



جامعة قاصدي مرباح - ورقلة
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم المالية والمحاسبة



مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي
الميدان : علوم اقتصادية والتسيير وعلوم التجارية
فرع : علوم مالية ومحاسبة، التخصص: محاسبة وجباية معمقة
بغنوان:

اثر البيئة القانونية والاقتصادية على تنظيم مهنة المحاسبة
(2023-2022)

✓ عبد العالي فارس
✓ قادري إسلام

نوقشت وأجيزت علنا بتاريخ: 2023/06/20

أمام اللجنة المكونة من السادة:

رئيساً	(..... جامعة قاصدي مرباح - ورقلة)	أ.د.: مراد حجاج
مشرفاً	(..... جامعة قاصدي مرباح - ورقلة)	د: دشاش عبد القادر
مناقشاً	(..... جامعة قاصدي مرباح - ورقلة)	د: كسكس مسعود

السنة الجامعية: 2022 - 2023



جامعة قاصدي مرباح - ورقلة
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم المالية والمحاسبة



مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي

الميدان : علوم اقتصادية والتسيير وعلوم التجارية

فرع : علوم مالية والمحاسبة، التخصص : محاسبة وجباية معمقة

بغنوان :

اثر البيئة القانونية والاقتصادية على تنظيم مهنة المحاسبة
(2023-2022)

إعداد الطلبة :

✓ عبد العالي فارس

✓ قادري إسلام

نوقشت وأجيزت علنا بتاريخ :/...../ 2023

أمام اللجنة المكونة من السادة :

رئيساً (..... جامعة قاصدي مرباح - ورقلة)

مشرفاً (..... جامعة قاصدي مرباح - ورقلة)

مناقشاً (..... جامعة قاصدي مرباح - ورقلة)

أ.د. : مراد حجاج

أ.د. : د. شاش عبد القادر

د. : كسكس مسعود

السنة الجامعية : 2022 - 2023

الإهداء

أهدي ثمرة عملي الى والدي العزيزان

والى إخوتي وأخواتي

والى كم من ساعدني في انجاز هذا العمل

زميلاتي وزملائي دفعة 2023

قادري إسلام

الإهداء

إلى من وضع المولى - سبحانه وتعالى - الجنة تحت قدميها، ووقَّرها في كتابه
العزیز... أمي الحبيبة

إلى صاحب السيرة العطرة، والفكر المُستنير؛ فلقد كان له الفضل في بلوغي التعليم العالي
وإلى من وضعتني على طريق الحياة، والتي كان لها الفضل الكبير في تشجيعي وتحفيزي
وإلى إخوتي؛ من كان لهم بالغ الأثر في كثير من العقبات والصعاب. إلى جميع أساتذتي
الكرام؛ ممن لم يتوانوا في مد يد العون واسأل الله التوفيق لي ولكم

عبد العالي محمد

فارس

الشكر

نشكر المولى عز وجل الذي وفقنا وسهل لنا كل أمر صعب علينا، ومن علينا بنعمة العلم ويسر لنا من

يعيننا على تحصيله وعلما ما لم نكن نعلم ، والحمد لله الذي مدنا بالقوة والصبر على مواصلة هذا العمل

وإتمامه والصلاة والسلام على سيدنا محمد

ننطلق من العرفان بالجميل فإنه ليسرنا أن نتقدم بالشكر والامتنان إلى أستاذنا ومشرفنا " دشاش عبد القادر"،

الذي تكرم بالإشراف علينا، وقدم لنا النصح والإرشاد طيلة مدة الدراسة، فجزاه الله كل خير. كما نتقدم

بالشكر المسبق لأعضاء لجنة المناقشة على قبولهم مناقشة مذكرتنا.

كما لا يفوتنا أن نشكر كل من ساهم من قريب أو بعيد في إنجاز هذا البحث. أخيرا نسأل الله العلي القدير أن يتقبل عملنا ويجعله في ميزان حسناتنا.

الملخص

تهدف هذه الدراسة الى تقييم واقع مهنة المحاسبة في الجزائر من أجل معرفة المشاكل والتحديات التي تواجهها ومحاولة وضع تصور متكامل لسبل تطوير مهنة المحاسبة ضمن إطار عملية الإصلاح المحاسبي، وذلك من خلال الإجابة على إشكالية أساسية تتمحور حول مدى تأثير البيئة القانونية والاقتصادية على تنظيم مهنة المحاسبة. ومن أجل تحقيق ذلك قمنا بإجراء دراسة ميدانية تم خلالها توزيع 56 استبيان على عينة من المهنيين

و المهتمين بالمهنة، ومن خلال تحليل البيانات التي تم الحصول عليها واختبار فرضيات الدراسة تم التوصل الى أن هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطوير مهنة المحاسبة وعملية إصلاح مهنة المحاسبة في الجزائر، حيث تبرز الأهمية المعنوية لتنظيم مهنة المحاسبة مقارنة بالأهمية غير المعنوية لدور الهيئات المحاسبية المهنية؛ والتأثير المعنوي السلبي للأداء العلمي و المهني للمحاسبين على تطوير مهنة المحاسبة في الجزائر. ١. **الكلمات المفتاحية:** التطوير المهني للمحاسبة، التنظيم المهني للمحاسبة، الهيئات المحاسبية المهنية، الاداء العلمي والمهني للمحاسبين، الإصلاح المحاسبي .

Summary :

This study aims to assess the accounting profession in Algeria in order to find the problems and challenges it faces and try to develop and put a complete and homogeneous concept to the means used to develop the accounting profession following the accounting reform process. , and this by responding to the following main problem: to what extent does the accounting function respond to the process of reforming the accounting profession in Algeria? In order to achieve this objective, we conducted a field study by distributing 56 questionnaires to a sample of professionals and academics interested in the profession, and through the analysis of the data obtained and testing of the hypotheses of the study it was deduced that there is a statistically significant relationship between the development of the accounting profession and the reform process of the latter in Algeria, from which emerges the significant importance of the organization of the accounting function compared to the insignificant importance of the role of professional bodies; and their negative moral influence on the Performance scientifique et professionnelle des comptables au développement de la profession comptable.

Key words :

The development of the accounting function, The organization of the accounting function, The roles of professional accounting bodies, The scientific and professional performance of accountants, The accounting reform.

قائمة المحتويات:

الصفحة	عنوان
	الإهداء
	الشكر
III	ملخص
IV	قائمة المحتويات
VI	قائمة الجداول
VII	قائمة الأشكال
X	قائمة الاختصارات والرموز
أ	مقدمة
الفصل الأول: : الإطار النظري لمهنة المحاسبة وبيئتها القانونية والاقتصادية	
02	تمهيد
03	المبحث الأول: ماهية البيئة القانونية والاقتصادية لمهنة المحاسبة
03	المطلب الأول : مفاهيم عامة حول البيئة القانونية والاقتصادية
03	الفرع الاول : الهيئة المحاسبية المهنية
08	الفرع الثاني: البيئة القانونية
	الفرع الثالث: البيئة الاقتصادية
17	المطلب الثاني: مهنة المحاسبة في الجزائر
17	الفرع الأول: ماهية مهنة المحاسبة
21	الفرع الثاني : عموميات حول مهنة المحاسبة
35	المبحث الثاني: مراجعة الأبحاث والدراسات العلمية السابقة
35	المطلب الأول: عرض وتحليل الدراسات العلمية السابقة
41	المطلب الثاني: مقارنة الدراسة الحالية بالدراسات السابقة
43	خلاصة الفصل

الفصل الثاني : واقع تطبيق اثر البيئة القانونية والاقتصادية على تنظيم مهنة المحاسبة	
45	تمهيد
46	المبحث الأول: الطرق والأدوات المستخدمة في الدراسة
46	المطلب الأول : الطريقة المستخدمة في الدراسة
46	المطلب الثاني: متغيرات الدراسة
47	المطلب الثالث: طريقة جمع وتلخيص المعلومات
48	المبحث الثاني: تحليل ومناقشة نتائج الدراسة
48	المطلب الأول: عرض الدراسات السابقة
50	المطلب الثاني: تحليل ومناقشة نتائج الدراسات السابقة
53	خلاصة الفصل
55	الخاتمة
60	المصادر والمراجع
64	الفهرس

قائمة الجداول:

الصفحة	عنوان	رقم
26	اليات تطوير مهنة المحاسبة	(1-1)
33	أهم الفروق بنين القانون 08-91 والقانون 01-10 المنظمة لمهنة المحاسبة	(2-1)

قائمة الأشكال :

الصفحة	عنوان	رقم
5	نموذج للهيكل التنظيمي للهيئة المحاسبية المهنية	(1-1)
16	هيكل الهيئة المشرفة على مهنة المحاسبة في الجزائر	(2-1)
46	شكل يوضح متغيرات الدراسة	(3-2)

مقدمة

مقدمة:

تعتبر المحاسبة من المهن الاجتماعية التي لها صلة وثيقة بالاقتصاد، و غالبا ما تتطور مهنة المحاسبة بما يتناسب و درجة التطور الاقتصادي للبلد، حيث ان تنظيم مهنة المحاسبة على مستوى العالم مر بعمليات تقييم و تطوير تتناسب مع تطور المهنة نفسها و تطور العلوم و المهن الأخرى المرتبطة بها، و كذلك تطور حاجات الفئات التي تخدمهم مهنة المحاسبة و مراجعة الحسابات، لذلك نجد ان الدول التي تسعى للتقدم تعمل جاهدة على تنظيم و تطوير مهنة المحاسبة فيها بالشكل الذي يحقق هذا الدور، حيث تقوم الجهات المشرفة على المهنة من فترة الى أخرى بعملية تقييم لواقع المهنة من اجل تطويرها و مواكبة التطور الاقتصادي من ناحية و التطور المهني المحاسبي من ناحية أخرى.

والجزائر كغيرها من الدول التي سلكت هذا المسار وذلك بانتهاجها سياسة اصلاح محاسبي جذري، لتتوافق مع المتغيرات الجديدة التي عرفتها دول العالم في ظل العولمة خاصة في جانبها الاقتصادي والمالي، حيث شهدت الجزائر في هذا السياق تغيرات اقتصادية كبيرة بسبب تخليها عن الاقتصاد الموجه وتبنيها لاقتصاد السوق، كل هذه المتغيرات الجديدة فرضت على الجزائر القيام بعملية اصلاح محاسبي شاملة.

ان الإصلاحات المحاسبية التي قامت بها الجزائر مؤخرا لم تقتصر فقط على اصلاح النظام المحاسبي، وانما تعداه الى اصلاح وتنظيم مهنة المحاسبة وذلك من خلال اصدار مجموعة من النصوص القانونية، والتي قررت الحكومة بموجبها تنظيم المهنة المحاسبية وإعادة هيكلة المنظمات المهنية، وكذا تحديث الاطار العام للمجلس الوطني للمحاسبة، وبالتالي كان من المتوقع ان تساهم هذه الجهود في تطوير مهنة المحاسبة في الجزائر.

ومن خلال ما سبق تبرز الإشكالية الأساسية للدراسة والتي يمكن صياغتها في السؤال التالي:

ما مدى تأثير البيئة القانونية والاقتصادية على تنظيم مهنة المحاسبة ؟

الأسئلة الفرعية:

- ما تقييم واقع تنظيم المهنة في بيئة الأعمال الجزائرية
- ما مدى توفر متطلبات تطوير مهنة المحاسبة في بيئة الأعمال الجزائرية

- ما مدى توافق أداء المهنيين مع متطلبات تطور مهنة المحاسبة

وللإجابة على الأسئلة الفرعية تم تبني الفرضيات الآتية:

- تخضع مهنة المحاسبة في الجزائر لتنظيم هيئات تابعة للدولة والمتمثلة في المجلس الوطني للمحاسبة
- تساهم الهيئات المحاسبية في تسهيل وتطوير مهنة المحاسبة في الجزائر
- يسعى ممارسو مهنة المحاسبة في الجزائر الى التطوير العلمي والمهني وفق المتطلبات المهنية

مبررات اختيار الموضوع:

ترجع أسباب اختيار موضوع الدراسة الى :

- ✓ الاهتمام الشخصي بمجال المحاسبة كونها تدخل ضمن تخصصي.
- ✓ الأهمية التي حظيت بها مهنة المحاسبة والإصلاحات التي شهدتها مؤخرا والتي جعلتها من المواضيع المطروحة على الساحة حاليا.
- ✓ المساهمة في الإجابة على الاستفهام المتعلق بواقع مهنة المحاسبة في الجزائر في ظل عملية الإصلاح المحاسبي.
- ✓ ضرورة القيام بعملية تقييم لمهنة المحاسبة من فترة الى أخرى لمعرفة مشاكلها والتوصل الى سبل تطويرها.
- ✓ الرغبة في التعرف والتعمق أكثر في دراسة مستجدات المشاكل المحاسبية المعاصرة في البيئة المحاسبية .
- ✓ معرفة مدى قدرة المؤسسات على تطبيق القواعد المحاسبية وفق النظام المحاسبي المالي.

أهداف وأهمية الدراسة :

نسعى من خلال هذه الدراسة الى تحقيق الأهداف التالية:

- تشخيص واقع مهنة المحاسبة في ظل عملية الإصلاح المحاسبي.
- معرفة المشاكل والتحديات التي تواجه مهنة المحاسبة في الجزائر.

- محاولة وضع تصور متكامل لسبل تطوير مهنة المحاسبة في الجزائر ضمن اطار عملية الإصلاح المحاسبي.

أهمية الدراسة :

تستمد هذه الدراسة أهميتها من أهمية مهنة المحاسبة باعتبارها أداة من أدوات التنمية الاقتصادية، كما وتستمد هذه الدراسة أهميتها في تزامنها مع التغيرات الحاصلة على مهنة المحاسبة في الجزائر والتي تهدف الى تطويرها من اجل مواكبة التطور الاقتصادي من ناحية والتطور المهني المحاسبي في العالم من ناحية أخرى. لهذا كان من الضروري القيام بتقييم واقع مهنة المحاسبة في الجزائر بعد خمسة سنوات من انطلاق عملية الإصلاح وما مدى استجابتها لذلك.

حدود الدراسة :

تتمثل حدود الدراسة فيما يلي:

الحدود الموضوعية: اهتمت الدراسة بالمواضيع المرتبطة بتطوير مهنة المحاسبة بصفة عامة، والمواضيع المرتبطة بصفة مباشرة بتقييم واقع مهنة المحاسبة في الجزائر في ظل عملية الإصلاح المحاسبي.

الحدود المكانية : شملت الدراسة عينة من المهنيين و الاكاديميين المهتمين بمجال المحاسبة وموظفي المحاسبة في المؤسسات الاقتصادية عبر مختلف جهات الوطن.

الحدود الزمنية : نحاول من خلال هذه الدراسة تقييم واقع مهنة المحاسبة في الجزائر بعد خمسة سنوات تقريبا من بداية عملية اصلاح مهنة المحاسبة بصور القانون 10-01 والى يومنا هذا.

المنهج والأدوات المستخدمة في الدراسة:

تطلبت طبيعة الدراسة استخدام **المنهج الوصفي** في الجزء النظري من خلال عرض الاطار المفاهيمي لمهنة المحاسبة و وصف مهنة المحاسبة في الجزائر و تطويرها وفق توجيهات الاتحاد الدولي للمحاسبين بالإضافة الى عرض الدراسات السابقة و التعقيب عليها، كما قمنا باستخدام **منهج دراسة الحالة** في الجزء التطبيقي من الدراسة و هو المنهج الذي يستند على حقيقة وجود ارتباط بين الاطار النظري للبحث و بين الواقع التطبيقي له، حيث قمنا في هذا الجزء بإجراء **دراسة تحليلية تقييمية** لواقع مهنة المحاسبة في ظل عملية الإصلاح المحاسبي في الجزائر.

اما عن الأدوات المستخدمة في الدراسة فقد تم استخدام استمارة الاستبيان كأداة رئيسية لجمع البيانات، والتي تمت معالجتها وتحليلها باستخدام برنامج (Excel 2021)، و برنامج (SPSS25).

مرجعية الدراسة:

بالنسبة للجزء النظري تم جمع المعلومات من خلال الدراسات السابقة في الموضوع والمقالات، الملتقيات والرسائل الجامعية بالإضافة الى الكتب العلمية المتخصصة بموضوع الدراسة والقوانين والمراسيم المنشورة في الجريدة الرسمية، اما بالنسبة للجزء التطبيقي فقد تم الاعتماد في الدراسة الميدانية على الاستبيان كأداة أساسية لجمع البيانات من مصادرها الرئيسية.

صعوبات البحث:

- واجهتنا خلال انجاز هذه الدراسة عدة صعوبات تتمثل في:
- قلة الكتب في هذا الموضوع مما جعلنا نركز على المقالات والملتقيات العلمية، بالإضافة الى القوانين والمراسيم المتعلقة بتنظيم المهنة في بناء الاطار النظري للدراسة.
- حداثة القوانين والإجراءات المتعلقة بمهنة المحاسبة أدى الى عدم تكوين رأي محدد بشأنها.

هيكل البحث :

من اجل تحقيق اهداف الدراسة و معالجة اشكالياتها و اختبار فرضياتها، قمنا بتقسيم الدراسة الى فصلين تسبقهم مقدمة، تناولنا في **الفصل الاول** الادبيات النظرية و التطبيقية للدراسة و الذي يحتوي على مبحثين، بحيث يتناول **المبحث الأول** الاطار النظري لمهنة المحاسبة و بيئتها القانونية والاقتصادية و ذلك من خلال عرض الاطار المفاهيمي لمهنة المحاسبة، و تنظيم و تطوير مهنة المحاسبة، اما **المبحث الثاني** فقد خصص لعرض و مناقشة مختلف الدراسات السابقة في الموضوع بالإضافة الى ابراز ما يميز دراستنا، و يحتوي **الفصل الثاني** على الدراسة الميدانية و التي تتكون من مبحثين، و ذلك من خلال عرض إجراءات الدراسة و الأدوات المستخدمة، بالإضافة الى عرض و التحليل بيانات الدراسة و تحليل و مناقشة نتائج اختبار فرضيات الدراسة، و في الختام و من خلال **الخاتمة العامة** حاولنا تقديم بعض التوصيات و الافاق للبحث على ضوء نتائج الدراسة المتوصل اليها.

الفصل الأول

الإطار النظري لمهنة المحاسبة
وبيئتها القانونية والاقتصادية

تمهيد:

لقد عرفت مهنة المحاسبة بالجزائر تغييرات عديدة، بداية من المهام المسندة اليها في ظل النظام الاشتراكي وما تبعه من سياسة إعادة الهيكلة ومخططات التنمية، فكان الدور الأساسي لمهنة المحاسبة هو حماية الملك العام ، الى غاية ظهور بؤادر التوجه الاقتصادي الجديد – اقتصاد السوق- ورغبة الجزائر في الانضمام الى منظمة التجارة العالمية وتوحيد المعاملات المحاسبية المحلية وذلك بتبني المعايير المحاسبية الدولية لذلك أصبح من الضروري تنظيم مهنة المحاسبة، تبعا لظروف الحالية ونظرا لتعدد المهام الموكلة لها . ولقد قامت الجزائر بإصدار مجموعة من القوانين من شأنها ان تساهم في الارتقاء بالمهنة، بداية من اصدار القانون 10-01 والمتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد وما تبعه من مراسيم تنظيمية والتي تهدف من خلالها الى إعادة تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة في الجزائر وتطويرها لمواكبة التطور الاقتصادي من ناحية والتطور المهني المحاسبي من ناحية أخرى .

ومن خلال ما سبق، سنحاول ان نتطرق في هذا الفصل الى النقاط التالية :

المبحث الأول : ماهية البيئة القانونية والاقتصادية لمهنة المحاسبة المبحث الثاني: مراجعة الأبحاث والدراسات العلمية السابقة

المبحث الأول : ماهية البيئة القانونية والاقتصادية لمهنة المحاسبة

سنقوم في هذا المبحث بعرض اهم المحطات التاريخية التي مرت بها مهنة المحاسبة في الجزائر وذلك من خلال استعراض التشريعات والأنظمة الصادرة، بهدف معرفة مدى مواكبة الجانب التشريعي والتنظيمي لتطورات المهنة من ناحية، وللتطورات الاقتصادية من ناحية أخرى.

المطلب الأول : مفاهيم عامة حول البيئة القانونية والاقتصادية : الفرع الاول : الهيئة المحاسبية المهنية

أولا- الهيئة المحاسبية المهنية:

الهيئة المحاسبية المهنية هي هيئة تتكون عضويتها من افراد و/او مكاتب تقوم بمهام في مجالات المحاسبة و/او المراجعة وتلتزم بمعايير الممارسة، تمنح عضوية الهيئة بعد استيفاء متطلبات القبول، حيث تعد الهيئة المهنية المنظمة جيدا جزء مهم من مهنة المحاسبة. ان هدف الأساسي للهيئة يجب ان يكون متسقا مع واحد من اهداف الاتحاد الدولي للمحاسبين، أي تطوير وتعزيز مهنة المحاسبة لتكون قادرة على تقديم خدمات ذات جودة عالية تتوافق مع المصلحة العامة.

ان بعض الهيئات قد يتم انشاؤها لتخدم فقط الأعضاء المرتبطين بقطاع او وظيفة معينة، وبالفعل نجد في العديد من الدول وجود هيئات منفصلة للمحاسبين والمراجعين والجزائر واحدة من هذه الدول حيث قامت بإعادة هيكلة المنظمة المهنية وتقسيمها حسب الاسلاك المهنية المختلفة الى ثلاث هيئات، وهي: (المصف الوطني للخبراء المحاسبين، الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات و المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين)¹

ثانيا- الهيكل القانوني والتنظيمي للهيئة المحاسبية المهنية:²

يجب ان يكون للهيئة المهنية الهيكل النظامي الخاص بها والذي ينسج مع اطار العمل القانوني الوطني، ولقد ورد في الفقرة (41) بعض العوامل التي يلزم اخذها في الاعتبار عند تحديث الهيكل القانوني والتنظيمي الأفضل بالنسبة للهيئة المهنية.

1- الهيكل القانوني:

تتكون عناصر الهيكل القانوني عموما من:

- قانون للمحاسبين او تشريع اخر يقر الهيئة المهنية ككيان قانوني يمثل المهنة ويجوز ان يعطيها صلاحيات تنظيم أعضائها ؛
- يتمثل في القانون 10-01 المتعلق بتنظيم مهنة المحاسبة في الجزائر ؛
- دستور ونظام داخلي ؛
- متطلبات الانضمام وسجل بالأعضاء ؛
- قواعد سلوك وآداب المهنة التي تتعدى الاطار القانوني ؛

2- الهيكل التنظيمي:

يشمل الهيكل التنظيمي للهيئة: الأعضاء، الجمعية العامة، المسؤولين واللجان

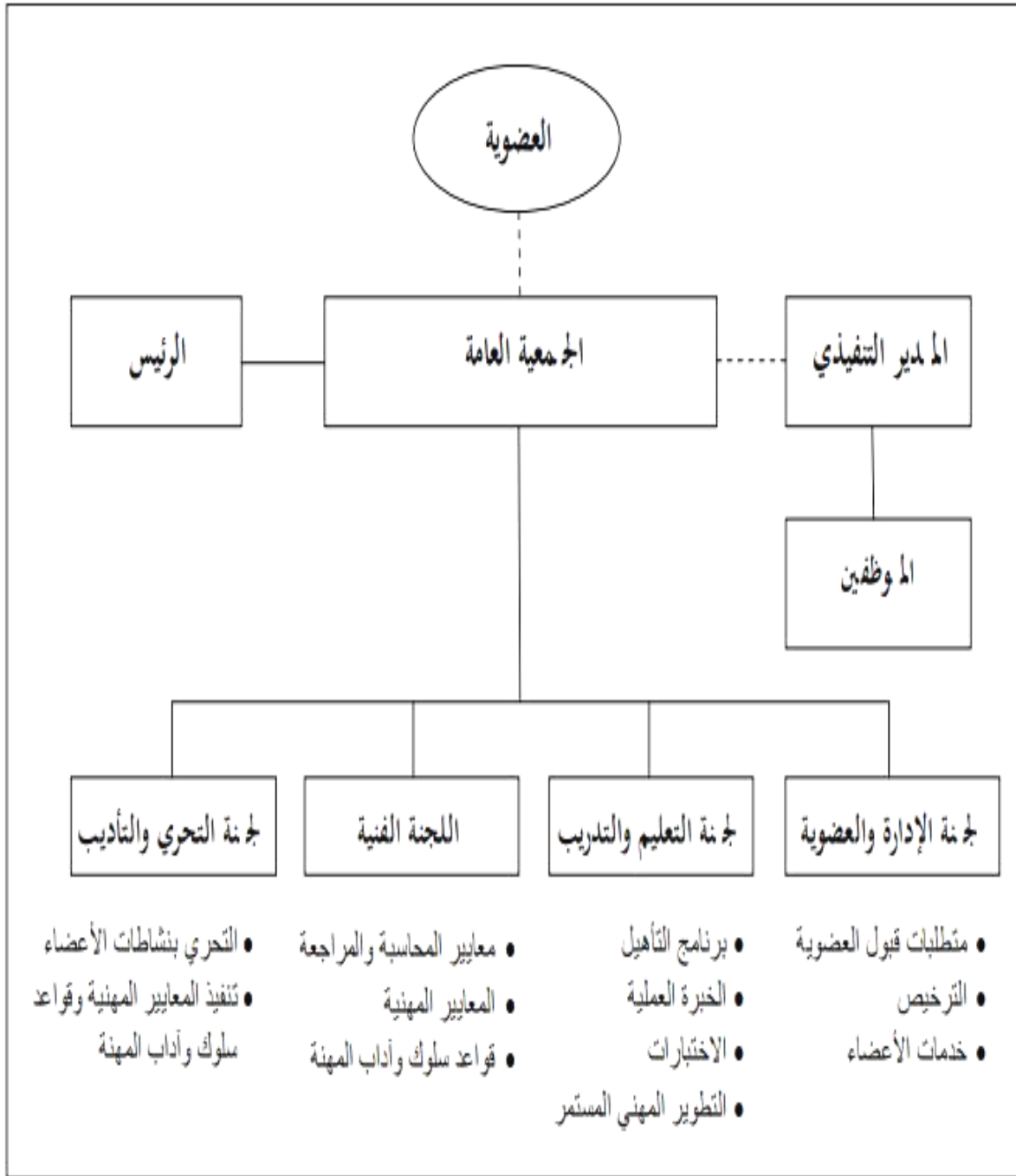
¹ الاتحاد الدولي للمحاسبين، تأسيس وتطوير هيئة محاسبية مهنية، الجزء الأول، دليل، ترجمة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، سنة 2011، ص 20.

² المرجع السابق، الفقرة 41، ص. 32-33

- **العضوية:** الأعضاء (الأفراد والمكاتب) الذين تم قبول عضويتهم و فقا للأنظمة الداخلية
- **الجمعية العامة:** هي الجهة الرئيسية التي تحكم الهيئة المحاسبية المهنية، وتكون مسؤولة عن قيادة الهيئة للتأكد من تحقيق أهدافها ومن انها تعمل بفاعلية وكفاءة
- **الرئيس:** هو الشخص الذي يقود الهيئة المحاسبية المهنية والذي تنتخبه الجمعية العامة وهو الذي يوفر القيادة المحكمة والاستراتيجية الشاملة للهيئة المحاسبية المهنية.
- **المدير التنفيذي:** يقود الإنجازات التي تحققها الهيئة فيما يتعلق بأهدافها الاستراتيجية ويكون مسؤولاً عن إدارة الشؤون اليومية للهيئة.
- **اللجان التنفيذية:** تقوم بإدارة نشاطات الهيئة خلال الفترات الواقعة بين اجتماعات الجمعية العام.

يوضح الشكل رقم (1.1) النموذج العام للهيكل التنظيمي للهيئة المحاسبية المهنية والذي ورد في دليل الاتحاد الدولي للمحاسبين

- الشكل رقم (1-1) نموذج الهيكل التنظيمي للهيئة المحاسبية المهنية



المصدر: الإتحاد الدولي للمحاسبين، تأسيس وتطوير هيئة محاسبية مهنية، الجزء الأول، دليل، ترجمة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين،

سنة 2011، ص 61.

ثالثاً- اهداف الهيئة المحاسبية المهنية وبرنامج عملها:¹

¹ فيروز خويلدات، واقع تطوير مهنة المحاسبة في ظل عملية الإصلاح المحاسبي في الجزائر، أطروحة دكتوراه، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2015، ص 15.

إن التنمية المستدامة لمهنة المحاسبة لا يمكن تحقيقها على نحو أفضل إلا من خلال إيجاد هيئة (هيئات) محاسبية مهنية تكون أهدافها الأساسية هي حماية المصلحة العامة في كافة الأمور المتعلقة بمهنة، وضع المعايير المهنية، خاصة المعايير المهنية، خاصة المعايير المتعلقة بالسلوك المهني، وتمثيل المحاسبين المهنيين وموظفي المحاسبة

الاهداف العريضة للهيئة المحاسبية المهنية:

ان هيئات المحاسبة ظلو نشاطاتها تتغير مع مرور الزمن، فالهيئة المحاسبة التي تم إنشاؤها في البداية لربط أعضائها بعضهم ببعض يمكن أن تتطور، بل لابد أن تتطور لتكون هيئة محاسبية مهنية هدفها تحسين جودة الخدمات المهنية والمحافظة عليها وتحقيق في النهاية المصلحة العامة.

وتتمثل الاهداف الرئيسية للهيئة المحاسبية فيما يلي :

- حماية المصلحة العامة من خلال التأكد من أن أعضائها يلتزمون بأعلى درجة من معايير سلوك وأداب المهنة .
- السعي للحصول على اعتراف الجمهور بسلسلة الخدمات الواسعة المنطوية على "المهارة التي يقدمها المحاسبون المهنيون وفنيو المحاسبة.
- التأكد من أن طلاب الهيئة المهنية يكتسبون المعرفة والمهارات والقيم التي يحتاجونها ليصبحوا أعضاء بالمهنة، وأن الاعضاء يحافظون على تلك المعرفة والمهارات والقيم ويطورونها طيلة مسارهم المهني.
- التمتع بسمعة حسنة لدى الطلاب ، أعضاء المهنة، الجهات التنظيمية، الحكومات، المنظمات الشريكة والجمهور عموماً.
- الاستجابة لاحتياجات أعضائها.
- تعزيز سمعتها.
- ترقية وحماية أهداف واستمرارية الهيئة والمهنة.
- المحافظة على الحقوق القانونية لأعضائها.
- التأكد من الاستقلال المهني للمحاسبين بغض النظر عن الصفة التي يعملون بها.
- تطوير المحاسبة النظرية والعملية والجوانب المتعلقة بها من كافة أوجهها.
- تحديد معايير التأهل لعضوية الهيئة.
- الترتيب لتقويم الجهات المرشحة التي تسعى للحصول على العضوية.
- التطوير والمحافظة على علاقات عمل فعالة مع الحكومة وهيئات المحاسبة الاخرى الوطنية واقليمية والدولية والجهات المرتبطة بها.
- التأكد من أن الاعضاء يتحصلون على الارشادات الضرورية الفنية والارشادات المتعلقة بأداب المهنة التي تمكنه من استيفاء احتياجات المجتمع في المجالات التي لديهم فيها خبرات ومعارف تخصصية.
- القيام بالبحوث ونشرها.
- تمثيل المصلحة العامة لدى الجهات التشريعية والتنظيمية فيم يتعلق بالتشريعات والنظم والمعايير والقواعد والامور الاخرى الخاصة بمهنة المحاسبة والمجالات الاخرى المرتبطة بها.

- وضع أو المشاركة في وضع قواعد السلوك المهني والمعايير المحاسبية والمراجعة.
- قيادة عملية التطوير الخاصة بها والعمل مع الجهات الوطنية والدولية ذات العلاقة والتأكد من مشاركة أعضائها ووصول صوتهم إلى تلك الجهات.

رابعاً- برنامج عمل الهيئة المحاسبية المهنية¹ :

تحتاج الهيئة المهنية لتحديد الاسبقيات فيما يتعلق بمشاريعها وذلك لأحداث، مزيد من التقدم في سير العمل وتعزيز برامجها ونشاطاتها، ونذكر فيما يأتي بعض الاسبقيات.

1- الأسبقيات على المدى القصير:

- وضع التشريعات التي تقرر بوجود هيئة للمحاسبين والمراجعين وتحدد صلاحيات ومهام الهيئة.
- تبني معايير المحاسبة والمراجعة الدولية.
- إجازة دستور ونظام داخلي للهيئة المحاسبية المهنية.
- تبني قواعد وسلوك وآداب المهنة الصادرة من الاتحاد الدولي للمحاسبين.
- تنظيم الدورات التدريبية والتعليمية للأعضاء والأشخاص المرشحين للعضوية.

2- الأسبقيات على المدى المتوسط:

- تعيين مدير تنفيذي لإدارة وتسيير الهيئة المحاسبية المهنية.
- تبني الدستور والنظام الداخلي للهيئة المهنية.
- تشكيل الجمعية العامة للهيئة المحاسبية المهنية.
- تأسيس سجل للأعضاء والطلاب.
- تحصيل الرسوم السنوية من الأعضاء والطلاب.

3- الأسبقيات على المدى الطويل:

- تنظيم ومراقبة الأعضاء الذين يعملون بالممارسة العامة.
- وضع الإجراءات التأديبية.
- تقديم الطلب للحصول على عضوية الاتحاد الدولي للمحاسبين.

الفرع الثاني: البيئة القانونية

المؤهلين وشروط ممارسهم لمهنة المحاسبة:²

أولاً- المؤهلين المهنة المحاسبية:

يقسم المهنيين الذين يمارسون مهنة المحاسبة في الجزائر الى ثلاث فئات:

- الخبير المحاسب، محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، وسنتطرق الى اهم ما جاء به القانون 01-10 حول ممارسو المهنة.

أ- الخبير المحاسب:

• تعريفه :

بنص المادة 18 من القانون 01-10 فانه يعد خبيراً محاسبياً كل شخص يمارس بصفة عادية، باسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهمة تنظيم وفحص وتقويم وتحليل المحاسبة،

¹الاتحاد الدولي للمحاسبين، مرجع سبق ذكره، ص. ف 29، 33.

² الجريدة الرسمية الجمهورية الجزائرية، " القانون رقم 01-10 الصادر في 29 جوان 2010 "، العدد 42، ص 06

ومختلف أنواع الحسابات للمؤسسات والهيئات في الحالات التي نص عليها القانون، والتي تكلفه بهذه المهمة بصفة تعاقدية لخبرة الحسابات.

• **مهامه :**

يتكفل الخبير المحاسب بالمهام التالية:

- ✓ تنظيم وفحص وتقويم وتحليل المحاسبة.
- ✓ مسك ومركزة وفتح وضبط ومراقبة وتجميع محاسبة المؤسسات.
- ✓ التدقيق المالي والمحاسبي للشركات والهيئات وهو المؤهل الوحيد للقيام بذلك.
- ✓ تقديم استشارات للشركات والهيئات في الميدان المالي والاجتماعي والاقتصادي.
- ✓ اعلام المتعاقدين معه بمدى تأثير التزاماتهم والتصرفات الإدارية و التسيير التي لها علاقة بمهمته.

ب- محافظ الحسابات :

• **تعريفه :**

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

• **مهامه 1:**

وتتمثل هذه المهام في النقاط التالية:

- ✓ يشهد بان الحسابات السنوية منتظمة وصحيحة ومطابقة تماما لنتائج عمليات السنة المنصرمة، وكذا الامر بالنسبة للوضعية المالية وممتلكات الشركات و الهيئات.
- ✓ يفحص صحة الحسابات السنوية ومطابقتها للمعلومات المبينة في تقرير التسيير الذي يقدمه المديرون للمساهمين او الشركاء او حاملي الحصص.
- ✓ يبدي رايه في شكل تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية المصادق عليها من طرف مجلس الإدارة ومجلس المديرين او المسير.
- ✓ يقدر شروط ابرام الاتفاقيات بين الشركة التي يراقبها والمؤسسات او الهيئات التابعة لها.
- ✓ يعلم المديريين والجمعية العامة او هيئة المداولة المؤهلة بكل نقص قد يكتشفه او اطلع عليه، ومن طبيعته ان يعرقل استمرار استغلال المؤسسة.
- بالإضافة الى ما سبق فعندما تعد الشركة او الهيئة حسابات مدمجة او حسابات مدعمة، يصادق محافظ الحسابات على صحة وانتظام الحسابات المدمجة والمدعمة وصورتها الصحيحة، وذلك على أساس الوثائق المحاسبية وتقرير محافظي الحسابات لدى الفروع او

الجريدة الرسمية الجمهورية الجزائرية، المرجع السابق، ص07.

الكيانات التابعة لنفس مركز القرار. ويترتب عن مهمة محافظ الحسابات اعداد التقارير التالية:

- ✓ تقرير المصادقة بتحفظ او بدون تحفظ على انتظام وصحة الوثائق السنوية وصورتها الصحيحة، او عند الاقتضاء رفض المصادقة المبرر.
- ✓ تقرير المصادقة على الحسابات المدعمة او الحسابات المدمجة عند الاقتضاء.
- ✓ تقرير خاص حول الاتفاقيات المنظمة.
- ✓ تقرير خاص حول تفاصيل اعلى خمس تعويضات.
- ✓ تقرير خاص حول تطور نتيجة السنوات الخمس الأخيرة، والنتيجة حسب الأسهم او حسب الحصة.
- ✓ تقرير خاص في حالة ملاحظة تهديد محتمل على استمرار الاستغلال.

ج- المحاسب المعتمد:

• تعريفه :

المادة 41 من القانون 01-10 عرفت المحاسب المعتمد على انه المهني الذي يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته، مهمة مسك وضبط محاسبات وحسابات التجار وشركات او الهيئات التي تطلب خدماته.

• مهامه :

- يمكن تلخيص اهم مهام المحاسب المعتمد في النقاط التالية:
- ✓ مسك، وفتح، وضبط المحاسبات والحسابات.
- ✓ عرض الكتابات المحاسبية وتطور عناصر ممتلكات التاجر والشركة او الهيئة التي أسندت اليه.
- ✓ مسك محاسبتها، وذلك على أساس الوثائق والأوراق المحاسبية المقدمة اليه، وتحت مسؤوليته.
- ✓ المحاسب المعتمد يعد جميع التصريحات الاجتماعية والجبائية والإدارية المتعلقة بالمحاسبة التي كلف بها.
- ✓ يمكنه أيضا ان يساعد زبونه لدى مختلف الإدارات المعنية.
- ✓ يمكن للزبون ان يلتمس من المحاسب المعتمد القيام بالمهام المساعدة في اعداد الجداول المالية

ثانيا - شروط ممارسة المهنة المحاسبية

لممارسة مهنة المحاسبة يجب ان تتوفر الشروط الاتية:

- أ- ان يكون جزائري الجنسية.
- ب- ان يحوز شهادة لممارسة المهنة على النحو الآتي:
- بالنسبة لمهنة الخبير المحاسب : أن يكون حائزا على شهادة جزائية للخبرة المحاسبية أو شهادة معترفا بمعادلتها، حيث تمنح الشهادات والإجازات المذكورة في البند أعلاه من معهد التعليم المختص التابع للوزير المكلف بالمالية، أو المعاهد المعتمدة من طرفه .
 - بالنسبة لمهنة محافظ الحسابات : أن يكون حائزا على شهادة جزائية لمحافظ الحسابات أو شهادة معترفا بمعادلتها، حيث تمنح الشهادات والإجازات المذكورة في البند أعلاه من معهد التعليم المختص التابع للوزير المكلف بالمالية، أو المعاهد المعتمدة من طرفه .
 - بالنسبة لمهنة المحاسب المعتمد : أن يكون حائزا الشهادة الجزائية للمحاسب أو شهادة تسمح له بممارسة المهنة حيث تمنح الشهادة، والإجازة المذكورة في البند أعلاه من طرف مؤسسات التكوين المهني التابعة للوزير المكلف بالتكوين المهني أو من طرف المؤسسات المعتمدة من طرفه أو من طرف مؤسسات التعليم العالي .
- ج- أن يتمتع بجميع الحقوق المدنية والسياسية؛
- د- ألا يكون قد صدر في حقه حكم بارتكاب جناية أو جنحة مخلة بشرف المهنة؛
- هـ- أن يكون معتمدا من الوزير المكلف بالمالية وأن يكون مسجل في المصنف الوطني للخبراء المحاسبين أو في الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وفق الشروط المنصوص عليها في هذا القانون؛
- و- أن يؤدي اليمين بعد الاعتماد وقبل التسجيل في المصنف الوطني أو في الغرفة الوطنية أو في المنظمة الوطنية وقبل القيام بأي عمل، اليمين أمام المجلس القضائي المختص إقليميا لمحل تواجد مكاتبهم بالعبارات التالية :
- "أقسم بالله العلي العظيم أن أقوم بعملي أحسن قيام وأتعهد أن أخلص في تأدية وظيفتي وأن أکتم سر
- المهنة وأسلك في كل الأمور سلوك المتصرف المحترف الشريف، والله على ما أقول شهيد
- "

ثالثا- مسؤوليات الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين¹:
حدد القانون 10-01 مسؤوليات الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد كالاتي :

- يتحمل محافظ الحسابات المسؤولية العامة عن العناية بمهمته ويلتزم بتوفير الوسائل دون النتائج؛
- يعد الخبير المحاسب والمحاسب المعتمد أثناء ممارسة مهامهما مسؤولين مدنيا تجاه زبائنهم في حدود التعاقدية.
- يعد محافظ الحسابات مسؤولا تجاه الكيان المراقب، عن الأخطاء التي يرتكبها أثناء تأدية مهامه ويعد متضامنا تجاه الكيان أو تجاه الغير عن كل ضرر ينتج عن مخالفة

أحكام هذا القانون، ولا يتبرأ من مسؤوليته فيما يخص المخالفات التي لم يشترك فيها إلا إذا أثبت أنه قام بالمتطلبات العادية لوظيفته وأنه بلغ مجلس الإدارة بالمخالفات، وإن لم تتم معالجتها بصفة ملائمة خلال أقرب جمعية عامة بعد اطلاعه عليها، وفي حالة معارضة مخالفة يثبت أنه أطلع وكيل الجمهورية لدى المحكمة المختصة؛

- يتحمل الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد المسؤولية الجزائية عن كل تقصير في القيام بالتزام قانوني؛
- يتحمل الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد المسؤولية التأديبية أمام اللجنة التأديبية للمجلس الوطني للمحاسبة حتى بعد استقالتهم من مهامهم، عن كل مخالفة أو تقصير تقني أو أخلاقي في القواعد المهنية عند ممارسة وظائفهم

رابعاً- شركات الخبرة المحاسبية ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين:¹
بالإضافة الى ممارسة المهنة منفردة كما في السابق تشكيل شركات خبرة تضم مجموعة من الممارسين.

ونعرف هذه الشركات طبقاً لأحكام القانون 01-10 لا سيما المادتين 12،46 منه، يمكن للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين ان يشكلوا شركات اسهم او شركات ذات مسؤولية محدودة، او شركات مدنية او تجمعات ذات منفعة مشتركة، باستثناء الاشكال الأخرى للشركات، لممارسة مهنتهم كل على حدى، شريطة ان يحمل كل الشركاء الجنسية الجزائرية، وتكون هذه الشركات على الشكل التالي:

✓ شركات الخبرة المحاسبية.

✓ شركات محافظة الحسابات.

✓ شركات المحاسبة.

خامساً- المنظمات المهنية المشرفة على مهنة المحاسبة في الجزائر:²
أدت الإصلاحات الى احداث تغييرات جذرية على طبيعة المنظمات المهنية المتعلقة بمهنة المحاسبة والمراجعة، لما لهذه الهيئات والمنظمات المهنية من دور في الاشراف والمراقبة والمتابعة لهذه الإصلاحات والعمل على تطبيقها بما يتماشى و اطارها العام حيث ظهرت هيكلية جديدة لها، و المتمثلة في:

مجلس المحاسبة:

مع إعادة تنظيم الاقتصاد الوطني و هيكلية المؤسسات العمومية و تعقد أنماط التسيير و ضعف التحكم في النظام المحاسبي، انشأت مؤسسة مجلس المحاسبة لفحص حسابات الدولة و المؤسسات العمومية و مراقبة تنفيذ العمليات المالية لها، حيث قام المشرع الجزائري بسن اليات رقابية تحد من أنواع الاختلال التي تفرزها أساليب التسيير المتبناة، من خلال القانون رقم 05/80 المؤرخ في 1980/03/01 المقرر لإنشاء مجلس المحاسبة، و في مادته رقم 05 نص على ان " مجلس المحاسبة يراقب مختلف المحاسبات التي تصور العمليات المالية و المحاسبية، اين تتم مراقبة صحتها و قانونيتها و مصداقيتها ".

¹ بالعبد الطيب، مهنة محافظ الحسابات بين معايير التدقيق الجزائرية ومعايير التدقيق الدولية، مذكرة ماستر، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2017، ص 83-84.
² المرجع السابق، ص 100.

مجلس النقابة الوطنية لأعضاء المهنة:

تم التأسيس مجلس النقابة الوطنية لأعضاء المهنة بموجب المرسوم التنفيذي رقم 20/92 المؤرخ في 13/01/1992، المعدل والمتمم بالمرسوم التنفيذي رقم 458/97 المؤرخ في 01/12/1997، والذي يحدد تشكيل بمجلس النقابة الوطنية لأعضاء المهنة و\$ بضبط اختصاصاته و فوائد عمله.

المجلس الوطني للمحاسبة:

المجلس الوطني للمحاسبة هو منظمة استشارية و ضبط ذات طابع اداري، تهتم بالربط ما بين الوزارات و ما بين المهن، كما يقوم المجلس الوطني للمحاسبة بدور التنسيق و التلخيص في ميداني البحث و التقييس المحاسبيين و التطبيقات المرتبطة بهما، و بإمكانه العناية بكل المسائل التي عندها صلة بالتقييس المحاسبي و تطبيق المقاييس، كما يمكن ان يستشار من قبل لجان المجالس المنتخبة، المنظمات، شركات او اشخاص عندها اهتمام في ما يخص اعماله أنشئ هذا المجلس بموجب المرسوم التنفيذي رقم 96-318 المؤرخ في 25-09-1996 و الذي يحدد الطبيعة الاستشارية له، كما حدد اختصاصاته و صلاحياته و القواعد التي تسيره.

بموجب المرسوم التنفيذي 11-24 المؤرخ في 27-01-2011، الذي تم بموجبه تحديث القانون السابق والذي يوضح إعادة هيكلة المجلس الوطني للمحاسبة، حيث تم بناء على هذا القانون الجديد تحديد تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه وقواعد سيره، حيث تحدد المادة الثانية من هذا المرسوم سلطة الوزير المكلف بالمالية على المجلس، كما تحدد الأعضاء الذين يشكلونه، إضافة الى تحديد المهام المنوط بها هذا المجلس و يمكن ذكر أهمها في النقاط الآتية :

- انجاز كل الدراسات والتحليل التي تهدف الى التقييس المحاسبي.
- تحديد معايير وسبل الالتحاق بالمهن السابقة الذكر.
- الاعتماد، التقييس المحاسبي وتنظيم ومتابعة مهن المحاسبة.
- تنظيم مراقبة النوعية المهنية وبرمجتها.
- جمع واستغلال كل الوثائق المتعلقة بالمحاسبة وتدريبها.
- متابعة ومراقبة النوعية فيما يتعلق بتطوير التقنيات المحاسبية والمعايير الدولية للتدقيق.
- المساهمة في تنظيم ورشات التكوين بمناسبة ادخال قواعد محاسبية جديدة.
- تحضير برامج التكوين في مجال المعايير المحاسبية الدولية.
- التعاون مع هياكل التكوين الأخرى والمعاهد المتخصصة في مختلف مجالات المحاسبة.

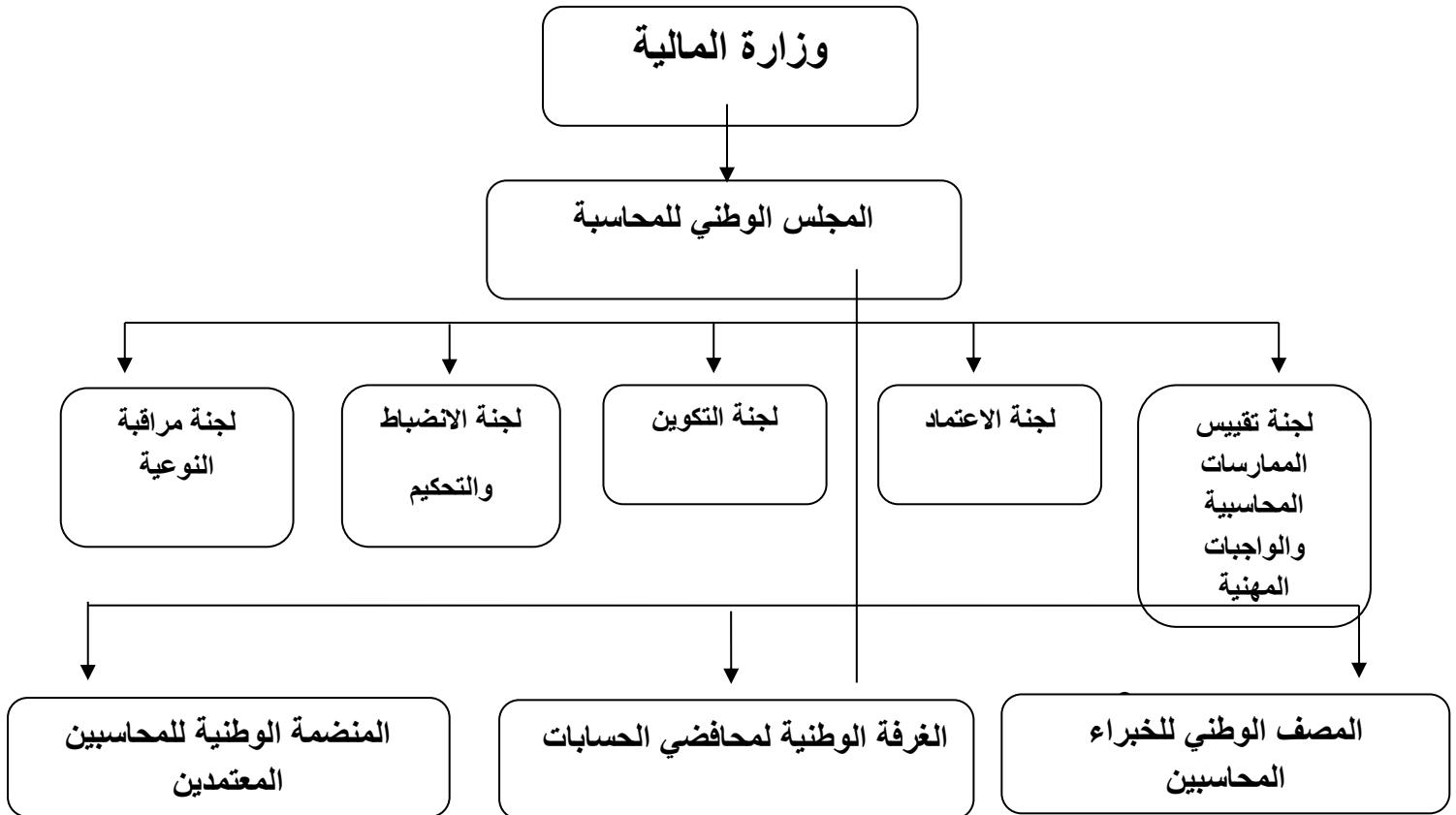
- وقد نصت المادة 05 من قانون 01-10 على انه : " تنشأ لدى المجلس الوطني للمحاسبة اللجان المتساوية الأعضاء الآتية " :
- لجنة تقييس الممارسات المحاسبية والواجبات المهنية.
- لجنة الاعتماد.
- لجنة التكوين.
- لجنة الانضباط والتحكم.
- لجنة مراقبة النوعية.
- وباعتباره الجهة الرسمية الوحيدة المكلف باختيار طرق التقييس المحاسبي في الجزائر فانه ساهم في الإصلاح المحاسبي من خلال تبني الخيار القائم على اصلاح مخطط المحاسبة الوطني من خلال تبني المعايير الدولية.
- المصف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين¹:**
- تضمنت التعديلات الجديدة في مهنة المحاسبة في اطار الإصلاح المحاسبي احداث ثلاث مجالس وطنية لها علاقة مباشرة بالمجلس الوطني للمحاسبة، وتحت رعاية وزارة المالية، وتعني هذه المجالس بتنظيم المهن المتعلقة بها من اجل التحكم فيها بشكل يتناسب مع التغيرات في مهنة المحاسبة والمراجعة التي تبنتها الجزائر، وتتمثل هذه المجالس في :
- المصف الوطني للخبراء المحاسبين :**
- بموجب المرسوم التنفيذي رقم 11-25 المؤرخ 27-01-2011 تتحدد تشكيلة المجلس الوطني لمصف الخبراء المحاسبين وصلاحياته وقواعد تسييره حيث يتم انتخاب تسعة أعضاء من بين الأعضاء المعتمدين والمسجلين في جدول المصف الوطني للخبراء المحاسبين، ثلاثة منه يمثلون هذا المجلس في المجلس الوطني للمحاسبة.
- وتتمثل مهامه في القيام بالأعمال الآتية:
- إدارة الأملاك المنقولة وغير المنقولة التابعة للمصف الوطني لخبراء المحاسبة وتسييرها.
- تحصيل الاشتراكات المهنية المقررة من طرف الجمعية العامة للمصف.
- ضمان تعميم الاشغال المتعلقة بالمجال الذي تغطيه المهنة، والعمل على نشرها وتوزيعها.
- تنظيم ملتقيات تكوين لها علاقة بمصالح المهنة.

¹ تركي صونية، بن معمر تسعديت، النظام القانوني لمجلس المحاسبة، مذكرة ماستر، جامعة عبد الرحمان ميرة، بجاية، 2013، ص 80.

- تمثيل المصنف لدى الهيئات والسلطات العمومية واتجاه المنظمات الدولية.
- اعداد النظام الداخلي للمصنف.
- الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات:**
- يتشكل المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات بموجب المادة الأولى في المرسوم التنفيذي 11-26 المؤرخ في 27-01-2011، وله نفس قواعد انتخاب الأعضاء والتمثيل لدى المجلس الوطني للمحاسبة.
- وتتمثل مهامه في القيام بالأعمال الآتية:
- إدارة الاعمال المنقولة وغير المنقولة التابعة للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وتسييرها.
- تحصيل الاشتراكات المهنية المقررة من طرف الجمعية العامة للمصنف.
- ضمان تعميم الاشغال المتعلقة بالمجال الذي تغطيه المهنة، والعمل على نشرها وتوزيعها.
- تنظيم ملتقيات تكوين لها علاقة بمصالح المهنة.
- تمثيل الوطنية لمحافظي الحسابات لدى الهيئات والسلطات العمومية واتجاه المنظمات الدولية.
- اعداد النظام الداخلي للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات.
- المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين:**
- يتشكل بموجب المرسوم التنفيذي رقم 11-27 المؤرخ في 27-01-2011، حيث يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين وصلاحياته وقواعد تسييره كما يحدد المهام المطلع بها.
- وتتمثل مهامه في القيام بالأعمال الآتية:
- إدارة الأملاك المنقولة وغير المنقولة التابعة للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين وتسييرها.
- تحصيل الاشتراكات المهنية المقررة من طرف الجمعية العامة للمصنف.
- ضمان تعميم الاشغال المتعلقة بالمجال الذي تغطيه المهنة، والعمل على نشرها وتوزيعها.
- تنظيم ملتقيات تكوين لها علاقة بمصالح المهنة.
- تمثيل المنظمة لدى الهيئات والسلطات العمومية واتجاه المنظمات الدولية.
- اعداد النظام الداخلي للمنظمة

كما يجب الإشارة الى انه صدر المرسوم التنفيذي رقم 11-28 المتضمن تشكيل اللجنة الخاصة المكلفة بتنظيم انتخابات المجالس الوطنية للمصنف الوطني لخبراء المحاسبة والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين.

الشكل رقم (1-2) هيكل الهيئة المشرفة على مهنة المحاسبة في الجزائر



المصدر: محمد بلبينة مهنة المحاسبة وهيئات المعايير المحاسبية في الجزائر في ظل القانون 10-01، مداخل، الملتقى الدولي حول دور معايير المحاسبة الدولية (IAS-IFRS) IPSAS في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات، جامعة ورقلة، الجزائر، يومي 24 و 25 نوفمبر 2014 ، ص 541.

يبين الشكل رقم (1.2) هيكل الهيئة المشرفة على تنظيم وتسيير مهنة المحاسبة والتدقيق في الجزائر أي المجلس الوطني للمحاسبة بلجانه الخمسة و مجالسها الثلاث، تحت اشراف وزارة المالية التي خولت له صلاحيات تسيير المهنة، و هو المسؤول عن اعتماد المهنيين الذين يتم تكوينهم في المعاهد المخصصة لتكوين الخبراء المحاسبين و محافضي الحسابات و المحاسبين المعتمدين

الفرع الثالث: البيئة الاقتصادية

أولاً: الانتقال من الاقتصاد الموجه إلى اقتصاد السوق:

لقد انتهجت الجزائر منذ استقلالها النظام الاشتراكي حتى نهاية الثمانينات من القرن الماضي وخلال تلك المرحلة كانت الدولة تتدخل في جميع نواحي الحياة الاقتصادية فكانت ملكية رأس المال الشركات للدولة كما كانت تخضع عملية تسييرها للهيئات المركزية... الخ، وكانت عملية تسيير الدولة عبر المخططات الاقتصادية الكلية طويلة الأمد، هذه الأخيرة هي بدورها تقسم إلى مخططات متوسطة وقصيرة الأمد بحيث يجب أن ينعكس ذلك على جميع نواحي الحياة الاقتصادية الثقافية، القانونية... الخ، وفي نفس الوقت فإن المؤسسات العمومية يجب أن تخدم تلك المخططات الاقتصادية، وبالرغم من أن الشركات تهدف لتحقيق الربح فيمكن تجاوز هذا الهدف في سبيل تحقيق تلك المخططات الاقتصادية.

بعد فشل السياسات الاقتصادية السابقة دخلت الجزائر في بداية التسعينات تحولاً نحو اقتصاد السوق، ولهذا كان لزاماً عليها القيام بمجموعة من إصلاحات بهدف إيجاد الطريقة المثلى لنقل الاقتصاد الجزائري إلى اقتصاد السوق وركزت في ذلك على النقاط التالية: إصلاح النظام الجبائي بتبسيطه وإدراج الضريبة على القيمة المضافة واستحداث ضرائب خاصة بالجماعات المحلية مع توسيع أوعية وتخفيض المعدلات الضريبية. إصلاح نظام النقد والبنوك بإعطاء الاستقلالية للسلطة النقدية في وضع إدارة السياسة النقدية وابعاد الخزينة العمومية عن دائرة الائتمان وتمكين البنك المركزي من القيام بأدواره التقليدية لتحقيق أهدافه المنشودة.

تغيير نظام الاستثمار بإزالة القيود المفروضة عليه بتكريس مبدأ حرية الاستثمار وإزالة التمييز بين الاستثمار الوطني والأجنبي وبين العمومي والخاص مع منح الحوافز الجبائية وتبسيط الإجراءات الخاصة بها.

إقرار مبدأ خوصصة المؤسسات العمومية كأداة للاندماج في اقتصاد السوق والتخلص من المؤسسات العمومية ضعيفة الأداء.

ثانيا: واقع القطاع المالي في الجزائر: - القطاع المصرفي:

يلعب دورا مهما في حلقة التنمية الاقتصادية حيث يساهم في تمويل المشاريع وقد عرف هذا القطاع إصلاحات كبيرة من خلال قوانين أهمها الأمر رقم 10.01 المؤرخ بتاريخ 14 أفريل 1990 المتضمن قانون النقد والقرض، ثم جاء الأمر 01.01 المؤرخ في 27 / 02 / 2001 ليتممه ويعدله، بعد ذلك جاء الأمر 03.11 تضمن آليات وقواعد الرقابة لدى البنك المركزي وباقي البنوك من أجل ضمان توازنها وسيولتها وكذا قدرتها الائتمانية لكن بالرغم من تلك الإصلاحات بقي القطاع المصرفي في الجزائر يعاني تأخر كبيرا وعدم مواكبته للتطورات الحاصلة في الساحة العالمية.

- السوق المالي "بورصة الجزائر":

يعتبر إنشاء بورصة الجزائر أحد أهم الأحداث التي كرس انتقال الجزائر من الاقتصاد الموجه إلى اقتصاد السوق، ولكن قبل ذلك كان عليها خلق الجو المناسب لذلك، لهذا قامت الحكومة بمجموعة من الإجراءات أهمها تقديم الاستقلالية لمجموعة كبيرة من الشركات الاقتصادية العمومية وتأسيس صناديق المساهمة لتكون المسير لتلك الشركات لتصبح فيما بعد منشط عمل بورصة الجزائر، لأجل هذا أصدرت مجموعة من القوانين من بينها القانونين 88 - 10 و 88 - 04 المؤرخين في 12 جانفي 1988 و المتعلقين بالقانون التوجيهي للمؤسسات العمومية الاقتصادية والقواعد الخاصة المطبقة عليها، كذلك القانون 88 - 03 المتعلق بصناديق المساهمة، وبعدها وفي 09/12/1990 أمضت صناديق المساهمة عقدا تأسيسيا لتشكيل شركة القيم المنقولة برأسمال قدره 320000 دج هدفها الأساسي هو وضع تنظيم يسمح بتسيير سوق المفاوضات على القيم المنقولة وفق أفضل الشروط، كما شكل مجلس إدارة الشركة الذي يتكون من ثمانية أعضاء يمثل كل واحد منهم أحد الصناديق السابقة، وشهدت هذه المرحلة إصدار مجموعة من التشريعات التي تنظم عمل شركة القيم المنقولة مثل المرسومان التنفيذيان 91 - 169 و 91 - 170 اللذان ينظمان المعاملات الخاصة بالقيم المنقولة وكذا طبيعتها وأشكالها وشروط إصدارها، والمرسوم التنفيذي 91 - 171 المؤرخ بتاريخ 21 ماي 1991 المتعلق بلجنة البورصة، نظرا للصعوبات والعوائق التنظيمية والقانونية وضالة رأس مالها وبعض المشاكل الأخرى المرتبطة بضبط مهامها بقيت شركة القيم المنقولة دون تشغيل وتأخرت في الانطلاق، وبعدها رغبة في تجاوز تلك العقبات تم اتخاذ قرار رفع رأس مالها ليصل إلى مبلغ 9320000 دج شهر فيفري 1992 أي بزيادة 09 ملايين دج إلى جانب تغيير اسمها من شركة القيم المنقولة إلى بورصة القيم المنقولة.

المطلب الثاني: مهنة المحاسبة في الجزائر

الفرع الأول: ماهية مهنة المحاسبة أولا - تعريف مهنة المحاسبة:1

هي وظيفة خدمية يتم من خلالها تشخيص وقياس وإيصال المعلومات الاقتصادية، ذات الأثر المالي والمتعلقة بمنشأة معينة وتطبيق الدورة المحاسبية بمراحلها المختلفة، من تحليل للعمليات المالية وتسجيلها وتبويبها وتلخيصها وإعداد القوائم المالية وتحليلها وتفسيرها لتحقيق أهداف المحاسبة ووظائفها، لتمكين مستخدمي المعلومات المالية من اتخاذ القرارات الرشيدة.

ثانيا - نشأة مهنة المحاسبة وتطورها التاريخي:

نشأت المحاسبة نظرا لحاجة الإنسان إلى بيان العمليات المالية للنشاطات التي يقوم بها الحياة الاقتصادية والاجتماعية والعملية للإنسان، فقد مرت المحاسبة وخلال عقود من الزمن بمراحل ثلاث،، بدأت بوظيفة العد أو الحساب أو الحصر العددي في العصور القديمة ؛ ثم وظيفة التحليل التي ظهرت الحاجة إليها في بداية العصور الوسطى نتيجة التوسع وتنوع أشكال الأعمال ؛ ثم وظيفة الاتصال من خلال طبيعة الاحتياجات من المعلومات التي كان يفترض أن تجيب عنها المحاسبة في ظل الظروف الاقتصادية التي أصبحت تتميز بكبرها وتعقيد عملياتها وكثرة المتدخلين فيها²

ويمكن تقسيم التطور الوظيفي للمحاسبة إلى ثلاث، فئات زمنية يمكن تلخيصها فيما يلي :

الفترة الأولى: المحاسبة في العصور القديمة والوسطى

أثبتت الدراسات المحاسبية أن أول محاولة قام بها الإنسان لتسجيل البيانات المالية، ترجع إلى عهد الآشوريين حوالي 3500 سنة قبل الميلاد، ولقد طور علم الحساب أثناء هذه الحضارة مما سهل عملية القياس والإثبات المحاسبي، فكانت البيانات تثبت على ألواح من الفخار وتحفظ بشكل مرتب³.

كما أرجع البعض تاريخ المحاسبة إلى البابليين، وبالتحديد مع ظهور قانون حمورابي حوالي 1750 سنة قبل الميلاد 225 مادة قانونية كانت 80 منها لمعالجة القضايا التجارية ، ومنها المادتين 104- 105 اللتان تعالجان تنظيم المعاملات المالية والتبادل التجاري، فقد تم اكتشاف الآلاف من ألواح الطين تعود لمرحلة الحضارة البابلية، كانت تستخدم بمثابة تعبير عن عملية مسك السجلات⁴.

¹ منعم عبد الكريم السعيدة، إبراهيم يوسف العبادي، " اتجاهات طلبة المحاسبة في الجامعات الأردنية نحو المحاسبة كمهنة مستقبلية "، دراسات علمية العلوم التربوية، جامعة الأردنية، العدد43، 2016، صفحة 1272.

² مداني بن بلغيث، أهمية اصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ظل اعمال التوحيد الدولية، أطروحة الدكتوراه، الجزائر، 2004، ص14

³ وليد ناجي الحبال، نظرية المحاسبة، الأكاديمية العربية، الدنمارك، 2007، ص 25

⁴ محمد المبروك أبو زيد، المحاسبة وانعكاساتها على الدول العربية، ط1 ، ابتراك للطباعة والنشر و التوزيع، القاهرة، 2005، ص 40

أما أكثر الأنظمة المحاسبية القديمة تطورا فهو النظام الذي خلفه المصريون القدماء، فقد طورت إدارة خزائن الفراعنة نظاما تفصيليا لمحاسبة المخازن، وساعد اختراع وتطوير صناعة أوراق البردي على الإثبات المحاسبي¹.

وفي ظل الحضارة الإغريقية والرومانية تطورت المحاسبة تطورا كبيرا، وتوج هذا التطور بظهور النقود كوسيلة، للتبادل بدلا من المقايضة، وكوسيلة للقياس المحاسبي، وفي مرحلة متقدمة من الحضارة الرومانية انصب الاهتمام على التشريع القانوني والتنظيم الإداري والاهتمام بحسابات الضريبة، وتوسع في استخدام النقود².

كما نالت المحاسبة اهتماما وفيرا في صدر الإسلام، باعتبارها وسيلة لمساعدة العاملين على جمع الزكاة والصدقات، وقيامهم بتسجيل ما تم تحصيله وصرفه من الأموال، فقد ساهمت الحضارة الإسلامية في تطور العمليات الحسابية عن طريق الأرقام العربية التي تم نقلها في بداية القرن 13 م إلى أوروبا³.

حيث شهدت العصور الوسطى فترة ركود بالنسبة لتطور المحاسبة في أوروبا نتيجة لتفشي الجهل، حيث اقتصر الإثبات المحاسبي على سجلات من رقائق جلود الحيوانات، التي كانت تمسك من قبل كبار ملاك الأراضي والإقطاعيين وذلك لغرض إثبات كميات المحاصيل المستلمة من الفلاحين ومراقبتها⁴.

وقرب نهاية العصر الوسيط انتشرت بين كبار الحرفيين طريقة إثبات أهم الأحداث الشخصية والاقتصادية في سجل واحد وفق التسلسل الزمني دون وجود أي نظام واضح للتسجيل⁵.

الفترة الثانية: المحاسبة في عصر النهضة ومبدأ القيد المزدوج

أدى التطور الذي عرفته التجارة واتساع رقعتها، وانتشار حركة ترجمة كتب العرب في مجالات مختلفة كالرياضيات، الجبر والفلك إلى اللاتينية ودخول الأرقام العربية وانتشار استعمالها في أوروبا، إلى إحداث، تطور كبير ومذهل في المحاسبة، خاصة لسهولة إجراء العمليات الحسابية بالأرقام العربية عوض الأرقام باللاتينية⁶.

ولقد طور التجار الإيطاليون أنشطة صناعية ضخمة مع فروع تجارية في مناطق مختلفة من العالم وبالتالي كانت هناك، عمليات مسك الحسابات التقليدية غير كافية لإثبات العمليات والأنشطة المعقدة الجديدة⁷ وهو ما دفع بعالم الرياضيات الإيطالي Louca Pacioli في القرن الخامس عشر إلى اكتشاف نظرية القيد المزدوج عام 1494م، والتي اعتبرت علامة بارزة في تطور الفكر المحاسبي باعتبارها وضعت قاعدة علمية راسخة لتسجيل وتبويب وتلخيص العمليات المالية، وقياس نتيجة النشاط الاقتصادي من ربح أو خسارة⁸.

¹ النقيب كمال عبد العزيز، مقدمة في النظرية المحاسبية، ط1، دار وائل للنشر، عمان، 2004، ص 29

² رضوان حلوة حنان، تطور الفكر المحاسبي، ط1، مكتبة دار الثقافة، عمان، 1998، ص 13

³ عبد الستار الكبيسي، الشامل في مبادئ المحاسبة، دار وائل للنشر، عمان، 2008، ص 08

⁴ سليمان مصطفى الدلاهي، مبادئ وأساسيات علم المحاسبة، ط1، مؤسسة الوراق للنشر، عمان، 2008، ص 08

⁵ محمد المبروك أبو زيد، مرجع سابق، ص 41

⁶ رضوان حلوة حنان، النموذج المحاسبي المعاصر - من المبادئ إلى المعايير، ط2، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، 2006، ص 21

⁷ مداني بن بلغيث، مرجع سابق، ص 18

⁸ محمد المبروك أبو زيد، مرجع سابق، ص 44.

اعتبرت محاولة " Pacioli " بمثابة شهادة ميلاد للمحاسبة بشكلها الحالي، وبالرغم التطور الكبير الذي أحدثته القواعد الجديدة للتسجيل المحاسبي بالقيود المزدوج، إلا أنها أهملت مفهوم الدورة المحاسبية أي تحديد مفهوم بداية السنة ونهاية السنة محاسبيا إلا أنها استحدثت ولأول مرة ثلاث سجلات للتسجيل المحاسبي بطريقة القيد المزدوج وهي: المذكرة دفتر اليومية ودفتر الأستاذ¹.

وعندما بدأ ينتشر استخدام النقود كمقياس عام للقيمة، وبدأت تظهر وتنتشر الرأسمالية التجارية التي تسعى لتحقيق أرباح نقدية طائلة، عن طريق توسيع التبادل التجاري وتنمية التجارة الدولية، وظهور رأس المال بشكل واضح في القرن السادس عشر الميلادي، والمطالبة بإعداد الميزانية العامة للمشروع سنويا، وبعد تطور علم الحساب بسيادة النظام العشري، أصبحت المعرفة المحاسبية شعبية لدى غالبية التجار، لذا فإن المشرع الفرنسي الرائد الأول في قوانين التجارة الأوروبية، قد طلب في قانون تنظيم التجارة عام 1673 م حتى من التاجر الصغير مسك سجلات محاسبية نظامية، وأعلن أن هدف الميزانية العامة هو تحديد ثروة صاحب المشروع².

الفترة الثالثة: المحاسبة عقب الثورة الصناعية

لقد ترتب عن الثورة الصناعية زيادة الاعتماد على المؤسسات ذات النطاق الضخم، وقد تحول مفهوم الملكية من الملكية الفردية والمشاركة إلى الملكية عن طريق حملة الأسهم، في ظل وجود قانون المؤسسات، وبطبيعة الحال فإن ملاك رأس المال كانوا مهتمين بالحصول على عائد من استثماراتهم في المؤسسة، ونتيجة لزيادة تعقد المشروعات ونشوء أساليب جديدة للتحليل المحاسبي من أجل التعامل مع المنافسين، تطورت محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية أثناء تلك الفترة، فلم يعد ينظر إلى القوائم المالية كمؤشرات ذات دلالة عن المركز المادي ونتائج الأعمال السابقة، بل تم توجيه نظر المحاسبة نحو نفعية القرار في تلك الفترة، وقد تم وضع مزيد من التركيز على نشوء أساليب وممارسات ونظم للمحاسبة لجعلها أكثر نفعاً في عملية اتخاذ القرار³.

إذن لم تعد وظيفة المحاسبة محصورة في تسجيل الأحداث المالية وتبويبها، وإنما أصبحت تشمل قياس الأحداث المالية وتحليلها وتفسيرها وتوصيلها إلى الجهات المستفيدة منها، وأصبحت أيضاً وسيلة مهمة للرقابة على استخدام الموارد المالية والمادية والبشرية في المشروع وتقييم الأداء .

ومن جانب آخر فقد كان ظهور ما يعرف بالمجامع المهنية المحاسبية، من أهم المعالم البارزة التي شهدتها الحقبة التاريخية الثالثة لتطور المحاسبة، ومن أمثلتها الجمعية المحاسبية الأمريكية AAA ، والمعهد الأمريكي للمحاسبين

¹ إسماعيل يحي الشكريني وآخرون، أسس ومبادئ المحاسبة المالية، ج1، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، 2010، ص10

² مداني بن بلغيث، مرجع سابق، ص 20.

³ رضوان حلوة حنان، مرجع سابق، ص 11

AICPA ومعاهد المحاسبين القانونيين في كل من إنجلترا وأستراليا ومجلس معايير المحاسبة المالية القانونيين FASB.... الخ، حيث عملوا على تكريس ووضع فروض ومبادئ محاسبية، وذلك من خلال البحوث والدراسات والتوصيات التي صدرت عنهم خلال القرن العشرين ميلادي¹.

كما أن العولمة وما رافقها من تطور في الظروف الاقتصادية والتكنولوجية، وما نتج عنها من تحرير للتجارة العالمية، وانتقال رؤوس الأموال المستثمرة، وظهور التكتلات الاقتصادية الكبرى وانفتاح الدول على العالم الخارجي، وغيرها من العوامل التي أدت إلى صدور المعايير المحاسبية الدولية والعمل على تطويرها وتعديلها كلما اقتضت الظروف لذلك، ساهم في تطوير الأسس النظرية والتطبيقية للمحاسبة، وعمق مستوى الإفصاح للبيانات والمعلومات المحاسبية، وزاد منفعتها في اتخاذ القرارات المختلفة خاصة في مجال الاستثمار².

ثالثاً- خصائص مهنة المحاسبة :

تتمثل خصائص مهنة المحاسبة في التالي:

- (1) إتقان مهارة ثقافية معينة
- (2) يتم الحصول عليها بالتدريب والتعليم.
- (3) قبول واجبات نحو المجتمع ككل بالإضافة إلى واجبات تجاه العميل.
- (4) نظرة موضوعية للأمور .
- (5) تقديم خدمات أساسها المجهود البشري وليس التعامل في سلعة أو صفقة

¹ أمين السيد محمد لطفي، نظرية المحاسبة، منظور التوافق الدولي المحاسبي، ج1، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2006، ص 109 - 111

² خليل الدليمي، وآخرون، مبادئ المحاسبة المالية، ج1، دار الثقافة عمان، 2005، ص 10

الفرع الثاني : عموميات حول مهنة المحاسبة

أولاً- ميزات 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".

ثانياً- مقومات مهنة المحاسبة¹

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

1- الإطار الفكري للمحاسبة :

يعتبر الإطار الفكري للمحاسبة الأساس، الذي يتم من خلاله اشتقاق المعايير التفصيلية للمحاسبة وهو يشمل عنصرين رئيسيين الأول يتمثل خاصة في:

- مساعدة الجهات المسؤولة عن وضع معايير المحاسبة المالية؛
- مساعدة المحاسبين القانونيين وغيرهم (مثل إدارة المنشأة) في تحديد المعالجة المحاسبية السليمة للأمور 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

¹ بونعجة سلون، بوفليخ نبيل، " الاثار المتوقعة للانضمام لمنظمة التجارة العالمية (على سوق الخدمات المحاسبية في ظل سياسات اصلاح المهن المحاسبية في الجزائر OMC) "، الأكاديمية للدراسات الاجتماعية والإنسانية، جامعة حسينة بن بو علي بالشلف، العدد 19، جانفي 2018، ص 23.

- تستخدم جنباً إلى جنب مع أهداف المحاسبة المالية كأساس لوضع تلك المعايير وتشتمل على، مفاهيم العناصر الأساسية للقوائم المالية ؛ مفاهيم القياس المحاسبي ؛ مفاهيم جودة المعلومات المحاسبية.

2- معايير المحاسبة :1

تعد المحاسبة الأداة الرئيسية لإنتاج التقارير المالية، عن أعمال المنشآت على اختلاف أنواعها 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 تهم 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؛

ويقوم مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB على تطوير معايير محاسبة دولية قابلة للتطبيق في أغلب دول العالم لغرض تحقيق الأهداف التالية :

- إعداد معايير تتمتع بجودة عالية وقابلة للفهم والتطبيق، لإعداد قوائم مالية بشكل يساعد متبنّيها في أسواق راس المال العالمية.(لغة عالمية موحدة).
- اعداد معايير محاسبية تصلح للتطبيق في اغلب دول العالم والتي من خلالها يتم اعداد قوائم مالية تتمتع بشفافية عالية يمكن الوثوق بها وتكون ملائمة لمستخدميها.
- إن معايير التقارير المالية الدولية (International Financial Accounting Standard) ويرمز لها اختصاراً بـ (IFRS) وهي عبارة عن مجموعة من القواعد كل واحدة منها تعالج قضية محاسبية معينة، بحيث يتم من خلالها تحديد الطريقة السليمة لقياس عناصر القوائم المالية والإفصاح عنها، ويتم إصدار هذه المعايير من قبل مجلس معايير المحاسبة الدولية حيث بدأ بإصدار هذه المعايير منذ سنة 2001 .
- ويتمثل الهدف الأساسي لهذه المعايير في تحقيق التوافق الدولي. معايير المحاسبة الدولية (International Accounting Standards) ويرمز لها اختصاراً بـ (IAS) وكانت تتولى إصدارها لجنة معايير المحاسبة الدولية (International Accounting Committee Standards) ويرمز لها اختصاراً بـ (IASC) قبل أن يتم استبدالها بمجلس معايير المحاسبة الدولية IASB حيث أصدرت اللجنة 41 معياراً لغاية نهاية عام 2000 ثم، تم دمج بعض المعايير في معايير أخرى وإلغاء أخرى فانخفض عددها إلى 28 معيار.

المرجع السابق، ص 35. 1

3- 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، وهي تنقسم إلى ثلاث أقسام:

- المعايير العامة : وهي مجموعة المعايير التي تتعلق بالتكوين الذاتي أو الشخصي للمراجع؛

- معايير العمل الميداني : وهي تتمثل في مجموعة المعايير التي تحكم أداء أعمال المراجعة الميدانية؛

- معايير التقارير : وهي مجموعة المعايير المتعلقة بكيفية إعداد التقرير النهائي.

4- 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 وتتخلص مجموعة المبادئ السلوكية في :

- **المسؤولية :** وهي تتمثل في مسؤولية المحاسب القانوني عند قيامه بأعماله المهنية وإعداد التقارير المالية بأقصى كفاءة ممكنة .

- **مصلحة المجتمع :** أي أن يراعى المحاسب القانوني مصلحة المجتمع والأطراف المستفيدة من خدماته عند أدائه لعمله .

- **الأمانة والاستقامة:** أي أن يكون المحاسب القانوني أميناً وصادقاً وذا سلوك قويم عند أدائه لمهامه؛

- **الموضوعية والاستقلالية :** أي أن يكون المحاسب القانوني محايداً وموضوعياً عند ممارسته للمهنة وأن يقدم المسؤولية المهنية على المصلحة الشخصية .

- **العناية المهنية :** أي قيام المحاسب القانوني بأداء الخدمات المهنية بأعلى مستويات الأداء والكفاءة والإتقان وبذل عناية الرجل الرشيد.

أما مجموعة قواعد الصفات السلوكية فتتلخص في :

- **الاستقلال :** أي أن يكون المحاسب القانوني مستقلاً ومتجرداً من أي ضغوط خارجية عند ممارسته للمهنة، والابتعاد عن كل عمل أو سلوك من شأنه التأثير على هذا الاستقلال .

- **الأمانة والاستقامة:** وتعني أن يكون المحاسب القانوني صادقاً وذا سلوك قويم عند أدائه لمهامه؛

- **الالتزام بالمعايير المهنية:** وتعني التزام الممارسين للمهنة بمبادئ ومعايير المحاسبة والمراجعة والقواعد المهنية المتعارف عليها وأية تعليمات تصدر عن الجهات المختصة.

- **السلوك المهني** : ويعني الالتزام بقواعد ومعايير سلوك وآداب وأخلاقيات المهنة والامتناع عن القيام بكل ما من شأنه الإساءة إلى المهنة أو الممارسة المهنية.

- **الخبرة المهنية** : ان تحقيق الكفاءة المهنية تبدأ بالشهادة والمستوى الأكاديمي للمحاسب ومن ثم تمتد إلى الخبرة الميدانية، إذ يجب على كل مهني أن يجري التدريب اللائم لمقابلة متطلبات المهام التي تنتظره، عن طريق قضاء فترة زمنية محددة.

لدى أحد مزاولي المهنة، أي يجب أن يحصل على المهارة المهنية من شخص أكثر منه خبرة، ليحصل على الخبرة.¹ الكافية ليصبح محاسب متميز ومؤهل¹ إن التأهيل العلمي والعملية يكمل كل منهما الآخر عند قيام المحاسب بأداء مهمته، ويجب أن يتضمن برنامج تدريب المحاسب أحد، التطورات ويدرس ويطبق التوصيات التي تصورها الهيئات المهنية المتخصصة في الشؤون المحاسبية والخاصة بالمبادئ المحاسبية وإجراءات المراجعة.

ثالثا- سبل تطوير مهنة المحاسبة:

ان تطوير مهنة المحاسبة يتطلب إبراز دور المحاسبة في التنمية الاقتصادية والاجتماعية، ووضع اطار عام لتطوير المحاسبة بما يتلاءم ومتطلبات وظروف البيئة الاقتصادية والاجتماعية على ان يمر اطار التطوير للمهنة بثلاث مراحل: انشاء مراكز لتطوير المحاسبة، تشخيص المشاكل المحاسبية ووصف الإجراءات اللازمة من خلال تحسين التعليم والتدريب المحاسبي، تحسين نوعية الخدمات المحاسبية المهنية²

وضمن هذا المنظور فقد كتب العديد من الباحثين في مجال المحاسبة في كيفية تطوير المهنة، فمن وجهة نظر Scoot 1970 الذي يعد اول من تناول موضوع تطوير مهنة المحاسبة في الدول النامية فانه يرى ان الامر يتطلب تطوير المعلومات المحاسبية لكي تلبي متطلبات مستخدمي التقارير المحاسبية الداخليين والخارجيين للشركات العامة من جهة، ومن الجهة الثانية تتمثل في مجموعة التشريعات والقوانين التي تنظم عمل المحاسبة، وان هذا يأتي من خلال وجود منهج مبني على معايير للتعليم المحاسبي³.

¹ أحمد لعماري، حكمة مناعي، ترشيد أداء المراجعين والمحاسبين الجزائريين للتقليل من مخاطر الانحراف في انتاج وتوصيل المعلومات المحاسبية، مجلة علوم إنسانية، باتنة، العدد 45، 2010-01-07، ص 08،

² جابر حسين المنصوري، عماد عبد الستار المشكور، مدى مساهمة مقومات مهنة المحاسبة في رفع كفاءة المحاسبين لترشيد القرارات الاستثمارية، مجلة الإدارة والاقتصاد، البصرة، العدد 20، 2020، ص 8-7.

³ نفس المرجع، ص 08

- ومن اهم السبل والاليات لتطوير مهنة المحاسبة هي كالآتي:¹
- 1- تنفيذ القوانين المتعلقة بتنظيم المهنة وتطويرها.
 - 2- وضع قوانين وقواعد للإفصاح والشفافية.
 - 3- انشاء هيئة محاسبية مهنية وتطوير عملها.
 - 4- على المنظمات المهنية ان تضع معايير للممارسة المهنية.
 - 5- استخدام كل الوسائل لتأكيد على أهمية دور المحاسب والمراجع القانوني.
 - 6- زيادة وعي مستخدمي المعلومات المحاسبية بأهميتها وكيفية استخدامها.
 - 7- ضرورة تطوير مناهج التعليم المحاسبي وتحديثها بصورة مستمرة.
 - 8- زيادة وعي أصحاب الشركات بدور ومفهوم مهنة المحاسبة في مؤسساتهم ودور المحاسب بهذه الشركات.
 - 9- الاهتمام بأخلاقيات المهنة والآداب والسلوكيات التي يتعين ان يتحلى بها الممارسين للمهنة، ووضع القواعد والضوابط اللازمة لتطبيقها والالتزام بها.
 - 10- ضرورة التواصل مع المنظمات المحاسبية المهنية العربية والدولية بما يساهم في تطوير المهنة.
- والجدول التالي يوضح اهم البحوث التي تناولت تطوير المهنة والاليات المعتمدة في عملية التطوير:

¹ خيام محمد كامل مدوخ، واقع تطوير مهنة المحاسبة بين التأهيل المهني والتكنولوجيا للمحاسبين في الشركات العاملة في قطاع غزة، مذكرة ماجستير، الجامعة الإسلامية، فلسطين، 2014، ص 29-31.

الجدول رقم(1-1): اليات تطوير مهنة المحاسبة

الهدف	الاليات المعتمدة في التطوير	اسم الباحث
تطوير مهنة المحاسبة	1تطوير المعلومة المحاسبية. 2وضع التشريعات والقوانين التي تنظم عمل المحاسبة. وجود منهج مبني على معايير للتعليم المحاسبي.	Scoot 1970 ¹
تطوير مهنة المحاسبة	1دراسات وبحوث لتحديد احتياجات المهنة. 2تحديد دور المهنة في عملية التطوير الاقتصادي. 3ايجاد اطار لتطوير المهنة. 4تدريب المحاسبين لرفع المهارات الشخصية.	Perera 1989 ²
الارتقاء بأداء المحاسبين	1انشاء مراكز لتطوير المحاسبة. 2تشخيص المشاكل المحاسبية. 3وصف الإجراءات اللازمة للتطوير. 4تحسين التعليم والتدريب المحاسبي.	الرحيلي 1997 ³
تطوير مهنة المحاسبة	نقل التقنيات المحاسبية عبر الشركات المتعددة الجنسية والمنظمات المهنية.	Sterling 2001 ⁴
تطوير مهنة المحاسبة	1انشاء وتطوير هيئة محاسبية مهنية. 2تجسين جودة الأداء المهني. 3تطوير التعليم المحاسبي.	الاتحاد الدولي للمحاسبين 2011 IFAC ⁵

المصدر: جابر حسين المنصوري، عماد عبد الستار المشكور، مدى مساهمة مقومات مهنة المحاسبة في رفع كفاءة المحاسبين لترشيد القرارات الاستثمارية، مرجع سابق، ص 09 .

رابعا: تنظيم مهنة المحاسبة في الجزائر:6

عرفت مهنة المحاسبة في الجزائر تنظيمها لأول مرة سنة 1971 بموجب المرسوم رقم 10-29 المؤرخ في 27 ديسمبر 1971 والذي لم يتعلق بمهنتي الخبراء المحاسبين والمحاسبين المعتمدين، أما بالنسبة لوظيفة محافظي الحسابات لدى المؤسسات العمومية فقد كانت مسندة إلى المفتشية العامة للمالية، حيث قام هذا الأمر بتأسيس "المجلس الأعلى للمحاسبة" تحت وصاية وزير المالية، وتمثلت مهامه في إعداد المخطط المحاسبي الوطني والسهر

¹ Scoot G ; Accounting and developing nation, international Accounting Studies Institute University of Washington, 1970

² Perera, M.H.B., Accounting in developing Countries A case for Localized uniformity, The journal of the British Accounting association Vol. 21, No. 2, June 1989. 3

³ ألرحيلي، عوض سلامة، إطار مقترح لتطوير المحاسبة في دول مجلس التعاون لدول الخليج العربية من منظور شامل، المجلة العربية للمحاسبة، جلد الأول نوفمبر 1992 .

⁴ Sterling, R.R., Accounting Research, Education and Practice, Journal of Accountancy vol 52 No. 62001,

⁵ الاتحاد الدولي للمحاسبين، مرجع سبق ذكره، ص 40 .

⁶ مومن أكرا، رابو صليحة، تنظيم مهنة المحاسبة في الجزائر، مذكرة ماستر، جامعة الدكتور مولاي الطاهر، سعيدة، 2019 ، ص 120.

تسيير مهام الخبير المحاسب والمحاسب المعتمد، وبهذا الصدد البد من الإشارة إلى أن منح الاعتمادات التي تسمح بممارسة هذه المهنة كانت من اختصاص المجلس الذي يرأسه ممثل وزير المالية .

ومع بداية التسعينات بدأ التفكير في إدخال إصلاحات وتعديلات على مهنة المحاسبة، إذ تم إصدار عدد من النصوص المتتالية التي تهدف إلى تغطية النقص في الإطار التشريعي والقانوني من أجل تمكين المهنة من أداء الأدوار المنوطة بها، ويظهر ذلك من خلال إصدار القانون التنفيذي رقم 20-12 المؤرخ في 29 أبريل 1991 المتعلق بمهنة الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، والذي يعتبر من أهم القوانين التي ارتكزت عليها مهنة المحاسبة خلال هذه المرحلة، كما تم من خلال هذا القانون جمع الأسلاك المهنية الثالث في هيئة واحدة مستقلة سميت "بالمنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين".

وفي إطار الإصلاحات المحاسبية التي قامت بها الجزائر مؤخرًا بسبب التوجه نحو اقتصاد السوق وتبني المعايير المحاسبية الدولية لم يقتصر الأمر على إصلاح النظام المحاسبي، إنما تعداه إلى إصلاح وتنظيم مهنة المحاسبة في الجزائر وذلك من خلال إصدار مجموعة من النصوص القانونية، خصوصًا بعد المشاكل التي عرفتها المهنة، والتي يمكن إرجاعها إلى عدة أسباب أهمها :

ضعف تأهيل المهنيين: تعاني المهنة المحاسبية من غياب سياسة تكوين حقيقية تعد المحاسب الجزائري للعمل وفق قواعد المهنة بشكل جيد، وكذلك تعده للعمل وفقًا للتطبيقات الدولية المتمثلة في المعايير المحاسبية الدولية ومعايير المراجعة الدولية .

الضغوط التنافسية: تعاني المهنة المحاسبية الجزائرية من محاولات دخول خبرات محاسبية أجنبية للسوق الجزائرية عن طريق مكاتب خبرة محاسبية عالمية ال يمكن للمحاسبين وال الخبراء والمحافظي الحسابات الجزائريين منافستهم بإمكانياتهم المتواضعة .

عدم استجابة التنظيم: تعاني المهنة من قصور المنظمة المهنية في أداء المهام المنوطة بها، وغيابها عن المساهمة الجادة في عملية الإصلاح، نتيجة لضعفها وعدم تأثيرها في بيئة

المحاسبة الجزائرية وهذا ناتج من عدة أسباب لعل أهمها سوء العلاقة بينها وبين المجلس الوطني للمحاسبة، وكذا افتقادها لهياكل مهنية قوية، بالإضافة إلى الغياب شبه الكلي عن

المنظمات والهيئات الدولية التي تجمع أصحاب المهنة عبر العالم مثل IASB و IFAC

تنظيم مهنة المحاسبة في الجزائر منذ الاستقلال و إلى الآن شهدت المحاسبة عدة محطات بارزة كان أهمها إصدار المخطط الوطني المحاسبي سنة 1975 و إصدار النظام المحاسبي المالي .

خامسا: تطور المحاسبة في الجزائر¹

المرحلة الاولى: من سنة 1962 إلى غاية إصدار ال PCN سنة 1975

منذ الاستقلال سنة 1962 طبقت الجزائر المخطط المحاسبي العام PCG لسنة 1957 الذي ورثته عن المستعمر الفرنسي في إطار سد الفراغ القانوني الذي تلى الاستقلال الوطني، حيث أصدر المشرع الجزائري قانون رقم 62-157 المؤرخ في 31 ديسمبر 1962 الذي رخص الاستمرار العمل بالقوانين الفرنسية عدى ما يتعارض منها مع السيادة الوطنية، نظرا لكون المخطط المحاسبي العام PCG أعد خصيصا ليتماشى مع الاقتصاد الحر (الرأسمالي) كان لازما على الجزائر إعداد مخطط محاسبي يتماشى مع التوجه الاقتصادي الاشتراكي الذي تبنته الحكومة سنة 1969 ، طرحت أول فكرة جدية حول إعداد مخطط محاسبي جزائري يتماشى مع الاقتصاد الموجه و تجسدت هذه الفكرة فيما تضمنها المرسوم رقم 69-107 المؤرخ في 13 ديسمبر 1969 و المتضمن لقانون المالية سنة 1970 حيث نصت المادة (19) منه على أن

"-تخضع المؤسسات العمومية ذات الطابع الصناعي و التجاري و كذا الشركات الوطنية ابتداء من الفاتح من جانفي 1971 إلى مخطط محاسبي نموذجي"
و عليها تم تشكيل لجنة تابعة لوزارة المالية و التخطيط مهمتها إعداد مخطط محاسبي جديد في مدة ال تتجاوز (الستة أشهر) غير أن هذه المحاولة باءت بالفشل و تلى هذه المحاولة صدور المرسوم رقم 71-82 المؤرخ في 29 ديسمبر 1971 المتعلق بتنظيم مهنة المحاسب و الخبير المحاسبي، ففي المادة (22) منه نصت على تشكيل المجلس الأعلى للمحاسبة و الذي كلف حسب المادة (38) بتحضير المخطط المحاسبي العام الجديد و عليه بدأ المجلس الاعلى للمحاسبة عمله رسميا في منتصف 1972 حيث قام و بالتعاون مع مجموعة خبراء فرنسيين بإعداد البديل للمخطط المحاسبي العام لسنة 1957 و بالفعل توج جهدهم بإعداد ما يسمى فيما بعد بالمخطط الوطني للمحاسبة.

المرحلة الثانية: من 1975 إلى التحول نحو اقتصاد السوق

أهم ما ميز هذه المرحلة هو إصدار المخطط الوطني للمحاسبة سنة 1975 إثر القرار رقم 75-35 المؤرخ في 29 أبريل 1975

المرسوم ساري المفعول بداية من 01 جانفي 1976 والذي طبق على الهيئات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري وشركات الاقتصاد المختلط والمؤسسات التي تخضع لنظام التكاليف بالضرية على أساس الربح الحقيقي وتالها القرار المؤرخ في 23 جوان 1975 المتعلق بكيفية تطبيق المخطط الوطني المحاسبي، كما صدرت في هذه الفترة عدة مخططات محاسبية قطاعية (محاسبة خاصة) أهمها بالترتيب الزمني :-

¹ خيراني العبد، مدى مساهمة عوامل جودة الأداء المهني لمحافظي الحسابات في ضبط مخاطر المراجعة، مذكرة ماجيستر، جامعة قاصدي مرباح ، ورقلة، 2013، ص 75.

- قطاع التأمينات: إثر القرار المؤرخ في 13 سبتمبر 1987 والمتضمن تطبيق المخطط الوطني المحاسبي على قطاع التأمين وإعادة التأمين .
 - قطاع الفلاحة: إثر القرار المؤرخ في 13 سبتمبر 1987 والمتضمن تطبيق المخطط الوطني المحاسبي على قطاع الفلاحة
 - قطاع الأشغال العمومية: إثر القرار المؤرخ في 11 سبتمبر 1988 والمتضمن تطبيق المخطط الوطني المحاسبي على قطاع البناء والأشغال العمومية .
 - قطاع السياحة: إثر القرار المؤرخ في 14 مارس 1989 والمتضمن تطبيق المخطط الوطني المحاسبي على قطاع السياحة .
 - قطاع البنوك والمؤسسات المالية: وهذا ما تضمنه النظام رقم 92/08 المؤرخ في 17 نوفمبر 1992 والمتضمن مخطط الحسابات المصرفي والقواعد المحاسبية المطبقة على البنوك والمؤسسات المالية .
- المرحلة الثالثة:** من 1990 إلى 2001 (بداية إعداد ال SCF) في هذه المرحلة تم محاولة تكييف المخطط الوطني المحاسبي مع متطلبات اقتصاد السوق وفيما يلي أهم الجهود المبذولة :
- إعادة تنظيم عمل ودور المهنيين (محافظي الحسابات، الخبراء، المحاسبين المعتمدين) من خلال إصدار القانون رقم 91-08 .
- المرسوم التنفيذي رقم 96-136 المؤرخ في 15 أفريل 1996 والمتعلق بأخلاقيات مهنة الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.
- تكييف المخطط الوطني المحاسبي مع نشاط وسطاء عملية البورصة كما نص عليه القرار المؤرخ في 29 ماي 1999.
- تكييف المخطط الوطني المحاسبي مع نشاط الشركات القابضة وتجميع الحسابات المجمعة كما نص عليه القرار المؤرخ في 09 أكتوبر 1999؛ المراسيم التنفيذية رقم 90 – 103 ورقم 93-250 ورقم 96-336 المتعلقة بإعادة تقييم التثبيات المادية
- المرحلة الرابعة:** من 2001 إلى غاية 2007 (صدور ال SCF في الجريدة الرسمية) في أواخر سنة 1998 أوكلت وزارة المالية للمجلس الوطني للمحاسبة مهمة تطوير المخطط المحاسبي الوطني إما عن طريق إدخال إصلاحات جوهرية أو إعداد نظام جديد، وقرر هذا الأخير سنة 2001 بالقيام بإعداد نظام جديد للمحاسبة وعليه قام بالتعاقد مع مجموعة من الخبراء الأجانب أغلبهم فرنسيون من أجل إعداد نظام محاسبي مالي يتماشى مع معايير المحاسبة الدولية من جهة ومع المتطلبات الوطنية من جهة أخرى وتوزعت هذه العملية على أربعة مراحل:

- تشخيص المخطط المحاسبي الوطني ومجال تطبيقه.
- مقارنة المخطط الوطني المحاسبي مع معايير المحاسبة الدولية.
- إعداد مشروع لنظام محاسبي جديد اعتماد المشروع رقم 07.
- وتوجت تلك الجهود بإصدار ال SCF الذي أصدر في 25 نوفمبر 2007 في الجريدة الرسمية..

المرحلة الخامسة: من 2007 إلى 2010

يعد إصدار القانون رقم 07-11 المؤرخ بتاريخ 25 نوفمبر 2007 والمتضمن ال SCF محطة مهمة في تاريخ المحاسبة بالجزائر وحسب المادة (41) من نفس القانون فإنه سيدخل حيز التنفيذ ابتداء من الفاتح جانفي 2009 وقد تم التمديد بعد ذلك إلى الفاتح من جانفي 2010 وقد تم إصدار عدة تشريعات محاسبية تهدف إتمام بلورة التوجه الجديد للمحاسبة في الجزائر نذكر منها

-المرسوم التنفيذي: رقم 08-156 المؤرخ في 26 ماي 2008 والمتضمن تطبيق أحكام القانون رقم -11 07.

القرار المؤرخ في 26 جويلية 2007 والمحدد لقواعد التقييم ومحتوى الكشوفات المالية وكذا مدونات الحسابات وقواعد سيرها.

- القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008 والمحدد الأسقف رقم الأعمال وعدد المستخدمين ونوع النشاط المطبق على الكيانات الصغيرة بغرض مسك محاسبة مالية بسيطة؛ تنظيم مهنة المحاسبة في الجزائر .

-المرسوم التنفيذي رقم 09-110 المؤرخ في 07 أفريل 2009 والمحدد لشروط وكيفيات مسك المحاسبة بواسطة أنظمة الإعلام الآلي .

المرحلة السادسة: من بداية 2010 الى يومنا هذا : بعد الإصلاح المحاسبي الذي باشرته الجزائر بتقسيم الهيئة المكلفة بتسيير وتنظيم الممارسين للمهنة وإعادة الكثير من الإصلاحات لوزارة المالية، التي كانت قد فقدتها بعد صدور القانون 91-08، وبصدر القانون 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010 و المتعلق بمهن الخبير المحاسب و محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الذي يهدف إلى تحديد شروط وكيفيات ممارسة مهن المحاسبة، كما نصت المادة الرابعة من القانون بإعادة هيكلة المجلس الوطني للمحاسبة والذي يكون تحت سلطة وزير المالية وتنص المادة الخامسة من القانون على إنشاء خمس لجان متساوية الأعضاء؛

وضع هذا القانون في المواد (من 1 إلى 84) الفصل بين المهن الثلاثة منظمات مهنية مع تحديد مهام كل منظمة، تحديد كيفية إعداد التقرير وأنواعه وإبداء الرأي (مادة 25)، تحديد تشكيل شركات الخبرة المحاسبة ومحافضة الحسابات والمحاسبة (من المادة 46 إلى 58)، حدد حالات التنافي من المادة 64 لتحقيق ممارسة مهنة الخبير

المحاسب ومهنة محافظ الحسابات ومهنة المحاسب المعتمد بكل استقلالية فكرية وأخلاقية، يعتبر متنافيا مع هذه المهن في مفهوم هذا القانون.¹

"يعد ممارسا غير شرعي لمهنة الخبير المحاسب أو محافظ الحسابات أو المحاسب المعتمد، كل شخص غير مسجل في الجدول أو تم توقيف مؤقت لتسجيله أو شطبه من الجدول والذي يمارس أو يواصل في أداء العمليات المنصوص عليها في أحكام هذا القانون".

ويعد كذلك ممارسا غير شرعي لمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، كل من ينتحل إحدى هذه الصفات أو تسميات شركة خبرة في المحاسبة، أو شركة محافظة الحسابات، أو شركة محاسبة، أو أية صفة أخرى ترمي إلى خلق تشابه أو خلط مع هذه الصفات والتسميات.

وبعد ذلك أصدر المشرع مجموعة من المراسيم التنفيذية التي تشرح وتدعم محتوى القانون 01-10 تتمثل فيما يلي:

- المرسوم التنفيذي رقم 11 - 24 المؤرخ في 27 جانفي 2011 الذين ص 04 يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وقواعد سيره.
- المرسوم التنفيذي رقم 11- 25 المؤرخ في 27 جانفي 2011 الذي يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمصنف الوطني للخبراء المحاسبين وصلاحياته وقواعد سيره.
- المرسوم التنفيذي رقم 11 - 26 المؤرخ في 27 جانفي 2011 الذي يحدد تشكيلة المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وصلاحياته وقواعد سيره.
- المرسوم التنفيذي رقم 11-27 المؤرخ في 27 جانفي 2011 الذي يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين وصلاحياته وقواعد سيره؛
- المرسوم التنفيذي رقم 11 - 28 المؤرخ في 27 جانفي 2011 الذي يحدد تشكيلة اللجنة الخاصة المكلفة بتنظيم انتخابات المجالس الوطنية للمصنف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين وصلاحياتها؛
- المرسوم التنفيذي رقم 11- 29 المؤرخ في 27 جانفي 2011 الذي يحدد رتبة ممثلي الوزير المكلف بالمالية لدى المجالس الوطنية للمصنف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة للمحاسبين المعتمدين وصلاحياتهم؛
- المرسوم التنفيذي رقم 11- 30 المؤرخ في 27 جانفي 2011 الذي يحدد شروط وكيفيات الاعتماد لممارسة مهنة الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد؛
- المرسوم التنفيذي رقم 11- 31 المؤرخ في 27 جانفي 2011 الذي يتعلق بالشروط والمعايير الخاصة بمكاتب الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.

¹ الجريدة الرسمية الجمهورية الجزائرية، مرجع سبق ذكره، ص 04-13.

وفي ظل الوضع المتردي تقرر إصلاح المهنة المحاسبية وذلك بصدر العديد من النصوص القانونية، ولعل أهمها القانون 12-21 والمتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، حيث قررت الحكومة بموجب هذا القانون إعادة تنظيم مهنة المحاسبة في الجزائر، وكذا تحديث الإطار العام للمجلس الوطني للمحاسبة، و هيكلية المنظمات المهنية، من خلال تفكيك "المصنف الوطني للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات عادة والمحاسبين المعتمدين" إلى ثالث هيئات مهنية ونقل صالحيته إلى وزارة المالية¹.

لقد مكن هذا القانون من إعادة تنظيم مهنة المحاسبة في الجزائر، في محاولة من وزارة المالية الاسترجاع الكثير من الصالحيات التي تخلت عنها بموجب القانون 91-08 المنظم لمهنة المحاسبة، حيث أصبح بموجب هذا القانون :

- منح الاعتماد لممارسة المهنة من صالحيات وزير المالية؛
- مراقبة النوعية المهنية والتقنية لأعمال الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين تحول إلى وزير المالية؛
- التكفل بتكوين الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات من طرف مؤسسة تعليم مختصة تابعة لوزارة المالية والتكفل بتكوين المحاسبين المعتمدين من طرف المؤسسات التابعة لوزارة التكوين المهني .

وعليه فإن الإصلاحات المحاسبية الأخيرة قد أخذت من المنظمات المهنية كل الصالحيات وجعلتها تحت الوصاية المباشرة لوزارة المالية، الأمر الذي يجعلها تتمتع بالاستقلالية الكاملة، والذي يمكن القول أنه يتناقض وما تنادي به المعايير الدولية .

¹ براق محمد، طمان عمر، اثر الإصلاحات المحاسبية على هيكلية المنظمات المهنية، الإصلاح المحاسبي في الجزائر، ورقة 29 و 30 نوفمبر 2011، ص 14.

جدول رقم (2.2): أهم الفروق بين القانون 08-91 والقانون 01-10 المنظمة لمهنة المحاسبة

القانون 01-10	القانون 08-91	الإصلاحات/ القانون
تحديث الإطار العام لعمل المجلس الوطني للمحاسبة وجعله تحت سلطة وزارة المالية. تفكيك المنظمة الى ثلاث منظمات مهنية (المصف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين)	-المجلس الوطني للمحاسبة. -المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين. -مجلس النقابة الوطنية لأعضاء المهنة.	الهيئات المهنية المشرفة على مهنة المحاسبة
بعد اجراء مسابقة للمترشحين الحائزين على شهادة جامعية في الاختصاص، يحصل المترشح على تكوين نظري في احدى المعاهد المختصة والمعتمدة، ثم تربص مهني عند مكتب للمهنة معتمد لمدة سنتين يعد خلالها تقرير في كل سداسي ليحصل في الأخير على شهادة نهاية التربص.	يقوم المترشح بتربص مهني فقط في مكتب للمهنة عند خبير محاسبي او محافظ الحسابات لمدة سنتين، يقدم خلالها ثمانية تقارير ويحصل في الأخير على شهادة نهاية التربص.	التكوين والتربص
تودع طلبات الاعتماد لدى المجلس الوطني للمحاسبة، تفصل لجنة الاعتماد بعد دراسة ملفات الطالبين وتحرر محضر بذلك يتم امضاؤه من طرف الوزير المكلف بالمالية.	يقدم المتربص طلب لأخذ الاعتماد للمصف الوطني بدون أي امتحان، ويقوم بالقسم امام المجلس القضائي المختص إقليميا بالعبارة المذكورة في القانون	منح الاعتماد
لا يمكن التسجيل في جداول الهيئات ما لم يعتمد مسبقا من الوزير المكلف بالمالية، اما المتربصين فلا يعتبرون أعضاء في هذه الهيئات.	يتم تسجيل المتربصين والمحاسبين الجدد في المصف الوطني للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين بتقديم طلب بذلك.	التسجيل
تحولت مهمة مراقبة النوعية المهنية والتقنية لأعمال الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين الى لجنة مراقبة النوعية على مستوى المجلس الوطني للمحاسبة.	يقوم المصف الوطني للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين بالتأكد من النوعية المهنية والتقنية للأشغال التي ينجزها أعضاؤها.	مراقبة النوعية

من إعداد الباحثة من خلال العرض السابق

سادسا- واقع مهنة المحاسبة في الجزائر في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي¹
إن تبني النظام المحاسبي المالي في الجزائر أمر فرضه واقع تحول الاقتصاد الجزائري للاندماج أكثر في الاقتصاد العالمي وقاد كان لتطبيق هذا النظام ابتداء من أول جانفي 2010

¹ سليمان بلعور، عبد القادر قطيب، واقع مهنة المحاسبة في الجزائر في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي، مجلة إضافات اقتصادية، غرداية، العدد 03، أبريل 2018، ص 314.

م انعكاسات وآثار على مختلف جوانب البيئة المحاسبية و ومن أهمها مهنة المحاسبة وفهده الأخيرة زاد تحدياتها وتغيرت متطلباتها، فقد أصبح من الضروري اجراء

تدريبات وتكوينات خاصة تمكن مزاولي هذه المهنة من التكيف مع الجديد الذي جاء به هذا النظام والتعرف على مبادئ وأسس وقواعد هذا النظام، كل هذا من أجل ضمان انعكاسات ايجابية لهذا النظام على النظام المحاسبي في المؤسسات، أما مجرد تبني نظام محاسبي جديد دون تكيف مهنة المحاسبة مع ما يتطلبه دون شك يجل الانعكاسات السلبية تتغلب على الإيجابية منها ، لذا من الضروري إجراء إصلاحات سريعة تجعل مهنة المحاسبة تواكب هذا التحول في النظام المحاسبي المعمول به.

كما تعد مهنة المحاسبة من أهم الوسائل التي يعتمد عليها المديرون في اتخاذ القرارات المناسبة، وكذا الدولة في تحديد الوعاء الضريبي للمكلفين بالضريبة وتمارس المحاسبة داخل المؤسسات من خلال قسم المحاسبة والمالية لكن هناك أشخاص يمارسونها باستقلالية في مكاتب خاصة بهم، تدعى مكاتب المحاسبة وهؤلاء الأشخاص هم الخبراء المحاسب ؛ محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.

المبحث الثاني: مراجعة الأبحاث والدراسات العلمية السابقة تمهيد:

سنحاول في هذا المبحث تتبع مجموعة من الدراسات السابقة ذات الصلة بموضوع الدراسة والتي اهتمت بدراسة كل من مهنة المحاسبة وبيئتها القانونية والاقتصادية، وفي هذا المبحث سنعرض أهم هذه الدراسات، ولقد قمنا بتقسيمها الى دراسات عربية ودراسات اجنبية:

المطلب الأول: عرض وتحليل الدراسات العلمية السابقة

- دراسات باللغة العربية :

دراسة بعنوان: واقع تطوير مهنة المحاسبة في ظل عملية الإصلاح المحاسبي في الجزائر

تهدف هذه الدراسة الى محاولة تنظيم مهنة المحاسبة في ظل عملية الإصلاح المحاسبي وذلك بغية معرفة المعوقات و التحديات التي تواجه هاته المهنة و ذلك لمواكبة التطور المهني للمحاسبة حيث تناول الباحث عن واقع مهنة المحاسبة في الجزائر بعد الإصلاحات التي عرفتها وما مدى التحديات التي تواجه مهنة المحاسبة في الجزائر وما هي الجهود المبذولة في سبيل تطويرها و الى أي مدى يمكن ان تساهم هاته الإصلاحات في تحسين و تطوير المهنة وللإجابة على ذلك قام الباحث بالتطرق الى تطوير مهنة المحاسبة حيث يتطلب ذلك مساهمة مهنة معايير المحاسبة الدولية في اطار اعمال التوحيد و التوافق الدوليين و مساهمة ما جاء به الاتحاد الدولي للمحاسبين علما ان العوامل البيئية المحيطة (الاقتصادية السياسية،...الخ) تؤثر بشكل مباشر على وضع مهنة المحاسبة، كما قام الباحث بالتطرق الى القوانين التي تنظم المهنة في الجزائر عبر عدة مراحل وذلك لكل من مهنة المحاسبين و محافظ الحسابات و المحاسبين المعتمدين كما قامت الباحثة بتوزيع الأسئلة على عينة من الخبراء المحاسبين و محافظي الحسابات و المحاسبين المعتمدين حيث تفرعت الدراسة الى الفترات الاقتصادية وراء التحاليل الاحصائية

دراسة بعنوان: النظام القانوني لمجلس المحاسبة .

تهدف هاته الدراسة الى محاولة معرفة ودراسة النظام القانوني لمجلس المحاسبة وفي حقيقة الامر لم تنشأ أي مؤسسة رقابية تكلف بمراقبة الحسابات لتحل محل مجلس المحاسبة الفرنسي وقد نادت بعض النصوص بضرورة احداثها لكن لم يقدر لهذه المؤسسة ان ترى النور(مجلس المحاسبة)،الا بتأسيس قانوني بمقتضى المادة 190 من دستور 1976متاثرا بمجلس محاسبة أخرى و هذا راجع لمعرفة الطبيعة القانونية لمجلس المحاسبة الجزائري هل هو مؤسسة رقابية، إدارية ام قضائية؟ و ما مدى فعاليته اثناء ممارسة الرقابة وللإجابة على ذلك قام الباحث بالتطرق الى معرفة و دراسة التنظيم الهيكلي و الوظيفي لمجلس المحاسبة و ذلك بالاعتماد على المنهج النقدي و المنهج التحليلي و التاريخي كما استأنس بالمنهج المقارن لغرض مقارنة مجلس المحاسبة الجزائري مع نظيره الفرنسي و اهم ما

يميز هذا المجلس هو استرجاعه لصلاحياته القضائية في مراجعته لحسابات المحاسبين العموميين و رقابته للتسيير المالي، كما يتكون مجلس المحاسبة من جهة من رئيس مجلس المحاسبة، نائب الرئيس، رؤساء الغرف، رؤساء الفروع، المستشارون، المحاسبون، ومن جهة الناظر العام و النظار المساعدون كما ذكر الباحث الشروط التي يلزم ان تتوفر في المترشح و توصل الباحث في هذه الدراسة الى نتائج قضائية و إدارية.

دراسة بعنوان : مهنة محافظ الحسابات بين معايير التدقيق الجزائرية ومعايير التدقيق الدولية .

تهدف هذه الدراسة الى محاولة تشخيص الواقع المهني في الجزائر و تحليل معايير المراجعة الدولية و تبيان ملائمتها للممارسة المهنية و كذلك محاولة ابراز الفائدة من بين معايير دولية للتدقيق المحاسبي كما تهدف للاطلاع على اراء المختصين حول مدى تطبيق معايير المراجعة و تعتبر بمثابة المبادئ العامة التي تحكم عملية المراجعة كما تقع على مهنة المراجعة مسؤولية اجتماعية كذلك تقديم صورة على مدى التزام محافضي الحسابات بمعايير المراجعة الدولية المتعارف عليها كما يتمثل الهدف الأساسي في بيان مدى تطبيق معايير المراجعة الدولية و لأجل تحقيق هذه الأهداف تم الاعتماد على المنهج الوصفي و أداة الاستبيان، و هذا ما جعل الباحث يطرح الإشكالية التي تتمثل في مهنة محافظ الحسابات وفق معايير التدقيق الجزائرية ومعايير التدقيق الدولية و هذا ما أدى في كل من بريطانيا و الولايات المتحدة الأمريكية الى عدة تحولات في مجال التدقيق، كما قسم تقرير المراجعة محافظ الحسابات قرار وزير المالية الى عدة فروع و لكل فرع معيار، كما قام بوضع الهياكل و شرحهم، حيث ظهر جدال و انتقادات موجهة لمعايير التدقيق الدولية و ظهر هذا حول موضوع إقامة معايير تدقيق دولية في عام 1971 و ذلك قبل انشاء مجلس معايير المحاسبة الدولية، كما ان عملية وضع المعايير هي حل بسيط لمشكلة معقدة، كما تشكك هذه الانتقادات في ان المعايير الدولية ستغطي و بشكل كافي الفوارق الكبيرة في الخلفيات و التقاليد، كما يرى بعض المراقبين ان عملية وضع معايير التدقيق و المحاسبة الدولية هي حركة تكتيكية تقوم بها مكاتب المحاسبة الدولية لتوسيع أسواقها.

دراسة بعنوان : واقع التزام محافظ الحسابات في الجزائر بمعايير التدقيق. (دراسة استطلاعية لمكاتب محافضي الحسابات بالشرق) .

تهدف هذه الدراسة الى التعرف على مدى اثر معايير مهنة التدقيق على محافظ الحسابات، و كذلك تحدد جوانب النقص في ممارسات محافضي الحسابات و تشخيص واقع التزام محافضي الحسابات بمعايير التدقيق و هذا راجع للأهمية التي تكمن في المساهمة الإيجابية التي يقوم بها محافظ الحسابات في الوقوف على القوائم المالية و بشكل خاص على جدول سيولة الخزينة، و التي تمكن لمستخدميها من معرفة الأنشطة التشغيلية و كلما كان التقرير الذي يقدمه محافظ الحسابات ذو جودة عالية كلما كان يخدم شرائح اكثر في المجتمع سواء بطريقة مباشرة او غير مباشرة، كما قام الباحث باستخدام المنهج الوصفي بالإضافة الى الأداة الإحصائية و قام بتحليل كل نتائج الاستبيان، وهذا ما جعل الباحث يطرح هذه الإشكالية هل يستعين محافضي الحسابات في الجزائر بمعايير مهنة التدقيق.

دراسة بعنوان : التنظيم المهني للمراجعة

تهدف هذه الدراسة الى معرفة التنظيم المهني للمراجعة و ذلك بغية التعرف على التنظيم السائد لمهنة المراجعة في ثلاثة بلدان فاعلة في المغرب العربي و شمال افريقيا و اجراء دراسة مقارنة لعناصر التنظيم المهني للمراجعة بين هذه البلدان وهذا يمكننا من ان نستفيد من خبرة تونس و المملكة المغربية في التغلب على العيوب التي تواجه تنظيم مهنة المراجعة، كما تهدف هذه الدراسة الى المساهمة في تحسين تنظيم مهنة المراجعة في الجزائر، كما نلاحظ ان مهنة المراجعة الخارجية لها أهمية كبيرة في دفع عجلة التنمية الاقتصادية من خلال الدور الرقابي الذي يقوم به المراجعون، كما نتبع أهمية الدراسة المقارنة للتنظيم المهني للمراجعة بين الجزائر وتونس و المملكة المغربية لان هذه البلدان تعرف تطورا اقتصاديا و علاقات مع مختلف بلدان العالم لحل هذه الأهمية قام الباحث بطرح الإشكالية التالية: ما مدى توفر التنظيم المهني للمراجعة في الجزائر على الخصائص و المتطلبات الكفيلة بنجاح و تطور المهنة مقارنة بتونس و المملكة المغربية، كما تعتبر معايير المراجعة عنصرا رئيسيا و هي كنتيجة طبيعية و منطقية لفروض و مفاهيم المراجعة، كما بين الباحثون في هذا الصدد ان دستور آداب و سلوك المهنة يحمل بين طياته عقدا ضمينا بين مهنة المراجعة و المجتمع، و مما سبق نلاحظ ان دستور آداب و أسلوب المهنة و بصفته يحتوي على المبادئ الأخلاقية و قواعد السلوك المهني فانه يوضع لخدمة المصلحة العامة للمجتمع بالدرجة الأولى قبل مصالح أعضاء المهنة، وأخيرا من خلال هذه الدراسة توصلنا الى ان مهنة المراجعة مهنة عريقة كباقي المهن الحرة و يجب ان تمارس وفقا لتنظيم مهني سليم، و صدور المرسوم التنفيذي الذي يخص إعادة تنظيم التكوين المتخصص لمهنة المراجعة في الجزائر.

دراسة بعنوان: دور التكنولوجيا والاتصال في تطوير مخرجات الابتكار

تهدف هذه الدراسة الى معرفة دور التكنولوجيا و الاتصال في تطوير مخرجات الابتكار (دراسة مقارنة بين الجزائر و تونس) و ذلك بغية معرفة مدى تحديد هذه الدراسة للعلاقة بين تكنولوجيا المعلومات و الاتصال و المخرجات الابتكارية و ذلك من خلال ربط مؤشرات هذه التكنولوجيات مع مؤشرات الابتكار، و من خلال ما سبق و نظرا لأهمية استخدام تكنولوجيا المعلومات تبرز أهمية موضوع البحث و هذا ما جعل الباحث يطرح الإشكالية: اين يظهر دور تكنولوجيا المعلومات و الاتصال لتطوير المخرجات الابتكارية؟، كما نلاحظ ان دور تكنولوجيا المعلومات يتمثل في استجابة هذه التكنولوجيا لاحتياجات المستخدم، كما تقوم بنية المحتويات و المضامين و سهولة الوصول اليها كما ينبغي ان تتكامل تكنولوجيا المعلومات و الاتصال مع الخيارات التكنولوجية الموجودة و المتوفرة في النظام، كما نجد لها عدة مؤشرات و اثار، كما في الأخير توصل الباحث الى ان تكنولوجيا المعلومات و الاتصال عامل مهم يساهم في الرفع من الكفاءة و المهارة لدى الموارد البشرية في المؤسسة، كما ان استخدام هذه التكنولوجيا أدى الى خلق مناصب للشغل وبالتالي تخفيض نسبة البطالة.

دراسة بعنوان: واقع تطور مهنة المحاسبة بين التأهيل المهني والتكنولوجي للمحاسبين في الشركات العاملة في قطاع غزة

تهدف هذه الدراسة الى معرفة واقع تطور مهنة المحاسبة بين التأهيل المهني و التكنولوجي للمحاسبين في الشركات العاملة في قطاع غزة و ذلك بغية بيان مدى أهمية تأهيل المحاسب و المامه بتكنولوجيا المعلومات في مواجهة التحديات التي تواجه مهنة المحاسبة و التأكيد على دور إدارة المعرفة و تكنولوجيا المعلومات في تطوير و تحسين التأهيل المحاسبي وفقا لمتطلبات سوق العمل الفلسطيني، كما يجب التركيز على تأهيل المحاسب تأهيلا اكاديميا وفق مناهج و خطط و برامج تكفل تأهيله و متطلبات سوق العمل كذلك الاهتمام بالمناهج الاكاديمية و استغلال تكنولوجيا المعلومات لمواجهة التحديات التي تواجه مهنة المحاسبة، كما ان تكنولوجيا المعلومات ماهي الى المحرك الرئيسي في رفع مستوى الجودة للأعمال.

دراسة بعنوان: تطوير مهنة المحاسبة في فلسطين

تهدف هذه الدراسة الى معرفة تطوير مهنة المحاسبة في فلسطين، تقييم الوضع الحالي للمهنة و ذلك بغية التعرف على واقع مهنة المحاسبة في فلسطين و معرفة المشاكل و المعوقات التي تواجه مهنة المحاسبة في فلسطين و كذلك محاولة وضع تصور متكامل لتطوير مهنة المحاسبة في فلسطين، كما تتمثل أهمية المحاسبة كأداة من أدوات التنمية الاقتصادية و افتقار المكتبة الفلسطينية (في حدود علم الباحث) الى أبحاث تتناول هذا الموضوع في البيئة الفلسطينية و هذا ما جعل الباحث يطرح إشكالية ما هو واقع و العوائق و المشاكل و سبل تطوير مهنة المحاسبة في فلسطين؟، كما توصل الباحث الى اهم خصائص واقع المحاسبة في فلسطين، كما ان هناك لهذه الخصائص الأثر الكبير على تدهور وضع مهنة المحاسبة في فلسطين بالإضافة الى ذلك فان الظروف السياسية القائمة في الأراضي الفلسطينية تلعب دورا هاما في هذا التدهور، كما تبين من خلال هذه الدراسة ان مصلحة الضرائب و البنوك و الدائنين هم المستخدمون الرئيسيون للمعلومات المالية.

دراسة بعنوان: التحديات التي تواجه تطبيق اخلاقيات مهنة المحاسبة في العراق

تهدف هذه الدراسة الى معرفة التحديات التي تواجه تطبيق اخلاقيات مهنة المحاسبة في العراق بغية التعرف على اخلاقيات مهنة المحاسبة في العراق و الوقوف على التحديات التي تواجهها في التطبيق من قبل المحاسبين في الوحدات الاقتصادية، حيث يعد هذا الموضوع من الموضوعات الحيوية و المهمة على مستوى البحث العلمي و التعليم المنهجي في الجامعات و المؤسسات مما جعل الباحث يطرح إشكالية هل هناك منظمات مهنية في العراق تشرف على تنظيم مهنة المحاسبة؟، كما توصل الباحث في هذه الدراسة الى ان مهنة المحاسبة في العراق تحتاج على نحو خاص الى ان تملك قواعد أخلاقية لمهنة المحاسبة و ذلك لحماية المهنة و الجمهور، كما ان التركيز على اخلاقيات مهنة المحاسبة يتضمن السمات الشخصية التي يجب على المحاسب التحلي بها و ممارستها و على الرغم من ان هناك منظمات مهنية في العراق تشرف و تنظم مهنة المحاسبة، الا ان هناك عينة من الدراسة ترى بان هذه القواعد لا تواكب التطورات العلمية الحديثة و هناك ضعف في التأهيل النظري و العملي للمحاسب في الجامعات

و المعاهد على الرغم من ان هناك عينة أخرى من الدراسة يؤكدون على وجود قواعد أخلاقية لمهنة المحاسبة و بالرغم من التعديلات التي أجريت على التعليمات الخاص بتحديد الأجور، كما ان المحاسب المهني يرى بان هذه الاتعاب لا تعكس بشكل عادل قيمة الخدمات المؤداة للعميل.

دراسة بعنوان: دور اخلاقيات مهنة المحاسبة في ضبط الممارسات المحاسبية من وجهة نظر المهنيين

تهدف هذه الدراسة الى معرفة دور اخلاقيات مهنة المحاسبة في ضبط الممارسات المحاسبية من وجهة نظر المهنيين و ذلك بغية التعرف على الاخلاق بصفة عامة و السلوك الأخلاقي للمحاسب و كذلك معرفة درجة الالتزام بأخلاقيات المهنة لدى المحاسبين في المؤسسات الجزائرية و التعرف على اثر الوعي و الالتزام الأخلاقي و مدى جاهزية المحاسبين لرفع مستوى الأداء و كفاءتهم و كذلك التعرف على اراء ووجهات نظر المحاسبين في المؤسسات الجزائرية في ما يتعلق بأخلاقيات المهنة، كما تبرز أهمية هذا البحث في كونه يعالج مشكلة اخلاقيات المهنة حيث يرتبط هذا بالممارسات المحاسبية و أيضا تبرز أهمية هذا الموضوع في اثر الوعي و الالتزام الأخلاقي في رفع مستوى الأداء، و هذا ما جعل الباحث يطرح إشكالية الى أي مدى يمكن ان تساهم اخلاقيات المهنة في ضبط الممارسات المحاسبية في المؤسسات الجزائرية؟، كما نلاحظ ان الباحث توصل في هذا البحث على انه توجد علاقة طردية قوية بين اخلاقيات المهنة و الممارسات المحاسبية في المؤسسات الخاصة، و في الاخير توصل الباحث ان الأداء يتأثر في هذه المؤسسات بثلاث متغيرات مستقلة تتمثل في النزاهة، الشفافية و تحمل المسؤولية.

- دراسات بلغة أجنبية: دراسة

Fethi Said Accounting developments in Algeria the Road To IFRS 2013¹

تهدف هذه الدراسة الى تحليل كيف بدأت الجزائر العمليات التحويلية لممارستها المحاسبية المحلية للوفاء بالمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، حيث استعان الباحث بتحليل البيانات التي تم جمعها من مصادر الأرشيف، أولا قام الباحث بتسليط الضوء على السياق الوحيد الذي تتقارب فيه الجزائر مع المعايير الدولية للإبلاغ المالي ثم قام بتحليل عيوب النظام المحاسبي القديم الرئيسية، و ميزات و فوائد نظام المحاسبة المالية الجديد المتوافق مع المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، و في الأخير قام الباحث بتحليل القضايا و التحديات المتعلقة بتنفيذ المعايير الدولية للإبلاغ المالي في دولة ناشئة مثل الجزائر، حيث توصلت الدراسة الى النتائج أهمها:

- انه يجب اخذ نهج اكثر حذرا في الاعتبار عند تنفيذ المعاملات الاقتصادية المخططة لأكثر من خمسة عقود.

¹Fethi Saidi Accounting developments in Algeria The Road To IFRS International Research Jornal Of Applied Finance Nanero Gqluqnise 04 2013 .

دراسة :

Bubaker Shareia The Libyan Accounting Profession 2014¹

الهدف من هذه الدراسة هو تتبع التاريخ لتطوير مهنة المحاسبة في ليبيا و تحديد التحديات التي تواجه هذه المهنة، حيث تدور إشكالية هذه الدراسة حول توجه مهنة المحاسبة في ليبيا و التحديات التعليمية و القانونية التي تعيقها على تحقيق إمكاناتها في مساعدة البلاد على تحقيق أهدافها الاقتصادية، من اجل ذلك اتبع الباحث في دراسته مراجعة الادبيات و الأبحاث الارشيفية، و المعلومات المحاسبية التي لها دور حيوي في تحقيق الأهداف الاقتصادية في الاقتصاديات النامية و الناشئة، حيث تركز هذه الدراسة على دولة واحدة من قابليتها للتعميم، حيث توصلت الدراسة الى نتائج أهمها:

- ان المعلومات المحاسبية لها دور حيوي في تحقيق الأهداف الاقتصادية في تطوير الاقتصاد الناشئ لمهنة المحاسبة في ليبيا.
- ان المحاسبة لها دور واضح في التنمية الاقتصادية، كما هو الحال مع أي نظام معلومات اخر فان فائدتها تعتمد على قدرتها على توليد معلومات موثوقة وذات صلة لاتخاذ القرارات، لذلك فان انتاج المعلومات المحاسبية امر مهم لان التقدم في مجال الإنتاج ونقل هذه المعلومات يصبحان عنصرين حيويين لتحقيق اهداف التنمية الاقتصادية في البلدان المتقدمة و البلدان النامية على حد سواء.

دراسة: (Hasan et.al,2003)²

" The impact of environmental factors on accounting development: an Egyptian longitudinal study"

وهي دراسة ميدانية تطبيقية تم فيها مناقشة تطور مهنة المحاسبة في جمهورية مصر العربية، ومناقشة العوامل البيئية المحيطة الاقتصادية والقانونية والاجتماعية والسياسية التي تؤثر عليها، وقد توصلت الدراسة إلى أن العوامل الاقتصادية والسياسية كان لها أثر إيجابي على تطور المهنة عبر الزمن، في حين أن باقي العوامل كان لها تأثير متنوع بين الإيجاب والسلب عبر الزمن .

¹Bubaker Shareia The Libyan Accounting Profession World Academy Of Science Engineering And Technology International Jorنال Of Economics And Management Engineering Vol 08 No 12 2014

² Hassan, R. H.; Ruth, W. and Amal, E.S, The impact of environmental factors on accounting development: an Egyptian longitudinal study, Critical Perspectives on Accounting, Vol 14, No3, 2003, pp. 273-292.

دراسة: (Al-Qahtani, 2006) ¹

"The development of accounting regulation in the GCC"

تناولت موضوع تقييم و تطوير مهنة المحاسبة في دول الخليج العربي و العوامل المؤثرة عليها، و جاءت الدراسة وصفية و نظرية تطرقت إلى الوضع الحالي لكل دولة من هذه الدول و كيفية تنظيم المحاسبة فيها، والعوامل كما أبرزت ، و القوانين التي تؤثر عليها، و كيف أنها نشأت كاشتقاق من المحاسبة الغربية بالأخص الانجليزية منها الدراسة الاختلافات بين دول الخليج العربي فيما يتعلق بمهنة المحاسبة، وفي النهاية أوصت الدراسة بضرورة توحيد النظم المحاسبية في دول الخليج و سد الثغرات المهنية التنظيمية الموجودة لدى بعض الدول.

المطلب الثاني: مقارنة الدراسة الحالية بالدراسات السابقة.

سنتطرق في هذا المطلب إلى مقارنة الدراسة الحالية مع الدراسات السابقة ومحاولة استنتاج كل من أوجه التشابه وأوجه الاختلاف فيما يلي:

❖ أوجه التشابه بين الدراسة الحالية والدراسات السابقة:

من خلال التطرق للدراسات السابقة المتعلقة بالموضوع الحالي، نجد أن هناك تعدد بالدراسات التي تناولت مناقشة الأبعاد المختلفة لمحافظ الحسابات في الجزائر ودوره نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة، حيث تناولت جوانب عديدة مثل:

- دراسة محافظ الحسابات من الجانب القانوني؛
- أهمية محافظ الحسابات في استمرارية المؤسسة؛
- دراسة تقييم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة؛

أما الدراسة الحالية والتي اتسمت بمساهمة محافظ الحسابات في تعزيز الثقة في نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية " تميزت بدراسة جانب آخر والذي تمثل في دور محافظ الحسابات في نظام الرقابة الداخلية من خلال تعزيز الثقة الملاك في هذا الأخير حول رأيه اتجاه نظام الرقابة الداخلية.

كما تم الاستفادة من الدراسات السابقة في المجالات التالية:

- 1- تم الاستفادة منها في إعداد المنهجية المتبعة في المذكرة؛
- 2- تم أتباع الطريقة في اختيار منهج وأدوات الدراسة المناسبة للدراسة الحالية؛

¹Al-Qahtani, A. K, The development of accounting regulation in the GCC: Western hegemony or recognition of particularity?, Managerial Auditing Journal , vol 20, No3, 2006, pp. 217-226.

- 3- تم الاستفادة منها لتكوين الجانب النظري وإعداد خطة تتناسب وتحديد متغيرات الموضوع؛
- 4- تم إعداد دراسة الحالة من خلال تحليل تقرير محافظ الحسابات ودوره في تقييم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة؛
- 5- الإلمام بالنتائج المتوصل إليها في الدراسات السابقة والانطلاق في الدراسة الحالية.

❖ أوجه الاختلاف بين الدراسة الحالية والدراسات السابقة:

1- من حيث المكان والزمان:

تمت الدراسة الحالية في البيئة المحاسبية الجزائرية وبالتحديد في (ولاية ورقلة) في مكتب محافظ حسابات بالسنة 2023، بينما تمت الدراسات السابقة بين البيئة المحاسبية الجزائرية (ولايات مختلفة) والأجنبية في دول أخرى متغيرة عربية وأجنبية من سنة 2000 إلى 2023.

2- من حيث عدد العينة:

نجد أن جزء من الدراسات السابقة تناولت عينات مختلفة العدد من خلال مقارنة بالدراسة الحالية وبعضها الآخر أقل وذلك حسب إمكانية كل دراسة، بينما أعدت هذه الدراسة على الجانب النظري لمحافظ الحسابات ونظام الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية وفي الفصل الثاني على الدراسة التطبيقية وكيفية القيام بعملية الرقابة الداخلية التي يقوم بها محافظ الحسابات وفقا لقواعد الرقابة الداخلية ولجأ الباحث إلى استبيان موزعة لعينة من محافظي الحسابات في الجنوب الشرقي الجزائري (ورقلة).

3- من حيث المتغيرات:

هدفت الدراسة الحالية إلى معرفة مساهمة محافظ الحسابات في تعزيز الثقة في نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية من خلال وجهة نظر مراجعي الحسابات (خبراء المحاسبة، محافظي الحسابات)، أما الدراسات السابقة تناولت متغيرات مختلفة نذكر منها: مستخدمو القوائم المالية، المراجعة القانونية، الأجهزة العليا للرقابة الداخلية.

خلاصة الفصل:

- تناولنا من خلال هذا الفصل " الإطار النظري لمهنة المحاسبة "، والذي تبين من خلاله ما يلي:
- أن المحاسبة رافقت المسيرة الانسانية في تطورها وارتقاءها وكانت تستجيب دائما للبيئة وعواملها التي تتواجد فيها، فتتأثر بها وتؤثر فيها؛
 - 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 داخليا وخارجيا ، إنه لابد أن تتوفر لها المقومات الأساسية اللازمة لهذه المهنة؛
 - إن تطوير مهنة المحاسبة يتطلب إبراز دور المحاسبة في التنمية الاقتصادية والاجتماعية، ووضع إطار عام لتطوير المحاسبة بما يتلاءم ومتطلبات وظروف البيئة الاقتصادية والاجتماعية؛
 - إن التنمية المستدامة لمهنة المحاسبة يمكن تحقيقها على نحو أفضل من خلال إيجاد هيئة (هيئات) محاسبية مهنية؛
 - إن الهدف الاساسي للهيئة يجب أن يكون متسقا مع واحد من اهداف الاتحاد الدولي للمحاسبين، اي تطوير وتعزيز مهنة المحاسبة لتكون قادرة على تقديم خدمات ذات جودة عالية تتوافق مع المصلحة العامة؛
 - توجد العديد من المهام التي على هيئة المحاسبة المهنية القيام بها في سبيل التطوير المهني للمحاسبة وما تسعى له لتحقيق المصلحة العامة؛
 - اهتم الاتحاد الدولي للمحاسبين بعملية التعليم المحاسبي، وذلك من خلال انشاء مجلس معايير التعليم المحاسبي الذي يقوم بتطوير معايير تعليم دولية للمحاسبين المهنيين.

الفصل الثاني

واقع تطبيق اثر البيئة القانونية
والاقتصادية على تنظيم مهنة المحاسبة

تمهيد:

من اجل الإلمام بموضوع الدراسة وتكملة الجوانب النظرية التي تم التطرق إليها في الفصل السابق والإجابة على الإشكالية الأساسية، نحاول من خلال هذا الفصل إعداد دراسة ميدانية، نسعى من خلالها إلى تتبع أثر البيئة القانونية والاقتصادية على تنظيم مهنة المحاسبة وهذا من خلال تحليل ومناقشة الدراسات السابقة، وبعد جمع المعلومات المطلوبة نقوم باستخلاص النتائج المتوصل إليها

وقد تم تقسيم الفصل إلى مبحثين هما:

المبحث الأول : الطرق والأدوات المستعملة في الدراسة
المبحث الثاني : تحليل ومناقشة نتائج الدراسة.

المبحث الأول: الطرق والأدوات المستعملة في الدراسة

تلعب الطريقة والأدوات المستخدمة في الدراسة الميدانية امرا مهما في أهمية المعلومات ومصداقيتها من حيث جمعها وتناسقها وتحليلها مما يعطي للبحث قيمة علمية، ومن خلالها يتسنى للباحث اثبات او نفي فرضياته، وكذا الوصول الى نتائج في نهاية البحث، وهذا ما

سنتطرق اليه في هذا البحث، حيث نوضح في المطلب الأول الطريقة المتبعة في الدراسات المطلع عليها، و سنرى متغيرات الدراسة في المطلب الثاني.

المطلب الأول : الطريقة المستخدمة في الدراسة

يتناول هذا المطلب الطريقة المتبعة في الدراسة من خلال التعرف على مجتمع وعينة الدراسة، وأهم مصادر البيانات بالإضافة إلى أدوات جمع البيانات.

الفرع الأول: عينة الدراسة أولاً- مجتمع وعينة الدراسة

.....
يتمثل مجتمع الدراسة في خبراء المحاسبة على مستوى مدينة ورقلة سواء خبراء أو مهنيين، مع مراعاة أن يكون أفراد العينة مختارين عشوائيا من بين الأشخاص الذين تتوفر لديهم الخبرة المهنية في مزاولة مهنة المحاسبة.

تم توزيع 56 استمارة استبيان على عينة من الخبراء المحاسبين، محافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين. اعتمدنا التسليم المباشر أو بواسطة الزملاء، وبعد عملية الفرز تم استنفاد جميع الاستمارات الـ 56.

الجدول (1-2): عينة الدراسة والاستمارات الموزعة

البيان		الاستبيان
النسبة	العدد	
عدد الاستمارات الموزعة	56	100%
عدد الاستمارات المقصاة	00	0%
عدد الاستمارات الصالحة	56	100%

المصدر: إعداد الطلبة اعتمادا على الاستبيانات الموزعة

الفرع الثاني: أدوات جمع البيانات

من خلال هذا الفرع سنتعرف على بيانات الدراسة والأدوات المستخدمة في جمعها:

أولا- البيانات الأولية والثانوية

تم الاعتماد على مجموعة من البيانات الأولية والثانوية ذات الصلة بموضوع الدراسة وتتمثل في:

1- المصادر الأولية: تم تصميم استبيان وتوزيعه على العينة لدراسة أثر البيئة القانونية والاقتصادية على تنظيم مهنة المحاسبة وقد قسمت أسئلة الاستبيان إلى ثلاثة محاور حسب فرضيات الدراسة بالإضافة إلى محور البيانات الشخصية.

2- المصادر الثانوية: تم الاعتماد على مجموعة كبيرة من الكتب، المراجع، النشرات العلمية، المجالات المحكمة والدراسات السابقة، بالإضافة إلى القوانين والجريدة الرسمية.

الفرع الثالث: تصميم أداة الدراسة

أولا- خطوات إعداد الاستبيان

تم تقسيم الاستبيان إلى أربعة محاور أساسية كما يلي:

المحور الأول: خاص بالمعلومات العامة الشخصية لأفراد العينة.

المحور الثاني: بعنوان تقييم واقع تنظيم مهنة المحاسبة في بيئة الأعمال الجزائرية ويحتوي على 10 فقرات.

المحور الثالث: بعنوان ما مدى توفر متطلبات تطوير مهنة المحاسبة في بيئة الأعمال الجزائرية ويتضمن 11 فقرة.

المحور الرابع: بعنوان ما مدى توافق أداء المهنيين مع متطلبات تطوير مهنة المحاسبة وهذا المحور مكون من 17 فقرات.

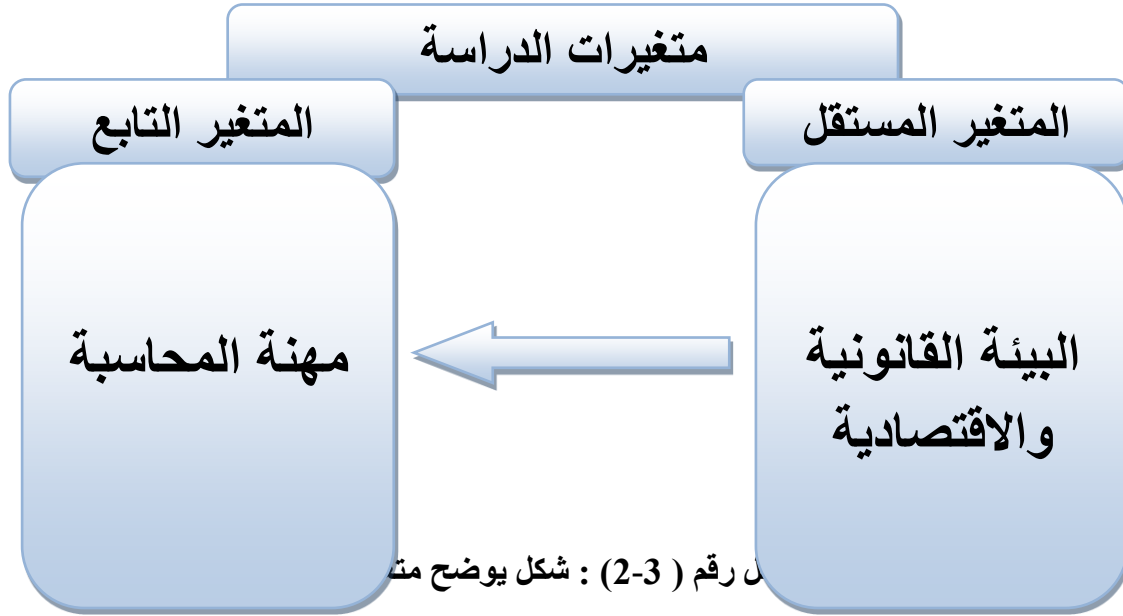
وقد تم إعداد الاستبيان على أساس مقياس ليكارت الثلاثي.

الجدول (2-2): أوزان مقياس ليكارت الثلاثي

الرأي (التصنيف)	غير موافق	محايد	موافق
الدرجة (الوزن)	1	2	3

المصدر: إعداد الطلبة

المطلب الثاني: متغيرات الدراسة
حسب مشكلة الدراسة ارتأينا ان متغيرات الدراسة كالآتي:



الرقم (3-2) : شكل يوضح مت

المبحث الثاني: عرض النتائج ومناقشتها

من خلال هذا المبحث سنحاول عرض ومناقشة النتائج المتوصل اليها من طرف الدراسات السابقة

المطلب الأول: عرض الدراسات السابقة

(1) جاءت الاطروحة والتي بعنوان واقع تطوير مهنة المحاسبة في ظل عملية الإصلاح المحاسبي في الجزائر الى معالجة الإشكالية المتمثلة في مدى استجابة مهنة المحاسبة لعملية اصلاح وتطوير المهنة في الجزائر معتمدا في الجانب الميداني على استخدام استمارة الاستبيان كأداة رئيسية لجمع البيانات، و التي تمت معالجتها و تحليلها باستخدام برنامج(Excel2007)، و برنامج (SPSS 22) .

تهدف هذه الدراسة الى محاولة تنظيم مهنة المحاسبة في ظل عملية الإصلاح المحاسبي وذلك بغية معرفة المعوقات و التحديات التي تواجه هاته المهنة و ذلك لمواكبة التطور المهني للمحاسبة حيث تناول الباحث عن واقع مهنة المحاسبة في الجزائر بعد الإصلاحات التي عرفتها وما مدى التحديات التي تواجه مهنة المحاسبة في الجزائر وما هي الجهود المبذولة في سبيل تطويرها و الى أي مدى يمكن ان تساهم هاته الإصلاحات في تحسين و تطوير المهنة وللإجابة على ذلك قام الباحث بالتطرق الى تطوير مهنة المحاسبة حيث يتطلب ذلك مسايرة مهنة معايير المحاسبة الدولية في اطار اعمال التوحيد و التوافق الدوليين و مسايرة ما جاء به الاتحاد الدولي للمحاسبين علما ان العوامل البيئية المحيطة (الاقتصادية، السياسية،... الخ) تؤثر بشكل مباشر على وضع مهنة المحاسبة، كما قام الباحث بالتطرق الى القوانين التي تنظم المهنة في الجزائر عبر عدة مراحل وذلك لكل من مهنة المحاسبين و محافظ الحسابات و المحاسبين المعتمدين كما قامت الباحثة بتوزيع الأسئلة على عينة من الخبراء المحاسبين و محافظي الحسابات و المحاسبين المعتمدين حيث تفرعت الدراسة الى الفترات الاقتصادية وراء التحاليل الاحصائية

(2) جاءت المذكرة والتي بعنوان **النظام القانوني لمجلس المحاسبة** الى مناقشة الإشكالية المتمثلة فيما مدى التزام مجلس المحاسبة بالأنظمة معتمدا في الجانب الميداني على استخدام دراسة ميدانية ثم عرض وتحليل نتائج الدراسة.

تهدف هاته الدراسة الى محاولة معرفة ودراسة النظام القانوني لمجلس المحاسبة وفي حقيقة الامر لم تنشأ أي مؤسسة رقابية تكلف بمراقبة الحسابات لتحل محل مجلس المحاسبة الفرنسي وقد نادت بعض النصوص بضرورة احداثها لكن لم يقدر لهذه المؤسسة ان ترى النور (مجلس المحاسبة)، الا بتأسيس قانوني بمقتضى المادة 190 من دستور 1976 متاثرا بمجلس محاسبة أخرى و هذا راجع لمعرفة الطبيعة القانونية لمجلس المحاسبة الجزائري هل هو مؤسسة رقابية، إدارية ام قضائية؟ و ما مدى فعاليته اثناء ممارسة الرقابة وللإجابة على ذلك قام الباحث بالتطرق الى معرفة و دراسة التنظيم الهيكلي و الوظيفي لمجلس المحاسبة و ذلك بالاعتماد على المنهج النقدي و المنهج التحليلي و التاريخي كما استأنس بالمنهج المقارن لغرض مقارنة مجلس المحاسبة الجزائري مع نظيره الفرنسي و اهم ما يميز هذا المجلس هو استرجاعه لصلاحياته القضائية في مراجعته لحسابات المحاسبين العموميين و رقابته للتسيير المالي، كما يتكون مجلس المحاسبة من جهة من رئيس مجلس المحاسبة، نائب الرئيس، رؤساء الغرف، رؤساء الفروع، المستشارون، المحتسبون، ومن جهة الناظر العام و الناظر المساعدون كما ذكر الباحث الشروط التي يلزم ان تتوفر في المترشح و توصل الباحث في هذه الدراسة الى نتائج قضائية و إدارية.

(3) جاءت المذكرة والتي بعنوان **مهنة محافظ الحسابات بين معايير التدقيق الجزائرية ومعايير التدقيق الدولية** الى مناقشة الإشكالية المتمثلة في هل يستعين محافظ الحسابات بالجزائر بمعايير مهنة التدقيق معتمدا في الجانب الميداني على استخدام الدراسة التطبيقية استعانة بالبرنامج (Excel 2007) و برنامج (SPSS 19)

تهدف هذه الدراسة الى محاولة تشخيص الواقع المهني في الجزائر و تحليل معايير المراجعة الدولية و تبيان ملائمتها للممارسة المهنية و كذلك محاولة ابراز الفائدة من بين معايير دولية للتدقيق المحاسبي كما تهدف للاطلاع على اراء المختصين حول مدى تطبيق معايير المراجعة و تعتبر بمثابة المبادئ العامة التي تحكم عملية المراجعة، كما تقع على مهنة المراجعة مسؤولية اجتماعية، كذلك تقديم صورة على مدى التزام محافضي الحسابات بمعايير المراجعة الدولية المتعارف عليها، كما يتمثل الهدف الأساسي في بيان مدى تطبيق معايير المراجعة الدولية و لأجل تحقيق هذه الأهداف تم الاعتماد على المنهج الوصفي و أداة الاستبيان، و هذا ما جعل الباحث يطرح الإشكالية التي تتمثل في مهنة محافض الحسابات وفق معايير التدقيق الجزائرية ومعايير التدقيق الدولية و هذا ما أدى في كل من بريطانيا و الولايات المتحدة الامريكية الى عدة تحولات في مجال التدقيق، كما قسم تقرير المراجعة محافض الحسابات قرار وزير المالية الى عدة فروع و لكل فرع معيار، كما قام بوضع الهياكل و شرحهم، حيث ظهر جدال و انتقادات موجهة لمعايير التدقيق الدولية و ظهر هذا حول موضوع إقامة معايير تدقيق دولية في عام 1971 و ذلك قبل انشاء مجلس معايير المحاسبة الدولية، كما ان عملية وضع المعايير هي حل بسيط لمشكلة معقدة، كما تشكك هذه الانتقادات في ان المعايير الدولية ستغطي و بشكل كافى الفوارق الكبيرة في الخلفيات و التقاليد، كما يرى بعض المراقبين ان عملية وضع معايير التدقيق و المحاسبة الدولية هي حركة تكتيكية تقوم بها مكاتب المحاسبة الدولية لتوسيع أسواقها.

(4) هدفت الاطروحة والتي بعنوان واقع التزام محافض الحسابات في الجزائر بمعايير التدقيق. (دراسة استطلاعية لمكاتب محافضي الحسابات بالشرق) الى مناقشة الإشكالية المتمثلة فيما مدى التزام محافض الحسابات في الجزائر بمعايير التدقيق معتمدا في الجانب الميداني على منهج المقارنة عند اجراء الدراسة المقارنة للتنظيم المهني للمراجعة بين البلدان المغرب والجزائر .

تهدف هذه الدراسة الى التعرف على مدى اثر معايير مهنة التدقيق على محافض الحسابات، و كذلك تحدد جوانب النقص في ممارسات محافضي الحسابات و تشخيص واقع التزام محافضي الحسابات بمعايير التدقيق و هذا راجع للأهمية التي تكمن في المساهمة الإيجابية التي يقوم بها محافض الحسابات في الوقوف على القوائم المالية و بشكل خاص على جدول سيولة الخزينة، و التي تمكن لمستخدميها من معرفة الأنشطة التشغيلية و كلما كان التقرير الذي يقدمه محافض الحسابات ذو جودة عالية كلما كان يخدم شرائح أكثر في المجتمع سواء بطريقة مباشرة او غير مباشرة، كما قام الباحث باستخدام المنهج الوصفي بالإضافة الى الأداة الإحصائية و قام بتحليل كل نتائج الاستبيان، وهذا ما جعل الباحث يطرح هذه الإشكالية هل يستعين محافضي الحسابات في الجزائر بمعايير مهنة التدقيق.

المطلب الثاني: تحليل ومناقشة نتائج الدراسات السابقة

- (1) وخلاصة لما سبق، وكإجابة عن التساؤل المطروح في مذكرة محاولة تنظيم مهنة المحاسبة في ظل عملية الإصلاح المحاسبي، توصلت الدراسة الى عدة نتائج من أهمها:
 - ✓ أثرت الإصلاحات المحاسبية على مهنة المحاسبة، حيث تهدف هذه الإصلاحات الى تطوير مهنة المحاسبة وفق المعايير الدولية وتسعى الى عولمة المحاسبة المحلية؛
 - ✓ واجه الإصلاح المحاسبي المشاكل لان مهنة المحاسبة لم تكن مؤهلة لذلك، بسبب ضعف التأهيل المهني وعدم استجابة التنظيم؛
 - ✓ إن إعادة تنظيم مهنة المحاسبة كان ضروري لنجاح الإصلاح المحاسبي، لان التنظيم القديم لمهنة المحاسبة لم يعد يستجيب لمتطلبات المرحلة؛
 - ✓ أصبحت مهنة المحاسبة في الجزائر منظمة بشكل جيد، حيث إن التنظيم الجديد لمهنة المحاسبة يتوافق الى حد كبير مع التوجيهات العامة للاتحاد الدولي للمحاسبين، ويظهر ذلك من خلال تحديث الاطار العام لعمل المجلس الوطني للمحاسبة وإنشاء اللجان المتساوية الاعضاء على مستواه؛
 - ✓ بينما أظهرت النتائج أنه لم تتم استشارة أصحاب المهنة عند إعادة تنظيم المهنة، وهذا ما جعل التنظيم يحمل العديد من التناقضات والتجاوزات، وأخطرها جعل مهنة المحاسبة تحت وصاية وزارة المالية والذي يفقدها استقلاليتها حيث عارض 8،68 % من مجموع أفراد العينة هذا الاجراء.
 - ✓ تسعى الهيئات المحاسبية الى تطوير علاقة عمل فعالة مع الحكومة، من خلال المشاركة في عملية الإصلاح المحاسبي، والمساهمة في عملية تنظيم مهنة المحاسبة، بالإضافة الى المشاركة في وضع معايير العمل المحاسبي وقواعد السلوك المهني.
 - ✓ تسهر الهيئات المهنية على تعليم وتدريب المحاسبين على العمل وفق المعايير المحاسبية، وتسعى الى حماية المصلحة العامة من خلال التأكد من التزام أعضائها بأعلى المعايير المهنية؛
- (2) توصلت الاطروحة الى ان:

- ✓ محافظي الحسابات في الجزائر يطبقون معايير التدقيق الجزائرية بشكل غير مباشر وغير اقراري و هذا راجع الى عدم وجود هيئات رقابية ميدانية تكفل التطبيق الرسمي و المباشر لهاته المعايير، بالإضافة الى غياب بعض النصوص التنظيمية المفسرة لمعايير التدقيق و كذا غياب ثقافة طلب خبرة محافظ الحسابات من طرف المؤسسات و لاسيما الخاصة منها.
- ✓ كما ان محافظ الحسابات يواجه صعوبات على ارض الواقع محاولا التغلب عليها بالخبرات المتراكمة.
- ✓ يساهم محافظ الحسابات في تطوير معايير التدقيق من خلال التعامل معها واكتشاف جوانب النقص فيها.

- ✓ ان سعي الجزائر الى مواكبة التطورات الحاصلة على المستوى العالمي فيما يتعلق بمهنة التدقيق.
- ✓ ان الالتزام بتطبيق معايير التدقيق الجزائرية من طرف محافظي الحسابات كفيل بإنتاج معلومات مالية عالية المصداقية، وبالتالي توفير جو ملائم للمستثمر الاجنبي
- (3) كما توصلت هاته الاطروحة الى عدة نتائج اهمها:

- ✓ لا تنحصر مهمة محافظ الحسابات في مراقبة الحسابات فقط وانما يعتبر أيضا صمام امان وجهاز وافي ضد أي تلاعب قانوني او اختلاس وطرف فعال في اكتشاف الأخطاء المحاسبية، التي تساعد على استمرار الشركة وتحمي مصالح الأطراف المستعملة للمعلومة المحاسبية والمالية.
- ✓ ان لصدور معايير تقارير محافظ الحسابات دلالة واضحة على جهود المشرع الجزائري وسعيه الى احداث التوافق بينها وبين معايير التدقيق الدولية.
- ✓ ان اتباع محافظ الحسابات بمعايير التدقيق الدولية يعطي موثوقية اكثر للمعلومات المحاسبية والمالية التي صادق عليها، ويخدم اكثر استثمار الشركات الأجنبية في الجزائر.
- ✓ الدور الكبير التي تلعبه المنظمات المهنية للمراجعة للارتقاء بمهنة المراجعة في العالم وتوحيد الممارسات المهنية للمراجعين الخارجيين بين الدول.
- ✓ تبني المعايير الدولية للمراجعة وحده ليس كافي لتحسين واقع الممارسات المهنية للمراجعة الخارجية بالجزائر، بل لابد من إصلاحات ترافق تبني هذه المعايير.

(4) من خلال دراستنا لعناصر التنظيم المهني للمراجعة بصفة عامة، وفي كل من الجزائر وتونس والمملكة المغربية بصفة خاصة، فقد توصلنا الى بعض النتائج العامة التي نوردتها في الاتي:

- مهنة المراجعة مهنة عريقة كباقي المهن الحرة مثل الطب والمحاماة والهندسة.... ويجب ان تمارس وفقا لتنظيم مهني سليم تلقى من خلاله المكانة اللائقة في المجتمع وتمارس دورها في دفع عجلة التنمية الاقتصادية و حماية الاقتصاد الوطني.
- نجاح مهنة المراجعة وتطورها في لي بلد يتوقف على درجة تنظيمها والالتزام الممارسين بذلك التنظيم الذي هو في الأصل يهدف لخدمة مصالح المجتمع بالدرجة الأولى ثم مصالح أعضاء المهنة.
- التنظيم السليم لمهنة المراجعة الذي يسمح بتطوير المهنة وتحقيق أهدافها، يجب ان يشتمل على اربع عناصر رئيسية وهي:
- ❖ اطار عام للممارسة المهنية يحدد بدقة الشروط العامة لممارسة المهنة.
- ❖ هيئة مهنية قادرة على تنظيم المهنة.

- ❖ معايير مهنية يسترشد بها المراجعون لتأدية مهامهم بجودة عالية.
- ❖ دستور لأداب وسلوك المهنة.
- تشترك البلدان موضوع الدراسة في الجانب التاريخي للمهنة، ومن خلال دراسة المقارنة لعناصر التنظيم المهني للمراجعة بين البلدان الثلاثة توصلنا الى العديد من النتائج أهمها:
- يوجد في كل من تونس والمملكة المغربية تكوينا متخصصا للحصول على شهادة خبير محاسب مدته ثلاث سنوات يشمل تكوينا نظريا وتربصا ميدانيا، ويتم الدخول اليه عن طريق مسابقة وطنية، في حين ان التكوين في الجزائر يقتصر على تربص ميداني لمدة سنتين و يتم الدخول اليه دون اية مسابقة.
- مهنة المراجعة في المملكة المغربية موكلة لفئة واحدة من المهنيين وهم الخبراء المحاسبون، وموكلة بصفة رئيسية كذلك في تونس بفئة الخبراء المحاسبين، بينما في الجزائر فهناك فئتان غير متجانستين سواء من حيث التكوين ومن حيث الشهادة.
- تتفق تونس والمملكة المغربية بالنسبة لمذكرة نهاية التكوين التي يقوم باعدادها الطالب ومناقشتها علنيا امام لجنة مناقشة، وهذا مالا نجده في الجزائر ويعتبر من أوجه القصور التي يجب معالجتها.
- يتم الحصول على شهادة خبير محاسب في تونس والمملكة المغربية بعد النجاح في المناقشة العلنية لمذكرة نهاية التكوين، في حين انه في الجزائر يتم الحصول على شهادة خبير محاسب بعد النجاح في الامتحان الخاص بالخبرة المحاسبية التي تنظمه وزارة التعليم العالي.

Echelle : ALL VARIABLES

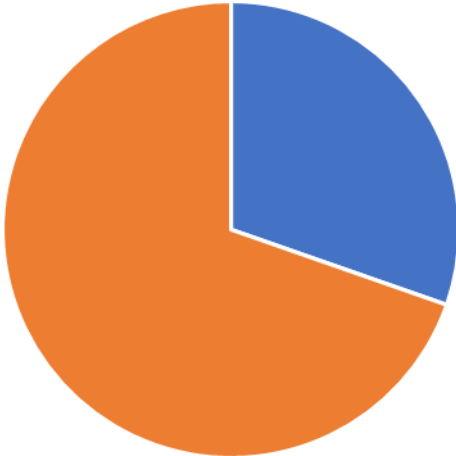
Récapitulatif de traitement des observations			
		N	%
Observations	Valide	56	100,0
	Exclue	0	,0
	Total	56	100,0

Statistiques de fiabilité	
Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,974	38

- لقد تم حساب تعين صدق العينة و قد كانت نسبة الصدق في هذا الاختبار ايجابية حيث بلغت نسبة 97.4 %، بحيث قمنا بقياسها باختبار ألفا المؤهل العلمي

01. المؤهل المهني/العلمي :

الجدول رقم (01) حسب متغير المؤهل المهني/العلمي:



■ ماستر ■ ليسانس

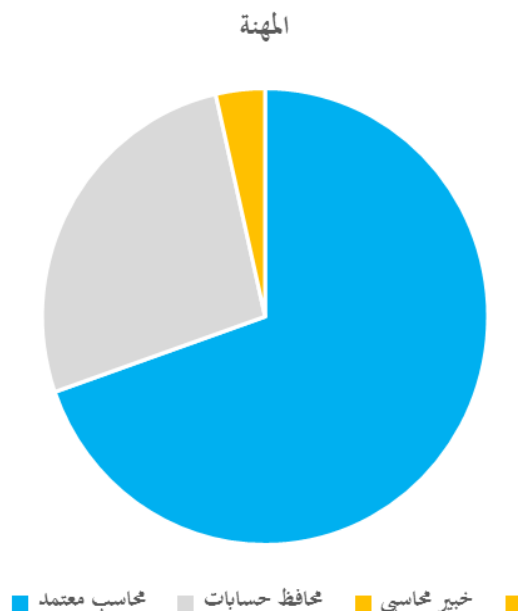
التعيين	العدد	النسبة المئوية
ليسانس	17	30.5%
ماستر	39	69.5%
المجموع	56	%100

- نلاحظ من خلال الجدول (01) والشكل (1) أن المؤهل الذي كان النسبة المستحوذة بالنسبة شهادة الماستر . في حين كانت النسبة الأقل بالنسبة لشهادة الليسانس كانت نسبته: 30.5% و هي النسبة الأقل .

02. المهنة :

الجدول رقم (02) حسب متغير المهنة:

		المهنة			
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	محاسب معتمد	39	69,6	69,6	69,6
	محافظ حسابات	15	26,8	26,8	96,4
	خبير محاسبي	2	3,6	3,6	100,0
	Total	56	100,0	100,0	



الشكل 02

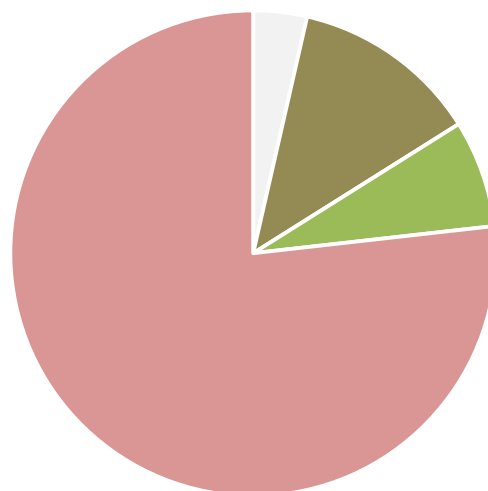
- نلاحظ من خلال الجدول (02) والشكل (02) وظائف للعينة انقسم على خبراء، والذي كان النسبة المستحوذة بالنسبة محاسب معتمد بلغت نسبته: 69.6% وكان الذي بعده هي فئة محافظ محاسبات: 26.8% و هي النسبة التي حصلنا و فيما يخص كل من خبير محاسب فقد كان النسبة الأقل بالترتيب حيث كانت نسبته 02%

03. الخبرة المهنية:

الجدول رقم (03) حسب متغير الخبرة المهنية:

		الخبرة المهنية			
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	أقل من 5 سنوات	2	3,6	3,6	3,6
	من 5 الى 10 سنة	7	12,5	12,5	16,1
	من 10 الى 15 سنة	4	7,1	7,1	23,2
	أكثر من 15 سنة	43	76,8	76,8	100,0
	Total	56	100,0	100,0	

الخبرة المهنية



■ أكثر من 15 سنة ■ من 10 الى 15 سنة ■ من 5 الى 10 سنوات ■ أقل من 5 سنوات

المصدر: إعداد الطلبة اعتمادا على برنامج SPSS

نلاحظ من خلال الجدول (03) والشكل (03) أن سنوات الخبرة للعينة فهي كانت جيدة حيث ان كل العينة

التي تمت الاستعانة بها كانت مدة خبرتها أكثر من 15 سنة وكانت نسبتها هي الأكبر حيث بلغت : 76.8 % ، أما بالنسبة للمتغير من 05 إلى 10 سنوات و قد بلغت نسبتها : 12.5% ، و من 10 الى 15 سنة بلغت 7.1 % ، أما النسبة الأقل كانت لأقل من 5 سنوات بنسبة 3.6%.

الفرع الثاني: تحليل وتفسير اتجاهات آراء المستجوبين

توضح الجداول التالية النتائج التي تم التوصل إليها حول أسئلة محاور الاستبيان المتعلقة بدراستنا.

أولاً- اتجاه المستجوبين حول فقرات المحور الأول

يوضح الجدول التالي النتائج التي تم التوصل إليها حول أسئلة المحور الأول من الاستبيان المتعلقة بتقييم واقع تنظيم مهنة المحاسبة في بيئة الأعمال الجزائرية

الجدول (04): نتائج آراء أفراد العينة حول بتقييم واقع تنظيم مهنة المحاسبة في بيئة الأعمال الجزائرية

Statistiques descriptives			
المحور الأول	العينة	الوسط الحسابي	الانحراف
-انشاء المفتشية العامة المالية له دور كبير في تطوير مهنة المحاسبة والتدقيق	56	2,73	,447
جعل مهنة المحاسبة تحت وصاية وزارة المالية لا تفقدها استقلاليتها	56	2,66	,549
أثرت الإصلاحات المحاسبية على مهنة المحاسبة	56	2,48	,874
يتم تطوير مهنة المحاسبة بما يتماشى مع محاور متطلبات المهنة	56	2,43	,892
تحت استشارة أصحاب المهنة عند إعادة تنظيم مهنة المحاسبة	56	2,41	,890
تهدف عملية الإصلاح المحاسبي في مهنة الاعمال الجزائرية	56	2,37	,885
تقييم واقع تنظيم مهنة المحاسبة في بيئة الأعمال الجزائرية	56	2,2036	,40270
استمرت مهنة المحاسبة والتدقيق في التطور مع انشاء مجالس اقليمية	56	2,09	,859
التنظيم الجديد لمهنة المحاسبة يتوافق مع التوجيهات العامة للاتحاد الدولي للمحاسبين	56	1,75	,958
بعد الاصلاحات اصبح تنظيم مهنة المحاسبة بشكل جيد	56	1,62	,776
التنظيم القديم لمهنة المحاسبة لم يعد يستجيب لمتطلبات المرحلة	56	1,48	,687
N valide (liste)	56		

أ. التحليل: يشير الجدول رقم (04) إلى أن المتوسطات الحسابية للمحور الأول الموسوم بـ بتقييم واقع تنظيم مهنة المحاسبة في بيئة الأعمال الجزائرية، تراوحت بين 1.48 – 2.73 بانحرافات معيارية تراوحت بين 0.402 – 0.958. يعني هذا أن الاتجاه العام لآراء أفراد العينة اتجهت نحو الموافقة على انشاء المفتشية العامة المالية له دور كبير في تطوير مهنة المحاسبة والتدقيق. تأتي في مقدمة الفقرات المتجهة نحو الموافقة المرتفعة الفقرة الأولى، الثانية ثم الفقرة الثالثة على الترتيب، بمتوسطات حسابية بلغت 2.73، 2.66، 2.48.

وقد اتجهت الفقرات السابعة والثامنة نحو الموافقة المتوسطة بمتوسط حسابي بلغ 2.20،
2.09 على التوالي.

بالإضافة إلى ذلك يتبين لنا من الجدول نفسه الموافقة المرتفعة لعينة الدراسة على انشاء المفتشية العامة المالية له دور كبير في تطوير مهنة المحاسبة والتدقيق ، إذ بلغ المتوسط العام للمحور 2.19 بانحراف معياري عام أقل من الواحد بقيمة بلغت 0.75، مما يعني وجود تشتت كبير بين الفقرات، وهذا يدل على درجة عدم التجانس بين فقرات المحور الأول.

ب. التفسير: من خلال التحليل السابق نجد أن البيئة الجزائرية تعتمد في أداء مهامها المحاسبية بتقييم واقع تنظيم مهنة المحاسبة في بيئة الأعمال الجزائرية ، هذا إن دل فإنما يدل على أن واقع مهنة المحاسبة يتأثر بالبيئة المحيطة بها حيث إن يوجد ارتباط بين تنظيم مهنة الحاسبة وبيئتها القانونية والاقتصادية.

الجدول (05): ما مدى توفر متطلبات تطوير مهنة المحاسبة في بيئة الأعمال الجزائرية

Statistiques descriptives			
المحور الثاني	N	Moyenne	Ecart type
يتم الحفاظ على استقلالية المهني من اجل اعطاء مصداقية لعمله	56	2,75	,437
تساهم الهيئات المهنية في عملية تنظيم مهنة المحاسبة	56	2,48	,874
تشارك الهيئات المهنية في عملية الاصلاح المحاسبي	56	2,48	,874
تم وضع معايير للعمل المحاسبي والزام المهنيين بتطبيقها	56	2,46	,873
تسعى الهيئات المهنية الى حماية المصلحة العامة من خلال التأكد من التزام أعضائها بأعلى المعايير المهنية	56	2,45	,872
تقود الهيئات المهنية عملية تطوير مهنة المحاسبة	56	2,45	,872
تمثل الهيئات المحاسبية مصالح المهنة لدى المنظمات الإقليمية والدولية	56	2,43	,892
ما مدى توافق أداء المنظمات المهنية مع متطلبات تطوير مهنة المحاسبة	56	2,3782	,65344
تم انشاء المعاهد المتخصصة في مجال المحاسبة للرفع من المؤهلات العلمية والعملية	56	2,37	,906
تشارك الهيئات المهنية في وضع معايير العمل المحاسبي وقواعد السلوك المهني	56	2,34	,920
تنظيم الهيئات المحاسبية الملتقيات والدورات التكوينية التي لها علاقة بمصالح المهنة	56	2,32	,664
تسعى الهيئات المحاسبية الى تطوير علاقة عمل فعالة مع الحكومة	56	1,62	,776
N valide (liste)	56		

أ. **التحليل:** يشير الجدول رقم (05) إلى أن المتوسطات الحسابية للمحور الثاني الموسوم ما مدى توفر متطلبات تطوير مهنة المحاسبة في بيئة الأعمال الجزائرية ، تراوحت بين 2.75 – 1.62 بانحرافات معيارية تراوحت بين 0.920 – 0.437. يعني هذا أن الاتجاه العام لآراء أفراد العينة اتجهت نحو الموافقة المرتفعة على تشارك الهيئات المهنية في وضع معايير العمل المحاسبي وقواعد السلوك المهني ، حيث تأتي في مقدمة الفقرات الموافقة على هذا الاتجاه الفقرة الأولى، الثانية ثم الثالثة على الترتيب، بمتوسطات حسابية 2.75، 2.48، 2.48 على التوالي.

بالإضافة إلى ذلك يتبين الموافقة المرتفعة جدا لعينة الدراسة على أهمية توفير متطلبات تطوير مهنة المحاسبة، إذ بلغ المتوسط العام للمحور 2.59 بانحراف معياري عام أقل من الواحد بقيمة بلغت 0,87، مما يعني وجود تشتت بين الفقرات، وهذا يدل على درجة عدم التجانس بين فقرات المحور الثاني.

ب. **التفسير:** من خلال التحليل السابق نلاحظ أن الرأي المباشر الذي يرى أن هناك عدم وجود متطلبات لتطوير مهنة المحاسبة مما يعني أن الهيئات المهنية تساهم في عملية تطوير مهنة المحاسبة وذلك راجع لعدم توافق أداء المنظمات المهنية مع متطلبات تطوير مهنة المحاسبة.

الجدول (06): ما مدى توافق أداء المهنيين مع متطلبات تطوير مهنة المحاسبة

Statistiques descriptives			
المحور الثالث	N	Moyenne	Ecart type
هناك تشريعات قانونية تحدد قواعد السلوك المهني للمحاسبين الجزائريين وتتماشى مع قواعد السلوك المهني الحديثة	56	2,68	,508
وجود هيئة مختصة في الرقابة على الأداء وعلى تطوير هذه المهنة	56	2,66	,514
يتوفر لدى محافظ الحسابات الكفاءة والمهارة المهنية في اجراء عمليات المحاسبية	56	2,66	,549
التدريب الحالي المهني لا يتلاءم مع الواقع المهني المحاسبي في الجزائر	56	2,66	,549
تم ادخال الجانب التكنولوجي في العمل المحاسبي	56	2,64	,554
تم وضع معايير للعمل المحاسبي والزام المهنيين بتطبيقها	56	2,63	,558
يتم الرفع من كفاءة المحاسبين عبر تبني برامج تعليم مستمر	56	2,61	,593
تطوير برامج التعليم المحاسبي في الجامعات مع المستجدات	56	2,55	,630
ما مدى توفر متطلبات تطوير مهنة المحاسبة في بيئة الأعمال الجزائرية	56	2,4968	,65732
يساهم الالتزام بقواعد السلوك المهني في رفع مستوى الأداء المهني لأعضاء المهنة والتمتع بالنزاهة والعناية المهنية المطلوبة في ابداء الرأي	56	2,46	,894
هناك منظمات مهنية محاسبية تشرف على تنظيم مهنة المحاسبة وتضع معايير تحدد السلوك المهني لمهمة المحاسبة	56	2,43	,871
يتوفر لدى محافظ الحسابات التأهيل العلمي والعمل لأداء عمله المهني بكفاءة	56	2,39	,908
تم وضع واعتماد معايير لترخيص بممارسة المهنة	56	2,38	,926
عدم وجود دورات تأهيلية لمحاسب في بداية تعيينه لتعريف بقواعد السلوك المهني	56	2,36	,903
يشارك المهنيين في المنظومة التعليمية لرفع من مستوى التكوين المحاسبي للطلبة	56	2,34	,920
تم وضع الضوابط الكفيلة بالمحافظة على اخلاقيات المهنة	56	2,34	,900
يتم مراقبة نوعية خدمات الكاتب المحاسبة	56	2,34	,920
مبادئ وقواعد اخلاقيات المهنة تتلاءم مع البيئة الجزائرية	56	2,32	,897
N valide (liste)	56		

أ. **التحليل:** يشير الجدول رقم (06) إلى أن المتوسطات الحسابية للمحور الثالث الموسوم ما مدى توافق أداء المهنيين مع متطلبات تطوير مهنة المحاسبة، تراوحت بين 2.32 – 2.68 بانحرافات معيارية تراوحت بين 0.926 – 0.508. يعني هذا أن الاتجاه العام لآراء أفراد العينة اتجهت نحو الموافقة المرتفعة على أن أداء المهنيين يتوافق مع متطلبات تطوير مهنة المحاسبة ، حيث تأتي في مقدمة الفقرات الموافقة على هذا الاتجاه الفقرة الأولى، الثانية ثم الثالثة على الترتيب، بمتوسطات حسابية 2.68، 2.66، 2.66 على التوالي. بالإضافة إلى ذلك يتبين الموافقة المرتفعة جدا لعينة الدراسة على وجود كفاءة من اجل تطوير مهنة المحاسبة، إذ بلغ المتوسط العام للمحور 2,50 بانحراف معياري عام أقل من الواحد بقيمة بلغت 0,77، مما يعني وجود تشتت بين الفقرات، وهذا يدل على درجة عدم التجانس بين فقرات المحور الثالث.

ب. **التفسير:** من خلال التحليل السابق نلاحظ أن الرأي المباشر الذي يرى أن هناك وجود توافق بين أداء المهنيين ومتطلبات تطوير مهنة المحاسبة مما يعني أن هناك تشريعات قانونية تحدد قواعد السلوك المهني للمحاسبين الجزائريين وتتماشى مع قواعد السلوك المهني الحديثة .

خلاصة الفصل :

من خلال هذا الفصل حاولنا تتبع اثر البيئة القانونية على تنظيم مهنة المحاسبة، عن طريقة دراسة الميدانية لعينة من المهنيين وهذا عن طريق تحليل نتائج الدراسات السابقة وانطلاقا من النتائج التي استخلصناها، حيث كان اغلب اتفاق أفراد العينة بان هناك عدة عراقيل تواجه مهنة المحاسبة في الجزائر.

خاتمة

خاتمة:

تناولت هذه الدراسة موضوع " اثر البيئة القانونية والاقتصادية على تنظيم مهنة المحاسبة " والتي حاولنا من خلالها تقييم واقع مهنة المحاسبة بعد سنوات من عملية إصلاحها منذ صدور القانون 01-10 وحتى يومنا هذا، وذلك من خلال معالجة إشكالية أساسية تتمحور حول مدى تأثير البيئة القانونية والاقتصادية على تنظيم مهنة المحاسبة.

من اجل الالمام بموضوع الدراسة قمنا بتقسيمها الى فصلين، تناولنا في الفصل الاول الاطار النظري لمهنة المحاسبة و بيئتها القانونية والاقتصادية و الذي يحتوي على مبحثين، كما حيث تناولنا في المبحث الأول ماهية البيئة المحاسبية لمهنة المحاسبة، كما قمنا في المبحث الثاني بعرض و تحليل الدراسات السابقة، و يحتوي الفصل الثاني على واقع تطبيق اثر البيئة القانونية والاقتصادية على تنظيم مهنة المحاسبة و التي يتكون من مبحثين، حيث تناول المبحث الأول أدوات و منهجية الدراسة، اما بالنسبة للمبحث الثاني و الأخير فقد تناول عرض النتائج و مناقشتها، و لقد حاولنا من خلال هذه المباحث الإجابة على إشكالية الدراسة و ذلك انطلاقا من فرضية رئيسية و ثلاث فرضيات فرعية، و باستخدام طريقة تحليل نتائج الدراسات السابقة تم التوصل الى عدة نتائج.

وسنحاول من خلال هذه الخاتمة تقديم اهم النتائج النظرية والتطبيقية المتوصل اليها من خلال الدراسة، يليها عرض نتائج اختبار الفرضيات تم تقديم التوصيات وافاق البحث.

نتائج الدراسة:

أفرزت الدراسة النظرية والتطبيقية للموضوع مجموعة من النتائج يمكن عرض أهمها فيما يلي:

عرض نتائج الدراسة :

- ان المحاسبة رافقت المسيرة الإنسانية في تطورها وارتقاءها وكانت تستجيب دائما للبيئة وعواملها التي تتواجد فيها، فتتأثر بها وتؤثر فيها.
- ان تطوير مهنة المحاسبة يتطلب ابراز دور المحاسبة في التنمية الاقتصادية والاجتماعية، ووضع اطار عام لتطوير المحاسبة بما يتلاءم ومتطلبات وظروف البيئة الاقتصادية والاجتماعية.
- لقد عرفت مهنة المحاسبة بالجزائر تغيرات عديدة، بداية من المهام المسندة اليها في ظل النظام الاشتراكي و ما تبعه من سياسة إعادة الهيكلة و مخططات التنمية، فكان الدور الأساسي لمهنة المحاسبة هو حماية الملك العام، الى غاية ظهور بوادر التوجه الاقتصادي الجديد - اقتصاد السوق - و رغبة الجزائر في الانضمام الى منظمة التجارة العالمية و توحيد المعاملات المحاسبية المحلية و ذلك بتبني المعايير المحاسبية الدولية، لذلك اصبح من الضروري تطوير مهنة المحاسبة تبعا للظروف الحالية و المهام الموكلة لها.
- ان الإصلاحات المحاسبية التي قامت بها الجزائر مؤخرا لم تقتصر على اصلاح النظام المحاسبي، و انما تعداه الى اصلاح و تنظيم مهنة المحاسبة في الجزائر و ذلك من خلال اصدار مجموعة من النصوص القانونية.
- ان اصلاح و تنظيم مهنة المحاسبة في الجزائر جاء نتيجة العديد من المشاكل التي كانت تعاني منها المهنة، كان من أهمها ضعف التأهيل المهني و كذا عدم استجابة التنظيم.
- أدت الإصلاحات المحاسبية التي قامت بها الجزائر مؤخرا الى عدة تغييرات تمثلت في إعادة تنظيم مهنة المحاسبة، إعادة هيكلة المنظمات المهنية ونقل الصلاحيات من المصف الوطني للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين الى وزارة المالية، وكذلك تحديث الاطار العام لعمل المجلس الوطني للمحاسبة.
- ان الإصلاحات المحاسبية الأخيرة قد اخذت من المنظمات المهنية السابقة كل الصلاحيات، وجعلتها تحت الوصاية المباشرة لوزارة المالية، الامر الذي يجعلها لا تتمتع بالاستقلالية الكاملة، والذي يمكن القول انه يتناقض وما تنادي به المعايير الدولية.

- لقد اولت الجزائر اهتماما كبيرا بعملية التكوين والتعليم المحاسبي في ظل عملية الإصلاح المحاسبي التي تهدف الى تنظيم وتطوير مهنة المحاسبة، اذ اشارت التشريعات المنظمة للمهنة الى ضرورة توافر التأهيل العلمي والتكوين المهني للأشخاص الراغبين في الحصول على الاعتماد كمهنيين.
- ان الجزائر تسير وفق التوجيهات التي قدمها الاتحاد الدولي للمحاسبين من اجل تطوير مهنة المحاسبة المحلية لمواكبة مستجدات المهنة في العالم.

1- نتائج اختبار فرضيات الدراسة:

توصلنا الى أن المتغيرات المستقلة مجتمعة لها تأثير معنوي على تطوير مهنة المحاسبة الى أن في هذه الحالة تبرز الأهمية المعنوية لتنظيم مهنة المحاسبة مقارنة بالأهمية غير المعنوية لدور الهيئات المهنية والتأثير المعنوي السلبي لأداء العلمي والمهني للمحاسبين على تطوير مهنة المحاسبة. وهذا يقود الى إثبات الفرضية الرئيسية التي تنص على وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطوير مهنة المحاسبة وعملية اصلاح مهنة المحاسبة في الجزائر.

التوصيات:

- بناء على النتائج السابقة قمنا باقتراح التوصيات التالية:
- الحفاظ على استقلالية المهنة بما يضمن رقي المهنة من جهة و من جهة أخرى حياد الإدارة (وزارة المالية).
- ضرورة مشاركة ممثلي المهنة في اعداد النصوص القانونية المتعلقة بمهنة المحاسبة.
- تعزيز دور الهيئات المهنية في تنظيم وتطوير المهنة و ممارستها.
- على الهيئات المهنية ان تسهر على تعليم و تدريب أعضائها على العمل وفق المعايير المحاسبية، من خلال تنظيم الملتقيات و الدورات التكوينية.
- ضرورة التنسيق مع الهيئات المهنية المحلية و الإقليمية ذات العلاقة بمهنة المحاسبة، و الانضمام الى المنظمات و الهيئات الدولية التي تجمع أصحاب المهنة عبر العالم و ذلك بغية الاستفادة منها.
- ضرورة تطوير برامج التعليم المحاسبي الجامعي مع المستجدات، و توثيق العلاقة بين الجانبين الاكاديمي و التطبيقي في التعليم.
- سد الفجوة بين ما يدرسه الطالب و بين التطبيق العملي من خلال الاهتمام بتكوين و تدريب المحاسبين الجدد.
- رفع كفاءة المحاسبين عبر تبني برامج تعليم مستمر تهدف الى تطوير معارف و خبرات المهنيين.
- ضرورة مشاركة المهنيين في المنظومة التعليمية من اجل الرفع من مستوى التكوين المحاسبي للطلبة.
- انشاء المعاهد المتخصصة في مجال المحاسبة للرفع من المؤهلات العلمية والعملية للمحاسبين.

آفاق البحث :

من خلال دراستنا لموضوع اثر البيئة القانونية والاقتصادية على تنظيم مهنة المحاسبة لاحظنا أن الموضوع متشعب وعلى قدر كبير من الاهمية، حيث يمكن ربطه بمتغيرات وأبعاد متعددة كربطه بالعوامل البيئية (العوامل الاقتصادية والسياسية والثقافية)، كما أننا في دراستنا اخذنا تطور مهنة المحاسبة كمتغير تابع للمتغيرات التي أحدثتها عملية اصلاح مهنة المحاسبة على مستوى التنظيم ودور الهيئات المهنية والاداء العلمي والمهني، الا أنه يمكن التعمق أكثر في الدراسة من خلال التركيز على دراسة أثر كل متغير على حدى، وبما أن الدراسة أسفرت على نتائج متباينة بسبب حداثة عملية الاصلاح المحاسبي في الجزائر فإننا نقترح إعادتها عند اكتمال عملية الاصلاح واستقرار المهنة .

وفي الاخير نامل أننا قد قدمنا مساهمة ولو بسيطة في اثر البيئة القانونية والاقتصادية على تنظيم مهنة المحاسبة وفتحنا آفاق للبحث والخوض في هذا الموضوع.

قائمة المراجع

قائمة المراجع :
المراجع بلغة العربية:
أولا- الكتب :

- 1 محمد المبروك أبو زيد، المحاسبة وانعكاساتها على الدول العربية، ط1 ، ايتراك للطباعة و النشر و التوزيع، القاهرة، 2005.
 - 2 النقيب كمال عبد العزيز، مقدمة في النظرية المحاسبية، ط1، دار وائل للنشر، عمان، 2004.
 - 3 رضوان حلوة حنان، تطور الفكر المحاسبي، ط1، مكتبة دار الثقافة، عمان، 1998.
 - 4 عبد الستار الكبيسي، الشامل في مبادئ المحاسبة ، دار وائل للنشر، عمان، 2008.
 - 5 سليمان مصطفى الدلاهمي، مبادئ و اساسيات علم المحاسبة، ط1، مؤسسة الوراق للنشر، عمان، 2008.
 - 6 رضوان حلوة حنان، النموذج المحاسبي المعاصر- من المبادئ الى المعايير ، ط2، دار وائل للنشر و التوزيع، عمان، 2006.
 - 7 إسماعيل يحيى الشكريني و اخرون، أسس و مبادئ المحاسبة المالية، ج1، دار الحامد للنشر و التوزيع، عمان، 2010.
 - 8 امين السيد محمد لطفي، نظرية المحاسبة، منظور التوافق الدولي المحاسبي، ج1، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2006.
 - 9 خليل الدليمي، و اخرون، مبادئ المحاسبة المالية، ج1، دار الثقافة عمان، 2005
- ثانيا - المقالات المنشورة:**
- 10 منعم عبد الكريم السعيدة، إبراهيم يوسف العبادي، " اتجاهات طلبية المحاسبة في الجامعات الأردنية نحو المحاسبة كمهنة مستقبلية "، دراسات علمية العلوم التربوية، جامعة الأردنية، العدد 43، 2016.
 - 11 بونعجة سحلون، بوفليح نبيل، " الاثار المتوقعة للانضمام لمنظمة التجارة العالمية (على سوق الخدمات المحاسبية في ظل سياسات اصلاح المهن المحاسبية في الجزائر OMC) "، الاكاديمية للدراسات الاجتماعية و الإنسانية، جامعة حسيبة بن بوعلي بالشلف، العدد 19، جانفي 2018.
 - 12 جابر حسين المنصوري ، عماد عبد الستار المشكور، مدى مساهمة مقومات مهنة المحاسبة في رفع كفاءة المحاسبين لترشيد القرارات الاستثمارية، مجلة الإدارة و الاقتصاد، البصرة، العدد 20، 2020.
 - 13 ألرحيلي، عوض سلامة، إطار مقترح لتطوير المحاسبة في دول مجلس التعاون لدول الخليج العربية من منظور شامل، المجلة العربية للمحاسبة، جلد الأول نوفمبر 1992.
 - 14 سليمان بلعور، عبد القادر قطيب، واقع مهنة المحاسبة في الجزائر في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي، مجلة إضافات اقتصادية، غرداية، العدد 03، افريل 2018.

ثالثا- القرارات ، القوانين ، المراسيم :

15 الجريدة الرسمية الجمهورية الجزائرية، " القانون رقم 10-01 الصادر في 29 جوان 2010 "، العدد 42

رابعا- الوثائق:

16 الاتحاد الدولي للمحاسبين، تأسيس و تطوير هيئة محاسبية مهنية، الجزء الأول، دليل، ترجمة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، سنة 2011.

خامسا- أبحاث علمية:

17 فيروز خويلدات، واقع تطوير مهنة المحاسبة في ظل عملية الإصلاح المحاسبي في الجزائر، أطروحة دكتوراه، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2015.

18 بالعيد الطيب، مهنة محافظ الحسابات بين معايير التدقيق الجزائرية و معايير التدقيق الدولية، مذكرة ماستر، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2017.

19 تركي صونية، بن معمر تسعديت، النظام القانوني لمجلس المحاسبة، مذكرة ماستر، جامعة عبد الرحمان ميرة، بجاية

20 مداني بن بلغيث، أهمية اصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ظل اعمال التوحيد الدولية، أطروحة الدكتوراه، الجزائر، 2004.

21 وليد ناجي الحياي، نظرية المحاسبة، الاكاديمية العربية، الدنمارك، 2007.

22 خيام محمد كامل مدوخ، واقع تطوير مهنة المحاسبة بين التاهيل المهني و التكنولوجي للمحاسبين في الشركات العاملة في قطاع غزة، مذكرة ماجيستر، الجامعة الإسلامية، فلسطين، 2014.

23 مومن أكرا، رابو صليحة، تنظيم مهنة المحاسبة في الجزائر، مذكرة ماستر، جامعة الدكتور مولاي الطاهر، سعيدة، 2019 .

24 خيراني العيد، مدى مساهمة عوامل جودة الأداء المهني لمحافظي الحسابات في ضبط مخاطر المراجعة، مذكرة ماجيستر، جامعة قاصدي مرباح ورقلة.

مراجع بلغة الاجنبية:

25 Scoot G ; Accounting and developing nation, international Accounting Studies Institute University of Washington, 1970

26 Perera, M.H.B., Accounting in developing Countries A case for Localized uniformity, The journal of the British Accounting association Vol. 21, No. 2, June 1989.

27 Sterling, R.R. ,Accounting Research, Education and Practice, Journal of Accountancy vol 52 No. 62001

- 28 Fethi Saidi Accounting developments in Algeria The Road To IFRS International Research Journal Of Applied Finance Nanero Gqluqnise 04 2013 .
- 29 Bubaker Shareia The Libyan Accounting Profession World Academy Of Science Engineering And Technology International Journal Of Economics And Management Engineering Vol 08 No 12 **2014**
- 30 Hassan, R. H.; Ruth, W. and Amal, E.S, The impact of environmental factors on accounting development: an Egyptian longitudinal study, Critical Perspectives on Accounting, Vol 14, No3, 2003, pp. 273-292.
- 31 Al-Qahtani, A. K, The development of accounting regulation in the GCC: Western hegemony or recognition of
- 32 particularity?, Managerial Auditing Journal , vol 20, No3, 2006, pp. 217-226.

الملاحق

Echelle : ALL VARIABLES

Récapitulatif de traitement des observations			
		N	%
Observations	Valide	56	100,0
	Exclue	0	,0
	Total	56	100,0

Statistiques de fiabilité	
Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,974	38

المهنة					
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valid e	محاسب معتمد	39	69,6	69,6	69,6
	محافظ حسابات	15	26,8	26,8	96,4
	خبير محاسبي	2	3,6	3,6	100,0
	Total	56	100,0	100,0	

الخبرة المهنية					
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	أقل من 5 سنوات	2	3,6	3,6	3,6
	من 5 إلى 10 سنة	7	12,5	12,5	16,1
	من 10 إلى 15 سنة	4	7,1	7,1	23,2
	أكثر من 15 سنة	43	76,8	76,8	100,0
	Total	56	100,0	100,0	

Statistiques descriptives			
المحور الأول	العينة	الوسط الحسابي	الانحراف
انشاء المفتشية العامة المالية له دور كبير في تطوير مهنة المحاسبة والتدقيق	56	2,73	,447
جعل مهنة المحاسبة تحت وصاية وزارة المالية لا تفقدها استقلاليتها	56	2,66	,549
أثرت الإصلاحات المحاسبية على مهنة المحاسبة	56	2,48	,874
يتم تطوير مهنة المحاسبة بما يتماشى مع محاور متطلبات المهنة	56	2,43	,892
تحت استشارة أصحاب المهنة عند إعادة تنظيم مهنة المحاسبة	56	2,41	,890
تهدف عملية الإصلاح المحاسبي في مهنة الاعمال الجزائرية	56	2,37	,885
تقييم واقع تنظيم مهنة المحاسبة في بيئة الأعمال الجزائرية	56	2,2036	,40270
استمرت مهنة المحاسبة والتدقيق في التطور مع انشاء مجالس اقليمية	56	2,09	,859
التنظيم الجديد لمهنة المحاسبة يتوافق مع التوجيهات العامة للاتحاد الدولي للمحاسبين	56	1,75	,958
بعد الاصلاحات اصبح تنظيم مهنة المحاسبة بشكل جيد	56	1,62	,776
التنظيم القديم لمهنة المحاسبة لم يعد يستجيب لمتطلبات المرحلة	56	1,48	,687
N valide (liste)	56		

Statistiques descriptives			
المحور الثاني	N	Moyenne	Ecart type
يتم الحفاظ على استقلالية المهني من اجل اعطاء مصداقية لعمله	56	2,75	,437
تساهم الهيئات المهنية في عملية تنظيم مهنة المحاسبة	56	2,48	,874
تشارك الهيئات المهنية في عملية الاصلاح المحاسبي	56	2,48	,874
تم وضع معايير للعمل المحاسبي والزام المهنيين بتطبيقها	56	2,46	,873
تسعى الهيئات المهنية الى حماية المصلحة العامة من خلال التأكد من التزام أعضائها بأعلى المعايير المهنية	56	2,45	,872
تقود الهيئات المهنية عملية تطوير مهنة المحاسبة	56	2,45	,872
تمثل الهيئات المحاسبية مصالح المهنة لدى المنظمات الإقليمية والدولية	56	2,43	,892
ما مدى توافق أداء المنظمات المهنية مع متطلبات تطوير مهنة المحاسبة	56	2,3782	,65344
تم انشاء المعاهد المتخصصة في مجال المحاسبة للرفع من المؤهلات العلمية والعملية	56	2,37	,906
تشارك الهيئات المهنية في وضع معايير العمل المحاسبي وقواعد السلوك المهني	56	2,34	,920
تنظيم الهيئات المحاسبية الملتقيات والدورات التكوينية التي لها علاقة بمصالح المهنة	56	2,32	,664
تسعى الهيئات المحاسبية الى تطوير علاقة عمل فعالة مع الحكومة	56	1,62	,776
N valide (liste)	56		

Statistiques descriptives			
المحور الثالث	N	Moyenne	Ecart type
هناك تشريعات قانونية تحدد قواعد السلوك المهني للمحاسبين الجزائريين وتتماشى مع قواعد السلوك المهني الحديثة	56	2,68	,508
وجود هيئة مختصة في الرقابة على الأداء وعلى تطوير هذه المهنة	56	2,66	,514
يتوفر لدى محافظ الحسابات الكفاءة والمهارة المهنية في اجزاء عمليات المحاسبية	56	2,66	,549
التدريب الحالي المهني لا يتلاءم مع الواقع المهني المحاسبي في الجزائر	56	2,66	,549
تم ادخال الجانب التكنولوجي في العمل المحاسبي	56	2,64	,554
تم وضع معايير للعمل المحاسبي والزام المهنيين بتطبيقها	56	2,63	,558
يتم الرفع من كفاءة المحاسبين عبر تبني برامج تعليم مستمر	56	2,61	,593
تطوير برامج التعليم المحاسبي في الجامعات مع المستجدات	56	2,55	,630
ما مدى توفر متطلبات تطوير مهنة المحاسبة في بيئة الأعمال الجزائرية	56	2,4968	,65732
يساهم الالتزام بقواعد السلوك المهني في رفع مستوى الأداء المهني لأعضاء المهنة والتمتع بالنزاهة والعناية المهنية المطلوبة في إبداء الرأي	56	2,46	,894
هناك منظمات مهنية محاسبية تشرف على تنظيم مهنة المحاسبة وتضع معايير تحدد السلوك المهني لمهمة المحاسبة	56	2,43	,871
يتوفر لدى محافظ الحسابات التأهيل العلمي والعمل لأداء عمله المهني بكفاءة	56	2,39	,908
تم وضع واعتماد معايير لترخيص بممارسة المهنة	56	2,38	,926
عدم وجود دورات تأهيلية لمحاسب في بداية تعيينه لتعريف بقواعد السلوك المهني	56	2,36	,903
يشارك المهنيين في المنظومة التعليمية لرفع من مستوى التكوين المحاسبي للطلبة	56	2,34	,920
تم وضع الضوابط الكفيلة بالمحافظة على اخلاقيات المهنة	56	2,34	,900
يتم مراقبة نوعية خدمات الكاتب المحاسبية	56	2,34	,920
مبادئ وقواعد اخلاقيات المهنة تتلاءم مع البيئة الجزائرية	56	2,32	,897
N valide (liste)	56		

الفهرس

الصفحة	عنوان
	الإهداء
	الشكر
III	ملخص
IV	قائمة المحتويات
VI	قائمة الجداول
VII	قائمة الأشكال
X	قائمة الاختصارات والرموز
أ	مقدمة
الفصل الأول: : الإطار النظري لمهنة المحاسبة و بيئتها القانونية	
02	تمهيد
03	المبحث الأول: ماهية البيئة القانونية لمهنة المحاسبة
03	المطلب الأول : مفاهيم عامة حول البيئة القانونية
03	الفرع الاول : الهيئة المحاسبية المهنية
03	أولاً- الهيئة المحاسبية المهنية
03	ثانياً- الهيكل القانوني و التنظيمي للهيئة المحاسبية المهنية
06	ثالثاً- اهداف الهيئة المحاسبية المهنية و برنامج عملها
07	رابعاً- برنامج عمل الهيئة المحاسبية المهنية
08	الفرع الثاني: البيئة القانونية
08	اولاً- المؤهلين المهنة المحاسبية
10	ثانياً - شروط ممارسة المهنة المحاسبية
11	ثالثاً- مسؤوليات الخبراء المحاسبين و محافظي الحسابات و المحاسبين المعتمدين

12	رابعاً- شركات الخبرة المحاسبية و محافظي الحسابات و المحاسن المعتمدين
12	خامساً- المنظمات المهنية المشرفة على مهنة المحاسبة في الجزائر
	الفرع الثالث: البيئة الاقتصادية
17	المطلب الثاني: مهنة المحاسبة في الجزائر
17	الفرع الأول: ماهية مهنة المحاسبة
17	أولاً - تعريف مهنة المحاسبة
17	ثانياً - نشأة مهنة المحاسبة وتطورها التاريخي
20	ثالثاً- خصائص مهنة المحاسبة
21	الفرع الثاني : عموميات حول مهنة المحاسبة
21	أولاً- ميزات مهنة المحاسبة عن المهن الأخرى
21	ثانياً- مقومات مهنة المحاسبة
24	ثالثاً- سبل تطوير مهنة المحاسبة
26	رابعاً: تنظيم مهنة المحاسبة في الجزائر
28	خامساً: تطور المحاسبة في الجزائر
33	سادساً- واقع مهنة المحاسبة في الجزائر في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي
35	المبحث الثاني: مراجعة الأبحاث و الدراسات العلمية السابقة
35	المطلب الأول: عرض و تحليل الدراسات العلمية السابقة
41	المطلب الثاني: مقارنة الدراسة الحالية بالدراسات السابقة
43	خلاصة الفصل
	الفصل الثاني : واقع تطبيق اثر البيئة الاقانونية على تنظيم مهنة المحاسبة
45	تمهيد
46	المبحث الأول: الطرق و الأدوات المستخدمة في الدراسة

46	المطلب الأول : الطريقة المستخدمة في الدراسة
46	المطلب الثاني: متغيرات الدراسة
47	المطلب الثالث: طريقة جمع و تلخيص المعلومات
47	أولاً- مصادر جمع المعلومات
48	المبحث الثاني: تحليل ومناقشة نتائج الدراسة
48	المطلب الأول: عرض الدراسات السابقة
50	المطلب الثاني: تحليل ومناقشة نتائج الدراسات السابقة
53	خلاصة الفصل
55	الخاتمة
60	المصادر والمراجع
82	الملاحق
94	الفهرس