

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة محمد بوضياف المسيلة
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

مطبوعة دروس في مقياس

"تنظيم وأخلاقيات مهنة المحاسبة في الجزائر"

موجة لطلبة السنة الأولى ماستر تخصص "مالية ومحاسبة"

إعداد الدكتور:

كثير عيسى



2026 - 2025

فهرس المحتويات

أ.....	مقدمة.
1.....	المحور الأول: الإطار النظري للمحاسبة – تذكير.
1.....	أولا: تعريف المحاسبة.
3.....	ثانيا: تعريف مهنة المحاسبة.
4.....	ثالثا: أهمية المحاسبة كعلم ومهنة.
5.....	رابعا: أقسام المحاسبة.
9.....	خامسا: مبادئ علم المحاسبة.
15.....	سادسا: الوظائف الأساسية للمحاسبة.
16.....	سابعا: الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية.
17.....	ثامنا: مجال وحدود تدخل المحاسبة.
18.....	تاسعا: الركائز الأساسية لمهنة المحاسبة.
23.....	المحور الثاني: الخلفية التاريخية وتطور تنظيم مهنة المحاسبة في الجزائر.
23.....	المرحلة الأولى: من سنة 1962 إلى غاية سنة 1971م.
24.....	المرحلة الثانية: من سنة 1971 إلى غاية سنة 1982.
27.....	المرحلة الثالثة: من سنة 1975 إلى بداية مرحلة إدارة التحول نحو الرأسمالية سنة 1988م....
28.....	المرحلة الرابعة: من سنة 1990 إلى غاية 2001.
32.....	المرحلة الخامسة: من سنة 2001 إلى سنة 2007.
33.....	المرحلة السادسة من 2007 إلى غاية 2010.

35.....	المرحلة السابعة: تنظيم مهنة المحاسبة في الجزائر 2010 – إلى غاية اليوم.
45.....	المحور الثالث: الإطار النظري لماهية أخلاقيات مهنة المحاسبة.
45.....	أولا: تعريف أخلاقيات مهنة المحاسبة.
46.....	ثانيا: تعريف أخلاقيات المهنة.
47.....	ثالثا: تعريف أخلاقيات مهنة المحاسبة.
49.....	رابعا: آليات تحفيز المحاسبين الممارسين على الإلتزام الصارم بأخلاقيات مهنة المحاسبة.
50.....	خامسا: أهمية ومبادئ وقواعد أخلاقيات مهنة المحاسبة.
50.....	خامسا - 1: أهمية أخلاقيات مهنة المحاسبة.
51.....	خامسا - 2: مبادئ وقواعد السلوك المهني لأخلاقيات مهنة المحاسبة.
54.....	سادسا: العوامل المؤثرة في أخلاقيات المهنة.
58.....	المحور الرابع: أخلاقيات مهنة المحاسبة في الجزائر.
59.....	أولا: مدونة أخلاقيات المهني المحاسب في أداء مهنته.
73.....	ثانيا: مدونة أخلاقيات مهنة الخبير المحاسب.
81.....	ثالثا: مدونة أخلاقيات مهنة محافظ الحسابات.
92.....	المحور الخامس: حدود صلاحيات وتدخل وتنصيب وعزل محافظ الحسابات في الجزائر.
92.....	أولا: تصنيف مهنيي المحاسبة والمراجعة في النظام المحاسبي الجزائري.
93.....	ثانيا: شروط وضوابط تأسيس الشركات المحاسبة في الجزائر.
95.....	ثالثا: شروط الالتحاق بمهنة التدقيق والمحاسبة "محافظ الحسابات" في الجزائر.
99.....	رابعا: تعيين وعزل مهنيي التدقيق والمحاسبة في الجزائر.
102.....	خامسا: حالات التنافي والموانع لدى محافظ الحسابات.

قائمة الأشكال والجداول

قائمة الأشكال

الرقم	العنوان	رقم الصفحة
01	شكل يبين أنماط ممارسة مهنة المحاسبة وميادينها	
01	جدول اختلافات في المبادئ النازمة لمهنة المحاسبة وأخلاقياتها على مستوى المنظمات الدولية	

مقدمة

تماشيا مع الحركة العالمية، خاضت البيئة التنظيمية في الجزائر مسارا طويلا لتحديث المنظومة المحاسبية بهدف التكيف مع المستجدات الواقعية وخاصة في جانب التوافق مع معايير المحاسبة الدولية، حيث شهد هذا القطاع تحولات عميقة منذ عهد الاستقلال وحتى اللحظة الراهنة تأثرا بتقلبات المحيط الاستثماري، فمع أفول عهد التخطيط المركزي والتوجه الاشتراكي نهاية عقد الثمانينات، اتجهت الجزائر نحو تبني لبيات السوق الحر، هذا التحول الجذري فرض حزمة من التصحيحات الهيكلية شملت التخلي عن ملكية بعض المنشآت العامة، وتوقيع اتفاقيات تبادل حر مع المنظومة الأوروبية خاصة والدولية عامة، والبحث عن موطئ قدم في المنظمات التجارية الدولية، الأمر الذي جعل عصرة القواعد والمهن المالية حتمية لا مفر منها باعتبارها الأداة التواصلية الأولى في عالم المال والرباط الأساسي بين الكيانات الاقتصادية وشركائها.

من هذا المنطلق وبهدف تلبية الاحتياجات المحورية والركائز التعليمية المطلوبة لهذا المسار الأكاديمي في مادة تنظيم وأخلاقيات مهنة المحاسبة، جرى اعداد هذه المطبوعة العلمية البيداغوجية، حيث بذلنا قصارى جهدنا لتقديم محتوى سلس وشامل يجمع بين الأفكار النظرية والآليات التوضيحية، الأمر الذي يضمن للملتحقين الجدد ببرنامج العلوم المحاسبة والتدقيق استيعاب المادة وتجاوز عقبات البدايات بكل يسر وسهولة.

تستند هاته المطبوعة أساسا على المتطلبات الهيكلية للمادة التعليمية الواردة في عرض المواءمة لمادة تنظيم وأخلاقيات مهنة المحاسبة في الجزائر، وذلك عبر تفكيك ومناقشة المحاور الأساسية الناضجة لها في الجزء الأول على أن يليها جزء ثاني لبقية محاور المادة، حيث حرصنا على استيفاء هذا الشق المعرفي الجوهري بتوجيه الطلبة نحو إعداد بحوث تطبيقية معمقة ضمن ورشات الأعمال الموجهة، والتي تبحث في المسار التاريخي للنشاط المحاسبي داخل الجزائر وما رافقه من تعديلات جذرية متعاقبة حتى بلوغ واقعه المنظور حاليا من جهة، ومن جهة أخرى التعرف على ميثاق أخلاقيات مهنة المحاسبة في الجزائر.

والله ولي التوفيق

د. عيسى كثير



المحور الأول:

الإطار النظري للمحاسبة – تذكير

تمهيد:

تعد المحاسبة منظومة معرفية اصطلاحية تهدف إلى رصد الحالة المالية وتقييم مخرجات الأنشطة التجارية، ويتجلى جوهرها بوضوح في خلاصة تقارير التدقيق التي تبحث في مدى تمثيل البيانات للمركز المالي وفعالية الأداء بصدق وإنصاف، وذلك استنادا إلى القواعد والأعراف المهنية السائدة، كما أن مفهوم العدالة في عرض النتائج لا يعتبر معيارا ذاتيا أو مطلقا في الفكر المحاسبي، بل هو حكم نسبي يرتبط ارتباطا وثيقا بمدى الامتثال للمبادئ المحاسبية المقبولة عموما، حيث يعمل هذا الإطار المرجعي كمسطرة تقنية تضمن موضوعية الإفصاح وسلامة القياس، مما يحول دون التأويلات العشوائية للأرقام المالية، ويجعل من الالتزام بالمعايير الضمانة الوحيدة لتحقيق الشفافية التي يشهدها المستثمرون والمراقبون في تقييم كيانات الأعمال، وبناء عليه تظل الأصول المهنية هي الحاكم الفعلي لمصادقية ما تعلنه المؤسسات من بيانات اقتصادية، ومن هذا المنطلق تبرز المحاسبة كأداة تقنين لواقع الثروة، وتوجيه الحكم المهني نحو الدقة والنزاهة، وفق القوانين المتبعة عالميا، وضمن السياق التاريخي والفني للمهنة، بما يحقق التوازن بين الأرقام والواقع.

أولا: تعريف المحاسبة.

يمكننا إيراد عددا من التعاريف للماسبة باعتبارها علم وفن له موضوع وميدان بحث خاص به كما له منهج علمي خاص به أيضا، وعليه فإنه يمكننا تعريف المحاسبة على النحو الآتي:

❖ التعريف الأول: يمكننا تعريف المحاسبة على أنها " تلك المحاسبة التي تمسكها المؤسسات الخاصة

والعمومية لتسجيل العمليات التجارية، نشأت من خلال تطور العلاقات التجارية لتستجيب لاحتياجات المستعملين للمعلومة الاقتصادية، وفي إطار العولمة فهي أساس التوحيد والتنميط المتنامي"¹.

يركز التعريف على كون المحاسبة تكمن في وظيفتها، المتمثلة في مسك وتنظيم السجلات الخاصة بالعمليات ذات الخلفية المالية والاستثمارية من النفقات والإيرادات وما يمكن تقييمها ماليا، وذلك بهدف تنظيم عملية التجارة وفق أطر محددة ونمطية متزايدة متعارف عليها من الجميع.

❖ **التعريف الثاني:** كما يمكننا تعريف المحاسبة على أنها " فن تسجيل وتبويب وتلخيص بطريقة ذات معنى وبصورة نقدية، المعاملات والأحداث التي تكون جزئياً على الأقل ذات صفة مالية، ومن ثم تفسير النتائج"².

حسب التعريف فإن المحاسبة في جزء من خصائصها تمنح نحو علم الإحصاء، وذلك لاهتمامها بتجميع البيانات وتبويبها وتلخيصها بطريقة ذات معنى وصورة ذات بعد نقدي مالي، بحيث يمكننا أخذ فكرة سريعة عن الوضعية المالية والموجودة والخصوم على الشركة، كما أنها توفر مؤشرات تمكن من تفسير النتائج.

❖ **التعريف الثالث:** كما يمكننا تعريف المحاسبة على أنها " هي نشاط خدمي وظيفتها توفير معلومات كمية ذات طبيعة مالية في الأساس، حول الوحدات الاقتصادية، والتي يراد منها أن تكون مفيدة في اتخاذ القرارات الاقتصادية"³.

ينطلق التعريف من كون المحاسبة باعتبارها نشاط خدمي تمكن من اتخاذ القرارات المالية والاقتصادية بصفة عامة، وذلك لكون موضوعها هو تسجيل وفق نمطية محددة ومتعارف عليها ووفق معايير استرشادية كل البيانات التي تخص الإيرادات والنفقات والأصول والخصوم وكل العمليات مع الغير، وهي بذلك توفر معلومات ذات طبيعة مالية في الشركة.

❖ **التعريف الرابع:** كما يمكننا تعريف المحاسبة على أنها " أنها نظام للمعلومات يختص بتحديد وقياس وتوصيل معلومات كمية عن الوحدة الاقتصادية، ويمكن استخدامها في عمليات التقويم واتخاذ القرارات من قبل الأطراف أو الفئات المستخدمة لهذه المعلومات"⁴.

هذا التعريف يختلف عن سابقه في كون المحاسبة نظام معلوماتي متكامل وفق نمط محدد ووفق معايير متعارف عليها، وظيفتها تجميع وتبويب بيانات كمية عن الشركة، يمكن استخدامها في عملية اتخاذ القرار أو عملية التصحيح والتقويم.

❖ **التعريف الخامس:** كما يمكننا تعريف المحاسبة على أنها "المحاسبة المالية هي نظام يهدف إلى تنظيم المعلومات المالية حيث يسمح بتخزين المعطيات القاعدية والعديدية عن طريق تصنيفها، تقييمها وتسجيلها

ويهدف أيضا إلى عرض كشوف أي جداول مالية تعكس الصورة الصادقة عن الوضعية المالية وممتلكات المؤسسة ووضعية خزينتها في نهاية السنة المالية"⁵.

من خلال التعاريف السابقة يمكننا تعريف المحاسبة على أنها "علم وفن موضوعه تسجيل كل البيانات الواردة والصادرة من الشركة ذات الطبيعة المالية والنقدية، وهي تشكل نظام معلومات متكامل يمكن المستخدمين من أخذ فكرة وتفسير النتائج واتخاذ القرارات على مستوى الشركة".

ثانيا: تعريف مهنة المحاسبة.

بعد تعريفنا للمحاسبة كعلم وفن له موضوع ومنهج خاص به، نأتي لتعريف مهنة المحاسبة على النحو الآتي⁶:

❖ **المهنة لغة:** تعني العمل، والعمل يحتاج إلى خبرة ومهارة.

❖ **أما اصطلاحا:** فهي مجموعة من الأعمال التي تتطلب مهارات معينة يؤديها الفرد.

ووفق ما ورد في موسوعة العلوم الاجتماعية في مقالها عن المهن فقد عرفت المهنة على أنها "ميزة امتلاك أسلوب فكري معين مكتسب بالتدريب الخاص والذي بالإمكان تطبيقه في كل ناحية من نواحي الحياة المختلفة"⁷.

كما عرفت الموسوعة أيضا بأنها "الحرفة التي تشتمل على مجموعة من المعارف العقلية، فضلا عن مجموعة ممارسات أو خبرات أو تطبيقات تمكّل المهنة"

وعليه يعبر مفهوم النشاط الاحترافي عن تلك الممارسة التي يمنحها الشخص جل اهتمامه ووقته، حيث لا يقتصر هذا المسار على الرغبة بل يرتكز أساسا على حصيلة من المناهج التعليمية والأسس النظرية المكتسبة، كما يبرز دور المران التطبيقي كعنصر جوهري لاكتمال الكفاءة اللازمة للانخراط في هذا المجال، فالاحترافية هي ثمرة التلاقي بين الزاد الفكري والتأهيل الميداني المكثف.

ثالثا: أهمية المحاسبة كعلم ومهنة.

1. تمثل المحاسبة قناة التواصل والاداة التعبيرية ذات البعد المالي والنقدي الكمي الالهم في عالم المال، حيث تضطلع بمهمة نقل البيانات والمعطيات الجوهرية المتعلقة بفعالية ونجاعة المشاريع الاستثمارية وانشطتها المختلفة إلى كافة الاطراف المعنية داخل النسيج المجتمعي، اذ تعمل كجسر معرفي يترجم الارقام المعقدة إلى حقائق ذات طبيعة مالية ونقدية مفهومة تمكن من فهم وتفسير النتائج وتدعم القدرة على اتخاذ القرار، وتسهم في تعزيز مبدأ الشفافية عبر الإفصاح عن نتائج الاعمال بدقة وموضوعية، فهي الوسيلة التقنية التي تمنح أصحاب المصلحة رؤية واضحة حول كفاءة استغلال الموارد والنمو الاقتصادي للمؤسسات، مما يجعلها ركيزة لا غنى عنها في تنظيم العلاقات المالية المعاصرة، وبناء جسور الثقة بين الشركة والجمهور، مع ضمان تدفق المعلومات المالية بسلاسة تامة، بما يخدم المصالح العامة والخاصة للمساهمين ولذوي العلاقة بالشركة من خارجها على حد سواء، ويحقق توازن المصالح في البيئة الاقتصادية المتغيرة، ومن هنا تبرز قيمتها كلسان ناطق بالحقائق الرقمية⁸.

2. تعد المحاسبة بمثابة الذاكرة التوثيقية والأرشفة الزمنية التي ترصد المسار الاستثماري الشركة ، فهي تعمل كاداة تحليلية توفر بيانات متكاملة حول كافة التفاعلات المالية والروابط المتبادلة بين المؤسسة ومحيطها الخارجي الذي تعمل فيه، إذ تساهم هذه المنهجية في تتبع تطور الاعمال وتوثيق الأحداث الاقتصادية التي شكلت هوية الشركة وشهرة علامتها التجارية عبر فترات زمنية متعاقبة، مما يمنح المحللين والادارة القدرة على فهم أنماط التعامل مع المحيط التسويقي وضبط استراتيجيات الاستجابة لمتغيرات بيئة النشاط، وتبرز قيمة هذا السجلات المحاسبية في كونه مرجعا قانونيا معترفا به من مختلف الجهات الادارية وفنيا يجسد الشفافية في عرض المعطيات التاريخية، ويضمن استمرارية المعرفة المالية التي تربط الماضي بالحاضر، بما يخدم أغراض الرقابة والتقييم الشامل للمركز التنافسي للوحدة الاقتصادية صلب مجتمع الاعمال، مما يجعلها وسيلة لا غنى عنها لضمان نزاهة البيانات، وفهم طبيعة العلاقة مع الموردين والعملاء والمؤسسات التنظيمية المختلفة، وتحليل الأثر المتبادل بين المنشأة ومحيطها الحيوي؛

3. تتشابه وتتداخل المعاملات بين الخبراء المحاسبين ومختلف أصحاب المصلحة المستفيدين من التقارير المالية عبر روابط متعددة الابعاد، فالدور المنوط بالمحاسبين يتجاوز مجرد انجاز المهام الفنية للمؤسسات الخاضعة للتدقيق، ليمتد إلى توفير قيمة مضافة ومزايا جوهرية لكل من يعتمد على تلك البيانات في تقديراته، اذ

يعمل الممارسون المهنيون كوسطاء ثقة يضمنون جودة المخرجات المعلوماتية، مما يسهل على المستثمرين والدائنين فهم الواقع المالي وتحديد المسارات المناسبة، وتتجلى هذه العلاقة في تقديم ضمانات فنية تعزز من شفافية الأرقام المعلنة، وتساهم في حماية مصالح الأطراف الخارجية والداخلية على حد سواء، وهو ما يجعل الجهد المحاسبي ركيزة أساسية لبناء بيئة اقتصادية قائمة على الصدق والمنفعة المتبادلة، وضمان تدفق المعلومات التي تخدم أهداف التنمية والنمو المؤسسي المستدام، بشكل يربط بين إتقان المهنة وحاجة المجتمع للبيانات الموثوقة، وتوثيق جسور التواصل بين معدي القوائم ومستخدميها بفعالية، بما يحقق التكامل المنشود في الأسواق المالية⁹.

4. تلقي المخرجات والبيانات المالية بظلالها على مستقبل الشركات، إذ تلعب هذه المعلومات دوراً محورياً في صياغة التوجهات الاستراتيجية واختيار البدائل المتاحة أمام الإدارة، ولا يتوقف هذا الأثر عند حدود الهيكل التنظيمي الداخلي، بل يمتد ليشمل البيئة المجتمعية المحيطة التي تتأثر بجودة وشفافية تلك التقارير، فهي المحرك الخفي وراء تدفق الاستثمارات وتوزيع الثروات بشكل عادل، وتساهم في تقييم الجدوى الاقتصادية للمشاريع الكبرى التي تمس حياة الأفراد، مما يجعل من الدقة المحاسبية ضماناً أساسية لاستقرار السوق وثقة المتعاملين، وتعد هذه المعطيات الرقمية المرجعية الأولى التي يستند إليها المخططون لرسم ملامح المستقبل الاقتصادي، وضمان توافق تطلعات الوحدة الانتاجية مع المصالح العامة والنمو المستدام للمجتمع، إذ توفر أرضية صلبة للمساءلة والمتابعة الرشيدة في كافة المستويات التنموية، مما يعظم من قيمة الوظيفة المحاسبية كأداة تأثير اجتماعي واقتصادي شاملة، بطريقة تضمن التكامل بين الأهداف الربحية والمسؤولية الجماعية، ومن هنا تنبع أهمية المحاسبة كقوة فاعلة في توجيه دفة القرار، وتشكيل الواقع المالي بمهنية عالية، بما يحقق المنفعة القصوى لكافة الأطراف الفاعلة.

رابعاً: أقسام المحاسبة.

علم المحاسبة له فروع مستقلة يكاد كل قسم أن يكون علماً متفرداً قائماً بذاته له موضوع ومنهج خاص به، وعليه فإننا هنا نورد التقسيمات المحاسبية المتنوعة ذات الموضوع المستقل والتي توصل لها الأدبيات المحاسبية المالية، حيث يتشكل كل فرع وفق الغرض الوظيفي المنوط به، مثل محاسبة الطاقة والموارد البشرية والمؤسسات المصرفية، إضافة إلى الأنظمة المحاسبية المتخصصة في المجالات البيئية والفندقية والقطاع الزراعي

وغيرها، ومع تعدد هذه التخصصات، سنركز فقط على الفروع الجوهرية التي تمثل العمود الفقري للممارسة المهنية، والتي نوجزها في النقاط التالية، مقتصرين على التوجهات الأكثر تأثيرا في بنية النظام المحاسبي المعاصر، وتكاملها مع الاحتياجات التحليلية والرقابية للمنشآت بمختلف أنشطتها، وذلك على النحو الآتي:

1. المحاسبة المالية: تتمحور المحاسبة المالية حول معالجة الوقائع الاقتصادية داخل الكيان عبر

رصدها وتوثيقها بدقة، ثم ترتيبها في قوائم نظامية تفضي إلى صياغة التقارير الختامية الكاشفة للوضعية المالية للمنظمة، وقد تكرر هذا المنهج بشكل رسمي ضمن مقتضيات القانون 07 / 11 المتضمن النظام المالي المحاسبي في الجزائر، إذ يعمل هذا الإطار التشريعي على ضبط تدفق البيانات المحاسبية وضمان شفافيته بما يخدم المصالح الاستراتيجية للمؤسسة، ويعد هذا الفرع الركيزة الأساسية لتوثيق الحقوق والالتزامات المالية أمام الأطراف الخارجية والداخلية على حد سواء، مما يعزز من مصداقية القوائم المالية المنتجة، وفق المعايير والضوابط التقنية الحديثة¹⁰.

2. المحاسبة التحليلية: تركز المحاسبة التحليلية على مراقبة وتحليل التدفقات الانفاقية المتعلقة

بالمداخلات الانتاجية، حيث تشمل تتبع استهلاك الخامات وتكلفة اليد العاملة والأعباء التصنيعية الإضافية، وذلك بهدف الوصول إلى التقدير الدقيق للقيمة المالية التي تتكبدها المؤسسة مقابل كل وحدة من مخرجاتها، إذ تساهم هذه الآلية في ضبط الرقابة الداخلية وتقييم كفاءة العمليات التشغيلية، كما تمنح الإدارة رؤية واضحة حول هوامش الربح والقدرة التنافسية للمنتج، مما يسهل عمليات التسعير واتخاذ القرارات الاستراتيجية المتعلقة بحجم الانتاج وتخصيص الموارد المتاحة، بما يضمن تحقيق التوازن المالي المطلوب بين النفقات والإيرادات المتوقعة، وهو ما يجعلها أداة تحليلية لا غنى عنها في البيئات الصناعية المعقدة¹¹.

3. المحاسبة الإدارية: المحاسبة الإدارية هي مجموعة من الطرق والنظم والأساليب المختلفة التي يتبناها

المحاسب ويقوم بتطبيقها بدرجة عالية من الكفاءة الشخصية وبحذق وفن وقدرة علمية وعملية في سبيل مساندة الإدارة بهدف تحقيق أكبر قدر من الكفاءة التي يحققها المشروع كوحدة اقتصادية¹².

تعتمد المحاسبة الادارية في جوهرها على تجميع ومعالجة المدخلات المستقاة من السجلات المالية ومنظومة التكاليف والبيانات الخاصة ، ليتولى المختص بعد ذلك صياغتها في قالب معلوماتي يخدم الغايات القيادية داخل المنظمة، حيث تساهم هذه المخرجات في رسم الخطط المستقبلية وصناعة القرارات المحورية، فضلا عن دورها في احكام الرقابة وقياس مستويات الانجاز الفعلي، فهي تمثل حلقة الوصل بين الارقام الصماء والرؤية الاستراتيجية التي تنتهجها الادارة العليا، اذ تحول المعطيات الخام إلى ادوات تحليلية تدعم كفاءة الاداء المؤسسي، وتضمن توجيه الموارد نحو الاهداف المرسومة بدقة عالية، مما يجعلها المحرك الاساسي لتطوير النظم الادارية وتحسين جودة المخرجات العملية، ونموذج العمل المؤسسي المتكامل¹³.

4. **المحاسبة العمومية:** يختص نطاق المحاسبة العمومية بضبط العمليات المالية صلب الهياكل الرسمية للدولة والوزارات والادارات العامة، حيث تركز مهامها على ادارة تدفقات الخزينة بدءا من جباية الايرادات من منابعها المتنوعة وصولا إلى تصريف النفقات في اوجهها المحددة، كما تعمل كمنظومة رقابية صارمة تضمن سلامة الحركات المالية، وهو ما يمنح السلطات القدرة على رسم السياسات التخطيطية وحماية الاصول والممتلكات الوطنية من الهدر، اذ تهدف هذه الممارسة إلى تجسيد الشفافية في تسيير المال العام، وضمان مطابقة الانفاق للبرامج الحكومية المعتمدة مسبقا، بما يكفل استدامة الموارد العامة وتوجيهها لخدمة الصالح العام بكفاءة، وتعزيز اليات المساءلة في كافة مفاصل القطاع الحكومي، مما يجعلها صمام امان للاقتصاد الوطني كآلية للحكومة في تنفيذ المال العام¹⁴.

5. **المحاسبة الوطنية:** تتولى المحاسبة الوطنية مهمة رصد وتقييم التفاعلات المالية لمختلف القطاعات الانتاجية، حيث تعمل على استخلاص مؤشرات كلية حيوية تعكس الوضع الاقتصادي العام للدولة، ومن اهم مخرجاتها تحديد حجم الدخل القومي وقياس الحصص المساهمة لكل نشاط في بناء الناتج المحلي الاجمالي، اذ توفر هذه البيانات رؤية شاملة لصناع القرار حول هيكلية النمو القومي، كما تتيح مراقبة توازن القوى الاقتصادية وتوزيع الثروات بين المجالات المختلفة، مما يسهل عملية رسم السياسات التنموية طويلة الأجل. بناء على معطيات احصائية دقيقة وواقعية، وهذا الفرع المحاسبي يعتبر المرآة التي تعكس قوة الاقتصاد وتوجهاته الاستراتيجية الكبرى، فمن خلاله يتم فهم حركة الاموال والخدمات على مستوى الدولة ككل، وبناء التوقعات الاقتصادية المستقبلية بثبات¹⁵.

6. **المحاسبة الضريبية:** تستند الممارسة المحاسبية الضريبية في جوهرها إلى التقارير الختامية المستخرجة من السجلات المالية، حيث يتم تطويع تلك البيانات لغرض استخلاص القيمة الربحية الخاضعة للاقتطاع القانوني أو ما يعرف بالوعاء الضريبي، وتبرز أهمية هذا الاجراء في كونه الركيزة الاساسية التي تضمن تدفق الموارد المالية إلى خزانة الدولة المركزية، اذ تساهم هذه المنظومة في تحويل النتائج المحاسبية للمنشآت إلى ارقام تترجم الالتزامات السيادية تجاه الاقتصاد الوطني، مما يجعلها اداة جوهرية لتحقيق التوازن المالي العام وتوفير السيولة اللازمة لتمويل المشاريع التنموية وخدمات المرافق العمومية، وضبط العلاقة المالية بين المكلفين والسلطات الجبائية وفق المعايير التشريعية النافذة، فهي حلقة الوصل الحتمية بين نشاط القطاع الخاص والتمويل الحكومي، بما يضمن استدامة الميزانية العامة للدولة بفاعلية.

7. **المحاسبة الدولية:** شكلت الضرورة الملحة لصياغة ضوابط المحاسبة على المستوى الدولي كاستجابة طبيعية للتمدد الواسع الذي حققته الشركات عابرة القارات في أسواق متباينة ذات نظم محاسبية مختلفة، حيث تعمل هذه المنظومة على تقنين الممارسات المهنية وضبط الأداء المالي داخل تلك الكيانات العملاقة التي تتجاوز أنشطتها الحدود الوطنية، إذ تهدف إلى توحيد القواعد التقنية التي يتبعها المحاسبون لضمان لغة مالية مشتركة تتسم بالشفافية والاتساق، مما يسهل عملية المقارنة والرقابة المالية في بيئات قانونية واقتصادية مختلفة، وتعد هذه المعايير الركيزة التي يستند إليها المستثمرون لفهم المراكز المالية لتلك الشركات الضخمة بعيدا عن التعقيدات المحلية، فهي تضمن سلاسة انتقال المعلومات المالية عبر الدول، وتحمي استقرار الاستثمارات الدولية من خلال توحيد المنهجية المحاسبية المتبعة عالميا، وتوجيه الكوادر المهنية نحو تبني أفضل الممارسات الدولية، مما يعزز الثقة في التقارير الصادرة عن هذه المؤسسات المتشعبة.

8. **تدقيق الحسابات والمراجعة:** تتمحور وظيفة تدقيق ومراجعة الحسابات المستقل حول إجراء تدقيق شامل للدفاتر والتقارير المالية المنجزة بختام الدورة المحاسبية، حيث يسعى هذا الإجراء إلى قياس مدى انضباط الممارسات المحاسبية المتبعة مع الأطر والمعايير المهنية المعمول بها دوليا، علاوة على التأكد من مراعاة ضوابط الأخلاق المهنية أثناء إعداد تلك البيانات، اذ تهدف هذه العملية الرقابية إلى إضفاء الشفافية الموثوقة على الأرقام المصحح بها، وتفنيد أي انحرافات قد تشوب المركز

المالي للمنشأة، مما يعزز من طمأنينة أصحاب المصلحة والجهات التنظيمية حول جودة القوائم المالية المنتجة، ويعد هذا الفحص بمثابة شهادة فنية تؤكد نزاهة الأداء المحاسبي وخلوه من الأخطاء الجوهرية، مع الالتزام الكامل بالمنهجية العلمية والتشريعات المنظمة لمهنة التدقيق، لضمان أعلى مستويات الشفافية في الإفصاح المالي النهائي¹⁶.

خامسا: مبادئ علم المحاسبة:

يقوم علم المحاسبة على العديد من المبادئ يمكننا ذكرها على النحو الآتي:

1. **مبدأ التكلفة التاريخية:** يركز علم المحاسبة في توثيق ممتلكات المنشأة على قاعدة التكلفة التاريخية باعتبارها المعيار الأكثر دقة وموثوقية، حيث يقتصر دور المحاسب على إثبات العمليات المالية المكتملة التي تجسد واقعة اقتصادية حقيقية قابلة للقياس، فلو افترضنا أن المؤسسة استحوذت على مقر تجاري في مطلع عام 2026 لقاء 19.000.000 دينار جزائري، فإن هذا الرقم يمثل القيمة القانونية المعتمدة في الدفاتر لحظة التملك، وهي ذات القيمة التي ستظل مقيدة في السجلات دون تغيير مهما تعاقبت الفترات المالية وطُرأت تقلبات على الأسعار السوقية، مما يضمن ثبات البيانات المالية واتساقها عبر الزمن، وتجنب التقديرات الشخصية التي قد تؤثر على سلامة القوائم الختامية للمؤسسة، وهو ما يعزز من شفافية التقارير المحاسبية أمام الجهات الرقابية والمستثمرين، ويحقق مبدأ الموضوعية في عرض المركز المالي للشركة بشكل مستمر وواضح، كما يسهم هذا النهج في تسهيل عمليات المراجعة والتدقيق المالي لاحقا، من خلال وجود مستندات أصلية تدعم تلك الأرقام المسجلة مسبقا¹⁷.

2. **مبدأ التسجيل للتدفقات الحقيقية:** تمثل الإيرادات المحصلة ثمرة ما توفره المنشأة لعملائها من بضائع ومنافع ومواد مختلفة، حيث ينعكس أثر هذه المبادلات بشكل مباشر على نمو المركز المالي وتعاضل حقوق الملكية، وتجسد هذه المبالغ المقيدة في الفواتير خلال دورة محاسبية معينة التدفقات النقدية الداخلة أو الالتزامات المالية التي بذمة المشتريين، فهي تترجم حجم النشاط البيعي الذي قامت به المؤسسة وتحوله إلى قيم نقدية أو حسابات مدينة ترفع من كفاءة الأصول، كما تعبر هذه النتائج المالية عن قدرة الكيان التجاري على تحويل مخزونه وخدماته إلى سيولة جاهزة أو حقوق

قابلة للتحصيل في المواعيد المحددة، مما يعزز الاستقرار المالي للمؤسسة ويسمح لها بتوسيع نطاق عملياتها الاستثمارية مستقبلاً، ويعد هذا التدفق المالي مؤشراً حيوياً على نجاح الاستراتيجية التسويقية والتشغيلية المتبعة، إذ يربط بين المجهود الانتاجي المبذول وبين العوائد المادية المحققة فعلياً على أرض الواقع¹⁸.

3. مبدأ النتيجة مقابل التكاليف في كل دورة محاسبية: تتمحور هذه القاعدة حول ضرورة اجراء عملية مقابلة دقيقة بين الإيرادات المحققة خلال مدة مالية معينة وبين كافة التكاليف التي ساهمت في جلبها، حيث يتوجب على المحاسب طرح الاعباء المرتبطة بالنشاط من اجمالي العوائد للوقوف على الخلاصة المالية النهائية أو ما يعرف بـ ربح العام، وتعد هذه المنهجية السبيل الوحيد لاستخراج رقم الارباح الحقيقي بعيداً عن الخلط بين الفترات الزمنية المختلفة، إذ يضمن هذا الفصل بين النفقات والمردودات تقديم صورة صادقة وشفافة عن كفاءة الادارة في استخدام مواردها، كما يسهم هذا التنظيم في رصد الانحرافات المالية وتحديد مواطن الهدر من خلال مقارنة المجهود المبذول بالثمرة الاقتصادية المقطوفة، مما يجعل من قائمة الدخل اداة تحليلية قوية تعكس الواقع التشغيلي الفعلي دون تمويه أو تضليل، ويؤدي الالتزام بهذا النهج إلى تعزيز الثقة في القوائم المالية من قبل الشركاء والمساهمين والمقرضين على حد سواء، حيث يتأكد الجميع ان النتيجة المحاسبية المعلنة هي المحصلة الصافية للعمليات التي تمت فعلياً خلال تلك الدورة.

4. مبدأ التجانس والثبات في تطبيق النظام المحاسبي: يشكل الثبات في تبني القواعد المحاسبية ذاتها داخل المنشأة شرطاً جوهرياً لضمان فاعلية المقارنة بين التقارير المالية عبر السنوات المتتالية، حيث يتوجب على الادارة المالية توحيد المعايير المتبعة لتمكين المحللين من رصد التطورات الحقيقية في الأداء، فمثلاً يبرز الالتزام بنظام موحد لتقييم المنصرف من المخازن طوال الفترات المتعاقبة كضرورة قصوى لتجنب التضارب في النتائج، إذ أن تغيير السياسات المتبعة بشكل مفاجئ قد يؤدي إلى تضليل القراء وصعوبة فهم المسار المالي الصحيح للكيان، مما يجعل من وحدة المنهج المحاسبي ضماناً أساسية على صحة البيانات المعروضة أمام أصحاب العلاقة، كما أن هذا التجانس يسهم في إبراز الفروقات الناتجة عن النشاط الفعلي لا تلك الناجمة عن تغيير الأساليب الفنية، وهو ما يعزز من جودة اتخاذ القرارات بناءً على أرقام تعبر عن واقع اقتصادي متسق ومستقر، ويقلل من

فرص التلاعب في الأرباح أو إخفاء الخسائر عبر التلاعب بالتقديرات المحاسبية من سنة إلى أخرى، مما يرسخ مبدأ القابلية للمقارنة كركيزة لا غنى عنها في عالم المال والأعمال.

5. مبدأ الشفافية في الإفصاح عن البيانات المحاسبية: تستوجب قواعد الإفصاح الشامل ضرورة احتواء التقارير الختامية على جميع المعطيات الجوهرية التي تضمن نقل صورة حقيقية ونزيهة عن وضع المنشأة، إذ أن إغفال أي تفاصيل ذات أهمية قد يحول تلك البيانات إلى مادة خادعة تفتقر إلى المصدقية، ومن هنا تبرز أهمية الملاحق والجدول التفسيرية التي تدمج مع الميزانية لتوضيح الجوانب الغامضة أو المعقدة، حيث أن الشفافية المطلقة في عرض الأحداث المالية تمنع وقوع المستثمرين في فخ الاستنتاجات الخاطئة الناتجة عن نقص المعلومات، ويعد هذا النهج بمثابة التزام أخلاقي ومهني يفرضه الواقع المحاسبي لضمان سلامة القرارات الاقتصادية المبنية على تلك القوائم، فالمعلومة المخدوفة قد تكون هي المفتاح لفهم المخاطر المستقبلية أو الالتزامات المحتملة التي تواجهها الشركة في مسيرتها، لذا فإن تكامل البيانات يعتبر الركيزة الأولى التي تبنى عليها الثقة بين المؤسسة ومحيطها الخارجي، كما أن إرفاق الملاحظات الهامشية يساهم في تبرير السياسات المتبعة وتوضيح أي تغييرات قد تطرأ على المنهجية المعتمدة خلال السنة المالية، مما يجعل من الدفاتر المحاسبية مرجعا متكاملا لا يقبل التأويلات المتناقضة أو التفسيرات المنقوصة، ومن أمثلة الملاحظات التوضيحية التي ترفق بالقوائم المالية¹⁹:

● ملخص بالبيانات المحاسبية التي تستخدمها المؤسسة.

● ملخص بتفاصيل المخزون وأسس تقييمه.

● القيمة الجارية للأصول والمخزون الطويلة الأجل... الخ.

6. مبدأ الموضوعية: تعد الوثائق والمحركات الإدارية التي تصاحب كل معاملة مالية بمثابة البراهين الدامغة التي تتيح للمدققين تتبع مسار العمليات والتأكد من صحتها عبر فحص الوقائع الملموسة، حيث أن الاعتماد على قيم التملك الأصلية للأصول يوفر بيانات حيادية قابلة للقياس والاختبار دون عناء، كما أن التمسك الصارم بهذا النهج يساهم بشكل فعال في حماية التقارير الختامية من عيوب التقدير الشخصي أو محاولات التلاعب بالأرقام، إذ توفر الأدلة المرفقة مرجعا صلبا يعزز من نزاهة الدفاتر المحاسبية ويجعلها بمنأى عن أي تحيز قد يضر بمصدقية المركز المالي، ويسمح وجود

هذه السجلات التفصيلية بفرض رقابة صارمة تضمن مطابقة المسجل في الحسابات مع ما تم صرفه فعليا في الواقع الميداني، مما يرسخ الثقة لدى الأطراف الخارجية بشأن عدالة البيانات المالية المقدمة اليهم، ويجعل من عملية المراجعة المحاسبية إجراء روتينيا يستند إلى حقائق تاريخية لا تقبل التأويل أو الشك، وبذلك تظل القوائم المالية معبرا حقيقيا عن الموارد الاقتصادية للمنشأة بعيدا عن التقديرات الذاتية المتقلبة التي قد تشوبها المصلحة الخاصة أو الأخطاء البشرية غير المقصودة خلال الجرد²⁰.

7. **مبدأ الأهمية النسبية:** يتصل هذا المفهوم بصلة وثيقة بقاعدة الشفافية والبيان التي سبقت الإشارة إليها، حيث يقضي بضرورة عدم استنزاف الموارد والوقت في التدقيق المفرط للبند الهامشي الذي لا يؤثر جوهريا على القرار المالي، بل يتوجب عوضا عن ذلك اعتماد طرق معالجة مبسطة تتسم بالمرونة والكفاءة الاقتصادية، إذ أن التركيز على التفاصيل ضئيلة القيمة قد يعيق سلاسة العمل المحاسبي ويؤدي إلى هدر مجهودات كان من الأولى توجيهها نحو العمليات الأكثر تأثيرا على النتائج الختامية، مما يجعل من تبني أسلوب المختصر والمفيد في رصد هذه العناصر وسيلة فعالة لتحقيق التوازن بين دقة البيانات وتكلفة الحصول عليها، وهذا النهج يضمن عدم إغراق القوائم المالية بمعلومات ثانوية قد تشتت ذهن القارئ أو تحجب عنه الرؤية الكلية للأداء العام للمؤسسة، كما يساعد هذا التوجه في تسريع وتيرة الإقفال السنوي من خلال تجاوز التعقيدات غير المبررة في حساب مفردات صغيرة الحجم، وبذلك تتحقق الغاية من المحاسبة كأداة لخدمة الإدارة بأقل النفقات الممكنة وأعلى درجات الوضوح، ويظل المعيار الأساسي هنا هو مدى تأثير المعلومة على تصورات الجهات المعنية ومدى جدوى تخصيص ساعات عمل طويلة لتوثيق بنود قد لا تغير من واقع المركز المالي شيئا يذكر، وهو ما يعزز من حيوية النظام المحاسبي وقدرته على التكيف مع متطلبات السرعة والدقة في بيئة الأعمال المعاصرة.

8. **مبدأ الحيطة والحذر:** ينبغي ممارسة أقصى درجات الحيطة والحذر لدى تدوين الوقائع المالية داخل السجلات، مع ضرورة الابتعاد عن المجازفة بطرح أرقام غير صحيحة تظهر المركز المالي بصورة أقوى من حقيقته، وبناء على ذلك يمتنع المحاسب عن إثبات أي تدفقات ربحية ما لم تصبح واقعا مؤكدا وملموسا، بينما يختلف الأمر تماما حيال التكاليف والأعباء التي يلزم قيدها فور ظهور احتمالات منطقية لحدوثها، إذ يهدف هذا التوجه المحافظ إلى بناء جدار حماية ضد التقلبات المفاجئة وضمان

عدم توزيع أرباح وهمية لم تتحقق فعليا، كما أن تغليب جانب الأمان في تقدير الالتزامات المستقبلية يجنب المنشأة مخاطر العجز المالي المباغت، مما يجعل القوائم الختامية تعبيراً رزينا عن القدرات الذاتية للمؤسسة بعيدا عن التفاؤل المفرط الذي قد يشوه جودة البيانات، ويساهم هذا الالتزام في تعزيز الثقة والمصداقية لدى كافة المتعاملين مع الكيان التجاري، حيث يتأكد الجميع أن النتائج المعلنة قد صمدت أمام اختبارات الحذر المهني الصارم، وبذلك تصبح الميزانية مرآة عاكسة للواقع الفعلي الذي لا يغفل التهديدات المحتملة ولا يستبق المكاسب غير المحققة، وهو ما يضمن استمرارية المؤسسة في بيئة تنافسية متغيرة تتطلب دقة متناهية في إدارة الموارد.²¹

9. **مبدأ القيد المزدوج:** يعد نظام القيد المزدوج الركيزة الأساسية التي تستند إليها الدفاتر المحاسبية لضمان سلامة البيانات ورصد أي خلل في التدوين، إذ يركز هذا المنهج على ضرورة تساوى الكفتين عند توثيق أي نشاط مالي داخل المؤسسة، بحيث يطابق إجمالي القيم المدرجة في الجوانب المدينة مجموع الأرقام المقيدة في الأطراف الدائنة دون أي زيادة أو نقصان، فالتوازن الحسابي لكل معاملة على حدة هو الضابط المعياري الذي يمنع وقوع التناقضات ويؤكد صحة الترحيل إلى الحسابات المعنية، كما أن هذا الترابط الوثيق بين المدين والدائن يسهم في تسهيل عمليات المراجعة والتدقيق الدوري، مما يمنح النظام المحاسبي قوة دفاعية ضد السهو أو التلاعب العمدي في الأرقام، ويؤدي الالتزام بهذا التناظر الرقمي إلى انتاج قوائم مالية متسقة ومترابطة تعكس الواقع الاقتصادي بدقة متناهية، وبذلك تظل المحاسبة العامة أداة رقابية فعالة تعتمد على منطق التوازن المستمر لتحقيق الموثوقية المطلوبة، وهو ما يسمح بتتبع حركة الأموال ومصادرها وأوجه انفاقها بشكل منطقي وسليم يخدم مصالح المؤسسة وأصحاب القرار فيها على المدى الطويل، ويضمن استقرار السجلات المحاسبية أمام أي اختبارات للتحقق المالي مستقبلاً.²²

10. **مبدأ عدم المقاصة:** يفرض العرف المحاسبي ضرورة تثبيت كافة مفردات المركز المالي المتمثلة في الممتلكات والالتزامات بشكل مستقل تماما، كما ينطبق ذات الاجراء على بنود الاداء الدوري التي تشمل المصاريف والايادات داخل التقارير السنوية، حيث يحظر قطعيا اجراء أي مقاصة مالية أو دمج حسابي بين هذه الفئات المختلفة أو تعويض قيمة بند باخر، بل يجب اظهار كل عنصر بقيمته الاجمالية والمنفردة لضمان وضوح الرؤية المحاسبية، إذ أن الخلط بين الديون والحقوق من جانب أو بين التكاليف والارباح من جانب

آخر يؤدي إلى طمس التفاصيل الجوهرية للنشاط التجاري، مما يحرم الإدارة من فهم المسار الحقيقي للتدفقات النقدية والالتزامات القائمة، ويعد هذا التمييز الصارم بين البنود ركيزة أساسية لضمان عدم إخفاء الخسائر أو تضخيم الأصول بطرق غير مباشرة، كما يسهم الالتزام بهذا النهج في تقديم صورة تفصيلية ونزيهة أمام الجهات الرقابية والمحللين الماليين الذين يعتمدون على استقلال الحسابات لتقييم كفاءة المؤسسة²³، وبذلك يظل مبدأ عدم المقاصة هو الضمان لعدم التلاعب بالأرقام وضمان حق جميع الأطراف في الاطلاع على كافة تفاصيل العمليات المالية دون حذف أو دمج مشبوه يغير من طبيعة البيانات المالية النهائية للشركة²⁴.

11. مبدأ المطابقة بين الميزانية الختامية والميزانية الافتتاحية للدورة اللاحقة: يستوجب الانتظام المالي

ضرورة الربط المنطقي بين الفترات المحاسبية المتعاقبة من خلال نقل الأرقام بدقة متناهية، حيث تعتبر الميزانية التي اختتمت بها المؤسسة أعمالها في نهاية العام المنصرم هي حجر الأساس الذي تنطلق منه السجلات في مطلع العام الجديد، إذ لا يسمح بوجود أي فوارق أو تعديلات في الأرصدة الافتتاحية مقارنة بما تم اعتماده في القوائم الختامية السابقة، مما يضمن تسلسلاً زمنياً محكماً يمنع ضياع البيانات أو تداخل الحسابات بين الدورات المالية المختلفة، ويشكل هذا التطابق التام معياراً لسلامة النظام المحاسبي وقدرته على الحفاظ على استمرارية المعلومات المالية دون انقطاع، كما أن هذا التلازم بين نهاية مرحلة وبداية أخرى يسهم في تعزيز الرقابة الذاتية ويمنع التلاعب في المراكز المالية عند الانتقال من سنة إلى أخرى، إذ يجد المدققون في هذا التماثل الرقمي ضماناً أكيدة على أن جميع العمليات قد تم تدويرها بشكل قانوني وسليم، وهو ما ينعكس إيجاباً على مصداقية التقارير المرفوعة للشركاء والجهات الوصية التي تراقب بدقة ثبات الموازنات الافتتاحية وصحة اشتقاقها من النتائج السابقة، وبذلك تظل الميزانية الافتتاحية مرآة صادقة تعكس بدقة الوضع الذي توقفت عنده المنشأة في آخر لحظة من دورتها المحاسبية المنقضية قبل مباشرة النشاط الجديد²⁵.

12. مبدأ الوحدة المحاسبية: حسب هذا المبدأ، فإنه لا تؤخذ بعين الاعتبار إلا الأحداث الاقتصادية التي لها

تأثير على الذمة المالية للمؤسسة بمعزل عن المالكين لها، وأساس المبدأ يكمن في تحديد وتوضيح مسؤولية المؤسسة تجاه الغير²⁶.

13. مبدأ التقييم النقدي: تلزم كل الكيانات باحترام اتفاقية الوحدة النقدية، فالوحدة النقدية هي وحدة قياس المعلومة التي تحملها القوائم المالية. ولا تدرج في الحسابات إلا الأحداث الاقتصادية التي يمكن تقديرها نقداً²⁷.

سادسا: الوظائف الأساسية للمحاسبة.

المحاسبة كعلم وفن لها مجموعة كبيرة من المهام الجوهرية التي تضطلع بها من واقع مفاهيمها المتعددة نذكرها على النحو الآتي:

❖ **وظيفة القياس والتقييم للعمليات والأصول:** تتمحور المهمة التقييمية للمحاسبة حول حزمة من الاجراءات التحليلية التي نوردتها فيما يلي²⁸:

☞ حيث تستهل عملها بتقدير حجم التدفقات والموارد التي تؤول إلى الكيانات التجارية بمختلف اصنافها.

☞ صياغة كافة النشاطات الميدانية وترجمتها إلى ارقام تعبر عن قيم مالية لأصول موجودة فعلا أو عمليات تمت على ارض الواقع.

☞ كما تتولى رصد وتحديد طبيعة المطالبات والديون المتبادلة بين المنظمة والأطراف الخارجية المتعامل معها.

☞ تتابع بدقة كل التحولات التي تعتري الأصول والخصوم وأوجه الانفاق والالتزام الخاصة بالوحدة الاقتصادية، وهذا التسلسل يضمن ضبط المركز المالي ومراقبة نمو الثروة بدقة عالية.

❖ **وظيفة الاتصال:** تنبثق أهمية التبليغ المحاسبي كخطوة تالية ومنطقية لمرحلة التقييم، حيث تهدف إلى نقل البيانات المستخرجة إلى أصحاب المصلحة والأطراف المعنية، ويتجسد هذا الدور الحيوي عبر إعداد الحسابات الختامية والبيانات المالية التي تكشف النقاب عن الأداء الاقتصادي والمركز المالي للمنشأة بنهاية الفترة الزمنية، إذ تبرز هذه الوثائق بدقة حجم الممتلكات والديون وحقوق الملكية، بالإضافة إلى توضيح كافة المستحقات والواجبات المتبادلة مع البيئة الخارجية، وبناء عليه تتركز مهمة التواصل في حصر وتبويب كافة المخرجات الناتجة عن القياس، ثم صياغتها ضمن قوالب منظمة وتقارير دورية يتم ايصالها للمستفيدين لاتخاذ قراراتهم.

تتجسد الفاعلية المحاسبية في دمج آليات التقييم والإبلاغ ضمن سلسلة من الإجراءات المتتابعة التي تعكس ادوار تشغيلية متكاملة، حيث تبدأ هذه الدورة بتدوين كافة المعاملات والوقائع الاقتصادية التي تباشرها المنظمة فور حدوثها، ثم تنتقل العملية إلى مرحلة التبويب التي تهدف إلى فرز الأنشطة المالية وتوزيعها على حسابات نوعية منفصلة لضمان التنظيم، تليها خطوة الإيجاز التي تحول البيانات الضخمة إلى تقارير مركزة تلي تطلعات المستخدمين واحتياجاتهم المعلوماتية، وصولاً إلى مرحلة التحليل والشرح التي تمنح تلك الأرقام دلالات مفهومة تسهم في فك رموز المعلومات المقدمة، وهذا المسار المترابط يحول البيانات الخام إلى مادة معرفية تدعم جودة المسار الإداري²⁹.

سابعاً: الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية.

يحدد النظام المحاسبي المالي خصائص نوعية يسمح توفرها بجعل المعلومات المنشورة في القوائم المالية ذات منفعة بالنسبة لمستخدميها إذا ما قورنت بالموجودة في المعايير المحاسبية الدولية وهي:

1. **القابلية للفهم السريع:** يقتزن نجاح الكشف المالية بمدى قدرة الأطراف الخارجية على استيعاب مضامينها وقراءتها بوضوح تام، إذ يفقد الوعاء المعرفي المحاسبي قيمته النفعية وجدواه العملية إذا شابه التعقيد أو الغموض، ويرتبط هذا المحدد الجوهرى بألية هندسة وعرض الجداول الحسابية ونوعية المؤشرات المدرجة ضمنها،
2. **الملاءمة:** تتمثل هذه الخاصية في مدى فاعلية البيانات المنشورة وتأثيرها المباشر على ترشيد الخيارات الاستراتيجية للمتعاملين، حيث تساهم الحسابات السنوية في تقييم الممارسات التجارية السابقة ورصد المؤشرات الراهنة وتوقع الآفاق الاستثمارية المستقبلية، مما يمنح الفاعلين قدرة عالية على صياغة التوجهات الاقتصادية الصائبة.
3. **مصدقية وشفافية المعلومات والبيانات المقدمة في الكشف المالية:** تتجسد هذه الميزة في خلو الكشوفات العددية من أي موارد أو نزعة شخصية تعيق التقييم الموضوعي للوضعية المالية للمؤسسة، حيث يشترط في القيود المحاسبية المسجلة أن تعكس الواقع الفعلي للعمليات الاقتصادية وتكون قابلة للمراجعة والتدقيق والتحقق من سلامة مصادرها، لتشكل بذلك صورة وافية وصادقة للمركز المالي.

4. قابلية البيانات والمؤشرات والنتائج للمقارنة: يستلزم من الفاعلين الاقتصاديين واصحاب رؤوس الاموال المفاضلة بين بدائل تمويلية واستثمارية شتى قبل رصد اموالهم، الامر الذي يفرض توفير ارضية حسابية تسمح باجراء تقاطعات هيكلية وموازنات تحليلية بين الميزانيات المتعاقبة للمؤسسة أو مقارنتها مع الكيانات الاخرى، مما يمكنهم من رصد تطور الاداء وتحديد اتجاهات المردودية عبر الزمن³⁰.

ثامنا: مجال وحدود تدخل المحاسبة.

تتجاوز افاق المسار المهني للمحاسب حدود العطاء العلمي بالجامعات لتشمل قطاعات ميدانية بالغة الاهمية داخل النسيج الاقتصادي، حيث ينقسم النشاط العملي للمتخصصين في هذا الحقل المعرفي الى فروع ومحاور اساسية، وتتوزع هذه التخصصات الوظيفية بالجزائر ضمن ثلاثة مسارات جوهرية ومستقلة تشكل عصب الممارسة الميدانية وهي³¹:

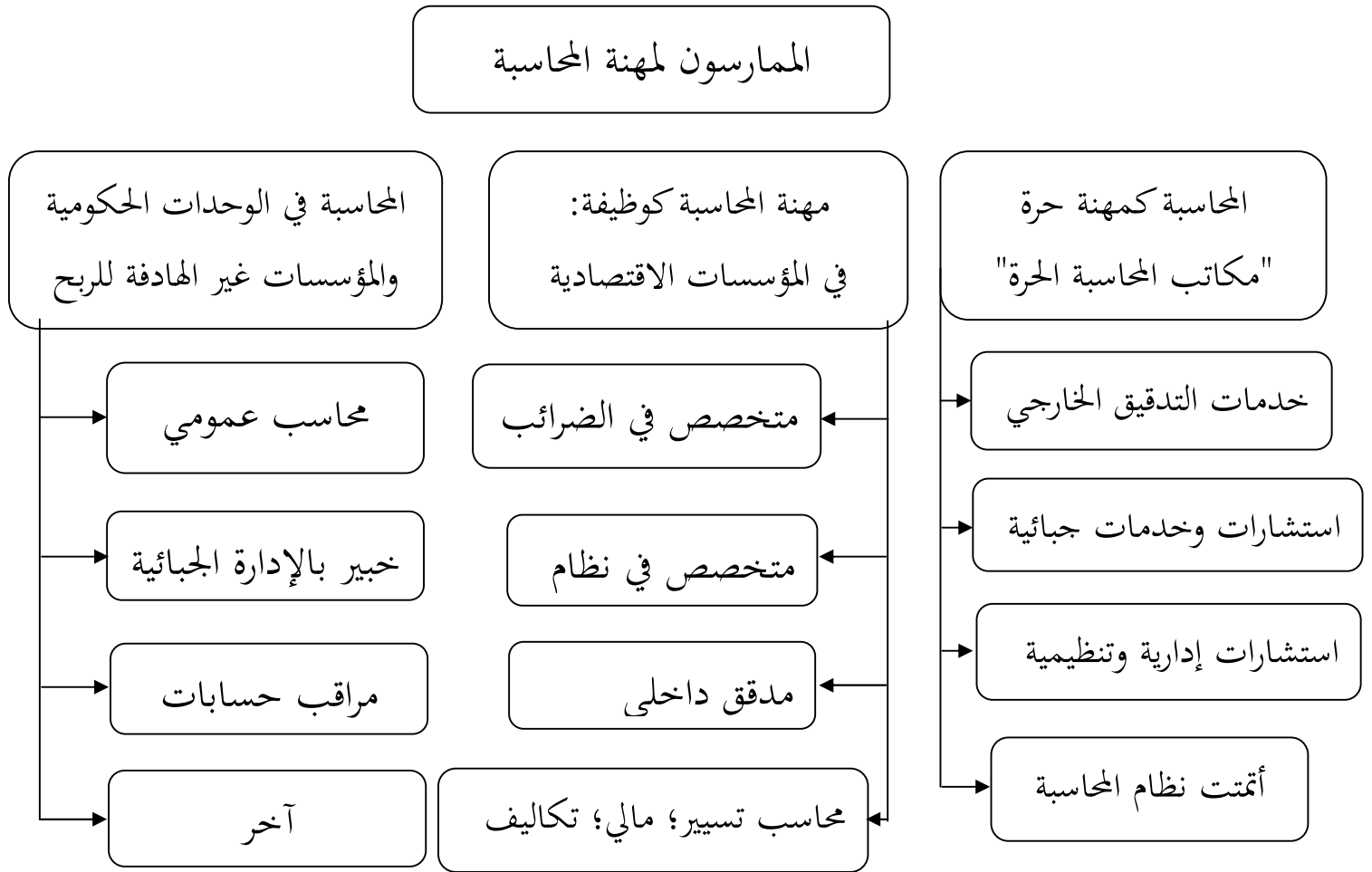
❖ **الممارسة المستقلة كخبير محاسب أو محافظ حسابات:** وتتمثل في تاسيس مكاتب ومحافظي الحسابات او الخبراء المحاسبين المعتمدين لمزاولة النشاط بصفة خاصة، حيث تندرج هذه الانشطة الاستشارية والرقابية ضمن المهن الحرة المنظمة قانونا، وتقدم الخدمات المهنية لمختلف الكيانات الاقتصادية بشكل تعاقدى حر،

❖ **النشاط المحاسبي التجاري:** ويقصد به الالتحاق بالشركات والكيانات الاقتصادية ذات الطابع الاستثماري الباحثة عن تنمية العوائد، حيث يتولى الممارس ادارة الدفاتر اليومية واعداد الكشف الختامية، وتوجيه المنظومة المالية للوفاء بالالتزامات الجبائية والتنظيمية لهذه الوحدات الانتاجية،

❖ **قطاع المحاسبة العمومية:** ويتعلق بالاداء المهني صلب الهيئات الادارية ومؤسسات الدولة والجمعيات ذات الطابع غير التجاري، حيث يتركز العمل هنا على ضبط النفقات والايادات العامة ومراقبة تنفيذ الميزانية، والالتزام بالاحكام التشريعية الخاصة بالمالية العامة بعيدا عن منطق الربحية،

والشكل التالي يوضح تفاصيل هذه المجالات الثلاثة:

الشكل رقم 01: أنماط ممارسة مهنة المحاسبة وميادينها



المصدر: رضوان حلوة حنان، مدخل النظرية المحاسبية الإطار الفكري والتطبيقات العملية، ط 02، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن 2009، ص 20.

تاسعا: الركائز الأساسية لمهنة المحاسبة.

يرتبط بلوغ المنظومة المحاسبية لمراميها الاستراتيجية بمدى ارتكازها على ركائز ودعائم جوهرية تضمن فعاليتها، إذ لا يتسنى لهذا الحقل العملي تقديم القيمة المضافة للاقتصاد دون وجود محددات ضابطة لممارساته، ويمكن حصر أبرز هذه المكونات البنوية في النقاط التالية:

1. الإطار الفكري للمحاسبة: يشكل التأصيل النظري والفكري للمحاسبة دليلا نسقيا متناغما من

الغايات والقواعد المترابطة، حيث يستند اليه في صياغة معايير متجانسة تحدد هوية ووظائف وضوابط العمل المحاسبي، وينبثق هذا البناء من حزمة فرضيات ومفاهيم ومبادئ تؤسس لمرجعية نظرية شاملة، تسمح بقياس نجاعة الاداء العملي وتوجيه تحديث الممارسات التطبيقية، فضلا عن ضبط الخيارات والأساليب التقنية المعتمدة في مجالي التقييم والإفصاح المالي.

2. **المعايير المحاسبية:** يجري توصيف الضابط التقني في الفقه الحسابي بكونه نموذجاً مرجعياً أو قاعدة جوهرية، ترمي إلى رسم معالم الممارسة الرشيدة لتقييم وإدراج ونشر بنود الكشف المالية، وبيان أثر المعاملات والوقائع والظروف المحيطة بالوضع المالي للكيان الاقتصادي وحسابات النتائج الخاصة به، وعادة ما يقترن هذا الموجه ببند نوعي من بنود الميزانية كإحكام التثبيتات، أو بمنتجات النشاط كمعيار الإيرادات، أو بترتيب صنف محدد من المبادلات كمعيار الاستثمار في الأدوات المالية، أو بالنوازل والمستجدات المؤثرة على الذمة المالية للمؤسسة، ويسعى مجلس معايير المحاسبة الدولية لابتكار صياغات محاسبية عالمية قابلة للتوطين في مختلف البيئات الاقتصادية من أجل بلوغ غايات محددة أبرزها:

إعداد معايير قابلة للفهم والتطبيق لإعداد قوائم مالية ذات جودة عالية.

- إعداد معايير محاسبية قابلة للتطبيق في أغلب دول؛

تمثل المنظومة المحاسبية الركيزة الأساسية لتوليد الكشف المالية والتقارير الدورية التي تعكس مخرجات نشاط الهيئات الاقتصادية باختلاف طبيعتها القانونية، ولهذا الغرض ظهرت القواعد المرجعية لتوجيه صياغة هذه البيانات الجبائية والمحاسبية التي يعتمد عليها طيف واسع من الشركاء لتوجيه خياراتهم الاستثمارية، وهو ما دفع بالهيئات التنظيمية على المستويين الوطني والدولي إلى سن مراجع وأطر تقنية تقن ممارسة المهنة، بغية إرساء مبادئ المقارنة وضمان الشفافية والمصادقية بما يستجيب لمتطلبات جميع الفاعلين.

3. **الخبرة المهنية:** تتشكل الدراية الميدانية من حصيلة المهارات المتراكمة على مدى طول العمل الميداني وكذا والملكات المستمدة من المزاولة الفعلية للنشاط، مما يساهم في ترقية جودة المخرجات العملية، وتتجلى هذه المكنة في قطاع المحاسبة من خلال استيعاب الأشكال التقنية والقدرة على معالجة المعطيات المعقدة بفضل الرصيد المعرفي التراكمي.

ولا يرتبط التميز الوظيفي بالحيازة الصرفة للشهادات الأكاديمية والجامعية، بل يستوجب امتلاك اليات توظيف تلك المعارف بفعالية داخل المحيط المهني، ولهذا يتعين على المترشحين الخضوع لفترات تكوينية وتطبيقية محددة زمنياً لدى محافظ حسابات أو خبير محاسبي معتمد، بغية تلقي الضوابط العملية من ذوي الخبرة والكفاءة، حيث تعود الفروقات التنفيذية في الميدان أساساً إلى تباين مستويات التمرس بين الأفراد.

4. قواعد السلوك المهني: تتمثل الضوابط الاخلاقية للمهنة في حزمة المبادئ والاحكام التوجيهية التي يتعين على الممارس الالتزام الصارم بها وترجمتها في سلوكه اليومي، بغية ارساء التعاملات النموذجية والنزيهة مع مختلف الشركاء والمتعاملين الاقتصاديين، وتعد هذه الاسس المعيار الاساسي لبناء الثقة المتبادلة وتأطير علاقات العمل صلب البيئة التجارية.

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

الإحالات والهوامش للمحور الأول:

- ¹ احمد نور، المحاسبة المالية "القياس والتقييم والافصاح المحاسبي وفقا لمعايير المحاسبة الدولية والمصرية"، الاسكندرية: الدار الجامعية، دون ت.ن، ص12.
- ² robert obert, marrie pierre mairesse « comptabilite et audit – manuel et applications », 2 eme edition, dunod, paris, 2009, p 2
- ³ باسمه فالح النعيمي، "المحاسبة المالية"، الجزء الأول، دار الكتاب الجامعي، اليمن 2012، ص22.
- ⁴ حيدر محمد علي بن عطا، مقدمة في نظرية المحاسبة والمراجعة، دار الحامد للنشر والتوزيع، ط1، الأردن، 2007، ص: 20.
- ⁵ علي بن قيطب، المحاسبة المالية 01، مطبوعة بيداغوجية محكمة، جامعة ابن خلدون بتيارت، الجزائر 2020، ص01.
- ⁶ عجيلة حنان وعجيلة محمد، متطلبات ومقومات ضبط مهنة المحاسبة في الجزائر – منظور الأخلاقيات، مجلة إدارة الاعمال والدراسات الاقتصادية، المجلد06/العدد02، ص551.
- ⁷ M. Carr-Saunders, Professions in Encyclopaedia of the Social Sciences, Macmillan 1933, USA, p.p 476 – 480.
- ⁸ طلال محمد الجحاوي وآخرون، أساسيات المعرفة المحاسبية، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، الأردن، 2009، ص: 31.
- ⁹ عبد الناصر محمد سيد درويش، مبادئ المحاسبة المالية-الأصول العلمية والعملية، دار الصفاء للنشر والتوزيع، ط1، الأردن، ص: 20.
- ¹⁰ قانون رقم 07 - 11 مؤرخ في 25 نوفمبر سنة 2007 ، يتضمن النظام المحاسبي المالي، الجريدة الرسمية عدد 74.
- ¹¹ مراد كواشي، المحاسبة المالية حسب قواعد النظام المحاسبي المالي SCF ط1، الدار الجزائرية، الجزائر، 2017، ص: 14.
- ¹² ابراهيم مسلم، قراءة في أهم المفاهيم الحديثة الخاصة بالمحاسبة الإدارية للمؤسسة"، مجلة البديل الاقتصادي، المجلد04 / العدد02، الجزائر 2017، ص59.
- ¹³ أحمد نور، مبادئ المحاسبة المالية، الدار الجامعية، بيروت، لبنان 1986، ص ص 23-26 10
- ¹⁴ أمال تباتي، محاضرات في مقياس المحاسبة العمومية، مطبوعة بيداغوجية محكمة، جامعة الجزائر 03، الجزائر 2021، ص10.

- ¹⁵ قيطب عبد القادر، مطبوعة محاضرات في: المحاسبة العامة 1 "الجزء الأول"، مطبوعة بيداغوجية محكمة، جامعة غرداية، الجزائر 2020، ص13.
- ¹⁶ بن ربيع حنيفة، الواضح في المحاسبة المالية وفق المعايير الدولية IFRS/IAS، ج1، ط2، منشورات كليك، الجزائر 2015، ص: 18.
- ¹⁷ علي بن قيطب، مرجع سبق ذكره، ص02.
- ¹⁸ قواسمية هيبية، محاضرات في مقياس المحاسبة العامة، مطبوعة بيداغوجية محكمة، جامعة سكيكدة، الجزائر 2020، ص.ص 02 – 05.
- ¹⁹ قواسمية هيبية، مرجع سبق ذكره، ص05.
- ²⁰ عبد الرحمان عطية، المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي، دار النشر جيطلي، برج بوعريش، الجزائر 2009، ص: 6.
- ²¹ عبد الناصر محمد سيد درويش، مبادئ المحاسبة المالية-الأصول العلمية والعملية، دار الصفاء للنشر والتوزيع، ط1، الأردن، يتصرف.
- ²² زهرة بودودة، محاضرات و تطبيقات في المحاسبة المالية" مطبوعة بيداغوجية محكمة، جامعة الجزائر 03، الجزائر 2021، ص06.
- ²³ jean-françois des robert, françois méchin, herve puteaux, normes ifrs et pme, dunod, paris 2004, p: 23.
- ²⁴ لخضر عالوي، معايير المحاسبة الدولية IFRS/IAS، دار الصفحات الزرقاء للنشر، الجزائر 2010، ص ص 13-14.
- ²⁵ زهرة بودودة، مرجع سبق ذكره، ص07.
- ²⁶ Djelloul SACI, Comptabilité de l'entreprise et système économique, l'expérience Algérienne, (Office de publication universitaire, O.P.U), Alger, 1991, p: 85.
- ²⁷ طرطار أحمد وعبد العالي منصر، تقنيات المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي الجديد SCF الاطار النظري، جسور للنشر والتوزيع، الجزائر، 0712، ص ص 11-116.
- ²⁸ نفس المرجع.
- ²⁹ أحمد محمد نور، مبادئ المحاسبة المالية، الدار الجامعية، الإسكندرية 2003، ص16.
- ³⁰ Wolfgang Dick et Franck Missionier- Piera , Comptabilité financière en IFRS, Pearson Education, Paris, 2006, P : 322.
- ³¹ جمال خليفاتي، سلسلة محاضرات في مقياس " تنظيم مهنة المحاسبة في الجزائر"، مطبوعة بيداغوجية محكمة، جامعة الجزائر 03، الجزائر 2023، ص.ص 06 – 07.

المحور الثاني:

الخلفية التاريخية وتطور تنظيم مهنة المحاسبة

في الجزائر

تمهيد:

تشهد الممارسة المحاسبية دوليا حراكا مستمرا من التحديث والمراجعة، مدفوعا بضرورة التكيف مع القفزات النوعية في العلوم المحاذية لها وتلبية المتطلبات المتغيرة للمستفيدين من البيانات المالية، وهو ما جعل الدول المتقدمة تركز جهودها على صياغة أطر تنظيمية متطورة تضمن فاعلية المهنة، حيث تعكف المؤسسات الوصية على تشخيص الوضع المحاسبي دوريا لضمان انسجامه مع التحولات الاقتصادية المتسارعة والإيقاع المهني العالمي، وفي هذا الصدد انخرطت الجزائر ضمن هذا التوجه العالمي من خلال تبني استراتيجية ثورية تهدف إلى هيكلة نظامها المحاسبي، وذلك استجابة لضغوط العولمة المالية وما فرضته من تحديات تقنية معاصرة، خاصة بعد التحول الجذري في بنية الدولة الجزائرية من النمط الموجه إلى الانفتاح على اقتصاد السوق، الأمر الذي جعل من الإصلاح المحاسبي الشامل ضرورة حتمية لا غنى عنها لمواكبة الواقع الاقتصادي الجديد،

لم تتوقف المساعي الجزائرية الأخيرة عند حدود تعديل القواعد التقنية للنظام المحاسبي لديها فحسب، بل امتدت لتشمل إعادة صياغة شاملة وهيكلية تقوم على اعتبارات موضوعية وتقنية وعملية لقطاع المحاسبة ككل عبر مجموعة من التشريعات الحديثة تراعي خصوصية القطاعات وتطورات المفاهيم والممارسات المحاسبية العالمية، حيث سعت السلطات من خلال هذه النصوص التشريعية إلى ضبط الممارسة المهنية وتحديد هيكلية وتعديلات على مهام ووظائف وأهداف الهيئات المنظمة لها، إضافة إلى تفعيل دور المجلس الوطني للمحاسبة وتطوير إطاره العام بما يتماشى مع التوجهات الجديدة، وكان الهدف الجوهرى من هذه الحزمة الإصلاحية هو إحداث قفزة نوعية في أداء المهنة وتطوير كفاءتها داخل البيئة الوطنية، تمكن من تحقيق أهداف الحوكمة في جانب الشفافية والإفصاح المحاسبي السليم.

❖ المرحلة الأولى: من سنة 1962 إلى غاية سنة 1971م.

هناك من المراجع من يمدد الفترة إلى غاية إصدار ال PCN سنة 1975، إلا أن الثابت في هاته المرحلة هو اعتمادها النظام المحاسبي الفرنسي، إذ أن الجزائر عقب نيل الاستقلال عام 1962 استعانت الجزائر بالمخطط المحاسبي العام لسنة 1957 الموروث عن الحقبة الاستعمارية الفرنسية كإجراء مؤقت لتفادي الفراغ التشريعي¹، حيث أتاح القانون رقم 62-157 الصادر في نهاية ديسمبر 1962 تمديد

سريان القوانين السابقة ما لم تمس بالسيادة الوطنية، وبما أن ذلك النظام المحاسبي صمم لخدمة التوجهات الرأسمالية فقد أصبح من الضروري ابتكار إطار مالي ينسجم مع النهج الاشتراكي الذي سلكته الدولة، لتبدأ ملامح مشروع محاسبي وطني في الظهور بجدية عام 1969 تماشيا مع مبادئ الاقتصاد الموجه²، وقد تكرر هذا المسار الجديد عبر الأمر رقم 69-107 المتعلق بقانون المالية لعام 1970 والذي أقرت مادته التاسعة عشرة صراحة على أن³:

نص الأمر رسميا على إخضاع كافة الهيئات العمومية التي تزاوّل نشاطا تجاريا أو صناعيا، إضافة إلى المؤسسات الوطنية لضوابط محاسبية موحدة، حيث بدأ العمل بهذا المخطط النموذجي والالتزام بمقتضياته التقنية انطلاقا من 01 جانفي لعام 1971، وجاء هذا الإجراء لتوحيد الممارسة المالية داخل القطاع العام وضمان رقابة دقيقة على الحسابات الوطنية، ومنذ ذلك التاريخ صار لزاما على هذه الكيانات باختلافها القطاع وطابع النشاط تبني الإطار المحاسبي الجديد في معاملاتها ودفاترها المحاسبية الرسمية.

بناء على ذلك تم إيفاد لجنة متخصصة تحت وصاية وزارة المالية والتخطيط من أجل العمل على صياغة إطار محاسبي بديل خلال مهلة 06 أشهر، إلا أن هذا المسعى لم يكلل بالنجاح في وقته المحدد نتيجة الصعوبات الميدانية وتعقيدات القطاع العام وضعف النظام المعلوماتي وانسيابية المعلومة وتوفرها... إلخ، ليعقب ذلك صدور الأمر رقم 71-82 في 29 ديسمبر 1971 والخاص بتقنين وتنظيم مهنة المحاسب و الخبير المحاسبي⁴، حيث أقرت المادة 22 من هذا التشريع تأسيس المجلس الأعلى للمحاسبة الذي أسندت له بمهمة تجهيز المخطط العام الجديد وفق المادة 38، وقد باشر هذا المجلس مهامه الفعلية في صيف 1972 مستعينا بكفاءات فرنسية متخصصة لتطوير نظام بديل عن مخطط 1957، وهو ما أسفر في نهاية المطاف عن تجسيد واعتماد ما بات يعرف بالمخطط الوطني للمحاسبة PCN⁵.

❖ المرحلة الثانية: من سنة 1971 إلى غاية سنة 1982.

تجسدت البدايات التنظيمية للعمل المحاسبي بالجزائر عبر صدور الأمر رقم 71 - 82 في أواخر عام 1971م⁶، حيث ركز هذا الإطار التشريعي حصرا على تقنين نشاط الخبراء المحاسبين والمحاسبين

المعتمدين، بينما تركت مهام الرقابة والتدقيق في الشركات العمومية تحت إشراف المفتشية العامة للمالية آنذاك، وبموجب هذا القانون أنشأ المجلس الأعلى للمحاسبة كجهة تابعة لوزارة المالية، حيث أنيطت به مسؤولية تصميم المخطط المحاسبي الوطني وإدارة شؤون المهنيين المعتمدين، ومن المهم توضيح أن سلطة منح رخص المزاولة المهنية كانت محصورة بيد هذا المجلس الذي يقوده ممثل عن الوزير.

كما انطلقت مع مطلع عقد التسعينات عملية تصحيحية تهدف إلى عصنة الممارسة المحاسبية وتطوير هيكلها التنظيمي، حيث توالى التشريعات الرامية إلى سد الثغرات القانونية وتأهيل المهنة للقيام بمسؤولياتها الحيوية في البيئة الاقتصادية الجديدة، ويبرز في هذا التحول في القانون رقم 91-08 الصادر في أبريل من عام 1991، والذي شكل حجر الزاوية في إعادة رسم معالم المهنة وتحديد ضوابط عمل الخبراء والمحافظين والمحاسبين المعتمدين، ومن أبرز ما جاء به هذا التشريع هو دمج الفئات المهنية الثلاث تحت لواء كيان موحد يتمتع بالاستقلالية، وهو ما عرف بالمنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين⁷.

كما تزامنا مع التوجهات الجزائرية الحديثة نحو الانفتاح الاقتصادي واعتماد المعايير الدولية للتبادل المالي، لم تكتف السلطات بتحديث القواعد الفنية للنظام المحاسبي فقط، بل امتد المسار ليشمل إعادة هيكلة جذرية للمهنة وضبط ممارساتها الميدانية، وقد تجسد هذا التوجه عبر سن منظومة تشريعية جديدة تهدف إلى معالجة الاختلالات السابقة التي عرقلت أداء المهنيين، حيث جاءت هذه النصوص القانونية كاستجابة ضرورية لتجاوز العقبات المتراكمة وتصحيح المسار التنظيمي، ويمكن حصر الدوافع الجوهرية التي أدت إلى هذه الأزمات المهنية في مجموعة من العوامل الأساسية أبرزها⁸:

كما يواجه ميدان المحاسبة تحديات جسيمة تتعلق بمستوى الكفاءة البشرية، حيث يفتقر القطاع إلى استراتيجية تعليمية وتدريبية رصينة تضمن إعداد الممارسين المحاسبين بشكل احترافي، وهو ما انعكس سلبا على قدرتهم في تطبيق الأصول المهنية بدقة عالية، كما يظهر العجز جليا في فجوة المهارات اللازمة للتعامل مع الممارسات المحاسبية العالمية الحديثة، خاصة فيما يتعلق بالامتثال

لمتطلبات المعايير الدولية للتقرير المالي وقواعد التدقيق الموحدة عالميا، الأمر الذي يبرز الحاجة الملحة لتطوير برامج التأهيل بما يتناسب مع التطورات التقنية المعاصرة؛

شدة المنافسة : تواجه الكوادر المحاسبية في الجزائر تحديات تنافسية شرسة ناتجة عن تزايد رغبة المؤسسات الاستشارية الدولية في التغلغل داخل السوق الوطنية، حيث تجد الكفاءات المحلية من خبراء ومحاسبين ومحافظي حسابات أنفسهم في موقف صعب أمام الامكانيات التقنية والتنظيمية الهائلة لتلك المكاتب العالمية، ويبرز هذا التفاوت الكبير في القدرات عجز الممارس الجزائري عن الصمود في وجه هذا الغزو المهني نظرا لمحدودية الموارد المتاحة له حاليا، مما يضع مستقبل الاستقلالية المهنية المحلية على المحك أمام تفوق الخبرات الاجنبية الوافدة؛

عدم استجابة التنظيم: تعاني الممارسة المحاسبية من عجز الهيكل النقابي عن القيام بمسؤولياته الجوهرية، حيث تراجع دور المنظمة المهنية في دعم مسار التحديث نتيجة ضعف حضورها وتأثيرها المحدود في المشهد المحاسبي الوطني، ويعود هذا الترهل التنظيمي بصفة أساسية إلى توتر الروابط التنسيقية مع المجلس الوطني للمحاسبة وافتقارها للقواعد المؤسساتية الصلبة التي تدعم استقرارها، علاوة على العزلة الخارجية الملحوظة وابتعادها عن الانخراط الفعال ضمن التكتلات الدولية الكبرى التي ترسم ملامح المهنة عالميا مثل الاتحاد الدولي للمحاسبين ومجلس معايير المحاسبة الدولية، مما جعلها كيانا غير قادر على مواكبة التحولات الكبرى.

نشير هنا إلى المسيرة المحاسبية في الجزائر مرت بمنعطفات تاريخية حاسمة منذ الاستقلال وحتى يومنا هذا، حيث برزت محطات جوهرية شكلت الوعي المهني وصاغت الأطر التنظيمية للممارسات المالية، ويعد اعتماد المخطط الوطني المحاسبي لعام 1975 البذرة الأولى لتنظيم العمل الدفتر في الدولة الفتية آنذاك، ليتلوه بعد عقود التحول النوعي المتمثل في إرساء النظام المحاسبي المالي سنة 2007 الذي نقل الممارسة إلى آفاق المعايير الدولية، وفيما يأتي استعراض موجز لأهم الحقب الزمنية التي رسمت ملامح التطور المحاسبي فوق التراب الجزائري.

❖ المرحلة الثالثة: من سنة 1975 إلى بداية مرحلة إدارة التحول نحو الرأسمالية سنة 1988م.

اتسمت تلك الحقبة التاريخية ببروز المخطط الوطني للمحاسبة لعام 1975 كعلامة فارقة، حيث صدر بموجب المرسوم رقم 35-75 في أواخر أبريل من ذات العام ليبدأ العمل الفعلي به مع مطلع جانفي 1976، وقد شمل نطاق تطبيقه المنشآت العامة الصناعية والتجارية إضافة إلى مؤسسات الاقتصاد المختلط والكيانات الخاضعة لضريبة الأرباح الحقيقية، كما تبع ذلك صدور قرار في جوان 1975 يضبط آليات التنفيذ التقنية لهذا النظام الجديد، وشهدت هذه المرحلة أيضا ظهور منظومة من المخططات المحاسبية المتخصصة التي استهدفت قطاعات معينة، وتوالت هذه النصوص القانونية وفق تسلسل زمني رتب الأولويات القطاعية كما يلي⁹:

✍ **قطاع التأمينات:** شملت الإصلاحات التنظيمية مجال التأمينات من خلال إصدار القرار الصادر بتاريخ 13 سبتمبر 1987، حيث قضى هذا التشريع بالإلزامية اعتماد المخطط الوطني المحاسبي داخل شركات التأمين وإعادة التأمين، وجاءت هذه الخطوة لتوحيد المعالجات المالية وضبط الممارسات الدفترية في هذا القطاع الحيوي، مما أتاح للدولة فرض رقابة أكثر دقة على التدفقات النقدية والالتزامات التقنية الخاصة بهذه المؤسسات، وساهم ذلك في إدماج النشاط التأميني ضمن الإطار المحاسبي الموحد المعمول به وطنيا؛

✍ **قطاع الفلاحة:** توسع نطاق الإلزام المحاسبي ليشمل الأنشطة الزراعية بموجب التشريع الصادر في 13 سبتمبر 1987، حيث أقرت السلطات ضرورة امتثال قطاع الفلاحة لمقتضيات المخطط الوطني المحاسبي الموحد، وهدف هذا الإجراء إلى تنظيم المعاملات المالية والمحزونات والأصول داخل المستثمرات والشركات الفلاحية، مما أتاح إمكانية استخراج بيانات مالية تعكس الواقع الاقتصادي لهذا المورد الحيوي بدقة أكبر، وبهذا القرار صار العمل الدفترية في المزارع والمنشآت الزراعية خاضعا لنفس المعايير التقنية التي تسري على بقية الوحدات الانتاجية في الدولة؛

✍ **قطاع البناء والأشغال العمومية:** كما امتد التنظيم المحاسبي ليشمل مجالات البناء والأشغال العمومية والبنى التحتية بموجب النص القانوني الصادر في 11 سبتمبر 1988، حيث فرض هذا القرار تبني المخطط الوطني المحاسبي كإطار مرجعي لقطاع البناء والأشغال العمومية، ورمى هذا

التوجه إلى ضبط الحسابات المتعلقة بالمشاريع الكبرى وتوحيد لغة التقارير المالية بين مختلف شركات المقاولات، مما عزز من قدرة الدولة على تتبع التكاليف والتدفقات المرتبطة بقطاع التعمير والمنشات القاعدية، وصار لزاما على كافة الهيئات العاملة في هذا الميدان مواءمة سجلاتها مع المعايير المحاسبية الموحدة آنذاك؛

قطاع السياحة: شهدت المنظومة السياحية تحولا في اسلوب ادارتها المالية عقب صدور التشريع المؤرخ في 14 مارس 1989، حيث ألزمت السلطات كافة المؤسسات والمنشات التابعة لقطاع السياحة باعتماد معايير المخطط الوطني المحاسبي، ويهدف هذا الاجراء التقني إلى توحيد القواعد الدفترية وضمان شفافية الحسابات داخل المرافق السياحية بما يتماشى مع التوجهات الاقتصادية الوطنية، وبموجب هذا القرار صار من الواجب على الفاعلين في هذا الميدان مواءمة تقاريرهم المالية مع الاطار المحاسبي الموحد المعمول به، مما ساهم في تعزيز الرقابة المالية وتطوير الاداء الاستثماري لهذا القطاع الحيوي.

القطاع البنكي: خضع النشاط المصرفي لضوابط تنظيمية جديدة استنادا إلى مقتضيات النظام رقم 08/92 الصادر في 17 نوفمبر 1992، حيث اقر هذا التشريع اطارا محاسبيا خاصا بالبنوك والمؤسسات المالية يحدد مخطط الحسابات الواجب اتباعه، ورمى هذا المسعى إلى توحيد القواعد المحاسبية المطبقة داخل المنظومة المالية بما يضمن دقة التقارير البنكية وشفافيتها، وبموجب هذا النص صار لزاما على كافة الهيئات المصرفية تكييف سجلاتها المالية وفقا للمعايير والاصول التي حددها هذا النظام القانوني، مما عزز من آليات الرقابة التقنية على المعاملات البنكية المعقدة وضمن انسجامها مع التوجهات المالية للدولة.

❖ المرحلة الرابعة: من سنة 1990 إلى غاية 2001.

شهدت هاته المرحلة مساعي حثيثة لملاءمة قواعد المخطط الوطني المحاسبي مع إفرازات اقتصاد السوق ومرحلة إدارة التحول نحو إقتصاد السوق التي بدأت من جانفي 1988م، حيث تركزت الاعمال على مراجعة الأطر التقليدية لتستجيب للتحولات الجديدة في بنية الدولة، ويهدف هذا التوجه إلى ضمان مرونة الأدوات المالية إمام التحديات التنافسية والانفتاح الاقتصادي، وفيما يأتي استعراض لأبرز المحاولات التي

استهدفت تحديث المنظومة الوطنية، وكيفية تطويرها لتواكب المتطلبات العصرية للإدارة والتمويل، ومن خلال هذه الخطوات بدأت معالم التحول النوعي في الممارسة المهنية تتشكل بوضوح، حيث:

كما جرى تحديث القواعد المنظمة لنشاط الشركاء المهنيين من خبراء ومحاسبين معتمدين وكذا محافظي الحسابات عبر تشريع جديد، حيث جسد القانون رقم 91-08 الصادر في 17 أبريل 1991 رؤية الدولة في إعادة رسم مهام وصلاحيات هذه الفئات¹⁰، ورمى هذا النص إلى الارتقاء بمستوى الممارسة الميدانية وتوضيح المسؤوليات الملقاة على عاتق الفاعلين في الحقل المحاسبي، وبموجب هذا الإطار التشريعي تم اصلاح الهياكل المهنية لضمان اداء أكثر فاعلية وانسجاما مع التحولات الاقتصادية الوطنية، مما أسس لمرحلة جديدة من الضبط القانوني للمهنة.

كما صدر المرسوم التنفيذي رقم 96-136 في 15 أبريل لعام 1996 ليضع ميثاقا سلوكيا للممارسة المحاسبية، حيث ركز هذا المرسوم على تحديد القواعد الأخلاقية والأدبية التي يجب ان يلتزم بها الخبراء المحاسبون ومحافظو الحسابات والمحاسبون المعتمدون¹¹، ويهدف هذا الإطار إلى تعزيز الثقة في البيانات المالية وضمان نزاهة المهنيين في اداء واجباتهم الرقابية والاستشارية، وبموجب هذا النص القانوني أصبحت اخلاقيات المهنة جزءا لا يتجزأ من الضوابط الميدانية التي تحكم سلوك الفاعلين في القطاع المحاسبي، مما ساهم في رفع معايير الجودة والشفافية داخل البيئة الاقتصادية الوطنية¹².

كما تمت مواءمة القواعد التقنية للمخطط الوطني المحاسبي لتستوعب خصوصية نشاط المتدخلين في سوق الأوراق المالية، وذلك تطبيقا لما ورد في النص القانوني الصادر بتاريخ 29 ماي 1999، حيث استهدف هذا التعديل ضبط العمليات المالية الخاصة بوسطاء البورصة وتوحيد طرق تسجيلها دفتريا، وجاءت هذه الخطوة التنظيمية لترافق حركية سوق رؤوس الاموال وضمان شفافية التعاملات والتقارير التي يصدرها الفاعلون في هذا الميدان، وبموجب هذا القرار أصبح لزاما على شركات الوساطة تكييف أنظمتها المحاسبية لتتوافق مع الإطار الوطني الموحد، مما ساعد في تعزيز آليات الرقابة على التداولات وضمان دقة البيانات المفصّل عنها.

كما شهدت الممارسة المحاسبية تطورا تقنيا لاستيعاب تعقيدات المجموعات الاقتصادية الكبرى، حيث عدة قرارات وزارية مشتركة تهدف الى التحضير للملاءمة مع المخطط الوطني مع متطلبات الشركات

القبضة، وقد ركز هذا التشريع على ضبط آليات توحيد القوائم المالية واعداد الحسابات المجمعة لضمان رؤية مالية شاملة، ويهدف هذا الاجراء إلى توفير معايير دقيقة تضبط العلاقة المحاسبية بين الشركات الام وفروعها بما يخدم الشفافية، وبموجب هذا النص القانوني صار لزاما على المجمعات الاقتصادية اتباع منهجية موحدة في عرض مركزها المالي، مما ساهم في عصنة ادوات الرقابة المالية على الكيانات الضخمة،

كما أبرزت المنظومة التشريعية الجزائرية في مجال تنظيم ومواصلة الاصلاحات المحاسبية عبر سلسلة من النصوص التنفيذية الرامية إلى ضبط القيمة الدفترية للأصول، حيث تجسد ذلك في المراسيم رقم 103-90¹³ وكذلك رقم 250-93¹⁴ بالاضافة إلى المرسوم رقم 336-96، وقد تمحورت هذه القواعد القانونية حول وضع اطر تقنية منظمة لعمليات اعادة تقييم التثيتات العينية والمادية داخل المؤسسات، ويهدف هذا المسار التشريعي إلى تصحيح الاختلالات المحاسبية الناتجة عن التغيرات الاقتصادية وضمان دقة المركز المالي، وبموجب هذه القرارات المتتالية صار لزاما على الكيانات الاقتصادية تحديث قيم ممتلكاتها بما يعكس واقعها الفعلي، مما ساهم في تعزيز مصداقية القوائم المالية المعتمدة¹⁵.

ما يمكننا أن نضيفه هنا هو أن الحركة الديناميكية التي أحدثها قانون النقد والقرض 10-90 الصادر في 14/04/1990¹⁶ أدت إلى إتاحة المجال أمام تدفق رؤوس الأموال الخارجية وتوفير الضمانات اللازمة لتحويل العوائد والمدخرات، وقد تعزز هذا الانفتاح بصدور المرسوم التشريعي 12-93 في 05/10/1993 المتعلق بترقية الاستثمار¹⁷، وما رافقه من تأسيس وكالة ترقية ودعم الاستثمار خلال عام 1993، إن هذه المنعطقات الجوهرية في بنية الاقتصاد الوطني فرضت ضرورة إيجاد آلية محاسبية مرنة تستجيب للضغوطات السياسية والاجتماعية والبيئية المحيطة، حيث لم يعد المخطط المحاسبي القديم قادرا على تلبية احتياجات الانفتاح مما استوجب تبني نظام محاسبي مالي يتماشى مع الضوابط الدولية، ويهدف هذا التحول إلى جعل التقارير المالية مرآة صادقة للواقع الاقتصادي المتغير بعيدا عن القوانين الصارمة التي لا تقبل التكيف¹⁸، فالمحاسبة كعلم اجتماعي تتطور بتغير الظروف البشرية وتخضع باستمرار للمراجعة والتقييم لضمان جودة الإفصاح المالي.

تفرض الضرورة دوما إجراء تحديثات مستمرة على القواعد القائمة متى ما ظهرت حاجة ماسة لذلك، أو في حال توفرت بدائل تقنية تحقق جودة أعلى في الأداء والمخرجات، حيث يهدف هذا التوجه إلى ضمان شمولية المعالجات المحاسبية لكافة الوقائع المالية المتسارعة، وضمان تناغمها التام مع التحولات العميقة التي تطرأ على المشهد الاقتصادي المعاصر، إن السعي نحو التطوير الدائم يمنح المنظومة المالية القدرة على استيعاب المتغيرات الطارئة بفعالية كبيرة، مما يجعل السجلات الدفترية أداة حقيقية لمواكبة الإصلاحات الاقتصادية الراهنة وتلبية تطلعات الفاعلين في السوق، وفوق ذلك فإن تحسين الآليات المتبعة يساهم في رفع كفاءة التقارير المنتجة بما يخدم الأهداف الاستراتيجية.

تتمثل تكلفة الانتقال إلى النظام المحاسبي المالي في النقاط التالية:

تطلبت مرحلة التحول نحو المنظومة الجديدة رصد ميزانيات ضخمة لتأهيل الكوادر البشرية من محاسبين ومختصين وأساتذة جامعيين، حيث تجاوزت هذه المهمة حدود التدريب التقليدي العابر لتصبح استثمارا تعليميا عميقا في فكر محاسبي مغاير تماما لما سبقه، إن هذه التكاليف الباهظة تبررها حاجة القطاع إلى بناء مهارات حديثة تتعامل مع قواعد لم يسبق للممارسين الاحتكاك بها في مسارهم المهني، وبناء عليه فإن الإنفاق على تكوين الإطارات لم يكن مجرد إجراء روتيني بل كان عملية تأسيسية معقدة، تهدف إلى ردم الفجوة المعرفية وضمان استيعاب آليات النظام الجديد الذي يختلف بجوهره عن الممارسات الكلاسيكية السابقة، مما جعل فاتورة التكوين والتدريب بندا أساسيا ومرتفع الثمن في ميزانية التغيير.

فرض الانتقال إلى القواعد المالية المعاصرة ضرورة ضخ استثمارات مالية ضخمة لتحديث البنية التحتية والتقنية للمنشآت، إذ يتطلب تفعيل هذا النظام توفير ترسانة من الوسائل التكنولوجية المتقدمة التي تتوافق مع معايير الرقمية، ويشمل ذلك تطوير برمجيات محاسبية إلكترونية متخصصة وإعادة صياغة نظم المعلومات سواء تلك المرتبطة بالبيئة الداخلية أو الدوائر الخارجية، فضلا عن الحاجة الملحة لتبني شبكات اتصال ذات كفاءة عالية تضمن تدفق البيانات بدقة وسرعة، إن توفير هذه المتطلبات المادية والرقمية يستنزف أغلفة مالية كبيرة لا تقتصر على الشراء فحسب بل تمتد لتشمل عمليات التركيب والصيانة الدورية، مما يضع عبئا تمويليا إضافيا على كاهل المؤسسات

الراغبة في موازنة نشاطها مع المستجدات التشريعية، فالحادثة المحاسبية أصبحت مرتبطة بشكل وثيق بمدى القدرة على تحمل تكاليف الرقمنة الشاملة.

كما تستدعي عملية التحول نحو القواعد المالية المعاصرة إعادة هيكلة شاملة لمختلف الوحدات الإدارية والتقنية لتنسجم مع الرؤية الجديدة التي يتبناها النظام المحاسبي المالي، حيث أن الارتباط الوثيق بالمعايير الدولية يفرض ضرورة فك الارتباط التقليدي بين السجلات الدفترية والالتزامات الضريبية، ويظهر ذلك جليا في أنظمة الرواتب والأجور التي كانت تستقي بياناتها كليا من النمط المحاسبي القديم والتشريعات الجبائية السابقة، مما يجعل تحديث هذه الأنظمة أو استبدالها بشكل جذري أمرا لا مفر منه لمواكبة استقلالية المحاسبة عن الجبائية، إن هذا المسار التصحيحي يترتب عليه أعباء تمويلية ثقيلة تضغط على الموارد المالية للمنشآت الاقتصادية والخزينة العمومية على حد سواء، مما يعكس حجم التحدي المادي المترتب على تجديد البرامج الفرعية وضمان توافقها مع المتطلبات التنظيمية الحديثة، وهو ما يضع ميزانية المؤسسة والدولة أمام فاتورة إصلاحات تقنية لا يستهان بها.

❖ المرحلة الخامسة: من سنة 2001 إلى سنة 2007.

بعد عام 1998 فوضت وزارة المالية المجلس الوطني للمحاسبة للقيام بمهمة تطويرية شاملة تستهدف المنظومة المحاسبية القائمة، حيث كانت الخيارات تتأرجح بين إجراء تعديلات عميقة على المخطط الوطني أو ابتكار هيكل محاسبي متكامل، وقد استقر رأي المجلس مطلع سنة 2001 على تبني مشروع بناء نظام محاسبي مالي حديث، ولتحقيق ذلك تم إبرام اتفاقيات مع خبراء استشاريين دوليين ضمت في غالبيتها كفاءات فرنسية متخصصة، وذلك بغرض صياغة إطار مالي يوفق بين متطلبات المعايير المحاسبية العالمية والخصوصيات الاقتصادية للبيئة الوطنية، وقد تم تقسيم هذا المسار الإصلاحي الطويل إلى أربع محطات زمنية وتقنية متتالية وهي¹⁹:

- انطلقت الخطوات الأولى من خلال إجراء فحص شامل للمخطط الوطني المحاسبي بغرض تحليل ثغراته وتحديد نطاق نفاذه الفعلي، حيث ركزت هذه العملية على تقييم مدى استجابة المنظومة القائمة للمتغيرات الاقتصادية ومراجعة كافة الكيانات الخاضعة لضوابطها، ورمى هذا التشخيص

الدقيق إلى وضع اليد على مواطن القصور التقنية في القواعد التي كانت سائدة آنذاك، لضمان بناء أرضية صلبة للانتقال نحو النظام المالي الجديد، وتعد هذه المرحلة بمثابة المسح الميداني الضروري لضبط حدود التطبيق وتفاذي التداخلات التشريعية مستقبلا، مما مهد الطريق لإعادة صياغة المفاهيم المحاسبية وفق رؤية أكثر حداثة وشمولية.

- إعداد مشروع لنظام محاسبي جديد (اعتماد المشروع رقم 07؛).
- تجسدت نتائج هذا العمل عبر المصادقة على معايير SCF ، حيث أعتمد نهائيا في الجريدة الرسمية النص القانوني في 25 نوفمبر 2007، ليعلن ذلك التاريخ انطلاقة رسمية للتحويل المحاسبي المنشود.

❖ المرحلة السادسة من 2007 إلى غاية 2010.

تعتبر المحطة التي استحدثها القانون 07-11 الصادر في 25 نوفمبر 2007 نقطة تحول جذرية في المسار المحاسبي الجزائري باعتماده للنظام المحاسبي المالي²⁰ SCF ، وبالاتناد إلى ما نصت عليه المادة 41 من هذا التشريع فقد تقرر سريان العمل به فعليا مع بداية شهر جانفي 2009، غير أن هذا الموعد شهد تمديدا لاحقا حتى مطلع جانفي 2010 لضمان الجاهزية، وفي هذا السياق واكب المشرع هذا التحول بإرساء منظومة متكاملة من النصوص القانونية المكملة التي صاغت الملامح النهائية للرؤية المحاسبية المعاصرة في البلاد والتي تشمل ما يلي:

- شكلت الخطوة الإجرائية التي جسدها المرسوم التنفيذي رقم 08-156 الصادر بتاريخ 26 ماي 2008 حجر الزاوية في تفعيل المنظومة المحاسبية الجديدة²¹، حيث جاء هذا النص القانوني ليعطي الصبغة التطبيقية والميدانية لمحمل البنود والضوابط التي أقرها سابقا القانون رقم 07-11، وضمن هذا الإطار التشريعي تم رسم خارطة الطريق التقنية اللازمة للانتقال نحو المعايير العصرية، مما ساهم في سد الفجوة بين التنظير التشريعي والممارسة الفعلية في المؤسسات، ويعد هذا المرسوم بمثابة الأداة التنفيذية التي لولها لظلت أحكام القانون الأساسي مجرد مبادئ عامة دون آليات تجسيد واضحة،
- يمثل القانون 07-11 المؤرخ في تاريخ 25 جويلية 2007 الركيزة التقنية التي ضبقت موازين العمل المحاسبي في الجزائر، حيث تكفلت هذه اللائحة بتبيان آليات التثمين المالي بدقة وتحديد

المكونات الجوهرية التي يجب أن تظهر في القوائم المالية الختامية، كما وضعت ضمن طياتها المخطط التفصيلي لمدونات الحسابات وكيفية تداولها وتسييرها بشكل منهجي، ويهدف هذا القرار التنظيمي إلى توحيد لغة التقارير المالية وضمان توافقها مع المتطلبات الجديدة، مما يوفر إطارا واضحا للممارسين في ضبط القيود والعمليات المحاسبية اليومية بما يخدم الشفافية والمصادقية المالية،

● كما تم تحديد المعايير الضابطة لتصنيف الوحدات الاقتصادية المصغرة، حيث حدد هذا النص مستويات معينة لحجم المبيعات وتعداد القوى العاملة وطبيعة التخصص الوظيفي التي تسمح لهذه الكيانات باعتماد نظام محاسبي مالي مبسط، ويستهدف هذا التوجه التشريعي تخفيف الأعباء الإدارية والتقنية عن المؤسسات ذات النطاق المحدود عبر تكييف الالتزامات المحاسبية مع إمكانياتها الذاتية، مما يضمن دمجها في المسار التنظيمي الجديد دون إثقال كاهلها بمتطلبات معقدة تفوق حجم نشاطها الفعلي، كما يسعى هذا الإجراء إلى مواءمة الواقع الاقتصادي مع نصوص القانون العام²²؛

● جاء المرسوم التنفيذي رقم 09-110 الصادر بتاريخ 07 أفريل 2009 ليوضح الضوابط التقنية والأركان الأساسية اللازمة لرقمنة العمل المحاسبي ومسك المحاسبة عن طريق أنظمة الإعلام الآلي²³، حيث وضع هذا النص التشريعي القواعد والممارسات الضرورية التي تضبط استخدام برمجيات الحاسوب في تدوين العمليات المالية، كما استهدف المشرع من خلاله ضمان أمن وسلامة البيانات المسجلة عبر وسائط الإعلام الآلي وتوفير الشفافية المطلوبة في الاسترداد والرقابة، ويعتبر هذا التنظيم بمثابة الاستجابة القانونية للتطور التكنولوجي في إدارة الحسابات الوطنية، مما سمح للمؤسسات بهجر الأساليب التقليدية والاعتماد على الأنظمة الرقمية الحديثة وفق معايير قانونية صارمة، حيث تلتزم الكيانات بموجبه بتوفير مسارات تدقيق واضحة وموثوقة²⁴.

❖ المرحلة السابعة: تنظيم مهنة المحاسبة في الجزائر 2010 – إلى غاية اليوم:

نشير هنا إلى أن هناك محطتين هامتين نشير إليها على النحو الآتي:

✍ تنظيم مهنة المحاسبة في بعد صدور القانون 10 – 01:

سعت السلطات الجزائرية جاهدة لإطلاق مبادرة تحديثية تهدف إلى إعادة تنظيم وضبط الممارسة المحاسبية، وذلك في ظل التحديات والعقبات المتعددة التي كانت تعيق أداء المهنة وتحد من فاعليتها، حيث تعود جذور هذه المعوقات إلى جملة من العوامل والظروف المتداخلة التي استوجبت التدخل العاجل، وضمن هذا المسار الإصلاحية تم تشخيص مجموعة من الدوافع الجوهرية التي أدت إلى ضرورة التغيير ولذلك جاء القانون 10 – 01 المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد²⁵، ويمكننا إيجاز أبرز هذه المسببات التي دفعت الحكومة لتبني هذا التوجه الجديد في النقاط التالية:

✍ يعاني قطاع الرقابة المالية من فجوة واضحة في مستويات التأهيل العملي للمراجعين، ويرجع ذلك بصفة أساسية إلى غياب صرح تعليمي أو مركز تكوين متخصص يتولى مسؤولية إعداد البرامج التطويرية، حيث أدى افتقار الساحة المهنية لمثل هذه المؤسسات التدريبية إلى توقف عجلة التحسين المهني وغياب الملتقيات العلمية التي تساهم في صقل مهارات الكوادر الرقابية، ان هذا الفراغ المؤسسي حال دون تمكين المدققين من مواكبة المستجدات التقنية، مما جعل من الضروري البحث عن بدائل لرفع الكفاءة الفنية وتدارك العجز الحاصل في الممارسات الميدانية، فالنقص المسجل في الأداء ليس إلا انعكاسا لغياب جهة نظامية تشرف على تنظيم الدورات التدريبية المتقدمة؛

✍ ثمة اختلال واضح بين المكافآت المالية الممنوحة لخبراء المراجعة وبين حجم الجهد المضني المبذول في فحص السجلات، إذ أنها لا تعكس الأجور الحالية جسامة التبعات القانونية والمهنية التي يتحملها المدقق في سبيل ضمان صحة البيانات، ويؤدي هذا التفاوت بين التعويضات المادية والمتطلبات الميدانية الشاقة إلى إضعاف التحفيز المهني نظرا لعدم تقدير ثقل الأمانة الملقاة على عاتق الممارسين، ان غياب التوازن بين العائد المالي وطبيعة المهام الرقابية المعقدة يمثل عائقا امام جودة الاداء، مما يستوجب إعادة النظر في هيكلة الاتعاب لتناسب مع خطورة الدور الذي يؤديه المدقق في حماية

الاقتصاد، حيث تظل المخصصات المالية الحالية دون مستوى التطلعات والمسؤوليات الملقاة على عاتق هؤلاء المهنيين²⁶؛

كما تعاني الكثير من المنشآت الخاضعة لعمليات الفحص من هشاشة واضحة في هياكل الضبط الذاتي، حيث يفتقر البناء التنظيمي الداخلي لهذه الكيانات إلى الآليات الفعالة التي تضمن سلامة العمليات وحماية الأصول، ويشكل هذا التردّي في أنظمة الحماية والرقابة الداخلية عائقا كبيرا أمام إنجاز مهام المراجعة بدقة، إذ يضطر المدقق للتعامل مع بيئة إدارية غير محصنة تفتقد للضوابط الصارمة والاجراءات الوقائية اللازمة، أن هذا الضعف الهيكلي في الرقابة داخل المؤسسات يرفع من مستويات المخاطر المهنية ويقلل من موثوقية البيانات المالية المستخرجة، مما يستوجب ضرورة تدعيم هذه الأنظمة لتكون خط الدفاع الأول ضد الأخطاء والتجاوزات المالية المحتملة، ونظرا لغياب التنسيق الرقابي الفعال فإن العبء يزداد على الجهات الرقابية الخارجية لتغطية الثغرات الناتجة عن قصور الأداء المؤسسي الداخلي؛

كما تتزايد حدة الصراعات غير المهنية بين ممارسي مهنة الرقابة نتيجة غياب المعايير العادلة لتقدير الجهد المبذول، حيث تبرز ظاهرة المضاربة في أسعار الخدمات كواحدة من أبرز نتائج عدم التوازن بين التعويضات المادية وحجم المهام الشاقة المطلوبة، أن هذا التسابق غير العادل للظفر بالصفقات يؤدي بالضرورة إلى تدني مستويات الجودة، إذ يضطر البعض لخفض الاعتاب بشكل لا يتناسب مع ثقل المسؤولية القانونية والمهنية، مما يخلق بيئة عمل غير مستقرة تفتقر إلى النزاهة والمصدقية اللازمة لحماية الاقتصاد الوطني، ويظل هذا التنافس المحموم مرتبطا ارتباطا وثيقا بالخلل القائم في سلم الأجور والمكافآت التي لا تغطي التكاليف الحقيقية لعمليات الفحص الدقيق، وهو ما يهدد جوهر المهنة وقدرتها على تقديم تقارير مالية موثوقة تعكس الواقع الفعلي للمؤسسات²⁷.

كما تخلف الكثير من الممارسين في الحقل المحاسبي عن اللحاق بركب التحولات الرقمية المتسارعة التي طرأت على المهنة مؤخرا، حيث لوحظ عجز واضح في تطوير أدوات الحاسوب المتقدمة لخدمة العمليات الرقابية والتدقيقية، ويتمثل هذا القصور في عدم القدرة على استيعاب آليات اشتغال نظم المعلومات الحديثة التي أضحت ركيزة أساسية في إدارة البيانات المالية الضخمة، أن هذا الانفصال عن

الواقع التكنولوجي حال دون استثمار السرعة والدقة التي توفرها البرمجيات المتطورة، مما جعل الاساليب المتبعة من قبل بعض الاعضاء تتسم بالبطء وعدم الفعالية في مواجهة التحديات المعاصرة، وبناء عليه فان الحاجة باتت ملحة لردم هذه الفجوة المعرفية من خلال تعزيز المهارات الرقمية وضمان اندماج المهنيين في المنظومة المعلوماتية الجديدة، لضمان تقديم خدمات محاسبية تتوافق مع المعايير التقنية العالمية وتواكب لغة العصر الرقمي، كما ان استمرار هذا التباين التقني يضعف من تنافسية الكوادر البشرية في سوق العمل الذي لا يعترف الا بالحلول الذكية والالكترونية²⁸.

كما تبين وجود تراجع ملموس في مستوى التأثير الذي تمارسه التنظيمات النقابية داخل الوسط المهني، حيث اخفقت هذه الهيئات في تبني استراتيجيات فعالة للارتقاء بالمهارات الفنية والتقنية للمنخرطين فيها، كما لوحظ غياب المبادرات التي تهدف إلى تعزيز روابط التضامن وترسيخ قيم العمل المشترك بين الممارسين، مما ادى إلى فتور في روح التعاون المهني وتشتت الجهود الفردية بعيدا عن الاطار الجماعي المنظم، ان هذا القصور في الدور النقابي حال دون خلق بيئة محفزة للابداع وتطوير الكفاءات، فبدلا من ان تكون هذه النقابات منصة لتبادل الخبرات وتوثيق الصلات الانسانية والعملية، ظلت مكتوفة الايدي امام تحديات العصر، الامر الذي انعكس سلبا على تماسك المهنة وقدرتها على النمو الجماعي المستدام، حيث يظل اصلاح المسار النقابي شرطا اساسيا لبناء قاعدة بشرية متجانسة تمتاز بالاحترافية العالية والتعاون الوثيق.

كما يواجه تنظيم الرقابة في الجزائر معضلة حقيقية تتمثل في الافتقار إلى ادوات ومنهجيات فنية محددة بدقة تتسق مع خصوصيات الاقتصاد الوطني، حيث تفتقد الساحة المهنية لقواعد تدقيقية موحدة ومعتمدة رسميا تأخذ بعين الاعتبار الواقع المحلي والبيئة التشريعية الجزائرية، ان غياب هذه المرجعية المعيارية التي تضبط ممارسات الفحص والمراجعة ادى إلى تباين في الاجتهادات الفردية وضعف في توحيد المخرجات الرقابية، وبناء عليه يظل الممارس في حالة من التشتت نظرا لعدم توفر نماذج عمل وطنية تلائم الظروف الاقتصادية الراهنة، مما يستوجب صياغة اطر تقنية متكاملة تضمن جودة التدقيق وتتوافق مع المتطلبات الميدانية للمؤسسات الجزائرية، فالحاجة باتت ملحة لايجاد معايير تخصصية تنبع من السياق القانوني والمالي للبلاد وتنتهي حالة العشوائية في التطبيق المهني²⁹.

كأمّام هذه الوضعية الحرجة التي أُلقت بظلالها على المشهد المحاسبي الوطني، استشعرت السلطات ضرورة التدخل لتصحيح المسار عبر بوابة التشريع، حيث تجسّد هذا التوجه في إقرار القانون رقم 01-10 الذي استهدف إعادة تنظيم وهيكلّة الوظائف الرقابية والمالية، وقد جاء هذا النص القانوني ليرسم ملامح جديدة لممارسة مهام الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات بالإضافة إلى المحاسب المعتمد، واضعاً بذلك حداً للتخبط الذي ميز الحقبة السابقة من خلال إرساء قواعد انضباطية وضوابط مهنية صارمة، ويهدف هذا التحول القانوني الجذري إلى استعادة الثقة في التقارير المالية وضمان احترافية الفاعلين في هذا الحقل الحيوي بما يخدم الشفافية الاقتصادية، حيث يعتبر هذا القانون حجر الأساس في بناء منظومة محاسبية عصرية قادرة على مواجهة التحديات الراهنة وتلبية تطلّعات السوق الجزائرية، ومن ثم فإن إصدار هذا التشريع لم يكن مجرد إجراء إداري بل ضرورة حتمية لإنقاذ المهنة من الركود، وتمكين الكفاءات الوطنية من ممارسة مهامها وفق معايير قانونية واضحة ومحددة، مما يساهم في دفع عجلة الاستثمار الوطني وتأمين البيانات المالية للمؤسسات؛

كّتبنت السلطة التنفيذية من خلال هذا التشريع توجهها جديدا يرمي إلى إعادة صياغة هيكلية القطاع المحاسبي بشكل شامل، حيث قضت المقتضيات الحالية بانتهاء حقبة المنظمة الفريدة التي كانت تهيمن على تمثيل الممارسين في هذا الميدان وتفكيك قواعدها التنظيمية، وقد جاءت هذه الوثيقة القانونية موزعة على اثني عشر فصلا تضم في طياتها مئة واثنين وعشرين مادة تشريعية، وتهدف هذه الصياغة المكثفة إلى وضع ضوابط أكثر دقة وتفصيلا تضمن تنوع التمثيل المهني ورفع كفاءة الرقابة المالية، ان هذا الانتقال من المركزية النقابية إلى نظام أكثر حداثة وتعددا يمثل جوهر الإصلاح الذي تسعى إليه الدولة، حيث تضمن البنود الجديدة اليات مبتكرة لإدارة شؤون المهنة وحماية حقوق الاطراف المتداخلة وفق اطر قانونية محكمة، مما يجعل من هذا القانون مرجعا مفصليا في ضبط العلاقات المهنية وتطوير الاداء المحاسبي الوطني، وتوزيع المواد على الفصول المذكورة يعكس رغبة المشرع في ترتيب الاولويات وتغطية كافة جوانب الممارسة الميدانية³⁰.

كّأرسى التشريع الحالي واقعا تنظيميا مغايرا من خلال تأسيس ثلاث هيئات مهنية مستقلة، حيث نصت المادة 16 من القانون 01 - 10 على ولادة المصنف الوطني للخبراء المحاسبين والترخيص

للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وكذا المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين³¹، وتم منح هذه الكيانات الثلاث صفة الشخصية الاعتبارية لتضم تحت لوائها كافة الممارسين المؤهلين قانونا سواء كانوا أفرادا أو شركات، ويأتي هذا التقسيم النوعي لضبط شروط مزاولة المهنة والارتقاء بمعايير الكفاءة، ومن جهة أخرى شكل هذا النص أداة استراتيجية مكنت وزارة المالية من إحكام قبضتها مجددا على مفاصل القطاع وتصحيح المسار الذي كان سائدا في ظل القانون 91-08، إذ استردت الإدارة المركزية بموجبه حزمة من المهام والمسؤوليات التي كانت قد فقدت بريقها التنظيمي سابقا، وتتجلى أبرز ملامح هذه الصلاحيات المستعادة في الجوانب التالية³²:

انتقلت سلطة اصدار التراخيص المهنية والبت في طلبات الاعتماد إلى عهدة المسؤول الاول عن قطاع المالية، حيث غدا منح حق مزاولة النشاط رسميا رهنا بقرار مباشر يصدر عن وزير المالية، وهذا الاجراء يهدف إلى احكام الرقابة الحكومية على سجلات القيد المهني وضمان استيفاء المتقدمين لكافة الشروط القانونية والتقنية المطلوبة، ان حصر هذه الصلاحية في يد الادارة المركزية يساهم في توحيد معايير القبول والحد من العشوائية التي قد تشوب عمليات التنظيم الذاتي للمهنة، كما يعزز هذا التحول من دور الدولة في الاشراف المباشر على جودة وكفاءة الكوادر المحاسبية المعتمدة في السوق الوطنية، وضمن هذا السياق اصبحت الوزارة الوصية هي المرجع النهائي والوحيد المخول له منح الصفة القانونية للممارسين، مما يضمن توافق مسارات الاعتماد مع الاستراتيجية المالية العامة للبلاد؛

انتقلت صلاحيات الإشراف على جودة الأداء المهني وكافة الجوانب التقنية الخاصة بنشاط المشتغلين في قطاع المحاسبة لتصبح ضمن اختصاصات وزير المالية، حيث باتت هذه المسؤولية الرقابية تتبع مباشرة لسلطته في إطار تنظيم العمل المحاسبي وتطوير معايير، ويأتي هذا التحول ليعزز من دور الوزارة في ضبط الممارسات وضمان التزام المهنيين بالضوابط المعتمدة، مما يعيد تشكيل الهيكل التنظيمي لآليات المتابعة والتقييم داخل هذا القطاع الحيوي، وهو ما يعكس توجهها جديدا في إدارة الكفاءة المهنية تحت مظلة حكومية موحدة.

تتولى هيئة تعليمية متخصصة تحت إشراف وزارة المالية مسؤولية إعداد وتأهيل فئات الخبراء المحاسبين وكذا محافظي الحسابات، بينما يتم توجيه مسار تدريب المحاسبين المعتمدين ليكون من اختصاص المراكز والمعاهد المنضوية تحت قطاع وزارة التكوين المهني، حيث يهدف هذا التوزيع التنظيمي إلى تحديد جهات التكوين بناء على طبيعة التخصص المحاسبي، ويضمن حصر مهام التدريب العالي والتقني في مؤسسات رسمية تتبع لجهات وزارية محددة وفقا للمعايير المعتمدة، لضمان جودة المخرجات البشرية في الميدان المالي.

☞ تنظيم مهنة المحاسبة في الجزائر بعد صدور المراسيم التنظيمية سنة 2011:

وقد تلا إصدار القانون 10 - 01 المتعلق بالمهن المحاسبية الثلاث مجموعة من المراسيم التنفيذية لتنظيم هذه المهن وفصلها عن بضعها البعض، أبرزها المراسيم من 11-24 إلى 11-32، تنظم شروط الاعتماد والتربص 2011 والملحق بالمرسوم 11-393 بشأن التربص المهني، أهم المراسيم التنفيذية الصادرة لتطبيق القانون 10 - 01:

☞ المرسوم التنفيذي رقم 11 - 25 : يحدد شروط اعتماد الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد³³.

☞ المرسوم التنفيذي رقم 11-26: يتعلق بتنظيم مصف الخبراء المحاسبين والخبراء المحاسبين المعتمدين لدى المحاكم³⁴.

☞ المرسوم التنفيذي رقم 11 - 27: يحدد تشكيلة وصلاحيات المجلس الوطني للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين³⁵.

☞ المرسوم التنفيذي رقم: 11 - 28: يتعلق بتنظيم انتخابات للمجالس الوطنية لكل من المصنف الوطني للخبراء المحاسبين، والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين³⁶.

☞ المرسوم التنفيذي رقم 11 - 393: يحدد شروط وكيفيات سير التربص المهني واستقبال ودفع أجر المتربصين (الخبير المحاسب، محافظ الحسابات، المحاسب المعتمد³⁷، وغيرها من المراسيم الأخرى.

سعت هذه المراسيم بصفة جوهرية نحو تكريس مبدأ الفصل التام بين وظائف الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد لضمان استقلاليتها، كما أقرت إيجاد منظومة إشرافية مغايرة تتمثل في المجلس الوطني للمحاسبة الذي يمارس مهامه تحت المظلة المباشرة لوزارة المالية، ويهدف هذا التحول الهيكلي إلى إعادة صياغة العلاقة التنظيمية بين هذه المهن والجهة الوصية، مما يضمن بيئة عمل أكثر شفافية وانضباطا ضمن الأطر القانونية الجديدة، ويأتي هذا الإجراء لتعزيز الرقابة المركزية وتوحيد المرجعية الإدارية في قطاع المحاسبة.

الإحالات والهوامش للمحور الثاني:

- ¹ نبيلة هيلامي، مكانة تكنولوجيا المعلومات في المحاسبة المالية في الجزائر وأثرها على مهنة المراجعة القانونية، مجلة الحقوق والعلوم الانسانية - دراسات اقتصادية، المجلد 29/العدد 02، سنة 2014، ص 207.
- ² الأزهر عزة، واقع ممارسة المراجعة بالجزائر، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، العدد 05، سنة 2012، ص 20.
- ³ الأمر 69-107 المؤرخ في 31 ديسمبر 1969 المتضمن قانون المالية لسنة 1970م، الجريدة الرسمية عدد 110.
- ⁴ الأمر 71 - 82 المؤرخ في 29 ديسمبر 1971، المتعلق بتنظيم مهنة المحاسب و الخبير المحاسبي، الجريدة الرسمية العدد 107.
- ⁵ بن يخلف أمال، المراجعة الخارجية في الجزائر، رسالة ماجستير غير منشورة، علوم التسيير، فرع نقود ومالية، جامعة الجزائر 2002، ص 30.
- ⁶ الأمر 71 - 82 المؤرخ في 29 ديسمبر 1971، المتعلق بتنظيم مهنة المحاسب و الخبير المحاسبي، الجريدة الرسمية العدد 107.
- ⁷ سليمة بن نعمة وأمين مخفي، واقع الممارسة المهنية للمحاسبة و التدقيق في الجزائر (دراسة مقارنة للقانون 91 و 08 القانون 10 - 01، مجلة مجاميع المعرفة، العدد 05، سنة 2017، ص 157.
- ⁸ فيروز خويلدات، أعمر عزاوي، مبارك بوعلاق، واقع مهنة المحاسبة في الجزائر بين التحولات والتحديات، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية، العدد 07، سنة 2015، ص 61.
- ⁹ علاء بوقفة وصالح حميداتو، واقع البيئة الجزائرية في ظل إصلاحات النظام المحاسبي، الملتقى الوطني حول واقع وآفاق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، جامعة الوادي، 06 ماي 2013، ص 06.
- ¹⁰ القانون رقم 91-08 المؤرخ في 27 أبريل 1991، هو القانون المتعلق بتنظيم مهنة الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد في الجزائر، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد 25.
- ¹¹ المرسوم التنفيذي رقم 96-136 المؤرخ في 15 أبريل 1996 المتعلق بقانون أخلاقيات مهنة خبير المحاسبة ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية عدد 24 سنة 1996.

¹² عمر قمان وعبد الكريم مقراني، أهمية الإصلاحات المتعلقة بمهنة التدقيق في الإشراف والمراقبة في تحسيد تطبيق النظام المحاسبي المالي، مداخله في الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة (IAS-IFRS) والمعايير الدولية للمراجعة (ISA) التحدي، يومي 13 و14 ديسمبر، ص08.

¹³ Décret n° 90-103 du 27 mars 1990 fixant les conditions de réévaluation des immobilisations corporelles amortissables figurant au bilan des entreprises et organismes régis par le droit commercial joradp n° 14 du 4 avril 1990

¹⁴ Décret n° 93-250 du 24 octobre 1993 fixant les conditions de réévaluation des immobilisations corporelles amortissables figurant au bilan des entreprises et organismes régis par le droit commercial joradp, n° 69 du 27 octobre 1993.

¹⁵ imene mellal, mounira ouaras, evolution du modele comptable en algerie : une quete de convergence aux normes internationales dans un contexte de reformes économiques, revue des sciences commerciales, vol.21, n°02: decembre 2022, p p 105-108.

¹⁶ القانون رقم 90-10 المؤرخ في 14 أبريل 1990، المتعلق بالنقد والقرض، الجريدة الرسمية العدد 16، الصادر في 18 أبريل 1990، (ملغى)

¹⁷ المرسوم التشريعي 93 - 12 المؤرخ في 05 أكتوبر 1993، المتعلق بترقية الاستثمار، الجريدة الرسمية عدد 64 (ملغى).

¹⁸ محمد يوسف، مضمون وأهداف الأحكام الجديدة في المرسوم التشريعي 93 - 12 المتعلق بترقية الاستثمارات، مجلة إدارة، المجلد 09/العدد 18، سنة 1999، ص 59.

¹⁹ بوقفة علاء، إعادة تنظيم مهنة المحاسبة في الجزائر: واقع وآفاق، مجلة إقتصاديات النقود والتمويل، المجلد 01/العدد 01، سنة 2020، ص 70.

²⁰ القانون 07-11 المتضمن النظام المالي المحاسبي، المؤرخ في 25 نوفمبر 2007، الجريدة الرسمية عدد 74.

²¹ المرسوم التنفيذي رقم 08-156 الصادر بتاريخ 26 ماي 2008، المتعلق بتنظيم مهام مفتشية مصالح الميزانية وتنظيمها وسيرها، الجريدة الرسمية عدد 27.

²² كتوش عاشور، المحاسبة العامة: أصول ومبادئ وآليات سير الحسابات وفقا للنظام المحاسبي المالي SCF ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر 2013، ص 21.

²³ المرسوم التنفيذي رقم 09-110 المؤرخ في 07 أبريل 2009، يحدد شروط وكيفيات مسك المحاسبة بواسطة انظمة الاعلام الالي، الجريدة الرسمية عدد 21.

- ²⁴ بومزايد إبراهيم، المحاسبة المالية وفق النظام المحاسبي المالي، الدار الجزائرية، الجزائر 2018، ص ص: 18-19.
- ²⁵ قانون رقم 10 - 01 المؤرخ في 29 يونيو 2010 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية عدد 42.
- ²⁶ سليمة بن نعمة وأمين مخفي، مرجع سبق ذكره، ص.ص 70 - 71.
- ²⁷ مداني بن بلغيث، فريد عوينات، الإصلاح المحاسبي في الجزائر دراسة تحليلية تقييمية، ورقة بحثية مقدمة في ملتقى العلمي الدولي حول: الإصلاح المحاسبي في 22 الجزائر جامعة قاصدي مرباح ورقلة، "يومي 29 و30 نوفمبر 2011، ص 380.
- ²⁸ محمد بلية، مرجع سبق ذكره، ص 02.
- ²⁹ مداني بن بلغيث، فريد عوينات، مرجع سبق ذكره.
- ³⁰ مداني بن بلغيث، فريد عوينات، مرجع سبق ذكره، ص 06.
- ³¹ القانون 10 - 01 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، ص 06.
- ³² علاء بوقفة، مرجع سبق ذكره، ص 120.
- ³³ المرسوم التنفيذي رقم 11 - 25 المؤرخ في 27 يناير 2011، يحدد شروط اعتماد الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية عدد 07.
- ³⁴ المرسوم التنفيذي رقم 11 - 26 المؤرخ في 27 يناير 2011، يتعلق بتنظيم مصف الخبراء المحاسبين والخبراء المحاسبين المعتمدين لدى المحاكم، الجريدة الرسمية عدد 07.
- ³⁵ المرسوم التنفيذي رقم 11 - 27 المؤرخ في 27 يناير 2011، يحدد تشكيلة وصلاحيات المجلس الوطني للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين، الجريدة الرسمية عدد 07.
- ³⁶ المرسوم التنفيذي رقم 11 - 28 المؤرخ في 27 يناير 2011، يتعلق بتنظيم انتخابات للمجالس الوطنية لكل من المصنف الوطني للخبراء المحاسبين، والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين، الجريدة الرسمية عدد 07.
- ³⁷ المرسوم التنفيذي رقم 11-393 المؤرخ في 24 نوفمبر 2011 يحدد بدقة شروط وكيفيات سير التربص المهني، واستقبال، ودفع أجر الخبراء المحاسبين، ومحافظي الحسابات، والمحاسبين المتربصين، الجريدة الرسمية عدد 65.

المحور الثالث:

الإطار النظري لماهية أخلاقيات مهنة المحاسبة

تمهيد:

يسلط هذا الجزء الضوء بشكل معمق على الضوابط السلوكية التي تحكم قطاع المحاسبة وطبيعة التطبيقات العملية المرتبطة به، حيث تم تقسيم هذا الطرح عبر مسارين متكاملين، يتناول المسار الأول الجوهر الأساسي للمبادئ الأخلاقية المحاسبية من حيث صياغة مفهومها الدقيق ورصد قيمتها الجوهرية بالإضافة إلى استعراض الركائز والقواعد الموجهة للأداء المهني، بينما ينتقل المسار الثاني مباشرة نحو تشريح آليات الممارسات المحاسبية الفعلية، ليختتم السياق بتحليل طبيعة الأثر الفعلي والتحويلي الذي تفرضه تلك الأخلاقيات المهنية على جودة التطبيق المحاسبي في الواقع العملي.

أولاً: تعريف أخلاقيات مهنة المحاسبة.

تمثل القيم السلوكية محصلة مسار تاريخي ممتد ومستمر صاغته المجتمعات عبر العصور، وهذا ما يفسر التباين الواضح في معاييرها وطرق تقييمها بين ثقافة وأخرى، إذ يشكل المبدأ القيمي العام للبيئة الاجتماعية الركيزة الجوهرية التي تنبثق منها ضوابط العمل الاحترافي، ولذلك يصبح من الضروري تأصيل المفهوم العام لهذه السلوكيات وفهمه جيداً، وذلك كخطوة تمهيدية لازمة تسبق الخوض في محددات وموائق العمل الخاصة بقطاع المحاسبة.

يمكننا تعريف أخلاقيات مهنة المحاسبة على النحو الآتي:

1. تعريف الأخلاق:

❖ **تعريف الأخلاق لغة:** مصطلح الأخلاق يشير إلى الخلق، فقد جاء في قاموس المحيط الفيروز

آبادي هو السجية والطبع والدين¹.

❖ **تعريف الأخلاق اصطلاحاً:** " فهو قوة راسخة في الإدارة تتجه إلى اختيار ما هو خير أو

اختيار ما هو شر²، وعموماً الخلق هو صفة نفسية ذاتية لا شيء خارجي أما الصفة الخارجية

للخلق فهي السلوك أو المعاملة.

كما أنه يمكننا إيراد عدداً من التعاريف من أجل استخلاص تعريف جامع ومانع وذلك على النحو

الآتي:

التعريف الأول: يمكننا تعريف الأخلاق على أنها " تجسد المبادئ التوجيهية باعتبارها الركيزة الأساسية التي يستند إليها الوعي الإنساني لفرز الأفعال والأقوال والتصرفات، حيث تمنح الفرد القدرة الذاتية على تصنيف التصرفات والحكم عليها بالإيجابية أو السلبية، كما تشكل هذه القواعد البوصلة المعرفية التي تفصل بين السلوك النافع والممارسات الضارة في الحياة اليومية"³.

التعريف الثاني: كما يمكننا تعريف الأخلاق على أنها " تمثل هذه المنظومة المرجعية الأخلاقية والركيزة الأساسية التي يستند إليها قاطنو المحيط الاجتماعي لتقييم السلوكيات وتصنيفها، حيث تمكنهم من الفرز الدقيق بين الممارسات الإيجابية وتلك السلبية، والوقوف على مواطن الحق ومجالات الباطل في تعاملاتهم اليومية"⁴.

التعريف الثالث: كما يمكننا تعريف الأخلاق على أنها " الأخلاق هي ذلك الانعكاس الذي تتجسد فيه المبادئ الإنسانية السامية في حزمة من الركائز كالنزاهة والإنصاف ومنح الجميع حظوظا متماثلة، علاوة على الصراحة وحفظ العهود والموثوقية والالتزام بالحق، وبناء على هذا المنظور فإن الخروج عن هذه المسارات يعد سلوكا مجردا من القيم".

من خلال التعاريف السابقة يمكننا تعريف الأخلاق على أنها " انعكاس مجموعة المبادئ القيمية الهادفة إلى ضبط السلوك الإنساني قولاً وفعلًا وتصرفات وصولاً إلى مبدأ التفكير ذاته، تجعله يتصف بالنزاهة والالتزام والانصاف تجاه الغير، ناهيك عن الدافعية الذاتية للالتزام بحفظ الحقوق للغير".

ثانياً: تعريف أخلاقيات المهنة.

على اختلاف طبيعة العمل وميدانه فإن الثابت فيها هو أن العامل تحكمه أشكال مختلفة من الروابط والصلات الوظيفية المتباينة مع غيره، إذ ينفرد كل ممارس بأسلوب وتوجه وظيفي يخصه وحده في الأداء، غير أن ثمة سمات وجوانب جوهرية ينبغي أن يتشارك فيها كافة المنتسبين لتلك البيئة ك الضوابط والمبادئ التوجيهية، وتتبوأ هذه الأسس السلوكية مكانة حيوية بالغة مما جعلها محط اهتمام ومحاولة صياغة من عدة زوايا، ويمكننا استعراض بعض الأطر والمفاهيم التي تناولت هذا المفهوم السلوكي الوظيفي على النحو التالي:

التعريف الأول: يمكننا تعريف أخلاقيات المهنة على أنها " تلك الضوابط والمقاييس التوجيهية التي تحدد طبيعة التعاطي والممارسة الواجبة على زملاء التخصص الواحد، إذ يستعين بها الوسط المحيط كأداة أساسية للحكم على جودة مخرجاتهم وتحديد مدى نجاحهم أو إخفاقهم"⁵.

التعريف الثاني: كما يمكننا تعريف أخلاقيات المهنة على أنها " في الركائز والمحددات التوجيهية التي تشكل جوهر التعاطي السلوكي لمتسبي هذا الحقل الوظيفي الناشئ، حيث يقدمون ميثاقا غليظا على اتباعها والتمسك ببندوها وتجنب أي تجاوز لضوابطها الملزمة"⁶.

التعريف الثالث: كما يمكننا تعريف أخلاقيات المهنة على أنها " تلك الركائز والمحددات السلوكية والعادات السائدة التي يرتضيها مجتمع الوظيفة المعنية لتحديد ملامح النزاهة والانصاف من وجهة نظرهم المشتركة، حيث يتخذون من هذه المبادئ ركيزة جوهرية لتسيير شؤونهم وضبط تفاعلاتهم البينية في محيطهم العملي"⁷.

نظرا لتعدد هذه المقاربات والمفاهيم التي سعت لتأطير السلوك الوظيفي والتي أوردنا بعضا منها لتوضيح الفكرة فقط، تبرز الأهمية البالغة لهذه الضوابط في توجيه الممارسات الفردية لمن يقع على عاتقهم عبء المسؤولية والأمانة، إذ يساهم استيعاب الالتزامات المهنية في توفير بيئة قيمة واقية تحمي بيئة العمل من التجاوزات التي قد تسيء لمكانة الوظيفة، فضلا عن دورها الجوهرية في إيجاد صيغة متوازنة توفق بين القواعد الأخلاقية الملزمة من جهة وصون المكتسبات والحريات الشخصية للكوادر البشرية من جهة أخرى.

ثالثا: تعريف أخلاقيات مهنة المحاسبة:

بعدما قمنا بتعريف الأخلاق وتعريف أخلاقيات المهنة، وتحديد مجموعة الضوابط العامة للسلوك الانساني في بيئة العمل، نأتي الآن لتعريف أخلاقيات مهنة المحاسبة، وهي للمبادئ السلوكية وضوابط العمل الوظيفي، يؤول بنا المسار حاليا إلى استكشاف محددات الممارسة في الحقل المالي، وحيث أن هذا المجال قد حظي بجهود فكرية مكثفة صاغت أطرا متعددة لتفسير أبعاده الرقابية، فإننا سنستعرض لمجموعة من تلك الرؤى والمنطلقات التفسيرية وذلك على النحو الآتي:

التعريف الأول: يمكننا تعريف أخلاقيات مهنة المحاسبة على أنها " تتلخص هذه الرؤية في فحص محددات وضوابط النزاهة المرتبطة تحديدا بالمنظومة المالية، متجاوزة بذلك النطاق الأوسع للقيم العملية السائدة، والتي تنصرف عادة صوب تقصي الأبعاد السلوكية والمقاييس العامة داخل شتى قطاعات العمل الأخرى"⁸.

التعريف الثاني: كما يمكننا تعريف أخلاقيات مهنة المحاسبة على أنها " تلك الركائز والقواعد والممارسات السائدة المستمدة من صلب العمل المالي، والتي تهدف في جوهرها إلى دفع عجلة الاستقرار وضمن الازدهار المادي للمحيط السكاني ككل"⁹.

التعريف الثالث: كما يمكننا تعريف أخلاقيات مهنة المحاسبة على أنها " مجموعة الضوابط الحاكمة للأداء الوظيفي، حيث تشكل في جوهرها الخطوط العريضة والموجهات الأساسية للممارسات النموذجية المنشودة"¹⁰.

التعريف الرابع: كما تم تعريفها على أنها " تتمثل في تلك المنظومة المتكاملة من الموجهات والمعايير والضوابط التفسيرية والبنود التي تترجم طبيعة الالتزامات المفروضة، حيث ترسم هيكلًا شموليًا للمحددات الضابطة للممارسات بصورة صارمة وصريحة للواجبات المبينة في ثنايا تلك الأطر الأساسية بشكل مجرد".

وعليه فإن أخلاقيات مهنة المحاسبة باعتبارها تعهدًا قيمياً ومسؤولية سلوكية تحكم ممارسات العمل المحاسبي، مستمداً قوته التوجيهية من المرتكزات والمعايير والركائز التنظيمية المعتمدة والمُعترف بها في هذا الفضاء الوظيفي.

من خلال التعاريف السابقة يمكننا تعريف أخلاقيات مهنة المحاسبة على أنها " أخلاقيات مهنة المحاسبة هي مجموعة المبادئ التوجيهية، والتي تشكل الضوابط القيمية لقطاع المحاسبة والتدقيق والأعمال المالية من حزمة المقاييس والركائز وموجهات الأداء الوظيفي التي تضبط مسار العمل المحاسبي".

رابعاً: آليات تحفيز المحاسبين الممارسين على الالتزام الصارم بأخلاقيات مهنة المحاسبة.

هناك العديد من الآليات التي يمكن من خلالها تحفيز أو إلزام المحاسبين الممارسين بالالتزام بأخلاقيات مهنة المحاسبة، منها ما يلي¹¹:

أ. المبادئ الأساسية التي تقوم عليها مدونة أو ميثاق أخلاقيات مهنة المحاسبة: ينبغي على المحاسب المهني أن يلتزم بالمبادئ الأساسية التالية: النزاهة، الموضوعية، الكفاءة المهنية والعناية اللازمة، السرية والسلوك المهني.

وهي بذلك تحفز من خلال القيم التي تتضمنها هاته المبادئ إلى التقيد بالآداب والأخلاقيات المهنية والمحددات الجوهرية والمنظومة الفكرية، يغطي هذا الشق من التوجيهات المسلكية الأسس القيمية والهيكل التصوري الحاكم، ويخضع له كافة المشتغلين بالحقل المالي سواء الممارسين المستقلين أو العاملين بالشركات¹².

ب. تهديدات الالتزام بالمبادئ الأساسية: يمكن أن يؤثر التهديد على الالتزام بأكثر من واحد من المبادئ الأساسية، وتندرج التهديدات ضمن واحدة أو أكثر من الفئات التالية: تهديد المصلحة الشخصية، تهديد المراجعة الذاتية، تهديد التأييد، تهديد التآلف، وأخيراً تهديد المضايقة¹³؛

ج. الإجراءات الوقائية: تعتبر الإجراءات الوقائية تصرفات أو إجراءات يمكن أن تزيل أو تقلص من التهديدات إلى مستوى مقبول، تقع الإجراءات الوقائية ضمن فئتين واسعتين:

✍ الإجراءات الوقائية التي تنشأ نتيجة المهنة أو التشريعات أو الأنظمة: تتضمن الإجراءات الوقائية التي تنشأ نتيجة المهنة أو التشريعات أو الأنظمة.

✍ الإجراءات الوقائية في بيئة العمل: تشمل الإجراءات الوقائية في بيئة العمل ما يبعثه العنصران الخاصان بتهديدات الالتزام بالمبادئ الأساسية والإجراءات الوقائية.

خامسا: أهمية ومبادئ وقواعد أخلاقيات مهنة المحاسبة.

تشكل أخلاقيات مهنة المحاسبة الركيزة الأساسية التي تضمن سلامة واستقرار البيئة المحاسبية والمالية للشركات، وتتنوع أطرها بين المبادئ التوجيهية والقواعد التفصيلية، والتي يمكن استعراض تفاصيلها على النحو التالي:

خامسا - 1: أهمية أخلاقيات مهنة المحاسبة.

تتبع الضوابط السلوكية في قطاع المحاسبة والتدقيق والمراجعة والعمل المالي بصفة عامة مكانة جوهرية لدى كافة الممارسين للمنظومة المحاسبية، بصرف النظر عن طبيعة بيئاتهم الوظيفية في المؤسسات التابعة للدولة أو القطاع الاستثماري أو مكاتب التدقيق والاستشارات المحاسبية والمالية، ويتلخص وزن وقيمة هذه المحددات القيمة في النقاط الآتية¹⁴:

تساهم الاستقامة السلوكية النابعة من الدافعية الذاتية، والتعهد القيمي من جانب ممارسي العمل المحاسبي في ترسيخ مكانة هذا الحقل الوظيفي، حيث تمنحه وزنا وتقديرا بالغاً ومكانة مرموقة في وجدان ومحيط البناء المجتمعي.

تشكل أخلاقيات المهنة منطلقاً ذاتياً للتفاني والنزاهة في إنجاز التعهدات المنوطة بمسؤولي الحسابات والمحاسبة والمختصين في هذا الحقل روحاً جديدة لدى الفئات المستفيدة، الأمر الذي يساهم في الارتقاء بمستويات اليقين والاطمئنان العام صوب مخرجات العمل المحاسبي. تقوم أخلاقيات المهنة على رفع منسوب الطمأنينة تجاه عمل الخبراء المحاسبين والماليين والمختصين عند مباشرتهم لمهامهم تحت مظلة الضمير المهني والالتزام القيمي، أو خضوعهم لآليات الرقابة والتقييم المجتمعي الشامل.

تتضمن مصداقية وجودة وموثوقية مخرجات المحاسبة مثل التقارير المالية والكشوف المحاسبية، والمخرجات المحاسبية المرفوعة إلى المراجع الخارجي، والتي تجري صياغتها وإعدادها بواسطة شتى الكيانات والمؤسسات الاستثمارية الفاعلة.

كما وضع أطر ذات خلفية قيمية واضحة لحجم التزامات الخبير المحاسب تجاه الوفاء بمتطلبات طالبي الخدمة وجهات التوظيف، مع توجيه المنافع الذاتية بما يتوافق مع تلك المصلحة.

كما أمانة المحاسبين المهنيين والمديرين الماليين وخبراء الضرائب.

كما تنمية مستويات الاطمئنان السائد لدى المجتمع حيال مخرجات المنظومة المحاسبية والاعمال المرتبطة بها عندما تتوفر محددات سلوكية ملزمة، تهدف بالأساس إلى الارتقاء بجودة الممارسات الوظيفية وتطويرها¹⁵.

كما تخفيض مستوى المخاطر التي تتعرض لها ممارسة المحاسبة والمراجعة.

ما يمكننا أن نخلص إليه أن القواعد السلوكية للعمل المحاسبي والمالي تمثل حجر الزاوية والركيزة الجوهرية لضمان تميز وازدهار الحقل المحاسبي وبلوغ غاياته المنشودة.

خامسا - 2: مبادئ وقواعد السلوك المهني لأخلاقيات مهنة المحاسبة.

قامت العديد من المنظمات والمجالس الوطنية والعالمية بصياغة حزمة من موثائق التوجيه السلوكي والوظيفي، بيد أن القاسم الجوهري والثابت بينها يكمن في ارتكازها جميعا على الركائز القيمية والمحددات الضابطة للأداء، وتتقارب ملامح هذه اللوائح التنظيمية في مجملها نظرا لاعتمادها المباشر في بنيتها المرجعية على الدليل الأخلاقي المعتمد من قبل الإتحاد الدولي للمحاسبين IFAC.

هذا الأخير (الإتحاد الدولي للمحاسبين IFAC) قام بإصدار مجموعة من الضوابط السلوكية تشكل مجموعة مبادئ ضابطة للسلوك المهني لمهنة المحاسبة، نذكرها على النحو الآتي¹⁶:

❖ **النزاهة والاستقامة:** يتطلب هذا المعيار من كافة منتسبي القطاع المالي والمراجعة إبداء أعلى درجات

الموثوقية والشفافية في صلاتهم الوظيفية، والالتزام التام بالحقائق والموضوعية عند إنجاز التكاليف

والمسؤوليات الموكلة إليهم؛

❖ **الموضوعية والحيادية:** يتوجب على المحاسب والمدقق والمراجع الخارجي أو الداخلي للقوائم المالية

والكشوف المحاسبية على اختلافها التخلي عن أي ميول مسبقة خلال ممارستهم لأعمالهم الفنية،

والامتناع عن الرضوخ لضغوط أو توجيهات الأطراف الخارجية، لضمان صياغة آراء فنية مجردة تخلو من المحاباة أو تغليب مصلحة جهة على أخرى.

❖ الكفاءة والعناية المهنية اللازمة: وهذا المبدأ يحتم على ممارسي ممارسة المحاسبة ما يلي:

كـ استدامة وتطوير ملكة التميز العلمي والقدرات الفنية عند الحد الأدنى المعتمد ووفق المعايير المعمول بها.

كـ إنجاز الأعمال والمسؤوليات الموكلة بروح المثابرة والحرص الشديد تماشيا مع الضوابط الوظيفية والأطر العلمية المعتمدة خلال توفير الأعمال التخصصية.

❖ السرية المهنية: يمثل هذا المبدأ ركيزة أساسية يركز عليها العمل المحاسبي والمالي، إذ يستوجب عدم

إفشاء أي بيانات سرية تتعلق بالشركة أو المنظمة أو الجهة الموظفة والاطلاع عليها أثناء الفحص والتدقيق، وحظر استغلال تلك البيانات المكتسبة من الصلات الوظيفية لتحقيق منافع ذاتية¹⁷.

❖ السلوك المهني السوي: وهو التقييد بالأنظمة والقوانين ذات الصلة بالإضافة لتجنب أي عمل

قد يسيء إلى سمعة المهنة، لذا وجب على ممارسي مهنة المحاسبة التمتع بالصدق والأمانة.

وعلى العموم ترتبط المحددات السلوكية للوظيفة بالثقافة العامة والاعراف السائدة والقوانين النافذة داخل البيئة المجتمعية، وينبثق الميثاق القيمي لمنظومة العمل المالي من ثلاثة روافد أساسية وجوهرية وهي¹⁸:

كـ البيئة التشريعية والنظم والقرارات التنظيمية: تنطوي تحت هذا البند جميع الصكوك القانونية

الصادرة من الدوائر ذات الصلاحية سواء الدولية منها كالاتحاد الدولي للمحاسبين، أو

الجهات الرقابية الحكومية داخل الدولة مثل (مجلس المحاسبة أو الصف الوطني للمحاسبين

أو وزارة المالية).

كـ المنظومة التربوية والتعليمية والبيئة الثقافية المجتمعية والموروث التقليدي والديني، ويبرز هنا

الدور المحوري للوازع الروحي لكونه يشكل دافعا جوهريا يسهم في تعزيز الرقابة الذاتية

والتمسك بالقيم السلوكية الحاكمة للوظيفة.

كما المنظور القيمي الخاص بالشخص ذاته، ويتأسس هذا المبدأ على المعايير الإنسانية والمفاهيم التي يتبناها الشخص، والتي تمنحه المساحة والارادة لتسيير اعماله وتحديد خياراته بالاعتماد على متبنياته الفكرية الخاصة.

نشير هنا إلى أن هناك اختلافات في المبادئ النازمة لمهنة المحاسبة وأخلاقياتها على مستوى المنظمات الدولية، يمكننا تفصيلها في الجدول التالي:

الجدول رقم 01 : اختلافات في المبادئ النازمة لمهنة المحاسبة وأخلاقياتها على مستوى المنظمات الدولية

الرقم	المجمع المهني المحاسبي	أخلاقيات المهنة
1	المجمع الأمريكي للمحاسبين IFAC الأمريكيين	1. معايير السلوك المهني: (الأمانة، النزاهة، الموضوعية، والاستقلالية، العناية الواجبة، مدى وطبيعة الخدمات التي يقدمها . 2. قواعد السلوك المهني (عدم تحريف الحقائق بدل العناية الواجبة الالتزام بالمعايير المحاسبية، حفظ اسرار العملاء، الاتعاب لا تؤثر على الاستقلالية، مراعاة زملاء المهنة.
2	الإتحاد الدولي للمحاسبين IFAC	1. المبادئ الأساسية: (الأمانة والنزاهة، الموضوعية والاستقلال، السرية بالحفاظ على اسرار العميل، السلوك المهني، مراعاة المعايير الفنية. 2. القواعد والارشادات التفصيلية: كيفية مواجهة المتعارضات الأخلاقية المهنية، مراعاة السرية، كرامة المهنة، الإعلان والدعاية وكيفية الحصول على العملاء، الاتعاب والعمولات، الأمانة عند الاحتفاظ بأموال العميل والأمانة والموضوعية عند مزاوله الخدمات الضريبة

المصدر: فاطمة الزهراء نواصر: مكانة الأخلاقيات في تطوير مهنة المحاسبة في الجزائر "دراسة ميدانية"، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الماستر أكاديمي، كلية العلوم اقتصادية علوم التسيير والعلوم التجارية، جامعة غرداية، الجزائر 2021.

سادسا: العوامل المؤثرة في أخلاقيات المهنة.

ينطوي تبني فكرة انفصال العمل المالي والمحاسبي عن القيم السلوكية الأخلاقية للمؤسسات على مغالطة كبيرة، حيث تشابك العلاقة بينهما طرديا لاسيما مع توالي التحولات والاستراتيجيات الاستثمارية الراهنة في الأسواق الناشئة، تبرز مجموعة من الروافد الأساسية التي تصيغ ملامح المنظومة السلوكية الأخلاقية وتؤثر عليها بشكل مباشر أو غير مباشر تشكل بمجموعها مجموعة العوامل المؤثرة في أخلاقيات المهنة هي على النحو الآتي:

كـ قصور الانظمة المالية في تصوير او محاكاة الواقع الفعلي لعمليات الكيانات التجارية بكفاءة عالية، وخصوصا عند حدوث التقلبات والتدفقات النقدية السريعة؛
 كـ بسبب فجوة التوافق وعدم التطابق بين الاطر التنظيمية للمالية وبين المتغيرات والاحتياجات الفعلية لقطاعات المال والاستثمار، تشكلت اتجاهات حديثة تهدف الى التزييف والتحوير في البيانات والتقارير الرقمية،

بناء على ذلك، تعكف الهيئات والنقابات المهنية للمحاسبة على تصميم ميثاق سلوكي مرجعي يضبط القواعد المسلكية التي يتعين اتباعها، ويأتي هذا التحرك مدفوعا بالعديد من العوامل والحيثيات الهادفة إلى وضع نموذج معياري بسبب¹⁹:

كـ فجوة التوقعات ما بين الأطراف ذوي المصلحة: حيث تفاوت مستويات الإدراك والمأمول من شخص لآخر، ويقصد بها تلك المساحة الفاصلة بين ما ينتظره مجتمع المال والأعمال من تقارير التدقيق وبين ما يقدمه المراقب فعليا بموجب صلاحياته؛
 كـ محدودية امكانيات التأكد والقدرة على التحقق من صحة البيانات والمراجعة لدى مستخدمي البيانات المالية مخرجات المحاسب المعتمد، الامر الذي يعيق قدرتهم على تقييم مصداقية وجودة التقارير الصادرة او اكتشاف الاختلالات الجوهرية فيها،
 كـ تضارب وتعارض المصالح ، وتتمثل في نشوء تقاطعات جوهرية بين المكاسب المالية الشخصية للمحاسب الممارس وبين واجبات النزاهة والموضوعية المفروضة عليه لحماية مصالح الاطراف المستفيدة.

كما تباين وتعارض المفاهيم المحاسبية والأطر المالية وصولاً إلى الاختلافات الجوهرية في التنفيذ، ويشير هذا إلى وجود عدم اتساق أو تداخل بين المبادئ والفرضيات وطرق التنفيذ المحاسبي التي يستند إليها العمل المحاسبي والمالي، مما يؤدي إلى صعوبة تطبيقها بشكل متوازن.

كما تداخل وتناقض والتعارض بين السمات النوعية للبيانات المالية والمحاسبية، يتجلى ذلك عندما تتعارض متطلبات الموثوقية والمصدقية مع ضرورة تقديم التقارير في التوقيت المناسب، مما يفرض المفاضلة والتوازن بين هذه الميزات.

كما التحولات والتحديث والتطوير المتواصل للقواعد والأطر التنظيمية والمفاهيمية للمحاسبة، والمقصود به غياب الثبات في المرجعيات النظرية والعملية الحاكمة للعمل المحاسبي نتيجة الاستجابة المستمرة للمستجدات المالية المتلاحقة.

كما الديناميكية التطورية والاحلال الدائم للتشريعات المنظمة لمحاسبة المؤسسات على اختلاف طبيعتها وميادين نشاطها، ويقصد بها حالة الحراك المستمر وعدم الاستقرار في المنظومة القانونية التي تحكم الشركات تماشياً مع المتطلبات الاقتصادية الراهنة.

كما التثوير والتحديث الدائم الذي يطرأ على موثيق السلوك الأخلاقي المهني في ميدان المحاسبة، وتمثل هذه الظاهرة في إعادة الصياغة المستمرة للمبادئ والضوابط السلوكية التي تحكم التخصص، بهدف مواكبة التغيرات المجتمعية والوظائفية المستجدة.

كما التحول والتطوير المتواصل للأطر المنظمة لمالية الشركات بهدف مسايرة الانفتاح الاقتصادي العالمي وضرورات العولمة وترابط سلاسل القيمة، والالحاق بايقاع بيئات الاستثمار المتسارعة وتحديات الاستحواذ والاندماج الراهنة.

كما التعديلات الضرورية التي تكون انعكاساً للمتغيرات المستجدة للضوابط المالية بهدف مواكبة الاندماج التجاري العابر للحدود، ومواجهة الضغوط المتزايدة في قطاعات الانتاج والاستثمار الساعية لفرض الهيمنة السوقية.

الإحالات والهوامش للمحور الثالث:

- ¹ محمد الدين الفيروز آبادي، القاموس المحيط والقابوس الوسيط الجامع لما ذهب من كلام العرب الشمايط، الجزء الأول، مكتب تحقيق التراث في مؤسسة الرسالة، لبنان 2005، ص 892.
- ² شوقي ناجي جواد، المرجع المتكامل في إدارة الأعمال، دار حامد للنشر والتوزيع، ط 01، الأردن 2002، ص 133.
- ³ أحمد علي صالح زكريا الدوري، إدارة الأعمال الدولية منظور سلوكي واستراتيجي، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، الأردن 2009، ص 432.
- ⁴ نجم عبود، أخلاقيات الإدارة والمسؤولية في شركات الأعمال، مؤسسة الوراق للنشر، الأردن 2005، ص 16.
- ⁵ خلف بلال، أخلاقيات العمل - ط 1، دار المسيرة للنشر والتوزيع - الاردن 2009، ص 23.
- ⁶ عابد المشوخي، أخلاقيات مهنة الوراق في الحضارة الاسلامية، مجلة جامعة الملك سعود - الآداب ، المجلد 15، السعودية 2003، ص.ص 19-20.
- ⁷ خلف بلال، مرجع سبق ذكره، ص 28.
- ⁸ أحمد حلي جمعة، الالتزامات الأخلاقية المهنية المعيارية في بيئة المحاسبة العربية المؤتمر العلمي السادس بكلية الاقتصاد جامعة الزيتونة، الاردن 2006، ص 2.
- ⁹ هيثم عابدين عباس محمد، أخلاقيات ممارسة المحاسبة والمراجعة ودورها في الحد من التطبيق التحليلي للسياسات المحاسبية . رسالة ماجستير، تخصص: المحاسبة، جامعة النيلين، مصر 2017، ص 3.
- ¹⁰ نفس المرجع، ص 36.
- ¹¹ منير لواج ونعمان محمول، تفعيل أخلاقيات مهنة المحاسبة للحد من المخالفات المحاسبية كآلية لمكافحة الفساد المالي، المجلد 08/ العدد 01 الجزائر أفريل 2022، ص.ص 598 - 599.
- ¹² محمد علي حزام المقبل، مرجع سبق ذكره، ص 30.
- ¹³ حسين حسين شحاتة، الإطار العام لميثاق قيم وأخلاق المحاسب في الفكر والتطبيق الاسلامي، سلسلة دراسات وبحوث في الفكر المحاسبي الاسلامي، جامعة الأزهر 2013، ص 10. بتصرف
- ¹⁴ خالد عثمان وعبد الرحمن عبد الله، أخلاقيات ممارسة المحاسبة والمراجعة ودورها في كشف ممارسات ادارة الارباح في شركات المساهمة العامة السودانية، مجلة العلوم الادارية جامعة افريقيا العالمية، العدد 02، يناير 2018، ص.ص 184 - 185.

¹⁵ Ewan Osage Suncor: The Effect of Accounting Ethics, Choky Chukwunalu Eudemonia, Augustine Rosa Enofe, Research Journal of Finance and Accounting, on the Quality of Financial Reports of Nigeria Firms Nigeria. 2015, Benin City, University of Benin , Department of Accounting Vol.6p55, N°12.

¹⁶ محمد أحمد صوري، دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من المحاسبة الابداعية في القوائم المالية، رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الاسلامية - غزة فلسطين 2013، ص 187.

¹⁷ شحاتة عبد الوهاب السيد، قواعد وأخلاقيات وسلوكيات مهنة المحاسبة والمراجعة، الدار الجامعية، مصر 2009، ص.ص. 108 - 110.

¹⁸ خالد عثمان وعبد الرحمان عبد الله، مرجع سبق ذكره، ص 186.

¹⁹ محمد حسن نزال، دور المعايير المحاسبية وأخلاقيات المهنة كضوابط للممارسات المحاسبية، "دراسة ميدانية على الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية"، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية الأعمال- جامعة الشرق الأوسط، الأردن 2014، ص 26.

المحور الرابع:

أخلاقيات مهنة المحاسبة في الجزائر

تمهيد:

يشكل قانون أخلاقيات المهنة بوصلة تنظيم وضبط المهنة وفق قواعد قانونية عامة ومجردة، تشكل في مجملها إطارا توجيهيا لمنتسبي المنظمة أو الهيئة التي ينتسب إليها الموظف، وهنا فإن مهنة المحاسبة كغيرها من المهن والوظائف الأخرى، سواء على مستوى المؤسسات أو على مستوى العمل الحر لها ميثاق أخلاقيات المهنة المنظم لها، فالممارسة المحاسبية في الجزائر تخضع لمنظومة تشريعية صارمة ذات بعد أخلاقي يهدف إلى تكريس الرقابة الذاتية تعمل على تأطير قواعد السلوك المهني، حيث يخضع مصاف الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين لهاته الاحكام ويعملون على تطبيقها الحرفي والروحي للنص، ويهدف قانون أخلاقيات مهنة المحاسبة إلى ضبط اخلاقيات منتسبي المهنة على اختلاف رتبهم وتخصصات عملهم ومكان وطبيعة هذا العمل، وهي بذلك تعمل على تكريس مبادئ النزاهة والموضوعية والاستقلالية التامة عن الكيانات المراقبة وتدفع المنتسبين إلى رقابة ذاتية نابعة من قيمهم الدينية والأخلاقية والقانونية والاجتماعية، هاته القوانين وعلى مدى عقود شهدت العديد من الإصلاحات، تصب في خانة تحديث وتطوير وتصويب النص التشريعي الهادف إلى ضبط الممارسات المحاسبية وفق قواعد قانونية ذات بعد أخلاقي، يلزم الممارسين بالحفاظ على السر المهني وعدم إفشاء البيانات المالية للمؤسسات التي يتم العمل لصالحها إلا في الحالات التي يقرها القانون ولجهات محددة مسبقا بنص قانوني، وتقع على عاتق المهنيين مسؤولية قانونية وتأديبية في حال ثبوت أي تقصير أو تواطؤ يمس بمصدقية الكشوف المالية المنشورة أو المركز المالي والتنظيمي للمنظمة العاملة، كل هذا يظهر في طبيعة وصرامة القسم الذي يؤديه المنتسبين أمام مجلس القضاء مكان الإقامة، والذي نصه كالآتي:

"أقسم بالله العلي العظيم أن أقوم بعملتي أحسن قيام وأتعهد أن أخلص في تأدية وظيفتي وأن أكتف السر المهني وأسلك في كل الأمور سلوك المتصرف المحترف الشريف، والله على ما أقول شهيد"¹.

نشير هنا إلى أن الاحكام الواردة في المرسوم التنفيذي رقم 96 - 136 المؤرخ في 15 افريل 1996 تعد سابقة قانونية في الدولة الجزائرية في جانب تنظيم مهنة المحاسبة وتحديد واجبات وحقوق منتسبيها، وذلك لكونها أول تقنين فعلي للقواعد السلوكية المنظمة لمهنة المحاسبة، اذ استهدف هذا النص ارساء دعائم اخلاقية ملزمة لكل من الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد على حد سواء،

وقد عملت هذه الوثيقة التشريعية على هيكلة المبادئ المهنية السامية التي تحكم ممارستهم الميدانية، وضبط اطر النزاهة والمسؤولية المطلوبة في المعاملات المالية والرقابية، حيث ركزت نصوص هذا المرسوم بوضوح على استعراض الضوابط الجوهرية والأسس المنظمة لأدبيات المهنة، لتشكيل التشريعات المتوالية فيما بعد إصلاحات وسد للثغرات هنا وهناك، وتحسين لجودة بيئة العمل على مستوى الرتب والتخصصات للمحاسبين، وعليه فإننا نقوم هنا بتفصيل المدونة الأخلاقية الضابطة لمهنة المحاسبة وذلك على النحو الآتي:

أولاً: مدونة أخلاقيات المهني المحاسب في أداء مهنته.

1. الالتزامات الأساسية للمهني المحاسب: وهي على النحو الآتي:

تحدد الالتزامات المهنية الملقاة على عاتق المهنيين المحاسبين عند ممارسة مهامهم أو في اطار تعاملاتهم مع الزبائن والموكلين بناء على مقتضيات القانون 10-01، حيث رسم هذا النص القانوني خارطة طريق واضحة للواجبات التي ينبغي التقيد بها لضمان جودة الخدمة وحماية حقوق الاطراف المتعاقدة، ويشمل هذا الاطار التنظيمي مجموعة من المعايير السلوكية والمهنية التي تضبط طبيعة العلاقة الرابطة بين الممارس وصاحب المصلحة، مما يعزز من مستويات الثقة والمصادقية في السوق المالية والمحاسبية، وقد جاءت هذه الضوابط مفصلة لتشمل المحاور والبند المذكورة ادناه:

كما يتوجب على المهني المحاسب المنتسب للجهة المستخدمة اظهار مستوى رفيع من القناعة والالتزام عند مباشرة مسؤولياته الموكلة اليه، مع ضرورة ابتعاده التام في مسلكه الشخصي وممارسته الوظيفية عن اي فعل قد يلحق الضرر بسمعة المهنة أو ينال من وقارها ومكانتها، حيث تعتبر استقامة السلوك والنزاهة الفردية ركيزة اساسية لا غنى عنها في الحفاظ على المظهر العام للقطاع، ويفرض هذا الضابط الاخلاقي على الفرد مراقبة تصرفاته لضمان عدم خدش الصورة الذهنية أو التقليل من الشرف المرتبط بهذا العمل، مما يعزز في النهاية من ثقة المجتمع في المنظومة المهنية ككل، ويحمي هويتها من اي تجاوزات قد تسيء إلى هيتها.

كما بعيدا عن التشريع الجزائري فإن المهني المحاسب أو المنتسب للمهنة عموما ينبغي عليه بصفة خاصة ان ينجز كافة اعبائه الوظيفية بنوع من الانضباط الشديد والرزانة التامة، حيث يتعين عليه توخي الدقة المتناهية والسكينة في تنفيذ كل ما يوكل اليه من مهام، ويعتبر هذا الالتزام بالجدية والوقار ركيزة اساسية لضمان

سلامة المخرجات المهنية، اذ ان الجمع بين الصرامة في التطبيق والهدوء في المعالجة يمنح العمل مصداقية اكبر، ويساهم في تعزيز جودة الاداء الفني والتقني بعيدا عن العشوائية أو الانفعال، وهو ما يتطلبه السياق التنظيمي المعمول به في هذا القطاع، مما يضمن تحقيق الاهداف المنشودة بكفاءة عالية، وينعكس ايجابا على الصورة العامة لادبيات المهنة المتبعة².

من الضروري ان تركز الخطوات العملية والاجراءات المتبعة على تلك المعايير التي تصدرها المنظمة المهنية بصفة دورية، أو الاعتماد على الضوابط والاعراف التي باتت مقبولة ومعمولا بها في هذا الميدان بشكل عام، حيث يشكل هذا الالتزام بالمرجعيات الموحدة ضمانا اساسية لسلامة الاداء المهني وتوافقه مع المتطلبات التقنية، اذ يتعين على الممارس مواءمة طريقه الاجرائية مع القواعد المنشورة لضمان عدم الخروج عن المسار التنظيمي المعتمد، وتساهم هذه الاستقامة في تطبيق المناهج العلمية والعملية في تعزيز الموثوقية الفنية وتوحيد لغة العمل بين كافة المتخصصين، مما يحقق التكامل المنشود في تنفيذ المهام الرقابية والمحاسبية، ويحمي المسار الاجرائي من الاجتهادات الشخصية التي قد تتعارض مع المبادئ المستقرة مهنيا.

يلتزم المنتسبون للهيئة المهنية (حسب التخصص والرتبة في الجزائر) في كافة تعاملاتهم مع اصحاب المصالح بمبادئ الاستقامة والتحلي بالذاتية المستقلة، اذ يتوجب عليهم مباشرة مسؤولياتهم الوظيفية بنزاهة تامة ويقظة وجدانية عالية، حيث تشكل قيم الامانة حجر الزاوية في بناء الثقة المتبادلة بين الممارس وطالب الخدمة، كما يفرض هذا الواجب الاخلاقي تادية الاعمال بروح الشرف المهني والحرص الصارم على تغليب مصلحة العمل بضمير حي، ويعد هذا التوجه الركيزة الجوهرية التي تضمن سمو الممارسة الميدانية وحمايتها من اي انحياز أو تقصير، مما يساهم في رفع كفاءة الاداء التقني وترسيخ مكانة الممارس كعنصر موثوق في المنظومة المالية، وهو ما يتماشى مع التوجهات العامة لضبط السلوكيات في هذا الميدان العملي.

يتعين على المهني المحاسب اتمام كافة التكاليفات الوظيفية بمنتهى الحرص والاهتمام، مع التقيد الصارم بالمعايير الفنية المعتمدة في هذا المجال، حيث يلزم القانون بضرورة انجاز المهام الاساسية في اطار من التجرد التام والوفاء للواجب المهني، مع ضمان التوافق الكامل مع النصوص التشريعية المعمول بها والالتزام بالقيم السلوكية التي تفرضها اخلاقيات العمل، ويعد تطبيق هذه الضوابط بجدية ركيزة لضمان سلامة المخرجات العملية، اذ ان المزج بين الكفاءة التقنية والنزاهة الاخلاقية يساهم في حماية المسار المهني من اي تجاوزات، ويؤكد على ضرورة اتباع نهج يتسم بالمصداقية والشرعية في كل خطوة تنفيذية، مما يعزز الثقة في

نتائج الاعمال المحاسبية والرقابية الموكلة اليه، ويجعل من مبادئ الاخلاص والحياد مرجعا دائما لكل تحركاته المهنية؛

كما يتحتم على المهني المحاسب إبان مباشرة مسؤولياته المرتبطة بإدارة الدفاتر المالية وإعداد الميزانيات السنوية واجراء عمليات الفحص والتدقيق المالي، إضافة إلى صياغة البيانات الضريبية واعداد التقارير الخاصة بالهيئات التجارية وتقديم المشورة لهيئات الادارة، ان يلتزم بالضوابط المحددة، حيث تشمل هذه الممارسات تغطية كافة الجوانب الرقابية والاستشارية التي تضمن سلامة الموقف المالي للمؤسسات، ويتوجب عليه توجيه جهوده الفنية لضمان دقة الوثائق القانونية والجبائية المرفوعة للجهات الرسمية، مما يجعل من دوره ركيزة أساسية في ضبط التوازنات والالتزامات التشريعية³، وتسيير الشؤون المحاسبية للشركات وفق أحدث النظم المعمول بها، وهو ما يتطلب الموازنة بين المهارة التقنية والالتزام بالقواعد المنظمة للمهنة، لضمان مخرجات تلبي شروط الشفافية؛

كما تفرض القواعد التنظيمية على كافة المهنيين المحاسبين ضرورة الكتمان التام وعدم افشاء الاسرار المتعلقة بنشاطهم عند القيام بواجباتهم الوظيفية، ومع ذلك فان هذا الالتزام بالحفاظ على السرية يرفع عن كاهلهم في ظروف معينة حددها المشرع بوضوح ضمن الاطر التشريعية، حيث يتوجب عليهم الافصاح عن المعلومات في تلك الوقائع المحددة قانونا والتي تشكل استثناء من اصل التحفظ المهني، ويعد هذا التوازن بين حماية خصوصية المتعاملين والامثال للمتطلبات القانونية ركيزة لضمان سير العدالة والرقابة، اذ يتم حصر هذه الحالات التي يسقط فيها واجب الكتمان وفقا للضوابط والنصوص الرسمية، وتمثل هذه الاستثناءات القانونية التي تبيح الخروج عن مبدأ السر المهني فيما يلي⁴:

كما تفرض القوانين المنظمة ضرورة تمكين المصالح الجبائية من فحص ومعاينة كافة المستندات والكشوف المالية الرسمية، حيث يعد هذا الإجراء واجبا قانونيا يهدف إلى ضمان الشفافية في المعاملات المالية والضريبية، ويلزم هذا المقتضى المهني بتقديم الدفاتر والوثائق اللازمة للجهات الادارية المختصة عند الطلب، مما يساهم في تفعيل الرقابة الجبائية الدقيقة والتأكد من صحة البيانات المقدمة، ويشكل هذا الالتزام ركيزة اساسية في تنظيم العلاقة بين الممارس والسلطات المالية المعنية، لضمان الامثال التام للنصوص المنظمة للقطاع، وهو ما يعزز بدوره من قدرة الادارة على القيام بمهامها في التدقيق والتحقق من الوفاء بالالتزامات

الضريبية المقررة، ويؤدي هذا المسلك الاجرائي إلى توطيد دعائم الرقابة القانونية الصارمة على الوثائق والمحركات الحاسوبية، مما يمنع اي لبس أو تضليل في البيانات المصرح بها.

كما تتنفي صفة الكتمان عن الممارس المهني في حال مباشرة اجراءات الاستقصاء أو بدء التحريات من قبل السلطة القضائية تجاهه، حيث تفرض مقتضيات العدالة في هذه الحالة ضرورة كشف البيانات والمعلومات المطلوبة امام الجهات المحققة، ويعد انطلاق مسار البحث الجنائي أو التحقيق القضائي مبررا قانونيا لتجاوز قيد السرية المعتاد، اذ يتوجب على العضو المعني تقديم كافة الايضاحات التي تخدم سير الدعوى وتساهم في جلاء الحقيقة، ويشكل هذا الاستثناء حماية للمنظومة القانونية وضمانا لعدم استغلال الحصانة المهنية في حجب الحقائق الجوهرية، مما يجعل من الخضوع لسلطة القضاء اولوية تتقدم على واجب التحفظ في التعاملات المهنية المعتادة، وهو ما يضمن توازن المصالح بين حق الموكل في السرية وحق الدولة في انفاذ القانون ومحاربة اي تجاوزات محتملة قد تظهر خلال فترة الممارسة.

كما عند تلقي الممارس طلبا رسميا للمثول وتقديم الاقوال أمام اللجنة المختصة بفض النزاعات وتوقيع العقوبات وتسوية الخلافات، حيث يتعين عليه في هذه الحالة الادلاء بالشهادة اللازمة دون التمسك بواجب التحفظ، ويعد استدعاؤه من قبل هذا الهيكل التنظيمي مبررا نظاميا يرفع عنه قيد السرية المهنية لتمكين الغرفة من دراسة الملفات المعروضة وفصل القضايا المهنية بعدالة، وتساهم هذه الاستجابة في تفعيل الدور الرقابي والقضائي للمنظمة وضمان تطبيق القواعد الانضباطية بحق المخالفين، مما يجعل الاداء الشهادي امام مجلس التاديب والتحكيم التزاما اساسيا يتفوق على مبدأ التكتم السلوكي المعتاد، وهو ما يحقق التوازن بين حماية خصوصية التعاملات وتمكين الهيئات الرقابية من ممارسة مهامها التقييمية والتحكيمية بفعالية.

كما يصبح الافصاح عن البيانات والمعلومات متاحا ومشروعا عندما يعبر اصحاب الشأن أو الموكلون عن رغبتهم الصريحة في ذلك، حيث تسقط قيود الكتمان بمجرد صدور موافقة واضحة من الجهة صاحبة المصلحة، اذ تمنح هذه الارادة الحرة للممارس المهني الضوء الاخضر لمشاركة التفاصيل مع الاطراف المعنية دون الوقوع في محذور افشاء الاسرار، ويعتبر طلب الموكل في هذا السياق بمثابة تنازل رسمي عن حق السرية الذي كفله القانون، مما يسمح بتداول البيانات المالية أو المحاسبية بما يخدم اهداف المتعامل وتحت اشرافه الكامل، ويؤكد هذا الاجراء على ان سلطة التحكم في سرية المعلومات تعود في الاصل لصاحب الحق

الاصيل، وهو ما يزيل اي عائق قانوني أو اخلاقي يمنع المهني المحاسب من الكشف عن الملفات عند وجود توجيه مباشر بذلك، مما يسهل سير المعاملات ويحقق الغايات التي يسعى اليها الموكل في اطار علاقته التعاقدية.

يوقع على عاتق كل مهني محاسب عبئ الالتزام والواجب المهني في تمحيص واختيار البدائل الأكثر فاعلية ومواءمة، وذلك من خلال تقديم التوصيات التي تتناسب وجوهر المسؤوليات والاعمال المنوطة به، حيث يتوجب عليه صياغة المقترحات الفنية بما يخدم طبيعة الملفات التي يعالجها، مع ضرورة التقيد التام بحدود الانظمة والقوانين النافذة والعمل تحت غطاء المشروعية، وتعتبر هذه المسؤولية الشخصية ركيزة لضمان تقديم أجود الممارسات التي تتوافق مع المعايير المطلوبة، اذ يتعين على الممارس توظيف خبراته في ايجاد مخرجات قانونية رصينة، مما يعكس حرصه على تحقيق التوازن بين المصلحة المهنية والامتثال للتشريعات المنظمة، ويؤدي هذا النهج التحليلي إلى تعزيز كفاءة القرارات المتخذة وضمان حماية المسار الاجرائي من اي انحراف عن الصواب، وهو ما يجسد جوهر التفاني في خدمة الموكل والالتزام بمبادئ النزاهة التي تفرضها اخلاقيات العمل، كما يسهم هذا السلوك في رفع سوية الاداء العام للقطاع والمحافظة على مصداقيته امام الجهات الوصية⁵.

تتباين الالتزامات الفنية الملقاة على عاتق الممارس تبعا لنوعية وفحوى التكليف الموكل اليه، حيث انه في سياق الاعمال القائمة على التعاقد يتوجب بيان نوعية التدخلات ومداهما بوضوح ضمن وثيقة الارتباط أو العقد المبرم بين الطرفين، كما يمكن ادراج هذه التفاصيل والحدود الاجرائية عند الاقتضاء ضمن كشف تقدير المستحقات والاعتاب المالية المحددة، ويضمن هذا التحديد المسبق ضبط المسار العملي ومنع التداخل في الصلاحيات أو الواجبات، اذ يسهم توثيق حجم المهام في ارساء ارضية قانونية واضحة تحمي حقوق المتعاقدين وتحدد نطاق المسؤولية التقنية بدقة، ويعتبر هذا التوجه التنظيمي ركيزة اساسية لتفادي النزاعات حول طبيعة الاداء، مما يسمح بتنفيذ الالتزامات وفقا للمعايير والاتفاقيات المعتمدة بين الممارس وصاحب المصلحة، وينعكس ايجابا على جودة ومصداقية المخرجات.

يجري ضبط الالتزامات والادوار المتبادلة بين الممارس، سواء كان خبيرا محاسبا أو محاسبا معتمدا، وبين صاحب المصلحة عبر صياغة وثيقة تعاقدية أو رسالة ارتباط تحدد نطاق العمل بوضوح، حيث يشترط في هذا الاتفاق عدم الخروج عن الاطر القانونية السارية أو تجاوز المعايير الفنية المنظمة، مع ضرورة الامتثال

الكلي للوائح الداخلية ومقتضيات هذا المرسوم، ويعد هذا التحديد المسبق للحقوق والواجبات ركيزة تنظيمية تحمي العلاقة المهنية وتمنع أي تعارض مع التشريعات المعمول بها، إذ يضمن توثيق بنود التعامل مواءمة النشاط مع البيئة النظامية المعتمدة، وينظم مسؤوليتهما المشتركة بما يتوافق مع مقتضيات الضبط.

كما يتعين أن تشمل الوثيقة التعاقدية أو خطاب الارتباط الذي يبرم ويوقع عليه من قبل الشركاء بشكل رسمي البنود الجوهرية التي تفصل الالتزامات المتبادلة، حيث تقتضي القواعد القانونية إدراج نقاط تفصيلية دقيقة تحدد معالم العلاقة المهنية بوضوح، ويلتزم موقعو الاتفاق بصياغة هذه الشروط لضمان ضبط أطر التعامل وحفظ حقوق كافة الأطراف المعنية، ويشمل هذا المستند المشترك توضيح العناصر الأساسية والمسؤوليات المنوطة بكل جانب، مما يحول دون وقوع أي لبس تنظيمي أو إجرائي أثناء الممارسة⁶، وقد حدد المشرع المسائل الجوهرية الواجب بيانها في هذا السياق على النحو التالي:

○ طبيعة الأعمال الواجب القيام بها وحجمها.

○ دورية المهمة أو مدتها.

○ مبلغ مقابل الأتعاب الإجمالي.

○ مبالغ التسيقات على مقابل الأتعاب المدفوعة في بداية انجاز الأعمال وأثناءه.

○ شروط التعاون العامة بين الأطراف.

كما يتوجب على المهني المحاسب سواء كان خبيراً محاسباً أو محاسباً معتمداً إخطار المتعامل معه بشكل فوري عند نشوء أي عائق يمنعه من مواصلة تنفيذ الالتزامات التي وافق عليها مسبقاً، حيث يلزم القانون في مثل هذه الحالات بضرورة رد وتسليم كافة المستندات والملفات الخاصة بالعمل إلى صاحبها خلال فترة زمنية لا تتجاوز ثلاثين يوماً من تاريخ التوقف، ويعد هذا الإجراء التنظيمي التزاماً أخلاقياً وفنياً يهدف إلى حماية مصالح الزبون وتفادي الحاق أي ضرر بنشاطه نتيجة تعطل الأعمال، إذ يساهم تحديد سقف الشهر الواحد في تمكين صاحب الشأن من اتخاذ التدابير البديلة ونقل ملفاته إلى جهة أخرى دون إبطاء، وهو ما يعكس روح المسؤولية التي تفرضها الضوابط الحاكمة للمهنة، لضمان تصفية المراكز القانونية والمالية بين الطرفين بمرونة ونزاهة تامة؛

كما يتعين على المهني المحاسب موافقته على تولي التكليف المسند إليه من خلال التوقيع المباشر على محضر تنصيبه التي أقرت اختياره، على أن تقتزن صياغة الامضاء بعبارة صريحة تفيد مطابقة القبول لمهام

العمل المحاسبي المعين لاجلها مع تدوين التاريخ بدقة، حيث يشكل هذا الاجراء خطوة تنظيمية جوهرية لتوثيق الارتباط القانوني والمهني بين المحاسب والشركة، ويضمن تقييد الممارس بالتزاماته الرقابية وفقا للممارسات المعتمدة في الميدان التجاري والمحاسبي، اذ يسهم هذا التبليغ الرسمي في ضبط تاريخ سريان المسؤولية القانونية الملقاة على عاتقه امام المساهمين والجهات الوصية، وتفادي اي لبس بشأن مباشرة المهام الرقابية المحددة.

عادة ما تكون الشركة ذات هيكل تنظيمي محدد يتضمن مصلحة المالية والمحاسبة، وهنا فإن عدد الأشخاص العاملين قد يكون كبيرا بالنظر لحجم الشركة، وعليه فان العمل المشترك لا يلغي استقلالية الاداء للمحاسب من حيث المسؤولية والجهد والكفاءة، اذ يتوجب على كل مهني ممارسة صلاحياته الرقابية والفحص الميداني بصفة منفردة، مع تحمله بمفرده التبعات القانونية والمهنية الكاملة عن التقارير والاستنتاجات التي يتوصل اليها، حيث يقضي هذا النظام بعدم تداخل المسؤوليات أو ذوبانها في الممارسة الجماعية، مما يفرض على كل طرف توخي الدقة والشرعية في كل عمل محاسبي يجريه لكونه المسؤول الاول والاخير عن مخرجات عمله، وهو ما يعزز جودة الرقابة المالية ويضمن محاسبة كل فرد بناء على ادائه الشخصي⁷.

2. واجبات المهني المحاسب في علاقته بالنقابة: وهي على النحو الآتي:

يتوجب على الممارس المحاسبي اخطار هيئة المجلس الوطني للمنظمة، عبر ارسال خطي مسجل ومصحوب باشعار يفيد التوصل، وذلك خلال فترة لا تتعدى ثلاثين يوما من تاريخ وقوع اي تبدل جوهري أو واقعة بارزة تؤثر على مساره الوظيفي ونشاطه الميداني، حيث يهدف هذا الاجراء التنظيمي إلى ابقاء الجهة الوصية على دراية مستمرة بالتحويلات التي تمس وضعية اعضائها المعتمدين، ويلزم القانون المعنيين بالافصاح الفوري عن تلك التغيرات لضمان تحديث البيانات والملفات بانتظام، اذ يشمل هذا الالتزام بصفة اخص المسائل والوقائع الميينة في النقاط التالية⁸:

○ المتابعات الإدارية أو القضائية؛

○ النزاعات الخطيرة مع زملائه أو زبائنه أو موكله ؛

○ التعليق الإداري لنشاطاته ؛

○ توقف نشاطاته نهائيا.

○ تغيير محل ممارسة المهنة.

عندما يواجه المهني المحاسب المعتمد عارضا طارئا يمنعه من مواصلة تقديم خدماته المهنية، يتولى المجلس الوطني للمنظمة مهمة انتداب احد الممارسين المسجلين ليحل محله بصفة انتقالية، حيث يشترط لانفاذ هذا التكليف المؤقت الحصول على الموافقة الصريحة من طرف المتعامل المعني وكذا الزملاء الذين تم اختيارهم لخلافته في ادارة الملفات، ويضمن هذا التدبير الاستعجالي استمرارية المرفق المحاسبي وحماية مصالح الزبائن من التوقف المفاجئ، اذ يركز هذا المسعى التنظيمي على التوافق المشترك بين كافة الاطراف لتفادي اي اشكال قانوني أو في قد يعيق سير الرقابة الحسائية، وهو ما يعزز التضامن المهني ويحفظ استقرار المعاملات التجارية والمالية.

يلتزم المحاسب المعتمد عند ابرامه وثيقة تعاقدية جديدة تهدف إلى اعادة تولي تسيير الشؤون المالية لمعامل سابق باخطار الهيئة الوطنية المنظمة للمهنة بهذا الاجراء، حيث حدد المشرع صلب هذا النص فترة زمنية اقصاها ثلاثون يوما تبدا من تاريخ الامضاء على العقد لتقديم هذا التبليغ الرسمي، ويهدف هذا المقتضى الاجرائي إلى وضع المصالح الادارية للمجلس في صورة التغيرات الطارئة على المحفظة التجارية للممارس، وضمان الرقابة على تتابع المسؤوليات التقنية بانتظام، اذ يسهم تقييد التبليغ بمدة ثلاثين يوما في ارساء الشفافية المطلوبة بين الاعضاء المعتمدين والجهة الوصية، وتفادي اي تداخل في التكاليف المحاسبية،

3. واجبات المهني المحاسب في علاقته بزملائه: وهي على النحو الآتي:

يتعين على المهني المحاسب الممارس المسجل في المنظمة المهنية الامتناع التام عن الموافقة على أي عرض يتلقاه من متعامل أو صاحب مصلحة بغرض خلافة زميل آخر له في الميدان، ما لم يتأكد من استيفاء ضوابط ومحددات صارمة تضبط عملية تتابع التكاليف الحسائية والرقابية، حيث يهدف هذا المنع إلى تكريس مبادئ الزمالة وضمان استقرار الممارسات الميدانية داخل السوق الجزائري، اذ يشترط القانون عدم إحلال العضو البديل مكان الممارس السابق إلا بعد استيضاح الوضعية المالية والتعاقدية لملف التدقيق المعني، وضمان استلام المهام بطريقة قانونية لا تخل بالأعراف السلوكية السائدة، وتتمثل هذه المتطلبات والاركان الضرورية التي تتيح له قبول الوكالة الجديدة في الآتي⁹:

○ يشترط على الممارس توجيه اخطار كتابي إلى نظيره السابق عبر البريد المسجل المرفق باقرار الاستلام لإحاطته علما بالعرض التكميلي المقترح عليه من قبل المتعامل، على ان يتم ارسال تذكير ومخاطبة مماثلة بذات المحتوى والوقت إلى مصالح المجلس الوطني للمنظمة لوضعها في الصورة، حيث تهدف هذه الخطوة الاجرائية إلى ارساء مبدأ الشفافية والزمانة ومنع اي تدخل غير قانوني في تسيير الحقائق والملفات المحاسبية والرقابية بالجزائر، اذ يضمن تسليم النسخة الاضافية للهيئة التنظيمية توثيق مسار انتقال المهام واثبات الالتزام بالاعراف السلوكية الحاكمة للقطاع، وهو ما يساهم في ضبط الرقابة بانتظام،

○ يتوجب على الممارس التحقق جيدا من عدم وجود نية لدى الزبون لاستغلال عملية تغيير المستشار المالي كوسيلة للتهرب من تفعيل النصوص التشريعية أو الالتفاف على النظم المحاسبية والجبائية السارية، حيث يستلزم الواجب الفني التأكد من ان الدافع وراء نقل ملف التدقيق أو المحاسبة يتركز على اسباب موضوعية لا تهدف إلى خرق الاحكام القانونية المعمول بها في الجزائر، ويعد هذا التمحيص ركيزة اساسية لحماية النزاهة المهنية ومنع المساهمة في تغطية اي تجاوزات تنطوي على مخالفة الاطر التنظيمية، اذ يضمن فحص خلفيات التكاليف الجديد الحفاظ على شرعية المعاملات وتفادي الوقوع في شرك التواطؤ مع ممارسات غير قانونية، وهو ما يحصن مسار الرقابة المحاسبية؛

○ يلتزم الممارس الجديد بعدم توجيه اي مآخذ أو تجريح يمس اداء العضو الذي سبقه في تسيير الملف الحسابي، مع ضرورة التحقق اليقيني من استلام السلف لكامل مستحقاته المالية والتعاب الرقابة الناتجة عن التكاليف، وفي سيناريو قيام خلاف أو عدم اتفاق بين الطرفين حول هذه الحقوق المالية، يتعين على المهني طلب توجيه من مصالح المجلس الوطني للمنظمة لعرض الوضعية واستيضاح الراي القانوني المعتمد، حيث تهدف هذه التدابير إلى صيانة اعراف الزمانة وضبط انتقال العهود المالية في الجزائر بمرونة تامة، وتضمن عدم تدخل الصلاحيات مع حماية المصالح المادية للاعضاء المعتمدين وتكريس الشفافية قبل البدء الفعلي في معالجة القوائم.

بناءً على مقتضيات المادة 19 يمنع منعاً باتاً على المهني المحاسب المعتمد الذي تنازل عن ملفاته أو أحال سجله التجاري لزميل آخر أن يقوم بأي ممارسات تنافسية تهدف إلى استمالة وإعادة جذب الزبائن الذين انتقلت كفالتهم إلى العضو الجديد، حيث يفرض هذا النص التشريعي حماية المسار التعاقدي وضمان استقرار الممارسات المهنية في الجزائر، ويلزم الطرف المتخلى باحترام مبدأ النزاهة والامتناع عن أي سلوك يؤدي إلى سحب أو إضعاف المحفظة المحاسبية التي أصبحت في عهدة نظيره، وتعد هذه القاعدة ركيزة أساسية لمنع المضاربة غير المشروعة وضبط العلاقات التنظيمية بين أعضاء المنظمة، مما يحفظ حقوق الممارس البديل ويضمن استمرارية تقديم خدمات التدقيق ببيئة يسودها الاحترام المتبادل¹⁰.

ينبغي أن تتسم المعاملات المتبادلة بين الممارسين بروح الأخوة والتآزر المهني، حيث يلزم المنتسبون للهيئة بتقديم الدعم المتبادل والتزام أرقى معايير اللباقة والأدب في تواصلهم، ويحظر عليهم قطعياً توجيه أي عبارات مغرضة أو كيدية تهدف إلى إلحاق الضرر المعنوي بالغير، كما يتعين عليهم بصفة عامة تجنب اقتراف أي سلوك أو تصرف ميداني قد يسفر عنه تشويه سمعة نظائريهم في القطاع أو الحط من مكانة الوظيفة المحاسبية والرقابية في الجزائر، وتعتبر هذه الضوابط الأخلاقية ركيزة أساسية لحماية اللحمة بين أعضاء المهنة وضمان ممارسة نظيفة تبتعد عن التجريح والمنافسة السلبية، مما يساهم في رفع مصداقية الهيكل النقابي أمام الشركاء الاقتصاديين، ويتطلب هذا الالتزام السلوكي جعل الاحترام المتبادل مبدأً ثابتاً يحكم البيئة المشتركة في كل الأوقات والمناسبات.

في حال نشوب نزاع مهني بين المنتسبين للمنظمة يتعين عليهم السعي أولاً لفض الخلاف ودياً عبر التوافق، أو اللجوء إلى عرض المسألة على أنظار رئيس المجلس الوطني، أو إبلاغ غرفة المصالحة والتأديب والتحكيم للفصل في الموضوع، ويصنف القانون كخطأ جسيم كل ممارسة تنطوي على تشويه سمعة أو ادعاءات باطلة بلا مستند قانوني يكون من شأنها إلحاق الأذى بمسيرة أحد الزملاء في الميدان، إذ تهدف هذه المسارات التنظيمية في الجزائر إلى حماية اللحمة الداخلية وضبط سبل حل النزاعات الحسابية والرقابية في إطار مؤسسي يضمن الحقوق، وتفادي تداول الخلافات علناً بما يسيء للمهنة، وتعتبر هذه الضوابط مرجعاً أساسياً لإحكام الانضباط وحصول كرامة الممارسين.

4. واجبات تتعلق بتأطير المتدربين: وهي على النحو الآتي:

يقع على عاتق المحاسبين المهنيين المنتسبين للمنظمة المهنية التزام قانوني برعاية وتوجيه المتربصين في مصاف الخبرة المحاسبية ومحافظة الحسابات والمحاسبة المعتمدة الذين يتم توجيههم من طرف المجلس، حيث يتوجب عليهم توفير الاشراف الفني المناسب والتعليم الميداني الذي يضمن صقل مهاراتهم، علاوة على رصد مكافأة مالية تتماشى وطبيعة التكاليفات والأشغال الموكلة لهؤلاء المساعدين، ويشكل هذا التأطير ركيزة لتطوير الكفاءات البشرية في قطاع المالية بالجزائر وضمان انتقال المعارف بانتظام، إذ يسهم هذا التكفل المالي والتقني في تأهيل الجيل الجديد من المهنيين وفقا للمقاييس السائدة، ويضمن تحقيق التوازن بين الاستفادة من جهودهم ومكافآتهم المالية العادلة.

يجب على المحاسبين المهنيين باعتبارهم أساتذة التدريب أن يمنح المتدربين كل التسهيلات من أجل ما يأتي¹¹:

○ متابعة الدروس التحضيرية للامتحانات الخاصة بالمهنة.

○ المشاركة في حصص الأعمال التطبيقية والأنشطة التكوينية المخصصة لهذا التحضير والاجتماعات المعدة لمراقبة التدريب.

○ التقدم إلى الامتحانات

كما يتاح للمتربصين الاستفادة من فترات غياب مبررة دون تقاضي مستحقات مالية، حيث يتم ضبط مدة هذه العطلة الاستثنائية بتوافق تام ورضا متبادل بين صاحب المكتب والمهني المتدرب، ويهدف هذا الاجراء التنظيمي إلى منح الدارس فرصة سانحة للموازنة بين مقتضيات المراجعة واجتياز الاختبارات الأكاديمية وبين المتطلبات اليومية وابعاء التكاليفات المفروضة في بيئة العمل، ويشكل هذا الترتيب التعاقدي مرونة ضرورية لدعم الكوادر الشابة في قطاع التدقيق والمحاسبة بالجزائر، اذ يضمن مواصلة تأهيلهم العلمي دون الاختلال بسير التزاماتهم الميدانية، وتكريس مناخ مهني يراعي المسار التكويني للجيل الجديد من المحاسبين المهنيين.

كما يحظر قطعيا على الممارس المنخرط حديثا في المنظمة، وخلال الاثني عشر شهرا المتعاقبة لتاريخ تقييده رسميا بجدول الهيئة المهنية، الموافقة على تولي اي اعمال أو تكاليفات يعرضها عليه متعاملون يتبعون لاحد الخبراء الذين اشرفوا سابقا على فترة تربصه الميداني، حيث اشترط المشرع لشرعية هذا الارتباط التجاري الحصول

المسبق على رخصة خطية صريحة وموقعة من طرف الاستاذ المشرف، ويهدف هذا المنع المؤقت في بيئة التدقيق بالجزائر إلى صيانة اخلاقيات المهنة ومنع استغلال فترة التكوين في تحويل المحفظة الحسابية أو ممارسة منافسة غير نزيهة تجاه المكاتب الحاضرة، اذ يعتبر هذا الضابط ركيزة لتوثيق الاحترام المتبادل بين الاجيال المهنية، وتفادي اي تداخل في الصلاحيات خلال السنة الاولى من الممارسة المستقلة.

5. حقوق المهني المحاسب: تتمثل حقوق المهنيين المحاسبين الممارسين فيما يلي:

❖ **الحق في التعاون:** يحق للمهني المحاسب في الجزائر كما في غيره من الدول التعاون مع غيره، و أن يطلب من زبونه أو موكله أن يتعاون معه قصد القيام بمهمته ويمكنه أن يطلب على الخصوص ما يأتي¹²:

كما يتوجب تسليم كافة المستندات والملفات الضرورية للممارس المهني حتى يتمكن من ارساء وتشكيل القاعدة المستندية الثابتة، حيث يعد توفير هذه البيانات ركيزة اساسية لبناء الملف الدائم الذي يرافق عمليات الرقابة والتدقيق في الجزائر بصفة مستمرة، ويضمن هذا الاجراء التنظيمي احاطة مكاتب الحسابات بالخلفيات القانونية والمالية للمتعامل لضمان سيورة الفحص الميداني، اذ يسهم تدفق المعلومات والقرارات الجوهرية للشركة في ارشفة ارضية مرجعية يعتمد عليها محافظ الحسابات أو الخبير لتقييم المخاطر بانتظام، وتفادي تكرار طلب الوثائق التأسيسية والهيكلية في كل عهدة، وهو ما يرتب التزاما وثيقا على صاحب المصلحة بتقديم الاوراق دون تاخير، لتمكين الهيئة المراقبة من انجاز مهامها وضبط الرقابة الداخلية.

كما يتعين على المتعامل تمكين الممارس المهني من الولوج السلس وغير المقيد إلى مختلف الاقسام والمديريات الداخلية التي يستلزمها تنفيذ اعمال التدقيق والفحص الحسابي، حيث يشكل هذا التسهيل الميداني ركيزة اساسية للسماح لمحافظ الحسابات أو الخبير بمعاينة الدفاتر والاصول والتواصل مع الكوادر البشرية بمرونة تامة، ويضمن هذا الالتزام التنظيمي في بيئة الشركات بالجزائر تذليل العقبات امام مهام الرقابة الحسابية والحصول على المعطيات المباشرة التي تخدم صياغة التقارير بانتظام، اذ يسهم فتح قنوات الاتصال والوصول الفيزيائي للمصالح المعنية في تقييم نظام الرقابة الداخلية وجمع الادلة الثبوتية، مما يحول دون تعطيل مسار الفحص المالي.

يوقع على عاتق المتعامل التزام تنظيمي يقضي بحصر وتصنيف كافة المستندات والملفات الضرورية بصفة منتظمة، مع توفيرها بشكل مباشر ووضعها في متناول الممارس المكلف بالتدقيق، حيث يسهم هذا الاجراء الهيكلي في تمكين محافظ الحسابات أو الخبير من مباشرة اعمال الفحص الميداني دون عوائق في الجزائر، ويضمن ترتيب الاوراق الحسابية والجبائية وتجميعها المسبق تذليل العقبات امام فحص القوائم المالية، مما يتيح للهيئة الرقابية مراجعة الدفاتر واستخلاص الادلة الثبوتية بمرونة ويسر بانتظام، اذ يشكل توفير هذه المادة المعرفية ركيزة اساسية لحفظ الوقت وتفاذي تعطيل مسار المعايينة والتدقيق التقني داخل المؤسسة¹³.

تمنح المنظومة التشريعية للممارس الحق الكامل في مخاطبة القيادة العليا والادارة التنفيذية بشكل رسمي وعبر مراسلة خطية، وذلك عند رصدته لاي تهاون في تقديم التسهيلات أو وجود ثغرات في التنسيق الميداني من شأنها تعطيل فحص القوائم المالية، حيث يلتزم محافظ الحسابات أو الخبير بمطالبة مسؤولي الكيان باتخاذ التدابير العاجلة لتصحيح هذه الاختلالات وضمان انسيابية تدفق البيانات، ويعد هذا الاجراء الرقابي في الجزائر وسيلة قانونية لحماية مسار الرقابة الحسابية من العقبات التي تفرضها بيئة العمل الداخلي بانتظام، اذ يسهم التبليغ المكتوب في توثيق موقف المهني واخلاء مسؤوليته عن اي تأخير في اصدار التقارير الختامية، مما يدفع المسيرين إلى تسوية الوضعية بمرونة¹⁴.

❖ الحق في الحصول على الأتعاب : في الجزائر كما في كل بلدان العالم فإن المحاسبين على

اختلاف درجاتهم وطبيعة تخصصاتهم ورتبهم يحق لهم المقابل المالي لخدماتهم المحاسبية وتمثل في¹⁵:

يجري تسديد المستحقات المالية والمكافآت المادية لفائدة المحاسبين المهنيين المعتمدين لدى المنظمة الوطنية لقاء تنفيذهم للالتزامات والوظائف المنوطة بهم، حيث يرتبط هذا التعويض المالي مباشرة بتقديم خدمات التدقيق والمحاسبة، ويتم ضبط هذا المقابل الاقتصادي ليعكس حجم الجهد المبذول والاشغال المنجزة في الميدان الرقابي بالجزائر بانتظام، وتشمل القواعد المنظمة لهذه العملية تحديد اطر واضحة لحساب الاتعاب تضمن التوازن بين الطرفين، اذ تنص الاحكام واللوائح السارية بخصوص كفاءات صرف هذه المبالغ واستحقاقها على القواعد والترتيبات المفصلة في البنود التالية:

■ يمنع منعاً باتاً تسديد المستحقات المالية والاتعاب المستحقة للممارس المهني عبر تقديم مزايا مادية

أو عمولات أو نسب ارباح أو حصص مساهمة، ويشمل هذا الحظر التشريعي كافة اشكال

التعويض غير النقدي سواء تم منحها بطريقة علنية وصريحة أو من خلال اساليب ملتوية وخفية، حيث يهدف هذا القيد في البيئة المحاسبية والرقابية بالجزائر إلى صيانة استقلالية محافظ الحسابات أو الخبير ومنع نشوء أي مصالح مشتركة مع الكيان الخاضع للمراجعة بانتظام، إذ يسهم فرض الدفع المالي النقدي الحصري في ابعاد المكاتب المهنية عن شبهات التواطؤ أو التأثير بالمنافع التجارية والمالية، مما يحصن حياد الرأي الفني الصادر بشأن نزاهة الموازنات.

■ يحظر على المحاسب المهني الاستناد إلى تدني قيمة التعويض المالي المتفق عليه أو عدم تناسبه مع حجم الاشغال المسندة اليه كذريعة للتنصل من مسؤولياته، حيث لا يعتد مطلقا بضعف الاعتبار كمبرر للتقصير في الاداء أو لخفض جودة الفحص المحاسبي بعد قبول التكاليف رسميا، ويلتزم محافظ الحسابات أو الخبير ببذل العناية المهنية اللازمة واصدار تقارير التدقيق وفقا للمقاييس السارية في الجزائر دون ربط الكفاءة بالمقابل المادي، ويشكل هذا المبدأ التنظيمي ركيزة لضمان مصداقية اعمال الرقابة الحسابة وحماية المصلحة العامة بانتظام، إذ يفرض القانون على العضو تحمل التبعات الفنية والشرعية للمهمة كاملة بغض النظر عن العائد المالي.

■ يجري ضبط وتحديد التعويض المالي المستحق لمحافظ الحسابات بالاحتكام إلى النصوص التشريعية والتنظيمية السارية، حيث يتم الاتفاق على قيمة هذه الاعتبار بالتنسيق المباشر معه عند الشروع في حمل الوكالة ومباشرة التكاليف الرقابي، وفي الحالات التي تشهد اسناد مهمة المراجعة إلى تكتل يضم أكثر من مهني، فإن المنظومة المحاسبية في الجزائر تقضي بقسمة إجمالي الغلاف المالي المرصود بالتساوي على مجموع الممارسين المعنيين بالعملية، ويضمن هذا المقتضى القانوني ارساء الشفافية ومنع النزاعات المالية عند تسيير الحقائق المشتركة بانتظام، إذ يسهم التقييد المسبق للاجور وتوزيعها العادل في حماية الحياد المالي للمراقبين وضمان استقلالية آرائهم الفنية حول القوائم.

■ عند قيام خلاف أو عدم توافق بشأن قيمة المكافآت المالية المستحقة للممارسين أو اطر وطرق تسديدها، يمنح التشريعي للاطراف المعنية امكانية اللجوء طوعية وبموجب اتفاق متبادل إلى طلب وساطة المجلس الوطني للمنظمة للفصل في القضية، وفي سيناريو تعذر الوصول إلى تسوية سلمية أو فشل مساعي الصلح الودي بين المتنازعين، يصبح من حق أي طرف تحريك النزاع وتقديمه امام الجهات القضائية المختصة، حيث تهدف هذه التدابير في المنظومة المحاسبية بالجزائر

إلى تذليل العقبات المرتبطة بالحقوق المادية بانتظام، وتوفير قنوات متسلسلة تبدأ بالحلول الداخلية لحماية استقرار المكاتب الرقابية قبل الانتقال للمحاكم¹⁶، وهو ما يضمن فض الخصومات المالية بمرونة.

يحظر على المحاسب المهني نقل أو تفويض التكاليفات الرقابية الموكلة اليهم لجهات خارجية، ويستثنى من ذلك امكانية اسناد الاشغال للممارسين المقيدين بصفة رسمية في جدول المنظمة المهنية، كما يتيح لهم النظام الاستعانة بمهنيين متخصصين آخرين لتنفيذ مراجعة الحسابات بشرط ان يتكفل المحافظ بسداد كامل اتعابهم من ميزانيته الخاصة مع بقاءه المسؤول الاول والاخير امام القانون عن نتائج اعمالهم، حيث يهدف هذا الضابط الاجرائي في الجزائر إلى صيانة التزامات الوكالة وضمان تسيير ملفات التدقيق بانتظام، اذ يسهم حصر التفويض في فئة الاعضاء المعتمدين في حماية السر المهني، وتفادي تملص المكاتب من التبعات القانونية المترتبة على جودة التقارير المالية الصادرة عنها.

6. أحكام مختلفة: وهي على النحو الآتي:

تتضمن البنود المتنوعة المدرجة في هذا الشطر حزمة من الضوابط التنظيمية التي تحكم النشاط المهني، حيث يركز المشرع على تقييد ممارسات الدعاية والترويج التجاري وحظرها بشكل عام على منتسبي المنظمة، في حين يرخّص القانون بصفة انفرادية وخاصة للممارس الذي يدير مكتبه المستقل بالاستفادة من بعض قنوات التعريف بصفة مستثناة، ويهدف هذا التمييز الاجرائي في المنظومة المحاسبية والرقابية بالجزائر إلى صيانة وقار الوظيفة ومنع السلوكيات التنافسية غير النزيهة بانتظام، اذ يضمن تاخير وسائل الاشهار حماية مصداقية القطاع ومنع المكاتب من الانزلاق نحو الترويج العشوائي الذي يتنافى مع الطبيعة القانونية والفنية لاعمال التدقيق، وهو ما يجسد توازن القواعد.

ثانيا: مدونة أخلاقيات مهنة الخبير المحاسب.

شهد التنظيم المهني لمهنة المحاسبة في الجزائر لم قفزة نوعية اثر صدور المرسوم التنفيذي رقم 13-10 المؤرخ في 13 جانفي 2013، حيث كرس هذا القانون تصنيفا شاملا لدرجات التجاوزات المهنية المرتكبة من قبل المهنيين المعتمدين سواء كانوا خبراء محاسبين أو محافظي حسابات أو محاسبين معتمدين اثناء تسيير عهدهم، مع ربط كل اخلال بالجزاء الردعي المناسب له، غير ان هذا النص انحصر نطاقه في ضبط

المخالفات التأديبية والعقوبات المقابلة لها دون إرساء ميكانيزمات تطبيقية صارمة ومشددة للالتزام بالمبادئ السلوكية، مما دفع بالمجلس الوطني للمحاسبة في الجزائر لتدارك هذا الفراغ بوضع ثلاث دساتير أخلاقية مستقلة وموزعة بشكل منفصل لكل فئة مهنية على حدة لتأطير الممارسات الرقابية¹⁷.

أفرد هذا المرسوم التنفيذي حيزا واسعا لبحث الالتزامات القانونية والامتيازات المهنية الممنوحة للخبير المحاسب، حيث تمحور مضمونها حول ضبط القواعد السلوكية التي تؤطر نشاطه الميداني وتضمن حماية مصالحه الفنية في الجزائر بانتظام، ويسهم هذا التركيز التنظيمي في تسليط الضوء على المسؤوليات والضوابط المنوطة بمكاتب الخبرة لضمان جودة اعمال مراجعة وتدقيق الموازنات المالية، إذ تشكل هذه المعطيات ركيزة لتوازن الحقوق والواجبات الحاكمة للممارسين.

1. واجبات الخبير المحاسب تجاه عملائه: وتتمثل في:

☞ يتعين على الممارسين المسجلين بجدول المصنف الوطني للخبراء المحاسبين التزام أقصى درجات التحفظ وصون السر المهني مع الحفاظ التام على حيادهم واستقلاليتهم عند تنفيذ تكليفاتهم، كما يتوجب عليهم ضبط سلوكياتهم السواء في محيطهم الخاص أو اثناء تسيير مكاتبتهم الفنية، وذلك بغرض النأي بأنفسهم عن اقتراف اي تصرف قد يسفر عنه المساس بالمرتكزات والقيم المحورية للوظيفة الرقابية بالجزائر بانتظام، ويشكل هذا الحرص ركيزة اساسية لحماية مصداقية اعمال التدقيق الميداني ومنع تشويه المبادئ السلوكية السائدة، اذ يضمن دمج النزاهة في المسارين الشخصي والمهني تحصين كرامة السلك؛

☞ النزاهة.

☞ الموضوعية.

☞ الكفاءة والعناية المهنية.

☞ السلوك المهني الأخلاقي يراعي أخلاقيات المهنة وآداب التعاملات¹⁸.

☞ تتأسس الروابط التي تجمع الخبير المحاسب المسجل بالمصنف الوطني مع ارباب العمل والمتعاملين على مقتضيات تقديم النصص والارشاد وتوفير المعطيات الجوهرية، مع التزام المهني التام بالحياد المطلق والتجرد والحفاظة على الكتمان وعدم افشاء البيانات، علاوة على التعهد الدائم بتنفيذ التكاليفات الرقابية والمحاسبية باعلى مستويات الامانة والموضوعية والاهلية الفنية في الجزائر بانتظام، ويشكل هذا المزيج من الالتزامات

التعاقدية والسلوكية ركيزة لضمان جودة التدقيق وحماية القوائم المالية، اذ يضمن دمج الكفاءة والنزاهة في تسيير الحقائق المالية ارساء الثقة المتبادلة بين المكتب والكيان الاقتصادي، وهو ما يجسد جوهر الممارسة. كما يقع على عاتق الخبير المحاسب المسجل بجدول المصنف الوطني واجب قانوني صارم يقضي بكتمان البيانات وعدم افشاء اسرار المعاملات الموكلة اليه، ويمتد هذا الالتزام الرقابي ليلزمه بفرض رقابة مشددة وتدابير حازمة تضمن تقييد كافة المساعدين والموظفين والمتربصين العاملين بالمكتب بذات النظم التحفظية، حيث تهدف هذه القاعدة التنظيمية في الجزائر إلى تحصين المعطيات المالية والجباية للشركات ومنع تسريب التقارير الحسائية بانتظام، اذ يشكل صون السر المهني من طرف الطاقم البشري باكملة ركيزة اساسية لبناء الثقة مع الشركاء الاقتصاديين وحماية نزاهة اعمال التدقيق، ويتوجب تفعيل هذه التعهدات الاخلاقية في كافة المراحل؛

كما تكتسي اشغال الخبير المحاسب صبغة تعاقدية محضة تفرض تاطيرها وتوثيقها بموجب عقد مكتوب يتم ابرامه بالتراضي بين الطرفين، حيث يستوجب التنظيم المعمول به صياغة رسالة مهمة أو اتفاقية تفاهم تحدد بدقة معالم التكليف الحسابي والالتزامات المتبادلة بين المكتب والكيان الاقتصادي في الجزائر بانتظام، ويضمن هذا الالتزام القانوني رسم حدود التدقيق وحماية الحقوق المادية والمهنية للطرفين وتفاذي الخلافات حول طبيعة الفحص، اذ يشكل التقييد التعاقدي المسبق ركيزة اساسية لاضفاء الشرعية على المعاملات وضبط مسار الرقابة¹⁹.

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

- طبيعة وحجم الأتعاب الواجبة التنفيذ؛
- دورية أو مدة المهمة؛
- المبلغ الإجمالي للأتعاب نمط التسوية؛
- مبلغ التسيقات على الأتعاب للدفع في بداية وخلال انجاز المهام ؛
- الشروط العامة للتعاون بين الأطراف.
- إذا وجد الخبير المحاسب استحالة اتمام مهمته فيجب عليه ابلاغ الادارة بذلك

كما يمنع التشريعي قطعيا على الخبير المحاسب اللجوء إلى انهاء ارتباطه المهني أو تقديم انسحابه بدافع التملص من المسؤوليات المترتبة على العقد المبرم، وتحديدًا عند رصد معطيات تستوجب الكشف عن قيم

مالية أو تحويلات تجارية تحوم حولها شبهات غسيل الاموال أو الارتكاز على مصادر غير قانونية، حيث يفرض القانون في الجزائر بقاءه في منصبه لاعداد التقارير وصياغة رايه الفني حول صدقية وسلامة الموازنات، ويشكل هذا الحظر ركيزة اساسية لمنع تهرب المكاتب المهنية من واجبات التبليغ عن التجاوزات المالية بانتظام، اذ يضمن استمرار التكليف تجسيد الرقابة الحسائية الصارمة وعدم ترك الثغرات للشركات المستهدفة بالفحص، وتكريس مبدأ حماية الاقتصاد الوطني من التدفقات المشبوهة، وهو ما يحصن مسار التدقيق القانون²⁰ ي.

2. واجبات الخبير المحاسب في علاقاته مع زملائه: وهي على النحو الآتي:

عند تلقي الممارس المقيد بجدول المصنف الوطني عرضا تعاقديا من قبل صاحب مؤسسة يهدف من خلاله إلى استخلاف وتغيير مستشاره المالي الحالي، يمنع عليه المباشرة في تولي هذا التكليف الحسابي الا بعد التأكد من استيفاء حزمة من الضوابط والالتزامات الصارمة المحددة مسبقا، وتُملي هذه القواعد التنظيمية في الجزائر عدم التسرع في شغل منصب الزميل السابق الا بعد احاطة الموضوع بدراسة مهنية وفحص دقيق للخلفيات والاسباب، حيث يرمي هذا الاجراء إلى تكريس قيم التضامن وصون الحقوق المادية والادبية للمكاتب الرقابية بانتظام، وتشمل هذه المقتضيات الضرورية التي تمنحه الضوء الاخضر للموافقة على التكليف الجديد مجموعة شروط محددة تضمن النزاهة هي على النحو الآتي:

يُتوجب على الممارس التحقق والتمحيص جيدا في خلفيات العرض المقدم له، لضمان عدم وجود مسعى مبطن من طرف صاحب الكيان يروم عبره الالتفاف على الاحكام التشريعية أو التحلل من القواعد التنظيمية المعمول بها، حيث يفرض الضابط المهني في الجزائر التيقن من ان الغرض من نقل العهدة المحاسبية ومراجعة الحسابات يستند لمتطلبات موضوعية محضة، ولا يستهدف مطلقا الخروج عن الاطر والاصول الجبائية والمالية السارية بانتظام، ويشكل هذا التحري حجر اساس لحماية مصداقية مكاتب التدقيق والابتعاد عن التواطؤ غير المباشر في اي ممارسات تهدف إلى تحريف أو اساءة تطبيق النظم المعمول بها قانونا، وهو ما يعزز سلامة السلوكيات العامة²¹.

يتحتم على الخبير المحاسب توجيه اخطار رسمي وموثق إلى سلفه المهني عبر توظيف اي اداة اتصال تضمن الاثبات القانوني والتبليغ الفعلي، مع التزامه المتزامن بتقديم وايداع نسخة مطابقة من هذا الاشعار لدى الهيئة القيادية الممثلة في المجلس الوطني للمصنف، حيث يهدف هذا الضابط الاجرائي في بيئة تنظيم

مهنة المحاسبة بالجزائر إلى ارساء قواعد الشفافية والاحترام المتبادل بين مكاتب الخبرة بانتظام، ويضمن ابلاغ الزميل واطلاع المصنف الوطني على مسار نقل العهدة صيانة الحقوق والواجبات المهنية وتحسين العلاقات البينية من النزاعات العشوائية، اذ يشكل هذا التوثيق ركيزة اساسية لاضفاء الشرعية على استلام اعمال تدقيق ومراجعة الحسابات الجديدة بمرونة؛

كـ يتعين على الممارس بذل اقصى العناية المهنية والسعي الحثيث لضمان استلام ما يفيد تسوية المستحقات المالية والالتعاب العالقة لفائدة سلفه قبل الموافقة على التكليف الجديد، وفي حال استحالة التحقق من تصفية تلك المبالغ، يصبح لزاما عليه رفع الملف واطار المجلس الوطني للمحاسبة لتبيان الوضعية، بالتوازي مع صياغة وتقديم حزمة من التحفظات القانونية الصريحة لصاحب الكيان الاقتصادي قبل مباشرة اعمال المراجعة، وتستهدف هذه الخطوات التنظيمية في الجزائر حماية الحقوق المادية للمكاتب ومنع التملص من الالتزامات بانتظام، اذ يشكل اخطار الهيئة العليا وتوثيق التحفظات ركيزة لحماية المهني الجديد وتحسين مسار التدقيق الحسابي بمرونة.

كـ يحظر على الممارس المهني اتخاذ اي موقف سلبي أو توجيه عبارات اللوم والتشكيك في الاداء الفني لزميله السابق الذي كان مكلفا بالملف، حيث يفرض السلوك التنظيمي تجنب التجريح في الكفاءة الفنية أو الاسلوب الرقابي لسلفه عند استلام العهدة الجديدة في الجزائر بانتظام، ويستهدف هذا الالتزام الاخلاقي صون اواصر الزمالة وحماية سمعة مكاتب التدقيق والخبرة من النزاعات التي تضر بكل الاطراف ذوي العلاقة، اذ يشكل التحفظ والابتعاد عن تقييم اشغال الاخرين امام المتعاملين ركيزة لضمان وقار المهنة الحسابية، وتكريس الاحترام المتبادل بين اعضاء المصنف في كافة المراحل؛

كـ يتعين على الخبير المحاسب بذل جهود حثيثة لترسيخ الروابط المهنية وبناء جسور الاطمئنان بين المتعامل والمهني الجديد الذي سيتولى الحقيبة، حيث يلتزم العضو السابق بمساندة وتركية كفاءة زميله المستخلف ودعم مصداقيته الفنية لضمان انتقال سلس للملفات الحسابية في الجزائر بانتظام، ويستهدف هذا التوجيه السلوكي حماية استقرار المكاتب وصيانة السمعة المشتركة للمهنة المحاسبية امام الكيانات الاقتصادية، اذ يساهم توجيه العميل نحو الثقة في قدرات المراقب الجديد في ابعاد مناخ الشك وتسهيل اعمال الفحص المالي، وهو ما يدعم تماسك المنظومة وتكامل ادوار اعضاء المصنف بمرونة²².

كما ينبغي ان تتسم المعاملات البينية والمواقف المتبادلة بين الممارسين بروابط متينة قوامها التآزر والتعاون الوثيق والصراحة التامة، حيث يفرض السلوك التنظيمي ارساء مناخ من الاحترام المتبادل يعكس نبل الوظيفة المحاسبية في الجزائر بانتظام، ويستهدف هذا التوجيه الاخلاقي تدعيم اواصر الزمالة وتحصين السلك المهني من النزاعات الهادمة، اذ يسهم تمسك اعضاء المصنف بقيم الصدق والوفاء في اعلاء مكانة مكاتب التدقيق والخبرة امام الشركاء الاقتصاديين، وتكريس جبهة متكاملة تدعم تماسك المنظومة بمرونة²³.

3. الواجبات المتعلقة بتأطير المتربصين: وهي على النحو الآتي:

كما يتحتم على الممارسين المسجلين بجدول المصنف الوطني احتضان الفئة الشابة من المتربصين الذين تم توجيههم وفرزهم رسميا عن طريق المجلس الوطني للمحاسبة، حيث يلتزم المهنيون بتوفير التوجيه الميداني والاشراف التطويري اللازم لبناء قدراتهم الفنية في الجزائر بانتظام، مع ضمان منحهم تعويضات مالية ومكافآت مادية دورية تتوافق والاطر التشريعية المنظمة للقطاع، ويستهدف هذا الواجب السلوكي نقل الخبرات وضمان استمرارية جودة اعمال مراجعة وتدقيق الحسابات، اذ يسهم التأطير المحكم داخل مكاتب الخبرة في اعداد جيل مؤهل يمتلك الكفاءة الفنية لادارة الحقائب المالية مستقبلا، وهو ما يجسد قيم التضامن.

كما يحظر التشريع على الممارس المعتمد حديثا بالمصنف الوطني، طيلة فترة الاثني عشر شهرا المتعاقبة لتاريخ تقييده بجدول الخبراء المحاسبين، الموافقة على عروض الشغل وتولي التكاليفات المعروضة عليه من طرف متعامل كان يخص مشرفه ومؤطره السابق، ويستثنى من هذا المنع القانوني الحصول على رخصة صريحة وتنازل مكتوب وموقع من طرف ذلك المدرب، حيث يرمي هذا الضابط التنظيمي في الجزائر إلى صيانة قواعد المنافسة الشريفة وتفادي تحويل الحقائب المالية للمكاتب بانتظام، اذ يسهم فرض الموافقة الخطية في حماية الروابط المهنية ومنع استغلال التربص للاتصال غير النزاهة بالعملاء، وتكريس مبادئ النبل والوفاء بين السلف والخلف بمرونة.

4. حقوق الخبير المحاسب عند أداء المهام: وهي على النحو الآتي:

يتمحور الشق الافتتاحي حول المقتضيات المنظمة للتنسيق الميداني والاليات التي تتيح للممارس المهني طلب المساندة الفعالة من المتعاملين واصحاب المصلحة اثناء تنفيذ اشغال التدقيق، حيث يخول

القانون لمحافظ الحسابات أو الخبير ممارسة هذا الحق التنظيمي لضمان فحص القوائم المالية بمرونة، ويمتد هذا الإطار ليشمل التواصل الرسمي مع القيادات التنفيذية ومسيري الشركات بالجزائر عبر توجيه مراسلات خطية واشعارات مكتوبة تهدف إلى تذليل العقبات وتوفير البيانات بانتظام، ويستهدف هذا التأسيس التشريعي ارساء ارضية صلبة للرقابة المحاسبية تضمن تدفق المعلومات دون تأخير، اذ يشكل التعاون الموثق ركيزة اساسية لتمكين المكاتب من صياغة تقاريرها الفنية بناء على ادلة ثبوتية كافية، وهو ما يحصن مسار الفحص المالي؛

يستعرض الجزء الثاني القواعد الضابطة لاستحقاق المكافآت المالية والاعتاب النقدية لقاء تنفيذ الالتزامات والوظائف الرقابية المسندة، حيث يمنع التنظيم بصفة قطعية صرف هذه المبالغ في قالب مزايا مادية أو تخفيضات أو عمولات تجارية سواء تم ذلك بطريقة علنية وصريحة أو عبر اساليب ملتوية وخفية²⁴، وفي سيناريو قيام خلاف أو عدم توافق بين الاطراف بشأن المستحقات، يتيح المشرع في الجزائر رفع النزاع وعرضه على لجنة الانضباط والتحكيم التابعة للمجلس الوطني للمحاسبة بانتظام، ويستهدف هذا التاطير التشريعي حماية استقلالية محافظ الحسابات أو الخبير من اي ضغوط مادية، وتوفير قناة رسمية لفض الخصومات بمرونة²⁵.

يحظر على الخبير المحاسب التذرع بضعف الغلاف المالي المرصود أو عدم ملائمة المكافأة لحجم التكليف الرقابي للتحلل من التزاماته، حيث لا يمكن اتخاذ تدني الاعتاب كمسوغ بأي طريقة كانت لاهمال القواعد الفنية أو خفض جودة مراجعة الحسابات، ويلتزم محافظ الحسابات أو الخبير ببذل اقصى درجات الحرص واعمال العناية المهنية الواجبة والمطابقة للمقاييس السارية في الجزائر بانتظام، ويستهدف هذا المبدأ التنظيمي صيانة مصداقية التقارير المالية الصادرة وحماية مصالح الاطراف المختلفة دون ربط اتقان العمل بالفحص بالعائد المادي المحصل، اذ يفرض القانون تحمل التبعات القانونية كاملة بمجرد قبول الوكالة، وهو ما يحصن العمل المحاسبي.

في حال تخلف الشركة عن دفع المستحقات المادية والاعتاب المتفق عليها، يخول القانون للممارس ممارسة حق الحبس القانوني على الدفاتر والاوراق الثبوتية التابعة للمؤسسة، حيث يستطيع الخبير المحاسب ابقاء هذه السندات والتقارير المالية بحوزته داخل المكتب كأداة ضغط مشروعة لاستيفاء حقوقه المالية في

الجزائر بانتظام، ويستهدف هذا الاجراء التشريعي حماية المكاتب الرقابية من التماطل وحفظ جهود التدقيق والمراجعة من الضياع، اذ يشكل احتجاز الوثائق والموازنات ركيزة قانونية تضمن حظر تسليم المخرجات المحاسبية للعميل قبل تصفية الديون العالقة بدمته بمرونة.

5. أحكام مختلفة: وهي على النحو الآتي:

يتعين على الممارس مراعاة واجتناب حالات التنافي والتعارض القانوني المحددة بموجب النصوص التشريعية السارية، وتحديدًا ما يتعلق بحظر ممارسة الانشطة التجارية أو الجمع بين التكاليف التعاقدية المتعددة والمتداخلة في ان واحد لدى نفس الكيان الاقتصادي، فضلًا عن منع السقوط في وضعيات التبعية المادية أو المعنوية التي تחדش الحياد في الجزائر بانتظام، ويستهدف هذا التقييد الالزامي صيانة استقلالية الخبير المحاسب وتحصين اعمال المراجعة والتدقيق من اي مصالح شخصية قد تؤثر على موضوعية رايه الفني، اذ يشكل تجنب اوجه عدم التوافق ركيزة لحماية مصداقية التقارير المرفوعة للشركاء²⁶.

لا يجوز للخبير أن المحاسب القيام بعمليات اشهارية خاصة بما يتعلق بـ:

يمنع التنظيم المعمول به اللجوء إلى شتى اساليب الدعاية التجارية والترويج بمختلف اشكاله، بما في ذلك تثبيت اللوحات الاشهارية أو تقديم عروض اسعار متدنية ومخفضة بهدف جلب الزبائن، وكذا ارسال مقترحات خدمات غير مطلوبة أو توزيع المنشورات والكتيبات والادلة التعريفية المطبوعة، حيث يفرض الضابط السلوكي في الجزائر الابتعاد عن هذه الممارسات التنافسية غير النزهة لحماية وقار الوظيفة بانتظام، ويستهدف هذا الحظر ارساء مبادئ الصدق والنزاهة ومنع مكاتب الخبرة ومراجعة الحسابات من الانزلاق نحو الترويج العشوائي الذي يتنافى مع طبيعة اعمال التدقيق، اذ يشكل تاطير قنوات التعريف ركيزة اساسية لصيانة مصداقية السلك.

يمنع المشرع على الممارس انتحال أو استعمال اي تسميات أو صفات اكااديمية ووظيفية لا تطابق حقيقة كفاءته والشهادات المعتمدة التي يحوزها رسميًا، حيث يتوجب على العضو الالتزام التام بالالقباب المحددة قانونًا والابتعاد عن ادراج اي مسميات تضليلية قد توهي بامتلاك مؤهلات غير حقيقية في الجزائر بانتظام، ويستهدف هذا التقييد الصارم حماية المتعاملين والشركاء الاقتصاديين من المغالطة وصيانة نزاهة

ومصدقية مكاتب التدقيق ومراجعة الحسابات، اذ يشكل التطابق الدقيق بين اللقب المهني والاهلية الفنية ركيزة اساسية لمنع السلوكيات الانتهازية، وهو ما يضمن الحفاظ على وقار السلك بمرونة²⁷؛

يسمح التنظيم الساري للممارس المقيد بجدول المصنف الوطني، إلى جانب ابراز صفته الرسمية كخبير محاسب، ان يدرج ويذكر المؤهلات الاكاديمية الاخرى والعناوين الوظيفية الاضافية الممنوحة له قانونا، مثل الاشارة إلى اعتماده كمحافظ حسابات أو اعتباره خبيرا قضائيا لدى الجهات القضائية، فضلا عن حقه في تبيان شتى الشهادات والاجازات العلمية والجامعية التي نالها بنجاح في الجزائر بانتظام، ويستهدف هذا الترخيص التشريعي تمكين مكاتب التدقيق والمراجعة من ابراز مستوى كفاءتها واهليتها الفنية الحقيقية امام الكيانات الاقتصادية والشركاء دون السقوط في فخ التضليل، اذ يشكل التحديد الدقيق للامتيازات والشهادات ركيزة اساسية لدعم الشفافية بمرونة.

ثالثا: مدونة أخلاقيات مهنة محافظ الحسابات.

نتطرق في مدونة أخلاقيات مهنة محافظ الحسابات العناصر على النحو الآتي:

1. واجبات محافظ الحسابات تجاه عملائه: وهي على النحو الآتي:

يتعين على اعضاء المنظمة الممثلة في الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات التزام اقصى درجات التحفظ وصون السر المهني مع الحفاظ التام على حيادهم واستقلاليتهم عند تنفيذ تكليفاتهم الفنية، كما يتوجب عليهم تسيير سلوكياتهم السواء في محيطهم الخاص أو اثناء ادارة مكاتبهم الرقابية، وذلك بغرض النأي بأنفسهم عن اقتراف اي تصرف قد يسفر عنه المساس بالمرتكزات والقيم المحورية للوظيفة التدقيقية بالجزائر بانتظام، ويشكل هذا الحرص ركيزة اساسية لحماية مصداقية اعمال مراجعة الحسابات ومنع تشويه المبادئ السلوكية السائدة، اذ يضمن دمج النزاهة في المسارين الشخصي والعملي لتجنب أي ممارسات من شأنها تشويه سمعة القيم التالية:

○ النزاهة

○ الموضوعية.

○ الكفاءة والعناية المهنية.

○ السلوك المهني

تأسس الروابط التي تجمع محافظ الحسابات المقيد بالغرفة الوطنية مع ارباب العمل والمتعاملين على مقتضيات تقديم النصح والارشاد وتوفير المعطيات الجوهرية، مع التزام المهني التام بالحياد المطلق والتجرد والمحافظة على الكتمان وعدم افشاء البيانات، علاوة على التعهد الدائم بتنفيذ التكاليفات الرقابية والمحاسبية بأعلى مستويات الامانة والموضوعية والاهلية الفنية في الجزائر بانتظام، ويشكل هذا المزيج من الالتزامات التعاقدية والسلوكية ركيزة لضمان جودة التدقيق وحماية القوائم المالية، اذ يضمن دمج الكفاءة والنزاهة في تسيير الحقائق المالية ارساء الثقة المتبادلة بين المكتب والكيان الاقتصادي، وهو ما يجسد جوهر الممارسة.

يقع على عاتق محافظ الحسابات المسجل بجدول الغرفة الوطنية واجب قانوني صارم يقضي بكتمان البيانات وعدم افشاء اسرار المعاملات الموكلة اليه، ويمتد هذا الالتزام الرقابي ليلزمه بفرض رقابة مشددة وتدابير حازمة تضمن تقيد كافة المساعدين والموظفين والمتربصين العاملين بالمكتب بذات النظم التحفظية، حيث تهدف هذه القاعدة التنظيمية في الجزائر إلى تحصين المعطيات المالية والجبائية للشركات ومنع تسريب التقارير الحسابية بانتظام، اذ يشكل صون السر المهني من طرف الطاقم البشري باكملة ركيزة اساسية لبناء الثقة مع الشركاء الاقتصاديين وحماية نزاهة اعمال التدقيق، ويتوجب تفعيل هذه التعهدات الاخلاقية في كافة المراحل.

تكتسي اشغال محافظ الحسابات صبغة تعاقدية محضة تفرض تاطيرها وتوثيقها بموجب عقد مكتوب يتم ابرامه بالتراضي بين الطرفين، حيث يستوجب التنظيم المعمول به صياغة رسالة مهمة أو اتفاقية تفاهم تحدد بدقة معالم التكليف الحسابي والالتزامات المتبادلة بين المكتب والكيان الاقتصادي في الجزائر بانتظام، ويضمن هذا الالتزام القانوني رسم حدود التدقيق وحماية الحقوق المادية والمهنية للطرفين وتفاذي الخلافات حول طبيعة الفحص، اذ يشكل التقييد التعاقدي المسبق ركيزة اساسية لاضفاء الشرعية على المعاملات وضبط مسار الرقابة.

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

○ طبيعة وحجم الأتعاب الواجبة التنفيذ.

○ دورية أو مدة المهمة.

○ المبلغ الإجمالي للأتعاب.

○ نمط التسوية.

○ مبلغ التسبيقات على الأتعاب للدفع في بداية وخلال انجاز المهام .

○ الشروط العامة للتعاون بين الأطراف.

كما عندما يواجه المهني عقبات مستعصية تحول دون مواصلة اشغال المراجعة وبلوغ اهدافه الرقابية، يلزمه القانون بالافصاح الفوري وتوجيه اخطار رسمي إلى المسيرين والقائمين على التسيير لاطلاعهم على الوضع، حيث يتوجب على محافظ الحسابات في الجزائر التوقف واشهار هذا العائق الهيكلي الذي يمنع فحص القوائم المالية بانتظام، ويستهدف هذا المقتضى التنظيمي اخلاء مسؤولية المكتب وتوثيق الظروف التي ادت إلى تعذر صياغة تقرير التدقيق، اذ يشكل ابلاغ الجهاز التنفيذي للكيان الاقتصادي بالاستحالة ركيزة لحماية سلامة المركز القانوني للممارس وتفادي التبعات القضائية، وهو ما يضمن الشفافية بمرونة؛

كما يحظر التشريع الساري على محافظ الحسابات التخلي عن التكاليف الرقابي المسند اليه أو اللجوء إلى انهاء الرابطة التعاقدية بدافع التملص من الابعاء والتبعات القانونية المترتبة على اكتشاف معاملات مريبة، حيث يمنع التنظيم تقديم الاستقالة كوسيلة للتهرب من تفعيل اجراءات التبليغ عن تبويض الاموال أو تحويل الاصول الناتجة عن ممارسات غير قانونية، ويلتزم محافظ الحسابات بالبقاء في منصبه لصياغة تقريره المهني وتبيان رايه الفني حول صدقية الكشف المالية بكل تجرد وموضوعية في الجزائر بانتظام، ويستهدف هذا المنع الصارم حماية المنظومة الاقتصادية وضمان قيام مكاتب المراجعة بدورها الرقابي في اخطار الجهات المختصة بشتى التجاوزات المالية دون خوف، وهو ما يعزز النزاهة²⁸.

2. واجبات محافظ الحسابات في علاقاته مع زملائه :

من أهم واجبات محافظ الحسابات نكر ما يلي:

كما يتوجب على الممارس التحقق جيدا واليقين التام بأن هذا الالتزام أو الاجراء المقترح من طرف المتعامل لا ينطوي على نية مبطنة للالتفاف على الترتيبات التشريعية أو محاولة التملص من الامتثال الصارم للنصوص القانونية والمراسيم السارية، حيث يلتزم محافظ الحسابات أو الخبير بفحص خلفيات المعاملة لضمان عدم استعمالها كغطاء لتجاوز المعايير المحاسبية بالجزائر بانتظام، ويستهدف هذا التحري الفني حماية سلامة الدفاتر المالية ومنع استغلال الثغرات للتهرب الجبائي أو التنظيمي، اذ يشكل التيقن من حسن نية

الكيان الاقتصادي ركيزة أساسية لاضفاء المصدقية على اشغال الرقابة والتدقيق، وهو ما يحصن المنظومة المادية بمرونة²⁹.

كما يتعين على محافظ الحسابات توجيه اشعار رسمي وموثق إلى سلفه المهني عبر استخدام اي قناة اتصال تضمن الاثبات القانوني والتبليغ الفعلي، مع التزامه المتزامن بتقديم وايداع نسخة مطابقة من هذا الاخطار لدى الهيئة القيادية الممثلة في مجلس الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، حيث يهدف هذا الضابط الاجرائي في بيئة تنظيم مهنة الرقابة بالجزائر إلى ارساء قواعد الشفافية والاحترام المتبادل بين مكاتب التدقيق بانتظام، ويضمن ابلاغ الزميل واطلاع الغرفة الوطنية على مسار نقل العهدة صيانة الحقوق والواجبات المهنية وتحصين العلاقات البينية من النزاعات العشوائية، اذ يشكل هذا التوثيق ركيزة أساسية لاضفاء الشرعية على استلام اعمال مراجعة الحسابات الجديدة بمرونة³⁰؛

كما يقع على عاتق محافظ الحسابات لزاما تفعيل شتى المساعي الحثيثة والحرص على نيل الدليل المكتوب الذي يثبت تصفية كل الاتعاب والمستحقات المستحقة لفائدة سلفه قبل ابرام عقد التكليف الجديد، وفي حال استعصى الحصول على ما يفيد تسوية تلك المبالغ العالقة، يفرض التنظيم الساري في الجزائر اخطار المجلس الوطني للمحاسبة بالوضعية القائمة مع صياغة وتبليغ حزمة كاملة من التحفظات الصريحة لادارة الكيان الاقتصادي قبل الشروع في اشغال التدقيق، وتستهدف هذه الخطوات القانونية حماية الحقوق المادية للمكاتب ومحاربة التنافس غير النزهي بانتظام، اذ يضمن ابلاغ الهيئة العليا وتوثيق التحفظات صيانة سلامة المركز القانوني للممارس المستخلف بمرونة؛

كما بالإضافة إلى ذلك ، يجب عليه الامتناع عن أي انتقاد لسلفه؛

كما يجب عليه أن يعزز ثقة العميل في العضو المستخلف؛

يجب أن يعكس سلوك الزملاء فيما بينهم روح الأخوة والتضامن والصدق³¹.

3. الواجبات المتعلقة بتأطير المتربصين: وهي على النحو الآتي:

كما يفرض النظام المهني على كافة المهنيين المعتمدين لدى الغرفة الوطنية الالتزام باستقبال وتوجيه طالبي التربص الموجهين اليهم بصفة رسمية من لدن المجلس الوطني للمحاسبة، حيث يقع على عاتق المكاتب الرقابية توفير البيئة التكوينية المناسبة والاشراف التطبيقي الكفيل بصقل مهاراتهم ومؤهلاتهم في الجزائر بانتظام، إلى جانب رصد وتخصيص تعويضات مالية ومستحقات دورية لهم تتماشى مع القوانين واللوائح

السارية، ويرمي هذا التكفل الالزامي إلى ضمان انتقال المعارف الفنية واستمرار معايير الجودة في مراجعة الحسابات، إذ يساهم هذا التأطير في اعداد ممارسين قادرين على تحمل اعباء الوظيفة مستقبلا، ونشر ثقة متكاملة³².

يحظر القانون على محافظ الحسابات الحائز حديثا على الاعتماد بجدول الغرفة الوطنية، على مدار السنة الاولى التي تعقب تقييده رسميا، قبول أو تولي اي عهدة رقابية يعرضها عليه متعامل يخص مشرفه أو مؤطره الذي تلقى لديه التكوين، ويستثنى من هذا المنع التشريعي تقديم رخصة صريحة وتنازل مكتوب وموقع من طرف ذلك المدرب السابق، حيث يهدف هذا الضابط المسلكي في الجزائر إلى صيانة قواعد المنافسة النزيهة ومنع الاستحواذ غير الاخلاقي على الحقائق المالية للمكاتب بانتظام، إذ يسهم اشتراط الموافقة الخطية في ترسيخ قيم الامتنان والوفاء وحماية الروابط المهنية المشتركة بين الخلف والسلف بمرونة.

4. حقوق محافظ الحسابات عند أداء المهام :وتتمثل في:

يخول النظام المهني لمحافظ الحسابات ممارسة صلاحية التنسيق الميداني المباشر، والتماس الدعم الفني اللازم من المتعاملين واصحاب المصلحة طيلة فترة تنفيذ اعمال الفحص والرقابة، حيث يتيح القانون لمحافظ الحسابات أو الخبير تفعيل هذا المقتضى لضمان فحص ومراجعة الحسابات بدقة، ويمتد هذا الاطار ليشمل ربط قنوات التواصل الرسمي مع القيادات التنفيذية ومسيري الشركات بالجزائر عبر توجيه مراسلات خطية واشعارات مكتوبة تهدف إلى توفير المعطيات وتذليل العقبات بانتظام، ويستهدف هذا التأسيس التشريعي ارساء قواعد صلبة لتدفق البيانات دون عوائق، إذ يشكل التعاون الموثق ركيزة اساسية لتمكين المكاتب من صياغة تقاريرها بناء على ادلة ثبوتية كافية، وهو ما يحصن مسار المراجعة.

ينص التنظيم المهني على مشروعية حصول محافظ الحسابات على مستحقاته المالية والاعتاب النقدية المقابلة لتنفيذ وظائفه الرقابية والتدقيقية، بشرط الا تاخذ هذه المكافآت صبغة هبات عينية أو خصومات تفضيلية أو عمولات وساطة مهما كانت طبيعتها سواء تم قبضها بصفة علنية أو بوسائل خفية، وعند نشوء اي نزاع أو عدم اتفاق بين الاطراف بشأن تقدير هذه المستحقات، يمنح المشرع في الجزائر الحق في رفع القضية وعرضها على لجنة الانضباط والتحكيم التابعة للمجلس الوطني للمحاسبة بانتظام³³، ويستهدف هذا التأطير التشريعي صيانة حياد الخبير أو محافظ الحسابات وابتعاده عن شتى المغريات المادية، وتوفير بيئة قانونية لفض النزاعات بمرونة³⁴.

لا يشكل العائد المالي القليل المخصص للتكليف الرقابي الذي تمت الموافقة عليه اي مسوغ قانوني أو ذريعة للممارس للتقاعس عن تقديم الجودة المطلوبة، اذ يحظر التنظيم المعمول به خفض مستويات الاداء الفني أو التراخي في تفعيل ادوات الفحص والمراجعة بدافع عدم كفاية التعويضات المادية المحصلة، ويلتزم محافظ الحسابات أو الخبير ببذل اقصى طاقاته وتطبيق اعلى مستويات العناية المهنية الواجبة والمطابقة لمعايير التدقيق الوطنية المعمول بها في الجزائر بانتظام، ويستهدف هذا التقييد التشريعي الصارم تحصين التقارير المالية والكشوفات المرفوعة للشركاء الاقتصاديين من التلاعب ومنع ربط كفاءة التحري بحجم الغلاف المالي للمهمة، وهو ما يضمن نزاهة السلك بمرونة³⁵.

يسمح التنظيم الساري لمحافظ الحسابات بحبس الدفاتر والسجلات والاوراق الثبوتية التابعة للمؤسسة ومنع تسليمها للإدارة في حال تخلف الكيان الاقتصادي عن سداد المستحقات والتعويضات المالية المتفق عليها، حيث يملك محافظ الحسابات كاملا الصلاحية في ابقاء الكشوف والمخرجات المحاسبية داخل مكتبه الخاص كضمانة لحماية حقوقه المادية العالقة في الجزائر بانتظام، ويستهدف هذا المقتضى التشريعي ردع التماطل وصيانة جهود الفحص ومراجعة الحسابات من الضياع، اذ يشكل احتجاز هذه الوثائق والملفات ركيزة قانونية تمكن من فرض تسوية الوضعية المالية للديون قبل منح العميل تقرير التدقيق النهائي، وهو ما يعزز التوازن بمرونة،

5. أحكام مختلفة: وهي على النحو الآتي:

يفرض المشرع على محافظ الحسابات تجنب ورفض كافة وضعيات التنافي القانونية المحددة بموجب النصوص التشريعية السارية، وتحديد ما يخص حظر الانخراط في الانشطة التجارية أو ممارسة المهام التعاقدية المتعددة والجمع بينها في ذات الوقت لدى نفس الكيان الاقتصادي، علاوة على منع الوقوع في شراك التبعية المالية أو الادارية التي تؤثر على النزاهة في الجزائر بانتظام، ويستهدف هذا الالتزام التنظيمي الصارم صيانة حياد محافظ الحسابات وحماية اعمال مراجعة وتدقيق الحسابات من اي ضغوط خارجية قد تضر بموضوعية رايه الفني، اذ يشكل الابتعاد عن اوجه عدم التوافق ركيزة جوهرية لبناء الثقة في التقارير المرفوعة للهيئات³⁶.

لا يجوز لمحافظ الحسابات القيام بعمليات اشهارية خاصة بما يتعلق بـ:

○ تحظر البيئة التنظيمية للمهنة شتى مظاهر الاستقطاب التجاري والترويج الاشهاري بمختلف وسائله، بما في ذلك تعليق لوحات الاعلانات أو تقديم تنازلات مالية وعروض اسعار منخفضة قصد جذب العملاء، وكذا المبادرة بارسال مقترحات خدمات غير مسبقة بطلب أو توزيع النشرات الورقية والمطويات والكتيبات التعريفية، حيث يتوجب على محافظ الحسابات في الجزائر النأي بنفسه عن هذه السلوكيات التنافسية غير النزيهة لحفظ وقار الوظيفة بانتظام، ويستهدف هذا المنع التشريعي حماية استقلالية مكاتب المراجعة ومنع انزلاقها نحو التسويق العشوائي الذي لا يتوافق مع طبيعة وخصوصية التدقيق، اذ يشكل ضبط قنوات التعريف ركيزة اساسية.

○ استخدام الألقاب التي لا تتوافق مع مؤهلاته المهنية.

○ يسمح التنظيم الساري لمحافظ الحسابات المنتمي للمنظمة، إلى جانب استعمال عنوانه المهني الأصل كمحافظ حسابات، ان يبرز شتى المؤهلات الجامعية والعناوين الوظيفية الاخرى الممنوحة له قانونا، مثل الاشارة إلى اعتماده بصفة خبير قضائي لدى الجهات المحكمية، فضلا عن حقه في تبيان مختلف الاجازات والشهادات العلمية والاكاديمية التي حاز عليها بنجاح في الجزائر بانتظام، ويستهدف هذا الترخيص التشريعي تمكين مكاتب التدقيق والمراجعة من عكس مستوى اهليتها الفنية الحقيقية امام الكيانات الاقتصادية والشركاء دون السقوط في فخ التضليل، اذ يشكل التحديد الدقيق للمكتسبات ركيزة لدعم الشفافية.

الإحالات والهوامش للمحور الرابع:

¹ المادة 06 من القانون 10 - 01 المؤرخ في 29 جوان سنة 2010، المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية عدد 42، ص 05.

² سميرة صالح علي امبادي، المشاكل التي تواجه المحاسبين المهنيين لتطبيق اخلاقيات مهنة المحاسبة في اليمن - دراسة ميدانية في محافظة عدن، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والإدارية، المجلد 05 / العدد 02، سنة 2018، ص 209.

³ براهيم فوزية وعمر جموعي، أثر الالتزام بأخلاقيات مهنة المحاسبة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية وفق معيار التعليم المحاسبي الدولي (04) S.E.I دراسة ميدانية، مجلة إدارة الأعمال والدراسات الاقتصادية، المجلد 07 / العدد 01، ص 476. بتصرف.

⁴ صبايحي نوال، حوكمة المؤسسات من خلال أخلاقيات المهنة المحاسبية "حالة الجزائر"، أطروحة كتورها غير منشورة، تخصص: محاسبة وتدقيق، جامعة الجزائر 03، الجزائر 2016، ص 38.

⁵ صبايحي نوال، مرجع سبق ذكره، ص 38.

⁶ محمد علي حزام المقبل، مبادئ أخلاقيات مهنة المحاسبة "دراسة مقارنة بين المبادئ الإسلامية والدولية"، مجلة الاستراتيجية والتنمية، المجلد 15/ العدد 01، جانفي 2015، ص 22.

⁷ سمية مصطفىاوي وإيمان بلحياني، دور أخلاقيات المهنة في تحسين جودة التدقيق الخارجي "دراسة ميدانية"، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الماستر أكاديمي تخصص محاسبة، قسم العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة بجلي فارس، المدية، الجزائر 2018، ص. ص 08 - 14.

⁸ أنظر المواد من 23 إلى 26 من القانون 10 - 01 - مرجع سبق ذكره.

⁹ محمد علي حزام المقبل، مرجع سبق ذكره، ص 30.

¹⁰ المادة 19 من المرسوم التنفيذي 96-136 المؤرخ في 15 أبريل سنة 1996، يتضمن قانون أخلاقيات مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية عدد 24.

¹¹ المواد من 22 إلى 26 من المرسوم التنفيذي 96-136 المؤرخ في 15 أبريل سنة 1996، يتضمن قانون أخلاقيات مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية عدد 24.

¹² امين السيد أحمد لطفي، المراجعة بين النظرية والتطبيق ، الدار الجامعية للنشر الإسكندرية ، مصر 2006، ص.ص 136.137.

¹³ Frank Thebe Makhabane, Accounting Ethics In The Accounting Profession: A3, Sample Stakeholder Survey In Bloemfontein, Master Is In Business Administration At The Ufs, Business School, University Of The Free State Bloemfontein, 2015.P5.

¹⁴ امين السيد أحمد لطفي، مرجع سبق ذكره، ص 139، بتصرف.

¹⁵ رزق عادل، المحاسبة الإبداعية بين النظرية والتطبيق ومدى إمكانية تطبيقها في المصارف، مجلة الدراسات المالية والمصرفية، السعودية، المجموعة 19، العدد 02، السعودية 2011، ص 06.

¹⁶ رزق عادل، مرجع سبق ذكره، ص 06.

¹⁷ المرسوم التنفيذي رقم 13-10 مؤرخ في 13 يناير سنة 2013، يحدد درجة الأخطاء التأديبية المرتكبة من طرف الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد خلال ممارسة وظيفتهم وكذا العقوبات التي تقابلها، الجريدة الرسمية عدد 03.

¹⁸ المرسوم التنفيذي 96 - 136 ، مرجع سبق ذكره، ص.ص 04-09.

¹⁹ القانون 10 - 01، مرجع سبق ذكره.

²⁰ المرسوم التنفيذي 13 - 10، مرجع سبق ذكره.

²¹ عبد القادر قادري، واقع مهنة الخبير المحاسب في ظل الإصلاح المحاسبي في الجزائر، المجلة المغاربية للاقتصاد والمناجمت، المجلد 07/العدد 01، الجزائر مارس 2020، ص 91.

- ²² منير لواج ونعمان محصول، تفعيل أخلاقيات مهنة المحاسبة للحد من المخالفات المحاسبية كآلية لمكافحة الفساد المالي، مجلة البشائر الاقتصادية، المجلد 08/العدد 01، الجزائر سنة 2022،
- ²³ نوال صبايحي، الأبعاد الأخلاقية لمهنة المحاسبة وتطبيقات التلاعب المحاسبي، دراسات اقتصادية، المجلد /العدد ،الجزائر 2009، بتصرف
- ²⁴ جمال خليفاتي، تنظيم مهنة المحاسبة في الجزائر، مطبوعات جامعة الجزائر 03، الجزائر 2023، ص 07.
- ²⁵ رقم 13-10 المؤرخ في 13 جانفي 2013، مرجع سبق ذكره.
- ²⁶ سحنون بونعجة، دور الاصلاح المحاسبي في تطوير مهنة المحاسبة بالجزائر في ظل تبني المرجعية المحاسبية الدولية، أطروحة دكتوراه علوم غير منشورة، تخصص: علوم التسيير، جامعة الشلف، الجزائر 2018، ص 18.
- ²⁷ رقم 13-10 المؤرخ في 13 جانفي 2013، مرجع سبق ذكره.
- ²⁸ رواني بوحفص، واقع مهنة محافظ الحسابات في ظل معايير التدقيق الجزائرية NAA، مجلة دراسات اقتصادية، المجلد 23/العدد 01، الجزائر 2023، ص 283.
- ²⁹ هيري آسيا ، ولد باحمو سمير عواقب عدم التزام محافظ الحسابات بمهامه في الجزائر التكامل الاقتصادي، المجلد 9، العدد 2، ص 419.
- ³⁰ بوشدوب طلال محمد الخميني، دور وأهمية نظام معلومات المحاسبة المالية في تفعيل مهام ومسؤوليات محافظ الحسابات، مجلة الاقتصاد والتنمية البشرية، الجزائر 2014، ص.ص، 110-111.
- ³¹ تونسي نجات العيد محمد ، محافظ الحسابات ودوره في تفعيل حوكمة المؤسسات-دراسة حالة مكتب محافظ حسابات، مجلة دفاتر بواذكس، المجلد 12، العدد 1، ص.ص. 371 - 372.
- ³² المادة 05 والمادة 06 من المرسوم التنفيذي 11-393 المؤرخ في 24 نوفمبر 2011، المتعلق ب الجريدة الرسمية العدد 65، ص 18.

³³ عبد اللطيف علاوي، جزاء عزوف مندوب الحسابات عن إخطار وكيل الجمهورية عن الجناح المكتشفة أثناء قيامه بمهامه الرقابية مجلة أبحاث قانونية وسياسية، المجلد 07/العدد 01، الجزائر جوان 2022، ص 1053.

³⁴ المرسوم التنفيذي رقم 11-393 المؤرخ في 24 نوفمبر 2011 بالتفصيل شروط وكيفية سير التبرص المهني واستقبال ودفع أجور الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المتربصين، الجريدة الرسمية عدد 65.

³⁵ المادة 21 من القانون 10 - 01، مرجع سبق ذكره، ص 07.

³⁶ رواني بوحفص، مرجع سبق ذكره، ص 283.

المحور الخامس:

حدود صلاحيات وتدخل وتنصيب وعزل

محافظ الحسابات في الجزائر

تمهيد:

قامت المنظومة القانونية في الجزائر برسم معالم العمل المحاسبي والرقابي بوضع اطر تنظيمية لثلاث وظائف مستقلة بموجب القانون رقم 91- 80 المتعلق المؤرخ في 27 أفريل 1991 يتعلق بتنظيم مهن الخبير المحاسبة، ومحافظ الحسابات، والمحاسب المعتمد في الجزائر، حيث شمل هذا التقنين مجالات التدقيق والخدمات المالية المتمثلة في الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، ولم يقتصر النص على حصر هذه المهن بل تعداه الى صياغة المتطلبات التأهيلية والضوابط الكفيلة بممارستها ميدانيا، وسوف نستعرض في المحاور القادمة تفاصيل هذه المعايير والشروط المهنية بدقة، مما يوضح الكفاءات العلمية والعملية اللازمة للالتحاق بهذا الحقل الاستراتيجي.

أولا: تصنيف مهني المحاسبة والمراجعة في النظام المحاسبي الجزائري:

1. المحاسب المعتمد "ماسك الحسابات":

حددت المادة 41 من المرسوم 10 - 01 الاطار القانوني والوظيفة التنفيذية للمحاسب المعتمد كفاعل مستقل في البيئة الاقتصادية، حيث عرف هذا النص التشريعي ممارس هذه الوظيفة بانه الشخص الذي يتولى بشكل اعتيادي ادارة السجلات والدفاتر المالية لحساب الغير، ويقوم بمسك وفتح وتسوية الحسابات التجارية للشركات والمؤسسات والافراد بصفة شخصية وضمن مسؤوليته المباشرة، وتأتي هذه الصيغة القانونية لتنظيم العلاقة التعاقدية بين المهني والكيانات التي تلتزم استشاراته وخدماته الدفترية، مما يمنحه الغطاء الشرعي لضبط المراكز المالية للشركاء الاقتصاديين¹.

2. الخبير المحاسب "المراجع المتعاقد":

عرفت المادة 18 من القانون 10-01 الخبير المحاسبي باعتباره فاعلا مستقلا يتولى إدارة وتقييم الأنظمة المالية للشركات، حيث يمارس مهامه بشكل اعتيادي وبصفة شخصية حاملا المسؤولية الكاملة عن أعماله، وتشمل وظائفه فحص الدفاتر وهيكلتها وتحليل الموازنات للمؤسسات التي تطلب خدماته بناء على عقود خبرة محاسبية محددة، بالإضافة الى حقه في فتح وتجميع ومراقبة الحسابات والارقام الخاصة

باليئات التي لا تجمعها بها اي علاقة توظيف او تبعية مهنية، مما يمنحه الاستقلالية التامة في مراجعة وتدقيق المراكز الاقتصادية للكيانات المتعاقد معه².

3. محافظ الحسابات "المدقق القانوني":

جسدت النصوص القانونية دور محافظ الحسابات باعتباره الشريك الرقابي المسؤول عن اضفاء الموثوقية على التقارير المالية للكيانات الاقتصادية، حيث يمارس مهامه بشكل معتاد وبصفة شخصية حاملا التبعات القانونية لاعماله، وتشمل وظيفته الاساسية مراجعة وفحص الدفاتر لاعلان مدى نظامية الحسابات وصدقها وموافقتها للقوانين السارية، ويقوم بمنح شهادة المصادقة التي تثبت خلو القوائم المالية للشركات والهيئات من الاخطاء الجوهرية وتوافقها التام مع المنظومة التشريعية النافذة، مما يجعله صمام امان للمستثمرين والجهات الرسمية.

ثانيا: شروط وضوابط تأسيس الشركات المحاسبة في الجزائر.

اتاح الاطار التشريعي عبر مقتضيات القانون 10-01 للاشخاص المسجلين بصفة رسمية امكانية تأسيس كيانات جماعية لممارسة نشاطهم، حيث حصر النص الاشكال القانونية المسموح بها في شركات الاسهم والشركات ذات المسؤولية المحدودة بالاضافة الى الشركات المدنية والتجمعات ذات المصلحة المشتركة، مانعا في الوقت ذاته اللجوء الى اي نماذج تنظيمية اخرى خارج هذا النطاق المحدد، وتخضع عملية الانشاء هذه لمجموعة من الضوابط والالتزامات التقنية التي فصلها ذات القانون 10-01، والتي يتعين على الشركاء تلبيتها بالكامل لضمان شرعية وجودهم المؤسسي في السوق³:

كما شرط الجنسية الجزائرية للشركاء دون استثناء.

كما اشترطت النصوص التنظيمية ضرورة حيازة ما لا يقل عن ثلثي القوام البشري للمؤسسين على اعتماد مهني موحد يتوافق ونوع النشاط، حيث يلتزم الشركاء بامتلاك صفة خبير محاسب في المكاتب المتخصصة بالخبرة او صفة محافظ حسابات ضمن الكيانات الرقابية او محاسب معتمد في شركات مسك الدفاتر، وتكاملت هذه الضابطة البشرية مع شرط مالي يقضي بضرورة سيطرة هؤلاء المهنيين

على نسبة ثلثي راس مال الشركة كحد أدنى، ويهدف هذا التوجيه التشريعي الى ضمان بقاء سلطة القرار المالي والاداري بيد اصحاب التخصص والاعتماد الفعليين.

كما اوجبت الضوابط التشريعية في ما يخص بقية المساهمين الذين يمثلون ثلث البنية التأسيسية للشركة ضرورة حيازتهم للهوية الوطنية الجزائرية كشرط اساس، بالاضافة الى التزامهم بامتلاك مؤهل اكاديمي عالي يرتبط بمجال التخصص بصفة وثيقة او عن طريق التكامل المعرفي، ويشمل ذلك حملة الشهادات الجامعية في الفروع الاقتصادية او العلوم القانونية والادارية، وتأتي هذه القاعدة لضمان تواجد خلفية علمية متناغمة تدعم التوجه الاستشاري والاداري للمكتب المشترك، مع الحفاظ على صبغة الانتماء الوطني للشركاء.

كما وضعت المنظومة القانونية حدا اقصى لتواجد الاعضاء غير المعتمدين مهنيا ضمن بنية الشركات المدنية المتخصصة، حيث حظرت التشريعات تجاوز نسبة الكوادر المساعدة كالخبراء القانونيين والاقتصاديين لربع القوام البشري الاجمالي للمؤسسين، ويهدف هذا القيد التنظيمي الى ابقاء الاغلبية الساحقة والقرارات الاستراتيجية في يد المحترفين الحاملين للاعتمادات الرسمية، مما يحمي خصوصية الممارسة المهنية ويضمن توجيه الكيان المدني وفق الاصول التقنية المعتمدة، مع السماح بنسبة محدودة جدا لا تتعدى الكسر المحدد قانونا للاستعانة بالتخصصات المكملة.

كما تفرض الضوابط التنظيمية ان يقتصر النشاط الاساسي والهدف الحصري لتأسيس الكيان على تقديم الخدمات المرتبطة بقطاع التدقيق والمالية، حيث يتعين ان يتركز غرضها المؤسسي في مزاوله اعمال الخبرة المحاسبية او الرقابة ومحافظة الحسابات او الاعتماد المحاسبي، ويمنع النص التشريعي ادراج اي أنشطة تجارية او استشارية خارج هذا النطاق الضيق المحدد قانونا، وذلك لضمان توجيه كافة.

كما تفرض القواعد التنظيمية على الشركة ضرورة التمتع بالحياد والنزاهة المطلقة بعيدا عن اي توجيه خارجي، حيث يلتزم المكتب بعدم الخضوع او التبعية التنظيمية او المالية بشكل مباشر لاي فرد او تكتل مصالح، ويهدف هذا الاشتراط التشريعي الى حماية استقلالية القرار الرقابي والاستشاري للممارسين ومنع تضارب المصالح في البيئة الاقتصادية، وبموجب هذا المبدأ القانوني يتعين ان تدار

الاعمال المحاسبية بمعزل عن اي ضغوط قد تؤثر على موضوعية التقارير الصادرة، مما يضمن نزاهة التعاملات وحماية حقوق كافة الاطراف المتعاقدة.

يحظر الاطار التنظيمي على الشركة التي تم تأسيسها حيازة اي حصص او مساهمات في رؤوس اموال المنشآت الانتاجية بمختلف انواعها التجارية والصناعية والزراعية بالاضافة الى المؤسسات المصرفية والبنكية والشركات المدنية، حيث يهدف هذا المنع التشريعي الى تجنب تضارب المصالح والحفاظ على حياد الفاعلين، ويستثنى من هذه القاعدة القانونية الصارمة فقط المساهمات المرتبطة بالمكاتب والشركات التي تدرج انشطتها بصفة حصرية ضمن قطاع التدقيق والرقابة المالية او الخدمات المحاسبية المعتمدة، مما يضمن بقاء ممارسي المهنة في معزل عن اي تأثيرات مالية قد تחדش نزاهة تقاريرهم.

تقتصر الصلاحيات الادارية والتنفيذية داخل الشركة التي تم تأسيسها على الاعضاء المقيدين بصفة رسمية في الجداول النقاوية المعتمدة دون سواهم، حيث يمنع النظام الاساسي اسناد مهام التوجيه او التسيير لاي اطراف خارجية لا تحوز الصفة القانونية المطلوبة، ويهدف هذا الالتزام التشريعي الى ابقاء مقاليد الرقابة وصناعة القرار الميداني بيد المحترفين المؤهلين والمسؤولين قانونا عن اعمالهم، وبموجب هذا المبدأ التنظيمي يتعين ان يتولى الشركاء المسجلون مباشرة تسيير شؤون المكتب وادارة عملياته اليومية بشكل حصري، مما يحمي خصوصية الممارسة المهنية ويضمن مطابقتها التامة للوائح المعمول بها.

ثالثا: شروط الالتحاق بمهن التدقيق والمحاسبة "محافظ الحسابات" في الجزائر:

وضع المشرع الجزائري شروط للالتحاق بممارسة المهن المحاسبية في الجزائر تتمثل في ما يلي:

1. الشروط العامة: هناك شروط قاعدية أو عامة يجب توفرها قبل طلب الاعتماد كمحافظ حسابات

في الجزائر وهي على النحو الآتي:

حدد القانون الشروط العامة للالتحاق بالمهنة وهي كما يلي:

أن تكون جنسيته جزائرية؛

أن يكون حاصلا على شهادة لممارسة المهنة؛

كما أن يتمتع بجميع الحقوق المدنية والسياسية؛

كما يشترط في الممارس عدم تسجيل اي سوابق قضائية تتعلق بجرائم تمس بالامانة والنزاهة وأخلاق المهنة، حيث يمنع القانون التحاق اي شخص بالمهنة اذا ما صدر ضده حكم نهائي لارتكابه افعالا تندرج ضمن الجنايات او الجنح التي تتنافى مع شرف العمل المحاسبي، ويهدف هذا القيد التشريعي الصارم الى حماية سمعة القطاع وضمان موثوقية الافراد الموكل اليهم فحص الحسابات، وبموجب هذا المبدأ التنظيمي تظل الصحيفة العدلية النظيفة والخالية من التجاوزات المخلة بالاعتبار شرطا اساسيا لولوج هذا الحقل، مما يعزز الثقة العامة في التقارير والاعمال الصادرة عن المهنيين.

كما يتعين على محافظ الحسابات قبل اكتسابه الصفة حيافة اعتماد رسمي من خلال نيل موافقة صادر عن وزير المالية، بالاضافة الى وجوب انخراطه بصفة نظامية تحت واحدة من المنظمات المهنية الثلاث، وتأتي هذه الضابطة التشريعية لضمان ممارسة العمل المحاسبي والرقابي في اطار شرعي ومقنن بالكامل، حيث يسهم هذا الانتساب والترخيص الحكومي في اخضاع المهني للرقابة الهيكلية والالتزام بالادبيات المنظمة للمهنة، مما يضفي صبغة رسمية وقانونية على كافة الاعمال والاستشارات التي يقدمها للشركاء الاقتصاديين والهيئات المختلفة،

كما أن يؤدي اليمين المنصوص عليها بموجب المادة 6 من القانون -89 10- المجلس القضائي المختص إقليميا لمحل تواجد المكتب، في شكل العبارة التالية: "أقسم بالله العظيم أن أقوم بعملتي أحسن قيام وأتعهد أن أخلص في تأدية وظيفتي، وأن أكنم سر المهنة وأسلك سلوك المتصرف المحترف الشريف، والله على ما أقول شهيد".

كما ضرورة وجود عنوان مهني خاص (إثبات عقد ملكية المحل أو عقد الإيجار

كما عنوان مهني واضح وصريح ويمكن الوصول اليه بسهولة، مع ملكية أو عقد إيجار المحل لمقر الشركة الاجتماعي.

2. الشروط الخاصة: هناك شروط أخرى ملحقمة بالشروط العامة تهدف الى تشديد الاعتماد من

طرف طالبي مهنة محافظ الحسابات في الجزائر وهي على النحو الآتي:

كما اوضحت القوانين المنظمة للقطاع المحاسبة ومحافظ الحسابات باكثر دقة الشروط التأهيلية والمؤهلات العلمية المطلوبة للراغبين في نيل ترخيص الممارسة الحرة وتأسيس مكاتب مستقلة، حيث اسندت المادة 08 من القانون 10-01 مسؤولية اصدار شهادات الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات بصفة حصرية لمعهد التدريب المتخصص الخاضع لسلطة وزير المالية او المراكز التي يقرها، ويشترط لولوج هذه الصروح التكوينية اجتياز مسابقة وطنية تفتح لحملة الشهادات الجامعية ذات الصلة، وفي المقابل منحت المنظومة صلاحية تقديم شهادة المحاسب المعتمد لهيئات التكوين المهني التابعة للوزارة المعنية بالقطاع او المراكز المرخصة من قبلها وكذا جامعات التعليم العالي.

كما حددت الاحكام التشريعية معايير الكفاءة التطبيقية اللازمة لطالبي التراخيص المهنية للاندماج في سوق العمل، حيث اوضحت المادة 77 من المرسوم 10-01 القواعد المنظمة لمن يسلك هذا المسار الميداني، وبموجب هذا النص ينال صفة خبير محاسبي متربص او محافظ حسابات تحت التدريب او محاسب متربص كل مترشح اتم بنجاح البرنامج المعرفي النظري، وحاز على موافقة واعتماد لجنة التكوين التابعة للمجلس الوطني للمحاسبة لبدء فترة التربص العملي، وتخضع هذه المرحلة التدريبية بكافة تفاصيلها ومراحلها للشروط والضوابط الصارمة التي تقرها النصوص التنظيمية المعمول بها.

كما وفي هذا الإطار حدد المرسوم التنفيذي رقم 11-393 المؤرخ في 24 نوفمبر 2011 بالتفصيل شروط وكيفيات سير التربص المهني واستقبال ودفع أجور الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المتربصين، ومن أهمها تحديد مدة تربص بستتين لتربص خبير المحاسبة ومحافظي الحسابات المتربصين ، و 90 شهر بالنسبة لتربص المحاسبين المعتمدين المتربصين⁴.

كما **الشهادات الجامعية:** من ناحية التكوين النظري العلمي فإن الشهادات الجامعية التي يشترط أن يكون المتقدم متحصل عليها، وذلك تطبيقا لأحكام المادة 3 من المرسوم التنفيذي

رقم 11-72 المؤرخ في 04 فيفري 2011، يهدف القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 07 مارس 2017 يحدد قائمة الشهادات الجامعية التي تمنح حق المشاركة في مسابقة الالتحاق بمعهد التعليم المتخصص لمهنة المحاسبة. (المادة 01).

أقرت المادة 02 شروطا أكاديمية محددة لولوج معهد التكوين النوعي في الحقل المالي والمحاسبي، حيث يقتصر هذا الحق على حملة شهادة الليسانس كحد أدنى أو المؤهلات الأكاديمية الأعلى، كما يشمل هذا التنظيم التشريعي أصحاب الشهادات الصادرة عن الجامعات الأجنبية شريطة حيازتهم لقرار المعادلة الرسمية في الفروع العلمية المطلوبة، وتفرض الضوابط أن تكون مدة الدراسة المؤدية لتلك الشهادة مساوية لثلاث سنوات بعد نيل البكالوريا على الأقل، مما يضمن تصفية المترشحين بناء على ارضية معرفية متينة تتوافق مع التخصصات المحددة التالية⁵:

✓ المحاسبة.

✓ المحاسبة والمالية.

✓ المالية.

✓ التدقيق والمراجعة.

نشير هنا إلى أن شهادة الليسانس في التخصصات العلمية السابقة يمكن لحاملها أيضا الحق بالمشاركة في مسابقة الالتحاق بمعهد التعليم المتخصص لمهنة المحاسب صنف كآتي:

❖ النظام القديم حتى نهاية 2013 تاريخ تخرج آخر دفعاته: وشهاداته المطلوبة حسب التخصص هي:

✓ ليسانس في العلوم التجارية تخصص محاسبة.

✓ ليسانس في العلوم التجارية تخصص مالية.

✓ ليسانس في العلوم الاقتصادية تخصص علوم مالية.

✓ ليسانس في العلوم الاقتصادية تخصص اقتصاد مالي

❖ نظام ليسانس - ماستر - دكتوراه (ل. م. د): وشهادته المطلوبة حسب التخصص هي:

✓ ليسانس في العلوم التجارية تخصص محاسبة وتدقيق.

✓ ليسانس في العلوم التجارية تخصص محاسبة ومالية.

✓ ليسانس في العلوم التجارية تخصص محاسبة وجباية.

رابعاً: تعيين وعزل مهني التدقيق والمحاسبة في الجزائر.

نأتي الآن لكيفية تعيين محافظ الحسابات والحالات التي يجب فيها عزله أو توقيفه عن العمل وذلك على النحو الآتي:

1. تعيين مهني المحاسبة والتدقيق: تعيين محافظ الحسابات أو تكليفه بالتدقيق والمراجعة يكون على النحو الآتي:

بموجب المادة 20 من القانون 10-01 تصنف أعمال الخبير المحاسبي ضمن الأطر الاتفاقية والمحددة بزمان معين، حيث يلتزم قانوناً بإحاطة شركائه بتبعات قراراتهم الإدارية والتدابير التسييرية التي تتقاطع مع طبيعة تكليفه، ويمتد هذا الالتزام الإرشادي إلى المحاسب المعتمد الذي يقدم الدعم الفني لطالبي خدماته بناءً على مقتضيات المادة 19 من نفس القانون، وتجعل هذه المنظومة من العلاقة بين المهني وزبائنه رابطة قانونية تقوم على تقديم المشورة والتوعية بالمخاطر المالية، مما يضمن حماية الكيانات من الانحرافات الاقتصادية.

تأخذ آلية تكليف محافظ الحسابات مساراً مغايراً ومتميزاً نظراً لخطورة وطبيعة الواجبات الرقابية المنوطة بعهدته، حيث تفرض المنظومة القانونية أساليب تعيين دقيقة لضمان استقلاليته وحساسية الدور الذي يؤديه في فحص القوائم المالية، ويتم إسناد هذه المهمة التدقيقية رسمياً من خلال اعتماد إحدى الوصيلتين القانونيتين التاليتين، وبموجب هذا البناء التنظيمي المفروض تشريعياً يتم تفعيل دوره الرقابي داخل الشركات والهيئات، مما يمنحه سلطة ممارسة مهامه الرقابية بمرونة وحياد تامين.

❖ **التعيين عن طريق الجمعية العامة للمؤسسة:** وتكون على النحو الآتي:

تتولى الجمعيات العامة أو المجالس ذات الصلاحية المداولاتية في مختلف الكيانات تعيين المسؤول عن التدقيق المالي بعد استلام موافقته الخطية وبناء على بنود وثيقة دفتر الشروط، وذلك وفق المقتضيات التي أقرتها المادة 26 من القانون 10-01، وحصر ذات النص التشريعي الفترة الرقابية لمحافظ الحسابات في عهدة تدوم 3 سنوات وتكون قابلة للتمديد لمرة واحدة فقط، وفي سياق متصل تتيح المادة 29 من نفس المرسوم للشركات والمؤسسات امكانية اسناد مهام الفحص والمصادقة لأكثر من محافظ حسابات في آن واحد، مما يسهم في تعزيز جودة ونزاهة التقارير المالية الصادرة

حدد المرسوم التنفيذي رقم 11-32 الصادر بتاريخ 27 جانفي 2011 الضوابط التنظيمية لاستخلاف مدقق الحسابات عند انقضاء فترته القانونية⁶، حيث أوجب النص إخضاع عملية اختيار المهني الجديد لبنود دفتر شروط معد خصيصا لهذا الغرض، واشترطت المنظومة القانونية ضرورة مراسلة واستشارة مرشحين يصل عددهم الى 3 أضعاف الرقم المطلوب تعيينه من المحافظين، وتتولى لجنة متخصصة في دراسة العطاءات وفحص المقترحات حسم عملية الانتقاء، وفي المقابل اعفى المشرع المؤسسات من صياغة وثيقة شروط جديدة في حال استمرار المحافظ الحالي والاتفاق على تمديد فترته الرقابية⁷.

❖ **التعيين عن طريق المحكمة:** وتكون على النحو الآتي:

التعيين عن طريق المحكمة نصت عليه المادة 715 مكرر 1 "وإذا لم يتم تعيين الجمعية العامة لمندوبي الحسابات، أو في حالة وجود مانع أو رفض واحد أو أكثر من مندوبي الحسابات المعيّنين، يتم اللجوء إلى تعيينهم أو استبدالهم بموجب أمر من رئيس المحكمة التابعة لمقر الشركة بناء على طلب من مجلس الإدارة أو مجلس المديرين"⁸.

والمادة 715 مكرر 8 تنص على ما يلي: "يجوز لمساهم أو عدة مساهمين يمثلون على الأقل عشر 10/1 راس مال الشركة في الشركات التي تلجأ علنيا للإدخار، أن يطلبوا من العدالة، وبناء على سبب مبرر، رفض مندوب أو مندوبي الحسابات الذين عيّنتهم الجمعية العامة"، وإذا تمت تلبية الطلب تعيين العدالة مندوبا للحسابات ويبقى هذا الأخير في وظيفته حتى قدوم مندوب الحسابات الذي تعينه الجمعية العامة⁹.

2. عزل محافظ الحسابات في الجزائر: يتم عزل محافظ الحسابات على الآتي¹⁰:

كما تخضع آلية إنهاء مهام محافظي الحسابات لسلطة الجهة التي تولت تكليفهم بالعمل وتحديد مستحقاتهم المالية، وتعود دواعي الاستبعاد الى ظروف متبينة كالوفاة او تغيير مقر الإقامة او زوال الشروط القانونية المحددة للاهلية، وقد اقرت موثائق واخلاقيات المهنة حزمة من الضوابط المنهجية التي يتوجب انضباط الكيان بها عند رغبته في استبدال او اقضاء مدقق الحسابات، حيث تكفل المنظومة التشريعية للمراجع حق المشاركة الفعالة في جلسات الجمعيات العامة للمساهمين والادلاء باقواله ومناقشة الدوافع المثارة قبل المصادقة الرسمية على قرار اعفائه،

كما تتركز الغاية من هذه التدابير النظامية في تمكين المراجع من تقديم الدفوعات وتبيان وجهة نظره امام مالكي الاسهم والمستثمرين، اذ قد يرجع دافع استبعاده الى وجود نزاعات وخلافات شخصية وصراعات مع الادارة التنفيذية والمسؤولين، او بسبب اصراره الشديد على حماية اموال ومصالح المساهمين وعدم التنازل عن تطبيق المعايير القانونية، وتعمل هذه الضمانات التشريعية على توفير بيئة حماية للمدقق تمنع معاقبته او اقضائه نتيجة نزاهته وتمسكه بمبادئ الشفافية والافصاح المالي.

كما يستوجب مسار تغيير محافظ الحسابات ابلاغه واقناعه بأن دواعي تنحيته تستند الى مسوغات موضوعية واسباب منطقية تبرر هذا الاجراء، كما يتعين على المدقق عدم السعي مطلقا لكسب رضا المسؤولين التنفيذيين او مداينة مجلس الادارة خشية اقضائه من منصبه، وتستهدف هذه المبادئ الحفاظ على الحيادة والنزاهة وتفادي تقديم التنازلات التي قد تسلب المهني استقلاله وقراره الرقابي، مما يضمن بقاء تقارير المراجعة محصنة ضد اي ضغوط تسييرية تهدف الى توجيه نتائج الفحص المالي.

كما يكفل التنظيم التشريعي لمحافظ الحسابات حق الملاحقة القضائية والمطالبة المالية بالتعويض عن الانهاء المبسر للعلاقة التعاقدية في حال اقضائه واستبعاده قبل انقضاء الفترة المحددة في الاتفاق المبرم مع المنشأة، كما يمتد هذا الحق القانوني ليشمل جبر كافة الاضرار المعنوية والمهنية التي قد تلحق بمكانته وسمعته التجارية في السوق نتيجة هذا العزل التعسفي، وتعمل هذه القواعد الحماية على توفير غطاء أمني للمدقق يتيح له اداء مهامه الرقابية بكل ثقة ودون خوف من التهديد بفسخ العقود او تشويه مركزه المهني.

يمكننا تلخيص حالات عزل محافظ الحسابات في الحالات التالية¹¹:

✓ فقدان الأهلية المدنية.

✓ حكم بجناية أو جريمة أخلاقية مخلة بالشرف.

✓ القيام بتصرف مخل بالمسؤوليات المنوطة به.

✓ إفشاء اسرار الشركة التي يراجعها.

✓ القيام بتصرف يسيء للمهنة ولكرامة الزملاء.

خامسا: حالات التنافي والموانع لدى محافظ الحسابات.

كما حظرت المادة 715 مكرر 6 من القانون التجاري اسناد التدقيق المالي لاشخاص يقعون ضمن حالات او ظروف تمنعهم تنظيما من ممارسة هذه الوظيفة، حيث يهدف هذا المنع التشريعي الصارم الى كفالة حيده ونزاهة الخبير الخارجي وضمان تجرده الكامل عند فحص الدفاتر والوثائق، وبموجب هذا المقتضى القانوني يمتنع بشكل قاطع اسناد منصب مدقق الحسابات لاي فرد يتواجد في احدى الحالات المقيدة التالية، وتأتي هذه الضوابط الاستباقية لتفادي الوقوع في معضلة تضارب المصالح وحماية موثوقية التقارير¹².

كما يمتد المنع التشريعي ليشمل ذوي القرى والمصاهرة الممتدة الى غاية الدرجة الرابعة، حيث يحظر القانون اسناد هذه الوظيفة الرقابية لاي شخص يمتلك صلة قرابة مع القيادات التنفيذية، ويشمل هذا القيد الصارم المسؤولين عن الادارة والاعضاء المشكلين لمجلس المديرين وكذا الهيئة التابعة لمجلس مراقبة الشركة، وتهدف هذه الضابطة القانونية الى ابعاد العاطفة والعلاقات العائلية عن التقارير المالية للكيان، مما يضمن بقاء اعمال الفحص والمراجعة في معزل تام عن المحاباة او الضغوط الاسرية التي قد تؤثر على شفافية الحسابات.

كما تشمل موانع التعيين القانونية المسؤولين التنفيذيين واعضاء مجالس الادارة والمديرين او هيئات المراقبة في المنشآت التي تحوز حصة تعادل او تفوق 10/1 من رأس مال الشركة محل التدقيق، وينطبق ذات

الحظر التشريعي في حال كانت الشركة المعنية بالفحص هي التي تمتلك نسبة العشر 10/1 من الاسهم ورؤوس الاموال التابعة لتلك الكيانات الخارجية، وتأتي هذه الاحكام المشددة لتفادي التشابك المالي والاستثماري بين المؤسسات، مما يضمن ابعاد اعمال الرقابة والمصادقة عن اي مصالح متبادلة قد تؤثر سلبا على دقة وموضوعية المراجعة المحاسبية.

يقيّد القانون زوجات او ازواج الافراد الذين يتقاضون رواتب او مكافآت مالية دورية نتيجة ممارستهم لوظائف او انشطة مستمرة تختلف عن مهام مندوب الحسابات، حيث يشمل هذا الحظر الاقارب ممن يتلقون جراء عملهم اجرا ثابتا من المسؤولين التنفيذيين عن الادارة او من المنتمين لهيئة مجلس المديرين او من اعضاء مجلس المراقبة، ويهدف هذا البند التشريعي الى سد الثغرات ومنع التأثير غير المباشر على اعمال الفحص المالي من خلال الروابط الزوجية، مما يضمن خلو تقارير المراجعة من اي شبهة نفعية قد تضر بنزاهة الرقابة.

يتمتع المنع القانوني ليشمل الكوادر السابقة التي تولت مهام تنفيذية او توجيهية، حيث يحظر التشريع تعيين الافراد الذين شغلوا مناصب في مجالس الادارة او هيئات الرقابة ومجالس المديرين قبل انقضاء فترة زمنية محددة، وحدد النص المهلة الاحترازية بمدة 5 سنوات كاملة يبدأ احتسابها من تاريخ الانتهاء الرسمي لمهامهم ومغادرتهم لتلك الوظائف الهيكلية، وتهدف هذه المادة الى قطع الروابط المصلحية وضمان مرونة الحياد التام للمدقق الخارجي ومنع مراجعة اعماله السابقة، مما يعزز معايير الشفافية ويفصل بين فترات التسيير وفترات التدقيق المالي اللاحقة.

كما نصت المادة 64 من القانون 10 - 01 على أن ممارسة المهن المحاسبية يعتبر متنافيا مع المهن التالية¹³:

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

كل عمل مأجور يقتضي صلة خضوع قانوني.

يحظر التنظيم التشريعي الجمع بين وظيفة التدقيق واي منصب تسييري، حيث يشمل هذا المنع تولي اي مهام او عهدة ادارية او حيازة العضوية ضمن مجلس المراقبة التابع للمؤسسات والشركات الاستثمارية المحددة احكامها في نصوص القانون التجاري، وتهدف هذه المادة الصارمة الى تجنب

تقاطع الصلاحيات وحماية حيادية اعمال المراجعة والمصادقة المالية من اي تداخل وظيفي، مما يضمن ابعاد سلطة الرقابة عن دوائر اتخاذ القرار داخل الكيانات الاقتصادية المعنية بالتدقيق.

كما تمنع الضوابط التنظيمية تداخل الصلاحيات الرقابية والاستشارية داخل الكيان الواحد، حيث يحظر التشريع بشكل قاطع الجمع بين تقديم خدمات الخبير المحاسبي وممارسة مهام محافظ الحسابات او المحاسب المعتمد لصالح نفس الشركة او الكيان الاقتصادي، ويهدف هذا المنع الصارم الى حماية نزاهة التقارير وضمان استقلالية الفحص المالي وعدم وقوع المهني في فخ مراجعة اعماله الخاصة، مما يساهم في تكريس مبدأ الفصل بين وظائف التسيير والمراقبة والمصادقة داخل الهيئات المختلفة.

كما كل عهدة برلمانية.

كما كل عهدة انتخابية في الهيئة التنفيذية للمجالس المحلية المنتخبة.

كما يحظر القانون انتداب مهنيين اثنين ينتميان لنفس الكيان المهني الموحد (سواء كانت شركة خبرة محاسبية او شركة محافظة حسابات) لتولي وظائف المراجعة والتدقيق لدى مؤسسة واحدة تفرض انظمتها تعيين مدققين اثنين او اكثر لتدقيق دفاترها، وفي المقابل تتيح المنظومة التشريعية للمهنيين الجمع بين ممارسة التدقيق المالي ومزاولة أنشطة التدريس والتأطير العلمي في فروع المحاسبة المختلفة، وذلك شريطة ان تتم هذه الواجبات الاكاديمية في اطار تعاقدية جزئي او بصيغة تكميلية لا تؤثر على المهام الاصلية.

ويمنع محافظ الحسابات حسب نص المادة 66 من نفس المرسوم مما يلي¹⁴:

كما يتمتع على الممارس قانونا تولي وظيفة المراجعة والتدقيق المالي او مراجعة الدفاتر المحاسبية التابعة للمؤسسات والشركات الاستثمارية التي يجوز فيها على حصص ملكية او اسهم، سواء اتخذت هذه الحيازة الاستثمارية شكلا مباشرا او تمت عبر قنوات وكيانات وسيطة بطريقة غير مباشرة، ويهدف هذا الحظر الصارم الى حماية نزاهة التقارير المالية ومنع استغلال النفوذ، مما يضمن تجريد المهني من اي مصلحة شخصية قد تؤثر على حياده عند تقييم الاداء المالي والضريبي للمنشأة.

يحظر التنظيم التشريعي على محافظ الحسابات التدخل في المهام التنفيذية، حيث يمنع منعاً باتاً تولي او ممارسة اي من اعمال الادارة والتسيير داخل المؤسسات، سواء تم ذلك عبر ادارة الشؤون بشكل مباشر وميداني، او من خلال تقديم المساهمة التسييرية الفعلية، او حتى بالنيابة والوكالة عن المديرين والمسؤولين الاصليين، وتأتي هذه الضابطة الصارمة لضمان الفصل الكامل بين سلطة الرقابة المالية والادوار القيادية، مما يحمي حياد واستقلالية المهني ويمنعه من تقييم قرارات ادارية قد يكون طرفاً فيها بشكل او بآخر

يمنع التنظيم التشريعي على محافظ الحسابات الموافقة على تولي مسؤوليات الرقابة المسبقة والمستندية على القرارات والتدابير التسييرية للشركات والمؤسسات، ويشمل هذا الحظر الصارم عدم جواز تولي تلك الواجبات حتى وان كانت بصفة انتقالية او مؤقتة، ويهدف هذا القيد التنظيمي الى النأي بالمدقق عن التداخل مع مهام الادارة التنفيذية والابتعاد عن دوائر صناعة القرار المالي والاداري قبل اعتماده، مما يكفل بقاء مسار المراجعة اللاحقة محايداً ونزيهاً بالكامل، ويعزز من مصداقية تقارير المصادقة النهائية المرفوعة للجهات الوصية.

يحظر القانون على محافظ الحسابات الموافقة على تولي مسؤوليات الهيكلة واعداد النظم الحسابية الخاصة بالمنشأة او الهيئة الخاضعة لرقابته، ويشمل هذا المنع التشريعي تجنب ممارسة مهام التوجيه او الرقابة الفنية والاشراف المباشر على اعمال وموظفي القسم المالي بها، وتأتي هذه المادة الصارمة لضمان النأي بالمدقق عن المساهمة في بناء وتنظيم الدفاتر المالية التي يقع على عاتقه فحصها ومراجعتها لاحقاً، مما يحمي حياد واستقلالية التقارير الصادرة، ويمنع الوقوع في شبهة تقييم المهني لخطئه ونظمه الشخصية.

يحظر التنظيم التشريعي على المهني الجمع بين الرقابة وتقديم الاستشارات، حيث يمنع منعاً باتاً تولي وظيفة مستشار ضريبي وجبائي او القيام بمهمة الخبير القضائي المعتمد لدى نفس المؤسسة او الهيئة التي يتولى فحص ومراجعة حساباتها المالية، وتهدف هذه المادة الصارمة الى تفادي تضارب المصالح وحماية حياد واستقلالية اعمال المراجعة والمصادقة من اي تأثير خارجي، مما يضمن ابعاد سلطة الرقابة عن تقديم الاراء والدفاع الفني عن الكيانات الاقتصادية المعنية بالتدقيق.

كما يقيد المشرع امكانية الالتحاق بالوظائف مدفوعة الاجر داخل الكيانات الخاضعة للمراجعة السابقة، حيث يحظر على المهني شغل اي منصب مأجور او تعاقدى براتب لدى المؤسسة او الهيئة التي كان يتولى فحص حساباتها الا بعد انقضاء مدة زمنية محددة، وحدد القانون هذه المهلة الاحترازية بفترة لا تقل عن ثلاث سنوات كاملة تحسب بدءا من التاريخ الرسمي لانتهاء عهده الرقابية ومغادرته للمنصب، ويهدف هذا الاجراء الوقائي الى منع تقديم وعود وظيفية او منافع مستقبلية للمدقق، مما يضمن تجرده التام ونزاهة تقاريره السابقة.

كما تحظر المنظومة التشريعية على ممارسي مهن المراجعة والمحاسبة استقطاب العملاء عبر اتباع سياسة خفض الاجور والاعتاب المهنية او تقديم مكافآت ومزايا عينية ومادية بديلة، كما يمنع القانون بشكل قاطع اللجوء الى الوسائل الترويجية والدعائية او استخدام كافة اساليب الاشهار الموجهة للعمامة بهدف جلب وتوسيع قاعدة زبائنهم، وتهدف هذه الضوابط الصارمة الى صون نبل وشرف المهنة والحفاظ على استقلالية وكرامة ممارسيها من الوقوع في فخ المنافسة التجارية غير المشروعة، مما يضمن بقاء معايير الجودة والكفاءة هي الاساس الوحيد لتقديم الخدمات المحاسبية.

الإحالات والهوامش للمحور الخامس:

- ¹ المادة 41 من القانون 10 - 01، المؤرخ في 29 جوان 2010، المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية عدد 42، ص 08.
- ² المادة 18 من القانون 10 - 01، مرجع سبق ذكره، ص 06.
- ³ المرسوم التنفيذي 11 - 73 المؤرخ في 16 فيفري 2011، يحدد كفايات ممارسة المهمة التضامنية لمحافظ الحسابات، الجريدة الرسمية عدد 11.
- ⁴ المرسوم التنفيذي رقم 11-393 المؤرخ في 24 نوفمبر 2011 بالتفصيل شروط وكفايات سير التربص المهني واستقبال ودفع أجور الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المترشحين، الجريدة الرسمية عدد 65.
- ⁵ المرسوم التنفيذي 11-72 المؤرخ في 04 فيفري 2011، يحدد الشهادات الجامعية التي تمنح حق المشاركة في مسابقة الالتحاق بمعهد التعليم المتخصص في مهنة المحاسب، الجريدة الرسمية عدد 11.
- ⁶ المرسوم التنفيذي رقم 11-32 الصادر بتاريخ 27 جانفي 2011، المتعلق بتعيين محافظي الحسابات في الجزائر، الجريدة الرسمية عدد 30.
- ⁷ بن عيسى رقيق، آلية التكامل بين المدقق القانون "محافظ الحسابات" والمدقق العمومي، مجلة الحقوق والعلوم الانسانية، العدد الاقتصادي، المجلد 32/العدد 02، الجزائر 2016. ص.ص 196 - 201.
- ⁸ كتاب القانون التجاري، دار برقي للنشر، الجزائر 2010، ص 358.
- ⁹ كتاب القانون التجاري، مرجع سبق ذكره، 361.
- ¹⁰ مروة بوقادوم، تنظيم أخلاقيات مهنة المحاسبة، مطبوعة محكمة، جامعة جيجل، الجزائر 2025، بتصرف.
- ¹¹ مروة بوقادوم، مرجع سبق ذكره،
- ¹² المرسوم التشريعي، 93 - 08 المؤرخ في 25 افريل 1993
- ¹³ المادة 64 من القانون 10 - 01، مرجع سبق ذكره.
- ¹⁴ المادة 66 من القانون 10 - 01، مرجع سبق ذكره.