية - سعى مجلس المعايير الدولية للتعليم المحاسبي IAESB لوضع مبادئ عامة ومعايير خاصة بالتعليم المحاسبي، وتظهر أهمية وجود معايير للتعليم المحاسبي من خلال الآتي:

- تخفيض الخلافات الدولية بشأن التأهيل وعمل المحاسب المهني؛

- تسهيل التنقل العالمي للمحاسبين المهنيين؛
- توفير معايير دولية يمكن الرجوع إليها لقياس مدى الالتزام المؤسسات التعليمية بمتطلبات معايير التعليم المحاسبي الدولية، والتي تساعد بالضرورة في قياس كفاءة المخرجات التعليمية⁸⁰.

ويمكن تلخيص أهداف معايير التعليم الدولية والتي تم مراجعتها خلال عام 2013 كما يلي:

الجدول رقم (4-2): المعايير الدولية للتعليم المحاسبي الصادرة حتى عام 2014 وأهم أهدافها

المعيار الدولية للتعليم المحاسبي	اسم المعيار	تاريخ سريان المعيار	الهدف من المعيار
IES 01	متطلبات الدخول إلى برنامج تعليم المحاسبة المهنية	الفتاح من جويلية 2014	الهدف من هذا المعيار تحديد شروط الانضمام إلى الاتحاد الدولي للمحاسبين، وهذا من حيث تحديد برامج المحاسبة المهنية، التعليم الخبرة العلمية، كما يوفر بعض التعاليق عن كيفية تقييم مستوى المؤهلات.
IES 02	محتوى برامج تعليم المحاسبة المهنية	الفتاح من جويلية 2015	الهدف هو توفير الكفاءة الفنية التي يطمح إليها المحاسبين، وتنمية مهارتهم.
IES 03	تطوير المهارات المهنية الأولية	الفتاح من جويلية 2015	يحدد مواصفات التعليم والمهارات كسمة لمخرجات العملية التعليمية، والتي يجب أن يتقيد بها مهنيي المحاسبة.
IES 4	القيم والأخلاقيات والموقف المهنية	الفتاح من جويلية 2015	يهدف إلى تحديد القيم وأخلاقيات المهنية التي يجب أن تتصف بها المخرجات التعليمية.
IES 5	متطلبات الخبرة العملية	الفتاح من جويلية 2015	يهدف هذا المعيار إلى تحديد درجة الخبرة العملية التي يجب أن يتصف بها المحاسب المهني، خلال التعليم الأولي.
IES 6	تقييم القدرات والكفاءات المهنية	الفتاح من جويلية 2015	يحدد متطلبات تقييم الكفاءات والقدرات المهنية التي يحتاجها ممارسي مهنة المحاسبة، وهذا بعد انتهائهم من التأهيل الأولي.
IES 7	التطوير المهني المستمر	الفتاح من يناير 2014	يفرض هذا المعيار على الهيئات المحاسبية العضوى في IFAC أن تلتزم ب: - تطوير وإعطاء أهمية خاصة لعمليات التدريب المستمرة لمهنيي المحاسبة؛

⁸⁰الفكي، الفاتح الأمين عبد الرحيم، تصور مقترح لتطبيق معايير التعلم المحاسبي ودورها في ضبط جودة مناهج المحاسبة في الجامعات

السعودية، المجلة العربية لضمان جودة التعليم الجامعي، المجلد السابع، العدد 16، 2014، ص 118.

<p>- العمل على تسهيل فرص التدريب المهني المستمر وتوفير الموارد اللازمة؛</p> <p>- إعداد معايير والمرجعيات المناسبة لتحسين الكفاءات المهنية لأعضائها؛</p> <p>- السهر على مراقبة التزام المهنيين واحترامهم لواجباتهم المهنية.</p>			
<p>تحديد التطوير المهني للشركاء المسؤولين عن مهمة المراجعة للقوائم المالية.</p>	<p>لا يزال تحت التعديل</p>	<p>متطلبات الكفاءة للمراجع المهني</p>	<p>IES 8</p>

المصدر: من إعداد الطالب⁸¹

ولقد أصدر الاتحاد الدولي للمحاسبة IFAC توصيات بضرورة الاهتمام ببرامج التعليم المحاسبي، بما يمكن من إعداد وتأهيل طلبة المحاسبة وإمدادهم بالمعارف والمهارات المتنوعة وإكسابهم القدرة على استخلاص النتائج والتقييم وتوصيل المعلومات كما أصدرت لجنة التعليم المنبثقة عن الاتحاد نفسه ورقة عمل، ركزت على إدخال مفهوم التعليم بالتعليم الذي يضمن تطوير مهارات ومعارف أساسية⁸².

2. ضوابط السلوك المهني

بما أن مهنة المحاسبة مهنة تركز إلى المضامين والأبعاد الأخلاقية التي تمثل إحدى الركائز لها فإن معايير التعليم الدولية أكدت على القيم والأخلاقيات والمواقف المهنية، لأن للمحاسبين دوراً مهماً في صنع القرارات، لذلك فإن بهم حاجة إلى فهم كاف لمبادئ الأخلاق المهنية وعقلانية القيود الضمنية التي تضعها الأخلاقيات المهنية على المحاسبين، ولهذا فإن دراسة علم الأخلاق ضمن مناهج التعليم المحاسبي، ستكون له أهمية كبيرة للعاملين في المجال المحاسبي الأكاديمي والمجال المهني. تهدف قواعد السلوك المهني إلى تحقيق أغراض الآتية⁸³:

⁸¹ بالاعتماد على المصادر التالية:

- International Education Standard for Professional Accountants, IES 7, **Développement professionnel continue : programme de formation continue et de développement continue des compétences professionnelles**, Mai 2004.
- International Accounting Education Standards Board, **Handbook OF International Education Pronouncements**, Edition 2014, pp 55-65.

- الفكي، الفاتح الأمين عبد الرحيم، **مرجع سبق ذكره**، ص 125.

⁸² الفطيمي، محمد مفتاح، **مرجع سبق ذكره**، ص 09.

⁸³ عثمان، عبد الرزاق محمد، **أصول التدقيق والرقابة الداخلية**، الطبعة الثانية، دار الكتب للطباعة والنشر، الموصل-العراق 1999، ص 34.

- رفع مستوى مهنة المحاسبة والتدقيق والحفاظ على كرامتها وتدعيم التقدم الذي أحرزته بين غيرها من المهن الأخرى؛
- تنمية روح التعاون بين المدققين والمحاسبين ورعاية مصالحهم المادية والأدبية والمعنوية؛
- بث الطمأنينة والثقة في نفوس جمهور المعنيين بخدمات المحاسبين والمدققين من طوائف المستفيدة من هذه الخدمات؛
- تكملة النصوص القانونية والإحكام التي وضعها المشرع لتوفير مبدأ الكفاية في التأهيل وحياد المدقق في عمله.

ولقد عمل الاتحاد الدولي للمحاسبين على وضع مجموعة من المعايير التي يتم الاسترشاد بها فيما يتعلق بالقواعد والسلوك المهني الواجب أن يتحلى به المحاسبين المهنيين، من أجل تحقيق الأهداف العامة للمهنة المحاسبية، وجدير بالذكر أن الاتحاد لم يخرج عن القواعد العامة التي يجب التقيدها، والتي أوصت بها المنظمات المهنية قبلا، وعلى رأسهم ACPA في الولايات المتحدة الأمريكية، ويمكن تلخيص أهم قواعد السلوك المهني حسب IFAC والتي ينبغي أن يلتزم بها كما يلي⁸⁴:

- النزاهة، - السرية، - السلوك المهني، الكفاءة المهنية والعناية اللازمة، - الموضوعية.
- يعد وضع معايير التعليم المحاسبي وقواعد السلوك المهني، من أهم الجهود التي بذلها ولازال الاتحاد الدولي لتنظيم مهنة المحاسبة على المستوى الدولي، لكن لم يغفل واقع وضرورة توفير معايير محاسبية لصالح القطاعات التي تديرها الدوائر الحكومية.

ثانيا: دور الاتحاد الدولي في تطوير معايير المحاسبة للقطاع العام

لقد عمل الاتحاد الدولي على تقديم معايير تهتم بالمحاسبة الحكومية، ولتجسيد هذا قام بإنشاء لجنة معايير المحاسبة للقطاع العام، حيث ازداد المطالب بتوفير معايير متناسقة تهتم بالقطاع العام، وخاصة من قبل هيئة الأمم المتحدة.

1. التعريف بمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام

تعنى معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام بالقواعد والأسس المحاسبية التي تحكم العمليات المالية والمحاسبية التي تنشأ في القطاع العام غير الهادف للربح، وذلك لتوجيه ممارساتها، وتوحيد معالجتها للأمر المتماثلة، كي تكون هناك قاعدة موحدة للمقارنة بأداء مؤسسات القطاع العام، باعتبار أهميتها وضخامة

⁸⁴الاتحاد الدولي للمحاسبين، دليل قواعد السلوك الأخلاقي للمحاسبين المهنيين، إصدار 2010، ص 10.

الأموال التي تقوم هذه المؤسسات بإنفاقها ، إضافة إلى رفع جودة التقارير المالية التي تصدر عن مؤسسات القطاع العام، كذلك فإنه في ضوء إتباع الحكومات للأساس النقدي أو أساس الالتزام الذي تضعف فيه عملية الرقابة على الإنفاق الرأسمالي بما يعرض المال العام للضياع بسبب غياب أبسط وسائل ضبط الموجودات الحكومية، جاء وضع معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام (International Public Sector Accounting Standards IPSASs)، والتي يتبنى مسؤولية إصدارها مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام (IPSASB)، وتعنى هذه المعايير بإصدار التقارير المالية وفقا لكل من الأساس النقدي وأساس الاستحقاق، وقد صدر لغاية 2014 اثنين وثلاثين (32) معياراً ، وجاءت شاملة لمعالجة كافة القضايا المحاسبية، المتعلقة بالإفصاح والعرض اللذين يشكلان قاعدة الإبلاغ المالي من خلال التقارير المالية التي تصدر عن الأنظمة المحاسبية الحكومية التي تطبق هذه المعايير، إضافة إلى معيار يتعلق بالإبلاغ المالي المستند إلى الأساس النقدي.

وتعتمد معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSASs التي تعنى بالمحاسبة المستندة على أساس الاستحقاق، على المعايير الدولية للتقارير المالية (IFRSs)⁸⁵، لكن تختلف عنها في بعض النقاط كما هو الشأن بالنسبة إلى⁸⁶:

- استبعاد معايير غير مناسبة، مثل المعايير المتعلقة بالنتائج المتأتبة من الأسهم؛
- هي معايير محاسبية تخص فقط القطاع العام؛
- الإيرادات المتأتبة من عمليات دون مقابل (مثل إيرادات الضرائب)؛
- الوحدات غير المولدة للنقدية، كما تم استبدال مفهوم المنافع الاقتصادية المستقبلية بمفهوم إمكانية الخدمة (potentiel de service).

ولقد وضعت لجنة القطاع العام معايير المحاسبة الحكومية من خلال مرحلتين، حيث أنتجت المرحلة الأولى التي امتدت من سنة 1996 إلى غاية 2002 عددا من المعايير من خلال تعديل المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ذات الصلة، ومنذ 2002 ركزت المرحلة الثانية على قضايا معينة في القطاع العام. حيث تم وضع معايير المحاسبة الحكومية الدولية و التي بلغ عددها (31) معيار على أساس الاستحقاق باستثناء

⁸⁵ جمال، خالد الجعازات، تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام كحد أدنى لضبط المال العام، الملتقى الدولي حول معايير المحاسبة

الدولية (IAS-IFRS-IPSAS) في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات، جامعة ورقلة، يومي 24 و25 نوفمبر 2014، الجزائر، ص 15.

⁸⁶ COLBERT, Jacques, les normes IPSAS et le secteur public, Revues international, SIC 283, Mars 2010, p 26.

معيار واحد على الأساس النقدي يمكن إتباعه من قبل بعض الدول مثل العديد من البلدان النامية والتي تكون غير مستعدة لاعتماد أساس الاستحقاق المحاسبي.⁸⁷

2. أهمية معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام

تساهم المعايير الدولية بشكل كبير في تحقيق توافق السياسات المحاسبية على المستوى الدولي عن طريق تقديم إرشادات وتوجيهات للمهنيين المختصين في مجال المحاسبة، من أجل الارتقاء بجودة البيانات المالية وتحقيق الإفصاح الكامل عن نشاط وحدات القطاع العام، إضافة إلى تحسين قابلية المقارنة للمعلومات المالية بين مختلف الفترات على المستوى الدولي.

وتؤدي معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام دورا هاما في توحيد الممارسات المحاسبية للوحدات الحكومية على المستوى الدولي، عن طريق تحقيق التقارب فيما يخص طريقة إعداد وعرض البيانات المالية لوحدات القطاع العام، وتشجيع التنسيق المحاسبي الدولي لتطوير وتحديث نظم المحاسبة العمومية والرفع من جودة الإبلاغ المالي للقوائم المالية الحكومية.

وعلى هذا الأساس، تستمد هذه المعايير أهميتها من مدى الاعتراف الدولي بها، وتشجيع الهيئات والمنظمات العالمية على تبني متطلبات هذه المعايير التي لا تكتسي الصفة الإلزامية في تطبيقها، بل تعتمد على مستوى القبول الدولي لها، لأن تطبيق معايير معترف بها دوليا يضمن توفيرا لبيانات مالية حكومية ذات مصداقية وجودة عالية، عن طريق تطوير مجموعة شاملة من معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام التي تمثل عن أفضل الممارسات الدولية في إعداد التقارير المالية الحكومية. وبالتالي، فإن تطبيق متطلبات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام يساهم في الارتقاء بجودة وقابلية مقارنة المعلومات المالية التي تعدها وحدات القطاع العام في العالم.⁸⁸

كما أن وضع المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام قد يساهم من خلال تطبيقها على تحقيق الفوائد التالية⁸⁹:

- الحاجة إليها عند الاستعانة بمصادر خارجية لتدعيم الأنشطة المالية للحكومة؛

⁸⁷ غريب، بولرباح، وآخرون، دور المعايير المحاسبية للقطاع الحكومي (IPSAS) في خلق التوافق في النظم المحاسبية الدولية، الملتقى الدولي حول معايير المحاسبة الدولية (IAS-IFRS-IPSAS) في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات، جامعة ورقلة، يومي 24 و25 نوفمبر 2014، الجزائر، ص 760.

⁸⁸ زهير، شلال، آفاق إصلاح نظام المحاسبة العمومية الجزائري الخاص بتنفيذ العمليات المالية للدولة، أطروحة مقدمة استكمالاً لنيل شهادة الدكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أحمد بوقرة، بومرداس - الجزائر، السنة الدراسية 2013-2014، ص 52.

⁸⁹ غريب، بولرباح، وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص 762.

- تسهيل المقارنة بين حسابات الاقتصاد الكلي؛
- تسهيل عمل المنظمات الدولية التي تستخدم معلومات من دول مختلفة؛
- وبشكل عام تسهيل تطوير الأنظمة المحاسبية في البلدان الأقل نمواً.

ومن خلال الجدول التالي يمكن استعراض معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام:

جدول رقم (5-2): معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام وما يقابلها من معايير IAS/IFRS

معايير المحاسبة الدولية المقابلة	محتوى المعيار	الرقم المعيار
IAS 1	عرض القوائم المالية	IPSAS 1
IAS 7	قائمة التدفقات النقدية	IPSAS 2
IAS 8	السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء	IPSAS 3
IAS 21	أثر تغيرات أسعار الصرف الأجنبية	IPSAS 4
IAS 23	تكاليف الاقتراض	IPSAS 5
IAS 27	القوائم المالية المدمجة والمنفردة أو المنفصلة	IPSAS 6
IAS 28	الاستثمار في الشركات الزميلة	IPSAS 7
IAS 31	الحصص في المشاريع المشتركة	IPSAS 8
IAS 18	الإيرادات من العقود والصفقات الخارجية	IPSAS 9
IAS 29	التقارير المالية في الاقتصاديات العالية التضخم	IPSAS 10
IAS 11	عقود الإنشاءات	IPSAS 11
IAS 2	المخزونات	IPSAS 12
IAS 17	عقود الإيجار	IPSAS 13
IAS 10	الأحداث اللاحقة بعد تاريخ إعداد التقارير	IPSAS 14
	الأدوات المالية: العرض والإفصاح، ولقد حل محله المعيارين IPSAS 30 و IPSAS 28	IPSAS 15
IAS 40	الاستثمار العقاري	IPSAS 16
IAS 16	الممتلكات والآلات والمعدات	IPSAS 17
IAS 14	التقارير القطاعية	IPSAS 18
IAS 37	مخصصات المؤونات للأصول المحتملة والخصوم المحتملة	IPSAS 19
IAS 24	إفصاحات الأطراف ذات العلاقة	IPSAS 20
IAS 36	تدهور قيمة الأصول	IPSAS 21
لا يوجد	الإفصاح عن المعلومات المالية حول القطاع الحكومي العام	IPSAS 22

لا يوجد	الإيرادات من المعاملات غير التبادلية (الضرائب والتحويلات)	IPSAS 23
لا يوجد	عرض الموازنة من خلال القوائم المالية	IPSAS 24
IAS 19	منافع المستخدمين	IPSAS 25
IAS 36	الوحدات المولدة للنقدية	IPSAS 26
IAS 41	الزراعة	IPSAS 27
IAS 32	الأدوات المالية: العرض	IPSAS 28
IAS 39	الأدوات المالية: الإعتراف والقياس	IPSAS 29
IFRS 7	الأدوات المالية: الإفصاح	IPSAS 30
IAS 38	التشبيات المعنوية	IPSAS 31
IFRIC 12	ترتيبات خدمات الإمتياز: المانع	IPSAS 32

Source : Deloitte, *IPSAS Summary, International Public Sector Accounting Standards (IPSAS)*, 2012 edition, p 03.

3. نطاق وصلاحيات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام

يضع مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام معايير تنطبق على أساس الاستحقاق المحاسبي ومعايير تنطبق على الأساس النقدي المحاسبي، كما توضح معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام متطلبات الاعتراف والقياس والعرض والإفصاح، التي تتناول العمليات والأحداث في البيانات المالية ذات الغرض العام.

كما إن معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام مصممة ليتم تطبيقها على البيانات المالية ذات الغرض العام لجميع منشآت القطاع العام، وتتضمن منشآت القطاع العام الحكومات الوطنية والحكومات الإقليمية (مثل الولاية والإقليم والمنطقة) والحكومات المحلية (مثل المدينة والبلدة) والمنشآت المكونة لها (مثل الدوائر والوكالات والمجالس والهيئات) ما لم يذكر خلاف ذلك، ولا تنطبق هذه المعايير على مؤسسات الأعمال الحكومية، حيث تقوم بتطبيق معايير المحاسبة الدولية⁹⁰.

⁹⁰ الاتحاد الدولي للمحاسبين، *إصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام*، الجزء الأول، طبعة 2008، ص 17.

خلاصة الفصل

أثرت المنظمات المهنية المحاسبية الدولية على مهنة المحاسبة في مختلف البلدان، ومهما كان مستوى تطورها وتقدمها، حيث كان لظاهرة العولمة الدور الفارق في هذا الإطار، حيث لم تستطع تلك الدول المقاومة بفعل التحولات التي مست كافة المجالات الاقتصادية والمالية. ومن خلال دراسة هذا الفصل تبرز الاستنتاجات التالية:

- أن لظاهرة العولمة أثر بالغ على مهنة المحاسبة، من خلال المنظمات المحاسبية الدولية التي أوجدتها، كنتاج لتحولات الاقتصادية والسياسية والمالية، وكذا منظمة التجارة العالمية التي أولت أهمية خاصة نحو تحرير تجارة الخدمات المهنية المحاسبية؛
- اتجهت العديد من الدول نحو تطبيق مخرجات المنظمات المحاسبية الدولية، وعلى رأسها مجلس معايير المحاسبة الدولية، والاتحاد الدولي للمحاسبين؛
- يعتبر مجلس معايير المحاسبة الدولية المناط به تحقيق التوافق في الأنظمة والممارسات المحاسبية على الصعيد الدولي؛
- يعتبر الاتحاد الدولي للمحاسبين الهيئة الدولية المناط بها تطوير مهنة المحاسبة، من خلال وضع الأسس والأطر الصلبة لإنشاء الهيئات المهنية الوطنية، وتدعيمها بمجموعة من المعايير المتعلقة بالتدقيق والتوكيد، وكذا التعليم المحاسبي والتكوين المهني المستمر، ومعايير محاسبية للقطاع العام، في إطار متكامل مع مخرجات مجلس معايير المحاسبة الدولية، التي تعتبر من شروط العضوية في الاتحاد.

الفصل الثالث

التجارة الدولية في إصلاح مهنة المحاسبة

تمهيد:

أحدثت ظاهرة العولمة تحولا عميقا في ممارسات المهن المحاسبية على الصعيد الدولي، من خلال تلك المنظمات الدولية التي عملت منذ تأسيسها على تعزيز مكانة مهنة المحاسبة، من خلال المعايير التي تقوم بإصدارها، بهدف تحقيق التوافق في كل الممارسات بين الدول. وفي هذا الإطار، عملت العديد من الدول والاتحادات والتكتلات الاقتصادية، على تقريب ممارستها المهنية من خلال تبني تلك المعايير الصادرة عن المرجعيات المحاسبية الدولية.

وكما تجدر الإشارة إلى أنه قامت العديد من الدول بإصلاحات محاسبية على ممارستها المحلية، مما أدى في كثير من الأحيان إلى تحقيق العديد من الأهداف التي سطرت في إطار الإصلاح. لكن ما يلاحظ على تلك التجارب أنها اتجهت سبلا وطرق مختلفة في إصلاح مهنتها المحاسبية، بهدف تعزيز المهنة على الصعيد الوطني، وتحقيق التوافق على الصعيد الدولي.

وللتطرق أكثر لتلك التحولات والتجارب التي شهدتها عدة دول واتحادات إقليمية، في إطار إصلاح مهنتها المحاسبية، يمكن الاستعانة بالمباحث التالية:

- المبحث الأول: إصلاح مهنة المحاسبة في البلدان النامية (التجربة الصينية).
- المبحث الثاني: إصلاح مهنة المحاسبة في بلدان الاتحاد الأوروبي (التجربة الألمانية).
- المبحث الثالث: إصلاح مهنة المحاسبة في البلدان العربية (المملكة العربية السعودية نموذجاً).

المبحث الأول: إصلاح مهنة المحاسبة في البلدان النامية (التجربة الصينية)

عرفت مهنة المحاسبة في العديد من الدول النامية إصلاحات، خاصة بعد ظهور المرجعيات المحاسبية الدولية، التي عملت على عوامة المهنة. فقبل الإصلاح كان يلاحظ أن مهنة المحاسبة كانت تعاني من العديد من الاختلالات التشريعية والهيكلية والفنية في جل البلدان النامية، لكن من خلال سعيها إلى تقريب ممارستها الوطنية إلى المعمول به على الصعيد، وقد تمكنت الكثير منها من تحقيق تقدماً ملحوظاً، وعلى رأسها ما شهدته الصين من خلال تجربة إصلاح منظومتها المهنية المحاسبية.

المطلب الأول: أثر العولمة ومنظمة التجارة العالمية على مهنة المحاسبة في البلدان النامية

لقد دفعت العولمة وكذا منظمة التجارة الدولية الدول النامية إلى التوجه نحو إعادة النظر في واقع مهنة المحاسبة بها، من حيث التزامها بمتطلبات المرجعيات المحاسبية الدولية، كما أضحت تواجه تحديات كبيرة تمثلت في تحرير تجارة الخدمات المحاسبية، التي يميزها الضعف على مستواها وعدم قدرتها المهنية منافسة القادمين من الدول المتقدمة خاصة.

أولاً: واقع مهنة المحاسبة في البلدان النامية

تعاني مهنة المحاسبة العديد من العراقيل التي تحول دون تطورها، وهذا يعود في الغالب إلى هشاشة منظومتها الاقتصادية، وكذا نقص وضعف التعليم المحاسبي في غالب هاته البلدان، هذا ما أدى إلى ضعف المعارف والمهارات للمحاسبين والمدققين العاملين بها. وفيما يلي يمكن استعراض أهم معالم واقع مهنة المحاسبة في الدول النامية:

1. الطبيعة الاقتصادية للدول النامية وأثرها على مهنة المحاسبة

رغم اختلاف الدول النامية من حيث المساحة الجغرافية وعدد السكان ومدى توفر الموارد الطبيعية ودرجة التطور السياسي والاجتماعي والاقتصادي، لكن ثمة خصائص تمثل قاسماً مشتركاً بين معظمها -إن لم تكن جميعها- فمعظمها دول زراعية ويقطن غالبية سكانها المناطق الريفية، كما تعاني كثيراً من الاختلال في توزيع الدخل والثروة، وانخفاض عرض العملة الأجنبية، وتدني مستوى التعليم لمعظم السكان، فضلاً عن القيود المفروضة على الحريات فيها، أما صناعتها فهي في المتوسط بدائية.

ولعل أهم ما تعانيه الدول النامية من مشاكل هو القصور في الجانب الإداري والذي يعزى -إضافة إلى أسباب أخرى- إلى عدم توفر المعلومات المتكاملة والموثوق بها، وتعد المعلومات المالية أحد مصادر هذه

المعلومات التي تؤدي دوراً مهماً في جميع مراحل الخطط التنموية، بدءاً من وضع خطة التنمية مروراً بعملية التنفيذ وحتى مرحلة التقييم¹.

- إن الواقع الحالي الذي تعيشه مهنة المحاسبة في الدول النامية عموماً، يتسم بأربع سمات رئيسية هي²:
 - **سمة التبعية:** تبعية مطلقة لمهنة المحاسبة في الدول المتقدمة، وقد ورثت هذه التبعية إما بحكم التبعية السياسية للدول النامية للدول المتقدمة خلال الحقبة الاستعمارية، وإما بحكم تبعيتها الاقتصادية في العصر الحاضر.
 - **سمة التقلب:** إذ لا تتوفر للمفاهيم أو للمعايير التي تحكم المهنة في الدول النامية سمة الثبات أو الاتساق. وسمة التقلب هذه مرتبطة إلى حد كبير بحالة عدم الاستقرار التي تسود تلك الدول مما يجعل وضع أو تصميم هذه النظم والمعايير يتم في الغالب بقرار سياسي.
 - **خضوع المهنة لهيمنة الجهات الرسمية:** وذلك إما بسبب غياب الجماع المهنية القادرة على وضع معايير وقواعد سلوكيات المهنة، وإما كوسيلة لإلزام الوحدات الاقتصادية بإتباع نموذج موحد من النظم المحاسبية يتلاءم مع مواصفات نظم الاقتصاد المركزية في تلك الدول. ولعل من أهم نتائج هذه الهيمنة هو أن معظم القواعد والمعايير التي تحكم المهنة في الدول النامية تصدر بقواعد وتشريعات رسمية جامدة تفقدها القدرة على الاستجابة لأية تغيرات تستجد في الظروف البيئية لتلك الدول.
 - **تدني النظرة الاجتماعية بشكل عام لمهنة المحاسبة:** إذ أن الكثير من الفئات تتعامل معها على أنها وسيلة من وسائل التهرب الضريبي، أكثر من كونها نظاماً للمعلومات المفيدة لاتخاذ وترشيد القرارات المالية.

2. مظاهر تردّي مهنة المحاسبة في البلدان النامية

تعاني مهنة المحاسبة في الدول النامية وضعاً مزرياً جراء الوضعية الاقتصادية المتدهورة نسبياً بين مختلف بلدانها، وهذا على الصعيدين الاقتصادي الجزئي والكلّي، فعلى المستوى الجزئي (القطاع الخاص والمؤسسات الفردية) فمستويات الاحتياجات المحاسبية مرتفع جداً، فهناك:

¹ الصبح، عبد الحميد مانع، معوقات اعتماد وتطبيق المعايير الدولية للتقارير المالية في الدول النامية، مجلة المحاسب القانوني، العدد الرابع، فبراير 2009، ص 13.

² الصبح، عبد الحميد مانع، المحاسبة الدولية - الإطار النظري والتطبيق العملي، دار الكتاب، صنعاء، اليمن، الطبعة الثانية 2009، ص ص 165-161.

- ❖ شح في الإفصاح عن المعلومات المحاسبية المقدمة من قبل المؤسسات والشركات، خاصة فيما يخص أرباح الشركات، التي تعتبر أهم حاجات مستخدمي المعلومة المحاسبية؛
 - ❖ الحاجة إلى المدارك التعليمية والمعرفية بالمحاسبة المالية وطرق الإبلاغ المالي، وكذا محاسبة التكاليف، والمحاسبة الإدارية، والمحاسبة الضريبية والتدقيق³؛
 - ❖ تعاني الدول النامية نقصاً في المحاسبين المهتمين، وعدم الاستشعار بأهمية المحاسبة؛
 - ❖ إن النظرة الاجتماعية لمهنة المحاسبة في الدول النامية مازالت متدنية ولا تعامل كمهنة مستقلة، بل تملئها اعتبارات قانونية تجعل البعض ينظر إليها كأداة للتهرب الضريبي؛
 - ❖ إن قصور النظم المحاسبية في الدول النامية عن تلبية متطلبات التنمية في هذه البلدان تنبع من خصائص النظم المحاسبية فيها، وأهم تلك الخصائص: التبعية، التقلب، خضوع المهنة لهيمنة الجهات الرسمية، وضعف التعليم والتدريب المهني؛
 - ❖ كما أشار تقرير فريق مكلف من الاتحاد الدولي للمحاسبين إلى أن التعليم المحاسبي في الدول النامية يعاني جوانب قصور كثيرة منها:
 - أ. عدم تحديد المحتوى النظري ومستوى التدريب الفني لبرامج التعليم المحاسبي بشكل دقيق؛
 - ب. عدم توفر نسخ منقحة للكتب والمجلات الأجنبية؛
 - ج. عدم وجود المعلمين المؤهلين وتدني أجورهم؛
 - د. فضلاً عن تقديم المواد التعليمية بلغة غير اللغة المحلية.
- كما كشفت الدراسة التي أجرتها لجنة الخبراء الحكوميين التابعة للأمم المتحدة عن مهنة المحاسبة في إفريقيا عن نقص كبير في المحاسبين المؤهلين إذ لم يصل عددهم في كل دولة من الدول التي شملتها الدراسة عن خمسين (50) محاسباً⁴. وهذا عدا عن توزيع المحاسبين على عدد السكان بالمقارنة مع ما هو موجود في الدول المتقدمة، وأحسن دليل على ذلك ما يظهره الجدول المالي عن واقع مقارنة عدد المحاسبين مع عدد السكان:

³ Austin C. Ezejelue, *Accounting Problems OF Less Developed Countries*, Abia State University, Uturu, June 29, 2004, p06.

⁴ الصبح، عبد الحميد مانع، معوقات اعتماد وتطبيق المعايير الدولية للتقارير المالية في الدول النامية، مرجع سبق ذكره، نفس الصفحة.

الجدول رقم (1-3): مقارنة بين التوزيع السكاني بعدد المحاسبين بين بعض الدول النامية والدول المتقدمة

الدولة	عدد المحاسبين الممارسين في مختلف المنظمات المهنية بالبلد	عدد السكان بالملايين	نسبة المحاسبين إلى عدد السكان (بالآلاف)
سنغافورة	28869	5.31	1 : 184
ماليزيا	30781	29.24	1 : 950
تايلاند	60347	66.79	1 : 1107
الفيلبين	22072	96.71	1 : 4381
فيتنام	10000	88.77	1 : 11097
جنوب افريقيا	43791	52.27	1 : 1194
نيجيريا	49.721	150	1 : 3017
المملكة المتحدة	128.000	61	1 : 477
استراليا	191204	22.72	1 : 191
كندا	70.000	30.4	1 : 477
الولايات المتحدة الأمريكية	330.500	301.2	1 : 911

المصدر: من إعداد الطالب⁵

وعن التطبيقات والمعايير المحاسبية، فإنها تتأثر بشكل كبير بمتطلبات قوانين الشركات واللوائح القانونية والضريبية، وفي الغالب لا تحوي هذه القوانين سوى الحد الأدنى من المتطلبات وأما الجوانب التفصيلية فتتركها للأعراف السائدة، وهذا بدورها تأتي من إتباع المعايير الموجودة في الدول المتقدمة كتلك المنقولة عن الدول الاستعمارية، ويؤكد هذا عندما يذكر أن المعايير الأمريكية تطبق بشكل اختياري من قبل بعض المحاسبين في معظم الدول النامية.

كما أن الدول النامية التي بدأت في إعداد معاييرها المحلية غالباً ما تعتمد على المعايير الأجنبية دون النظر لمدى ملاءمتها للبيئة المحلية، أو قد تعد على أساس المعايير الدولية إذ أظهرت دراسة أجرتها لجنة

⁵ Source:

- MIA analysis, ***the numbers for the membership for ASEAN jurisdictions is as at July 2014 and for non-ASEAN jurisdictions*** is as at March 2014 .
- the New Zealand Institute of Chartered Accountants and the Institute of Chartered , ***Accountants Australia merged and are now known as Chartered Accountants Australia and New Zealand***, Note: In 2013.
- Akhidime, Augustine, Ehijeagbon, ***Educational Development and Production of Accountants in Nigeria: Challenges and Way Forward***, An International Multidisciplinary Journal, Ethiopia Vol. 7 (4), Serial No. 31, September, 2013, p 241.

المعايير المحاسبية الدولية سنة 1988 ومسح أجرته شركة برايس ووتر هاوس سنة 1995 تزايد عدد الدول التي تطبق المعايير الدولية وتزايد نسب التطبيق في الدول ذاتها بين الدراستين، كما أظهرت الدراسة أن الدول النامية تطبق معايير المحاسبة الدولية بنسبة أكبر من الدول المتقدمة، بالرغم من أن الدول المتقدمة هي من أنشأت لجنة معايير المحاسبة الدولية⁶.

ثانياً: واقع مهنة المحاسبة في الدول النامية في ظل تغيرات البيئة الدولية

إن الوضع المتردي الذي عانت منه مهنة المحاسبة في البلدان النامية، أوجد وضعاً صعباً في تحقيق الانضمام لمنظمة التجارة العالمية، بسبب القيود التي تفرضها هذه الأخيرة، كما أن تطبيق المعايير شهد هو كذلك العديد من العراقيل حين تطبيقها في تلك البلدان، مما أوجب تكثيف جهود تطوير مهنة المحاسبة في البلدان النامية أولاً لتحقيق أهداف المنظمات المحاسبية الدولية.

1. أثر الانضمام إلى منظمة التجارة العالمية على مهنة المحاسبة في الدول النامية

خضعت مهنة المحاسبة كغيرها من المهن الخدمية للتحرير التدريجي اعتباراً من أول يناير 1995 وهو تاريخ بدء العمل باتفاقية الجات، على أن يتم التحرير الكامل في نهاية عشر سنوات من هذا التاريخ أي مع بداية عام 2005. وتتناول فيما يلي أهم مبادئ اتفاقية الجات في مجال الخدمات⁷:

- **مبدأ التحرير التدريجي:** ويقصد به الإزالة التدريجية لمختلف القيود التي تعرقل انسياب حركة التجارة في الخدمات بين الدول الأعضاء. وتنفيذاً لهذا المبدأ يتعين على الدول النامية وغيرها من الدول الأعضاء في الاتفاقية والمنظمة تعديل تشريعاتها التي تنظم مهنة المحاسبة والتدقيق قبل بداية عام 2005 بما يسمح بالتخلص نهائياً من القيود الكمية التي تضعها على حرية انتقال خدمات هذه المهنة ومزاويلها كعدد مورديها، وقيمة الخدمات المسموح بتوريدها، وعدد الأشخاص الذين يجوز توظيفهم في المهنة، وطبيعة الكيان القانوني للوحدات (المكاتب) التي تزاولها، ونسبة مشاركة رأس المال الأجنبي للوطني في هذه المكاتب وغير ذلك من القيود التي قد تنص عليها تشريعات مهنة المحاسبة والتدقيق بهدف عرقلة دخول مزاولي المهنة الأجانب.

⁶الصبح، عبد الحميد مانع، معوقات اعتماد وتطبيق المعايير الدولية للتقارير المالية في الدول النامية، مرجع سبق ذكره، ص 29.

⁷أبو النصر، عصام عبد الهادي، أثر التحولات الاقتصادية العالمية الجديدة (العولمة والجات)، على التأهيل العلمي والعملية لمراجع الحسابات في الدول النامية مع التطبيق على مصر، بحث مرجعي لترقية إلى درجة أستاذ مساعد، كلية التجارة (بنين) - جامعة الأزهر، 2000،

ولما كانت مكاتب المحاسبة والتدقيق الوطنية تفتقر إلى هذه العناصر، فإنها سوف تكون في موقف تنافسي ضعيف أمام مثيلاتها من المكاتب الأجنبية ولاسيما وأن الأخيرة تتمتع بإمكانيات مالية تسمح لها بقبول أتعاب مهنية أقل - كاستراتيجية مؤقتة - من التي تعرضها المكاتب الوطنية وذلك بغرض إزاحة الأخيرة من السوق، الأمر الذي يعني إخراج مكاتب المحاسبة والتدقيق الوطنية من سوق المهنة وسيطرة المكاتب الأجنبية على هذا السوق. ومما يؤكد ما سبق ما أوضحتها الدراسة التي أجرتها لجنة الخبراء في معايير المحاسبة الدولية والتقارير (United Nations intergovernmental working group of Experts on international standards of Accounting and Reporting ISAR) من أن النقص الكبير في المحاسبين المؤهلين لدى الدول النامية سوف يكون له تأثيره السلبي على المهنة في تلك الدول، الأمر الذي سيجعل حظها في الاستفادة من تحرير التجارة في هذه المهنة قليل، وبمعنى آخر فإن عمليات التدقيق الجديدة سوف تجد طريقها إلى مكاتب المحاسبة الأجنبية.

- مبدأ عدم التمييز (الدولة الأولى بالرعاية): ويُقصد به سريان أية ميزة يمنحها عضو المنظمة لآخر على كافة أعضاء المنظمة دون شرط أو قيد أو حتى مجرد المطالبة بذلك. ومن ثم، فإن قيام عضو ما بمنح مزاوي مهنة المحاسبة في كثير من البلدان النامية لبعض المزايا في مجال توريد هذه الخدمة يتطلب منح ذات المزايا لجميع الدول الأعضاء دون طلب منها، وهو الأمر الذي يعني عدم استفادة مزاوي المهنة في الدول النامية، من أية معاملة تمييزية قد تمنحها بعض الدول لدول النامية في مجال مهنة المحاسبة والتدقيق.

- مبدأ المعاملة الوطنية: ويُقصد به معاملة موردي الخدمات الأجانب نفس المعاملة التي تقدم لنظرائهم المحليين وبلا تمييز ضد المورد الأجنبي. ويؤدي تطبيق هذا المبدأ إلى التقليل من جدوى توفير الدعم اللازم لمكاتب المحاسبة والتدقيق الوطنية الوليدة حديثاً أو غيرها مما قد تكون في حاجة إلى دعم، الأمر الذي يؤدي إلى تضاؤل فرص ظهور مكاتب يمكن أن تأخذ دورها في المستقبل أمام المكاتب الأجنبية العملاقة التي تشكل بطبيعتها قوة اقتصادية تنسجم مع المتغيرات الجديدة.

- مبدأ الشفافية: ويقصد به قيام حكومات الدول الأعضاء بنشر القوانين والأنظمة المرتبطة بمهنة المحاسبة والتدقيق وكذا إبلاغ المنظمة بأي تغيير في هذه القوانين والأنظمة بالإضافة إلى الإجابة عن الموضوعات التي يتم الاستعلام عنها من الشركات الأجنبية. ولا شك أن الهدف من هذا المبدأ هو ضمان تسهيل انتقال مزاوي المهن ومنها مهنة المحاسبة والتدقيق.

- مبدأ الاعتراف بالإجازات والشهادات والخبرات المكتسبة التي تمنحها الدول الأعضاء: ويقصد به ضرورة التزام كل عضو بقبول المؤهلات العلمية والخبرات العملية لموردي الخدمات الأجنبي وفقاً "للمعايير العالمية المتعارف عليها". وفي هذا الصدد، فقد سارعت منظمة التجارة العالمية بوضع إرشادات لمؤهل عالمي موحد لقطاع مهنة المحاسبة والتدقيق حتى يمكن تسهيل التفاوض على الاعتراف المتبادل بالمؤهلات المهنية التي تعطى الحق في ممارسة مهنة المحاسبة والتدقيق دولياً. وما يلاحظ على هذه الإرشادات أنها تتسم بالعمومية ولا تتلاءم مع ظروف الدول النامية نظراً لاختلاف القوانين ونظم التعليم ومتطلبات الإقامة، وكذا معايير المحاسبة والتدقيق فيما بينها، بل إن هذه الإرشادات تعرضت لانتقادات من جانب الدول المتقدمة ذاتها نظراً لاختلاف قوانينها ونظمها التعليمية ومتطلبات الإقامة فيها أيضاً.

2. معوقات تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الدول النامية

لقد واجهت معايير المحاسبة الدولية معارضة شديدة من قبل الكثير في دول العالم النامية، ويعود ذلك للأسباب التالية:

- إصدار معايير المحاسبة الدولية مقبول ومرحب به من قبل الشركات الدولية المحاسبية التي تقدم خدمات محاسبية وضريبية واستشارية، وهي بذلك تهدف للهيمنة وتوسيع أسواقها؛
- هناك العديد من المنظمات المهنية في بعض الدول خاصة الدول النامية تتصف بالقصور المهني والتبعية المهنية للمنظمات المهنية في الدول المتقدمة؛
- اختلاف الظروف الاقتصادية والاجتماعية والسياسية بين الدول مما يجعل إمكانية توحيد المعايير المحاسبية في غاية الصعوبة، كذلك اختلاف طبيعة المعلومات التي تحتاجها الطوائف المختلفة من مستخدمي البيانات المالية؛
- تطور المعرفة المحاسبية في الدول النامية يتم ببطء، وان الأنظمة المحاسبية غالباً ما تكون مستوردة من الخارج نتيجة الضغوط السياسية والدولية⁸؛
- خضوع معظم المنظمات والهيئات للإشراف المباشر من قبل الحكومة من خلال إصدار القوانين والأنظمة والتعليمات الخاصة بالمهنة، مما يضعف من دور هذه المنظمات والهيئات من تفعيل دورها الرقابي ومتابعة التطور المهني بما يتفق من المتغيرات الاجتماعية والاقتصادية والقانونية؛

⁸عبد القادر، وليد، المعايير المحاسبية الدولية، منشورات جامعة القدس المفتوحة، الطبعة الأولى، 2007، ص ص 17-19.

- ضعف وغياب معايير المحاسبة المحلية في بعض الدول النامية، التي تفتقر إلى الخذ بعين الاعتبار التطورات العالمية والمحاسبية، بما يخدم الجهات المستفيدة من القوائم المالية خاصة المستثمرين الأجانب وغيرهم؛
- القصور المهني والتعليمي اللازم لأعضاء معظم المنظمات المهنية في الدول النامية، وإتباعها للمنظمات المهنية في الدول المتقدمة⁹.

وباعتبار كونه كان أحد اللجان التي كانت تشكل الاتحاد الدولي للمحاسبين خلال سبعينيات القرن العشرين، فإن المجلس يبقى دائما يعمل على تحقيق التوحيد المحاسبي على المستوى الدولي، من خلال إصداره للمعايير المحاسبية الدولية، وكذا تحقيق الانسجام المطلوب بين المنظمات والهيئات الدولية، وعلى رأسها الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC.

المطلب الثاني: دوافع ومظاهر التجربة الصينية في إصلاح مهنة المحاسبة

تعتبر الصين من الدول الرائدة في تنظيم مهنة المحاسبة، خاصة عندما قررت التقرب لمخرجات المرجعيات المحاسبية الدولية، لكن هذا واكب إصلاحات عميقة على الواقع المحاسبي في الصين، كما أنها سخرت كافة الوسائل لإنجاح هذا المسعى.

أولاً: أعمال الإصلاح المحاسبي في الصين

في خضم تحولها الاقتصادي الذي أدهش العالم، عملت الصين على الخروج من النظرة السوفياتية الماركسية فيما يخص مهنة المحاسبة، والتي كانت تنتهجها خلال تبنيتها للاقتصاد المخطط، وعمدت إلى إحداث إصلاح جذري يتناسب مع التحولات الاقتصادية، ولقد شملت عملية الإصلاح على تبني مقتضيات المرجعية المحاسبية الدولية.

1. التطور التاريخي لعمليات الإصلاح المحاسبي في الصين وأسبابه

لقد شهدت الممارسة المحاسبية تحولا عميقا من حيث توجيه القوانين ابتداء من أواخر 1970، بعد أن كانت تعتمد على نظام محاسبي يستجيب لمتطلبات الاقتصاد الكلي الموجه المأخوذ من النموذج السوفياتي عام 1950. ولقد شرعت الصين في إحداث إصلاحات من خلال إعادة بناء اقتصادها، والتوجه نحو

⁹ الزين، منصور، مرجع سبق ذكره، ص 06.

اقتصاد السوق¹⁰، حيث شرعت الحكومة الصينية منذ 1992 بسلسلة من برامج تحديث النظام المحاسبي، كما احتوت هذه البرامج العديد من التحديات المتعلقة بوضع معايير ونظم محاسبية، إنشاء هيئات محاسبية مهنية، وكذا إصلاح مهنة المحاسبة ومختلف الممارسات المهنية الأخرى¹¹. وقد عرف الإصلاح المحاسبي في الصين بدايته سنة 1993، وذلك في غضون إصلاحات الاقتصاد التي قامت به الدولة تدريجياً اعتباراً من سنة 1978 تحت تأثير ما يطلق عليه في الصين بـ (Deng Xioping)، أي في إطار إعادة توجيه دور الدولة في الاقتصاد بالانتقال التدريجي لاقتصاد السوق. و تبعاً لذلك، فقد كان لانفتاح الدولة، وزيادة الاستثمار الخارجي وتأسيس العديد من الشركات المختلطة، بالإضافة إلى تزايد عدد الشركات الخاصة والمشاريع المشتركة إلى جانب مؤسسات الدولة، دوراً هاماً في نحو النظام الاقتصادي الصيني السابق¹².

وكما مس الإصلاح المحاسبي في الصين العديد من الميادين، التي يمكن تلخيصها فيما يلي¹³:

- ❖ إعداد معايير محاسبية عامة من خلال قرار 30 نوفمبر 1992، القانون المحاسبي لسنة 1985 المعدل في 29 ديسمبر 1993؛
- ❖ تنظيم مهنة المحاسبين القانونيين (خبراء المحاسبة) من خلال مرسوم تنفيذي 3 جويلية 1996 وقانون 31 أكتوبر 1993؛
- ❖ تأسيس قانون الشركات من خلال قانون 29 ديسمبر 1993؛
- ❖ الإصلاح الجبائي مرسوم تنفيذي 13 ديسمبر 1993؛
- ❖ تشريع أنظمة البورصة.

2. أسباب توجه الصين إلى إصلاح منظومتها المحاسبية

لقد كان لمجهودات السلطات الصينية فيما يتعلق بالجمال المحاسبي الأثر المباشر على إصلاح وانفتاح اقتصاد هذا البلد، وترجع هذه التطورات للأسباب التالية¹⁴:

¹⁰ Charles J.P. Chena, Shimin Chenb,*, Xijia Sua, *Is accounting information value-relevant in the emerging Chinese stock market?*, Journal of International Accounting Auditing & Taxation 10, 2001 , p 04.

¹¹ Chong, Lee Ming et Wang, Songnian, *COMPRENDRE LES ETATS FINANCIERS CHINOIS*, En savoir plus: <http://www.prolegomenes.com/fr/comptabilite/fond/comprendre-les-etats-financiers-chinois.html#ixzz3h0ToLGku>, CONSULTE LE 26/07/2015.

¹² رضا، جاحدو، *تجربة الإصلاح المحاسبي في الصين*، الملتقى العلمي الدولي حول "الإصلاح المحاسبي في الجزائر" يومي 29 و 30 نوفمبر 2011، جامعة ورقلة، الجزائر، ص 06.

¹³ جاحدو، رضا، *نفس المرجع*، ونفس الصفحة.

¹⁴ Yuan Ding, *LES FACTEURS DE RISQUE HYPOTHEQUANT LA REUSSITE DE LA REFORME COMPTABLE EN CHIN*, 21_EME CONGRES DE L'AFC, May 2000, France, p p 03-04.

1.2. التغيير في وظيفة الإدارة العمومية

حيث كان الانتقال من الاقتصاد الموجه إلى اقتصاد السوق تغيير في توجهات دور الدولة الصينية في الاقتصاد، فمن الرقابة المباشرة للاقتصاد، إلى متدخل غير مباشر فيه، كما أصبح هناك ملاك جدد للشركات والمؤسسات، الذين أصبحوا أكبر المستفيدين من المعلومات المحاسبية، لكن هذا التغيير أخذ مسارا صعبا وطويلا، حيث كانت بدايته من ديسمبر 1978.

2.2. تعدد أشكال الملكية وتغيير بيئة الأعمال

لقد أدى انتقال الاقتصاد الصيني إلى اقتصاد السوق إلى إحداث تغيير في شكل الملكية للمؤسسات وكذا العمليات التي تقوم بها، فجانبا المؤسسات العمومية والتعاونيات نجد الآن الشركات الخاصة، والمختلطة، والشركات الصينو-أجنبية (شراكة بين شركات صينية وأخرى أجنبية). كما تعتبر شركات المساهمة أهم الأشكال التي مسها الإصلاح، حيث أضحت هناك أكثر من ألف شركة مساهمة مسعرة في بورصتي الصين (شانغهاي وشينزهان)، كما ظهرت مجموعات الشركات، وظهور الشركات المتعددة الجنسية مما أدى إلى زيادة دور البورصة في الاقتصاد الصيني، مما أدى إلى أن النظام المحاسبي القديم لا يستجيب للواقع الصيني، تاركا المجال للنظام محاسبي متناسقا أكثر مع الممارسات المحاسبية الدولية.

3.2. انفتاح الاقتصاد الصيني على العالم الخارجي

ويعد هذا ثالث الأسباب التي أدت إلى الإصلاح المحاسبي في الصين، من أجل تحقيق برامج طموحة وحديثة، فالصين كانت بحاجة إلى تدفق رؤوس الأموال وإلى استقطاب التكنولوجيا، وهذا ما أدى إلى تبني سياسة محددة لجلب الاستثمارات الأجنبية. كما أن علامات نجاح الانفتاح الاقتصادي عديدة، حيث أصبحت الصين ثاني بلد استقطابا للاستثمارات الدولية بعد الولايات المتحدة الأمريكية، والحادي عشر فيما يخص عمليات التصدير والاستيراد، كما أصبحت كذلك أكبر دولة مصدرة للأسهم والسندات في أسواق المال العالمية، هذا ما فرض على الصين وضع نظام محاسبي أكثر وضوحا بالنسبة للعالم الخارجي.

ثانيا: مظاهر الإصلاح المحاسبي في الصين

يمكن توضيح أهم الإصلاحات التي باشرتها السلطات الصينية في إصلاح المنظومة المحاسبية من

خلال النقاط التالية:

1. قانون المحاسبة

لقد تم تبني النظام المحاسبي خلال عام 1985 وتم مراجعته في ديسمبر من عام 1993، ويعد القاعدة القانونية للممارسة المحاسبية في الصين، لكن ما يميزه أنه لم يأتي بطريقة تفصيلية، حيث لا يحتوي إلا على ثلاثين مادة، التي حددت ما يلي:

- حجم المعاملات الواجب أن تكون هدفا للإجراءات المحاسبية؛
- الفترة المحاسبية والتي تنطلق من الفاتح يناير وتنتهي في 31 من ديسمبر؛
- الوحدة النقدية، وهي وحدة النقد الصين الشعبية (ماعدات الشركات والمؤسسات التي تكون إيراداتها ونفقاتها معبر عنها بالنقد الأجنبي)؛
- طبيعة الوثائق التي يجب أن تكون متوافقة مع النظام المحاسبي الموحد للدولة؛
- نوعية الوثائق الواجب الاحتفاظ بها؛
- وضع نظام مراقبة الأملاك؛
- وضع نماذج لنظام الرقابة المحاسبية ومراجعة الحسابات؛
- الهيئات والأشخاص الممارسين لمهنة المحاسبة؛
- المسؤولية القانونية للمحاسبين.

ومن هذا الجانب هناك غموض يكتنف هذا القانون، فمثلا يفرض على ممارسي مهنة المحاسبة أن تتوفر فيهم المعرفة المهنية المطلوبة، دون توضيح نوع الكفاءات والشهادات المهنية المطلوبة، كما توجد حالة عدم التحديد الدقيق لما يمكن فهمه على أنها منح صلاحيات للشركات من أجل وضع مخططاتها المحاسبية، بما يتلائم مع مبدأ المرونة الذي تسعى السياسات الصينية لترسيخها في هذا المجال¹⁵.

2. معايير المحاسبة

من خلال القانون المحاسبي أصبحت الممارسات المحاسبية المقننة بواسطة معايير محاسبية للشركات، بما فيها المعايير الخاصة (Normes Comptable Spécifique) التي أصدرتها وزارة المالية في نوفمبر من عام 1992، فالمعايير الأساسية الثمانية (08) تم المصادق عليها منذ 1997، وباقي المعايير والتي أطلق عليها بالمعايير المحاسبية القاعدية، تمثلت في ثلاث والعشرون (23) معيارا، وضعت في شكل مسودة إعلان. كما أن المعيار المحاسبي الأساسي أو القاعدي (Norme Comptable de Base) يحدد الأهداف والمبادئ

¹⁵ Organisation DE Coopération et de Développement Économiques OCDE, *Examens de l'OCDE des politiques de l'investissement, CHINE, PROGRÈS ET ENJEUX DE LA RÉFORME*, 2004, p p 183-184.

والعناصر المحاسبية، وكل معيار يقدم دليل استرشادي لمختلف الممارسات المحاسبية وفق إطار محدد. ويمكن توضيح المعايير المحاسبية الصينية الصادرة حتى 2003 من خلال الجدول الموالي:

الجدول رقم (2-3): أهم المعايير المحاسبية الصينية الصادرة حتى 2003

مضمون المعيار	تاريخ المصادقة وسريان المعيار	نطاق التطبيق
نشر بيان العلاقة والمعاملات بين الأطراف ذات العلاقة	22 ماي 1997	بعض الشركات المدرجة في السوق المالي
قائمة التدفقات النقدية	22 مارس 1998 وأعيد تعديله في 2001	جميع الشركات
الأحداث الواقعة بعد تاريخ اقفال الحسابات	12 ماي 1998 أعيد تعديله 2003	جميع الشركات المدرجة في السوق المالي
إعادة هيكله الديون	12 جوان 1998 أعيد تعديله في 2003	جميع الشركات
الإيرادات أو رقم الأعمال	20 جوان 1998	بعض الشركات المدرجة في السوق المالي
الاستثمارات	24 جوان 1998 وتم تعديله في 2001	شركات المساهمة
عقود الإنشاءات (أو المقاولات)	25 جوان 1998	بعض الشركات المدرجة في السوق المالي
السياسات المحاسبية وتغير في السياسات وطرق التقييم المحاسبية	25 جوان 1998 وعدل في 2001	جميع الشركات
الالتزامات خارج الميزانية	جويلية 2000	جميع الشركات
المعاملات غير نقدية	جانفي 2001	جميع الشركات
التشبيات المعنوية	جانفي 2001	شركات المساهمة
تكلفة الاقتراض	جانفي 2001	جميع الشركات
الإيجار	جانفي 2001	جميع الشركات
التقارير المالية الوسيطة	جانفي 2002	جميع الشركات الخاضعة للقواعد المحاسبية

¹⁶ المصدر: من إعداد الطالب .

¹⁶ بالاعتماد على:

- Yuan Ding, *O-pcit*, p 06
- En savoir plus: <http://www.prolegomenes.com/fr/comptabilite/micro/china-accounting-system.html#ixzz3h1rn3V00> , consulté le 26/07/2015 à 21 :38.

ماعد المعيار المتعلق بإعادة هيكلة الديون، المعايير السبع الباقية تم تطبيقها فقط من قبل الشركات المدرجة في السوق المالي، وأما بالنسبة إلى الشركات غير المسعرة فقد ألزمتها السلطات الصينية (والمثلة في وزارة المالية)، بتطبيق ثلاث عشرة (13) قاعدة محاسبية، وهذا بالنسبة للأنشطة المحددة من قبل وزارة المالية، وهذه القواعد تم إعدادها من قبل الوزارة من أجل تأطير الممارسة المحاسبية، كما يجب الإشارة إلى أن الشركات المدرجة في الأسواق المالية خارج الصين مجبرة على تطبيق معايير المحاسبة الدولية.

3. قانون الشركات والقوانين ذات العلاقة

لقد كرس قانون الشركات الصادر في ديسمبر من عام 1993، فصلا كاملا يحدد من خلاله الواجبات المحاسبية لشركات (شركات مساهمة أو شركات ذات المسؤولية المحدودة)، وكذا محتوى التقارير السنوية، طرق الإفصاح المحاسبي، وطرق تخصيص الأرباح. وفيما يخص الشركات المدرجة في السوق المالي، فإن الفصل السادس للمرسوم الصادر في 22 أبريل 1993 يحدد معايير الرقابة على المعاملات والإصدارات المتعلقة بالأسهم، كما يحدد طرق الإفصاح عن المعلومات الخاصة بهذه الشركات، كمواعيد النشر والإفصاح، التقارير السداسية، التقرير السنوي. ومنذ الأول من جويلية من عام 1999 شرع في تطبيق القانون المتعلق بتنظيم عمليات البورصة، ففي الفرع الثالث من الفصل الثالث المعلومات الواجب الإفصاح عنها، كما يحدد مستويات المسؤولية المرتبطة بها¹⁷.

ثالثا: المنظمات والهيئات المحاسبية في الصين

تأثر الهيكل التنظيمي لهيئات المهنة المحاسبية في الصين، تماشيا مع الإصلاحات التي باشرتها فيما يخص مهنة المحاسبة، وفي هذا الإطار يمكن استعراض أهم الهيئات والمنظمات المحاسبية المؤثرة في مهنة المحاسبة بالصين.

1. هيئة المعايرة في الصين

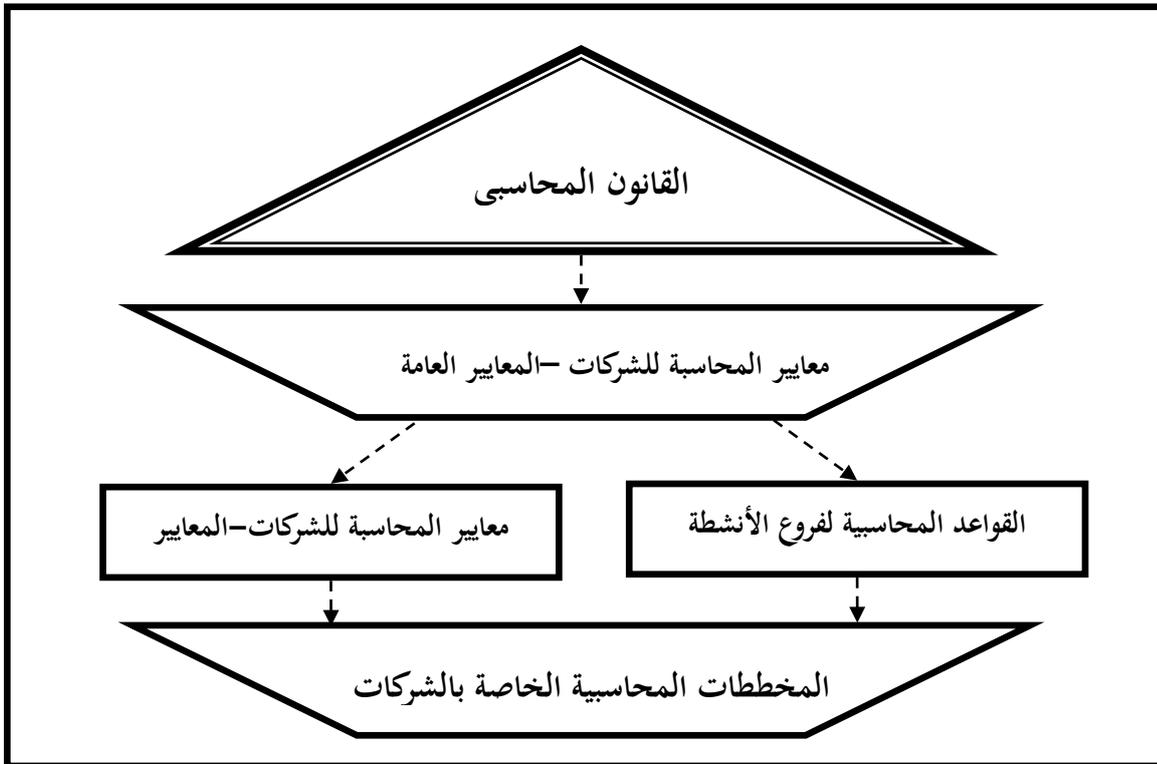
ترجع مسؤولية وضع المعايير في الصين لهيئة حكومية يطلق عليها القسم الإداري للشؤون المحاسبية (Division de l'Administration des Affaires Comptable DAAC)، وهي هيئة تتبع مباشرة وزارة المالية، كما تعد من مصادر المعايرة وتقديم الآراء والتوصيات للمجتمع العلمي المحاسبي في الصين ومصنف الخبراء المحاسبين الصيني، وكذا معايير المحاسبة الدولية ومبادئ المحاسبة الأنكلوسكسونية. ولقد تم إنشاء

¹⁷ Yuan Ding, *O-pcit*, p 06

DAAC في عام 1949، كما يعد الهيئة الوحيدة المناط بها إعداد المعايير المحاسبية وفقا للقانون الصيني، حيث يتشكل أصلا من موظفين. كما يلعب دور لا يستهان به في إعداد وإدارة النظام المحاسبي في الصين. وعندما التحقت الصين بركب اقتصاد السوق، لم يكن من الممكن الاستمرار في تبني النظام المحاسبي المركزي، الذي لم يكن يستجيب لتحولات الكبيرة التي تشهدها الصين، وفي عام 1988 قامت DAAC بإنشاء فرع بحث مشكل من باحثين والعديد من الخبراء المحاسبين، والأساتذة المختصين في المحاسبة، والباحثين الشباب ذوي المعرفة بخبايا المحاسبة الأنكلوسكسونية.

ولقد تركزت هذه الأبحاث نحو وضع معايير جديدة تقترب من تلك المعمول بها على المستوى الدولي، لكن تتبنى في ظلها طبيعة البيئة الصينية. كما بالموازاة تم إدخال وتبني بشكل واضح متطلبات المحاسبة الأنكلوسكسونية، وهذا يعود إلى كون العديد من الجامعات الصينية كانت تقدم دروس في هذا المجال، كما كانت تنشر العديد من المقالات والأبحاث التي تهتم بالمحاسبة الأنكلوسكسونية¹⁸. ويمكن توضيح الهيكل العام لمعايير المحاسبة وسيرورة وضع المعايير المحاسبية في الصين، وفق الشكل التالي:

الشكل رقم (3-1): الهيكل العام لمعايير المحاسبة العامة المحاسبية في الصين



Source : Gervais Michel, « La réforme du système comptable dans les entreprises chinoises », *Idem*, p 97.

¹⁸ Gervais Michel, « *La réforme du système comptable dans les entreprises chinoises* », *Comptabilité - Contrôle - Audit*, 1996/2 Tome 2, volume 2, p 94.

2. المنظمات المهنية في الصين

هناك مجموعة من الهيئات والمنظمات التي تقوم بممارسة مهنة المحاسبة في الصين، لعل أهمها نجد:

1.2. المعهد الصيني للمحاسبين القانونيين المعتمدين

تم إنشاء المعهد الصيني للمحاسبين القانونيين المعتمدين (The Chinese Institute of Certified Public Accountants CICPA) في عام 1988، وهو يتبع وزارة المالية، ويعد منذ عام 1997 عضواً في المنظمات الدولية والإقليمية، مثل الاتحاد الدولي للمحاسبين، وكذا كفدرالية المحاسبين الآسيويين والمحيط الهادي. ويعمل المعهد كذلك على تحقيق التناسق بين الممارسات المحاسبية الصينية مع نظيرتها من معايير المحاسبة الدولية، كما يقوم بتنظيم مسابقة الالتحاق بممارسة الخبرة المحاسبية، ويعمل كذلك على تنظيم منظمات التدقيق، ولقد أصدر في عام 1995، أولاً معايير التدقيق، حيث كلف بقبول مكاتب التدقيق الأجنبية التي تريد العمل في الصين، كما أنه ألزم أعضاء المعهد أن يشيروا في تقارير التدقيق الخاصة بالشركات مدى التزامها بالمعايير المحاسبية الخاصة بالشركات الصينية¹⁹.

وحتى 2016، أضحى المعهد يضم 250.000 عضواً يحملون شهادة محاسب قانوني معتمد (Certified Public Accountants CPA)، وكذا يعملون في مجالات المهن المحاسبية مختلفة²⁰.

2.2. اللجنة الصينية لمعايير المحاسبة

تشكل من سبعة أعضاء، يقومون بتقديم الاستشارات لفائدة وزير المالية، فيما يتعلق بالإعلان ونشر معايير المحاسبة، ولقد بدأت نشاطها خلال عام 1998.

3.2. منشآت مكاتب المحاسبة والمراجعة المستقلة

مبدئياً كانت تسمح الحكومة الصينية للوزارات والشركات بإنشاء مكاتب المحاسبة والتدقيق الخاصة بهم، مع بقائها تابعة لها، وهذا لسد الفراغ الموجود في هذا الميدان. لكن بعد 1992 أكدت الحكومة الصينية على أنه يجب أن يتم بعد إنشاء هذه المكاتب فصلها عن مؤسساتها الأصلية، وجعلها تندمج في مجموعات مهنية أكبر²¹.

¹⁹ Organisation de Coopération et de Développement Économiques OCDE, *O-pcüt*, 2004, p186.

²⁰ الموقع الرسمي للمعهد الصيني للمحاسبين المعتمدين (أطلع عليه في 2016/05/29 على الساعة 00:48):

http://www.cicpa.org.cn/introicpa/about/201407/t20140708_45449.html

²¹ Organisation de Coopération et de Développement Économiques OCDE, *O-pcüt*, 2004, p186.

المطلب الثالث: أهمية الإصلاح المحاسبي في تطوير مهنة المحاسبة في ظل الاستجابة لمتطلبات المرجعية المحاسبية الدولية في الصين

عمدت الصين إلى إصلاح منظومة مهنتها المحاسبية لما لها من أهمية بالغة في اقتصادها، خاصة بعد الانفتاح وتبني اقتصاد السوق، وقد عملت على تحقيق التوافق الدولي مع مختلف المرجعية المحاسبية الخاصة بذلك. كما عمل المعهد الصيني للمحاسبين المعتمدين (CICPA) على تطوير مختلف المهن المحاسبية، من خلال إحكام التنظيم وإعداد برامج واستراتيجيات لتطوير مهنة المحاسبة.

أولاً: أهمية مهنة المحاسبة في الاقتصاد الصيني واستراتيجيات التطوير

تلعب مهنة المحاسبة اليوم دوراً بارزاً في الاقتصاد الصيني، خاصة بعد التحول من الاقتصاد الموجه أو الاشتراكي إلى اقتصاد السوق، وما شهدته من انفتاح اقتصادي وتحقيق نمو متزايد من سنة إلى أخرى، كما لعب الاستثمار الأجنبي المباشر دوراً محورياً في التحولات والإصلاحات المحاسبية التي عرفتها الصين خلال العقود الثلاثة الماضية.

1. أهمية مهنة المحاسبة في ظل الاقتصاد الصيني

ففي نهاية ديسمبر 2015 أحصى المعهد الصيني للمحاسبين القانونيين المعتمدين وجود 8.374 شركة محاسبة، وكذا ما يتجاوز 300.000 من القوى العاملة الذين يشتغلون بممارسة المهنة. كما أحصى كذلك 250.000 ممن يمتلكون مؤهلات عالية. هؤلاء يقدمون مختلف خدمات مهنة المحاسبة، مثل توفير خدمات التدقيق والمحاسبة، وخدمات الاستشارة الإدارية، والاستشارة الضريبية، لأكثر من 4.2 مليون مؤسسة، منها 2.800 شركة مدرجة في سوق المال الصيني، كما أن الإيرادات المتأتية من ممارسة مهنة المحاسبة بلغت 60.357 مليار يوان صيني في نهاية 2014.

وما يلاحظ أن الإيرادات المتأتية من مهنة المحاسبة شهدت تطوراً ملحوظاً خلال الفترة الممتدة بين سنة 2004 وسنة 2014، وهذا ما يمكن توضيحه من خلال الجدول الموالي:

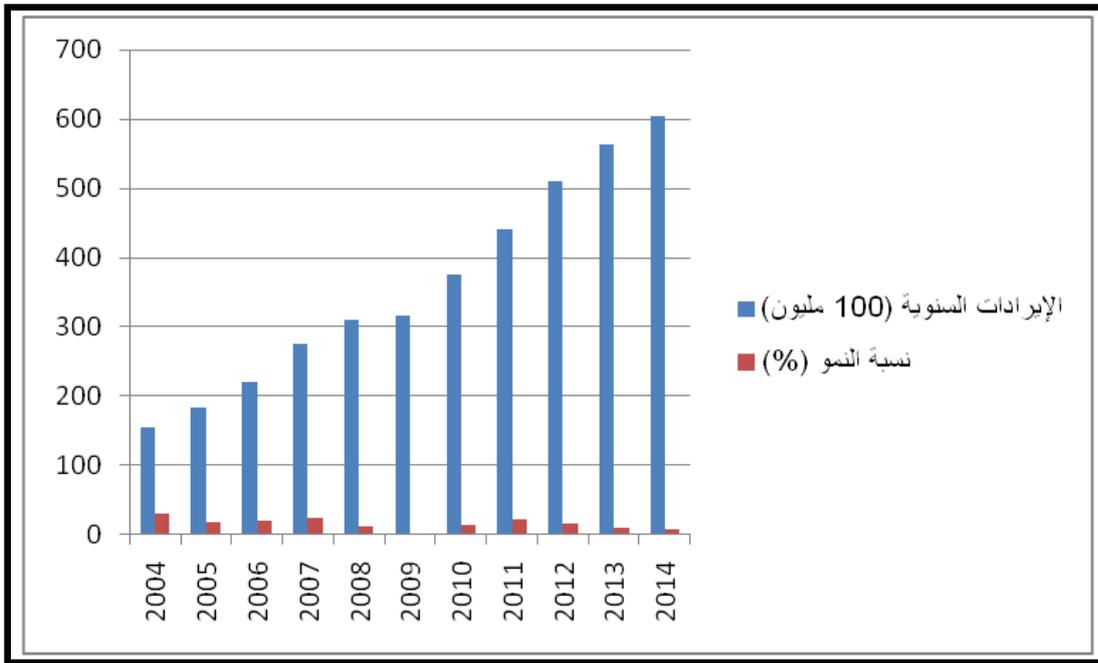
الجدول رقم (3-3): تطور الإيرادات المتأتية من المهن المحاسبية في الصين خلال الفترة 2004-2014.

2014	2013	2012	2011	2010	2008	2009	2007	2006	2005	2004	
603,57	563,21	509,65	440,1	375	310,73	316,71	276,34	221,16	183,11	154,52	الإيرادات السنوية (100 مليون يوان)
7,17	10,51	15,81	21,58	14,31	12,44	1,92	24,89	20,83	18,5	30,66	نسبة النمو (%)

Source : The Chinese Institute of Certified Public Accountants CICPA, *Overview of the Accountancy Profession in China*, CICPA, Updated on January 21, 2016, p 02.

ومما يلاحظ على هذا الجدول أن الإيرادات المتأتية من مهنة المحاسبة في الصين شهدت ارتفاعا كبيرا خلال أغلب السنوات العشرة الأخيرة، وهذا ما يمكن تمثيله من خلال الشكل البياني التالي:

الشكل رقم (3-2): توضيح تطور إيرادات المهن المحاسبية في الصين خلال الفترة 2004-2014.



المصدر: من إعداد الطالب بناء على الجدول السابق وبرنامج إكسل.

لكن تجدر الإشارة إلى أن إيرادات مهنة المحاسبة شهدت تذبذبا بفعل التغيرات التي حدثت على الناتج المحلي الخام خلال بعض الفترات، حيث أنه في سنة 2009 شهدت انخفاض حاد في العائدات، ويعود ذلك إلى تباطؤ نسبة النمو الاقتصادي الصيني، بفعل الأزمة المالية لسنة 2008 التي عصفت بكل

اقتصاديات العالم، حيث انخفض معدل الناتج المحلي الخام إلى 9.60% خلال سنة 2008، ثم إلى 9.20% خلال سنة 2009²².

2. استراتيجيات تطوير مهنة المحاسبة في الصين

أعد المعهد الصيني للمحاسبين القانونيين المعتمدين جملة من الاستراتيجيات لتطوير مهنة المحاسبة، والتي من شأنها تعزيز مكانة المهنة وتطويرها، لعل أهمها ما يلي²³:

1.1. استراتيجية تعزيز تنافسية شركات المحاسبة الصينية على المستوى الدولي

في جويلية 2007، وضع المعهد الصيني للمحاسبين القانونيين والمعتمدين استراتيجية تقوم على تعزيز تنافسية شركات المحاسبة الصينية، وكذا تقديم دليل إرشادي حول الحوكمة الداخلية لشركات المحاسبة، وفي ديسمبر 2007، أصدر سبع وزارات ولجان تحت مجلس الدولة آراء حول دعم الشركات المحاسبية في توسيع صادرات الخدمات المحاسبية، لتشجيع شركات المحاسبة المؤهلة لذهاب للعالمية، وفي هذا الإطار تم اعتماد شبكات دولية لبناء علامات تجارية، وكذا تقديم مكافآت وإعانات لتلك الشركات.

2.2. استراتيجية تطوير المواهب العاملة في المهنة

فهم المواهب تدعم نمو أي مهنة، ففي عام 2005، أصدرت (CICPA) توجيهات بشأن تعزيز ثقافة المواهب المهتمين بالمهنة، من خلال تقديم ثلاثين نقطة رئيسية لتكوينهم التكويني الجيد، ولقد كانت أول استراتيجية من نوعها للتكوين المهني من قبل المنظمات المهنية في الصين. حيث سيقوم التكوين على جانب نظري على المعارف المحلية والدولية، وكذا التعلم والتدريب من خلال عملية التكوين في مختلف المؤسسات.

3.2. استراتيجية بناء نظام لتكنولوجيا المعلومات لمهنة المحاسبة

في عام 2011، قام المعهد الصيني للمحاسبين القانونيين بإنشاء أنظمة معلوماتية خاصة بمهنة المحاسبة الصينية. وخلال خمس سنوات قام المعهد بتوحيد مصادر معلومات مهنة المحاسبة الصينية، حيث قام بتحقيق جملة من المشاريع في هذا الصدد، تمثلت في:

- وضع برنامج إعلام آلي موحد خاص بكبريات شركات التدقيق؛
- وضع نظام معلومات لتسيير المهني؛

²² The Chinese Institute of Certified Public Accountants CICPA, *Overview of the Accountancy Profession in China*, Op-cit, p 03.

²³ Overview of the Accountancy Profession in China, CICPA, Updated on January 21, 2016, *Op-cit*, pp 04-06.

- تقديم قاعدة بيانات تشمل كل القوانين والأنظمة واللوائح المتعلقة بالمهنة؛
- وضع قاعدة بيانات لكل المعلومات الاقتصادية؛
- وضع أنظمة متطورة وآمنة لحماية شبكة المعلومات.

ثانياً: جهود التحول نحو المرجعية المحاسبية الدولية

عملت السلطات الصينية من خلال أعمال الإصلاح المحاسبي إلى تقريب الممارسات المهنية المحاسبية لنظيرتها في البيئة الدولية، لكن مع مراعاة خصوصية وطبيعة النشاط الاقتصادي والسياسي للصين. لكن في نفس الوقت تلقت رضا المرجعيات المحاسبية الدولية، ويظهر ذلك من خلال:

1. مجهودات التنسيق بين معايير المحاسبة الصينية ونظيرتها الدولية

من أجل تفادي الأسئلة الحتمية لبعض الدول حول مدى توافق وتناسق معايير المحاسبة الصينية الجديدة مع معايير المحاسبة الدولية، قامت وزارة المالية وبالتحديد الهيئة الحكومية المسؤولة عن تنظيم المحاسبة بتأسيس فريق عمل كلف بإقناع مجلس معايير المحاسبة بتوقيع مذكرة تصادق على انخراط الصين في تبني معايير المحاسبة الدولية. وقد تم توقيع المذكرة بتاريخ 8 نوفمبر 2006 بين الصين ومجلس معايير المحاسبة الدولية IASB، الذي جزم بأن القواعد المحاسبية الصينية تتوافق مع معايير المحاسبة الدولية مع وجود نقاط اختلاف تتمثل فيما يلي: المعاملات بين الشركات المرتبطة والمعلومات المقدمة، إسترجاعات على المؤونات، الأصول الخاضعة لانخفاض القيمة والإعانات الحكومية. لكن سرعان ما تم محو هذه الاختلافات من الوجود بإصدار معيار جديد ليتوافق و متطلبات معايير المحاسبة الدولية، لتبقى المهمة الأساسية لهيئة التوحيد المحاسبي في الصين مستقبلاً هي جعل الدول الأخرى تتقبل فكرة أن المعايير المحاسبية الصينية لها نفس جودة معايير المحاسبة الدولية²⁴.

ولقد جرى التعاون بين مجلس معايير المحاسبة الدولية والسلطات الصينية، من خلال البيان المشترك الصادر في عام 2005، الذي أدى إلى تحقيق التقارب المحاسبة في الصين إلى حد كبير مع المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRS. واستناداً للبيان المشترك لعام 2015 اتفق الطرفان على:

- إنشاء مجموعة مشتركة لاستكشاف الخطوات وسبل المضي قدماً في استخدام المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية داخل الصين، وخاصة بالنسبة إلى الشركات الصينية المفتوحة على البيئة الدولية؛

²⁴ جاحدو، رضا، تجربة الإصلاح المحاسبي في الصين، مرجع سبق ذكره، ص 09.

- تحدد رؤية معايير المحاسبة الصينية لتصبح متوافقة تماما مع المعايير المحاسبة الدولية العالية الجودة، بما يتفق مع الهدف الذي أقرته مجموعة العشرين؛
- التشجيع على مواصلة التعاون بين مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB وأصحاب العلاقة في الصين على تطوير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في المستقبل²⁵.

2. جهود التوافق مع معايير التدقيق الدولية

مع التوجه نحو استراتيجية التوافق مع المعايير الدولية، عمد المعهد الصيني للمحاسبين القانونيين CICPA إلى نشر معايير للتدقيق في أكتوبر 2010، التي شرع في تطبيقها ابتداء من الأول من يناير 2012، يهدف من خلالها إلى تجسيد التوجهات نحو اقتصاد السوق وتحقيق التوافق مع نظيرتها الدولية. كما أنه في عام 2009، قام بإصدار مدونة لأخلاقيات المهنة تتوافق مع المتطلبات الدولية. وفي عام 2013 قام بترجمة للمعايير التدقيق الدولية للغات الصينية، وكذا مدونة أخلاقيات المهنة من أجل توحيد اللغة المحاسبية في ربوع الصين الكبيرة.

ولقد أشاد مجلس معايير التدقيق الدولية IAASB بجهود الصين وإنجازاتها في تحقيق التوافق والتقارب مع معايير المحاسبة والتدقيق، كما أعرب عن اعتقاده بأن الصين تعد مثالا جيدا للدول النامية والاقتصاديات التي تمر بمرحلة انتقالية. وفي عام 2009، نشر البنك الدولي تقارير عن التقيد بالمعايير القوانين الصينية، قائلا: "إن إستراتيجية التقاء المعايير الدولية في الصين يمكن أن تكون واحدة تتبعها بلدان أخرى"²⁶.

وما يلاحظ على التجربة الصينية أنها لم تأخذ بالمعايير كما هي، بل قامت السلطات من تقرب البيئة المحاسبية من نظيرتها الدولية، من خلال إنشاء وإعداد معايير وطنية تستجيب لمتطلبات المرجعيات المحاسبية الدولية، وتراعي البيئة الاقتصادية الصينية، كما أنها عملت على الإبقاء على ذلك التقارب من خلال الاجتماعات الدورية مع تلك المنظمات المهنية الدولية، لتقريب وجهات النظر.

²⁵ www.ifrs.org. *China to explore further use of IFRS*, PRESS RELEASE, 24 Novembre 2015.

²⁶ CICPA, Overview of the Accountancy Profession in China, CICPA, Updated on January 21, 2016, *Opcit.*, pp 06-07.

المبحث الثاني: إصلاح مهنة المحاسبة في بلدان الاتحاد الأوروبي (التجربة الألمانية)

يعد الاتحاد الأوروبي ودوله الأعضاء نموذجاً لتوجه نحو تبني مخرجات ومستجدات المنظمات الدولية المهتمة بمهنة المحاسبة، ويعود ذلك إلى جملة الإصلاحات التي باشرها من خلال تطبيق معايير إعداد التقارير المالية الدولية IFRS بداية من عام 2005، والتي أتمها بإصلاح مهنة التدقيق بالتوجه نحو تطبيق معايير التدقيق الدولية ISA، ولم يكتفي حتى شملت عملية الإصلاح مجال المحاسبة العمومية من خلال تبني معايير لإعداد التقارير المالية الأوروبية للقطاع العام، التي عمل من خلالها على تحقيق التوافق مع معايير إعداد التقارير المالية الدولية للقطاع العام IPSAS.

المطلب الأول: واقع الإصلاح المحاسبي في الاتحاد الأوروبي

لقد شهد الاتحاد الأوروبي تحولاً جذرياً في مجال الممارسة المحاسبية منذ توجهه نحو تطبيق معايير إعداد التقارير المالية الدولية IFRS بداية من عام 2005، إلا أن عملية التحول مرت بعدت مراحل، كما قام بوضع تنظيم محكم للمنظمات المهنية المهتمة بمجال مهنة المحاسبة، وهذا ما يمكن استعراضه فيما يلي:

أولاً: مراحل تحول الاتحاد الأوروبي من التنسيق المحاسبي إلى المعايير (أو الترميم المحاسبي) مرت عملية التنسيق والترميم المحاسبي في الاتحاد الأوروبي بالعديد من المراحل وخلال فترات متفاوتة، حتى وصل إلى تطبيق معايير المحاسبة الدولية المصدرة من قبل IASB، والتي يمكن إيجازها من خلال المراحل التالية:

1. المرحلة الأولى: قبل الاتفاق مع مجلس معايير المحاسبة الدولية

خلال عقد السبعينات من القرن المنصرم توجه الاتحاد الأوروبي إلى إعلان عن طموحاته في تحقيق التنسيق المحاسبي، كأحد الدعائم الضرورية لتحقيق التكامل الاقتصادي المسطر من خلال اتفاقية روما. ولم يكن الأمر خلال هذه الفترة يتمثل في فرض قواعد معينة على المؤسسات الأوروبية، لكن كان الهدف وضع إطار الذي يحد من الاختلافات بين الدول الأعضاء، ووضع أسس للاعتراف المتبادل بين مختلف المرجعيات المحاسبية. هذا الطموح دفع إلى وضع برنامج أكثر شمولية، من خلال إيجاد حلول لتنسيق قوانين الشركات، التي يتم من خلالها حماية حقوق المساهمين، وغيرهم.

وفي إطار هذا البرنامج تم اعتماد توجيهين، اللذان احتويا على مضمون محاسبي، وذلك من خلال ما

يلي:

- **التوجيه الرابع (1978):** الذي هدف إلى توضيح طرق معالجة والإفصاح عن محتوى الحسابات السنوية لشركات الأموال، والتي طغى عليها النموذج القاري، ومع ذلك تم الأخذ ببعض المبادئ الأنكلوسكسونية، كما تم التأكيد على ضرورة أن تكون تلك الحسابات تعبر عن الصورة الصادقة لتلك الشركات.

- **التوجيه الرابع (1983):** والذي هدف إلى توضيح طرق معالجة حسابات مجمع الشركات، ولقد هيمن الاتجاه المحاسبي الأنكلوسكسوني، وذلك من خلال فرض مبدأ تغليب الواقع الاقتصادي عن الجوهر القانوني.

هذان التوجيهان كان محل شد وجذب بين النموذجين، القاري والذي كانت تدافع عنه على الخصوص ألمانيا وفرنسا، والأنكلوسكسوني الذي دافعت عنه بريطانيا. كما أن محتوى التوجيهين تم إدخالهما من خلال التشريعات الدول المنضوية تحت الاتحاد الأوروبي²⁷. كما أن هذان التوجيهان مثلاً قاعدة للتوافق الشركات والمؤسسات الأوروبية عند إعداد حساباتها المنفردة والمجمعة، حيث قدما بعض التحسينات خاصة فيما يخص مقارنة القوائم المالية، كما أديا إلى تسهيل الاعتراف المتبادل لتلك القوائم خاصة من حيث قبول القيم المنقولة في مختلف البورصات الأوروبية، واستكمالاً للتوجيهين تم اعتماد التوجيه الثامن في ماي من عام 1984، الذي تمحور حول أساليب إجراء الرقابة على الوثائق المحاسبية.

ولقد واجه التنسيق المحاسبي بين أعضاء الاتحاد الأوروبي العديد من العراقيل والاختلافات، وذلك بسبب:

- ما أفرزه التباين بين الممارسات المحاسبية للمدرسة الأنكلوسكسونية والقارية، وكمثال على ذلك التباين الموجود في تقييم الأصول المحازة في شركات الأخرى، حيث رأت فرنسا وألمانيا أن يكون التقييم بالتكلفة التاريخية، في حين اختلفت معهما بريطانيا من خلال التقييم بالقيمة العادلة؛
- هناك اختلافات كبيرة في إعداد القوائم المالية، هذا ما أدى إلى صعوبة المقارنة بينها؛
- ومن جهة أخرى، كان إعداد توجيه واحد يأخذ وقتاً طويلاً جداً؛
- هذه التوجيهات لم تلق اعترافاً من الولايات المتحدة الأمريكية، خاصة من خلال أسواق مالها والممثلة في لجنة مراقبة البورصات الأمريكية (SEC)، هذا ما أدى بالشركات الأوروبية إلى إعادة معالجة قوائمها المالية وفقاً لمتطلبات المعايير المالية الأمريكية، ما كان يكلفها الشيء الكثير.

²⁷ BERNARD COLASSE , *La guerre des normes comptables n'aura pas lieu*, Revue Sociétal, N° 37, 3eme trimestre, 2002, p 90.

وفي ظل هذا الوضع وللحد من هذه الاختلافات، وجد الاتحاد الأوروبي نفسه مجبرا للاختيار بين الخيارات التالية:

- **الإبقاء على النظام الحالي:** وهذا ما يحتم على الشركات التي تود الاستثمار في السوق الأمريكية أن تقوم بإصدار قائمتين، إلا أن هذا الخيار كان محكوما عليه بالفشل على المدى البعيد؛
 - **تبني المعايير المقبولة قبولا عاما (US GAAP) الأمريكية:** وهذا ما يؤدي بالشركات المتعددة الجنسيات إلى اختراق التوجيهات وإعداد حساباتها أو قوائمها المالية وفقا لمعايير الأمريكية، وهذا ما أوجد معارضة كبيرة من داخل الاتحاد الأوروبي، ما دفع إلى رفض فكرة التنازل عن السيادة لصالح منظمة أجنبية وخسارة سلطته وتأثيره؛
 - **إبرام اتفاق مع الولايات المتحدة الأمريكية:** هذا من أجل السماح بالاعتراف المتبادل للقوائم المالية، ولقد اعتبر الاتحاد الأوروبي أن هذه الخطوة تعتبر مفيدة له ما أدى به إلى اتخاذ خطوات نحو هذا التوجه بالقرب من الولايات المتحدة الأمريكية، لكن هذه الأخيرة تجاهلت طلب الاتحاد واعتبرته غير مقنع، ولاسيما أن معاييرها كان معترف بها في الأسواق المالية الأوروبية، لكن في المقابل فإن التوجيهات الأوروبية لم تكن بنفس الوضع في الأسواق المالية الأمريكية؛
 - **إيجاد منظمة للمعايرة أو التمييط المحاسبي الأوروبي:** تكون قادرة على مجارة المعايير الأمريكية (US GAAP)، لكن بسبب ضيق الوقت وارتفاع تكلفة مثل هذا المشروع، أجبر الاتحاد الأوروبي عن التخلي عن هذه الخطوة²⁸.
- وبعد نفاذ كل الحلول توصل الاتحاد الأوروبي إلى حل وسط، يكمن في إبرام اتفاق مع مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB.

2. المرحلة الثانية: الاتفاق مع مجلس معايير المحاسبة الدولية

خلال انعقاد المجلس الأوروبي بمدينة لشبونة في عام 2000، اقترحت اللجنة الأوروبية تسريع وضع سوق مال أوروبية مشتركة، مع العمل على تحسين المقارنة بين القوائم المالية لدول الأعضاء في الاتحاد الأوروبي، وهذا ما اعتبر فشل لتوجيهات سالفه الذكر. فخلال بداية الألفية الجديدة بدأت اللجنة الأوروبية (Commission Européenne CE) تأخذ بعين الاعتبار اقتراحات لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASB)،

²⁸ Réda SEFSAF, *Contribution à l'analyse de l'effet de l'adoption des IFRS sur la qualité des chiffres comptables*, Document de soutenance de thèse pour l'obtention du titre de docteur en sciences de gestion, université d'angers, faculte de droit, d'economie et de gestion école doctorale D'ANGERS, France 2012, pp 30-31.

حيث وبتاريخ 19 جويلية 2002 أحدثت ما أطلق عليه ثورة محاسبية بتقديمها للقانون الأوروبي (CE n° 1606/2002)، وتوالت بعد ذلك العديد من الاستحداثات حتى 2005 تاريخ الشروع في تطبيق معايير المحاسبة الدولية²⁹. ويمكن تمثيل أهم مراحل التي اعتمدها اللجنة الأوروبية للتحويل إلى المعايير المحاسبية، وذلك من خلال الجدول التالي:

الجدول رقم (3-4): خطوات التحويل إلى IAS-IFRS من قبل اللجنة الأوروبية CE خلال الفترة 2000-2005

التواريخ	القوانين المنظمة للتحويل	الخطوات والأهداف
إجتماع لشبونة عام 2000	-	اقترح إنشاء سوق مال أوروبية
13 فيفري 2001	-	فرض على الشركات المسعرة في سوق مالي منظم، بما فيها البنوك وشركات التأمين تطبيق معايير المحاسبة الدولية IAS.
19 جويلية 2002	القانون الأوروبي (CE n° 1606/2002) الصادر بتاريخ 11 سبتمبر 2002.	الإعلان عن إجبارية تطبيق معايير المحاسبة الدولية IAS-IFRS، بالنسبة إلى الشركات المسعرة وتقوم بإعداد القوائم المالية المجمعة.
جويلية 2003	القانون الأوروبي (CE n° 1725/2003) الصادر بتاريخ 19 سبتمبر 2003.	تبني إثنين وثلاثين معيار محاسبي ماعدا المعيارين IAS32 و IAS39.
نهاية 2004	-	التبني الجزئي للمعيار IAS39.
بداية 2005	-	الشروع الرسمي في تطبيق معايير IAS-IFRS.

المصدر: من إعداد الطالب³⁰.

²⁹ Pascale REVAULT, *La normalisation comptable Etat des lieux en 2010*, 9 mars 2010 – CREG, p 04.

³⁰ بالاعتماد على:

- Réda SEFSAF, Contribution à l'analyse de l'effet de l'adoption des IFRS sur la qualité des chiffres comptables, *opcit*, pp 31-33.

ثانيا: المنظمات المهنية للاتحاد الأوروبي وإجراءات تبني المعايير المحاسبية

من أجل دراسة ووضع المعايير المحاسبية الدولية قيد التنفيذ، أحدث الاتحاد الأوروبي المنظمات المهنية

التالية:

1. لجنة تنظيم المحاسبة (ARC)

تعتبر لجنة تنظيم المحاسبة (Accounting Regulatory Committee ARC , ou Comité de Réglementation Comptable) في أصل منظمة ذات أهداف سياسية، ويكمن دورها في مساعدة المفوضية الأوروبية (طبقا للمادة 06 من القانون CE 1606/2002)، وكذا تقديم الآراء والاقتراحات لفائدة المفوضية فيما يخص تبني المعايير المحاسبية الدولية طبقا للمادة 03 من نفس القانون، وهي تتشكل من ممثلين عن الدول الأعضاء في الاتحاد ويرأسها المفوضية الأوروبية³¹.

2. المجموعة الاستشارية لإعداد التقارير المالية الأوروبية (EFRAG)

تم تأسيس المجموعة الاستشارية لإعداد التقارير المالية الأوروبية (European Financial Reporting Advisory Group EFRAG) وفق لنموذج مجلس IASB، وهي هيئة تقنية بالأساس تخضع للقانون الخاص، ولقد تم تأسيسها خلال سنة 2001 من قبل الهيئات والمنظمات والمستخدمين وأعضاء المهن المحاسبية في أوروبا، كما كانت تتلقى تمويلها من قبل القطاع الخاص، ولكن تم الاتفاق فيما بعد أن تتلقى تمويلا من قبل المفوضية الأوروبية وكذا الدول المنضوية في الاتحاد الأوروبي³². وهي تهدف إلى تحقيق هدفين أساسيين: تقديم مساهمة استباقية فيما يخص أعمال IASB، وتقديم رأي تقني حولها، وأما فيما يتعلق بتبني معايير المحاسبة الدولية فإنها تقوم بتقييم تقني لكل معيار أو تفسير، قبل تبنيها في أوروبا. وبتاريخ 23 مارس 2006، قامت المجموعة الاستشارية بإمضاء اتفاق مع المفوضية الأوروبية فيما يخص تطبيق معايير الإبلاغ المالي الدولية IFRS³³.

وتتشكل المجموعة الاستشارية لإعداد التقارير المالية الأوروبية مما يلي³⁴:

³¹ Voir le site internet :

http://www.focusifrs.com/menu_gauche/normes_et_interpretations/que_sont_les_ias_ifrs/procedure_d_adoption_au_sein_de_l_ue_consulter_le_11/03/2016_à_00:12.

³² Michel Pébereau, *Renforcer le Processus D'Adoption des Normes Comptables Internationales : Un Enjeu Stratégique pour L'Union Européenne*, MEDEF, Juillet 2013, p 18.

³³ <http://www.focusifrs.com>.

³⁴ <http://www.focusifrs.com>.

- **الجمعية العمومية:** وهي تتشكل بدورها من ممثلي الأعضاء المؤسسين للمجموعة الاستشارية (EFRAG)، وهو يتألف من 16 عضو بعد الإصلاحات التي أجريت سنة 2013، ويناط به الموافقة على الموازنات السنوية وترشيح وانتخاب الرئيس ونوابه؛
- **مجلس المراقبة:** ويناط به ضمان ومراقبة الحوكمة، كما انه يراقب أعمال فريق الخبراء التقنيين ولجنة التخطيط والموارد، كما يقوم بالسهر على تمويل (EFRAG)؛
- **فريق الخبراء التقنيين:** يتشكل من خبراء مستقلين، مكلفين بإصدار الآراء حول مشاريع المعايير بكل حرية؛
- **لجنة التخطيط والموارد:** تتشكل من واضعي المعايير المحاسبية الوطنية، كما يعهد إليها دراسة أثر المعايير الجديدة الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية.

المطلب الثاني: أثر الإصلاح المحاسبي في الاتحاد الأوروبي على بيئة مهنة المحاسبة في ظل المرجعية المحاسبية الدولية

في ظل سعي الاتحاد الأوروبي إلى تعزيز التوافق المحاسبي على مستوى الدول الأعضاء، لجأ إلى إعادة هيكلة مهنة المحاسبة، من خلال إصدار توجيهات استرشادية تقتضي الإلتزام من قبل الدول الأعضاء، حتى تصبح عملية التنسيق بين الممارسات المحاسبية بينها في أعلى درجات التوافق.

أولاً: أثر الإصلاحات المحاسبية على الممارسة المحاسبية في الاتحاد الأوروبي

بعد صدور التوجيه الأوروبي المتعلق بالقوائم المالية السنوية، والقوائم المالية المجمعة والتقارير الخاصة ببعض أشكال المؤسسات، والذي صدر بتاريخ 26 جوان 2013، جاء التوجيه الجديد من أجل تعويض التوجيهان الرابع والسابع، كما حددت مهلة لتحول الدول الأعضاء في الاتحاد الأوروبي للتوجيه الجديد خلال 20 جويلية 2015، كما فرض التطبيق للمرة الأولى خلال الفاتح من يناير 2016.

1. الإطار العام للتوجيه الجديد (2013/34/UE)

1.1. الهدف من التوجيه الجديد

جاء التوجيه المحاسبي الأوروبي الجديد (2013/34/UE) لتحقيق مجموعة من الأهداف، أهمها³⁵:

³⁵ Odile BARBE et Laurent DIDELOT, *Nouvelle Directive comptable européenne Quels changements ? Quels impacts sur le droit comptable français ?*, Revue Française de Comptabilité, N°468 Septembre 2013, p 22.

- يقوم التوجيه المحاسبي الجديد على أساس تسهيل محاسبة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة؛
- يهدف إلى تبسيط التوجيهان السابقين الرابع والسابع، فيما يتعلق بالواجبات الخاصة بالإفصاح عن المعلومات المالية؛
- التقليل من الأعباء المالية والإدارية بالنسبة إلى المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، لأجل تشجيع تدويل تلك المؤسسات.

2.1. مجال التطبيق

- اشتمل مجال تطبيق التوجيه (2013/34/EU) على مجموعة محددة من المؤسسات، أساساً³⁶:
- شركات الأموال؛
 - شركات ذات التوصية بالأسهم، وشركات ذات المسؤولية المحددة؛
 - بعض أشكال شركات الأشخاص؛
 - كما لا تدخل الشركات غير هادفة لربح في مجال تطبيق هذا التوجيه.

3.1. المؤسسات المعنية بتطبيق التوجيه

ميز التوجيه الجديد بين فئات المؤسسات المعنية بتطبيقه، والتي يمكن توضيحها من خلال الجدول الموالي:

جدول رقم (3-5): طرق مسك المحاسبة وفقاً لفئات المؤسسات تبعاً لتوجيه الأوربي العام:

فئة المؤسسات	معايير التصنيف	طرق مسك المحاسبة
مؤسسات منتهية الصغر (Micro-entreprise)	هي المؤسسات التي لا تتجاوز معايير من المعايير الثلاث التالية: - مجموع الميزانية: 350.000 يورو. - رقم الأعمال: 700.000 يورو. - عدد العمال: 10 أجراء	- ملخص الميزانية؛ - ملخص قائمة حساب النتيجة؛ - إعفاء من تقديم ملحق؛ - إعفاء من تقديم تقرير التسيير (compte de gestion) - إعفاء من تقديم حسابات التسوية.
المؤسسات الصغيرة (مجمع مؤسسات الصغيرة)	هي المؤسسات التي لا تتجاوز معايير من المعايير الثلاث التالية:	- ملخص الميزانية؛ - ملخص قائمة حساب النتيجة؛

³⁶ DIRECTIVE 2013/34/UE DU PARLEMENT EUROPÉEN ET DU CONSEIL, du 26 juin 2013, relative aux états financiers annuels, aux états financiers consolidés et aux rapports y afférents de certaines formes d'entreprises, modifiant la directive 2006/43/CE du Parlement européen et du Conseil et abrogeant les directives 78/660/CEE et 83/349/CEE du Conseil, Journal officiel de l'Union européenne, 29 juin 2013, p20.

<ul style="list-style-type: none"> - إعفاء من تقديم تقرير التسيير؛ - إعفاء من الإفصاح عن جدول حسابات النتيجة وتقرير التسيير (compte de gestion)؛ - إعفاء إجباريا من إعداد قوائم مالية وتقارير تسيير مجمعة (consolidé). 	<ul style="list-style-type: none"> - مجموع الميزانية: 4.000.000 يورو . - رقم الأعمال: 8.000.000 يورو . - عدد العمال: 50 أجير 	
<ul style="list-style-type: none"> - ملخص قائمة حساب النتيجة؛ - إعفاء من الإفصاح عن جدول حسابات النتيجة وتقرير التسيير (compte de gestion)؛ - إعفاء من إعداد قائمة حساب النتيجة وتقارير تسيير مجمعة (consolidé)؛ - نشر والإفصاح عن ملخص ميزانية؛ - نشر والإفصاح عن ملخص الملاحق. 	<p>هي المؤسسات التي لا تتجاوز معيارين من المعايير الثلاث التالية:</p> <ul style="list-style-type: none"> - مجموع الميزانية: 20.000.000 يورو . - رقم الأعمال: 40.000.000 يورو . - عدد العمال: 250 أجير . 	<p>مؤسسات متوسطة (ومجمع مؤسسات متوسطة)</p>
<p>إعداد ونشر القوائم المالية الفردية (أو المنفصلة) والمجمعة.</p>	<p>هي المؤسسات التي تتجاوز معيارين من المعايير الثلاث التالية:</p> <ul style="list-style-type: none"> - مجموع الميزانية: 20.000.000 يورو . - رقم الأعمال: 40.000.000 يورو . - عدد العمال: 250 أجير . 	<p>المؤسسات الكبيرة (ومجمع المؤسسات الكبيرة)</p>
	<p>هي مؤسسات التي تكون قيمها المنقولة مسعرة من خلال أسواق مالية منظمة في الدول الأعضاء في الإتحاد الأوروبي، مثل مؤسسات الاقراض، التأمين، وكذا المؤسسات ذات الأهمية للاقتصاد الوطني، ويعود ذلك لطبيعة النشاط الذي تقوم به أو لعدد العاملين فيها .</p>	<p>مؤسسات ذات الغرض العام</p>

المصدر: من إعداد الطالب³⁷

³⁷ تم الاعتماد في بناء الجدول على:

2. الواجبات الواجب احترامها عند مسك المحاسبة

حدد التوجيه الجديد المبادئ الأساسية لمسك المحاسبة في بلدان الاتحاد الأوروبي، وذلك من خلال:

1.2. المبادئ الأساسية للإعدادات الحسابات

الحسابات يتم إعدادها بناءً على احترام المبادئ الأساسية التالية³⁸:

- استمرارية النشاط؛ - مبدأ الحذر؛ - استقلالية الدورات؛ - ثبات الميزانية الافتتاحية؛ - عدم إجراء المقاصة بين مراكز الميزانية أو حسابات النتيجة؛ - التكلفة التاريخية؛ - المادية؛ - الأخذ في الحسبان الأحداث التي حدثت بعد الإقفال والتي نشئت قبل تاريخ الإقفال، وذلك بالرجوع إلى جوهر الصفقة أو عقد الأصل المعني (contrat sous-jacent). وكبديل لطريقة التكلفة التاريخية، يمكن لدول الأعضاء، وفق شروط محددة، فرض أو السماح بالقياس بالقيمة العادلة لبعض فئات الأصول، مثل الأدوات المالية بما فيها الأدوات المالية المشتقة.

2.2. القوائم المالية

تقوم المؤسسات بإعداد قوائم مالية تتشكل من ميزانية وجدول حساب النتيجة وملحق، ما عدا المؤسسات المتناهية الصغر، كما يمكن للدول الأعضاء فرض قوائم مالية أخرى من خلال قوانينها الوطنية. يجب أن تقدم هذه القوائم المالية صورة صادقة عن الوضعية المالية وصافي الأصول، وكذا النتيجة لكل مؤسسة، وعندما لا تقدم تلك القوائم صورة صادقة عن الوضعيات السابقة، فيمكن للمؤسسات إدراج معلومات تكملية من خلال قائمة الملحق³⁹.

وكما حددت مواصفات عرض كل قائمة، من حيث⁴⁰:

- الميزانية: يمكن للمؤسسات تمثيل الميزانية إما في شكل جدول أو في شكل قائمة (liste)؛
- جدول حساب النتيجة: وذلك إما في نموذج جدول حساب النتيجة حسب طبيعة الأعباء، أو الأعباء حسب الوظيفة.

- Odile BARBE et Laurent DIDELOT, *Opcit.*, p 23.

-sur le site internet : http://www.focusifrs.com/menu_la_nouvelle_directive_comptable_de_1_ue, opcit, Consulter le 19/12/2016 à 20 :38.

³⁸ http://www.focusifrs.com/menu_ue, Consulter le 19/12/2016 à 21 :30.

³⁹ Article 04 , DIRECTIVE 2013/34/UE , *Opcit.*, p 29.

⁴⁰ <http://www.focusifrs.com>, opcit.

3.2. تقرير التسيير (Rapport de gestion)

أقر التوجيه أنه على المؤسسات تقديم تقرير للتسيير، والذي يتم عرض من خلاله، وبصورة صادقة، تطور أعمال، ونتائج والوضعية المالية للمؤسسة، وكذا تقديم وصف لأهم المخاطر وحالات عدم التأكد التي تواجهها تلك المؤسسات⁴¹.

ثانياً: تحول أعمال التدقيق في الاتحاد الدولي نحو معايير التدقيق الدولية (ISA)

على مستوى الاتحاد الأوروبي كان التدقيق القانوني مؤطر من خلال التوجيه رقم 2006/43/CE، والذي يطلق عليه بالتوجيه الثامن، المتعلق بالرقابة القانونية للحسابات السنوية والمجمعة، لكن بعد ذلك ظهرت قوانين جديدة جاءت تحمل إصلاح أعمال التدقيق، والتي تم نشرها من خلال الجريدة الرسمية للاتحاد الأوروبي بتاريخ 27 ماي 2014، وهي⁴²:

- التوجيه رقم 2014/56/UE المتضمن تعديل التوجيه 2006/43/CE، والذي سيتم تطبيقها على كافة الكيانات؛
- لائحة الاتحاد الأوروبي رقم 537/2014 المتعلقة بالشروط الخاصة بالتطبيق على التدقيق القانوني لحسابات الكيانات ذات الغرض العام، مع الأخذ في الاعتبار الآثار المحتملة لهاته الكيانات على الاقتصاد بصفة عامة.

1. الهدف من التوجيه 2014/56/UE الجديد

جاء التوجيه الجديد أساساً لتوضيح الظروف وشروط منح الاعتماد والتسجيل بالنسبة إلى المدققين القانونيين، وقواعد أخلاقيات المهنة الواجب تطبيقها (الاستقلالية، الموضوعية السر المهني)، وكذا وضع نطاق وإطار الرقابة العامة على عمل المدققين القانونيين.

وأهم التدابير التي أدخلها التوجيه التعديلي رقم 2014/56/UE هي:

- تعزيز استقلالية المدققين، ولاسيما فيما يخص التنظيم الداخلي (مثل وضع الإجراءات اللازمة لضمان استقلاليتهم)؛
- تقرير التدقيق الذي يجب أن يكون أكثر إفادة؛
- تعزيز الكفاءة، وكذا سلطة الجهات المختصة في الرقابة على عمل المدققين القانونيين؛
- تفويض السلطة للمفوضية الأوروبية لاعتماد المعايير الدولية للتدقيق (ISA)؛

⁴¹ Chapitre 05, Article 19, DIRECTIVE 2013/34/UE , *Opcit*, p 38.

⁴² RF Comptable, *La réforme de l'audit*, N°419, septembre 2014, p p 31-35.

- إنشاء هيئة إشراف أوروبية (Committee of European Auditing Oversight Bodies) والتي يتوجب عليها لاسيما أخذ دور المنسق بين الهيئات المشرفة الوطنية على التدقيق، وإعطاءها الأولوية من أجل تحقيق التوافق في عملية الإصلاح.

2. معايير التدقيق ومجال تطبيقها

لقد جاء التوجيه الجديد ليكرس مبدأ تطبيق معايير التدقيق الدولية، فهو لم يحمل في طياته تعديل كبير للتوجيه الثامن، لكن أعطى الحق للمفوضية الأوروبية لتقرر تطبيق معايير التدقيق الدولية (ISA) المصدرة من قبل الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC، ممثلاً في لجنته الفرعية IAASB، وهذا على كافة الدول الأعضاء في الاتحاد الأوروبي. وبالنسبة إلى مجال التطبيق هي المؤسسات المعنية بالتوجيه الجديد المشار إليها من خلال التوجيه رقم 2013/34/UE الصادر في جوان من عام 2013، حيث أن المؤسسات مجبرة على تعيين مدقق أو أكثر.

ثالثاً: توجهات الإصلاح المحاسبي في الاتحاد الأوروبي نحو تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS

بعدما قام الاتحاد الأوروبي بتحقيق قفزة كبيرة من خلال تنسيق الممارسات المحاسبية في المؤسسات الخاصة، عمد إلى تحقيق تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، لكن تستجيب للمتطلبات والبيئة المحاسبية لدول الاتحاد.

1. مشروع معايير المحاسبة للقطاع العام الأوروبية EPSAS

بعد أزمة الديون التي هزت عديد بلدان الاتحاد الأوروبي، وخاصة الأزمة الدين اليونانية، تحول نظر الاتحاد إلى العمل على تحقيق التوافق مع معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS، وذلك من خلال إصدار معايير أوروبية متناسقة معها، ألا وهي معايير المحاسبة للقطاع العام الأوروبية (European Public Sector Accounting Standards EPSAS)⁴³. وبتاريخ 06 مارس 2013، أصدرت المفوضية الأوروبية تقرير تقترح من خلاله إدخال معايير محاسبية خاصة بالقطاع العام (EPSAS)⁴⁴، ولقد جاءت هذه المعايير كأحد عناصر الحزم الستة (six pack) بعد الإصلاح الموازاتي من خلال التوجيه 2011/85/UE بتاريخ

⁴³ Les normes EPSAS : état des lieux, site internet : <http://formation-comptabilite-publique.fr/les-normes-epsas-etat-des-lieux-4>, consulter le 09/07/2017, à 19 :48.

⁴⁴ GHYSELS Raymond, Vers l'adoption de normes comptables harmonisées pour toutes les entités publiques des 27 États membres de l'UE, ACTUALITÉ COMPTABLE N° 9 SEMAINES DU 22 ET 29 AVRIL, 2013, p6.

08 نوفمبر 2011 (توجيه يتعلق بالإطار العام لإعداد وتنفيذ الموازنات العامة لدول الاتحاد الأوروبي)، والذي أبرز الدور الهام للبيانات الموازناتية التي يجب أن تتميز بالشمولية والموثوقية، وكذا القدرة على المقارنة بين دولة أخرى، في إطار تفعيل الدور الإشرافي والرقابة الموازناتية في الاتحاد⁴⁵.

ولقد تمحور اقتراح المفوضية الأوروبية أن الشروع في تطبيق معايير أوروبية لمحاسبة القطاع العام أن تجرى على عدة مراحل، على أن تنتهي خلال 2020، حيث تم خلال الفترة 2013 و2014 إعداد الإطار الحوكمي (الهيكل التنظيمي) للجنة التي يناط بها إعداد وتطوير تلك المعايير، وبين الفترة 2014 و2016 تم الموافقة على الإطار العام لتوجيه جديد يتعلق بها. كما أنيط بديوان الإحصاء في الاتحاد الأوروبي (l'Office Statistique de l'Union Européenne Eurostat) مهمة إيجاد الهياكل التي ستشرف وتتابع بين 2016 و2020 لأجل تطبيق تلك المعايير، وتبني القوانين والتشريعات الخاصة بمعايير EPSAS⁴⁶.

2. أهداف تبني معايير محاسبة القطاع العام الأوروبية EPSAS

هدف الاتحاد الأوروبي من وراء تبني مشروع معايير محاسبة القطاع العام الأوروبية EPSAS، أن يتوافق مع معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS، وذلك من أجل تحقيق الأهداف التالية:

- ❖ توليد معطيات مالية وموازناتية بطريقة موثوقة وفي الوقت المناسب؛
- ❖ الحد من التضارب بين البيانات المالية الأولية، وأطر إعداد التقارير المالية في القطاع العام على المستوى الاقتصادي الجزئي؛
- ❖ زيادة الشفافية الموازناتية اللازمة لتحقيق الاستقرار على مستوى الاقتصاد الكلي، وكذلك لأغراض التنسيق بين سياسات الإشراف والتوجيه؛
- ❖ زيادة المساءلة، والكفاءة والفعالية في تسيير القطاع العام؛
- ❖ تحسين إمكانية المقارنة بين التقارير عن الوضع والأداء المالي للدول الأعضاء؛
- ❖ تسهيل وتأمين السيولة على مستوى أسواق المال الدولية؛
- ❖ زيادة فعالية وكفاءة التدقيق المالي في القطاع العام.

⁴⁵ COMMISSION EUROPEENNE, EROSTAT, Direction des Statistiques des finances des administrations publiques (GFS), **DOCUMENT DE CONSULTATION PUBLIQUE Document accompagnant la consultation publique «Vers l'application de normes comptables européennes pour le secteur public (EPSAS) dans les États membres de l'UE – Consultation publique sur les futurs principes et structures de gouvernance»**, Luxembourg, le 25 novembre 2013, p 02.

⁴⁶ Les normes EPSAS : état des lieux, site internet : <http://formation-comptabilite-publique.fr/les-normes-epsas-etat-des-lieux-4>, consulter le 09/07/2017, à 19 :48.

وما يلاحظ أن الاتحاد الأوروبي يسير في تناغم وتناسق تام مع المرجعيات المحاسبية الدولية، فبعد أن قام بوضع إطار لإصلاح الممارسات المحاسبية لكي تتوافق ومعايير التقارير والإبلاغ المالية الدولية IFRS، منذ 2005، اتجه إلى تبني معايير التدقيق الدولية ISA ومعايير التقارير والإبلاغ المالي للقطاع العام IPSAS، في صورة معايير لإعداد التقارير المالية الأوروبية EPSAS، هذا التحول إلى المرجعية الدولية أثر بشكل مباشر في دول الأعضاء، وهذا ما يمكن استنتاجه من التجربة الألمانية.

المطلب الثالث: التجربة الألمانية في إصلاح وتطوير مهنة المحاسبة في ظل توجيهات الاتحاد الأوروبي

بعد قرار الاتحاد الأوروبي بفرض تطبيق معايير المحاسبة الدولية على الشركات المدرجة في السوق المالي الأوروبي، والتي تقوم بإعداد القوائم المالية الموحدة، شهدت عدة دول إصلاحات محاسبية تستجيب لمتطلبات المرحلة الجديدة.

أولاً: تنظيم الممارسة المحاسبية في ألمانيا

تعد ألمانيا أهم اقتصاديات أوروبا والعالم، كما تعتبر في المجال المحاسبي رائدة النموذج القاري، إلا أنها مع التغيرات المتسارعة التي أحدثتها العولمة، عملت ألمانيا على تطوير منظومة مهنتها المحاسبية من خلال اتخاذ العديد من الإجراءات التصحيحية، وإضفاء نوع من الحداثة بما يتلائم والبيئة الدولية.

1. مظاهر الإصلاح المحاسبي في ألمانيا

شهدت ألمانيا أهم إصلاحاتها من خلال القانون المتعلق بتجديد القوانين المحاسبية*، والذي دخل حيز التطبيق ابتداء من 29 ماي 2009، ولقد حمل في طياته العديد من التعديلات على القواعد المحاسبية، والتي كانت قد استحدثت من خلال الإصلاحات المحاسبية التي قامت بها خلال عام 1985، حيث تم الاعتماد على التوجيه الأوروبي الرابع عند إعداد الحسابات السنوية الختامية. ولقد مر القانون الجديد المنظم للمحاسبة بخمس سنوات من التحضير، والتي يمكن تلخيصها من خلال الجدول التالي:

* يطلق عليه بالألمانية (Bilanzrechts modernisierung gesetz) واختصاراً BilMoG.

الجدول رقم (6-3): التطور التاريخي لأعمال الإصلاح المحاسبي في ألمانيا من خلال قانون (BilMoG)

التواريخ	مراحل أشغال إصلاح القانون المحاسبي بألمانيا
24 جوان 2004	الإعلان عن مشروع قانون إصلاح المحاسبة (BilMoG)
08 نوفمبر 2007	نشر مشروع (BilMoG) المعد من قبل الموظفين السامين
21 ماي 2008	التصويت على المشروع الحكومي (BilMoG)
17 ديسمبر 2008	جلسات الاستماع للخبراء بموضوع القانون (BilMoG) المنظمة من قبل اللجنة القانونية
26 مارس 2009	التصديق على قانون (BilMoG) الفدرالي الألماني
03 ابريل 2009	التصديق على القانون (BilMoG) من قبل المجلس الفيدرالي الألماني (بعد اجراء التعديلات المناسبة)
28 ماي 2009	نشر قانون الإصلاح المحاسبي (BilMoG) في الجريدة الرسمية لجمهورية ألمانيا
29 ماي 2009	بداية سريان قانون الإصلاح المحاسبي (BilMoG)
01 يناير 2010	تاريخ السريان الإلزامي لقواعد الإصلاح المحاسبي (BilMoG)

Source : Muriel BENKEL, *Comparaison du droit comptable allemand et du droit comptable français- une approche systémique* -, Doctorat en Sciences de Gestion, Comptabilité internationale, Université Paris IX Dauphine, CREFIGE, 2013, p p 35-36

وكان الهدف الأساسي من هذا الإصلاح من خلال تبني قانون الإصلاح المحاسبي (BilMoG) يكمن في السماح إلى تطوير قانون محاسبي بالصورة التي بواسطتها يمكن إيجاد قواعد محاسبية متينة وواضحة، خاصة للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة، تكون سهلة التطبيق وأقل تكلفة من معايير المحاسبة الدولية، مع المحافظة على أعمدة وأسس وروح القانون والقواعد المحاسبية التقليدية الألمانية. هذا مع العمل على ضرورة ضمان التقارب مع متطلبات معايير المحاسبة الدولية IFRS، ومتطلبات الإرشاد الأوروبي (CE/46/2006)، الصادر عن المجلس الأوروبي بتاريخ 16 أوت 2006.

2. شكل القوائم المالية الواجب الإفصاح عنها من قبل الشركات الألمانية

إن إجبارية إعداد القوائم المالية وتقارير الأنشطة السنوية تتبع حجم المؤسسة، وهذا وفق قواعد القانون التجاري الألماني، فالمؤسسات الصغيرة ملزمة فقط بوضع ميزانية وملحق لدى إدارة السجل التجاري، أما بالنسبة إلى المؤسسات المتوسطة فيجب عليها تقديم:

- قائمة الميزانية العمومية،
- قائمة حساب النتيجة؛
- ملحق؛
- تقرير النشاط السنوي (أو تقرير التسيير)؛
- وثائق أخرى طبقاً للقوانين سارية المفعول (ولاسيما المعلومات المتعلقة بتخصيص النتيجة، تقرير مجلس الإدارة، شهادة مراقب الحسابات، وغيرها).

وأما بالنسبة إلى المؤسسات الكبرى فإنه يجب عليها نشر هذه الوثائق في الجريدة الرسمية الفيدرالية (le Journal Officiel Fédéral – Bundesanzeiger)، مع ضرورة وضعها لدى كاتب الضبط في السجل التجاري بعد تسعة أشهر الموالية للإعداد الحسابات الختامية⁴⁷.

فالمؤسسات المتوسطة والكبرى يتعين عليها أن تلتزم وفقاً للمادة 327 من القانون التجاري الألماني أن تقوم بإعداد وتقديم هذه القوائم المالية المشار إليها سابقاً، كما أن المادة 326 من نفس القانون تلزم هي كذلك بإعداد قائمة الميزانية والملحق. وبالنسبة إلى مجموعات الشركات عندما تبلغ حجم معين، فإنه يجب عليها إعداد حساباتها الموحدة ونشرها في النشرة أو الجريدة الرسمية الفيدرالية ولدى كاتب الضبط لسجل التجاري، في الشهور التسع التي تعقب إعداد الحسابات الختامية⁴⁸.

3. مصادر المبادئ المحاسبية وقواعد التسجيل وفقاً للقانون التجاري في ألمانيا

تقوم المبادئ المحاسبية المطبقة من قبل المؤسسات الألمانية على مصادر مختلفة، فهي تلتزم من خلال الإرشادات والتوجيهات الأوروبية، الممارسات التجارية، التشريعات، وقرارات المحكمة الجبائية، وكذا توصيات المعهد الألماني لمحافظي الحسابات، وتوصيات غرفة التجارة والصناعة، كما أن المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً في ألمانيا محددة من خلال القانون التجاري. كما أن قواعد العامة وفقاً للقواعد الجبائية فإن

⁴⁷ Equipe Franco-Allemande, Ernst & Young, *La pratique des affaires en Allemagne à l'usage des entreprises françaises*, 2010, p 125.

⁴⁸ Banque National de Belgique, *Allemagne: Dépôt et publication des comptes annuels*, Département Information Micro-économique, site Internet: www.bnb.be, p 01 .

الأصول لا يمكن تسجيلها بقيمها الضعيفة، والخصوم بالمبالغ الأكثر ارتفاعاً إلا بالنسبة لتلك المسموح بها من قبل القانون التجاري، كما أن الفروقات بين القوائم المالية المحاسبية والجبائية تكون شبه معدومة.

وهناك تأثير كبير من قبل القوانين الجبائية على طرق إعداد القوائم المالية في ألمانيا، وهذا يعود للقانون التجاري الألماني الذي لا يسمح ببعض طرق التقييم الضعيفة أو تشكيل المؤونات للتدهور القيمة التي تسمح بها القواعد الجبائية، ويتم الإشارة إليها من خلال القوائم المالية⁴⁹.

وتتلخص المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً لنشر وتقييم بنود القوائم المالية وفقاً للقانون التجاري الألماني في المبادئ التالية⁵⁰:

- الوضوح والرؤية الشاملة (Clarté et vue d'ensemble)، - إستقلالية الدورات المالية، - الشمولية (exhaustivité)، - الصورة الصادقة، - عدم المقاصة، - استمرارية الاستغلال، - ثبات الميزانية الافتتاحية، - التقييم الفردي (évaluation individuelle)، - مبدأ طريقة المؤونة، - ثبات الطرق، - الحذر، - مبدأ التكلفة التاريخية، - اللغة الألمانية ووحدة النقد اليورو، - حظر الالتفاف على القواعد القانونية (interdiction d'entorses aux règles statutaires).

4. محددات نوع الشركات فيما يتعلق بإعداد القوائم المالية

يعد حجم الشركات والمؤسسات عامل مهم في تحديد شكل القوائم المالية الواجب الإفصاح عنها، والتي يمكن تحديدها وفقاً لما يلي⁵¹:

- شركات الأموال الصغيرة: وهي التي لا تتجاوز المبالغ المحددة على الأقل معيارين من المعايير الثلاث التالية:

❖ مبلغ 4.840.000 يورو لإجمالي الميزانية؛

❖ مبلغ 9.680.000 يورو لنتيجة الاستغلال؛

❖ خمسين (50) عامل في المتوسط خلال الدورة المالية.

- شركات الأموال المتوسطة: وهي التي لا تتجاوز مبالغها المشار إليها على الأقل في معيارين من المعايير الثلاث التالية:

❖ مبلغ 19.250.000 يورو لإجمالي الميزانية؛

⁴⁹ Equipe Franco-Allemande, Ernst & Young, *O-pcit*, p 127.

⁵⁰ Equipe Franco-Allemande, Ernst & Young, *Idem*, p 127

⁵¹ Banque National de Belgique, *O-pcit*, p 02 .

❖ 38.500.000 يورو الخاص بأرباح الاستغلال؛

❖ مائتين وخمسون (250) عامل في المتوسط خلال الدورة المالية.

- **شركات الأموال الكبرى:** وهي التي تستجيب إلى معيارين من المعايير الثلاث المشار إليها فيما يتعلق بشركات الأموال المتوسطة، وتعد شركات أموال كبيرة إذا كانت مسعرة وتنشط من خلال سوق مالي منظم.

5. النظام المحاسبي وتطبيقاته

حتى سنة 1998 لم يكن لدى ألمانيا مجلس أو هيئة رسمية لوضع معايير المحاسبة المالية، على نقيض الدول المتحدثة بالإنجليزية، حيث كان دور الجمعية الألمانية مقتصرًا فقط على تقديم استشارات للدولة وللحاكم في النزاعات أو الاختلافات المرتبطة بالمحاسبة المالية. وهناك استشارات ماثلة كانت تحصل عليها الشركات من بورصة فرانكفورت أو النقابات التجارية الألمانية، أو الأكاديميات والجامعات المتخصصة في المحاسبة. ووفقًا لقانون 1998 تم تقديم طلب إلى وزارة العدل الألمانية بضرورة إنشاء هيئة لوضع المعايير وتنفيذ الوظائف التالية:

- تطوير وتقديم توصيات مرتبطة بتطبيقات وممارسات المعايير المحاسبية؛
- تقديم معلومات واستشارات لوزارة العدل بخصوص التشريعات والقوانين المحاسبية الجديدة؛
- تمثيل ألمانيا في المنظمات الدولية للمحاسبة مثل مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB)⁵².

ومن خلال الجدول التالي يمكن استعراض أهم الممارسات المحاسبية وفقا للنظام المحاسبي في ألمانيا:

⁵²نسرين، كريم، عرض و تقييم تجارب بعض البلدان الأجنبية في تنظيم مهنة المحاسبة -فرنسا، ألمانيا، انجلترا، أمريكا، اليابان، الملتقى العلمي الدولي

حول "الإصلاح المحاسبي في الجزائر" يومي 29 و 30 نوفمبر 2011، جامعة ورقلة، الجزائر، ص 116.

الجدول رقم (7-3): استعراض بعض الممارسات المحاسبية وفق النظام المحاسبي الألماني:

ترقيم	تعيين الحسابات	طرق التقييم والتسجيل المحاسبي
01	الأصول الثابتة أو المثبتة	لا يجب أن تفوق قيمة الأصول الثابتة تكلفة الحيازة، ويهتلك على أساس عمره الإنتاجي المقدر، وذلك من خلال الطريقة الخطية أو المتناقصة، ولا يسمح بتسجيل مؤونة تدهور في القيمة لأصول العينية إلا إذا كانت خسارة القيمة دائمة.
02	شهرة المحل والأصول المعنوية	العناصر المعنوية بما فيها Goodwill لا يمكن تسجيلها من خلال الأصول إلا إذا تم حيازتها من الغير، وتخضع لقواعد الاهتلاك، كما أن مصاريف الأبحاث والتطوير لا يتم تحميلها في الأصول لكن يجب التعليق عليها من خلال التقرير السنوي للتسيير. ومع تعديلات 2009 يمكن لبعض الشركات رسملة بعض مصاريف البحث والتطوير في الميزانية وفق شروط محددة ومشددة.
03	التبittات المالية	لا يتم ضم الأصول المالية إلى الأصول المثبتة إلا إذا كان من المحتمل أن تستخدمها المؤسسة بصورة مستمرة ودائمة، وهذا حسب توجهه نوايا المسيرين، ويتم تسجيل مبالغها بقيمة الحيازة، أو بقيمة الأضعف، كما أن الشركة ملزمة بتسجيل خسائر أو تدهور القيمة إذا اقتضت الظروف ذلك.
04	المخزونات	يتم تقييم المخزونات بصفة عامة من خلال تكلفة شرائها، أو تكلفة إنتاجها. وتقوم عملية التقييم أساسا على التكلفة الوسيطة المرجحة، لكن يمكن استخدام طريقة الوارد أولا أو صادر أولا أو FIFO أو الوارد آخرا صادر أولا أو Lifo في حالات التي تقترب فيها من الاستخدام الفعلي.
05	مؤونات المخاطر والأعباء	بصفة عامة يجب أن تسجل المؤونات بقيمة الخسائر المحتملة، والمؤونات التالية تسجل إجباريا: - أعباء الضمانات غير التعاقدية، لكن تشكل التزامات قانونية؛ - أعباء التقاعد التي ظهرت منذ الأول يناير 1987؛ - أعباء الصيانة أو التكاليف الاستبدالية المؤجلة.
06	القوائم المالية الموحدة (les états financiers consolidés)	أهم التحولات التي أتى بها الإصلاح المحاسبي من خلال قانون 1985، فإن القوائم المالية الموحدة أضحيت تستجيب إلى: - تم إدخال الطرق الأنجلو-أمريكية في إعداد القوائم المالية الموحدة؛ - طريقة المعادلة، غير مسموح بها من خلال القوائم المالية المفردة، يجب استخدامها في إطار إعداد القوائم المالية الموحدة إذا كان أحد أطراف المجموعة يملك استثمار بنسبة 20% من حقوق التصويت في شركة غير

<p>قابلة للتوحيد حساباتها (شركة شريكة)؛ - طريقة المصلحة المشتركة يمكن استخدامها في ظل بعض الظروف، حيث إذا كان أحد الأطراف المجموعة يحوز 90% من رأس مال شركة تابعة، وذلك من خلال استبدال أسهم جديدة مصدرية من قبل المساهمين السابقين لتلك الشركة التابعة؛ - الشركات التابعة (الشركة البنت)، يجب إدماج حساباتها في القوائم المالية المدمجة.</p>		
<p>حسب القانون التجاري فإن الأصول والخصوم بالعملة الخارجية يجب تحويلها بسعر الإقفال، كما يجب تسجيل الأرباح أو الخسائر على سعر الصرف.</p>	<p>سعر صرف العملات الأجنبية</p>	<p>07</p>
<p>إن منتجات العقود طويلة الأجل لا يمكن الاعتراف بها إلا إذا تم تنفيذ العقد كلياً، ولا يسمح باستخدام طريقة تقدم الأشغال.</p>	<p>العقود طويلة الأجل</p>	<p>08</p>
<p>لم يحدد القانون التجاري الألماني قواعد التسجيل المحاسبي الخاصة بعقود الإيجار التمويلي، لكن السلطات الجبائية قامت بإعداد مجموعة من القواعد التي تسمح للمؤجر والمستأجر بالقيام بالتسجيلات المحاسبية للممتلكات التي وقع عليها الإيجار، مع الاعتماد على مفهوم الملكية الاقتصادية. كما أن التعهدات الموجودة في عقد الإيجار طويل الأجل، فيجب توضيحها في الملحق.</p>	<p>عقود الإيجار تمويل</p>	<p>09</p>
<p>يتم حسابها باستعمال طريقة الالتزام.</p>	<p>الضرائب المؤجلة</p>	<p>10</p>

المصدر: من إعداد الطالب⁵³

ثانياً: أهم المنظمات المهنية المحاسبية في ألمانيا

تلعب المنظمات المهنية دوراً لا يستهان به في تنظيم مهنة المحاسبة على المستوى المحلي، وكما هو الحال بالنسبة إلى ألمانيا فإنها قد اعتمدت على توجيه منظماتها المهنية وهيئاتها المحاسبية بعد الإصلاح نحو تبني متطلبات تطوير المهنة التي تفرضها المرجعيات المحاسبية الدولية.

⁵³ أنظر:

- نسرين، كريمين، المرجع السابق، ص 119.

- Equipe Franco-Allemande, Ernst & Young, *O-pcit*, p p 129-132.

1. غرفة المحاسبين العموميين

إن القواعد التشريعية تقضي أن يكون الأعضاء الممارسين لمهنة التدقيق في ألمانيا خاضعين لغرفة المحاسبين العموميين (WPK)*، وهي شركة بموجب القانون العام، وهي بدورها كيان يتبع القواعد القانونية المتعلقة بتنظيم مهنة التدقيق، وهي تضم المحاسبين القانونيين، ومحاسبي الشركات، وكذا مدققي القطاع العمومي، كما أنها تضم واحد وعشرون ألف (21.000) عضواً.

وهي الهيئة المناط بها تقديم الاعتماد المتعلقة بممارسة مهنة التدقيق والمراجعة، حيث أنه وقبل 01 جانفي من عام 2004 كانت تسلم الاعتماد من قبل وزارة الاقتصاد في الجمهورية الألمانية الفيدرالية.

2. لجنة معايير المحاسبة الألمانية

وهي هيئة يناط بها وضع وتقريب وجهات النظر المحاسبية بين معايير المحاسبة الألمانية والمعايير الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية، ومتطلبات الإرشادية الأوروبية، فهي هيئة المعايرة في ألمانيا، كما أنها تعمل على تحقيق الأهداف التالية⁵⁴:

- وضع توصيات التي تمكن من التطبيق الجيد عند إعداد التقارير المالية الموحدة؛
- تقديم المشورة بشأن التشريعات المحاسبية المزمع تطبيقها، وهذا على الصعيدين الوطني (داخل ألمانيا)، وعلى مستوى الاتحاد الأوروبي؛
- تمثيل الجمهورية الألمانية الاتحادية على مستوى الهيئات والمنظمات المحاسبية الدولية؛
- تقديم تفسيرات حول معايير المحاسبة الدولية، بناء على المادة 315 الفقرة "أ" من القانون التجاري الألماني؛
- العمل على تحسين نوعية المحاسبة والتقارير المالية؛ و
- تشجيع البحث العلمي وتحسين مستوى التعليم المحاسبي.

ثالثاً: أثر الإصلاحات المحاسبية في ألمانيا في تحول مهنة المحاسبة نحو تطبيق متطلبات المرجعية المحاسبية الدولية

هدفت الإصلاحات المحاسبية من قبل السلطات الألمانية إلى تقريب بيئة مهنة المحاسبة كثيراً لمتطلبات المرجعيات المحاسبية الدولية، ويعود ذلك لمتطلبات الاتحاد الأوروبي، ومعرفة تلك السلطات بحاجات شركاتها

* اختصر للمصطلح الألماني: Wirtschaftsprüferkammer. ويقابله بالإنجليزية: chamber of public Accountants.

⁵⁴ www.IFRS.org, *IFRS Application Around The World Jurisdictional : Germany*, p01.

التي تنشط خارج ألمانيا. ورغم التأخر في بعض الجوانب إلا أن الإصلاحات في ألمانيا أدت إلى تحقيق ما يلي:

1. أثر الإصلاحات المحاسبية في ألمانيا لتوجه نحو معايير المحاسبة والتدقيق الدولية

بعد اتخاذ ألمانيا العديد من الإجراءات الإصلاحية في الشأن المحاسبي، عملت في طيها للتطبيق متطلبات الاتحاد الأوروبي، مع العلم أن ألمانيا تعد عنصراً فاعلاً إلى جانب فرنسا، حيث يمكن القول أنهما الدولتين المقررتين في الاتحاد. وفي هذا الإطار نجد أن أهم الآثار التي أحدثتها الإصلاح المحاسبي في ألمانيا، خاصة بعد عام 2004، على مهنة المحاسبة، نجد:

- تحول الشركات الألمانية المدرجة في البورصات إلى تطبيق متطلبات معايير المحاسبة الدولية IAS/IFRS، التي يصدرها مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB؛
- قامت بوضع محاسبة مبسطة خاصة بالمؤسسات الصغيرة والمتوسطة، من أجل تسهيل العمل المحاسبي فيها، وتقليل الأعباء التي ترهق كاهل تلك المؤسسات؛

وعند قيام الاتحاد الأوروبي باتخاذ جملة من الإصلاحات فيما يتعلق بمعايير التدقيق، حيث تم فرض تطبيق معايير التدقيق الدولية من خلال الجريدة الرسمية التي قام بنشرها خلال ماي 2015، على أن يتم بدأ التطبيق الفعلي خلال منتصف عام 2016⁵⁵، وكما هو معلوم أن ألمانيا هي دولة فاعلة في الاتحاد، فلا ريب أن تكون سباقة لتطبيق معايير التدقيق الدولية.

2. التعليم والتكوين المحاسبي في ألمانيا

إن التعليم المحاسبي في ألمانيا يعد متطوراً ومتنوعاً، فلقد اعتمدت جامعتها عدى عن تدريس المحاسبة وفقاً للنموذج القاري الأوروبي، إلى اعتماد دراسة معايير المحاسبة والتدقيق الدوليتين، مع اعتماد تدريس نموذج المحاسبة الأنكلوسكسوني، كون أن هناك العديد من الشركات الألمانية مدرجة في الأسواق المالية الأمريكية وكذا نظيرتها في لندن.

كما يجب على الذين يريدون ممارسة مهنة تدقيق الحسابات أن يتلقوا تعليماً نظامياً جامعياً لمدة 08 سدايسات، ليحصلوا على البكالوريوس، ويمارسون مهنة المحاسبة بصورة عملية تصل إلى سنة واحدة (01)، نصفها يخصص لعمليات التدقيق، وبعدها يتقدمون للحصول على درجة ماستر في التدقيق، ثم بعد الحصول على الماستر يجب أن يمارسوا مهنة التدقيق لمدة سنتين ليستطيعوا إجراء الامتحان الذي تقوم بتحضيره غرفة

⁵⁵ للمزيد يرجى الإطلاع على الموقع الإلكتروني:

<http://www.ey.com/FR/fr/Services/Assurance/EY-synthese-de-l-actualite-comptable-et-reglementaire-05-reforme-de-l-audit-en-europ>, Consulté le 15/08/2017 à 15 :30.

المحاسبين العموميين، والذي ينطوي على امتحان كتابي، الذي يخصص خاصة للتدقيق المالي، التشريعات والقوانين المتعلقة بالمهنة، تقييم الشركات، قانون الأعمال، الجباية. وامتحان شفهي يكون تقريبا في نفس المواد الكتابية، خاصة التدقيق المالي. وبالنسبة إلى الطلاب الذين أتموا 08 سداسيات من التعليم الجامعي ولم يجتازوا مرحلة الماجستير، فيجب أن يثبتوا ممارستهم لمهنة التدقيق لمدة تفوق 04 سنوات⁵⁶.

3. اعتماد معايير إعداد التقارير المالية الدولية والأوروبية IPSAS و EPSAS

اعتمدت ألمانيا على تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، حيث قامت بتجربة في مدينة "هانبورغ" للتطبيق معايير IPSAS كنموذج أولي في ألمانيا، لكن بعد إصدار المفوضية الأوروبية لقرار تبني معايير للإعداد التقارير المالية الأوروبية للقطاع العام، رحبت غرفة المحاسبين العاميين (WPK) بتلك المعايير، بل تعد الغرفة من الهيئات المشاركة في إعداد وتطوير تلك المعايير الأوروبية⁵⁷.

نجد أن التجربة الألمانية تجربة رائدة في إصلاح مهنة المحاسبة، حيث أنها شملت تقريبا كافة العوامل المساعدة على تطوير المهنة، كيف لا وألمانيا تعد إحدى أهم الاقتصاديات العالمية، والتي تعمل على زيادة هيمنتها من خلال تبني عناصر القوة، والتي من بينها تطوير مهنة المحاسبة.

⁵⁶ <http://www.wpk.de/>; consulter le 24/03/2016 à 18.30.

⁵⁷ Voir le site internet suivant : http://www.wpk.de/uploads/tx_news/WPK-Stellungnahme_17-02-2014.pdf consulter le 09/07/2017.

المبحث الثالث: إصلاح مهنة المحاسبة في البلدان العربية (تجربة المملكة العربية السعودية)

كأغلب البلدان النامية، تعاني مهنة المحاسبة في البلدان العربية العديد من المعوقات التشريعية والتنظيمية، وكذا تدني قيمتها الاجتماعية في العديد منها. وفي هذا الإطار، شرعت العديد منها في إحداث إصلاحات محاسبية تستجيب في طياتها للمتطلبات الدولية، كما حدث في تونس والمغرب، من خلال تبني المعايير الدولية في معاييرها الوطنية، ومنها كالأردن أخذت بجميع المعايير الصادرة عن تلك المنظمات الدولية. لكن التجربة السعودية تعتبر مختلفة كونها كانت تنتهج تبني المعايير الدولية من خلال معاييرها الوطنية، ثم تحولت مباشرة إلى تطبيق كافة المعايير الصادرة عن المرجعيات المحاسبية الدولية.

المطلب الأول: واقع مهنة المحاسبة في البلدان العربية في ظل التحولات العالمية نحو المرجعيات المحاسبية الدولية

في ظل التغيرات على بيئة مهنة المحاسبة على المستوى الدولي، شرعت العديد من الدول العربية في إصلاح مهنتها المحاسبية، وفقا لمتطلبات المنظمات المحاسبية الدولية، كون المهنة في العديد منها لا تختلف في واقعها عن باقي البلدان النامية.

أولاً: واقع مهنة المحاسبة في البلدان العربية

إن تطور مهنة المحاسبة والتعليم المحاسبي في الدول العربية ودول الخليج، لا يمكن أن يتم بدون النظر إلى المتغيرات العالمية، ولا شك أن تطور مهنة المحاسبة والتعليم المحاسبي في الدول العربية والخليجية قد تأثر كثيرا بالدول الأخرى خاصة أمريكا والدول الأوروبية.

1. واقع تنظيم مهنة المحاسبة في البلدان العربية

عندما اتسعت التجارة وازدهرت المعاملات التجارية وظهرت شركات المساهمة، وانفصلت الإدارة عن الملكية، أدى هذا إلى زيادة الوعي المحاسبي، وازدياد الحاجة إلى البيانات المالية حتى يتمكن المساهمون والمستثمرون والدائنون من الوقوف على نتائج الأعمال.

وكما هو متعارف عليه فإن المهن عادة ما توفر الإطار المهني والفكري للممارسين، ولما كانت المهنة في بدايتها، غير قادرة على القيام بهذه المهمة، تدخلت الدولة في إصدار التشريعات التي تنظمها في أغلب الدول العربية⁵⁸. ولعل أهم ما يميزها:

⁵⁸ منشورات جمعية المحاسبين القانونيين القطريين، "نحو مستقبل أفضل لمهنة المحاسبة في دولة قطر"، الدوحة، دولة قطر، 2010، ص 04.

- البطء في الاستجابة للمتغيرات المعاصرة، بالإضافة إلى ضعف حركة البحث العلمي فيها، فمعظم الدراسات المحاسبية تتم حول المفاهيم الأساسية دون التركيز على مشاكل التطبيق؛
- التباين بين الدول العربية في الأخذ بمعايير محاسبية في إعدادها للقوائم المالية، حيث إن المحاسبة في الدول العربية تعمل في ظل بيئات اقتصادية وسياسية وقانونية مختلفة، ومن هنا فالدول التي تسعى لتطبيق معايير المحاسبة الدولية هي الدول التي تتميز بالانفتاح الاقتصادي.

ورغم ذلك فقد دأبت العديد من الدول العربية على تطبيق متطلبات ومقتضيات المرجعية المحاسبية الدولية، وهذا في إطار مع ما يتلائم مع بيئتها المحلية، فليس كل الدول العربية أخذت بالمعايير المحاسبية الدولية جملة واحدة، خاصة بالنسبة إلى معايير IAS، لكنها في معظمها سارعت للتطبيق معايير إعداد التقارير المالية الدولية IFRS. أما بالنسبة إلى معايير التدقيق والتوكيد الدولية فقد تبنتها العديد من الدول العربية، وعلى رأسها دول الخليج، ومصر والأردن، هذه الأخيرة شرعت في تطبيقها ابتداء من عام 2015.

ومن خلال الجدول التالي يمكن توضيح الترابط الكائن بين الدول العربية وعلاقتها بمختلف المعايير المحاسبية وكذا التدقيق الصادرة من قبل أهم المرجعيات المحاسبية الدولية:

الجدول رقم (8-3): مقارنة اعتماد الدول العربية على مخرجات المنظمات المحاسبية الدولية:

تسمية الدولة العربية	اعتمادها معايير المحاسبة الدولية IAS/IFRS	اعتماد معايير التدقيق والتوكيد الدولية	اعتماد معايير التعليم المحاسبي	اعتماد معايير المحاسبة للقطاع العام IPSAS
المملكة العربية السعودية	ضمنيا من خلال معاييرها المحلية. لكن هناك توجه للتطبيق معايير المحاسبة الدولية ابتداء من 2017 لكافة الشركات المدرجة في السعودية، وكذا تطبيق معايير المحاسبة الدولية للمنشآت الصغيرة والمتوسطة ابتداء من 2018.	نعم، وهو نفس التوجه الذي ارتأته المملكة من خلال تطبيقها للمعايير المحاسبة والتدقيق الدوليتين.	هناك معايير وطنية، تقترب من المعايير الدولية في مجال التعليم المحاسبي والتدريب المهني المستمر.	هناك توجه لتبني معايير المحاسبة للقطاع العام، رغم عدم التأكيد على تطبيقها، لكن هناك ورشات ودورات تكوينية تقام سنويا في المملكة للتعريف بهذه المعايير.
مصر	نعم، مع الاختلاف	نعم، بل هناك معايير	مقارنة فيما يتعلق بتبني	هناك توجه ومشروع لتبني

<p>معايير المحاسبة للقطاع العام، وهذا بمساعدة اتحاد المحاسبين الدوليين IFAC.</p>	<p>المقررات والمناهج بما يستجيب لسوق العمل بمصر. إلا أن جمعية المحاسبين والمراجعين تفرض على أعضائها تطبيق متطلبات التعليم والتدريب المستمر، كونها عضوا في IFAC.</p>	<p>مصرية للمراجعة مستمدة من معايير التدقيق والتوكيد الدولية.</p>	<p>في تقييم المعايير ، وكذا جعلها تتوافق مع البيئة المصرية.</p>	
<p>تم اعتمادها ابتداء من 2015.</p>	<p>التبني الضمني للمناهج والمقررات وفقا لمتطلبات المعايير الدولية في هذا الشأن.</p>	<p>معتمدة كليا</p>	<p>معتمدة كليا</p>	<p>الأردن</p>
<p>لازالت كمشروع قيد الدراسة من قبل وزارة المالية.</p>	<p>توجه ودعوة للتطبيق متطلبات معايير التعليم المحاسبي في ظل توحيد المناهج لدول الخليج العربي.</p>	<p>يتم اعتماد معايير التدقيق الدولية ISAs مع الأنظمة التي تصدرها كلا من سوق المال، ووزارة التجارة والبنك المركزي الكويتي.</p>	<p>نعم، وبصورة كاملة منذ 1990</p>	<p>الكويت</p>
<p>هناك توجه نحو تطبيق معايير المحاسبة الدولية ضمنيا من خلال مدونة حسابات المحاسبة العمومية، والتي تعتمد على الأهداف.</p>	<p>-</p>	<p>يتم اعتماد معايير التدقيق المحلية الذي يتم من خلالها تبني معايير التدقيق الدولية وفق الظروف المحلية من قبل المجلس الوطني للمحاسبة.</p>	<p>ضمنيا من خلال القانون رقم 96-112 الصادر بتاريخ 30 ديسمبر 1996 المتعلق بالنظام المحاسبي للمؤسسات، وشرع في تطبيقه ابتداء من يناير 1997.</p>	<p>تونس</p>
<p>لم يتم تبني معايير IPSAS بعد، ولازالت المحاسبة الحكومية تعتمد على الأساس النقدي.</p>	<p>لم تعتمد على معايير الدولية لكنها تحصلت على الاعتماد الأكاديمي لفائدة جامعة قطر سنة 2010 من قبل الهيئة الدولية (AACSB).</p>	<p>تبنت ضمنيا بعض المعايير الدولية لكن تشهد قصورا كبيرا، من خلال افتقر المهنة لقواعد ومعايير سلوك محددة، وبرامج جودة الأداء، وبرامج التعليم</p>	<p>بالنسبة إلى معايير IAS فكانت اختيارية التطبيق، لكن بعد صدور IFRS فلقد أصبحت المطالبة بإلزام تطبيقها إجباريا. حيث أن هناك بعض</p>	<p>قطر</p>

		والتكوين المهني المستمر.	الشركات تقوم بتطبيق المعايير الأمريكية والبريطانية، لأن قطر تلزم الشركات بتطبيق معايير المتعارف عليها من خلال القانون التجاري.	
	-	تعتمد في هذا المجال على المعاهد البريطانية، حيث يتم تقديم مختلف الشهادات المعترف بها دولياً والصادرة عن الهيئات والمنظمات المحاسبية البريطانية.	تم تطبيق IAS بشكل اختياري لكن تم إلزام الشركات بتطبيق معايير IFRS بعد ظهورها.	الإمارات

المصدر: من إعداد الطالب

2. أهم المنظمات المنظمة للمهنة المحاسبية على مستوى الوطن العربي

1.2. الاتحاد العربي للمحاسبين

تم تأسيس الاتحاد العربي في القاهرة في عام 1971 ثم نقل إلى بغداد عام 1979 وقد أولى الاتحاد اهتماماً بالمعايير المحاسبية من خلال المعهد العربي للمحاسبة والتدقيق الذي انشأ لجنة خاصة بالبحوث والمعايير قامت بدراسة وإعداد معيار يعالج المخزون، كما شكل لجنة لإعداد معيار يعالج التضخم عام 1982 ولم يلحظ انتشار هذين المعيارين أو استخدامهما، كما تم تشكيل لجنة لإعداد المعايير المحاسبية على ضوء معايير المحاسبة الدولية ولم يلحظ أثر ملموس لنشاط هذه اللجنة⁵⁹.

2.2. المجمع العربي للمحاسبين القانونيين

تأسس المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين كهيئة مهنية محاسبية غير ربحية بتاريخ 12 يناير 1984 في مدينة لندن - المملكة المتحدة. وتم تسجيله رسمياً في عمان بتاريخ 24 فبراير 1994 تحت اسم المجمع العربي لمحاسبين القانونيين.

⁵⁹لفكي، الفاتح الأمين عبد الرحيم، أثر تطبيق معايير المحاسبة الدولية في ترقية الأداء المهني في السودان - دراسة ميدانية -، ص ص 08 -

جاءت فكرة تأسيس المجمع من قبل عدد من قادة مهنة المحاسبة في الوطن العربي، بهدف الارتقاء بعلم المحاسبة والتدقيق والمواضيع الأخرى ذات العلاقة على نطاق الدول الأعضاء في جامعة الدول العربية، بالإضافة إلى المحافظة على الاستقلالية المهنية للمحاسبين، وضمان الحماية لهم وتطبيق معايير الإشراف المهني عليهم كوسيلة للارتقاء بمهنتي المحاسبة والتدقيق. كما وهدف أيضاً إلى تطوير وتسهيل نشر المعلومات العلمية والفنية وتبادلها المستمر بين المحاسبين والمهنيين، وذلك بعقد المؤتمرات والاجتماعات والندوات والدورات التدريبية واللقاءات العلمية بالإضافة إلى تشجيع البحث العلمي والمهني. وكما يقوم المجمع العربي بتقديم شهادات للمزاولة المهنة تتعلق بمجال المحاسبة والمراجعة، وهي تتمثل في ثلاث شهادات التالية⁶⁰:

- **محاسب دولي عربي قانوني معتمد IACPA**: ولقد تم تطويره بناء على توصيات ومتطلبات منهاج التأهيل المحاسبي المهني الدولي المعتمد عن مؤتمر الأمم المتحدة للتجارة والتنمية (الأونكتاد)، بمشاركة خبراء من المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين واتحاد المحاسبين المعتمدين القانونيين واتحاد المحاسبين القانونيين العموميين في كندا واللجنة الأوروبية ومعهد المحاسبين القانونيين في اسكتلندا ومجلس معايير المحاسبة البولندي والاتحاد الدولي للمحاسبين وممثلون عن منظمات أكاديمية وشركات محاسبة دولية بصفتهم الشخصية.

- **محاسب إداري دولي عربي معتمد IACMA**: ويهدف إلى تأهيل المشاركين لأعلى المستويات في مجال المحاسبة الإدارية لتمكين المرشحين من تحليل البيانات المالية وفقاً لمعايير الإبلاغ المالي وإدارة المخاطر وزيادة المعرفة في مجالات متعددة بالإدارة، والمحاسبة المالية، ومحاسبة التكاليف، والاقتصاد والتمويل؛

- **شهادة خبير في معايير إعداد التقارير المالية IFRS**: والأهداف العامة من هذه الشهادة:

- بناء وتطوير القدرات المعرفية اللازمة والمتعلقة بفهم الجانب النظري والمفاهيمي للمعايير الدولية (IFRS)؛

- القدرة على تطبيق المعايير الدولية في المحاسبة العملية بشكل مهني وباحتراف؛
- المساعدة على التطوير المهني المستمر في مجال المعايير ومتابعة التعديلات والتحديثات عليها.

⁶⁰ للمزيد يرجى الإطلاع على الموقع الإلكتروني للمجمع العربي لمحاسبين القانونيين، على الانترنت من خلال الموقع التالي:

3.2. هيئة المحاسبة والمراجعة لمجلس التعاون لدول الخليج العربية

بدأ الاهتمام بمهنة المحاسبة والمراجعة في إطار العمل المشترك بين دول مجلس التعاون، ووافق المجلس الأعلى عام 1982 على فتح باب التسجيل والترخيص لأصحاب عدد من المهن، منها مهنة المحاسبة والتدقيق، والسماح لهم بممارستها، بشرط الحصول على التسجيل والترخيص المطلوبين عادة ممن يماثلونهم من مواطني الدولة العضو المضيفة.

وتهدف الهيئة إلى القيام بكل ما من شأنه تنظيم وتطوير مهنة المحاسبة والتدقيق في دول مجلس التعاون وتحقيق التنسيق والتكامل بينها ولها على الأخص ما يلي⁶¹:

- ◀ مراجعة وتطوير وإعداد واعتماد المعايير المهنية؛ وعلى الأخص معايير المحاسبة والتدقيق وقواعد سلوك وآداب المهنة آخذة في الاعتبار المعايير الدولية وتجارب الدول والهيئات المهنية؛
- ◀ تطوير وتوحيد وسائل تنظيم المهنة بما في ذلك اقتراح تعديل وتطوير وتوحيد الأنظمة والقوانين المنظمة لها وإجراءات ترخيص مزاولتها؛
- ◀ وضع القواعد اللازمة لامتحان شهادة الزمالة وتنفيذه بما في ذلك الجوانب المهنية والعملية والعلمية لمهنة المحاسبة والتدقيق؛
- ◀ الارتقاء بمستوى الأداء المهني وإعداد وتنفيذ برنامج التعليم المستمر المتعلق بالمهنة؛
- ◀ وضع التنظيم المناسب للرقابة الميدانية لأداء المحاسبين القانونيين ومتابعة وتقويم الأداء المهني؛
- ◀ إعداد وتشجيع البحوث والدراسات والترجمة وإصدار الكتب والدوريات والنشرات المتعلقة بمهنة المحاسبة والتدقيق وما يتصل بهما وإثراء الفكر المحاسبي علمياً ومهنياً؛
- ◀ التنسيق بين الجمعيات والجهات المعنية بتطوير مهنة المحاسبة والتدقيق والمحاسبين الممارسين والعمل على دعمها وتطويرها؛
- ◀ توحيد المصطلحات المحاسبية والرقابية.

ثانياً: معوقات تحقيق التنسيق المحاسبي بين الدول العربية ومزايها

هناك العديد من المعوقات التي تحول دون تحقيق التناسق المحاسبي فيما بين الدول العربية لعل أهمها

بُعد:

⁶¹ للمزيد يرجى الإطلاع على موقع الهيئة على الانترنت من خلال الرابط التالي:

<http://www.gccaa.org/ar/Details.aspx?PageID=2008&MID=16> consulter le 19/08/2016.

1. معوقات تحقيق التنسيق المحاسبي بين الدول العربية

1.1. اختلاف في النظم والتشريعات المحاسبية للدول العربية

ويعود ذلك على الخصوص في طبيعة التجربة الاستعمارية التي خاضتها الدول العربية خلال القرنين التاسع عشر حتى منتصف القرن العشرين، حيث اعتمدت أغلب بلدان المشرق العربي على النموذج الأنكلوسكسوني في بناء أنماطها وأساليبها وتشريعاتها المحاسبية، وعلى النقيض فلقد إعتمدت بلدان المغرب العربي على النموذج القاري، وهذا عائد بالخصوص للفترة الاستعمارية الفرنسية. ولقد انعكس هذا على عمل مهنة المحاسبة، من حيث الممارسة والتعليم، ودرجة تدخلها.

2.1. الاختلافات في درجة النمو الاقتصادي

رغم أن كافة الدول العربية تعتبر من الدول النامية، إلا أن هناك اختلاف كبير بين المستوى المعيشي للفرد في كل دولة، حيث يلاحظ أن الدول التي تعتمد على الريع البترولي تتسم بدرجة عالية من الرفاهة لمواطنيها، على العكس من ذلك نجد أن هناك اختلالات كبيرة بين المستوى المعيشي في الدول التي لا تملك مصادر دخل كبيرة، وكمثال على ذلك نجد أن الفرد في دولة قطر يملك أكبر دخلا فردي في العالم، وعلى النقيض في اليمن أو الصومال وغيرها. ويؤثر هذا العامل على الاختلاف في الإنفاق الحكومي على التعليم، والرفع من درجة الوعي فيما يخص مهنة المحاسبة.

3.1. الاختلاف القانوني لمهنة المحاسبة

وهذا ينعكس على جانب تنظيم الهيئات والمنظمات المحاسبية في الدول العربية، لذلك يوجد هناك العديد من الفروقات في الجوانب التنظيمية والتشريعية للمنظمات المهنية في البلدان العربية.

4.1. الاختلاف في درجة تطور الأسواق المالية

حيث يلاحظ أن الأسواق العربية تختلف من جوانب عديدة، فلا هي تتقارب في حجم التداول في أسواقها، كما هو الشأن في دول الخليج التي تعتبر ذات رساميل كبيرة، ولا من حيث درجة نمو الأسواق ونشاطها، فهناك أسواق مال عربية خاملة وغير نشطة كما هو الشأن في الجزائر، كما أن درجة الوعي بدور الأسواق المالية تختلف من دولة إلى أخرى. وتعتبر الأسواق المال من أهم المؤثرين في تنظيم مهنة المحاسبة في عالمنا المعاصر.

5.1. الاختلاف في النظم الضريبية

يلاحظ أن هناك اختلاف كبير في النظم الضريبية العربية، فمنها من تعتبر من الجنات الضريبية بسبب كثرة الإعفاءات والتخفيضات الضريبية، ويمكن عدم وجودها أصلاً (الضريبة)، كالإمارات وقطر، وفي المقابل نجد الكثير من الدول العربية تعتمد على نظامها الضريبي في إطار السياسات المالية لخلق الاستقرار الاقتصادي.

6.1. الاختلافات والاختلالات السياسية

عدى عن الاختلاف في أنماط الحكم، والتي يمكن أن لا تكون عائقاً نحو تحقيق التنسيق المحاسبي، يلاحظ كثرة النزاعات والاختلافات السياسية بين الأنظمة الحاكمة في الدول العربية.

7.1. ضعف الاهتمام بمهنة المحاسبة نفسها

يلاحظ أن مهنة المحاسبة متخلفة في الكثير من الدول العربية، فقد توجد بعض الدول لم تولي الاهتمام المناسب بالمهنة إلا خلال السنوات الأخيرة فقط، خاصة بالنسبة إلى الدول التي كانت تنتهج الاقتصاد المخطط، فهي حديثة العهد بالتطورات التي شهدتها المهنة على المستوى الدولي، لذلك تجدها تعاني من هذا الجانب، خصوصاً بسبب ضعف الموارد المالية وقلة الكوادر المؤهلة في جانب المحاسبة والتدقيق.

2. مزايا تحقيق التناسق المحاسبي بين البلدان العربية

- التغيرات التي يشهدها العالم، وخاصة مع ظهور التكتلات الاقتصادية، يحتم على الدول العربية العمل على تحقيق التقارب والتوافق بين المهنيين، من أجل تحقيق الكثير من المزايا التي فرضتها الظروف الاقتصادية الدولية، من خلال التوجه إلى تحرير الخدمات وخاصة المحاسبية منها، ولعل أهم تلك المزايا:
- وجود عامل اللغة، فاللغة العربية هي لغة تجمع الدول العربية، ومنها يمكن تسهيل عملية الاتصال، وتوحيد التقارير المالية، واللغة تعتبر عنصراً جوهرياً في تكوين الثقافة المحاسبية؛
- تحقيق ميزة تقليل التكلفة، حيث الاعتماد على كوادر عربية سيؤدي إلى تقليل التكاليف من قبل المؤسسات الاقتصادية في مقابل ما تدفعه لمكاتب المحاسبة والتدقيق الأجنبية؛
- تحقيق التناسق في جانب التعليم المحاسبي، من خلال تشجيع التواصل بين المنظمات المهنية العربية، وكذا الجامعات العربية، من خلال تكتيف إرسال البعثات الطلابية والأساتذة، وتكثيف الندوات والمؤتمرات التي تهتم بجانب مهنة المحاسبة والتدقيق؛
- يؤدي التنسيق في طرق التعليم المحاسبي مع مرور الزمن إلى رفع كافة الاختلافات التشريعية والضريبية؛

- تسهيل إمكانية تحقيق تكتل عربي اقتصادي في المستقبل، يشمل كافة البلدان العربية دون استثناء، فالمال يفعل ما لا تفعله السياسة؛
- تحقيق الانسجام والتواصل بين الهيئات والمنظمات العربية في مجال المحاسبة والتدقيق؛
- من خلال تحقيق التنسيق في جانبي المحاسبة والتدقيق يمكن للدول العربية أن تصبح مؤثرة، وصاحبة قرار في المنظمات والهيئات المحاسبية الدولية (خاصة IASB و IFAC).

المطلب الثاني: تجربة المملكة العربية السعودية في تنظيم مهنة المحاسبة

تعتبر المملكة العربية السعودية من بين أنجح التجارب العربية في تنظيم مهنة المحاسبة، وكذا التدقيق، ويعزى ذلك إلى العناية التي أولتها المملكة من خلال تنظيم المهنة.

أولاً: التجربة السعودية في إصلاح مهنة المحاسبة

لقد عمدت المملكة العربية السعودية إلى تبني إصلاحات جذرية على مهنة المحاسبة والتدقيق خلال السنوات القليلة الأخيرة، حيث أن شهدت العديد من المحطات في تطوير المهنة وتحولها إلى المرجعية المحاسبية الدولية ويتجلى ذلك من خلال:

1. تنظيم مهنة المحاسبة في المملكة العربية السعودية

1.1. الصيرورة التاريخية لتطور المهنة في المملكة

المتتبع لتطور مهنة المحاسبة والتدقيق في المملكة العربية السعودية ومن ثم معايير المحاسبة المالية، يلحظ مباشرة أن المهنة شهدت نقلة نوعية خلال الخمس والعشرين سنة الماضية، سواء كان من ناحية التعليم والتدريب المحاسبي أو ممارسة المهنة أو تنظيمها، وإرساء قواعد القياس والعرض والإفصاح العام. فتعد المملكة الدولة الأولى في منطقة الشرق الأوسط، التي شرعت في تقنين قواعد المحاسبة المالية، بل إن اختبار الزمالة السعودي يضاهاه مثيلاته في الدول المتقدمة، وأضحى علامة مهمة لتأهيل حامله داخلياً وخارجياً. ولقد أدى صدور أول نظام يحدد الدفاتر التجارية وأحكامها للمحكمة التجارية الصادر بتاريخ 15 يناير 1930، إلى تكوين منظومة متكاملة تحدد أسلوب الدخول للمهنة وممارستها وإعداد تقاريرها وأسس القياس والعرض والإفصاح المحاسبي. كما كان إنشاء وزارة المالية بمقتضى المرسوم الملكي رقم 381 إلى قيامها بإعداد المخطط المحاسبي الحكومي، الذي ينظم محاسبة الدولة من حيث الإيرادات والمصروفات.

كما كان وزير المالية مسئولاً لتقديم ترخيص بممارسة مهنة المحاسب القانوني، ولقد أصدر أول ترخيص لممارسة المهنة عام 1377هـ (1957م). كما يتبع الوزارة عدة مصالح وصناديق للتنمية، وقد أدت دوراً مهماً في إرساء مهنة المحاسبة، وعلى الأخص منها صندوق التنمية الصناعي ومصلحة الزكاة، ولعل هذه الأخيرة تعد أهم الجهات التي نشرت مهنة المحاسبة في المملكة، حيث ألزمت مدققي القوائم المالية باستخدام معايير المحاسبة. ولقد تحول الأمر بيد وزارة التجارة في المملكة، حيث أصبح وزير التجارة مخولاً بتسليم رخص الممارسة، كما ساهمة الوزارة في إعداد المعايير والإلزام بتطبيقها، وكما كان لإنشاء الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين عام 1991 الدور البارز في تطوير مهنة المحاسبة والتدقيق⁶².

2.1. أهم المنظمات المهنية في المملكة

1.2.1. الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين (SOCPA): قامت وزارة التجارة في المملكة العربية السعودية بدراسة مستفيضة بغرض تطوير مهنة المحاسبة، حيث انتهت بوضع الإطار الفكري للمحاسبة، الذي شمل تحديداً لأهداف المحاسبة المالية ومفاهيمها، وفي ضوء هذا الإطار تم إعداد معيار العرض والإفصاح العام ومعايير التدقيق وإعداد تنظيم داخلي للمهنة. وقد توجت تلك الجهود بصدر المرسوم الملكي رقم م/12، الذي تم بموجبه الموافقة على نظام المحاسبين القانونيين، حيث نص في مادته التاسعة عشرة على إنشاء الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين وهي هيئة تعمل تحت إشراف وزارة التجارة للنهوض بمهنة المحاسبة والتدقيق، وكل ما من شأنه تطوير هذه المهنة والارتقاء بمستواها، وبالتحديد ما يلي⁶³:

- مراجعة وتطوير واعتماد معايير المحاسبة؛
- مراجعة وتطوير واعتماد معايير التدقيق؛
- وضع القواعد اللازمة لامتحان الحصول على شهادة الزمالة؛
- تنظيم برنامج التعليم المستمر؛
- وضع التنظيم المناسب للرقابة الميدانية للتأكد من قيام المحاسب القانوني بتطبيق المعايير المهنية والتقيد بأحكام نظام المحاسبين ولوائحها؛
- إعداد البحوث والدراسات الخاصة بالمحاسبة والتدقيق وما يتصل بهما؛

⁶² الحميد، عبد الرحمن بن إبراهيم، نظرية المحاسبة، مكتبة الملك فهد الوطنية، الطبعة الأولى، المملكة العربية السعودية، ص 250-260 بتصرف من الطالب.

⁶³ الجرف، ياسر أحمد السيد محمد، أهمية تطبيق معايير المحاسبة في المملكة العربية السعودية لتحقيق التوافق مع المعايير المحاسبية الدولية - إطار مقترح، ورقة عمل مقدمة إلى الندوة الثانية عشرة لسبل تطوير المحاسبة في المملكة تحت عنوان: مهنة المحاسبة في المملكة العربية السعودية وتحديات القرن الواحد والعشرون، الرياض، المملكة العربية السعودية، ص 05.

- إصدار الدوريات والكتب والنشرات في موضوعات المحاسبة والتدقيق.
- وكما أوكلت للهيئة إنجاز الأعمال التالية:
- إصدار وتطوير معايير محاسبة تحدد الطرق المناسبة لقياس وعرض وإيضاح عناصر القوائم المالية وتأثير العمليات والأحداث والظروف على المركز المالي ونتائج الأعمال؛
- إصدار وتطوير معايير تدقيق موضوعية محددة ومقبولة يلتزم بها المحاسبون القانونيون المرخص لهم بالعمل في المملكة تكون بمثابة مقاييس لتقييم كفاءة المدقق ونوعية العمل الذي يقوم به؛
- تطوير وتنفيذ برنامج مراقبة أداء المحاسبين القانونيين بغرض التأكد من التزامهم بالمعايير والتعليمات المهنية الصادرة عن الهيئة والجهات المختصة؛
- إعداد قواعد سلوك وآداب المهنة تتضمن مبادئ تمثل القيم الأخلاقية وقواعد تبين الصفات السلوكية التي يتعين على العضو التحلي بها عند ممارسة أعماله وعند تعامله مع زملاء المهنة والعملاء، وغيرهم؛
- إعداد وتنظيم اختبار زمالة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين؛ وقد أشترط النظام لمن يقيد بسجل المحاسبين القانونيين أن يكون عضوًا أساسيًا بالهيئة؛
- تنظيم البرامج التي تكفل تطوير المستوى المهني وعلى الأخص البرامج التالية:
 - ❖ زمالة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين؛
 - ❖ التعليم المستمر؛
 - ❖ دورات خاصة بمواضيع أو جهات معينة؛
- إنشاء مركز معلومات شامل وفقًا لأحدث الأساليب يشتمل على الكتب والأبحاث والنشرات المتخصصة في مجال المحاسبة والتدقيق، وما تصدره الجهات المهنية في مختلف دول العالم من معايير وقواعد مهنية، كما يشتمل المركز على قاعدة معلومات عن العاملين في مجال المهنة؛
- إعداد نشرة مهنية متخصصة تعني بالمواضيع التي تهم مهنة المحاسبة والتدقيق؛
- تنظيم عدد من الندوات المتخصصة في مجال المحاسبة والتدقيق بغرض رفع الوعي المحاسبي⁶⁴.

2.2.1. جمعية المحاسبة السعودية: هي إحدى المنظمات العلمية التابعة لجامعة الملك سعود أنشئت في عام 1981، تعمل على كل ما من شأنه تنمية وتطوير الفكر المحاسبي في بيئة المملكة العربية السعودية، وتهدف الجمعية إلى⁶⁵:

⁶⁴ الجرف، ياسر أحمد السيد محمد، المرجع السابق، ص 06.

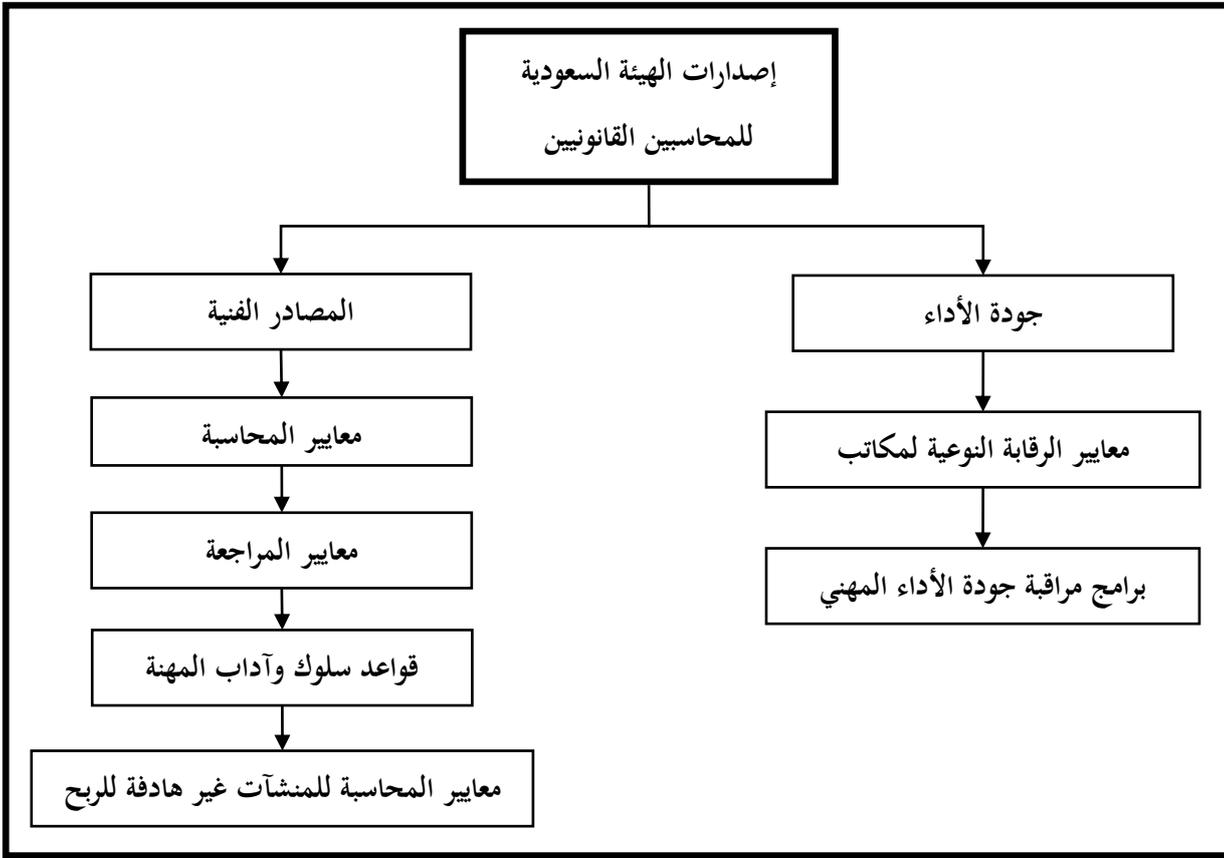
- تنمية الفكر العلمي في مجال تخصص الجمعية؛
- إتاحة الفرصة للعاملين في مجالات اهتمامات الجمعية للإسهام في حركة التقدم العلمي في هذا المجال؛
- تيسير تبادل الإنتاج العلمي والأفكار العلمية في مجال اهتمامات الجمعية بين الهيئات والمؤسسات المعنية داخل المملكة وخارجها؛
- تقديم المشورة والقيام بالدراسات اللازمة لرفع مستوى الأداء في مجالات اهتمام الجمعية في المؤسسات والهيئات المختلفة.

2. جهود تطوير مهنة المحاسبة في المملكة العربية السعودية

لقد اعتمدت المملكة العربية السعودية على الهيئات والمنظمات المحاسبية في تطوير مهنة المحاسبة، وذلك لكافة الميادين، من المحاسبة والتدقيق إلى التدريب المستمر. ولقد اعتمدت الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين على إصدار معايير وبرامج تتعلق بجودة الأداء وأخرى تعتبر كمصادر فنية، والتي يمكن تمثيلها من خلال الشكل الموالي:

⁶⁵سويسي، علي عمر أحمد، معايير مراجعة الحسابات في اللجنة الشعبية العامة لجهاز المراجعة المالية في ليبيا، أطروحة دكتوراه، جامعة الحاج لخضر بباتنة، الجزائر، 2010-2011، ص 32.

الشكل رقم (3-3): أهم إصدارات الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين.



المصدر: من إعداد الطالب بناء على الموقع الإلكتروني للهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين.

ويمكن استعراض أهم الجهود المبذولة من قبل الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين من خلال ما

يلي:

1.2. وضع معايير محاسبية

تتولى لجنة معايير المحاسبة مسؤولية إعداد معايير المحاسبة وتفسيرها، ولقد تم تشكيل لجنة فنية تسمى: "لجنة معايير المحاسبة" عام 1993 تهتم بإعداد معايير المحاسبة وتفسيرها والرفع باعتمادها من مجلس الإدارة، وتتكون اللجنة من (13) عضواً، أربعة من أعضاء الهيئة وأربعة من الأكاديميين واثنين من جهات حكومية وثلاثة أعضاء يمثلون المستفيدين من القوائم المالية. ولقد أصدرت اللجنة المعايير التالية:

الجدول رقم (9-3): معايير المحاسبة السعودية المطبقة حتى تاريخ 31 ديسمبر 2015

رقم المعيار	المعيار	تاريخ الإصدار
1	العرض والإفصاح	1990 وتم تحديثه في سنة 1997
2	العملات الأجنبية	1997
3	المخزون السلعي	1997
4	الإفصاح عن العمليات مع ذوي العلاقة	1998
5	الإيرادات	1998
6	المصرفوات الإدارية التسويقية	1998
7	تكاليف البحث والتطوير	1998
8	توحيد القوائم المالية	1998
9	الاستثمار في الأوراق المالية	1998
10	معيير التقارير المالية الأولية	1999
11	الزكاة	1999
12	معيير ضريبة الدخل	1999
13	معيير الأصول الثابتة	2001
14	معيير المحاسبة عن عقود الإيجار	2001
15	معيير التقارير القطاعية	2002
16	المحاسبة عن الاستثمار وفق طريقة حقوق الملكية	2002
17	الأصول غير ملموسة	2002
18	المحاسبة عن الإعانات والمنح الحكومية	2003

المصدر: الحميد، عبد الرحمن بن إبراهيم، نظرية المحاسبة، مرجع سبق ذكره، ص ص 263-264.

كما تقوم اللجنة بوضع العديد من التفسيرات ودراسة معايير أخرى من أجل وضعها قيد الخدمة، حيث وضعت العديد من المشاريع لترحها في شكل معايير.

2.2. معايير المراجعة والتدقيق

قامت الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين بإنشاء لجنة فنية أطلق عليها لجنة معايير التدقيق وهذا بتاريخ 12 ديسمبر 1993، بهدف إعداد وتطوير معايير التدقيق التي يتعين على المحاسب القانوني الالتزام بها، عند مراجعة المنشآت على اختلاف أشكالها النظامية أو نشاطها الذي تباشره⁶⁶. ولقد تم إصدار حتى نهاية عام 2015 المعايير التالية:

- معيار الحياد والموضوعية والاستقلالية - معيار العناية المهنية اللازمة - معيار التخطيط - معيار أدلة وقرائن التدقيق - معيار التقارير - معيار التدقيق في المنشآت التي تستخدم الحاسب الآلي.

3.2. قواعد أخلاقيات المهنة

في إطار الجهود التي تقوم بها الهيئة للنهوض بمهنة المحاسبة والمراجعة والرفع من مستواها قامت الهيئة بإعداد قواعد لسلوك وآداب المهنة (القواعد)، وقد صدر عن مجلس إدارة الهيئة بعد دراسة مستفيضة قرار رقم 5/3 بتاريخ 02 أكتوبر 1994⁶⁷. وتعتبر القواعد الصفات السلوكية التي يتعين على أعضاء الهيئة التحلي بها، وشملت هذه القواعد ما يلي⁶⁸:

- الاستقلال - الأمانة والاستقامة - الالتزام بالمعايير - المعايير العامة - معايير المراجعة - الخدمة الضريبية - اقتران اسم العضو بالقوائم المالية - السرية - المنافسة - الاتصال بالمراجع السابق - السلوك الحسن الإعلان والإلحاح - العمولات وأتعاب الإحالة - اسم المكتب ونشاطه - أموال العملاء - مزاولة الأعمال الأخرى - الأتعاب.

4.2. التدقيق الداخلي

حظي التدقيق الداخلي باهتمام متزايد بالمملكة، بعد أن أصبح يشتمل على كافة الأنشطة (الإدارية-المالية-التشغيلية)، وتمثل هذا الاهتمام بإصدار الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين مشروعاً لمعيار التدقيق الداخلي، يشتمل على (معايير الصفات العامة ومعايير الأداء)، والتدقيق الداخلي وفقاً لتعريف الهيئة هو عبارة عن: وظيفة تقييمية مستقلة وموضوعية تنشأ داخل المنشأة، للمساعدة في فحص وتقييم الأنشطة المختلفة لها، بهدف مساعدة الإدارة في القيام بمسئوليتها بدرجة عالية من الكفاءة والفاعلية

⁶⁶ الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، إجراءات عمل لجنة معايير المراجعة، المعتمد بموجب قرار مجلس إدارة الهيئة رقم 2/4 بتاريخ 1414/06/29 الموافق لـ 1993/12/12، ص 01. أنظر الموقع الإلكتروني التالي (أطلع عليه بتاريخ 2016/03/30 على الساعة 22:11): <http://www.socpa.org.sa/Socpa/About-Socpa/Technical-Committee/000235.aspx>

⁶⁷ انظر إلى موقع الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين الرابط التالي: <http://www.socpa.org.sa/Socpa/Technical-Resources/Ethics.aspx>, consulté le 19/06/2016 à 15:30

⁶⁸ الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، دليل قواعد سلوك وآداب المهنة، 2003، ص 03.

وتقديم التوصيات والمشورة التي تتعلق بفحص الأنشطة والرقابة عليها، كما أنها تساعد المنشأة في تحقيق أهدافها وحماية أصولها من خلال تطبيق مدخل منظم لتقويم وتحسين فاعلية إدارة المخاطر وإجراءات الرقابة والحوكمة في المنشأة⁶⁹.

3. التعليم المحاسبي في المملكة العربية السعودية

تعد الهيئة الوطنية للتقويم والاعتماد الأكاديمي هي الجهة المسؤولة عن التقويم والاعتماد الأكاديمي بالمملكة، حيث تم إنشاؤها في عام 2004 وهي هيئة مستقلة، تعنى بشؤون اعتماد البرامج الأكاديمية وضمان تحسين الجودة في مؤسسات التعليم العالي بالمملكة. وقد انتهت الهيئة من وضع معايير التقويم بمشاركة مستشارين عالميين وخبراء وطنيين، ولقد بدأت الهيئة في عام 2006 في تنفيذ برامجها للتقويم والاعتماد الأكاديمي على عدد من مؤسسات التعليم العالي، كما أوصت الهيئة بضرورة إنشاء وحدة لتوكيد الجودة بهدف التقويم والاعتماد الأكاديمي في كل جامعة، لضبط الجودة في البرامج التعليمية المختلفة بالجامعات السعودية. هذا وتعمل الهيئة الوطنية على تحقيق مجموعة من الأهداف منها⁷⁰:

- وضع قواعد ومعايير وشروط التقويم والاعتماد الأكاديمي؛
- صياغة الضوابط التي تكفل تطبيقها في المؤسسات الأكاديمية المختلفة بعد الثانوية العامة؛
- وضع القواعد والمعايير الإطارية المتعلقة بمزاولة العمل الأكاديمي مثل التدريس والتدريب؛
- الاعتماد العام للمؤسسات الجامعية الجديدة أو ما يعادلها مثل الكليات والمعاهد، واعتماد أقسامها وتخصصاتها وخططها الأكاديمية؛
- المراجعة والتقويم الدوري للأداء الأكاديمي للمؤسسات الجامعية القائمة أو ما يعادلها؛
- اعتماد أقسامها وخططها الدراسية أكاديمياً، مثل الكليات والمعاهد، وتقويمها بشكل دوري؛
- التنسيق حيال اعتماد برامج وأقسام مؤسسات التعليم العالي في المملكة أكاديمياً من جهات الاعتماد العالمية.

ولقد وضعت الهيئة الوطنية للاعتماد الأكاديمي مجموعة من المعايير لضمان جودة مؤسسات وبرامج التعليم العالي واعتمادها، وتغطي هذه المعايير أحد عشر مجالاً لأنشطة هذه المؤسسات، وهي⁷¹:

⁶⁹الشمري، عيد بن حامد، حوكمة الشركات في المملكة العربية السعودية الواقع ... الطموح !، المؤتمر العلمي الأول لكلية الاقتصاد بجامعة دمشق ((دور حوكمة الشركات في الإصلاح الاقتصادي))، الفترة من 15-16 تشرين الأول 2008، الجمهورية العربية السورية، ص 12.

⁷⁰خالد عبد العزيز عطية، وآخرون، نموذج مقترح لتقييم جودة البرامج المحاسبية من منظور الاعتماد الأكاديمي، المجلة العربية لضمان جودة التعليم الجامعي، العدد 03، 2008، ص 14.

⁷¹الفكي، الفاتح أمين عبد الرحيم، تصور مقترح لتطبيق معايير التعليم المحاسبي ودورها في ضبط جودة المناهج المحاسبية في الجامعات السعودية، مرجع سبق ذكره، ص 130.

1- الرسالة 2- السلطات والإدارة 3- إدارة ضمان الجودة والتطوير 4- التعلم والتعليم 5- إدارة شؤون الطلاب والخدمات المساندة 6- مصادر التعلم 7- المرافق والتجهيزات 8- الإدارة والتخطيط المالي 9- عمليات التوظيف 10- البحث العلمي 11- العلاقات المؤسسية مع المجتمع.

المطلب الثالث: جهود التوافق مع المرجعية المحاسبية الدولية من أجل إصلاح مهنة المحاسبة في المملكة العربية السعودية

لقد اعتمدت المملكة العربية السعودية من خلال الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين على مشروع للتحويل إلى تطبيق معايير المحاسبة الدولية، وهذا بعد الاجتماعات التي تم عقدها مع مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB، كما أنها توجهت إلى الاتحاد الدولي للمحاسبين من أجل اعتماد معايير المراجعة الدولية. وهناك العديد من الأسباب أدت بالمملكة إلى التوجه نحو اعتماد المرجعية المحاسبية الدولية.

أولاً: مشروع التحويل إلى تطبيق معايير المرجعية المحاسبية الدولية

لقد تبنت الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين جملة من الخطوات المنطقية للتحويل إلى تطبيق المعايير الدولية للمحاسبة والتدقيق، والتي تمثلت على الخصوص فيما يلي⁷²:

1. أسباب التوجه نحو المرجعية المحاسبية الدولية:

- تتحلى أهداف هيئة المحاسبين القانونيين السعوديين نحو تطبيق معايير دولية في المحاسبة والتدقيق لجملة من الأسباب، لعل أهمها:
 - ❖ تسارع وتيرة الأعمال الدولية؛
 - ❖ انتشار قبول المعايير الدولية عالمياً باعتبارها مجموعة ذات جودة عالية؛
 - ❖ إن اتباع المعايير الدولية في حال وجود موضوع محاسبي لم تتناوله المعايير السعودية قد شكل بعض الصعوبات في التطبيق لعدم تجانسهما في ترتيب الفقرات أو الإحالات لبعض الفقرات في بعض المعايير؛
 - ❖ إنها أحد أهداف الخطة الاستراتيجية لهيئة المحاسبين السعوديين القانونيين؛
 - ❖ استجابة لدعوة مجموعة العشرين (G20)، لتطبيق معايير دولية واحدة ذات جودة عالية.

⁷² المغامس، أحمد العبد الله، مشروع الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين للتحويل إلى معايير المحاسبة ومعايير المراجعة الدولية، الملتقى الثامن لهيئة المحاسبة والمراجعة لدول التعاون بدول الخليج العربي، بعنوان: "مهنة المحاسبة والمراجعة ودورها في الاقتصاد: الواقع والطموح"، الرياض، المملكة العربية السعودية، 11-12 مارس 2014، ص ص 04-11.

2. استراتيجية التحول نحو المرجعية المحاسبية الدولية

1.2. الإجراءات التنفيذية للتحول

يستدعي تنفيذ خطة التحول إلى المعايير الدولية تبني منهجية مناسبة لدراسة المعايير الدولية، والنظر في مراحل التطبيق ومدى الحاجة لإجراء أي تعديلات لازمة عليها، أو على الأنظمة والتعليمات الحالية، ليتم تطبيق تلك المعايير بطريقة صحيحة. وحتى يتم تطبيق الإجراءات التنفيذية على كل معيار من معايير المحاسبة والتدقيق الدولية، فإنه يجب أن:

- ❖ تقوم اللجنة الفنية المختصة (لجنة معايير المحاسبة ولجنة معايير المراجعة) عن عدة مستشارين بدراسة المعيار الدولي وما يرتبط به من تفسيرات لإبداء الرأي من عدة أوجه فيما يحتاج إلى تعديل أو إضافة، أو تحديد أحد الخيارات المسموحة وتعرض على اللجان الفنية والتنفيذية تلك التعديلات؛
- ❖ تنظيم اجتماعات وموائد مستديرة تضم نخبة من المهتمين والمتخصصين تشمل معدي القوائم المالية والمدققين والمستخدمين الأكاديميين وممثلين عن الهيئات الإشرافية، لمناقشة مشروع المعيار بشكل مستفيض وما تم اقتراحه من قبل اللجنة أو أي مقترحات أخرى؛
- ❖ تقوم اللجان الفنية المختصة بمناقشة ملاحظات اجتماعات الموائد المستديرة لمناقشة أي إضافات أو تعديلات ضرورية على المعيار ليتسنى تطبيقه بصورة صحيحة في المملكة؛
- ❖ نشر توصيات اللجان الفنية المختصة بخصوص كل معيار للعموم على موقع الهيئة لإبداء ملاحظاتهم إن وجدت؛
- ❖ مناقشة ما يرد من ملاحظات من العموم وتعديل ما يلزم لاعتماد المعيار للتطبيق في المملكة العربية السعودية؛
- ❖ سيتم تضمين قرارات اللجان باعتماد المعايير في ملحق معيار يتضمن نص الفقرات المضافة أو المعدلة، وإشارات واضحة للفقرات الملغاة. ومع شرح وافٍ لأساس الاستنتاجات التي توصلت إليها، وإشارات مرجعية دقيقة للفقرات المتأثرة بالتعديل؛
- ❖ كما سيتم النظر في مناسبة الترجمة العربية المعتمدة للمعايير الدولية؛
- ❖ لضمان تطبيق المعايير الدولية بطريقة صحيحة سيتم العمل على مشاريع مساندة في التعليم والتدريب والاختبارات.

2.2. المنشآت التي تطبق عليها تلك المعايير

سيتم إتباع التوجه العالمي بإعداد مجموعتين من المعايير المحاسبة، تمثل المجموعة الأولى معايير المحاسبة الدولية تلتزم بها المنشآت التي تخضع للمساءلة العامة (مثل شركات المساهمة)، في حين تمثل المجموعة الثانية للمنشآت المتوسطة والصغيرة تلتزم بها المنشآت الأخرى.

3.2. مراحل التحول

لتحقيق أفضل النتائج المرجوة فإنه تم تنفيذ عملية التحول إلى المعايير الدولية على مراحل، وذلك من خلال:

- ❖ تشمل تصنيف المعايير في مجموعات مترابطة من حيث الموضوع؛
- ❖ يتم العمل أولاً على المعايير الدولية التي لا يتوقع أن يطرأ عليها تعديلات جوهرية في المستقبل القريب تفادياً للإرباك في التطبيق، مع الأخذ في الاعتبار أولوية الحاجة الحالية لكل معيار.

ثانياً: الآثار المتوقعة لعملية التحول إلى المرجعية المحاسبية الدولية

- يظهر أثر التحول إلى المرجعية المحاسبية الدولية إلى القرارات التي تم أخذها، خاصة فيما تعلق ب⁷³:
- الشروع في تطبيق إعداد القوائم المالية وفق معايير المحاسبة الدولية المعدة بتاريخ 01 يناير 2017، وهذا بالنسبة إلى الشركات المدرجة في سوق المال؛
 - بالنسبة إلى الشركات الأخرى فيتوجب عليها إعداد القوائم المالية وفقاً للمعايير المحاسبية الدولية ابتداءً من 01 يناير 2018؛
 - الشروع في تطبيق معايير المحاسبة الدولية الخاصة بالمنشآت الصغيرة والمتوسطة، والصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية؛
 - الشروع في تطبيق معايير المراجعة الدولية ابتداءً من الفاتح يناير 2017، إلا إذا ظهر ما يمنع ذلك.

كما تعقد النقاشات في المملكة العربية السعودية اليوم حول محاولة تبني تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، كما تعقد الندوات والمؤتمرات حول التحول إلى تطبيق معايير التعليم المحاسبي. وبهذا تكون المملكة العربية ذات تجربة رائدة في إصلاح منظومتها المهنية المحاسبية، خاصة بعد تحولها نحو المرجعية المحاسبية الدولية، الأمر الذي سينجم عنه خلق نوع من العمق في ممارسة المهنة، بما يستجيب للمعايير والمقومات الأساسية للنجاح لمهنة المحاسبة.

⁷³ للمزيد يرجى الاطلاع على الموقع الإلكتروني التالي:

يظهر مما سبق أن هناك اهتمام من المملكة العربية السعودية بمهنة المحاسبة، ورغم التنظيم الذي أولته للمهنة من خلال توافر معايير محاسبية وتدقيقية (بشقيه الداخلي والخارجي)، مع وجود اهتمام بالغ بالتعليم المحاسبي، أتجهت المملكة إلى تطبيق مخرجات المرجعيات المحاسبية.

خلاصة الفصل:

لقد أثرت العولمة بما أوجدته من أدوات ومنظمات على تحول جذري في العمل المحاسبي على مستوى الدول النامية والناشئة على حد سواء، خاصة أن في أغلبها عاشت تحولاً من النظام الاقتصادي المخطط إلى اقتصاد السوق في بدايات العشرية الأخيرة من القرن الماضي، ولعل أهم تجارب الإصلاح الناجحة تلك التي شهدت الصين، حيث تعتبر تجربة ناجحة بكل المقاييس، أما على المستوى العربي فتعتبر المملكة العربية السعودية دولة رائدة في إصلاح منظومتها المهنية من كل الجوانب، أكانت الأكاديمية أو المهنية.

وكذلك من خلال هذا الفصل، يمكن استخلاص ما يلي:

- كانت مهنة المحاسبة في الدول النامية تعاني من ضعف الأطر التشريعية والتنظيمية، وكذا ضعف كفاءة ومهارة مهنيها؛
- هناك توجه دولي عام، أكان من قبل الدول المتقدمة أو النامية، على إصلاح مهنة المحاسبة بما يتوافق مع متطلبات المنظمات المهنية الدولية؛
- عملية تحقيق التوافق تكون وفقاً نماذج مختلفة، فمن الدول من اتبعت مخرجات المرجعيات المحاسبية الدولية، من معايير المحاسبة أو معايير التدقيق صرفة كما هي، وهناك من قامت بإعداد معايير وطنية تتوافق مع نظيرتها الدولية، كما هو الشأن بالنسبة إلى التجربة الصينية.

الفصل الرابع

واقع مهنة المحاسبة في ظل الإصلاح

المحاسبي بالجزائر

تمهيد:

شهدت الجزائر تحولا كبيرا بعد أن باشرت إصلاح منظومة مهنتها المحاسبية، فبعد أن اقتصر الإصلاح المحاسبي كمرحلة أولى على تعويض كافة الممارسات التي اشتملها المخطط المحاسبي الوطني الذي صدر في عام 1975، وذلك من خلال النظام المحاسبي المالي في إطار القانون 07-11، والذي شرع في تطبيقه ابتداء من 2010. هذا الأخير، يعتبر ثورة في الممارسات المحاسبية، من حيث بحثه عن التقرب من مخرجات المنظمات المحاسبية الدولية، وعلى رأسها مجلس معايير المحاسبة الدولية، وكاستجابة للتغيرات الاقتصادية التي عرفت الجزائر منذ الأزمة النفطية لعام 1986، فالنظام المحاسبي المالي تم إعداده كحتمية للولوج في الأسواق الحرة، وتحقيق هدف الانضمام منظمة التجارة العالمية.

وفي مرحلة ثانية تعدى ذلك ليشمل العديد من جوانب المهن المحاسبية الأخرى، حيث وبعد صدور القانون 10-01 في عام 2010، أعيد هيكلة كافة المنظمات المحاسبية في الجزائر، كما عرفت مهنة التدقيق تغيرا جذريا من حيث تقرب الممارسات وتحقيق التوافق مع نظيرتها الدولية. كما تأثر التكوين المحاسبي هو الآخر، حيث شهد تغيرات مست كل من إجراءات وكيفيات وطرق سير التكوين، بعد أن تم تأسيس معهد متخصص لهذا الشأن، للحصول على شهادات مزولة مهنة المحاسبة في الجزائر، وبالخصوص شهادة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات.

ولمعالجة كل ما سبق، فيمكن التطرق من خلال المباحث التالية إلى:

- المبحث الأول: تطور تجربة الإصلاح المحاسبي في الجزائر.
- المبحث الثاني: انعكاسات الإصلاح المحاسبي على تنظيم المنظمات المهنية في الجزائر.
- المبحث الثالث: إجراءات التكوين والترخيص لممارسة المهنة في ظل الإصلاح المحاسبي

المبحث الأول: تطور تجربة الإصلاح المحاسبي في الجزائر

بعيد الاستقلال لم تستطع الجزائر تنظيم الممارسة المحاسبية، حيث أقيمت على المخطط المحاسبي الفرنسي لعام 1957، لكن في بداية سنوات السبعينات من القرن العشرين، عملت على تنظيم المحاسبة من خلال إصدار المخطط المحاسبي الوطني الذي شرع في تطبيقه منذ عام 1976، الذي جاء يستجيب في طياته لتوجهات الاقتصاد المخطط. لكن مع التغيرات في البيئة الاقتصادية والسياسية، الوطنية والدولية، وتحول الجزائر نحو تطبيق اقتصاد السوق، عمدت الجزائر لإحداث إصلاح محاسبي مس المخطط المحاسبي الوطني باستبداله بنظام محاسبي يستجيب لمتطلبات الهيئات المحاسبية الدولية.

المطلب الأول: ماهية الإصلاحات المحاسبية وأهم دوافعها في الجزائر

تعتبر الإصلاحات المحاسبية التي أحدثتها السلطات الجزائرية ثورة في مجال المحاسبة، ولقد جاءت استجابة لمتطلبات محلية وطنية، وأخرى فرضتها البيئة الاقتصادية الدولية.

أولاً: ماهية الإصلاحات المحاسبية في الجزائر

عمدت الجزائر منذ صدور دستور عام 1989، الذي جاء يكرس نهج اقتصادي حل محل الاقتصاد المخطط الذي ساد قبل هذا التاريخ، فالتجته نحو اقتصاد السوق والانفتاح على البيئة الاقتصادية الدولية. وفي ظل هذه الظروف التي فرضت نفسها والعديد من العوامل الأخرى، تحتم على الجزائر إحداث إصلاحا جذريا على الممارسة المحاسبية تستجيب للواقع الاقتصادي الجديد.

1. مفهوم وتوجهات الإصلاح المحاسبي في الجزائر

التجته الجزائر إلى الالتزام بإحداث إصلاحات شاملة على كلا من محاسبة المؤسسة والدولة، وهذا من خلال النظام المحاسبي المالي (Système Comptable Financier SCF)، المستوحى أساسا من المرجعية المحاسبية الدولية (IAS/IFRS)، والتي يقوم بإصدارها مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB). ووضع قيد التنفيذ طرق تكييف محاسبة الدولة من خلال تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS)، التي تقوم بإصدارها المرجعية المحاسبية الدولية (IFAC).

كما أنها تنتظر استكمال الإصلاح من خلال تكييف وتبنيها من خلال اللوائح والتشريعات الوطنية معايير التدقيق الدولية (ISA)، وهذا من أجل تسهيل الولوج والاندماج في المرجعيات الدولية وعلى رأسها الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC). وفي هذا الإطار، فلا يمكن تطبيق محاسبة تستجيب في طياتها للمتطلبات

الدولية دونما أن يتم تدقيق مخرجاتها (الكشوف المالية) إلا من خلال تبني معايير تدقيق دولية هي كذلك، من أجل إعطاء ضمانات أكبر لمستخدمي تلك القوائم المالية. كما يجدر بالذكر أن الإصلاحات التي مست المحاسبة والتدقيق في الجزائر، تدخل في إطار اتفاق زعماء (بما فيهم الرئيس الجزائري) دول الاتحاد الإفريقي من خلال إعلان الشراكة الجديدة من أجل تنمية إفريقيا "نيباد" (New Partnership for Africa's Development NEPAD) بتاريخ الأول من جويلية 2001، من أجل تحقيق الدول الإفريقية العضوية في المنظمات والمرجعيات المحاسبية الدولية، من خلال تجسيد الأهداف المسطرة والمتمثلة في تطوير قدرات الأسواق الإفريقية، ومحاربة الفساد، وتجميع القوى حول الديمقراطية، وتشجيع التدفقات المالية الخاصة. وفي هذا الإطار اتجهت الإرادة السياسية في الجزائر، إلى إحداث إصلاحات عميقة على المحاسبة وأعمال التدقيق¹.

ويعتبر الإصلاح المتعلق بتبني النظام المحاسبي المالي كرد فعل من طرف المشرع الجزائري في إحداث نقلة نوعية فيما يخص الإصلاحات المحاسبية التي تتوافق مع المعايير الدولية المتعلقة بإعداد التقارير المالية والمحاسبة الدولية (IAS/IFRS)، الأمر الذي يسمح للمؤسسات الجزائرية بصفة خاصة في الاندماج مع الاقتصاد العالمي من خلال الاستثمار خارج الجزائر، وبصفة عامة من خلال تسهيل استثمار المؤسسات الأجنبية داخل الجزائر.

هذه الإصلاحات التي قامت بها الجزائر في إطار تحديث نظامها المحاسبي، تمثلت في تبني المعايير المتعلقة بالإفصاح في التقارير المالية والمعايير المحاسبة الدولية (IAS/IFRS)، وذلك من أجل ضمان وتعزيز أنظمتها المحاسبية والمالية بما يتوافق وهذه المعايير، حيث تم إصدار المرسوم التنفيذي رقم 156-08 المؤرخ في 26 ماي من سنة 2008، والمتعلق بتبني المعايير الدولية الخاصة بالتقارير المالية والإفصاح (IFRS)، والمعايير المحاسبية الدولية (IAS)، وذلك من خلال إعداد النظام المحاسبي المالي (SCF)، الذي شرع في العمل به في بداية سنة 2010².

2. أسباب الإصلاح في الجزائر

إن استقراء واقع وتوجهات السلطات الجزائرية لإصلاح مهنة المحاسبة والتدقيق في الجزائر يجد أنها ارتبطت بأسباب خارجية التي دفعت الجزائر إلى إحداث إصلاحات على مهنة المحاسبة والتدقيق، نجد:

¹ Djelloul BOUBIR , *De l'IFAC en général et du risque d'audit selon le cadre conceptuel du référentiel international d'audit*, ISA, Revue l'Auditeur N°2 - Le commissaire aux comptes ...! le partenaire légal, Algérie, p 07.

² محمد، براق، وآخرون، *أثر الإصلاحات المحاسبية على المنظمات المهنية في الجزائر الملتقى العلمي الدولي حول* "الإصلاح المحاسبي في الجزائر" يومي 29 و 30 نوفمبر 2010، جامعة الوادي، الجزائر، ص 77.

- انتشار ظاهرة العولمة الاقتصادية، من خلال شركات العابرة للقارات، وكذا انفتاح أسواق المال على المستوى الدولي؛
- توسع مظاهر تحرير الخدمات فيما يتعلق بمهنة المحاسبة والتدقيق التي أوجدتها منظمة التجارة العالمية، خاصة من خلال المادتين السادسة والسابعة المتعلقة بالخدمات؛
- توسع تبني وتطبيق معايير المحاسبة الدولية (IAS/IFRS) من قبل العديد من البلدان، والتي يقوم بإصدارها مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB)؛
- قبول تطبيق معايير التدقيق الدولية (ISA) التي يقوم بإصدارها الاتحاد الدولي للمحاسبين؛
- ضغط المنظمات الدولية كصندوق النقد الدولي ومنظمة الأنكتاد التابعة للهيئة الأمم المتحدة، وكذا البنك الدولي؛
- ظهور التكتلات الاقتصادية واعتمادها مخرجات المرجعيات المحاسبية الدولية كما هو الحال بالنسبة إلى الاتحاد الأوروبي، وكذا بعض التكتلات الاقتصادية في إفريقيا وآسيا؛
- ظهور إصلاح محاسبة الدولة في كثير من البلدان المتقدمة، كفرنسا وألمانيا، وكذا الدول النامية كما هو الشأن مثلا في تونس والمغرب، بما يتوافق ومعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS).
- تغير واقع النهج الاقتصادي في الجزائر من الاقتصاد الاشتراكي الموجه إلى اقتصاد السوق الحر؛
- محاولة توحيد الممارسة المحاسبية من قبل المؤسسات العاملة في الجزائر، من خلال تطبيق النظام المحاسبي المالي الذي جاء يستجيب لمعايير المحاسبة الدولية (IAS/IFRS)؛
- في ظل هذا التغير، ظهر جليا عدم قدرة المخطط الوطني للمحاسبة الاستجابة لظروف المستحدثة، وعدم قدرته على التأقلم مع مقتضيات معايير المحاسبة الدولية؛
- السعي نحو الانضمام إلى منظمة التجارة العالمية، والتي من متطلباتها مسك محاسبة واضحة المعالم، كتلك التي يقدمها مجلس معايير المحاسبة الدولية؛
- الاتفاقيات الاقتصادية بين الجزائر والاتحادات الإقليمية، وعلى رأسها الاتحاد الأوروبي وعلان NEPAD؛
- وجود إرادة سياسية لجعل مهنة المحاسبة تستجيب لواقع المعمول به على الصعيد الدولي، وتبني مخرجات المرجعيات المحاسبية الدولية، لجعل المحاسبة والتدقيق تتسم بالمصداقية والشفافية، كمحاولة لاستقطاب الاستثمارات الأجنبية؛
- محاولة توسيع القدرات التمويلية من خلال الولوج إلى أسواق المال الدولية، وهذا ما يفرض تبني معايير محاسبية شفافة كتلك التي يصدرها مجلس معايير المحاسبة الدولية؛

- محاولة إيجاد منظمات وهيئات محاسبية قادرة على الانضمام إلى المنظمات المحاسبية الدولية كمجلس معايير المحاسبة الدولية والاتحاد الدولي للمحاسبين؛
- العمل على تطوير مهنة المراجعة والتدقيق في الجزائر من أجل مواجهة المنافسة التي تفرضها مبادئ تحرير الخدمات الخارجية من قبل الشركات المحاسبة والتدقيق في الدول المتقدمة.

3. أهمية الإصلاح المحاسبي

قام الإصلاح المحاسبي في الجزائر على مجموعة من المبررات تنطلق أساسا من أن النظام الذي كان سائدا لا يخدم تفعيل البورصة والسوق المالي بشكل عام، لان هذه الأخيرة تقوم على الكفاءة المرتبطة بتوفير المعلومات في الوقت والمكان المناسبين وبالكم والكيف اللازم وعلى موائمة النظام المحاسبي الجزائري مع الإطار الذي يحكم الأنظمة المحاسبية على المستوى الدولي، في ظل ذلك أصبح من الضروري الوفاء بهذه المتطلبات لتحقيق الآتي:

- إنشاء بيئة محاسبية مقبولة قبولا دوليا؛
- تشجيع استقطاب الاستثمار الأجنبي؛
- الوفاء بالاحتياجات المعبر عنها من مستخدمي مخرجات الأنظمة المحاسبية وطنيا ودوليا؛
- توافق النظام المحاسبي الجزائري مع ما ذهب إليه مجلس معايير المحاسبة الدولية؛
- يسهل مختلف المعاملات المالية والمحاسبية بين المؤسسات الاقتصادية الوطنية والمؤسسات الأجنبية؛
- شفافية المعلومات؛
- الإفصاح الفعال في ظل المرجعية الدولية؛
- توافق القوائم المالية للمؤسسات الوطنية مع الأجنبية؛
- قابلية مقارنة المؤسسة لنفسها عبر الزمن وبين المؤسسات على المستويين الوطني والدولي؛
- إعطاء معلومات مالية ملائمة أكثر على تشجيع المستثمرين وتسمح لهم بمتابعة أموالهم³.

ثانياً: تحليل دوافع وأثر قرارات السلطات الجزائرية نحو الإصلاح المحاسبي

هناك العديد من الأسباب التي دفعت السلطات الجزائرية نحو تبني المعايير المحاسبة الدولية، هذه الأسباب يمكن تلخيصها فيما يأتي:

³ مسعود صديقي، فاعلية الإصلاح المحاسبي في الجزائر، المؤتمر العلمي الدولي حول: "الإصلاح المحاسبي في الجزائر"، جامعة قاصدي مرباح ورقلة - الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، مخبر التمويل، مالية الأسواق ومالية المؤسسة، يومي 29 و30 نوفمبر 2011، الجزائر، ص 07.

1. العلاقة الارتباطية بين إصلاح المحاسبة بالنموذج الاقتصادي المعتمد في الجزائر

بعد الاستقلال، توجهت الجزائر إلى تأكيد إرادتها في تحقيق الاستقلال الكامل عن المستعمر الفرنسي، ومنه الجانب الاقتصادي، حيث تبنت النظام الاشتراكي لتحقيق التنمية، من خلال الاعتماد على الداخل والتركيز على الصناعة، وكان من أهم محاور هذه المرحلة هو إيجاد قطاع عمومي تتجمع من خلاله كافة الأنشطة وفقا لاستراتيجية الصناعة المصنعة (industries industrialisantes). وحسب هذه الاستراتيجية فلقد جرى تهميش كبير للقطاع الخاص وتوجيهه نحو أنشطة النسيج والصناعة الغذائية، كما أن الاستثمار الأجنبي كان هو كذلك مقيد بترسانة من القوانين.

لكن مع مطلع الثمانينات من القرن العشرين ظهرت بوادر فشل النموذج الاشتراكي، خاصة مع الأزمة النفطية التي صاحبها انهيار في قيمة الدولار في عام 1986، فكان فشلا اجتماعيا واقتصاديا وحتى سياسيا، وأصبح الوضع لا يطاق مع تراكم مشاكل الأزمة، ما أدى إلى انهيار نموذج "الكل لدولة".

كما تعتبر من أهم الخصائص التي ميزت مرحلة الثمانينات هو إلى إعادة تجديد النظرية الاقتصادية، من خلال التوجه نحو إعادة تعريف دور الدولة في الاقتصاد. هذه الحركة كانت جامعة كافة الدول بما فيها الصناعية ذات النهج الليبرالي، لكن كذلك دول النامية وأوروبا الشرقية، مما اضطرها إلى إحداث إصلاحات اقتصادية عميقة، صاحبها تشجيع المنظمات الدولية وعلى رأسها صندوق النقد الدولي والبنك الدولي.

ولم تستطع الجزائر الحياد عن هذا التوجه الدولي، خاصة مع الأزمة الهيكلية التي كانت تعانيها، حيث ومع بداية 1988 انطلقت إلى إحداث إجراءات واسعة لإصلاح الشأن الاقتصادي والسياسي، في ظل التعهدات المشروطة التي تم إبرامها مع صندوق النقد الدولي. في ظل هذا الوضع اختارت الجزائر نهج منحى اقتصاد السوق، ما دفع الدولة إلى إعادة النظر في دورها الاقتصادي، من خلال قوانين الملكية وأشكال التسيير، مع إعطاء أولوية لإصلاح مناخ الاستثمار مع منح مجال أوسع للقطاع الخاص، كما أنها أولت أهمية بالغة لمهنة المحاسبة⁴.

كما أن التحول الاقتصادي من النهج الاشتراكي إلى اقتصاد السوق أحدث تغيرا في الممارسة المحاسبية دون أدنى شك، وهذا يعود للعديد من جوانب الاختلاف، من حيث نطاق تدخل الدولة في الواقع الاقتصادي، إلى اختلاف أساليب المحاسبة وأهدافها. كما أن تجارب الإصلاح المحاسبي في البلدان الانتقالية بين النهجين، أثبت أن الانتقال الاقتصادي أثر مباشرة على المحاسبة، وبالأخص محاسبة المؤسسة.

⁴ Nacer Eddine SADI, *Epistémologie de la normalisation comptable dans les pays en transition à l'économie de marché. L'expérience d'un PED du Sud à ex-orientation socialiste : l'Algérie*, Comptabilités et innovation, May 2012, Grenoble, France, p 12.

كما يمكن إظهار أهم الاختلافات في الجانب المحاسبي في كلا النهجين الاقتصاديين من خلال الجدول التالي:

الجدول رقم (1-4): أثر التحول من النهج الاقتصادي الاشتراكي إلى اقتصاد السوق على مفاهيم المحاسبة

اقتصاد السوق	الاشتراكي	الأثر على المحاسبة
يركز على مفهوم تراكم رأس المال. حيث يجب أن يولد رأس المال المستثمر ربح، الذي سيتم إعادة استثماره في النشاط الاقتصادي لتوليد المزيد من الأرباح في الفترة المقبلة.	ويتم التنظيم من خلال هذا النهج، على ضمان إنتاج ما يكفي للسكان مع وسائل إنتاج مركزية، واعتماد التخطيط، و تحقيق التبادل بين المؤسسات.	- التعريف بالكيان المحاسبي؛ - دور المحاسبة؛ - مفهوم رأس المال، مع تعريف النتيجة الاقتصادية للمؤسسة.
يتم الحصول على رؤوس الأموال لصالح النشاط الاقتصادي من خلال جهات مانحة خاصة.	يتم الحصول على رؤوس الأموال لصالح النشاط الاقتصادي من الدولة فقط.	شكل ومفهوم الميزانية.
- يتم إعادة استثمار الأرباح، وتضاف إلى رأس المال الأولي، الذي يكون ملك للمساهمين في رأس المال الأولي. - كما أن العوائد الشخصية المتأتية من عملهم يمكن أن يتنوع في الأصل.	- مفهوم الربح ملغى؛ - المصدر الوحيد للعائد أو الدخل هو العمل، أما المصادر الأخرى فهي جد مقيدة؛ - هناك نظام لتوزيع عادل للثروة، مرفوق بخدمات اجتماعية.	- على مفهوم النتيجة بالنسبة إلى المؤسسة؛ - الطرق المعتمدة في توزيع النتيجة؛ - المعالجة المحاسبية فيما يتعلق بأجور العمال.
- وجود سوق، والمؤسسات تعمل في إطار تنافسي؛ - تحديد الأسعار يتبع قاعدة العرض والطلب؛ - السوق تسوده حالة عدم التأكد.	غياب تام لمفهوم السوق، كما أن الأنشطة الاقتصادية تتناسق وتتكامل من خلال أنظمة هرمية.	- مدلول مفهوم الأعباء والإيرادات؛ - دور المحاسبة؛ - مبدأ الحذر.

Source : Nhu Tuyen Le, Transition économique et transition comptable : revue de la littérature sur la reforme comptable dans les pays en transition d'une économie planifiée et centralisée vers une économie de marché. COMPTABILITE, CONTROLE, AUDIT ET INSTITUTION(S), May 2006, PARIS, p 12.

2. محاولة الاندماج في الاقتصاد العالمي

الجزائر كغيرها من الدول الاشتراكية التي عاشت انتقالا في النهج الاقتصادي وتحولها إلى اقتصاد السوق، كانت مجبرة على تعديل قوانينها في إطار إصلاح منظومة مهنتها المحاسبية، ويعود ذلك لعديد من الضغوط الخارجية، التي أصبحت فيها الجزائر مرغمة على إحداث إصلاحات جذرية. و يمكن تلخيص أهم تلك الضغوط فيما يلي⁵:

- الضغوط التي فرضها مانحو رؤوس الأموال على المستوى الدولي، كالصناديق المؤسسية الدولية، والمستثمرين الأجانب، حيث كانت الدول التي شهدت انتقال اقتصادي بحاجة لرؤوس الأموال، كونها كانت تعيش اختلالات هيكلية مصحوبة بأزمات عصفت باقتصادياتها الهشة أصلا؛
- القيود التي فرضتها الهيئات الدولية، كصندوق النقد الدولي والبنك الدولي، وكذا الهيئات الإقليمية كما هو الشأن بالنسبة إلى بنك الأوروبي للبحث والتطوير (خاصة على دول أوروبا الشرقية)، والبنك الآسيوي للتنمية (بالنسبة للدول التي تعيش مرحلة انتقالية في آسيا)، ومن أهم تلك القيود أن لا تدخر تلك الدول جهدا في تبني معايير المحاسبة الدولية عند إعداد قوائمها المالية؛
- إن طريق التنسيق المحاسبي أصبح لا رجعت فيه، أمام العولمة الاقتصادية التي أزيلت من خلالها الحدود الجغرافية بين الأسواق، وباعتبار أن المحاسبة هي لغة المال والأعمال على المستوى الدولي، برز دور معايير المحاسبة الدولية في إطار تكامل المصالح؛
- أصبح من الضروري عند السعي للعضوية في منظمة التجارة العالمية (OMC)، الاندماج في موجة التنسيق المحاسبي الدولي، كما أضحت شرطا في استقطاب الاستثمار الأجنبي، وهذا ما يعكسه النجاح الذي حققته الصين في هذا الجانب.

1.2. ضرورة التوجه نحو تبني معايير المحاسبة الدولية

- حتى ولو كان هذا التبنى غير صريح إلا أن النظام المحاسبي يستمد قواعده من هذه المعايير، وكذا اقترابه من المعايير المتعارف عليها في الاتحاد الأوروبي. ومن المعلوم فإن هذه المعايير ليست ثابت بل مستمرة التغيير فإن استجابة النظام المحاسبي لهذه التغيرات سيكفل لنفسه القدرة على التحكم في الطرق المحاسبية المتعارف عليها على الصعيد الدولي. ولعل أهم الأسباب الدافعة لتبني المعايير المحاسبية الدولية نجد⁶:
- يعتبر تبني المعايير المحاسبية الدولية استجابة لمتطلبات الشراكة مع الاتحاد الأوروبي ومشروع الانضمام إلى المنظمة العالمية للتجارة؛

⁵ Nhu Tuyen Le, *ibid*, pp 15-16.

⁶ جمال، لعشيشي، محاسبة المؤسسة والجمالية وفق النظام المحاسبي الجديد، دار النشر Pages Bleues، الجزائر 2010، ص ص 10-12.

- ظهرت في العديد من البلدان احتياجات إضافية في التمويل من القطاع الخاص، وذلك بعد ما تحولت مهمة الدولة، من راعية لهذا القطاع إلى مشرفة عليه؛
- عند البحث عن موارد مالية جديدة، أصبحت المؤسسات لا تقتصر على الأسواق المحلية فقط بل أصبحت تلجأ إلى الأسواق المالية الدولية؛
- يتطلب تطور المؤسسات احتياجات معتبرة من الموارد المالية في إطار الاقتصاد العالمي الذي لا يعترف بالحدود الجمركية؛
- يشترط عند طلب الاستفادة من أية خدمات كانت من الأسواق المالية الدولية، الامتثال للمعايير المحاسبية الدولية؛
- يستلزم التفتح الاقتصادي استعمال معلومات صحيحة، وموثوقة، وموحدة ومعدة وفق معايير محاسبية دولية، وذلك تسهيلاً لنقل المعلومات الاقتصادية ولعمليات التجميع المحاسبي للمؤسسات المتعددة الجنسيات.

2.2. البحث عن استقطاب الاستثمارات الأجنبية في الجزائر

تسعى الجزائر إلى تحقيق تواجد قوي للاستثمار الأجنبي بها، لما يقدمه من مزايا للاقتصاد الوطني بشكل عام، لعلها تسهيل دخول رؤوس الأموال إلى الداخل، إلا أن هذه الشركات الأجنبية العاملة على أرض الجزائر تعتمد في مسك محاسبتها على مقتضى التطبيقات المحاسبية لأوطانها، مما قد يؤدي إلى اختلال عامل التوافق التي تسعى إليه الجزائر، كذا فإن اختلاف الطرق المحاسبية يؤدي إلى الاختلاف في النتائج المحققة أكانت محاسبية أو جبائية، مما قد سيفوت تحصيل ضريبي عادل لمصلحة الخزينة العمومية الجزائرية.

3.2. أهمية البيئة المحاسبية الجديدة للجزائر في دعم الشراكة مع الإتحاد الأوروبي

تطبيق المعايير الدولية للمحاسبة والمعلومة المالية في الجزائر من خلال النظام المحاسبي المالي المتوافق معها، الذي شرع في تطبيقه منذ سنة 2010، يأتي بعد تطبيق نفس المعايير في دول الإتحاد الأوروبي منذ سنة 2005، وهو نفس التاريخ الذي دخل فيه اتفاق الشراكة بين الجانبين حيز التنفيذ، والذي كان من بين أهدافه ترقية الصادرات الجزائرية نحو الإتحاد الأوروبي، وجلب الاستثمارات ورؤوس الأموال الأوروبية نحو الجزائر، وبدورها هدف المعايير الدولية للمحاسبة والمعلومة المالية أساساً إلى مساعدة المستثمرين من داخل

وخارج الجزائر في اتخاذ القرارات الاقتصادية، من خلال توفير المعلومات والقوائم المالية المتوافقة مع متطلبات اتخاذ هذه القرارات⁷.

المطلب الثاني: تطور إصلاح الأنظمة المحاسبية في الجزائر وأهم مظاهرها

مرت الجزائر بمراحل في إطار إصلاح الممارسات المحاسبية، حيث بعد الاستقلال اعتمد المخطط المحاسبي الفرنسي، وتلاه المخطط المحاسبي الوطني، وفي الإصلاح الأخير ظهر النظام المحاسبي المالي، الذي جاء يستجيب للمتطلبات المحاسبية الدولية.

أولاً: التطور التاريخي لعمليات إصلاح الأنظمة المحاسبية في الجزائر
يمكن توضيح التطور التاريخي للتنظيم المحاسبي في الجزائر من خلال المراحل التالية:

1. مرحلة التواجد الاستعماري الفرنسي قبل 1962

تميزت هذه الفترة بتطبيق المخطط المحاسبي العام (Plan Comptable Générale PCG)، الذي وضعته الإدارة الاستعمارية الفرنسية، وهو مستمد من الاحتلال الألماني لفرنسا خلال الحرب العالمية الثانية، حيث قامت فرنسا بإصدار المخطط المحاسبي العام المؤرخ في 18 سبتمبر 1947، وتم مراجعته خلال سنوات 1957، وكون الجزائر كانت تحت الاحتلال الفرنسي فلم يسعها إلا تطبيق هذا المخطط⁸.

2. مرحلة بعد الاستقلال من عام 1962 حتى 1998

وتتميز هذه المرحلة بالعديد من المحطات التي مر بها تنظيم المخططات المحاسبية في الجزائر والتي يمكن توضيحها من خلال ما يلي:

- الفترة الممتدة بين 1962 إلى غاية 1972: بعد الاستقلال لزمّت السلطات الجزائرية الاستمرار في تطبيق المخطط المحاسبي العام الفرنسي لعام 1957، وذلك من خلال القانون الصادر بتاريخ 31 ديسمبر 1962.

⁷ عبد القادر، بلكيلح، أهمية معايير الدولية للمحاسبة والمعلومة المالية (IAS/IFRS) في الجزائر في ظل الشراكة مع الاتحاد الأوروبي، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، جامعة حسيبة بن بوعلي، السنة الدراسية 2008-2009، الجزائر، ص 84-86 (بتصرف من الطالب).

⁸ Moussa HAMMAM, *comptabilité générale, selon le système comptable financier et les Normes IFRS*, édition la SAVOIR, Tome 1, 2011, p 10.

- الفترة 1973 إلى غاية 1991: خلال هذه الفترة تم إنشاء المجلس الأعلى للمحاسبة (Conseil Supérieur de Comptabilité CSC) من قبل وزارة المالية خلال سنة 1973، ومن المهام التي أوكلت إليه تكليفه بإعداد مخطط محاسبي جديد، يتلائم مع الاقتصاد الوطني السائد خلال تلك الحقبة، وهذا وفقا لتوجهات الثلاث التالية:

- ❖ يجب إعداد مخطط محاسبي يكون في خدمة الاقتصاد المخطط وليس السوق؛
- ❖ يجب يستمد مبادئه من المبادئ الاشتراكية، على أن يتعد عن كل المرجعيات والقيم الرأسمالية؛
- ❖ يجب أن يجعل المحاسبة متاحة للجميع (عمال، مسيرين، وغيرهم)⁹.

وفي عام 1975 قام المجلس بإصدار المخطط الوطني المحاسبي (Plan Comptable National PCN)، والذي شرع في تطبيقه بداية من سنة 1976، كما أنيط بالمجلس كذلك خلال هذه الفترة:

- تطهير مهنة المحاسبة، وعلى رأسها مهنة الخبراء المحاسبين؛
- إصلاح المحاسبة العمومية¹⁰.

وخلال الثمانينات من القرن العشرين تم تغيير تسمية المجلس الأعلى للمحاسبة إلى تسمية جديدة، حيث أضحى يطلق عليه بالمجلس الأعلى للتقنيات المحاسبة (Conseil Supérieur de la Technique Comptable CSTC)، الذي قام باستصدار بأربع (04) مخططات قطاعية:

- مخطط المحاسبي الخاص بالقطاع الفلاحي خلال سنة 1987؛
- مخطط محاسبي خاص بقطاع التأمينات سنة 1987؛
- مخطط محاسبي للبناء والأشغال العمومية سنة 1988؛
- مخطط محاسبي خاص بقطاع السياحة سنة 1989؛

تميزت هذه الفترة بولوج الجزائر وانتهاج نمط اقتصادي جديد، ألا وهو اقتصاد السوق، والمرور إلى تحقيق استقلالية المؤسسات الاقتصادية العمومية، مع ظهور أنماط وأشكال جديدة لأنواع الشركات الخاصة، كشركات المساهمة، وشركات ذات المسؤولية المحدودة، وشركات ذات الشخص الوحيد والمسؤولية المحدودة، وبما أن المخطط المحاسبي الوطني تم إعداده قبل القانون التجاري، فإنه لم يأخذ بعين الاعتبار أنماط الملكية الخاصة الممثلة في أنواع الشركات الجديدة.

⁹ Amel BENYEKHLIF, *Le système comptable algérien étude comparative avec les pays de l'Europe de l'Est et les organismes de normalisation comptable internationale*, Revue du chercheur N° 08/2010, p26

¹⁰ Moussa HAMMAM, *Op-cit*, p11.

وبعد عملية التحول هذه، خاصة في تحول الشركات الوطنية إلى شركات مساهمة، كان لزام تغيير الترميز المحاسبي، فيما يخص التأسيس، توزيع النتيجة، الرفع من رأس المال، وحالات الانحلال والتصفية. وخلال هذه الفترة قامت المديرية العامة للمحاسبة التابعة للوزارة المالية بإصدار تعليمات من أجل التوفيق بين المخطط المحاسبي الوطني والشركات التجارية، أهمها نجد:

- التعليم رقم 1850 المؤرخة في 24 ماي 1989 والمتعلقة بالتسجيلات المحاسبية للعمليات التسيير الذاتي للمؤسسات؛
- التعليم رقم 635 المؤرخة في 11 مارس 1990 والمتعلقة بالتسجيلات المحاسبية لمساهمات العمال في أرباح المؤسسات؛
- التعليم 95/01 المؤرخة في 02 أكتوبر 1995 المتعلقة بالتنسيق المحاسبي بين صناديق المساهمة؛
- التعليم رقم 581 المؤرخة في 21 أبريل 1997 المتعلقة بإعادة إدماج فارق إعادة التقدير أو التقييم.

كما قام خلال نفس الفترة، بنك الجزائر بإعداد النظام 92-08 المتعلق بمحاسبة البنوك والقواعد المحاسبية الطبقة من قبل البنوك والمؤسسات المالية، وفي هذا الإطار قام بإتباعها بمجموعة من القوانين والأنظمة، كالمعلقة بالتسجيلات المحاسبية الخاصة بالعملات الأجنبية من خلال النظام 94-18، المؤرخ في 25 ديسمبر 1994، وكذا النظام 97-01 المؤرخ في 08 يناير 1997، والمتعلق بالتسجيل المحاسبي لعمليات التي تجرى على القيم المنقولة¹¹.

3. مرحلة الإصلاح الحقيقي من الفترة 1998

1.3. بداية الإصلاح

بتاريخ 28 مارس 1998، أخذ المجلس الوطني للمحاسبة على عاتقه مسؤولية إصلاح المخطط المحاسبي الوطني (PCN)، ولهذا الغرض قام بتأسيس لجنة إصلاح المخطط المحاسبي الوطني، حيث يناط بها التفكير في إعادة مراجعة أهداف المخطط (PCN). وخلال هذه الفترة قامت اللجنة بإعداد استبيانين (Deux Questionnaires)، حيث تم توجيه الأول إلى المحاسبين في يناير 1999، حيث تم نشر نتائجه في نوفمبر من نفس العام، ولقد تمخض عن النتائج التالية:

- التحديد الدقيق المبادئ وقواعد القياس أو التقييم، وكذا المصطلحات المحاسبية؛
- إعادة النظر في محتوى وعدد ومضمون الكشوف المحاسبية؛
- تحسين مدونة الحسابات، وذلك من أجل تلبية احتياجات مستخدمي الكشوف المالية؛

¹¹ Amel BENYEKHELF, Opcit, pp 26-27.

- الأخذ في الاعتبار معايير المحاسبة الدولية.

وفي المقابل، فلقد تم ارسال الاستبيان الثاني لفائدة مهني المحاسبة خلال جويلية من عام 2000، لكن لم يتم توضيح ما هي أهم النتائج المتوصل إليها حتى الآن، لكن ومن جهة أخرى، لمس المجلس الوطني للمحاسبة وجود إرادة لإحداث التغيير، كما تم توقيف نشاط لجنة إصلاح المخطط الوطني المحاسبي في سنة 2001¹².

2.3. مراحل انجاز النظام المحاسبي الجديد

بداية من الثلاثي الثاني لسنة 2001 بدأت عملية الإصلاحات حول المخطط المحاسبي الوطني والتي مولت من قبل البنك الدولي، هذه العملية أوكلت إلى العديد من الخبراء الفرنسيين وبالتعاون مع المجلس الوطني للمحاسبة وتحت إشراف وزارة المالية، بحيث وضعت تحت عاتقهم مسؤولية تطوير المخطط المحاسبي الوطني نسخة 35-75 إلى نظام جديد للمؤسسات يتوافق مع المعطيات الاقتصادية الجديدة والمتعاملون الاقتصاديون الجدد، وقد مرت هذه العملية بثلاثة مراحل هي:

- المرحلة الأولى: تشخيص مجال تطبيق المخطط المحاسبي الوطني مع إجراء مقارنة بينه وبين معايير المحاسبة الدولية؛
- المرحلة الثانية: تطوير مشروع مخطط محاسبي جديد للمؤسسات؛
- المرحلة الثالثة: وضع نظام محاسبي جديد.

وفي نهاية المرحلة الأولى وضعت ثلاثة خيارات ممكنة وهي:

❖ الخيار الأول: الإبقاء على تركيبة المخطط المحاسبي الوطني وتحديد الإصلاحات تماشيا مع تغييرات المحيط القانوني. الاقتصادي في الجزائر والذي بقي ثابتا منذ أن صدر قانون لتوجيه الاستثمارات الوطنية الاقتصادية في 1988، مثلا القانون الصادر في 09 أكتوبر 1999 المتضمن تكييف المخطط الوطني المحاسبي لنشاط الشركات القابضة وإدماج حسابات المجمعات.

¹² Asma BENSABEUR-SLIMANE, *Les déterminants des choix de méthodes comptables dans les entreprises algériennes lors de l'adoption du SCF*, THESE Pour l'obtention du titre de Docteur des Sciences de gestion, Spécialité : Management des Organisations, Université Abou Bekr BELKAID – Tlemcen, Faculté des Sciences Economiques, des Sciences de Gestion et des Sciences Commerciales, Année Universitaire : 2015/2016, p 68.

❖ **الخيار الثاني:** ويتمثل في ضمان بعض المعالجات مع الحلول التقنية المطورة من طرف مجلس المعايير المحاسبية الدولية IASB، ومع مرور الوقت سيتكون نظامين محاسبيين مختلفين يعطيان نظاماً مختلطاً ومعقداً، وبالتالي يمكن له أن يكون مصدراً للتناقض والاختلاف.

❖ **الخيار الثالث:** هذا الخيار يتضمن انجازه نسخة جديدة للمخطط المحاسبي الوطني مع عصرنة شكله ووضع إطاره التصوري المحاسبي، المبادئ والقواعد مع الأخذ بعين الاعتبار المعايير المحاسبية الدولية¹³.

إن هذا الخيار الأخير تم تبنيه من قبل المجلس الوطني للمحاسبة في اجتماعه المنعقد في 05 سبتمبر 2001 واختيار طبيعة المحاسبة المرجعية سواء المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS، فهو يعتبر الخيار المفضل لدى الهيئات الدولية، خاصة صندوق النقد الدولي (Fond Monétaire international FMI)، وكذا البنك الدولي. وبالإستعانة بإمكاناتها البشرية، توجهت الجزائر نحو اعتماد النظام المحاسبي المالي (Système Comptable Financier SCF)، الذي جاء استجابة للإصلاحات الاقتصادية في الجزائر.

ثانياً: الإطار العام لمهنية النظام المحاسبي المالي في الجزائر

لم يأتي النظام المحاسبي المالي دفعت واحدة بل مر بعدد من المراحل كانت إحداها حاسمة، كما تميز بجملة من المفاهيم التي يمكن استعراضها فيما يلي:

1. تعريف النظام المحاسبي المالي

يمكن تعريف النظام المحاسبي من ناحيتين هما:

1.1. الناحية الاقتصادية

المحاسبة المالية هي نظام لتنظيم المعلومة المالية، يسمح بتخزين معطيات قاعدية عددية وتصنيفها، وتقديمها، وتسجيلها، وعرض كشوف تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية وممتلكات المؤسسة، ووضعية خزنتها في نهاية السنة المالية.

يتضمن النظام المحاسبي الجديد إطاراً مرجعياً للمحاسبة المالية ومعايير محاسبية ومدونة حسابات تتسم بإنشاء على أساس المبادئ المحاسبية المعترف بها عامة وتتوافق والمتطلبات المالية والمحاسبية الدولية¹⁴.

¹³مراد أيت محمد، سفيان أبحري، النظام المحاسبي المالي الجديد في الجزائر "تحديات وأهداف"، مداخلة في إطار ملتقى دولي حول الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي الجديد وآليات تطبيقه في ظل المعايير المحاسبية الدولية IAS-IFRS، جامعة سعد دحلب، البلدة -الجزائر، 2009، ص 4-5.

2.1. الناحية القانونية

النظام المحاسبي المالي هو مجموعة من الإجراءات والنصوص التنظيمية التي تنظم الأعمال المالية والمحاسبية للمؤسسات المجبرة على تطبيقه وفقاً لأحكام القانون، ووفقاً للمعايير المالية والمحاسبية الدولية المتفق عليها، ويشتمل على:

- إطار مرجعي يتطابق مع الإطار المرجعي IFRS؛
- مجال تطبيق النظام المحاسبي المالي؛
- مفاهيم وقواعد تقييم الأصول والخصوم، الأعباء والنواتج والمعلومات الواجب إظهارها في القوائم المالية الخاصة بكل من هذه الأصناف؛
- أشكال القوائم المالية؛
- مدونة الحسابات؛
- قواعد استعمال الحسابات؛
- النظام الواجب تطبيقه على الوحدات الصغيرة.

ولقد جاء النظام المحاسبي المالي كاستجابة للإصلاحات التي باشرها المجلس الوطني للمحاسبة، وذلك يعود للنقائص التي واجهت تطبيق المخطط الوطني المحاسبي PCN، لعل أهمها نجد:

الجدول رقم (2-4): نقائص وانتقادات المخطط الوطني المحاسبي PCN:

أوجه القصور في PCN	أهم الانتقادات
التقصير المفاهيمي	يتعلق الأمر بعدم توفره على الإطار المفاهيمي، الأهداف ومستعملي المعلومة المحاسبية وأيضاً المبادئ المحاسبية والتنسيق المحاسبي.
نقائص متعلقة بالجانب التقني للمخطط المحاسبي	❖ الإطار المحاسبي: لم يعط المخطط المحاسبي الوطني بعض الحسابات، كما هو الشأن بالنسبة للقرض الإيجاري. ❖ تصنيف وتبويب الحسابات: هناك جملة من النقائص تحللت المخطط المتعلقة بجانب التصنيف والتبويب، والتي يمكن ذكر البعض منها كما يلي:

¹⁴ عاشور، كتوش، متطلبات تطبيق النظام المحاسبي المالي الموحد (IAS/IFRS) في الجزائر، مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا، العدد السادس، جامعة حسينية بن بوعللي، الشلف، الجزائر، ص ص 290-291.

<p>- لا يوجد أي تمييز أو فصل بين الأصول المتداولة والأصول غير المتداولة، وبين الخصوم الجارية وغير الجارية؛</p> <p>- إن تصنيف الديون والحقوق حسب طبيعتها وليس حسب سيولتها ومدة الوفاء بما جعل عملية التحليل المالي صعبة؛</p> <p>- لقد تم تعريف المجموعات الثانية والثالثة والرابعة على أساس نظرة قانونية للمؤسسة لا تسمح بإعطاء أدوات الإنتاج وعدم الفصل بين أصول الاستغلال والأصول خارج الاستغلال، وعدم تقديم السلع المستعملة في الاستغلال والتي هي ليست ملك للمؤسسة؛</p> <p>- تعالج مصاريف البحث والتطوير على أنها مصاريف إعدادية، وليس على أساس أنها قيم معنوية، حيث أن القيم المعنوية محددة بشهرة المحل وحقوق الملكية الصناعية والتجارية؛</p> <p>تم إدراج بعض القيم المنقولة ضمن عناصر حساب حقوق الاستثمارات كسندات المساهمة وسندات التوظيف على أساس أنها قيم قصيرة الأجل في حين تم تعريف استثمارها على أساس قيم دائمة.</p> <p>❖ الوثائق الشاملة: يبلغ عددها 17 جدولاً مهماً كان حجم ونشاط المؤسسة، ونظراً لغياب تطبيق مبدأ الأهمية النسبية فإن كل المؤسسات حتى الصغيرة منها ملزمة بتقديم كل المعلومات المقدرة في المخطط المحاسبي الوطني.</p>	
---	--

المصدر: محمد، بن رجم خميسي، الانتقال من المخطط المحاسبي الوطني إلى النظام المحاسبي المالي الجديد، مداخلة في إطار الملتقى الدولي حول الإطار المفاهيمي للنظم المحاسبي المالي الجديد وآليات تطبيقه في ظل المعايير المحاسبة الدولية IAS-IFRS، جامعة سعد دحلب، البليدة - الجزائر، 2009، ص 5-7 (بتصرف من الطالب).

كما اعتمدت جملة من النصوص القانونية في تطبيقه، لعل أهمها نجد:

- قانون 11-07 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007، يتضمن النظام المحاسبي المالي؛
- المرسوم التنفيذي رقم 156-08 المؤرخ في 26 ماي 2008، يتضمن أحكام تطبيق القانون 11-07 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007، والمتضمن النظام المحاسبي المالي؛
- قرار مؤرخ في 26 جويلية 2008، يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها؛

- قرار مؤرخ في 26 جويلية 2008، يحدد أسقف رقم الأعمال وعدد المستخدمين والنشاط، المطبقة في الكيانات الصغيرة بغرض مسك محاسبة مالية مبسطة.

2. خصائص النظام المحاسبي المالي

- هناك مجموعة من العناصر المستمدة من خصائص المعايير المحاسبية الدولية، والتي تتمثل في:
 - لها إطار مرجعي مستمد من النظرة الأنقلسوكسونية؛
 - معدة لمصلحة الأطراف ذات العلاقة، ومن أهمهم المستثمرين؛
 - إعداد المرجع بالاعتماد على مقارنة تعكس الواقع الاقتصادي؛
 - معالجة العمليات المحاسبية من خلال المبادئ المحاسبية المتطابقة، أي إطار مفاهيمي وليس قواعد؛
 - تنميط شامل في نفس الوقت للقواعد وعناصر المعلومة المالية من ملحق، تقارير تسيير، ...؛
 - تطبيق إجباري لكل المعايير وكل التفسيرات؛
 - أولوية الميزانية على حساب النتيجة وأهمية الملحقات؛
 - إدخال مفهوم القيمة العادلة التي أتت لتعوض التكلفة التاريخية في عملية تقييم الأصول والخصوم بقيمتها العادلة؛
 - إدخال مفهوم التحيين، والتي تهدف إلى معرفة أثر عنصر الزمن من الأصل على عملية تقييم الأصول والخصوم.

3. أهداف ومجال تطبيق النظام المحاسبي المالي

1.3. أهداف النظام

- هناك جملة من الأهداف أراد تحقيقها القائمون على إعدادها، ولعل أهم هذه الأهداف يتمثل في¹⁵ :
 - ❖ جلب المستثمرين الأجانب من خلال توحيد قراءة القوائم المالية؛
 - ❖ الانتقال من المحاسبة التاريخية إلى المحاسبة المالية المستقبلية (أي الانتقال من ميزانية محاسبية مسجلة بقيم تاريخية إلى ميزانية مالية قابلة للتحليل على حالتها دون إجراء تغييرات عليها)؛
 - ❖ الانتقال من محاسبة المعالجة (comptabilité de traitement) إلى محاسبة الحكم (comptabilité de jugement)؛

¹⁵ جمال، عمورة، الإهلاكات وتدهور قيم التبيئات في ظل النظام المحاسبي المالي الجديد (SCF)، مداخلة في إطار ملتقى دولي حول الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي الجديد وآليات تطبيقه في ظل المعايير المحاسبية الدولية IAS-IFRS، جامعة سعد دحلب، البلدة-الجزائر، 2009، ص ص 3-4.

- ❖ تغيير مصطلح المحاسب إلى مصطلح محضر أو معد القوائم المالية (مساهمة الجميع في إعداد القوائم عن طريق الحكم الشخصي للمسيرين واللجوء إلى مكاتب الخبرة لعملية تقييم الممتلكات)؛
- ❖ تحميل المسؤولية لجميع أطراف معدي أو محضري القوائم المالية (لا تقع المسؤولية على المحاسب فقط)؛
- ❖ إيجاد حلول محاسبية للعمليات التي لم يعالجها المخطط الوطني للمحاسبة؛
- ❖ تبني تطوير المعايير والتقنيات المحاسبية قصد تقريب ممارستنا المحاسبية من الممارسات الدولية القائمة على المعايير الدولية المصادق عليها من قبل أغلب الدول؛
- ❖ تمكين المؤسسات الاقتصادية من تقديم معلومات مالية ذات نوعية، كاملة وأكثر شفافية؛
- ❖ الاستجابة لاحتياجات الإعلام المالي لمختلف مستعملي القوائم المالية، مسيرين، مستثمرين حاليين أو محتملين، مقرضين، زبائن، جمهور، مدققين أو مراجعين، الدولة بمختلف هيئاتها (لم تعد المحاسبة تقتصر على الجهات الضريبية فقط)؛
- ❖ تقييم ممتلكات المؤسسة على أساس السوق أو ما يعرف بالقيم العادلة (La juste valeur).

2.3. مجال تطبيق النظام المحاسبي المالي

- يخضع للترتيبات التي جاء بها النظام المحاسبي الجديد كل شخص طبيعي ومعنوي يخضع للقانون التجاري والمتمثلين في المؤسسات العمومية وشبه العمومية أو الاقتصاد المختلط وكذلك التعاونيات والمؤسسات المنتجة للسلع والخدمات المسوقة أو لا، وتلزم الكيانات الآتية بمسك المحاسبة المالية:
- المؤسسات الخاضعة لأحكام القانون التجاري؛
 - التعاونيات؛
 - الأشخاص الطبيعيون أو المعنويون المنتجون للسلع أو الخدمات التجارية وغير التجارية، إذا كانوا يمارسون نشاطات اقتصادية مبنية على عمليات متكررة؛
 - وكل الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين الخاضعين لنظام المحاسبة المالية بموجب نص قانوني أو تنظيمي؛
 - كما يمكن كذلك للكيانات الصغيرة التي لا يتعدى رقم أعمالها وعدد مستخدميها ونشاطها الحد المعين أن تمسك محاسبة مالية مبسطة¹⁶.

¹⁶عاشور كتوش، مرجع سبق ذكره، ص 292.

4. مزايا تطبيق النظام المحاسبي المالي

- يسوق هذا النظام المالي الجديد مجموعة من الامتيازات يمكن سردها فيما يلي:
- يقترح حلولاً تقنية للتسجيل المحاسبي للعمليات أو المعاملات التي يعالجها المخطط الوطني المحاسبي؛
 - يقدم الشفافية وثقة أكثر في الحسابات والمعلومات المالية التي يسوقها الأمر الذي من شأنه تقوية مصداقية المؤسسة؛
 - يسمح بتحقيق أحسن توافق من حيث زمان ومكان الحالات المالية؛
 - يمثل فرصة للمؤسسات من أجل تحسين تنظيمها الداخلي وجودة اتصالاتها مع الأطراف المعنيين بالمعلومة المالية؛
 - يحفز بروز السوق المالية مع ضمان سيولة رؤوس الأموال؛
 - يحسن المحفظة المالية للبنوك من خلال إنتاج المؤسسات لحالات مالية أكثر شفافية؛
 - يسهل رقابة الحسابات التي تستند من الآن فصاعداً على مفاهيم وقواعد محددة بوضوح؛
 - يفرض على المؤسسات تطبيق معايير محاسبية دولية معترف بها، تستوجب شفافية للحسابات، هذه الشفافية التي تعتبر تديراً أمنياً مالياً يشارك في استرجاع الثقة؛
 - الدخول إلى أسواق المال (البورصات) العالمية والعربية؛
 - تحسين جودة المعلومات التي ينتجها النظام المحاسبي وفق المعايير الدولية، الأمر الذي يرفع من كفاءة أداء الإدارة بالوصول إلى معلومات ملائمة لاتخاذ القرارات؛
 - إن تأسيس معايير محاسبية دولية تلقى قبولاً عاماً على المستوى الدولي يؤدي إلى تأهيل محاسبين قادرين على العمل في الأسواق العربية وحتى الدولية؛
 - توافر معايير دولية يسمح بإعداد قوائم مالية موحدة للشركات المتعددة الجنسيات، مما يشجع على انفتاح أسواق المال الوطنية وزيادة الاستثمارات المالية والإنتاجية عربياً ودولياً¹⁷.

¹⁷عاشور كتوش، نفس المرجع، ص 297.

المطلب الثالث: محتوى الإطار التصوري في ظل النظام المحاسبي المالي

بخلاف المخطط المحاسبي الوطني، فلقد احتوى النظام المحاسبي المالي على إطار تصوري، يحدد من خلاله قواعد وإجراءات التسجيل المحاسبي في المؤسسات الاقتصادية، وقد شمل هذا الإطار التصوري على ما يلي:

أولاً: مفهوم، أهمية وأهداف الإطار التصوري من خلال النظام المحاسبي المالي

يعتبر الإطار التصوري من أهم مستجدات النظام المحاسبي المالي (SCF)، وذلك في ظل توجهات الجزائر نحو تقريب الممارسات المحاسبية مع المعمول به على المستوى الدولي، ولاسيما معايير المحاسبة الدولية.

1. مفهوم الإطار التصوري من خلال النظام المحاسبي المالي

لقد حددت المادة السادسة (06) من القانون 11-07 سالف الذكر، مفهوماً للإطار التصوري من خلال أنه: "يتضمن النظام المحاسبي المالي إطاراً تصورياً للمحاسبة المالية، ومعايير محاسبية، ومدونة الحسابات تسمح بإعداد كشوف مالية على أساس المبادئ المحاسبية المعترف بها عامة"¹⁸.

ولقد نص المرسوم التنفيذي رقم 156-08 المتضمن للتطبيق أحكام القانون 11-07 (ولا سيما المادة 07 منه)، عن أهمية الإطار التصوري التي تتجلى فيما يلي¹⁹:

- يعرف المفاهيم التي تشكل أساس إعداد وعرض الكشوف المالية، كالاتفاقيات والمبادئ المحاسبية التي يتعين التقيد بها والخصوصيات النوعية للمعلومة المالية؛
- يشكل مرجعاً لوضع معايير جديدة؛
- يسهل تفسير المعايير المحاسبية وفهم العمليات أو الأحداث غير المنصوص عليها صراحة في التنظيم المحاسبي.

كما نصت المادة 03 من المرسوم التنفيذي 156-08 على الأهداف التالية:

- تطوير المعايير؛
- تحضير الكشوف المالية؛
- التفسير لمستعملي المعلومات المتضمنة في الكشوف المالية المعدة وفق المعايير المحاسبية؛

¹⁸ المادة 06، من قانون 11-07 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007، يتضمن النظام المحاسبي المالي، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 74، ص 04.

¹⁹ المادة 02، المرسوم التنفيذي رقم 156-08 المؤرخ في 26 ماي 2008، يتضمن أحكام تطبيق القانون 11-07 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007، والمتضمن النظام المحاسبي المالي، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 27، المؤرخ في 28 ماي 2008، ص 11.

- إبداء الرأي حول مدى مطابقة الكشوف المالية للمعايير.

2. الخصائص النوعية لتحضير القوائم المالية

تتمثل الخصائص النوعية في الصفات التي تجعل المعلومات الواردة في القوائم المالية مفيدة للمستخدمين، ويجب أن تتوفر المعلومة الواردة في القوائم المالية على الخصائص النوعية للملائمة والدقة وقابلية المقارنة والوضوح وهي*:

- المعلومة واضحة وسهلة الفهم؛

- الملائمة؛

- معلومات ذات المصدقية؛

- القابلية للمقارنة.

3. المبادئ المحاسبية الأساسية

1.3. المبادئ الأساسية لإعداد الكشوف المالية

تتمثل الطرق المحاسبية في المبادئ والاتفاقيات والقواعد والتطبيقات الخاصة، التي يجب على الكيان تطبيقها بشكل دائم من سنة مالية إلى أخرى، من أجل أن يتمكن من إعداد كشوفه المالية، وتتمثل تلك المبادئ فيما يلي:

جدول رقم (3-4): المبادئ الأساسية لإعداد الكشوف المالية وفقا للنظام المحاسبي المالي

الرقم	المبادئ	المضمون
01	مبدأ محاسبة الالتزام أو التعهد	تتم محاسبة آثار المعاملات وغيرها من الأحداث على أساس محاسبة الالتزام، وذلك عند حدوث تلك المعاملات أو الأحداث وعرضها من خلال الكشوف المالية للسنوات المالية المرتبطة بها.
02	مبدأ استمرارية النشاط أو الاستغلال	تعد الكشوف المالية على أساس استمرارية الاستغلال، بافتراض متابعة الكيان ²⁰ لنشاطاته في مستقبل متوقع، إلا إذا طرأت أحداث أو قرارات قبل تاريخ نشر الحسابات والتي من الممكن أن تسبب التصفية أو التوقف عن النشاط في المستقبل قريب. وإذا لم يتم إعداد الكشوف المالية على هذا الأساس، فإن الشكوك في استمرارية الاستغلال تكون مبينة ومبررة، ويحدد الأساس المستند عليه في ضبطها في ملحق.

* لم يشذ النظام المحاسبي المالي عن الإطار التصوري للمعايير المحاسبة الدولية، حيث يلاحظ أنه قريب بشكل كبير منها، وبالتالي كانت الفروض والخصائص النوعية الواجب مراعاتها عند تحضير القوائم المالية وكذا كثيراً من المبادئ المحاسبية متوافقة مع المرجعية المحاسبية الدولية.

²⁰ الكيان هنا، يمكن اعتباره أي شكل من أشكال المنظمات والمنشآت الاقتصادية الخاضعة للمحاسبة المالية، مؤسسة أو شركة، تعاونيات، وغيرها.

<p>03</p> <p>مبدأ الوحدة المحاسبية</p> <p>يجب أن يعتبر الكيان كما لو كان وحدة محاسبية مستقلة ومنفصلة عن مالكيها، حيث تقوم المحاسبة المالية على مبدأ الفصل بين أصول الكيان وخصومه، أعبائه ومنتجاته، وأصول وخصوم وأعباء ومنتجات المشاركين في رؤوس أمواله الخاصة أو مساهميه. كما يجب ألا تأخذ الكشوف المالية للكيان في الحسبان إلا معاملات الكيان دون معاملات مالكيه.</p>	<p>03</p> <p>مبدأ الوحدة المحاسبية</p>
<p>04</p> <p>مبدأ احترام اتفاقية الوحدة النقدية</p> <p>حيث يشكل الدينار الجزائري وحدة القياس الوحيدة لتسجيل معاملات الكيان، كما يشكل وحدة قياس المعلومة التي تحملها الكشوف المالية، ولا تدرج في الحسابات إلا المعاملات والأحداث التي يمكن تقويمها نقدا. غير أنه يمكن أن تذكر في الملحق بالكشوف المالية المعلومات غير القابلة للتحديد الكمي والتي يمكن أن تكون ذات أثر مالي.</p>	<p>04</p> <p>مبدأ احترام اتفاقية الوحدة النقدية</p>
<p>05</p> <p>مبدأ الأهمية النسبية</p> <p>احتراما لهذا المبدأ يكون على الكيان الالتزام بما يلي: - يجب أن تبرز الكشوف المالية كل معلومة مهمة يمكن أن تؤثر على حكم مستعملها تجاه الكيان؛ - يمكن جمع المبالغ غير المعتبرة مع المبالغ الخاصة بعناصر مماثلة لها من حيث الطبيعة أو الوظيفة؛ - يجب أن تعكس الصورة الصادقة للكشوف المالية معرفة المسيرين للمعلومة التي يحملونها عن الواقع والأهمية النسبية للأحداث المسجلة؛ - يمكن ألا تطبق المعايير المحاسبية على العناصر قليلة الأهمية.</p>	<p>05</p> <p>مبدأ الأهمية النسبية</p>
<p>06</p> <p>مبدأ استقلالية الدورات</p> <p>تكون نتيجة كل سنة مالية مستقلة عن السنة التي تسبقها، وعن السنة التي تليها، ومن أجل تحديدها يتعين أن تنسب إليها الأحداث والعمليات الخاصة بها فقط.</p>	<p>06</p> <p>مبدأ استقلالية الدورات</p>
<p>07</p> <p>مبدأ ديمومة الطرق</p> <p>يقتضي انسجام المعلومات المحاسبية وقابلية مقارنتها خلال الفترات المتعاقبة، دوام تطبيق القواعد والطرق المتعلقة بتقييم العناصر وعرض المعلومات.</p>	<p>07</p> <p>مبدأ ديمومة الطرق</p>
<p>08</p> <p>مبدأ التكلفة التاريخية</p> <p>تقيد في المحاسبة عناصر الأصول والخصوم والمنتجات والأعباء وتعرض في الكشوف المالية بتكلفتها التاريخية، على أساس قيمتها عند تاريخ معاينتها دون الأخذ في الحسبان آثار تغيرات السعر أو تطور القدرة الشرائية للعملة. وقد استثنى من هذه المبدأ بعض الأصول والخصوم الخاصة، مثل الأصول البيولوجية والأدوات المالية، التي تقيم بقيمتها الحقيقية (أو العادلة).</p>	<p>08</p> <p>مبدأ التكلفة التاريخية</p>
<p>09</p> <p>مبدأ ثبات الميزانية</p> <p>يجب أن تكون الميزانية الافتتاحية لسنة مالية مطابقة لميزانية إفعال السنة المالية السابقة.</p>	<p>09</p> <p>مبدأ ثبات الميزانية</p>

المصدر: من إعداد الطالب، بناء على المرسوم التنفيذي رقم 156-08 المؤرخ في 26 ماي 2008، يتضمن أحكام تطبيق القانون 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007، والمتضمن النظام المحاسبي المالي، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 27، المؤرخ في 28 ماي 2008، ص 11، لاسيما المادة 30 منه.

2.3. مبادئ وإجراءات التنظيم المحاسبي

وهي الإجراءات التي تمكن المحاسبين من القيام بالتسجيلات المحاسبية المختلفة في الدفاتر المحاسبية، والتي يمكن تقسيمها إلى المبادئ التالية²¹:

1.2.3. القدرة على تحويل أو ترجمة العملة: ويطلق عليه كذلك التحرير بالعملة الوطنية، هذا المبدأ يقابل مبدأ إعداد الكشوف المالية الخاص باتفاقية الوحدة النقدية، حيث تمسك المحاسبة المالية بالعملة الوطنية، كما تحول العمليات المدونة بالعملة الأجنبية إلى العملة الوطنية حسب الشروط والكيفيات المحددة في المعايير المحاسبية.

2.2.3. الجرد: تكون أصول وخصوم الكيانات محل جرد من حيث الكم والقيمة مرة في السنة على الأقل، على أساس فحص مادي وإحصاء للوثائق الثبوتية.

3.2.3. عدم المقاصة: حيث لا يمكن إجراء أي مقاصة بين عنصر من الأصول وعنصر من الخصوم، ولا بين عنصر من الأعباء وعنصر من المنتجات، إلا إذا تمت هذه المقاصة على أسس قانونية أو تعاقدية، أو إذا كان من المقرر أصلاً تحقيق عناصر هذه الأصول والخصوم والأعباء والمنتجات بالتتابع، أو على أساس صاف.

4.2.3. مبدأ القيد المزدوج: تحرر الكتابات المحاسبية حسب مبدأ المسمى " القيد المزدوج"، يمس كل تسجيل على الأقل حسابين اثنين، أحدهما مدين والآخر دائن، في ظل احترام التسلسل الزمني في تسجيل العمليات، كما يجب أن يكون المبلغ المدين يساوي للمبلغ الدائن. ويحدد كل تسجيل محاسبي مصدر كل معلومة ومضمونها وتخصيصها، وكذا مرجع الوثيقة الثبوتية التي يستند إليها. وتستند كل كتابة محاسبية على وثيقة ثبوتية مؤرخة ومثبتة على ورقة أو أي دعامة تضمن المصادقية والحفظ وإمكانية إعادة محتواها على الأوراق. كما يجب أن تلخص العمليات من نفس الطبيعة، والتي تمت في نفس المكان وفي نفس اليوم في وثيقة محاسبية وحيدة.

4. معايير التسجيل المحاسبي وفقا للنظام المحاسبي المالي

جاء النظام المحاسبي المالي بمجموعة من المعايير المحاسبية، التي تشكل الوسائل التقنية الناتجة عن الإطار التصوري والتي تحدد طرق التقييم ومحاسبة عناصر الكشوف المالية، والتي تهدف من خلالها إلى:

²¹ المادة 29 من المرسوم التنفيذي رقم 08-156، ص 14.

- وضع قواعد تقييم وحساب الأصول والخصوم والأعباء والمنتجات؛
- تحديد محتوى الكشوف المالية وعرضها²².

ويمكن توضيح المعايير المحاسبية وفقا للنظام المحاسبي من خلال الجدول التالي:

الجدول رقم (4-4): المعايير المحاسبية طبقا للنظام المحاسبي المالي ومحتواها

المعايير المحاسبية وفقا للنظام المحاسبي المالي SCF	مجال تطبيق المعايير المحاسبية
<ul style="list-style-type: none"> - التثبيتات المعنوية؛ - التثبيتات المالية؛ - المخزونات والمنتجات قيد التنفيذ. 	المعايير المتعلقة بالأصول
<ul style="list-style-type: none"> - رؤوس الأموال الخاصة؛ - الإعانات؛ - مؤونات المخاطر؛ - القروض والخصوم المالية الأخرى. 	المعايير المتعلقة بالخصوم
<ul style="list-style-type: none"> - الأعباء؛ - المنتجات. 	المعايير المتعلقة بقواعد التقييم والمحاسبة
<ul style="list-style-type: none"> - تقييم الأعباء والمنتجات المالية؛ - الأدوات المالية؛ - عقود التأمين؛ - العمليات المنحجرة بصفة مشتركة أو لحساب الغير؛ - العقود طويلة المدى؛ - الضرائب المؤجلة؛ - عقود إيجار - تمويل؛ - امتيازات المستخدمين؛ - العمليات المنحجرة بالعملات الأجنبية. 	المعايير ذات الصلة الخاصة

المصدر: من إعداد الطالب، بناء على المرسوم التنفيذي رقم 08-156 المؤرخ في 26 ماي 2008، يتضمن أحكام تطبيق القانون 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007، والمتضمن النظام المحاسبي المالي، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 27، المؤرخ في 28 ماي 2008، ص 11، لاسيما المادة 30 منه.

²² المادة 08، من قانون 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007، يتضمن النظام المحاسبي المالي، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 74، ص 04.

5. الكشوف المالية في ظل النظام المحاسبي المالي

1.5. مفهوم القوائم المالية حسب SCF²³

كل وحدة تقع ضمن نطاق تطبيق هذه اللائحة (النظام المحاسبي) يتولى سنوياً إعداد قوائم مالية. القوائم المالية الخاصة بالوحدات غير الصغيرة تشتمل على:

- الميزانية
- حساب النتائج
- جدول سيولة الخزينة
- جدول تغير الأموال الخاصة
- الملاحق

الاعتبارات التي يتعين مراعاتها في إعداد وتقديم التقارير المالية المستمدة من الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي:

- القوائم المالية تنتهي بتقنية معالجة لمجموعة من المعلومات ومتطلبات الأعمال لتسهيل وتبسيط التقارير وبيانات هذه المعلومات متجمعة، محللة، مترجمة، ملخصة ومبينة على أساس شهادة تقدم في التقارير المالية على شكل فصول ومجاميع؛
- القوائم المالية تتوقف على مسؤولية المديرين لها وتصدر في خلال مدة أقصاها ست أشهر من تاريخ اختتام الدورة؛
- القوائم المالية يجب أن تعرض بالعملة الوطنية؛
- يجب أن تقدم القوائم المالية المعلومات التي تسمح وتمكن من المقارنة مع الدورات الماضية.

2.5. عرض القوائم المالية

يمكن عرض وتقديم القوائم المالية من قبل المنشآت كما يلي²⁴:

- الميزانية: تحتوي على عمودين، الأول للسنة الجارية، والثاني مخصص للسنة السابقة (يحتوي على الأرصدة فقط)، وتتضمن العناصر المرتبطة بتقييم الوضعية المالية للمنشأة.
- حسابات النتائج: ترتب فيه الأعباء حسب طبيعتها أو حسب الوظيفة، كذلك يحتوي على أرصدة السنة السابقة، ومعطيات السنة الجارية، ويتضمن العناصر المتعلقة بتقييم الأداء.

²³ الزهرة، عزه، عرض ومراجعة القوائم المالية في ظل معايير المحاسبة والمراجعة الدولية - دراسة حالة النظام المحاسبي المالي الجزائري

الجديد SCF، مذكرة ماجستير، تخصص محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، قسم العلوم التجارية، جامعة سعد دحلب، البلدة 2009، ص ص 215-216.

²⁴ شعيب شنوف، محاسبة المؤسسة (طبقاً للمعايير المحاسبية الدولية)، الجزء الأول، مرجع سبق ذكره، ص 28.

- **جدول تدفقات أو سيولة الخزينة:** يمكن إعداده باستعمال الطريقة المباشرة، ويتضمن التغيرات التي تحدث في العناصر السابقة، ويهدف إلى توفير قاعدة مستعملي القوائم المالية لتقييم قدرة المنشأة على توليد سيولة الخزينة وما يعادلها، وكذا معلومات حول استعمال السيولة.
- **جدول تغير الأموال الخاصة:** يشكل هذا الجدول تحليلاً للحركات التي أثرت في الفصول المشكلة لرؤوس الأموال الخاصة في المنشأة خلال السنة المالية.
- **الجدول الملحقة:** ملحقات تحتوي الطرق المحاسبية المعتمدة، وكذلك بعض الإيضاحات حول الميزانية، وحساب النتائج.

تعد القوائم المالية من مجموعة كاملة من الوثائق المحاسبية والمالية التي تسمح بإعطاء صورة صادقة عن الوضعية المالية للمؤسسة في تاريخ غلق الحسابات وذلك من خلال الميزانية، وتوضيح الكفاءة في الأداء من خلال حساب النتائج، وتحديد تغيرات وضعية الخزينة من جدول تدفقات الخزينة، وذلك لتلبية احتياجات كل المستعملين لهذه المعلومات عند اتخاذهم للقرارات الاقتصادية. فالقوائم المالية تسمح بضمان شفافية الوحدة من خلال تقديم معلومة كاملة تلبي الاحتياجات فيما يخص أخذ القرار.

المبحث الثاني: انعكاسات الإصلاح المحاسبي على تنظيم المنظمات المهنية في الجزائر

لقد أدى تطبيق البيئة المحاسبية في الجزائر للنظام المحاسبي المالي، الذي تبني من خلاله مخرجات معايير المحاسبة الدولية، إلى إحداث تغير جذري على الممارسات المحاسبية التي كانت سائدة في ظل المخطط المحاسبي الوطني. هذا ما أستوجب تغييرا على واقع الممارسة على باقي المهن المحاسبية، وخاصة مهنة التدقيق، حيث لم يتوقف الإصلاح عند الممارسات المحاسبية، بل تعدى ذلك إلى إعادة هيكلة المنظمات المهنية المحاسبية.

المطلب الأول: أثر الإصلاح المحاسبي على تشريعات منظمات مهنة المحاسبة في الجزائر

عملت الجزائر بعد الاستقلال بعدم الاكتفاء بإحداث تغييرات على الممارسات المحاسبية، بل تعداه إلى العمل على إنشاء منظمات مهنية محاسبية حرة، ينضوي تحتها الممارسين من الخبراء المحاسبين، ومحافظي الحسابات، والمحاسبين المعتمدين.

أولا: واقع إصلاح مهنة المحاسبة في الجزائر في ظل تحدياتها

وأولت مهمة الإصلاح المحاسبي في الجزائر لوزارة المالية، ويعود ذلك لما يلي:

1. ماهية وأهداف إصلاح مهنة المحاسبة في الجزائر

لقد لعبت مهنة المحاسبة في الجزائر دورا لا يستهان به في تحقيق التنمية الاقتصادية، والاجتماعية، وإدراكا منهم بأهمية تحقيق التقدم ومتطلبات التأهيل للزيادة التي يتطلبها سوق مهنة المحاسبة، ولم يكف أصحاب المهن المحاسبية الحرة في المطالبة بإعادة النظر في تنظيم المهنة. حيث أصبح من المهم أن تتبنى مهنة المحاسبة في الجزائر الوسائل الحديثة، من أجل الرفع من جودة ونوع أداء الخدمات المحاسبية، التي يجب أن تستجيب لمتطلبات المعايير المعمول بها على المستوى الدولي، بهدف ضمان معلومة مالية تعكس الوضعية الحقيقية لمؤسسات، والتي تساعد في المحافظة على قدراتها مستقبلا. وكذا، سيساعد ذلك مختلف المستخدمين لتلك المعلومات على اتخاذ مختلف القرارات بالصورة الصادقة في كافة الميادين، ولاسيما في مجال الاستثمار.

ولقد أسندت عملية إصلاح المهن المحاسبية للمديرية العامة للمحاسبة، التابعة لوزارة المالية، من أجل

تحقيق الأهداف التالية:

- تعزيز وترقية المهن المحاسبية ذات الأهمية الخاصة للاقتصاد الوطني، كونها الجهة المناط بها إعداد والمصادقة على تلك البيانات العددية التي تقوم المؤسسات بنشرها؛

- ضمان جودة المعلومات المحاسبية والمالية المصدرة من قبل المؤسسات؛
- تحقيق الاستقرار لممتحن المحاسبة الجزائري، بهدف تقديم خدمات محاسبية تتميز بجودة عالية؛
- الاستجابة لمشكلة ممتهني مهنة المحاسبة في الجزائر للاندماج في البيئة الدولية التي تحكم المهنة، كون غالبية الدول اتجهت نحو التنظيم الذاتي للمهنة، من خلال إعادة تهيئة تشريعاتها التي أضحت في يد السلطات العمومية، وحماية للاقتصاد الوطني والمهنيين من المنافسة العالمية التي يمكن أن تؤثر عليهم بشكل كبير.

ويتحقق ذلك من خلال إطار تشريعي وتنظيمي جديد، يهدف على وجه الخصوص إلى إعادة تنظيم ممارسة مهنة المحاسبة، وتهيئة الظروف المناسبة لتطبيق النظام المحاسبي المالي²⁵.

2. واقع وتحديات المهن المحاسبية في الجزائر في ظل الإصلاح المحاسبي

في ظل الإصلاحات المحاسبية التي قامت بها الجزائر مؤخرًا، وذلك في إطار تحديث نظامها المحاسبي، لم يقتصر ذلك على تبني النظام المحاسبي المالي (SCF) فحسب، وإنما تعداه إلى إصلاح وتنظيم مهنة المحاسبة في الجزائر وذلك من خلال إصدار مجموعة من النصوص القانونية، بعد ما عرفته المهنة من اختلالات وانتكاسات عديدة منذ فترة طويلة، والتي يمكن إرجاعها إلى عدة أسباب، أهمها:

1.1. ضعف تأهيل المهنيين

تعاني مهنة المحاسبة من غياب سياسة تكوين حقيقية تعد المحاسب الجزائري للعمل وفق قواعد المهنة بشكل جيد، وكذلك إعداداته للعمل وفقا للمتطلبات الدولية المتمثلة في المعايير الدولية. ومن جهة أخرى، تباطأ في إجراء المسابقة الوطنية للدخول للمهنة حيث تتخلف لعدة سنوات مما خلق العديد من الصعوبات، خاصة وأن عدد الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات الحقيقيين الذين يتوفرون على كفاءات بمقاييس دولية محدود جدًا على المستوى الوطني.

2.2. الضغوط التنافسية

تعاني مهنة المحاسبة الجزائرية من محاولات دخول خبرات محاسبية أجنبية للسوق الجزائرية، من خلال مكاتب خبرة محاسبية عالمية لا يمكن للمحاسبين ولا محافظي الحسابات الجزائريين منافستهم بإمكانياتهم المتواضعة.

²⁵ الموقع الرسمي للمديرية العامة للمحاسبة، وزارة المالية، الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، الموقع الإلكتروني:

<http://www.mf-dgc.gov.dz>, consulter le 17/08/2016, à 15 :30.

3.2. عدم استجابة التنظيم

تعاني المهنة من قصور المنظمات المهنية في أداء المهام المنوطة بها، وغياها عن المساهمة الجادة في عملية الإصلاح، نتيجة لضعفها وعدم تأثيرها في بيئة المحاسبة الجزائرية وهذا ناتج عن عدة أسباب، لعل أهمها سوء العلاقة بينها وبين المجلس الوطني للمحاسبة، وكذا افتقادها لهماكل مهنية قوية، بالإضافة إلى الغياب شبه الكلي عن المنظمات والهيئات الدولية التي تجمع أصحاب المهنة عبر العالم مثل IASB وIFAC.

وفي ظل هذا الوضع المتردي تقرر إصلاح مهنة المحاسبة، وذلك بصدر العديد من النصوص القانونية، أهمها القانون 01-10 المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، يتضمن هذا القانون 84 مادة في إثني عشرة (12) فصلا. حيث قررت الحكومة بموجب هذا القانون إعادة تنظيم مهنة المحاسبة في الجزائر، وكذا تحديث الإطار العام للمجلس الوطني للمحاسبة، وإعادة تنظيم المنظمات المهنية، من خلال تفكيك "المصف الوطني للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين، وتم إنشاء ثلاث منظمات مهنية جديدة تشرف على المهنة لها علاقة مباشرة بالمجلس الوطني للمحاسبة وتحت إشراف وزارة المالية²⁶.

ثانيا: تطور التشريعات المتعلقة بالمهنة المحاسبية في الجزائر

مرت التشريعات المتعلقة بالمهنة المحاسبية بالعديد من المراحل بعيد الاستقلال، والتي يمكن تلخيصها فيما يلي:

1. واقع تشريع الممارسة المهنية المحاسبية قبل صدور القانون 01-10

لقد مرت مهنة المحاسبة والتدقيق بالعديد من المراحل التي واكبت التغيرات التاريخية، الاقتصادية والسياسية، وحتى القانونية التي عاشتها الجزائر، ولعل أهم تلك المحطات نجد:

²⁶ صالح، حميداتو، وآخرون، واقع البيئة المحاسبية الجزائرية في ظل إصلاح النظام المحاسبي، الملتقى الوطني حول: "واقع وآفاق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، يومي 05-06 ماي 2013، جامعة الوادي، الجزائر، ص ص 14-15.

الجدول رقم (4-5): أهم محطات التطور التاريخي للتشريع المتعلق بمهنة التدقيق في الجزائر

المراحل	واقع المحتوى والتطبيق
مرحلة قبل الاستقلال	كانت المهنة خاضعة للقوانين الفرنسية
بعيد الاستقلال 1962	<ul style="list-style-type: none"> - عانت المهنة فراغ قانوني؛ - العديد من المشاكل على مستوى التسيير والتنظيم، وكذا على مستوى التأطير والكفاءة؛ - ظلت مهنة المحاسبة والتدقيق خاضعة للنصوص القانونية المستمدة من اتفاقية ايفيان.
المرحلة بين 1971-1991	<ul style="list-style-type: none"> - إنشاء المجلس الأعلى للتقنيات المحاسبية (CSTC) تحت وصاية وزارة المالية. - صدور الأمر 71-82 المتعلق بتنظيم مهنة المحاسبة والخبير المحاسب، والذي جاء يتعلق فقط بمهنة خبير المحاسب وبالنسبة إلى محافظ الحسابات فقد عهد إلى المفتشية العامة للمالية (IGF)؛ - صدور الأمر رقم 75-35 المتعلق بالمخطط المحاسبي الوطني (PCN)؛ - القانون 80-05 المتعلق بممارسة وظيفة المراقبة المالية من طرف مجلس المحاسبة، وهذا من أجل إرساء آليات رقابية فعالة لمؤسسات الوطنية بفعل إعادة الهيكلة والحد من اختلالات سوء التسيير.
المرحلة بين 1991-1996	<ul style="list-style-type: none"> - صدور القانون رقم 91-08 المتعلق بمهنة خبير المحاسب، ومحافظ الحسابات، والمحاسب المعتمد، حيث قدم استقلالية أكبر في ممارسة المهنة؛ - صدور المرسوم التنفيذي رقم 92-20 المتعلق بإنشاء مجلس النقابة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين؛ - صدور المرسوم التنفيذي رقم 96-136 والمتضمن أخلاقيات مهنة الخبير المحاسب، ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد؛ - المرسوم التنفيذي رقم 96-318 يتضمن إحداث المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه.

المصدر: من إعداد الطالب²⁷

²⁷تم الاعتماد على:

- 1- جمال، عمورة، ضرورة إصلاح مهنة مراجعة الحسابات في الجزائر وتكييفها مع المعايير الدولية للمراجعة (ISA)، الملتقى الدولي حول: النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة (IAS-IFRS)، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة سعد دحلب، البلدة، الجزائر، يومي 13-14 ديسمبر 2011، ص. 05
- 2- علي، معطى الله، عن المهن الحرة، مهنة خبير المحاسب، ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، مجموعة نصوص تشريعية وتنظيمية، دار هومة، الجزائر، الطبعة الأولى 2006، ص. 05.

ومن خلال الجدول السابق يتضح أن الجزائر كانت تعاني فراغا رهيبا في الفترة الممتدة من 1962 إلى غاية نهاية الثمانينات، بسبب احتكار الدولة للنشاط الاقتصادي وإعطاء مجلس المحاسبة دورا كبيرا وصلاحيات كثيرة للرقابة على المؤسسات العمومية، إلى أن صدر القانون رقم 88-01 المتعلق بالقانون التوجيهي للمؤسسات الاقتصادية العمومية، أين تحررت هذه الأخيرة من القيود المفروضة عليها ونالت استقلاليتها المالية، وأصبحت خاضعة لأحكام القانون التجاري، كما أصبحت عرضة للإفلاس والتصفية، مما تطلب تدقيق حساباتها والمصادقة عليها من قبل أطراف مختصين كمحافظي الحسابات والخبراء المحاسبين.

ومن أجل ذلك تم إصدار القانون رقم 91-08 المنظم لمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسبين المعتمدين، واعتبر هذا القانون بمثابة منعرجا حاسما في تاريخ تنظيم مهنة التدقيق في الجزائر، حيث تم جمع ثلاث تنظيمات في هيئة واحدة مستقلة سميت بالمصنف الوطني للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين، وأصبحت بذلك مهنة التدقيق في الجزائر مهنة حرة مفتوحة لجميع من تتوفر فيه شروط ممارستها دون الرجوع إلى الوزارة الوصية، وهي بذلك قفزت قفزة نوعية، حيث تحقق فيها أحد أهم شروط ممارسة المهنة، ألا وهو شرط الاستقلالية والحياد²⁸.

2. القانون الأساسي للمهن المحاسبية في الجزائر 01-10

بعد الإصلاحات المحاسبية التي باشرتها السلطات الجزائرية على مهن المحاسبة والتدقيق، خاصة بعد الشروع في تطبيق النظام المحاسبي المالي ابتداء من الفاتح يناير 2010، والذي كان موجها أصلا لتكريس التنسيق المحاسبي الدولي في الجزائر، من خلال تبني تطبيق معايير المحاسبة الدولية (IAS/IFRS)، أصبح لزاما مواكبة هذا التوجه الجديد في الانفتاح على العالمية في مهنة المحاسبة والتدقيق، من خلال إصدار القانون رقم 10-01 المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، ومن أهم مميزاته أنه جاء لتكريس واقع الإصلاح المحاسبي ونية السلطات الجزائرية في تبني مخرجات المرجعيات المحاسبية الدولية، كما أنه أعاد سلطة تنظيم المهنة بيد وزارة المالية. كما تم استكمال القانون الأساسي لمنظم للهيئات المحاسبية في الجزائر بمجموعة مراسيم وقوانين أخرى، لاسيما نجد:

- المرسوم التنفيذي رقم 11-24 المؤرخ في 27 يناير 2011، يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه وقاعد سيره؛

²⁸ جمال، عمورة، مرجع سبق ذكره، ص 05.

- المرسوم التنفيذي رقم 11-25 المؤرخ في 27 يناير 2011، يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمصنف الوطني للخبراء المحاسبين وصلاحيته وقواعد سيره؛
- المرسوم التنفيذي رقم 11-26 مؤرخ في 27 يناير 2011، يحدد تشكيلة المجلس الوطني لغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات؛
- المرسوم التنفيذي رقم 11-27 مؤرخ في 27 يناير 2011، يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين وصلاحيته وقواعد سيره؛
- المرسوم التنفيذي رقم 11-28 المؤرخ في 27 يناير 2011، يحدد تشكيلة اللجنة الخاصة المكلفة بتنظيم الانتخابات المجالس الوطنية للمصنف الوطني للخبراء المحاسبين، والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين وصلاحياتها؛
- المرسوم التنفيذي رقم 11-29 المؤرخ في 27 يناير 2011، يحدد رتبة ممثلي الوزير المكلف بالمالية لدى المجالس؛
- المرسوم التنفيذي رقم 11-30 المؤرخ في 27 يناير 2011، يحدد شروط وكيفيات الاعتماد لممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد؛
- المرسوم التنفيذي رقم 11-31 المؤرخ في 27 يناير 2011، يتعلق بالشروط والمعايير الخاصة بمكتب الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد؛
- المرسوم التنفيذي رقم 11-32 المؤرخ في 27 يناير 2011، يتعلق بتعيين محافظي الحسابات؛
- المنشور الوزاري رقم 001 المؤرخ في 28 فيفري 2016، المتعلق بممارسة مهنة الخبير المحاسب، محافظ الحسابات، والمحاسب المعتمد.

المطلب الثاني: أثر الإصلاح المحاسبي في إعادة هيكلة منظمات المهن المحاسبية في الجزائر

مع صدور القانون 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010، والمتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، شهدت المهن المحاسبية الحرة والتدقيق هيكل جديد يضم ثلاث هيئات منضوية تحت المجلس الوطني للمحاسبة، وتحت سلطة الوزير المكلف بالمالية²⁹. وأضحت المنظمات المهنية المكلفة بتنظيم مهنة المحاسبة والتدقيق تتميز بالهيكل التالية:

²⁹ القانون 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010، والمتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريد الرسمية رقم 42، المؤرخة في 11 جويلية 2010، لاسيما المادة 03 منه.

أولاً: المجلس الوطني للمحاسبة

أحدث القانون 10-01 تغييراً جذرياً على تنظيم المنظمات المهنية المحاسبية، حيث أوجد المجلس الوطني للمحاسبة، والذي أنيط به تنظيم مهنة المحاسبة في الجزائر في ظل المرجعيات المحاسبية الدولية، وتبعاً لسلطة وزارة المالية.

1. التعريف بالمجلس الوطني للمحاسبة

طبقاً للقانون 10-01 تم إنشاء المجلس الوطني للمحاسبة (Conseil National de Comptabilité)، والذي جاء ينضوي تحت سلطة الوزير المكلف بالمالية، ويتولى مهام الاعتماد والتقييس المحاسبي وتنظيم ومتابعة المهن المحاسبية³⁰، كما حدد نفس القانون أن يضم المجلس ثلاث (03) أعضاء منتخبين عن كل تنظيم مهني على الأقل.

كما ينشأ لدى المجلس الوطني للمحاسبة خمسة لجان متساوية الأعضاء، هي:

- لجنة تقييس (معايير) الممارسة المحاسبية والواجبات المهنية؛ - لجنة الاعتماد؛ لجنة التكوين؛ لجنة الانضباط والتحكيم؛ - لجنة مراقبة النوعية.

ويقوم تنظيم المجلس على مجموعة مختلفة من ممثلي الوزارات، الذين يجب أن تتوفر فيهم كفاءة في المجال المحاسبي والمالي، وكذا مدير الضرائب، وثلاث (03) أعضاء منتخبة من كل هيئة، وممثل عن البنك المركزي، ومدير التقييس المحاسبي. كما زود المجلس بأمانة عامة توضع تحت سلطة رئيس المجلس (وزير المالية)، ويسيرها أمين عام يساعده أربع (04) مديري دراسات، وثمانية (08) رؤساء دراسات. ويتولى رئيس المجلس الوطني للمحاسبة بتنفيذ المهام التالية:

- تمثيل المجلس لدى الهيئات الوطنية والدولية للتقييس (المعايير) المحاسبي والمهن المحاسبية؛
- إنجاز أو العمل على إنجاز كل الدراسات والتحليل التي تهدف إلى التقييس المحاسبي.

2. الهدف من إنشاء المجلس الوطني للمحاسبة

هدف المشرع الجزائري في إطار مهنة المحاسبة، إلى تحقيق جملة من الأهداف الرامية إلى تقريب الممارسات المحاسبية والتكوين والأعمال المتعلقة بمهام التدقيق لما هو معمول بها على المستوى الدولي، والتي يمكن تلخيصها فيما يلي:

³⁰ لاسيما المادة 04 من القانون 10-01، والمادة 02 من المرسوم التنفيذي رقم 11-24 المؤرخ في 27 يناير 2011، الذي يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه وقواعده سيره، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 07، ص 04.

- العمل على تقريب الممارسات المحاسبية على مستوى المؤسسات الاقتصادية الجزائرية من تلك المعمول بها على مستوى الدولي، من خلال إصدار معايير جديدة استكمالاً للقواعد المحاسبية الموجودة على مستوى النظام المحاسبي المالي تستجيب لمخرجات مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB)؛
- تقريب برامج التعليم المحاسبي والتكوين وتطوير المستوى من خلال استقراء الواقع الدولي لمهنة المحاسبة؛
- تقريب ممارسات التدقيق في الجزائر من خلال إصدار معايير تستجيب لمعايير التدقيق الدولية المصدرة من قبل (IFAC)؛
- ضبط وتنظيم تسليم الاعتمادات الخاصة بممارسة مهنة المحاسبة في الجزائر.

3. مهام المجلس الوطني للمحاسبة

لقد أصر المشرع الجزائري فيما يتعلق بتطوير مهنة المحاسبة على اعتماد المرجعية المحاسبية الدولية الخاصة بالممارسة المحاسبية والتدقيق، ويتجلى ذلك من خلال المهام المناط بمجلس الوطني للمحاسبة. كما يتولى المجلس في إطار تنظيمه للمهن المحاسبية بالمهام التالية:

الجدول رقم (6-4): توضيح مهام المجلس الوطني للمحاسبة في ظل القانون 01-10* .

المهام	فيما يخص الاعتماد
<p>يتمارس المجلس في إطار الاعتماد بالمهام التالية:</p> <ul style="list-style-type: none"> ❖ استقبال طلبات الاعتماد والتسجيل في جدول المصنف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين والفصل فيها؛ ❖ تقييم صلاحيات إجازات وشهادات كل المترشحين الراغبين في الحصول على الاعتماد والتسجيل في الجدول؛ ❖ إعداد ونشر قائمة المهنيين في الجدول؛ ❖ استقبال كل الشكاوى التأديبية في حق المهني والفصل بينها؛ ❖ تنظيم مراقبة النوعية المهنية وبرمجتها؛ ❖ استقبال ودراسة مشاريع قوانين أخلاقيات المهنة المنجزة من مختلف أصناف المهنيين وعرضها للموافقة. 	
يتمارس المجلس بعنوان التقييس المحاسبي المهام الآتية:	إعداد المعايير أو

* حددت هذه المهام من في إطار المرسوم التنفيذي 11-24 تطبيقاً للمادة 04 من القانون 01-10.

<ul style="list-style-type: none"> ❖ جمع واستغلال كل المعلومات والوثائق المتعلقة بالمحاسبة وتدريبها؛ ❖ تحقيق أو العمل على تحقيق كل الدراسات والتحليل في مجال تطوير واستعمال الأدوات والمسارات المحاسبية؛ ❖ اقتراح كل الإجراءات التي تهدف إلى التقييس 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 المتعلقة بالمحاسبة على المستوى الدولي؛ ❖ تنظيم كل التظاهرات والمقتنيات التي تدخل في إطار صلاحياته. 	<p>التقييس المحاسبي</p>
<ul style="list-style-type: none"> ❖ ممارسة 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 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. 	<p>مهام تنظيم ومتابعة المهن المحاسبية</p>

المصدر: من إعداد الطالب بناء على المرسوم رقم 11-24، ولاسيما المواد من 10 حتى 12 منه.

كما أجاز المشرع للمجلس بإنشاء فرق عمل متخصصة، يناط بها تحضير مشاريع الآراء والتوصيات في إطار مهامه المتعلقة بالتقييس وإعداد المعايير المحاسبية، كما يجب تزويده بكل المعلومات الضرورية التي لها علاقة بممارسة مهنة المحاسب، وكذا التقارير والمعطيات المرسله إليه من الهيئات العمومية وكل كيان آخر³¹.

³¹ المواد 10، 11، 12، 13، 14، من المرسوم التنفيذي رقم 11-24، ص ص 05-06.

4. مهام اللجان التابعة للمجلس الوطني للمحاسبة

كما تم ذكره سابقا، فلقد ألزم المشرع الجزائري المجلس بوضع خمس (05) لجان متساوية الأعضاء، والتي أنيط بها القيام بالمهام التالية:

الجدول رقم (4-7): مهام اللجان المتساوية الأعضاء التابعة للمجلس الوطني للمحاسبة CNC

المهام	تسمية اللجان
<ul style="list-style-type: none"> ❖ وضع طرق العمل فيما يخص التطبيقات المحاسبية والعناية المهنية؛ ❖ تحضير مشاريع آراء حول الأحكام المحاسبية الوطنية المطبقة على كل شخص طبيعي أو معنوي خاضع للإلزام القانوني لمسك المحاسبة؛ ❖ إنجاز كل الدراسات والتحليل الخاصة بتطوير واستعمال الأدوات والمسارات المحاسبية؛ ❖ اقتراح كل الإجراءات التي تهدف إلى تقييس المحاسبات؛ ❖ دراسة مشاريع النصوص القانونية المتعلقة بالمحاسبة وإبداء الآراء فيها بتقديم التوصيات؛ ❖ ضمان تنسيق وتلخيص الأبحاث النظرية والمنهجية في مختلف ميادين المحاسبة؛ ❖ تحضير مشاريع الآراء المتعلقة بالمعايير المعدة من المنظمات الدولية المختصة في التقييس المحاسبي وكذا تطبيقها، بالاتصال مع مختلف الهيئات المعنية. 	<p>لجنة تقييس الممارسات المحاسبية والعناية المهنية</p>
<ul style="list-style-type: none"> ❖ تحديد معايير وسبل الالتحاق بمهنة خبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد؛ ❖ ضمان تسيير طلبات الاعتماد؛ ❖ تحضير ملفات الاعتماد؛ ❖ ضمان متابعة ونشر جدول المهنيين المعتمدين. 	<p>لجنة الاعتماد</p>
<ul style="list-style-type: none"> ❖ إعداد طرق العمل فيما يخص مجال التكوين؛ ❖ دراسة ملفات المشاركة في التربصات؛ ❖ ضمان المتابعة المستمرة للتربصات؛ ❖ توجيه المتربصين إلى مكاتب المحاسبة المعتمدة؛ ❖ تسليم شهادات نهاية التربص؛ ❖ تحضير برامج التكوين في مجال المعايير المحاسبية الدولية؛ ❖ التعاون مع هيكل 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. 	<p>لجنة التكوين</p>

<ul style="list-style-type: none"> ❖ 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 خلال المنازعات بين المهنيين والزبائن؛ ❖ ضمان مهام الوقاية والمصالحة بين المهنيين. 	<p>لجنة الانضباط والتحكيم</p>
<ul style="list-style-type: none"> ❖ إعداد طرق العمل في مجال نوعية الخدمات؛ ❖ إبداء الآراء واقتراح مشاريع النصوص التنظيمية في مجال النوعية؛ ❖ ضمان نوعية التدقيق المؤكدة لمهنيي المحاسبة؛ ❖ إعداد معايير تتضمن كفاءات تنظيم المكاتب وتسييرها؛ ❖ إعداد التدابير التي تسمح بضمان مراقبة نوعية خدمات المكاتب؛ ❖ ضمان متابعة مدى احترام قواعد الاستقلالية والأخلاقيات؛ ❖ إعداد قائمة المراقبين المختارين من بين المهنيين من أجل ضمان مراقبة النوعية؛ ❖ تنظيم الملتقيات حول النوعية التقنية للأشغال والأخلاقيات والتصرفات التي يجب على المهنيين التحلي بها في مجال الاستشارة والعلاقة مع الزبائن. 	<p>لجنة مراقبة النوعية</p>

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على المرسوم التنفيذي رقم 11-24 ولاسيما المواد 18، 19، 20، 21، 22، منه.

ثانياً: المنظمات المهنية في ظل المجلس الوطني للمحاسبة

بعد أن قامت وزارة المالية بإعادة تنظيم المنظمات المهنية المحاسبية في الجزائر، وذلك من خلال إعطاء صلاحيات أوسع لمجلس الوطني للمحاسبة، أعيد كذلك تنظيم المنظمات المهنية التابعة له، وذلك كما يلي:

1. التعريف بالمصنف الوطني للخبراء المحاسبين ومهامه

تم تأسيس مصنف وطني للخبراء المحاسبين بموجب المادة 14 من القانون 10-01، كما تم إصدار المرسوم التنفيذي رقم 11-25 الذي يحدد تشكيلته وقواعد سيره وصلاحيته، وأصبح يتشكل من تسعة (09) أعضاء منتخبين من الجمعية العامة، من بين الأعضاء المعتمدين والمسجلين في جدول المصنف الوطني للخبراء المحاسبين، وفيما يتعلق بالمهنة يكلف المجلس على الخصوص بما يأتي:

- ضمان تعميم نتائج الأشغال المتعلقة بالمجال الذي تغطيه المهنة ونشرها وتوزيعها؛
- تنظيم ملتقيات تكوين لها علاقة بمصالح المهنة؛
- الانخراط في كل منظمة جهوية أو دولية تمثل المهنة بترخيص من الوزير المكلف بالمالية؛
- تمثيل المصنف الوطني للخبراء المحاسبين لدى الهيئات العمومية وجميع السلطات وكذا الغير؛
- تمثيل المصنف الوطني للخبراء المحاسبين لدى المنظمات الدولية المماثلة؛
- إعداد النظام الداخلي للمصنف الوطني للخبراء المحاسبين؛
- كما يعمل رئيس المصنف على تطبيق وتنفيذ قرارات المجلس الوطني للمحاسبة³².

2. التعريف بالمجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات ومهامه

- تم تشكيله بموجب المرسوم التنفيذي 11-26 المؤرخ في 27 يناير 2011، بحيث يتشكل المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات من تسعة (09) أعضاء منتخبين من الجمعية العامة من بين الأعضاء المعتمدين والمسجلين في الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، يتم انتخابهم بالاقتراع السري لمدة ثلاث (03) سنوات قابلة للتجديد شرط أن لا يقدم منتخب لترشيحه عند نهاية عهده الثانية إلا بعد انقضاء مدة ثلاث (03) سنوات، ويتم منح مناصب: الرئيس والأمين العام وأمين الخزينة للمنتخبين الذين تحصلوا على أكبر عدد من الأصوات، ويوزع الأعضاء الباقون حسب العد التنازلي للأصوات. وتتمثل مهامه في ما يلي:
- إدارة الأملاك المنقولة وغير المنقولة التابعة للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وتسييرها؛
 - إقفال الحسابات السنوية عند نهاية كل سنة مالية وعرضها على الجمعية العامة السنوية مرفقة بكشف تنفيذ ميزانية السنة ومشروع ميزانية السنة المالية الموالية؛
 - تحصيل الاشتراكات المهنية المقررة من طرف الجمعية العامة للمصنف؛
 - ضمان تعميم الأشغال المتعلقة بالمجال الذي تغطيه المهنة، والعمل على نشرها وتوزيعها؛
 - تنظيم ملتقيات تكوين لها علاقة بمصالح المهنة؛
 - الانخراط في كل منظمة جهوية أو دولية تمثل المهنة بترخيص من الوزير المكلف بالمالية؛
 - تمثيل الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات لدى الهيئات والسلطات العمومية وتجاه المنظمات الدولية المماثلة؛
 - إعداد النظام الداخلي للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات³³.

³² المرسوم التنفيذي رقم 11-25 المؤرخ في 27 يناير 2011، والمتعلق بتحديد تشكيلة المجلس الوطني للمصنف الوطني للخبراء المحاسبين وصلاحياته وقواعد سيره، العدد السابع من الجريدة الرسمية، المؤرخة في 02 فبراير 2011، لاسيما المواد 03، 04، 05، منه، ص ص 08-09.

3. إنشاء المجلس الوطني للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين

تم تشكيله بموجب المرسوم التنفيذي رقم 11-27 المؤرخ في 27 يناير 2010، حيث يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين وصلاحياته وقواعد تسييره، كما يحدد المهام المضطلع بها. وتمثل مهامه في القيام بالأعمال الآتية:

- إدارة وتسيير الأملاك المنقولة وغير المنقولة التابعة للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين؛
- إقفال الحسابات السنوية عند نهاية كل سنة مالية وعرضها على الجمعية العامة السنوية؛
- تحصيل الاشتراكات المهنية المقررة من طرف الجمعية العامة لمصنف؛
- ضمان تعميم الأشغال المتعلقة بالمجال الذي تغطيه المهنة، والعمل على نشرها وتوزيعها؛
- تنظيم ملتقيات تكوين لها علاقة بمصالح المهنة؛
- تمثيل المنظمة لدى الهيئات والسلطات العمومية وتجاه المنظمات الدولية؛
- إعداد النظام الداخلي للمنظمة³⁴.

المطلب الثالث: دور الإصلاح المحاسبي في تنظيم ممارسات المهن المحاسبية في الجزائر

لم يدع المشرع المنظمات المهنية المحاسبية في الجزائر تعمل في بيئة غامضة، بل عمل على تهيئة أطر قانونية تساعدها على توجيهها من أجل تحقيق الأهداف العامة للدولة، خاصة من حيث المحافظة على مهنة المحاسبة من خلال التحديد الدقيق لكل مهنة ومهامها.

أولاً: التعريف بممارسة مهنة الخبير المحاسب وأهم مهامه

يعمل الخبراء المحاسبين وفقاً لإطار القانوني الجديد على تحقيق ما يلي:

1. مفهوم ممارسة مهنة الخبير المحاسب

يعد خبيراً محاسبياً كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهمة تنظيم وفحص وتقوم وتحليل المحاسبة ومختلف أنواع الحسابات للمؤسسات والهيئات في الحالات التي نص عليها القانون

³³ المرسوم التنفيذي رقم 11-26 المؤرخ في 27 يناير 2011، والمتعلق بتحديد تشكيلة المجلس الوطني لغرفة محافضي الحسابات وصلاحياته

وقواعده سيره، العدد السابع من الجريدة الرسمية، المؤرخة في 02 فبراير 2011، لاسيما المواد 03، 04، منه، ص 11.

³⁴ المرسوم التنفيذي رقم 11-25 المؤرخ في 27 يناير 2011، والمتعلق بتحديد تشكيلة المجلس الوطني للمصنف الوطني للخبراء المحاسبين

وصلاحياته وقواعده سيره، العدد السابع من الجريدة الرسمية، المؤرخة في 02 فبراير 2011، لاسيما المواد 03، 04، منه، ص 14.

والتي تكلفه بصفة تعاقدية لخبرة الحسابات، كما أصبح الخبير المحاسب المؤهل بإمكانه ممارسة مهنة محافظ الحسابات³⁵.

2. مهام الخبير المحاسب

في إطار المنشور الوزاري رقم (001) المؤرخ في 28 فبراير 2016، أصبح الخبير المحاسب يناط به القيام بالمهام التالية³⁶:

- تنظيم، فحص، وتقويم وتحليل المحاسبة ومختلف أنواع الحسابات؛
- ممارسة مهام محافظ الحسابات؛
- مسك، مركزة، فتح، ضبط، مراقبة وتجميع المحاسبات؛
- التدقيق المالي والمحاسبي؛
- تقديم استشارات في الميادين المالي، والاجتماعي والاقتصادي.

ثانياً: مفهوم ممارسة مهنة محافظ الحسابات

في ظل البيئة القانونية الجديدة خاصة بعد صدور المرسوم التنفيذي رقم 11-26 والمنشور الوزاري رقم واحد (01)، أصبحت مهام محافظو الحسابات محددة، وذلك وفقاً لما يلي:

1. التعريف بمحافظ الحسابات

يعد محافظ للحسابات كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهمة المصادقة على صحة حسابات الشركات والهيئات وانتظامها ومطابقتها للتشريع المعمول به³⁷.

2. مهام محافظ الحسابات في إطار الوضع الجديد

بموجب المنشور الوزاري رقم (001) المؤرخ في 28 فبراير 2016، أصبح محافظ الحسابات يناط به القيام بالمهام التالية³⁸:

- يشهد بأن الحسابات السنوية منتظمة وصحيحة ومطابقة تماماً لنتائج عمليات السنة المنصرمة، وكذا الأمر بالنسبة للوضعية المالية وممتلكات الشركات والهيئات؛

³⁵ المادة 18، القانون 10-01، مرجع سبق ذكره، ص 07.

³⁶ المنشور رقم 001 المتعلق بممارسة مهنة الخبير المحاسب، محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، وزارة المالية، الجمهورية الجزائرية

الديمقراطية الشعبية، المؤرخ في 28 فبراير 2016، ص ص 01-02.

³⁷ المادة 22، القانون 10-01، مرجع سبق ذكره، ص 08.

³⁸ وزارة المالية، المنشور رقم 001 المؤرخ في 28 فبراير 2016، مرجع سبق ذكره، ص 02.

- يفحص صحة الحسابات السنوية ومطابقتها للمعلومات المبينة في تقرير التسيير الذي يقدمه المسيرون للمساهمين أو الشركاء؛
- يبدي رأيه في شكل تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية المصادق عليها من مجلس الإدارة ومجلس المديرين أو المسير؛
- يقدر شروط إبرام الاتفاقيات بين الشركة التي يراقبها والمؤسسات أو الهيئات التابعة لها أو بين المؤسسات والهيئات التي تكون فيها للقائمين بالإدارة أو المسيرين للشركة المعنية مصالح مباشرة أو غير مباشرة؛
- يعلم المسيرين والجمعية العامة أو الهيئة المداولة المؤهلة، بكل نقص قد يكتشفه أو أطلع عليه، ومن طبيعته أن يعرقل استمرارية الاستغلال في المؤسسة أو الهيئة؛
- يفحص قيم ووثائق الشركة أو الهيئة ويراقب مدى مطابقة المحاسبة للقواعد المعمول بها.

3. معايير إعداد تقرير محافظ الحسابات

- تهدف معايير تقارير محافظ الحسابات توضيح أشكال وآجال إرسالها إلى الجمعية العامة أو الجهاز التداولي المؤهل، وكذا الأطراف المعنية بالشركات والهيئات التي يقوم بتقديم خدماته لصالحها، وتتعلق معايير تقارير محافظ الحسابات بالخصوص فيما يلي³⁹:
- معيار المصادقة بتحفظ أو بدون تحفظ على انتظام وصحة الوثائق السنوية وصورتها الصحيحة، أو عند الاقتضاء، رفض المصادقة المبرر؛
- معيار المصادقة على الحسابات المدعمة أو الحسابات المجمعة؛
- معيار حول الاتفاقيات المنظمة؛
- معيار حول تفصيل أعلى خمس (05) تعويضات؛
- معيار حول الامتيازات الخاصة الممنوحة للمستخدمين؛
- معيار حول تطور نتيجة السنوات الخمس الأخيرة والنتيجة حسب السهم أو حسب الحصص الاجتماعية؛
- معيار حول الرقابة الداخلية؛
- معيار حول استمرارية الاستغلال؛
- معيار يتعلق بجائزة أسهم كضمان؛

³⁹ المرسوم التنفيذي رقم 11-202، المؤرخ في 26 ماي 2011، يحدد معايير تقارير محافظ الحسابات وأشكال وآجال إرسالها، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 30، المؤرخة في 01 جوان 2011.

- معيار يتعلق بعملية رفع رأس المال؛
- معيار يتعلق بعملية خفض رأس المال؛
- معيار يتعلق بإصدار قيم منقولة أخرى؛
- معيار يتعلق بتوزيع التسبيقات على أرباح الأسهم؛
- معيار يتعلق بتحويل الشركات ذات الأسهم؛
- معيار يتعلق بالفروع والمساهمات والشركات المراقبة.

ثالثا: قواعد ممارسة مهنة المحاسب المعتمد

كما هو الشأن بالنسبة إلى المهن الأخرى، حددت ممارسات مهنة المحاسب المعتمد في المهام التالية:

1. التعريف بالمحاسب المعتمد

يعد محاسبا معتمدا الذي يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته، مهمة مسك وفتح وضبط محاسبات وحسابات التجار والشركات والهيئات التي تطلب خدماته⁴⁰.

2. مهام المحاسب المعتمد

يناط به القيام بالمهام التالية⁴¹:

- يمسك، يركز، يفتح ويضبط محاسبات وحسابات التجار، الشركات أو الهيئات؛
- يعرض المحاسب المعتمد تحت مسؤوليته وعلى أساس الوثائق والأوراق المحاسبية المقدمة إليه، القيود المحاسبية، وكذا تطور عناصر ممتلكات التاجر، الشركة أو الهيئة التي أسندت إليه مسك محاسبتها؛
- يعد جميع التصريحات الاجتماعية والجبائية والإدارية المتعلقة بالمحاسبة التي كلف بها؛
- يساعد زبونه لدى مختلف الإدارات المعنية؛
- القيام بمهام المساعدة في إعداد الكشوف المالية.

⁴⁰المادة 41، القانون 10-01، مرجع سبق ذكره، ص 11.

⁴¹وزارة المالية، المنشور رقم 001 المؤرخ في 28 فبراير 2016، مرجع سبق ذكره، نفس الصفحة.

المبحث الثالث: إجراءات التكوين والترخيص لممارسة المهنة في ظل الإصلاح المحاسبي

لقد شهد التعليم المحاسبي إصلاحا جذريا بعد الشروع في تطبيق القانون 10-01 سالف الذكر، حيث شمل تواجد معهدا متخصصا في مجال مهنة المحاسبة والتدقيق، كما شمل الإصلاح إجراءات وامتحانات التأهيل للممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات، وهذا ما يمكن التطرق إليه بشيء من التفصيل فيما يلي:

المطلب الأول: دور أعمال الإصلاح المحاسبي في تحول عملية التعليم المحاسبي في الجامعات الجزائرية

أدى تبني السلطات الجزائرية للإصلاح المحاسبي إلى التأثير في البيئة المحاسبية، ولعل أهمها التعليم المحاسبي على مستوى الجامعات الجزائرية، فلقد أدى إلى الاهتمام بواقع الممارسات المحاسبية على المستوى الدولي، فقد أصبحت تدرس من خلالها مخرجات المنظمات المحاسبية الدولية.

أولاً: صعوبات ومشاكل التعليم المحاسبي الأكاديمي في الجزائر

- هناك العديد من المشاكل التي يعاني منها التعليم المحاسبي الأكاديمي في الجزائر، ولعل أهمها نجد:
- مشكلة هيئة التدريس، حيث في كثير من الأحيان يتم الاستعانة في تدريس مقاييس المحاسبة بأساتذة ذوو تخصصات غير المحاسبة، واعتمادهم على الأساليب التقليدية التي تلقوا من خلالها تعليمهم للمحاسبة في إطار المخطط الوطني للمحاسبة، وعدم امتلاكهم للأدوات التي يتطلبها تدريس النظام المحاسبي في ظل متطلبات المرجعية المحاسبية الدولية؛
 - عدم الاستعانة بذوي الخبرة المهنية في مجال المحاسبة والتدقيق، والاكتفاء بالتلقين فقط، أي التركيز على الجوانب النظرية؛
 - ليس هناك ربط بين التعليم المحاسبي بواقع العملي والبيئة المؤسساتية، للاطلاع على المشاكل وتحليلها، والبحث عن الحلول الممكنة، رغم أن هذا من أهم أدوار الجامعة، ويمكن ذلك من خلال إعداد ورش للعمل التطبيقي والاتصال بالمؤسسات والشركات من خلال اتفاقيات (حقيقية)؛
 - ضعف في استخدام أساليب التكنولوجيا الحديثة، والاطلاع على الوسائل الاتصال الحديثة؛
 - غياب قنوات الاتصال بين الجامعة والهيئات والمنظمات المتعلقة بالمهنة المحاسبية الحرة؛
 - غياب تدريس التشريعات المحاسبية والقوانين ذات العلاقة، رغم أهميتها.

ثانياً: بوادِر إصلاح التعليم المحاسبي الأكاديمي في الجزائر

بعد الإصلاحات التي شهدتها الجامعة الجزائرية والانتقال لتطبيق نظام LMD (Licence, Master, Doctorat)، والذي شرع في تطبيقه تدرجياً من عام 2004، عرف ميدان التكوين في العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير تغييراً ملحوظاً، حيث أصبحت تحتوي على أربع شعب وميادين، هي⁴²:

- العلوم الاقتصادية؛
- علوم التسيير؛
- العلوم التجارية؛
- علوم مالية ومحاسبية.

وما يلاحظ أن المحاسبة أصبحت تشغل حيزاً كبيراً من الاهتمام لدى السلطات الجزائرية، وذلك من خلال تجسيد شعبة خاصة بها، رغم أنها قبل ذلك كان يطلق عليها فرع العلوم المالية والمصرفية، وإدراكاً منها بأهمية المحاسبة، أكدت اللجنة البيداغوجية الوطنية على إيجاد فرع يهتم مباشرة بالعلوم المحاسبية⁴³، لتتوافق مع مستجدات إصلاح مهنة المحاسبة. وفي هذا الإطار حددت اللجنة الوطنية لميدان التكوين العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، المقاييس الواجب تدريسها من خلال مرحلة السنة الأولى جذع مشترك والسنة الثانية لشعبة العلوم المالية والمحاسبية، والتي يمكن توضيحها من خلال الجدول (4-8).

⁴² قرار رقم 507 المؤرخ في 15 جويلية 2014، والمتضمن تحديد مدونة ميدان العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، لنيل شهادة

الليسانس والماستر، اللجنة البيداغوجية الوطنية للميدان العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، ص 02.

⁴³ اللجنة البيداغوجية الوطنية للميدان التكوين العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، محضر اجتماع تاريخ 30 أبريل و 01 ماي 2013، بجيجل،

الجدول رقم (4-8): مقاييس التعليم في مرحلة الليسانس شعبة علوم مالية ومحاسبية

السنة الثانية		السنة الأولى جذع مشترك		وحدة التعليم
السداسي الرابع	السداسي الثالث	السداسي الثاني	السداسي الأول	
اقتصاد المؤسسة	محاسبة تحليلية	مدخل لإدارة الأعمال	مدخل لاقتصاد	وحدة تعليم أساسية
اقتصاد كلي 2	تسيير المؤسسة	اقتصاد جزئي 2	اقتصاد جزئي	
رياضيات مالية	اقتصاد كلي 1	محاسبة عامة 2	محاسبة عامة 1	
المعايير المحاسبية الدولية	-	-	تاريخ الوقائع الاقتصادية	
المالية العامة	إحصاء 3	إحصاء 2	إحصاء 1	وحدة تعليم منهجية
-	مالية المؤسسة	رياضيات 2	رياضيات 1	
-	منهجية البحث 2	إعلام آلي	منهجية البحث 1	
إعلام آلي 3	إعلام آلي 3	قانون تجاري	مدخل للقانون	وحدة تعليم استكشافية
-	-	علم الاجتماع	مدخل عام لعلم الاجتماع	
الفساد وأخلاقيات العمل	لغة أجنبية 3	لغة أجنبية 2	لغة أجنبية 1	وحدة تعليم أفقية

المصدر: من إعداد الطالب⁴⁴

كما شمل الإصلاح تبني توحيد التخصصات في طوري الليسانس والماستر على مستوى كافة الجامعات الجزائرية، بعد أن كانت تعتمد تخصصات لكل جامعة، ولقد جرت عملية مطابقة التخصصات لتلائم مع خصوصية البيئة الاقتصادية والتنموية للجزائر. وفي مجال العلوم المالية والمحاسبية فلقد تم إجراء مطابقة للتخصصات الليسانس والماستر، وذلك كما يوضحه الجدول (4-9).

⁴⁴ تم الاعتماد في إعداد الجدول على:

- القرار الوزاري رقم 581، يحدد برنامج التعليم القاعدي المشترك لشهادات الليسانس ميدان العلوم الاقتصادية وتجارية وعلوم التسيير، المؤرخ في 23 جويلية 2014.
- القرار الوزاري رقم 640، يحدد برنامج التعليم للسنة الثانية لنيل شهادة ليسانس في ميدان علوم اقتصادية وتجارية وعلوم التسيير، فرع العموم المالية والمحاسبية، المؤرخ في 24 جويلية 2016.

الجدول رقم (9-4): إجراءات مطابقة تخصصات الليسانس والماستر في شعبة العلوم المالية والمحاسبية

تخصصات طور الماستر في العلوم المالية والمحاسبية	تخصصات طور الليسانس في العلوم المالية والمحاسبية
- مالية ومحاسبة؛	- مالية المؤسسة؛
- المحاسبة والتدقيق؛	- محاسبة ومراجعة؛
- محاسبة الجماعات المحلية؛	- محاسبة ومالية؛
- مالية دولية؛	- محاسبة وجباية؛
- مالية ومحاسبة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة؛	- مالية البنوك والتأمينات.
- مالية المؤسسة؛	
- مالية الجماعات المحلية؛	
- نظم المعلومات المحاسبية؛	
- جباية وضرائب؛	
- المالية العمومية؛	
- مالية تسيير المخاطر؛	
- مراقبة التسيير الاستراتيجي؛	
- الهندسة المالية؛	
- مالية معمقة؛	
- ميزانية المنظمات الإدارية؛	
- محاسبة وجباية معمقة؛	
- التسيير المالي والمحاسبي؛	
- محاسبة دولية؛	
- مالية وجباية؛	
- محاسبة.	

المصدر: من إعداد الطالب⁴⁵

⁴⁵ تم الاعتماد في بناء الجدول على المصادر التالية:

- اللجنة البيداغوجية الوطنية للميدان التكويني للعلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، محضر اجتماع تاريخ 30 أبريل و01 ماي 2013، جيجل، الجزائر، ص 03.

كما تم تحديد كافة المقاييس المتعلقة بكل تخصص، وإجراءات المطابقة التي يجب إتباعها من أجل إجراء عمليات التوحيد بين مختلف التخصصات العلوم المالية والمحاسبية في الجامعات الجزائرية، لتستجيب بذلك إلى مبدأ توحيد التخصصات وتسهيل المرور للطور الثالث في الدكتوراه.

المطلب الثاني: واقع التعليم المحاسبي المهني في الجزائر في ظل الإصلاح

بعد إعادة تنظيم المنظمات المهنية المحاسبية في الجزائر، أصبح من الضروري إعادة النظر في أشكال التعليم والتكوين المتعلق بالمهن المحاسبية، وفي هذا الإطار تم إنشاء معهد متخصص لهذا الغرض، ينظم من خلاله سير التكوين المهني المستقبل، بما يستجيب للبيئة المحلية والدولية.

أولاً: معوقات وبوادير إصلاح التعليم والتكوين المحاسبي في ظل أعمال لإصلاح المحاسبي
لم يكن التعليم المحاسبي المهني له وجود في الجزائر قبل صدور القانون 10-01، وبعد الإصلاح المحاسبي اتجهت إرادة السلطات الجزائرية إلى إزالة كافة المعوقات التي من الممكن أن تعيق أهدافها في تحقيق تحول البيئة المحاسبية الجزائرية نحو الممارسات الدولية.

1. معوقات التعليم المحاسبي المهني في ظل إصلاح المهنة

- رغم الإصلاحات التي حاولت السلطات الجزائرية إحداثها على التكوين والتعليم المحاسبي المهني، إلا أنه يلاحظ حتى الآن أنها لم تشرع في تطبيق النصوص القانونية التي قامت بإصدارها، ولا سيما:
- التأخر الكبير في تحديد الشهادات الجامعية المقبولة للولوج لمعهد التعليم المتخصص لمهنة الخبير المحاسب؛
- أهمية التفريق بين مهنة الخبير المحاسب ومهنة محافظ الحسابات في إطار التكوين؛
- تتضمن مسابقة الالتحاق بالمعهد إجراء مسابقة كتابية وأخرى شفوية للقبول النهائي، لكن ما يلاحظ أن هذه العملية شهدت تأخر كبيراً، حيث لم تقم السلطات المعنية (وزارة المالية ووزارة التعليم العالي) بتحديد الاختبارات وطبيعتها ومعاملاتها وبرامجها إلا خلال عام 2017؛
- عدم إنشاء لجنة الاختبارات للقبول النهائي، والتي أوكلها المشرع لقرار وزاري مشترك بين وزير المالية ووزير التعليم العالي؛

- اللجنة البيداغوجية الوطنية للميدان التكوين العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، محضر اجتماع تاريخ 10 و 11 ديسمبر 2014، جامعة باجي مختار عنابة، الجزائر، ص 03.

- التأخر الكبير في تحديد كفاءات سير التكوين وكذا برامج التكوين المتخصص قصد الحصول على شهادة الخبير المحاسب وشهادة محافظ الحسابات؛
- عدم تحديد كفاءات اختبارات الامتحان النهائي الكتابية والشفوية للحصول على شهادة محافظ الحسابات والخبير المحاسب من قبل السلطات المعنية (وزارة المالية ووزارة التعليم العالي).

2. دور الإصلاح المحاسبي في إيجاد معهد متخصص في مهنة المحاسبة وأهدافه

بعد صدور المرسوم التنفيذي رقم 12-288 المؤرخ في 21 جويلية 2012، والمتضمن إنشاء معهد للتعليم المتخصص لمهنة المحاسب وتنظيمه وسييره، والذي يمكن التطرق إليه فيما يلي:

1.2. التعريف بمعهد التعليم المتخصص لمهنة المحاسب

يعتبر معهد التعليم المتخصص لمهنة المحاسب مؤسسة عمومية ذات طابع صناعي وتجاري، يتمتع بالشخصية المعنوية والاستقلال المالي، ويخضع للقواعد المطبقة على الإدارة في علاقاته مع الدولة، وللقواعد التجارية في علاقاته مع الغير، كما تم وضع المعهد تحت وصاية الوزير المكلف بالمالية⁴⁶.

2.2. أهداف ميادين التكوين في المعهد

- يكلف المعهد بضمان التكوين المتخصص قصد الحصول على شهادة الخبير المحاسب وشهادة محافظ الحسابات، ويتولى على خصوص فيما يأتي:
 - تنفيذ برامج التكوين المتخصص قصد الحصول على شهادة خبير محاسب وشهادة محافظ الحسابات؛
 - ضمان التكوين المتواصل الموجه لمهنيي المحاسبة؛
 - المساهمة في تطوير البحث في مجال المحاسبة والحماية والمالية والتدقيق والإعلام الآلي للتسيير؛
 - إنجاز الدراسات ومنشورات تتعلق بمهامه؛
 - المشاركة في تعميم التقنيات العصرية لهندسة التكوين في المحاسبة والتدقيق المالي؛
 - إقامة علاقات تبادل وتعاون مع الهيئات الوطنية أو الدولية التي تنشط في نفس المجال.
- ويمكنه أيضا، ضمان دورات تكوين متواصل تدخل في إطار مهامه لفائدة المستخدمين القادمين من قطاعات إدارية أو هيئات عمومية أو خاصة، وذلك حسب الكفاءات المحددة ضمن اتفاقيات⁴⁷.

⁴⁶ المرسوم التنفيذي رقم 12-288 المؤرخ في 21 جويلية 2012، والمتضمن إنشاء معهد للتعليم المتخصص لمهنة المحاسب وتنظيمه وسييره، جريد الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 43، المؤرخ في 25 جويلية 2012، ص 10، لاسيما المواد 01، 02، 03، منه.

⁴⁷ الوثائق المهنية، مدونة النصوص التشريعية والتنظيمية لمهنة الخبير المحاسب، محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، دار بلقيس، دار

البيضاء-الجزائر، طبعة 2014، ص ص 106-107.

ثانيا: شروط الولوج لمسابقة الالتحاق بالمعهد المتخصص

بعد صدور القانون 01-10 أوضحت مهنة المحاسبة تتمتع بتكوين خاص يهتم به معهد متخصص، وذلك وفقا لشروط محددة، أهمها الحصول على الشهادات الجامعية التي تسمح للولوج لهذا المعهد، وذلك وفق الكيفيات والشروط التالية:

1. شروط الالتحاق بالمعهد

يتم الالتحاق بالمعهد طبقا لأحكام المادة 08 من القانون رقم 01-10، للحصول على شهادة الخبير المحاسب وشهادة محافظ الحسابات عن طريق مسابقة على أساس الاختبار من بين المترشحين الحاصلين على شهادة جامعية أو شهادة أجنبية معترف بمعادلتها، قصد قبولهم في المشاركة في مسابقة الالتحاق بالتكوين.⁴⁸

وتتضمن مسابقة الالتحاق بالمعهد اختبارات كتابية للقبول، واختبارات شفوية للقبول النهائي، ويحدد عدد الاختبارات وطبيعتها ومعاملاتها وبرامجها، وكذا تشكيل لجنة الاختبارات القبول النهائي بقرار مشترك بين وزير التعليم العالي ووزير المالية⁴⁹.

2. الشهادات التي تسمح بالالتحاق بالمعهد المتخصص

بعد صدور القرار الوزاري المشترك بتاريخ 07 مارس 2017، وحسب المادة 02 منه، يمنح الحق في الالتحاق بمعهد التعليم المتخصص لمهنة المحاسب للحاصلين على شهادة الليسانس أو أكثر أو أي شهادة جامعية أخرى متحصل عليها من الخارج ومعترف بمعادلتها، تم الحصول عليها على الأقل بكالوريا وثلاث (03) سنوات جامعية في أحد التخصصات الآتية: - المحاسبة؛ - المحاسبة المالية؛ - المالية؛ - التدقيق.⁵⁰

كما تم تحديد شهادات التي تمنح الحق في المشاركة في مسابقة الالتحاق بمعهد التعليم المتخصص لمهنة المحاسب حسب التصنيف التالي:

⁴⁸ مرسوم تنفيذي رقم 11-72 المؤرخ في 16 فبراير 2011، يحدد الشهادات الجامعية التي تمنح حق المشاركات في مسابقة الالتحاق بمعهد التعليم المتخصص لمهنة المحاسب، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 11، مؤرخة في 20 فيفري 2011، ولاسيما المادة 02 منه.

⁴⁹ المرسوم التنفيذي رقم 12-288 المؤرخ في 21 جويلية 2012، والمتضمن إنشاء معهد للتعليم المتخصص لمهنة المحاسب وتنظيمه وسيره، مرجع سبق ذكره، لاسيما المادة 20 منه، ص 13.

⁵⁰ القرار الوزاري المشترك مؤرخ في 08 جمادى الثانية عام 1438 هـ الموافق لـ 07 مارس 2017، يحدد قائمة الشهادات الجامعية التي تمنح الحق في مسابقة الالتحاق بمعهد التعليم المتخصص لمهنة المحاسب، لاسيما المادة الثانية 02 منه، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 45، المؤرخة في 30 يوليو 2017، ص 12.

الجدول رقم (10-4): التخصصات المعنية بمسابقات الالتحاق بالمعهد المتخصص لمهنة المحاسب

الشعبة	تخصصات النظام الكلاسيكي	تخصصات نظام ليسانس، ماستر، دكتوراه (ل.م.د)
العلوم التجارية	- محاسبة؛ - مالية؛ - محاسبة ومالية.	- محاسبة وتدقيق؛ - محاسبة مالية؛ - محاسبة ومراجعة.
علوم التسيير	- محاسبة؛ - مالية.	-
العلوم الاقتصادية	- علوم مالية؛ - اقتصاد مالي.	-

المصدر: من إعداد الطالب بناء على المادة 03 من القرار الوزاري المشترك المؤرخ في مارس 2017، يحدد قائمة الشهادات الجامعية التي تمنح الحق في مسابقة الالتحاق بمعهد التعليم المتخصص لمهنة المحاسب، ص 12.

وما يلاحظ على هذا الجدول أن هناك اختلال كبير يعود لإقصاء طلبة التخصصات الملحققة بشعبة العلوم المالية والمحاسبية، فأقتصر الأمر على الشعب الثلاث القديمة، وهذا ما سيؤثر على صيرورة التطور المهني لطلبة الجامعيين الذين اختاروا الذهاب إلى هذه الشعبة، التي تستقبل أئجب الطلبة في ميدان العلوم الاقتصادية.

3. عملية تنظيم اختبارات مسابقة الالتحاق بالمعهد المتخصص

أوكلت مهمة تنظيم مسابقة الالتحاق إلى المعهد التعليم المتخصص لمهنة المحاسب، حيث تنشأ لجنة الاختبارات والقبول، التي يجب أن تتشكل من عشرة (10) أعضاء، هم:

- المدير المكلف بالتكوين المتخصص بمعهد التعليم المتخصص لمهنة محاسب، وهذا بصفة رئيسا للجنة؛
- رئيس لجنة التكوين بالمجلس الوطني للمحاسبة؛
- رئيس مصف الوطني للخبراء المحاسبين؛
- رئيس الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات؛
- أربعة (04) من المدرسين في المعهد يعينهم المدير العام لمعهد التعليم المتخصص لمهنة المحاسبة؛
- اثنين (02) من المدرسين الجامعيين برتبة أستاذ في مجال التخصص، يعينهما الوزير المكلف بالتعليم العالي.

تقوم لجنة الاختبارات والقبول بتعيين، من بين المدرسين في المعهد والجامعة ومهنيي المحاسبة، أعضاء اللجان الآتية:

- لجنة الترشح؛
- لجنة مكلفة بصياغة المواضيع الخاصة باختبارات المسابقة؛
- لجنة مكلفة بتقييم المواضيع الخاصة باختبارات المسابقة؛
- لجنة الإغفال؛
- لجنة مكلفة بتصحيح اختبارات المسابقة؛
- لجنة المداولات.

تشرف لجنة الاختبارات والقبول على أعمال هذه اللجان وتراقبها، كما تسهر على ضمان السير الحسن لبرنامج اختبارات مسابقة الالتحاق بالمعهد⁵¹.

4. مضمون الاختبارات مسابقة الالتحاق بالمعهد المتخصص

تتضمن المسابقة الالتحاق بالمعهد، كما سلف ذكره، على اختبارات للقبول واختبارات شفوية للقبول النهائي:

1.4. الاختبارات الكتابية للقبول

يتم قبول المترشحين الحاصلين على معدل عام في الاختبار الكتابي يعادل أو يفوق عشرة (10) من عشرين (20)، وذلك من أجل إجراء الاختبارات الشفوية للقبول النهائي، ويتضمن الاختبار الكتابي دراسة حالة أو عدة حالات تطبيقية، و/أو تعليق على وثيقة أو عدة وثائق، و/أو سؤال أو عدة أسئلة، كما يتضمن إجراء الاختبار الكتابي على المقاييس التالية:

⁵¹ القرار الوزاري المشترك، يحدد عدد وطبيعة ومعامل وبرنامج الاختبارات وكذا تشكيل لجنة الاختبارات والقبول بالمعهد التعليم المتخصص لمهنة المحاسب، المرجع السابق، لاسيما المواد 02، 03 منه، ص 13.

جدول رقم (11-4): المقاييس المعنية بالاختبارات الكتابية الخاصة بمسابقة الالتحاق بالعهد المتخصص

المقاييس	المعامل	المدة	محتوى الاختبارات
المحاسبة المالية	03	04 ساعات	- المحاسبة ومراقبة التسيير؛ - التسيير المالي؛ - دمج الحسابات؛ - المحاسبة العامة؛ - اقتصاد المؤسسة.
التدقيق	03	03 ساعات	- مفاهيم عامة حول التدقيق؛ - معايير وواجبات التدقيق؛ - مهنة التدقيق؛ - تقارير التدقيق؛ - معلومات خاصة؛ - المعايير الخاصة لمخافض الحسابات؛ - تدخلات مرتبطة بالمهمة العامة؛ - المراقبة الداخلية.
قانون وجباية	02	03 ساعات	- قانون الشركات؛ - الجباية.
الاقتصاد العام	02	ساعتين (02)	- الأنظمة الاقتصادية؛ - الأسواق المالي؛ - المنظمات الاقتصادية الدولية.
تكنولوجيا الإعلام والإحصاء	01	ساعتان (02)	- الإعلام آلي والإحصاء.
اللغات	01	ساعتان (02)	يمكن أن يتمحور حول ترجمة نص وثيقة من اللغة العربية أو الإنجليزية إلى اللغة الفرنسية.

المصدر: من إعداد الطالب بناء على ملحق القرار الوزاري المشترك مؤرخ في 07 مارس 2017، يحدد عدد وطبيعة ومعامل وبرنامج الاختبارات وكذا تشكيل لجنة الاختبارات والقبول بالمعهد التعليم المتخصص لمهنة المحاسب، ص ص 14-16.

2.4. الاختبارات الشفوية للقبول النهائي

تتمثل هذه الاختبارات في تقييم المترشح في إطار مقابلة تدور حول محاور مرتبطة بمهنة خبير المحاسب ومحافظ الحسابات. وعقب انتهاء اختبارات المسابقة، يحتسب لكل مترشح خضع للاختبارين، علامة تقدر بمائتين وأربعين (240) نقطة في الكتابي وأخرى على ثمانين (80) نقطة في الشفوي.

المطلب الثالث: طرق تنظيم التكوين وكيفيات منح الشهادات لممارسة مهنة المحاسبة في الجزائر

يتطلب من المقبولين بعد اجتياز مختلف الامتحانات والاختبارات، المرور بمرحلة التكوين وفق مراحل محددة، يتلقون فيها تعليم بيداغوجي يتوافق مع الشهادة المطلوبة، وكذا تربصات ميدانية عملية تطبيقية، تتوج بشهادات تمكن من مزاولة مختلف المهن المحاسبية في البيئة الاقتصادية الجزائرية.

أولاً: أنماط تنظيم التكوين في المعهد المتخصص

حددت وزارة المالية بالاشتراك مع وزارة التعليم العالي في الجزائر، الإطار العام للحصول على شهادات الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات، من خلال تحديد مختلف المقاييس والمواد الواجب تدريسها للمتربصين في المعهد المتخصص، وكذا طرق إجراء التربصات الميدانية.

1. كيفيات وبرامج التكوين المتخصص

في إطار تطبيق المادة الواحد والعشرون (21) من المرسوم التنفيذي رقم 12-288 والمؤرخ في 21 جويلية 2012، صدر قرار وزاري مشترك بين وزارتي التعليم العالي والمالية، يهدف هذا القرار إلى تحديد كيفية سير التكوين وكذا برامجه، قصد الحصول على شهادة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات⁵². كما حددت من خلاله البرامج البيداغوجية الواجب على المتربصين دراستها في المعهد، وتتلخص في الأساس في مقاييس ومواد تتعلق على الخصوص بالمحاسبة المالية والتدقيق، القانون (كقانون الشركات، والخبرة القضائية)، الجباية، الاقتصاد العام، الاتصال واللغات التجارية، البرامج المحاسبية، وغيرها. كما أوجب القرار الوزاري المشترك إجراء تربص ميداني لأربع أسابيع (04) في السنة، على أن تكون في شركة أو مكتب الخبرة المحاسبية أو محافظ حسابات، أو في المصالح المحاسبية والمالية لمؤسسات الاقتصادية العمومية، وحتى الخاصة بشرط أن تنشط في القطاع الاقتصادي⁵³.

2. مراحل تنظيم التكوين

أوكلت مهمة تحديد كيفيات سير التكوين وكذا برامج التكوين المتخصص قصد الحصول على شهادة الخبير المحاسب وشهادة محافظ الحسابات لقرار مشترك بين وزير المالية ووزير التعليم العالي. ويتابع الطلبة دورة تكوينية أولى متخصصة لمدة سنتين (02) تتوج بشهادة الدراسات العليا للمحاسبة والتدقيق بعد

⁵² القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 07 مارس 2017، يحدد كيفية سير التكوين وكذا برامج التكوين المتخصص قصد الحصول على شهادة

الخبير المحاسب وشهادة محافظ الحسابات، لاسيما المادة الأولى منه، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 45 المؤرخ في 30 جويلية 2017، ص 17.

⁵³ للمزيد أنظر الملحق رقم 01 من نفس القرار.

الحصول على مجمل المواد المطلوبة، وبعد حيازة هذه الشهادة يمكنهم الاختيار شهادة محافظ الحسابات أو شهادة الخبير المحاسب.

ويلزم الطلبة الذين اختاروا مهنة محافظ الحسابات بمتابعة تربص مهني نظامي، يخضعون عند إتمامه لامتحان النهائي قصد الحصول على شهادة محافظ الحسابات. كما يتابع الطلبة الذين اختاروا مهنة الخبير المحاسب دورة تكوينية ثانية من التكوين المتخصص لمدة سنة واحدة (01) تتوج عقب الحصول على مجمل المواد المطلوبة بشهادة الدراسات العليا للمحاسبة المعمقة والمالية، ويلزم الطلبة الحائزون على هذه الشهادة بمتابعة تربص مهني نظامي يخضعون عند إتمامه لامتحان النهائي قصد الحصول على شهادة الخبير المحاسب. كما يتضمن الامتحان النهائي للحصول على شهادة محافظ الحسابات والامتحان النهائي للحصول على شهادة الخبير المحاسب، على اختبارات كتابية وشفوية⁵⁴.

ثانياً: شروط مزاولة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد

بعد تجاوز المتربصين لمختلف مراحل التكوين على مستوى المعهد المتخصص، تتوج بالحصول على شهادات الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات، كما أوكلت لمراكز التكوين المهني تأطير المتربصين للحصول على شهادة محاسب معتمد، وتمنح تلك الشهادات وفق الكيفيات التالية:

1. كيفيات منح شهادات الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات وإجراء التكوين المستمر

تمنح شهادات الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات من الوزير المكلف بالمالية للطلبة الخبراء المحاسبين وطلبة محافظي الحسابات، الذين:

- تحصلوا على شهادة الدراسات العليا للمحاسبة والتدقيق بالنسبة لمحافظي الحسابات مضافاً إليها شهادة الدراسات العليا للمحاسبة المعمقة والمالية بالنسبة إلى الخبراء المحاسبين؛
- أكملوا التربص التطبيقي النظامي المتوج بشهادة نهاية التربص؛
- نجحوا في الامتحان النهائي للخبرة المحاسبية و/أو محافظ الحسابات وتحصلوا على معدل عشرة (10) من عشرين (20)، على أن لا تقل أي من النقطتين عن ثمانية (08) من عشرين.

وتتوج دورات التكوين المتواصل باختبارات تقييمية تتعلق بموضوع التكوين وتسمح بالحصول على شهادة يمنحها المعهد في حالة النجاح⁵⁵.

⁵⁴ المرسوم التنفيذي رقم 12-288، مرجع سبق ذكره، لاسيما المواد من 21 إلى 28 منه، ص ص 13-14.

⁵⁵ المرسوم التنفيذي رقم 12-288، نفس المرجع السابق، والصفحة، لاسيما المادة 29 منه.

2. شهادة ممارسة مهنة المحاسب المعتمد

على خلاف الشهادات التي تسمح بممارسة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات، والتي يتم منحها من قبل وزير المالية بعد المرور بمعهد التعليم المتخصص لمهنة المحاسب، حددت ممارسة مهنة المحاسب المعتمد للحاصلين على الشهادة الجزائرية للمحاسب، أو شهادة تسمح له بممارسة المهنة، وأوكل منح الشهادة لمؤسسات التكوين المهني، والتابعة لوزير المكلف بالتكوين المهني، أو من طرف المؤسسات المعتمدة من طرفه أو من طرف وزارة مؤسسات التعليم العالي، كما يبقى منح الاعتماد من صلاحيات الوزير المكلف بالمالية⁵⁶.

لقد أثرت سياسة الإصلاح المحاسبي التي اتبعتها الجزائر من خلال تبنيها المعايير المحاسبية الدولية بشكل كبير على المنظمات المهنية المرتبطة بصفة مباشرة بمهنة المحاسبة، الأمر الذي أدى إلى ظهور منظمات جديدة تحت الوصاية المباشرة لوزارة المالية والتي سبق وأشرنا إليها، وعليه بالرغم من الانتقادات الموجهة إلى الهيكلة الجديدة للمنظمات المهنية في إطار الإصلاح المحاسبي من خلال الوصاية الممارسة عليها من طرف وزارة المالية، إلا أنه يعول بشكل كبير عليها في الإشراف والمتابعة والرقابة على تنفيذ وتجسيد أهداف هذا الإصلاح المحاسبي، الأمر الذي يعطي لها ثقل وأهمية في ظل استمرار تبني الجزائر لسياسة الإصلاح.

⁵⁶ المواد 07 و 08 من القانون 10-01، مرجع سبق ذكره، ص 03.

خلاصة الفصل

لقد لعب الإصلاح المحاسبي في الجزائر دورا بارزا ومؤثرا على مختلف المهن المحاسبية، ولاسيما فيما تعلق بالممارسات المحاسبية وإعادة هيكلة المنظمات المهنية، وكذا على إجراءات التكوين والترخيص لممارسة المهنة في الجزائر، ومن خلال ما سبق يمكن استنتاج ما يلي:

- الإصلاح المحاسبي جاء كاستجابة للتحويلات السياسية والاقتصادية التي عاشتها الجزائر في نهاية الثمانيات من القرن العشرين، خاصة بعد التحول إلى نموذج اقتصاد السوق؛
- عكس الإصلاح المحاسبي إرادة السلطات الجزائرية في جعل البيئة المحاسبية في البلد تتوافق مع مختلف الممارسات المحاسبية الدولية، خاصة تلك الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية؛
- انعكس الإصلاح المحاسبي على مهنة المحاسبة في الجزائر، وذلك من حيث إعادة هيكلة المنظمات المهنية المحاسبية، ومنحها القدرة على التقارب مع الممارسات التي تفرضها المرجعيات المحاسبية الدولية وعلى رأسها مجلس معايير المحاسبة الدولية والاتحاد الدولي للمحاسبين؛
- كما انعكس الإصلاح المحاسبي في التأثير على التعليم المحاسبي الأكاديمي، من خلال تغير البرامج والتخصصات الجامعية، ومن ناحية أخرى، أثر كذلك على التعليم المحاسبي المهني، من حيث إقامة معهد متخصص في المحاسبة، يسمح بمنح شهادات للمزاولة المهنة.

لكن ورغم كل هذه الإصلاحات وتأثيرها على مهنة المحاسبة، لا يمكن القول أن البيئة المحاسبية قد أضحت قريبة من المتطلبات التي تفرضها المرجعيات المحاسبية الدولية، وعلى رأسها الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC، ومجلس معايير المحاسبة الدولية IASB، فما يلاحظ أن الإصلاح في هذا الاتجاه يعاني الكثير من النقائص التي قد تؤثر على الأهداف التي وضعتها السلطات الجزائرية.

الفصل الخامس

متطلبات تفعيل الإصلاح المحاسبي لأجل
تطوير مهنة المحاسبة بالجزائر في ظل تبني
المرجعيات المحاسبية الدولية

تمهيد:

إن تقييم تجربة الإصلاح المحاسبي في تطوير المهن المحاسبية في ظل السعي لاستجابة لمخرجات المرجعية المحاسبية الدولية في الجزائر يعد ضرورة في عالمنا المعاصر، فالعولمة الاقتصادية أوجدت العديد من المنظمات المهنية المحاسبية. فلقد كان الهدف الأساس التي سعت إليه الجزائر منذ البدء بتحقيق تحول اقتصادي يتناسب مع ما فرضته العولمة الاقتصادية على الصعيد الدولي، وذلك من خلال التحول إلى اقتصاد السوق بعد أزمة النفط لعام 1986، بعد أن كانت قد انتهجت الاقتصاد المخطط بعد الاستقلال، وفي هذا المسعى باشرت مختلف الإصلاحات الاقتصادية، ومنها إصلاح منظومة مهنيتها المحاسبية، لتتوافق مع متطلبات المرجعيات المحاسبية الدولية، التي تعد مدخلا لتحقيق العضوية في منظمة التجارة العالمية، والذي يعتبر الهدف المنشود، حيث بعد أن توالى وتوالى جولات الحوار والتشاور حتى الآن مع هذه المنظمة فإنها تعتبر التوافق مع متطلبات تلك المرجعيات المحاسبية شرط ضروري لتحقيق العضوية.

وفي هذا المسعى ومن خلال الإصلاح المحاسبي تريد الجزائر تحقيق العضوية لمنظمتها المهنية في تلك المنظمات والهيئات المحاسبية الدولية، بعد أن تكون قد رسخت ممارسات وتقاليد مهنية محاسبية تتلائم والمتطلبات الدولية. لكن ورغم كل الإصلاحات التي مست كافة جوانب مهنة المحاسبة، يظهر أن واقع المهنة في ظل البيئة الجزائرية لازال يشوبها الكثير من القصور بالمقارنة بتلك المتطلبات التي تفرضها المرجعيات المحاسبية الدولية، ولاسيما مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB، والاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC، هذا ما سيؤثر بكل تأكيد عن مسعاها في الالتحاق بركب البلدان التي التحقت بمنظمة التجارة العالمية OMC. كما أن سوق الخدمات المحاسبية في الجزائر لا يملك القدرات اللازمة لمواجهة تلك المنافسة التي قد تفرض لو حققت الجزائر العضوية في منظمة التجارة العالمية، وفي هذا الإطار يمكن تقديم بعض الاقتراحات التي من الممكن أن تكون حلا لواقع ومشاكل مهنة المحاسبة في الجزائر، لأجل تحقيق الأهداف المنشودة منذ بداية الإصلاح.

ويمكن التطرق إلى ما سبق من خلال المباحث التالية:

- المبحث الأول: واقع التقارب بين المهن المحاسبية في الجزائر مع نظيرتها الدولية.
- المبحث الثاني: خطوات تحقيق التوافق بين متطلبات المرجعيات المحاسبية الدولية ومهنة المحاسبة في الجزائر
- المبحث الثالث: أهمية ومتطلبات التوفيق بين بيئة أعمال المهن المحاسبية في الجزائر مع نظيرتها الدولية

المبحث الأول: واقع التقارب بين المهن المحاسبية في الجزائر مع نظيرتها الدولية

لقد أدى الشروع في الإصلاح المحاسبي في الجزائر إلى التقريب الممارسات المحاسبية لتلك المعمول بها على الصعيد الدولي، خاصة متطلبات مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB، كبداية لتحقيق تقارب في كل مجالات التي تهم مهنة المحاسبة، كأعمال التدقيق من خلال إصدار معايير جزائرية تتوافق مع نظيرتها ISA، الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC. هذا التقارب يمكن التطرق إليه فيما يلي:

المطلب الأول: واقع التقارب بين الممارسات المحاسبية في البيئة الجزائرية مع نظيرتها الدولية

بعد الشروع في تطبيق النظام المحاسبي المالي SCF، منذ 2010، تكون الجزائر قد شهدت تحولا في الممارسات المحاسبية على مستوى مؤسساتها الاقتصادية، ومن خلال هذه الخطوة تكون قد حققت تقاربا مع متطلبات معايير المحاسبة الدولية (IAS-IFRS)، وهذا ما يمكن إظهاره من خلال ما يلي:

أولاً: تحليل أثر تبني مخرجات معايير المحاسبة الدولية على الممارسة المحاسبية في الجزائر

لقد تأثرت الممارسة المحاسبية في الجزائر كثيرا بمعايير المحاسبة الدولية (IAS/IFRS) بعد الشروع في تطبيق النظام المحاسبي المالي، بفعل تبنيه الضمني لمقتضيات الممارسة المحاسبية التي حددها مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB، وعلى خلاف ذلك فلقد كان المخطط الوطني المحاسبي بعيد كل البعد عن تلك الممارسات، ويمكن توضيح ذلك من خلال الجدول التالي:

الجدول رقم (5-1): مقارنة بين أهم الاختلافات بين مختلف الممارسات المحاسبية بين IASB، وSCF، وPCN

العناصر	مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB	النظام المحاسبي المالي SCF	المخطط الوطني للمحاسبة PCN
الإطار القانوني	يعد المجلس هيئة مستقلة	يخضع للقوانين (في شكل قوانين ومراسيم تنفيذية)	يخضع للقوانين (في شكل قوانين ومراسيم ويتأثر كثيرا بالقانون التجاري والتشريعات الجبائية)
وجود إطار مفاهيمي	يوجد، مبادئ وقواعد للتقييم والتسجيل المحاسبي.	يوجد، وهو مستوحى من الإطار المفاهيمي ل IASB	لا يوجد إطار مفاهيمي.
عدد القوائم المالية	- يفرض 1 IAS وجود: ميزانية عمومية، جدول	كما هو الشأن بالنسبة إلى IASB، هناك خمسة قوائم أو	هناك 17 قائمة مالية، منها الميزانية وجدول حسابات

<p>النتائج.</p>	<p>كشوف مالية، هي: - الميزانية؛ - جدول حسابات النتائج؛ - قائمة التدفقات النقدية؛ - قائمة تغيرات في الأموال الخاصة؛ - الملاحق.</p>	<p>حساب النتيجة، قائمة تغيرات حقوق الملكية (أو الأموال الخاصة)، الملاحق؛ - أما 7 IAS يفرض وجود: قائمة التدفقات النقدية.</p>	
<p>-التكلفة التاريخية هي أساس التقييم.</p>	<p>- التكلفة التاريخية عند التقييم الأولي؛ - القيمة العادلة ويلجأ إليها عند عملية إعادة التقييم في ظل شروط محددة وواضحة المعالم؛ - القيمة القابلة للتحويل، وهي تضم القيمة العادلة أو القيمة السوقية، القيمة النفعية (أو القيمة الجارية)؛ - القيمة المهلكة أو المطفأة.</p>	<p>- القيمة العادلة (خاصة) مع إمكانية اللجوء للتكلفة التاريخية في بعض الحالات؛ - القيمة الجارية أو النفعية؛ - التكلفة المهلكة؛ - القيمة السوقية.</p>	<p>طريقة أو أسلوب القياس عناصر القوائم المالية</p>
<p>يتم تقييدها من خلال الأعباء ومن ثم تحويلها في جانب الأصول المعنوية من خلال المصاريف الإعدادية ويتم إطفاءها على مدى أقصاه 05 سنوات.</p>	<p>تم اعتماد مخرجات IASB.</p>	<p>لا يتم تسجيل مصاريف البحث إلا من خلال حسابات الأعباء، وبالنسبة إلى مصاريف التطوير فيتم تجميعها من خلال حسابات الأصول المعنوية، ويتم إهلاكها على مدى أقصاه 20 سنة.</p>	<p>طريقة تسجيل مصاريف البحث والتطوير</p>
<p>بالنسبة إلى جرد المخزونات يمكن تطبيق ثلاث طرق: FIFO، LIFO، CMP.</p>	<p>-توافق تام في طرق جرد المخزونات؛</p>	<p>بالنسبة إلى المخزونات: المعيار IAS2 يفرض تطبيق: يفرض تطبيق طريقة الداخل أولاً خارج أولاً FIFO أو طريقة التكلفة المرجحة CMP؛</p>	<p>المخزونات</p>
<p>بالنسبة إلى عقود يجبر استخدام طريق الانتهاء أو إتمام الأشغال.</p>	<p>تطبق طريقة التقدم في الأشغال، وإذا لم تكن هذه الطريقة تمكن من الإدراج في</p>	<p>بالنسبة إلى عقود طويلة الأجل اتباع طريقة تقدم الأشغال، وفي حالات خاصة طريقة إتمام</p>	<p>عقود طويلة الأجل</p>

الأشغال.	الحسابات فيتم تطبيق طريقة إتمام الأشغال.		
عقود الإيجار تمويلي	يتم تسجيلها محاسبيا طبقا للمعيار IAS 17 في دفاتر المستأجر قيمة الأصل المستأجر في جانب الأصول، مع حساب قيمة الاهتلاكات وتدهور القيمة، والمدفوعات المقابلة تعتبر خصم يتم تسجيلها في الديون المالية.	تطبق نفس المحاسبة.	لا يسمح للمستأجر تسجيل الأصول المتأتية من عقود الإيجار التمويلي في الميزانية.
الضرائب المؤجلة	يتم تسجيلها وفقا لقواعد الموضحة في المعيار الدولي IAS 12، حيث يتم حسابها على أساس الفروقات المؤقتة بين القيم المحاسبية و الجبائية.	نفس المبادئ وقواعد التسجيل المحاسبي مع المعيار IAS 12.	لم يتم التطرق لهذا العنصر، بل يتم التسجيل المحاسبي للضرائب المحققة فعلا.

Source : Amel BENYEKHEF, Le système comptable Algérien, étude comparative avec les pays de l'Europe de l'Est et les organismes de normalisation comptable internationale, *Op-cit*, pp 34-37, (بتصرف من الطالب).

وما يميز النظام المحاسبي المالي أنه قد أخذ بمضمون معايير المحاسبة الدولية التي صدرت قبل 2004، مما يجعله بعيدا على مستجدات واستحداثات مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB، خاصة بعد صدور النظام المحاسبي المالي سنة 2007 إلى يومنا، وهذا ما يعتبر نقضا يبعد الممارسات المحاسبية الحالية في الجزائر عن نظيرتها الدولية.

ثانيا: تأثير الإصلاح المحاسبي على طبيعة الممارسة المحاسبية في الجزائر من خلال SCF بالمقارنة مع بين المخطط المحاسبي الوطني PCN والنظام المحاسبي المالي SCF، تظهر الكثير من الاختلافات من جانب التغيير في الممارسة المحاسبية من حيث:

1. تغليب أولوية الميزانية عن قائمة حساب النتيجة

في حين أن الأولوية كانت في الأساس تعود إلى جدول حسابات النتائج في ظل المخطط الوطني المحاسبي، ويعود ذلك إلى دواعي ضريبية بحتة، من حيث حساب الوعاء الضريبي الممثل في نتائج المؤسسات

الاقتصادية، لكن في ظل النظام المحاسبي المالي أضحت الأولوية تعطى للميزانية، فالיום أصبحت الأنظار تتجه نحو المستثمر، ومنه فالميزانية تعد عنصرا مهما في تطوير إمكانات والقدرات المالية للمؤسسات.

2. إدخال أساليب جديدة للقياس "القيمة العادلة"

لقد سمح النظام المحاسبي المالي بإدخال أسلوب جديد للقياس لبعض عناصر الأصول، خاصة المالية منها، حيث أن أسلوب القيمة العادلة يكون قد عارض مبدأ التكلفة التاريخية الذي فرضه المخطط الوطني المحاسبي، كأسلوب وحيد للتقييم وإعادة التقييم¹.

الجدول رقم (2-5): ملخص عن التقييم بالقيمة العادلة الخاص ببعض عناصر الأصول من خلال SCF وما يقابلها في معايير المحاسبة الدولية

العناصر	أسلوب القياس	العنصر المقاس من خلال معايير المحاسبة الدولية
عقارات التوظيف	القيمة العادلة إذا كانت أكثر صدقا، وإلا فطريقة التكلفة.	IAS 40
الأصول العينية	عند إعادة التقييم يأخذ بالقيمة السوقية، والتي تعتبر قيمتها العادلة.	IAS 16
الإيجار التمويلي	التقييم بالقيمة العادلة أو القيمة الحالية لدفعات السداد من خلال سعر الفائدة الضمني.	IAS 17
الأصول البيولوجية	الاعتراف الأولي بالقيمة العادلة، كما هو الشأن عند عملية إعادة التقييم.	IAS 41
تدهور قيمة الأصول	عند إعادة تقييم الأصول يتم الاعتماد على قيمتها العادلة	IAS 36
الأدوات المالية	يتم الاعتراف الأولي بالتكلفة أو القيمة العادلة، كما يتم إعادة تقييمها بقيمتها العادلة في نهاية كل دورة مالية.	IAS 32 IAS 39

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على محتوى مدونة الحسابات.

¹ Smail OULD AMER, LA NORMALISATION COMPTABLE EN ALGERIE : PRESENTATION DU NOUVEAU SYSTEME COMPTABLE ET FINANCIER, Revue des Sciences Économiques et de Gestion, N° 10, 2010, p42. (بتصرف من الطالب)

- ويعتبر التقييم بالقيمة العادلة أهم ما جاءت به المرجعيات المحاسبية على المستوى الدولي، لكن ما يميز البيئة المحاسبية في الجزائرية صعوبة تطبيق هذا المبدأ، ويعود ذلك في الغالب إلى وجود المعوقات التالية:
- عدم استباقه بدورات تكوينه لفائدة المحاسبين والمدققين فيما تعلق بمعايير المحاسبة الدولية، اللهم للبعض فقط؛
 - صعوبات تطبيق النظام المحاسبي وخاصة الغموض الذي اكتنف أسلوب القيمة العادلة، فالكثير من المحاسبين في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية وقف عاجزا أمام تطبيق هذا الأسلوب؛
 - عدم توفر الوسائل والإمكانات المناسبة لتسهيل تدفق المعطيات المناسبة لإدخالها واستعمالها في عملية القياس من خلال أسلوب القيمة العادلة؛
 - الجمود الذي يعتلي النظام المحاسبي المالي وعدم مرونته ومواكبته لمستجدات معايير المحاسبة الدولية، تركه بعيدا عن مستحدثات أسلوب القيمة العادلة خاصة بعد بداية سريان معيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم ثلاثة عشرة (IFRS 13)؛
 - تمييز البيئة الجزائرية بوجود سوق مالي (بورصة الجزائر) غير نشطة، وهذا ما يتطلب التركيز على هذا النوع من الأسواق*.

3. حالة تدهور قيمة الأصول

فقبل تبني النظام المحاسبي المالي لم يكن من الممكن إعادة تقييم الأصول أو التثبيتات دوريا أو سنويا، لكن بتطبيقه أصبحت المؤسسات الاقتصادية مضطرة إلى إعادة تقييم أصولها بقيمتها العادلة، وتسجيل خسائر القيمة في دفاترها المحاسبية.

4. استحداث قوائم مالية جديدة

خاصة فيما تعلق بجدول قائمة حساب النتائج، حيث أضحى يمكن اعتماد إعداده إما وفقا لطبيعة الأعباء والمنتجات، أو حسب طبيعتها، كما استحدثت قائمة التدفقات النقدية طبقا للمعيار المحاسبي الدولي IAS7، وقائمة أخرى للتغيرات الحاصلة في الأموال الخاصة، مع استخدام القيمة العادلة في ذلك².

* وهذا ما يمكن استنتاجه من خلال المقارنة بين متطلبات تطبيق أسلوب القيمة العادلة لقياس عناصر الميزانية وفقا لمنظور معايير إعداد التقارير المالية الدولية وواقع تطبيق النظام المحاسبي المالي في الجزائر.

² Smail OUELD AMER, *op-cit*, p 43.

المطلب الثاني: أثر الإصلاح المحاسبي على البيئة المحيطة بمهنة المحاسبة في الجزائر

لقد أدى تبني النظام المحاسبي المالي من خلال الإصلاح المحاسبي إلى إحداث تغيير جذري على الممارسات المحاسبية على العديد من القطاعات والمجالات، ولعل أهمها نجد:

أولاً: أثر الإصلاح على التنظيم المحاسبي في المؤسسات المالية بالجزائر

ويظهر ذلك من خلال تكفل بنك الجزائر بإصلاح محاسبة البنوك والمؤسسات المالية الخاضعة، كما تكفل المجلس الوطني بتنظيم محاسبة شركات التأمين، وهذا ما يمكن توضيحه من خلال ما يلي:

1. أثر الإصلاح المحاسبي على التنظيم المحاسبي في البنوك وشركات التأمين

لقد أثر الإصلاح المحاسبي في الجزائر على التنظيم المحاسبي في البنوك وشركات التأمين، وذلك من خلال ما يلي:

1.1 التنظيم المحاسبي الخاص بالبنوك والمؤسسات المالية من قبل بنك الجزائر

أقر بنك الجزائر من خلال النظام رقم 04-09 الصادر في تاريخ 23 جويلية 2009 قواعد التقييم والتسجيل المحاسبي وكذا مدونة الحسابات التي يجب أن تلتزم بها المؤسسات الخاضعة (البنوك والمؤسسات المالية)³، ليليه النظام رقم 05-09 الصادر بتاريخ 18 أكتوبر 2009، الذي جاء متضمن لشروط إعداد ونشر الكشوف المالية التي يجب أن تلتزم بها المؤسسات الخاضعة⁴. كما قام بإصدار النظام رقم 08-09 المؤرخ في 29 ديسمبر 2009، وجاء يتعلق بقواعد التقييم والتسجيل المحاسبي للأدوات المالية من طرف البنوك والمؤسسات المالية⁵.

2.1 محاسبة شركات التأمين

بتاريخ 10 مارس 2011 أصدر المجلس الوطني للمحاسبة إشعار رقم 89، يتعلق بمخطط وقواعد سير الحسابات، وطرق عرض القوائم المالية لشركات التأمين الجزائرية أو إعادة التأمين. كما فرض تطبيق القواعد

³ بنك الجزائر، النظام رقم 04-09، المؤرخ في أول شعبان عام 1430 الموافق 23 جويلية 2009، مخطط الحسابات والقواعد المحاسبية المطبقة على البنوك والمؤسسات المالية، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد 76 الصادرة بتاريخ 12 محرم عام 1431 هـ الموافق 29 ديسمبر سنة 2009، ص 12.

⁴ بنك الجزائر، النظام رقم 05-09 مؤرخ في 29 شوال عام 1430 الموافق 18 أكتوبر سنة 2009، إعداد الكشوف المالية للبنوك والمؤسسات المالية ونشرها، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد 76 الصادرة بتاريخ 12 محرم عام 1431 هـ الموافق 29 ديسمبر سنة 2009، ص 16.

⁵ بنك الجزائر، النظام رقم 08-09 المؤرخ في 29 ديسمبر، يتعلق بقواعد التقييم والتسجيل المحاسبي للأدوات المالية من طرف البنوك والمؤسسات المالية، الجمهورية الجزائرية الجريدة الرسمية المؤرخة في 25 فبراير 2010، عدد 14، ص 19.

المحاسبية المنصوص عليها من خلال القرار الصادر بتاريخ 26 جويلية 2008، الذي يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها، وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها للنظام المحاسبي المالي SCF، وتضمن هذا الإشعار على الخصوص:

- مدونة حسابات خاصة بشركات التأمين؛
- قواعد سير حسابات وتسجيلها المحاسبي في دفاتر شركات التأمين؛
- الكشوف المالية الواجب عرضها من قبل شركات التأمين⁶.

2. أثر الإصلاح المحاسبي على تنظيم أعمال بورصة الجزائر

في سنة 2010، قامت لجنة تنظيم عملية البورصة ومراقبتها، من خلال التقرير السنوي، إلى إعطاء أهمية للتطبيق النظام المحاسبي المالي، خاصة بالنسبة إلى المؤسسات المدرجة في بورصة الجزائر، كما حددت خطوات الانتقال من المخطط المحاسبي الوطني PCN، مع ضرورة التقيد بالنظام المحاسبي المالي الجديد. تميز تسيير الموارد البشرية والمادية والمالية للجنة تنظيم عمليات البورصة ومراقبتها، خلال السنة المالية 2010، بحدثين هما:

- إقامة النظام المحاسبي المالي الجديد، وذلك طبقاً لأحكام القانون رقم 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر سنة 2007 الذي يؤسس النظام المحاسبي المالي الجديد وإحلاله محلّ المخطط المحاسبي الوطني الذي كان قد تأسس في سنة 1975؛
- تعبئة الوسائل المادية والبشرية والمالية الضرورية لإنجاز مخطط عصنة السوق المالية وتطويرها.

ولقد جرت عملية الانتقال من النظام المحاسبي الوطني إلى النظام المحاسبي المالي الجديد وفق خارطة الطريق الآتية⁷:

- **جمع التنظيم وتوزيعه:** تم تحديد النصوص التنظيمية المتعلقة بالنظام المحاسبي المالي الجديد وتوزيعها على مختلف الهيئات المحاسبية والمالية التابعة للجنة تنظيم عمليات البورصة ومراقبتها، وهي:
- كراسة وزارة المالية والمجلس الوطني للمحاسبة، التي تتضمن القوانين والمراسيم والقرارات المتعلقة بالنظام المحاسبي المالي؛

⁶ MINISTÈRE DES FINANCES , CONSEIL NATIONAL DE LA COMPTABILITE , Avis N° 89 portant plan et règles de fonctionnement des comptes et présentation des états financiers des entités d'assurances et /ou de réassurances, 11 Mars 2011.

⁷ لجنة تنظيم عمليات البورصة ومراقبتها، تقرير لجنة تنظيم عمليات البورصة ومراقبتها، التقرير السنوي 2010، الجزائر، ص ص 86-105.

- التعليم رقم 02 المؤرخة في 29 أكتوبر 2009، والصادرة عن وزارة المالية والمتضمنة التطبيق الأول للنظام المحاسبي المالي؛
- قانون المالية التكميلي لسنة 2009؛
- قانون المالية لسنة 2010.
- **على صعيد التكوين:** قامت لجنة تنظيم عمليات البورصة ومراقبتها بتنظيم دورات تكوينية لفائدة المستخدمين في مجال المحاسبة والمالية.
- **المرافقة والمساعدة الخارجية:** لقد جرى منذ تعيين محافظ الحسابات الجديد، تقديم التوصيات والنصائح لفائدة المديرية ومسؤول المحاسبة على حد سواء، وتم تسطير برنامج بغرض الموافقة على المخطط المحاسبي الجديد والحسابات المرتبطة بالسنة المالية 2009 وفق معايير النظام المحاسبي المالي.
- **إعداد المخطط المحاسبي للجنة تنظيم عمليات البورصة ومراقبتها:** لقد أعدت مديرية الشؤون القانونية والإدارية مشروع المخطط المحاسبي للجنة تنظيم عمليات البورصة ومراقبتها وجدول مطابقة المخطط المحاسبي الوطني والنظام المحاسبي المالي وفق معايير النظام المحاسبي المالي. وتم تقديم ذلك إلى محافظ الحسابات وإلى اللجنة لإبداء الرأي والموافقة.
- **البرمجيات المعلوماتية والمحاسبة:** لقد تم الانطلاق في عملية استشارة بغرض اقتناء برمجيات معلوماتية بحسب معايير النظام المحاسبي المالي، في شهر فبراير 2010 عن طريق مناقصة وطنية. وتم توسيع هذه المناقصة لتشمل اقتناء برمجيات (ERP) وذلك بقصد إدراج عملية إنشاء قاعدة بيانات عن الشركات المصدرة وتطبيقات التحليل والمساعدة في اتخاذ القرار.
- **تسجيل العمليات المتصلة بسنة 2010 طبقا للنظام المحاسبي المالي وتحسين إجراءات التسيير والمحاسبة طبقا للنظام المحاسبي المالي:** لقد قامت مصالح المحاسبة في لجنة تنظيم عمليات البورصة ومراقبتها بتسجيل العمليات وفق مخطط محاسبة النظام المحاسبي المالي بحلول تاريخ 31 ديسمبر 2010 وذلك بغرض احترام الآجال. كما جرت عملية إنجاز إعادة المعالجة بحسب توصيات محافظ الحسابات وطبقا للأحكام التنظيمية. ولقد تم الشروع في عملية تحسين إجراءات التسيير والمحاسبة طبقا للنظام المحاسبي المالي ولكن يبقى خاضعا جزئيا للمخطط المحاسبي وفق معايير النظام المحاسبي المالي. وسوف تجري عملية استكمالها بعد المصادقة على المخطط المحاسبي.

3. توفير محاسبة مبسطة لفائدة المؤسسات الصغيرة

في إطار الإصلاح المحاسبي من خلال تبني النظام المحاسبي المالي، قامت السلطات الجزائرية بإصدار قواعد خاصة بمحاسبة المؤسسات الصغيرة، وذلك من خلال القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008، الذي يحدد أسقف رقم الأعمال وعدد المستخدمين والنشاط، المطبقة على الكيانات الصغيرة بغرض مسك محاسبة مبسطة، وذلك خلال سنتين متتاليتين، والتي يمكن تمثيلها من خلال الجدول التالي:

الجدول رقم (3-5): تحديد أسقف مسك محاسبة مبسطة من قبل الكيانات الصغيرة

عدد المستخدمين	رقم الأعمال	طبيعة النشاط
تسعة (09) إجراء يعملون ضمن الوقت الكامل	10 ملايين دج	تجاري
تسعة (09) إجراء يعملون ضمن الوقت الكامل	06 ملايين دج	الإنتاجي والحرفي
تسعة (09) إجراء يعملون ضمن الوقت الكامل	03 ملايين دج	الخدمي

المصدر: المادة 02 من القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008، الذي يحدد أسقف رقم الأعمال وعدد المستخدمين والنشاط، المطبقة على الكيانات الصغيرة بغرض مسك محاسبة مبسطة، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 19، ص 91.

4. دور النظام المحاسبي المالي في تعزيز مبادئ حوكمة الشركات

يعمل تطبيق معايير محاسبية ذات جودة عالية على إحداث تحسين جوهري في قدرة المستثمرين على الإشراف على الشركة من خلال تقديم تقارير يمكن الوثوق بها ومقارنتها وتحسين النظرة إلى أداء الشركة، وتعتمد نوعية المعلومات والبيانات التي يتم الإفصاح عنها في درجة كبيرة على المعايير المحاسبية التي تدعم مبادئ حوكمة الشركات.

ويتضح من عناصر النظام المحاسبي المالي وأهدافه، أن له دورا في تعزيز مبادئ حوكمة الشركات يكفل تحقيقها في الشكل الأمثل الذي يساعد الأطراف ذات الصلة بالشركة في اتخاذ قراراتهم في ضوء مخرجات النظام المحاسبي المالي، ولعل أهم ما يوفره هذا النظام لجميع أصحاب المصالح الأمور التالية:

- يوفر القوائم المالية والتقارير المالية الخارجية التي تخدم المساهمين وأصحاب المصالح الأخرى في اتخاذ القرارات؛
- يوفر المعلومات التي تحقق عنصر الشفافية والإفصاح عن الأداء المالي للشركة؛
- يوفر الوثائق والضوابط المالية للمحافظة على أصول الشركة؛
- يخدم المساهمين (الأكثرية والأقلية) في تحديد حصة كل فئة منها من أرباح الشركة؛

- يوفر المجموعة المستندية اللازمة لتوثيق جميع معاملات الشركة مع الغير⁸.

المطلب الثالث: أثر الإصلاحات المحاسبية على أعمال التدقيق بالجزائر في ظل المتطلبات الدولية

من أهم ثمار الإصلاح المحاسبي في الجزائر إصدار معايير جزائرية للتدقيق، تستجيب في طياتها لمتطلبات لجنة معايير التدقيق والتوكيد الدولية التابعة للاتحاد الدولي للمحاسبين، ولقد تم إصدار جملة من المعايير كمرحلة أولية، أطلق عليها (Normes Algérienne d'Audit NAA)، والتي يمكن استعراضها فيما يلي:

أولاً: معايير التدقيق الجزائرية (NAA) وعلاقتها بالمعايير التدقيق الدولية (ISA)

بعد صدور المقرر رقم اثنين (02) المؤرخ في 04 فيفري 2016 من قبل وزارة المالية، شهدت الجزائر ميلاد أولى معايير التدقيق الجزائرية (Normes Algérienne D'audit NAA) مستخرجة من خلال معايير التدقيق الدولية ISA، والصادرة عن المجلس الدولي لمعايير التدقيق والتوكيد (IAASB)، التابع للاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC)، حيث اشتمل القرار على أربعة معايير⁹، ليليه المقرر 150 في نفس السنة المؤرخ في 01 أكتوبر 2016، وكذا المقرر رقم 23 المؤرخ في 15 مارس 2017، ولقد ضم كل منهما أربع معايير لكل منها. هذه المعايير يمكن توضيحها من خلال ما يلي:

⁸ احمد، بوراس، وآخرون، مساهمة النظام المحاسبي المالي في تعزيز مبادئ حوكمة الشركات من وجهة نظر ممارسي مهنة المحاسبة في الشرق الجزائري، مجلة البحوث الاقتصادية والمالية، العدد الثالث، جوان 2015، الجزائر، ص 24.

⁹ Walid Mohamedd GHANEMI , Les premières normes d'audit en Algérie : Un autre fruit de la réforme de la profession comptable, voire site internet suivant : <http://www.algerie-eco.com/2016/04/16/premieres-normes-audit-algerie-fruit-de-reforme-de-profession-comptable/> consulter le 15/07/2017, à 18 :52.

الجدول رقم (4-5): معايير التدقيق الجزائرية وما يقابلها في نظيراتها الدولية للتدقيق ISA

رقم معايير التدقيق الجزائرية	تسمية معايير التدقيق الجزائرية	معياري الدولي للتدقيق ISA
NAA 210	اتفاق حول أحكام مهام التدقيق	ISA 210 Accord sur les Termes Des Missions D'audit
NAA 300	تخطيط تدقيق الكشوف المالية	ISA 300 Planification D'un Audit D'etats Financiers
NAA 500	العناصر المقنعة	ISA 500 Eléments Probants
NAA 505	التأكيدات الخارجية	ISA 505 Confirmations Externes
NAA 510	مهام التدقيق الأولية – الأرصدة الافتتاحية	ISA 510 Missions D'audit Initiales – Soldes D'ouverture
NAA 520	الإجراءات التحليلية	ISA 520 Procédures Analytiques
NAA 560	أحداث تقع بعد إقفال الحسابات والأحداث اللاحقة	ISA 560 Evénements Postérieurs à la Clôture
NAA 570	استمرارية الاستغلال	ISA 570 Continuité De L'exploitation
NAA 580	التصريحات الكتابية	ISA 580 Déclarations Ecrites
NAA 610	استخدام أعمال المدققين الداخليين	ISA 610 Utilisation Des Travaux Des Auditeurs Internes
NAA 620	استخدام أعمال خبير معين من طرف المدقق	ISA 620 Utilisation Des Travaux D'un Expert Designé par L'auditeur
NAA 700	تأسيس الرأي وتقرير التدقيق على الكشوف المالية	ISA 700 Fondement de l'opinion et rapport d'audit sur des états financiers

المصدر: من إعداد الطالب بناء على القرارات الصادرة عن وزارة المالية المتعلقة بالمعايير الجزائرية للتدقيق (NAA)، ومعايير التدقيق الدولية (ISA).

وما يلاحظ من خلال هذا الجدول، أن الجزائر اعتمدت على المعايير التدقيق الدولية ISA في وضع معايير جزائرية للتدقيق، بما يقابلها من التقييم والتسمية والمحتوى.

ثانيا: عرض المعايير الجزائرية لتدقيق NAA الجديدة

قامت وزارة المالية في الجزائر بإصدار معايير جزائرية للتدقيق تستجيب في طياتها إلى المتطلبات الدولية، ويمكن عرض أهم جوانب كل منها فيما يلي:

1. المعيار الجزائري للتدقيق NAA 210: اتفاق حول أحكام مهمة التدقيق

1.1. مجال وأهداف تطبيق المعيار NAA 210

لقد حدد المعيار الجزائري للتدقيق رقم 210 المتعلق بأحكام مهمة التدقيق مجال التطبيق حيث حددها في النقاط التالية:

- يعالج هذا المعيار واجبات المدقق للاتفاق مع الإدارة، أو عند الاقتضاء الأشخاص القائمين على حوكمة المؤسسة (مجلس الإدارة أو المديرين)، حول أحكام مهمة التدقيق؛
 - يخص المعيار كل مهام تدقيق الكشوف (أو القوائم) المالية التاريخية الكلية أو الجزئية*، وكذلك المهام الملحقمة بعمليات التدقيق، مع احترام وجود بعض الخصائص المتعلقة بالتدقيقات المتكررة أو تدقيقات الكيانات الصغيرة؛
 - اختيار نموذج رسالة المهمة التي تتكيف مع متطلبات والشروط الخاصة بمهمة التدقيق المراد إجرائها.
- كما أن هدف المدقق هو قبول ومتابعة مهمة التدقيق فقط في الحالات التي تكون الشروط التي سيجرى على أساسها التدقيق قد تم الاتفاق عليها:
- ضمان أن الشروط المسبقة للتدقيق مجتمعة؛
 - التأكد من وجود اتفاق وتفاهم مشترك بين المدقق والإدارة أو القائمين على حوكمة المؤسسة، على أحكام مهمة التدقيق؛
 - كما يجب على المدقق أن يطلب من الكيان تأكيد موافقته على الأحكام والشروط المعروضة في رسالة المهمة، كما يجب عليه تدوين في ملف عمله أي اختلاف محتمل.

◀ الشروط المسبقة الواجب توفرها في مهمة التدقيق: يجب على المدقق أن يحترم الشروط الأساسية،

- التي تكون ضرورية حتى يقوم بمهمة التدقيق على أحسن وجه، وتتلخص أهم تلك الشروط فيما يلي:
- وجود مرجع محاسبي مقبول، وهذا بالنظر إلى لخصائص الكيان وهدفه من إعداد الكشوف المالية؛
 - الإدارة تعترف، تدرك وتتحمل مسؤوليتها فيما يخص الإعداد والعرض الصادق للكشوف المالية؛
 - تعتبر الإدارة من الضروري وضع نظام فعال للمراقبة الداخلية.

* يقصد بالقوائم أو الكشوف المالية الكلية بقوائم الشركة الأم، أما بالنسبة إلى الكشوف الجزئية فهي التي تقوم بإعدادها فروع الشركة أو الشركات التابعة لها.

وإذا ما توقع المدقق عدم قدرته على تقديم رأيه حول الكشوف المالية بافتراض عدم اجتماع الشروط المسبقة، أو على أساس الحدود المفروضة من الإدارة فإنه يتوجب عليه (أي المدقق) مناقشة الأمر مع الإدارة أو القائمين على الحكم في المؤسسة (مجلس إدارة الشركة، أو المديرين)، وفي حالة عدم معالجة الأمر والوصول إلى اتفاق فإنه يرفض مهمة التدقيق، إلا إذا كان هناك قانون يمنع ذلك.

◀ **الأحكام الأساسية لرسالة المهمة:** فرض المعيار NAA 210 أن تدون محتوى وأحكام مهمة التدقيق من خلال رسالة مهمة التدقيق، والتي يجب أن تتضمن على الخصوص ما يلي:

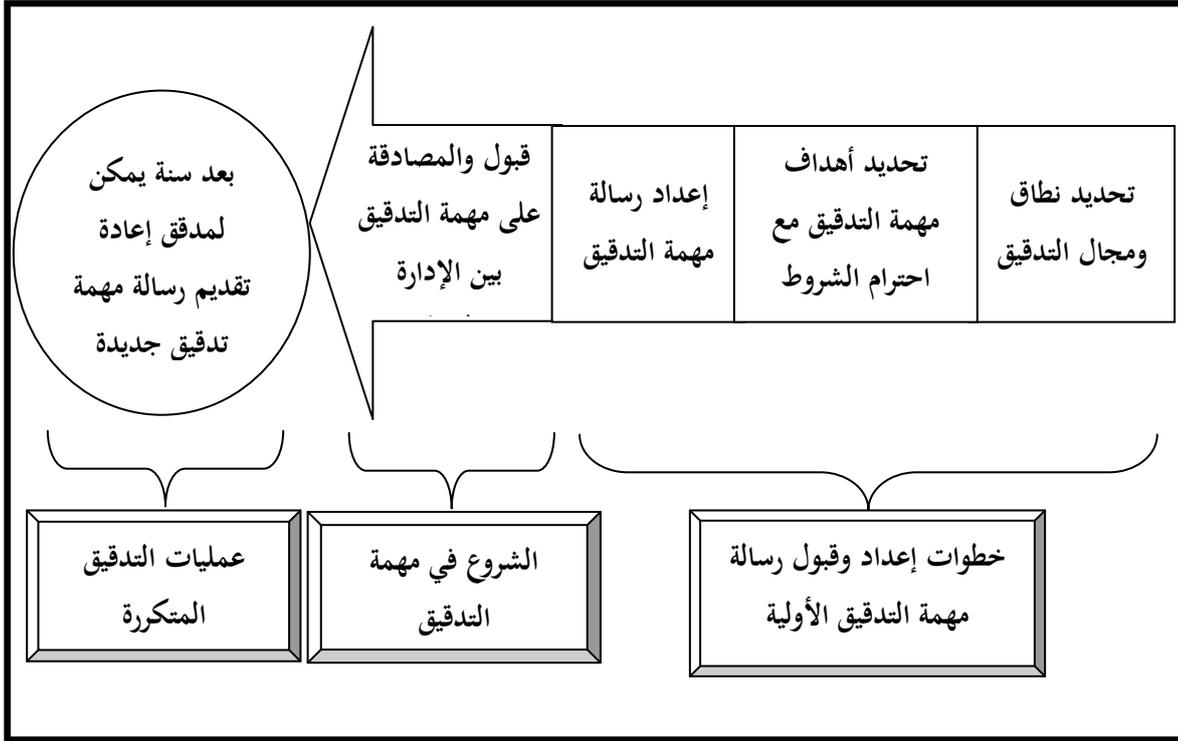
- هدف ونطاق التدقيق المتضمن الكشوف المالية ومنها مرجع التشريع المطبق، القوانين السارية المفعول ومعايير التدقيق؛
- تحديد بدقة مسؤوليات التدقيق؛
- تحديد بدقة مسؤوليات الإدارة؛
- التعريف بالمرجع المحاسبي المطبق عند إعداد الكشوف المالية؛
- الإشارة إلى شكل والمضمون المقرر استعماله في كل تقرير مقدم من قبل المدقق؛
- تقديم مخطط وعرض طريقة تنفيذ مهمة التدقيق؛
- توضيح قاعدة حساب التعويضات (أتعاب التدقيق)، وكيفية دفعها؛
- كما يجب على الإدارة تقديم تصريحات كتابية لتبرير العناصر المثبتة للكشوف المالية أو التأكيدات التي تقوم عليها؛
- يجب على الإدارة أن تقدم مشروع الكشوف المالية وكل المعلومات الضرورية في الوقت المناسب للمدقق حتى تسمح له بإتمام مهمة التدقيق وفق الرزنامة المقترحة؛
- يجب على الإدارة إعلام المدقق بالأفعال التي قد تؤثر على الكشوف المالية، والتي قد تعلم بها في الفترة الممتدة بين تاريخ تقرير التدقيق وتاريخ المصادقة على الكشوف المالية.

وبعد الاتفاق والمصادقة بين الطرفين على رسالة مهمة التدقيق الأولية المعدة من طرف المدقق في السنة الأولى من قبول المهمة وذلك قبل الشروع في أعمال الفحص والمراقبة، وعند ظهور بعض المشاكل أو بوادر في توسع نشاط الكيان حين القيام بعملية التدقيق، يحق للمدقق طلب من الإدارة قبول رسالة مهمة جديدة من أجل حل تلك المشكلات، وهذا ما أطلق عليها في صلب المعيار بعمليات التدقيق المتكررة¹⁰.

ومن خلال الشكل التالي يمكن توضيح صيرورة وضع وقبول مهمة التدقيق:

¹⁰ المعيار الجزائري للتدقيق رقم 210، القرار رقم 002 المؤرخ في 04 فيفري 2016، المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق، ص ص 02-05.

الشكل رقم (5-1): خطوات تنفيذ مهمة التدقيق والاتفاق على أحكام رسالة التدقيق



Source : Site internet : <http://cn-cncc.dz/wp->, NAA-210.

2. المعيار الجزائري للتدقيق NAA 300 تخطيط تدقيق الكشوف المالية

يستوجب تخطيط عملية التدقيق إعداد استراتيجية عامة للتدقيق مكيفة للمهمة، وعرض برنامج عمل، ويفيد التخطيط الملائم في تدقيق الكشوف المالية إلى مساعدة المدقق في:

- الاهتمام المناسب بالمجالات المهمة لذات التدقيق؛
- التعرف على المشاكل المحتملة وحلها في الوقت المناسب؛
- التنظيم والتسيير الصحيحين لمهمة التدقيق بهدف جعلها فعالة وذات كفاءة.

والتخطيط هو عملية مستمرة ومتكررة غالبا ما تبدأ بعد فترة وجيزة من نهاية التدقيق السابق، ويتواصل طوال المهمة إلى غاية الانتهاء من التدقيق الجاري. ويهدف المدقق إلى تخطيط التدقيق حتى تنجز المهمة بفعالية، وفي هذا الإطار، يلزم المدقق بإعداد استراتيجية تدقيق وبرنامج عمل وفقا لحجم الكيان ولحجم الأعمال التي يتعين إنجازها، مع التزامه بإجراء التعديلات الضرورية على الإستراتيجية وبرنامج العمل كلما اقتضى الأمر ذلك¹¹.

¹¹ المعيار الجزائري للتدقيق رقم 300 تخطيط تدقيق الكشوف المالية، المقرر 150 المؤرخ في أكتوبر 2016، وزارة المالية، الجزائر، ص 23-25.

3. المعيار الجزائري للتدقيق الجزائري NAA 500 العناصر المقنعة

يوضح هذا المعيار مفهوم العناصر المقنعة في إطار تدقيق الكشوف المالية ويعالج واجبات المدقق قيما يتعلق بتصوير ووضع حيز التنفيذ إجراءات التدقيق قصد الحصول على عناصر مقنعة كافية، ومناسبة توصل إلى نتائج معقولة ستند عليها لتأسيس رأيه. وتعرف العناصر المقنعة عن كل المعلومات التي جمعها المدقق قصد الوصول إلى نتائج لتأسيس رأيه، وتتضمن:

- المعلومات المتضمن في المحاسبة والمؤدية إلى إعداد الكشوف المالية كالتقيد المحاسبية القاعدية (الموازنة، دفتر الأستاذ، دفتر اليومية)، والوثائق الإثباتية (الفواتير، العقود، الصكوك، بيان التحويل، ...)، والتي تشكل مصدرا مهما للعناصر المقنعة؛
 - المعلومات الأخرى المجمعة من وثائق أخرى كمحاضر الاجتماعات، التأكيدات الخارجية، تقارير المحللين، معطيات قابلة للمقارنة عن المنافسين، دليل المراقبة الداخلية، وكل المعلومات المتاحة والتي تمكنه من الوصول إلى استنتاجات مبنية على يقين.
- العناصر المقنعة ضرورية لدعم رأي المدقق المعبر عنه في تقرير، وهي تراكمية في طبيعتها، إذا يتم جمعها أساسا عن طريق أداء إجراءات أثناء التدقيق، لكن يمكنها أن تتضمن كذلك معلومات يتم التحصل عليها من مصادر أخرى ناتجة عن تدقيقات سابقة أو عن أعمال خبراء معينين من طرف الإدارة¹².

4. المعيار الجزائري للتدقيق NAA 505: التأكيدات الخارجية

يعالج المعيار الجزائري للتدقيق رقم 505 استعمال المدقق لإجراءات التأكيد الخارجية بهدف الحصول على أدلة مثبتة، من خلال قيامه بتصوير ووضع حيز تنفيذ هذه الإجراءات بهدف الحصول على أدلة مثبتة ذات دلالة ومصداقية.

ويقوم التأكيد الخارجي على وجود دليل مثبت يحصل عليه المدقق عن طريق رد خطي مباشرة من طرف الغير، سواء أكان في شكل ورقي أو الكتروني، أو أي شكل آخر. كما يمكن لمدقق طلب يكون في شكل:

❖ **تأكيد مستعجل (تأكيد ايجابي):** حيث يطلب المدقق من خلاله من الغير تقديم رد يؤكد أو ينفي المعلومات الواردة في الطلب أو يقدم معلومات مطلوبة؛

❖ **تأكيد ضمني (تأكيد سلبي):** ويطلب من خلاله المدقق يكون الغير مدعو للرد مباشرة على المدقق فقط في حالة نفي للمعلومات الواردة في الطلب.

¹² المعيار الجزائري للتدقيق رقم 500 العناصر المقنعة، نفس المرجع السابق، ص ص 11-07.

كما يجب على المدقق عند لجوؤه إلى إجراءات التأكيد الخارجي الحفاظ على الرقابة على طلبات التأكيد، الأمر الذي يتطلب بالضرورة توفر ما يلي¹³:

أ) تحديد المعلومات موضوع التأكيد أو الطلب، كذلك رصيد الحسابات، مكوناتها، آجال الاتفاقيات، العقود أو العمليات التي قد تكون أبرمتها المؤسسة مع طرف آخر؛

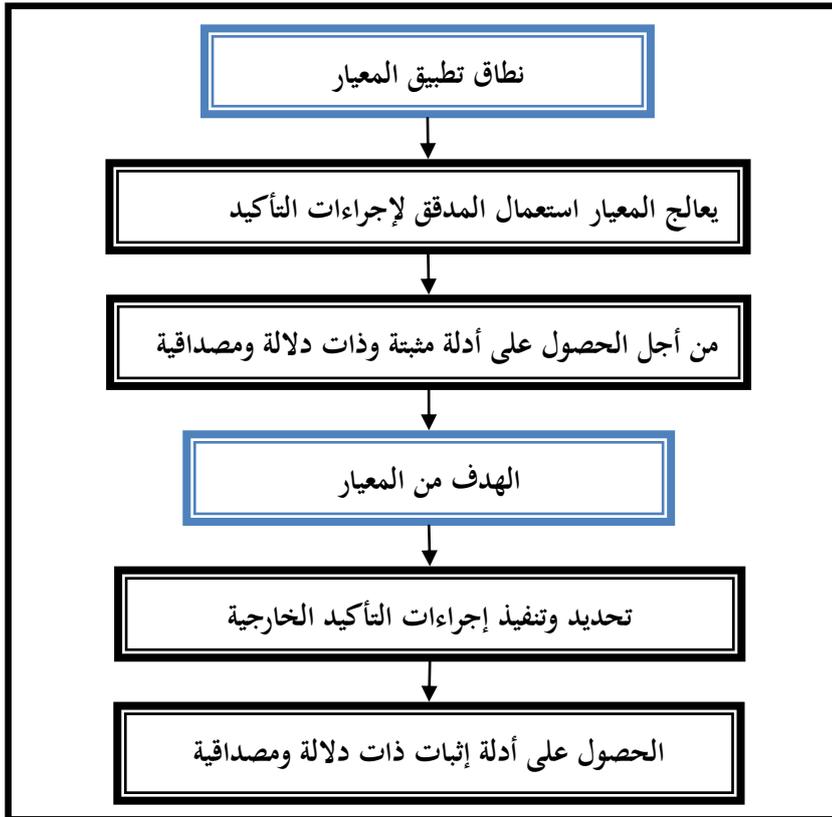
ب) اختيار "الغير" المؤهلين للتأكيد حيث أن الردود على طلبات التأكيد تقدم أدلة مثبتة ذات دلالة ومصداقية أكبر إذا تم توجيه الطلب إلى المسؤول الذي، وفقا للمدقق، على دراية بالمعلومات التي يبحث عنها والتي تسمح بالحصول على التأكيد؛

ج) تصور تصميم طلبات التأكيد مع ضمان أن تكون الطلبات موجهة إلى الشخص أو الجهة المعنية، والتي تنص على وجوب توجيه الردود إلى المدقق مباشرة؛

د) مباشرة إجراءات إرسال الطلبات إلى الغير وكذلك متابعتها.

ومن خلال الشكل الموالي يمكن توضيح إجراءات الحصول على التأكيدات الخارجية:

الشكل رقم (2-5): توضيح إجراءات الحصول على التأكيدات الخارجية وفقا للمعيار NAA 500



Source : BenhamoudaYahia , *NAA 505 / Confirmations externes*, Chambre Nationale des Commissaires aux Comptes, p p 07-08, voir le Site internet suivant : www.cn-cncc.dz.

¹³ المعيار الجزائري للتدقيق رقم NAA505 ، القرار رقم 002 المؤرخ في 04 فيفري 2016، مرجع سبق ذكره، ص ص 14-18.

5. المعيار الجزائري للتدقيق NAA 510 مهام التدقيق الأولية - الأرصدة الافتتاحية

يعالج هذا المعيار واجبات المدقق فيما يخص الأرصدة الافتتاحية في إطار مهمة التدقيق الأولية، وتتضمن الأرصدة الافتتاحية أيضا المبالغ الواردة في الكشوف المالية، وكذا العناصر الموجودة في بداية الفترة، والتي على أساسها يجب تقديم المعلومات، ومثال ذلك الطرق المحاسبية في عرض حسابات السنوات السابقة، والاحتمالات والالتزامات المسجلة خاصة خارج الميزانية. ومهمة التدقيق الأولية هي المهمة التي تتسم فيها الكشوف المالية للفترة السابقة بأنها:

- لم تكن موضوع تدقيق؛ أو
- تم تدقيقها من قبل المدقق السابق.

ويجب على المدقق في إطار مهمة التدقيق الأولية، جمع العناصر المقنعة الكافية والمناسبة التي تسمح بضمان أنه:

- قد تم عند إعادة الافتتاح نقل أرصدة إقفال السنة المالية السابقة بشكل صحيح، وأنها لا تحتوي على أي اختلال له تأثير معتبر على الكشوف المالية الخاصة بالسنة المالية الجارية؛
- الطرق المحاسبية الملائمة والتي انعكست في الأرصدة الافتتاحية قد تم تطبيقها بشكل دائم في إعداد الكشوف المالية للفترة الجارية؛
- قد تم التسجيل المحاسبي لأثر التغيرات الحاصلة في الطرق بصفة ملائمة وتم عرضه بشكل صحيح ويكون موضوع معلومة دالة في هذه الكشوف وفقا للمرجع المحاسبي المطبق¹⁴.

6. المعيار الجزائري للتدقيق NAA 520 الإجراءات التحليلية

يعالج هذا المعيار استخدام المدقق للإجراءات التحليلية باعتبارها مراقبة مالية في جوهرها، والإجراءات التحليلية تعني تقنية مراقبة تتمثل في تقدير المعلومة المالية من خلال ترابطها مع معلومة مالية أخرى، ومعلومة غير مالية صادرة أو غير صادرة عن الحسابات، كما تتضمن مقارنات مع معطيات سابقة أو تقديرية للكيان أو لكيانات مشابهة. كما يجب على المدقق أن يجمع العناصر المقنعة الدالة والموثوقة من خلال وضع الإجراءات التحليلية المادية، وعليه كذلك تصور وأداء إجراءات تحليلية في تاريخ قريب من نهاية أعمال التدقيق للتأكد من التناسق في المحمل بين معرفته المكتسبة للكيان وكشوفه المالية¹⁵.

¹⁴ المعيار الجزائري للتدقيق رقم 510 مهام التدقيق الأولية - الأرصدة الافتتاحية، المقرر رقم 150، مرجع سبق ذكره، ص 34-39.

¹⁵ المعيار الجزائري للتدقيق رقم 520 الإجراءات التحليلية، المقرر رقم 23 المؤرخ في 15 مارس 2017، وزارة المالية، الجزائر، ص 03-04.

7. المعيار الجزائري للتدقيق NAA 560

يتطرق هذا المعيار إلى التزامات المدقق اتجاه الأحداث اللاحقة لإقفال الحسابات في إطار تدقيق الكشوف المالية، ولتطرق لهذا المعيار فيجب التعريف بالأحداث السابقة وأهدافه.

- الأحداث السابقة: قد تتأثر الكشوف المالية ببعض الأحداث التي تقع بعد تاريخ إقفال الحسابات، ويتعلق الأمر بالأحداث الواقعة:

❖ بين تاريخ إعداد الكشوف المالية (تاريخ إقفال الحسابات) وتاريخ تقرير المدقق؛

❖ بعد تاريخ تقريره إلى غاية تاريخ اعتماد الكشوف المالية من طرف الهيئة المداولة.

يدل تاريخ تقرير المدقق، عند مقارنته من قبل المستخدمين، على أن المدقق قد أخذ بعين الاعتبار أثر الأحداث والمعاملات المنتهية إلى علمه والواقعة إلى غاية تاريخ إصدار التقرير.

كما يحدد المنهج المحاسبي المطبق نوعين من الأحداث:

❖ تلك التي تؤكد الظروف السائدة عند إقفال الحسابات؛

❖ تلك التي تدل على ظروف ظهرت بعد تاريخ إقفال الحسابات.

الأحداث اللاحقة هي تلك الواقعة بين تاريخ الكشوف المالية، وتاريخ تقرير المدقق والتي علم بها المدقق بعد تاريخ تقرير

وتختلف التواريخ باختلاف الأحداث المرتبطة بها، لكن وفق هذا المعيار فيمكن توضيح التواريخ التالية:

- تاريخ إعداد الكشوف المالية (تاريخ الإقفال): هو التاريخ الذي أعدت فيه الكشوف المالية وتحمل فيه الأشخاص ذوي سلطة الإقفال مسؤولياتهم حيال ذلك.

- تاريخ تقرير المدقق: هو التاريخ الموضح على التقرير المتعلق بالكشوف المالية والموافق لتاريخ النهاية الفعلية لمهمة التدقيق، ولا يمكن أن يكون سابقا لتاريخ إعداد الكشوف المالية؛

- تاريخ المصادقة على الكشوف المالية: هو التاريخ الذي يعتمد فيه هذه الأخيرة من طرف الجمعية العامة، أو من طرف الهيئة المداولة؛

- تاريخ إصدار الكشوف المالية: هو الذي يتم بموجبه توفير الكشوف المالية المدققة، وكذا تقرير المدقق، إن وجد، لأطراف خارجية.

ومن خلال الشكل الموالي يمكن توضيح صيرورة تواريخ المتعلقة بالأحداث اللاحقة:

الشكل رقم (3-5): توضيح صيرورة تواريخ المتعلقة بالأحداث اللاحقة



المصدر: من إعداد الطالب بناء على ما سبق.

- الهدف من المعيار: يهدف المدقق في إطار تطبيق هذا المعيار إلى:

- أ) الحصول على العناصر المثبتة الكافية والملائمة، والتي تدل على أن الأحداث التي وقعت بين تاريخ الكشوف المالية (تاريخ الإقفال) وتاريخ تقريره، والتي تتطلب إحداث تعديلات على الكشوف المالية أو المعلومات متضمنة فيها، قد تم معالجتها وفقا للمنهج المحاسبي المطبق؛
- ب) المعالجة الملائمة للأحداث التي علم بها بعد تاريخ إصدار تقريره والتي كانت لتؤدي به إلى إحداث تعديلات على محتواه إن هو علم بما قبل ذلك التاريخ.

كما يلاحظ أن هذا المعيار هو نفسه المعيار ISA 560 والمتعلق بالأحداث اللاحقة بمعايير التدقيق والتوكيد الدولية¹⁶.

8. المعيار الجزائري للتدقيق NAA 570 استمرارية الاستغلال

يعالج هذا المعيار التزامات المدقق في تدقيق الكشوف المالية المتعلقة بتطبيق الإدارة لفرضية استمرارية الاستغلال في إعداد الكشوف المالية، وحسب فرضية استمرارية الاستغلال يفترض بكيان ما انه مستمر في نشاطه في المستقبل المتوقع، كما أن استخدام الإدارة لفرضية استمرارية الاستغلال ينطبق أيضا على الكيانات القطاع العام التي لا تخضع لأحكام القانون التجاري. وتقع مسؤولية المدقق في:

- جمع عناصر مقنعة كافية وملائمة، من أجل تقدير صحة فرضية استمرارية الاستغلال الموضوعة من طرف الإدارة أثناء إعداد وعرض الكشوف المالية؛
- استنتاج وجود "عدم يقين" معتبر أو لا، حول قدرة الكيان على مواصلة استغلاله.

¹⁶ المعيار الجزائري للتدقيق رقم 560 أحداث تقع بعد اقفال الحسابات "الأحداث اللاحقة"، القرار رقم 002 المؤرخ في 04 فيفري 2016، مرجع سبق ذكره، ص ص 19-23.

9. المعيار الجزائري للتدقيق NAA 580 التصريحات الكتابية

يعالج المعيار الجزائري للتدقيق 580 إلزامية تحصل المدقق على التصريحات الكتابية من طرف الإدارة في إطار مراجعة الكشوف المالية، والواجبات المطلوبة في المعايير الجزائرية للتدقيق الأخرى والمتعلقة بالتصريحات الكتابية لا تقيد تطبيق هذا المعيار. وتعتبر التصريحات الكتابية عن كل المعلومات الضرورية للمدقق في إطار مراجعة الكشوف المالية، وهي بذلك تعتبر عنصرا مقنعا. ويهدف المدقق من خلال هذا المعيار إلى:

- الحصول على التصريحات الكتابية من طرف الإدارة، تؤكد أن هذه الأخيرة قد قامت بمسئوليتها على أكمل وجه، خاصة تلك المتعلقة بإعداد الكشوف المالية وشمولية المعلومات المقدمة للمدقق؛
- تعزيز العناصر المقنعة الأخرى المتعلقة بالكشوف المالية أو بالتأكيدات الخاصة المتضمنة فيها عن طريق التصريحات الكتابية، إذا اعتبره المدقق ضروريا أو إذا كان مطلوبا في إطار معايير تدقيق أخرى؛
- الرد بشكل ملائم على التصريحات الكتابية المقدمة من طرف الإدارة أو في حالة عدم تقديم التصريحات المكتوبة المطلوبة من طرف الإدارة¹⁷.

10. المعيار الجزائري للتدقيق NAA 610 استعمال أعمال المدققين الداخليين

يعالج هذا المعيار شروط وفرصة انتفاع المدقق الخارجي من أعمال التدقيق الداخلي، على أن تكون وظيفة التدقيق الداخلي بإمكانها أن تكون ذات دلالة للقيام بمهامه. وتتمثل العلاقة بين وظيفتي التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي في:

- يجب على المدقق الخارجي أن يأخذ بعين الاعتبار أعمال المدقق الداخلي، وكذلك أثره المحتمل على إجراءات التدقيق الخارجي؛
- بالرغم من اختلاف أهداف كل من التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي، قد تتشابه بعض الوسائل المستخدمة في تحقيقها لكل من الوظيفتين؛
- مهما بلغت درجة استقلالية وموضوعية وظيفة التدقيق الداخلي، فإن هذه الأخيرة ليست مستقلة عن الكيان مثلما هو مطلوب من المدقق الخارجي للتعبير عن رأيه حول الكشوف المالية. فالمدقق الخارجي يتحمل المسؤولية الكاملة للرأي الذي يعبر عنه، ولا يخففها استغلاله لأعمال المدققين الداخليين.

¹⁷ المعيار الجزائري للتدقيق رقم 580 تصريحات كتابية، القرار رقم 002 المؤرخ في 04 فيفري 2016، مرجع سبق ذكره، ص ص 24-29.

وإذا وجدت لدى الكيان وظيفة التدقيق الداخلي وخلص المدقق الخارجي إلى إمكانية الاستفادة منها لاحتياجات التدقيق، فتكون أهدافه في هذه الحالة:

- تحديد إمكانية وإلى أي مدى تستخدم الأعمال الخاصة للمدققين الداخليين؛
- في حالة استخدامها، تحديد مدى ملائمة أعمال المدققين الداخليين لاحتياجات التدقيق.

11. المعيار الجزائري للتدقيق NAA 620 استعمال أعمال خبير معين من طرف المدقق

يعالج هذا المعيار واجبات المدقق عندما يستعين بخبير يختاره للقيام بمراقبة خاصة تتطلب خبرة في ميدان آخر غير المحاسبة والتدقيق، إضافة إلى كفاءات الأخذ باستنتاجات الخبير. الخبير المعين من طرف المدقق هو شخص طبيعي أو هيئة، ذوي خبرة في ميدان آخر غير المحاسبة أو التدقيق، والتي تستخدم أعمالهم في هذا الميدان من طرف المدقق لمساعدته في جمع العناصر المقنعة الكافية والملائمة¹⁸.

12. المعيار الجزائري للتدقيق NAA 700 تأسيس الرأي وتقرير التدقيق للكشوف المالية

يعالج هذا المعيار التزام المدقق بتشكيل رأي حول الكشوف المالية، وشكل ومضمون تقرير المدقق عندما يتم التدقيق وفق المعايير الجزائرية للتدقيق، ويكون قد أدى إلى صياغة رأي غير معدل، والرأي غير المعدل هو ذلك الذي عبر عنه المدقق حين خلص إلى أن إعداد الكشوف المالي في كل جوانبها المهمة، قد تم وفق المرجع المحاسبي المطبق. وفي إطار هذا المعيار تتمثل أهداف المدقق فيما يلي:

- تشكيل رأي حول الكشوف المالية قائم، على أساس تقييم الاستنتاجات المستخرجة من العناصر المقنعة المجمعة؛
- التعبير بوضوح عن هذا الرأي في تقرير كتابي، يصف أساس ذلك الرأي.

ويتضح مما سبق أن السلطات الجزائرية انكبت على وضع عدة تشريعات نحو التوفيق بين ممارسة المهنة داخل البلد ونظيرتها الدولية، لكن رغم سعيها هذا إلا أنه يلاحظ أن هناك تأخر وقصور في العديد من الجوانب، تتلخص في عدم استعداد مكاتب المحاسبة والمراجعة في الجزائر - والمهنة ككل - على مواجهة المنافسة التي قد تفرضها الشركات المحاسبة والتدقيق الدولية. وفي ظل هذا الوضع، يجب أن تأخذ الجزائر بمبدأ تعميق الإصلاحات المحاسبية نحو تطبيق المزيد من مخرجات المنظمات الدولية المهتمة بالمحاسبة

¹⁸ المعيار 610 و620، المقرر رقم 23 المؤرخ في 15 مارس 2017، مرجع سبق ذكره، ص ص 19-25.

والمراجعة، وعلى رأسها مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB)، الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC)، ولتحقيق ذلك يمكن تقديم نظرة كمقترح لسبيل تحقيق هذه الهدف في البيئة المحاسبية الجزائرية¹⁹.

المبحث الثاني: خطوات تحقيق التوافق بين متطلبات المرجعيات المحاسبية الدولية ومهنة المحاسبة في الجزائر

تتميز البيئة المحاسبية على المستوى الدولي بالتغير المستمر، وفق الظروف والتغيرات التي تطبع واقعها الاقتصادي، وفي إطار سعي الجزائر لإندماج في المجتمع الاقتصادي الدولي، عملت على إحداث إصلاح شامل على الممارسات المحاسبية من خلال تبني النظم المحاسبي SCF، وفقا للقانون 11-07، وما يلاحظ أن هذا النظام أضحى بعيدا عن التوقعات والآمال التي أولتها السلطات الجزائرية، من خلال عملية الإصلاح، كونه لم يستطع مواكبة تلك التغيرات على المستوى الدولي في صورته الحالية، هذا ما يدفع إلى ضرورة إعادة النظر في هذا الإطار المحاسبي، وذلك من خلال التفكير في إعادة تفعيله بصورة تسمح بتحقيق التوافق مع الممارسات المحاسبية الدولية، خاصة الصادرة عن IASB، ولتدارك ذلك وتحقيق هذا المسعى يمكن اقتراح السبل التالية:

المطلب الأول: استراتيجيات تفعيل التوافق بين الممارسات المحاسبية الجزائرية مع نظيرتها الدولية

يكون من الضروري إعادة النظر في الممارسات المحاسبية التي طبعت البيئة المحاسبية الجزائرية، بعد الشروع في تطبيق النظام المحاسبي المالي منذ 2010، بما يتوافق والممارسات على المستوى الدولي، وذلك من خلال:

أولاً: أهمية تحديث النظام المحاسبي المالي بما يتوافق ومعايير المحاسبة الدولية

إن عملية التوافق مع المعايير المحاسبة الدولية يعتبر الهدف الأول الذي سعت إليه السلطات الجزائرية، ممثلة في وزارة المالية من خلال المديرية العامة للمحاسبة، لكن ما يلاحظ أن عملية تحين القانون 11-07 لم تكن من أولويات اهتمام السلطات المعنية، في ظل استمرار التغير في معايير المحاسبة الدولية (IFRS)، فبعد صدور العديد من تلك المعايير وإلغاء أخرى لم تقم الجهات الوصية بدراستها وإعطائها بعد وطني يستجيب لتلك التغيرات، وتحقيقا للهدف الذي تم رسمه بداية من عام 1998.

¹⁹المعيار الجزائري للتدقيق رقم 700 تأسيس الرأي وتقرير التدقيق على الكشوف المالية، المقرر رقم 150، مرجع سبق ذكره، ص 48-51.

وإذا ما قورين بين النظام المحاسبي المالي (خاصة ما ورد في الجريدة الرسمية عدد 19 بتاريخ 25 مارس 2009 المتضمن محتوى وقواعد التقييم والتسجيل المحاسبي، مدونة الحسابات للنظام المحاسبي المالي) في صورته الحالية نجد أن تلك المعايير قد استبدلت العديد من الممارسات المحاسبية، وذلك بتخليها عن عدد من المعايير، التي بدورها تخلت عن العديد من الممارسات والقواعد والطرق المحاسبية. وهذا ما يمكن توضيحه من خلال الجدول الموالي:

جدول رقم (5-5): أهم نقاط التباين بين المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية والنظام المحاسبي المالي

النظام المحاسبي المالي SCF	معايير IFRS
نجد أن النظام المحاسبي قد أخذ من المعيار القديم طرق التقييم والاعتراف المحاسبي من خلال الحسابات المتعلقة بالأصول المالية غير جارية، وهذا في جانب الأصول، وحسابات القروض والخصوم الأخرى، وهذا كذلك في جانب الخصوم. كما أن بنك الجزائر قد أصدر النظام رقم 08-09 والذي يتعلق بقواعد التقييم والتسجيل المحاسبي وتصنيف الأدوات المالية يتوافق والمعيار IAS 39.	معيار الإبلاغ المالي التاسع IFRS 9: الأدوات المالية: والذي جاء يستبدل المعيار المحاسبي الدولي التاسع والثلاثين IAS 39. حيث سيتم الشروع في تطبيقه بداية من الفاتح يناير 2018، مع السماح بتطبيقه قبل هذا التاريخ ابتداء من فيفري 2015.
حيث تظهر في الفصل الثالث من الفرع الثاني للنظام المحاسبي المالي، والذي يظهر: طرق التجميع، تجمع الكيانات، والحسابات المجمعة.	معايير IFRS تتعلق بالحسابات المجمعة (état financier consolidés): - معيار الإبلاغ المالي رقم 10: القوائم المالية المجمعة؛ - معيار الإبلاغ المالي رقم 11: اتفاقيات الشراكة؛ - معيار الإبلاغ المالي رقم 12: معلومات حول المساهمات في الكيانات الأخرى. هذه المعايير تم الشروع في تطبيقها بداية من الفاتح من يناير من عام 2013.
أتت بتعريف ومفهوم جديد للقيمة العادلة وطرق التقييم بها، وقد شرع في تطبيقه ابتداء من تاريخ الفاتح من يناير 2013.	معيار الإبلاغ المالي الثالث عشر IFRS 13: التقييم بالقيمة العادلة.
تظهر عقود الإيجار التمويلي من خلال الفصل الثالث في الفرع الخامس من النظام المحاسبي المالي. وبالنسبة إلى لعقود التأمين فتظهر بعضها منها من خلال Avis 89، الصادرة عن المجلس الوطني للمحاسبة CNC.	بعض المعايير في طور التعويض والاستبدال: IAS 17: والذي يتعلق بعقود الإيجار التمويلي؛ IFRS 4: والذي يتعلق بعقود التأمين، والذي تم تطويره من قبل المجلس وطرح المعيار IFRS 17. حيث أن مجلس معايير المحاسبة الدولية قدم مشاريع لاستبدالها خلال السنوات القليلة القادمة.

<p>حيث تظهر من خلال الفصل الأول: المبادئ العامة، وفي الفرع الأول منه التسجيل المحاسبي للأصول والخصوم، المنتجات والأعباء.</p> <p>كما تمس الفصل الثالث في الفرع الثالث العقود طويلة الأجل.</p>	<p>معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم 15 IFRS: منتوجات الأنشطة العادية المستخرجة من العقود المبرمة مع الزبائن: حيث جاء هذا المعيار ليستبدل المعيار المحاسبي الدولي 11 IAS والمتعلق بعقود الإنشاء، والمعيار 18 IAS المتعلق بالمنتجات الأنشطة العادية. ولقد حدد تاريخ أول تطبيق لهذا المعيار في الفاتح من يناير 2017، مع السماح بتطبيقه في الفترة المسبقة لهذا التاريخ.</p>
<p>حيث أن النظام المحاسبي المالي لم يفرق بين المؤسسة المسعرة في البورصة وتلك التي لها قدرات محدودة.</p>	<p>معايير الإبلاغ المالي الدولية للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة (IFRS Pour PME)</p>

المصدر: من إعداد الطالب²⁰.

إن السعي وراء تحقيق التنسيق المحاسبي في الجزائر ومن خلال النظام المحاسبي يكون يناط بالمجلس الوطني للمحاسبة CNC، حيث يعتبر الهيئة المكلفة بمتابعة معايير المحاسبة الدولية، وكذا الإشراف على وضع المعايير من خلال لجنة المعايرة. كما أن الإبقاء على النظام المحاسبي المالي في نسخته الحالية سيبيعه عن الهدف الذي وضع من أجله، وبالتالي الابتعاد أكثر عن واقع الممارسات المحاسبية على المستوى الدولي، لذا يكون من الضروري إعادة تهيئة محتوى النظام المحاسبي بما يتلائم وواقع الممارسة المحاسبية في الجزائر من خلال تبني مضمون معايير الإبلاغ المالي الدولية IFRS.

ثانياً: متطلبات تحقيق التوفيق بين الممارسات المحاسبية في الجزائر مع نظيرتها الدولية

لكي يستجيب تطبيق نظام محاسبي يتوافق مع المتطلبات الدولية يمكن التعرض إلى ما يلي²¹:

²⁰ تم الاعتماد على ما يلي:

- Abdelouahab ESSADEK , **La Comptabilité : Outil de développement économique**, pp 03-04, voir le site internet suivant : <http://cn-cncc.dz/wp-content/uploads/2016/10/ESSADEK-La-comptabilité-2v-DEF.pdf> consulter le 27/12/2016 à 27/12/2016.
- نظام رقم 08-09 مؤرخ في 12 محرم عام 1431 الموافق لـ 29 ديسمبر 2009، يتعلق بقواعد التقييم والتسجيل المحاسبي للأدوات المالية من طرف البنوك والمؤسسات المالية.
- Avis 89 portant plan et règles de fonctionnement des comptes et présentation des états financiers des entités d'assurances et/ou de réassurances.

- www.iasb.org

²¹CHEURFA Djamel, BEN BELHACEM Sofiane, **Le droit comptable et la normalisation comptable en Algérie : qui fait quoi ?**, Journal of Industrial Economics, Vol 11, December 2016, pp 37-38.

1. تفعيل اليقظة المحاسبية لتوفيق بين معايير المحاسبة الدولية والبيئة المحاسبية الجزائرية

رغم محاولة الجزائر مواكبة تطورات الجارية على مهن المحاسبة على المستوى الدولي خلال الفترة التي سبقت 2004، إلا أن الملاحظ أنها تخلفت عنها بصورة كبيرة، تعتبر المعايير الدولية مستمرة التغير، حيث ظهرت العديد من المعايير بعد هذه الفترة، إلا أن النظام المحاسبي المالي ظل حيس القانون 07-11، هذا ما يعتبر عائق نحو تحقيق التوافق مع المرجعيات المحاسبية الدولية، ويمكن القول أن عملية الإصلاح المحاسبي حتى الآن لم تؤدي إلى تحقيق الأهداف المرجوة منه إذا بقي الحال على ما هو عليه. وفي هذا الإطار، ومن أجل تحقيق التوافق بين معايير المحاسبة الدولية والنظام المحاسبي المالي فإنه يمكن اقتراح ما يلي:

1.1 أهمية إنشاء خلية لليقظة القانونية والمحاسبية لأجل متابعة تطورات معايير المحاسبة الدولية

يكون من المهم إنشاء لجنة يقظة قانونية تسهر على تتبع تطورات معايير المحاسبة الدولية IAS/IFRS، تكون تابعة للجنة المعايير التابعة للمجلس الوطني للمحاسبة CNC، ويتم تشكيلها من خبراء في المحاسبة، حيث تكمن مهمتها في تحضير تقارير دورية تحوم حول كل مستجدات معايير المحاسبة الدولية، مع تقديم وجهات النظر حول إمكانية تطبيقها بما يتناسب مع واقع البيئة المحاسبية والوضع الاقتصادي الجزائري.

2.1 إضفاء مزيد من المرونة على إجراءات المعايير المحاسبية الجزائرية

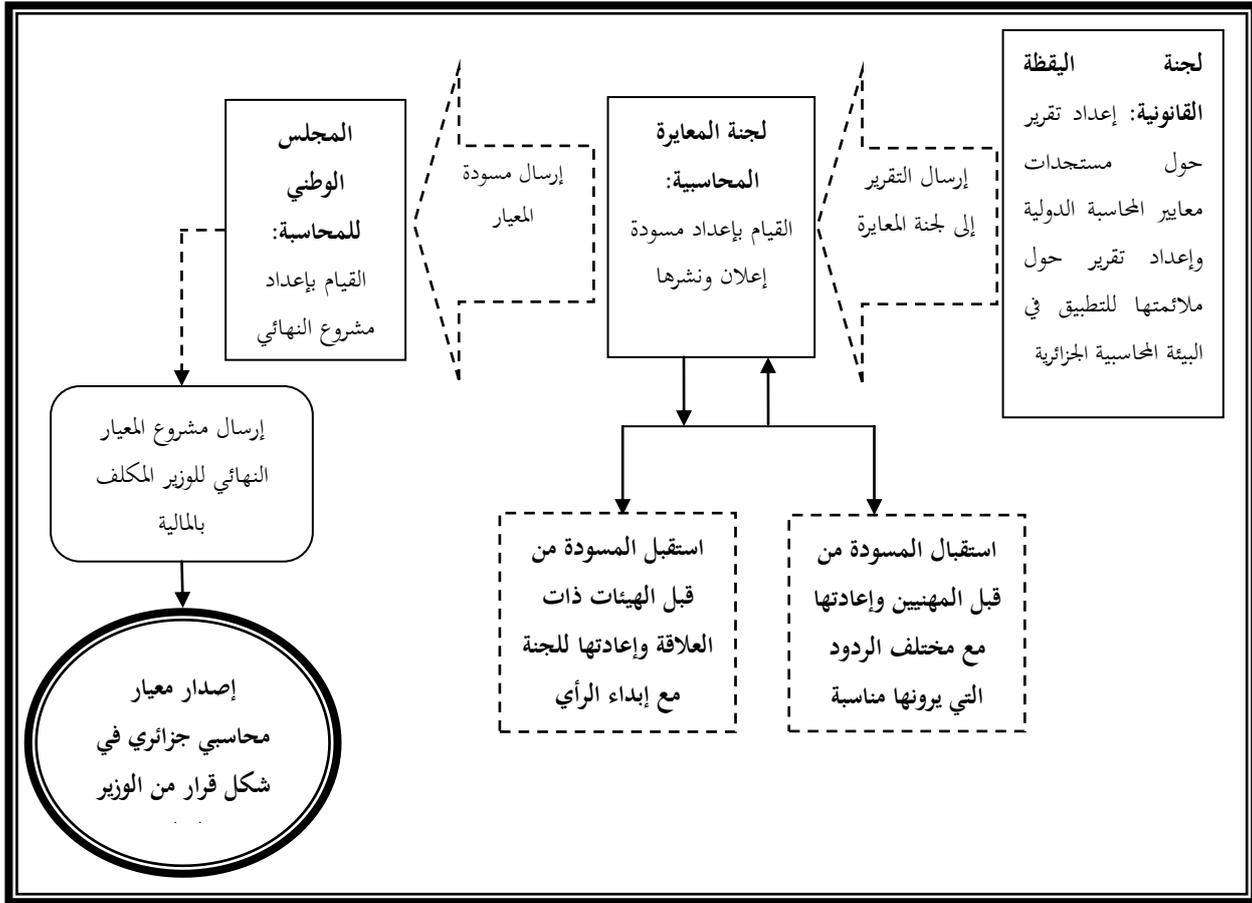
باعتبار في الوقت الحالي المجلس الوطني للمحاسبة الهيئة الأولى لإعداد المعايير المحاسبية في الجزائر، وكما تبين فإن إجراءات المعايير المحاسبية في الجزائر يظهر عليها البطء الشديد، بسبب طول والتعقيدات المصاحبة لإصدارها، وذلك بالمقارنة مع نظيرتها الدولية. حيث من أجل إعداد معايير (أكانت محاسبية أو للتدقيق)، فإن المجلس الوطني للمحاسبة يقوم بإعداد مشروع المعايير ويقوم بإرسالها إلى الوزير المكلف بالمالية، والذي بدوره يقوم بتحويلها إلى مجلس الوزراء، والذي يوافق عليها إن كانت ستصدر في شكل مراسيم تنفيذية، أو يقوم بتحويلها هو كذلك إلى المجلس الشعبي الوطني إذا كانت ستصدر في شكل قانون، والتي تحول مرة أخرى إلى رئيس الجمهورية لقراءة ثانية، وإذا لم يكن هناك أي اعتراض يتم نشرها في الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية.

وبالنظر إلى أن النظام المحاسبي المالي مستمد من المعايير المحاسبية الدولية، والتي بطبيعتها مستمرة التغير، فإن إجراءات إعداد المعايير الجزائرية يجب أن تكون أكثر مرونة، حتى تواكب التغيرات الحاصلة. وفي هذا

الخصوص يكون من الضروري أن تهتم هيئة المعايير المحاسبية (CNC) في الجزائر إلى تحسين إجراءات إصدار المعايير، وذلك بإتباع الخطوات التالية:

- تكليف خلية اليقظة القانونية لمتابعة تطورات المعايير المحاسبية، بإطلاعها عن كل التغيرات الحاصلة على معايير المحاسبة الدولية في شكل تقارير؛
 - تكليف لجنة المعايير التابعة له بدراسة تلك المستجدات، وطرح مسودة إعلان (Exposé de Sondage)، وإرساله إلى المهنيين (خبراء المحاسبة، محافظي الحسابات)، والهيئات ذات العلاقة (بنك الجزائر، بورصة الجزائر ممثلة في هيئة مراقبة عملياتها (la COSOB)؛
 - تقوم لجنة المعايير باستقبال الردود عن مسودة الإعلان في ظرف أقصاه ثلاثة (03) أشهر على الأكثر، وتقوم بعده بإرسال مسودة للمعيار مرفق بتقرير حول مختلف ردود الأفعال، وهذا لفائدة المجلس الوطني للمحاسبة CNC؛
 - يقوم المجلس الوطني للمحاسبة بدراسة مسودة المعيار والتقرير المرفق، ففي حالة وجود اعتراض عن المعيار يقوم بإبداء ملاحظته وتعديلاته ويقوم بإرساله إلى اللجنة لأجل إعادة مناقشته مع المهتمين، أما إذا لم تكن أي اعتراضات فيقوم بإعداد المشروع النهائي للمعيار؛
 - يقوم المجلس الوطني للمحاسبة بإرسال مشروع المعيار إلى الوزير المكلف بالمالية، والذي يقوم بإصداره في شكل قرار فقط، يكون ملزم لكل مهني المحاسبة في الجزائر.
- وهذا ما يمكن توضيحه من خلال الشكل التالي:

الشكل رقم (4-5): نموذج مقترح لتبني معايير المحاسبة الدولية من خلال معايير محاسبية جزائرية



المصدر: من إعداد الطالب بناء على ما سبق.

2. متطلبات التوفيق بين التشريع الجبائي والتجاري في الجزائر ومعايير المحاسبة الدولية

يلعب القانون الجبائي والتجاري على حد سواء دورا بارزا في التأثير على التشريع المحاسبي، كون أن الجزائر اعتمدت على النموذج القاري في تنظيم مهنة المحاسبة، وهذا يعود بطبيعة الحال لتواجد الاحتلال الفرنسي، إلى أن ما يلاحظ أن هذين القانونين لم يواكبا بالصورة الصحيحة تطورات الإصلاح المحاسبي، ويظهر ذلك من خلال:

1.2. القانون الجبائي

يجب أن تنص التشريعات الجبائية المعمول بها على قبول تطبيق معايير المحاسبة الدولية، وفرض تطبيقها والالتزام بها في العمل المحاسبي لدى جميع المؤسسات المعنية بالتطبيق، إلا أنه يلاحظ غموض وتحفظ لا يزال يكتنف الإدارة الضريبية في الجزائر، وكمثال على ذلك عدم احتساب أفساط الاهتلاك للأصول العائدة للتمويل الإيجاري، أو التباين في فهم استخدام أسلوب القيمة العادلة. إلا أن هناك بعض

الحلول للتكثيف النظام الجبائي مع متطلبات SCF والمعايير المحاسبية الدولية، إلا أنها رغم إيجابياتها فإنها تعتبر ذات سلبيات أيضا، فمسألة التوفيق بين القواعد الجبائية والمحاسبية تعتبر من أهم المعوقات لتوجه نحو تحقيق التناسق التام في الجزائر، ولهذا الغرض يمكن طرح الحلول التالية بما لها من سلبيات:

جدول رقم (5-6): حلول مقترحة لتوفيق بين معايير المحاسبة الدولية والقواعد المحاسبية طبقا ل SCF والقواعد النظام الضريبي الجزائري (الإيجابيات والسلبيات)

السلبيات	الإيجابيات	الحلول المقترحة
تزيد من إقبال كاهل المؤسسات بالالتزامات الضريبية التي تعد أصلا معتبرة، ما سيؤدي إلى زيادة تكلفة إضافية للعمل المؤسسات، والتي تعتبر في الأصل تكلفة لتطوير نوعية حساباتها.	يعد بسيطا لأنه يتطلب دراسة القاعدة الضريبية نقطة الاختلاف ومحاولة تكثيف محتواها مع النص المحاسبي.	تكثيف القواعد الضريبية الحالية مع محتوى المعايير المحاسبية الدولية
ليست صالحة للتطبيق في جميع الحالات، لأنها قد تؤدي إلى غموض في الحسابات بالنسبة للمؤسسات، وذلك: - لأنها تطرح حسابات ذات بعد ضريبي؛ - تواجه خطر الرفض من الإدارة الضريبية، بسبب عدم مطابقتها الكلية للقواعد المحاسبية المتبناة؛ - في بعض الحالات يكون تحفظ على مصداقية الحسابات.	لا يتطلب طرح نصوص قانونية جديدة من أجل تطبيقه، فهو يطبق مباشرة دون تعديل النص الضريبي.	المحافظة على القواعد الضريبية مع تغيير المعالجة المحاسبية الخاصة بها بطريقة خاصة تسمح بتحديد أثرها على خصائص النوعية للحسابات.
تؤدي إلى تكلفة عمل إضافية للمؤسسات التي تجد نفسها مجبرة على مسك محاسبتين تضطرها لتعديل برامجها المحاسبية في كل مرة يظهر تباين بين القاعدتين.	هذا الحل يطرح إمكانية تفادي إعادة المعالجة التي تكون ضرورية بسبب الاختلاف بين القاعدتين المحاسبية والجبائية.	السماح للمؤسسات بمسك محاسبة على حسب قواعد المعايير المحاسبية الدولية الدولية وأخرى على حسب القواعد الجبائية.

المصدر: رضا، جاوحدو، وآخرون، الأثر الضريبي الناتج عن تبني المعايير المحاسبية الدولية - دراسة ميدانية، مجلة جامعة القدس المفتوحة للأبحاث والدراسات - العدد الثاني والثلاثون (32)، فيفري 2014، فلسطين، ص ص 355-356.

2.2. أهمية التوفيق بين القانون التجاري ومحتوى SCF ومعايير IFRS

ما يلاحظ انه منذ تبني والشروع في تطبيق النظام المحاسبي المالي في 2010، فإن القانون التجاري الصادر في عام 1975 والذي تم تعديله واستكماله في آخر مرة سنة 2005، لم يطرأ عليه أي تأثير، ومن المعروف أن القانون التجاري يعد مرجع في التشريع المحاسبي الجزائري، ولهذا الغرض فيكون من الضروري إعادة النظر في هذا القانون بما يستوجب التوفيق بين القانون 11-07، ومعايير المحاسبة الدولية IFRS، وإلا أصبحت عملية الإصلاح دون معنى بسبب التأثير البالغ للتشريع التجاري على أهم العمليات المحاسبية في المؤسسات الجزائرية، كحالة الرفع من رأس المال وتخفيضه، وعمليات التصفية والاندماج، وإصدار الأوراق المالية للتمويل، وغيرها.

ثالثاً: أهمية تبني تحديث المحاسبة العمومية في الجزائر وفقاً لمعايير IPSAS

من المتوقع عند خطو مثل هذه الخطوة، المساهمة في قدرة السلطات الجزائرية على التحكم في الإنفاق العمومي، وإضفاء مزيد من العقلانية في تسيير الموازنة العامة للبلاد، التي تعبر من أكبر تحديات الجزائر بعد إهيارات سوق المحروقات في منتصف عام 2014.

ولهذا لا بد أن يأخذ هدف إصلاح المحاسبة العمومية في الجزائر الأولوية، من أجل الوصول إلى الأهداف المستطرة من قبل السلطات الجزائرية، كما يساعدها ذلك لاسيما في:

- تسطير الأهداف بفاعلية وقياس الأداء (بواسطة المقارنة بين النتائج والأهداف)؛
- المساعدة في وضع محاسبة تحليلية للموازنات العامة (مثل قطاع الصحة وقطاع التعليم العالي)؛
- تعزيز الرقابة البعدية، ومثل ذلك قيام محافظي الحسابات بالمصادقة على حسابات بعض من المؤسسات والإدارات العمومية؛
- تسطير برامج لتكوين المحاسبين العموميين، ذلك بهدف رفع الكفاءة، وتحسين مستوى الأداء على أساس النجاح والفعالية، مع ضمان تطبيق قواعد الحاكمة في تسيير المال العام²².

²² Abdelouahab ESSADEK , *Op-cit*, p 05.

المطلب الثاني: أهمية التحول لمتطلبات الدولية فيما يخص محاسبة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر

هناك تقدم كبير أحرزه مجلس معايير المحاسبة الدولية فيما يخص تطبيق المعايير المحاسبية المتعلقة بالمؤسسات الصغيرة والمتوسطة IFRS-PME، وفي إطار سعي الجزائر للاندماج في الاقتصاد العالمي التفكير في مدى ملائمة هذه المعايير لمخطط الاقتصاد الجزائري.

أولاً: واقع المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر

لقد أخذت المؤسسات الصغيرة والمتوسطة تعريفها في الجزائر من تعريف الاتحاد الأوروبي لعام 1996، وذلك من خلال القانون 81-01 المؤرخ في 12 ديسمبر 2001 والمتعلق بالقانون التوجيهي لترقية المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، حيث عرفها على أن: "المؤسسات الصغيرة والمتوسطة (Petites et Moyennes Entreprises PME) هي تلك المؤسسات التي تقوم بإنتاج السلع والخدمات، وتقوم بتشغيل بين واحد (01) ومائتين وخمسون (250) عامل بتوقيت كامل خلال السنة، ورقم أعمال سنوي لا يفوق إثنين (02) مليار دينار، أو مجموع ميزانيتها لا يتجاوز خمسمائة (500) مليون دينار، والتي تحترم معايير الاستقلالية"²³.

جدول رقم (5-7): تصنيف المؤسسات الصغيرة والمتوسطة (PME-PMI) في الجزائر

المؤسسات	عدد العمال	رقم الأعمال (دج)	مجموع الميزانية
مؤسسات منتهية الصغر	9-1	<20 مليون	<10 مليون
مؤسسات الصغيرة	49-10	<200 مليون	<100 مليون
مؤسسات المتوسطة	250-50	200 مليون - 2 مليار	(500-100) مليون

Source : samia gharbi, *les pme/pmi en algerie : etat des lieux sme/smi in algeria: inventory of fixtures*, cahiers du lab.rii – documents de travail – , n°238 mars 2011, p 05.

إن فكرت وضع نظام محاسبي مالي للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة يستجيب للنسيج المؤسساتي الذي يشكل الاقتصاد الوطني، حيث نجد أنها:

²³ Ministère de l'Industrie, de la Petite et Moyenne Entreprise et de la Promotion de l'investissement, *Bulletin de Veille n°1 de 25/02/2012*, Direction Générale de la Veille Stratégique, des Etudes Economiques et des Statistiques, p 01.

جدول رقم (5-8): تطور المؤسسات الصغيرة والمتوسطة (PME-PMI) في الجزائر خلال الفترة 2003-2012

السنوات	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012
المؤسسات الخاصة	207949	225449	245842	269806	293946	392013	408155	606737	500854	532702
المؤسسات العمومية	788	778	874	739	666	626	598	560	599	561
المؤسسات الحرفية	79850	86732	96072	106222	116347	126887	162085	...	141460	154123
المجموع	288587	312959	342788	376767	410959	519526	570838	607297	642913	687386

24 المصدر: من إعداد الطالب.

وما يلاحظ على هذا الجدول، أن عدد المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في تصاعد مستمر خلال هذه المرحلة، خاصة بالنسبة إلى المؤسسات الخاصة، حيث نجد أن هناك ارتفاع بنسبة 42% بين سنتي 2003 و2012، أي بزيادة إجمالية تصل إلى 398799 مؤسسة خاصة، كما أن المؤسسات الحرفية هي كذلك شهدت ارتفاع ملحوظ، في المقابل نجد أن العكس صحيح بالنسبة إلى المؤسسات العمومية. ويعود سبب ارتفاع المؤسسات الصغيرة والمتوسطة (لاسيما الخاصة منها) في الجزائر إلى العديد من الأسباب، لعل أهمها:

- إرادة السلطات الجزائرية في توسيع النسيج المؤسساتي المتمثل في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، باعتبار أنها نواة النمو الاقتصادي حتى بالنسبة إلى الدول المتقدمة؛
- إجراءات الدعم المتعلقة بالاستثمار وتشغيل الشباب التي باشرتها خاصة بعد 2011، من خلال صيغ ANEM، CNAC، ANSEJ، ANDI،
- التحفيزات الجبائية الممنوحة لفائدة أولئك المستفيدين من تلك الصيغ.

²⁴ تم الاعتماد على:

- samia gharbi, *les pme/pmi en algerie : etat des lieux sme/smi in algeria: inventory of fixtures*, cahiers du lab.rii – documents de travail –, n°238 mars 2011, op-cit, p 07.

- Ministère de l'Industrie, de la Petite et Moyenne Entreprise et de la Promotion de l'Investissement, *Bulletin d'Information Statistique de la PME N° 21*, Direction Générale de la Veille Stratégique, des Etudes Economiques et des Statistiques, SERIE Statistiques et Tableaux de Bord Données du 1^{er} semestre 2012 , p 11.

ثانياً: أهمية اعتماد إطار محاسبي للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة كاستجابة للمتطلبات الدولية
كما تم الإشارة إليه، تعتبر المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر المحرك الأساسي للاقتصاد الوطني،
وبالتالي يجب آلاءها أولوية خاصة من حيث تنظيم عملياتها التسييرية والمحاسبية، وذلك من خلال تقريب
الممارسات المحاسبية لنظيرتها المعمول بها على المستوى الدولي.

1. أهمية المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRS PME

لقد أظهرت تجارب العديد من الدول دور إعداد نظامين محاسبين يتعلق كل منهما بنوع المؤسسات
الاقتصادية، وهذا ما تأكده الكثير من التجارب، كالتجربة الإسبانية رغم أنها أخذت الإطار العام
للمخطط المحاسبة العام الفرنسي (مثلما هو الحال بالنسبة إلى النظام المحاسبي المالي SCF) عند قيامها
بإصلاح شامل لمهنة المحاسبة، إلا أنها وضعت مشروع مخططاً محاسبياً يتعلق بالمؤسسات الصغيرة والمتوسطة
(PCG PME)²⁵، وذلك وفقاً لبعض المعايير والشروط، أهمها²⁶:
- مجموع الأصول يكون يساوي أو أكبر من 280.000 يورو؛
- رقم أعمال لا يقل عن 5.700.000 يورو؛
- متوسط العمال المشغلين أكثر من 50 عامل.

كما تمت الإشارة خلال الإصلاح المحاسبي في ألمانيا خلال سنة 2009، على أهمية وضع مشروع
يكون إطار منظم لمحاسبة المؤسسات غير المسعرة، أي وضع محاسبة للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة،
فالمؤسسات الألمانية المسعرة أصبحت تلتزم بتطبيق معايير الإبلاغ المالي الدولية طبقاً للقرارات الاتحاد
الأوروبي²⁷. كما أن هناك العديد من البلدان العالم، ولأهمية التفريق بين محاسبة الشركات المدرجة والتي تهتم
بتوسعاتها خارج الحدود الوطنية وبين المؤسسات الصغيرة والمتوسطة التي يشمل اهتمامها في هذه المرحلة
على توسعة أسواقها الداخلية وعدم قدرتها تحمل تكاليف تطبيق معايير إعداد التقارير المالية الدولية IFRS.
وتعتبر المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في مفهوم IFRS-PME كل الكيانات التي:
- ليس لها مسؤولية عامة، أي بمعنى لا تقوم بإصدار أوراق مالية يمكن تسعيرها من خلال سوق عام
(بورصة، سوق وطني للقيم المنقولة...)

²⁵ Odile BARBE et Belen GARCIA-OLMEDO, *La réforme comptable Espagnole : Convergence avec le référentiel IFRS*, Revue Française de Comptabilité, N°438, Décembre 2010, p 36.

²⁶ Immaculada VILARDELL, *Le Plan Comptable Espagnol Pour Les PME*, Revue Française de Comptabilité, N°436, Octobre 2010, p52.

²⁷ Christopher HOSSEFLD, Peter KAJUTER, IFRS et PME- une enquête Franco Allemande, Revue Française de Comptabilité, N°416, Décembre 2008, p48.

- التي تقوم بنشر قوائمها المالية لاستخدام العام من قبل مستعملين خارجيين، ويقصد بمستعملي القوائم المالية الخارجيين كالمساهمين الذين لا يشاركون في عملية تسيير نشاط تلك الكيانات، و الدائنين الحاليين أو المحتملين ووكالات تنقيط الديون²⁸؛
- كما يستثنى من مجال تطبيق هذه المعايير المؤسسات المالية²⁹.

وتعود أهمية وضع معايير خاصة بالمؤسسات الصغيرة والمتوسطة (IFRS-PME) إلى كون الشركات المدرجة في 52 سوق مالي على المستوى العالمي تضم فقط 45000 شركة مدرجة، في حين نجد أنه فقط:

- في أوروبا يوجد 25 مليون مؤسسة صغيرة ومتوسطة في القطاع الخاص لوحده؛
- في الولايات المتحدة يوجد حوالي 20 مليون مؤسسة؛
- في المملكة المتحدة هناك 4.7 مليون مؤسسة في القطاع الخاص؛

حيث أن 99.6% تشغل أقل من 100 عامل؛ كما تشهد معايير الإبلاغ المالي الدولية قبولا عاما على المستوى الدولي، حيث تم اعتمادها في أمريكا الجنوبية (البرازيل والفيينزويلا)، و بلدان البحر الكاريبي (كترينداد، باهاماس، جمهورية الدومينيكان)، في أمريكا الوسطى (كالسلفادور، وبانما، كوستاريكا)، في إفريقيا (جنوب إفريقيا، بوتسوانا، إثيوبيا، تنزانيا، ومقترحة في مصر، وغيرها)، وفي آسيا (كمبودجيا، تركيا، هون كونغ، مقترحة في ماليزيا، وقيد الدراسة في سنغافورة)، وفي أوروبا فإن اللجنة الأوروبية قامت بإطلاق استشارة حول تطبيق هذه المعايير، كما هي مقترحة في بريطانيا وأيرلندا.

2. أهمية توفير إطار محاسبي يتناسب مع احتياجات المؤسسات الصغيرة المتوسطة (SCF) (PME)

في ظل سعي الجزائر للانضمام لبيئة المحاسبة الدولية، يكون من الضروري إعادة النظر في النظام المحاسبي المالي بصورته الحالية، من حيث عدم قدرته على استيعاب المعايير الدولية للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة، وبالتالي فيمكن اللجوء إلى تطبيق نظام محاسبي ببعدين مختلفين، وفقا لنسيج المؤسسات والشركات الناشطة في الجزائر، يكون البعد الأول تطبيق نظام محاسبي مالي شامل يستجيب لمتطلبات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، وهذا بالنسبة إلى الشركات المدرجة أو من المحتمل أن تدرج على مستوى بورصة الجزائر، ونظام محاسبي يستجيب لمتطلبات المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، يستمد أسسه من المعايير

²⁸ Claude CAZES et Joseph ZORNIOTTI, *Pocket IFRS pour PME, Norme Internationale d'Information Financière (IFRS) pour les Petites et Moyennes Entités (PME), (Extraits) L'essentiel des principales dispositions*, Juillet 2009, p 09.

²⁹ Gilbert GELARD, *IFRS POUR PME, BAMAKO, JOAC, Juillet 2010*, pp 02-03, voir le site internet suivant : <http://www.ifrs.org/IFRS-for-SMEs/Documents/presentation1007GGelardSMEFrench.pdf> consulter le 28/12/2016 à 18:32.

الدولية IFRS PME. وتظهر أهمية التفرقة بين النظام المحاسبي المالي الشامل والنظام المحاسبي المالي للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة (SCF PME) المقترح في وجود العديد من الاختلافات، لعل أهمها:

الجدول رقم (9-5): التمييز بين تطبيق النظام المحاسبي المالي SCF و IFRS-PME و FULL IFRS

العناصر	النظام المحاسبي المالي SCF	IFRS- PME	FULL IFRS
مجال التطبيق	لكافة المؤسسات الإنتاجية والتجارية والبنوك والمؤسسات المالية، وغيرها من الكيانات، أكانت مسعرة أو غير مسعرة.	لكل الكيانات ماعدا المؤسسات المالية والكيانات التي أسهمها مسعرة من خلال سوق مالي.	لكافة الكيانات، لكن بالتركيز أكثر على الكيانات المسعرة في السوق المالي.
القوائم المالية وإعداد التقارير	خمسة قوائم مالية، مع إمكانية إعداد قوائم وتقارير مرحلية خلال الدورة المالية الواحدة.	خمسة قوائم تنشر وتقرر عنها مرة واحدة، مع عدم القدرة على إعداد قوائم مالية مرحلية.	خمسة قوائم مالية، مع إمكانية إعداد قوائم وتقارير مرحلية خلال الدورة المالية الواحدة.
قواعد التقييم	القيمة العادلة-التكلفة المهتلكة-التكلفة التاريخية، القيمة القابلة للتحويل، القيمة الصافية.	القيمة العادلة والتكلفة التاريخية.	القيمة العادلة -التكلفة المهتلكة.
الحسابات المركبة (Les comptes Combiner)	توجد	توجد	لا توجد
الأدوات المالية بغرض البيع	توجد من خلال تصنيف الشبثيات المالية، </27>.	لا توجد (كون طبيعة والقدرات المالية للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الغالب لا تمكنها من اقتناء أدوات مالية بغرض البيع)	توجد من خلال المعيار IAS 39.
تأثير الجباية	يتأثر بالنظام الجبائي، وكذا العمل بمبدأ تغليب الواقع الاقتصادي على الجوهري القانوني.	تغليب الواقع الاقتصادي على الجوهري القانوني	تغليب الواقع الاقتصادي على الجوهري القانوني
المعلومات القطاعية	لم يفرض النظام المحاسبي المالي على المؤسسات توفير معلومات قطاعية.	معايير الإبلاغ المالي الدولية للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة لا تشمل على معيار يفرض توفير معلومات قطاعية.	وجوب توفير معلومات قطاعية طبقا للمعيار المحاسبي الدولي رقم IAS 14.

من أهم المعلومات الواجب توفيرها للمستثمرين ربحية السهم الواحد، من أجل إجراء المقارنة، خاصة.	لا تفرض وجود ربحية السهم الواحد، كون أن طبيعة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة تتميز بكونها ملك لأفراد أو عائلات.	من أهم مستجدات النظام المحاسبي المالي ضرورة توفير ربحية السهم الواحد من خلال جدول حسابات النتائج.	ربحية السهم الواحد
---	---	---	--------------------

المصدر: من إعداد الطالب.

3. مميزات وعيوب تبني معايير الإبلاغ المالي الدولية للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر
 إن استخدام معايير الإبلاغ المالي الدولية للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة (IFRS-PME) يحقق ميزات لفائدة تلك المؤسسة، لكنه في نفس الوقت تعثره بعض العيوب عند التطبيق، ولعل ما يميز هذه المعايير نجده يتجلى فيما يلي³⁰:

1.3 ميزات في صالح IFRS-PME

وهي تشمل الدلائل التالية في صالح تبني معايير IFRS-PME:

- تعتبر ذات منفعة كبيرة بالنسبة إلى المؤسسات التي لها فروع في بلدان أخرى، وكذا شركات العابرة للقارات التي تطبق المعايير الكاملة (Full IFRS)، وهذا ما يسهل من إعداد القوائم المالية المجمعة (état financier Consolidé)؛
- تسهل عمل المؤسسات التي تبحث على تمويل دولي، أو استقطاب المستثمرين الأجانب، الذي يردون توسع نشاطاتهم على المستوى الدولي؛
- تضمن أفضل مفهومية وإجراء مقارنة بالنسبة إلى المستثمرين والشركاء التجاريين والدائنين، بفضل الاستخدام الموحد للغة محاسبية وحيدة.

2.3 عيوب استخدام معايير IFRS-PME

هناك بعض العيوب تعثر تطبيق معايير الإبلاغ المالي الدولية للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة لعل أهمها نجد:

- تعبر معقدة بالنسبة إلى معدي القوائم المالية، خاصة بالنسبة إلى المؤسسات منتهية الصغر؛
- تتميز بارتفاع تكلفة تطبيقها بمقارنة المنافع التي ستحصل عليها المؤسسات الصغيرة والمتوسطة؛

³⁰ Mona SAID BOUSTANY, LA NORME IFRS POUR LES PME : UN PAS VERS L'INTERNATIONALISATION?, <https://fgm.usj.edu.lb/pdf/a0415.pdf>, consulter le 28/12/2016 à 19 :22.

- القيمة العادلة تتطلب إعادة تقييم دورية، وفي غياب سوق للقيم فإن الأمر يتطلب تطبيق نموذج رياضي جد معقد عند الحساب؛
- اعتماد مستخدمي المحاسبة على النظام المحاسبي الوطني القائم؛
- علاقة المحاسبة المالي والنظام الضريبي الوطني يجعل من الصعب تطبيق المعايير بالنسبة إلى الحسابات المنفصلة.

المطلب الثالث: أهمية تطوير التعليم والتكوين المحاسبي بالجزائر في ظل التوجه نحو المرجعية المحاسبية الدولية

يعد التعليم المحاسبي حجر الزاوية للمهنة المحاسبة، فهو السبيل الوحيد لصقل مهارات والكفاءات المحاسبية في الجزائر، وبالنظر إلى الواقع الحالي على مستوى العليم الأكاديمي والمهني، يكون من الضروري إعادة النظر في برامج التعليم والتكوين بما يتناسب وواقع الدولي في هذا المجال، ولهذا الغرض يمكن التطرق إلى ما يلي:

أولاً: متطلبات تطوير أساليب التعليم المحاسبي الأكاديمي والمهني بالجزائر منذ الاستقلال عملت الجزائر على إصلاح منظومتها الجامعية، وجعلها أقرب للممارسات الدولية، كما أن يلعب التعليم المحاسبي الجامعي دوراً مباشراً في تكوين محاسبي ومدقي المستقبل لمن لتحقيق ذلك التقارب المنشود يجب تحقق بعض المتطلبات، والتي يمكن تلخيصها فيما يلي:

1. أهمية الاهتمام بالمقررات والمناهج التدريسية

تلعب المقررات والمناهج التعليمية أساس التكوين الأكاديمي والمهني لطلاب أقسام المحاسبة، فمن خلالها يتم صقل مهارتهم الفكرية والتعليمية والتحليلية، ولذا فإن التعليم المحاسبي في الجامعات ومعاهد التكوين المتخصصة في المحاسبة يجب أن تركز على جوانب

1.1 أهمية التقريب من معايير التعليم المحاسبي (IES) وواقع التعليم المحاسبي في الجزائر

بالمقارنة مع متطلبات الدولية في مجال التعليم المحاسبي فإن الجامعات الجزائرية ومعاهد التكوين قد استجابة لبعض المتطلبات التي تعالج هذا الجانب، ومن خلال الجدول التالي يمكن إبراز أهم متطلبات المعيار الدولي للتعليم المحاسبي (IES 02) والمتعلق بـ: "برامج تعليم المحاسبة المهنية"، ومقررات مناهج التعليم المحاسبي على مستوى الجامعات الجزائرية، وذلك كما يلي:

جدول رقم (10-5): مقاييس مقترحة وفقا للبيئة المحاسبية الدولية من خلال مناهج التعليم المحاسبي في الجزائر

المساق أو المقياس	الهدف من المقياس
محاسبة وتدقيق باللغة الانجليزية	الهدف من هذا المقياس تعريف الطلبة بقواعد المحاسبة المالية باللغة الانجليزية وطرق إعداد القوائم المالية والتقارير وعرضها. كما تعتبر عامل مهم في الشركات الأجنبية العاملة في الجزائر، والتي تعد قوائمها باللغة الانجليزية.
طرق إعداد وتحليل التقارير المالية	من المهم تعريف الطلاب دراسة العلوم المحاسبية على قواعد إعداد ونشر التقارير المالية، وكذا الطرق الكفيلة لتحليلها واستخلاص أهم النتائج، خاصة التقارير القطاعية والتقارير الصادرة من المؤسسات التي تعمل في نفس النشاط.
المحاسبة الأنفلوسكسونية	بحكم سيطرة هذا النمط المحاسبي على المستوى الدولي، يكون من الضروري تعريف الطلاب بالقواعد الأساسية وأهم المبادئ التي يبني عليها، كما يتيح الفهم الجيد للمعايير المحاسبية الدولية، كما يمكن المؤسسات الجزائرية من قدرتها على إعداد قوائم مالية تستجيب لهذا التنظيم المحاسبي في حالة طلب منها ذلك بغرض الولوج للأسواق المالية الأمريكية ونظيرتها مثلا.
تسويق خدمات المهن المحاسبية	تعريف طلاب العلوم المحاسبية على المبادئ الأساسية للتسويق، وكذا طرق إنشاء العلامات التجارية، خاصة تلك المتعلقة بالخدمات المحاسبية.
التجارة الالكترونية	تعد التجارة الالكترونية من أهم مجالات تطورات تكنولوجيا المعلومات في هذا العصر، وتعد تحديا للمحاسبين والمدققين في نفس الوقت، وفي ظل هذا الوضع يكون من الضروري تعريف الطلاب بالطرق المحاسبية والتدقيق عند استخدام التجارة الالكترونية، وكذا أسس الجمركة و تخليص الضرائب.
ضرائب دولية	من المهم معرفة المحاسب والمدقق للقواعد الجبائية الدولية، ويتم ذلك بالتعريف بأهم القواعد الضريبية على الصعيد الدولي واتفاقيات منع الازدواج الضريبي المبرمة من قبل الجزائر مع العالم الخارجي لفائدة الطلاب.
تطبيقات محاسبية حاسوبية وفقا للبرامج الدولية (كبرنامج XBRL وغيرها)	بالإضافة إلى التطبيقات الحاسوبية في تسيير الأجور والمخزونات والبرامج المحاسبية للمؤسسات الاقتصادية، يكون من المهم تعريف الطلاب بالتطبيقات الحاسوبية للبرامج المعترف بها على الصعيد، ويساعدهم ذلك في الاندماج في سوق العمل بسرعة أكبر.
تنظيم مهنة المحاسبة في الجزائر والبيئة الدولية	يجب تعريف الطلاب بتنظيم مهنة المحاسبة، ومهام مختلف المهنيين، والقدرة على التفريق بينهم، مع ضرورة المقارنة مع المرجعيات المحاسبية الدولية

ومتطلباتها.	
من أهم ما يميز المحاسبين والمدققين في الدول المتقدمة القدرة على إدارة الأعمال، ومساعدة المؤسسات على وضع الخطط الإستراتيجية، ودراسة قطاع النشاط ودرجة المنافسة، والتنظيم الإداري الجيد، والتنظيم هو أساس النجاح في مؤسسات الأعمال الحديثة. فيكون من الضروري تدريس الطلاب: مبادئ الإدارة العامة، إدارة الأعمال، الإدارة الإستراتيجية والتخطيط، طرق تنظيم العمل ومهارته، وغيرها في هذا المجال.	العلوم الإدارية

المصدر: من إعداد الطالب³¹

وهناك مقاييس ذات صلة يمكن التعرف عليها من خلال القيام باستطلاع لفائدة المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، ومعرفة الجامعات والمعاهد للحاجات تلك المؤسسات من المعارف والمهارات الضرورية والمطلوبة في الخريجين، أكانت تلك المعارف والمهارات ترتبط بالبيئة الداخلية للبلد أو الخارجية.

2.1. استراتيجية الاهتمام بأعضاء هيئة التدريس

يجب اختيار هيئة تدريس تتناسب وواقع التعليم المحاسبي المعمول به على المستوى الدولي، وعلى الخصوص:

- يجب الاهتمام بخصائص عضو هيئة التدريس المتميز، فقد وضعت العديد من دول العالم تصوراتها لخصائص معلم المستقبل ومميزاته، ومنها: التركيز على الطالب، وحسن إدارة الموارد، والتنمية المهنية المستدامة، ومشاركة أولياء الأمور والمجتمع المحلي، وامتلاك مهارات التحدي والابتكار والإبداع والتفكير الناقد، وإجادة مهارة الحاسوبية وتكنولوجيا المعلومات. كما يرى بعض الخبراء إلى الكثير من الخصائص والمميزات التي يجب أن يتصف بها عضو هيئة التدريس، لعل أهمها:
- ❖ توفره على الخصائص الجسمية والسلامة البدنية والصحة الجيدة المناسبة لعملية التدريسية؛

³¹ تم الاعتماد في إعداد الجدول على المصادر التالية:

- الخليلي، مقداد أحمد، وآخرون، استخدام معايير التعليم الدولية للمحاسبين المهنيين في تطوير المناهج المحاسبية لمرحلة البكالوريوس في العراق (نموذج لمنهج محاسبي مقترح لمرحلة البكالوريوس في العراق)، مجلة تنمية الراقدين، العدد 99، مجلد 32، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الموصل، العراق، 2010.
- محمد، مطر، وآخرون، الارتقاء بالتعليم المحاسبي الجامعي لتحقيق الشروط المنصوص عليها في معايير التعليم المحاسبي الدولي، المؤتمر العلمي المهني الدولي الحادي عشر، تحت شعار: نحو عالمية مهنة المحاسبة والتدقيق، جامعة الزرقاء، عمان، الأردن، يومي 09 و 10 سبتمبر 2015.

❖ خصائص القدرات العقلية، من حيث ضرورة امتلاكه قدرة عالية من التفكير العلمي والإبداعي، الناقد، وحل المشكلات، والتحليل والتطبيق، بالإضافة لكونه ذكيا وسريع الفهم وواسع الأفق والمعارف؛

❖ توفره على خصائص شخصية، كقوة الشخصية والتحكم في السلوك والشجاعة الأدبية، بالإضافة إلى الهدوء والصبر والطموح والتفائل، المرونة، والتعاون مع الآخرين، وتقوى الله وحبه للمهنة؛

❖ توفره على خصائص الأكاديمية والمهنية، كالتعمق في مجال التخصص والاطلاع على المستجدات، وحضور المؤتمرات والندوات والملتقيات، وحسن إعداده لمادة التدريس وقدرته على تفهم الطلاب؛

❖ توفره على خصائص إنسانية وأخلاقية، كامتلاكه مهارات التواصل والعلاقة الجيدة مع الآخرين، والتزامه بالقيم الأخلاقية، وكذا أخلاق المهنة.³²

- ضرورة الاهتمام بالوسائل التي تمكن هيئة التدريس للقيام بمهامهم على الوجه اللازم، وذلك من خلال توفير إمكانيات العمل كقاعات التدريس المناسبة (أقسام ومدرجات)، الوسائل التكنولوجية الحديثة (كالحواسيب، الاتصال بالإنترنت، وغيرها)، توفير مستلزمات الضرورية للقيام بالعملية التدريسية على أحسن وجه؛

- أهمية تهيئة المقررات والمادة التدريسية، وفقا للمستجدات البيئية الدولية والمحلية في المحاسبة والتدقيق، وعدم الاكتفاء بما تم إنجازه، مع إجراء مراقبة دورية من قبل رؤساء الأقسام في الكليات والمعاهد والتركيز على هذه النقطة؛

- أهمية إشراك مهنيي المحاسبة في العملية التدريسية، يتم من خلالها نقل التجارب العملية بالإضافة إلى قدراتهم العلمية، خاصة خبراء المحاسبة ومحافظي الحسابات، لما يتمتعون به قدرات وخبرات في المجال المهني والعملية؛

- أهمية القيام بالندوات والأيام الدراسية ودورات تكوينية لفائدة الأساتذة المشتغلين في التعليم المحاسبي، يقوم بها الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات، لنقل تجاربهم العملية إلى نظرائهم من الأساتذة الذين امتلكوا قسط وافر من التكوين النظري، وشرح الغموض الذي يعتلي الكثير من النصوص القانونية في مجال المحاسبة والتدقيق.

³² الرواشده، علاء زهير، وآخرون، خصائص عضو هيئة التدريس المتميز كمؤشر لجودة التعليم العالمي في الأردن، المجلة العربية لضمان جودة التعليم الجامعي، المجلد العاشر (10)، العدد (27)، 2017، ص 73.

3.1. أهمية تطوير أساليب التدريس

قد أوصى الاتحاد الدولي للمحاسبين في مقدمة معاييره التعليمية على ضرورة تدريب المعلمين، وتشجيعهم على استخدام أساليب تدريس التعلم المركزي، والتي تهدف إلى إكساب الطلاب مهارة التعلم والتوجيه الذاتي بعد التخرج، وللمعلمين الحرية في تكييف الأساليب التي لها أفضل مردود من خلال ثقافتهم الخاصة، وتقع هذه الأساليب في أحد عشر أسلوباً، كما يلي³³:

- استخدام دراسات الحالة، وعروض العمل، وغيرهما من الوسائل التي تحاكي مواقف العمل؛
- العمل في مجموعات؛
- تكييف الأساليب والمواد التعليمية، لمواكبة التغير المستمر في بيئة العمل التي يعمل بها المحاسبون المهنيون؛
- وضع المناهج التي تحث على التعلم الذاتي، وبالتالي فإن الطلاب سيتعلمون كيف يعلمون أنفسهم، وسيحملون معهم هذه المهارة إلى ما بعد التخرج.
- تحفيز الطلاب للمشاركة بفعالية في العملية التعليمية؛
- استخدام أساليب القياس والتقويم التي تعكس التغير في المعرفة والمهارات والقيم والأخلاق والسلوك المهني المطلوب للمحاسبين المهنيين؛
- دمج المعرفة والمهارات والقيم والأخلاق والسلوك المهني، ضمن المواضيع والفروع الدراسية، وذلك لعرض الجوانب المتعددة للمتطلبات المهنية، والنموذج المثالي في المواقف المعقدة؛
- التعريف بالمشاكل القائمة، وسبل حلها، الأمر الذي يشجع التعرف على المعلومات الملائمة، ووضع التقديرات المنطقية، والتوصل إلى استنتاجات واضحة؛
- اكتشاف النتائج البحثية؛
- تحفيز الطلاب لتطوير شكوكهم وآرائهم المهنية؛
- استخدام التكنولوجيا والتعليم الإلكتروني في عملية التعليم المحاسبي.

³³ محمد، فتح الإله محمد أحمد، مدى التوافق بين التعليم المحاسبي في الجامعات السودانية ومتطلبات بيئة الأعمال المعاصرة والاتحاد الدولي للمحاسبين من وجهة نظر أرباب الأعمال وأعضاء هيئة التدريس، المجلة العربية لضمان جودة التعليم الجامعي، المجلد التاسع (09)، العدد (23)، 2016، ص ص 198-199.

4.1. أهمية رفع مستوى الطلاب

إن التعليم المحاسبي في الجزائر يغلب عليه طابع التلقين، كما يتم التركيز في إعداد الطلاب فقط من أجل إجراء الامتحانات دونما تنمية مهاراتهم على التحليل الانتقادي والتفكير المنطقي المستقل، وهذا لا يستجيب لمتطلبات المستحدثة على المستوى الدولي.

وكما يلاحظ كذلك أن عمليات توجيه الطلبة الجدد المنتسبين للعلوم الاقتصادية التجارية وعلوم التسيير والعلوم المالية والمحاسبية يتحلون بمستوى تعليمي متدني مع نظرائهم في باقي تخصصات العلمية الأخرى، هذا إذا تم استثناء المدارس والمعاهد التحضيرية التي تكون فيها المعدلات مقبولة نوعا ما، فمعدلات التوجيه للفروع الاقتصادية متدنية جدا على مستوى الجامعات الجزائرية، بل زيادة على ذلك يلاحظ أن الطلبة الذين فشلوا في دراستهم في باقي التخصصات العلمية الأخرى يقومون بإعادة التوجه إلى إحدى شعب الفروع الاقتصادية، هذا ما يعرقل تطوير المهارات لدى هؤلاء وبالتالي مهنة المحاسبة ككل، رغم أنه على مستوى دول العالم اليوم لا يمكن الولوج لتعلم العلوم المحاسبية إلا لفائدة الطلبة المتفوقين، كما هو الشأن في الدول الأنكلوسكسونية ومن يسير في ركبها، وعلى رأسهم الولايات المتحدة الأمريكية وبريطانيا وأستراليا، وغيرها، حيث لا يتم توجيه الطلبة إلى المحاسبة إلا من أثبت كفاءة ومعدلات مرتفعة في الدراسة قبل الالتحاق بالجامعة، فبالنسبة لهؤلاء الدول فإن مهنة المحاسبة لا تقل شأنًا عن نظيرتها من المهن الأخرى كالطب والهندسة والمحاماة، وإن جاز القول فإنها تعتبر الآن من أهم المهن، ولهذا:

- يجب رفع معدلات الدخول إلى ميدان العلوم الاقتصادية وعلوم التجارية وعلوم التسيير والعلوم المالية والمحاسبية؛
- توجيه فقط الطلبة المتميزين للتخصصات المتعلقة بشعبة العلوم المالية والمحاسبية، وجعلها تختصر فقط على طلبة الأوائل في الجذع المشترك؛
- تشجيع الطلبة من خلال توجيه الطلبة المتفوقين لتوجه مباشرة بعد إجراء تكوين خاص للالتحاق بالمعهد الوطني للتعليم المتخصص لمهنة المحاسب؛
- تشجيع الطلبة المتفوقين في أولوية التوظيف، من خلال إبرام اتفاقيات بين الجامعات والمؤسسات الاقتصادية، على أن يكون التكوين متخصص وبمقابل، كون تكلفة عملية التكوين يجب أن تتحملها المؤسسات، والجامعة عليها تقديم منتج تكوين من المتفوقين ذوو جودة عالية.

ثانيا: أهمية التركيز على التعليم المهني المستمر والتكوين المتواصل

لقد أوضح الاتحاد الدولي للمحاسبين أن برامج التعليم المهني المستمر تمكن المحاسبين من التكيف مع التطورات التقنية والمتغيرات البيئية الاقتصادية المختلفة، من خلال تحفيزهم على اكتساب المهارات والمعلومات والتقنيات المناسبة، وقد أشار العديد من الكتاب إلى أهمية التعليم المهني المستمر بوصفه ركيزة لتطوير مهارات ومعارف المحاسب والمحافظة عليها.

وقد صدر في ماي 2004 المعيار التعليمي الدولي IES7 بعنوان (التطوير المهني المستمر: برنامج التعلم مدى الحياة والتطوير المستمر للكفاءة المهنية)، وقد أوجب هذا المعيار على الهيئات والسلطات المنظمة للمهنة أن تطالب المحاسبين المهنيين في بيئتهم بتطوير وصيانة كفاءتهم المهنية. ومن أشكال التعليم المهني المستمر سواء الرسمي (التعليم النظامي أو غير الرسمي والتعلم عن بعد) والتدريب، ما يلي³⁴:

- الاشتراك في الدورات والمؤتمرات، والحلقات الدراسية؛
- المشورات المهنية، والكتابات الأكاديمية؛
- كل أنواع التعلم الذاتي، كالتجربة والملاحظة بالإضافة إلى التدريب المنظم أثناء العمل وخارجه على برنامج جديد، أو التدريب على أنظمة جديدة، أو على إجراءات وتقنيات جديدة تستخدم لأداء الدور المهني؛
- المشاركة والعمل في لجان فنية؛
- تعليم مقرر دراسي أو تعليم دورة تعليمية للتطوير المهني المستمر في مجال مرتبط بالمسؤوليات المهنية، أي من خلال أنشطة التدريس ونقل المعرفة للآخرين؛
- كتابة مقالات فنية، أوراق عمل، وتأليف الكتب في المجال الفني للمهنة؛
- البحث، ويشمل قراءة الأدب المهني والصحف لأجل تطبيق محتواها؛
- الجلوس للامتحانات إعادة التأهيل أو الخضوع لاختبارات رسمية.

³⁴بومطاري، فرج عبد الرحمن، دور الجامعات في توفير متطلبات التوافق مع المعايير المحاسبية الدولية، دراسة حالة قسم المحاسبة بجامعة

قارونوس، قدمت هذه الدراسة استكمالاً لمتطلبات الإجازة العليا (الماجستير)، قسم المحاسبة، كلية الاقتصاد، جامعة قارونوس، ليبيا، 2008، ص 74، بتصرف من الطالب.

المبحث الثالث: أهمية ومتطلبات التوفيق بين بيئة أعمال المهن المحاسبية في الجزائر مع نظيرتها الدولية

كان المسعى وراء الإصلاح المحاسبي في الجزائر تطوير كافة جوانب مهنة المحاسبة، وذلك من خلال إيجاد سوق لخدمات المهن المحاسبية قادر على مواكبة التغيرات التي أحدثتها العولمة الاقتصادية والمالية على الصعيد الدولي، ومدخلا للاندماج في الاقتصاد العالمي، من خلال إيجاد بيئة تشريعية ومنظمات مهنية قوية، تتلائم مع مخرجات أهم المرجعيات المحاسبية الدولية. إلا أن واقع مهنة المحاسبة في الجزائر، ورغم كل جهود الإصلاح يعد قاصرا من خلال العديد من الجوانب، ويعود ذلك لانسجام مخرجات تلك المرجعيات بالتغير المستمر بما يتلائم ووضع الاقتصاد الدولي، وفي هذا الإطار يجب أن يستجيب الإصلاح المحاسبي في الجزائر لتلك التغيرات، بما يتوافق والبيئة الدولية للمهنة المحاسبة، ولتحقيق هذا المغزى يمكن التطرق إلى ما يلي:

المطلب الأول: تقييم واقع سوق خدمات المهن المحاسبية في الجزائر في ظل السعي للانضمام لمنظمة التجارة العالمية OMC

تسعى الجزائر منذ التحول الاقتصادي الذي شهدته في نهاية الثمانينات من القرن الماضي للانضمام للمنظمة التجارة العالمية، ومن أهم شروط هذه المنظمة فتح الأسواق، ومنها أسواق الخدمات بما فيها تلك الخاصة بالمهن المحاسبية، هذا ما يضع الإصلاح المحاسبي سوق الخدمات المحاسبية الجزائرية في منافسة مفتوحة وغير متكافئة، ويعود ذلك:

أولا: واقع التجارة في الخدمات المحاسبية في ظل منظمة التجارة العالمية

في ظل منظمة التجارة العالمية يتم ترتيب الخدمات المحاسبية وفقا لقائمة (MTN.GNS/W/120)، كما أنه يتم تفريع قطاع الخدمات المحاسبية إلى قطاعات فرعية كالمحاسبة والتدقيق ومسك الدفاتر المحاسبية، ومن خلال المنظمة فلقد تم اعطاء الترميز (CPC 862)، وأخرى للقطاعات الفرعية، وذلك كما يلي:

- CPC 8621: خدمات المحاسبة والتدقيق؛
- CPC 86211: خدمات التدقيق المالي؛
- CPC 86212: خدمات مراجعة الحسابات؛
- CPC 86213: تجميع الخدمات المالية؛

● CPC 86219: الخدمات المحاسبية الأخرى³⁵.

ولقد شهد سوق الخدمات المحاسبية نموا بنحو 3% في عام 2016، ليصل إلى 469,40 مليار دولار، ويعد معدل نمو بطيء بمتوسط معدل النمو البالغ 3.4% خلال الفترة الممتدة بين 2011-2015، وتعتمد ربحية الشركات المحاسبية على الحصول على الأعمال التجارية من الشركات الجديدة والمتوسعة، فعلى سبيل المثال قد تحتاج شركة جديدة إلى شركات محاسبية لإعداد بياناتها المالية، وقد تحتاج شركة توسعة إلى خدمات تدقيق الحسابات من أجل الحصول على قرض، ونتيجة لذلك، فإن نمو إيرادات قطاع المحاسبة يميل إلى الاعتماد على القوة الإجمالية للاقتصاد. وعلى الصعيد العالمي، فإن أكبر قطاعين من القطاع المحاسبي هما خدمات التدقيق والاستشارة الضريبية، التي شكلت على التوالي 40,60 في المائة و 32,90 في المائة من إجمالي إيرادات الخدمات المحاسبية العالمية في عام 2016.

وتمثل إيرادات شركات الخدمات المحاسبية العالمية في كل من أمريكا الشمالية وأوروبا 40 في المائة، حيث تعتبر الولايات المتحدة أكبر سوق من بلد واحد للخدمات المحاسبية، والتي تمثل بها 35,80 بالمائة من السوق العالمية، أي بما يقدر بـ 163,30 مليار دولار لإيرادات تلك الشركات في عام 2015. في حين نجد في آسيا أن الصين والهند يعدان أكبر أسواق الخدمات المحاسبية، حيث تمثل كل واحدة منها حوالي 20 في المائة من السوق الآسيوية، بحوالي 10,20 مليار دولار أمريكي من إيرادات عام 2015. ومن خلال الجدول الموالي يمكن توضيح أكثر حول إيرادات شركات المحاسبة على المستوى العالم:

جدول رقم (11-5): توزيع إيرادات شركات المحاسبة في بعض الدول والأقاليم حتى 2015

مناطق العالم	إجمالي عائدات شركات المحاسبة لعام 2015 (مليار دولار)	نسبة العائد من السوق الدولية (%)
أمريكا الشمالية	162.60	42.2
و.م.أ.	163.30	35.80
أوروبا	189.90	41.40
ألمانيا	38.90	8.50
فرنسا	37.60	8.20
شمال آسيا	20.5	4.50
الصين	10.20	2.20
اليابان	3.70	0.80

³⁵ Voir site internet suivant : <https://books.google.fr>, consulté le 02/07/2016 à 19 :13.

03	13.70	جنوب شرق آسيا
2.80	12.80	الهند وآسيا الوسطى
2.20	10.20	الهند
2.40	11	أفريقيا والشرق الأوسط
2.10	9.60	أمريكا الجنوبية
1.60	7.30	أوقيانوسيا

Source : International Trade Commission, *Recent Trends in U.S. Services Trade: 2017 Annual Report*, May 2017, Publication Number: 4682, United Stat, p 57.

ولقد لعبت أربع شركات كبرى معروفة باسم "الأربعة الكبار Big Four" دورا مهما في تطوير سوق الخدمات المحاسبية، حيث تعتبر اليوم أكبر الموردين لخدمات المحاسبة على الصعيد العالمي منذ عام 2003، عندما انهارت شركة عالمية خامسة، آرثر أندرسن، بسبب دورها كمراجع حسابات إنرون خلال إنحيار شركة الطاقة. الشركات هي برايس ووترهاوس كوبرز (بوك)، ديلويت، إرنست ويونغ (إي)، و KPMG. وتشكل شبكاتهم معا نحو 25 في المائة من السوق العالمية للخدمات المحاسبية، وهذا ما يمكن توضيحه من خلال الجدول الموالي:

الجدول رقم (5-12): توضيح تطور حصة شركات المحاسبة والتدقيق الكبرى على المستوى الدولي حتى 2015

عدد الدول المتواجدة بها	عدد الموظفين حتى 2015	تطور رقم الأعمال (الوحدة: مليار دولار)						تسمية الشركات
		2015	2014	2013	2006	2000	1992	
85	208000	35.4	34	32.1	28.908	27.865	6.907	Price waterhouse and coopers
69	190000	28.7	27.4	25.8	25.249	13.471	7.982	Ernst and young
53	174000	24.4	24.4	23.4	21.682	18.224	7.973	KPMG
69	210000	35.2	35.2	32.4	28.769	18.346	6.620	Deloitte

³⁶ المصدر: من إعداد الطالب

³⁶ تم الاعتماد على المصادر التالية:

-Christopher NOBES and Robert PARKER , *COMPARATIVE INTERNATIONAL ACCOUNTING*, tenth Editions, prentice Hall, Financial Times, Pearson Education, 2008, p 486.
-<https://fr.wikipedia.org/wiki/PricewaterhouseCoopers>

وما يلاحظ على هذا الجدول أنه قبل 2014 كانت شركة ديلوات (Deloitte) لها أكبر حصة سوقية بين الشركات الأربع الكبرى (Big Four)، حيث يشكل حوالي 30% من رقم الأعمال المحقق في سوق الخدمات المحاسبة والتدقيق خلال سنة 2014 على المستوى العالمي، وبتعداد يضم أكبر الموظفين من بين الشركات الأخرى الكبرى، وتليها شركة (Price waterhouse and coopers) من حيث الترتيب في كل النواحي. وفي عام 2015، تجاوزت شركة برايس ووترهاوس كوبرز شركة ديلويت لتصبح أكبر شركة محاسبة في العالم، وذلك بسبب النمو في الأعمال الاستشارية لشركة.

كما أن هذه المكاتب العملاقة تسيطر على أغلب أسواق الخدمات المحاسبية في البلدان ذات الاقتصاديات القوية والمتقدمة، الأمر الذي يمكن إبرازه من خلال الجدول الموالي:

الجدول رقم (13-5): الحصة السوقية للشركات المحاسبة والتدقيق الدولية في الاقتصاديات الخمس الكبرى (الوحدة: %)

شركات المحاسبة والتدقيق الدولية	الولايات المتحدة الأمريكية	اليابان	بريطانيا	ألمانيا	فرنسا
PWC	34	30	33	42	17
KPMG	17	13	23	38	11
DELOITTE	22	23	23	6	17
EY	27	29	15	5	28
مختلف الشركات OTHERS	00	5	6	9	27

Source: Christopher NOBES and Robert PARKER, *COMPARATIVE INTERNATIONAL ACCOUNTING*, tenth Editions, prentice Hall, Financial Times, Pearson Education, 2008, p 489.

وما يلاحظ من خلال هذا الجدول أن هذه الشركات تكاد تتقاسم سوق الخدمات المحاسبية في البلدان الخمسة الكبرى على المستوى العالمي، إلا إذا استثنينا فرنسا التي تعطي أهمية خاصة لتطوير مهنة خبير المحاسبة، كما تعمل على حماية سوق الخدمات المحاسبة والتدقيق وإعطاء الأولوية للمكاتب الوطنية، إلا أن هذه الشركات عرفت كيف تحتكر أسواق الخدمات المحاسبية لهاته الدول والتي تتميز بنواتجه الخام العالية جدا، فبالتالي سيكون العائد كبيرا جدا لتلك الشركات مما يعزز تنافسيتها على المستوى الدولي، كما

-[https://fr.wikipedia.org/wiki/EY_\(soci%C3%A9t%C3%A9\)](https://fr.wikipedia.org/wiki/EY_(soci%C3%A9t%C3%A9)).

-<https://fr.wikipedia.org/wiki/Deloitte>.

-<https://fr.wikipedia.org/wiki/KPMG>.

-: International Trade Commission, *Recent Trends in U.S. Services Trade: 2017 Annual Report*, Publication Number: 4682, united stat, May 2017.

يرفع من قيمة الثقة في خدماتها لباقي دول العالم، وهذا ما تفتقده في الغالب الدول النامية في مواجهة مد تلك الشركات العملاقة.

ثانيا: تحليل واقع وتحديات سوق الخدمات المهن المحاسبية في الجزائر

يعتبر سوق خدمات المهن المحاسبية في الجزائر مقيد بشروط الانتماء إلى إحدى المهن الحرة التي تم الإشارة إليها، لكن في ظل الإصلاحات المحاسبية الحالية وتوجه الجزائر نحو مزيد من تحرير الخدمات المحاسبية في إطار السعي للانضمام لمنظمة التجارة العالمية (OMC)، فإن هذه الخطوات ستؤدي إلى الإضرار بمصلحة المكاتب المحاسبية الوطنية، وهذا يعود إلى جملة من الأسباب التي يمكن إيجازها فيما يلي:

1. ضعف إمكانيات المكاتب المحاسبية في الجزائر بالمقارنة بنظيراتها على المستوى الدولي

إن ما يلاحظ على أنه في الجزائر تتشكل المكاتب المحاسبية من مكاتب خاصة وليس في صورة شركات منظمة، ما يمكنها من مواجهة المنافسة التي ستفرضها الشركات الأجنبية، خاصة تلك الأربعة الكبار (Big Four)، التي تستحوذ على نسبة عالية من سوق الخدمات المحاسبية على المستوى الدولي، خاصة خلال العقود الثلاث الأخيرة. وبالمقارنة بوضع سوق الخدمة المحاسبية في الجزائر فنجد أن الوضع مغاير تماما، كما أن عدد المحاسبين حتى الآن لا يعد كافيا لتغطية الاحتياج الوطني من الخدمات المحاسبية، كما أن الشكل الحالي لمكاتب المحاسبة في الغالب أشخاص طبيعيين، كما أن الخدمات المقدمة من هذه المكاتب في غالب الأحيان تقوم على إعداد الرزم والتصاريح الجبائية والشبه جبائية، وعلى بعض أعمال المحاسبة، كما أن تنظيم السوق وصفقات الخدمات المحاسبية لم يحدد بشروط تضمن الشفافية، بل تعتمد تلك المكاتب في الغالب على العلاقات الشخصية من أجل الحصول على بعض العقود لخدمات المحاسبة والتدقيق.

جدول رقم (14-5): عدد الممارسين في المهن المحاسبية الحرة في الجزائر حتى 2016

الإجمالي	عدد الممارسين كأشخاص معنويين	عدد الممارسين كأشخاص طبيعيين	الهيئات أو المنظمات
263	02 شركة ذات الشخص الوحيد EURL	261	الخبراء المحاسبين
1908	ثلاث شركات (03) منها 02 شركات ذات الشخص الوحيد EURL و 01 في شكل شركة ذات المسؤولية المحدودة SARL	1905	محافظو الحسابات
1626	شركة واحدة (01) في شكل شركة ذات مسؤولية المحدودة	1625	المحاسبين المعتمدين

Source : Décision N° 23 du 28 Février 2016, fixant les listes des professionnels inscrits aux tableaux de l'ordre national des experts comptables, de la Chambre Nationale des commissaires aux Comptes, de l'organisation Nationale des comptables Agréés, au titre de l'exercice 2016.

فكما يلاحظ فإن الغالبية العظمة تشتغل في مكاتب محاسبية منفردة، وهذا يعد عامل سيضعف من قدراتها التنافسية في مواجهة مكاتب المحاسبة والتدقيق الأجنبية، كما أن الشركات هي نفسها من تشتغل في غالبية المهن، حيث يلاحظ أن هناك شركتين في شكل شركة ذات الشخص الوحيد (EURL) وهما:

- BDO Algérie؛

- Audit Consulting partners.

هاتين الشركتين يعملان في مجال الخبرة المحاسبية ومحافظي الحسابات، أما الشركة الأخيرة فهي تعمل في مجال محافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين، وهي SARL- FID Accounting.

ورغم أن المشرع الجزائري قد أجاز لأصحاب المهن الحرة التجمع في الأشكال الأخرى، خاصة شركات المساهمة، إلا أنه حتى الآن لم يجسد ذلك على أرض الواقع، وكما سبق القول فإن الوضع الحالي لن يكون في صالح أصحاب المهن من الناحية التنافسية، حتى أنه يكون من الصعب على الدولة الجزائرية أن تسن قوانين تمييزية تحمي من خلالها مصالحهم، ماداموا في الوضع الحالي، كما أن الشركات والمؤسسات الاقتصادية الوطنية تلجأ في الكثير من الأحيان إلى مكاتب الخبرة الأجنبية، كونها لا تستطيع التعامل مع مكاتب تابعة لأشخاص طبيعيين من أجل أن تتفادى المسائلة القانونية التي قد تقع فيها.

2. صعوبة تبني مبادئ منظمة التجارة العالمية على تحرير سوق الخدمات المحاسبية في الجزائر
في انتظار الاستجابة للمبادئ الأساسية التي وضعتها منظمة التجارة العالمية فيما يخص تحرير الخدمات المحاسبية، يمكن تناول فيما يلي أهم مبادئ اتفاقية الجات في مجال الخدمات وأثرها على سوق الخدمات المحاسبية في الجزائر*:

- ليس هناك أي نية لفتح أو تحرير الخدمات على المدى المنظور، وذلك لمعرفة السلطات الجزائرية بواقع سوق الخدمات المحاسبية في الجزائر؛
- هناك تمييز واضح لشركات ومهنيي المحاسبة الجزائرية، ويظهر ذلك من خلال فرض الجنسية الجزائرية وله صلة مباشرة أو غير مباشرة بالمهنة، كما أن موردي الخدمات المحاسبية الجزائريين يحظون بالأولوية في تقديم الخدمات عن نظرائهم الأجانب؛
- في إطار الإصلاح المحاسبي قامت الجزائر بإصدار العديد من القوانين في تنظيم مهنة المحاسبة، حيث تعتبر الجزائر حديثة في هذا الجانب، والذي لا يمكنها من مواجهة التغيرات التي تفرضها الدول الأعضاء، والتي في غالبيتها من الدول المتقدمة في مجال المحاسبة ولها تأثير بارز على المنظمات المهنية المحاسبية الدولية الأمر الذي سيجعل من الجزائر دولة تابعة لقوانين ستخدم في الأساس مزاوي مهنة المحاسبة في الدول المتقدمة، ويصبح المهنيين في الجزائر في معزل عن ممارسة المهنة في ظل ضعف إمكانياتهم بالمقارنة مع نظرائهم الدوليين؛
- لا يوجد سياسة واضحة لاعتراف حتى الآن بالإجازات والشهادات المحاسبية الدولية في الجزائر، بل تشجع ثلاث علامات وطنية هي: الخبير المحاسب، محافظ الحسابات، محاسب معتمد.

المطلب الثاني: إستراتيجية ومتطلبات تطوير سوق الخدمات المحاسبية في الجزائر

هناك مجموعة استراتيجيات مقترحة تمكن القائمين على مهنة المحاسبة في الجزائر من تعزيز القدرات العاملين في المهنة، كما تم الإشارة إليه سابقا فلقد اتبعت الصين استراتيجيات لتواجه المنافسة التي تفرض من الشركات المهنية الخارجية حتى يتمكنوا من مواجهة تحديات المنافسة على المستوى الدولي، ولعل أهم تلك الاستراتيجيات المقترحة بالنسبة للجزائر نجد:

* هذا ما يمكن استقراءه من واقع سوق الخدمات المحاسبية الجزائرية، وذلك إن تم مقارنته بمتطلبات منظمة التجارة العالمية، فلا زالت الجزائر تعمل على تحقيق متطلبات تلك المنظمة في ظل سعيها الحثيث لإنضمام، إلا أن واقع البيئة الجزائرية يشير لعدم الجاهزية والاستعداد الكافي لاستقبال منافسة خارجية، خاصة من قبل الشركات الكبرى المتخصصة في خدمات المهن المحاسبية.

أولاً: بناء خطة إستراتيجية فعالة لتسويق المهنة وتنفيذها

إن إعداد مهنة المحاسبة قوية يجب أن يركز على وضع خطط استراتيجية، ولقد حدد الاتحاد الدولي للمحاسبين لأجل إنجاح هذه الاستراتيجية على ضرورة احترام المنظمات المهنية ما يلي³⁷:

1. البحث والتخطيط

- لتنفيذ استراتيجية فعالة للتسويق يجب فهم البيئة المحيطة التي تعمل فيها وذلك من خلال تحديد:
- ❖ **البيئة الكبيرة:** وذلك من خلال تحديد العوامل المساعدة في البيئة الخارجية عن المنظمات المحاسبية في الجزائر، وذلك بإعطاء أهمية للعوامل الاجتماعية والقانونية أو التشريعية، السياسية والتكنولوجية.
- ❖ **البيئة الصغيرة:** وهي تضم الطلاب والأعضاء، أصحاب المصلحة (مثل قادة الصناعة، أصحاب العمل، المعاهد التنظيمية وغيرها)، كما يجب فهم المنافسين المحليين والخارجيين؛
- ❖ **البيئة الداخلية:** وذلك من خلال خلق تنظيم إداري جيد، الموارد البشرية، الموارد المالية والبنى التحتية.

2. تحديد علامة تجارية

- تعد العلامة التجارية وسيلة قوية لتوصيل قيم منظمة المحاسبة وموقفها بالسوق للطلاب والأعضاء والمجتمع العريض للأعمال التجارية، ويمكن للهيئة المحاسبية الجزائرية (cnc، cncc، وغيرها) أن تقوم بتحديد علامتها التجارية، فالصورة المتسقة بالعلامة التجارية تساعد في زيادة وعي المجتمع بوجود هيئة وتدعم إدراكه لما تنطوي عليه خدماتها من جودة وكفاءة مهنية ومكونات العلامة التجارية يجب أن تشمل على:
- الاسم الذي يعرف المجتمع بالأعمال التي تقوم بها المنظمات المحاسبية في الجزائر والأهداف التي تسعى لتحقيقها؛
- قيم العلامة التجارية التي تتسق مع أهداف كل منظمة محاسبية في الجزائر؛
- شعار بارز يتم استخدامه باتساق بكافة الاتصالات؛
- تصميم أسلوب متسق يتم استخدامه في جميع المراسلات، والإصدارات وعلى الموقع شبكة الانترنت؛
- توظيف وتدريب أشخاص لديهم قدرات ملائمة لقيم العلامة التجارية للمنظمة المحاسبية.

³⁷الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC، تأسيس وتطوير هيئة محاسبية مهنية، الطبعة الثانية، نوفمبر 2011، بتصرف من الطالب، ص ص 54-56.

3. الحماية الفكرية

يجب على المنظمات المحاسبية في الجزائر الاهتمام بحماية الحقوق الفكرية، التي تعتبر واحدة من الأصول ذات القيمة لأي منظمة أو هيئة، كما يجب حمايتها بدرجة كافية، حيث يمكن أن يحدث ضررا كبيرا لسمعتها إذا ما قامت مؤسسة أو شخص آخر باستخدام أحد الألقاب والمؤهلات كخبير محاسب أو محافظ حسابات أو المحاسب معتمد، كما يجب حماية اسمها، ويمكن الحصول على الحماية القانونية من خلال تسجيل الهيئة المحاسبية لعلامتها التجارية.

ثانيا: العمل على إيجاد شركات قوية تقدم خدمات المحاسبة والتدقيق وتعزيز تنافسيتها

لقد اعتمدت الصين على تشجيع مئة شركة محاسبية في البلد من أجل مواجهة التنافسية التي ستفرضها الشركات المحاسبية الدولية، وفي هذا الإطار نجد أن التشريع الجزائري قد سمح للمهنيين التجمع في شركات بصيغ مختلفة. فيمكن أن تشكل شركة بالأسهم أو شركة ذات المسؤولية المحدودة أو شركة مدنية، أو تجمعات ذات منفعة مشتركة، وتدعى بناء على نسبة المساهمة في رأس مال الشركة إما شركة خبرة محاسبية، أو شركة محافظة حسابات أو شركة محاسبة³⁸.

ويكون من الضروري في هذه الحالة تشجيع المهنيين على التجمع في مثل هذه الشركات، وذلك من خلال مساعدة الدولة لمثل هذه الشركات من خلال:

- تسهيل شروط إنشاء تأسيس مثل هذه الشركات، والعمل على تشجيعها؛
- تقديم تسهيلات جبائية مختلفة، كما يمكن تقديم حتى إعفاءات في حالة قيام الشركة باستقطاب عدد أكبر من الطلاب، وكذا لقدرتها على خلق مختلف الوظائف ومناصب العمل؛
- تسهيل عملية إرساء صفقات الخبرة المحاسبية والتدقيق والمحاسبة التي تقدمها المؤسسات الاقتصادية العمومية في الجزائر؛

لكن في نفس الوقت يجب على هذه الشركات العمل على تحقيق التطور، وذلك من خلال استخدام الوسائل التكنولوجية الحديثة، ما يجب عليها تحقيق التدريب والتكوين المستمر لكافة المهنيين المنضوين تحتها.

³⁸ القانون 10-01، مرجع سبق ذكره، لا سيما المواد 46 و47 منه.

ثالثا: أهمية الانفتاح والاعتراف بالشهادات الدولية في البيئة المحاسبية الجزائرية

لقد أدى التوسع في الأنشطة المهنية المحاسبية إلى ظهور علامات تجارية، التي تنظم الاتصالات والترويج الجماعي لديبلومات وشهادات مهنية معينة، كما يشهد العالم عوامة للمعاهد التي تصدر تلك الشهادات المهنية، ولعل أهمها نجد المعاهد الأمريكية التي تصدر المحاسب القانوني معتمد (Certified CPA Public Accountants ou comptables professionnels Agréés CPA)، وكذا في بريطانيا يتم إصدار شهادة المحاسب القانوني (Chartered Accountants ou Comptables Agréés CA)، فهذان المعهدان يعدان من أنشط المعاهد على المستوى الدولي، حيث يقومان في الوقت الحالي بإجراء الامتحانات والفحوصات للحصول على الشهادات التي يقومان بتقديمها في العديد من البلدان، كما أن في البلدان الفرنكوفونية فيبرز ديبلوم الخبير المحاسب، والذي لا يشكل سوى 2% من حجم السوق الدولية. وفي هذا الإطار فإنه من المناسب مراعاة مهنة المحاسبة لهذا الجانب في الجزائر، ويكمن ذلك من خلال³⁹:

- تحقيق الانفتاح الاقتصادي، من خلال مضاعفة الاتفاقيات الاقتصادية لتبادل الحر، التي تشكل فضاء اقتصادي رحب سيؤدي إلى تحقيق الاعتراف بالشهادات المحاسبية الجزائرية، وفتح المجال للمهنيين الوطنيين للانفتاح والاندماج في الاقتصاديات الأجنبية ذات العلاقة؛
- فتح مجال التعليم المحاسبي في الجزائر لصالح الطلبة الأجانب، ويتوقع من خلال هذه الخطوة توفير بيئة مناسبة لتصدير الخدمات المحاسبية بلدان أولئك الطلبة في المستقبل؛
- الانفتاح أكثر على مستجدات تكنولوجيا المعلومات، خاصة البرامج المحاسبية الدولية، كبرنامج XBRL الذي يعتبر لغة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRS، ويتم ذلك من خلال أتمتة الأنشطة المحاسبية والتسييرية، كما تسهل تكنولوجيا المعلومات الاندماج في البيئة المحاسبية الدولية؛
- ضرورة تشجيع المنظمات المهنية الوطنية على الانفتاح على البيئة الدولية، وذلك من خلال العمل على تحقيق الانتساب والعضوية في المنظمات المحاسبية الإقليمية والدولية.

³⁹ Abderraouf YAICH, *la Mondialisation de la Profession Comptable*, Colloque de faculté de sciences Economique de Gestion, SFAX , TUNISIE, Novembre 2015, pp 01-02.

المطلب الثالث: أهمية تحقيق التقارب والعضوية في المنظمات المهنية الدولية بالنسبة لبيئة المهن المحاسبية الجزائرية

من المسلم به أن السلطات الجزائرية سعت من خلال الإصلاح كافة الجوانب المحيطة بالمهن المحاسبية، إلا بهدف تحقيق التقارب بين البيئة المحاسبية الجزائرية ونظيرتها الدولية، وتمكين المنظمات الوطنية من تحقيق العضوية في المنظمات المحاسبية الدولية، ولتحقيق هذا الغرض يمكن التطرق إلى ما يلي:

أولاً: تقييم واقع إصلاح مهنة المحاسبة في الجزائر مع متطلبات المنظمات المحاسبية الدولية
إن تحقيق العضوية في أهم منظمة عالمية تهتم بمهنة المحاسبة، ألا وهي الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC، يجب إثبات الامتثال لبيانات العضوية (سموس SMOs)، كما أن العضوية في مجلس معايير المحاسبة الدولية تتطلب التطبيق الكامل للمعايير الصادرة عنه. وفي هذا الإطار فإن الجزائر لم تستطع حتى الآن تحقيق العضوية في أي هيئة دولية خاصة بالمهنة، رغم مطالبة المهنيين فيها بتحقيق الانتساب، خاصة في الاتحاد الدولي للمحاسبين، مع أن الإصلاح المحاسبي في الجزائر يكون قد حقق تقدماً كبيراً في هذا الخصوص.

وإن إجراء مقارنة بين المتطلبات الدولية والتي تعتبر كشرط لتحقيق العضوية في تلك المنظمات، مع الواقع الجزائري يعد ضرورة، فمتطلبات الاتحاد الدولي للمحاسبين تعد أهم الشروط لتحقيق العضوية، وبالمقارنة مع الواقع الإصلاح المحاسبي في الجزائر يظهر ما يلي:

الجدول رقم (15-5): مقارنة مدى تطبيق المتطلبات المرجعية المحاسبية الدولية بالمقارنة مع واقع مهنة المحاسبة في الجزائر في ظل الإصلاح المحاسبي

أوجه القصور	أوجه التقارب	واقع المهنة المحاسبية في الجزائر	متطلبات المنظمات الدولية لمهنة المحاسبة
من الأفضل أن تكون هيئة مستقلة، تعمل مع الحكومة.	يعد المجلس الوطني للمحاسبة هيئة تابعة لوزارة المالية، وهذا في ظل القانون 10-01.	المجلس الوطني للمحاسبة CNC يعتبر الهيئة المنوط بها تنظيم مهنة المحاسبة في الجزائر	ضرورة وجود منظمة مهنية تهتم بمهنة المحاسبة
من الأفضل أن تكون منظمة تهتم بالحاسبة مستقلة.	هيئة حكومية أو منظمة مهنية مستقلة، أو أكاديمية.	وزارة المالية	منح اعتماد مزاوله المهنة.
-	يستحيب ميثاق أخلاقيات المهنة للمنظمات المهنية في الجزائر للمبادئ المعلنة عنها	تم اعتماد ميثاق أخلاقيات المهنة في كل المنظمات المهنية في الجزائر.	وجود دستور لأخلاقية المهنة.

	من قبل IFAC.		
وجود معايير المحاسبة الدولية.	تطبيق النظام المحاسبي المالي، بعد صدور القانون 07-11.	تم تبني معايير المحاسبة الدولية من خلال النظام المحاسبي المالي.	لم يأخذ بالتعديلات والمعايير المحاسبية الصادرة عن IASB بعد 2004.
وجود معايير للتعليم المحاسبي	تم اعتماد إصلاحات على التعليم المحاسبي الأكاديمي، كما تم تخصيص معهد خاص لتكوين مهنيي المحاسبة والتدقيق.	برامج التعليم المحاسبي التي تم اعتمادها تستجيب لأبعد الحدود للمتطلبات الدولية.	لم تعلن الجزائر عن تطبيق مخرجات معايير التعليم المحاسبي IES، مع أن الكثير من البرامج المهمة لم يأخذ بها في البرامج التعليم المحاسبي على مستوى المعهد المتخصص.
معايير التدقيق الدولية	الشروع في تطبيق معايير التدقيق الجزائرية NAA.	تعتبر NAA معايير جزائرية مستمدة كلياً من معايير ISA، بعد قرار وزير المالية.	تم تبني فقط بعض المعايير التي تستجيب للبيئة الجزائرية في إنتظار التبنّي الكلي، كما لا يعد مجلس الوطني للمحاسبة مسؤولاً مباشراً عن صدور تلك المعايير.
وجود معايير مراقبة الجودة والنوعية.	تم الاعتراف بالجزائر بمعيار مراقبة الجودة والنوعية في مكاتب المحاسبة والتدقيق.	يستجيب كلياً للمتطلبات الدولية.	-
التدريب والتكوين المهني المستمر	أوكل التدريب والتكوين المهني CNC.	يشمل برنامج التدريب والتكوين المهني المستمر على نفس أهداف المنظمات المهنية الدولية.	-
وجود معايير لمحاسبة القطاع العام	وجود مشروع لتبني مخطط المحاسبة للدولة، في إطار إصلاح المحاسبة العمومية.	وجود تقارب وتبني لمفاهيم معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.	لم يعلن صراحة على تطبيق معايير IPSAS في الجزائر.

المصدر: من إعداد الطالب، بالمقارنة بين الواقع التشريعي المحاسبي في الجزائر ومتطلبات الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC.

ويظهر من خلال الجدول السابق، أن الجزائر عملت على تحقيق تقارب كبير بين واقع ممارسة مهنة المحاسبة ونظيرتها الدولية، إلا أن ما يلاحظ أن الجزائر اكتفت في الجانب المحاسبي بتبني معايير IAS، دون الأخذ بالمعايير الجديدة IFRS، وهذا يعتبر خلل كبير من حيث البحث على ذلك التقارب بين تحقيق التوافق على الممارسات المحاسبية الدولية. كما يجب التنويه أن تحقيق العضوية والانتساب في الاتحاد الدولي للمحاسبين لا يتطلب التطبيق الحرفي لتلك المتطلبات، حيث هناك العديد من الدول لم تلتزم بتطبيق معايير

المحاسبة الدولية كما هو الشأن بالنسبة إلى الصين، وبعض الدول العربية التي لم تستكمل بعد المتطلبات الكاملة لتحقيق العضوية، وهذا ما يمكن تبيانها من خلال الجدول الموالي:

الجدول رقم (5-16): مدى كفاية تحقق متطلبات العضوية في IFAC بالنسبة لبعض البلدان ذات العضوية

الرقم	البلد	الهيئة الممثلة للبلد	تاريخ الانتساب	الاستجابة لمتطلبات العضوية
01	البحرين	جمعية المحاسبين البحرين	-	في حالة متقدمة للاستجابة لمتطلبات العضوية.
02	مصر	الجمعية المصرية للمحاسبين والمراجعين	1980	تم قبول الهيئة دون النظر لمسؤوليتها في تطبيق SMOs
03	العراق	الاتحاد العراقي للمحاسبين والمراجعين	1984	توفر متطلبات تناسب وتحقيق العضوية.
04	الكويت	الجمعية الكويتية للمحاسبين والمراجعين	1987	توفر متطلبات تناسب وتحقيق العضوية.
05	لبنان	الجمعية اللبنانية للمحاسبين القانونيين	1981	توفر متطلبات تناسب وتحقيق العضوية.
06	الأردن	المجمع العربي الدولي للمحاسبين القانونيين الجمعية الأردنية للمحاسبين القانونيين	1985 1992	توفر متطلبات تناسب وتحقيق العضوية.
07	بنغلاديش	معهد المحاسبين القانونيين معهد التكلفة وإدارة المحاسبين بنغلاديش	1977 1983	توفر متطلبات تناسب وتحقيق العضوية.
08	الصين	المعهد الصيني للمحاسبين القانونيين	-	في حالة تقدم
09	ألمانيا	معهد دير للمحاسبين	-	في حالة تقدم
10	فرنسا	نقابة الخبراء المحاسبين	-	في حالة تقدم
11	تونس	نقابة الخبراء المحاسبين في تونس	1985	توفر متطلبات تناسب وتحقيق العضوية.
12	المملكة العربية السعودية	الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين	1993	في حالة تقدم
13	فلسطين	الجمعية الفلسطينية للمحاسبين القانونيين	2013	توفر متطلبات تناسب وتحقيق العضوية.
14	المغرب	نقابة الخبراء المحاسبين	2004	توفر متطلبات تناسب وتحقيق العضوية.

المصدر: من إعداد الطالب بناء على الموقع الرسمي للاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC www.ifac.org

ويلاحظ على هذا الجدول أن العديد من الدول العربية قد حققت العضوية في الاتحاد الدولي، رغم أن السعودية مثلا لم تستجب بصفة كلية لمتطلبات (سموس)، فهي في مرحلة تحول جذري لتطبيق كافة المتطلبات الدولية، وبالنسبة إلى الصين فلقد حققت العضوية دون أن تستجيب لمتطلبات الاتحاد الدولي، إلا أنه في مرحلة إصلاح متقدم لمنظومتها التشريعية من أجل التوافق الكلي مع تلك المتطلبات، ونفس الشأن بالنسبة إلى ألمانيا وفرنسا.

ثانيا: استراتيجية تحقيق العضوية في المنظمات المحاسبية الدولية

حتى تستطيع المنظمات المهنية في الجزائر تحقيق العضوية في المنظمات المحاسبية الدولية، فعليها بذل جهد أكبر لتحقيق التقارب بين واقع المهنة في الجزائر والمعمول به على الصعيد الدولي، وفي هذا الصدد يمكن اقتراح ما يلي:

1. إطار مقترح لخطوات تحقيق العضوية في المنظمات المهنية المحاسبية الدولية

يكون من الصعب تحقيق هدف الانتساب إلى المنظمات المحاسبية الدولية من قبل المنظمات المهنية الجزائرية، إلا إذا اعتمدت السلطات الجزائرية -زيادة على الإصلاحات التي باشرتها- على الخطوات التالية من أجل توفير بيئة مناسبة لتطوير مهنة المحاسبة:

- اعتماد معايير محاسبية واضحة: أي يجب أن تستجيب البيئة المحاسبية في الجزائر لمقتضيات ومتطلبات المعايير الدولية إعداد التقارير المالية IFRS، فالنظام المحاسبي المالي SCF الصادر في عام 2007، يكون من الواضح غير قادر على مواكبة التغيرات المستمرة لتلك المعايير الدولية، فالجزائر لا تعتبر الوحيدة التي خطت مثل هذه الخطوة حيث أن العديد من الدول النامية نحت هذا المنحى من خلال التطبيق الكلي للمعايير الدولية.

- إطار تشريعي متكامل ومرن: فيما يخص هذا الجانب فإن الجزائر ومن خلال الإصلاح المحاسبي دائبة على توفير أطر قانونية محاسبية مناسبة، ورغم هذا فيجب أن تبقى السلطات المعنية (وزارة المالية والمنظمات المهنية وعلى رأسها المجلس الوطني للمحاسبة CNC) حريصة على تتبع مستجدات الهيئات والمنظمات المحاسبية الدولية فيما يخص مهنة المحاسبة، على أن تكون تلك القوانين تتسم بالمرونة لتستجيب لأي تغير طارئ يلائم البيئة المحاسبية الجزائرية.

- التنفيذ الجيد للوائح والتشريعات وتوفير الرقابة عليها: فلا يكفي إصدار اللوائح والقوانين بمختلف صيغها لتنظيم المهنة دونما السهر على تطبيقها بالصورة التي تكفل النجاح في مسعى الإصلاح، كما

يجب توفير أدوات رقابية تواكب عملية التنفيذ، مع ضرورة تفعيل دور المنظمات المهنية المختلفة في الجزائر.

- **التعليم والتكوين المحاسبي:** في هذا الجانب وضعت الجزائر خطوة لا يستهان بها، بعد أن جعلت معهدا متخصصا يواكب التغيرات التي أحدثت على مستوى الجامعات الجزائرية، ورغم ذلك فيكون من المناسب إعطاء أهمية لهذه المرحلة التي ستقدم مهنيي المستقبل، من حيث قدرتهم على التميز والدور الذي سيلعبونه في ترقية المهنة في المستقبل.

- **قواعد وسلوكيات المهنة:** لا يمكن وضع ميثاق لأخلاقيات المهنة دونما أن يكون هناك مراقبة مرفوقة بأنواع التأديب لمن يخالف تلك القواعد، كما يجب متابعة تنفيذ القرارات التأديبية للمسيئين بالمهنة.

- **تطبيق معايير المحاسبة المالية للقطاع العام:** تعتبر الجزائر دولة متأخرة في تطبيق هذا النوع من المعايير، فالدول المجاورة كتونس والمغرب قد سبقوا إلى تطبيق معايير الدولية للمحاسبة المالية للقطاع العام IPSAS، وكذلك الاتحاد الأوروبي من خلال تبنيها في شكل معايير أوروبية EPSAS، كما تم الإشارة إليه سابقا، فيكون من الضروري إعادة النظر بجدية تامة للإصلاح المحاسبة العمومية في الجزائر⁴⁰.

ويمكن تمثيل كل ما سبق من خلال الشكل الموالي:

الشكل رقم (5-5): خطوات مقترحة لتطوير مهنة المحاسبة في الجزائر على ضوء المتطلبات الدولية



المصدر: من إعداد الطالب بناء على ما سبق.

⁴⁰ هذه الخطوات يكون الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC قد أشار إليها من خلال الدليل الصادر في 2011، والخاص بتأسيس هيئة محاسبية وسبل تطوير مهنة المحاسبة، ولا غرو أن تطبيق مخرجات المنظمات المحاسبية الدولية يعد أهم السبل لتحقيق العضوية في هذه المنظمات وغيرها، كما يمكن من جعل مهنة المحاسبة قادرة داخل البلد على مواجهة المنافسة التي ستواجهها في حال الانضمام إلى منظمة التجارة العالمية OMC.

2. الانعكاسات المتوقعة على إنفاذ متطلبات المنظمات الدولية للمحاسبة على مهنة المحاسبة في الجزائر

إن الهدف من وراء الإصلاح المحاسبي، هو سعي السلطات الجزائرية إلى تحقيق التوافق مع متطلبات المنظمات المحاسبية الدولية من أجل إيجاد مهنة محاسبية متطورة وقوية، وتستجيب لمقتضيات الأطراف المختلفة في الأسواق الدولية، خاصة المستثمرين، ومن المتوقع أن يؤدي الاستمرار في عمليات الإصلاح المحاسبي على ضوء مخرجات تلك الهيئات المحاسبية الدولية أن ينعكس على:

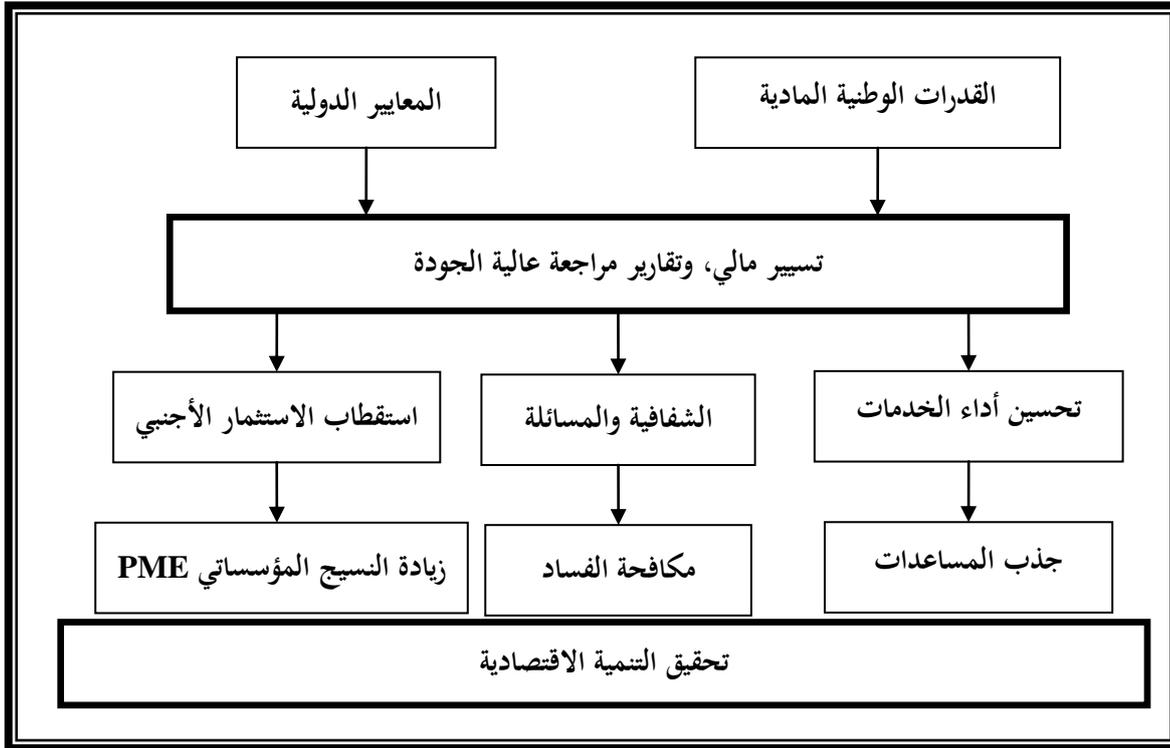
1.2. الواقع الاقتصادي الجزائري

من المتوقع حين الامتثال الكامل لمخرجات المنظمات والهيئات المحاسبية أن ينعكس بالإيجاب على الاقتصاد الوطني من حيث:

- اعتماد معايير محاسبية ومعايير تدقيق سيؤدي إلى إعداد تقارير مالية عالية الجودة، تتسم بالشفافية والقدرة على المقارنة، هذا ما يؤدي إلى؛
- استقطاب الاستثمار الأجنبي، وفتح بورصة الجزائر على العالم الخارجي؛
- الزيادة في تطور النسيج المؤسساتي، ونمو قدرات المؤسسات الصغيرة والمتوسطة؛
- زيادة تحسين الخدمة العمومية من قبل الدولة للمجتمع؛
- زيادة الكفاءة والمهارات لمنتسب مهنة المحاسبة في الجزائر؛
- مشاركة مهنة المحاسبة في الجزائر في جهود مكافحة الفساد.

ومن خلال الالتزام واحترام القدرات الوطنية، المادية والبشرية منها، التي تشكل قيد في سبيل تحقيق هذا المسعى، فإن تطبيق متطلبات المرجعيات المحاسبية سيؤدي إلى تحقيق قفزة نوعية على مستوى النمو الاقتصادي الوطني. ومن خلال الشكل الموالي يمكن توضيح ما سبق:

الشكل (5-6): الانعكاس المتوقع في تطبيق مخرجات المنظمات المحاسبية الدولية على الاقتصاد الوطني



Source : Tony HEGARTY, Vickson NCUBE, *Role de la profession comptable dans le développement économique*, The International Consortium on Governmental Financial Management, Miami, Etats Unis, Mai 2014, p 05, site internet : www.icgfm.org. (بالتصرف من الطالب)

2.2. القدرة على تحقيق العضوية في المنظمات الإقليمية

يعد الانضمام إلى المنظمات الإقليمية كمدخل مهم لتحقيق العضوية في المنظمات المحاسبية الدولية، فمن التطورات الهامة في مجال وضع المعايير التنظيمية والمؤسسية تنامي دور الهيئات الإقليمية الهادفة إلى الاضطلاع بجهود تتعلق بتنفيذ المعايير الدولية للإعداد التقارير المالية، وضمان الاتساق في تطبيق هذه المعايير، وتنسيق الجهود. ونجد هناك العديد من المنظمات الإقليمية على المستوى الدولي، ففي أوروبا تعد الهيئة الأوروبية للأوراق المالية والأسواق المسؤولة على الإنفاذ والتنسيق على مستوى الإقليمي، وفي أمريكا اللاتينية يتواجد فريق واضعي معايير المحاسبة لدول أمريكا اللاتينية، وفي آسيا يتواجد فريق وضع المعايير لمنطقة آسيا ووأفانيا، وفي إفريقيا يظهر الاتحاد الاقتصادي والنقدي لغرب إفريقيا، وتهدف هذه المنظمات الإقليمية في علاقتها مع مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB على الخصوص⁴¹:

⁴¹ للاطلاع أكثر يرجى النظر للمواقع الالكترونية التالية:

<https://www.ifac.org/about-ifac/membership/member/regional-organizations>
<http://www.pafa.org>

- التشجيع على اعتماد المعايير الدولية للإعداد التقارير المالية في المنطقة المتواجدة بها، وتطبيقها بشكل يتسم بالاتساق، أو اعتماد معايير قريبة منها؛
 - تقديم مقترحات من قبل دول الأعضاء لجدول أعمال مجلس معايير المحاسبة الدولية؛
 - المشاركة في الاجتماعات التقنية للهيئات الوطنية أو العالمية بوضع المعايير⁴².
- كما يعمل الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC بشكل مستمر مع المنظمات الإقليمية المعترف بها، التي تدعم مهنة المحاسبة الدولية، والعمل على تسهيل التقارب مع المعايير الدولية، وتوفير الوسائل التي تمكن من معالجة القضايا المتعلقة بمهنة المحاسبة في المنطقة.

وفي هذا الإطار يكون من الضروري على المنظمات المهنية المحاسبية في الجزائر السعي لتحقيق العضوية في المنظمات الإقليمية، كمدخل لتحقيق العضوية في المنظمات الدولية، وعلى سبيل المثال فتونس والمغرب قاما بتحقيق العضوية في الاتحاد الإفريقي للمحاسبين، الذي يلقي اعتراف من الاتحاد الدولي للمحاسبين.

⁴² مؤتمر الأمم المتحدة للتجارة والتنمية، مجلس التجارة والتنمية، الأسس التنظيمية والمؤسسية للإبلاغ العالمي الجودة من قبل الشركات: الاتجاهات والتحديات الرئيسية، الدورة التاسعة والعشرون، 31 أكتوبر - 02 نوفمبر 2012، ص ص 13-14.

خلاصة الفصل

لقد لعب الإصلاح المحاسبي دورا لا يستهان به في ترقية مهنة المحاسبة في الجزائر، خاصة في ظل توافر إرادة السلطات الجزائرية نحو تحقيق التوافق مع الممارسات المحاسبية وأعمال التدقيق على المستوى الدولي، وهذا من أجل تحقيق العديد من الأهداف، وعلى رأسها تمكين المنظمات المهنية الوطنية من الولوج إلى المنظمات المهنية الدولية، خاصة الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC)، والعمل بالتدرج ومرحليا على فتح سوق الخدمات المهنية المحاسبية في سبيل تحقيق العضوية في منظمة التجارة العالمية.

وبعد هذا الفصل فإن أهم ما يمكن استنتاجه، هو:

- ما يلاحظ أن أعمال الإصلاح المحاسبي لم تبلغ بعد كافة المتطلبات التي تفرضها المرجعيات المحاسبية الدولية، رغم أن الجزائر لم تدخر جهدا للبلوغ هذا الهدف؛
- يجب إعادة النظر في النظام المحاسبي المالي، وواقع الممارسة المحاسبية ككل، وذلك إذا ما قورنت نظيرتها الدولية، وذلك من خلال إعادة تحين النظام المحاسبي المالي مع مستجدات مجلس معايير المحاسبة الدولية، وخاصة فيما تعلق بالمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS)؛
- العمل على ترسيخ مفاهيم المحاسبة الدولية، وعدم الاقتصار على المفاهيم المستوحاة من المنهج المحاسبي القاري، وذلك بتدريس مناهج المحاسبة الانقلاوسكسونية؛
- العمل على تبني معايير المحاسبة الدولية للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة، ويعود ذلك إلى أهميتها في النسيج المؤسساتي للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية؛
- ضعف نشاط المهن المحاسبية، فسوق الخدمات المحاسبية لا يزال خصبا وبالتالي فعلية فتحه لصالح المتعاملين الخارجيين، سيوجد منافسة غير متكافئة بين واقع الممارسين الوطنيين ونظرائهم الدوليين، هذا ما يستوجب العمل على ترسيخ فكرة إنشاء شركات محاسبة في الجزائر، ومساعدتها، سواء تنظيميا أو جبائيا، وكذا العمل على رفع كفاءة ومهارات المحاسبين والمدققين.
- ضرورة تحقيق المنظمات المهن المحاسبية في الجزائر للعضوية في المنظمات المهنية الإقليمية والدولية.

الخاتمة العامة

تم التطرق من خلال هذه الدراسة إلى طبيعة مهنة المحاسبة وأهم مقوماتها، وكذا الدور الذي أصبح يسند لها في مسار التنمية الاقتصادية، وأهم التطورات الحاصلة عليها في ظل التغيرات التي تشهدها بيئة العمال المعاصرة. كما تم الإشارة إلى وضع المهنة في ظل الظروف التي فرضتها العولمة، من خلال المنظمات الاقتصادية الدولية، وعلى رأسها منظمة التجارة العالمية، التي وضعت عملية التوافق كشرط أساسي لتحقيق العضوية، وذلك من خلال تطبيق مخرجات ومتطلبات المرجعيات المحاسبية الدولية، ولعل أهمها مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) والاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC)، حيث يعتبر هذا الأخير المسؤول الأول على المستوى الدولي في ترقية مهنة المحاسبة.

وفي ظل هذه الوضع، شهدت العديد من الدول إصلاحات محاسبية أثرت على المهنة وممارستها، لكن اختلفت طرق تبني مخرجات المنظمات المحاسبية الدولية، فهناك من أخذها صرفة كما هي، ومنهم من قام بالتوفيق بين معايير الوطنية وتلك الصادرة عن مختلف المرجعيات المحاسبية الدولية.

وتعتبر الجزائر من الدول التي سارت في درب الإصلاح المحاسبي، من خلال تطبيق النظام المحاسبي المالي (SCF)، الذي تبني من خلال معايير المحاسبة الدولية (IAS-IFRS)، كما تم الشروع في تعديل المهن المحاسبية وأعمال التدقيق في البيئة الجزائرية، من خلال إعادة هيكلة المنظمات المحاسبية الوطنية، بعد صدور القانون 01-10 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، لتليها مرحلة إصلاح أعمال التدقيق، خاصة بعد إصدار المعايير الجزائرية للتدقيق (NAA)، التي جاءت تستجيب للمتطلبات المعايير الدولية للتدقيق (ISA). لكن ما يلاحظ أن عملية الإصلاح لازالت بعيدة عن الأهداف المنتظر منها تحقيقها، والتي هدفت من خلالها السلطات الجزائرية إلى العمل على تقرب البيئة المحاسبية الجزائرية بتلك المعمول بها على الصعيد الدولي.

اختبار الفروض:

من خلال إتباع المنهج الاستنباطي تم تحديد الإجابات عن فرضيات الدراسة على النحو التالي:

- الفرضية الأولى: تلعب مهنة المحاسبة اليوم دوراً بارزاً في تحقيق التقدم الاقتصادي والمعرفي للدول، كما أنها أوجدت أساليبها الخاصة لتتأقلم مع كافة تغيرات بيئة الأعمال الحديثة.
- فمهنة المحاسبة لم تبقى بعيدة عن واقع تغيرات بيئة الأعمال، كون المحاسبة تعتبر لغة المال والأعمال، وبالتالي فتأقلمها كان متماشي مع تلك التغيرات، من خلال توفير أساليب وطرق تستجيب لمستجدات البيئة المحيطة بها، وأوجدتها على الخصوص التطورات الحاصلة على تكنولوجيا المعلومات ووسائل الاتصال.

- **الفرضية الثانية:** لقد أوجدت العولمة منظمات دولية تسعى لتحقيق التوافق على الصعيد الدولي، وفيما يخص كافة الخدمات المهنية التي تشملها مهنة المحاسبة.

فلقد أوجدت ظاهرة العولمة تحديات غير مسبوقة لمهنة المحاسبة على الصعيد الدولي، ولعل أهمها ظهور ضرورة تحقيق التنسيق والتوافق في الممارسات المحاسبية وأعمال التدقيق، مما أدى إلى ظهور منظمات محاسبية ومهنية يناط بها تنظيم المهنة على المستوى الدولي، وأهم تلك المنظمات على الإطلاق مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) والاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC)، واللذان عمدا إلى إصدار معايير لاقت قبول دولي كبير، ويدعم ذلك تحول العديد من الدول إلى تبني تلك المعايير، وذلك في الدول المتقدمة والناشئة على حد سواء.

- **الفرضية الثالثة:** أدى توجه السلطات الجزائرية إلى إصلاح منظومة المهن المحاسبية إلى تقريب الممارسة المحلية إلى نظيرتها الدولية، حيث أدى الإصلاح المحاسبي إلى تحقيق هدف التوافق مع المرجعيات المحاسبية الدولية.

في ظل التغيرات التي شهدتها مهنة المحاسبة على المستوى الدولي، فكان لزاما على الجزائر التوجه لخيار الإصلاح المحاسبي، وذلك في مرحلة أولى من خلال تطبيق النظام المحاسبي المالي، ثم التوجه إلى إصلاح المنظمات المهنية ومن خلالها المهن المحاسبية الحرة في الجزائر، خاصة بعد صدور القانون 10-01 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، كما تم الاهتمام بالتعليم والتكوين المحاسبي المتخصص، من خلال إيجاد معهد مخصص لهذا الغرض، كالاستجابة للمتطلبات التي فرضتها المرجعيات المحاسبية الدولية. لكن ما يلاحظ أنه حتى الآن لم يحقق الإصلاح المحاسبي الهدف الأساسي، الذي تأملته السلطات الجزائرية بعد إحداثه، ولا زال واقع مهنة المحاسبة في الجزائر بعيد في كثير من الجوانب عن المتطلبات التي تفرضها أهم مرجعيات المحاسبة على المستوى الدولي

- **الفرضية الرابعة:** في ظل الإصلاح المحاسبي أصبح من الضروري التحول إلى تطبيق مخرجات المرجعيات المحاسبية مع الحفاظ على الخصوصية الوطنية، كأهم الحلول الممكنة للتطوير مهنة المحاسبة في الجزائر، وتقريبها من واقع الممارسات المتعارف عليها على الصعيد الدولي.

رغم أن الجزائر لازالت تعمل على تقريب كافة الممارسات والمهن المحاسبية لذلك المعمول به على المستوى الدولي، خاصة من خلال الاستجابة للمتطلبات المرجعية المحاسبية، ولكن بالنظر لواقع مهنة المحاسبة في البيئة الجزائرية، فيمكن القول أن هناك العديد من المتطلبات التي تفرضها تلك المرجعيات المحاسبية ولم يتم تحقيقها حتى الآن، والتي يمكن الاستجابة لها في سياق الاستمرار في عملية الإصلاح المحاسبي والمهن المحاسبية، حتى يتم تحقيق كافة الأهداف المرجوة منه. وفي هذا الإطار، يكون من الضروري العمل على

دراسة واقع تحول مهنة المحاسبة في الجزائر لتطبيق مخرجات المرجعيات المحاسبية الدولية، وهذا في ظل احترام الواقع الاقتصادي والحاجات الوطنية.

نتائج الدراسة:

من خلال ما سبق، يمكن استنتاج ما يأتي:

- تعتبر مهنة المحاسبة من أهم المهن التي تعنى بها العديد من المنظمات الوطنية والإقليمية والدولية، ويعود ذلك إلى كون المهنة اليوم تعتبر لغة المال والأعمال، فكان لزاما آلاءها عناية خاصة من قبل مختلف الدول؛
 - ما يميز مهنة المحاسبة أن لها جملة من المقومات، الواجب توفرها حتى تحقق المهنة أهدافها، وعلى رأس تلك المقومات: مختلف مجالات المحاسبة، مختلف مجالات التدقيق، التعليم المحاسبي، السلوك المهني، وجود منظمات مهنية؛
 - أثرت بيئة الأعمال المعاصرة على الكثير من جوانب مهنة المحاسبة، حيث أصبح من أهم مميزات اليوم استغلالها للعديد من الآليات التي أوجدتها تكنولوجيا المعلومات، كما أثرت التجارة الالكترونية في تغيير الممارسات المحاسبية والأساليب التدقيقية التي كانت سائدة، كما تعتبر مهنة المحاسبة اليوم بمقوماتها، من أهم العوامل في إنجاح حوكمة الشركات؛
 - شهدت مهنة المحاسبة تغيرات جذرية فرضتها ظاهرة العولمة، وبما أوجدته من منظمات مهنية دولية، وأهمها مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB)، والاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC)، اللذان يقومان بإصدار أهم المعايير المحاسبية والتدقيقية والتعليمية، والمنظمة للممارسات المحاسبة في القطاع العام على الصعيد الدولي؛
 - أصبح من الضروري اليوم الالتزام بمخرجات المنظمات المهنية المحاسبية الدولية، وذلك بهدف تحقيق العضوية في منظمة التجارة العالمية (OMC)؛
 - لازالت مهنة المحاسبة تعاني من ضعف كبير في الدول النامية، ويعود ذلك إلى ضعف منظماتها المهنية، وانخفاض مستوى كفاءة ومهارات المحاسبين والمدققين؛
 - هناك توجه واسع النطاق نحو إصلاح مهنة المحاسبة، في ظل تبني وتطبيق مخرجات المرجعيات والمنظمات المهنية الدولية، وهذا سواء على مستوى الدول النامية أو المتقدمة؛
 - اختلفت توجهات تبني مخرجات ومتطلبات المهنية فيما تعلق بمهنة المحاسبة، وذلك كما يلي:
- ❖ فمن تلك الدول من أخذت المعايير الدولية صرفة كما هي، رغم كونها كانت تتمتع بمعايير وطنية خاصة بها، مستمدة من مرجعيات محاسبية مختلفة، لكنها تحولت نحو تطبيق المعايير الدولية (سواء

المحاسبية منها أو التدقيق أو المحاسبة العمومية، وغيرها من جوانب مهنة المحاسبة)، وعلى رأس تلك التجارب التجربة السعودية، خاصة بالنسبة إلى الدول العربية.

❖ وهناك من اعتمدت على معايير معدة من قبل المنظمات الإقليمية التابعة لها، كما هو الشأن بالنسبة إلى دول الاتحاد الأوروبي، لكن مع تطبيق المعايير الدولية بما يتوافق مع حاجات ومتطلبات تلك الدول في الاتحاد، وكما أنها لم تغفل جانب تنظيم مهنة المحاسبة على المستوى المحلي، من خلال تنظيم مختلف منظماتها المهنية، وبالتالي التأثير على مختلف الممارسات المهنية داخل البلد، وأهم تلك التجارب في الاتحاد الأوروبي التجربة الألمانية.

❖ كما اعتمدت دول أخرى على سبل مغايرة، كما هو الشأن بالنسبة إلى التجربة الصينية، حيث اعتمدت على إعداد معايير وطنية تستجيب في طياتها لمختلف المتطلبات المنظمات المهنية، وفي نفس الوقت لحاجاتها المحلية الوطنية، وبشهادة تلك المرجعيات فتعتبر المعايير الصينية، سواء في المحاسبة أو التدقيق، أو حتى الجوانب الأخرى للمهنة، قريبة جدا من المتطلبات التي تفرضها تلك المنظمات المهنية الدولية.

- هناك إرادة كبيرة لتقريب واقع مهنة المحاسبة من المتطلبات الدولية في الجزائر، وفي هذا الإطار أحدثت العديد من الإصلاحات التي مست العديد من جوانب مهنة المحاسبة، وأهمها إصدار النظام المحاسبي المالي (SCF)، إعادة هيكلة المنظمات المهنية، وكذا إصدار معايير جزائرية للتدقيق تستجيب لنظيرتها الدولية، كما تم اعتماد معهد متخصص لتخريج الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات؛

- تعتبر عملية الإصلاح المحاسبي من خلال النظام المحاسبي المالي بعيدة عن واقع الممارسات المحاسبية الدولية، كون أن النظام صدر في عام 2007، من خلال القانون 07-11، ولكنه لم يعد يستجيب للتغيرات الحاصلة على معايير الدولية لإعداد التقارير المالية الصادرة، ويعود ذلك لانسجام هذه المعايير بالتغير المستمر؛

- لازالت مهنة المحاسبة في الجزائر لم تحقق كافة المتطلبات التي فرضتها المرجعيات المحاسبية الدولية، وهذا ما يرهن عملية الإصلاح المحاسبي في الجزائر وبالتالي الأهداف المسطرة من خلاله؛

- يعتبر سوق الخدمات المحاسبية في الجزائر فتيا وغير قادر على مواجهة المنافسة التي ستفرضه الشركات المحاسبية الدولية في حال الانفتاح على الأسواق الدولية للمهنة، كما يعتبر غير جاهز للوفاء بالقيود التي تفرضها منظمة التجارة العالمية؛

- رغم الجهود التي بذلتها السلطات الجزائرية في تطوير المنظمات المهنية، سعيًا منها لتحقيق تلك المنظمات لهدف الولوج في المنظمات المهنية الدولية، وخاصة الاتحاد الدولي للمحاسبين، إلا أن واقع أن تلك المنظمات المهنية لم تحقق هذا الهدف حتى الآن.

اقتراحات:

- يمكن اقتراحه في هذا الإطار:
- يجب العمل على تطوير مختلف المهن المحاسبية في البيئة الجزائرية، وذلك من خلال الرفع في كفاءة وتأهيل المحاسبين والمدققين، وذلك من خلال تطوير مستوى التعليم المحاسبي الأكاديمي والمهني على حد سواء، بما يتناسب ومستجدات المرجعيات المحاسبية الدولية، وكذا الاهتمام بالتكوين والتأهيل المهني المستمر للمحاسبين والمدققين الجزائريين؛
- يجب إعادة النظر في الممارسات المحاسبية في الجزائر من خلال النظام المحاسبي المالي، وذلك من خلال إيجاد صيغ لإعادة ادماج المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) الدائمة التغيير، ولهذا الغرض يمكن اقتراح طرق لاحتوائها في صورة قرارات تعديليه للممارسات المحاسبية الوطنية في كنف تلك المعايير، والاستمرار في تنظيم أعمال التدقيق وفق متطلبات معايير التدقيق الدولية (ISA) الصادرة عن مجلس معايير التدقيق الدولية؛
- كما يجب إعادة النظر في واقع المؤسسات الجزائرية وإعادة صياغة نظمها المحاسبية، التي تستجيب لمتطلباتها، فالمؤسسات المتوسطة اليوم تعتبر أهم عنصر مشكلا للنسيج المؤسساتي للاقتصاد الجزائري، هذا ما يدفع إلى إعادة النظر في واقع الممارسة المحاسبية بها، من خلال تبني المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الخاصة بالمؤسسات الصغيرة والمتوسطة، لكن بما يتلاءم والحاجات الوطنية، هذا من جهة، والأخذ في الحسبان قدرات تلك المؤسسات، من جهة أخرى؛
- يجب على المنظمات المهنية المحاسبية في الجزائر العمل على تحقيق الانتساب في المنظمات المهنية الدولية، وخاصة الاتحاد الدولي للمحاسبين. وفي هذا الإطار، يجب على المنظمات المهنية أولا تحقيق العضوية على الأقل كمرحلة أولية في المنظمات الإقليمية، والمتواجدة في القارة الإفريقية، وكذا ضرورة التفكير في إنشاء منظمة تضم دول المغرب العربي أو شمال إفريقيا (مثل المغرب، تونس وموريتانيا، ليبيا، وحتى مصر)، تتوحد من خلالها الجهود، وتزيد من خلال تلك المنظمة الإقليمية قدرة هذه الدول وعلى رأسها الجزائر في التأثير على المرجعيات المحاسبية الدولية، كما فعلت الكثير من الدول اللاتينية في هذا الخصوص؛

- هناك أهمية خاصة لإنشاء شركات للمحاسبة والتدقيق وإعطاءها الأولوية في سوق الخدمات المحاسبية الجزائري، مع ضرورة اعتماد معايير الجودة والنوعية وفقا لمتطلبات المعايير الدولية، والعمل على ترسيخها في مكاتب المحاسبة والتدقيق الجزائرية. كما يجب تجسيد في الواقع العملي الإطار المحدد لأخلاقيات مهنة المحاسبة بما يتناسب ومتطلبات المرجعيات المحاسبية الدولية، وكذا الأخذ في الحسبان خصوصية وطبيعة الطابع الإسلامي للمجتمع الجزائري؛
- العمل على حماية مصالح تلك شركات ومكاتب المحاسبة الجزائرية، وذلك في حال الانضمام لإحدى المنظمات والهيئات ذات العلاقة، وعلى رأسها منظمة التجارة العالمية.

آفاق الدراسة:

- من خلال هذه الدراسة، فإنه يمكن اقتراح دراسة إشكالية ربط واقع النظام المحاسبي المالي في الجزائر، بالتغيرات الحاصلة على المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB). وكذا الاهتمام بالجوانب المتعلقة بمهنة المحاسبة، وذلك من خلال:
- أهمية تحسين النظام المحاسبي المالي من خلال تبني مستجدات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية؛
- أهمية تبني معايير التعليم المحاسبي الدولية في المناهج التعليمية الأكاديمية والمهنية في الجزائر؛
- أهمية إصلاح المحاسبة العمومية من خلال تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام بالجزائر؛
- واقع الالتزام بالسلوك المهني للمحاسبين والمدققين في بيئة مهنة المحاسبة في الجزائر؛
- مدى التزام محافظي الحسابات في الجزائر على تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق.

قائمة المراجع

أولاً: المراجع باللغة العربية

1. الكتب:

- محمد سمير الصبان وسماعيل ابراهيم جمعة، المحاسبة المتوسطة، الأسس العامة في: القياس والإفصاح المحاسبي (النظرية والتطبيق)، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 1995.
- محمد مطر وموسى السويطي، التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية، في مجالات القياس-العرض - الإفصاح، دار وائل للنشر والوزيع، الطبعة الثالثة، الأردن، 2012.
- القاضي حسين ومأمون حمدان، نظرية المحاسبة، دار الثقافة، الطبعة الأولى 2007.
- الحيايى وليد ناجي، أصول المحاسبة المالية، الجزء الأول، منشورات الأكاديمية العربية المفتوحة في الدنمارك، 2007.
- حنيفة بن ربيع، الواضح في المحاسبة المالية وفق المعايير الدولية IAS/IFRS، الجزء الأول، دار هومة، الجزائر 2010.
- السيد احمد لطفي أمين، نظرية المحاسبة، القياس والإفصاح والتقرير المالي عن الالتزامات وحقوق الملكية، الدار الجامعية، الجزء الثاني، جمهورية مصر العربية، 2007.
- وليد ناجي الحيايى، نظرية المحاسبة، منشورات الأكاديمية العربية المفتوحة في الدنمارك، 2007.
- شنوف شعيب، محاسبة المؤسسة (طبقاً للمعايير المحاسبية الدولية)، الجزء الأول،
- طلال محمد الججاوي، وريان يوسف نعيم، أساسيات المعرفة المحاسبية، دار اليازوري للنشر، الأردن، 2008.
- الشيخ أبو بكر جابر الجزائري، منهاج المسلم- كتاب عقائد وآداب وأخلاق وعبادات ومعاملات، الطبعة الأولى، مكتبة العلوم والحكم، 2002.
- طارق عبد العال حماد، موسوعة معايير المراجعة، الجزء الأول، الدار الجامعية، الإسكندرية 2004.
- عماد عبد الوهاب الصباغ، علم المعلومات، الطبعة الأولى، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، 2002.
- السيد احمد لطفي أمين، مراجعة وتدقيق نظم المعلومات، الدار الجامعية، الإسكندرية-مصر 2005.
- احمد حلمي جمعة، المدخل الحديث لتدقيق الحسابات، الطبعة الأولى، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2000.
- أحمد محمد نور وشحاته سيد شحاته، المحاسبة الإدارية في بيئة الأعمال المعاصرة، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2005.
- كمال خليفة أبوزيد ومرعي عطية عبد الحي، مبادئ المحاسبة الإدارية الحديثة، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2004.
- إبراهيم أحمد عبد الخالق الدوي، التجارة الإلكترونية -دراسة تطبيقية على المكتبات، مكتبة الملك فهد الوطنية، المملكة العربية السعودية، 2010.
- السيد أحمد لطفي أمين، المراجعة وحوكمة الشركات، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2010.
- فردريك تشوي، المحاسبة الدولية، ترجمة أحمد حامد حجاج، دار المريخ للنشر، الرياض-المملكة العربية السعودية 2004.
- السيد احمد لطفي أمين، المحاسبة الدولية (الشركات المتعددة الجنسية)، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2004.

- خليل القصاص، المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم SMEs for IFRS، مجموعة طلال أبو غزاله للتدريب المهني، عمان-الأردن، دون سنة نشر.
- حسين القاضي وأمّون حمدان، المحاسبة الدولية، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان 2005.
- محمد المبروك أبو زيد، المحاسبة الدولية وانعكاساتها على الدول العربية، إيتراك للنشر والتوزيع، القاهرة 2004.
- سيد عطا الله السيد، المفاهيم المحاسبية الحديثة، دار الراجحة للنشر والتوزيع، عمان-الأردن، الطبعة الأولى 2009.
- طارق عبد العال حماد، موسوعة معايير المحاسبة، شرح معايير المحاسبة الدولية والمقارنة مع المعايير الأمريكية والبريطانية والمصرية، الدار الجامعية، الجزء الأول، مصر، 2002.
- السيد أحمد لطفي أمين، إعداد وعرض القوائم المالية في ضوء معايير المحاسبة، الدار الجامعية، الإسكندرية 2008.
- سمير الريشاني، مقدمة في المعايير المحاسبية الدولية، إصدارات جمعية المحاسبين القانونيين، دمشق -سوريا، 2011.
- محمد بوتين، المحاسبة المالية ومعايير المحاسبة الدولية، نشر Les Pages Bleus ، الجزائر 2010.
- علاوي لخضر، معايير المحاسبة الدولية (IAS-IFRS)، نشر Les Pages Bleus ، 2012.
- عثمان، عبد الرزاق محمد، أصول التدقيق والرقابة الداخلية، الطبعة الثانية، دار الكتب للطباعة والنشر، الموصل-العراق 1999.
- عبد الحميد مانع الصبح، المحاسبة الدولية -الإطار النظري والتطبيق العملي، دار الكتاب، صنعاء، اليمن، الطبعة الثانية 2009.
- وليد عبدالقادر، المعايير المحاسبية الدولية، منشورات جامعة القدس المفتوحة، الطبعة الأولى، 2007.
- عبد الرحمن بن إبراهيم الحميد، نظرية المحاسبة، مكتبة الملك فهد الوطنية، الطبعة الأولى، المملكة العربية السعودية، 2009.
- جمال، لعشيشي، محاسبة المؤسسة والجباية وفق النظام المحاسبي الجديد، دار النشر Les Pages Bleus ، الجزائر 2010.
- معطى الله علي، عن المهن الحرة، مهنة خبير المحاسب، ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، مجموعة نصوص تشريعية وتنظيمية، دار هومة، الجزائر، الطبعة الأولى 2006،
- الوثائق المهنية، مدونة النصوص التشريعية والتنظيمية لمهنة خبير المحاسب، محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، دار بلقيس، دار البيضاء-الجزائر، طبعة 2014.

2. الرسائل والمذكرات:

-رسائل الدكتوراه:

- مداني بن بلغيث، أهمية إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ظل أعمال التوحيد الدولية-بالتطبيق على حالة الجزائر، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، سبتمبر 2004.
- سويسبي، علي عمر أحمد، معايير مراجعة الحسابات في اللجنة الشعبية العامة لجهاز المراجعة المالية في ليبيا، أطروحة دكتوراه، جامعة الحاج لخضر بباتنة، الجزائر، 2011.

- شعيب، شنوف، الممارسة المحاسبية في الشركات متعددة الجنسيات والتوحيد المحاسبي العالمي حالة BPEXPLORATIONLIMITED، أطروحة مقدمة لنيل دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2006-2007.
- فايز، سايج، أهمية تبني معايير المراجعة الدولية في ظل الإصلاح المحاسبي -دراسة حالة الجزائر، أطروحة مقدمة لنيل درجة الدكتوراه في علوم التسيير، تخصص علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3، 2014-2015.
- زهير، شلال، آفاق إصلاح نظام المحاسبة العمومية الجزائري الخاص بتنفيذ العمليات المالية للدولة، أطروحة مقدمة استكمالاً لنيل شهادة الدكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوقرة، بومرداس -الجزائر، السنة الدراسية 2013-2014.
- مذكرات الماجستير:**
- سالمى محمد الدينوري، قائمة التدفقات النقدية في ظل اعتماد الجزائر معايير المحاسبة الدولية (دراسة حالة مؤسسة اقتصادية)، مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، جامعة العقيد الحاج لخضر، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير والتجارية، قسم التسيير، تخصص محاسبة، السنة الدراسية 2008-2009.
- مدوخ، خيام محمد كامل، واقع تطور مهنة المحاسبة بين التأهيل المهني والتكنولوجي للمحاسبين في الشركات العاملة في قطاع غزة، قدمت هذه الرسالة استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير، في قسم المحاسبة والتمويل بكلية التجارة- الجامعة الإسلامية، فلسطين 2014.
- محمد أمين مازون، التدقيق الحاسبي من منظور المعايير الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الجزائر، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية، تخصص محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 03، 2011.
- ماجد ماهر فهيم سابا، مدى قابلية معايير إعداد القوائم المالية الدولية للتطبيق في فلسطين -دراسة استطلاعية للمحاسبين في قطاع غزة، بحث مقدم للاستكمال متطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية بغزة، فلسطين 2008.
- نادية ميلاد محمد الماقوري، تضيق الفجوة بين برنامج التعليم المحاسبي وممارسة المهنة، دراسة تطبيقية في البيئة الليبية، رسالة استكمالاً لمتطلبات نيل درجة الإجازة العالية (الماجستير)، جامعة السابع من أبريل، قسم المحاسبة كلية الاقتصاد، الزاوية- ليبيا، 2008.
- بومطاري فرج عبد الرحمن، دور الجامعات في توفير متطلبات التوافق مع معايير المحاسبة الدولية 'دراسة حالة قسم المحاسبة جامعة قارونس'، قدمت هذه الدراسة استكمالاً لمتطلبات الإجازة العليا (الماجستير) في المحاسبة، بقسم المحاسبة كلية الاقتصاد جامعة قارونس، 2008.
- فوزية، ناجي، إدارة الجودة الشاملة والإمكانات التطبيقية في مؤسسات التعليم العالي، حالة دراسية: جامعة عمان الأهلية، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة عمان الأهلية عمان:الأردن 1998.
- عبد الرحمن المطيري، قواعد سلوك وآداب مهنة التدقيق وأثرها على جودة عمل التدقيق في الشركات الصناعية الكويتية، مذكرة ماجستير، جامعة الشرق الأوسط، كلية الأعمال، 2012.

- بلكيل عبد القادر، أهمية معايير الدولية للمحاسبة والمعلومة المالية (IAS/IFRS) في الجزائر في ظل الشراكة مع الاتحاد الأوروبي، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، جامعة حسيبة بن بوعلي، الشلف، الجزائر، 2009.

3. المجالات والدراسات والمنشورات:

- ليلي ناجي مجيد الفتلاوي، بيئة المحاسبة ومؤشرات تكيفها لتكنولوجيا المعلومات، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة العدد الخاص بمؤتمر الكلية، 2013.

- ماجد بن ناصر وبن خلفان المحروقي، أخلاقيات المهنة مفهومها وأهميتها، إصدارات المديرية العامة للتربية والتعليم للمنطقة الداخلية، وزارة التربية والتعليم، سلطنة عمان، ديسمبر 2009.

- طه أحمد حسين أرديني، التحديات التي تواجه تطبيق أخلاقيات مهنة المحاسبة في العراق - دراسة آراء مجموعة من المحاسبين في الموصل، مجلة تنمية الرافدين، العدد 75، العراق، 2007.

- صالح العقدة وجوهر كريمة، التحليل الاستراتيجي لبيئة مهنة المحاسبة القانونية في الأردن، المجلة العربية للمحاسبة، العدد 33، المجلد الثاني، جمهورية مصر العربية، يونيو 2010.

- لعماري احمد وحكيمة مناعي، ترشيد أداء المراجعين والمحاسبين الجزائريين للتقليل من مخاطر الانحراف في إنتاج وتوصيل المعلومات المحاسبية، مجلة علوم إنسانية، العدد 45، العراق، 2010.

- نعيم دهمش، المحاسب القانوني الذي نريد، مجلة المحاسب القانوني العربي، العدد 97، إصدار 1996.

- الذنبيات علي عبد القادر، وإليا إبراهيم مصطفى، ورامي محمد الزبدية، تأثير تعديل اتقان وتنظيم مهنة المحاسبة القانونية رقم 73 لسنة 2003 في جودة المهنة، دراسات، العلوم الإدارية، المجلد 39، العدد 02، 2012، الأردن.

- مداني بلغيث، التوافق المحاسبي الدولي - المفهوم، المبررات والأهداف، مجلة الباحث، العدد الرابع، جامعة ورقلة، 2006، الجزائر.

- حسن عبدالفتاح أمين وبشرى عبد الوهاب محمد حسن، التعليم المحاسبي - الفرص والتحديات، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد 14، العدد 49، لسنة 2008، موقع المجلات الأكاديمية العلمية العراقية، دائرة البحث والتطوير - وزارة التعليم العالي والبحث العلمي العراقية، العراق.

- الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC)، الأدوات والموارد التي تدعم تطوير هيئة مهنية محاسبية، الجزء الثاني، 2007.

- جابر حسين المنصوري وعماد عبد الستار الشكور، مدى مساهمة مقومات مهنة المحاسبة في رفع كفاءة المحاسبين لترشيد القرارات الاستثمارية، مجلة الإدارة والاقتصاد، جامعة كربلاء، العدد 03، المجلد 01، 2012، العراق.

- بشير محمد عاشور الدرويش، الخصخصة، مدى مواكبة مهنة المحاسبة في ليبيا لمتطلبات إعادة هيكلة الاقتصاد، مركز البحوث الاقتصادية، بنغازي - ليبيا، 2005.

- جبار جاسم الربيعي، عوامل بناء المهارات المحاسبية التقنية لطلبة هيئة التعليم التقني، مجلة التقني، المجلد العشرون، العدد 02، 2007، العراق.

- وائل الراشد، بناء المهارات المهنية في التعليم المحاسبي، المجلة العربية للمحاسبة، المجلد الثاني، العدد الأول، نوفمبر 1998، الكويت.

- الأكاديمية المهنية للمعلمين، استراتيجية التعليم والتعلم، جمهورية مصر العربية.

- سهام محمد علي حسن، "مدى العلاقة بين ظروف البيئة العربية ومحاولة إيجاد توافق محاسبي عربي من خلال معايير الحاسبة الدولية"، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، جامعة عين شمس، كلية التجارة، العدد الأول، يناير، 1999، القاهرة، مصر.
- الجعرات، خالد جمال، وضع نموذج مقترح لخصائص المعلومات المالية ذات الجودة العالية - دراسة نظرية تحليلية، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة العدد الثالث والثلاثون، 2012.
- جاوحدو رضا، حقائق حول أخلاقيات الأعمال في المحاسبة حالة الجزائر، مجلة التواصل، جامعة عنابة، الجزائر، عدد 20 ديسمبر 2007.
- القشي، ظاهر، اخلاقيات المهنة بين الامس واليوم، مجلة المدقق، العدد 69-70 كانون ثاني 2007، الأردن.
- محمد أنس أبو الشامات، اتجاهات اقتصاد المعرفة في البلدان العربية، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية - المجلد 28، العدد الأول، سورية، 2012.
- الاتحاد الدولي للمحاسبين، تأسيس وتطوير هيئة محاسبية مهنية، الطبعة الثانية، نوفمبر 2007.
- علي محمد إبراهيم، اقتصاد المعرفة والمحاسبة الدولية في تحقيق التنمية المستدامة، دور تكامل اقتصاد المعرفة والمحاسبة الدولية في تحقيق التنمية المستدامة، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد 21، العدد 81، العراق.
- الزعبي علي فلاح، العوامل المؤثرة على الإبداع كمدخل ريادي في ظل اقتصاد المعرفة - دراسة مقارنة بين الجزائر والأردن، مجلة أبحاث اقتصادية وإدارية، جامعة محمد خيضر، بسكرة - الجزائر، العدد العاشر، ديسمبر 2011.
- رحاحلة محمد ياسين ووليد زكريا صيام، مدى ملائمة مخرجات النظم المحاسبية الآلية لمتطلبات متخذي القرارات في البنوك التجارية الأردنية، مجلة دراسات، العلوم الإدارية، المجلد 33، العدد 02، 2006.
- محمد فواز العميري وإحسان صالح المعتاز، أثر التجارة الإلكترونية على تخطيط أعمال المراجعة : دراسة ميدانية على مكاتب المراجعة في المملكة العربية السعودية، مجلة الاقتصاد والإدارة، جامعة الملك عبد العزيز، المملكة العربية السعودية، المجلد 21، العدد 2، 2007.
- شاهر العرود، تأثير تطبيق مدققي الحسابات لأساليب تكنولوجيا المعلومات على إتمام عملية التدقيق الإلكتروني في الأردن، دراسة منشورة، مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين، جامعة القاهرة، العدد رقم (78).
- ظاهر القشي وناثل عدس، مدى ملائمة مهنة المحاسبة لبيئة التجارة الإلكترونية، مجلة اريد للبحوث العلمية، المجلد الثامن، العدد الثاني، جامعة اريد الاهلية، 2004.
- رأفت حسين مطير، آليات تدعيم دور المراجعة الخارجية في حوكمة الشركات، إصدارات الجامعة الإسلامية بغزة، فلسطين.
- اللايد علي عبدالغني ويونس عليان الشوكي، اثر تطبيق قواعد حوكمة الشركات على جودة التقارير المالية، مجلة التقني، المجلد السادس والعشرون، العدد الرابع، 2013.
- مقدم عيبرات وقدي عبد المجيد، العولمة وتأثيرها على الاقتصاد العربي، مجلة الباحث، الجزائر، العدد الأول، 2002.
- سندس رضوي حوين، قياس العلاقة ما بين العولمة والثقافة التنظيمية (بحث حالة في منظمة تعليمية)، مجلة الإدارة والاقتصاد، العدد (77)، العراق 2009.

- منال جبار سرورن، الاتجاهات الاقتصادية المعاصرة للعولمة وتأثيرها على المحاسبة، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد 14، العدد 19، العراق، 2008.
- رياض، سامح محمد، أثر التطورات الاقتصادية المعاصرة في ظهور الممارسات الاحتمالية للمحاسبة، مجلة الدراسات المالية والمصرفية، المجلد التاسع عشر، العدد التاسع والعاشر، ديسمبر 2011.
- ناصر، سليمان، التكتلات الاقتصادية الإقليمية كإستراتيجية لمواجهة تحديات الانضمام إلى المنظمة العالمية للتجارة - دراسة لحالة الجزائر، مجلة الباحث، العدد الأول، الجزائر، 2002.
- آلاء مصطفى الأسعد، المعايير المحاسبية والتغيرات في بيئة الأعمال المعاصرة، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة العدد الخاص بمؤتمر الكلية، 2013.
- الاتحاد الدولي للمحاسبين، دليل قواعد السلوك الأخلاقي للمحاسبين المهنيين، إصدار 2010.
- عبد الرحيم، الفاتح الأمين، أثر قانون تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة في تطوير الأداء العملي المهني في السودان، المجلة العربية للدراسات الإدارية والاقتصادية، العدد الأول، يناير 2013.
- مجلس التجارة والتنمية، لجنة الاستثمار والمشاريع والتنمية، الأسس التنظيمية والمؤسسية للإبلاغ العالي الجودة من قبل الشركات: الاتجاهات والتحديات الرئيسية، فريق الخبراء الحكومي الدولي العامل المعني بالمعايير الدولية للمحاسبة والإبلاغ، الدورة التاسعة والعشرون، جنيف، 31 أكتوبر - 02 نوفمبر 2012.
- الاتحاد الدولي للمحاسبين، إصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، الجزء الأول، طبعة 2008.
- عبد الحميد مانع الصبح، معوقات اعتماد وتطبيق المعايير الدولية للتقارير المالية في الدول النامية، مجلة المحاسب القانوني، العدد الرابع، فبراير 2009.
- عصام عبد الهادي أبو النصر، أثر التحولات الاقتصادية العالمية الجديدة (العولمة والجات)، على التأهيل العلمي والعملي لمراجع الحسابات في الدول النامية مع التطبيق على مصر، بحث مرجعي لترقية إلى درجة أستاذ مساعد، كلية التجارة (بنين) - جامعة الأزهر، 2000.
- منشورات جمعية المحاسبين القانونيين القطريين، "نحو مستقبل أفضل لمهنة المحاسبة في دولة قطر"، الدوحة، دولة قطر، 2010.
- خالد عبد العزيز عطية وعلاء الدين محمود زهران، نموذج مقترح لتقييم جودة البرامج المحاسبية من منظور الاعتماد الأكاديمي، المجلة العربية لضمان جودة التعليم الجامعي، العدد 03، 2008.
- كتوش عاشور، متطلبات تطبيق النظام المحاسبي المالي الموحد (IAS/IFRS) في الجزائر، مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا، العدد السادس، جامعة حسيبة بن بوعلي، الشلف، الجزائر، 2009.
- لجنة تنظيم عمليات البورصة ومراقبتها، تقرير لجنة تنظيم عمليات البورصة ومراقبتها، التقرير السنوي 2010، الجزائر.
- بوراس احمد وبوطلاعة محمد، مساهمة النظام المحاسبي المالي في تعزيز مبادئ حوكمة الشركات من وجهة نظر ممارسي مهنة المحاسبة في الشرق الجزائري، مجلة البحوث الاقتصادية والمالية، العدد الثالث، جوان 2015، الجزائر.
- رضا، جاوحدو، وإيمان حمدي جلييلة، الأثر الضريبي الناتج عن تبني المعايير المحاسبية الدولية - دراسة ميدانية، مجلة جامعة القدس المفتوحة للأبحاث والدراسات - العدد الثاني والثلاثون (32)، فيفري 2014، فلسطين.

- مقداد أحمد الجليلي وآلاء عبد الواحد ذنون، استخدام معايير التعليم الدولية للمحاسبين المهنيين في تطوير المناهج المحاسبية لمرحلة البكالوريوس في العراق (أنموذج لمنهج محاسبي مقترح لمرحلة البكالوريوس في العراق)، مجلة تنمية الرفادين، العدد 99، مجلد 32، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الموصل، العراق، 2010.
- الرواشده، علاء زهير، وآخرون، خصائص عضو هيئة التدريس المتميز كمؤشر لجودة التعليم العالي في الأردن، المجلة العربية لضمان جودة التعليم الجامعي، المجلد العاشر (10)، العدد (27)، 2017.
- محمد، فتح الإله محمد أحمد، مدى التوافق بين التعليم المحاسبي في الجامعات السودانية ومتطلبات بيئة الأعمال المعاصرة والاتحاد الدولي للمحاسبين من وجهة نظر أرباب الأعمال وأعضاء هيئة التدريس، المجلة العربية لضمان جودة التعليم الجامعي، المجلد التاسع (09)، العدد (23)، 2016.
- مؤتمر الأمم المتحدة للتجارة والتنمية، مجلس التجارة والتنمية، الأسس التنظيمية والمؤسسية للإبلاغ العالمي الجيدة من قبل الشركات: الاتجاهات والتحديات الرئيسية، الدورة التاسعة والعشرون، 31 أكتوبر - 02 نوفمبر 2012.

4. الملتقيات والمؤتمرات:

- رولا خالد حامد الداود، المشكلات والتحديات التي تواجه مهنة المحاسبة في فلسطين، ورقة عمل مقدمة للمؤتمر العربي الأول: واقع مهنة المحاسبة بين التحديات والطموح، بغداد - جمهورية العراق، أبريل 16-17-2014.
- محمد آلباس، دور الهيئات الوطنية في قبول المعايير الدولية، الملتقى السنوي التاسع لهيئة المحاسبة والمراجعة لدول مجلس التعاون: "مهنة المحاسبة والمراجعة: تطورات عالمية وانعكاسات مهنية، 06-07 ماي 2015، المنعقد بالمملكة العربية السعودية.
- ظاهر القشي، هيثم العبادي، أثر تبني وتطبيق معايير المحاسبة الدولية في الشركات الأردنية على استقطاب الاستثمار الاجنبي المباشر، مركز أبحاث فقه المعاملات الإسلامية، موقع الكتروني، 2007.
- أحمد حلمي جمعة، دور هيكل المعرفة المهنية المتخصصة في تطوير منظومة مهنة المحاسبة في المملكة الأردنية الهاشمية، بحث مقدم للمؤتمر العلمي السنوي الثالث، بعنوان: إدارة المعرفة في العالم العربي، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة الزيتونة الأردنية، المملكة الأردنية الهاشمية من 26-28 أبريل 2004.
- حمزة شعيب، التنظيم المحاسبي في المدرستين الفرنسية والأمريكية - بين جهود التوافق الدولي وضغوط البيئة الوطنية-، ملتقى دولي حول: "النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة (IAS-IFRS) والمعايير الدولية للمراجعة (ISA): التحدي"، جامعة البليدة 2، الجزائر، يومي 13 و14 ديسمبر 2011.
- بشير محمد عاشور الدرويش، العوامل المؤثرة في تطوير مهنة المحاسبة في ليبيا، المؤتمر الوطني الأول حول المحاسبة، تحت شعار "المحاسبة مهنة ومعايير - تقييم وإصلاح"، طرابلس - ليبيا أيام 06-12-2006.
- أبو غزالة طلال، نحو عولمة مهنة المحاسبة، مؤتمر جامعة الإمارات العربية المتحدة، كلية التجارة والاقتصاد، 16-18 نوفمبر 1997.
- سعيد يوسف كلاب، مقومات مهنة المحاسبة والمراجعة في فلسطين "الواقع والتحديات"، ورقة عمل مقدمة لليوم الدراسي "واقع مهنة المحاسبة والمراجعة في فلسطين وسبل تطويرها"، قسم المحاسبة بكلية التجارة، الجامعة الإسلامية بغزة، بالتعاون مع جمعية المحاسبين والمراجعين الفلسطينيين، فلسطين - غزة، مارس 2007.
- خالد قطناني، مدى ملائمة مناهج التعليم المحاسبي في الجامعات العمانية لمتطلبات سوق العمل في ظل تداعيات الأزمة المالية، جامعة الزهراء، مسقط - عمان، 2009.

- سامي عمر علي، التعليم المحاسبي ومواجهة المتغيرات، المؤتمر الوطني الأول حول المحاسبة، تحت شعار "المحاسبة مهنة ومعايير - تقييم وإصلاح"، طرابلس - ليبيا أيام 06-12-2006.
- محمد عبد الحليم عمر، الأخلاق الإسلامية والمحاسبة، ندوة القيم الأخلاقية الإسلامية والاقتصاد، جامعة الأزهر، مركز صالح عبد الله كامل للاقتصاد الإسلامي، القاهرة: 10-11 من المحرم 1421هـ - 15-16 أبريل 2000.
- محمد أبو القاسم زكري، التحديات والمشاكل المعاصرة التي تواجه الجودة الشاملة للتعليم المحاسبي في ليبيا (دراسة حالة في كلية الاقتصاد فرع الجفارة)، المؤتمر السنوي الخامس للمنظمة العربية لضمان الجودة في التعليم حول نظم الجودة وتطبيقها باستخدام أساليب تكنولوجية مبتكرة لضمان الجودة في التعليم، تونس 12 ديسمبر 2013.
- محمد مفتاح الفطيمي، دور التعليم المحاسبي في صقل الخريجين بالمهارات اللازمة لسوق العمل، المؤتمر العربي حول التعليم العالي وسق العمل، جامعة مصراتة، ليبيا، من 13-15 أبريل 2010.
- عبد السلام علي العربي و بو فارس رندة عطية، المهارات الواجب توافرها في المحاسب ومجهودات لتطويرها، المؤتمر الوطني الأول حول المحاسبة، تحت شعار "المحاسبة مهنة-تقييم وإصلاح"، مصرف ليبيا المركزي، طرابلس 12 جوان 2012، ليبيا.
- هيثم أحمد حسين عبد المنعم، اقتصاد المعرفة وأثره على الممارسات المحاسبية وتدقيق الحسابات، بحث مقدم إلى المؤتمر العلمي الدولي السنوي الخامس "اقتصاد المعرفة والتنمية الاقتصادية"، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية - جامعة الزيتونة الأردنية، عمان - المملكة الأردنية الهاشمية، 25-27 نيسان (أبريل) 2005.
- خالد السيد عبد المولى محمد، دور المعلومات المحاسبية في تنمية القطاعات الاقتصادية - دراسة تحليلية في ضوء تجربة جمهورية مصر العربية، المؤتمر العربي السنوي العام الأول: "واقع مهنة المحاسبة بين التحديات والطموح"، 16-17 أبريل 2014، بغداد - العراق.
- زغيب مليكة وزيق سوسن، دور النظام المحاسبي المالي في دعم الحوكمة في الجزائر، ملتقى الوطني حول: حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، من تنظيم مخبر مالية، بنوك وإدارة أعمال، جامعة محمد خيضر - بسكرة، يومي: 06-07 ماي 2012.
- بن الطاهر حسين وبوطلاعة محمد، دراسة أثر حوكمة الشركات على الشفافية والإفصاح وجودة القوائم المالية في ظل النظام المحاسبي المالي، ملتقى الوطني حول: حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، من تنظيم مخبر مالية، بنوك وإدارة أعمال، جامعة محمد خيضر - بسكرة، يومي: 06-07 ماي 2012.
- هوام جمعة ولعشوري نوال، دور حوكمة الشركات في تحقيق جودة المعلومة المحاسبية، الملتقى الوطني حول الحوكمة المحاسبية للمؤسسة، واقع، رهانات وآفاق، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة العربي بن مهيدي - أم البواقي، الجزائر.
- عمر شريف وبن زروق زكية، علاقة الحوكمة بعملية الإفصاح والشفافية في ظل المعايير الدولية للمحاسبة، الملتقى الدولي الأول: الحوكمة المحاسبية للمؤسسة واقع، رهانات وآفاق، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة العربي بن مهيدي، أم البواقي، يومي 07-10 ديسمبر 2010، الجزائر.
- مؤتمر الأمم المتحدة حول التجارة والتنمية، تسوية النزاعات، منظمة التجارة العالمية، الأمم المتحدة، نيويورك وجنيف، 2003.
- طلال أبو غزالة، نحو عولمة مهنة المحاسبة، المؤتمر العلمي الثاني للمحاسبة "الحاسب العربي وتحديات القرن الحادي والعشرين"، جامعة العلوم التطبيقية الأهلية، عمان - المملكة الأردنية الهاشمية، 3 جويلية 1998.

- زهير الناظر، دور المحاسب في التنمية الاقتصادية، ورقة عمل مقدمة إلى المؤتمر العلمي الأول للاستثمار والتمويل في فلسطين بين آفاق التنمية والتحديات المعاصرة، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية بغزة، فلسطين، يومي 08-10 ماي 2005.
- منصور الزين، أهمية اعتماد المعايير الدولية للتقارير المالية وأبعاد الإفصاح والشفافية دراسة تحليلية تقييمية لنظام المحاسبي والمالي المطبق في الجزائر، ملتقى دولي حول: "النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة (IAS-IFRS) والمعايير الدولية للمراجعة (ISA): التحدي"، جامعة البليدة 2، الجزائر، يومي 13 و14 ديسمبر 2011.
- مؤتمر الأمم المتحدة للتجارة والتنمية، تحديات تنمية الموارد البشرية - الأسس الجوهرية للإبلاغ العالمي الجودة من قبل الشركات: تحديات تنمية الموارد البشرية، مذكرة قام بإعدادها فريق الخبراء الحكومي الدولي العامل المعني بالمعايير الدولية للمحاسبة والإبلاغ TD/B/C.II/ISAR/66، الدورة الثلاثون، 08 نوفمبر 2013 - جنيف - سويسرا.
- رياض جاسم العبد الله، المعايير المحاسبية والبلدان النامية، المؤتمر العلمي العربي التاسع للمعايير المحاسبية وأدلة التدقيق، عمان - الأردن 1992.
- بوبكر رزيقات، أثر الالتزام بالمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IAS-IFRS) على جودة التقارير المالية (دراسة ميدانية)، الملتقى الدولي حول دور معايير المحاسبة الدولية (IAS-IFRS-IPSAS) في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات - إتجاهات النظام المحاسبي الجزائري (المالي والعمومي) على ضوء التجارب الدولية - المنعقد بجامعة ورقلة الجزائر، يومي 24 و25 نوفمبر 2014.
- ابتهاج إسماعيل يعقوب وجيلية عيدان الذهبي، تعزيز قدرات مهنة المحاسبة وفق المستجدات البيئية العراقية بالاستعانة بتجارب دولية، المؤتمر العربي السنوي العام الأول، واقع مهنة المحاسبة بين التحديات والطموح، بغداد - جمهورية العراق، يومي 16-17 أبريل 2014.
- خالد الجعرات جمال، تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام كحد أدنى لضبط المال العام، الملتقى الدولي حول معايير المحاسبة الدولية (IAS-IFRS-IPSAS) في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات، جامعة ورقلة، يومي 24 و25 نوفمبر 2014، الجزائر.
- بولرباح غريب و هيدوب ليلي رعة، دور المعايير المحاسبية للقطاع الحكومي (IPSAS) في خلق التوافق في النظم المحاسبية الدولية، الملتقى الدولي حول معايير المحاسبة الدولية (IAS-IFRS-IPSAS) في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات، جامعة ورقلة، يومي 24 و25 نوفمبر 2014، الجزائر.
- رضا، جاحدو، تجربة الإصلاح المحاسبي في الصين، الملتقى العلمي الدولي حول: "الإصلاح المحاسبي في الجزائر" يومي 29 و 30 نوفمبر 2011، جامعة ورقلة، الجزائر.
- ياسر أحمد السيد محمد الجرف، أهمية تطبيق معايير المحاسبة في المملكة العربية السعودية لتحقيق التوافق مع المعايير المحاسبية الدولية - إطار مقترح، ورقة عمل مقدمة إلى الندوة الثانية عشرة لسبل تطوير المحاسبة في المملكة تحت عنوان: مهنة المحاسبة في المملكة العربية السعودية وتحديات القرن الواحد والعشرون، الرياض، المملكة العربية السعودية.
- عيد بن حامد الشمري، حوكمة الشركات في المملكة العربية السعودية الواقع والطموح!، المؤتمر العلمي الأول لكلية الاقتصاد بجامعة دمشق ((دور حوكمة الشركات في الإصلاح الاقتصادي))، الفترة من 15-16 تشرين الأول 2008، الجمهورية العربية السورية.

- أحمد العبد الله المغامس، مشروع الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين للتحويل إلى معايير المحاسبة ومعايير المراجعة الدولية، الملتقى الثامن لهيئة المحاسبة والمراجعة لدول التعاون بدول الخليج العربي، بعنوان: "مهنة المحاسبة والمراجعة ودورها في الاقتصاد: الواقع والطموح"، الرياض، المملكة العربية السعودية، 11-12 مارس 2014.
- براق محمد وقمان عمر، أثر الإصلاحات المحاسبية على المنظمات المهنية في الجزائر الملتقى العلمي الدولي حول: "الإصلاح المحاسبي في الجزائر" يومي 29 و30 نوفمبر 2010، جامعة الوادي، الجزائر.
- صديقي مسعود، فاعلية الإصلاح المحاسبي في الجزائر، المؤتمر العلمي الدولي حول: "الإصلاح المحاسبي في الجزائر"، جامعة قاصدي مرباح ورقلة - الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، مخبر التمويل، مالية الأسواق ومالية المؤسسة، يومي 29 و30 نوفمبر 2011.
- أيت محمد مراد و أبجري سفيان، النظام المحاسبي المالي الجديد في الجزائر "تحديات وأهداف"، مداخلة في إطار ملتقى دولي حول الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي الجديد وآليات تطبيقه في ظل المعايير المحاسبة الدولية IAS-IFRS، جامعة سعد دحلب، البليدة - الجزائر، 2009.
- بن رجم خميسي محمد ، الانتقال من المخطط المحاسبي الوطني إلى النظام المحاسبي المالي الجديد، مداخلة في إطار الملتقى الدولي حول الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي الجديد وآليات تطبيقه في ظل المعايير المحاسبة الدولية IAS-IFRS، جامعة سعد دحلب، البليدة - الجزائر، 2009.
- عمورة جمال، الإهتلاكات وتدهور قيم التثبيتات في ظل النظام المحاسبي المالي الجديد (SCF)، مداخلة في إطار ملتقى دولي حول الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي الجديد وآليات تطبيقه في ظل المعايير المحاسبة الدولية IAS-IFRS، جامعة سعد دحلب، البليدة - الجزائر، 2009.
- عمورة جمال، ضرورة إصلاح مهنة مراجعة الحسابات في الجزائر وتكييفها مع المعايير الدولية للمراجعة (ISA)، الملتقى الدولي حول: النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة (IAS-IFRS)، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة سعد دحلب، البليدة، الجزائر، يومي 13-14 ديسمبر 2011.
- محمد مطر وعبد الناصر نور ونضال الرححي، الارتقاء بالتعليم المحاسبي الجامعي لتحقيق الشروط المنصوص عليها في معايير التعليم المحاسبي الدولي، المؤتمر العلمي المهني الدولي الحادي عشر، تحت شعار: نحو عالمية مهنة المحاسبة والتدقيق، جامعة الزرقاء، عمان، الأردن، يومي 09 و10 سبتمبر 2015.

ثانيا: المراجع باللغة الأجنبية

1. الكتب:

- PERCHON, la Comptabilité général, édition Foucher, 1995.
- CYRILLE MANDOU, Comptabilité générale de l'entreprise, instruments et procédures, I^{er} édition, éd de boeck, Bruxelles 2003.
- Wilson Makaya, Comptabilité générale de l'entreprise, Système comptable OHADA, édition Publibook, 2009.
- Frederich CHOI, Forst D.S, International Accounting, Fourth Edition, Prentence-Hall 2002.
- Ahmed BELKAOUI, Accounting Theory, Harcourt Brace Jovaoicich, Inc, NY, 1981.
- Robert OBERT, Pratique des Normes IFRS, 3^{ème} Editions, DUNOD, Paris 2006.

- Bernard RAFFOURNIER, les Normes Internationales de Comptabilité (IAS-IFRS), édition Economica, 3^{ème} édition, 2006.
- LE MANH Anne et MAILLET Catherine, Normes Comptables International IAS/IFRS, Edition Foucher, Vanves 2007, avec la collaboration de : Mohamed BENKACI, Edition BERTI, Alger 2009.
- International Accounting Education Standards Board, HANDBOOK OF INTERNATIONAL EDUCATION PRONOUNCEMENTS, Edition 2014.
- -Moussa HAMMAM, comptabilité générale, selon le système comptable financier et les Normes IFRS, édition la SAVOIR, Tome 1, 2011.

2. الرسائل والمذكرات:

- -Karim MHEDHBI, Analyse de l'Effet de l'Adoption des Normes Comptables Internationales sur le Développement et la Performance des Marchés Financiers Émergents, Thèse préparée à l'Institut Supérieur de Comptabilité & d'Administration des Entreprises de l'Université de la Manouba, Pour l'obtention d'un doctorat en sciences comptables, Tunisie, Janvier 2010.
- Valérie KERVAZO, Normes IFRS : principes et valorisation en Epargne, Mémoire d'Actuariat, l'Université Paris Dauphine et l'Institut des Actuaire, France, Novembre 2009.
- Réda SEFSAF, Contribution à l'analyse de l'effet de l'adoption des IFRS sur la qualité des chiffres comptables, Document de soutenance de thèse pour l'obtention du titre de docteur en sciences de gestion, université d'angers, faculte de droit, d'economie et de gestion école doctorale D'ANGERS, France 2012.
- -BENSABEUR-SLIMANE Asma, Les déterminants des choix de méthodes comptables dans les entreprises algériennes lors de l'adoption du SCF, THESE Pour l'obtention du titre de Docteur des Sciences de gestion, Spécialité : Management des Organisations, Université Abou Bekr BELKAID – Tlemcen, Faculté des Sciences Economiques, des Sciences de Gestion et des Sciences Commerciales, 2016.

3. المجلات والدراسات والمنشورات

- -David BOLDUC et Antoine AYOUB, La mondialisation et ses effets: revue de la littérature, GREEN — Université Laval, Québec, Canada, Novembre 2000.
- Elisio Brandao, HARMONISATION COMPTABLE EN EUROPE, FIN-ÉCO, vol. 7, No 1, 1^{er} semestre, 1997
- United Nations Conference On Trade AND Development, International Accounting And Reporting Issues, Review 2011, New York and Geneva, 2013.
- BARBE Odile et DIDELOT Laurent, COMPTES INDIVIDUELS EN NORME IFRS POUR PME : RÉALISME OU UTOPIE ?, Réflexion Comptabilité, R.F.C. 430 Mars 2010.
- Robert OBERT, IFRS pour les petites et moyennes entités et Plan comptable général, Revue du financier, n° 168 – novembre - décembre 2007.
- International Accounting Education Standards Boards, Exposure Draft 2014-2016 IAESB Strategy and Work Plan, Octobre 2013.
- Conseil de L'IFAC, Déclarations des obligations des membres, Publiées en avril 2004 (Révisées le 10 novembre 2006).
- Conférence des Nations Unies sur le commerce et le développement, CONSEIL DU COMMERCE ET DU DÉVELOPPEMENT, Examen de questions relatives à l'application des normes internationales d'information financière, DIFFICULTÉS

- PRATIQUES ET AUTRES CONSIDÉRATIONS LIÉES À L'APPLICATION DE NORMES INTERNATIONALES D'AUDIT**, Groupe de travail intergouvernemental d'experts des normes, internationales de comptabilité et de publication Vingt-cinquième session, Genève, 4-6 novembre 2008.
- International Education Standard for Professional Accountants, IES 7, **Développement professionnel continue : programme de formation continue et de développement continu des compétences professionnelles**, Mai 2004.
 - Jacques COLBERT, **les normes IPSAS et le secteur public**, Revues international, SIC 283, Mars 2010.
 - Deloitte, **IPSAS Summary, International Public Sector Accounting Standards (IPSAS)**, édition 2012.
 - -Austin C. Ezejelue, **Accounting Problems OF Less Developed Countries**, Abia State University, Uturu, June 29, 2004.
 - -MIA analysis: the numbers for the membership for ASEAN jurisdictions is as at July 2014 and for non-ASEAN jurisdictions is as at March 2014
 - the New Zealand Institute of Chartered Accountants and the Institute of Chartered, **Accountants Australia merged and are now known as Chartered Accountants Australia and New Zealand**, Note: In 2013.
 - Akhidime, Augustine, Ehijeagbon, **Educational Development and Production of Accountants in Nigeria: Challenges and Way Forward**, An International Multidisciplinary Journal, Ethiopia Vol. 7 (4), Serial No. 31, September, 2013.
 - Charles J.P. Chena, Shimin Chenb,*, Xijia Sua, **Is accounting information value-relevant in the emerging Chinese stock market?**, Journal of International Accounting Auditing & Taxation 10, 2001.
 - Yuan Ding, **LES FACTEURS DE RISQUE HYPOTHEQUANT LA REUSSITE DE LA REFORME COMPTABLE EN CHIN**, 21_EME CONGRES DE L'AFC, May 2000, France.
 - -Organisation DE Coopération et de Développement Économiques OCDE, **Examens de l'OCDE des politiques de l'investissement, CHINE, PROGRÈS ET ENJEUX DE LA RÉFORME**, 2004.
 - Gervais Michel, « **La réforme du système comptable dans les entreprises chinoises** », *Comptabilité - Contrôle - Audit*, 1996/2 Tome 2, volume 2.
 - The Chinese Institute of Certified Public Accountants CICPA, **Overview of the Accountancy Profession in China**, CICPA, Updated on January 21, 2016,
 - BERNARD COLASSE, **La guerre des normes comptables n'aura pas lieu**, Revue Sociétal, N° 37, 3eme trimestre, 2002.
 - Pascale REVAULT, **La normalisation comptable Etat des lieux en 2010**, 9 mars 2010 – CREG.
 - Michel Pébereau, **Renforcer le Processus D'Adoption des Normes Comptables Internationales : Un Enjeu Stratégique pour L'Union Européenne**, MEDEF, Juillet 2013.
 - Odile BARBE et Laurent DIDELOT, **Nouvelle Directive comptable européenne Quels changements ? Quels impacts sur le droit comptable français ?**, Revue Française de Comptabilité, N°468 Septembre 2013.
 - DIRECTIVE 2013/34/UE DU PARLEMENT EUROPÉEN ET DU CONSEIL, du 26 juin 2013, **relative aux états financiers annuels, aux états financiers consolidés et aux rapports y afférents de certaines formes d'entreprises, modifiant la directive 2006/43/CE du Parlement européen et du Conseil et abrogeant les directives 78/660/CEE et 83/349/CEE du Conseil**, Journal officiel de l'Union européenne, 29 juin 2013, p20.

- RF Comptable, *La réforme de l'audit*, N°419, septembre 2014.
- HYSSELS Raymond, *Vers l'adoption de normes comptables harmonisées pour toutes les entités publiques des 27 États membres de l'UE*, ACTUALITÉ COMPTABLE N° 9 SEMAINES DU 22 ET 29 AVRIL, 2013.
- COMMISSION EUROPEENNE, EROSTAT, Direction des Statistiques des finances des administrations publiques (GFS), *Document de consultation publique, Document accompagnant la consultation publique « Vers l'application de normes comptables européennes pour le secteur public («EPSAS») dans les États membres de l'UE – Consultation publique sur les futurs principes et structures de gouvernance »*, Luxembourg, le 25 novembre 2013.
- Equipe Franco-Allemande, Ernst & Young, *La pratique des affaires en Allemagne à l'usage des entreprises françaises*, 2010.
- Djelloul BOUBIR, *De l'IFAC en général et du risque d'audit selon le cadre conceptuel du référentiel international d'audit*, ISA, *Revue l'Auditeur N°2 - Le commissaire aux comptes ...! le partenaire légal*, Algérie.
- Nacer Eddine SADI, *Epistémologie de la normalisation comptable dans les pays en transition à l'économie de marché, L'expérience d'un PED du Sud à ex-orientation socialiste : l'Algérie*, Comptabilités et innovation, May 2012, Grenoble, France.
- Nhu Tuyen Le, *Transition économique et transition comptable : revue de la littérature sur la réforme comptable dans les pays en transition d'une économie planifiée et centralisée vers une économie de marché*. COMPTABILITE, CONTROLE, AUDIT ET INSTITUTION(S), May 2006, PARIS.
- Amel BENYEKHLEF, *Le système comptable algérien étude comparative avec les pays de l'Europe de l'Est et les organismes de normalisation comptable internationale*, Revue du chercheur N° 08, 2010.
- Smail OULD AMER, *LA Normalisation Comptable en Algérie : Présentation du nouveau système comptable et financier*, Revue des Sciences Économiques et de Gestion, N° 10, 2010.
- CHEURFA Djamel, BEN BELHACEM Sofiane, *Le droit comptable et la normalisation comptable en Algérie : qui fait quoi ?*, Journal of Industrial Economics, Vol 11, December 2016.
- samia gharbi, *les pme/pmi en algerie : etat des lieux sme/smi in algeria: inventory of fixtures*, cahiers du lab.rii – documents de travail – , n°238 mars 2011.
- Ministère de l'Industrie, de la Petite et Moyenne Entreprise et de la Promotion de l'investissement, *Bulletin de Veille n°1 de 25/02/2012*, Direction Générale de la Veille Stratégique, des Etudes Economiques et des Statistiques.
- Ministère de l'Industrie, de la Petite et Moyenne Entreprise et de la Promotion de l'Investissement, *Bulletin d'Information Statistique de la PME N° 21*, Direction Générale de la Veille Stratégique, des Etudes Economiques et des Statistiques, SERIE Statistiques et Tableaux de Bord Données du 1^{er} semestre 2012.
- Odile BARBE et Belen GARCIA-OLMEDO, *La réforme comptable Espagnole : Convergence avec le référentiel IFRS*, Revue Française de Comptabilité, N°438, Décembre 2010.
- Immaculada VILARDELL, *Le Plan Comptable Espagnol Pour Les PME*, Revue Française de Comptabilité, N°436, Octobre 2010.
- Christopher HOSSEFLD, Peter KAJUTER, IFRS et PME- une enquête Franco-Allemande, Revue Française de Comptabilité, N°416, Décembre 2008.

- Claude CAZES et Joseph ZORNIOTTI, *Pocket IFRS pour PME, Norme Internationale d'Information Financière (IFRS) pour les Petites et Moyennes Entités (PME), (Extraits) L'essentiel des principales dispositions*, Juillet 2009.
- Christopher NOBES and Robert PARKER, *COMPARATIVE INTERNATIONAL ACCOUNTING*, tenth Editions, prentice Hall, Financial Times, Pearson Education, 2008.
- International Trade Commission, *Recent Trends in U.S. Services Trade: 2017 Annual Report*, Publication Number: 4682, united stat, May 2017.

4. الملتقيات والمؤتمرات:

- M. R. Ricupero, *ATELIER SUR LA COMPTABILITÉ ET LE DÉVELOPPEMENT ÉCONOMIQUE*, Conférence des Nations Unies sur le commerce et le développement Onzième session São Paulo, 13-18 juin 2004.
- Peter VAN DE VEN, *GLOBALISATION : A CHALLENGE FOR NATIONAL STATISTICS*, Insee Méthodes, SESSION 4 : mondialisation, statistiques et comptabilité nationale.
- IFAC, *A proposed Definition of 'Professional Accountant'*, A Staff Paper Prepared for Consultation, IESBA, Agenda Paper 7-B, February 6-8, 2011 – Delhi, India.
- Abderraouf YAICH, *la Mondialisation de la Profession Comptable*, Colloque de faculté de sciences Economique de Gestion, SFAX, TUNISIE, Novembre 2015.

ثالثا: النصوص القانونية والتنظيمية

- قانون 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007، يتضمن النظام المحاسبي المالي، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 74.
- المرسوم التنفيذي رقم 08-156 المؤرخ في 26 ماي 2008، يتضمن أحكام تطبيق القانون 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007، والمتضمن النظام المحاسبي المالي، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 27، المؤرخ في 28 ماي 2008.
- القانون 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010، والمتمتعق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريد الرسمية عدد رقم 42، المؤرخة في 11 جويلية 2010.
- مرسوم التنفيذي رقم 11-24 المؤرخ في 27 يناير 2011، الذي يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه وقواعد سيره، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 07، المؤرخة في 02 فبراير 2011.
- المرسوم التنفيذي رقم 11-25 المؤرخ في 27 يناير 2011، والمتمتعق بتحديد تشكيلة المجلس الوطني للمصنف الوطني للخبراء المحاسبين وصلاحياته وقواعد سيره، العدد السابع من الجريدة الرسمية، المؤرخة في 02 فبراير 2011.
- المرسوم التنفيذي رقم 11-26 المؤرخ في 27 يناير 2011، والمتمتعق بتحديد تشكيلة المجلس الوطني لغرفة محافضي الحسابات وصلاحياته وقواعد سيره، العدد السابع من الجريدة الرسمية، المؤرخة في 02 فبراير 2011.
- المنشور رقم 01، والمتمتعق بممارسة مهنة الخبير المحاسب، محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، وزارة المالية، الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، المؤرخ في 28 فبراير 2016.
- قرار رقم 507 المؤرخ في 15 جويلية 2014، والمتمتعق بتحديد مدونة ميدان العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، لنيل شهادة الليسانس والماستر، اللجنة البيداغوجية الوطنية للميدان العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، ص 02.

- اللجنة البيداغوجية الوطنية للميدان التكويني للعلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، محضر اجتماع تاريخ 30 أبريل و01 ماي 2013، بجيجل.
- المرسوم التنفيذي رقم 12-288 المؤرخ في 21 جويلية 2012، والمتمضمن إنشاء معهد للتعليم المتخصص لمهنة المحاسب وتنظيمه وسيره، جريد الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 43، المؤرخ في 25 جويلية 2012.
- القرار الوزاري رقم 581، يحدد برنامج التعليم القاعدي المشترك لشهادات الليسانس ميدان العلوم الاقتصادية وتجارية وعلوم التسيير، المؤرخ في 23 جويلية 2014.
- القرار الوزاري رقم 640، يحدد برنامج التعليم للسنة الثانية لنيل شهادة ليسانس في ميدان علوم اقتصادية وتجارية وعلوم التسيير، فرع العوم المالية والمحاسبية، المؤرخ في 24 جويلية 2016.
- مرسوم تنفيذي رقم 11-72 المؤرخ في 16 فبراير 2011، يحدد الشهادات الجامعية التي تمنح حق المشاركات في مسابقة الالتحاق بمعهد التعليم المتخصص لمهنة المحاسب، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 11، مؤرخة في 20 فيفري 2011.
- القرار الوزاري المشترك مؤرخ في 08 جمادى الثانية عام 1438 هـ الموافق ل 07 مارس 2017، يحدد قائمة الشهادات الجامعية التي تمنح الحق في مسابقة الالتحاق بمعهد التعليم المتخصص لمهنة المحاسب، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 45، المؤرخة في 30 جويلية 2017.
- بنك الجزائر، النظام رقم 04-09، المؤرخ في أول شعبان عام 1430 الموافق 23 جويلية 2009، منخطط الحسابات والقواعد المحاسبية المطبقة على البنوك والمؤسسات المالية، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد 76 الصادرة بتاريخ 12 محرم عام 1431 هـ الموافق 29 ديسمبر سنة 2009.
- بنك الجزائر، النظام رقم 05-09 مؤرخ في 29 شوال عام 1430 الموافق 18 أكتوبر سنة 2009، إعداد الكشوف المالية للبنوك والمؤسسات المالية ونشرها، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد 76 الصادرة بتاريخ 12 محرم عام 1431 هـ الموافق 29 ديسمبر سنة 2009.
- بنك الجزائر، النظام رقم 08-09 المؤرخ في 29 ديسمبر، يتعلق بقواعد التقييم والتسجيل المحاسبي للأدوات المالية من طرف البنوك والمؤسسات المالية، الجمهورية الجزائرية الجريدة الرسمية المؤرخة في 25 فبراير 2010.
- القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008، الذي يحدد أسقف رقم الأعمال وعدد المستخدمين والنشاط، المطبقة على الكيانات الصغيرة بغرض مسك محاسبة مبسطة، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 19.
- القرار رقم 002 المؤرخ في 04 فيفري 2016، المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق.
- المقرر 150 المؤرخ في أكتوبر 2016، وزارة المالية، الجزائر.
- المقرر رقم 23 المؤرخ في 15 مارس 2017، وزارة المالية، الجزائر.
- -MINISTERE DES FINANCES, CONSEIL NATIONAL DE LA COMPTABILITE, Avis N° 89 portant plan et règles de fonctionnement des comptes et présentation des états financiers des entités d'assurances et/ou de réassurances, 11 Mars 2011.
- Décision N° 23 du 28 Février 2016, fixant les listes des professionnels inscrits aux tableaux de l'ordre national des experts comptables, de la Chambre Nationale des commissaires aux Comptes, de l'organisation Nationale des comptables Agréés, au titre de l'exercice 2016.

رابعاً: المواقع الالكترونية

- www.francetop.net.
- www.gov.uk.
- www.ifec.fr
- W. Steve Albrecht and Robert J. Sack, **Accounting Education: Charting the Course through a Perilous Future**, site : <http://aaahq.org/pubs/AESv16/chapter1.pdf>
- John COLLEY, **What is Corporate Governance**, McGraw-Hill Professional, (2005), www.worldcat.org.
- قنطجحي سامر مظهر، **مهنة المحاسبة ودورها في بناء الاقتصاد الوطني**، مركز أبحاث فقه المعاملات الإسلامية، ص 01. الموقع الالكتروني التالي:
- <http://www.kantakji.com/accounting> /مهنة-المحاسبة-ودورها-في-بناء-الاقتصاد-الوطني
- <http://www.ias plus.org>, **Guide de référence sur les IFRS 2008**, Deloitte.
- الفكي الفاتح الأمين عبد الرحيم، **أثر تطبيق معايير المحاسبة الدولية في ترقية الأداء المهني في السودان -دراسة ميدانية**، الرابط الالكتروني التالي: oiu.edu.sd/feco/docjor/feco_20150514114043.pdf
- <http://www.dipacint.com/content/view/full/257>
- <http://www.ipsasb.org/about-ipsasb>.
- Chong, Lee Ming et Wang, Songnian, **COMPRENDRE LES ETATS FINANCIERS CHINOIS**, <http://www.prolegomenes.com/fr/comptabilite/fond/comprendre-les-etats-financiers-chinois.html#ixzz3h0ToLGku>, CONSULTE LE 26/07/2015.
- www.cicpa.org.cn.
- www.ifrs.org. **China to explore further use of IFRS**, PRESS RELEASE, 24 Novembre 2015.
- <http://www.focusifrs.com>.
- Les normes EPSAS : état des lieux, site internet : <http://formation-comptabilite-publique.fr/les-normes-epsas-etat-des-lieux-4>, consulter le 09/07/2017.
- Banque National de Belgique, **Allemagne: Dépôt et publication des comptes annuels**, Département Information Micro-économique, site Internet: www.bnb.be.
- <http://www.ey.com/FR/fr/Services/Assurance/EY-synthese-de-l-actualite-comptable-et-reglementaire-05-reforme-de-l-audit-en-europ>, Consulté le 15/08/2017.
- <http://www.gccao.org/ar>.
- الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، **إجراءات عمل لجنة معايير المراجعة**، المعتمد بموجب قرار مجلس إدارة الهيئة رقم 2/4 بتاريخ 1414/06/29 الموافق لـ 1993/12/12، ص 01. أنظر الموقع الالكتروني التالي (أطلع عليه بتاريخ 2016/03/30 على الساعة 22:11):
- <http://www.socpa.org.sa/Socpa/About-Socpa/Technical-Committee/000235.aspx>
- www.mf-dgc.gov.dz.
- Walid Mohamedd GHANEMI, **Les premières normes d'audit en Algérie : Un autre fruit de la réforme de la profession comptable**, site internet suivant : www.algerie-eco.com/2016/04/16/premieres-normes-dauidit-algerie-fruit-de-reforme-de-profession-comptable/ consulter le 15/07/2017.
- www.cn-cncc.dz.

- BenhamoudaYahia, *NAA 505 / Confirmations externes*, Chambre Nationale des Commissaires aux Comptes, www.cn-cncc.dz.
- AbdelouahabESSADEK, *La Comptabilité : Outil de développement économique*, pp 03-04, voir le site internet suivant : <http://cn-cncc.dz/wp-content/uploads/2016/10/ESSADEK-La-comptabilité-2v-DEF.pdf> consulter le 27/12/2016 à 27/12/2016.
- [www.IASB.org](http://www.iasb.org).
- Gilbert GELARD, *IFRS POUR PME ,BAMAKO, JOAC, Juillet 2010*, pp 02-03, voir le site internet suivant : www.ifrs.org/IFRS-for-SMEs/Documents/presentation1007GGelardSMEFrench.pdf consulter le 28/12/2016
- Mona SAID BOUSTANY, *LA NORME IFRS POUR LES PME : UN PAS VERS L'INTERNATIONALISATION ?*, <https://fgm.usj.edu.lb/pdf/a0415.pdf>, consulter le 28/12/2016.
- <https://books.google.fr>.
- Tony HEGARTY, Vickson NCUBE, *Role de la profession comptable dans le développement économique*, The International Consortium on Governmental Financial Management, Miami, Etats Unis, Mai 2014, p 05, site internet : www.icgfm.org .
- www.ifac.org.

قائمة الملاحق

الملحق رقم 01: معايير المحاسبة الدولية IAS الصادرة حتى 2010.

رقم المعيار	هدف المعيار	تاريخ أول تطبيق
IAS 1	الإعلان عن الطرق والسياسات المحاسبية	1975/01/01
IAS 2	المخزون	1976/01/01
IAS 3	القوائم المالية المجمعة (ملغاة)	1977/01/01
IAS 4	محاسبة الاهتلاكات (ملغاة)	1977/01/01
IAS 5	المعلومات الواجب الإفصاح عنها من قبل المؤسسة في قوائمها المالية	1977/01/01
IAS 6	الإفصاح عن المعلومات التي تعكس آثار التغيرات في الأسعار (ملغاة)	1978/01/01
IAS 7	قائمة التدفق النقدي	1979/01/01
IAS 8	صافي ربح أو خسارة الفترة والأخطاء الأساسية والتغيرات في السياسات المحاسبية	1979/01/01
IAS 9	مصاريف البحث والتطوير (ملغاة)	1979/01/01
IAS 10	الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية العمومية	1980/01/01
IAS 11	عقود المقاوله والإنشاء	1980/01/01
IAS 12	الضرائب على النتيجة	1981/01/01
IAS 13	عرض الأصول والخصوم قصيرة الأجل (ملغاة)	1981/01/01
IAS 14	التقارير القطاعية	1983/01/01
IAS 15	المعلومات التي تعكس آثار التغير في الأسعار	1983/01/01
IAS 16	الممتلكات المباني والمعدات (التشيتات المادية)	1983/01/01
IAS 17	عقود الاستئجار	1984/01/01
IAS 18	الإيرادات المتأتية من الأنشطة العادية	1984/01/01
IAS 19	منافع المستخدمين	1985/01/01
IAS 20	محاسبة الإعانات الحكومية والإفصاح عن المساعدات الحكومية	1985/01/01
IAS 21	آثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية	1985/01/01
IAS 22	اندماج الأعمال (ملغاة)	1985/01/01
IAS 23	تكلفة الاقتراض	1986/01/01
IAS 24	الإفصاح عن الأطراف ذات العلاقة	1986/01/01
IAS 25	محاسبة التوظيفات	1987/01/01
IAS 26	المحاسبة والتقرير عن برامج منافع التقاعد	1988/01/01
IAS 27	القوائم المالية الموحدة والمنفصلة	1990/01/01
IAS 28	المحاسبة عن الاستثمارات في الشركات الزميلة	1990/01/01
IAS 29	التقرير المالي في الاقتصاديات ذات معدلات تضخم مرتفعة	1990/01/01
IAS 30	الإفصاح في القوائم المالية للبنوك والمؤسسات المالية المشابهة	1990/01/01

1992/01/01	التقرير المالي عن المصالح في المشاريع المشتركة	IAS 31
1996/01/01	الأدوات المالية: العرض والإفصاح	IAS 32
1998/01/01	نصيب (أو حصة) السهم من الأرباح	IAS 33
1999/01/01	التقارير المالية المرحلية	IAS 34
1999/01/01	العمليات المتوقفة	IAS 35
1999/07/01	انخفاض قيمة الأصول	IAS 36
1999/07/01	المخصصات والالتزامات والموجودات المحتملة	IAS 37
1999/07/01	الأصول غير الملموسة (التشبيكات غير الملموسة)	IAS 38
2001/07/01	الأدوات المالية: الاعتراف والقياس	IAS 39
2001/01/01	عقارات التوظيف	IAS 40
2003/01/01	المحاصيل الزراعية	IAS 41

الملحق رقم 02: معايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRS الصادرة حتى 2017:

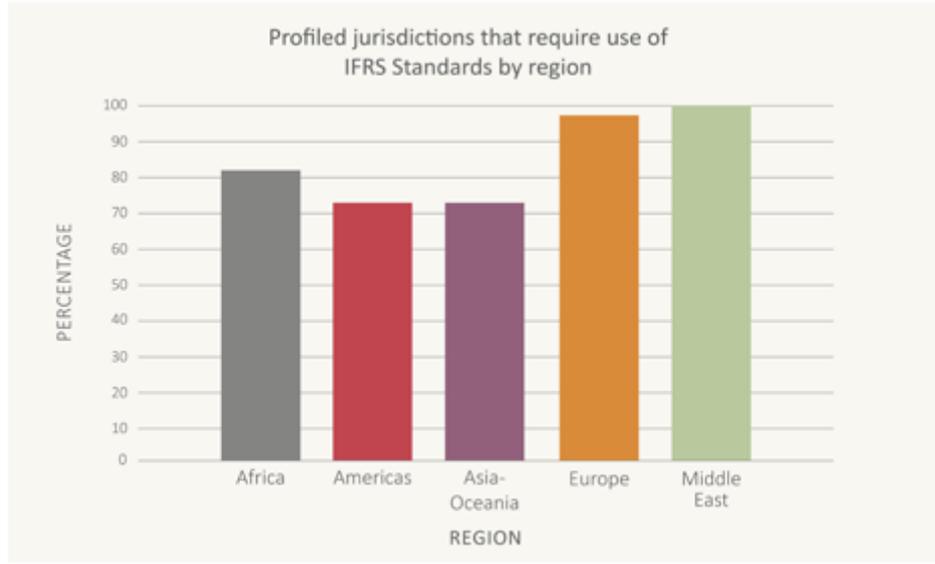
رقم المعيار	هدف المعيار	تاريخ سريانه
IFRS 1	تبني معايير التقارير المالية الدولية لأول مرة	2004/01/01
IFRS 2	المدفوعات المستندة إلى الأسهم	2005/01/01
IFRS 3	تجميع الأعمال	2004/01/01
IFRS 4	عقود التأمين	2005/01/01
IFRS 5	الأصول غير المتداولة التي تتم حيازتها بغرض البيع والعمليات غير المستمرة	2005/01/01
IFRS 6	استكشاف وتقييم الموارد الطبيعية	2006/01/01
IFRS 7	الأدوات المالية: الإفصاح	2007/01/01
IFRS 8	القطاعات التشغيلية	2009/01/01
IFRS 9	الأدوات المالية	2018/01/01
IFRS 10	القوائم المالية الموحدة	2014/01/01
IFRS 11	الترتيبات المشتركة	2013/01/01
IFRS 12	الإفصاح عن الحقوق في الشركات الأخرى	2013/01/01
IFRS 13	القياس بالقيمة العادلة	2013/01/01
IFRS 14	الحسابات المؤجلة المنتظمة	2016/01/01
IFRS 15	الإيراد من العقود مع العملاء	2018/01/01
IFRS 16	عقود الإيجار	2018/01/01
IFRS 17	عقود التأمين	2021/01/01

الملحق رقم 03: التوزيع الجغرافي للدول المعتمدة على المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية حتى 2017.¹



¹ <http://www.ifrs.org/use-around-the-world/use-of-ifrs-standards-by-jurisdiction/#analysis-166>.

الملحق 04: عدد الدول المعتمدة على مخرجات مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB)²



المناطق	عدد البلدان	ملاحظات
إفريقيا	40	الجزائر غير معتمدة
أمريكا اللاتينية	15	-
آسيا وأوسيانا	34	بما فيها أستراليا ونيوزيلاندا
أوروبا	42	بما فيها الاتحاد الأوروبي كمنظمة.
الشرق الوسط	14	بعض الدول العربية وإيران
أمريكا الشمالية	01	كندا

² <http://www.ifrs.org/use-around-the-world/use-of-ifrs-standards-by-jurisdiction/#analysis-166>

الملحق رقم 05: أهم المنظمات المهنية المؤسسة للاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) عام 1977³

Country	Member Body
Argentina	Federación Argentina de Colegios de Graduados en Ciencias Económicas
Australia	The Institute of Chartered Accountants in Australia
	Australian Society of Accountants (now CPA Australia)
Bangladesh	The Institute of Chartered Accountants of Bangladesh
Belgium	College National de Experts Comptables de Belgique (now the Institut des Experts-comptables et des Conseils fiscaux)
	Institut des Reviseurs d'Enterprises
Brazil	Instituto dos Auditores Independentes do Brasil
Canada	Certified General Accountants Association of Canada
	The Canadian Institute of Chartered Accountants§
	The Society of Management Accountants of Canada (now CMA Canada§)
Chinese Taiwan	The Federation of CPA Associations of Chinese Taiwan
Colombia	Instituto Nacional de Contadores Públicos de Colombia
Cyprus	The Institute of Certified Public Accountants of Cyprus
Denmark	Foreningen af Statsautoriserede Revisorer (now FSR-danske revisorer)
Fiji	Fiji Institute of Accountants
Finland	KHT-yhdistys - Föreningen CGR
France	Ordre des Experts Comptables et des Comptables Agrées (now the Conseil Supérieur de l'Ordre des Experts-Comptables)

³ <https://www.ifac.org/about-ifac/organization-overview/history/founding-members>

Germany	Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V.
Ghana	The Institute of Chartered Accountants (Ghana)
Greece	Institute of Certified Public Accountants of Greece
Hong Kong	Hong Kong Society of Accountants (now the Hong Kong Institute of Certified Public Accountants)
Iceland	Félag loggiltrá Endurskoðend
India	The Institute of Chartered Accountants of India
	The Institute of Cost and Works Accountants of India (now The Institute of Cost Accountants of India)
Indonesia	Indonesian Institute of Accountants
Ireland	The Institute of Certified Public Accountants in Ireland
	The Institute of Chartered Accountants in Ireland (now Chartered Accountants Ireland)
Italy	Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti (now Consiglio nazionale dei Dottori commercialisti e degli Esperti contabili)
Jamaica	The Institute of Chartered Accountants of Jamaica
Japan	The Japanese Institute of Certified Public Accountants
Lebanon	The Middle East Society of Associated Accountants (former member of IFAC)
Luxembourg	Ordre des Experts Comptables Luxembourgeois
Malaysia	Malaysian Institute of Accountants
	The Malaysian Association of Certified Public Accountants (now the Malaysian Institute of Certified Public Accountants)
Malta	The Malta Institute of Accountants
Mexico	Instituto Mexicano de Contadores Publicos, A.C.

Netherlands	Nederlands Instituut van Registeraccountants (now the Nederlandse Beroepsorganisatie van Accountants)
New Zealand	New Zealand Society of Accountants (now the New Zealand Institute of Chartered Accountants)
Nigeria	The Institute of Chartered Accountants of Nigeria
Norway	Norges Statsautoriserede Revisorers Forening (now Den norske Revisorforening)
Pakistan	Institute of Chartered Accountants of Pakistan
	Institute of Cost and Managements Accountants of Pakistan
Panama	Colegio de Contadores Públicos Autorizados de Panama
Paraguay	Colegio de Contadores de Paraguay
Philippines	Philippine Institute of Certified Public Accountants
Rhodesia	The Rhodesia Society of Chartered Accountants†
Singapore	Singapore Society of Accountants (now the Institute of Certified Public Accountants of Singapore)
South Africa	The National Council of Chartered Accountants (now the South African Institute of Chartered Accountants)
Spain	Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España
Sweden	Foreningen Auktoriserade Revisorer (now FAR)
Switzerland	Schweizerische Treuhand-und Revisionskammer (now Treuhand-Kammer)
Trinidad and Tobago	The Institute of Chartered Accountants of Trinidad and Tobago
Turkey	Expert Accountants' Association of Turkey
United Kingdom	The Association of Certified Accountants (now the Association of

	Chartered Certified Accountants)
	The Chartered Institute of Public Finance & Accountancy
	The Institute of Chartered Accountants in England & Wales
	The Institute of Chartered Accountants of Scotland
	The Institute of Cost and Management Accountants (now the Chartered Institute of Managements Accountants)
United States	American Institute of Certified Public Accountants
Uruguay	Colegio de Doctores en Ciencias Económicas y Contadores del Uruguay (now the Colegio de Contadores, Economistas y Administradores del Uruguay)
Venezuela	Asociación de Contadores de Venezuela (former member of IFAC)
	Federación de Colegio de Contadores Públicos de Venezuela (former member of IFAC)

الملحق رقم 06: المقاييس والحجم الساعي للبرامج البيداغوجية لتكوين للخبير المحاسب ومحافظ الحسابات.

مسمى

1. المواد والحجم الساعي والمعاملات

رقم المقياس	العنوان	سنة أولى		سنة ثانية		سنة ثالثة	
		مفاضرات	أعمال موجهة	مفاضرات	أعمال موجهة	مفاضرات	أعمال موجهة
مقياس 1	- المحاسبة العميقة	60 ساعة	24 سا				4
مقياس 2	- محاسبة الشركات ومجموعات الشركات : - اندماج، انضمام، - الحسابات المدعمة والحسابات المدمجة، الخ...	45 ساعة	16 سا				3
		45 ساعة	16 سا				3
مقياس 3	- محاسبة الكيانات الخاصة : - البنوك - التأمينات - أخرى	60 ساعة	24 سا				4

تابع للملحق رقم 06:

٢٠٢٠ - ٢٠٢١

معاملات	سنة ثالثة		سنة ثانية		سنة أولى		العنوان	رقم المقياس
	أعمال موجهة	دروس محاضرات	أعمال موجهة	دروس محاضرات	أعمال موجهة	دروس محاضرات		
2					15 سا	45 سا	- الرياضيات التطبيقية في التسيير	مقياس 4
3					20 سا	45 سا	- المحاسبة التحليلية	مقياس 5
4					20 سا	60 سا	- القانون التجاري العام وقانون الشركات	مقياس 6
2					12 سا	30 سا	- قانون الأعمال	
2					12 سا	30 سا	- القانون المدني : التزامات وعقود	مقياس 7
3					12 سا	45 سا	- قانون العمل والقانون الاجتماعي	مقياس 8
2					12 سا	30 سا	- الخبرة القضائية، التحكيم	مقياس 9
4					40 سا	75 سا	- تدقيق 1 : مبادئ ومعايير	مقياس 10
					12 سا	45 سا	- الاتصال واللغات "التجارية" 1	مقياس 11
					235 سا	615 ساعة	11 مقياسا بـ 850 ساعة	
4			40 سا	75 سا			- تدقيق 2 : تقنيات ومنهجية	مقياس 12
2			16 سا	30 سا			- تدقيق الحسابات الفردية وحسابات مجموعات الشركات	
3			16 سا	45 سا			- تدقيق 3 : تدقيق حسابات البنوك والكيانات الخاصة الأخرى (تأمينات إلخ...)	مقياس 13
3			12 سا	45 سا			- الاتصال واللغات "التجارية" 2	مقياس 14
3			16 سا	45 سا			- تقنيات كمية : إحصاء وانتقاء العينات	مقياس 15
4			20 سا	60 سا			- التشريع المالي والقانون الجبائي	مقياس 16