وزارة التعليم العالي و البحث العلمي
جامعة الدكتور مولاي الطاهر بسعيدة
كلية العلوم الاقتصادية و العلوم التجارية و علوم التسيير
قسم العلوم التجارية

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي
الميدان: العلوم الاقتصادية،علوم التسيير و العلوم التجارية
الشعبة:العلوم المالية و المحاسبية
التخصص: محاسبة و تدقيق

بعنوان:

تنظيم مهنة المحاسبة في الجزائر

(دراسة حالة بمكتب محاسب معتمد الغوثي خلف الله * سعيدة *)

من إعداد الطالبتين:

- مومن اكرام
- رابو صليحة

تحت إشراف:
الأستاذ: العوني محمود

أعضاء لجنة المناقشة :

الأستاذ:.....رئيسا

الأستاذ: محمود العوني مشرفا

الأستاذ:.....ممتحنا

السنة الجامعية 2018-2019

شكر و عرفان

أشكر المولى العلي القدير الذي أنار لي درب العلم و أعانني على ما فيه الخير و منحني القدرة على التفكير و التفاني في إنجاز هذا العمل و قدرني على إتمامه ف الحمد لله، فما كان لشيء أن يجري في ملكة إلا بمشيئته جل شأنه. "إنما أمره إذا أراد شيئا أن يقول له كن فيكون" يسعدني أن نتقدم بشكر وتقدير والامتنان والعرفان بالجميل إلى الأستاذ المشرف محمود العوني الذي يشرفني بقبوله الإشراف على هذا العمل وما أسداه لي من نصائح وتوجيهات. كما لا يفوتني أن أشكر الأستاذ الغوثي خلف الله المحاسب المعتمد الذي لم يبخل علينا بتوفير المعلومات اللازمة و مساعدتنا في انجاز الجانب التطبيقي من هذه المذكرة.

الإهداء

الحمد لله رب العالمين و الصلاة و السلام على خاتم الأنبياء و المرسلين

أهدي هذا العمل إلى:

من علمني العطاء بدون انتظار...إلى من أحمل اسمه بكل افتخار...,أرجو من الله أن يمد في عمرك لترى ثمارا قد حان قطفها و ستبقى كلماتك نجوم اهتدي بها اليوم و في الغد و إلى الأبد

والدي العزيز

إلى ملاكي في الحياة....إلى معنى الحنان و التفاني...إلى بسمة الحياة و سر الوجود...إلى من كان دعائها سر نجاحي و حنانها بلسم جراحي....

أمي الحبيبة

إلى زوجي الغالي الذي ساعدني في إنجاز هذا العمل جعلها الله في ميزان حساناته.

إلى من بهم أكبر و عليهم أعتمد و بوجودهم أكتسب القوة و المحبة

أخواتي أسماء أمال نجاة و إلى أخي الغالي يحي

إلى الكتكوتات الصغيرات عائشة و إيمان

إلى من أرى التفاؤل بعينهم و السعادة في ضحكتهم... الأخوات اللواتي لم تلدهن أمي...,,

إلى صديقتي صليحة التي شاركتني في إنجاز هدا العمل.

إلى كل زملائي في تخصص محاسبة و تدقيق دفعة 2018– 2019

إكرام

الإهداء

إلى من دعائها سر نجاحي إلى الشمعة التي أنارت دربي

أمي الغالية

إلى والدي الكريم وأخواتي "هاجر،أمينة،أسماء،نورة

إلى كل من يحبني، و كل من بوجوده أكبر

إلى من ذكرهم قلبي ولم يذكرهم قلمي

إلى من عرفت كيف أجدهم وعلموني أن لا أضيعهم

صديقاتي

إلى كل الأهل و العائلة

صليحة

الملخص:

الهدف من هذه الدراسة هو محاولة تسليط الضوء على مهنة المحاسبة و واقع تنظيمها و ممارستها في الجزائر، حيث حاولنا أن إعطاء لمحة عامة حول مهنة المحاسبة، و تقديم صورة شاملة حول الاهتمام الذي أولته الجزائر بعملية تنظيم مهنة المحاسبة الذي تجسد على شكل إصلاحات محاسبية.

و من أجل تحقيق ذلك قمنا بإجراء دراسة ميدانية لتبيان مدى توافق مهنة المحاسبة في الجزائر و الإصلاحات المحاسبية التي نص عليها التشريع الجزائري من خلال بالقانون 10-01 المتعلقة بمهنة خبير محاسب، محافظ حسابات، محاسب معتمد.

الكلمات المفتاحية:

مهنة المحاسبة، الإصلاحات المحاسبية، القانون 10-01، المحاسب المعتمد.

Abstract:

The objective of this study is trying to shed the light on the accounting profession besides its organization and process in Algeria.

Where we tried to give an overview of this profession and to provide a comprehensive image of the interest that Algeria has given to improve the process of the profession.

So, in order to achieve this objective, we conducted a field study to demonstrate the compatibility of the accounting profession in Algeria and the accounting profession of an accountant, accountant certified accountant.

Key words:

Accounting Profession, Fixed Accounting, Art 10-01, Certified Accountant.

فهرس المحتويات

المحتويات	الصفحة
الدعاء	
التشكرات	
الإهداء	
الملخص	I
فهرس المحتويات	II
قائمة المختصرات	IV
قائمة الجداول	V
مقدمة عامة	أ
الفصل الأول: الإطار المفاهيمي لمهنة المحاسبة	
مقدمة الفصل	6
المبحث الأول:عموميات حول المحاسبة	7
المطلب الأول: طبيعة المحاسبة	7
المطلب الثاني: أهداف المحاسبة	8
المطلب الثالث: الفروض و المبادئ المحاسبية	9
المبحث الثاني: مدخل لمهنة المحاسبة	14
المطلب الأول: نشأة مهنة المحاسبة و آلية تطوير المهنة	14
المطلب الثاني: تعريف مهنة المحاسبة و خصائصها	21
المطلب الثالث: المقومات الأساسية لمهنة المحاسبة	23
الفرع الأول: الإطار الفكري للمحاسبة و المعايير المحاسبية	24
الفرع الثاني: التأهيل العلمي و الخبرة المهنية	26
الفرع الثالث: قواعد و سلوك و أخلاقيات المهنة	27
المبحث الثالث: التطور في أشكال و أدوار المنظمات و الهيئات المهنية المحاسبية	32
المطلب الأول: عوامل ظهور المنظمات و الهيئات المهنية المحاسبية	32
المطلب الثاني: أهم المنظمات و الهيئات المهنية المحاسبية	33
المطلب الثالث: دور المنظمات المهنية العالمية في تطوير المحاسبة	39
خلاصة الفصل	40
الفصل الثاني: واقع ممارسة مهنة المحاسبة في الجزائر	
تمهيد	41
المبحث الأول: تطوير مهنة المحاسبة في الجزائر	42

المطلب الأول: لمحة تاريخية لمهنة المحاسبة في الجزائر	42
المطلب الثاني: المحاسبة في الجزائر قبل الإصلاحات	43
الفرع الأول: تنظيم مهنة المحاسبة بموجب القانون 91-08	43
الفرع الثاني: مقاييس ممارسة مهنة المحاسبة قبل الإصلاح	43
الفرع الثالث: المخطط المحاسبي الوطني	45
المطلب الثالث: الإصلاح المحاسبي في الجزائر	46
الفرع الأول: ماهية الإصلاح المحاسبي في الجزائر	46
الفرع الثاني: القانون رقم 10-01	48
الفرع الثالث: الانتقال من PCN إلى SCF	51
المبحث الثاني: الخبير المحاسب و محافظ ا سابات و المحاسب المعتمد	56
المطلب الأول: الشروط العامة للممارسة المهن المحاسبية	56
المطلب الثاني: تعريف محافظ ا سابات و مهامه	58
المطلب الثالث: المحاسب المعتمد	59
المبحث الثالث: الهيئات المشرفة على مهنة المحاسبة في الجزائر	62
المطلب الأول: المنظمات المهنية المشرفة على مهنة المحاسبة في الجزائر قبل الإصلاح	62
المطلب الثاني: أهم النصوص التشريعية و التنظيمية لمهنة المحاسبة	65
المطلب الثالث: الهيكلة الجديدة للمنظمات المهنية في الجزائر	66
خلاصة الفصل	69
الفصل الثالث: دراسة ميدانية لدى مكتب المحاسب المعتمد	
تمهيد	70
المبحث الأول: تقديم المكتب محل الدراسة	71
المطلب الأول: التعريف بالمكتب	72
المطلب الثاني: الخدمات التي يقدمها المكتب و مسؤوليات المحاسب المعتمد	72
المبحث الثاني: مسك المحاسب المعتمد محاسبة مؤسسة سعداوي	73
المطلب الأول:التكليف بالمهمة	73
المطلب الثاني:كيفية إعداد القوائم المالية و مختلف التصريحات	74
خلاصة الفصل	100
خاتمة عامة	101
قائمة المصادر و المراجع	104
قائمة الملاحق	109

قائمة المختصرات

الرمز	الدلالة
PCN	المخطط الوطني المحاسبي
PCG	المخطط المحاسبي العام
IAS	المعايير المحاسبية الدولية
IFRS	معايير الإبلاغ المالية
ISA	معايير التدقيق الدولية
CNC	المجلس الوطني للمحاسبة
FIFO	الداخل أولا الخارج أولا
LIFO	الداخل الأخير يخرج الأول
CMP	التكلفة الوسيطية المرجحة
IASC	لجنة المعايير المحاسبية الدولية
IFAC	الإتحاد الدولي للمحاسبين
IASB	مجلس المعايير المحاسبية الدولية
IAPC	لجنة معايير التدقيق الدولية
IAAA	منظمة المحاسبة لدول أمريكا اللاتينية
UEC	إتحاد المحاسبين الأوروبيين
ICA	المؤتمر الدولي للمحاسبين
CAPC	إتحاد المحاسبين لدول أسيا و المحيط الهادي
AICPA	المجمع الأمريكي للمحاسبيين القانونيين
CPA	جمعيات المحاسبين القانونيين بالولايات
SBA	مجالس المحاسبة بالولاية
FASB	مجلس معايير المحاسبة المالية
APB	هيئة المبادئ المحاسبية
FASB	مجلس معايير المحاسبة المالية
GASB	مجلس معايير المحاسبة الحكومية
SEC	هيئة تنظيم تداول الأوراق المالية
GAO	مكاتب المحاسبة العامة بالولايات المتحدة الأمريكية
AAA	جمعية المحاسبين الأمريكيين
INTOSA	المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية

قائمة الجداول

رقم الجدول	عنوان الجدول	الصفحة
الجدول رقم 1-1	آلية تطوير مهنة المحاسبة	20
الجدول رقم 2-1	لمحة تاريخية لمهنة المحاسبة في الجزائر	42
الجدول رقم 2- 2	الاختلافات بين القانون 91-08 و القانون 10-01	49
الجدول رقم 2- 3	المقارنة بين ما جاء به النظام الجديد و المخطط الوطني المحاسبي	55
الجدول رقم 2- 4	الاختلافات بين المهن المحاسبية الثلاثة	61
الجدول رقم 3- 1	الأرصدة الافتتاحية	75
الجدول رقم 3- 2	يومية المشتريات	76
الجدول رقم 3- 3	يومية المبيعات	78
الجدول رقم 3- 4	يومية المخزونات	80
الجدول رقم 3- 5	يومية الصندوق	81
الجدول رقم 3- 6	يومية البنك	83
الجدول رقم 3- 7	يومية الأجور	84
الجدول رقم 3- 8	عمليات متعددة	85
الجدول رقم 3- 9	ميزان المراجعة	86
الجدول رقم 3- 10	بطاقة الأجور	92
الجدول رقم 3- 11	الميزانية الختامية- الأصول	96
الجدول رقم 3- 12	الميزانية الختامية – الخصوم	97
الجدول رقم 3- 13	جدول حسابات النتائج	98

مقدمة عامة

مقدمة عامة:

يجب أن يتسم أي اقتصاد يسعى إلى النجاح بالديناميكية المستمرة والانفتاح على العالم الخارجي، و لقطاع المحاسبة دورا هاما في تحقيق ذلك من خلال تنشيط وتحريك الاقتصاد الوطني ودفع عجلة التنمية ومواجهة مختلق التحديات الاقتصادية، باعتباره ركيزة اقتصادية ومعيارا تقييميا لمدى قوة الدول وتقدمها، خاصة في مثل هذه الظرفية التاريخية التي تتميز بتبلور نظام عالمي جديد، لدا وجب على الدول المنصهرة فيه أن تطور منظومتها التشريعية بشكل يتلاءم و التوجيهات الحديثة و يساعد على تحقيق الرهانات المطروحة.

حيث تعتبر مهنة المحاسب المعتمد حجر الزاوية في المجال المحاسبي في ظل نهج اقتصاد السوق، فالمحاسب المعتمد هو بمثابة المنظم الرئيسي في المؤسسات الاقتصادية و الشركات في القطاع الخاص، حيث أسندت له المهمة بعد حصوله على تكوينات خاصة من قبل المجلس الوطني للمحاسبة و بعد تقييده في نقابة المهنيين و أدائه اليمين أمام وكيل الجمهورية لمكتب اعتماده، وخولت له مهمة مسك الحسابات، و تنظيميها و السهر على تطبيق القوانين و التنظيمات التي تحكم المهنة المحاسبة، ويعرض تحت مسؤوليته الكتابات المحاسبية و تطور عناصر ممتلكات التاجر أو الشركة أو الهيئة التي أسندت إليه مسك محاسبتها، حيث يسعى المحاسب جاهدا للوقوف أمام بعض الابتكارات المحاسبية التي تتنافى و النصوص القانونية التي تنظم مهنة المحاسبة و بالتالي تقديم محاسبة صادقة، فالمحاسب المعتمد على غرار ممارسي المهن المحاسبية مطالب بتطبيق القوانين وليس له حرية الإبداع أو الابتكار.

كان لابد على الجزائر كدولة سائرة في طريق النمو أن تسعى للحاق بركب العصر بتخليها عن الاقتصاد الموجه (الاشتراكي) وتبنيها لاقتصاد السوق (الرأسمالي) ومواكبة للتطورات المذكورة ودعم و تفعيل دور مهنة و كحل للمشاكل التي تعاني منها مهنة المحاسبة، اتبع المشرع الجزائري سياسة إصلاح شاملة لمنظومته لمست الميدان الاقتصادي خصوصا حيث شهد إصدار العديد من القوانين كقانون النقد و القرض و قانون الاستثمار.

إن الإصلاحات الجديدة في قطاع المحاسبة أرست تنظيما مهنيا قويا يرتقي بمهنة المحاسبة، جعلها تحظى باحترام الأطراف المستفيدة من خدماتها لذلك لم تكتفي الإصلاحات بتغيير النظام المحاسبي بل امتدت إلى إصلاح وتنظيم مهنة المحاسبة وإعادة هيكلة المنظمات المهنية، من خلال جملة من الإصدارات القانونية ويعتبر القانون 10-01 المتعلق بمهن الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و الخبير المحاسب أهمها، و مما ينتج عنه تدارك السنوات العجاف و النقائص و الاختلالات التنظيمية و التسييرية و الحد من التجاوزات المالية و الضريبية، و هذا يؤدي في نهاية المطاف إلى نتائج تخدم الاقتصاد الوطني، فالتشريع المحاسبي الجديد يعد إطارا مستقرا أدى إلى تحديث ممارسة

مهنة المحاسب والسماح للدولة بالوصاية المباشرة على هذه المهنة الحساسة ووضعها أمام مسؤولية تطويرها وترقيتها، و النأي بها عن جميع الصراعات و التجاذبات، بل تجاوزت محدوديته إلى التأقلم مع تغيرات الاقتصاد العالمي.

ومن خلال ما سبق تبرز الإشكالية الأساسية للبحث و التي يمكن صياغتها في السؤال التالي:

إلى أي مدى تواكب مهنة المحاسب المعتمد الإصلاحات المحاسبية التي قامت بها الجزائر؟

وهذا التساؤل الرئيسي يقودنا لمجموعة من الأسئلة الفرعية التالية:

1. هل لظهور مختلف الهيئات و المنظمات المحاسبية دور في تطور مهنة المحاسبة؟
2. ما مدى تأثير الإصلاحات المحاسبية على تنظيم مهنة المحاسبة؟
3. هل أصبحت ممارسة مهنة المحاسبة أفضل ؟

❖ **فرضيات البحث:**

من أجل الإجابة على إشكالية الدراسة قمنا بصياغة الفرضيات التالية:

1. مهنة المحاسب المعتمد تواكب تنظيم المحاسبة في الجزائر.
2. ظهور مختلف الهيئات و المنظمات المحاسبية ساهم في تطور المهنة بشكل ملحوظ.
3. كان للإصلاحات المحاسبية تأثير كبير في المجال المحاسبي كتبني النظام المحاسبي المالي و تغيير القانون المنظم لمهنة المحاسبة و إعادة هيكلة الهيئات المشرفة على مهنة المحاسبة.

❖ **أهداف الدراسة:**

الهدف من هذه الدراسة هو التعرف على مهنة المحاسبة عامة و واقع تنظيمها في الجزائر خاصة وذلك بتسليط الضوء على المحاسب المعتمد باعتباره أحدى ممارسي المهن المحاسبية في الجزائر.

❖ **أهمية الدراسة:**

تستمد هذه الدراسة أهميتها من أهمية مهنة المحاسبة باعتبارها أداة من أدوات التنمية الاقتصادية،كما وتستمد هذه الدراسة أهميتها تزامنا مع التغيرات الحاصلة على المهنة بهدف تطويرها لمواكبة مختلف التغيرات الاقتصادية و المهنية.

❖ **منهج الموضوع:**

بغرض الإجابة على الإشكالية المطروحة، وبغية تحقيق أهداف الدراسة قمنا باستخدام المنهج الوصفي التحليلي لمعالجة جوانب موضوع البحث، حيث يقوم على الجمع بين الدراسة النظرية و التطبيقية.

❖ **حدود الدراسة:**

➢ **الحدود المكانية:**

تم إجراء الدراسة الميدانية لدى مكتب المحاسب المعتمد"ألغوثي خلف الله"المتواجد بولاية سعيدة.

➢ **الحدود الزمانية:**

تمثلت فترة جمع المعطيات من 2019/04/11 إلى غاية 2019/05/1 و التي شملت معطيات محاسبية لسنة 2018.

❖ **أسباب اختيار الموضوع:**

- الميول الشخصي لمواضيع المحاسبة و الرغبة في الإطلاع عليها.
- المساهمة في إثراء البحوث حول مهنة المحاسبة لأنها قليلة التداول.
- تسليط الضوء على مهنة المحاسبة لقلة المطلعين عليها.
- القصور في مجال المحاسبة بالجزائر.

❖ **صعوبات الدراسة:**

- قلة المراجع و المعلومات المتعلقة بالموضوع مباشرة.
- صعوبة الحصول على موافقة لإجراء الدراسة الميدانية.
- ضيق الوقت.

❖ **الدراسات السابقة:**

لقد تناولت عدة دراسات موضوع مهنة المحاسبة حيث استعنا بها من أجل إثراء بحثنا هذا ومن بين أقربها صلة بموضوع بحثنا نذكر ما يلي:

➢ **دراسة فيروز خويلدات:**

"واقع تطور المحاسبة في ظل عملية الإصلاح المحاسبي في الجزائر دراسة تحليلة تقييميه خلال الفترة 2010-2015 "مذكرة دكتوراه في العلوم الاقتصادية تخصص دراسات مالية و اقتصادية كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة ورقلة، 2015/2014".

تهدف هذه الدراسة لمعرفة ما مدى استجابة مهنة المحاسبة لعملية إصلاح و إعادة تنظيم المهنة في الجزائر حيث تبين من خلالها أن مهنة المحاسبة بالجزائر عرفت تغييرات عديدة بداية من المهام المسندة إليها في النظام الاشتراكي و ما تبعه من سياسة إعادة الهيكلة و مخططات التنمية فكان الدور الأساسي لمهنة المحاسبة هو حماية الملك العام، و أن الإصلاحات المحاسبية التي قامت بها الجزائر مؤخرا لم تقتصر على إصلاح النظام المحاسبي و إنما تعداه إلى إصلاح وتنظيم مهنة المحاسبة ككل وذلك من خلال إصدار مجموعة من النصوص القانونية وجاء ذلك نتيجة العديد من المشاكل التي كانت تعاني منها المهنة.

حيث قامت الباحثة بمحاولة تقييم واقع مهنة المحاسبة بعد خمسة سنوات من عملية إصلاحها بعد صدور القانون 10-01 حتى يومنا هذا.

➢ **دراسة خيام مُحَمَّد كامل المدوخ:**

"واقع تطور مهنة المحاسبة بين التأهيل المهني و التكنولوجي للمحاسبين في الشركات العاملة في قطاع غزة رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية – غزة، كلية التجارة، 2014 ".

هدف هذه الدراسة لتبيان أثر التأهيل المحاسبي و التأهيل التكنولوجي على الواقع الفعلي لمهنة المحاسبة في قطاع غزة و لاستنباط الدور الذي تلعبه مهنة المحاسبة سواء على مستوى الأفراد أو على مستوى المؤسسات و القطاعات من حيث توجيه القرارات الاقتصادية و تزداد أهميتها كلما زادت معايير الشفافية للمؤسسات و بهذا يمكن أن نعتبر مهنة المحاسبة بأنها عصب الحياة للمنشآت.

ونحن من خلال دراستنا هذه نهدف إلى لتبيان مهنة المحاسبة و واقع تنظيمها في الجزائر حيث نبرز بطريقة غير مباشرة أن دراستنا مغايرة لهذه الدراسات لتركيزها في الجانب التطبيقي على مهنة المحاسب المعتمد ولها أهمية وتحقق إضافة علمية.

❖ هيكل البحث:

لمعالجة مختلف جوانب الموضوع و الإجابة على التساؤل الرئيسي و الأسئلة الفرعية تم تقسيم هذا العمل إلى ثلاثة فصول، حيث سنتطرق في الفصل الأول إلى طبيعة المحاسبة و أهدافها و مبادئها و فروعها و كذلك سنقوم بتناول نظرة شاملة حول نشأة مهنة المحاسبة و تعريفها و خصائصها و مقوماتها وسنقوم بالاطلاع على أهم الهيئات و المنظمات المحاسبية التي ساهمت في تطور مهنة المحاسبة و عوامل ظهورها و دورها، أما في الفصل الثاني سنتطرق إلى واقع ممارسة مهنة المحاسبة في الجزائر حيث سنقوم بعرض تطور مهنة المحاسبة في الجزائر تناولنا لمحة حول ذلك وكيف كانت المحاسبة في الجزائر قبل وبعد الإصلاحات وما انجر عل هذه الأخيرة من تنظيم جديد لممارسة مهنة المحاسبة، أما في الفصل الثالث و الأخير سنتطرق إلى دراسة ميدانية لمحاسب معتمد محاولين إسقاط الجانب النظري عليه.

الفصل الأول:

الإطار المفاهيمي لمهنة المحاسبة

مقدمة الفصل

نظرا للأهمية الكبيرة التي تكتسيها المحاسبة خاصة على المستوى الاقتصادي، و الدور الذي تلعبه ضمن مختلف المجالات في تطوير مختلف المشاريع التي تقوم بها المؤسسة و نظرا للأهمية الكبيرة التي تكتسيها المعلومة المحاسبية و المالية التي تنتجها المحاسبة كان لا بد من التطرق إلى موضوع المحاسبة من خلال جانبها النظري من خلال مفهومها و ميدانها و معرفة دورها و أهدافها، فالمحاسبة الحالية هي حصيلة تطور تاريخي متراكم عبر العصور البشرية المتلاحقة، فيتبين أنه من الضروري الإجابة على العديد من النقاط الأساسية و الضرورية في هذا الإطار، و التي أدرجناها ضمن الفصل الأول و المتعلقة بعموميات حول المحاسبة و لإظهار كيف تطورت المحاسبة عبر الزمن و كيف سعت للإجابة على مختلف احتياجات مستعملي المعلومة المالية و المحاسبية.

فالمحاسبة مرت من خلال مختلف التطورات التي حصلت في العالم الاقتصادي و التجاري بثلاث مراحل، بدأت بوظيفة العد أو الحساب التي كانت في العصور القديمة، ثم وظيفة التحليل في العصور الوسطى نظرا لتوسع و تنوع المشاريع في هذه المرحلة، ثم وظيفة الاتصال من خلال تنوع المعلومات التي أصبحت من الضروري أن تجيب عليها المحاسبة نظرا لكثرة و تنوع مستعملي المعلومات التي توفرها المحاسبة.

فالمحاسبة نشأت لتلبية احتياجات المؤسسات و الشركات المختلفة من حيث قياس و إيصال مختلف المعلومات حول نشاط و نتائج المؤسسة، فكلما نمت و توسعت المؤسسات في حجمها ازدادت درجة تعقد أعمالها شهدت المحاسبة النمو و التطور الموازي لذلك و تعدد مجالاتها و المشكلات التي يجب أن تجيب عنها.

المبحث الأول: عموميات حول المحاسبة

المطلب الأول: طبيعة المحاسبة

تعتبر المحاسبة واحدة من العلوم الاجتماعية تهتم بتقييم الأنشطة الخدمية للمجتمع و التي تتركز في مجملها على تزويد الأطراف المهتمة بالأمور المالية للوحدات الاقتصادية بالمعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات المالية التي تتصل بنشاط المؤسسة[1].

[1] بلعيد وردة، مساهمة المراجعة الخارجية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، مذكرة مكملة لنيل شهادة الماجستير، جامعة المسيلة، 2013ـ2014، ص 65.

المطلب الثاني: أهداف المحاسبة

حددت لجنة True Blood المنبثقة من مجتمع المحاسبين الأمريكيين الأهداف في أثني عشرة هدفا هي[1]:

1. توفير المعلومات المفيدة لاتخاذ القرارات الاقتصادية.
2. خدمة المستخدمين الذين ليس لهم السلطة على طلب المعلومات مباشرة، وهي تعتمد على التقارير المالية كمصدر للمعلومات عن المؤسسة.
3. توفير المعلومات المفيدة للمستثمرين و المقرضين من اجل التنبؤ و المقارنة لتقييم التدفقات النقدية من حيث الكمية و التوطين وعدم التأكد.
4. تزويد المستخدمين بالمعلومات المفيدة لإجراء التنبؤات و المقارنات لمعرفة قدرة المؤسسة على تحديد الدخل أو ما يسمى القدرة الإرادية للمؤسسة.
5. توفير المعلومات اللازمة حول قدرة الإرادة على استخدام موارد المؤسسة بكفاءة و فعالية.
6. توفير المعلومات الوقائية و التفسيرية و التي تساعد في التنبؤ و المقارنة و تقييم قدرة المؤسسة على تحقيق الدخل.
7. تقديم قائمة بالمركز العالي و المفيدة في مجال التنبؤ و المقارنة و تقييم قدرة المؤسسة على تحقيق الدخل.
8. تقديم قائمة بالدخل الدوري من أجل تقييم قدرة المؤسسة على تحقيق الدخل في المستقبل.
9. تقديم قائمة بالنشاطات المالية المختلفة من أجل التنبؤ و المقارنة و تقييم قدرة المؤسسة على تحقيق الدخل
10. تقديم قائمة بالتقديرات المالية من أجل التنبؤ و المقارنة و تقييم الأحداث الاقتصادية المتوقعة.
11. توفير معلومات مفيدة في مجال تقييم كفاءة الإدارة في استخدام الموارد الاقتصادية المتاحة في تحقيق أهداف التنظيم، و هذا الهدف يتعلق بالأجهزة الحكومية أو المؤسسات غير الربحية.
12. التقرير على الأنشطة التي لها أثر على المجتمع بصفة عامة و هذا ما يشير إلى المسؤولية الاجتماعية للوحدة الاقتصادية.

[1] حيدر محمد علي بن عطا الله، مقدمة في نظرية المحاسبة و المراجعة- دار حامد- عمان- 2007، الطبعة الأولى- ص 90.

المطلب الثالث:الفروض و المبادئ المحاسبية

و يقصد بالفروض بأنها القضايا المنطقية الأساسية التي تتعلق بالبيئة الاقتصادية التي يجب أن تعمل فيها المحاسبة، و ترتبط هذه الفروض المحاسبية بالتطور المنطقي للمحاسبة و بأهدافها و في تقاريرها، و قد تنطلق هذه الفروض من واقع المحاسبة التطبيقي. أما المبادئ المحاسبية فأنها أسس و معايير علمية تنشق من الفروض، و تستند عليها المحاسبة في نطاق التطبيق العلمي. و عليه يمكن ذكر الفروض المحاسبية و المبادئ المحاسبية كما سيأتي:

1-الفروض المحاسبية:

وتشتمل على أربع فروض منطقية أساسية، و كما يلي:[1]

1-1 فرض الوحدة الاقتصادية المستقلة:

إذ يقصد بأن المشروع وحدة أعمال ذات شخصية معنوية منفصلة عن ملاكها، و عن كافة الأشخاص الطبيعيين الذين يساهمون في إدارتها أو تشغيلها. و لذلك فأن المشروع كوحدة محاسبية له شخصية مستقلة، تمكنه من امتلاك الأموال و التصرف بها عن طريق الدخول بالعقود و التعهدات و غير ذلك من التصرفات،و تكون الوحدة مسؤولة عن تصرفاتها و تعهداتها، إذ تتمتع بذمة مستقلة عن الملاك.

1-2 فرض استمرارية الوحدة الاقتصادية:

إذ يفترض بأن المشروع يتصف بالاستمرارية في أداء النشاط، ما لم يطرأ ما يشير إلى غير ذلك، مما يؤثر على استمراريته، إن صفة الاستمرارية هذه هي ضرورية لتحقيق أهداف المشروع و الوفاء بالتزاماته، كما أنها منبثقة عن الشخصية المعنوية التي تمتلك حياة غير محددة تختلف عن الشخصية الطبيعية ذات العمر المحدد، خاصة وأن وفاة الملاك أو غيرهم من الأشخاص لن يؤثر على استمرارية نشاط المشروع.

[1] هادي رضا الصفار-مبادئ المحاسبة المالية- الأسس العلمية و العملية في القياس المحاسبي- دار الثقافة للنشر و التوزيع، عمان 2011، ص 32.

1-3 فرض القياس النقدي:

و يتضمن ضرورة استخدام وحدة النقد كأفضل أو وسيلة لقياس النشاط الاقتصادي، و لغرض التعبير عن العمليات التي يزاولها المشروع، و بيان أثرها في أن تعكس التغييرات التي تطرأ على حقوق المالكين، و كذلك لغرض إجراء التحليلات المحاسبية على النشاط. و يواجه هذا الافتراض الانتقاد بسبب التغيرات الاقتصادية التي تطرأ على مستويات الأسعار، و بالتالي على القوة الشرائية لوحدة النقد. و لذلك تعتبر قيمة النقود وسيلة غير ثابتة لإجراء عملية القياس على العمليات التي يزاولها المشروع، و بالتالي قد لا تكون الأساس الأفضل، إلا أنه لم يكن بالإمكان إيجاد البديل عن وحدة النقد.

1-4 فرض موضوعية القياس:

و يقصد بهذا الفرض عدم وجود أي تحيز أو تدخل شخصي من قبل المحاسبين، في إجراء عملية القياس. و ذلك بسبب توفر الأدلة المستندية الواضحة و المحددة لكافة العمليات التي يراد قياسها، و قيدها في الدفاتر المحاسبية، ولذلك فأنه تتوفر الموضوعية و الموثوقية في البيانات و المعلومات المحاسبية بعيدا عن الحكم الشخصي للمحاسبين الذين يقومون بإعدادها.

2- المبادئ المحاسبية:

يقصد بها الأسس العلمية التي تستند إليها المحاسبة في إثبات العمليات المالية في الوحدات الاقتصادية، تشتمل على المبادئ التالية:

2-1 مبدأ الفترة المحاسبية[1]:

و يشتق هذا المبدأ من فرض استمرارية الوحدة الاقتصادية حيث ينص على ضرورة تقسيم حياة المشروع غير المحدودة إلى فترات زمنية دورية متساوية غالبا ما تكون سنة و ذلك لغرض التقرير عن نتائج نشاط المشروع إلى الملاك و المستثمرين و المقرضين و غيرهم من الأطراف الذين يهمهم التعرف على النشاط.

2-2 مبدأ المقابلة:

و يقصد به الأساس في الاعتراف بالمصروفات، حيث يستخدم مفهوم مقابلة المصروفات مع الإرادات التي أدت إلى تحقيقها، لغرض التوصل إلى مقدار الدخل المتحقق، و لذلك فإن المصروفات ترتبط بالغرض من إنفاقها الذي يتمثل بالحصول على الإرادات، كما أن لكل إيراد مصروف أدى إلى تحققه، مما يتطلب تحديد المصروفات لغرض لإجراء عملية المقابلة ما بين الإرادات و المصروفات التي تخصها خلال الفترة المالية للتوصل إلى صافي الدخل المحقق.

2-3 مبدأ الاستحقاق المحاسبي:

ينص هذا المبدأ على إثبات الفعاليات في دفاتر الوحدة الاقتصادية خلال الفترة المالية، على أساس الأحداث المتحققة خلال تلك الفترة، و ليس على أساس التدفق النقدي. فتقديم المشروع للخدمات و البضائع، أو حصوله على المنافع يعتمد على زمن تحقق الحدث لغرض إثباته في السجلات المحاسبية، بغض النظر فيما لو

[1] مصطفى الطويل ،النظام المحاسبي المالي الجديد scf ،دار الحديث لكتابة والنشر و الطبع و التوزيع ،الجزائر،2010 ،ص6 .

تحققت عملية تدفق نقدي من تسديد أو تحصيل للنقدية. على سبيل المثال فإن حصول المشروع على المنافع من مبنى مستأجر يدل على تحقق مصروف الإيجار بغض النظر فيما لو تم تسديده.

2-4 مبدأ تحقق الإيراد:

و يقصد به الاعتراف بقيد الإيراد في الدفاتر المحاسبية، باعتبار أنه إيراد قد تحقق، وهذا المبدأ يضع الشروط الأساسية التي يجب أن تتحقق للاعتراف بالإرادات، و التي تشتمل بصورة عامة على شرطين أساسيين:

أ- أن تكتمل عملية التحقق للإيراد أو أن يصبح قابلا للتحقق بسبب اكتمال كافة الجوانب المتعلقة به.

ب- أن يتم اكتساب الإيراد بسبب إكمال المشروع لالتزاماته المتعقلة باستكمال التبادل السلعي أو الخدمة، لكي يصبح الإيراد من حق المشروع.

فالإرادات تتحقق عندما تكتمل عملية البيع، بالاتفاق على نوع البضاعة أو الخدمة و على السعر و تحديد الزبون أو العميل، و كذلك تسليم البضاعة أو أداء الخدمة. فالاكتساب يتضمن أداء المشروع لالتزاماته بالكامل، للحصول على حق استخدام المنافع المتمثلة بالإرادات.

2-5 مبدأ التكلفة التاريخية[1] :

و ينص على قيد كافة الأصول و المنافع التي يحصل عليها المشروع بالتكلفة المسددة، و التي يتحملها المشروع فعلا، لامتلاك الموجودات أو الحصول على المنافع، و يعتمد ذلك على أن التكلفة المدفوعة تمثل التكلفة المتحققة و العبء الفعلي الذي يتحمله المشروع، أما الكلف الأخرى كالتكلفة السوقية التي يطلق عليها أيضا تكلفة الفرصة البديلة، و كذلك التكلفة الجارية فإن المحاسبة لا تتقبلها بسبب عدم موضوعيتها في القياس لاحتوائها على عنصر التخمين الذي يكون قابلا للتغير، على عكس التكلفة الفعلية التي تكون محددة

[1] دادن عبد الوهاب أ.كيجلي عائشة سلمى ،**المحاسبة المعمقة مطبوعة دروس** ،جامعة ورقلة ،2012 ،ص12.

2-6 مبدأ الإفصاح الكامل[1]:

و يقصد بذلك الإفصاح عن كافة المعلومات التي تتوفر على الوضع المالي للمشروع، سواء كانت تؤدي إلى زيادة الوضوح واكتمال جوانب الوضع المالي، أو معلومات إضافية عن التزامات و عقود واستشارات متوقعة ستؤثر على الوضع المالي المتوقع للمشروع في الفترة المالية اللاحقة، هذا الإفصاح يعتبر ضروري لتحقيق العدالة في المعلومات التي تتضمنها التقارير المحاسبية.

[1] هادي رضا الصفار،مرجع سابق ذكره،ص 33 .

المبحث الثاني: مدخل لمهنة المحاسبة

المطلب الأول: نشأة مهنة المحاسبة و آلية تطوير المهنة

يختلف الباحثون حول تعيين تاريخ محدد لنشأة المحاسبة، إلا أنهم يتفقون على حقيقة أساسية هي أن هذا التاريخ لا يمكن ربطه بالحقبة التاريخية التي شهدت اكتشاف القيد المزوج Entry-Double على يد Pacioli بل يمتد هذا التاريخ بعيدا في الحضارات البائدة التي نشأت في الألفية الخامسة أو حتى السادسة قبل الميلاد كان فيها الإنسان يمارس شكلا من أشكال المحاسبة هو و إن اختلف بالقطع عن المحاسبة في عصرنا الحاضر أو حتى عنها في عهد Pacioli لكنه يلتقي معها في الغرض الرئيسي للمحاسبة و هو تسهيل التعامل فيما بين الناس و من ثم المحافظة على ممتلكاتهم، وهكذا و مع أن الغالبية العظمى للباحثين في تاريخ المحاسبة يربط نشأتها بالألفية الرابعة قبل الميلاد حوالي (3500) ق.م إلا أن البعض الآخر يرى بأن الفراعنة[1] في حضاراتهم التي تعود إلى (5000) ق.م كانوا قد مارسوا شكلا من أشكال المحاسبة كما أن منهم من يذهب إلى أبعد من ذلك بالقول أن الإنسان الأول مارس هو الآخر في عصر الرعي شكلا من أشكال الحساب مع جهله بالطبع بالنظام العددي الذي لم يكن معروفا لديه. لكنه تمكن بحكم البديهة و خضوعا لمتطلبات احتياجاته و حرصه على تحقيق نوع من أنواع الرقابة على ما يملك من ماشية أن يجد نظاما بدائيا للمحاسبة و ذلك باستخدام الحصى. ففي صبيحة كل يوم كان يحصر عدد قطيعه من الماشية وذلك بتمثيله بعدد مساو له من الحصى و عند عودة القطيع في المساء يقوم بنوع من المطابقة Mapping بين عدد رؤوس الماشية التي يتكون منها القطيع و عدد الحصى، فإذا زاد عدد الحصى عن القطيع، يتوصل إلى حصر الخسارة التي تكبدها بفقدان جزء من ثروته و المتمثلة بمن مات من قطيعه أو ممن افترسته الحيوانات الأخرى، أما على العكس من ذلك و إذا زاد عدد القطيع عن عدد الحصى يتوصل إلى حصر المكاسب التي حققها في ثروته ممثلا بحالات الولادة التي حدثت في قطيعه.

[1] رضوان حلوة حنان ،تطور الفكر المحاسبي،ط1،مكتبة دار الثقافة،عمان،1998 ،ص13.

لكن الآثار التاريخية التي تركها الإنسان عبر الحضارات القديمة تشير إلى أن الآشوريين الذين عاشوا في بلاد ما بين النهرين خلال الحقبة التاريخية الممتدة من (3500-4000) ق.م كانوا أول من مارس شكلا من أشكال المحاسبة، و من ثم أخذ عنهم ورثتهم البابليون هذه الممارسات لتظهر فيها بعض ضمن الآثار التي ظهرت في شرائع حمورابي و يمثل ابتكار القيد المزدوج انقلابا حاسما في عالم المحاسبة، له من الأهمية ما يراه البعض مثيلا لدور الآلة البخارية في عالم الصناعة[1].

وعلى الرغم من أن جذور هذا المفهوم تعود للقرن الرابع عشر، فإن ذكر القيد المزدوج في الفكر المحاسبي يقترن دائما باسم الإيطالي لوقا باسيولي (Loca Pacioli) الذي عاش في النصف الثاني من القرن الخامس عشر، إذ ألف هذا الذي كان راهبا و أستاذ للرياضيات في جامعة ميلانو أطروحة تحت عنوان:

(Summa De Arithmatica Geometric Proportioni De Compuieset Proprtionalita)

وقد خصص فيها فصلا كاملا عن فن تنظيم الدفاتر و السجلات المحاسبية، شرح فيه بالتفصيل مفهوم القيد المزدوج. و يجدر القول في هذا المجال أن باسيولي كان قد اعترف صراحة ضمن مقدمة أطروحته بأن لا فضل له في ابتكار القيد المزدوج، بل كان جل ما قام به هو تفسير أساليب كانت موجودة من قبل، و من ثم كتابتها في مؤلف مطبوع بعد أن كانت مبعثرة في شكل مخطوطات. إذ يعترف البعض بأن Bendette كان قد سبق Pacioli في تأليف كتاب عن القيد المزدوج لكن كتابه هذا لم ينشر.

و لكن مهما اختلف الباحثون في تقييم الآثار التي خلفها (باسيولي) على المحاسبة فهم متفقون على إسناد الفضل إليه في نوعين على الأقل من الآثار هما[2]:

[1] النقيب كمال عبد العزيز،مقدمة في نظرية المحاسبة،ط1 ،دار وائل للنشر ،عمان ،2004 ، ص 29 .

[2] عبد القادر عيادي، نشأة المحاسبة و وتطورها في ظل تطبيق نظرية الوكالة مجلة الحقوق و العلوم الإنسانية،العدد الاقتصادي -33(02)،ص210.

1. أنه كان أول من وضع الركائز الأساسية لتنظيم المجموعة الدفترية المحاسبية ممثلة في ثلاثة سجلات رئيسية حددها في المذكرة، و اليومية، و الأستاذ Memorial, Journal, and Ledger(Quaderno)

2. كما أنه كان أول من دعا إلى قياس الربح الدفتري للمشروع في نهاية الفترة المالية عن طريق إعداد ما يسمى بحساب الأرباح و الخسائر و الذي اعتبره باسيولي ملخصا تقفل فيه جميع البنود التي لا تنقل آثار للفترة المالية التالية وهي بنود الإرادات و المصروفات، ويمكن اعتبار مفهوم القيد المزدوج بمثابة حجر الأساس للنظم المحاسبية إذ أن فكرة الدائنية و المديونية التي قام عليها مفهوم القيد المزدوج، ليست في واقع المر سوى تعبيرا محاسبيا عن مفهوم التوازن أو التكافؤ الرياضي. وقد استخدمت المحاسبة فيما بعد هذا المفهوم في تطوير الكثير من طرقها و أساليبها بدءا بأسلوب ترصيد الحسابات، وكذلك إعداد ميزان المراجعة إلى معالجة الأخطاء المحاسبية وانتهاء بمعادلة الميزانية و التي يشار إليها أحيانا بمصطلح المعادلة الأساسية في المحاسبة، ويعبر عنها في الفكر المحاسبي بالمعادلة التالية:

الأصول = المطلوبات + حقوق الملكية

من جانب آخر يعود الفضل في إدخال الطريقة الإيطالية إلى بريطانيا للمدعو Hughot Castle مدرس الرياضيات و المحاسبة، و الذي قام عام 1543 م بترجمة مؤلف باسيولي في لندن. و بوصول الطريقة الإيطالية إلى إنجلترا حلت محل الطريقة الإنجليزية التي كانت سائدة حينئذ و معروفة تحت مصطلح Proprietary BookKeeping أي مسك الدفاتر بهدف التركيز على حماية حقوق المالكين مقابل مصطلح -Agency BookLeeping أي مسك الدفاتر بهدف التركيز على مصلحة المؤسسة و التي كانت تعرف به الطريقة الإيطالية. من الناحية الوظيفية استمرت المحاسبة خلال القرنين السادس عشر و السابع عشر، في تأدية نفس الخدمات التي كانت تؤديها في الحقبة التاريخية السابقة و هي توفير الحماية لأصول المشروع ثم تحديد المسؤولية و فض النزاعات (Custodian & Stewardship Services) و بقي الحال كذلك إلى النصف الثاني من القرن الثامن عشر و هو تاريخ اختراع الآلة البخارية الذي يعتبره المؤرخون بداية عصر الثورة الصناعية في أوربا و قد

كان لهذه الآلة التي تم اخترعها (James Watt) آثار اقتصادية حاسمة و متعددة الوجوه. فمن جهة ساهمت في إدخال العنصر الآلي إلى الصناعة مما ساهم في تقدمها ومن جهة أخرى، ساهمت في تنشيط حركة النقل البري و البحري، فتقدمت بذلك التجارة العالمية التي أفرزت هي الأخرى نشاطا موازيا في مجال المؤسسات المصرفية التمويلية.

وقد أثر التقدم الاقتصادي في المجالين الصناعي و التجاري على الأشكال التنظيمية للمشروعات حين حولها من الملكية الفردية إلى الجماعية سواء في شكل شركات أشخاص أو في شكل شركات أموال، وقد انعكس هذا التحول في الأشكال التنظيمية للمشروعات على أغراض المحاسبة، إذ بعد أن كانت الأغراض الرقابية، و الحمائية لها تحتل المكانة الأولى خلال الحقبة التاريخية السابقة للثورة الصناعية، أصبحت أغراضها في القياس و التقييم تحتل المكانة الأولى بعد الثورة الصناعية.

و يجمع المؤرخون على أهمية مساهمة العرب و المسلمون في خدمة المحاسبة خلال تلك المرحلة من زوايا متعددة أهمها ما يلي[1]:

1. أن التجار العرب و الذين شكلوا خلال تلك المرحلة حلقة الوصل بين التجارة الأوروبية من جهة والتجارة في الهند و شرق آسيا عامة من جهة أخرى، قد قاموا بنقل النظام العددي إلى شبه الجزيرة العربية و منها إلى أوربا عبر شمال إفريقيا.

2. كما أن العرب و المسلمون هم من استكمل هذا النظام بإضافة رقم (صفر) إلى منظومة الأعداد التسعة التي كان يتكون منها ذلك النظام العددي. هذا ما أكسب النظام العددي الهندي قدرا كبيرا من المرونة بتحويله من نظام العد التساعي إلى نظام العد العشري و بذلك أصبح استخدامه في المعاملات التجارية أكثر يسرا و سهولة. ولم تقتصر مساهمة الحضارة الإسلامية في تطوير المحاسبة على ما قدموه في مجال النظام العددي فقط،

[1] سليمان مصطفى الدلاهي ،مبادئ وأساسيات علم المحاسبة ،ط1،مؤسسة الوراق للنشر،عمان 2008،ص8 .

بل بعدى ذلك إلى أصولها النظرية أيضا، و يمكن حصر أهم مظاهر تلك المساهمة فيما يلي[1]:

أ- مبدأ الفترة المالية أو المحاسبية Accounting or Fiscal Period مثلا و الذي أصبح متعارفا عليه في المحاسبة بعد حدوث الثورة الصناعية في أوروبا و نشوء الشركات المساهمة، كان يطبق عند المسلمين ولكن تحت مسمى (حولان الحول) و الذي جاء تطبيقا للحديث النبوي الشريف بشأن الزكاة و نصه (لا زكاة في مال حتى يحول عليه الحول). كما أن المسلمين في عهد الخلفاء الراشدين استخدموا في إعداد الموازنة كثيرا من المبادئ المتعارف عليها في إعداد الموازنات الحكومية، ذلك مثل (سنوية الموازنة) مع أسس تحديد مصادر تمويل الموازنة و أوجه استخدامها.

ب- استخدم المسلمون بعض المفاهيم المحاسبية المتعارف عليها في مجال المحاسبة في بيوت المال أو في حسابات الزكاة و تقسيم الميراث، فيقسم المال مثلا وفقا للفكر الإسلامي في بابين رئيسيين هما العروض و الأثمان، و من ثم إعادة تقسيم العروض إلى عروض فنية و عروض تجارية، و الأثمان إلى ذهب و فضة و هذا يتفق إلى حد كبير مع التبويب الهيكلي المتعارف عليه حاليا في الميزانية العمومية بالنسبة للأصول و الذي بموجبه تقسم الأصول إلى ثابتة و متداولة.

ج- أما الدواوين التي ظهرت في عهد الخليفة عمر بن الخطاب تحت مسميات ديوان الواردات، و ديوان الصدقات، و ديوان الخراج، و ديوان التحصيل ثم ديوان الجيش فهي تطبيق مبكر للسجلات المحاسبية المساعدة المتعارف عليها حاليا. كذلك فإن كثيرا من القواعد التي وضعها الإسلام سواء بقصد تحديد وعاء الدخل الخاضع للضريبة أو لتحديد وعاء الدخل الخاضع للزكاة بالنسبة للمسلمين أو الخراج بالنسبة لغير المسلمين تقوم على نفس القاعدة التي تقوم عليها مفهوم مقابلة الإرادات بالنفقات.

[1] محمد مطر، مبادئ المحاسبة المالية- الدورة المحاسبية، دار النشر و التوزيع عمان 2010، ص 18.

د- إن أساس الاستحقاق ccrual Basis في التسجيل المحاسبي و الذي جاء ليحل محل الأساس النقدي Cash Basis الذي يعتبره الباحثون المعاصرون خطوة إلى الأمام في مسيرة تطور المحاسبة، كان المسلمون قد سبقوا غيرهم في تطبيق هذا المفهوم، كما أنهم عرفوا قبل غيرهم أيضا نظام الجرد الدوري للمخازن.

هـ - كذلك أدرك المسلمون منذ القدم أهمية إتباع القيمة التجارية Current Value في تقييم الأصول الخاضعة للتبادل، و لا يمكن إدراك أهمية هذا السبق الذي حققوه إلا عندما نرى هذا النكوص المفاجئ في الأدبيات الحديثة للمحاسبة عن استخدام مبدأ التكلفة التاريخية Historical Cost ليحل محله مبدأ القيمة العادلة Fair Value و الذي جاء تبني المعيار المحاسبي رقم (39) IASC,N39 بمثابة تعبيرا واضحا عن هذا النكوص.

2- آلية تطوير مهنة المحاسبة

الجدول التالي رقم(1.1) يلخص آلية تطوير المهنة :

ت	اسم الباحثون	الآلية المعتمدة للتطوير	الهدف
1	الرحيلي 1997	1- إنشاء مراكز لتطوير المحاسبة. 2- تشخيص المشاكل المحاسبية. 3- وصف الإجراءات اللازمة للتطوير. 4- تحسين التعليم و التدريب المحاسبي.	الارتقاء بأداء المحاسبين
2	Sterling 2001	نقل التقنيات المحاسبية عبر الشركات المتعددة الجنسية و المنظمات المهنية	تطوير مهنة المحاسبة
3	Perera 1989(15)	1- دراسات و بحوث لتحديد احتياجات المهنة. 2- تحديد دور المهنة في عملية التطوير الاقتصادي. 3- إيجاد إطار لتطوير المهنة. 4- تدريب المحاسبين لرفع المهارات الشخصية.	تطوير المهنة
4	Holzer&chandler1981	مؤسسات التعليم المحاسبي و كما يلي: 1- وضع معايير للقبول في أقسام المحاسبة. 2- تغيير و تحديث مناهج التعليم المحاسبي. 3- اعتماد منهج النظم في التغيير. 4- إدخال النواحي السلوكية والأخلاقية في التعليم المحاسبي.	محاسب كفء
5	الإتحاد الدولي للمحاسبين 2003	معايير التعليم المحاسبي: IES1متطلبات الدخول في برامج المحاسبة المهنية Entry Requirements to A Program Of Professional Accounting Education IES2محتوى برامج تعليم المحاسبة المهنية Content Of Professional Accounting Education Program IES3المهارات المهنية Professional Skills IES4القيم و الأخلاق و السلوك المهني Professional Value, Ethics and Attitude IES5متطلبات الخبرة العملية Practical Experience Requirements IES6تقويم الكفاءة والقدرات المهنية Capabilities and Assessments Of Professional Competence	تطوير المحاسبين

المصدر:جابر حسين المنصوري، عماد عبد الستار المشكور،" **مدى مساهمة مقومات مجلة المحاسبة في رفع كفاءة المحاسبين لترشيد القرارات الاقتصادية**"، مجلة الإدارة و الاقتصاد، مجلد ، العدد03، 2012، ص 9.

المطلب الثاني: تعريف مهنة المحاسبة

1- تعريف المهنة:يمكن تعريف المهنة كما يلي:[1]

لغة:تعني العمل، و العمل يحتاج إلى خبرة و مهارة.

اصطلاحا: هي مجموعة من العمال التي تتطلب مهارات معينة يؤديها الفرد من خلال مهارات معينة.

و المهنة مصطلح حديث في مجال تصنيف الأعمال حيث يتم الفصل بين المهنة و الحرفة، حيث أن الحرفة يتم اكتسابها عن طريق الممارسة دون الالتحاق بمؤسسات تعليمية عالية، أما المهنة فلها متطلبات للقيام بها.

2- تعريف المحاسبة:

2-1 التعريف الأول: المحاسبة نظام يختص بقياس و توصيل المعلومات الاقتصادية بقصد تمكين مستخدمي هذه المعلومات من اتخاذ القرارات.[2]

2-2 التعريف الثاني: هي مجموعة من المبادئ و الأسس و النظريات و المفاهيم المحاسبية التي تحكم تسجيل العمليات بطريقة منظمة و تبويبها و تلخيصها في شكل قوائم مالية بهدف تحديد نتيجة أعمال المنشأة من ربح أو خسارة عن فترة زمنية معينة و تحديد المركز المالي في هذه الفترة و حتى يستفيد جميع الأطراف من اتخاذ القرارات الاقتصادية المختلفة .[3]

2-3 التعريف الثالث: المحاسبة هي طريقة التصنيف الفني لتسجيل الحركات و التدفقات النقدية المتتالية للظاهرة القانونية أو الاقتصادية التي داخل أصول الشركة.[4]

---

[1] خيام محمد مدوخ، واقع تطور مهنة المحاسبة بين التأهيل المهني و التكنولوجي للمحاسبين في الشركات العاملة في قطاع غزة، رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية، غزة،2014، ص13.

[2] وليد ناجي الحيالي، نظرية المحاسبة، منشورات الأكاديمية العربية المفتوحة الدنمرك، 2007، ص 18.

[3] محمد فخري، مبادئ المحاسبة و التعاملات المالية، دار أمجد للنشر و التوزيع، الطبعة الأولى 2017م، ص 10.

[4] JOSEPH Antoine, JEAN Paul Cormil, "Lexique Thématique de la Comptabilité, dictionnaire spécialisé explicatif",7 ème édition de Boeck,2002, P 87.

2-4 التعريف الرابع:

يمكن تعريف المحاسبة بأنها إصلاح مالي أطلق على حقل المعرفة موجه لتقديم العديد من المعلومات الرقمية طبقا لاعتبارات قانونية واقتصادية، من خلال الحسابات التي تتم على شكل تسجيل و تبويب و تلخيص العمليات و الأحداث ذات الطابع المالي و تتلخص فيما يلي[1]:

1. **التسجيل**: هو تسجيل جميع العمليات المالية في دفتر أو مجموعة من الدفاتر، لأننا لا يمكن الاعتماد على الذاكرة في هذا المجال.

2. **التبويب**: هو ترتيب جميع البيانات و تصنيفها مع فرز العمليات و المعلومات ذات طبيعة واحدة.

3. **التلخيص**: هو تركيز البيانات التي تم تسجيلها و تبويبها في صورة معلومات مفيدة على شكل تقارير أو قوائم توضح النتائج و الحقائق المالية.

لكن تطور الوظيفة المحاسبية من دور مسك و تنظيم السجلات إلى دورها كنظام للمعلومات رافقه أيضا تطور موازي في تعريفها فأصبحت تعرف "بأنها نظام للمعلومات يختص بتجديد، قياس وتوصيل معلومات كمية عن الوحدة الاقتصادية، يمكن استخدامها في عمليات التقسيم واتخاذ القرارات من قبل الأطراف أو الفئات المستخدمة لهذه المعلومات".

[1] بويعقوب عبد الكريم – أصول المحاسبة العامة وفق المخطط المحاسبي الوطني- ديوان المطبوعات الجامعية – الساحة المركزية - بن عكنون - الجزائر- طبعة 2005 – ص11.

المطلب الثالث: المقومات الأساسية لمهنة المحاسبة

إن مهنة المحاسبة مهنة سيادية تتعدى الحدود الجغرافية للدولة أو القطر المعني، فإذا أريد لها أن تؤدي دورها بفاعلية في تلبية متطلبات مستخدمي البيانات المالية داخليا أو خارجيا، إنه لا بد تتوفر لها المقومات الأساسية اللازمة لهذه المهنة.

و تتلخص أهم المقومات في العناصر التالية[1]:

1. الإطار الفكري للمحاسبة.
2. المعايير المحاسبية.
3. التأهيل العلمي.
4. الخبرة المهنية.
5. قواعد و سلوك وآداب و أخلاقيات المهنة.

[1] خويلدات فيروز، واقع تطور مهنة المحاسبة في ظل عملية الإصلاح المحاسبي في الجزائر، أطروحة دكتوراه، جامعة ورقلة، 2015/2014، ص 8.

الفرع الأول: الإطار الفكري للمحاسبة و المعايير المحاسبية

1- الإطار الفكري للمحاسبة:

ينظر إلى الإطار الفكري للمحاسبة بأنه يمثل نظاما متكاملا من الأهداف والأسس المتسقة و التي يتم بموجبها إعداد معايير متناسقة لوصف طبيعة و مهام و محددات المحاسبة، فضلا عن ذلك فإن إعداده يتم في شكل مجموعة من الافتراضات و المفاهيم و المبادئ التي تمثل إطارا فكريا مرجعيا يمكن من خلاله تقييم الممارسة المحاسبية، واستخدامه مرشدا في تطوير التطبيقات المحاسبية، و تحديد السياسات و الطرق المحاسبية الواجبة التطبيق للقياس و الإفصاح عن بنود القوائم المالية، وفقا لوجهة نظر مجتمع معايير المحاسبة المالية فإن أهمية وجود إطار فكري للمحاسبة تعود للاعتبارات التالية[1]:

- إن وجود هيكل من الأهداف و المفاهيم المحاسبية يمكن من إعداد معايير و إجراءات محاسبية متناسقة.
- يساعد على إيجاد الحلول العملية للمشاكل التطبيقية المستحدثة التي تواجه المحاسب.
- يؤدي إلى زيادة ثقة مستخدمي القوائم المالية في موضوعية المعلومات الواردة بالقوائم المالية، وزيادة المقدرة على تفسيرها و تحليلها.
- يؤدي إلى إمكانية المقارنة بين القوائم المالية للمنشآت المختلفة، مادامت تعد وفقا لمعايير و أسس متماثلة متعارف عليها.

ويجمع المنظرين في الفكر المحاسبي أن الإطار الفكري للمحاسبة يتكون من ثلاث مستويات تتمثل في الآتي:

المستوى الأول: يتمثل في الأهداف الأساسية للمحاسبة، ويختص بتحديد ماهية و أهداف و أغراض المحاسبة.

المستوى الثاني: يتمثل بالمفاهيم الأساسية للمحاسبة، ويهتم بتحديد خصائص المعلومات المحاسبية، و التعريفات.

[1] جابر حسين المنصوري، عماد عبد الستار المشكور، مرجع سابق ذكره، ص 05.

المستوى الثالث: يتمثل بمفاهيم القياس و التحقق، و تشمل كل من الفروض و المبادئ المحاسبية، و كذلك القيود المفروضة على الممارسة المحاسبية.

2- المعايير المحاسبية:

تعد المحاسبة الأداة الرئيسة لإنتاج التقارير المالية من أعمال المنظمات على اختلاف أنواعها و التي 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،و من هنا كان الاهتمام العالمي و المحلي على حد سواء بوضع قواعد و معايير لتنظيم العمل المحاسبي و مخرجاته بما يحقق العدالة و الشفافية و المقارنة[1].

رغم أن معايير المحاسبة الدولية التي وضعتها لجنة المعايير المحاسبية الدولية (IASC) شكلت نقلة نوعية في تنظيم العمل المحاسبي و توحيد مخرجاته على مستوى العالم، يبقى من الضروري الاهتمام بوجود معايير محاسبية محلية لكل دولة تأخذ في الاعتبار ظروفها الخاصة و خصوصية الممارسة المهنية و التطور و تقترب من المعايير الدولية بما يوفر سبل مقارنة نتائج أعمال المنظمات المحلية بالخارجية و تعزيز المسائلة و المتابعة الداخلية و الخارجية وحماية الممولين و المستثمرين[2].

[1] سليمان بلعور و عبد القادر طيب، متطلبات مهنة المحاسبة في الجزائر في ظل النظام المحاسبي المالي، الملتقى الدولي حول دور معايير المحاسبة الدولية (IAS-IFRS-IPSAS) في تفعيل آداء المؤسسات و الحكومات،جامعة ورقلة، الجزائر، يومي 24 و 25 نوفمبر 2014، ص 291.

[2] نفس المرجع، ص 291.

الفرع الثاني: التأهيل العلمي و الخبرة المهنية

1- التأهيل العلمي:

يقصد بالتأهيل العلمي ضرورة حصول المراجع على قدر كاف من المعرفة في مجال المحاسبة و المراجعة، و يتضمن معرفة المبادئ المحاسبية و معايير المراجعة المتعارف عليها، و يتم الحصول على هذا التأهيل من خلال الدراسة في المعاهد والكليات التي تقدم تكوينا في المجال المحاسبي و العالي و المتوج بشهادة جامعية، هذه الأخيرة تعتبر شرطا لممارسة مهنة المراجعة و لا يقتصر التأهيل العلمي على الجوانب المحاسبية و المالية فقط و لكن يشمل بعض جوانب المعرفة الأخرى التي تساعد على تنفيذ مهامه.

و مع التطور التكنولوجي المستمر واستعمال أجهزة الحاسوب في معالجة البيانات فإنه على المراجع عدم إهمال إجراءات و مفاهيم المعالجة الآلية للبيانات حيث أصبحت تمثل جانبا مكملا للنظام المحاسبي وأصبحت تدخل في إطار التأهيل العلمي للمراجع لا بد أن يتحكم فيها[1].

2-الخبرة المهنية:

هي اكتساب المراجع المعرفة و المهارات عند تولي مهمة من خلال كل من التأهيل العلمي، و الممارسة الفعلية لمهام المراجعة و التخصص في نشاط العميل و التدريب و التعليم المهني المستمر، مما بساعد في ترشيد أحكامه المهنية و مواجهة المشكلات غير الروتينية التي تواجهه أثناء أدائه لعملية المراجعة، يؤدي اكتساب الخبرة المهنية إلى زيادة القدرة المهنية، و من ثم ترشيد أحكامه المهنية[2].

إن التأهيل العلمي و العملي (الخبرة المهنية) يكمل كل منهما الآخر عند قيام المراجع بأداء مهمته، و

[1] شريقي عمر، التنظيم المهني للمراجعة، أطروحة دكتوراه، جامعة سطيف، 2011-2012، ص 62.

[2] عماد سيد عبد الغفار عبد الجواد، دور متغيرات الخبرة المهنية للمراجع الخارجي في تحسين جودة عملية المراجعة، رسالة ماجستير، جامعة القاهرة، 2013، ص 12.

يجب أن يتضمن برنامج تدريب المراجع أحدث التطورات و يدري و يطبق التوصيات التي تصورها الهيئات المهنية المختصة في شؤون المحاسبة و الخاصة بالمبادئ المحاسبية و إجراءات المراجعة[1].

الفرع الثالث: قواعد و سلوك وآداب و أخلاقيات المهنة

1- مبادئ السلوك المهني:

حسب قواعد السلوك الأخلاقي للمحاسبين المهنيين لـ IESBA فإنه على المحاسب المهني أن يلتزم بالمبادئ الأساسية التالية[2]:

1-1 النزاهة: ينبغي على المحاسب المهني أن يكون أمينا و صادقا في جميع العلاقات المهنية والتجارية.

1-2 الموضوعية: ينبغي على المحاسب المهني أن لا يسمح بالتحيز أو تضارب المصالح أو التأثير المفرد للآخرين لتجاوز الأحكام المهنية و التجارية.

1-3 الكفاءة و العناية المهنية: يجب على المحاسب المهني المحافظة على المعرفة والمهارات المهنية بالمستوى المطلوب لضمان استلام العميل خدمات مهنية كفأه.

1-4 السرية: ينبغي على المحاسب المهني أن يحترم سرية المعلومات التي تحصل عليها نتيجة العلاقات المهنية و ينبغي عدم الإفصاح عن أي من هذه المعلومات لأطراف ثالثة دون تفويض صحيح و محدد.

1-5 السلوك المهني: ينبغي على المحاسب المهني الالتزام بالقوانين و الأنظمة ذات الصلة و يتجنب أي عمل يسئ إلى سمعته المهنية.

[1] أحمد العماري و حكيمة مناعي، ترشيد أداء المراجعين الجزائريين للتقليل من مخاطر الانحراف في إنتاج و توصيل المعلومة المحاسبية، مجلة علوم إنسانية، العدد 45، 2010، ص 8.
[2] الإتحاد الدولي للمحاسبين، دليل قواعد السلوك الأخلاقي للمحاسبين المهنيين، سنة 2010، ص 10.

2- قواعد السلوك المهني:

تتمثل قواعد السلوك المهني فيما يلي[1]:

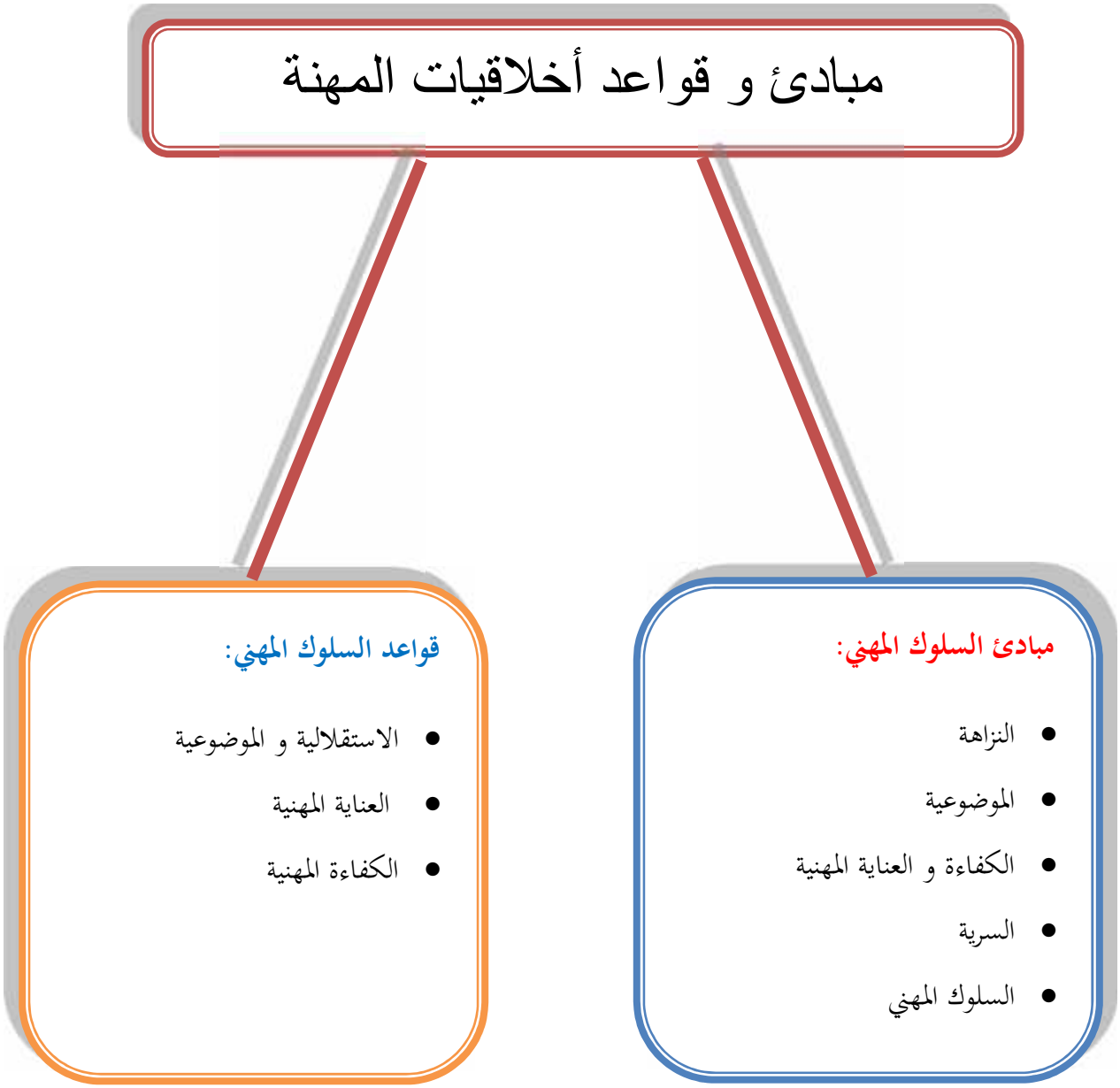
2-1 الاستقلالية و الحياد: فقد نشر الاتحاد الدولي للمحاسبين التعليمة رقم 03 قاعدة تتعلق بالاستقلالية محددا بذلك أنه يجب على المراجع ان يتحلى بالنزاهة و الصدق أثناء تأديته لمهمته.

2-2 الكفاءة: ويقصد بها أن تتوفر على تأهيل علميو عملي، الذي يعتبر ضروريا للقيام بمهمة المراجعة.

2-3 بذل العناية المهنية اللازمة: يجب على المراجع إعداد التقارير بكل عناية و التحقق من عمل المراجعة الداخلية و الاستعانة بخبراء.

[1] سردوك فاتح، دور المراجعة الخارجية للحسابات في النهوض بمصداقية المعلومات، مذكرة ماجستير، جامعة الجزائر، 2004، ص 44.

شكل 1.1:مبادئ و قواعد أخلاقيات المهنة



إعداد الطالبتين استنادا على دليل **قواعد السلوك الأخلاقي للمحاسبين المهنيين** ، مرجع سابق ذكره ،ص 11 .

3- السلوك الأخلاقي للمحاسبين:

إن لأخلاقيات المحاسبين الأثر على سلوكياتهم و من ثم ينعكس ذلك على نتاج أعمالهم فالمعلومات المحاسبية ستتأثر، و بشكل مباشر بهذه السلوكيات و لا يقف الأمر عند هذا الحد فمختلف القرارات الداخلية والخارجية تبنى و تتخذ في طل هذه المعلومات، كونها المادة الأولية لها، وعليه فإن للسلوك الأخلاقي للمحاسبين الأثر المباشر في سلوك الأفراد و الجماعات في داخل المنشأة و خارجها و للنهوض بهذا السلوك و تفعيله، بغية الوصول إلى أعلى مستوى من الأداء يتوجب تحديد القيم الأخلاقية التالية للمحاسب، و هي[1]:

3-1 الثقة: ينبغي للمحاسب أن يكون موثوقا به، أمينا في أدائه لواجباته و خدماته الوظيفية و المهنية وتتطلب الثقة به أن يتصف سلوكه بالنزاهة و الصدق و الأمانة و الاستقامة و المحافظة على سرية المعلومات في منشأته.

3-2 المشروعية: على المحاسب أن يثبت مشروعية كل ما يتعلق بعمله و أداء واجباته و خدماته الوظيفية و المهنية في ضوء أحكام و مبادئ الشريعة الإسلامية.

3-3 الكفاءة المهنية و إتقان العمل: ينبغي للمحاسب أن يكون أهلا لكل ما يقوم به من مهام وأن يؤدي واجباته و خدماته الوظيفية والمهنية على الوجه الأكمل من العناية والإتقان و لا يدخر جهدا في سبيل وفائه بمسؤوليته اتجاه ربه و مجتمعه و مهنته و رؤسائه و عميله و نفسه.

3-4 الموضوعية: ينبغي للمحاسب أن يكون عادلا متجردا ومحايدا غير متحيز و أن يتجنب وضع نفسه في موقف تتعارض مصلحته فيه مع مصالح من يقدم لهم الخدمة.

3-5 السلوك الإيماني: يجب أن تتسق سلوكيات المحاسب و تصرفاته مع القيم الإيمانية المستمدة من أحكام الشريعة الإسلامية و مبادئها

[1] محمد حسن نزال، دور المعايير المحاسبية و أخلاقيات المهنة كضوابط للممارسات المحاسبية، رسالة ماجستير، جامعة الشرق الأوسط، 2014، ص 25.

3-6 السلوك المهني و المعايير الفنية: يجب على المحاسب أن يراعي في تصرفاته قواعد السلوك المهني و أن يلتزم في أدائه واجباته بمعايير مهنية.

المبحث الثالث:التطور في أشكال و أدوار المنظمات و الهيئات المهنية المحاسبية

المطلب الأول: عوامل ظهور المنظمات و الهيئات المهنية المحاسبية

منذ بدايات القرن التاسع عشر، و على إثر التطورات الكبيرة في تزايد الحاجة على مهنة المحاسبة و التدقيق و الناتج أساسا على العوامل التالية[1]:

- امتداد آثار الثورة الصناعية و ما رافقها من توسع في حجم المشروعات و ظهور الشركات المساهمة ذات رؤوس الأموال الكبيرة وانتشارها.
- تزايد و تطور أساليب فرض ضرائب الدخل و الأرباح على الأفراد و الشركات وانتشار قوانين الضريبة في مختلف أنحاء العالم.
- ظهور مصطلحات و مفاهيم اقتصادية جديدة، كالقيمة والعائد و تكاليف الفرص البديلة و غيرها، مع تغير أساليب الإدارة و خصوصا عند انتشار مفهوم انفصال الملكية للمشروع عن الإدارة.

هذا من جهة، ومن جهة أخرى فهنالك:

- الطرح المستمر حول دور المحاسبة في النشاط الاقتصادي و دور مدقق الحسابات في المجتمع.
- حدوث الأزمات الاقتصادية و إفلاس الشركات و تعرض المحاسب و مدقق الحسابات للخطر.

وبالتالي كل ذلك دعا إلى إعادة تقييم مهني و أكاديمي للمحاسبة و التدقيق، فظهرت و تطورت حتى يومنا هذا العديد من المنظمات والهيئات والجمعيات و اللجان و المجالس التي تظم ذوي الخبرة و المعرفة العلمية لتساهم في:

- وضع أصول و قواعد مهنية للمحاسبة و التدقيق وفقا لمجموعة من القيم المقبولة اجتماعيا كالحياد و الصدق والموضوعية و غيرها مما يسمى بأخلاقيات المهنة Ethics والعمل على تطويرها.

[1] د. عبد الستار الكبسي، الشامل في المبادئ المحاسبية دار وائل للنشر عمان، 2003ن ص12.

- وضع ضوابط السلوك المهني للمحاسبة والتدقيق لتعتمد كتوصيات مهنية إزاء المشاكل التي تواجهها، و ليس الاعتماد على توجيهات إدارات المشروعات فقط.
- حماية المهنيين من تعسف مختلف الجهات أو غبن حقوقهم.

المطلب الثاني: أهم المنظمات و الهيئات المهنية المحاسبية[1]

لقد ظهرت أول منظمة مهنية في إيطاليا عام 1581م في كلية Roxonati في فينسيا، ينخرط فيها الدارس ستة سنوات مع اجتياز امتحان ليصبح خبير في المحاسبة، وأصبح شرط أيضا من شروط مهنة التدقيق عام 1669م. و في بريطانيا أنشأت جمعية المحاسبين القانونيين بأدنبرة واسكتلندا عام 1854م حيث أصبحت مهنة التدقيق مهنة مستقلة تساهم حماية المستثمرين من تلاعب الشركات بأموالهم، كما أنشأت جمعية المحاسبين القانونيين في إنجلترا و ويلز The Institute of Chartered Accountants In England، و أسهمت هذه الجمعية بإصدار العديد من النشرات المحاسبية لحل المشكلات التي تواجه المحاسب، و أهمها في مجال المبادئ المحاسبية، و توصيات خاصة بإعداد الميزانية و الأرباح و الخسائر و مبدأ الكلفة أو السوق أيهما أقل في تقييم المخزون السلعي.

بعد ذلك انتشرت الجمعيات و المنظمات و المؤتمرات في مجال المحاسبة و التدقيق على مستوى محلي و إقليمي ودولي و فيما يلي أهمها:

1. منظمة المحاسبة لدول أمريكا اللاتينية:

International American Accounting Association

تأسست عام 1949 م كمحاولة لوضع أسس و معايير محاسبية و تدقيقية متماثلة على مستوى المنظمة ككل، و الحرص على إقامة الفرص التدريبية للمحاسبين و المدققين لغرض تحسين كفاءاتهم.

[1] د. عبد الستار الكبسي، نفس المرجع السابق، ص 13.

2. اتحاد المحاسبين الأوروبيين: (U E C)

تأسس عام 1951م بقصد تبادل الآراء و الخبرات و تسهيل إجراءات انتقال المحاسبين و المدققين ضمن الاتحاد الأوروبي و كذلك في مجال متطلبات المهنة[1].

3. المؤتمر الدولي للمحاسبين:

International Conference of Accountants

انعقد هذا المؤتمر عام 1954م على إثر اتساع استخدام البيانات المحاسبية نتيجة التوسع في الاستشارات الدولية و الانتشار الواسع للشركات متعددة الجنسيات.

و بالتالي ظهور الحاجة الماسة لتوحيد الممارسة المحاسبية على مستوى دولي، انبثقت عن المؤتمر العديد من اللجان و الجمعيات أهمها:

- اللجنة الدولية لأصول المحاسبة (لجنة معايير المحاسبة الدولية).
- الاتحاد الدولي للمحاسبين، انبثقت عنه (8) لجان دائمة في معايير التدقيق و المحاسبة المالية والإدارية و استخدام الكمبيوتر ..... إلخ.
- لجنة التدقيق الدولي لإصدار مسودات أدلة التدقيق الدولية.

4. اتحاد المحاسبين لدول آسيا و المحيط الهادي:

Confederation of Asian and pacific Accounting (CAPA)

انشأ هذا الاتحاد عام 1957م بقصد تبادل الآراء و الخبرات بين المختصين في المحاسبة في دول الاتحاد و خصوصا في مجال توحيد المصطلحات و المفاهيم المحاسبية.

[1] محمد المبروك أبو زيد، المحاسبة الدولية و انعكاساتها على الدول العربية، ايتراك للنشر و التوزيع، مصر ،2005،ص 283.

5. لجنة المعايير المحاسبية الدولية:

International Accounting Standards Committee

و تسمى أيضا لجنة قواعد المحاسبة الدولية و التي تأسست من قبل الأمم المتحدة عام 1973م و هي تضم العديد من دول العالم الرائدة كأستراليا و كندا و فرنسا و ألمانيا و اليابان و المكسيك و هولندا و المملكة المتحدة و ايرلندا و الولايات المتحدة الأمريكية، وهي اللجنة المستقلة الوحيدة التي عهدت إليها مسؤولية و سلطة إصدار معايير محاسبية دولية و أهم أهدافها[1]:

- صياغة المعايير المحاسبية و السعي لنشرها و تطويرها و قبولها دوليا.
- السعي على إقناع الحكومات لنشرها و تطويرها و قبولها دوليا.
- السعي على إقناع الحكومات والهيئات المعنية بالفعل بموجب المعايير المحاسبية المنشورة؛ و أصدرت هذه اللجنة حتى الآن ما يزيد عن (30) معيار محاسبي دولي.

6. التنظيمات المهنية و المحاسبية في الولايات المتحدة الأمريكية:

منها ما هو ذو تأثير داخلي و آخر خارجي على مهنة المحاسبة و التدقيق و أهمها:

أ- المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين:

American Institute of Certified Public Accounts (A I C P A)

هو التنظيم المهني القومي لمهنة المحاسبة العامة و يضم المجمع عدة أقسام هي قسم المعايير و التدقيق، قسم شؤون مكاتب المحاسبين القانونيين، قسم الرقابة على جودة الأداء، قسم آداب و سلوك المهنة.

ب- جمعيات المحاسبين القانونيين بالولايات: State Societies of (CPA)

حيث تتشكل مكاتب المحاسبة القانونية داخل كل ولاية جمعية خاصة بها.

[1] مرزوقي مرزقي .حولي محمد ،مجلس معايير المحاسبة الدولية كهيئة منادية للتوحيد ،مداخلة،الملتقى العلمي الدولي حول المنظمات الدولية المحاسبية ،جامعة ورقلة ، الجزائر،يومي 29و30 جوان 2011 .

ج- مجالس المحاسبة بالولاية: State Boards do Accounting

في كل ولاية من الولايات هناك مجلس مسؤول عن تحديد و تنفيذ القوانين التي تتعلق بممارسة المحاسبة القانونية داخل الولاية.

د- وحدات الممارسة: Pratice Units

وهي الوحدات التي تزاول مهنة المحاسبة على شكل أفراد أو شركات كوحدات المحاسبة القانونية الدولية أو القومية أو الإقليمية أو المحلية.

هـ- مجلس معايير المحاسبة المالية[1]:

Financial Accounting Standards Board (FASB)

أسس هذا المجلس عام 1917م وهو مستقل، مهمته وضع و تطوير المبادئ المحاسبية، و له دور و أثر عالمي في توحيد الممارسة و تطوير مهنة المحاسبة، انبثق عن هذا المجمع عام 1932م لجنة سميت بلجنة الإجراءات حيث أعدت مبادئ عامة للمحاسبة ثم حلت محلها عام 1959م هيئة المبادئ المحاسبية Accounting Principles Board (APB) و من ثم في عام 1973م جاء ما يسمى بمجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) لتكون مهمته إرساء معايير المحاسبة العامة المقبولة قبولا عاما.

و- مجلس معايير المحاسبة الحكومية:

Government Accounting Standards Board (GASB)

و تشكل هذا المجلس عام 1984م لتنظيم القطاع الحكومي الأمريكي وقام بإصدار العديد من النشرات عن معايير المحاسبة الحكومية و التقارير المالية.

[1] جودي ايمان ،أثر الاختلاف بين المعايير المحاسبية و المعايير الامريكية و آفاق التقارب بينهما ، مذكرة ماجستير ،جامعة سطيف ،2013/2012.

ز- هيئة تنظيم تداول الأوراق المالية:

Securities and Exchange Commission (SEC)

أنشأت هذه الهيئة عام 1934م وكانت مهمتها الرئيسية إصدار المعايير الفنية التي تحكم طرق إعداد التقارير المالية للشركات التي تتداول أسهمها أو إسنادها في الأسواق المالية، و تقوم هذه الهيئة بإصدار التعليمات الخاصة بالمعايير و طرق إعداد التقارير المالية للعمل بها بجانب المبادئ المحاسبية[1].

ح- مكاتب المحاسبة العامة بالولايات المتحدة:

U.S. General Accounting Office (GAO)

هو هيئة فدرالية يرأسها مراقب النفقات و المحاسب العام للولايات المتحدة، و من خلاله يتم إصدار معايير المراجعة الحكومية التي يجب إتباعها من قبل المحاسبين القانونيين إضافة إلى إتباع المعايير القانونية المهنية التي يصدرها المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين عند تدقيق حسابات الوحدات الحكومية.

ط- جمعية المحاسبين الأمريكيين:

Accounting Association (AAA)American

وتظم هذه الجمعية عدد من أساتذة الجامعات و المحاسبين المؤهلين، و مهمتها تشجيع البحوث و الدراسات النظرية عن المعايير و المبادئ المحاسبية و نظرية المحاسبة، و تصدر مجلة المحاسب The Accounting Review ومجلة آفاق محاسبية Accounting Horizons.[2]

7. المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية:

International Organization of Supreme Audit Institutions (INTOSA)

[1] كمال خليفة أبو زايد ،النظرية المحاسبية الطبعة الرابعة ،دار لكتب القومية ،الإسكندرية 2008 ، ص،233،234 .

[2] يوسف محمد الجربوع، نظرية المحاسبة، الطبعة الأولى، مؤسسة الورق للنشر والتوزيع، عمان 2001

أنشأت في هافانا– كوبا عام 1953م، و يعتبر إعلان ليما– البيرو عام 1977م دستور عمل هذه المنظمة. و تصدر مجلة باسم المجلة الدولية للرقابة المالية وهي تساعد في:

- تبادل الآراء و الخبرات في مجال المحاسبة الحكومية و الرقابة المالية العامة.
- العمل كمركز للمعلومات و كحلقة اتصال في هذا المجال على مستوى العالم أجمع.
- العمل على توحيد المصطلحات العلمية في مجال الرقابة المالية و المحاسبة.

8. المنظمات الإقليمية للأجهزة العليا للرقابة المالية:

على غرار المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية هناك منظمات إقليمية،كالمنظمة العربية الأجهزة العليا للرقابة المالية و المحاسبة ARABOSAI تأسست عام 1976م و المنظمة الآسيوية للأجهزة العليا للرقابة المالية ASOSAI تأسست عام 1978م، و المنظمة الإفريقية للأجهزة العليا للرقابة المالية AFROSAI و غيرها، و تعمل بنفس أهداف المنظمة الدولية وأساسا لتطوير الرقابة المالية العامة و المحاسبة الحكومية في بلدانها.

9. المجمع العربي للمحاسبين القانونيين و جمعيات المحاسبين و المدققين:

تأسس المجمع عام 1983م بقصد تطوير مهنة المحاسبة و التدقيق في الوطن العربي، كما أن هناك على مستوى كل بلد عربي تنظيم مشابه، مثلا في مصر و منذ 1946، أنشأت جمعية المحاسبين و المراجعين المصرية، و في العراق منذ 1919م أسست جمعية مشابهة أصبحت جمعية المحاسبين و المدققين في العراق عام 1973م، و جمعية مدققي الحسابات القانونيين في الأردن اعتبارا من عام 1989م و غيرها من الجمعيات و النقابات و التشكيلات المشابهة التي تهدف إلى رفع المستوى العلمي و المهني للعاملين في مهنة المحاسبة و التدقيق و المحافظة على المهنة بمستوى لائق إضافة إلى حماية حقوق المدققين و تحديد واجباتهم و مسؤولياتهم[1].

[1] طارق عبد العال حمدان ،موسوعة المعايير المحاسبية ، الدار الجامعية للطباعة ،عمان الأردن ،2003 ،ص187 .

و هناك إضافة إلى ما تم ذكره جمعيات و منظمات أخرى عديدة لها دور مشابه على مستوى إقليمي أو محلي كما في كندا و أستراليا و فرنسا و غيرها في كافة أنحاء العالم.

المطلب الثالث: دور المنظمات المهنية العالمية في تطوير المحاسبة

ساهمت العديد من المنظمات المهنية العالمية في تطوير المحاسبة، أهمها الجمعية الأمريكية **American Accounting Association (AAA)** و المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين **American Institute of Certified Public Accounts (A I C P A)**، ومعهد المحاسبين القانونيين في كل من إنجلترا و كندا وأستراليا، و التي عملت جميعا على تطوير علم المحاسبة و كذلك من خلال البحوث و الدراسات و تقديم التوصيات ووضع المبادئ المحاسبية التي مكنت هذا العلم من مسايرة التطور الاقتصادي و خدمة إدارة المؤسسة و المستثمرين و المجتمع،كما ساعدت هذه المنظمات على حل الكثير من المشاكل المحاسبية الإجرائية من خلال وضع قواعد ثابتة و أسس موحدة لقياس مستوى أداء الشركات و عرض البيانات الخاصة بها على الجمهور.

قامت هذه المنظمات بحماية و دعم المحاسبين بخاصة تجاه الضغوطات المادية و المعيشية التي يمكن أن يمارسها مجلس الإدارة في الشركات المساهمة التي يعمل لديها المحاسب، فقد كانت هذه الضغوط تستهدف في بعض الأحيان نشر بيانات مالية لا تعطي الصورة الموضوعية في واقع المؤسسة و لتظهر غالبا بحال مما هي أحس عليه.

كما لعبت دورا مهما في تنمية المعرفة و الثقافة المحاسبية لدى المحاسبين عن طريق إقامة الندوات العلمية و إصدار التعليمات و التوصيات المهنية.[1]

[1] عوينات فريد، دراسة النظام المحاسبي العالي الجديد و متطلبات نجاحه في بيئة المحاسبة الجزائرية، مذكرة لاستكمال متطلبات شهادة الماجستير، المركز الجامعي الوادي، 2010ـ 2011، ص 11.

خاتمة الفصل

كما رأينا فإن المحاسبة قديمة جدا في التاريخ فهي ظهرت مع ظهور التجمعات البشرية، فالممارسة المحاسبية عرفت تسايرا و تعايشا كبيرا مع مختلف التطورات و المستجدات التي حدثت في محيط المؤسسات عبر مختلف الحقب التاريخية المتتالية، سواء في المجتمعات القديمة أو في ظل الواقع الاقتصادي الحديث المتميز بسرعة تحولاته و انتشار و أتساع رقعة التجارة و أيضا تعدد و تعقد العلاقات بين المؤسسات فيما بينهم.

كما أن المحاسبة نجحت إلى حد كبير في الإجابة و تلبية الاحتياجات من المعلومة و المالية و المحاسبية المطلوبة من طرف كل من تهمهم وضعية و نتائج أعمال المؤسسة عبر كل مرحلة و في كل فترة من الفترات التاريخية، و ذلك راجع إلى وجود أساس نظري مرجعي أكثر فعالية ووضوح يستند إليه في مختلف العمليات.

فالمحاسبة كغيرها من العلوم لها دورها و أهميتها في المجتمعات,بحيث خصت بمجموعة من الدراسات المتخصصة في الجامعات و المعاهد و أسست لها جمعيات و منظمات محلية و دولية خاصة بها تحرص على تنظيمها و تحسين و تطوير الكفاءات و الممارسات و السلوك المهني للأفراد اللذين يقومون بمهنة المحاسبة و ما يرتبط بها من فحص و مراقبة التي يقوم بها في العادة مراجع خارجي لضمان حيادهم و إسقلاليتهم.

الفصل الثاني:

واقع ممارسة مهنة المحاسبة

في الجزائر

مقدمة الفصل:

تشكل مهنة المحاسبة الركيزة الأساسية للاقتصاد لدا يتم الاهتمام بها لذلك نجد أن الدول التي تسعى للتقدم تعمل جاهدة على تنظيم وتطوير مهنة المحاسبة، و الجزائر من بين هذه الدول حيث منذ استقلالها سنة 1968 بذلت جهود معتبرة خلدها التاريخ من بينها تبني النظام الاشتراكي، ومحاولتها التخلص من التبعية الفرنسية و بقايا الاستعمار استبدلت المخطط الوطني العام PCG بالمخطط المحاسبي الوطني PCN سنة 1975،وتنظيم مهنة المحاسبة أول مرة سنة 1970 بموجب الأمر 69-107 إلى أن ظهر القانون 91-08 الذي ظهرت من خلاله ملامح مهنة المحاسبة جيد.

كان كل هذا غير كافي نظرا لنقاط التحول التي شهدها العالم في ظل العولمة خاصة في الميدان الاقتصادي حيث أصبح لابد على الجزائر مواكبة التطورات التي يفرضها العصر من خلال انتهاج مسار إصلاحات محاسبية جذرية لم تقتصر فقط على إصلاح النظام المحاسبي بتبني آخر جديد SCF بدل PCN وانما تعداه إلى إعادة تنظيم و إصلاح مهنة المحاسبة من خلال اصدار القانون 10-01 المنظم للمهن المحاسبية وإحلاله محل القانون 91-08، وكذلك إعادة هيكلة الهيئات المشرفة على المهنة.

ومن خلال ما سبق، سنحاول أن نتطرق في هذا الفصل إلى واقع ممارسة مهنة المحاسبة في الجزائر من خلال النقاط التالية:

تطور مهنة المحاسبة في الجزائر من خلال التطرق إلى ما بعد و قبل الإصلاحات، ثم نتعرف على شروط مزاول المهن المحاسبية، وعلى ممارسي المهن المحاسبية "الخبير المحاسبي محافظ الحسابات، المحاسب المعتمد"، وكذلك تناولنا الهيئات المشرفة على مهنة المحاسبة منذ تنظيمها إلى إعادة هيكلتها.

المبحث الأول: تطور مهنة المحاسبة في الجزائر

عرفت مهنة المحاسبة في الجزائر تطورا كبيرا منذ الاستقلال إلى يومنا هذا انطلاقا من تبني النظام الاشتراكي ثم إصدار أول مخطط محاسبي وطني سنة 1975 و بعدها أصبحت عملية الإصلاح المحاسبي ضرورة حتمية من أجل مواكبة التطورات الاقتصادية العالمية وجعل مهنة المحاسبة تتماشى و تلك التطورات.

المطلب الأول: لمحة تاريخية لمهنة المحاسبة في الجزائر

سنقوم في هذا المطلب بعرض أهم المحطات التاريخية التي مرت بها مهنة المحاسبة في الجزائر

الجدول رقم 2-1: لمحة تاريخية لمهنة المحاسبة في الجزائر

مرحلة ما بعد الاستقلال (من 1968- 1969)	مرحلة تنظيم مهنة المحاسبة (1970- 1990)	مرحلة تطور المهنة (1991-2010)
تميز الاقتصاد في فترة ما بعد الاستقلال بتبني النظام الاشتراكي مباشرة مع بقاء بعض المؤسسات ذات طابع خاص، وفي سنة 1965 بدأ الإعداد لنظام مركزي أكثر وضوحا يعتمد على قطاع المحروقات، وفي هذه الفترة لم يكن للمهنة أي تأثير يذكر ويرجع هذا للتسيير الداخلي للمؤسسات للحفاظ على الأملاك العامة.	**1- الفترة الأولى: (1970- 1975)**: عرف الاقتصاد الوطني في هذه المرحلة انطلاقته الحقيقية جرّاء ارتفاع أسعار البترول سنة 1973، و استكمال برامج بناء الدولة الاشتراكية، و اصدار مخطّط محاسبي وطني سنة 1975. حيث عرفت المهنة تنظيمها لأول مرة سنة 1970 بموجب الأمر 69- 107 المؤرخ في 1969/12/31. وفي سنة 1971 صدر الأمر 71- 82 المؤرخ في 1971/12/29 المتعلّق بتنظيم مهنة المحاسب والخبير المحاسبي، حيث قام هذا الأمر بتأسيس المجلس الأعلى للمحاسبة تحت وصاية وزير المالية، والذي يعتبر أول هيئة مهنية، وتمثّلت مهامه في إعداد المخطط المحاسبي الوطني والسهر على تسيير مهام الخبير المحاسب والمحاسب المعتمد. **- الفترة الثانية (1976- 1987)**: في مطلع الثمانينات تمّ إعادة تنظيم الاقتصاد الوطني وإعادة هيكلة المؤسسات العمومية. **- الفترة الثالثة (1988- 1990)**: وفي سنة 1988 صدر القانون رقم 88- 01 المؤرخ في 1988/01/12 المتعلّق بالقانون التوجيهي للمؤسسات الاقتصادية العمومية، الذي فتح القانون المجال أمام مهنة المحاسبة من خلال قيام مهنيين مستقلين بمهمة محافظة الحسابات لدى المؤسسات الوطنية.	في بداية التسعينات بدأ التفكير في إدخال إصلاحات وتعديلات على مهنة المحاسبة، إذ تمّ إصدار عدد من النصوص المتتالية التي تهدف إلى تغطية النقص في الإطار التشريعي والقانوني من أجل تمكين المهنة من أداء الأدوار المنوطة بها، ويظهر ذلك من خلال إصدار القانون التنفيذي رقم 91- 08 المؤرخ في 27 أفريل 1991 المتعلّق بمهنة الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، والذي يعتبر من أهم القوانين التي ارتكزت عليها مهنة المحاسبة خلال هذه المرحلة، ويتضمن هذا القانون 71 مادة في 09 أبواب تناولت شروط ممارسة مهنة الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد ومهام كل واحد وحالات التنافي في حقوقهم، كما تمّ من خلال هذا القانون جمع الأسلاك المهنية الثلاث في هيئة واحدة مستقلة سمّيت بـ "المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين". ثم توالت بعد ذلك عملية الإصدار لمختلف التشريعات المنظمة للمهنة و يعتبر القانون 10-01 أهمها.

من إعداد الطالبتين بناء على أطروحة دكتوراه "**واقع تطوير مهنة المحاسبة في ظل عملية الإصلاح المحاسبي في الجزائر**"من إعداد "خويلدات فيروز" كلية العلوم الاقتصادية، جامعة ورقلة 2015/2014 ،ص45.

المطلب الثاني: المحاسبة في الجزائر قبل الإصلاحات

الفرع الأول: تنظيم مهنة المحاسبة بموجب القانون 91- 08

القانون 91- 08:[1]

وابتداء من سنة 1991، استفادت مهنة المحاسب في إطار الإصلاحات الاقتصادية المبادر بها منذ سنة 1988، من إعادة تنظيم جديد محدّد بموجب القانون رقم 91- 08 المؤرخ في 27 أبريل 1991، و المتعلق بالخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.

لقد أعطت أحكام هذا القانون ونصوصه التطبيقية استقلالية تامة لمهنة المحاسبة حتى وإن كانت مهنة منظمة، وقد نصّت لا سيما على ما يأتي:

- إنشاء منظمة وطنية مسيّرة من قبل مجلس.
- جمع ثلاثة أصناف مهنية في هذه المنظمة نظرا إلى العدد المحدود للمصفين آنذاك.
- إسناد مهام المصلحة العامة إلى المنظمة الوطنية مثل منح أو الاعتماد، رقابة المهنة، ومسك جدول المنظمة، وتكوين الخبراء المحاسبين، ومتابعة الخبراء المحاسبين المتربصين، أو إنشاء مجالس جهوية حسب معايير محدّدة من قبله.
- تعيين ممثل السلطات العمومية لدى مجلس المنظمة ملتزم فقط بالحضور في اجتماعات المجلس دون التمتع بصوت تداولي.

الفرع الثاني: مقاييس ممارسة مهنة المحاسبة قبل الإصلاحات

مقاييس ممارسة مهنة المحاسبة في الجزائر قبل الإصلاحات[2]:

تشترط التشريعات المنظمة لمهنة المحاسبة قبل الإصلاحات أن يسجل المتربص الجديد في المصف الوطني للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين، ثم يبحث عن مكتب للمهنة عند محافظ حسابات، وعند قبوله يملأ استمارة القبول ويعيدها غلى المصف ويتربص عنده سنتين، وعلى المترشح أن يقدم كل ثلاثة أشهر تقريرا في ميدان المحاسبة والمالية والتجارة والضرائب وغيرها وكلّما انتهى من إكمال تقرير تحت إشراف و تأطير الخبير المحاسبي أو محافظ الحسابات، فيقدّمها للمصف الوطني الجهوي الذي سجل فيه وبعد الانتهاء من التربّص يحرر محافظ الحسابات للمترشح شهادة إنهاء التربّص، ويقوم باجتياز امتحان المراقبة عند محافظ حسابات آخر حول التقارير الثمان التي قدّمها، ويقدّم له شهادة المراقبة Attestation de Contrôle de Stage، وفي

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية للمناقشات، السنة الثالثة رقم 150 المؤرخة بتاريخ 28- 04- 2010، ص 3.

[2] سليمة بن نعمة، د. أمين مخفي، واقع الممارسة المهنية للمحاسبة والتدقيق في الجزائر، جامعة الجزائر، **مجلة مجاميع المعرفة** رقم 05، عدد أكتوبر 2017، ص 158.

الأخير يقدم ملف إنهاء التربص للمصف الوطني ليقدم له شهادة إنهاء التربّص Attestation de Fin de Stage، ثم يقدّم طلب لأخذ الاعتماد بدون أي امتحان، ويقوم بالقسم أمام المجلس القضائي المختص إقليميا بالعبارة المذكورة في القانون.

وينص القانون 91-08 على ضرورة توفر مجموعة من المعايير في الأشخاص الراغبين في ممارسة مهنة المحاسبة، حيث لا يمكن منح الاعتماد لصاحبه إلا بتوافر الشروط التالية:[1]

أولا: بالنسبة للخبير المحاسب:

ممارسة مهنة الخبير المحاسب يجب أن تتوفر في الشخص بالإضافة للشروط المنصوص عليها في المادة 06 من القانون 91- 08 ما يلي:

- الحصول على شهادة الليسانس أو ما يعادلها في المالية والمحاسبة حسب النظام القديم أو المحاسبة حسب النظام الجديد.
- القيام بتربص مهني مدته سنتين لدى أحد الخبراء المسجلين في جدول المنظمة.
- أن يتحصل على شهادة نهاية التربّص التي تخوله الحق في دخول الامتحان النهائي الذي تنظمه جامعة الجزائر.

ثانيا: بالنسبة لمحافظ الحسابات:

- الحصول على شهادة خبير محاسب.
- أو أن يكون المرشح حائز على إحدى شهادات التعليم العالي إضافة لإحدى الشهادات المهنية المذكورة في المادة 03 من المقرر الصادر في 24 مارس 1999، مع إثبات:
- إما تدريب مهني كخبير محاسب مدته سنتين يتوّج بشهادة نهاية التدريب القانوني.
- وإما إثبات خبرة قدرها (10) سنوات في الميدان المحاسبي والمالي ومتابعة تدريب مهني مدته (06) أشهر.

ثالثا: بالنسبة للمحاسب المعتمد:

- التسجيل في جدول المنظمة كخبير محاسب أو محافظ حسابات حسب نص المادة رقم 03 من المقرر الصادر في 24 مارس 1999.
- حيازة إحدى الشهادات المهنية المنصوص عليها في المادة 04 من المقرر الصادر في 24 مارس 1999 مع إثبات:

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 20، المؤرخة بتاريخ 01- 05- 1991.

- تدريب مهني لمدة سنتين في مكتب خبير محاسب مع شهادة نهاية التربّص (AFS).
- أو خبرة عشر سنوات في الميدانين المحاسبي والمالي، مع تدريب لمدة 06 أشهر.

عيوب القانون 91-08 :[1]

- الاعتماد الكلي على الجانب التطبيقي وإهمال الجانب النظري عند تكوين الخبراء المتربصين.
- إمكانية تعرّض المتربصين للاستغلال من قبل الخبير المشرف على التربّص، ومن هذه الأشكال:

- إجبار المتربص على القيام بأعمال التدخل الميداني خاصة تلك التي توصف بالروتينية مثل الجرد، المقاربات البنكية...إلخ دون مقابل مادي.
- القيام بأعمال السكريتاريا مثل تحرير المراسلات، كتابة التقارير أو القيام بأعمال المراسلة مع الهيئات العمومية.
- عدم استفادة المتربصين من عملية التأمين طيلة فترة التربّص.
- وفي بعض الأحيان تهميش المتربصين والتمييز بينهم أو تعرّضهم لضغوط قد تؤدّي إلى عدم حصولهم على موافقة المشرف حول التقارير.

ويمكن إرجاع أسباب المشاكل التي عرفتها مهنة المحاسبة في الجزائر إلى ما يلي:

– **ضعف تأهيل المهنيين:** تعاني المهنة المحاسبية من غياب سياسة تكوين حقيقية تعد المحاسب الجزائري للعمل وفق قواعد المهنة بشكل جيد.

– **الضغوط التنافسية:** تعاني المهنة المحاسبية الجزائرية من محاولات دخول خبرات محاسبية أجنبية للسوق الجزائرية.

– **عدم استجابة التنظيم:** تعاني المهنة من قصور المنظمات المهنية في أداء المهام المنوطة بها، وغيابها عن المساهمة الجادة في عملية الإصلاح.

الفرع الثالث: المخطط المحاسبي الوطني.[2]

بعد الاستقلال ورثت الجزائر المخطط المحاسبي الذي كان يستخدمه المستعمر إبان فترة الاستعمار (المخطط المحاسبي العام) (1957 PCG) والذي امتدّ استخدامه حتى سنة 1973، ونتيجة المرجعية الفكرية المبنية على الفكر الرأسمالي لهذا المخطط وتماشيا مع التوجهات الجديدة للدولة الجزائرية من خلال تبنّي التوجه الاشتراكي الذي استدعى اصلاحات جذرية في المعالجة المحاسبية وفق التوجهات الجديدة.

[1] علاء بوقفة ،الإصلاح المحاسبي في الجزائر و أثره في تفعيل الممارسة المحاسبية ، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية جامعة ورقلة، 2012/2011، ص122.

[2] بن بخمة سليمان، برحال عبد الوهاب، جودة المعلومة العالية وفق النظام المحاسبي، مجلة الآفاق الاقتصادية، العدد الثاني، ص 151.

حيث تم إحلال المخطط الوطني المحاسبي PCN مكان المخطط المحاسبي العام (PCG) من خلال المرسوم 75- 35 المؤرخ في 29 أبريل 1975، ودخل حيز التطبيق سنة 1976.

أهداف المخطط المحاسبي الوطني:

يهدف المخطط المحاسبي الوطني إلى توحيد[1]:

- تسجيل ومعاملة البيانات المحاسبية وإعداد مختلف الوثائق المحاسبية الشاملة.
- مهمة مراجعة ومراقبة الحسابات الداخلية والخارجية.
- مهمة تدقيق المحاسبة من طرف مصلحة الضرائب.
- مهمة جمع البيانات الاقتصادية الخاصة بالمؤسسات من أجل الدراسة الإحصائية والتخطيط.
- عملية التحليل المالي لأوضاع ونتائج المؤسسات.
- مهمة تعليم المحاسبة في قطاع التعليم.

المطلب الثالث: الإصلاح المحاسبي في الجزائر.

الفرع الأول: ماهية الإصلاح المحاسبي في الجزائر.

1- الإصلاح المحاسبي في الجزائر[2]:

يعتبر الإصلاح الأخير المتعلق بتبنّي 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 والمحاسبية 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 الأخيرة التي قامت بها الجزائر في إطار تحديث نظامها المحاسبي، تمثلت في تبنّي المعايير المتعلقة بالإفصاح في التقارير المالية والمعايير المحاسبية الدولية (IAS/IFRS)، وذلك من أجل ضمان وتعزيز أنظمتها المحاسبية والمالية بما يتوافق وهذه المعايير، حيث تم إصدار المرسوم التنفيذي رقم 08-156 المؤرخ في 26 ماي من سنة 2008، والمتعلّق بتبنّي المعايير الدولية الخاصة بالتقارير المالية والإفصاح (IFRS)، والمعايير المحاسبية

[1] د. توفيق جوادي، إصلاح الإطار المحاسبي في الجزائر وتكييف القوائم العالية وفق المعايير المحاسبة الدولية، المؤتمر الدولي العلمي حول: الإصلاح المحاسبي في الجزائر يومي 29 و30 نوفمبر 2011، جامعة ورقلة، ص 4.

[2] زوهري جليلة ،أثر الإصلاحات المحاسبية و المالية على مهنة التدقيق في الجزائر ،مجلة الباحث الاقتصادي،العدد 04/ديسمبر 2015 ،ص65 .

الدولية (IAS)، وذلك من خلال إعداد النظام المحاسبي المالي (SCF) الذي شرع في العمل به في بداية سنة 2010.

2- أهمية الإصلاح المحاسبي[1]:

- إنشاء بيئة محاسبة مقبولة قبولا عاما.
- 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.
- يسهّل مختلف المعاملات المالية والمحاسبة 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 ملاءمة أكثر على تشجيع المستثمرين وتسمح لهم بمتابعة أموالهم.

3- أسباب الإصلاح المحاسبي في الجزائر[2]:

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

1- انتشار ظاهرة العولمة الاقتصادية من خلال شركات عابرة للقارات، وكذا انفتاح أسواق المال على المستوى الدولي.

2- توسع مظاهر تحرير الخدمات فيما يتعلق بمهنة المحاسبة والتدقيق التي أوجدتها منظمة التجارة العالمية.

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

4- قبول تطبيق معايير التدقيق الدولي (ISA) التي يقوم بإصدارها الاتحاد الدولي للمحاسبين.

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

[2] د. سحنون بونعجة، أ. د نبيل بوفليح، متطلبات تطوير الممارسات المحاسبية في الجزائر في ظل تبني المرجعية المحاسبة الدولية، مجلة الرياض "الأعمال الاقتصادية"، العدد 05، 2019، ص 113.

5- ضغط المنظمات الدولية كصندوق النقد الدولي ومنظمة الأنكتاد التابعة لهيئة الأمم المتحدة، وكذا البنك الدولي.

6- ظهور التكتلات الاقتصادية واعتمادها مخرجات المرجعيات المحاسبة الدولية كما هو الحال بالنسبة إلى الاتحاد الأوروبي.

7- ظهور إصلاح محاسبة الدولة في الكثير من البلدان المتقدمة كفرنسا وكذا الدول النامية كما هو الشأن مثلا في تونس والمغرب

الفرع الثاني: القانون رقم 10-01

وفي ظل الوضع المتردي تقرر إصلاح المهنة المحاسبية وذلك بصدور العديد من النصوص القانونية ولعل القانون رقم 10-01 أهمها والذي حل محل القانون رقم 91- 08.

القانون رقم 10-01[1]:

والمتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، ويتضمن هذا القانون 84 مادة في 12 فصل، حيث قررت الحكومة بموجب هذا القانون إعادة تنظيم مهنة المحاسبة في الجزائر، وكذا تحديث الإطار العام للمجلس الوطني للمحاسبة، وإعادة هيكلة المنظمات المهنية، من خلال تفكيك "المصف الوطني للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين" إلى ثلاث هيئات مهنية ونقل صلاحيته إلى وزارة المالية.

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

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

[1] فيروز خويلدات، أ. عمر عزاوي، مبارك بوعلاق، واقع مهنة المحاسبة في الجزائر بين التحولات والتحديات، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية، العدد 07، 2015، جامعة ورقلة، ص 61.

الجدول رقم2-2: الاختلافات بين القانون 91- 08 والقانون 10- 01

مقياس التفرقة	حسب القانون 91- 08	حسب القانون 10-01
من حيث التعريف الخاص بمحافظ الحسابات	هو كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهنة الشهادة بصحة وانتظامية حسابات المؤسسات والشركات التجارية أو المدنية في الحالات التي نصّ عليها القانون هذه المهمة للقيام بصفة تعاقدية	هو كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهمة المصادقة على صحة حسابات الشركات والهيئات وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به.
من حيث شروط التسجيل	- توفر الإجازات والشهادات المشترطة قانونا. - التسجيل في المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين.	- أن يكون حائزا الشهادة الجزائرية للمهنة أو شهادة معترف بمعادلتها. - التسجيل في جدول المصف الوطني للخبراء المحاسبين أو في جدول الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات أو في جدول المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين.
من حيث الهيئة التابع لها	- كل من الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد تابعون للمنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين.	- الخبير المحاسب تابع للمصف الوطني للخبراء المحاسبين ومحافظ الحسابات تابع للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، أما المحاسب المعتمد فهو تابع للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين.
من حيث السلطة المشرفة على المجلس الوطني للمحاسبة	- يوضع المجلس الوطني للمحاسبة تحت سلطة رئاسة الجمهورية.	- يوضع المجلس الوطني للمحاسبة تحت سلطة الوزير المكلف بالمالية أي أنّه تابع لوزارة المالية.
شروط تعيين محافظ الحسابات	- تعين الجمعية العامة أو الجهاز المؤهل المكلف بالمداولات محافظي الحسابات بعد موافقتهم من بين المحترفين المسجلين في جدول المنظمة الوطنية حسب الشروط المنصوص عليها في هذا القانون - تدوم وكالة محافظ الحسابات (03) سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة، لا يمكن بعد وكالتين تعيين نفس محافظ الحسابات إلاّ بعد (03) سنوات. - عندما تعين شركة محافظة الحسابات كمحافظ حسابات لدى مؤسسة أو شركة أو هيئة تعين من بين أعضائها المسجلين في جدول المنظمة الوطنية محافظا أو محافظي حسابات يعملون باسمها، ولا يمكّن هؤلاء الأشخاص أن يمارسوا مهنتهم بصفة شريك أو مشترك أو أجير إلاّ في شركة واحدة.	- يتم تعيين محافظ الحسابات من بين المهنيين المعتمدين والمسجلين في الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، من طرف الجمعية العامة أو الجهاز المكلف بالمداولات بعد موافقتها كتابيا، ولا يعفي وجود هياكل داخلية للمراجعة، الشركة أو الهيئة من الإلزامية القانونية لتعيين محافظ حسابات - تحدد عهدة محافظ الحسابات (03) سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة، ولا يمكن تعيين نفس المحافظ بعد عهدتين متتاليتين إلاّ بعد مضي ثلاث (03) سنوات، وفي حالة عدم المصادقة على حسابات الشركة أو الهيئة المراقبة خلال سنتين ماليتين متتاليتين، يتعين على محافظ الحسابات إعلام وكيل الجمهورية المختص إقليميا بذلك، وفي هذه الحالة لا يجرى تجديد عهدة محافظ الحسابات. - عندما تعين شركة أو هيئة، شركة محافظة الحسابات بصفة محافظ الحسابات فإنّ هذه الأخيرة تعين من بين أعضائها المسجلين في جدول الغرفة الوطنية محافظا للحسابات يتصرف باسمها، وعندما تقرر شركة أو هيئة تعيين أكثر من محافظ حسابات، فإنّ كل واحد منهم يمارس مهمته طبقا لأحكام هذا القانون. - يتعين على محافظ الحسابات أو مسير شركة أو تجمع

		محافظي حسابات إبلاغ لجنة مراقبة النوعية، بتعينه بصفة محافظ حسابات عن طريق رسالة موصى عليها في أجل أقصاه خمسة عشر (15) يوما. – يمكن لمحافظ الحسابات أن يستقيل دون التخلص من التزاماته القانونية، ويجب أن يلتزم بإشعار مسبق مدته ثلاث (03) أشهر، ويقدّم تقريرا عن المراقبات والإثباتات الحاصلة.
من حيث التربص	– تجرى تربصات الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين على مستوى المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين، حسب الكيفيات المحددة من قبل المجلس الوطني للمحاسبة.	– تجرى تربصات الخبراء المحاسبين على مستوى المصف الوطني للخبراء المحاسبين وتجرى تربصات محافظي الحسابات على مستوى الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وتجري تربصات المحاسبين المعتمدين على مستوى المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين حسب الكيفيات المحددة من قبل المجلس الوطني للمحاسبة.

المصدر: سيد أحمد، بوعرار شمس الدين، مدى توافق التدقيق في الجزائر مع المعايير الدولية للتدقيق في ظل القانون 10- 01، مداخلة في الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة والمعايير الدولية للمراجعة: التحدي، يومي 13 و14 ديسمبر 2011، جامعة سعد دحلب، البليدة، ص 06.

الفرع الثالث: الانتقال من PCN إلى SCF[1]

مع التطور الحاصل في الساحة العالمية أصبح المخطط المحاسبي الوطني عاجزا على مسايرة الأحداث، حيث بدأت عملية إصلاح المخطط المحاسبي الوطني في شهر أفريل سنة 2001 بتمويل من البنك الدولي، وأوكلت العملية لمجموعة من الخبراء الفرنسيين بالتعاون مع المجلس الوطني للمحاسبة CNC، وتحت إشراف وزارة المالية، تمثلت الإصلاحات في تطوير المخطط المحاسبي الوطني نسخة 35- 75، وكلت العملية بصدور النظام المحاسبي المالي الجديد بموجب القانون رقم 11/07 المؤرخ في 25 جويلية 2007.

الأسباب التي دفعت الجزائر إلى إصلاح نظامها المحاسبي:

- **الأسباب الخارجية[2]:**

– يعتبر تبني المعايير المحاسبية الدولية استجابة لمتطلبات الشراكة مع الاتحاد الأوروبي ومشروع الانضمام إلى المنظمة العالمية للتجارة.

– ظهرت في عدة بلدان احتياجات إضافية في التمويل من القطاع الخاص وذلك بعدما 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 خدمة كانت من الأسواق المالية الدولية الامتثال بالمعايير المحاسبية الدولية.

- **الأسباب الداخلية:**

– تحول دور الدولة في الميدان الاقتصادي والتجاري من طرف فعّال إلى دور منظم.

– أصبح المخطط المحاسبي الوطني لا يتماشى والتوجه الاقتصادي الحالي للبلاد.

– يستجيب المخطط المحاسبي الوطني بالدرجة الأولى إلى المستلزمات الجبائية، وتم وصفه بأنه نظام مؤسس لتحديد الضريبة.

– أصبحت النظرة القانونية في المخطط المحاسبي الوطني تطغى على النظرة الاقتصادية.

[1] د. نور الدين عياشي، النظام المحاسبي المالي في الجزائر والمرجعية الدولية للمحاسبة، مجلة العلوم الانسانية، عدد 41، جوان 2014، المجلد ب، ص 387.

[2] جمال لعشيشي، محاسبة المؤسسة والجباية وفق SCF، الأوراق الزرقاء، الجزائر، 2010، ص 11.

– بحث عن أكثر ضمانات عند وقوعها المحتمل في الإفلاس، أصبحت المؤسسات عبر المخطط المحاسبي الوطني تستعمل "مبدأ الحيطة والحذر" بصفة مبالغ فيها عوضا "مبدأ الصورة الوفية".

– يفتقر نظام 1975 للإطار المفاهيمي الذي من شأنه أن يقلل من البدائل المقدمة من طرف المهنيين عند تقديمهم لحلول تخصّ نفس الإشكالية أو التساؤل.

كما نجد من بين الأسباب التي دفعت بالجزائر إلى التوجه بنظامها المحاسبي نحو مفهوم المحاسبة المالية تلك النقائص التي تخللها المخطط المحاسبي الوطني.[1]

نقائص المخطط المحاسبي الوطني:

وتتمثل نقائص المخطط المحاسبي الوطني فيما يلي[2]:

- **النقائص المفاهيمية:** وتتمثل في النقاط التالية:

– قواعد وأسس المخطط الوطني للمحاسبة لم تكن واضحة.

– المخطط الوطني للمحاسبة لا يحدد المفهوم المحاسبي للأصول والخصوم والأموال الخاصة ولا يعطي القيمة الحقيقية للتكاليف.

– إهمال دور المحاسبة التحليلية التي تهدف إلى حساب مختلف التكاليف وسعر التكلفة وتحليل الوضعية المالية للمؤسسة.

- **النقائص التقنية:** وتتمثل في:

– نتيجة لعدم تفصيل الحسابات سمح للمؤسسات عند الحاجة أن تفتح حسابات فرعية داخل الحسابات التي حددها المخطط، مما يعني عدم التجانس وعدم التوحيد في العمل المحاسبي.

– عدم التمييز بين الأصول الجارية والأصول الغير جارية.

– ارتكاز الأصناف 4، 3، 2 على المنظور النقدي وهذا لا يعتبر معيار للإنتاج ولا يميز بين أصول الاستغلال وخارج الاستغلال.

– إهمال التصنيف الوظيفي عند إعداد القوائم المالية، الذي يساعد على تحديد المسؤوليات وتسهيل اتخاذ القرارات.

---

[1] عبد الكريم سهام، صحراوي إيمان، دراسة تفصيلية لنظام المحاسبة المالية المطبقة على المؤسسات الصغيرة في الجزائر (محاسبة الخزينة)، الملتقى الدولي حول الإطار المفاهيمي لنظام المحاسبة المالية الجديد وآليات تطبيقه في ظل المعايير المحاسبية الدولية IAS-IFRS الجزائر، 13- 15 أكتوبر 2009، ص 5.

[2] سفيان نقماري، رحمة بلهادف، واقع تكييف المؤسسات الجزائرية مع النظام المحاسبي المالي (العوائق والرهانات)، الملتقى الوطني حول النظام المحاسبي المالي بالجزائر وعلاقته بالمعايير الدولية IAS-IFRS، جامعة مستغانم، يومي 13- 14 جانفي 2013، ص 04.

- **نقائص على مستوى القوائم المالية:** وهي:

– الميزانية يتم إعدادها على أساس السنة الحالية وعدم إظهار نشاط السنة السابقة لغرض المقارنة.

– جدول حسابات النتائج لا يظهر أيضا نتاج النشاط السابق، والنتيجة التي تظهر في هذا الجدول لا تبين أداء التسيير للمؤسسة لاحتوائها على المصاريف الاستثنائية.

تعريف النظام المحاسبي المالي[1]:

عرف القانون 07-11 الصادر بتاريخ 25 نوفمبر 2007م النظام المحاسبي في المادة 03 منه، وسمي في صلب هذا النص بالمحاسبة المالية "المحاسبة المالية نظام لتنظيم المعلومات المالية يسمح بتخزين معطيات قاعدية عديدة وتصنيفها، وتقييمها، وتسجيلها، وعرض كشوف تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية وممتلكات الكيان، ونجا عته، ووضعية خزينته في نهاية السنة المالية".

مجال التطبيق:

لقد حدد النظام المحاسبي المالي وفقا للمواد 02، 04، 05 من قانون 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007م مجالات تطبيق هذا النظام كالتالي[2]:

كل شخص طبيعي أو معنوي ملزم بموجب نص قانوني أو تنظيمي بمسك محاسبة مالية، مع مراعاة الأحكام الخاصة بها، والمعنيون بمسك المحاسبة هم:

- الشركات الخاضعة لأحكام القانون التجاري.
- التعاونيات.
- الأشخاص الطبيعيون أو المعنويون المنتجون للسلع أو الخدمات التجارية وغير التجارية، إذا كانوا يمارسون نشاطات مبنية على عمليات متكررة.
- كل الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين الخاضعين لذلك بموجب نص قانوني أو تنظيمي، ويمكن للكيانات الصغيرة التي لا يتعدى رقم أعمالها وعدد مستخدميها ونشاطها الحد المعين أن تمسك محاسبة مالية مبسطة.

[1] محمد الحبيب مرحوم، النظام المحاسبي المالي، محاسبة قواعد أم محاسبة مبادئ ؟، مجلة الاقتصاد و المالية، المجلد:04 –عدد:02- 2018 ،ص202.

[2] أ. د.كمال رزيق، أهزرشي طارق، أ. رابحي مختار، النظام المحاسبي بين قابلية الممارسة وصعوبات التطبيق، الملتقى الدولي حول: النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة والمعايير الدولية للمراجعة، يومي 13- 14 ديسمبر 2011، جامعة البليدة، ص 2.

أهداف النظام المحاسبي المالي:

يرمي النظام المحاسبي المالي إلى تحقيق الأهداف التالية[1]:

- إيجاد حلول محاسبية للعمليات غير المعالجة بواسطة المخطط المحاسبي الوطني.
- عرض في الحسبان تطور المعايير والتقنيات المحاسبة قصد تقريب ممارستنا المحاسبية من الممارسات الدولية القائمة التي تدمج معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولي المصادق عليها اليوم من قبل أغلبية الدول.
- السماح للمؤسسات الاقتصادية بإنتاج معلومة مالية ذات نوعية كاملة، أكثر شفافية، أكثر سهولة للتحقق منها بفعل توضيح أفضل للقواعد المحاسبية.
- الاستجابة لاحتياجات الإعلام الآلي لمختلف المستعملين، سواء كانوا مسيرين، أعضاء مستخدمين مقرضين، دائنين، زبائن، جمهور المدققين أو الدولة.
- السماح بتقييم الممتلكات بشروط السوق.
- ضمان قراءة أفضل للحسابات بالنسبة للمستثمرين الأجانب بخصوص عمليات الشراكة.

[1] سعيد عبد الحليم، محاولة تقييم إفصاح القوائم المالية في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي، رسالة دكتوراه، جامعة بسكرة، 2015/2014، ص 115.

يمكن تلخيص أهم التطورات التي أحدثها النظام المحاسبي الجديد في الجدول التالي:

الجدول2–3:المقارنة بين ما جاء به النظام الجديد والمخطط الوطني للمحاسبة

النظام المحاسبي المالي الجديد	المخطط الوطني للمحاسبة 1975
شهرة المحل (Goodwill) تسجل ضمن الأعباء	شهرة المحل تنشط ضمن القيم المعنوية.
نفقات التطوير تسجل ضمن القيم المعنوية.	كل نفقات البحث والتطوير تعتبر كمصاريف استثمارية، أي ضمن المصاريف الإعدادية.
المصاريف الإعدادية تسجل محاسبا ضمن الأعباء، ومدة اهتلاك الأصل المعنوي يمكن أن ترتفع حتى 20.	المصاريف الإعدادية تسجل ضمن الاستثمارات ويتم إطفاؤها بعد ذلك، و أقصى مدة لإطفائها هي 05 سنوات.
المبلغ القابل للإهتلاك للأصول المعنوية يتم تحديده بعد طرح القيمة المتبقية بالنسبة للأصول المادية والمعنوية.	المبلغ القابل للإهتلاك لا يأخذ في الحسبان القيمة الباقية للأصل المعنوي والمادي.
مدد وطرق للإهتلاك ترتكز فقط على عوامل اقتصادية، ويعاد النظر فيها على الأقل مرة واحدة في السنة.	مدد وطرق للإهتلاك تتأثر باعتبارات جبائية، ولا ينص المخطط الوطني للمحاسبة أي إجراءات بخصوص مراجعة مدة وطريقة للإهتلاك أي غير مفروضة.
عندما يعاد تقييم أصل مادي فإن كل فئة الأصول المادية التي ينتمي لها الأصل المعني يعاد تقييمها.	يمكن للمؤسسات إجراء تعديلات على قيمها الثابتة في إطار إعادة تقييم قانونية لأصولها الثابتة
المصاريف الملحقة بالاستثمارات المادية تهتلك على فترة حياة لا تتجاوز تلك الخاصة بالأصل المرتبطة به.	المصاريف الملحقة لثمن الشراء تهتلك بنفس المعدل الذي يهتلك به قيمة الاستثمار.
المخزونات لا يمكن أن تقيم إلاّ بطريقة الداخل أولا الخارج أولا First In First Out (FIFO) أو بطريقة التكلفة الوسطية المرجحة.	توجد هناك ثلاثة طرق لتقييم المخزونات فبالإضافة لطريقة FIFO، وطريقة التكلفة الوسطية المرجحة توجد طريقة LIFO.
بالنسبة للإعلانات هناك طريقتان لتقديم الإعانات: – التسجيل الأولي للإعانة في النواتج المؤجلة والتي تسجل بعدها في النواتج على أساس نظامي وعقلاني حسب مدة منفعة الأصل. – تناقص القيمة المحاسبية للأصل بمبلغ الإعانة، وبالتالي فإنّ المنتوج مرتبط بالإعانة يؤخر في مدة الاستعمال مرورا بتخفيض في عبء للإهتلاك.	يميز بين نوعين من الإعانات هناك إعانات الاستثمار تسجل في حساب خاص من الأعباء الخاصة (ح/14) بالمبلغ المحصل وتهتلك بنفس المعدل مع الاستثمار المناسب بالجانب الدائن لحساب النتيجة، وهناك إعانات الاستغلال والتي تسجل في النتيجة عندما تحصل عليها المؤسسة.
الأصول المحصل عليها بعقود الإيجار التمويلي تقدم وفقا لطبيعتها وتقيد في الأصول والديون بمبلغ يوافق أدنى قيمة بين القيمة العادلة للأصل المؤجر والقيمة المحينة لدفعات الإيجار الدنيا المحسوبة على أساس معدل ضمني في عقد الكراء	حسب المخطط فإنّ أي أصل لا يظهر في محاسبة أي تاجر إلاّ إذا كان هذا التاجر يملك هذا الأصل، وبالتالي فعدم تسجيل الأصل محاسبيا معناه عدم تسجيل للإهتلاك، فالمخطط الوطني للمحاسبة لم يأخذ في الحسبان القرض الإيجاري.
بخصوص المؤونات نلاحظ بأنّ النظام الجديد يقر بأن الميزانية تعكس الوضعية المالية للمؤسسة في تاريخ إقفال الدورة وليس الوضعية المالية المستقبلية، وهنا لا يسمح بتكوين مؤونات بتكاليف منتظرة مستقبلا وهو الحال مع مؤونات الصيانة والتصليحات.	يسمح القانون الجزائري بتشكيل كل المؤونات بما فيها مؤونات للتصليحات الكبرى والصيانة.

المصدر:د. كتوش عاشور، متطلبات تطبيق النظام المحاسبي الموحد، مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا، العدد رقم 06، جامعة شلف، 2009، ص 298.

المبحث الثاني: الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد

يعتبر الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد ممارسين لمهنة المحاسبة بموجب القانون 10-01 حيث يحدد هذا الأخير شروط التحاقهم بالمهنة و كذلك مختلف مهامهم [1].

المطلب الأول: الشروط العامة لممارسة المهن المحاسبية.

شروط ممارسة المهن حسب القانون 10- 01:

حددت المادة (08) من القانون 10- 01 الشروط التي يجب توافرها لممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، وهي كالآتي[2]:

1- أن يكون جزائري الجنسية.

2- أن يحوز شهادة لممارسة المهنة على النحو الآتي:

أ- بالنسبة لمهنة الخبير المحاسب: أن يكون حائزا على الشهادة الجزائرية للخبرة المحاسبية أو شهادة معترفا بمعادلتها.

ب- بالنسبة لمهنة محافظ الحسابات: أن يكون حائزا على الشهادة الجزائرية لمحافظ الحسابات أو شهادة معترفا بمعادلتها.

ج- بالنسبة لمهنة المحاسب المعتمد: أن يكون حائزا على الشهادة الجزائرية للمحاسب أو شهادة تسمح له بممارسة المهنة.

3- أن يتمتع بجميع الحقوق المدنية والسياسية.

4- أن لا يكون قد صدر في حقه حكم بارتكاب جناية أو جنحة مخلة بشرف المهنة.

5- أن يكون معتمدا من الوزير المكلف بالمالية وأن يكون مسجلا في المصف الوطني للخبراء المحاسبين أو في الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات أو في المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين، وفق الشروط المنصوص عليها في القانون.

6- أن يؤدي اليمين بعد الاعتماد وقبل التسجيل في المصف الوطني أو الغرفة الوطنية أو المنظمة الوطنية أمام المجلس القضائي المختص إقليميا لمحل تواجد مكاتبهم.

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، المادة 08 ، المؤرخة في 11 جوان 2010، العدد 42، ص 5.

[2] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، مرجع سابق ذكره ، ص 5.

– تمنح الشهادات والإجازات المذكورة في البندين "أ" و "ب" أعلاه، من معهد التعليم المختص التابع للوزير المكلف بالمالية، أو المعاهد المعتمدة من طرفه.

– لا يمكن الالتحاق بمعهد التعليم المختص أو المعاهد المعتمدة إلا بعد إجراء مسابقة للمترشحين الحائزين شهادة جامعية في الاختصاص تحدد عن طريق التنظيم.

– تمنح الشهادة والإجازة المذكورة في البند "ج" أعلاه، من طرف مؤسسات التكوين المهني التابعة للوزير المكلف بالتكوين المهني أو من طرف المؤسسات المعتمدة من طرفه أو من طرف مؤسسات التعليم العالي.

تعريف الخبير المحاسب:

بنص المادة 18 من القانون رقم 10- 01 فإنه خبيرا محاسبا كل شخص يمارس بصفة عادية، باسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهمة تنظيم وفحص وتقويم وتحليل المحاسبة، ومختلف أنواع الحسابات للمؤسسات والهيئات في الحالات التي نصّ عليها القانون، والتي تكلفه بهذه المهمة بصفة تعاقدية لخبرة الحسابات[1].

مهام الخبير المحاسب:

يتكفل الخبير المحاسب بالمهام التالية[2]:

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

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الديمقراطية الشعبية، العدد 42 الصادرة في 2010/07/11، ص 6- 7.

[2] أ. تمار خديجة، تنظيم مهنة التدقيق في الجزائر، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والإدارية، العدد الثامن، جامعة مستغانم، ديسمبر 2017، ص 436.

الفرع الثاني: تعريف محافظ الحسابات ومهامه.

تعريف محافظ الحسابات:

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

مهام محافظ الحسابات:

وتتمثل هذه المهام في النقاط التالية[1]:

- يشهد بأنّ 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 يقدمه المسيرون للمساهمين أو الشركاء أو حاماي الحصص.
- يبدي رأيه في شكل تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية المصادق عليها من طرف مجلس الإدارة ومجلس المديرين أو المسير.
- يقدر شروط إبرام الاتفاقيات بين الشركة التي يراقبها والمؤسسات أو الهيئات التابعة لها.
- يعلم المسيرين والجمعية العامة أو هيئة المداولة المؤهلة بكل نقص قد يكتشفه أو اطلع عليه، ومن طبيعته أن يعرقل استمرار استغلال المؤسسة.

بالإضافة إلى ما سبق فعندما تعد الشركة أو الهيئة حسابات مدمجة أو حسابات مدعمة، يصادق محافظ الحسابات على صحة وانتظام الحسابات المدمجة والمدعمة وصورها الصحيحة، وذلك على أساس الوثائق المحاسبية وتقرير محافظي الحسابات لدى الفروع أو الكيانات التابعة لنفس مركز القرار، ويترتب عن مهمة محافظ الحسابات إعداد التقارير التالية:

- تقرير المصادقة بتحفظ أو بدون تحفظ على انتظام وصحة الوثائق السنوية وصورها الصحيحة، أو عند الاقتضاء رفض المصادقة المبرر.
- تقرير المصادقة على الحسابات المدعمة أو الحسابات المدمجة عند الاقتضاء.
- تقرير خاص حول الاتفاقيات المنظمة.

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

- تقرير خاص حول تفاصيل أعلى خمس تعويضات.
- تقرير خاص حول تطور نتيجة السنوات الخمس الأخيرة، والنتيجة حسب الأسهم أو حسب الحصة.
- تقرير خاص في حالة ملاحظة تهديد محتمل على استمرار الاستغلال.

المطلب الثالث: المحاسب المعتمد.

تعريف المحاسب المعتمد:

عرفت المادة 41من القانون 10-01 المحاسب المعتمد "على أنه المهني الذي يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته، مهمة مسك وضبط محاسبات وحسابات التجار والشركات أو الهيئات التي تطلب خدماته"[1].

مهام المحاسب المعتمد:

يمكن تلخيص أهم مهام المحاسب المعتمد في النقاط الآتية:

- مسك وفتح وضبط المحاسبات والحسابات.
- عرض الكتابات المحاسبية وتطور عناصر ممتلكات التاجر والشركة أو الهيئة التي أسندت إليه مسك محاسبتها، وذلك على أساس الوثائق والأوراق المحاسبية المقدمة إليه، وتحت مسؤوليته.
- المحاسب المعتمد يعد جميع التصريحات الاجتماعية والجبائية والإدارية المتعلقة بالمحاسبة التي كلف بها.
- يمكنه أيضا أن يساعد زبونه لدى مختلف الإدارات المعنية.
- يمكن للزبون أن يلتمس من المحاسب المعتمد القيام بالمهام المساعدة في إعداد الجداول المالية.

كيفية ممارسة مهنة محاسب معتمد :

يمكن لأي شخص طبيعي أو معنوي أن يمارس لحسابه الخاص تحت أي تسمية كانت مهنة المحاسب المعتمد إذا توفرت فيه الشروط و المقاييس المنصوص عليها في القانون 10-01 وهي كالتالي:

- أن يكون جزائري الجنسية.
- أن يكون حائزا الشهادة الجزائرية للمحاسب أو شهادة تسمح له بممارسة المهنة من طرف مؤسسات التكوين المهني أو من طرف المؤسسات المعتمدة من طرفه أو من طرف مؤسسات التعليم العالي.
- أن يتمتع بجميع الحقوق المدنية و السياسية.
- أن لا يكون قد صدر في حقه حكم بارتكاب جناية أو جنحة مخلة بشرف المهنة.

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الديمقراطية الشعبية، العدد 42، الصادرة في 2010/07/11، ص 8- 9.

– أن بكون معتمد من الوزير المكلف بالمالية و أن يكون مسجلا في المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين.

– أن يؤدي اليمين أمام المجلس القضائي المختص إقليميا لمحل تواجد مكاتبهم بالعبارات التالية:

" أقسم بالله العلي العظيم أن أقوم بعملي أحسن قيام و أتعهد أن أخلص في تأدية وظيفتي و أن أكتم سر المهنة و أسلك في كل الأمور سلوك المتصرف المحترف الشريف و الله على ما أقول شهيد".

– يحرر محضر بذلك طبقا للأحكام السارية المفعول.

لا يمكن للمحاسب المعتمد التسجيل في المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين ما لم يعتمد مسبقا من الوزير المكلف

للحصول على الاعتماد لممارسة مهنة محاسب معتمد يجب إتباع ما يلي[1]:

– نوفر الشروط السابق ذكرها.

– إرسال عن طريق رسالة موصى عليها أو تودع مقابل وصل استلام طلب اعتماد بصفة محاسب معتمد إلى المجلس الوطني للمحاسبة، حيث يقوم المجلس الوطني للمحاسبة بتقدير الصلاحية المهنية لشهادات وإجازات كل مترشح يطلب اعتماد في صنف مهني و/أو الصنف المهني آخر.

– يدرس المجلس الوطني للمحاسبة طلب الاعتماد و يتحقق لاسيما من مطابقته لأحكام المنصوص عليها في المادتين 7و8 من القانون 10-01 .

– يبلغ المجلس الوطني للمحاسبة لطالب الاعتماد قرار الاعتماد أو رفض معلل للطلب في أجل أربعة أشهر و في حالة عدم التبليغ بعد انقضاء هذا الأجل أو رفض الطلب يمكن تقديم طعن قضائي طبقا للتشريع الساري المفعول

– يجدد المجلس الوطني للمحاسبة في أول يناير من كل سنة قائمة المهنيين المسجلين في الجدول و ينشرها وفق الأشكال المحددة من طرف الوزير المكلف بالمالية.

–لا يمكن للمحاسب المعتمد أن يسجل في الجدول مالم يكن له عنوان مهني خاص.

– يمارس المحاسب المعتمد نشاطه في كامل الإقليم الوطني .

– يسند لكل محاسب معتمد مكتب واحد يتولى تسييره لحسابه الخاص و تحت مسؤولية و يمكن أن يسير في شكل شركة أو تجمع.

– يجب أن يكون المكتب خاضعا لشروط و مقاييس خاصة تحدد عن طريق التنظيم.

[1] نفس المرجع السابق ذكره ،ص 11 .

الجدول رقم 2-4 الاختلافات بين المهن المحاسبية الثلاثة.

المهنة	تعريفها	مهامها	شروطها
الخبير المحاسبي	يعدّ خبيرا محاسبا في كل مفهوم هذا القانون يمارس بصفة عادية شخص باسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهمة تنظيم وفحص وتقويم وتحليل المحاسبة ومختلف أنواع الحسابات للمؤسسات والهيئات في الحالات التي نصّ عليها القانون والتي تكلفه هذه المهمة بصفة تعاقدية لخبرة الحسابات.	- تنظيم وفحص وتقويم وتحليل المحاسبة، مسك ومركزة وفتح وضبط ومراقبة وتجميع محاسبة المؤسسات. - التدقيق المالي والمحاسبي للشركات والهيئات وهو المؤهل الوحيد للقيام بذلك، تقديم استشارات للشركات والهيئات في الميدان المالي والاجتماعي والاقتصادي. - إعلام المتعاقدين معه بمدى تأثير الالتزام والتصرفات الإدارية والتسيير التي لها علاقة بمهمته.	- أن يكون جزائري الجنسية. - أن يكون حائزا على الشهادة الجزائرية للخبرة المحاسبية أو شهادة معترفا بمعادلتها. - أن يتمتع بجميع الحقوق المدنية والسياسية. - أن لا يكون قد صدر في حقه حكم بارتكاب جناية أو جنحة مخلة بشرف المهنة. - أن يكون معتمدا من الوزير المكلف بالمالية وأن يكون مسجلا في المصف الوطني للخبراء المحاسبين وفق الشروط المنصوص عليها في القانون. - أن يؤدي اليمين بعد الاعتماد وقبل التسجيل في المصف الوطني أمام المجلس القضائي المختص إقليميا لمحل تواجد مكانتهم.
محافظ الحسابات	الشخص الذي يدقق في صحة المعلومات المقدمة في تقرير مجلس الإدارة أو مجلس المديرين حسب الحالة، وفي الوثائق المرسلة إلى المساهمين حول الوضعية المالية للمؤسسة وحساباتها، ويصادق على انتظام الجرد وحسابات المؤسسة والموازنة، وصحة لذلك ويتحقق مندوبو الحسابات إذا ما تمّ احترام مبدأ المساواة بين المساهمين.	- يشهد بأن الحسابات السنوية منظمة 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 يقدمه المسيرون للمساهمين أو الشركاء أو المشتركين. - يبدي رأيه في شكل تقدير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية المصادق عليها من مجلس الإدارة ومجلس المديرين أو المسيرين - يقدر شروط إبرام الاتفاقيات بين الشركة التي يراقبها والمؤسسات أو الهيئات التي تتبعها.	- يجب أن يكون حائزا على الشهادة الجزائرية لمحافظ الحسابات أو الشهادة معترف بمعادلتها. - أن يتمتع بجميع الحقوق المدنية والسياسية. - ألا يكون قد صدر بشأنه حكم على ارتكاب جناية أو جنحة عمدية من شأنها أن تخل بالشرف لاسيما الجنايات والجنح المنصوص عليها في التشريع المعمول به والمتعلق بالمنع من ممارسة حق التسيير والتصرف. - أن يكون معتمدا من الوزير المكلف بالمالية من المصف الوطني وأن يكون مسجلا في الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات. - أن يؤدي اليمين المنصوص عليها في القانون. - أن يكون جزائري الجنسية.

المصدر: أ. تمار خديجة، واقع ممارسة مهنة تدقيق الحسابات في المؤسسة الاقتصادية، مجلة المالية والأسواق، جامعة مستغانم، ص 348.

المبحث الثالث: الهيئات المشرفة على مهنة المحاسبة في الجزائر.

لقد صاحبت الهيئات والمنظمات المهنية في الجزائر خاصة منها المتعلقة مباشرة بمهنة المحاسبة (مجلس المحاسبة، المجلس الوطني للمحاسبة، المصف الوطني لخبراء المحاسبة ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين)، تلك الإصلاحات المحاسبية التي قام بها المشرع الجزائري والمتعلقة بتبنّي الأنظمة المحاسبية، لما لهذه الهيئات والمنظمات المهنية من دور في الإشراف والمراقبة والمتابعة لهذه الإصلاحات والعمل على تطبيقها بما يتماشى وإطارها العام.

المطلب الأول: المنظمات المهنية المشرفة على مهنة المحاسبة في الجزائر قبل الإصلاح.

1- مجلس المحاسبة[1]:

مع إعادة تنظيم الاقتصاد الوطني وهيكلة المؤسسات العمومية الاقتصادية الذي نتج عنها ارتفاع عدد المؤسسات العمومية، وعقد أنماط التسيير وغياب أطر تحكم توليد المعلومات وضعف التحكم في النظام المحاسبي، قام المشرع الجزائري بسن آليات رقابية تحد من أنواع الاختلال التي تفرزها أساليب التسيير المتبناة، من خلال القانون رقم 05/80 المؤرخ في 1980/03/10 المقرر لإنشاء مجلس المحاسبة، وفي مادته رقم 05 نص على أن «مجلس المحاسبة يراقب مختلف المحاسبات التي تصور العمليات المالية والمحاسبة، أين تتم مراقبة صحتها وقانونيتها ومصداقيتها».

2- المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين:

تعتبر المنظمة الوطنية لخبراء المحاسبة ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين من بين المنظمات والهيئات المهنية المشرفة على مهنة المحاسبة في الجزائر، حيث صاحبت هذه المنظمة التطورات التي مسّت المحاسبة كمهنة وكنظام.

2-1 نشأة المنظمة الوطنية لخبراء المحاسبة ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين:

نشأت هذه المنظمة بموجب المادة رقم 5 من قانون 91- 08 الصادر في 1991/04/27 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسبين المعتمدين، ونصّت هذه المادة على أنه « تنشأ منظمة وطنية لخبراء المحاسبة ومحافظي الحسابات والمحاسبي المعتمدين تتمتع بالشخصية المدنية وتجمع الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين المؤهلين لممارسة مهنة خبير محاسب ومحافظ حسابات ومحاسب معتمد حسب الشروط التي يحددها هذا القانون».[2]

---

[1] براق محمد، قمان عمر، أثر الإصلاحات المحاسبية على هيكلة المنظمات المهنية في الجزائر، مداخلة، المؤتمر العلمي الدولي حول الإصلاح المحاسبي في الجزائر، جامعة ورقلة الجزائر، يومي 29 و 30 نوفمبر 2011، ص5.

[2] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد رقم 20، المؤرخة بتاريخ 1991/05/01، ص 651.

2-2 مهام المنظمة الوطنية لخبراء المحاسبة ومحافظي الحسابات والمحاسبي المعتمدين:

تلخص المادة رقم 9 من القانون 91- 08 المهام التي تضطلع به المنظمة فيما يلي:

- السهر على تنظيم المهنة وحسن ممارستها.
- الدفاع على كرامة أعضائها واستقلاليتهم.
- تحديد النظام الداخلي للمنظمة الذي يتعلق بشروط المهنة وخصوصياتها.
- مساعدة السلطات العمومية في ميدان التقييس المحاسبي والطلب المهني والتسعير.
- تمثيل مصالح المهنة تجاه السلطات والغير من المنظمات الأجنبية.
- إعداد ومراجعة ونشر قائمة الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين.
- تقدير في حدود التشريع المعمول به الصلاحية المهنية للإنجازات والشهادات التي يقدمها المرشحون للتسجيل في هذه المهن.
- التأكد من النوعية المهنية والتقنية للأشغال التي ينجزها أعضاؤها.

3- مجلس النقابة الوطنية لأعضاء المهنة:

تم تأسيس مجلس النقابة الوطنية لأعضاء المهنة بموجب المرسوم التنفيذي رقم 20/92 المؤرخ في 1992/01/13، المعدل والمتمّم بالمرسوم التنفيذي رقم 458/97 المؤرخ في 1997/12/01، والذي يحدد تشكيل مجلس النقابة الوطنية لأعضاء المهنة و يضبط اختصاصاته وفوائد عمله[1].

وتتمثل اختصاصات المجلس في:

- حماية المصالح المعنوية والمادية لأعضاء النقابة.
- تمثيل النقابة الوطنية لدى السلطات العمومية وتجاه الغير والمنظمات الأجنبية المماثلة.
- إعداد ومراجعة ونشر قائمة الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين.
- الوقاية من كل النزاعات المهنية بين أعضاء النقابة وتسويتها.
- تحصيل الاشتراكات المهنية التي تقرّرها الجمعية العامة.
- السهر على احترام جميع أعضاء النقابة للأحكام التشريعية والتنظيمية المعمول بها والنظام الداخلي.
- تحديد المطالب العالية للتدقيق والرقابة.

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد رقم 03 لسنة 1992، ص 82- 83.

- إبداء الرأي في المسائل التي تعرضها عليها السلطات المختصة في ميدان التقييس المحاسبي والمالي المرتبط بحياة المؤسسة.

- المساعدة والنهوض بالتقويم المستمر للمستوى النظري والتقني لدى أعضاء النقابة ودعوة السلطات المختصة للحضور للتدريبات والملتقيات المهنية، تنظيمها، الإشراف عليها ومراقبتها بالتنسيق مع السلطات المختصة.

- المشاركة في مهام التعليم والتكوين والبحث.

- القيام بتعميم نتائج الأشغال المتعلقة بالميدان الذي تغطيه المهنة وتوزيعها ونشرها.

4- المجلس الوطني للمحاسبة:

نشأ هذا المجلس بموجب المرسوم التنفيذي رقم 96-318 المؤرخ في 1996/09/25، والذي يحدد الطبيعة الاستشارية له، كما حدد اختصاصاته وصلاحياته والقواعد التي تسيره.

4-1 صلاحيات المجلس الوطني للمحاسبة:

تتمثل صلاحياته طبقا للمادة الثالثة من نفس المرسوم فيما يلي[1]:

- يجمع ويستغل كل المعلومات والوثائق المتعلقة بالمحاسبة وبتعليمها.

- ينجز أو يكلف من ينجز كل الدراسات والتحاليل في مجال التنمية واستخدام الأدوات والطرق المحاسبة.

- يقترح كل التدابير الرامية إلى ضبط المقاييس المحاسبية واستغلالها العقلاني.

- يفصح ويبدي رأيه وتوصياته في كل مشاريع النصوص التشريعية التي لها علاقة بالمحاسبة.

- يشارك في تطوير أنظمة التكوين وبرامجه وتحسين المستوى في مجال المهن المحاسبية.

- يتابع تطور المناهج والتنظيمات والأدوات المتعلقة بالمحاسبة على الصعيد الدولي.

- ينظم كل التظاهرات واللقاءات ذات الطابع التقني التي تدخل في مجال اختصاصه.

- ينشر تقاريره ودراساته وتحاليله وتوجيهاته.

4-2 أعضاء المجلس الوطني للمحاسبة:

ما يتعلق بأعضاء المجلس فلقد تم تحديدهم في المادة 06 من نفس المرسوم السالف الذكر والذي يتضمن تشكيله ورئاسة المجلس، حيث يرأس المجلس وزير المالية أو ممثله.

أما تشكيلته فهي:

- الرئيس المزاول لمهمته في المجلس الوطني لنقابة الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين.

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد رقم 03 لسنة 1992، ص 18.

- ممثل الوزير المكلف بالمالية.
- ممثل الوزير المكلف بالتعليم العالي والبحث العلمي.
- ممثل الوزير المكلف بالتكوين المهني.
- ممثل الوزير المكلف بالتجارة.
- ممثل الوزير المكلف بالإحصائيات.
- ممثل الوزير المكلف بالإصلاح الإداري والوظيف العمومي.
- ممثل عن المفتشية العامة للمالية.
- ممثل عن الغرفة الوطنية للزراعة.
- ممثل عن الغرفة الوطنية للتجارة والصناعة.
- ممثل عن بنك الجزائر.
- ممثل عن لجنة تنظيم عمليات البورصة ومراقبتها.
- ممثل عن الجمعية المهنية للبنوك والمؤسسات المالية.
- ممثل عن جمعية شركات التأمين.
- ممثلين عن الشركات القابضة العمومية.
- ستة (06) ممثلين للمهنة يعينهم مجلس النقابة الوطنية من بين الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين.
- أستاذين (02) لهم رتبة أستاذ مساعد على الأقل في مجال المحاسبة والمالية يعينهما الوزير المكلف بالتعليم العالي والبحث العلمي.

المطلب الثاني: أهم النصوص التشريعية والتنظيمية لمهنة المحاسبة.

في إطار الإصلاحات المحاسبية التي قامت بها الجزائر مؤخرا، والتي أدت إلى عدة تغييرات مست إعادة هيكلة المنظمات المهنية، وذلك من خلال مجموعة من المراسيم التنفيذية، أهمها المتعلق بإعادة تنظيم المنظمات المهنية، من خلال نقل الصلاحيات من المصف الوطني للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين إلى وزارة المالية، وكذلك تحديث الإطار العام للمجلس الوطني للمحاسبة، ولعل أهم هذه المراسيم ما يلي:

- المرسوم التنفيذي رقم 10-02 المؤرخ في 2010/08/26 المتعلق بمجلس المحاسبة، حيث يهدف هذا الأمر إلى تتميم الأمر رقم 95-20 المؤرخ في 1995/07/17 المتعلق بالأمر بنفسه، وجاء فيه من مادته الثانية أنّه يبقى كما هو عليه بدون حتى تغير للمرافق العمومية.[1]

- صدور المرسوم التنفيذي رقم 10-08 المؤرخ في 2010/10/27 المتضمن الموافقة على المرسوم التنفيذي السابق المتعلق بمجلس المحاسبة.

- صدور مجموعة من المراسيم التنفيذية في 2011/01/27 والتي تصب في إطار التغير الجذري للسلطة التي تحكم هذه المهنة وإعادة توزيع الأدوار وتوضيح الصلاحيات، وأهمها باختصار القوانين الآتية:

- المرسوم التنفيذي رقم 11- 24 الذي يحدّد تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه وتحديد قواعد تسييره.

- المرسوم التنفيذي رقم 11- 25 الذي يحدّد تشكيلة المجلس الوطني لمصف الوطني للخبراء المحاسبين وصلاحياته وقواعد تسييره.

- المرسوم التنفيذي رقم 11-26 الذي يحدّد تشكيلة المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وصلاحياته وقواعد تسييره.

- المرسوم التنفيذي رقم 11-27 الذي يحدّد تشكيلة المجلس الوطني للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين وصلاحياته وقواعد تسييره.

- المرسوم التنفيذي رقم 11-28 الذي يحدّد تشكيلة اللجنة الخاصة المكلفة بتنظيم انتخابات المجالس الوطنية للمصف الوطني لخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين وصلاحياتهم.

المطلب الثالث: الهيكلة الجديدة للمنظمات المهنية في الجزائر.

أدت الإصلاحات المحاسبية التي عكفت الجزائر عليها خاصة منها التي حدثت في العشرية الأخيرة، والمتمثلة في الأساس في تطبيق النظام المحاسبي المالي (SCF) الذي يتوافق ومتطلبات المعايير الدولية المتعلقة بالإفصاح في التقارير المالية والمعايير المحاسبة الدولية (IAS/IFRS)، إلى إحداث تغييرات جذرية على طبيعة المنظمات المهنية المتعلقة بمهنة المحاسبة والمراجعة، حيث ظهرت هيكلة جديدة لها، وفيما يلي أهم هذه التغيرات:

[1] د. هوارية مبسوط، د. عمار درويش، واقع التعليم المحاسبي ومدى استجابته لمتطلبات مهنة المحاسبة في الجزائر، **مجلة الدراسات الاقتصادية المعمقة**، رقم 01، 2016، جامعة عين تموشنت، ص 126.

1- الهيكلة الجديدة للمجلس الوطني للمحاسبة:

بموجب المرسوم التنفيذي 11-24 المؤرخ في 2011/01/27، الذي تمّ بموجبه تحديث القانون السابق، والذي يوضح إعادة هيكلة المجلس الوطني للمحاسبة، حيث تمّ بناءً على هذا القانون الجديد تحديد تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه وقواعد سيره، حيث تحدّد المادة الثانية من هذا المرسوم سلطة الوزير المكلف بالمالية على المجلس، كما تحدّد الأعضاء الذين يشكلونه، إضافة إلى تحديد المهام المنوط بها هذا المجلس.[1]

2- المصف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين:

تضمنت التعديلات الجديدة في مهنة المحاسبة في إطار الإصلاح المحاسبي ثلاث مجالس وطنية لها علاقة مباشرة بالمجلس الوطني للمحاسبة، وتحت رعاية وزارة المالية، وتُعنى هذه المجالس بتنظيم المهن المتعلقة بها من أجل التحكم فيها بشكل يتناسب مع التغيرات في مهنة المحاسبة والمراجعة التي تبنتها الجزائر.

2-1 المجلس الوطني لمصف الوطني للخبراء المحاسبين:

بموجب المرسوم التنفيذي رقم 11- 25 المؤرخ 2011/01/27 تتحدد تشكيلة المجلس الوطني لمصف الخبراء المحاسبين وصلاحياته وقواعد تسييره، حيث تم انتخاب تسعة أعضاء من بين الأعضاء المعتمدين والمسجلين في جدول المصف الوطني للخبراء المحاسبين، ثلاثة منهم يمثلون هذا المجلس في المجلس الوطني للمحاسبة.

وتتمثل مهامه في القيام بالأعمال الآتية[2]:

- إدارة الأملاك المنقولة وغير المنقولة التابعة لمصف الوطني لخبراء المحاسبة وتسييرها.
- تحصيل الاشتراكات المهنية المقررة من طرف الجمعية العامة لمصف.
- ضمان تعميم الأشغال المتعلقة بالمجال الذي تغطيه المهنة، والعمل على نشرها وتوزيعها.
- تنظيم ملتقيات تكوين لها علاقة بمصالح المهنة.
- تمثيل المصف لدى الهيئات والسلطات العمومية وتجاه المنظمات الدولية.
- إعداد النظام الداخلي لمصف.

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الديمقراطية الشعبية، العدد رقم 07، المؤرخة بتاريخ 2011/02/02، ص 4- 7.

[2] الجريدة الرسمية للجمهورية الديمقراطية الشعبية، العدد رقم 07، المؤرخة بتاريخ 2011/02/02، ص 8- 15.

2-2 المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات:

يتشكل المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات بموجب المادة الأولى في المرسوم التنفيذي 11-26 المؤرخ في 2011/01/27، وله نفس قواعد انتخاب الأعضاء والتمثيل لدى المجلس الوطني للمحاسبة.

وتتمثل مهامه في القيام بالأعمال الآتية:

- إدارة الأملاك المنقولة وغير المنقولة التابعة للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وتسييرها.
- تحصيل الاشتراكات المهنية المقررة من طرف الجمعية العامة لمصف.
- ضمان تعميم الأشغال المتعلقة بالمجال الذي تغطيه المهنة، والعمل على نشرها وتوزيعها.
- تنظيم ملتقيات تكوين لها علاقة بمصالح المهنة.
- تمثيل الوطنية لمحافظي الحسابات لدى الهيئات والسلطات العمومية وتجاه المنظمات الدولية.
- إعداد النظام الداخلي للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات.

2-3 المجلس الوطني للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين:

يتشكل بموجب المرسوم التنفيذي رقم 11-27 المؤرخ في 2011/01/27، حيث يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين وصلاحياته وقواعد تسييره، كما يحدّد المهام المضطلع بها.

وتتمثل مهامه في القيام بالأعمال الآتية[1]:

- إدارة الأملاك المنقولة وغير المنقولة التابعة للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين وتسييرها.
- تحصيل الاشتراكات المهنية المقررة من طرف الجمعية العامة لمصف.
- ضمان تعميم الأشغال المتعلقة بالمجال الذي تغطيه المهنة، والعمل على نشرها وتوزيعها.
- تنظيم ملتقيات تكوين لها علاقة بمصالح المهنة.
- تمثيل المنظمة لدى الهيئات والسلطات العمومية وتجاه المنظمات الدولية.
- إعداد النظام الداخلي للمنظمة.

كما يجب الإشارة إلى أن الإصلاحات المحاسبية الأخيرة قد أخذت من المنظمات المهنية وجعلتها تحت الوصاية المباشرة لوزارة المالية.

[1] نفس المرجع السابق ذكره ،ص 13-16 .

خلاصة الفصل:

نستخلص مما سبق أن مهنة المحاسبة في الجزائر مرت بعدة مراحل نتيجة تطور المؤسسات الاقتصادية وزيادة حجم الأنشطة، وتزامنت البداية مع الاستقلال للتخلص من التبعية و بناء قطاع اقتصادي فتم تبني النظام الاشتراكي و اعداد مخطط محاسبي وطني PCN و تنظيم مهنة المحاسبة أول 1970سنة و أيضا من خلال القانون 91-08 سنة 1991.

تماشيا مع التوجه الاقتصادي الجديد – اقتصاد السوق- كان لابد من إصلاحات محاسبية تجسدت على شكل إصدار مجموعة من النصوص القانونية ،فالإصلاح مرحلة أساسية شاملة ألمت بكل الجوانب من تبني النظام المحاسبي المالي SCF، وإعادة تنظيم المهنة بموجب القانون 10-01 الذي نص على ممارسي المهن المحاسبية و شروط التحاقهم بالمهن و حدد مهامهم.

ونستخلص أيضا أن مهنة المحاسبة أصبحت تتمتع باستقلالية، بعدما كانت تشرف على تنظيمها هيئة واحدة منذ سنة 1991 متمثلة في المصف الوطني للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات و المحاسبين المعتمدين ،فان القانون 10-01 الصادر في جوان 2010 جعلها تحت اشراف ثلاث هيئات جديدة وعلى رأسها المجلس الوطني للمحاسبة التابع رسميا لوزارة المالية.

الفصل الثالث:

دراسة ميدانية لدي مكتب

محاسب معتمد

مقدمة الفصل:

بعد التطرق في الجانب النظري إلى مهنة المحاسبة وواقع تنظيمها في الجزائر وللتعرف أكثر على كيفية ممارسة المهنة وباعتبار المحاسب المعتمد أحد الأطراف المخولة لها ممارسة مهنة المحاسبة وفق للقانون10-01 اخترنا مكتب من مكاتب الخواص المعتمد للمحاسبة للقيام بدراسة ميدانية بمكتب المحاسب المعتمد السيد "الغوتي خلف الله" حيث تبين لنا أنه أحسن موقع لكي نتمكن من تطبيق وتحسين معلوماتنا وعليه سوف نتطرق في هذا الفصل إلى مبحثين:

المبحث الأول: تقديم المكتب محل الدراسة.

المبحث الثاني: إعداد المحاسب المعتمد للقوائم المالية.

المبحث الأول: تقديم المكتب محل الدراسة

سنقوم في هذا المبحث بالتعريف بالمكتب محل الدراسة و الخدمات التي يقدمها والمسؤوليات التي تترتب عن أداء هذه المهنة.

المطلب الأول: التعريف بالمكتب

يقع مكتب المحاسبة الذي اخترناه بحي نوري أحمد رقم 07 ولاية سعيدة، حيث تعود ملكيته و إدارته للسيد "الغوتي خلف الله" المحاسب المعتمد و المحلف الذي تخرج من المدرسة الوطنية للمحاسبة، تحصل على شهادة مساعد محاسب CAP، وشهادة البراءة التقنية المحاسبية CMTC، وشهادة الاقتصاد والحقوق CED، بدأ العمل كرئيس لمصلحة المحاسبة والمالية بمؤسسة الرياض سعيدة "سمباك" سنة 1976 إلى غاية سنة 1995، ومن ثم رئيس لمصلحة المحاسبة والمالية للوكالة العقارية سعيدة سنة 1996، تحصل على اعتماد محاسب معتمد في 2015/11/14 موقعا من طرف وزير المالية تحت رقم CNC MF/02060/2018 وقام بتأسيس مكتبه محل الدراسة سنة 2017.

ومن أهم المؤسسات التي يتعامل معها المكتب:

- الوكالة السياحية "شهرة".
- مؤسسة سعداوي.
- محطة البنزين.

المطلب الثاني: الخدمات التي يقدمها المكتب و مسؤوليات المحاسب المعتمد

أولا: الخدمات التي يقدمها المكتب

يقوم المكتب بعدة خدمات ونذكر منها:

- عرض الكتابات المحاسبية على أساس الوثائق و الأوراق المحاسبية المقدمة إليه.
- عرض تطور عناصر ممتلكات التاجر أو الشركة أو الهيئة التي أسندت إليه مسك محاسبتها.
- إعداد جميع التصريحات الجبائية و الاجتماعية و الإدارية المتعلقة بالمحاسبة التي كلف بها.
- إعداد الميزانية الختامية و القوائم المالية وكل الأعمال الدورية لزبائنه.
- المتابعة الجبائية والمحاسبية للأشخاص الطبيعيين و المعنويين.
- مساعدة زبونه لدى مختلف الإدارات.

ثانيا:مسؤوليات المحاسب المعتمد

- يعد المحاسب المعتمد أثناء ممارسته لمهامه مسؤولا مسؤولية مدنية تجاه زبائنه في الحدود التعاقدية.
- يتحمل المحاسب المعتمد المسؤولية الجزائية عن كل تقصير في القيام بالالتزام القانوني.
- يتحمل المحاسب المعتمد المسؤولية التأديبية حتى بعد استقالته عن مهامه أمام اللجنة التأديبية للمجلس الوطني للمحاسبة عن كل مخالفة أو تقصير تقني أو أخلاقي في القواعد المهنية عن ممارسة وظيفته تتمثل العقوبات التأديبية التي يمكن اتخاذها وفق ترتيبها التصاعدي حسب خطورتها، في:
- الإنذار.
- التوبيخ.
- التوقيف المؤقت لمدة أقصاها ستة 6 أشهر.
- الشطب من الجدول.

المبحث الثاني: مسك المحاسب المعتمد محاسبة مؤسسة سعداوي

لغرض استكمال متطلبات دراستنا الميدانية و بحثنا ككل طلبنا من صاحب المكتب الإطلاع على أحد أعماله لمؤسسة ما لكي تتضح لنا ملامح ممارسة مهنة محاسب معتمد قمنا باختيار مؤسسة سعداوي مُحَّد الكائن عنوانها بحي بوخرص رقم 225 سعيدة و هي مؤسسة ناشطة في مجال البناء وتشغل حوالي 05 عمال.

المطلب الأول: التكليف بالمهمة

1. قام صاحب مؤسسة البناء "سعداوي" بالتقدم إلى مكتب المحاسب المعتمد "الغوتي خلف الله" لتكليفه بمسك محاسبته إذ طلب المحاسب منه إحضار مختلف الوثائق التالية:

- السجل التجاري لصاحب المؤسسة.
- الرقم الجبائي الوطني NIF.
- البطاقة الجبائية.

من الضروري تقديم هذه الوثائق ليتم إبرام عقد بين الطرفين يتم بموجبه الاتفاق على عدة شروط من بينها:

- المدة التي يتم فيها مسك المحاسبة.
- الاتفاق على تحديد المدة من عدمه.
- تحديد المبلغ الواجب على صاحب المؤسسة دفعه للمحاسب.

ملاحظة:

يمكن أن يتم إبرام العقد بين الطرفين بصفتين:

- إما بواسطة عقد خارجي وذلك باللجوء للموثق.
- أو بواسطة عقد داخلي بين الطرفين دون اللجوء لطرف ثالث.

2. يترتب على العقد المبرم بينهما قيام المحاسب المعتمد بالتالي:

- تمثيل المؤسسة لدى مركز الضرائب للقيام بمختلف التصريحات الجبائية.
- تمثيل المؤسسة لدى الصندوق الوطني للضمان الاجتماعي CNAS للقيام بمختلق التصريحات الاجتماعية.
- تمثيل المؤسسة لدى مديرية العمل.
- تمثيل المؤسسة أمام العدالة في حالة نزاع مع أحد المصالح.
- تحضير مختلف اليوميات و القوائم المالية في وقتها المناسب.

المطلب الثاني: كيفية إعداد القوائم المالية و مختلف التصريحات

لكي يقوم المحاسب بإعداد القوائم المالية (الميزانية-جدول حسابات النتائج) يجب عليه المرور بالخطوات التالية:

1- يحضر صاحب المؤسسة ما يلي:

- ميزانية السنة السابقة (2017).
- الحسابات الختامية باعتبارها الأرصدة الافتتاحية لسنة 2018.
- كافة الفواتير المتعلقة بعمليات (الشراء، البيع، الخدمات،العمليات المختلفة)،كشوف الحسابات البنكية كشوف الصندوق.

ملاحظة:

يكون إحضار ما سبق ذكره من وثائق بصفة منتظمة و بشكل تقريبا يومي.

2- قبل الشروع في التسجيل المحاسبي الذي يتم بواسطة جهاز الكمبيوتر عبر البرنامج المحاسبي Logiciel Pc) (Comptable الذي اقتناه المحاسب بغية القيام بمهامه بطريقة سهلة و ربح الوقت و الجهد يجب:

- التحقق من أن مختلف الوثائق المحاسبية المقدمة له من طرف زبونه تخص المؤسسة بالفعل.
- التحقق من أن الفواتير لا تحمل أخطاء في التواريخ و المبالغ.
- القيام بترتيب الوثائق المقدمة له حسب طبيعتها (المشتريات-المبيعات-العمليات الأخرى).
- الترتيب المرقم للوثائق في كل حالة.

الجدول رقم 3-1:الأرصدة الافتتاحية.

سعداوي محمد 2018 — صفحة 01

حي بوخرص رقم 225 — العمليات من 2018/01/01 إلى 2018/12/31

سعيدة — التاريخ 2019/04/24

التاريخ	رقم الورقة	رقم الخط	الحساب	المفتاح	العنوان	المدين	الدائن
2017/12/31	1	1	108000		إعادة الافتتاح في 2018/01/01		1 445 000.49
2017/12/31	1	2	110000		إعادة الافتتاح في 2018/01/01		9 911 318.21
2017/12/31	1	3	165000		إعادة الافتتاح في 2018/01/01		2 324 436.33
2017/12/31	1	4	215440		إعادة الافتتاح في 2018/01/01	4 358 974.00	
2017/12/31	1	5	165000		إعادة الافتتاح في 2018/01/01	2 884 777.00	
2017/12/31	1	6	28180		إعادة الافتتاح في 2018/01/01		733 332.00
2017/12/31	1	7	310000		إعادة الافتتاح في 2018/01/01	3 188 353.51	
2017/12/31	1	8	401001	00	إعادة الافتتاح في 2018/01/01		2 524 542.94
2017/12/31	1	9	401001	C	إعادة الافتتاح في 2018/01/01	2 524 542.94	
2017/12/31	1	10	401001	F001	إعادة الافتتاح في 2018/01/01	9 381 864.29	
2017/12/31	1	11	401001	F057	إعادة الافتتاح في 2018/01/01		15 784 952.00
2017/12/31	1	12	438000		إعادة الافتتاح في 2018/01/01	153 077.33	
2017/12/31	1	13	438100		إعادة الافتتاح في 2018/01/01	11 213.12	
2017/12/31	1	14	442100		إعادة الافتتاح في 2018/01/01	2 101 352.97	
2017/12/31	1	15	444000		إعادة الافتتاح في 2018/01/01	1 095 582.66	
2017/12/31	1	16	444800		إعادة الافتتاح في 2018/01/01	316 960.00	
2017/12/31	1	17	445170		إعادة الافتتاح في 2018/01/01		0.02
2017/12/31	1	18	471000		إعادة الافتتاح في 2018/01/01		0.40
2017/12/31	1	19	512200		إعادة الافتتاح في 2018/01/01	8 235 101.15	
2017/12/31	1	20	11000		إعادة الافتتاح في 2018/01/01		1 528 216.58
مجموع 20 عملية في 2017/12/31						**34 251 798.97**	**34 251 798.97**
التراكم في 2017/12/31						**34 251 798.97**	**34 251 798.97**
الباقي في 2017/12/31							**0.00**

المصدر: من إعداد الطالبتين بناءا على الوثائق المقدمة من طرف المكتب محل الدراسة.

- يمثل هذا الجدول الأرصدة المستمدة من الميزانية الختامية لسنة 2017 كي تصبح أرصدة افتتاحية لسنة 2018 حسب القواعد المحاسبية المتعارف عليها و لكي يستطيع المحاسب إعداد القوائم المالية بطريقة صحيحة.

1. تحضير اليوميات:

الجدول رقم 3-2:يومية المشتريات.

سعداوي محمد 2018
حي بوخرص رقم 225
سعيدة

صفحة 01
العمليات من 2018/01/01 إلى 2018/12/31
التاريخ 2019/04/22

التاريخ	رقم الورقة	رقم القيد	وحدة	الحساب	المقابل	المرجع	العنوان	المدين	الدائن
2018/01/21	1	33	00009	310000		F N°00012/18	ش ذ م م رحماني مقرة – سعيدة	211 960.00	
2018/01/21	1	34	00009	442100		F N°00012/18	ش ذ م م رحماني مقرة – سعيدة	40 272.40	
2018/01/21	1	35	00009	401001	00	F N°00012/18	ش ذ م م رحماني مقرة – سعيدة		252 232.40
2018/01/21	1	37	00010	310000		DIVERS FACTU	ش ذ م م قاسيمي– بليدة	6 924 645.87	
2018/01/21	1	38	00010	442100		DIVERS FACTU	ش ذ م م قاسيمي– بليدة	1 315 682.72	
2018/01/21	1	39	00010	401001	00	DIVERS FACTU	ش ذ م م قاسيمي– بليدة		8 240 328.59
2018/04/14	1	25	00007	310000		F N°TFV40418	CHIALI TUBE– بلعباس	628 113.05	
2014/04/14	1	26	00007	442100		F N°TFV40418	CHIALI TUBE– بلعباس	119 341.48	
2018/04/14	1	27	00007	401001	00	F N°TFV40418	CHIALI TUBE– بلعباس		747 454.53
2018/07/02	1	1	00001	310000		F N°192	ش ذ م م BMSD– سعيدة	2 100 840.34	
2018/07/02	1	2	00001	442100		F N°192	ش ذ م م BMSD– سعيدة	399 159.66	
2018/07/02	1	3	00001	401001	00	F N°192	ش ذ م م BMSD– سعيدة		2 500 000.00
2018/07/23	1	9	00003	310000		F N°428	ش ذ أ METALCO	588 235.29	
2018/07/23	1	10	00003	442100		F N°428	ش ذ أ METALCO	111 764.71	
2018/07/23	1	11	00003	401001	00	F N°428	ش ذ أ METALCO		700 000.00
2018/08/16	1	5	00002	310000		F N°1036	ش ذ م م مقرة – بومرداس	1 848 739.50	
2018/08/16	1	6	00002	442100		F N°1036	ش ذ م م مقرة – بومرداس	351 260.50	
2018/08/16	1	7	00002	401001	00	F N°1036	ش ذ م م مقرة – بومرداس		2 200 000.00
2018/11/14	1	29	00008	310000		F N°T1103698	CHIALI TUBE– بلعباس	1 096 544.27	
2018/11/14	1	30	00008	442100		F N°T1103698	CHIALI TUBE– بلعباس	208 343.41	
2018/11/14	1	31	00008	401001	00	F N°T1103698	CHIALI TUBE– بلعباس		1 304 887.68
2018/12/23	1	21	00006	310000		F N°FV01515	ش ذ م م لونة – وهران	1 269 219.50	
2018/12/23	1	22	00006	442100		F N°FV01515	ش ذ م م لونة – وهران	114 229.76	
2018/12/23	1	23	00006	401001	00	F N°FV01515	ش ذ م م لونة – وهران		1 383 449.26
2018/12/31	1	13	00004	310000		DIVERS FACTU	ش ذ م م SAADA PEINTURE	2 294 408.78	
2018/12/31	1	14	00004	442100		DIVERS FACTU	ش ذ م م SAADA PEINTURE	435 937.67	
2018/12/31	1	15	00005	401001	00	DIVERS FACTU	ش ذ م م SAADA PEINTURE		2 730 346.45
2018/12/31	1	17	00005	310000		DIVERS FACTU	ش ذ م م طوالي– سعيدة	3 852 105.37	
2018/12/31	1	18	00005	442100		DIVERS FACTU	ش ذ م م طوالي– سعيدة	731 900.02	
2018/12/31	1	19	00005	401001	00	DIVERS FACTU	ش ذ م م طوالي– سعيدة		4 584 005.39
مجموع 30 عملية من2018/01/01 إلى غاية 2018/12/31								**24 642 704.30**	**24 642 704.30**
التراكم في 2018/12/31								**24 642 704.30**	**24 642 704.30**
الباقي في 2018/12/31								**0.00**	

المصدر: من إعداد الطالبتين بناءا على الوثائق المقدمة من طرف المكتب محل الدراسة.

- يمثل هذا الجدول مشتريات مؤسسة سعداوي من تاريخ 2018/01/01 إلى غاية 2018/12/31 مرتبة حسب التواريخ و الفواتير.
- من خلال الجدول المبين أعلاه نلاحظ أن هذه المؤسسة كانت لها 30 عملية شراء مختلفة من بداية السنة إلى نهايتها و أغلب المشتريات أو كلها عبارة عن مواد أولية للبناء من موردين مختلفين و في تواريخ مختلفة باعتبار أن المؤسسة مختصة في البناء.

مثال: قامت مؤسسة سعداوي مُحَّد بشراء مواد أولية بتاريخ 2018/11/14 من مؤسسة CHIALI TUBES SIDI BELABBES فيكون القيد كالتالي:

سعداوي محمد 2018
حي بوخرص رقم 225
سعيدة

صفحة 01
العمليات من 2018/01/01 إلى 2018/12/31
لتاريخ 2019/04/24
تاريخ عملية الشر ا 2018/11/14

التاريخ	رقم الورقة	رقم الخط	وحدة	الحساب	المفتاح	المرجع	العنوان	المدين	الدائن
العملية في 2018/11/13								14 640 015.52	14 640 015.52
2018/11/14	1	29	00008	310000		F N°T1103698	CHIALI TUBE- بلعباس	1 096 544.27	
2018/11/14	1	30	00008	442100		F N°T1103698	CHIALI TUBE- بلعباس	208 343.41	
2018/11/14	1	31	00008	401001	00	F N°T1103698	CHIALI TUBE- بلعباس		1 304 887.68
مجموع 03 عملية من2018/11/14 إلى غاية 2018/11/14								**1 304 887.68**	**1 304 887.68**
التراكم في 2018/11/14								**15 944 903.20**	**15 944 903.20**
الباقي في 2018/11/14								**0.00**	

الجدول رقم3-3: يومية المبيعات:

سعداوي محمد 2018
حي بوخرص رقم 225
سعيدة

صفحة 10
العمليات من 2018/01/01 إلى 2018/12/31
التاريخ 2019/04/22

التاريخ	رقم الورقة	رقم الخط	وحدة	الحساب	المفتاح	المرجع	العنوان	المدين	الدائن
2018/01/28	01	1	00001	706000			وضعية إنجاز الأشغال		412 577.00
2018/01/28	01	2	00001	445000		%19	وضعية إنجاز الأشغال		78 390.00
2018/01/28	01	3	00001	411000	C		وضعية إنجاز الأشغال	490 967.00	
2018/02/28	01	5	00002	706000			وضعية إنجاز الأشغال		4 916 031.00
2018/02/28	01	6	00002	445000		%07	وضعية إنجاز الأشغال		344 122.00
2018/02/28	01	7	00002	411000	C		وضعية إنجاز الأشغال	5 260 153.00	
2018/02/28	01	9	00003	706000			وضعية إنجاز الأشغال		1 277 926.00
2018/02/28	01	10	00003	445000		%09	وضعية إنجاز الأشغال		115 013.00
2018/02/28	01	11	00003	411000	C		وضعية إنجاز الأشغال	1 392 939.00	
2018/06/30	01	13	00004	706000			وضعية إنجاز الأشغال		10 450 583.00
2018/06/30	01	14	00004	445000		%09	وضعية إنجاز الأشغال		940 553.00
2018/06/30	01	15	00004	411000	C		وضعية إنجاز الأشغال	11 391 136.00	
2018/12/31	01	17	00005	706000			وضعية إنجاز الأشغال		8 781 524.00
2018/06/30	01	18	00005	445000		%19	وضعية إنجاز الأشغال		1 668 489.00
2018/06/30	01	19	00005	411000	C		وضعية إنجاز الأشغال	10 450 013.00	
2018/06/30	01	21	00006	706000			وضعية إنجاز الأشغال		3 151 261.00
2018/06/30	01	22	00006	445000		%19	وضعية إنجاز الأشغال		598 740.00
2018/06/30	01	23	00006	411000	C		وضعية إنجاز الأشغال	3 750 001.00	
2018/06/30	01	25	00007	706000			وضعية إنجاز الأشغال		1 840 479.00
2018/06/30	01	26	00007	445000		%19	وضعية إنجاز الأشغال		349 691.00
2018/06/30	01	27	00007	411000	C		وضعية إنجاز الأشغال	2 190 170.00	
مجموع 21 عملية من2018/01/01 إلى غاية 2018/12/31								34 925 379.00	34 925 379.00
التراكم في 2018/12/31								34 925 379.00	34 925 379.00
الباقي في 2018/12/31									0.00

المصدر: من إعداد الطالبتين بناءا على الوثائق المقدمة من طرف المكتب محل الدراسة.

- يمثل هذا الجدول مبيعات المؤسسة من 2018/01/01 إلى غاية 2018/12/31.
- من خلال الجدول نلاحظ أن المؤسسة قامت ببيع السكنات إلى الزبائن المتعاقدة معهم و كان البيع في تواريخ مختلفة بحيث نلاحظ أن المعدل المطبق للرسم على القيمة المضافة هو 19% العادي، و في حالة تسليم السكنات الاجتماعية يطبق معدل 09%.

مثال: قامت المؤسسة ببيع سكنات كانت قد أنجزتها بتاريخ 2018/06/30 لزبائنها المتعاقدة معهم بحث يكون القيد على الشكل التالي:

سداري كم 2018 صفحة 09

حي بوخرص رقم 225 العمليات من 2018/01/01 إلى 2018/12/31

سعيدة تاريخ 2019/04/22

التاريخ	رقم الورقة	رقم الخط	وحدة	الحساب	poste	الخوان	المدين	الدائن
2018/12/31	1	1	00001	601000	001	استهلاك المخزونات 2018	17 078 519.61	
2018/12/31	1	2	00001	310000		استهلاك المخزونات 2018		17 078 519.61
2018/12/31	1	3	00002	601000	001	استهلاك المخزونات 2018	5 700 000.00	
2018/12/31	1	4	00002	310000		استهلاك المخزونات 2018		5 700 000.00
مجموع 04 عملية من 2018/01/01 إلى غاية 2018/12/31							22 778 519.61	22 778 519.61
التراكم في 2018/12/31							22 778 519.61	22 778 519.61
الباقي في 2018/12/31								0.00

الجدول 3-4:يومية المخزونات.

سعداوي محمد 2018 — صفحه 09

حي بوخرص رقم 225 — العمليات من 2018/01/01 إلى 2018/12/31

سعدة — تاريخ 2019/04/22

التاريخ	رقم الورقة	رقم الخط	وحدة	الحساب	poste	البيان	المدين	الدائن
2018/12/31	1	1	00001	601000	001	استهلاك المخزونات 2018	17 078 519.61	
2018/12/31	1	2	00001	310000		استهلاك المخزونات 2018		17 078 519.61
2018/12/31	1	3	00002	601000	001	استهلاك المخزونات 2018	5 700 000.00	
2018/12/31	1	4	00002	310000		استهلاك المخزونات 2018		5 700 000.00
مجموع 04 عملية من 2018/01/01 إلى غاية 2018/12/31							22 778 519.61	22 778 519.61
التراكم في 2018/12/31							22 778 519.61	22 778 519.61
الباقي في 2018/12/31								0.00

المصدر: من إعداد الطالبتين بناءا على الوثائق المقدمة من طرف المكتب محل الدراسة.

- يمثل هذا الجدول وضعية المخزون بتاريخ 2018/12/31 بحيث تم استهلاك المواد الأولية بنفس التاريخ.

الجدول رقم 3-5:يومية الصندوق.

سعداوي محمد 2018 **صفحة 01**

حي بوخرص رقم 225 **العمليات من 2018/01/01 إلى 2018/12/31**

سعيدة **التاريخ 2019/04/24**

التاريخ	رقم الورقة	رقم الخط	قطعة	الحساب	المفتاح	Poste	العنوان	المدين	الدائن
2018/01/31	1	19	00007	447000			IRGاجانفي	1 800.00	
2018/01/31	1	20	00007	530000			IRGاجانفي		1 800.00
2018/03/31	1	22	00008	447000			IRG مارس 2018	6 371.00	
2018/03/31	1	23	00008	530000			IRG مارس 2018		6 371.00
2018/04/30	1	25	00009	447000			IRGأفريل 2018	4 086.00	
2018/04/30	1	26	00009	530000			IRGأفريل 2018		4 086.00
2018/05/31	1	28	00010	642000		001	TAP ماي 2018	27 607.00	
2018/05/31	1	29	00010	447000			IRG ماي 2018	4 086.00	
2018/05/31	1	30	00010	445000			IRG ماي 2018	24 518.00	
2018/05/31	1	31	00010	530000			G50 ماي 2018		56 211.00
2018/07/31	1	33	00011	447000			G50جويلية 2018	3 918.00	
2018/07/31	1	34	00011	530000			G50جويلية 2018		3 918.00
2018/08/31	1	36	00012	447000			G50 أوت 2018	3 918.00	
2018/08/31	1	37	00012	530000			G50 أوت 2018		3 918.00
2018/09/30	1	39	00013	447000			G50 سبتمبر 2018	3 918.00	
2018/09/30	1	40	00013	530000			G50 سبتمبر 2018		3 918.00
2018/10/31	1	42	00014	447000			G50 أكتوبر 2018	3 918.00	
2018/10/31	1	43	00014	530000			G50 أكتوبر 2018		3 918.00
2018/11/30	1	45	00015	447000			G50 نوفمبر 2018	3 918.00	
2018/11/30	1	46	00015	530000			G50 نوفمبر 2018		3 918.00
2018/12/31	1	1	00001	530000			إعادة تعبئة الصندوق	38 632 000.00	
2018/12/31	1	2	00001	581000			إعادة تعبئة الصندوق		38 632 000.00
2018/12/31	1	4	00002	581000			الدفع لحساب BDL	2 350 000.00	
2018/12/31	1	5	00002	530000			الدفع لحساب BDL		1 500 000.00
2018/12/31	1	6	00002	530000			الدفع لحساب BDL		350 000.00
2018/12/31	1	7	00002	530000			الدفع لحساب BDL		500 000.00
2018/12/31	1	9	00003	421000			الأجر 2018	1 480 945.14	
2018/12/31	1	10	00003	530000			الأجر 2018		1 480 945.14
2018/12/31	1	12	00004	431000			الضمان الاجتماعي 2018	156 097.26	
2018/12/31	1	13	00004	530000			الضمان الاجتماعي 2018		156 097.26
2018/12/31	1	16	00006	615000		001	استهلاك الغز و الوقود 2018	350 000.00	
2018/12/31	1	17	00006	530000			استهلاك الغز و الوقود 2018		350 000.00
2018/12/31	1	48	00016	642000		001	TAP ديسمبر 2018	238 656.00	
2018/12/31	1	49	00016	447000			IRG ديسمبر 2018	11 903.00	
2018/12/31	1	50	00016	445000			TVADUE ديسمبر 2018	617 533.00	
2018/12/31	1	51	00016	445000			G50ديسمبر 2018		868 092.00
2018/12/31	1	53	00017	401001			ش ذ م م قاسامي بليدة	8 240 328.59	
2018/12/31	1	54	00017	530000			ش ذ م م قاسامي بليدة		8 240 328.59
2018/12/31	1	56	00018	401001			ش ذ أ META1LO	700 000.00	
2018/12/31	1	57	00018	530000			ش ذ أ META1LO		700 000.00
2018/12/31	1	59	00019	401001			ش ذ م مسعدة للطلاء	2 730 346.45	
2018/12/31	1	60	00019	530000			ش ذ م مسعدة للطلاء		2 730 346.45
2018/12/31	1	62	00020	401001			ش ذ م م مقرة	2 200 000.00	
2018/12/31	1	63	00020	530000			ش ذ م م مقرة		2 200 000.00
2018/12/31	1	65	00021	401001			ش ذ م مBMSB لمواد البناء	2 500 000.00	
2018/12/31	1	66	00021	530000			ش ذ م مBMSB لمواد البناء		2 500 000.00
2018/12/31	1	68	00022	401001			ش ذ م معليوان	4 584 005.39	

2018/12/31	1	69	00022	530000			ش ذ م معليوان		4 584 005.39
2018/12/31	1	71	00023	401001			ش ذ م م رحماني للإلا	252 232.40	
2018/12/31	1	72	00023	530000			ش ذ م م رحماني للإلا		252 232.40
مجموع 50 عملية من 2018/01/01 إلى غاية 2017/12/31								**65 132 105.23**	**65 132 105.23**
التراكم في 2017/12/31								**65 132 105.23**	**65 132 105.23**
الباقي في2017/12/31									**0.00**

المصدر: من إعداد الطالبتين بناءا على الوثائق المقدمة محل الدراسة.

- يمثل هذا الجدول مختلف حركات حساب الصندوق خلال السنة.
- من خلال الجدول نلاحظ أن أغلب ما تم دفعه نقدا هو عبارة عن مبالغ متعلقة بالضرائب المترتبة على عاتق المؤسسة.

الجدول رقم 3-6: يومية البنك.

سعداوي محمد 2018
حي بوخرص رقم 225
سعيدة

صفحة 01
العمليات من 2018/01/01 إلى 2018/12/31
التاريخ 2019/04/24

التاريخ	يومية	رقم الحركة	رقم الحساب	رجعة	الفرع	العنوان	المدين	الدائن
				إعادة الرصيد ما			8 235 101.15	0.00
2018/01/17	BDL	1	42	00013		تحويل مصاريف BDL	1 500 000.00	
2018/02/01	BDL	1	57	00018		استلام الدفع	490 957.10	
2018/02/04	BDL	1	51	00016		استلام الدفع	5 653 092.24	
2018/03/26	BDL	1	73	00008	96199417	مركز الضرائب سعيدة G10 شهري 2018		744 042.00
2018/04/18	BDL	1	14	00005	/112016	CHIALI TUBE شيالي بالعباس		747 454.53
2018/05/16	BDL	1	60	00019		استلام الدفع	2 190 160.72	
2018/05/31	BDL	1	69	00022		استلام الدفع	2 137 188.70	
2018/06/21	BDL	1	54	00017		استلام الدفع	11 391 135.85	249 852.00
2018/07/22	BDL	1	30	00009	4142442	مركز الضرائب سعيدة G50 جوان 2018		342 112.00
2018/08/27	BDL	1	33	00010	/112521	مركز الضرائب سعيدة IRG 2016		
2018/08/27	BDL	1	15	00014		تعبئة حساب BDL	350 000.00	
2018/11/01	BDL	1	69	00020		استلام الدفع	3 799 986.96	1 934 887.68
2018/11/13	BDL	1	17	00006	/113032	CHIALI TUBE شيالي بالعباس		
2018/12/20	BDL	1	66	00021		استلام الدفع	10 450 013.65	1 383 449.25
2018/12/24	BDL	1	70	00017	96199401	تحويل مبلغ قوتة للحليب		
2018/12/25	BDL	1	48	00015		تعبئة حساب BDL	500 000.00	
2018/12/31	BDL	1	01	00002		REGTITUTION CAUTION	1 427 645.65	997 082.09
2018/12/31	BDL	1	11	00004		2018 2017 CNAS		1 015 089.75
2018/12/31	BDL	1	08	00003		CONSTITUTION CAUTION		
2018/12/31	BDL	1	16	00011		تعبئة حساب الصندوق		48 682 000.00
2018/12/31	BDL	1	39	00012		TVA على مصاريف البنك		10 121.90
2018/12/31	BDL	1	03	00001		المطبعة 2017-2018		145 941.14
مجموع 23 عمليات من 2018/01/01 إلى غاية 2018/12/31							40 893 194.38	47 472 032.34
التراكم في 2018/12/31							49 128 295.53	47 472 032.34
الباقي في 2018/12/31							1 656 263.19	

المصدر: من إعداد الطالبتين بناءا على الوثائق المقدمة من طرف المكتب محل الدراسة.

- يمثل الجدول مختلف تعاملات المؤسسة بواسطة حسابها البنكي لدى بنك BDL من بداية السنة إلى غاية نهايتها.
- نلاحظ أن هذا الجدول مخصص لقيد أو إثبات العمليات التي يترتب عليها زيادة أو نقص في رصيد النقدية بالبنك ويتم تقسيم دفتر يومية البنك إلى جانبين:

الجانب الأيمن: يخصص للإثبات مقبوضات أو متحصلات البنك و التي من اهمها شيكات تحت التحصيل.

الجانب الأيسر: يخصص لإثبات مدفوعات و استخدامات البنك و التي من أهمها شيكات تحت الدفع.

الجدول رقم 3-7:يومية الأجور

سعاوي محمد 2018 صفحة 09

هي بوخرص رقم 225 العمليات من 2018/01/01 إلى 2018/12/31

سعيدة التاريخ 2019/04/22

التاريخ	رقم الورقة	رقم الخط	وحدة	الحساب	poste	العنوان	المدين	الدائن
2018/12/31	1	1	00001	631000	001	أجور سنة 2018	1 570 800.00	
2018/12/31	1	2	00001	631230	001	أجور سنة 2018	53 658.00	
2018/12/31	1	3	00001	632100		أجور سنة 2018	109 956.00	
2018/12/31	1	4	00001	431000		أجور سنة 2018		156 097.36
2018/12/31	1	5	00001	447000		أجور سنة 2018		97 371.60
2018/12/31	1	6	00001	421000		أجور سنة 2018		1 480 945.14
2018/12/31	1	7	00002	633000	001	اشتراك رب العمل 2018	458 202.38	
2018/12/31	1	8	00002	635100		اشتراك رب العمل 2018	221 780.05	
2018/12/31	1	9	00002	431400		اشتراك رب العمل 2018		153 202.38
2018/12/31	1	10	00002	435100		اشتراك رب العمل 2018		224 780.05
مجموع 10 عمليات من2018/01/01 إلى غاية 2018/12/31							2 412 396.43	2 412 396.43
التراكم في 2018/12/31							2 412 396.43	2 412 396.43
الباقي في 2018/12/31							0.00	

المصدر: من إعداد الطالبتين بناءا على الوثائق المقدمة من طرف المكتب محل الدراسة.

- يمثل الجدول التالي أجور عمال المؤسسة خلال السنة و مجموع اشتراكات رب العمل اتجاه مصلحة الضمان الاجتماعي.

الجدول رقم 3-8: عمليات متعددة Opération Divers

سعداوي محمد 2018 صفحة 06

حي بوخرص رقم 225 العمليات من 2018/01/01 إلى 2018/12/31

سعيدة التاريخ 2019/04/22

التاريخ	رقم الورقة	رقم الخط	وحدة	الحساب	مرجع	العنوان	المدين	الدائن
2018/12/31	1	1	00001	445000	%7	G50	344 122.00	
2018/12/31	1	2	00001	445000	%9	G50	1 055 566.00	
2018/12/31	1	3	00001	445000	%19	G50	2 695 310.00	
2018/12/31	1	4	00001	442100		G50		4 094 998.00
مجموع 04 عملية من2018/01/01 إلى غاية 2018/12/31							**4 094 998.00**	**4 094 998.00**
التراكم في 2018/12/31							**4 094 998.00**	**4 094 998.00**
الباقي في 2018/12/31								**0.00**

المصدر: من إعداد الطالبتين بناءا على الوثائق المقدمة من طرف المكتب محل الدراسة.

- يعتبر هذا الجدول بمثابة قائمة يقوم فيها المحاسب بتحضير العمليات التي ليست يومية مثل G-50 كما هو موضح في الجدول أدناه:

الجدول 3-9: تحضير ميزان المراجعة:

سعداوي محمد 2018

حي بوخرص رقم 225

سعيدة

صفحة 01

العمليات من 2018/01/01 إلى 2018/12/31

التاريخ 2019/04/22

الحساب	العنوان	الافتتاح (الباقي)		العمليات من 2018/01/01 إلى 2018/12/31		مجموع العمليات في 2018/12/31		الباقي في 2018/12/31	
		مدين	دائن	مدين	دائن	مدين	دائن	مدين	دائن
108000	الحساب المستغل	0.00	1 445 000.49	0.00	0.00	0.00	1 445 000.49		1 445 000.49
110000	ترحيل من جديد	0.00	11 439 534.79	0.00	342 112.00	342 112.00	11 439 534.79		11 097 422.79
165000	الودائع و الكفالات المقبوضة	560 340.67	0.00	4 015 089.75	3 617 815.38	4 557 430.42	3 617 815.38	957 615.04	
1*****	حسابات رؤوس الأموال	12 324 194.61	0.00	4 357 201.75	3 617 815.38	4 357 201.75	15 942 009.99		11 584 808.24
215440	المنشآت ،التقنية المعدات و الأدوات الصناعية	4 358 974.00	0.00	0.00	0.00	4 358 974.00	0.00	4 358 974.00	
28180	إهتلاك المنشآت التقنية	0.00	733 332.00	0.00	0.00	0.00	733 332.00		733 332.00
2*****	حسابات التثبيتات	3 625 642.00	0.00	0.00	0.00	3 625 642.00	0.00	3 625 642.00	
310000	مواد أولية و لوازم	3 188 353.51	0.00	20 814 811.97	22 778 519.61	24 003 165.48	22 778 519.61	1 224 645.87	
3*****	حسابات المخزونات و المنتوجات	3 188 353.51	0.00	20 814 811.97	22 778 519.61	24 003 168.48	22 778 519.61	1 224 645.87	
401001	موردوا المخزونات و الخدمات	0.00	6 403 087.71	24 642 704.29	24 642 704.30	24 642 704.29	31 045 792.01		6 403 087.72
411000	الزبائن	0.00	0.00	34 925 379.00	34 925379.00	34 925 379.00	34 925 379.00		0.00
421000	المستخدمون - أجور مستحقة	0.00	0.00	1 480 945.14	1 480 945.14	1 480 945.14	1 480 945.14		0.00
431000	الضمان الاجتماعي	0.00	0.00	156 097.25	156 097.26	156 097.26	156 097.26		0.00
431400	الضمان الاجتماعي	0.00	0.00	397 082.09	453 202.38	397 082.09	453 202.38		56 120.29
435100	الصندوق الوطني للعطل	0.00	0.00	145 941.14	224 780.05	145 941.14	224 780.05		78 838.91
438000	الدولة، الأعباء الواجب دفعها و المنتوجات المطلوب استلامها	153 077.33	0.00	0.00	0.00	153 077.33	0.00	153 077.33	
438100	الصندوق الوطني للعطل	0.00	11 213.12	0.00	0.00	11 213.12	0.00	11 213.12	
442100	TVA على المشتريات	2 101 352.97	0.00	3 827 892.33	4 094 998.00	5 929 245.30	4 094 998.00	1 834 247.30	
442512	الدولة، الضرائب والرسوم القابلة للتحصيل من أطراف أخرى	0.00	0.00	10 121.90	0.00	10 121.90	0.00	10 121.90	
444000	الدولة، الضرائب على النتائج	1 095 582.66	0.00	0.00	0.00	1 095 582.66	0.00	1 095 582.66	
444800	IBS	316 960.00	0.00	0.00	0.00	316 960.00	0.00	316 960.00	
445000	TVA على المبيعات	0.00	0.00	4 962 344.00	4 094 998.00	4 962 344.00	4 094 998.00	867 346.00	
445050	G 50	0.00	0.00	0.00	868 092.00	0.00	868 092.00		868 092.00
445170	TVA على المبيعات 17%	0.00	0.02	0.00	0.00	0.00	0.02		0.02
447000	الضرائب الأخرى و الرسوم و التسديدات المماثلة	0.00	0.00	30 578.00	97 371.60	60 578.00	97 371.60		36 793.60
471000	العمليات الانتقالية الانتسارية	0.00	0.40	0.00	0.00	0.00	0.40		0.4
4*****	حسابات الغير	2 724 902.05	0.00	70 609 085.15	71 038 567.73	70 609 085.15	73 763 469.78		3 154 384.63
512200	BDL1	8 235 101.15	0.00	40 983 194.38	74 472 032.34	49 128 295.53	47 472 032.34	1 656 263.19	
530000	الصناديق	0.00	0.00	38 632 000.00	25 632 013.23	38 632 000.00	25 632 013.23	12 999 986.77	
581000	تحويلات الأموال	0.00	0.00	40 982 000.00	40 982 000.00	40 982 000.00	40 982 000.00		0.00
5*****	الحسابات المالية	8 235 101.15	0.00	120 507 194.38	114 086 045.57	128 742 295.53	114 086 045.57	14 656 249.66	
601000	المواد الأولية	0.00	0.00	22 778 519.61	0.00	22 778 519.61	0.00	22 778 519.61	
615000	الصيانة و التصليحات و الرعاية	0.00	0.00	350 000.00	0.00	350 000.00	0.00	350 000.00	
631000	أجور المستخدمين	0.00	0.00	1 570 800.00	0.00	1 570 800.00	0.00	1 570 800.00	
631230	تعويض الخبرة المهنية	0.00	0.00	53 658.00	0.00	53 658.00	0.00	53 658.00	
632100	تعويض البطالة	0.00	0.00	109 956.00	0.00	109 956.00	0.00	109 956.00	
635000	الإشتراكات المدفوعة للهيئات الاجتماعية	0.00	0.00	453 202.38	0.00	453 202.38	0.00	453 202.38	
635100	الصندوق الوطني للعطل	0.00	0.00	224 780.05	0.00	224 780.05	0.00	224 780.05	
642000	الضرائب و الرسوم غير المسترجعة من رقم الأعمال	0.00	0.00	522 120.00	0.00	522 120.00	0.00	522 120.00	
6*****	حسابات الأعباء	0.00	0.00	26 063 036.04	0.00	26 063 036.04	0.00	26 063 036.04	
706400	تقديم الخدمات الأخرى	0.00	0.00	30 830 381.00	0.00	30 830 381.00	30 830 381.00		30 830 381.00
7*****	حسابات المنتوجات	0.00	0.00	30 830 381.00	0.00	30 830 381.00	30 830 381.00		30 830 381.00
	المجموع العام	**955.41 020.20**	**955.41 020.20**	**242 351 329.29**	**242 351 329.29**	**262 372 284.70**	**262 372 284.70**	**51 549 069.22**	**51 549 069.22**

المصدر: من إعداد الطالبتين بناءا على الوثائق المقدمة من طرف المكتب محل الدراسة.

- يمثل الجدول ميزان المراجعة الذي يعتبر من أهم الخطوات التي يقوم بها المحاسب بعد انتهاءه من ترحيل الحسابات إلى دفتر الأستاذ.
- يقوم المحاسب بنقل أرصدة دفتر الأستاذ حسب طبيعتها إلى ميزان المراجعة.

مثل: الأصول، مصروفات، المشتريات، هذه الحسابات بطبيعتها مدينة نلاحظ أنها تظهر في ميزان المراجعة في جانب المدين.

أما الخصوم، المبيعات، الإيرادات طبيعة هذه الحسابات دائنة فإنها تظهر في الجانب الدائن بحيث يفيده ميزان المراجعة في التأكد من أن الحسابات صحيحة و لا يوجد أي خطأ.

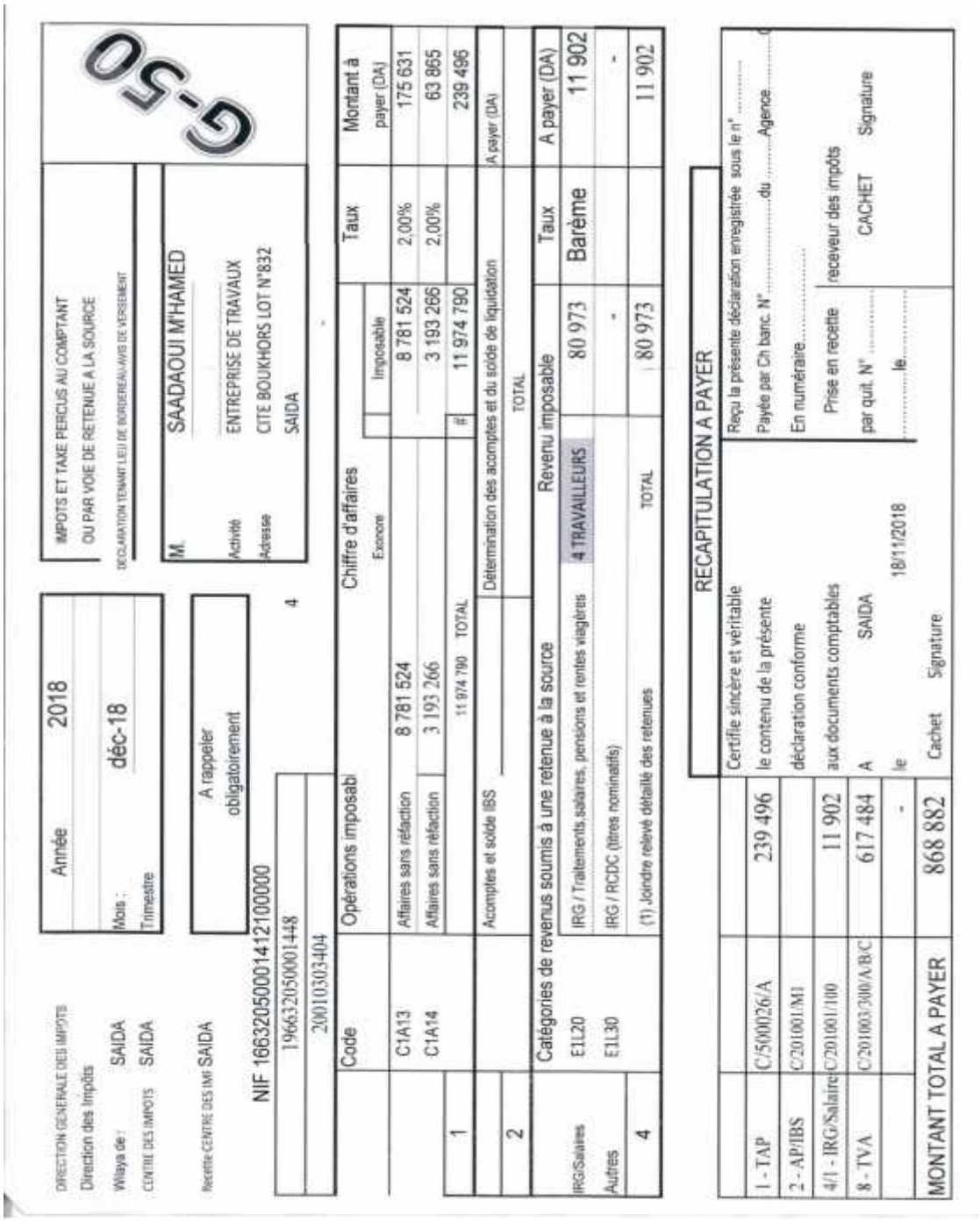
2. إعداد مختلف التصريحات:

أ- التصريح الجبائي:

يتم التصريح الجبائي بواسطة وثيقة G-50 مقدمة من طرف مصلحة الضرائب تبين مختلف الضرائب التي تترتب على صاحب المؤسسة حيث يتقدم المحاسب بصفته موكلا بهذه المهمة قبل 20 من كل شهر إلى مصلحة الضرائب بحيث يقوم بدفع الضريبة المترتبة على عاتق صاحب المؤسسة (IBS-IRG/SALAIRE-TVA-TAP).

وثيقة G-50:

تمثل هذه الوثيقة المبالغ المتعلقة بالضرائب الواجبة الدفع من قبل المؤسسة.



DIRECTION GENERALE DES IMPOTS
Direction des Impôts
Wilaya de : SAIDA
CENTRE DES IMPOTS SAIDA
Recette CENTRE DES IMP SAIDA

Année 2018
Mois : déc-18
Trimestre

A rappeler obligatoirement

IMPOTS ET TAXE PERCUS AU COMPTANT
OU PAR VOIE DE RETENUE A LA SOURCE
DECLARATION TENANT LIEU DE BORDEREAU/AVIS DE VERSEMENT

G 50

M. SAADAOUI M'HAMED
Activité ENTREPRISE DE TRAVAUX
Adresse CITE BOUKHORS LOT N°832 SAIDA

NIF 166320500014121000000
196632050001448
4
200103034O4

	Code	Opérations imposabl		Chiffre d'affaires Exonoré	Imposable	Taux	Montant à payer (DA)
1	C1A13	Affaires sans réfaction	8 781 524		8 781 524	2,00%	175 631
	C1A14	Affaires sans réfaction	3 193 266		3 193 266	2,00%	63 865
			11 974 790 TOTAL		11 974 790		239 496
2		Acomptes et solde IBS		Détermination des acomptes et du solde de liquidation			A payer (DA)
					TOTAL		

	Catégories de revenus soumis à une retenue à la source		Revenu imposable	Taux	A payer (DA)
IRG/Salaires	E1L20	IRG / Traitements,salaires, pensions et rentes viagères	4 TRAVAILLEURS	80 973	Barème	11 902
Autres	E1L30	IRG / RCDC (titres nominatifs)		-		-
4		(1) Joindre relevé détaillé des retenues	TOTAL	80 973		11 902

RECAPITULATION A PAYER

1 - TAP	C/5000/26/A	239 496	Certifie sincère et véritable le contenu de la présente déclaration conforme aux documents comptables
2 - AP/IBS	C/201001/M1		
4/1 - IRG/Salaire	C/201001/100	11 902	
8 - TVA	C/201003/300/A/B/C	617 484	A SAIDA
		-	le 18/11/2018
MONTANT TOTAL A PAYER		868 882	Cachet Signature

Reçu la présente déclaration enregistrée sous le n°.....
Payée par Ch banc. N°.....du.....Agence.....
En numéraire.....
Prise en recette par quit. N°.....le.....
receveur des impôts
CACHET Signature

Mois : déc-18

M. SAADAOUI M'HAMED

Activité ENTREPRISE DE TRAVAUX

Adresse CITE BOUKHORS LOT N°832 SAIDA

G 05

19663205000144 8
20010303404

NIF 166320500014121000000

TAXE SUR LA VALEUR AJOUTEE

A/ Chiffres d'affaires imposables

Code		Chiffre d'affaires Total	Chiffre d'affaires Exonéré	Chiffre d'affaires Imposable	Taux	Montant des droits (en DA)
	Opérations assujetties à la					
E3B12	Prestations de services ((	8 781 524	-	8 781 523,57	19%	1 668 489
		3 151 261		3 151 260,50	19%	598 739
E3B21	Production LAIT (art. 23 CTVA)					
E3B28	Autres prestations de services			-	9%	-
	TOTAL GENERAL	11 932 784	-	3 151 261		2 267 229

B/ Déductions à opérer

C/ TVA à Payer

	NATURE DES OPERATIONS	MONTANT		
E3B91	Précompte antérieur	-	C E3B97	- Total des droits dus
E3B92	TVA / achats de matières et services (art.29 CTCA)	1 649 745		Régularisation du prorata
E3B93	TVA / achats biens amortissables (art.38 CTCA)		E3B98	(art.40 CTCA) - Reversement (art.40 CTCA)
E3B94	Régularisation prorata déduction (art.40 CTCA)	-		TOTAL A RAPPELER (C) 2 267 229
E3B95	TVA / factures annulées ou imp (art.18 CTCA)	-	B	- Total des déductions 1 649 745
E3B96	Autres déductions (Notification de précomptes, etc.)	-	E3B00	A PAYER au titre du mois (C-B) 617 484
	Total des déductions (B)	1 649 745		(A porter dans cadre récapitulation)

ب– التصريح الاجتماعي (الصندوق الوطني للضمان الاجتماعيةCNAS):

يقوم المحاسب بالتصريح عبر موقع الصندوق الوطني الضمان الاجتماعي في الانترنت cnas déclaration بعد أن يكون المحاسب قد تحصل على حساب خاص به من طرفهم للقيام بالتصريح بعدد العمال و أجورهم في الفترة المعنية بغرض الاشتراك في الضمان الاجتماعي.

-بحيث يدفع رب العمل مانسبته 26.13% من مجموع الأجور، ويدفع العامل مانسبته 9 % من أجره الخاص بحيث يكون مجموعهم 35.13%،(يكون الدفع بالثلاثي في حالة تواجد أقل 10 عمال في المؤسسة.

ج– التصريح لدى cacobath (الصندوق الوطني للعطل المدفوعة الأجر و البطالة الناجمة عن سوء الأحوال الجوية ،لقطاعات البناء و الأشغال العمومية والري):

يدفع رب العمل ما نسبته 12.96% من مجموع الأجور لصندوق العطل السنوية.

الجدول رقم 3-10: بطاقة الجور.

سطارو سعاد 2018
ص بخدماس زكية 225
سعاد

جانفي 2019

الرقم	اللقب	الاسم	التاريخ: التعيين	التاريخ: الميلاد	الوظيفة	عدد ساعات العمل	الأجر	تعويض الخبرة المهنية	الضمان الاجتماعي	مساهم	الضريبة على الدفع الاجمالي	صافي الدفع
1	سطارو	معمد	2005/04/01	1958/00/00	بلا	01	18 000.00	0.00	0.00	0.00		0.00
2	ت شهيرة	بن يوسف	2004/03/31	1964/03/31	شهادة تكنولوجية مدة ثلاثية	01	18 000.00	720.00	1 296.00	19 980.00	636.00	17 545.80
3	تلمساني	معمر	2014/07/01	1969/01/20	سائق	08	24 480.00	979.20	1 713.60	27 172.80	1 444.00	23 283.25
4	سطارو	كمال رمزي	2016/02/01	1995/11/01	مساعد بلا	08	21 600.00	432.00	1 512.00	23 544.00	572.00	20 853.04
5	جلولي	منصور	2018/11/06	1958/02/20	حارس	01	12 000.00	0.00	840.00	12 840.00		11 084.40
6	ماج مختار	در الجبي	2018/11/06	1979/11/08	مساعد بلا	08	21 600.00	0.00	1 512.00	23 112.00	506.00	20 525.92
						74	97 680.00	2 131.20	6 857.60	106 648.80	3 158.00	93 892.41

فيفري 2019

الرقم	اللقب	الاسم	التاريخ: التعيين	التاريخ: الميلاد	الوظيفة	عدد ساعات العمل	الأجر	تعويض الخبرة المهنية	الضمان الاجتماعي	مساهم	الضريبة على الدفع الاجمالي	صافي الدفع
1	سطارو	معمد	2005/04/01	1958/00/00	بلا	01	18 000.00	0.00	0.00	0.00		0.00
2	ت شهيرة	بن يوسف	2004/03/31	1964/03/31	شهادة تكنولوجية مدة ثلاثية	01	18 000.00	720.00	1 296.00	19 980.00	636.00	17 545.80
3	تلمساني	معمر	2014/07/01	1969/01/20	سائق	08	24 480.00	979.20	1 713.60	27 172.80	1 444.00	23 283.25
4	سطارو	كمال رمزي	2016/02/01	1995/11/01	مساعد بلا	08	21 600.00	432.00	1 512.00	23 544.00	572.00	20 853.04
5	جلولي	منصور	2018/11/06	1958/02/20	حارس	01	12 000.00	0.00	840.00	12 840.00		11 084.40
6	ماج مختار	در الجبي	2018/11/06	1979/11/08	مساعد بلا	08	21 600.00	0.00	1 512.00	23 112.00	506.00	20 525.92
						74	97 680.00	2 131.20	6 857.60	106 648.80	3 158.00	93 892.41

مارس 2019

الرقم	اللقب	الاسم	التاريخ: التعيين	التاريخ: الميلاد	الوظيفة	عدد ساعات العمل	الأجر	تعويض الخبرة المهنية	الضمان الاجتماعي	مساهم	الضريبة على الدفع الاجمالي	صافي الدفع
1	سطارو	معمد	2005/04/01	1958/00/00	بلا	01	18 000.00	0.00	0.00	0.00		0.00
2	ت شهيرة	بن يوسف	2004/03/31	1964/03/31	شهادة تكنولوجية مدة ثلاثية	01	18 000.00	720.00	1 296.00	19 980.00	636.00	17 545.80
3	تلمساني	معمر	2014/07/01	1969/01/20	سائق	08	24 480.00	979.20	1 713.60	27 172.80	1 444.00	23 283.25
4	سطارو	كمال رمزي	2016/02/01	1995/11/01	مساعد بلا	08	21 600.00	432.00	1 512.00	23 544.00	572.00	20 853.04
5	جلولي	منصور	2018/11/06	1958/02/20	حارس	01	12 000.00	0.00	840.00	12 840.00		11 084.40
6	ماج مختار	در الجبي	2018/11/06	1979/11/08	مساعد بلا	08	21 600.00	0.00	1 512.00	23 112.00	506.00	20 525.92
						74	97 680.00	2 131.20	6 857.60	106 648.80	3 158.00	93 892.41

112 397.17	% 35.13	319 946.40
41 465.05	% 12.96	319 946.40
153 862.22		

المصدر: من إعداد الطالبتين بناءا على الوثائق المقدمة من طرف المكتب محل الدراسة.

- يمثل هذا الجدول أجر كل عامل في المؤسسة يعده المحاسب ليتمكن في الأخير معرفة ما يترتب على العامل من اشتراك في مصلحة الضمان الاجتماعي و مبلغ اشتراك رب العمل اتجاه هذه المصلحة.

وثيقة التصريح بالاشتراكات في مصلحة الضمان الاجتماعي.

SECURITE SOCIALE

CNAS
CNAS Saida

DESTINATAIRE

SAADAOUI MHAMED
CITE BOUKHORS N°225 SAIDA

CODE AGENCE	DATE DE RECEPTION	PERIODE DE COTISATION
12000		JANVIER (T1) 2019

NUMERO COTISANT	CLASSE
20524013 70	02

DECLARATION DE COTISATIONS

A fournir au plus tard le : même avec la mention néant

CODE	NATURE DES COTISATIONS	DECOMPTE DES COTISATIONS			MOUVEMENT DU PERSONNEL	
		ASSIETTE	TAUX	MONTANT	ENTREE	SORTIE
R38	OPREBAT	319 946,40	0.13%	415,93		
R22	REGIME GENERAL	319 946,40	34.5%	110 381,50		
R98	FNPOS REGIME GENERAL	319 946,40	0.5%	1 599,73	0	1
					EFFECTIF TOTAL EN EXERCICE	
					5	
		TOTAL DES COTISATIONS DUES..		112 397,16		

ENTREE : Nombre de travailleurs embauchés durant la période de cotisation.

SORTIE : Nombre de travailleurs débauchés durant la période de cotisation.

EFFECTIF TOTAL : Nombre de travailleurs en exercice à la fin de la période de cotisation.

BORDEREAU DE VERSEMENT DES COTISATIONS

JOURNEE	CANAL	PERIODE		
			Montant versé à déduire	0.00
	13	JANVIER (T1) 2019	Montant de versement	0.00

IDENTIFICATION COTISANT
20524013 70

SAADAOUI MHAMED
CITE BOUKHORS N°225 SAIDA

Montant en lettres : **CENT DOUZE MILLE TROIS CENTS QUATRE-VINGT-DIX-SEPT DINAR(S) ET SEIZE CENTIME(S)**

Certifiée exacte à : Saida Le : 25/04/2019 Cachet et signature du cotisant

وزارة العمل والتشغيل والضمان الإجتماعي

ER02.R02

CACOBATPH

الصندوق الوطني للعطل المدفوعة الأجر والبطالة الناجمة عن سوء الأحوال الجوية، لقطاعات البناء والأشغال العمومية والري

الوكالة الجهوية ل :
Agence Regionale ORAN

العنوان والإسم الإجتماعي :			
CITE BOUKHORS N°225 SADAOUI MHAMED			
الفترة	رقم التصريح بالإشتراكات	تاريخ الإيداع	رقم المستخدم
2019T1	2052401320197125042019I	25/04/2019	20524013

تصريح بالإشتراكات
(رئيسية)

الرمز	طبيعة الإشتراكات	عدد المؤمّنين	حساب الإشتراك		
			الوعاء	النسب	المبلغ
R01	R- congé payé	5	319 946,40	12.21	39 065,46
R02	Chômage intempérie	5	319 946,40	0.75	2 399,60
	مجموع الإشتراكات				41 465,06

25/04/2019

3. إعداد الميزانية الختامية:

بعد انتهاء المحاسب من إعداد مختلف يوميات المؤسسة وكذا التصريحات الجبائية و الاجتماعية يقوم في هذه المرحلة بإعداد االميزانية الختامية لمؤسسة سعداوي ابتداء من تاريخ 2018/01/01 إلى غاية 2018/12/31 بحيث تقفل كل الحسابات.

الجدول رقم 3-11: ميزانية الأصول.

سعداوي محمد 2018
حي بوخرص رقم 225
سعيدة

صفحة 09
العمليات من 2018/01/01 إلى 2018/12/31
التاريخ 2019/04/22

الأصول	ملاحظة	2018			2017
		المبالغ الإجمالية	الاهتلاك ومخصصات انخفاض القيمة	الصافي	الصافي
الأصول غير الجارية					
الأصول غير الملموسة					
الأصول الملموسة					
الأراضي					
المباني					
أصول ملموسة أخرى		4 358 974.00	733 332.00	3 625 642.00	3 625 642.00
تنازل عن الأصول					
الأصول الثابتة					
الأصول المالية					
الأوراق المالية العادية					
الأسهم و التيون الأخرى					
الأصول المالية الأخرى					
الأصول المالية غير الجارية					
الأصول الضريبية المؤجلة					
مجموع الأصول غير الجارية		**4 358 974.00**	**733 332.00**	**3 625 642.00**	**6 510 419.00**
الأصول الجارية					
المخزون الجاري		1 224 645.87		1 224 645.87	3 188 353.51
حسابات الغير					
الزبائن					
المدينين الآخرين		2 008 659.65		2 008 659.65	2 265 643.42
الضرائب المؤجلة		2 279 888.66			
المستحقات الأخرى				2 279 888.66	1 412 542.66
المتاحات و المستحقات					
الأصول المالية الجارية					
الخزينة		14 656 249.96		14 656 249.96	8 235 101.15
مجموع الأصول الجارية		**20 169 444.14**		**20 169 444.14**	**15 101 640.74**
مجموع الأصول		**24 528 418.14**	**733 332.00**	**23 795 086.14**	**21 612 059.74**

المصدر: من إعداد الطالبتين بناءا على الوثائق المقدمة من طرف المكتب محل الدراسة.

الجدول رقم 3-12: ميزانية الخصوم.

سعداوي محمد

حي بوخرص رقم 225

سعيدة

العمليات من 2018/01/01 إلى 2018/12/31

التاريخ 2019/04/22

	ملاحظة	2018	2017
رأس المال الخاص			
رأس المال الصادر		1 445 000.49	1 445 000.49
رأس المال غير المكتتب			
مكافآت و احتياطات			
فارق إعادة التقييم			
نتيجة الدورة		4 767 344.96	1 528 216.58
رؤوس أموال أخرى		11 097 422.79	9 911 318.21
حصة الشركة المدعمة			
حصة الأقلية			
المجموع 1		17 309 768.24	12 884 535.28
الخصوم غير الجارية			
الديون المالية		-957 615.04	2 324 436.33
الضرائب المؤجلة و المقدمة			
ديون مالية أخرى غير جارية			
المخصصات والإيرادات المعترف بها مقدما			
المجموع 2		**-957 615.04**	**2 324 436.33**
خصوم جارية			
موردو الحسابات		6 403 087.72	6 403 087.71
الضرائب		904 885.62	0.02
ديون أخرى		134 959.60	0.40
خزينة الخصوم			
المجموع 3		**7 442 932.94**	**6 403 088.13**
المجموع العام للخصوم		**23 795 086.14**	**21 612 059.74**

الجدول رقم 3-13: جدول حسابات النتائج.

سعداوي محمد 2018
حي بوخرص رقم 225
سعيدة
رقم التعريف:196632050001448

العمليات من 2018/01/01 إلى 2018/12/31
التاريخ 2019/04/22

	ملاحظة	2018	2017
المبيعات و المنتجات		30 830 381.00	38 467 534.00
تغير المخزونات من المنتجات			
الإنتاج المثبت			
إعانة الاستغلال			
1- إنتاج العمليات		30 830 381.00	38 467 534.00
مشتريات مستهلكة		-22 778 519.61	-33 821 080.04
خدمات خارجية و استهلاكات أخرى		-350 000.00	-664 382.05
2- استهلاك العمليات		**-23 128 519.61**	**-34 485 462.09**
3- القيمة المضافة للاستغلال		**7 701 861.39**	**3 982 071.91**
أعباء المستخدمين		-2 412 396.43	-1 840 842.33
الضرائب و الرسوم و المدفوعات المماثلة عن الأجور		-522 120.00	-613 013.00
4- الفائض الإجمالي للاستغلال		**4 767 344.96**	**1 528 216.58**
المنتجات العملياتية الأخرى			
الأعباء العملياتية الخرى			
الاهتلاكات و خسائر القيمة			
إسترجاعات عن خسائر القيمة			
5- النتيجة العملياتية		**4 767 344.96**	**1 528 216.58**
المنتجات المالية			
الأعباء المالية			
6- النتيجة المالية			
7- النتيجة العادية قبل الضريبة (3+4)		**4 767 344.96**	**1 528 216.58**
الضريبة الواجبة على النتيجة العادية			
ضرائب أخرى على النتيجة العادية			
مجموع المنتجات على العمليات العادية		**30 830 381.00**	**38 467 534.00**
مجموع الأعباء على العمليات العادية		**-26 063 036.04**	**-36 939 317.42**
8- النتيجة الصافية للعمليات العادية		**4 767 344.96**	**1 528 216.58**
العناصر غير العادية (منتجات)			
العناصر غير العادية (أعباء)			
النتيجة غير العادية			
النتيجة الصافية للعمليات		**4 767 344.96**	**1 528 216.58**

المصدر: من إعداد الطالبتين بناءا على الوثائق المقدمة من طرف المكتب محل الدراسة.

- من خلال المعطيات السابقة نقوم بعرض جدول حسابات النتائج.
- لقد تم عرض الشكل العام لجدول حسابات النتائج في المؤسسة المعنية محل الدراسة وفقا لمتطلبات عرض القوائم المالية حسب النظام المالي يشمل على جزئيين:

الأعباء و تمثل الاستهلاكيات و النفقات التي تدفعها المؤسسة، المنتجات: وتمثل الإيرادات والأرباح التي تحققها المؤسسة، ويعطي فكرة أولية عن ربحيتها.

- **ملاحظة:** في حالة وقوع أي نزاع بين المؤسسة المعنية محل الدراسة و مصلحة الضرائب و لجوء أحد منهم إلى العدالة يقوم المحاسب المعتمد بتحضير قائمة تسمى بـ: Journal Centralisateur بحيث يوضح في هذه القائمة مختلف العمليات التي قامت بهم المؤسسة خلال السنة المعنية حيث يتمثل دور هذه القائمة في تلخيص كافة العمليات و تقديمها إلى العدالة بدلا من تقديم كافة تعاملات الشراء و البيع و العمليات المختلفة. (شكل الجدول في قائمة الملاحق).

خلاصة الفصل:

بعد قيامنا بالإجراء الدراسة الميدانية في مكتب المحاسب المعتمد تعرفنا على طريقة عمله و كيفية إعداده للقوائم المالية,و معرفة كيفية ما إدا كان يطبق القوانين و اللوائح المنصوص عليها، و معرفة ما هي الأمور التي تسهل عليه عمله,و مسؤوليات المحاسب اتجاه المؤسسة التي يقوم بمسك محاسبتها و مصداقية القوائم المالية التي يقوم بإعدادها، بحيث يقوم بالتأكد من أن المعلومات و الفواتير المقدمة له صحيحة و خالية من الأخطاء الجوهرية، فهدا يمكنه من إعداد قوائم مالية ذات مصداقية و شفافية.

خاتمة عامة

خاتمة

من خلال دراستنا حاولنا الإجابة عن التساؤل الرئيسي المطروح ما مدى تواكب مهنة المحاسب المعتمد الإصلاحات المحاسبية التي قامت بها الجزائر، حيث سمحت لنا الدراسة التعرف على ماهية المحاسبة و أهم المنظمات المهنية التي ساهمت في تطورها،كما حاولنا الإلمام بموضوع واقع ممارسة مهنة المحاسبة في الجزائر و كل ما يتعلق بتنظيم المهنة ما قبل و بعد الإصلاحات، و تطرقنا كذلك لممارسي المهن المحاسبية، و الهيئات المحاسبية.

حيث تبين لنا أن مهنة المحاسبة كغيرها من المهن كالطب و الهندسة ،لها دورها و مكانتها وأهميتها في خدمة المجتمع و تطويره، لذلك عملت الجزائر منذ استرجاعها سيادتها على تنظيم المهنة و السعي للارتقاء بها من خلال جملة من الإصلاحات المحاسبية خلال السنوات الأخيرة، استجابة لمتطلبات موجة التطورات و مواكبة لمستجدات المهنة في العالم.

أما الدراسة التطبيقية التي قمنا بها بمكتب المحاسب المعتمد "الغوتي خلف الله" بسعيدة، تعرفنا من خلالها على مهنة محاسب معتمد في أرض الواقع، من حيث طريقة عمله و الخدمات التي يقدمها و المسؤوليات التي تترتب عليه، ولكي تتضح أكثر معالم هذه الدراسة اخترنا أحد المؤسسات التي يشرف عليها صاحب المكتب وهي مؤسسة "سعداوي" للبناء، وتابعنا كل الإجراءات والخطوات التي قام بها المحاسب والتي تمثلت في كيفية إعداد القوائم المالية و مختلف التصريحات الجبائية و الاجتماعية و الإدارية.

سنحاول من خلال هذه الخاتمة تقديم أهم النتائج المتوصل إليها من خلال الدراسة، ومختلف التوصيات و الاقتراحات.

❖ النتائج:

- مهنة المحاسبة في جوهرها هي مهنة تلتزم باللوائح و القوانين و المبادئ و الفروض المحاسبية.

- لمهنة المحاسبة مقومات أساسية تصنع منها إطارا محكما للحركات و العمليات المحاسبية داخل المؤسسة.

- يمكن تقسيم مهنة المحاسبة في الجزائر إلى مرحلتين أساسيتين:مرحلة ما قبل الإصلاح و مرحلة ما بعد الإصلاح

- رغم أن المخطط المحاسبي الوطني هو أول نظام محاسبي في تاريخ الجزائر إلا أنه أصبح غير قادر للاستجابة لمختلق التطورات العالمية.

- تميزت المرحلة التي ساد فيها القانون 91-08 المنظم لمهنة المحاسبة بالاعتماد الكلي في التكوين على الجانب التطبيقي و إهمال الجانب النظري و النقص في التدريب المهني.

- أصبح تكييف مهنة المحاسبة في الجزائر مع الواقع الدولي ضرورة حتمية تجسدت على شكل إصلاحات محاسبية.

- الإصلاح المحاسبي خطوة هامة لم تقتصر على إصلاح النظام المحاسبي، وإنما تعداه إلى إصلاح و تنظيم مهنة المحاسبة في الجزائر. من خلال إصدار مجموعة من النصوص القانونية.

- حسب القانون 10-01 الناتج عن الإصلاحات أصبح الخبير المحاسبي تابعا للمصف الوطني للخبراء المحاسبين، و محافظ الحسابات تابعا للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، و المحاسب المعتمد فهو تابع للمنظمة الوطنية للمحاسبين.

- من خلال القانون 10-01 تم استرجاع وزارة المالية الوصاية على الهيئات المهنية عن طريق مجلس الوطني للمحاسبة وعن طريق تعيين ممثليه لدى مختلف مجالس المهنيين.

- أصبحت مهنة المحاسبة في الجزائر منظمة بشكل جيد، وهذا يخدم مهنة المحاسب المعتمد.

- ممارسة مهنة المحاسب المعتمد تتماشى و الإصلاحات المحاسبية الجزائرية.

- المحاسب المعتمد يعمل وفقا للتشريع المحاسبي الجديد ويحضر القوائم المالية على أساس مبادئ النظام المحاسبي المالي الجديد.

- مسك المحاسب المعتمد لمحاسبة أي مؤسسة يتطلب وثائق ثبوتية.

-كلما كان عمل المحاسب بشكل يومي و منتظم سهل عليه مهمته و جنبه الوقوع في الأخطاء.

❖ التوصيات و الاقتراحات:

- دعم القانون 10-01 المتعلق بالخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد من خلال إصدار المراسيم المكملة لهذا القانون بغية مواكبة المستجدات التي نعرفها المهنة على الصعيد الدولي.

- تكوين و تدريب ممارسي مهنة المحاسبة على كيفية تطبيق مختلف المعايير الدولية.

- الاهتمام أكثر بمهنة المحاسب المعتمد من خلال عقد الندوات والمؤتمرات الدولية بهدف تبادل الخبرات بين الأكاديميين و المهنيين والاستفادة من تجارب الدول الأجنبية.

- إنشاء معاهد و مراكز متخصصة في المحاسبة تتكفل بتكوين بالمتربصين و الرفع من المؤهلات العلمية و العملية لهم.

قائمة المصادر و المراجع

قائمة المراجع و المصادر:

أولا: قائمة الكتب

1- بويعقوب عبد الكريم ،**أصول المحاسبة العامة وفق المخطط المحاسبي الوطني**، ديوان المطبوعات الجامعية – الساحة المركزية – بن عكنون – الجزائر- طبعة 2005.

2- جمال لعشيشي، **محاسبة المؤسسة والجباية وفق SCF**، الأوراق الزرقاء، الجزائر، 2010، ص 11.

3- حيدر مُحَمَّد علي بن عطا الله، **مقدمة في نظرية المحاسبة و المراجعة**- دار حامد- عمان- 2007، الطبعة الأولى

4- دادن عبد الوهاب أ.كيجلي عائشة سلمى، **المحاسبة المعمقة مطبوعة دروس**، جامعة ورقلة، 2012.

5- رضوان حلوة حنان، **تطور الفكر المحاسبي**، ط1، مكتبة دار الثقافة، عمان، 1998.

6- سليمان مصطفى الدلاهمي، **مبادئ وأساسيات علم المحاسبة**، ط1، مؤسسة الوراق للنشر، عمان 2008.

7- طارق عبد العال حمدان، **موسوعة المعايير المحاسبية**، الدار الجامعية للطباعة، عمان الأردن، 2003.

8- عبد الستار الكبسي، **الشامل في المبادئ المحاسبية** دار وائل للنشر عمان، 2003.

9-كمال خليفة أبو زايد، **النظرية المحاسبية**، الطبعة الرابعة، دار لكتب القومية، الإسكندرية 2008.

10- مُحَمَّد المبروك أبو زيد، **المحاسبة الدولية و انعكاساتها على الدول العربية**، ايتراك للنشر و التوزيع، مصر ،2005.

11- مُحَمَّد مطر، **مبادئ المحاسبة المالية– الدورة المحاسبية**، دار النشر و التوزيع عمان 2010.

12-مصطفى الطويل، **النظام المحاسبي المالي الجديد scf**، دار الحديث لكتابة والنشر و الطبع و التوزيع ،الجزائر، 2010.

13-مُحَمَّد فخري، **مبادئ المحاسبة و التعاملات المالية**، دار أمجد للنشر و التوزيع، الطبعة الأولى 2017.

14-النقيب كمال عبد العزيز، **مقدمة في نظرية المحاسبة،ط1**، دار وائل للنشر، عمان، 2004 .

15- هادي رضا الصفار، **مبادئ المحاسبة المالية– الأسس العلمية و العملية في القياس المحاسبي**، دار الثقافة للنشر و التوزيع، عمان 2011.

16- وليد ناجي الحيالي، **نظرية المحاسبة**، منشورات الأكاديمية العربية المفتوحة بالدنمرك، 2007.

17-يوسف مُحَمَّد الجربوع، **نظرية المحاسبة**، الطبعة الأولى، مؤسسة الورق للنشر والتوزيع، عمان 2001.

ثانيا:أطروحات الدكتوراه و مذكرات الماجستير

1- بلعيد وردة، **مساهمة المراجعة الخارجية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية**، مذكرة مكملة لنيل شهادة الماجستير، جامعة المسيلة، 2013-2014.

2-جودي ايمان ،**أثر الاختلاف بين المعايير المحاسبية و المعايير الامريكية و آفاق التقارب بينهما**، مذكرة ماجستير، جامعة سطيف، 2013/2012.

3-خويلدات فيروز، **واقع تطور مهنة المحاسبة في ظل عملية الإصلاح المحاسبي في الجزائر**، أطروحة دكتوراه، جامعة ورقلة، 2015/2014.

4- خيام مُحَّد مدوخ، **واقع تطور مهنة المحاسبة بين التأهيل المهني و التكنولوجي للمحاسبين في الشركات العاملة في قطاع غزة**، رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية، غزة، 2014.

5- عماد سيد عبد الغفار عبد الجواد، **دور متغيرات الخبرة المهنية للمراجع الخارجي في تحسين جودة عملية المراجعة**، رسالة ماجستير، جامعة القاهرة، 2013.

6- علاء بوقفة، **الإصلاح المحاسبي في الجزائر و أثره في تفعيل الممارسة المحاسبية**، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية جامعة ورقلة،2012/2011

7- سعيد عبد الحليم، **محاولة تقييم إفصاح القوائم المالية في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي**، رسالة دكتوراه، جامعة بسكرة، 2015/2014.

8- سليم بن رحمون، **تكييف القوائم العالية في المؤسسات الجزائرية وفق النظام المحاسبي العالي**، مذكرة ماجستير، جامعة بسكرة، 2012- 2013.

9-سردوك فاتح، **دور المراجعة الخارجية للحسابات في النهوض بمصداقية المعلومات**، مذكرة ماجستير، جامعة الجزائر، 2004.

10- شريقي عمر، **التنظيم المهني للمراجعة**، أطروحة دكتوراه، جامعة سطيف، 2011-2012.

11- عماد سيد عبد الغفار عبد الجواد، **دور متغيرات الخبرة المهنية للمراجع الخارجي في تحسين جودة عملية المراجعة**، رسالة ماجستير، جامعة القاهرة، 2013.

12- علاء بوقفة، **الإصلاح المحاسبي في الجزائر و أثره في تفعيل الممارسة المحاسبية**، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية جامعة ورقلة ،2012/2011.

13- مُحَّد حسن نزال، **دور المعايير المحاسبية و أخلاقيات المهنة كضوابط للممارسات المحاسبية**، رسالة ماجستير، جامعة الشرق الأوسط، 2014.

ثالثا: المقلاتو الملتقيات

1- أحمد العماري و حكيمة مناعي، **ترشيد أداء المراجعين الجزائريين للتقليل من مخاطر الانحراف في إنتاج و توصيلالمعلومة المحاسبية**، مجلة علوم إنسانية، العدد 45، 2010.

2- الكتوش عاشور، **متطلبات تطبيق النظام المحاسبي الموحد**، مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا، العدد رقم 06، جامعة شلف، 2009.

3- بن بخمةسليمان، برحال عبد الوهاب، **جودة المعلومة العالية وفق النظام المحاسبي**، مجلة الآفاق الاقتصادية، العدد الثاني.

4- براق مُحَّد، قمان عمر، **أثر الإصلاحات المحاسبية على هيكلة المنظمات المهنية في الجزائر**، مداخلة، المؤتمر العلمي الدولي حول الإصلاح المحاسبي في الجزائر، جامعة ورقلة الجزائر، يومي 29 و 30 نوفمبر 2011 .

5- تمار خديجة، **تنظيم مهنة التدقيق في الجزائر**، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والإدارية، العدد الثامن، جامعة مستغانم، ديسمبر 2017.

6- تمار خديجة، **واقع ممارسة مهنة تدقيق ا سابات في المؤسسة الاقتصادية**، مجلة المالية والأسواق، جامعة مستغانم.

7- هوارية مبسوط، عمار درويش، **واقع التعليم المحاسبي ومدى استجابته لمتطلبات مهنة المحاسبة في الجزائر**، مجلة الدراسات الاقتصادية المعمقة، رقم 01، 2016، جامعة عين تموشنت.

8- جابر حسين المنصوري، عماد عبد الستار المشكور،**مدى مساهمة مقومات مجلة المحاسبة في رفع كفاءة المحاسبين لترشيد القرارات الاقتصادية**، مجلة الإدارة و الاقتصاد، مجلد، العدد03، 2012.

9- عبد القادر عيادي، **نشأة المحاسبة و وتطورها في ظل تطبيق نظرية الوكالة**، مجلة الحقوق و العلوم الإنسانية، العدد الاقتصادي-33 (02).

10- سحنون بونعجة، نبيلبوفليح، **متطلبات تطوير الممارسات المحاسبية في الجزائر في ظل تبنّي المرجعية المحاسبة الدولية**، مجلة الرياض "الأعمال الاقتصادية"، العدد 05، 2019 .

11- سليمان بلعور و عبد القادر طيب، **متطلبات مهنة المحاسبة في الجزائر في ظل النظام المحاسبي المالي**، الملتقى الدولي حول دور معايير المحاسبة الدولية (IAS-IFRS-IPSAS) في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات، جامعة ورقلة، الجزائر، يومي 24 و 25 نوفمبر 2014.

12- سليمة بن نعمة، د. أمين مخفي، **واقع الممارسة المهنية للمحاسبة والتدقيق في الجزائر**، جامعة الجزائر، مجلة مجاميع المعرفة رقم 05، عدد أكتوبر 2017.

13- سفيان نقماري، رحمة بلهادف، **واقع تكييف المؤسسات الجزائرية مع النظام المحاسبي المالي (العوائق والرهانات)**، الملتقى الوطني حول النظام المحاسبي المالي بالجزائر وعلاقته بالمعايير الدولية IAS-IFRS، جامعة مستغانم، يومي 13- 14 جانفي 2013.

14- سيد أحمد، بوعرار شمس الدين، **مدى توافق التدقيق في الجزائر مع المعايير الدولية للتدقيق في ظل القانون 10-01**، مداخلة في الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة والمعايير الدولية للمراجعة: التحدي، يومي 13 و14 ديسمبر 2011، جامعة سعد دحلب، البليدة.

15- زوهر يجليلة، **أثر الإصلاحات المحاسبية و المالية على مهنة التدقيق في الجزائر**، مجلة الباحث الاقتصادي، العدد 04/ديسمبر 2015.

16- عبد الكريم سهام، صحراوي إيمان، **دراسة تفصيلية لنظام المحاسبة المالية المطبقة على المؤسسات الصغيرة فيالجزائر (محاسبة الخزينة)**، الملتقى الدولي حول الإطار المفاهيمي لنظام المحاسبة المالية الجديد وآليات تطبيقه في ظل المعايير المحاسبية الدولية IAS-IFRS الجزائر، 13- 15 أكتوبر 2009.

17-فيروز خويلدات، عمر عزاوي، مبارك بوعلاق، **واقع مهنة المحاسبة في الجزائر بين التحولات والتحديات**، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية، العدد 07، 2015، جامعة ورقلة.

18-كمال رزيق، هزرشيطارق، رابحي مختار، **النظام المحاسبي بين قابلية الممارسة وصعوبات التطبيق**، الملتقى الدولي حول: النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة والمعايير الدولية للمراجعة، يومي 13-14 ديسمبر 2011، جامعة البليدة.

19- مُحَّد الحبيب مرحوم، **النظام المحاسبي المالي ،محاسبة قواعد أم محاسبة مبادئ ؟**، مجلة الاقتصاد و المالية، المجلد: 04 عدد: 02-2018.

20- مسعود صديقي، **فاعلية الإصلاح المحاسبي في الجزائر**، المؤتمر العلمي الدولي حول "الإصلاح المحاسبي في الجزائر"، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة- الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، مخبر التمويل، مالية الأسواق ومالية المؤسسة، يومي 29 و30 نوفمبر 2011، الجزائر.

21- نور الدين عياشي، **النظام المحاسبي المالي في الجزائر والمرجعية الدولية للمحاسبة**، مجلة العلوم الانسانية، عدد 41، جوان 2014، المجلد ب.

رابعا: القوانين و المراسيم

1- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 20، المؤرخة بتاريخ 01- 05- 1991.

2- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد رقم 03 لسنة 1992.

3- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، القانون 07- 11 المتعلق بالنظام المحاسبي المالي، العدد 74 الصادر بتاريخ 25 نوفمبر 2007.

4-الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية للمناقشات، السنة الثالثة رقم 150 المؤرخة بتاريخ 28- 04- 2010.
5- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، المادة 08، العدد 42، المؤرخة في 11 جوان 2010.
6-الجريدة الرسمية الجزائرية، القانون 10- 01، العدد 23، المؤرخ في 2010/07/19.
7- الجريدة الرسمية للجمهورية الديمقراطية الشعبية، العدد رقم 07، المؤرخة بتاريخ 2011/02/02.

خامسا : المراجع الأجنبية

1- JOSEPH Antoine, JEAN Paul Cormil, "Lexique Thématique de la Comptabilité, dictionnaire spécialisé explicatif",7 ème édition de Boeck, 2002.

قائمة الملاحق