إصلاح مهنة المحاسبة كإحدى آليات استقطاب الاستثمار الأجنبي المباشر في الجزائر – محافظ الحسابات نموذجا-

طايري فارس
طالب دكتوراه جامعة عبد الحميد بن باديس – مستغانم-
tiarifaris@yahoo.fr
أ.د.العيد محمد
جامعة عبد الحميد بن باديس– مستغانم-
laidmoh27@gmail.com

الملخص:

يمكن اعتبار مهنة محافظ الحسابات من المهن التي استرعت اهتمام الباحثين في القانون و الاقتصاد على مستوى كل اقتصاديات العالم، نظرا لأهميتها وحساسيتها وذلك لارتباطها الوثيق بكل المجالات سواء على المستوى الكلي أو الجزئي.

في خضم سعي الجزائر الحثيث للانضمام لمنظمة التجارة العالمية OMC، ومنه الانفتاح على الخارج وولوج الأسواق العالمية، وهو الشيء الذي أوجب عليها تعديل سياساتها بما يمكنها من التأقلم والتوافق وما تمليه الاقتصاديات العالمية المهيمنة والتي تتسم بالتقارب في السياسيات والإجراءات لضمان تنمية اقتصادية على أعلى مستوى.

وفي هذا الصدد فقد عمدت الهيئات الوصية في الجزائر على كل من مهنتي المحاسبة والتدقيق إلى إعادة تنظيم هذه الأخيرة من خلال القانون 10-01 والذي شمل إصلاحات جذرية بالإضافة للمعايير الجزائرية للتدقيقNAA، والذي سبق بتبني معايير المحاسبة الدولية من خلال النظام المحاسبي المالي SCF.

وتهدف هذه الدراسة إلى معرفة الدور الذي يلعبه مهنة التدقيق في تهيئة البيئة الاستثمارية لجلب رؤوس الأموال الأجنبية، وهذا على أساس: نظام اقتصاد السوق، توافق التشريعات الوطنية مع المعايير الدولية، تطبيق المعايير الدولية للتدقيق.

الكلمات المفتاحية: مهنة المحاسبة، معايير التدقيق، الاستثمار الأجنبي المباشر.

Résumé:

Il peut être considéré la profession de commissaire aux comptes, parmi les professions qui a attiré l'attention des chercheurs en droit et économie au niveau de toutes les économies du monde.

Au milieu de la poursuite incessante de l'Algérie à rejoindre à l'OMC, et l'ouverture vers l'extérieur, et entrer sur les marchés mondiaux, ce qui a nécessité de les adapter leurs politique avec les économies mondiales, pour assurer un bon développement économique.

En conséquence, l'Algérie a fait par le biais du ministère de finance, le processus de réforme au niveau de la profession de comptabilité et l'audit, grâce à l'adoption de normes comptables international en 2007, et la loi 10-01, et les normes algériennes d'audit NAA.

Le bute de cette recherche à savoir le rôle joué par le commissaire aux comptes dans la création de l'environnement d'investissements nécessaire pour ramener les capitaux étrangers directs vers l'Algérie dans le cadre des réformes, et ce en fonction des paramètres suivants : le système de l'économie de marché, adaptation des normes relatives au droit, avec les normes internationales, et l'application des normes internationales d'audit.

Les mots clés : La profession de comptabilité, les normes d'audit, investissement étrogner direct.

Classification JEL : M41, M42, F21.

مقدمة:

إن التطور الذي شهدته المنظمات عبر الزمن وكذا التطور في مجال العلاقات الاقتصادية وتوسع نطاق المبادلات التجارية وتداخلها بالإضافة إلى تعدد الأطراف المتعامل معها وتضارب المصالح فيما بينها، أصبح لزاما وجود طرف ثالث محايد ومؤهل يحفظ لكل ذي حق حقه وهذا من خلال الحكم على مدى تعبير مخرجات النظام المحاسبي على الواقع الفعلي للمنظمة.

وهذا ما يجعل مهنة المحاسبة تلقى الاهتمام في جميع الأوساط الاقتصادية والتشريعية كذلك، فهي تعتبر الترياق المضاد للفساد المالي والإداري بالنسبة للمؤسسات التي ألزمها المشرع بالتعاقد مع مهنييها من أجل الوقوف على مدى عدالة القوائم المالية الخاصة بها، نظرا لكفاءتهم واستقلاليتهم عنها.

وقد تزايد دور مهنيي المحاسبة أهمية بعد الأزمات والفضائح التي هزت كبرى الاقتصاديات والمؤسسات على غرار الأزمة المالية العالمية 2008 وفضيحة عملاق الطاقة الأمريكية مؤسسة أنرون (ENRON) والتي أدت إلى انهيار أحد مكاتب التدقيق الخمسة الكبرى ويتعلق الأمر بمكتب (Arther Anderson)، بالإضافة إلى حدة المنافسة في جميع المجالات التي أصبح يمليها الانفتاح الخارجي خاصة في ظل مساعي الجزائر للانضمام لمنظمة التجارة العالمية من أجل النهوض بالقطاع الاقتصادي، وخلق التنمية بعيدا عن الريع وقطاع المحروقات التي تتسم أسواقها بعدم الاستقرار لأسباب اقتصادية محضة أو سياسية كذلك، والاعتماد على اقتصاد حقيقي إنتاجي قادر على خلق القيمة المضافة وقادر على تحقيق التنمية على جميع الأصعدة من خلال تعبئة الموارد الداخلية والخارجية.

ويعد جذب الاستثمار الأجنبي المباشر أحد أهم مجالات المنافسة بين معظم دول العالم المتقدمة والنامية على حد سواء، وذلك لأهميته الكبيرة في تعزيز التنمية من خلال دوره المحتمل من تمويل خطط التنمية، تعزيز الناتج، التشغيل، التصدير، نقل التكنولوجيا، طرق الإدارة والتسويق الحديث، وقد زادت أهميته في الآونة الأخير خاصة مع أزمة أسعار المحروقات، والتي أحدثت هزات عنيفة على بعض الاقتصاديات الريعية على غرار الجزائر، وعليه فقد لجأت العديد من الحكومات إلى وضع استراتيجيات وخطط وبرامج واتخاذ إجراءات عديدة لتحسين مناخها الاستثماري لجلب المستثمرين الأجانب.

ومن خلال هذه المعطيات، ومع يقين منها للدور المحوري للاستثمار الأجنبي المباشر في عملية التنمية واستدامتها والذي يتجاوز به العجز في الحسابات الجارية وتلبية الاحتياجات المحلية للموارد المالية ليشمل دعم حركة واستدامة الاندماج والتكامل والتبادل التجاري مع

دول العالم، فقد بادرت السلطات المالية في الجزائر إلى مجموعة من الإصلاحات شملت تكييف الإجراءات المحاسبية مع المعايير الدولية للمحاسبة من خلال النظام المحاسبي المالي SCF، أتبعه المشرع الجزائري بالقانون 10-01، الذي أحدث تغيرات جذرية على مهنة المحاسبة في الجزائر، كما أعقبه العديد من المراسيم التنفيذية والقرارات التي جاءت مفسرة ومكملة له، على غرار المرسوم التنفيذي رقم 11-202 والقرار رقم 30 لسنة 2013 الذي يحدد معايير التقارير ومحتواها على التوالي، بالإضافة إلى جملة من المعايير (معايير الجزائرية للتدقيق) NAA والتي عرفت النور في فيفري 2016.

وعليه يمكن طرح الإشكالية التالية:

- **ما هو أثر الإصلاحات التي باشرتها الحكومة على مستوى مهنة المحاسبة في استقطاب الاستثمار الأجنبي المباشر في الجزائر؟**

ومن خلال هذه الإشكالية يمكن طرح التساؤلات التالية:

1. ما مدى توافق الإصلاحات المتخذة مع المعايير الدولية للمهنة؟؛
2. هل من شأن هذه الإصلاحات التأثير إيجابا حجم الاستثمار الأجنبي المباشر في الجزائر؟.

الفرضيات:

1- هناك توافق بين الإصلاحات الوطنية المتخذة والمعايير الدولية للمهنة؛

2- تعمل الإصلاحات على تحفيز الاستثمار الأجنبي في الجزائر.

ويهدف هذا البحث إلى إلقاء الضوء على واحدة من بين المهن التي تتسم بالحساسية على المستوى الاقتصادي نظرا لأهميتها البالغة، وكذا تبيان الدور الذي تلعبه في مسيرة التنمية المنتهجة في الجزائر والتي من أهم أولوياتها خلق مناخ استثماري كفيل باستقطاب رؤوس الأموال الأجنبية المباشرة، كما يهدف إلى تقديم الإضافة للبحث العلمي والأكاديمي.

وتظهر أهمية البحث من خلال الدور الهام الذي يلعبه مهني المحاسبة في المحافظة على الممتلكات والموارد للمنظمات المعنية بالتعاقد معهم، بالإضافة إلى دورهم في ترشيد القرارات وذلك اعتمادا على التقارير التي هي عبارة عن مخرجات لعملية المحاسبة والتدقيق.

وكانت الخطة كالتالي:

أولا: مدخل إلى مهنة المحاسبة في ظل الإصلاحات –محافظ الحسابات نموذجا-.

ثانيا: الاستثمار الأجنبي المباشر في الجزائر وتداعيات إصلاح مهنة المحاسبة –محافظ الحسابات نموذجا-.

أولا: مدخل حول مهنة المحاسبة في ظل الإصلاحات –محافظ الحسابات نموذجا-

الفرع الأول: أساسيات حول مهنة محافظ الحسابات

1- تعريف محافظ الحسابات

بالرغم من تعدد الأسماء والمصطلحات فالإتحاد الأوربي يطلق عليه المدقق القانوني أما في بريطانيا فيطلق عليه مدقق السجلات وفي الولايات المتحدة فهو يعرف بالمدقق، أما في فرنسا فيشار إليه بمحافظ الحسابات[1] على غرار الجزائر، إلا أنها في المجمل تصب في نفس السياق.

فقد عرف على أنه: "عبارة عن مراقبة تتم من قبل مهنيين مخولين للوقوف على مدى انتظام وصدق القوائم المالية والبيانات السنوية للمؤسسة، كالجرد، حساب النتيجة، الميزانية[2].

أما المشرع الجزائري فقد عرف محافظ الحسابات من خلال المادة 22 من القانون 10-01 بأنه: "كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته* مهمة المصادقة على صحة حسابات الشركات والهيئات وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به"[3].

ويعتبر صدق القوائم المالية والصورة الحقيقة للمركز المالي ووضعيتها المالية تعتبر بمثابة الهدف الرئيسي الذي يرمي إليه المدقق من خلال الفحص والتحقق إلا إن المدقق قد يحقق أهداف أخرى مثل اكتشاف الغش والتزوير وتحسين التسيير[4].

2-التطور التاريخي لمحافظ الحسابات في الجزائر

بعد استقلال الجزائر، عرفت مهنة محافظ الحسابات ثلاث مراحل أساسية ما قبل 1991، ما بعد 1991، وما بعد 2010.

- **فترة ما قبل 1991**

---

[1] Alain mikol, **Audit et commissariat aux comptes**, édition e-theque,12eme édition, Paris,2014,p12.

[2] Belaiboud Mokhtar, **Pratique de L'audit Conforme aux normes IAS/IFRS et au SCF**, édition BERTI, Alger, 2011.P 10

[3] الجريدة الرسمية الجزائرية، القانون 10-01 المؤرخ في 2010/07/29، **يتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد**، العدد 42، المؤرخة في 2010/07/11، المادة 22، ص 07.

*بحسب المادتين 46 و48 من القانون 10-01 الذي أتاح تأسيس شركات محافظة حسابات.

[4] ناصر دادي عدون، عبد الرحمان بابنات، **التدقيق الإداري وتأهيل المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر**، دار المحمدية العامة، الجزائر،2008،ص24.

خلال هذه الفترة مهنة محافظ الحسابات كانت خاضعة أساسا لأحكام القانون التجاري من خلال المرسوم (75-59) المؤرخ في 26 سبتمبر 1975[1]، واتسمت هذه الفترة كذلك بإخضاع المهنة تحت وصاية وزارة المالية، نظرا لاعتبار محافظ الحسابات كموظف عام في الدولة وهذا نظرا لنمط الاقتصادي السائد آنذاك والمتمثل في التسيير الموجه.[2]

- **الفترة ما بعد 1991**

تميزت هذه الفترة بإصدار القانون 91-08 المؤرخ في 27 أفريل 1991 المتعلق بمهنة الخبير محاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، والذي جاء ليشرف على هذه المهن الثلاثة بما في ذلك محافظ الحسابات، بالإضافة إلى كل من المرسوم التنفيذي رقم 96-136 الذي حدد قانون أخلاقيات هذه المهن الثلاث، كما تم تأسيس المجلس الوطني للمحاسبة من خلال المرسوم التنفيذي 96- 318.[3]

وعرفت هذه الفترة إنشاء المصف الوطني للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين، والذي تم انتخابه من طرف المهنيين المحاسبين، وبالتالي اعتبرت هذه المرحلة ببداية الممارسة الحرة للمهنة[4].

- **الفترة ما بعد 2010**

وهي الفترة التي عرفت إصلاحات عميقة من خلال سن القانون 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010 المتعلق بكل من مهنة الخبير محاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد والذي ضم 84 مادة تحت 12 فصلا.

وقد جاء في المادة 83 منه بأن هذا القانون يلغي جميع القوانين والأحكام التي جاء بها القانون السابق الذي كان يحكم المهن الثلاث الخبير المحاسب محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد وهو القانون 91-08 المؤرخ في 27 أفريل 1991 .

---

[1] Djoumaa Lamri, **Historique du commissariat aux comptes en Algérie**, Revue de l'auditeur CNC, n02,alger le 25/10/2014, P12.

[2] سيد احمد، بوعرار أحمد شمس الدين، **مدى توافق التدقيق في الجزائر مع المعايير الدولية للتدقيق في ظل القانون 10-01**، ورقة بحثية مقدمة في الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة IFRS-IAS والمعايير الدولية للمراجعة ISA، بجامعة سعد دحلب، البليدة، يومي 13-14 ديسمبر 2011، ص03.

[3] Djoumaa Lamri, **op.cit,p13-14.**

[4] جمال عمورة، **ضرورة إصلاح مهنة مراجع الحسابات في الجزائر وتكييفها مع المعايير الدولية للمراجعة (ISA)**، ورقة بحثية مقدمة للملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة، IAS-IFRS) والمعايير الدولية للمراجعة (ISA)، بجامعة سعد دحلب، البليدة، يومي 13-14 ديسمبر 2011.

وأعقب هذا القانون العديد من المراسيم والقرارات المتعلقة بالمهن الثلاث معا أو الخاصة فقط بمهنة محافظ الحسابات وهي كالتالي:

- المرسوم التنفيذي رقم 11-24 المؤرخ في 27 جانفي 2011، والذي يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه وقواعد سيره، ويضم المرسوم 26 مادة تنضوي تحت 2 من الفصول.

- المرسوم التنفيذي رقم 11-25 المؤرخ في 27 جانفي 2011، والذي يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبين وصلاحياته وقواعد سيره، ويضم 23 مادة.

- المرسوم التنفيذي رقم 11-26 المؤرخ في27 جانفي 2011، والذي يحدد المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وصلاحياته وقواعد سيره، ويضم 23 مادة.

- المرسوم التنفيذي رقم 11-27 المؤرخ في27 جانفي 2011، والذي يحدد المجلس الوطني للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين وصلاحياته وقواعد سيره، ويضم 23 مادة.

- المرسوم التنفيذي رقم 11-28 المؤرخ في27 جانفي 2011، يحدد تشكيلة اللجنة الخاصة المكلفة بتنظيم انتخابات المجالس الوطنية للمصف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين وصلاحياتها، ويضم كذلك 23 مادة.

- المرسوم التنفيذي رقم 11-29 المؤرخ في27 جانفي 2011، يحدد رتبة ممثلي الوزير المكلف بالمالية لدى المجالس الوطنية للمصف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين وصلاحياتهم، ويضم المرسوم 05 مواد.

- المرسوم التنفيذي رقم 11-30 المؤرخ في 27 جانفي 2011، يحدد شروط وكيفيات الاعتماد لممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، ويضم 11 مادة.

- المرسوم التنفيذي رقم 11-31 المؤرخ في 27 جانفي 2011، يتعلق بالشروط والمعايير الخاصة بمكاتب الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، ويضم 07 مواد.

- المرسوم التنفيذي رقم 11-32 المؤرخ في 27 جانفي 2011، يتعلق بتعيين محافظي الحسابات، ويضم 16 مادة.

- المرسوم التنفيذي رقم 11-72 المؤرخ في 16 فيفري 2011، يحدد الشهادات الجامعية التي تمنح حق المشاركة في مسابقة الالتحاق بمعهد التعليم العالي المتخصص لمهنة المحاسب، ويضم 04 مواد.

- المرسوم التنفيذي رقم 11-73 المؤرخ في 16 فيفري 2011، يحدد كيفيات ممارسة المهنة التضامنية لمحافظة الحسابات، ويضم 05 مواد.

- المرسوم التنفيذي رقم 11-202 المؤرخ في 26 ماي 2011، يحدد معايير تقارير محافظ الحسابات وأشكال وآجال إرسالها، ويضم 08 مواد.

- المرسوم التنفيذي رقم 11-393 المؤرخ في 24 نوفمبر 2011، يحدد شروط وكيفيات سير التربص المهني واستقبال ودفع أجر الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المتربصين، ويضم 28 مادة.

- المرسوم التنفيذي رقم 13-10 المؤرخ في 13 جانفي 2013، يحدد درجة الأخطاء التأديبية المرتكبة من طرف الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد خلال ممارسة وظيفتهم وكذا العقوبات التي تقابلها، يضم 12 مادة.

- القرار المؤرخ في 26 مارس 2013، يحدد شروط المساحة والمرافق الصحية والتجهيزات التي يجب توفرها في المحل المهني للخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، ويضم 08 مواد.[1]

- جريدة 24 القرار المؤرخ في 24 جوان 2013، يحدد محتوى معايير تقارير محافظ الحسابات، ويضم 03 مواد بما في ذلك ملحق يضم معايير التقارير بصفة تفصيلية.[2]

- القرار المؤرخ 12 جانفي 2014، يحدد كيفيات تسليم تقارير محافظ الحسابات، ويضم 04 مواد.[3]

- المقرر رقم 02 المؤرخ في 04 فيفري 2016، يتضمن المعايير الجزائري للتدقيق رقم (201-505-560-580).[4]

- المقرر رقم 150 المؤرخ في 11 أكتوبر 2016، يتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق رقم (300-500-510-700).[5]

---

[1] Djoumaa Lamri, **op.cit,p14.**

[2] الجريدة الرسمية الجزائرية، القرار المؤرخ في 2013/06/13 **محتوى معايير تقرير محافظ الحسابات**، العدد24، المؤرخة في 30أفريل 2014، ص12.

[3] الجريدة الرسمية الجزائرية، القرار المؤرخ في 2014/01/12، **كيفيات تسليم تقارير محافظ الحسابات**، العدد24، المؤرخة في 30أفريل 2014، ص22.

[4] المقرر رقم 02 المؤرخ في 2016/02/04، **المعايير الجزائرية للتدقيق**، وزارة المالية، 2016. http://www.cnc.dz/reglement.asp.

[5] المقرر رقم 150 المؤرخ في 2016/10/11، **المعايير الجزائرية للتدقيق**، وزارة المالية،2016. http://www.cnc.dz/reglement.asp.

3- مهام محافظ الحسابات

بحسب القانون الساري المفعول فإن محافظ الحسابات يضطلع بما يل:[1]

– يشهد بأن الحسابات السنوية منتظمة وصحيحة ومطابقة تماما لنتائج عمليات السنة المنصرمة وكذا الأمر بالنسبة للوضعية المالية وممتلكات الشركات والهيئات؛

– يفحص صحة الحسابات السنوية ومطابقتها للمعلومات المبينة في تقرير التسيير الذي يقدمها المسيرون للمساهمين أو الشركاء أو حاملي الحصص؛

– يبدي رأيه في شكل تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية المصادق عليها من مجلس الإدارة ومجلس المديرين أو المسير؛

– يقدر شروط إبرام الاتفاقيات بين الشركة التي يراقبها والمؤسسات أو الهيئات التابعة لها أو بين المؤسسات والهيئات التي تكون فيها للقائمين بالإدارة أو المسيرين للشركة المعنية مصالح مباشرة أو غير مباشرة.

– يعلم المسيرين والجمعية العامة أو هيئة المداولة المؤهلة، بكل نقص قد يكتشفه أو اطلع عليه، ومن طبيعته أن يعرقل استمرار استغلال المؤسسة أو الهيئة؛

– وتخص هذه المهام فحص قيم ووثائق الشركة أو الهيئة ومراقبة مدى مطابقة المحاسبة للقواعد المعمول بها، دون التدخل في التسيير.

[1] الجريدة الرسمية الجزائرية، القانون 10-01 المؤرخ في 2010/07/19، **مرجع سابق**، المادة 23، ص 07.

الفرع الثاني: أهم جوانب الإصلاحات التي مست مهنة محافظ الحسابات

1- التكوين:

أوجب المشرع الجزائري على الراغبين في مزاولة مهنة محافظة الحسابات على الخضوع لتربص لمدة سنتين (2)، قابلة لتمديد بناءا على رأي لجنة التكوين بالمجلس الوطني للمحاسبة وهذا بحسب المادة 09 من المرسوم التنفيذي 11-393.[1]

أما المادتين 02 و03 من المرسوم السابق فقد حددتا التخصصات التي يقبل أصحابها لإجراء التربص أو بالأحرى القبول لاجتياز مسابقة الترشح لدخول التربص، المترشحون الحاصلون على شهادة الدراسات العليا في المحاسبة المعمقة والمالية من معهد للتعليم المتخصص لمهنة المحاسبة أو في أحد المعاهد المعتمدة من وزير المالية طبقا للتنظيم المعمول به والمترشحون الحاصلون على شهادة الدراسات العليا في المحاسبة والتدقيق من معهد للتعليم المتخصص لمهنة المحاسبة أو في احد المعاهد المعتمدة من وزير المالية[2].

كما يأخذ المجلس الوطني للمحاسبة على عاتقه مهمة توفير المشرفين الذين يقومون بالتكوين التطبيقي للمتربصين، ويتم توجيه المتربصين بناءا على الإمكانيات المتوفرة ومخطط أعباء المكتب ومقر إقامة المتربص ومراقبي التربص، على ألا يزيد عدد المتربصين عن خمسة (5) لكل مشرف.

التزامات المشرف على التربص:[3]

- التكفل بالمتربص؛
- ضمان التكوين المهني الأمثل للمتربص؛
- تأطير المتربص وتوجيهه ودعمه بمجهوداته الفكرية وتحسيسه بالتزاماته المهنية؛
- إعلام لجنة التكوين بالمجلس الوطني للمحاسبة في أجل شهر (01) واحد، بكل حالة من شأنها الإخلال بالسير العادي للتربص؛
- منح المتربص كل التسهيلات للمشاركة في أعمال التكوين الضرورية لتحضير للامتحانات وكذا في الاجتماعات التي ينظمها مراقب التربص.

---

[1] الجريدة الرسمية الجزائرية، المرسوم التنفيذي رقم (11-393) **يحدد شروط وكيفيات سير التربص المهني واستقبال ودفع أجر الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين**، المادة (09)، العدد65، ص18.

[2] الجريدة الرسمية الجزائرية، المرسوم التنفيذي رقم (11-393)، مرجع سابق، المادة(02)،(03)، ص18.

[3] الجريدة الرسمية الجزائرية، المرسوم التنفيذي رقم (11-393)، مرجع سابق، المادة(12)،ص19.

كذلك يلتزم المشرفون بدفع الأجور للمتربصين التابعين لهم، حسب الكيفيات المحددة بقرار من الوزير المكلف بالمالية[1].

التزامات المتربص:[2]

- انجاز التربص بانضباط؛
- حضور الاجتماعات الدورية التي يستدعيه إليها مراقب التربص؛
- احترام السلطة السلمية والامتثال للقواعد التأديبية والانضباط والسلوك المهني النموذجي الذي يحدده المشرف على تربصه؛
- الالتزام بالسلوك الحسن وارتداء هندام لائق الذي يشرف المهنة، بما يسمح بالتحفظ والقدرة والاندماج المعنوي؛
- الالتزام بالأحكام التشريعية والتنظيمية التي تسير وتنظم المهنة؛
- رفض كل مهمة لدى الزبائن الذين تعامل معهم أثناء فترة التربص، طيلة الثلاث (03) سنوات على الأقل التي تلي انتهاء تربصه المهني، ما لم يحظ بموافقة صريحة مسبقة من المشرف على التربص؛
- تحسين معارفه التقنية وتحيينها، وإثراء ثقافته العامة؛
- المشاركة في الأيام الدراسية التي ينظمها مراقب التربص؛
- تحرير تقرير سداسي يبين بصدق طبيعة وامتداد الأشغال المنجزة خلال السداسي المنصرم.

التزامات مراقب التربص:[3]

التأكد من:

- المواظبة والسلوك المهني للمتربص؛
- طبيعة الأعمال المنجزة ونوعيتها وكذا التقارير السداسية التي يجب أن يعدها المتربص؛
- محتوى التكوين المهني الذي يتلقاه المتربص؛
- كيفيات التكوين المهني الذي يتلقاه المتربص وقيمته.

كما يجب مراعاة أن لا يكون مراقب التربص مشاركا أو أجيرا لدى شركة المهنيين التي يتابع فيها المتربص تربصه، كما لا يمكن له الإشراف على أكثر من عشرة (10) متربصين في السنة.

[1] الجريدة الرسمية الجزائرية، المرسوم التنفيذي رقم (11-393)، مرجع سابق، المادة(20)، ص20.

[2] الجريدة الرسمية الجزائرية، المرسوم التنفيذي رقم (11-393)، مرجع سابق، المادة(13)، ص19.

[3] الجريدة الرسمية الجزائرية، المرسوم التنفيذي رقم (11-393)، مرجع سابق، المادة(15)، ص19

2- الاعتماد

لا يمكن لأي محافظ حسابات التسجيل في الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات ما لم يعتمد مسبقا من الوزير المكلف بالمالية[1].ويلزم الشخص الطبيعي المترشح لممارسة مهنة محافظ الحسابات بإرسال طلب الاعتماد، بواسطة رسالة موصى عليها إلى المجلس الوطني للمحاسبة، مرفقا بالوثائق الإدارية التالية:[2]

- شهادة الجنسية الجزائرية؛
- مستخرج من شهادة الميلاد رقم (12)؛
- نسخة طبق الأصل مصادق عليها للشهادة التي تمنح الحق في ممارسة المهنة؛
- مستخرج من صحيفة السوابق القضائية رقم (03).

تقوم أمانة المجلس الوطني للمحاسبة، بعد فحص مادي للوثائق بمنح وصل إيداع للمعني يكون مؤرخا ومرقما وموقعا، يسلم له شخصيا مقابل وصل استلام أو يرسل له بواسطة رسالة موصى عليها.

أما في حالة طلب الاعتماد من قبل الشخص المعنوي أو شركة محافظة حسابات، فإنه يتم بواسطة رسالة موصى عليها مقابل وصل استلام مرفقا بالوثائق الإدارية التالية:[3]

- نسخة من التصريح بالاكتتاب وإيداع رأسمال الشركة قيد التكوين؛
- نسخة من اعتماد كل شريك يكون اعتماده مفروضا؛
- نسخة من مشروع القانون الأساسي للشخص المعنوي يعده الموثق المكلف بتحرير العقد؛
- نسخة من العهدة الممنوحة للشخص المؤهل للقيام بالإجراءات الإدارية المتعلقة بطلب الاعتماد من قبل الشخص المعنوي.

3- التسجيل في الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات:

يلتزم الأشخاص الطبيعيون والمعنويون المترشحون لممارسة مهنة محافظ الحسابات لتسجيل في الجدول الخاص بالغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات بإرسال الوثائق الآتية إلى أمانة المجلس الوطني للمحاسبة:[4]

---

[1] الجريدة الرسمية الجزائرية، المرسوم التنفيذي رقم (10-01)، مرجع سابق، المادة(07)، ص05.

[2] الجريدة الرسمية الجزائرية، المرسوم التنفيذي رقم (11-30) المؤرخ في 2011/01/27، **يحدد شروط وكيفيات الاعتماد لممارسة مهنة الخبير محاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد**، المادة(02)، العدد07، ص20.

[3] الجريدة الرسمية الجزائرية، المرسوم التنفيذي رقم (11-30)، مرجع سابق، المادة(03)، ص20.

[4] الجريدة الرسمية الجزائرية، المرسوم التنفيذي رقم (11-30)، مرجع سابق، المادة (06)، ص21.

- نسخة مصادق عليها من الاعتماد؛
- شهادة الجنسية الجزائرية؛
- مستخرج من سجلات شهادة الميلاد (12)؛
- نسخة مصادق عليها مطابقة للشهادة التي تمنح الحق لممارسة المهنة؛
- مستخرج من صحيفة السوابق القضائية رقم(3)؛
- نسخة مصادق عليها من عقد الملكية أو عقد الإيجار للمقر المهني؛
- النسخة الأصلية لمحضر المعاينة يعده المحضر القضائي الذي يشهد على وجود المحل المهني والشروط المادية لممارسة المهنة؛
- نسخة مصادق عليها من شهادة الوجود تسلمها مفتشية الضرائب لمقر الممارسة الواجب تقديمها خلال شهرين(2) بعد تاريخ التسجيل في الجدول؛
- نسخة مصادق عليها من عقد أداء اليمين؛
- ست (06) صور شمسية ذات خلفية بيضاء؛
- تصريح شرفي بعدم تقاضي أجر تحت أي صفة كانت؛
- وثيقة تتعلق بالتحقيق الخاص بالأهلية، قصد التأكد من حسن سلوك المترشح لممارسة مهنة المحاسبة.

4- التعيين والاستقلالية

يتعين على مجلس الإدارة أو المكتب المسير أو المسير أو الهيئة المؤهلة إعداد دفتر شروط بغية تعيين محافظ أو محافظي حسابات من طرف الجمعية العامة، ويجب أن يتضمن دفتر الشروط ما يلي:[1]

- عرض عن الهيئة أو المؤسسة وملحقاتها المحتملة ووحداتها وفروعها في الجزائر وفي الخارج؛
- ملخص المعاينات والتحفظات الصادرة عن حسابات الدورات السابقة التي أبداها محافظ أو محافظو الحسابات المنتهية عهدتهم، وكذا الخاصة بالفروع إذا كان الكيان يقوم بإدماج الحسابات؛
- الوثائق الإدارية الواجب تقديمها؛
- نموذج رسالة الترشح؛

[1] الجريدة الرسمية الجزائرية، المرسوم التنفيذي رقم (11-32) المؤرخ في 2011/01/27، **يتعلق بتعيين محافظي الحسابات**، المادة (03)، العدد 07، المؤرخة في 2011/02/02، ص23.

- نموذج التصريح الشرفي الذي يبين وضعية الاستقلالية تجاه الكيان طبقا للأحكام التشريعية؛
- نموذج التصريح الشرفي بعدم وجود مانع يحول دون ممارسة المهنة؛
- المؤهلات والإمكانيات المهنية والتقنية.

بعدها يحق لمحافظ الحسابات المترشح بتقييم المهمة من خلال ترخيص من الكيان يسمح له بالإطلاع على تنظيم الكيان وفروعه، بالإضافة إلى التقرير الخاصة بالسنوات السابقة والوثائق الضرورية، وهذا في عين المكان دون إمكانية نقلها أو نسخها[1]، وهذا من أجل تحديد الموارد اللازمة للمهمة ومؤهلات المتدخلين وإعداد برنامج العمل وكذا أتعاب المهمة[2].

بعد ذلك تتم دراسة العروض من قبل جهاز التسيير المؤهل وعرضها على الجمعية العامة للفصل في تعيين محافظ الحسابات، بعدها يتم تبليغ محافظ الحسابات بتعيينه للقيام بالمهمة الذي بدوره يقوم بالرد خلال أجل أقصاه ثمانية (8) أيام من تاريخ التبليغ بالتعيين، بقبوله للعهدة[3].

وقد حددت عهدة محافظ الحسابات بثلاث (03) سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة، ولا يحق له التعيين ثانيتا إلا بعد مضي ثلاث (03) سنوات[4].

ومراعاة لمبدأ الاستقلالية فقد ألزم محافظ الحسابات بعدم تلقيه أي امتيازات أو أجرة مهما يكن شكلها، باستثناء الأتعاب والتعويضات، وان هذه الأتعاب لا يمكن بأي حال من الأحوال احتسابها على أساس النتائج المحققة من قبل الشركة أو الهيئة المعنية[5].

وقد حرص القانون في سبيل دعم هذا المبدأ على منع محافظ الحسابات من:

- القيام مهنيا بمراقبة حسابات الشركات التي يمتلك فيها مساهمات بصفة مباشرة أو غير مباشرة؛
- القيام بأعمال تسيير سواء بصفة مباشرة أو بالمساهمة أو الإنابة عن المسيرين؛
- قبول ولو بصفة مؤقتة، مهام المراقبة القبلية على أعمال التسيير؛
- قبول مهام التنظيم في محاسبة المؤسسة أو الهيئة المراقبة أو الإشراف عليها؛
- ممارسة وظيفة مستشار جبائي أو مهمة خبير قضائي لدى شركة أو هيئة يراقب حساباتها؛

---

[1] الجريدة الرسمية الجزائرية، المرسوم التنفيذي رقم (11-32)، **مرجع سابق**، المادة 05، ص24.

[2] الجريدة الرسمية الجزائرية، المرسوم التنفيذي رقم (11-32)، **مرجع سابق**، المادة 07، ص24.

[3] الجريدة الرسمية الجزائرية، المرسوم التنفيذي رقم (11-32)، **مرجع سابق**، المادة 14، ص24.

[4] الجريدة الرسمية الجزائرية، القانون (10-01)، **مرجع سابق**، المادة27، ص07.

[5] الجريدة الرسمية الجزائرية، القانون (10-01)، **مرجع سابق**، المادة37، ص08.

- شغل منصب مأجور في الشركة أو الهيئة التي راقبها بعد أقل من ثلاث(3) سنوات من انتهاء عهدته.

5- ممارسة المهنة وإعداد التقارير المنصوص عليها

تقوم على عاتق محافظ الحسابات مهمة المصادقة على صحة حسابات الشركات والهيئات وانتظامها ومطابقتها لتشريع المعمول به، وذلك في شكل تقارير حدده المشرع الجزائري معايير لها من أجل إحاطة مستعملها بكل ما من شأنه التأثير على اتخاذ قراراتهم تجاه الكيان وهي كما يلي:[1]

- معيار تقرير التعبير عن الرأي حول القوائم المالية: يقوم محافظ الحسابات بإعداد تقرير عام للتعبير عن الرأي بالمصادقة بتحفظ أو بدون تحفظ على انتظام وصحة القوائم المالية وكذا صورتها الصحيحة، أو رفض المصادقة عند الاقتضاء مع التبرير اللازم.
- معيار تقرير التعبير عن الرأي حول الحسابات المدعمة والحسابات المدمجة: يتم إعداد تقرير التعبير عن رأي محافظ الحسابات المدعمة والحسابات المدمجة وفق المبادئ والكيفيات المتعلقة بالمصادقة على الحسابات الفردية.
- معيار التقرير حول الاتفاقيات المنظمة: يقوم محافظ الحسابات بإعداد تقري خاص حول الاتفاقيات المبرمة التي تم الموافقة عليها من طرف الجمعية العامة أو الجهاز التداولي المؤهل، وهذا من أجل ضمان اطلاع المساهمين والمشاركين والغير عليها، وفي حالة لم يتم إخطار محافظ الحسابات بأية اتفاقية فإنه يعد تقريرا خاصا يشير فيه إليها.
- معيار التقرير حول المبلغ الإجمالي الأعلى خمسة (5) أو عشر (10) تعويضات: ويعد هذا التقرير الخاص بالمصادقة لإثبات التعويضات المنصوص عليها في أحكام القانون.
- معيار التقرير حول الامتيازات الخاصة الممنوحة للمستخدمين: تتم المصادقة على مبلغها الإجمالي من طرف محافظ الحسابات، استنادا إلى المعلومات المقدمة وتلك المحتمل ارتباطها خلال مهمته.
- معيار التقرير حول تطور نتيجة السنوات الخمس الأخيرة حسب السهم وحسب الحصة في الشركة: من خلال عرض النتيجة قبل الضريبة، الضريبة على الأرباح، النتيجة الصافية، عدد الأسهم والحصص، النتيجة حسب السهم أو الحصة، مساهمات العمال في النتيجة.

[1] الجريدة الرسمية الجزائرية، قرار مؤرخ في 24 جوان 2013، **يحدد محتوى معايير تقارير محافظ الحسابات**، العدد24،المؤرخة في 2014/04/30، ص(12-22).

- معيار التقرير حول إجراءات الرقابة الداخلية:يتضمن هذا التقرير تقييم محافظ الحسابات لصدق المعلومات الواردة في تقرير الكيان حول إجراءات الرقابة الداخلية المقدم للجمعية العامة، وليس حول الإجراءات في حد ذاتها.
- معيار التقرير حول استمرارية الاستغلال: يقدر محافظ الحسابات عند التخطيط وأداء مهمة المراقبة وكذا تحليل الوقائع والأحداث والتي تشكل مؤشرات تؤدي إلى التساؤل حول إمكانية استمرار الاستغلال.
- معيار التقرير المتعلق بحيازة أسهم الضمان.
- معيار التقرير المتعلق بعملية رفع رأس المال.
- معيار التقرير المتعلق بعملية تخفيض رأس المال.
- معيار التقرير المتعلق بإصدار قيم منقولة أخرى.
- معيار التقرير المتعلق بتوزيع التسبيقات على أرباح الأسهم.
- معيار التقرير المتعلق بتحويل شركات الأسهم.
- معيار التقرير المتعلق بالفروع والمساهمات والشركات المراقبة.

ويجب على محافظ الحسابات تسليم هذه التقارير المنصوص عليها على الأقل قبل خمسة عشر (15) قبل انعقاد اجتماع الجمعية العامة العادية أو غير العادية أو هيئة التداول المؤهلة، وذلك في مقر الكيان موضوع المراقبة، مقابل وصل استلام[1].

[1] الجريدة الرسمية الجزائرية، قرار مؤرخ في 12 جانفي 2014، **يحدد كيفيات تسليم تقارير محافظ الحسابات**، العدد 24، المؤرخة في 2014/04/30، ص22.

6- الشروط والمعايير الخاصة بمكاتب محافظ الحسابات

ألزم المشرع الجزائري المترشحين لممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد بإثبات وجود محل مهني عند إيداع طلب التسجيل، كما يمكن أن يكون المحل ملكا للمهني أو مستأجرا، على ألا تقل فترة الإيجار عن سنة، كما يجب أن يتوفر المحل المهني على شروط المساحة والمرافق الصحية التجهيزات اللازمة لسير العمل في أحسن الظروف[1].

فقد حدد المشرع 50م² كمساحة دنيا للمحل المهني، وبمساحة عمل لكل مساعد لا تقل عن 2,4 م²، كذلك يجب تخصيص مكان مناسب لأرشيف الملفات حسب عدد وحجم الأعمال، كما يجب كذلك أن يتوفر على المرافق الصحية، لاسيما الطاقة والماء التدفئة ودورات المياه، بالإضافة إلى التجهيزات الضرورية للممارسة النشاط، كتجهيزات وأثاث المكتب، تجهيزات الإعلام الآلي وحفظ وتأمين المعطيات المعلوماتية وتجهيزات الاتصال الضرورية.[2]

7- العقوبات التأديبية في حق المهنيين المخالفين

يعتبر كل تقصير في احترام قواعد الواجبات المهنية والأخلاقية، وكل اهمال صادر عن المهنيين المحاسبين بما فيهم محافظ الحسابات، سواء أكان شخصا طبيعيا أو شركة، على أنه خطأ مهنيا يعرض صاحبه لعقوبة تأديبية، بحسب درجة الخطأ المقترف، وقد صنفها المشرع كما يلي:

- خطأ من الدرجة الأولى: الإنذار؛
- خطا من الدرجة الثانية: التوبيخ؛
- خطا من الدرجة الثالثة: التوقيف المؤقت لمدة أقصاها (06) أشهر؛
- خطأ من الدرجة الرابعة: الشطب من الجدول.

[1] الجريدة الرسمية الجزائرية، المرسوم التنفيذي رقم(11-31) المؤرخ في 2011/01/27، **يتعلق بالشروط والمعايير الخاصة بمكاتب الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد**، العدد 07، المؤرخة في 2011/02/02، ص 22-23.

[2] الجريدة الرسمية الجزائرية، قرار مؤرخ في 2013/03/26، **يحدد شروط المساحة والمرافق الصحية والتجهيزات التي يجب توفرها في المحل المهني للخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد**، العدد48، المؤرخة في2013/09/29، ص15-16.

وتعد لجنة الانضباط والتحكيم للمجلس الوطني للمحاسبة، الهيئة الوحيدة المؤهلة للتحقيق في الشكاوى وتقدير درجة خطورة الأخطاء المرتكبة من قبل مهنيي المحاسبة، خلال ممارستهم وظيفتهم وإصدار العقوبات التأديبية.[1]

الفرع الثالث: الهيئات المشرفة على مهنة محافظ الحسابات في الجزائر

1- المجلس الوطني للمحاسبة

أنشي المجلس بموجب المرسوم التنفيذي رقم (96-318) المؤرخ في 1996/09/25، يوضع المجلس تحت سلطة الوزير المكلف بالمالية، ويمارس المجلس مهام الاعتماد، التقييس المحاسبي، وتنظيم ومتابعة المهن المحاسبية[2].

وينشأ لدى المجلس اللجان متساوية الأعضاء الآتية:[3]

- لجنة تقييس الممارسات المحاسبية والعناية المهنية والتي تتولى المهام التالية:

– وضع طرق العمل فيما يخص التطبيقات المحاسبية والعناية المهنية؛

– تحضير مشاريع آراء حول الأحكام المحاسبية الوطنية المطبقة على كل شخص طبيعي أو معنوي ملزم بمسك المحاسبة؛

– اقتراح كل الإجراءات التي تهدف تقييس المحاسبات؛

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

– ضمان تنسيق وتلخيص الأبحاث النظرية والمنهجية في مختلف ميادين المحاسبة؛

– تحضير مشاريع الآراء المتعلقة بالمعايير المعدة من المنظمات الدولية المختصة في التقييس المحاسبي وكذا تطبيقها، بالاتصال مع مختلف الهيئات المعنية.

- لجنة الاعتماد وتتولى المهام التالية:

– إعداد طرق العمل في مجال معالجة ملفات الاعتماد؛

---

[1] الجريدة الرسمية الجزائرية، المرسوم التنفيذي رقم 13-10 المؤرخ في 13جانفي2013، **يحدد درجة الاخطاء التأديبية المرتكبة من طرف الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد خلال ممارسة وظيفتهم وكذا العقوبات التي تقابلها**، العدد 03، المؤرخة في 2013/01/16، المادة 2-5، ص18.

[2] الجريدة الرسمية الجزائرية، مرسوم تنفيذي رقم (96-318)، **يتضمن إحداث المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه**، العدد 56، المؤرخة في 1996/09/29، ص18.

[3] الجريدة الرسمية الجزائرية، مرسوم تنفيذي رقم(11-24)، مرجع سابق، المواد 17-18-19-20-21-22، ص6-7.

- تحديد معايير وسبل الالتحاق بمهنة الخبير محاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد؛
- ضمان تسيير طلبات الاعتماد؛
- تحضير ملفات الاعتماد؛
- ضمان متابعة ونشر جدول المهنيين المعتمدين.

➢ لجنة التكوين وتتولى المهام التالية:

- إعداد طرق العمل فيما يخص مجال التكوين؛
- دراسة ملفات المشاركة في التربصات؛
- ضمان المتابعة الدائمة للتربصات؛
- توجيه المتربصين إلى المكاتب المحاسبية المعتمدة؛
- تسليم شهادات نهاية التربص؛
- تحضير برامج التكوين في مجال المعايير المحاسبية الدولية؛
- التعاون مع هياكل التكوين الأخرى والمعاهد المتخصصة في مختلف مجالات محاسبية؛
- المشاركة في تعيين لجان الامتحان لكل أنواع التكوين؛
- وضع بنك معطيات للمعايير الدولية الخاصة بتكوين مهني المحاسبة؛
- تنظيم ملتقيات وأيام دراسية ومؤتمرات وورشات عمل في مختلف ميادين المحاسبة والتدقيق.

➢ لجنة الانضباط والتحكيم وتتولى المهام التالية:

- إعداد طرق العمل فيما يخص مجال الانضباط والتحكيم والمصالحة؛
- دراسة الملفات المتعلقة بالحالات التأديبية لكل مخالفة أو إخلال بالقواعد المهنية والتقنية أو الأخلاقية المرتكبة من المهنيين تأدية مهامهم؛
- تحضير مشاريع الآراء حول الأحكام في ميدان التحكيم والانضباط؛
- ضمان دور أساسي في مجال الاستشارة والوقاية والمصالحة والتحكيم خلال المنازعات بين المهنيين والزبائن؛
- ضمان مهام الوقاية والمصالحة بين المهنيين؛

➢ لجنة مراقبة النوعية تتولى المهام التالية:

- إعداد طرق العمل في مجال نوعية الخدمات؛
- إبداء الآراء واقتراح مشاريع النصوص التنظيمية في مجال النوعية؛

- ضمان نوعية التدقيق الموكلة لمهني المحاسبة؛
- إعداد معايير تتضمن كيفيات تنظيم المكاتب وتسييرها؛
- إعداد التدابير التي تسمح بضمان مراقبة نوعية خدمات المكاتب؛
- ضمان متابعة مدى احترام قواعد الاستقلالية والأخلاقيات؛
- إعداد قائمة المراقبين المختارين من بين المهنيين من أجل ضمان مهام مراقبة النوعية؛
- تنظيم ملتقيات حول النوعية التقنية للأشغال والأخلاقيات والتصرفات التي يجب على المهنيين التحلي بها في مجال الاستشارة والعلاقات مع الزبائن.

2-الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات

وتعتبر الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات إحدى المجالس الثلاث التي استحدثت من خلال القانون 10-01.

ويتشكل المجلس من تسعة (09) أعضاء منتخبين من الجمعية العامة من بين الأعضاء المعتمدين والمسجلين في الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، الأعضاء المنتخبون هم الذين حصلوا على أعلى الأصوات والمعلن عنهم على التوالي، رئيسا وأميننا عاما، وأمينا للخزينة، ثلاثة (03) من بين الأعضاء يتم تعيينهم في المجلس الوطني للمحاسبة بقرار من وزير المالية، ويكلف المجلس بالمهام التي كفلها له المرسوم التنفيذي 11-26 المؤرخ في 2011/01/27.[1]

[1] الجريدة الرسمية الجزائرية، المرسوم التنفيذي رقم 11-26، المؤرخ في 27 جانفي2011، **يحدد تشكيلة المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وصلاحياته وقواعد سيره**، العدد 07،المؤرخة في 2011/02/02، المادة 03، 11، ص11.

ثانيا: الاستثمار الأجنبي المباشر في الجزائر وتداعيات إصلاح مهنة المحاسبة–محافظ الحسابات نموذجا_

الفرع الأول: التوافق بين المعايير الجزائرية للتدقيق والمعايير الدولية

1- التوافق في التدقيق

أمام زيادة حركة رؤوس الأموال الخارجية وتلاشي الحدود والحواجز أمامها وبروز ظاهرة العولمة الاقتصادية، أصبح واجبا توحيد القواعد والأسس على المستوى الدولي أو على الأقل تقليص حجم الاختلافات فيما بينها، وهذا لمعالجة المعلومات المالية وجعلها أكثر قابلية للمقارنة، للاستفادة منها بأكبر قدر ممكن ومن قبل جميع المستفيدين الداخليين والخارجيين.

أما التوافق فيما يتعلق بالتدقيق فيقصد به تضييق الاختلافات فيما يخص الأسس والقواعد التي يعتمد عليها المدقق في عمله من أجل تحقيق جملة من الأهداف، بحيث تصبح مخرجات هذه العملية تقريبا موحدة، وهذا الأمر يعتبر ضروريا لتحقيق اكبر فائدة من التقارير التي يصدرها المدقق للمستفيدين منها.

2- مزايا التوافق الدولي في ممارسات التدقيق

يحقق التوافق الدولي في ممارسات التدقيق عدة مزايا، فهو يفيد في:

- تحسين عملية اتخاذ القرارات من قبل المستثمرين الذين يتطلعون إلى العمل خارج حدود بلدانهم؛
- زيادة المعلومات المقارنة لنتائج عمليات المؤسسات في الدول المختلفة؛
- زيادة الإطلاع على عمليات المؤسسات متعددة الجنسيات؛
- تخفيض التكاليف الخاصة بالأنظمة وإدارتها عن طريق إزالة الازدواج في البيانات والمعلومات المالية المنشورة؛
- تسهيل عملية الاتصال وتقليص درجة الغموض في تفسير المعلومات المالية؛
- توفير معلومات أفضل تفيد كل الأطراف المستفيدة؛
- زيادة كفاءة أسواق رأس المال، وهذا جراء تحقيق التوافق الدولي على مستوى ممارسات عملية التدقيق.

3- المعايير الدولية للتدقيق

تحتوي المعايير الدولية للتدقيق على المبادئ والإجراءات الجوهرية والإرشادات والإيضاحات المتعلقة بتدقيق القوائم المالية، ويمكن تعريفها على أنها قرائن أو قواعد توضح العرف المهني الدولي المتفق عليه والتي يمكن اللجوء إليها عند قصور المعايير المحلية، وبالتالي

فإن المعايير الدولية للتدقيق تمثل أنماطا لما يجب أن يكون عليه الأداء الفعلي لممارسي المهنة عبر العالم[1].

1-3 عرض المعايير الدولية للتدقيق

نتيجة لتزايد الاهتمام بمعايير المحاسبة والتدقيق، تأسس الإتحاد الدولي للمحاسبين في 07-10-1977 بموجب اتفاقية بين 63 منظمة وهيئة محاسبية تمثل 49 دولة[2]، وقد انبثقت عن الإتحاد لجنة المعايير أو الأدلة الدولية للتدقيق، والتي تهتم بإصدار المعايير الدولية للتدقيق نيابة عن الإتحاد، وقد بدأت في إصدار المعايير بهدف توحيد الممارسات المهنية عبر كافة أنحاء العالم.

الجدول رقم 03: معايير التدقيق الدولية وفق آخر إصدار (2015)

رمز المعيار	عنوان المعيار	رمز المعيار	عنوان المعيار
299-200	**المبادئ العامة والمسؤوليات**	520	الإجراءات التحليلية
200	الأهداف العامة للمدقق المستقل وإجراءات عملية التدقيق وفقا للمعايير الدولية للتدقيق	530	أخذ عيينات التدقيق
210	الموافقة على شروط التكليف بالتدقيق	540	تدقيق التقديرات المحاسبية بما في ذلك القيمة العادلة والإفصاحات ذات العلاقة
220	رقابة جودة تدقيق القوائم المالية	550	الأطراف ذات العلاقة
230	وثائق التدقيق	560	الأحداث اللاحقة
240	مسؤوليات المدقق المتعلقة بالاحتيال عند تدقيق القوائم المالية	570	المنشأة المستمرة
250	مراعاة القوانين والأنظمة عند تدقيق البيانات المالية	580	الإقرارات الخطية
260	الاتصال بالقائمين على الحوكمة	**699-600**	**الاستفادة من عمل الآخرين**
265	الإبلاغ عن القصور في الرقابة الداخلية للمكلفين بالحوكمة والإدارة	600	الاعتبارات الخاصة-عمليات تدقيق البيانات المالية

[1] حسين أحمد دحدوح، حسين يوسف القاضي، **مراجعة الحسابات المتقدمة (الإطار النظري والإجراءات العملية)**، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، الجزء الأول، 2009، ص 66 .

[2] أمين عبد الله خالد، **علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية**، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2008، ص 95.

399-300	تقييم المخاطر والاستجابة في تقدير الأخطاء	610	استخدام عمل المدققين الداخليين
300	التخطيط لتدقيق القوائم المالية	620	استخدام عمل مدقق خبير
315	تحديد وتقييم مخاطر الخطأ الجوهري من خلال فهم المنشأة وبيئتها	799-700	نتائج وتقارير التدقيق
320	الأهمية النسبية في تخطيط وأداء عملية التدقيق	700	تكوين رأي وإعداد التقارير حول البيانات المالية
330	استجابة المدقق للمخاطر المقيمة	705	التعديلات على الرأي الوارد في تقرير المدقق المستقل
402	اعتبارات التدقيق المتعلقة بالمنشآت الخدمية	706	فقرات التأكيد والفقرات الأخرى في تقرير المدقق المستقل
450	تقييم البيانات الخاطئة المحددة خلال عملية التدقيق	710	المعلومات المقارنة- الأرقام المقابلة والبيانات المالية المقارنة
599-500	أدلة التدقيق	720	مسؤوليات المدقق المتعلقة بالمعلومات الأخرى في المستندات التي تحتوي على بيانات مدققة
500	أدلة التدقيق	899-800	المجالات المتخصصة
501	أدلة التدقيق-اعتبارات محددة لبنود مختارة	800	الاعتبارات الخاصة-عمليات تدقيق البيانات المالية المعدة وفقا لأطر الأهداف الخاصة
505	المصادقات الخارجية	805	الاعتبارات الخاصة- عمليات تدقيق بيانات مفردة ومكونات أو حسابات أو بنود محددة في بيان مالي
510	عمليات التدقيق الأولية-الأرصدة الافتتاحية	810	عمليات إعداد التقارير حول البيانات المالية الملخصة

المصدر: Handbook of International Quality Control, Auditing, Review,Other Assurence, And Related Services Pronouncements, 2015, Part 1.

ترجمة المجمع العربي للمحاسبين القانونيين.

2-3- أهمية المعايير الدولية للتدقيق

ترجع أهمية المعايير الدولية للتدقيق لعدة اعتبارات أهمها[1]:

- تعتبر بمثابة المكمل للمعايير الوطنية؛
- تشجع التعاون بين مكاتب التدقيق المحلية والدولية؛
- إن تغيرات مثل العولمة، تحرر التجارة الدولية، وتكنولوجيا المعلومات ستفرض الحاجة لتوحيد معايير التدقيق، وستكون معايير التدقيق هي الأساس في هذا التوحيد؛
- إن معايير التدقيق الدولية أكثر تجانسا بين الدول بالمقارنة بغيرها من المعايير الوطنية لدول كثيرة؛
- إن انتشار الشركات متعددة الجنسيات يوجب الاعتماد على معايير التدقيق الدولية في تدقيق حساباتها، وهذا لاتسامها بالكثير من الاختلافات سواء في الثقافة أو النظم الاقتصادية والسياسية والحدود الجغرافية، لذلك فإن معايير التدقيق الدولية تعتبر في هذا الخصوص أكثر أهمية مقارنة بنظيرتها في البيئة المحلية؛
- وجود مجموعة من المعايير الدولية للتدقيق والتي يكون هناك علم بضرورة تطبيقها سوف يعطي مستخدمي تقارير التدقيق الموجودين في بلدان أخرى ثقة مبررة برأي مدقق المدقق الخارجي.

3-3 أهداف المعايير الدولية للتدقيق:

تسعى المعايير الدولية للتدقيق إلى تحقيق ما يلي[2]:

- معالجة احتمال حدوث مشاكل عند إعداد ومراجعة القوائم المالية الموحدة للشركات متعددة الجنسيات؛
- جعل القوائم المالية الصادرة عن الشركات الدولية ذات موثوقية وصالحة للمقارنة والتحليل المالي؛
- سهولة إجراء مقارنات في القوائم المالية في أكثر من دولة وزيادة مجال اتخاذ القرارات الاستثمارية؛

---

[1] محمد أمين مازون، **التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الجزائر**، مذكرة ماجستير، قسم العلوم التجارية، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة الجزائر 3، 2011، ص77-78.

[2] عيد حامد معيوف الشمري، **معايير المراجعة الدولية ومدى إمكانية استخدامها في تنظيم الممارسات المهنية بالمملكة العربية السعودية**، الإدارة العامة للبحوث، الرياض، المملكة العربية السعودية، الطبعة الأولى، 1994، ص 35.

- وجود المعايير الدولية للتدقيق جنبا إلى جنب مع معايير المحاسبة الدولية يفيد المستثمرين الذين يتخذون قراراتهم على الاعتبارات الدولية أكثر من اعتمادهم على ظروف البيئة المحلية.

4- المعايير الجزائرية للتدقيق

في خضم الإصلاحات التي باشرتها وزارة المالية فيما يتعلق بالمهن المحاسبية، فقد أصدرت خلال سنة 2016 لغاية الآن، وعلى مرحلتين ثمانية معايير (08) معايير جزائرية للتدقيق (NAA)، وهذا من الخلال:

- المقرر 02 المؤرخ في 2016/02/04 والذي ضم:[1]
  - المعيار الجزائري للتدقيق-210- اتفاقيات حول مهام التدقيق؛
  - المعيار الجزائري للتدقيق-505- التأكيدات الخارجية؛
  - المعيار الجزائري للتدقيق-560- أحداث تقع بعد إقفال الحسابات (الأحداث اللاحقة)؛
  - المعيار الجزائري للتدقيق-580- التصريحات الكتابية.
- المقرر 150 المؤرخ في 2016/10/11، وضم:[2]
  - المعيار الجزائري للتدقيق-300- تخطيط تدقيق الكشوفات؛
  - المعيار الجزائري للتدقيق-500- العناصر المقنعة؛
  - المعيار الجزائري للتدقيق-510- مهام التدقيق الأولية- الأرصدة الافتتاحية؛
  - المعيار الجزائري للتدقيق-700- تأسيس الرأي وتقرير التدقيق على الكشوفات المالية.

5- مدى مسايرة النصوص القانونية والمعايير الجزائرية للتدقيق التي تنظم المهنة مع المعايير الدولية للتدقيق

من خلال اطلاعنا على النصوص القانونية التي تنظم مهنة التدقيق في الجزائر، لاسيما القانون 10-01 والمراسيم والقرارات المكملة له، وكذا معايير التدقيق الجزائرية التي صدرت مؤخرا لاحظنا أن الجزائر بدأت شيئا فشيئا تعمل على تدويل الإجراءات والسياسات التي تحكم مهنة التدقيق في الجزائر، وهذا من اجل الحصول على المزايا الاقتصادية الناجمة عن هذا التوافق.

[1] المقرر 02 المؤرخ في 2016/02/04، **مرجع سابق**.

[2] المقرر 150 المؤرخ في 2016/10/11، **مرجع سابق**.

1-5 نقاط التوافق

✓ **تبني جملة من المعايير الدولية بشكل حرفي**

تعتبر المعايير التي أصدرتها وزارة المالية مؤخرا(NAA)، والتي تعتبر بداية للمزيد من المعايير التي ستعرف النور في المستقبل القريب بمثابة نسخة تتوافق مع المعايير الدولية للتدقيق (ISA) والتي يصدرها مجلس المعايير الدولية للمحاسبة، سواء من حيث الرمز أو المحتوى.

الجدول رقم 04: توافق المعايير الجزائرية للتدقيق (الصادرة مؤخرا) مع معايير التدقيق الدولية

الرمز	المعايير الجزائرية للتدقيق	الرمز	معايير التدقيق الدولية
NAA210	اتفاق حول مهام التدقيق	ISA210	الموافقة على شروط التكليف بالتدقيق
NAA300	تخطيط تدقيق الكشوفات	ISA300	التخطيط لتدقيق القوائم المالية
NAA500	العناصر المقنعة	ISA500	أدلة التدقيق
NAA505	التأكيدات الخارجية	ISA505	المصادقات الخارجية
NAA510	مهام التدقيق الأولية الأرصدة الافتتاحية	ISA510	عمليات التدقيق الأولية الأرصدة الافتتاحية
NAA560	أحداث تقع بعد إقفال الحسابات أحداث لاحقة	ISA560	الأحداث اللاحقة
NAA580	التصريحات الكتابية	ISA580	الإقرارات الخطية
NAA700	تأسيس الرأي وتقرير التدقيق على الكشوفات المالية	ISA700	تكوين رأي وإعداد تقارير حول البيانات المالية

المصدر: من إعداد الباحثين بناءا على ما سبق.

✓ **التقرير حول إجراءات الرقابة الداخلية**

وهو ما نص عليه القرار المؤرخ في 2013/06/24 كأحد معايير التقرير تحت عنوان "معيار التقرير حول إجراءات الرقابة الداخلية" وهو ما يتوافق والمعيار الدولي للتدقيق ISA (265) "الإبلاغ عن القصور في الرقابة الداخلية للمكلفين بالحوكمة والإدارة".

✓ **التقرير حول استمرارية الاستغلال**

كذلك أقر المشرع الجزائري من خلال القرار المؤرخ في 2013/06/24، الفصل الثامن "معيار التقرير حول استمرارية الاستغلال"، بحيث يقوم محافظ الحسابات بتدقيق وتقييم مدى قدرة الكيان على متابع استغلاله أو نشاطه، وهو ما يتوافق مع المعيار الدولي للتدقيق (ISA570) "النشأة المستمرة" أو الاستمرارية.

✓ **رقابة الجودة**

وهو ما نص عليه القانون 10-01 من خلال المادة رقم (05)، والتي بمقتضاها ينشأ لدى المجلس الوطني للمحاسبة لجنة لمراقبة النوعية، وهو ما يتوافق مع المعيار الدولي (ISA220) "رقابة جودة تدقيق القوائم المالية".

✓ **التوثيق وحفظ الملفات**

نص القانون 10-01 من خلال المادة رقم (40)، على ضرورة الاحتفاظ بملفات الزبائن لمدة 10 سنوات بعد نهاية عهدته، وهذا ما يتوافق مع المعيار الدولي (ISA230) " التوثيق".

✓ **تقرير حول تدقيق معلومات لأغراض خاصة**

وفي هذا الخصوص أشار القرار المؤرخ في 2013/06/24 إلى أن تقرير محافظ الحسابات ينقسم إلى جزئين:

- الجزء الأول: التقرير العام لتعبير عن الرأي؛
- الجزء الثاني: المراجعات والمعلومات الخاصة.

وهو ما يتوافق مع المعيار الدولي (ISA805) "الاعتبارات الخاصة- تدقيق بيانات مفردة ومكونات أو حسابات أو بنود محددة في البيان المال".

2-5 نقاط عدم التوافق

ما يمكن استقراؤه من خلال الوقت الراهن، هو أن الجزائر قطعت شوطا مهما في عملية التوافق مع المعايير الدولية للتدقيق، إلا أن هناك بعض العناصر التي لم يشملها التوافق بعد، أو بالأحرى تبنيها نظرا إلى أن الإصلاحات لا تزال في بدايتها، وكذلك إتباع سياسة التدرج في الإصلاحات حتى يكون هناك توازن على الصعيد العملي والتكويني.

ومن بين النقاط التي لم تشملها بعد الإصلاحات التوافقية إن صح التعبير ما يلي:

✓ تدقيق التقديرات المحاسبية؛

✓ عينات التدقيق؛

✓ الاعتماد على عمل المدقق الداخلي؛

✓ الاعتماد على عمل الخبراء المختصين؛

✓ تقييم المخاطر.

الفرع الثاني: الاستثمار الأجنبي المباشر

بعد التغيرات التي شهادتها الساحة الدولية منذ الثمانينيات من القرن الماضي، نتيجة توقف تدفق القروض الخارجية إلى الدول النامية عقب أزمة المديونية الخارجية وانخفاض حجم المساعدات الخارجية، هذه العوامل وغيرها أدت إلى المنافسة وبشدة من أجل استقطاب

الاستثمارات الأجنبية المباشرة، مما أدى في النهاية إلى تعاظم دورها كمصدر من مصادر التمويل الدولي، ولم تتوانى هذه الدول في تقديم كل التسهيلات والحوافز إيماننا منها بأهمية الدور الذي تلعبه في تدعيم جهودها التنموية في خلق فرص عمل وتنشيط القدرات الإنتاجية، وتطوير المهارات والقدرات الابتكارية.

1- تعريف الاستثمار الأجنبي

لقد أصبحت الأسواق الوطنية أسواقا دولية للتجارة والمال، أطرافها المتعاملة هي المشروعات وموضوعها يتناول السلع والخدمات، وتتميز بالتخصص والمهارات التكنولوجية المختلفة، وهو ما يعرف بالنشاط الدولي للإعمال، والذي من أبرز صوره الاستثمارات الدولية بشقيها، الحقيقي في شكل أصول ملموسة أو توظيفات في شكل أوراق مالية وعملات.

وقد عرف الاستثمار الأجنبي على أنه: " كل استثمار يتم خارج موطنه بحثا عن دولة مضيفة سعيا وراء تحقيق حزمة من الأهداف الاقتصادية والمالية والسياسية سواء لهدف مؤقت أو لأجل محدد لآجال طويلة". وتم تعريف أيضا على أنه"كل استثمار يجري في الخارج لموارد مالية يملكها بلد من البلدان".[1]

2- مفهوم الاستثمار الأجنبي المباشر

1-2 الاستثمار الأجنبي المباشر

يرى Bernard Hurgenier بأنه" قيام مؤسسة بإنشاء فرع لها في الخارج، أو زيادة رأس مال هذا الأخير (توسيعه)، أو المشاركة في إنشاء مؤسسة جديدة، أو المساهمة في مؤسسة قائمة، شرط أن يكون للطرف الأجنبي تأثير حقيقي في تسيير هذه المؤسسة".[2]

أما تعريف الاستثمار الأجنبي المباشر وفقا لأهم المنظمات الولية المعنية على غرار صندوق النقد الدولي IMF ومؤتمر الأمم المتحدة للتجارة والتنمية UNCTAD ومنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية OECD، فهو ذلك النوع من أنواع الاستثمار الدولي الذي يعكس حصول كيان مقيم (المستثمر المباشر) في اقتصاد ما على مصلحة دائمة في مؤسسة مقيمة (مؤسسة الاستثمار المباشر) في اقتصاد آخر، وتنطوي المصلحة الدائمة على وجود علاقة طويلة الأجل بين المستثمر المباشر والمؤسسة، إضافة إلى تمتع المستثمر بدرجة كبيرة من النفوذ في إدارة المؤسسة، ولا يقتصر الاستثمار المباشر على المعاملة المبدئية أو الأصلية التي أدت إلى قيام

[1] عميروش محند شلغوم، **دور المناخ الاستثماري في جذب الاستثمار الأجنبي إلى الدول العربية**، مكتبة حسين العصرية، بيروت، لبنان، 2012، ص15.

[2] عميروش محند شلغوم، **مرجع سابق**، ص17.

العلاقة المذكورة بين المستثمر والمؤسسة، بل يشمل أيضا جميع المعاملات اللاحقة بينهما، وجميع المعاملات فيما بين المؤسسات المنتسبة، سواء كانت مساهمة أو غير مساهمة[1].

فيما يخص التعريف الثاني لمنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية OECD يقوم على أهداف إحصائية، لأن عملية قياس حركة الاستثمارات الأجنبية المباشرة لا يمكن أن يتم توحيد التعاريف المستعملة من طرف الدول المستثمرة والدول المضيفة، لذلك فإن المنظمة قامت بعدة إجراءات للوصول إلى وضع تعريف واحد مرجعي للدول الأعضاء.

ويتمثل في "كل شخص طبيعي، كل مؤسسة عامة أو خاصة، كل حكومة، كل مجموعة من المؤسسات لديها الشخصية المعنوية والمرتبطة فيما بينها تعتبر مستثمرا أجنبيا إذا كان لديه مؤسسة للاستثمار الأجنبي، ويعني كل فرع أو شركة تابعة تقوم بعمليات استثمارية في بلد إقامة المستثمر الأجنبي".[2]

3- دور الاستثمار الأجنبي المباشر في بعث التنمية الاقتصادية

تمثل الاستثمارات عملية بناء للأصول المادية الثابتة وزيادة التكوين الرأسمالي، وبهذا يؤدي الإنفاق الاستثماري إلى زيادة القدرات الإنتاجية للبلاد، ورفع معدل النمو وتحسين الوضع الاقتصادي بصورة عامة، وتساهم عمليات الاستثمار الموجهة بصورة صحيحة إلى إقامة التناسبات الصحيحة فيما بين القطاعات الاقتصادية، وزيادة التشابك والترابط بين هذه القطاعات الاقتصادية، بما يحقق وحدة الاقتصاد الوطني وتكامل فروع الإنتاج ودفع عملية التنمية إلى الأمام بصورة متواصلة.

ولهذا طالما نظر اقتصاد التنمية باستمرار إلى تأثير الاستثمار الأجنبي المباشر على الدول النامية بطريقة إيجابية، وهو منظور ناشئ من التجربة الناجحة للاقتصاديات الرأسمالية والأسواق الحرّة، فالمستثمرين الأجانب يجلبون مواد جديدة نادرة، رأس المال، التكنولوجيا، الإدارة، ومهارة التسويق للبلد المضيف، ووجود المستثمرين يزيد من المنافسة وتحسين الكفاءة ومن فرص العمل ويحسن توزيع الدخل، وضمن هذا الإطار من الصعب أن لا نصل إلى استنتاجات إيجابية عن مساهمة الاستثمار الأجنبي المباشر في التنمية[3]، فمجرد دخول الشركات

---

[1] المؤسسة العربية لضمان الاستثمار وائتمان الصادرات، **تقرير مناخ الاستثمار في الدول العربية**، الشويخ، الكويت، 2016، ص 20.

[2] عميروش محند شلغوم، **مرجع سابق**، ص19.

[3] أ.براهمية أمال، أ.سلايمية ظريفة، التعجيل بالتغيير- تعزيز الاستثمار الأجنبي المباشر هو المفتاح للتنمية، **مداخلة مقدمة في الملتقى الدولي حول سياسات التمويل وأثره على الاقتصاديات والمؤسسات**، جامعة بسكرة، يومي 21-22 نوفمبر 2006.

الأجنبية إلى الدول المضيفة يؤدي ذلك إلى زيادة المنافسة في السوق المحلي لهذه الدول، الأمر الذي يدفع الشركات الوطنية نحو استخدام التكنولوجيا القائمة بأكثر كفاءة من أجل مسايرة الشركات المنافسة لها، كذلك إدخال التكنولوجيات الحديثة إلى الدول المضيفة يتطلب تحديث رصيد رأس المال البشري المتاح في هذه الدول، وبالتالي فإن دخول الشركات الأجنبية يؤدي إلى تدريب وتأهيل العمالة المحلية في هذه الدول من خلال قيام الشركات الأجنبية بخلق حافز لدى الشركات الوطنية نحو تدريب العمالة الخاصة بها من ناحية، وانتقال العمالة المدربة والمؤهلة من الشركات الأجنبية إلى الشركات الوطنية من ناحية أخرى، بالإضافة إلى التأثر بالممارسات الإدارية التي تنتهجها الشركات الأجنبية والتي تعتبر الأكثر فاعلية في هذا المجال.[1]

4- الاستثمار الأجنبي المباشر في الجزائر

شهدت الجزائر عام 2015 استثمارات أجنبية مباشرة سلبية قيمتها 587.3 مليون دولار، وذلك حسب تقديرات UNCTAD، كما بلغت أرصدة الاستثمارات الأجنبية المباشرة الواردة إلى الجزائر بنهاية عام 2015 نحو 26.5 مليار دولار، وتمثل 3.2 من إجمالي العربي خلال نفس الفترة.

وخلال الفترة الممتدة من 2003 إلى 2015 بلغ عدد مشروعات الاستثمار الأجنبي المباشر في الجزائر 381 مشروعا، يتم تنفيذها من قبل 315 شركة عربية وأخرى أجنبية، وتشير التقديرات على أن التكلفة الاستثمارية الإجمالية لتلك المشروعات تبلغ نحو 60 مليار دولار وتوظف نحو 92 ألف عامل.

[1] د. أمجد الشوربجي، أثر الاستثمار الأجنبي المباشر على النمو الاقتصادي في منطقة الشرق الأوسط وشمال إفريقيا، **مداخلة مقدمة ومنشورة في الملتقى العلمي الدولي حول إشكالية النمو الاقتصادي في بلدان الشرق الأوسط وشمال إفريقيا**، جامعة الجزائر، يومي 14-15 نوفمبر2006.

الجدول رقم 01: تدفقات الاستثمار الأجنبي المباشر إلى الجزائر خلال الفترة (2003-2015)

العام	عدد المشروعات	التكلفة (مليون دولار)	عدد الوظائف	عدد الشركات
2003	23	5046.3	4732	22
2004	19	857.2	3334	19
2005	45	10545.3	11049	43
2006	50	9686.6	9491	45
2007	29	4070.1	5711	28
2008	75	16408.2	27305	66
2009	32	2605.1	5872	28
2010	21	1367.4	3797	17
2011	27	1431.6	2565	24
2012	18	2376.8	4951	17
2013	16	4284.6	7298	12
2014	13	535.5	2130	13
2015	13	749.4	3758	13
الإجمالي	**381**	**59964**	**91993**	**315**

المصدر: FDI Intelligence From The Financial Times نقلا عن المؤسسة العربية لضمان الاستثمار وائتمان الصادرات

(تقرير مناخ الاستثمار في الدول العربية لسنة 2016).

الجدول رقم 02: الاستثمار الأجنبي الوارد إلى الجزائر

السنوات / الاستثمار الأجنبي المباشر	2012	2013	2014	2015
رصيد الاستثمار الأجنبي المباشر (مليون دولار)	23620	25312.9	26819.6	26232.3
التدفقات (مليون دولار)	1499.4	1692.9	1506.7	-587.3

المصدر: مؤتمر الأمم المتحدة لتجارة والتنمية (UNCTAD) نقلا عن المؤسسة العربية لضمان الاستثمار وائتمان الصادرات

(مناخ الاستثمار في الدول العربية لسنة 2016).

التشريعات القانونية كمحفز للاستثمار الأجنبي المباشر

تعد قدرة الدولة على بناء قاعدة قانونية مسايرة للتشريعات الدولية محفز للاستثمارات الأجنبية، وتكون هذه القاعدة في شكل توفير إطار تشريعي وتنظيمي للاستثمار الأجنبي المباشر.

يمثل الإطار التشريعي والتنظيمي الكيان الحاكم لكافة أوجه النشاط الاقتصادي الذي يعمل فيه الاستثمار الأجنبي المباشر، فبقدر ما يكون محكما ومنظما وغير معقد يكون محفز للاستثمار الأجنبي، ولكي يكون هذا الإطار أكثر تحفيزا لابد من وجود بعض مقومات أهمها:

- وجود قانون موحد للاستثمار يتسم بالوضوح والاستقرار والشفافية، وعدم التعارض مع التشريعات الأخرى ذات الارتباط، وان يكون متوافقا مع القواعد والتنظيمات الدولية؛
- وجود ضمانات كافية لحماية المستثمر من المخاطر السياسية؛
- وجود نظام قضائي قادر على تنفيذ القوانين، التعاقدات وحل النزاعات التي تنشأ بين المستثمر والدولة المضيفة بكفاءة عالية؛

بالإضافة إلى أن يكون النظام الإداري القائم على الاستثمار يتميز بسلامة الإجراءات ووضوحها، عدم تفشي البيروقراطية، سهولة الحصول على البيانات وبشكل دقيق ومفصل في الوقت المناسب، ويعتبر هذا كله من العوامل المحفزة لجذب الاستثمار الأجنبي المباشر.[1]

[1] أ. بولرباح غريب، **العوامل المحفزة لجذب الاستثمارات الأجنبية المباشرة وطرق تقييمها - دراسة حالة الجزائر**، مقال بمجلة الباحث، العدد العاشر، جامعة ورقلة، 2012، ص 103.

الفرع الثالث: التدقيق وأثره على القرار الاستثماري

1- مستخدمو تقرير المدقق

يوجد العديد من الأطراف أصحاب المصلحة في المؤسسة ممن تهمهم نتيجتها وشكل تدفقات الأموال فيها، فيلجؤن إلى تقرير المدقق والذي على أساسه يقومون باتخاذ أنسب القرارات المتعلقة بهم، وتتوفر القوائم المالية المعدة وفقا للمعايير المحاسبية المتعارف عليها على كل المعلومات المالية التي تهم أصحاب المصالح، والتي يضفي عليها المدقق المصداقية من خلال إبداء رأيه في شكل تقرير نهائي، وبناءا على ذلك ينقسم مستخدمو القوائم المالية المستفيدين من تقرير التدقيق إلى:

- مستخدمين داخليين: والمقصود بذلك استخدام المعلومات تداخل المؤسسة في الوقت المناسب، ويشمل الإدارة العليا، خلية التدقيق، ومصلحة المحاسبة والمالية.
- مستخدمين خارجيين: ويقصد بهم أصحاب المصالح الذين لا يتدخلون في العمليات التسييرية للمؤسسة ويشمل المستثمرين، والمساهمين، الجهات الحكومية، الموردون والزبائن.[1]

2- تقرير المدقق وقرارات الاستثمار

إن القرارات التي يمكن أن يتخذها المستثمرون الحاليين والمتوقعون فيما يتعلق بمؤسسة ما هي بيع حق من حقوق الملكية في المؤسسة أو الاستمرار في حيازته أو شرائه أو عدم شراء حق من هذه الحقوق، ومن هنا تنبع أهمية تقرير المدقق من كونه الوسيلة التي تعبر عن رأيه حول مدى عدالة البيانات والقوائم المالية، فهذا التقرير يساعد المستثمرين الحاليين والمتوقعين على اتخاذ القرارات المناسبة التي تحافظ على قيمة أموالهم المستثمرة.

فمن خلال هذا التقرير يحدد المدقق مسؤوليته عن تدقيق القوائم المالية، وابلاغهم بطبيعة ونطاق مهمته، وهو بذلك يساهم في تحديد نقاط القوة والضعف في المركز المالي والتدفقات المستقبلية المتوقعة من خلال تقديم معلومات حول التغيرات الجوهرية في موارد والتزامات المؤسسة، وبالتالي التنبؤ بأداء المؤسسة من خلال توفير لهم كل الضمانات التي من شأنها أن تخلق جو من الثقة في المعلومات المالية، ومن هنا تقع على عاتق المدقق تقديم أداء غير متحيز للمستثمرين بخصوص عدالة القوائم المالية، لذا يجب أن يتحلى بالاستقلالية اللازمة، والخبرة والمعرفة الكافية للوقوف على مدى صدق المركز المالي للمؤسسة، وباعتبارهم يمثلون الملكية الغائبة نتيجة لظهور علاقات الوكالة، طالما أن

[1] شدري معمر سعاد، **التقارير المالية للمراجع وأثرها على اتخاذ القرارات في الأزمات المالية العالمية**، أطروحة دكتوراه، قسم علوم التسيير، تخصص مالية مؤسسة، جامعة بومرداس، 2015، ص88.

قراراتهم تعتمد على القوائم المالية التي تعدها الإدارة فإنهم يضعون الثقة في المدقق لينوب عنهم في التأكد من سلامة وعدالة القوائم المالية.

فالمستثمر الحالي الذي يواجه خيار البيع أو الحيازة يحتاج إلى معلومات تساعده في تقييم كل بديل من البديلين لاختيار القرار المناسب، في حين يحتاج المستثمر المتوقع الذي يواجه خيار شراء او عدم شراء حق من حقوق الملكية في مؤسسة ما إلى معلومات تساعده في تقييم البدائل هو أيضا.[1]

3- دور التدقيق في تفعيل الاستثمار على المستوى الدولي

يعد الاستثمار من أكثر أشكال النشاط الاقتصادي حضورا وإثارة للاهتمام من قبل الدارسين، والمهتمين، متخذي القرارات الاقتصادية، وذلك لما يلعبه من دور مهم وكأساس لا غنى عنه في تحقيق التطور والتنمية الاقتصادية في مختلف الدول، وبالتالي فالدول النامية تعول عليه في حل الكثير من المشاكل التي تعاني منها، كالفقر والبطالة، التنمية الاقتصادية المعتمدة على الاستثمار، فكان لابد من وضع المعايير والقوانين التي تساعد على زيادة الاستثمارات، وزيادة ثقة المستثمرين في المناخ الاستثماري من مختلف دول العالم، فكانت من أهم هذه القوانين هي إجبار الشركات على تدقيق قوائمها المالية، وإبداء رأي فني محايد حول صدق وعدالة القوائم المالية وأنها أعدت وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، وباعتبار ان القوائم المالية هي المصدر الاساسي للمستثمر للحصول على المعلومات، كان لابد من زيادة ثقته بهذه القوائم وكذا زيادة ثقته بالمدقق واستقلاليته، فالوجود الفعلي لمهنة التدقيق يعتمد على هذا الأمر ذاته، وفي هذا الصدد فقد أصدرت تشريعات تحكم سلوك مهنة التدقيق واحترام المدقق لقواعد السلوك المهني تجاه عميله وزملائه بالمهنة ومستخدمي القوائم المالية المدققة.[2]

[1] شدري معمر سعاد، **مرجع سابق**، ص 90.

[2] محمد نهار صالح المحمود، **أثر تعديلات تقرير مدقق الحسابات على قرارات الاستثمار في الشركات المدرجة في بورصة عمان من وجهتي نظر مدققي الحسابات والمستثمرين**، رسالة ماجستير، قسم المحاسبة، كلية الشرق الأوسط، الأردن، 2011، ص 38-38.

خاتمة:

نظرا للأهمية التي تكتسي مهنة محافظ الحسابات في جميع الأعراف الاقتصادية، فقد كان من الضروري إعادة تنظيمها بعد تنظيم المحاسبة المالية هي الأخرى في الجزائر، وبتطبيق النظام المحاسبي المالي ومحاولة تقييمه، زادت الحاجة الماسة كذلك للتدقيق لأجل تقديم الصورة الصادقة عن طبيعة المعلومات المالية محل التدقيق، وعلى اعتبار أن المستثمر الأجنبي المباشر على غرار باقي المستخدمين، أحد المعتمدين على تقارير محافظ الحسابات في اتخاذ قراراته الإستراتيجية والتي تتسم بدرجة مخاطرة عالية هذا من جهة، وكذلك الثقة في استقلالية وكفاءة محافظ الحسابات في حماية أمواله وحقوقه من جهة أخرى، خاصة في ظل ظاهرة الوكالة في التسيير وفصل الإدارة عن الملكية، ويعتبر استرشاد محافظ الحسابات بمعايير صادرة عن هيئات مهنية مستقلة، وذات إجماع دولي على دورها في زيادة مصداقية المعلومة المالية وشفافيتها، بمثابة محفز جيد لاستقطاب الاستثمار الأجنبي المباشر، نظرا لدقة وموضوعية المعلومات وكذا قابليتها للمقارنة فيما بين دول العالم المختلفة.

و على الأساس فقد بادرت الجزائر في عملية إصلاح عميقة على مستوى مهنة التدقيق، بدءا بالقانون 10-01، إلى غاية إصدار الدفعتين الأوليين من المعايير الجزائرية للتدقيق NAA، والتي تعتبر صورة طبق الأصل عن المعايير الدولية للتدقيق، وتعتبر هذه الخطوة بمثابة الانطلاقة نحو تدويل إجراءات وقواعد المهنة، والتي من شأنها أن تكون محفزا إيجابيا لا محالة على اتجاه رؤوس الأموال الأجنبية تجاه الجزائر، نظرا لما ستؤول إليه تقارير محافظي الحسابات في الجزائر من دقة ومصداقية، بإمكانهم الاسترشاد بها لاتخاذ قراراتهم الاستثمارية، وكذا حماية أموالهم المستثمرة من الاختلاسات والتلاعبات.

ومما سبق يمكن استخلاص بعض النتائج والاقتراحات:

1- النتائج:

- وعي المشرع الجزائري بضرورة توافق القوانين والمعايير المحلية مع المعايير الدولية للتدقيق، وهو ما يفسره إصدار المعايير الجزائرية للتدقيق NAA.
- التأثير الجوهري للتقارير محافظ الحسابات على القرارات الاستثمارية المحلية منها والأجنبية؛ باعتباره طرف ثالث مستقل عن الكيان المدقق.
- من شأن الإصلاحات التي تم التطرق لها في مجال التدقيق والمحاسبة، تحسين المناخ الاستثماري لجذب الاستثمارات الأجنبية المباشرة إلى الجزائر.
- **حرص** المشرع الجزائري على ضمان استقلالية وحيادية محافظ الحسابات، من خلال جملة من القوانين الملزمة لذلك.

- التباطؤ في تجسيد بعض الإصلاحات، خاصة ما تعلق منها بعملية التكوين.

2- الاقتراحات:

- الإسراع في تجسيد الإصلاحات وتطبيق المعايير المحلية للتدقيق، والتي أخذت وقتا طويلا، من أجل النهوض بالمهنة والحد من التلاعبات والاختلاسات التي تنهك الخزينة والاقتصاد الوطني.
- ضرورة ترتيب دورات تكوينية لمحافظي الحسابات فيما يتعلق بالمعايير التي تم إصدارها من أجل الاستفادة منها في الواقع العملي، وكذا تلقينها للمتربصين الجدد.
- العمل على خلق مناخ استثماري يستجيب لتطلعات المستثمرين الأجانب من الناحية الاقتصادية والقانونية، من أجل سد العجز في الميزانية، وكذا الحد من تداعيات انخفاض أسعار النفط.
- ضرورة تسيير مهنة التدقيق من قبل هيئات مهنية مستقلة غير وزارة المالية، وهذا من أجل تعزيز استقلاليتها وتطورها.
- ربط الجانب الأكاديمي بالجانب المهني، وذلك بربط الجامعة بمكاتب وشركات التدقيق.

قائمة المراجع:

الكتب:

1. أمين عبد الله خالد، **علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية**، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2008.
2. حسين أحمد دحدوح، حسين يوسف القاضي، **مراجعة الحسابات المتقدمة (الإطار النظري والإجراءات العملية)**، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، الجزء الأول، عمان، الأردن، 2009.
3. عبد الرحمان بابنات، ناصر دادي عدون، **الإداري وتأهيل المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر**، دار المحمدية، الجزائر، 2008.
4. عميروش محند شلغوم، **دور المناخ الاستثماري في جذب الاستثمار الأجنبي إلى الدول العربية**، مكتبة حسين العصرية، بيروت، لبنان،2012.
5. عيد حامد معيوف الشمري، **معايير المراجعة الدولية ومدى إمكانية استخدامها في تنظيم الممارسات المهنية بالمملكة العربية السعودية**، الإدارة العامة للبحوث، الطبعة الأولى، الرياض، المملكة العربية السعودية، 1994.

القوانين والتشريعات:

6. الجريدة الرسمية الجزائرية، المرسوم التنفيذي رقم (11-393) المؤرخ في 2011/11/24، **يحدد شروط وكيفيات سير التربص المهني واستقبال ودفع أجر الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين**، العدد65، 2011/11/30.
7. الجريدة الرسمية الجزائرية، قرار مؤرخ في 12 جانفي 2014، **يحدد كيفيات تسليم تقارير محافظ الحسابات**، العدد 24، المؤرخة في 2014/04/30.
8. الجريدة الرسمية الجزائرية، مرسوم تنفيذي رقم (96-318) المؤرخ في 1996/09/25،**يتضمن إحداث المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه**، العدد 56، المؤرخة في 1996/09/29.
9. الجريدة الرسمية الجزائرية، المرسوم التنفيذي رقم(11-31) المؤرخ في 2011/01/27، **يتعلق بالشروط والمعايير الخاصة بمكاتب الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد**، العدد 07، المؤرخة في 2011/02/02.
10. الجريدة الرسمية الجزائرية، المرسوم التنفيذي رقم(11-31) المؤرخ في 2011/01/27، **يتعلق بالشروط والمعايير الخاصة بمكاتب الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد**، العدد 07، المؤرخة في 2011/02/02.

11. الجريدة الرسمية الجزائرية، المرسوم التنفيذي رقم (11-32) المؤرخ في 2011/01/27، **يتعلق بتعيين محافظي الحسابات**، العدد 07، المؤرخة في 2011/02/02.
12. الجريدة الرسمية الجزائرية، القانون 10-01 المؤرخ في 2010/07/29، **يتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد**، العدد 42، المؤرخة في 2010/07/11.
13. الجريدة الرسمية الجزائرية، قرار مؤرخ في 2013/03/26، **يحدد شروط المساحة والمرافق الصحية والتجهيزات التي يجب توفرها في المحل المهني للخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد**، العدد48، المؤرخة في 2013/09/29.
14. الجريدة الرسمية الجزائرية، القرار المؤرخ في 2013/06/13 **محتوى معايير تقرير محافظ الحسابات**، العدد24، المؤرخة في 2014/04/30.
15. الجريدة الرسمية الجزائرية، قرار مؤرخ في 2013/06/24، **يحدد محتوى معايير تقارير محافظ الحسابات**، العدد24، المؤرخة في 2014/04/30.
16. الجريدة الرسمية الجزائرية، القرار المؤرخ في 2014/01/12، **كيفيات تسليم تقارير محافظ الحسابات**، العدد24، المؤرخة في 2014/04/30.
17. الجريدة الرسمية الجزائرية، المرسوم التنفيذي رقم 13-10 المؤرخ في 13جانفي2013، **يحدد درجة الأخطاء التأديبية المرتكبة من طرف الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد خلال ممارسة وظيفتهم وكذا العقوبات التي تقابلها**، العدد 03، المؤرخة في 2013/01/16.
18. الجريدة الرسمية الجزائرية، المرسوم التنفيذي رقم (11-30) المؤرخ في 2011/01/27، **يحدد شروط وكيفيات الاعتماد لممارسة مهنة الخبير محاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد**، العدد07، 2011/02/02.
19. المقرر رقم 02 المؤرخ في 2016/02/04، **المعايير الجزائرية للتدقيق**، وزارة المالية، 2016. http://www.cnc.dz/reglement.asp.
20. المقرر رقم 150 المؤرخ في 2016/10/11، **المعايير الجزائرية للتدقيق**، وزارة المالية، 2016. http://www.cnc.dz/reglement.asp.

الأطروحات والرسائل:

21. سايح فايز، **أهمية تبني معايير المراجعة الدولية في ظل الإصلاح المحاسبي –دراسة حالة الجزائر**، أطروحة دكتوراه، قسم علوم التسيير، تخصص علوم التسيير، جامعة البليدة 2، 2015.

22. عبد الكريم بعداش، **الاستثمار الأجنبي المباشر وآثاره على الاقتصاد الجزائري** خلال الفترة 1996-2005، أطروحة دكتوراه، قسم العلوم الاقتصادية، تخصص النقود والمالية، جامعة الجزائر، 2008.

23. محمد أمين مازون، **التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الجزائر**، مذكرة ماجستير، قسم العلوم التجارية، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة الجزائر 3، 2011.

24. محمد نهار صالح حمود، **أثر تعديلات تقرير مدقق الحسابات على قرارات الاستثمار في الشركات الأردنية المدرجة في بورصة عمان من وجهتي نظر مدققي الحسابات والمستثمرين**، رسالة ماجستير، قسم المحاسبة، كلية الشرق الأوسط، الأردن، 2011.

25. شدري معمر سعاد، **التقارير المالية للمراجع وأثرها على اتخاذ القرارات في ظل الأزمات المالية العالمية**، أطروحة دكتوراه، قسم عوم التسيير، تخصص مالية المؤسسة، جامعة بومرداس، 2015.

ملتقيات:

26. أ.براهمية أمال، أ.سلايمية ظريفة، "**التعجيل بالتغيير- تعزيز الاستثمار الأجنبي المباشر هو المفتاح للتنمية**"، مداخلة مقدمة للملتقى الدولي "حول سياسات التمويل وأثره على الاقتصاديات والمؤسسات"، جامعة بسكرة، يومي 21-22 نوفمبر 2006.

27. جمال عمورة، **ضرورة إصلاح مهنة مراجع الحسابات في الجزائر وتكييفها مع المعايير الدولية للمراجعة (ISA)**، ورقة بحثية مقدمة للملتقى الدولي "حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة، IAS-IFRS والمعايير الدولية للمراجعة ISA"، بجامعة سعد دحلب، البليدة، يومي 13-14 ديسمبر 2011.

28. د. أمجد الشوربجي، **أثر الاستثمار الأجنبي المباشر على النمو الاقتصادي في منطقة الشرق الأوسط وشمال إفريقيا، مداخلة مقدمة ومنشورة في الملتقى العلمي الدولي حول إشكالية النمو الاقتصادي في بلدان الشرق الأوسط وشمال إفريقيا**، جامعة الجزائر، يومي 14-15 نوفمبر 2006.

29. سيد احمد، بوعرار أحمد شمس الدين، **مدى توافق التدقيق في الجزائر مع المعايير الدولية للتدقيق في ظل القانون 10-01**، ورقة بحثية مقدمة في الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة IFRS-IAS والمعايير الدولية للمراجعة ISA، بجامعة سعد دحلب، البليدة، يومي 13-14 ديسمبر 2011.

مقالات:

30. بولرباح غريب، **العوامل المحفزة لجذب الاستثمارات الأجنبية المباشرة وطرق تقييمها - دراسة حالة الجزائر**، مقال بمجلة الباحث، العدد العاشر، جامعة ورقلة، 2012.

مراجع أخرى:

31. المؤسسة العربية لضمان الاستثمار وائتمان الصادرات، **تقرير مناخ الاستثمار في الدول العربية**، الشويخ، الكويت، 2016.

Les livres:

32. Alain mikol, **Audit et commissariat aux comptes**, édition e-thèque ,12eme édition, Paris,2014,p12.
33. Belaiboud Mokhtar, **Pratique de L'audit Conforme aux normes IAS/IFRS et au SCF**, édition BERTI, Alger, 2011.

Les articles:

34. Djoumaa Lamri**, Historique du commissariat aux comptes en Algérie**, Revue de l'auditeur CNC, n02, alger le 25/10/2014.