

الأثار المتوقعة للانضمام لمنظمة التجارة العالمية (OMC) على السوق الخدمية لمهنيي المحاسبة  
والتدقيق بالجزائر في ظل الإصلاح المحاسبي  
Expected impacts of WTO accession on the service market for accounting and auditing  
professionals in Algeria under accounting reform

أ.بونعجة سحنون  
جامعة الشلف

**ملخص:** سنعالج من خلال هذا البحث توجهات منظمة التجارة العالمية فيما يخص تحرير الخدمات على المستوى الدولي، خاصة فيما تعلق بمهنة المحاسبة، وأثر توجه الجزائر نحو الانضمام إلى هاته المنظمة، وذلك بشروع السلطات الجزائرية في جملة من الإصلاحات التي مست كلا من الممارسة المحاسبية من خلال وضع النظام الحاسبي المالي قيد التطبيق، وتبني من خلاله لمعايير المحاسبة الدولية (IAS-IFRS)، وكذا إعادة هيكلة المنظمات المحاسبية المهنية من خلال القانون 10-01.

**الكلمات المفتاحية:** مهنة المحاسبة، منظمة التجارة العالمية، المنظمات المحاسبية الدولية، الإصلاح المحاسبي في الجزائر.  
**Summary:** Through this research, we'll studied the WTO guidelines to liberate services at international level, especially with the accounting profession, and the impact of Algeria's orientation towards accession to this organization, with the launch by the authorities of a number of reforms that have affected both the practice of accounting by the development of the financial accounting system as part of the application, and adopting international accounting standards (IAS-IFRS) and restructuring professional accounting bodies through the 10-01 law.  
**Keywords:** Accounting profession, World Trade Organization, International accounting organizations, Accounting reform in Algeria.

**تمهيد:** لقد باشرت الجزائر إصلاحات عميقة على مهنة المحاسبة والتدقيق، وخاصة بعد صدور القانون 07-11 المتعلق بالنظام المحاسبي المالي خلال 2007، وهذا في الشق المتعلق بالممارسة المحاسبية على مستوى المؤسسات الاقتصادية، كما أتبعته بالقانون 10-01 المتعلق بالمهنة المحاسبية ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين، سعين منها لتقريب واقع الممارسة المهنية في مجالي المحاسبة والتدقيق أكثر لما هو معمول به من قبل المرجعيات المحاسبية الدولية. ولقد تزامنت تلك الإصلاحات مع سعي الجزائر الدعوب للانضمام لمنظمة التجارة العالمية، التي تفرض قيود خاصة في مجال الخدمات المحاسبية، يتيح للشركات العالمية المسيطرة على هذا المجال إمكانية الولوج إلى اقتصاديات الدول الأعضاء، دون قيد أو شرط، مع فرض مؤهلات وشهادات تسيطر عليها الدول المتقدمة، وغيرها من الشروط التي لا تتلاءم والظروف الحالية لسوق مهنة المحاسبة والتدقيق في الجزائر، مما يستدعي طرح السؤال الموالي:

ما مدى استعداد سوق الخدمات لمهنة المحاسبة والتدقيق في حال الانضمام لمنظمة التجارة العالمية في ظل أعمال الإصلاح المحاسبي في الجزائر؟  
ومن خلال المحاولة الإجابة عن هذا السؤال، فإنه يمكن التطرق إلى النقاط التالية:

أولاً: ماهية مهنة المحاسبة وأهم مقوماتها

1- التعريف بمهنة المحاسبة وطبيعتها

1-1- مفهوم المحاسبة كمهنة : تعني مهنة هنا القياس مع الإفصاح، أو توفير ضمانات حول المعلومات المالية التي تساعد صناع القرار من المديرين والمستثمرين وسلطات الضرائب وغيرهم، في اتخاذ مختلف القرارات التي تهم تخصيص الموارد<sup>1</sup>. أي أن مهنة المحاسبة تقوم على وجود شخصين الأول يناط بوظيفته القياس عن الأحداث الاقتصادية التي تواجه المنظمة، والإفصاح عنها في صورة إعداد تقارير مالية لهذا الغرض، وهي تعتبر صلب الدور الوظيفي للمحاسبين. أما الشخص الثاني فهو الذي يبدي رأيه عن مدى مصداقية المعلومات الموجودة في تلك التقارير المالية المفصح عنها، وهو بالتالي يقدم الضمانات للمستثمرين عن تلك المعلومات، وهي تعبر من أهم أدوار المراجعين.

كما يعرف الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) مهنة المحاسبة على أنها، ذلك المجال الذي يقوم فيه المحاسب المهني بتطبيق أساليب القياس والاعتراف والإعداد، وتحليل، والإفصاح عن المعلومات المالية وغير مالية، والقيام بأعمال المراجعة والتوكيد، وكذا القيام بتقديم الخدمات الاستشارية حول المعلومات المالية، وعند الاقتضاء حول المعلومات غير مالية. هذه

<sup>1</sup> [www.francetop.net. dictionnaire/synonymes/definition/Profession](http://www.francetop.net/dictionnaire/synonymes/definition/Profession), consulté le 29/10/2012 vu à 21 :25.

المعلومات تساعد متخذي القرارات، خاصة المديرين في المؤسسات والمستثمرين والسلطات الضريبية، وغيرهم، في اتخاذ القرارات المناسبة حول التخصيص الجيد للموارد<sup>2</sup>.

## 2- الحاجة لمهنة المحاسبة

لقد زادت الحاجة إلى مهنة المحاسبة مع التطور الكبير التي تشهده الثورة التكنولوجية في مجالي المعلومات والاتصال، وحاجة الأسواق المالية إلى مختلف مصادر المعلومات الواجب توفرها على معايير الجودة، ولهذا الغرض نجد أن الحاجة إلى مهنة المحاسبة تتمثل في<sup>3</sup>:

**2-1- حاجة أسواق المال:** حيث تقوم المحاسبة بدور هام في التحديث الاقتصادي وتعبئة رأس المال واستقرار الأسواق المالية- من خلال الإدارة المالية والمعلومات المالية المعقولة والإشراف المناسب، ودورها معروف بشكل جيد ومقبول ومفهوم عالمياً، وبرزت أهمية الحاجة إلى معايير محاسبة وتدقيق قوية على المستوى الدولي، وقد تدفقت الموارد الضخمة من أجل إنتاج معايير محاسبة ومعايير تدقيق وتم إحراز تقدم كبير.

**2-2- تخفيض فجوة المهارات بين البلدان:** منذ عدة سنوات تعمل جميع المؤسسات الدولية مثل البنك الدولي والأمم المتحدة ووكالات التمويل الدولية والاتحاد الدولي للمحاسبين (الذي يتكلم نيابة عن مهنة المحاسبة على نطاق العالم) انه يوجد نقص شديد في المهارات المحاسبية في معظم البلدان النامية، فهناك فجوة المهارات، ولكن لم يتم إلا عمل القليل بشأن ذلك، وقد كان هناك كلام كثير حول هذا الموضوع، ولكن الإجراءات المتخذة كانت ضئيلة نسبياً، وتهدد الثورة الرقمية الالكترونية بتوسعة الفجوة وليس تضيقها.

## 3- مقومات مهنة المحاسبة

إن مهنة المحاسبة والمراجعة مهنة سيادية تتعدى الحدود الجغرافية للدولة أو القطر المعني، فإذا أريد لها أن تؤدي دورها بفاعلية في تلبية متطلبات مستخدمي البيانات المالية داخلياً وخارجياً، فإنه لا بد أن تتوفر لها المقومات الأساسية اللازمة لهذه المهنة. وتتلخص أهم المقومات في العناصر التالية<sup>4</sup>:

**3-1- تقديم خدمات ضرورية وذات قيمة:** لا شك أن اعتراف المجتمع بقيمة وضرورة الخدمات التي تقدمها مهنة المحاسبة والمراجعة يعتبر أمراً هاماً ودعامة أساسية من دعائم المهنة ويساعد في تطويرها، وذلك من حيث تطوير الممارسة المهنية والمنتج النهائي لها المتمثل في البيانات المالية بما يحقق أغراض المستفيدين. وتلعب الحكومات والتنظيمات المهنية دوراً رئيسياً في مجال ترسيخ قيمة وضرورة الخدمات المحاسبية من خلال الاهتمام بالأنظمة المحاسبية وتأكيد دورها في عمليات التخطيط والتطوير الاقتصادي، وسن القوانين المنظمة للمهنة وممارستها لها.

**3-2- الإطار الفكري للمحاسبة:** يعتبر الإطار الفكري للمحاسبة الأساس الذي يتم من خلاله اشتقاق المعايير التفصيلية للمحاسبة، وهو يشمل عنصرين رئيسيين، الأول يتمثل في أهداف المحاسبة المالية والتي تتمثل خاصة في:

- ❖ مساعدة الجهات المسؤولة عن وضع معايير المحاسبة المالية؛
  - ❖ مساعدة المحاسبين القانونيين وغيرهم (مثل إدارة المنشأة) في تحديد المعالجة المحاسبية السليمة للأمور التي لم يصدر لها معايير محاسبة مالية بعد؛
  - ❖ زيادة فهم من يستخدمون القوائم المالية للمعلومات التي تشملها وفهم حدود استخدام تلك المعلومات.
- أما العنصر الثاني فيتمثل في مفاهيم المحاسبة، وهي تشكل الملامح الأساسية للمحاسبة المالية التي تستخدم جنباً إلى جنب مع أهداف المحاسبة المالية كأساس لوضع تلك المعايير وتشمل:
- ❖ مفاهيم العناصر الأساسية للقوائم المالية؛
  - ❖ مفاهيم القياس المحاسبي؛
  - ❖ مفاهيم جودة المعلومات المحاسبية.

**3-3- معايير المحاسبة:** تُعد المحاسبة الأداة الرئيسية لإنتاج التقارير المالية عن أعمال المنشآت على اختلاف أنواعها والتي يستند إليها المستفيدين على اختلاف فئاته في اتخاذ قراراتهم الصائبة. لذلك فإن المعايير المحاسبية التي تعد على أساسها التقارير المالية يجب أن ينظر إليها كقضية إستراتيجية تهم المجتمع ككل وذلك لما يترتب عليها من آثار محتملة على قرارات الأطراف التي تستخدم تلك التقارير في اتخاذ قراراتها. ومن هنا كان الاهتمام العالمي والمحلي على حد سواء بوضع قواعد ومعايير لتنظيم العمل المحاسبي ومخرجاته بما يحقق العدالة والشفافية والمقارنة.

**3-4- معايير التدقيق:** وهي تتمثل في مجموعة القواعد والمبادئ الأساسية الواجب إتباعها عند القيام بعملية المراجعة وتعتبر هذه المعايير بمثابة مقاييس لتقييم كفاءة المراجع ونوعية العمل الذي يقوم به. وهي تنقسم إلى ثلاث أقسام:

- ❖ **المعايير العامة:** وهي مجموعة المعايير التي تتعلق بالتكوين الذاتي أو الشخصي للمراجع.

<sup>2</sup> IFAC, *A proposed Definition of 'Professional Accountant'*, A Staff Paper Prepared for Consultation, IESBA, Agenda Paper 7-B, February 6-8, 2011 – Delhi, India, p 07.

<sup>3</sup> أبو غزالة طلال، *نحو عولمة مهنة المحاسبة*، مؤتمر جامعة الإمارات العربية المتحدة، كلية التجارة والاقتصاد، 16- 18 نوفمبر 1997، بتصرف من الباحثين.

<sup>4</sup> سعيد يوسف كلاب، *مقومات مهنة المحاسبة والمراجعة في فلسطين "الواقع والتحديات"*، ورقة عمل مقدمة لليوم الدراسي "واقع

مهنة المحاسبة والمراجعة في فلسطين وسبل تطويرها"، الذي ينظمه قسم المحاسبة بكلية التجارة في الجامعة الإسلامية بغزة بالتعاون مع جمعية المحاسبين والمراجعين الفلسطينية، فلسطين – غزة، مارس 2007، ص 10-11.

- ❖ **معايير العمل الميداني:** وهي تتمثل في مجموعة المعايير التي تحكم أداء أعمال المراجعة الميدانية.
- ❖ **معايير التقارير:** وهي مجموعة المعايير المتعلقة بكيفية إعداد التقرير النهائي.
- 3-5- **قواعد سلوك وأداب وأخلاقيات المهنة:** وهي عبارة عن مجموعة مبادئ تمثل قيم أخلاقية تشكل مقاييس مثالية للسلوك المهني، إضافة إلى مجموعة قواعد تمثل الصفات السلوكية التي يتعين على عضو المهنة التحلي بها عند ممارسة أعماله وعند تعامله مع زملاء المهنة والعملاء وغيرهم. وتتلخص مجموعة المبادئ السلوكية في:
  - ❖ **المسؤولية،** وهي تتمثل في مسؤولية المحاسب القانوني عن قيامه بأعماله المهنية وإعداد التقارير المالية بأقصى كفاءة ممكنة.
  - ❖ **مصلحة المجتمع،** أي أن يراعى المحاسب القانوني مصلحة المجتمع والأطراف المستفيدة من خدماته عند أداء عمله.
  - ❖ **الأمانة والاستقامة،** أي أن يكون المحاسب القانوني أميناً وصادقاً وذا سلوك قويم عند أداءه لمهامه.
  - ❖ **الموضوعية والاستقلالية،** أي أن يكون المحاسب القانوني محايداً وموضوعياً عند ممارسته للمهنة وأن يقدم المسؤولية المهنية على المصلحة الشخصية.
  - ❖ **العناية المهنية،** أي قيام المحاسب القانوني بأداء الخدمات المهنية بأعلى مستويات الأداء والكفاءة والإتقان وبذل عناية الرجل الرشيد.
- أما مجموعة قواعد الصفات السلوكية فتتلخص في:
  - ❖ **الاستقلال،** أي أن يكون المحاسب القانوني مستقلاً ومتجرداً من أي ضغوط خارجية عند ممارسته للمهنة، والابتعاد عن كل عمل أو سلوك من شأنه التأثير على هذا الاستقلال.
  - ❖ **الأمانة والاستقامة،** وتعني أن يكون المحاسب القانوني صادقاً وذا سلوك قويم عند أداءه مهامه.
  - ❖ **الالتزام بالمعايير المهنية،** وتعني التزام الممارسين للمهنة بمبادئ ومعايير المحاسبة والمراجعة والقواعد المهنية المتعارف عليها وأية تعليمات تصدر عن الجهات المختصة.
  - ❖ **السلوك المهني،** ويعني الالتزام بقواعد ومعايير سلوك وأداب وأخلاقيات المهنة والامتناع عن القيام بكل ما من شأنه الإساءة إلى المهنة أو الممارسة المهنية.
- 3-6- **برامج التأهيل المهني والتدريب والتعليم المستمر:** وهي تشكل مجموعة البرامج المخططة التي تعني بالتأهيل المهني للمحاسب والمراجع وتدريبه وبرامج التعليم المستمر للارتقاء بالمستوى العام للأداء المهني والخدمات المقدمة.
- 3-7- **برامج الرقابة على النوعية وجودة الأداء:** إن الاهتمام بوضع وتطبيق برامج مراقبة النوعية وجودة الأداء أصبحت تشكل تحدياً أساسياً لتطور المهنة وممارستها وتحسين مستوى الأداء المهني واستمراره بما يكفل زيادة الفعالية والثقة في الخدمات المهنية المقدمة من قبل المحاسبين القانونيين. وتهدف هذه البرامج إلى تحقيق درجة معقولة من الاقتناع بالالتزام بالمعايير المهنية والأنظمة ذات العلاقة التي تحكم تقديم الخدمات المهنية للعملاء وتحسين الأداء المهني وجودته.
- 3-8- **وجود تنظيمات مهنية:** لكي تتوفر لأي مهنة فرصة التطور والاستمرار فلا بد لها من كيان يعمل على تنظيمها واستحداث وتطوير قواعد مهنية وسلوكية وتحديد متطلبات التأهيل والتدريب والتعليم المستمر لأعضائها بما يضمن الحفاظ على كيان المهنة وتنمية القدرات المهنية لأعضائها للقيام بأداء مهامهم بالكفاءة المطلوبة.
- ثانياً: أثر اتفاقيات منظمة التجارة العالمية على مهنة المحاسبة والتدقيق**
- 1- مفهوم مهنة المحاسبة في ظل الاتفاقية العامة للتجارة والخدمات GATS**
- لقد أقرت منظمة التجارة العالمية ثلاث اتفاقيات رئيسية إحداهما اتفاقية التجارة في الخدمات "الجاتس"، وهذه الاتفاقية قسمت الخدمات إلى 155 قطاعاً، تمهيداً لتحرير هذه القطاعات من خلال عملية التفاوض، للوصول في النهاية إلى إنجاز اتفاقية خاصة بكل قطاع، ولأن الدول المتقدمة هي المهيمنة وبدأت بها وهي: الخدمات المالية، والمعلومات، والاتصالات، وخدمات المهنة وعلى رأسها المحاسبة<sup>5</sup>. كما أن المفهوم العام لمهنة المحاسبة في ظل الاتفاقية العامة للتجارة والخدمات "GATS" يعتبر من المهن رفيعة المستوى التي تهم بالإضافة إلى ممارسيها الكثير من قطاعات المجتمع من حكوميين وأكاديميين ومفكرين ورجال أعمال، لما لها من أهمية في كافة القطاعات الاقتصادية، لذا فإن المجتمعات أصبحت تتطلع إلى المحاسبين والمدققين كخبراء قادرين على تقديم خدمات مهنية تلبي حاجاتهم، وأمرأ ضرورياً ولاسيما في توفير المعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات في كافة القطاعات الاقتصادية<sup>6</sup>.
- 2- مساعي (GATS) في عولمة مهنة المحاسبة والتدقيق**
- تعالج الجات العقبات التنظيمية التي أمام التجارة الدولية والاستثمار الأجنبي في الصناعات الخدمية، ومن بينها ممارسات المحاسبة وغيرها من المهن عبر الحدود، وذلك بوضع قواعد ترمي إلى:

<sup>5</sup> أبو غزالة طلال، نحو عولمة مهنة المحاسبة، المؤتمر العلمي الثاني للمحاسبة "المحاسب العربي وتحديات القرن الحادي والعشرين"، جامعة العلوم التطبيقية الأهلية، عمان-المملكة الأردنية الهاشمية، 3 جويلية 1998، بالتصرف من الباحثين.

<sup>6</sup> زهير الناظر، دور المحاسب في التنمية الاقتصادية، ورقة عمل مقدمة إلى المؤتمر العلمي الأول للاستثمار والتمويل في فلسطين بين آفاق التنمية والتحديات المعاصرة المنعقد بكلية التجارة في الجامعة الإسلامية في الفترة من 8-10 مايو 2005، ص 06.

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

### 3- أثر اتفاقيات منظمة التجارة العالمية على المهنة 7

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

- ❖ **أولاهما:** تتطلب أحكام الاتفاقية المتعلقة بالتعليمات المحلية من البلدان الأجنبية بتسيير قواعد الترخيص أو منح الشهادة بأسلوب معقول وهادف وخال من التحيز، ويمنع استغلالها كحواجز مبطنة ضد التجارة. ولتنفيذ هذا التحويل الواسع تتطلع الاتفاقية إلى وضع مزيد من المبادئ الإلزامية المحددة في المستقبل. هذا ومطلوب من البلدان أيضاً أن تضع إجراءات محددة للتحقق من مقدره المهنيين من البلدان الأخرى، وأوراقهم الثبوتية.
- ❖ **ثانيها:** تشجع الاتفاقية البلدان على الاعتراف المتبادل إما بصورة مستقلة ذاتية أو بوضع اتفاقيات اعتراف ثنائية. وعلاوة على ذلك فإنها تضع إرشادات لكي تتأكد من أن تلك الاتفاقيات لا تستعمل ضد المحترفين من الأقطار الأخرى التي ليست أطراف فيها.

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

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

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

### 4- واقع الخدمات المحاسبية في ظل التجارة الدولية

يرى الكثير أن الحدث الأهم والأكثر تأثيراً على الاقتصاد العالمي في القرن العشرين هو اتفاقية المنظمة العالمية للتجارة عام 1995، والمختصة بالإشراف على سياسات التجارة العالمية، إن هذه الاتفاقية أدت إلى زيادة حركة الأموال وحجم التجارة العالمية، وزيادة حدة وضراوة المنافسة بين المنشآت على المستوى المحلي وعلى المستوى العالمي، مما أدى

<sup>7</sup>قنطجى، سامر مظهر، **مهنة المحاسبة ودورها في بناء الاقتصاد الوطني**، مركز أبحاث فقه المعاملات الإسلامية، ص 01. أنظر الموقع الإلكتروني التالي:

بدوره إلى نمو المشاريع الدولية عموماً وشركات المحاسبة الدولية من وراءها، على اعتبار أن المحاسبة والمحاسبون يمثلون رافداً أساسياً وبنية تحتية لأي مشروع، فالمعلومات عن الوضع المالي للمشروع مهمة للمدراء والمالكين والدائنين وغيرهم من الأطراف داخل وخارج المشروع في اتخاذ القرارات الاقتصادية، فالمحاسبة إذا جزء مهم من قطاع الأعمال لأي اقتصاد معاصر. من هنا، كان نمو المشاريع الدولية سبباً رئيسياً في نمو شركات المحاسبة الدولية. إن نمو شركات المحاسبة الدولية في ظل اتفاقية المنظمة العالمية للتجارة، خلق العديد من القضايا، التي مثلت بدورها عائقاً أمام التجارة في الخدمات المحاسبية<sup>8</sup>، وهذا ما يمكن إظهاره من خلال الجدول التالي:

**الجدول رقم (01):** توضيح تطور شركات المحاسبة والتدقيق على المستوى الدولي

عدد الدول المتواجدة بها	عدد الموظفين حتى 2015	تطور رقم الأعمال (الوحدة: مليار دولار)					تسمية الشركات
		2014	2013	2006	2000	1992	
157	208000	34	32.1	28.908	27.865	6.907	Price waterhouse and coopers
150	190000	27.4	25.8	25.249	13.471	7.982	Ernst and young
155	174000	24.4	23.4	21.682	18.224	7.973	KPMG
-	210000	35.2	32.4	28.769	18.346	6.620	Deloitte

المصدر: من إعداد الباحثين<sup>9</sup>

ما يلاحظ على هذا الجدول أن شركة ديلوات (Deloitte) لها أكبر حصة سوقية بين الشركات الأربع الكبرى (Big Four)، حيث يشكل حوالي 30% من رقم الأعمال المحقق في سوق الخدمات المحاسبية والتدقيق خلال سنة 2014 على المستوى العالمي، ويتعداد يضم أكبر الموظفين من بين الشركات الأخرى الكبرى، وتليها شركة (Price waterhouse and coopers) من حيث الترتيب في كل النواحي. وكما أن هذه المكاتب العملاقة تسيطر على أغلب أسواق الخدمات المحاسبية في البلدان ذات الاقتصادات القوية والمتقدمة، الأمر الذي يمكن إبرازه من خلال الجدول الموالي:

**الجدول رقم (02):** الحصة السوقية للشركات المحاسبة والتدقيق الدولية في الاقتصادات الخمس الكبرى (الوحدة: %)

فرنسا	ألمانيا	بريطانيا	اليابان	الولايات المتحدة الأمريكية	شركات المحاسبة والتدقيق الدولية
17	42	33	30	34	PWC
11	38	23	13	17	KPMG
17	6	23	23	22	DELOITTE
28	5	15	29	27	EY
27	9	6	5	00	مختلف الشركات OTHERS

Source: Christopher NOBES and Robert PARKER, *COMPARATIVE INTERNATIONAL ACCOUNTING*, tenth Editions, prentice Hall, Financial Times, Pearson Education, 2008, p 489.

وما يلاحظ من خلال هذا الجدول أن هذه الشركات تكاد تتقاسم سوق الخدمات المحاسبية في البلدان الخمسة الكبرى على المستوى العالمي، إلا إذا استثنينا فرنسا التي تعطي أهمية خاصة لتطوير مهنة خبير المحاسبة، كما تعمل على حماية سوق الخدمات المحاسبية والتدقيق وإعطاء الأولوية للمكاتب الوطنية، إلا أن هذه الشركات عرفت كيف تحتكر أسواق الخدمات المحاسبية لهاته الدول والتي تتميز بنواتجها الخام العالية جداً، فبالتالي سيكون العائد كبيراً جداً لتلك الشركات مما يعزز تنافسيتها على المستوى الدولي، كما يرفع من قيمة الثقة في خدماتها لباقي دول العالم، وهذا ما تفتقده في الغالب الدول النامية في مواجهة مد تلك الشركات العملاقة.

**5- عوائق التجارة في الخدمات المحاسبية في ظل منظمة التجارة العالمية**

<sup>8</sup> سليمان، مراجع غيث، وآخرون، مهنة المحاسبة والمراجعة في ليبيا ومنظمة التجارة العالمية "الواقع والتحديات".

<sup>9</sup> تم الاعتماد على المصادر التالية:

-Christopher NOBES and Robert PARKER, *COMPARATIVE INTERNATIONAL ACCOUNTING*, tenth Editions, prentice Hall, Financial Times, Pearson Education, 2008, p 486.

-<https://fr.wikipedia.org/wiki/PricewaterhouseCoopers>

-[https://fr.wikipedia.org/wiki/EY\\_\(soci%C3%A9t%C3%A9\)](https://fr.wikipedia.org/wiki/EY_(soci%C3%A9t%C3%A9)).

-<https://fr.wikipedia.org/wiki/Deloitte>.

-<https://fr.wikipedia.org/wiki/KPMG>.



تحرير التجارة في الخدمات المالية والتي من ضمنها الأعمال المصرفية والتأمين وإدارة الأصول وصناديق التقاعد والأوراق المالية والمعلومات المالية وخدمات الاستشارة المالية، كانت من بين القضايا الأكثر أهمية وجدالا على جدول أعمال منظمة التجارة العالمية منذ بداياتها عام 1995، حيث احتدم الجدل حول مصالح الدول النامية جراء تحرير التجارة في الخدمات وما ينتج عنها من تساوي الحقوق والالتزامات بين الدول بغض النظر عن حجم الدولة ونصيبها في التجارة العالمية. ومن أهم القضايا التي احتدم حولها الخلاف، والتي تمثل في مجملها العوائق التجارية في الخدمات المحاسبية، الآتي<sup>10</sup>:

❖ **متطلبات الجنسية والقيود على الملكية** : حيث تشترط بعض الدول مزاولة المحاسب الأجنبي للمهنة عن طريق مشاركته لمحاسب من نفس الدولة، أو في شكل شركة مهنية غالبية الشركاء فيها من المواطنين، سعياً لتوفير الاحتكاك المناسب للمحاسبين واطلاعهم على التطورات المهنية ووسائلها.

❖ **متطلبات الإقامة** : متمثلة في الفترة المسموح بها لإقامة الأجانب، فبعض الدول تضع قيوداً على الإقامة لأغراض سياسية واقتصادية؛ كما هناك قيود أخرى ك:

• قيود على التحرك الدولي لموظفي المحاسبة؛  
• القيود على استخدام الأسماء التجارية للشركات الأجنبية، كأن يشترط استخدام أسماء تجارية محلية.

❖ **حدود كمية**: قد تضع بعض الدول قيوداً على كمية الخدمات المسموح بها للشركات الأجنبية لحماية لمصالح الشركات المحلية؛

❖ **قيود على الخدمات الأخرى للمحاسبة**: كأن يتم الإقتصار على المراجعة أو الخدمات الاستشارية أو الضرائب؛  
❖ **الاعتراف المتبادل بالمؤهلات**، وهذه نقطة في غاية الحساسية، لأنها تمس الجانب العملي الذي يشكل أساس عمل المحاسبين؛

❖ **المزايا الضريبية التي تقدمها بعض الدول للمواطنين حماية لهم وتعزيز مكانتهم التنافسية**؛  
❖ **غياب حماية الملكية الفكرية بالخدمات المحاسبية** مثل برامج المحاسبة التي تقوم الشركات بإعدادها، أو النظم التي تقوم بتصميمها؛

❖ **قيود على الدعاية وتخفيض الأتعاب**: عند دخول الشركات الأجنبية إلى أسواق جديدة فإنها غالباً ما تكون مجهولة الهوية في ذلك السوق، ومن المعلوم بأن مكاتب المحاسبة غالباً ما تكون ممنوعة من الدعاية، ولكن قد تلجأ بعض المكاتب إلى تخفيض في الأتعاب لجذب الانتباه إليها، وهذا يعتبر أيضاً قيد عند بعض الدول. وكنتيجة لجلسات التفاوض بين الدول الأعضاء في منظمة التجارة العالمية، حول إزالة أو التخفيف من العوائق في تجارة الخدمات، صدرت مجموعة من المبادئ والأحكام العامة الملزمة والتي تطبق على جميع القطاعات الخدمية بما فيها المحاسبية، ولا تطبق هذه المبادئ على الخدمات التي تقدم من خلال الجهات الحكومية، وهذه المبادئ هي:

أ. مبدأ معاملة الدولة الأكثر رعاية : وهو أن يتم معاملة موردي الخدمات من جميع الدول الأعضاء بنفس المعاملة، مع إمكانية السماح ببعض الاستثناءات، إذ نص الاتفاق العام بشأن التجارة في الخدمات (GATS) أنه بإمكان أي بلد الاحتفاظ خلال فترة انتقالية مدتها عشر سنوات بإجراءات لا تتطابق مع القاعدة ، وهنا تعتبر وتجدر هذه الحالة كاستثناء للمبدأ في جداول منفصلة.

ب. الأنظمة المحلية والاعتراف بالمؤهلات : تتضمن هذه الأنظمة إجراءات الترخيص وتحديد معايير ومؤهلات موردي الخدمات شريطة أن تكون هذه الإجراءات منطقية وحيادية وموضوعية.

ت. الشفافية: ويعني بذلك نشر وإبلاغ المنظمة بكافة القوانين والأنظمة الوطنية المتعلقة بتجارة الخدمات.

ث. نقل وتحويل الأموال: لا يسمح بوضع قيود على نقل وتحويل الأموال للعمليات المتعلقة بأي من الخدمات التي ترد ضمن التزامات أي دولة، إلا في الحالات التي تتطلب حماية ميزان المدفوعات.

ج. ميزان المدفوعات: في حال وجود مشاكل في ميزان مدفوعات الدولة يسمح بفرض قيود على توريد الخدمات التي وردت في جدول التزامات الدولة، أو وضع قيود على نقل وتحويل الأموال.

ح. إجراءات الحماية والدعم والمشتريات الحكومية : يتم حالياً التفاوض بين الدول الأعضاء بشأن وضع قواعد خاصة تنظم العمل في هذه المجالات حيث أن الاتفاقية الحالية لم تتضمنها.

خ. التحرير التدريجي بالتجارة وتعديل الالتزامات وفض النزاعات: تعقد جولات متتابعة من المفاوضات بين الدول الأعضاء لزيادة مدى التحرير بالتجارة بينها. أما بخصوص تعديل الالتزامات القائمة لأي دولة، فيمكن أن تتم هذه العملية بعد مرور ثلاثة سنوات من دخول الالتزام حيز التنفيذ، شريطة أن تتم الموافقة على هذا التعديل من خلال عملية المفاوضات أيضاً. أما في حال نشوب خلاف، فتخضع هذه العملية للتسوية ضمن جهاز فض النزاعات التابع للمنظمة.

د. الاستثناءات العامة والاستثناءات الأمنية : تستطيع أي دولة أن تقرر أي إجراء ترى أنه في مصلحتها إذا كان الهدف:

❖ **حماية الآداب العامة وصحة الإنسان والحيوان والنبات**؛  
❖ **ضمان فرض أو تحصيل الضرائب المباشرة بشكل متساوي وفعال**، وفي هذه الحالة يمكن مخالفة مبدأ المعاملة الوطنية والذي يقضي بعدم التمييز بالمعاملة بين الخدمة أو موفرها المحلي بمثلها الأجنبي؛

<sup>10</sup> سليمان، مراجع غيث، وآخرون، مرجع سبق ذكره.

- ❖ لمنع الازدواج الضريبي (المرتكز على وجود اتفاقية خاصة)، ويمكن بهذه الحالة مخالفة مبدأ الدولة الأولى بالرعاية؛
- ❖ لأغراض حماية المصالح الأمنية.

وبهذه المبادئ، أصبح من الممكن السيطرة على العوائق الشخصية، والتي تمس المحاسبين وتنقلهم ومعاملتهم بالدرجة الأولى، ولكن الجانب الأهم من العوائق بالنسبة للمهنيين والمتروك للمنظمات المحاسبية القطرية والإقليمية والدولية، يتمثل في اختلاف لغة المحاسبة (المعايير) من دولة لأخرى.

### ثالثا: مظاهر وواقع الإصلاح المحاسبي في الجزائر

#### 1- مفهوم وتوجه الإصلاح مهنة المحاسبة والتدقيق في الجزائر

اتجهت الجزائر إلى الالتزام بإحداث إصلاحات شاملة على كلا من محاسبة المؤسسة والدولة، وهذا من خلال النظام المحاسبي المالي (Système Comptable Financier SCF)، المستوحى أساسا من المرجعية المحاسبية الدولية (IAS/IFRS)، والتي يقوم بإصدارها مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB). ووضع قيد التنفيذ طرق تكييف محاسبة الدولة من خلال تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS)، التي تقوم بإصدارها المرجعية المحاسبية الدولية (IFAC).

كما أنها تنتظر استكمال الإصلاح من خلال تكييف وتبنيها من خلال اللوائح والتشريعات الوطنية معايير التدقيق الدولية (ISA)، وهذا من أجل تسهيل الولوج والاندماج في المرجعيات الدولية وعلى رأسها الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC). وفي هذا الإطار، فلا يمكن تطبيق محاسبة تستجيب في طبيعتها للمتطلبات الدولية دونما أن يتم تدقيق مخرجاتها (الكشف المالية) إلا من خلال تبني معايير تدقيق دولية هي كذلك، من أجل إعطاء ضمانات أكبر لمستخدمي تلك القوائم المالية. كما يجدر بالذكر أن الإصلاحات التي مست المحاسبة والتدقيق في الجزائر، تدخل في إطار اتفاق زعماء (بما فيهم الرئيس الجزائري) دول الاتحاد الإفريقي من خلال إعلان الشركة الجديدة من أجل تنمية إفريقيا "نيباد" (New Partnership for Africa's Development NEPAD) بتاريخ الأول من جويلية 2001، من أجل تحقيق الدول الإفريقية العضوية في المنظمات والمرجعيات المحاسبية الدولية، من خلال تجسيد الأهداف المسطرة والمتمثلة في تطوير قدرات الأسواق الإفريقية، ومحاربة الفساد، وتجميع القوى حول الديمقراطية، وتشجيع التدفقات المالية الخاصة. وفي هذا الإطار إتجهت الإرادة السياسية في الجزائر، إلى إحداث إصلاحات عميقة على المحاسبة وأعمال التدقيق<sup>11</sup>.

ويعتبر الإصلاح المتعلق بتبني النظام المحاسبي المالي كرد فعل من طرف المشرع الجزائري في إحداث نقلة نوعية فيما يخص الإصلاحات المحاسبية التي تتوافق مع المعايير الدولية المتعلقة بإعداد التقارير المالية والمحاسبة الدولية (IAS/IFRS)، الأمر الذي يسمح للمؤسسات الجزائرية بصفة خاصة في الاندماج مع الاقتصاد العالمي من خلال الاستثمار خارج الجزائر، وبصفة عامة من خلال تسهيل استثمار المؤسسات الأجنبية داخل الجزائر. هذه الإصلاحات التي قامت بها الجزائر في إطار تحديث نظامها المحاسبي، تمثلت في تبني المعايير المتعلقة بالإفصاح في التقارير المالية والمعايير المحاسبة الدولية (IAS/IFRS)، وذلك من أجل ضمان وتعزيز أنظمتها المحاسبية والمالية بما يتوافق وهذه المعايير، حيث تم إصدار المرسوم التنفيذي رقم 156-08 المؤرخ في 26 ماي من سنة 2008، والمتعلق بتبني المعايير الدولية الخاصة بالتقارير المالية والإفصاح (IFRS)، والمعايير المحاسبية الدولية (IAS)، وذلك من خلال إعداد النظام المحاسبي المالي (SCF)، الذي شرع في العمل به في بداية سنة 2010<sup>12</sup>.

#### 2- أسباب الإصلاح لمهنة المحاسبة والتدقيق في الجزائر

إن استقرار واقع وتوجهات السلطات الجزائرية لإصلاح مهنة المحاسبة والتدقيق في الجزائر يجد أنها ارتبطت بأسباب خارجية التي دفعت الجزائر إلى إحداث إصلاحات على مهنة المحاسبة والتدقيق، نجد:

-انتشار ظاهرة العولمة الاقتصادية، من خلال شركات العابرة للقارات، وكذا انفتاح أسواق المال على المستوى الدولي؛

-توسع مظاهر تحرير الخدمات فيما يتعلق بمهنة المحاسبة والتدقيق التي أوجدتها منظمة التجارة العالمية، خاصة من خلال المادتين السادسة والسابعة المتعلقة بالخدمات؛

-توسع تبني وتطبيق معايير المحاسبة الدولية (IAS/IFRS) من قبل العديد من البلدان، والتي يقوم بإصدارها مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB)؛

-قبول تطبيق معايير التدقيق الدولية (ISA) التي يقوم بإصدارها الاتحاد الدولي للمحاسبين؛

-ضغط المنظمات الدولية كصندوق النقد الدولي ومنظمة الأكتاد التابعة للهيئة الأمم المتحدة، وكذا البنك الدولي؛

-ظهور التكتلات الاقتصادية واعتمادها مخرجات المرجعيات المحاسبية الدولية كما هو الحال بالنسبة إلى الاتحاد الأوروبي،

وكذا بعض التكتلات الاقتصادية في إفريقيا وآسيا؛

<sup>11</sup> Djelloul BOUBIR , *De l'IFAC en général et du risque d'audit selon le cadre conceptuel du référentiel international d'audit*, ISA, Revue l'Auditeur N°2 - Le commissaire aux comptes ...! le partenaire légal, Algérie, p 07.

<sup>12</sup> براق، محمد، وقمان عمر، *أثر الإصلاحات المحاسبية على المنظمات المهنية في الجزائر الملتقى العلمي الدولي حول* "الإصلاح المحاسبي

في الجزائر" يومي 29 و 30 نوفمبر 2010، جامعة الوادي، ص 77.

- ظهور إصلاح محاسبة الدولة في كثير من البلدان المتقدمة، كفرنسا وألمانيا، وكذا الدول النامية كما هو الشأن مثلا في تونس والمغرب، بما يتوافق ومعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS).

- تغيير واقع النهج الاقتصادي في الجزائر من الاقتصاد الاشتراكي الموجه إلى اقتصاد السوق الحر؛

- محاولة توحيد الممارسة المحاسبية من قبل المؤسسات العاملة في الجزائر، من خلال تطبيق النظام المحاسبي المالي الذي جاء يستجيب لمعايير المحاسبة الدولية (IAS/IFRS)؛

- في ظل هذا التغيير، ظهر جليا عدم قدرة المخطط الوطني للمحاسبة الاستجابة لظروف المستحدثة، وعدم قدرته على التأقلم مع مقتضيات معايير المحاسبة الدولية؛

- السعي نحو الانضمام إلى منظمة التجارة العالمية، والتي من متطلباتها مسك محاسبة واضحة المعالم، كنتك التي يقدمها مجلس معايير المحاسبة الدولية؛

- الاتفاقيات الاقتصادية بين الجزائر والاتحادات الإقليمية، وعلى رأسها الاتحاد الأوروبي و إعلان nepad؛

- وجود إرادة سياسية لجعل مهنة المحاسبة تستجيب لواقع المعمول به على الصعيد الدولي، وتبني مخرجات المرجعيات المحاسبية الدولية، لجعل المحاسبة والتدقيق تتسم بالصدق والشفافية، كمحاولة لاستقطاب الاستثمارات الأجنبية؛

- محاولة توسيع القدرات التمويلية من خلال الولوج إلى أسواق المال الدولية، وهذا ما يفرض تبني معايير محاسبية شفافة كنتك التي يصدرها مجلس معايير المحاسبة الدولية؛

- محاولة إيجاد منظمات وهيئات محاسبية قادرة على الانضمام إلى المنظمات المحاسبية الدولية كمجلس معايير المحاسبة الدولية والاتحاد الدولي للمحاسبين؛

- العمل على تطوير مهنة المراجعة والتدقيق في الجزائر من أجل مواجهة المنافسة التي تفرضها مبادئ تحرير الخدمات الخارجية من قبل الشركات المحاسبة والتدقيق في الدول المتقدمة.

### 3- أهمية الإصلاح المحاسبي

قام الإصلاح المحاسبي في الجزائر على مجموعة من المبررات تنطلق أساسا من أن النظام الذي كان سائدا لا يخدم تفعيل البورصة والسوق المالي بشكل عام، لأن هذه الأخيرة تقوم على الكفاءة المرتبطة بتوفير المعلومات في الوقت والمكان المناسبين وبالكف والكيف اللازم وعلى موائمة النظام المحاسبي الجزائري مع الإطار الذي يحكم الأنظمة المحاسبية على المستوى الدولي، في ظل ذلك أصبح من الضروري الوفاء بهذه المتطلبات لتحقيق الآتي :

- إنشاء بيئة محاسبية مقبولة قبولا دوليا؛
- تشجيع استقطاب الاستثمار الأجنبي؛
- الوفاء بالاحتياجات المعبر عنها من مستخدمي مخرجات الأنظمة المحاسبية وطنيا ودوليا؛
- توافق النظام المحاسبي الجزائري مع ما ذهب إليه مجلس معايير المحاسبة الدولية؛
- يسهل مختلف المعاملات المالية والمحاسبية بين المؤسسات الاقتصادية الوطنية والمؤسسات الأجنبية؛
- شفافية المعلومات؛
- الإفصاح الفعال في ظل المرجعية الدولية؛
- توافق القوائم المالية للمؤسسات الوطنية مع الأجنبية؛
- قابلية مقارنة المؤسسة لنفسها عبر الزمن وبين المؤسسات على المستويين الوطني والدولي؛
- إعطاء معلومات مالية ملائمة أكثر على تشجيع المستثمرين وتسمح لهم بمتابعة أموالهم<sup>13</sup>.

### رابعا: تحليل دوافع وأثر قرارات السلطات الجزائرية نحو الإصلاح المحاسبي

هناك العديد من الأسباب التي دفعت السلطات الجزائرية نحو تبني المعايير المحاسبة الدولية، هذه الأسباب يمكن تلخيصها فيما يأتي:

#### 1- العلاقة الارتباطية بين إصلاح المحاسبة بالنموذج الاقتصادي المعتمد في الجزائر

بعد الاستقلال، توجهت الجزائر إلى تأكيد إرادتها في تحقيق الاستقلال الكامل عن المستعمر الفرنسي، ومنه الجانب الاقتصادي، حيث تبنت النظام الاشتراكي لتحقيق التنمية، من خلال الاعتماد على الداخل والتركيز على الصناعة، وكان من أهم محاور هذه المرحلة هو إيجاد قطاع عمومي تتجمع من خلاله كافة الأنشطة وفقا لإستراتيجية الصناعة المصنعة (industries industrialisantes). وحسب هذه الإستراتيجية فلقد جرى تهميش كبير للقطاع الخاص وتوجيهه نحو أنشطة النسيج والصناعة الغذائية، كما أن الاستثمار الأجنبي كان هو كذلك مقيد بترسانة من القوانين.

لكن مع مطلع الثمانينات من القرن العشرين ظهرت بوادر فشل النموذج الاشتراكي، خاصة مع الأزمة النفطية التي صاحبها انهيار في قيمة الدولار في عام 1986، فكان فشلا اجتماعيا واقتصاديا وحتى سياسيا، وأصبح الوضع لا يطاق مع تراكم مشاكل الأزمة، ما أدى إلى انهيار نموذج "الكل لدولة".

كما تعتبر من أهم الخصائص التي ميزت مرحلة الثمانينات هو إلى إعادة تجديد النظرية الاقتصادية، من خلال التوجه نحو إعادة تعريف دور الدولة في الاقتصاد. هذه الحركة كانت جامعة كافة الدول بما فيها الصناعية ذات النهج الليبرالي، لكن كذلك

<sup>13</sup> مسعود صديقي، فاعلية الإصلاح المحاسبي في الجزائر، المؤتمر العلمي الدولي حول: "الإصلاح المحاسبي في الجزائر"، جامعة قاصدي مرباح ورقلة - الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، مخبر التمويل، مالية الأسواق ومالية المؤسسة، يومي 29 و30 نوفمبر 2011، ص 07.



دول النامية وأوروبا الشرقية، مما اضطرها إلى إحداث إصلاحات اقتصادية عميقة، مع تشجيع المنظمات الدولية وعلى رأسها صندوق النقد الدولي والبنك الدولي.

ولم تستطع الجزائر الحياد عن هذا التوجه الدولي، خاصة مع الأزمة الهيكلية التي كانت تعانيها، حيث ومع بداية 1988 انطلقت إلى إحداث إجراءات واسعة لإصلاح الشأن الاقتصادي والسياسي، في ظل التعهدات المشروطة التي تم إبرامها مع صندوق النقد الدولي. في إطار هذا الوضع اختارت الجزائر نهج منح اقتصاد السوق، ما دفع الدولة إلى إعادة النظر في دورها الاقتصادي، قوانين الملكية وأشكال التسيير، من خلال إصلاح مناخ الاستثمار مع منح نطاق أوسع للقطاع الخاص، كما أنها أولت أهمية بالغة لمهنة المحاسبة<sup>14</sup>.

إن التحول الاقتصادي من النهج الاشتراكي إلى اقتصاد السوق سيحدث تغييرا في الممارسة المحاسبية دون أدنى شك، هذا يعود للعديد من جوانب الاختلاف، من حيث نطاق تدخل الدولة في الواقع الاقتصادي، إلى اختلاف أساليب المحاسبة وأهدافها. كما أن تجارب الإصلاح المحاسبي في البلدان الانتقالية بين النهجين، أثبت أن الانتقال الاقتصادي له أثر مباشر على المحاسبة والتدقيق.

## 2- محاولة الاندماج في الاقتصاد العالمي

الجزائر كغيرها من الدول الاشتراكية التي عاشت انتقالا في النهج الاقتصادي وتحولها إلى اقتصاد السوق، كانت مجبرة على تعديل قوانينها في إطار إصلاح منظومة مهنتها المحاسبية، ويعود ذلك لعديد من الضغوط الخارجية، التي أصبحت فيها الجزائر مرغمة في إحداث إصلاحات جذرية. ويمكن تلخيص أهم تلك الضغوط فيما يلي<sup>15</sup>:

- الضغوط التي فرضها مانحو رؤوس الأموال على المستوى الدولي، كالصناديق المؤسسية الدولية، والمستثمرين الأجانب، حيث كانت الدول التي شهدت انتقال اقتصادي بحاجة لرؤوس الأموال، كونها كانت تعيش اختلالات هيكلية مصحوبة بأزمات عصفت باقتصاديتها الهشة أصلا؛

- القيود التي فرضتها الهيئات الدولية، كصندوق النقد الدولي والبنك الدولي، وكذا الهيئات الإقليمية كما هو الشأن بالنسبة إلى بنك الأوروبي للبحث والتطوير (خاصة على دول أوروبا الشرقية)، والبنك الآسيوي للتنمية (بالنسبة للدول التي تعيش مرحلة انتقالية في آسيا)، ومن أهم تلك القيود أن لا تدخر تلك الدول ذخرا في تبني معايير المحاسبة الدولية عند إعداد قوائمها المالية؛ - إن طريق التنسيق المحاسبي أصبح لا رجعت فيه، أمام العولمة الاقتصادية التي أزيلت من خلالها الحدود الجغرافية بين الأسواق، وباعتبار أن المحاسبة هي لغة المال والأعمال على المستوى الدولي، برز دور معايير المحاسبة الدولية في إطار تكامل المصالح؛

- أصبح من الضروري عند السعي للعضوية في منظمة التجارة العالمية (OMC)، الاندماج في موجة التنسيق المحاسبي الدولي، كما أضحت شرطا في استقطاب الاستثمار الأجنبي، وهذا ما يعكسه النجاح الذي حققته الصين في هذا الجانب.

**3- ضرورة التوجه نحو تبني معايير الدولية:** حتى ولو كان هذا التبرير غير صريح إلا أن النظام المحاسبي يستمد قواعده من هذه المعايير، وكذا اقتراجه من المعايير المتعارف عليها في الاتحاد الأوروبي. ومن المعلوم فإن هذه المعايير ليست ثابت بل مستمرة التغيير فإن استجابة النظام المحاسبي لهذه التغييرات سيكفل لنفسه القدرة على التحكم في الطرق المحاسبية المتعارف عليها على الصعيد الدولي. ولعل أهم الأسباب الدافعة لتبني المعايير المحاسبية الدولية نجد<sup>16</sup>:

- يعتبر تبني المعايير المحاسبية الدولية استجابة لمطالبات الشراكة مع الاتحاد الأوروبي ومشروع الانضمام إلى المنظمة العالمية للتجارة؛
- ظهرت في العديد من البلدان احتياجات إضافية في التمويل من القطاع الخاص، وذلك بعد ما تحولت مهمة الدولة، من راعية لهذا القطاع إلى مشرفة عليه؛
- عند البحث عن موارد مالية جديدة، أصبحت المؤسسات لا تقتصر على الأسواق المحلية فقط بل أصبحت تلجأ إلى الأسواق المالية الدولية؛
- يتطلب تطور المؤسسات احتياجات معتبرة من الموارد المالية في إطار الاقتصاد العالمي الذي لا يعترف بالحدود الجمركية؛
- يشترط عند طلب الاستفادة من أية خدمات كانت من الأسواق المالية الدولية، الامتثال للمعايير المحاسبة الدولية؛
- يستلزم التفتح الاقتصادي استعمال معلومات صحيحة، وموثوقة، وموحدة ومعدة وفق معايير محاسبية دولية، وذلك تسهيلا لنقل المعلومات الاقتصادية ولعمليات التجميع المحاسبي للمؤسسات المتعددة الجنسيات.

## خامسا: تحديات الإصلاح المحاسبي في تطوير سوق خدمات المهن المحاسبية والتدقيق في الجزائر

يعتبر سوق خدمات المهن المحاسبية والتدقيق في الجزائر مقيد بشروط الانتماء إلى إحدى المهن الحرة، أي بمعنى منضوي تحت إحدى المنظمات المهنية التي أوجدها القانون رقم 10-01 المتعلق بالمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات

<sup>14</sup> Nacer Eddine Sadi, *Epistémologie de la normalisation comptable dans les pays en transition a l'économie de marche, L'expérience d'un PED du Sud à ex-orientation socialiste : l'Algérie*, Comptabilites et innovation, May 2012, Grenoble, France, p 12.

<sup>15</sup> Nhu Tuyen Le, *Transition économique et transition comptable : revue de la littérature sur la réforme comptable dans les pays en transition d'une économie planifiée et centralisée vers une économie de marché*. COMPTABILITE, CONTROLE, AUDIT ET INSTITUTION(S), May 2006, Tunisie, p 12.

<sup>16</sup> جمال لعشيشي، محاسبة المؤسسة والحجاية وفق النظام المحاسبي الجديد، دار النشر Pages Bleues، الجزائر 2010، ص ص 10-12.

والمحاسبين المعتمدين، لكن في ظل الإصلاحات المحاسبية الحالية وتوجه الجزائر نحو مزيد من تحرير الخدمات المحاسبية في إطار السعي للانضمام لمنظمة التجارة العالمية (OMC)، فإن هذه الخطوات ستؤدي إلى الإضرار بمصلحة المكاتب المحاسبية الوطنية، وهذا يعود إلى جملة من الأسباب التي يمكن إيجازها فيما يلي:

**1- ضعف إمكانيات المكاتب المحاسبية في الجزائر بالمقارنة بنظيراتها على المستوى الدولي:** حيث أنه ما يلاحظ على أنه في الجزائر تتشكل المكاتب المحاسبية من مكاتب خاصة وليس في صورة شركات منظمة يمكنها من مواجهة المنافسة التي ستعرضها الشركات الأجنبية، خاصة تلك الأربعة الكبار (Big Four)، التي تستحوذ على نسبة عالية من سوق الخدمات المحاسبية على المستوى الدولي، خاصة خلال العقود الثالث الأخيرة.

لكن بالمقارنة بوضع سوق الخدمة المحاسبية في الجزائر فنجد أن الوضع مغاير تماما، كما أن عدد المحاسبين حتى الآن لا يعد كافيا لتغطية الاحتياج الوطني من الخدمات المحاسبية، كما أن الشكل الحالي لمكاتب المحاسبة في الغالب أشخاص طبيعيين، كما أن الخدمات المقدمة من هذه المكاتب في غالب الأحيان تقوم على إعداد الرزم والتصاريح الجبائية والشبه جبائية، وعلى بعض أعمال المحاسبة، كما أن تنظيم السوق وصفقات الخدمات المحاسبية لم يحدد بشروط تضمن الشفافية، بل تعتمد تلك المكاتب في الغالب على العلاقات الشخصية من أجل الحصول على بعض العقود لخدمات المحاسبة والتدقيق.

**جدول رقم (03):** عدد الممارسين في المهن المحاسبية الحرة في الجزائر حتى 2016

الإجمالي	عدد الممارسين كأشخاص معنويين	عدد الممارسين كأشخاص طبيعيين	الهيئات أو المنظمات
263	02 شركة ذات الشخص الوحيد EURL	261	الخبراء المحاسبين
1908	ثلاث شركات (03) منها 02 شركات ذات الشخص الوحيد EURL و 01 في شكل شركة ذات المسؤولية المحدودة SARL	1905	محافظو الحسابات
1626	شركة واحدة (01) في شكل شركة ذات مسؤولية المحدودة	1625	المحاسبين المعتمدين

**المصدر:** من إعداد الباحثين بناء على القرار رقم 23 المؤرخ في 17 فيفري 2016 المتعلق بالخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين.<sup>17</sup>

فكما يلاحظ فإن الغالبية العظيمة تشتغل في مكاتب محاسبية منفردة ، وهذا يعد عامل سيضعف من قدراتها التنافسية في مواجهة مكاتب المحاسبة والمراجعة الأجنبية، كما أن الشركات هي نفسها من تشتغل في غالبية المهن، حيث يلاحظ أن هناك شركتين في شكل شركة ذات الشخص الوحيد (EURL) وهما:

BDO Algérie-

Audit Consulting partners-

هاتين الشركتين يعملان في مجال الخبرة المحاسبية ومحافظي الحسابات، أما الشركة الأخيرة فهي تعمل في مجال محاضي الحسابات والمحاسبين المعتمدين، وهي SARL FID Accounting.

ورغم أن المشرع الجزائري قد أجاز لأصحاب المهن الحرة التجمع في الأشكال الأخرى، خاصة شركات المساهمة، إلا أنه حتى الآن لم يجسد ذلك على أرض الواقع، وكما سبق القول فإن الوضع الحالي لن يكون في صالح أصحاب المهن من الناحية التنافسية، حتى أنه يكون من الصعب على الدولة الجزائرية أن تسن قوانين تمييزية تحمي من خلالها مصالحهم، ماداموا في الوضع الحالي، كما أن الشركات والمؤسسات الاقتصادية الوطنية تلجأ في الكثير من الأحيان إلى مكاتب الخبرة الأجنبية، كونها لا تستطيع التعامل مع مكاتب تابعة لأشخاص طبيعيين من أجل أن تتفادى المسائلة القانونية التي قد تقع فيها.

**2- أثر الانضمام لمنظمة التجارة العالمية على سوق الخدمات المحاسبية في الجزائر**

خضعت مهنة المحاسبة والمراجعة - كغيرها من العديد من المهن الخدمية - للتحرير التدريجي اعتباراً من أول يناير 1995 وهو تاريخ بدء العمل باتفاقية الجات، على أن يتم التحرير الكامل في نهاية عشر سنوات من هذا التاريخ أي مع بداية عام 2005. وبتناول فيما يلي أهم مبادئ اتفاقية الجات في مجال الخدمات وأثرها على سوق الخدمات المحاسبية في الجزائر<sup>18</sup>:

**-مبدأ التحرير التدريجي :** ويقصد به الإزالة التدريجية لمختلف القيود التي تعرقل انسياب حركة التجارة في الخدمات بين الدول الأعضاء. وتنفيذاً لهذا المبدأ يتعين على الدول النامية وغيرها من الدول الأعضاء في الاتفاقية والمنظمة تعديل تشريعاتها التي تنظم مهنة المحاسبة والمراجعة قبل بداية عام 2005 بما يسمح بالتخلص نهائياً من القيود الكمية التي تضعها على حرية انتقال خدمات هذه المهنة ومزاوليتها كعدد مورديها، وقيمة الخدمات المسموح بتوريدها، وعدد الأشخاص الذين يجوز

<sup>17</sup> Décision N° 23 du 28 Février 2016, fixant les listes des professionnels inscrits aux tableaux de l'ordre national des experts comptables, de la Chambre Nationale des commissaires aux Comptes, de l'organisation Nationale des comptables Agréés, au titre de l'exercice 2016.

<sup>18</sup> عصام عبد الهادي أبو النصر، أثر التحولات الاقتصادية العالمية الجديدة ( العولمة والجات ) على التأهيل العلمي والعمل لمراجع الحسابات

في الدول النامية مع التطبيق على مصر، بتصرف من الباحثين، ص ص 08 - 11.

توظيفهم في المهنة، وطبيعة الكيان القانوني للوحدات (المكاتب) التي تزاولها، ونسبة مشاركة رأس المال الأجنبي للوطني في هذه المكاتب وغير ذلك من القيود التي قد تنص عليها تشريعات مهنة المحاسبة والمراجعة بهدف عرقلة دخول مزاولي المهنة الأجانب.

- **مبدأ عدم التمييز (الدولة الأولى بالرعاية):** ويُقصد به سريان أية ميزة يمنحها عضو المنظمة لآخر على كافة أعضاء المنظمة دون شرط أو قيد أو حتى مجرد المطالبة بذلك. ومن ثم، فإن قيام عضو ما بمنح مزاولي مهنة المحاسبة والمراجعة لبعض المزايا في مجال توريد هذه الخدمة يتطلب منح ذات المزايا لجميع الدول الأعضاء دون طلب منها، وهو الأمر الذي يعني عدم استفادة مزاولي المهنة في الجزائر من أية معاملة تمييزية قد تمنحها بعض الدول للجزائر في مجال مهنة المحاسبة والمراجعة.
- **مبدأ المعاملة الوطنية:** ويُقصد به معاملة موردي الخدمات الأجانب نفس المعاملة التي تقدم لنظرائهم المحليين وبلا تمييز ضد المورد الأجنبي. ويؤدي تطبيق هذا المبدأ إلى التقليل من جدوى توفير الدعم اللازم لمكاتب المحاسبة والمراجعة الجزائرية التي قد تكون في حاجة إلى دعم، الأمر الذي يؤدي إلى تساؤل فرص ظهور مكاتب يمكن أن تأخذ دورها في المستقبل أمام المكاتب الأجنبية العملاقة التي تشكل بطبيعتها قوة اقتصادية تنسجم مع المتغيرات الجديدة.
- **مبدأ الشفافية:** ويقصد به قيام حكومات الدول الأعضاء بنشر القوانين والأنظمة المرتبطة بمهنة المحاسبة والمراجعة وكذا إبلاغ المنظمة بأي تغيير في هذه القوانين والأنظمة بالإضافة إلى الإجابة عن الموضوعات التي يتم الاستعلام عنها من الشركات الأجنبية، ولا شك أن الهدف من هذا المبدأ هو ضمان تسهيل انتقال مزاولي المهن ومنها مهنة المحاسبة والمراجعة. والجزائر حديثة في هذا الجانب الذي لا يمكنها من مواجهة التغيرات التي تفرضها الدول الأعضاء، والتي في غالبيتها من الدول المتقدمة في مجال المحاسبة ولها تأثير بارز على المنظمات المهنية المحاسبية الدولية، الأمر الذي سيجعل من الجزائر دولة تابعة لقوانين تستخدم في الأساس جهات تتحكم في دواليب تلك المرجعيات المحاسبية الدولية.
- **مبدأ الاعتراف بالإجازات والشهادات والخبرات المكتسبة التي تمنحها الدول الأعضاء:** وفي هذا الصدد، فقد سارعت منظمة التجارة العالمية بوضع إرشادات لمؤهل عالمي موحد لقطاع مهنة المحاسبة والمراجعة حتى يمكن تسهيل التفاوض على الاعتراف المتبادل بالمؤهلات المهنية التي تعطى الحق في ممارسة مهنة المحاسبة والمراجعة دولياً. وما يلاحظ على هذه الإرشادات أنها تتسم بالعمومية ولا تتلاءم مع ظروف الدول النامية نظراً لاختلاف القوانين ونظم التعليم ومتطلبات الإقامة، وكذا معايير المحاسبة والمراجعة فيما بينها، بل إن هذه الإرشادات تعرضت لانتقادات من جانب الدول المتقدمة ذاتها نظراً لاختلاف قوانينها ونظمها التعليمية ومتطلبات الإقامة فيها أيضاً. ورغم أن واقع سوق الخدمات المهنية للمحاسبة والتدقيق في الجزائر تكاد تخلوا من تلك المؤهلات الدولية الصادرة في غالبيتها من الدول الأنقلوسكسونية، وعلى رأسها الولايات المتحدة الأمريكية وبريطانيا، بسبب الاختلاف في الممارسات المحاسبية، إلا أن التوجه نحو تبني متطلبات المرجعية المحاسبية، من خلال المعايير المحاسبية الدولية التي يصدرها (IASB)، وتلك المتعلقة بالتدقيق الدولية والمصدرة من قبل لجان (IFAC)، فستصبح مضطرة بالاعتراف بتلك الشهادات والمؤهلات التي ستنافس نظيرتها في الجزائر.

#### الخاتمة:

لم تنأ مهنة المحاسبة والتدقيق بجانبها عن المتغيرات الدولية الحاصلة، فكانت محلاً للتأقلم حسب الظروف الجديدة، ووفق لبيئتها المحيطة، ولعلها بالخصوص منظمة التجارة العالمية، والمرجعيات المحاسبية الدولية، وعلى رأسها مجلس معايير المحاسبة الدولية والاتحاد الدولي للمحاسبين، حيث يعملان على الرقي بالمهنة على المستوى الدولي. وتوجه الجزائر نحو إحداث إصلاحات محاسبية، قد مست كافة أوجه الممارسة والتنظيم المهني، في سبيل تحقيق تقارب مع ما معمول به دولياً، في إطار السعي للانضمام للمنظمة التجارية العالمية، إلا أن تحرير الخدمات المحاسبية يجب أن يسبقه تحضير جيد لمواجهة المنافسة، التي ستفرضها المكاتب الدولية، وفي هذا الإطار نرى أن تعمل على الأخذ بالخطوات التالية:

- الاعتماد على تطوير المهن المحاسبية من خلال الرفع في كفاءة وتأهيل المحاسبين والمدققين؛
- اعتماد معايير الجودة والنوعية وفقاً لمتطلبات المعايير الدولية والعمل على ترسيخها في مكاتب المحاسبة والتدقيق الجزائرية؛
- وضع إطار لأخلاقيات مهنة المحاسبة بما يتناسب ومتطلبات المرجعيات المحاسبية الدولية، وكذا الأخذ في الحسبان خصوصية وطبيعة الطابع الإسلامي للمجتمع الجزائري؛
- تطوير مستوى التعليم المحاسبي بما يتناسب ومستجدات المرجعيات المحاسبية الدولية، وكذا الاهتمام بالتكوين والتأهيل المهني المستمر للمحاسبين والمدققين الجزائريين؛
- إنشاء شركات للمحاسبة والتدقيق وإعطاها الأولوية في سوق الخدمات المحاسبية؛
- العمل على حماية مصالح شركات ومكاتب المحاسبة الجزائرية في حال الانضمام لإحدى المنظمات والهيئات ذات العلاقة، وعلى رأسها منظمة التجارة العالمية.

#### قائمة المراجع:

- 1- [www.francetop.net, dictionnaire/synonymes/definition/Profession](http://www.francetop.net/dictionnaire/synonymes/definition/Profession), consulté le 29/10/2012 vu à 21 :25.
- 2- IFAC, *A proposed Definition of 'Professional Accountant'*, A Staff Paper Prepared for Consultation, IESBA, Agenda Paper 7-B, February 6-8, 2011 – Delhi, India, p 07.

- 3-أبو غزالة طلال، نحو عولمة مهنة المحاسبة، مؤتمر جامعة الإمارات العربية المتحدة، كلية التجارة والاقتصاد، 16- 18 نوفمبر 1997، بتصريف من الباحثين.
- 4-سعيد يوسف كلاب، مقومات مهنة المحاسبة والمراجعة في فلسطين "الواقع والتحديات"، ورقة عمل مقدمة لليوم الدراسي "واقع مهنة المحاسبة والمراجعة في فلسطين وسبل تطويرها"، الذي ينظمه قسم المحاسبة بكلية التجارة في الجامعة الإسلامية بغزة بالتعاون مع جمعية المحاسبين والمراجعين الفلسطينية، فلسطين - غزة، مارس 2007، صص 10-11.
- 5-أبو غزالة طلال، نحو عولمة مهنة المحاسبة، المؤتمر العلمي الثاني للمحاسبة "الحاسب العربي وتحديات القرن الحادي والعشرين"، جامعة العلوم التطبيقية الأهلية، عمان-المملكة الأردنية الهاشمية، 3 جويلية 1998، بالتصريف من الباحثين.
- 6- زهير الناظر، دور المحاسب في التنمية الاقتصادية، ورقة عمل مقدمة إلى المؤتمر العلمي الأول للاستثمار والتمويل في فلسطين بين آفاق التنمية والتحديات المعاصرة المنعقد بكلية التجارة في الجامعة الإسلامية في الفترة من 8- 10 مايو 2005، ص 06.
- 7- قنطقجي، سامر مظهر ، مهنة المحاسبة ودورها في بناء الاقتصاد الوطني، مركز أبحاث فقه المعاملات الإسلامية، ص 01. أنظر الموقع الإلكتروني التالي: <http://www.kantakji.com/accounting> /مهنة-المحاسبة-ودورها-في-بناء-الاقتصاد-الوطني. [asp.consulter.le](http://asp.consulter.le) 18/08/2014 à
- 8- سليمان، مراجع غيث، وآخرون، مهنة المحاسبة والمراجعة في ليبيا ومنظمة التجارة العالمية "الواقع والتحديات".
- 9-Christopher NOBES and Robert PARKER , COMPARATIVE INTERNATIONAL ACCOUNTING, tenth Editions, prentice Hall, Financial Times, Pearson Education, 2008, p 486.
- <https://fr.wikipedia.org/wiki/PricewaterhouseCoopers>
- [https://fr.wikipedia.org/wiki/EY\\_\(soci%C3%A9t%C3%A9\)](https://fr.wikipedia.org/wiki/EY_(soci%C3%A9t%C3%A9)).
- <https://fr.wikipedia.org/wiki/Deloitte>.
- <https://fr.wikipedia.org/wiki/KPMG>.
- 10- سليمان، مراجع غيث، وآخرون، مرجع سبق ذكره.
- 11-Djelloul BOUBIR , De l'IFAC en général et du risque d'audit selon le cadre conceptuel du référentiel international d'audit, ISA, *Revue l'Auditeur N°2 - Le commissaire aux comptes ...! le partenaire légal*, Algérie, p 07.
- 12-براق، محمد، وقمان عمر، أثر الإصلاحات المحاسبية على المنظمات المهنية في الجزائر الملتقى العلمي الدولي حول : الإصلاح المحاسبي في الجزائر "يومي 29 و 30 نوفمبر 2010 ، جامعة الوادي، ص 77.
- 13-مسعود صديقي، فاعلية الإصلاح المحاسبي في الجزائر، المؤتمر العلمي الدولي حول: "الإصلاح المحاسبي في الجزائر، جامعة قاصدي مرباح ورقلة - الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، مخبر التمويل، مالية الأسواق ومالية المؤسسة ، يومي 29 و 30 نوفمبر 2011، ص 07.
- 14-Nacer Eddine Sadi, Epistémologie de la normalisation comptable dans les pays en transition a l'économie de marche, L'expérience d'un PED du Sud à ex-orientation socialiste : l'Algérie, Comptabilites et innovation, May 2012, Grenoble, France, p 12.
- 15-Nhu Tuyen Le, Transition économique et transition comptable : revue de la littérature sur la réforme comptable dans les pays en transition d'une économie planifiée et centralisée vers une économie de marché. COMPTABILITE, CONTROLE, AUDIT ET INSTITUTION(S), May 2006, Tunisie, p 12.
- 16-جمال لعشيشي، محاسبة المؤسسة والحماية وفق النظام المحاسبي الجديد، دار النشر Pages Bleues، الجزائر 2010، صص 10-12.
- 17-Décision N° 23 du 28 Février 2016, fixant les listes des professionnels inscrits aux tableaux de l'ordre national des experts comptables, de la Chambre Nationale des commissaires aux Comptes, de l'organisation Nationale des comptables Agréés, au titre de l'exercice 2016.