الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة البليدة2

كلية العلوم الاقتصادية العلوم التجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم التجارية

تأثير إقامة الشركات الدولية للتدقيق على مهنة المحاسبة في الجزائر

أطروحة مقدمة لنيل درجة دكتوراه ل.م.د

تخصص: محاسبة وتدقيق

إعداد الطالب:

شرواطي خيرالدين

إشراف:

د. مسعداوي يوسف "مشرف"

د. أمقران مصطفى "مشرف مساعد"

السنة الجامعية: 2018/2017

شكر و عرفان

الحمد والشكر والثناء والفضل لله عزّ و جَّل على نعمه الظاهرة والباطنة الذي أمدني بالعزم والقوة ووفقني لإنجاز هذا العمل.

اعترافا بالفضل وتقديرا للجميل، لا يسعني و أنا أنتهي من إعداد هذا العمل إلا أن أتوجه بشكري وامتناني الخالصين إلى:

الدكتور مسعداوي يوسف الذي لم يبخل علي بنصائحه ومساعدته التي ساهمت في إثراء هذا العمل، وكذا الدكتور أمقران مصطفى، لقبوله الإشراف على هذا العمل، وتوجيهاته القيمة، وعلى وقته الثمين الذي خصصه لي، وعلى تساؤله المستمر عن هذا العمل.

الوالدين الكريمين اللذان أعاناني طيلة المشوار الدراسي، زوجتي التي ساندتني في انجاز هذا العمل، أخي وأختي وجميع أفراد العائلة.

كما أشكر كل من ساهم في إنجاز هذا البحث سواء من قريب أو من بعيد جميع أصدقائي و زملائي.

الملخص:

تعالج هذه الأطروحة موضوع تأثير إقامة الشركات الدولية للتدقيق على مهنة المحاسبة في الجزائر، إذ بدأ تواجد هذه الشركات بالجزائر في بداية سنوات 2000، حيث أصبحت هذه الشركات تولي أهمية للجزائر بفتح فروع لها أو إقامة تحالفات مع المكاتب المحلية، خاصة وأن الجزائر بذلت جهود من أجل إصلاح مهنة المحاسبة ووضع نظام محاسبي يتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية إضافة إلى ارتفاع حجم الاستثمارات الأجنبية المباشرة.

لقد انتهجت شركات التدقيق الدولية عامة وشركات Big بصفة خاصة في الجزائر سياسة شراكة مع مكاتب تدقيق محلية أو مع خبراء محاسبين محليين مما فتح المجال للأطراف الجزائرية للتعرف على الممارسات المهنية لأبرز أعضاء المهنة على المستوى الدولي، الأمر الذي أدى إلى تطوير كفاءاتهم وأدوات العمل مما ساهم في تحسين وتطوير خدمات التدقيق، المحاسبية، الاستشارة والمرافقة.

الكلمات المفتاحية: شركات التدقيق الدولية، شركات Big، مهنة المحاسبة، مكاتب التدقيق المحلية.

قائمة المحتويات

أ- شكر وعرفان

ب- الملخص

ج- قائمة المحتويات

د- قائمة الجداول

هـ- قائمة الأشكال

و- قائمة المختصرات

مقدمة عامة.....19

الفصل الأول: الإطار الدولي لمهنة المحاسبة.....30

المبحث الأول: مدخل عام للنظم المحاسبية والمعايير المحاسبية الدوليةIFRS.32

المطلب الأول: تصنيف النظم المحاسبية.....32

المطلب الثاني: النموذج المحاسبي الفرنسي والأمريكي.....37

المطلب الثالث: ماهية معايير المحاسبة الدولية.....40

المطلب الرابع: تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في العالم.....47

المبحث الثاني: عولمة مهنة المحاسبة.....51

المطلب الأول: لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASC) وعولمة مهنة المحاسبة.....52

المطلب الثاني: الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) وعولمة المهنة.....54

المطلب الثالث: مساعي الجات (GATT) في عولمة المهنة.....55

المطلب الرابع: مبادئ الاعتراف بالمؤهلات المهنية.....57

المبحث الثالث: تنظيم مهنة المحاسبة في بعض الدول.....60

المطلب الأول: تنظيم مهنة المحاسبة في الاتحاد الأوروبي.....60

المطلب الثاني: تنظيم مهنة المحاسبة في بعض الدول الأوروبية.....67

المطلب الثالث: مهنة المحاسبة في باقي دول العالم.....88

الفصل الثاني: تطور شركات التدقيق الدولية وانتشارها دوليا.....102

المبحث الأول: نشأة شركات التدقيق الدولية ومكانتها ضمن مهنة المحاسبة...103

المطلب الأول: نشأة الشركات الدولية الكبرى للتدقيق "Les Big Four".....103

المطلب الثاني: مكانة الشركات الدولية للتدقيق ضمن مهنة المحاسبة.....107

المبحث الثاني: تطور الشركات الدولية للتدقيق.....121

المطلب الأول: قياس شهرة الشركات الدولية للتدقيق باستخدام أدوات القياس الاقتصادي...121

المطلب الثاني: أدوات القياس الاقتصادي حسب المدخل التقليدي.....125

المطلب الثالث: المدخل الحديث لأدوات القياس الاقتصادي.....127

المطلب الرابع: ماهية مقاييس تطور الشركات الدولية للتدقيق.....129

المبحث الثالث: تأثير شركات التدقيق الدولية على معايير التقارير المالية الدولية "IFRS".....145

المطلب الأول: مكونات مصادر تمويل مؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية IFRS Foundation.....147

المطلب الثاني: تأثير شركات Big على معايير IFRS من خلال مسار والأعضاء المشاركة في إعدادها 150

المطلب الثالث: الآثار الناجمة عن تأثير شركات Big على إعداد معايير IFRS.....153

الفصل الثالث: ممارسة مهنة المحاسبة في الجزائر.....159

المبحث الأول: لمحة تاريخية عن مهنة المحاسبة في الجزائر.....160

المطلب الأول: تنظيم مهنة المحاسبة سنة 1971م.....162

المطلب الثاني: تنظيم مهنة المحاسبة سنة 1991م (تحرير مهنة المحاسبة).....166

المبحث الثاني: قواعد تنظيم مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.....173

المطلب الأول: نظرة عامة على مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.....173

المطلب الثاني:مسؤوليات الخبير المحاسب و الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.....181

المطلب الثالث: حالات التنافي والموانع مع المهنة.....183

المبحث الثالث: الهيئات المشرفة على تنظيم مهنة المحاسبة.....189

المطلب الأول: المجلس الوطني للمحاسبة "CNC".....189

المطلب الثاني: اللجان المتساوية الأعضاء.....196

المطلب الثالث: المجالس الوطنية للمصف والغرفة والمنظمة.....200

الفصل الرابع: تحليل مكانة شركات التدقيق الدولية ضمن مهنة المحاسبة في الجزائر.....211

المبحث الأول: أساليب إقامة الشركات الدولية للتدقيق في الجزائر.....213

المطلب الأول:حوكمة شركات التدقيق الدولية والموظفين الإداريين النموذجيين.....215

المطلب الثاني: مزايا تجمعات شركات التدقيق الدولية.....221

المطلب الثالث: مراحل الانضمام للتجمع.....225

المطلب الرابع: عرض نشاط شركات التدقيق الدولية في الجزائر.....231

المبحث الثاني: المقومات الداخلية لنشاط شركات التدقيق الدولية في الجزائر (حالة شركة Deloitte Algérie).....248

المطلب الأول: تقديم شركة Deloitte Algérie.....249

المطلب الثاني: معوقات نشاط شركات التدقيق الدولية (حالة شركة Deloitte Algérie).255

المبحث الثالث: أنشطة شركات التدقيق الدولية في الجزائر(حالة شركة Deloitte Algérie).....258

المطلب الأول: خدمات التدقيق المحاسبي والمالي.....258

المطلب الثاني: خدمات الاستشارة التسييرية.....265

الخاتمة:.....275

قائمة المراجع.....284

الملاحق.....295

الملخص باللغة الأجنبية.....316

قائمة الجداول

الرقم	العنوان	الصفحة
01	الجدول رقم (01): مقارنة بين النموذجين الانجلوسكسوني والأوروبي القاري	37-36
02	الجدول رقم (02): الحد الأقصى للإعفاء من الرقابة القانونية للحسابات	85
03	الجدول رقم (03): الخصائص الأساسية لعهدة المدقق القانوني	87
04	الجدول رقم (04): جدول التطور التاريخي لشركات التدقيق الكبرى	107
05	الجدول رقم (05): أنواع المشروعية حسب تصنيف Suchman	137
06	الجدول رقم (06): المحددات المتعلقة بمساهمة شركات Big في البيئة الأكاديمية والمهنية	139
07	الجدول رقم (07): المحددات علاقة الشراكة بين شركات Big والجامعات	141
08	الجدول رقم (08): محددات إسهام شركات Big في التكوين المهني	143

09	الجدول رقم (09): مصادر تمويل هيئة IFRS Foundation لسنتي 2013 و 2014	148
10	الجدول رقم (10): نسبة الأعضاء المتخرجين من شركات Big لدى هيئة IFRS Foundation	152
11	الجدول رقم (11): جدول هيئات الحوكمة لدى شركات التدقيق الدولية	220
12	الجدول رقم (12): خصائص أنواع تجمعات شركات التدقيق الدولية	228
13	الجدول رقم (13): أهم شركات التدقيق الدولية المتواجدة في الجزائر	231
14	الجدول رقم (14): حساب النتائج حسب الطبيعة لشركة DELOITTE AUDIT ALGERIE	232
15	الجدول رقم (15): حساب النتائج حسب الطبيعة لشركة SARL DELOITTE ALGERIE	233
16	الجدول رقم (16): حساب النتائج حسب الطبيعة لشركة ERNST & YOUNG ADVISORY ALGERIE	235
17	الجدول رقم (17): حساب النتائج حسب الطبيعة لشركة SPA KPMG ALGERIE	236
18	الجدول رقم (18): حساب النتائج حسب الطبيعة لشركة SARL MAZARS HADJALI	237
19	الجدول رقم (19): حساب النتائج حسب الطبيعة لشركة EURL PWC ALGERIE	238

20	الجدول رقم (20): ترتيب شركات التدقيق الدولية حسب مجموع الأصول	239
21	الجدول رقم (21): ترتيب شركات التدقيق الدولية حسب رأسمال	239
22	الجدول رقم (22): ترتيب شركات التدقيق الدولية حسب رقم الأعمال	240
23	الجدول رقم (23): ترتيب شركات التدقيق الدولية حسب النتيجة الصافية	241
24	الجدول رقم (24): ترتيب شركات التدقيق الدولية حسب المردودية المالية	242
25	الجدول رقم (25): ترتيب شركات التدقيق الدولية حسب المردودية الصافية	243

قائمة الأشكال

الرقم	العنوان	الصفحة
01	الشكل رقم (01): أبعاد التنظيم المحاسبي	35
02	الشكل رقم (02): تصنيف أدوات القياس الاقتصادي	124
03	الشكل رقم (03): إضافة المدخل التقليدي لنظرية الاقتصاد الصناعي	125
04	الشكل رقم (04): إضافة المدخل الحديث لنظرية الاقتصاد الصناعي	128
05	الشكل رقم (05): البيئة الخاصة بتطور شركات التدقيق الدولية	130
06	الشكل رقم (06): العلاقة بين شهرة وتطور شركات التدقيق الدولية	131
07	الشكل رقم (07): الإطار التحليلي و قياس مستوى تطور شركات التدقيق الدولية	133

08	الشكل رقم (08): القوى الفاعلة في مسار إعداد معايير IFRS	146
09	الشكل رقم (09): مصادر تمويل هيئة IFRS Foundation لسنة 2013	148
10	الشكل رقم (10): مصادر تمويل هيئة IFRS Foundation لسنة 2014	149
11	الشكل رقم (11): مراحل تطور مهنة المحاسبة في الجزائر منذ الاستقلال حسب القوانين المتعلقة بالمهنة.	161
12	الشكل رقم (12): هيكلة المصف الوطني للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين.	172
13	الشكل رقم (13): تنظيم الهيئات المشرفة على مهنة المحاسبة والتدقيق في الجزائر.	200
14	الشكل رقم (14): أشكال إقامة شركات التدقيق الدولية	215
15	الشكل رقم (15): تنظيم شركة Deloitte Algérie حسب نوع الخدمات المقدمة	255
16	الشكل رقم (16): أنواع خدمات الاستشارة المالية	261
17	الشكل رقم (17): أنواع خدمات الاستشارة الجبائية	262

18	الشكل رقم (18): أنواع خدمات الاندماج والاقتناء	264
19	الشكل رقم (19): أنواع خدمات تسيير المخاطر	266
20	الشكل رقم (20): أنواع خدمات الاستشارة في الموارد البشرية	272

قائمة المختصرات

الرمز	المصطلح باللغة الأصلية	الترجمة إلى العربية
AICPA	American Institute of Certified Public Accountants	المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين العموميين
AICPA	American Institute of Certified Public Accountants	المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين
ASB	Auditing Standard Board	مجلس معايير التدقيق
ASC	Accounting Standard committee	لجنة المعايير المحاسبية
Big/ Big 4	The Big 4 Audit Firms International	كبريات شركات التدقيق الدولية (الأربعة)
CGA	Certified General Accountants	هيئة المحاسبين المعتمدين
CIMA	Chartered Institute of Management Accountants	المعهد المعتمد لمحاسبي التسيير
CIPFA	Chartered Institute of Public Finance and Accountancy	المعهد المعتمد للمالية العامة والمحاسبة
CMA	Certified Management Accountants	هيئة محاسبي التسيير المعتمدين
CNC	Conseil Nationale de Comptabilité (Algérien)	المجلس الوطني للمحاسبة (الجزائري)

المجلس الوطني للمحاسبة (الفرنسي)	Conseil Nationale de Comptabilité (Français)	CNC
المنظمة الوطنية لمحافظي الحسابات	Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes	CNCC
لجنة عمليات البورصة	Commission d'Organisation de la Bourse	COB
شهادة المحاسب القانوني	Certified Public Accountant	CPA
المجلس الكندي للمساءلة العامة	Canadien Public Accountability Board	CPAB
لجنة التنظيم المحاسبي	Comité de Réglementation Comptable	CRC
	Deloitte Touche Tohmatsu Limited	DTTL
المجموعة الأوروبية للتقارير المالية	European Financial Reporting Advisory Group	EFRAG
المجموعة الأوروبية للأعضاء المشرفة على التدقيق	European Group of Auditors Oversight Bodies	EGAOB
الشركة ذات الشخص الوحيد ذات المسؤولية المحدودة	Entreprise Unipersonnel à Responsabilité Limité	EURL
	ERNST & YOUNG	EY
مجلس معايير المحاسبة المالية	Financial Accounting Standar Board	FASB
الفدرالية الأوروبية للخبراء المحاسبين	Fédération Européenne des experts comptables	FEE

هيئة التقارير المالية	Financial Reporting Council	FRC
المبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما	Generally Accepted Accounting Principal	GAAP
الاتفاقية العامة للتعرفة والتجارة	General Agreement on Tariffs and Trade	GATT
المجلس الأعلى لمحافظة الحسابات	Haut Conseil du commissariat aux comptes	H3C
مجلس معايير التدقيق والتأكد الدولية	International Auditing and Assurance Standards Board	IAASB
معايير المحاسبة الدولية	International Accounting Standard	IAS
مجلس معايير المحاسبة الدولية	International Accounting Standard Board	IASB
لجنة المعايير المحاسبية الدولية	International Accounting Standard Committee	IASC
هيئة معايير المحاسبة الدولية	International Accounting Standards Committee Foundation	IASCF
معهد المحاسبين المعتمدين الاستكتلندي	Institute of Chartered Accountants of Scotland	ICAS
المعهد الكندي للمحاسبين المعتمدين	Institut Canadien des Comptables Accrédités	ICCA
معهد المحاسبين الألماني	L'institut der Wirtschaftsprûfer in Deutschland e.V	IDW
الاتحاد الدولي للمحاسبين	International Federation of Accountants	IFAC

لجنة تفسير التقارير المالية الدولية	International Federation Reporting Interpretations Committee	IFRIC
معايير التقارير المالية الدولية	International Financial Reporting standard	IFRS
هيئة معايير التقارير المالية الدولية	International Financial Reporting standard Foundation	IFRS Foundation
المنظمة الدولية لهيئة الأوراق المالية	International Organization of Securities Commissions	IOSCO
معهد مراجعي المؤسسات	Institut des Réviseurs d'Entreprise	IRE
	Klynveld Peat Marwick Goerdler	KPMG
منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية	Organisation de Coopération et de Développement Economique	OCDE
مصف الخبراء المحاسبين	Ordre des Experts comptables	OEC
منظمة تنسيق القانون التجاري في إفريقيا	Organisation pour l'Harmonisation en Afrique du Droit des Affaires	OHADA
منظمة التجارة الدولية	Organisation Mondiale de commerce	OMC
مجلس مراقبة محاسبة المؤسسات العمومية	Public Company Accounting Oversight Board	PCAOB
المخطط المحاسبي العام	Plan comptable Générale	PCG
المخطط المحاسبي الوطني	Plan Comptable Nationale	PCN
	Price waterhouse Coopers	PWC

الشركة ذات المسؤولية المحدودة	Société à responsabilité limité	SARL
النظام المحاسبي المالي	Système Comptable Financier	SCF
لجنة مراقبة البورصة	Securité Exchange commission	SEC
لجنة تفسيرات المعايير	Standard Interpretations Committee	SIC
قانون ساربان أوكسلاي	Sarbanes-Oxley Act	SOX
الشركة ذات الأسهم	Société par Action	SPA
غرفة التدقيق	Wirtschaftsprufungskammer	WPK

مقدمة عامة

مقدمة عامة:

يعتبر الميدان الاقتصادي من أهم الميادين التي تولي لها مختلف الدول أهمية كبيرة فهي تسعى بصفة مستمرة إلى تطوير وتنمية اقتصدياتها من أجل توفير الإيرادات والمداخيل اللازمة لتطوير القطاعات الأخرى، إلا أن الاقتصاد الحديث أصبح يتميز تبغيّره المستمر، الشيء الذي يتطلب التأقلم مع الوضعيات المستجدة بوضع الهياكل المناسبة للاستغلال الأمثل لمواردها المتاحة.

لقد قامت الجزائر، كغيرها من الدول، بعدة إصلاحات في الميدان الاقتصادي محاولتا بذلك مواكبة مختلف التطورات و التغيرات الحاصلة على المستوى المحلي والدولي، لقد شملت هذه الإصلاحات عدة ميادين كميدان الاستثمارات، التجارة الدولية، البنوك وغيرها. أما فيما يخص المجال المحاسبي، فقد قامت الجزائر بعدة تعديلات مست مختلف الجوانب يمكن اختصارها في ثلاث مراحل أساسية؛ المرحلة الأولى، والتي انطلقت مباشرة بعد الاستقلال (سنة 1962م)، اتسمت هذه المرحلة بتبني الجزائر للمخطط المحاسبي العام الفرنسي (PCG) كأحد آثار ومخلفات الاستعمار. تلتها بعد ذلك المرحلة الثانية و التي بدأت انطلاقا من سنة 1976م، وذلك بتطبيق المخطط المحاسبي الوطني (PCN) حيث كان تبني هذا المخطط بمثابة نتيجة لانتهاج الجزائر منهج الاقتصاد الاشتراكي. ونظرا لعدة تطورات داخلية و خارجية، قامت الجزائر، سنة 2010، بالدخول في حقبة ثالثة، حيث قامت بإصدار القانون رقم 07-11 المؤرخ بتاريخ 2007.11.27 المتضمن النظام المحاسبي المالي (SCF) كنتيجة اجباريةلتبنّيها للمنهج الاقتصادي الليبيرالي. بصورة عامة، يمكن أن نستخلص أن معظم الإجراءات التي جاء بها هذا النظام هي مستمدة من

المخطط المحاسبي العام (PCG) الفرنسي الذي يتوافق إلى حد كبير مع معايير المحاسبة الدولية "IAS-IFRS".

إضافة إلى ذلك، قامت الجزائر بإصدار القانون رقم 10-01 المؤرخ بتاريخ 2010.06.29 المتعلق بتنظيم مهنة الخبير المحاسب، محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد، كخطوة حتمية لتوافق المهنة مع متطلبات النظام المحاسبي المالي (SCF) ومعايير التدقيق الدولية "ISA".

نتيجة لتبني الجزائر لهذا النظام المحاسبي المالي، ظهرت ميدانيا حاجة كبيرة، من طرف المؤسسات الاقتصادية الجزائرية الكبيرة و كذا الشركات الأجنبية الناشطة في الجزائر، إلى خدمات محاسبية ذات نوعية و دقة عاليتين تتمشى مع مقاييس الجودة والنوعية المعمول بها على الصعيد الدولي في مجالات المحاسبة، التدقيق، الاستشارة والمرافقة. هذه الإجراءات فتحت الباب على مصرعيه للشركات الدولية الناشطة في هذا المجال ومكّنتها من فتح مقرات في الجزائر من أجل عرض خدماتها في مجال المحاسبة، التدقيق و كذا المجال المالي و الاستشاري.

وعليه، فلقد قامت الشركات الدولية التي تنشط في مجال المنتجات والخدمات المتعلقة بالمحاسبة و التدقيق، على غرار الشركات الأربع الكبرى "BIG4"[1]، بفتح مقرات لها في الجزائر.

ومن أجل الدراسة والتعرف على كيفية عمل هذه الشركات و مقومات ريادتها في المجالات السابق ذكرها قمنا بطرح الإشكالية الرئيسية التالية:

[1] شركات BIG4 هي الأربع شركات الدولية الكبرى في مجال التدقيق (KPMG, ERNST & YOUNG, DELOITTE, PWC)

1- الإشكالية:

ما هي مكانة ودور الشركات الدولية الناشطة في مجال التدقيق، الخبرة المحاسبية والاستشارة ضمن مهنة المحاسبة في الجزائر، وكيف تؤثر هذه الشركات على مهنة المحاسبة في الجزائر؟

2- الأسئلة الفرعية:

- ما هو البعد الدولي لمهنة المحاسبة، و ما هي أهم العوامل التي ساهمت في تدويلها؟
- كيف تحولت الشركات الدولية التي تنشط في مجال الخدمات المتعلقة بالمحاسبة و التدقيق من مكاتب تنشط محليا إلى شركات دولية؟
- كيف تطورت مهنة المحاسبة والتدقيق في الجزائر؟ وما هي أهم المراحل التي شهدتها؟
- كيف تنشط شركات التدقيق الدولية في الجزائر؟ وما هي أساليب إقامتها محليا؟

3- فرضيات الدراسة:

الفرضية الأولى: تطورت مهنة المحاسبة نتيجة للأهمية البالغة التي اكتسبتها باعتبارها المصدر الأساسي للمعلومات الاقتصادية الأمر إلى تطورها؛ بالإضافة لمساعي الهيئات المهنية الدولية والمحلية لتنظيم و تقييس المهنة؛

الفرضية الثانية: لقد تحولت شركات التدقيق الدولية من مكاتب تنشط محليا إلى شركات دولية، بالنظر لنشأتها في دول تمتلك بنية محاسبية متطورة وذات تطور اقتصادي الأمر الذي مكنها من اكتساب خبرات ومؤهلات، إضافة لتوسعها دوليا بإقامة علاقات شراكة وتحالف فيما بينها (شركات التدقيق الدولية).

الفرضية الثالثة:يعوتطو ّر مهنة المحاسبة في الجزائر بصورة كبيرة للنظام الاقتصادي السائد وكذا للإصلاحات التي قامت بها الجزائر في ميدان المحاسبة، والتي جعلت النظام المحاسبي الجزائري يتأقلم إلى مع مقتضيات المعايير الدولية IAS-IFRS؛

الفرضية الرابعة: يرتبط تواجد شركات التدقيق الدولية في الجزائر بالاستراتيجيات التوسعية الدولية لهاته الشركات، الأمر الذي أدى إلى إقامة هذه الشركات في الجزائر.

4- أهمية البحث:

تكمن أهمية بحثنا هذا في معرفة واقع مهنة المحاسبة والتدقيق في الجزائر ومدى مساهمة شركات التدقيق الدولية فيها، إضافة إلى معرفة مدى تباين الكفاءات، التنظيم، التحكم، الاحترافية والخبرة "C.O.M.P.E" التي تتمتع بها الشركات الدولية للتدقيق مقارنة بمكاتب المحاسبة والتدقيق المحلية.

5- أهداف الدراسة:

- إلقاء الضوء على تطور مهنة المحاسبة على المستوى الدولي، وكذا التعرف على مختلف مراحل تطور مهنة المحاسبة في الجزائر؛

- التعرف على نشأة وتطور شركات التدقيق الدولية؛

- معرفة الدور الذي تلعبه شركات التدقيق الدولية في عملية المعايرة المحاسبية الدولية؛

- إبراز مكانة شركات التدقيق الدولية ومساهمتها في مهنة المحاسبة في الجزائر،

- التعرف على أهم خصائص شركات التدقيق الدولية في الجزائر وطرق ممارسة نشاطها؛

6- أسباب اختيار الموضوع:

يعد موضوع شركات التدقيق الدولية من بين المواضيع التي لم تكن هنالك دراسات فيها إلا الشيء القليل والذي لا يوفي الحجم الكبير لمقومات هذه الشركات، فإن أهم سبب دفعنا للقيام بهذه الدراسة هو انعدام الدراسات الخاصة بشركات التدقيق الدولية في الجزائر.

7- الدراسات السابقة:

1\ RAMIREZ CARLOS, **La place des grands cabinets d'audit internationaux dans la profession comptable libérale**, in Dédier Demazière et Charle Gadéa, Sociologie des groupes professionnels, La découverte recherche, 2010.

وهو مقال قام فيه الباحث بإلقاء الضوء على مكانة شركات التدقيق الدولية ضمن مهنة المحاسبة على المستوى الدولي من خلال معالجته لنموذج أعمال شركات Big وهو الشكل الذي تتبعه في تطوير استثماراتها وتوسعها دوليا، إضافة إلى علاقة شركات Big بهيئات المعايير الدولية للمحاسبة والتدقيق والتأثير الممارس عليها. لكن الباحث لم يتطرق إلى مداخل تأثير شركات Big على معايير المحاسبة الدولية IAS-IFRS كما أنه لم يعالج آليات عمل هذه الشركات في الدول النامية بصفة عامة و الأثر المترتب عن ولوج شركات التدقيق الدولية لسوق التدقيق المحلية في هذه الدول (الدول النامية).

2\ Jérôme Quéro, MBA en comptabilité,**L'influence des cabinets d'audit internationaux sur l'élaboration des normes IFRS**, Faculté des sciences de l'administration, Université LAVAL-Québec , Canada, novembre 2006.

تعالج هذه المذكرة موضوع تأثير شركات التدقيق الدولية على إعداد معايير المحاسبة الدولية IFRS، من خلال تطرقه إلى المداخل الرئيسية للتأثير الممارس من طرف شركات التدقيق

الدولية على عملية إعداد معايير IFRS مدخل تمويل هيئة إعداد المعايير، مدخل العضوية لدى لجان إعداد المعايير ومدخل المشاركة في مسار إعداد المعايير) إلا أنه لم يتم التطرق المراحل التي مرت بها شركات التدقيق الدولية حتى أصبح تلعب دورا أساسيا في عملية المعاير المحاسبية الدولية، إضافة إلى ذلك لم يتم معالجة المكانة و التأثير الذي تمارسه شركات التدقيق الدولية على الجانب المهني دوليا.

8- حدود الدراسة:

لقد تم تحديد الإطار المكاني للدراسة في تقديم نظرة شاملة لمهنة المحاسبة وكذا شركات التدقيق الدولية على المستوى الدولي والتعمق في تفاصيل هذين المتغيرين في الجزائر.

أما فيما يتعلق بالحيز الزماني فهي تشتمل على تاريخ نشأة شركات التدقيق الدولية أي منذ نهاية القرن 19 إلى غاية تاريخ إجراء الدراسة (2017)، بالإضافة إلى دراسة مهنة المحاسبة منذ ظهورها ببعدها الدولي وكذا مهنة المحاسبة في الجزائر منذ استقلالها.

9- المنهج و الأدوات المستعملة:

من أجل جعل هذه الدراسة أكثر دقّة وموضوعية، سنقوم باستخدام المنهج الوصفي التحليلي إضافة في الجانب النظري والجانب التطبيقي للدراسة.

كما سنعتمد على تحليل الوثائق والتنظيمات الداخلية وكذا إجراء مقابلات، فيما يتعلق بالجانب التطبيقي.

10- صعوبات الدراسة:

إن من أهم الصعوبات التي تلقيناها من خلال إجراء هذه الدراسة هي عدم وجود مراجع باللغة العربية وقلة المراجع باللغة الأجنبية المتعلقة مباشرة بالموضوع في الجانب النظري، بالإضافة إلى رفض معظم شركات التدقيق الدولية لإجراء دراسة الحالة لديهم.

11- هيكل الدراسة:

من أجل إعطاء فكرة أكثر وضوحا على مشروعنا البحثي هذا، قمنا بصياغة خطة مبدئية تتكو ّن من المحاور التالية:

- الفصل الأول: الإطار الدولي لمهنة المحاسبة

يعالج هذا الفصل المفاهيم الأساسية المتعلق بمهنة المحاسبة ببعدها الدولي، بحيث تم دراسة المداخل الأساسية للنظم المحاسبية (النظام الأنجلوسكسوني والنظام الفرنكفوني) الذي يعتبر أساس الذي يعتمد عليه في تنظيم مهنة المحاسبة لدى مختلف الدول، كما تم ربط مداخل التنظيم المحاسبي بالمعايير المحاسبية الدولية من أجل إبراز مدخل النظم المحاسبية المتبع في إعداد هذه المعايير. كما تم التطرق إلى أهم العناصر التي تساهم في عولمة مهنة المحاسبة والمتمثلة أساسا في الهيئات المحاسبية الدولية وهي لجنة معايير المحاسبة الدولية (التي أصبحت مجلس معايير المحاسبة الدولية فيما بعد) والاتحاد الدولي للمحاسبين إضافة إلى الاتفاقية الدولية للتعرفة والتجارة، وهو الأمر الذي تجسد بوضع مبادئ من أجل الاعتراف المتبادل بالمؤهلات المهنية بين مختلف الدول والتي تتمثل في متطلبات الاعتراف المتبادل المتعلقة بالتعليم، الامتحانات والخبرة. إضافة إلى ذلك تم دراسة تنظيم مهنة المحاسبة في بعض الدول بهدف تحليل الطريقة المتبعة في تنظيم المهنة في بعض دول الاتحاد الأوروبي، الولايات المتحدة الأمريكية وكندا. وتم تقسيم هذا الفصل كما يلي:

المبحث الأول: مدخل عام للنظم المحاسبية ومعايير المحاسبة الدولية

المبحث الثاني: عولمة مهنة المحاسبة

المبحث الثالث: تنظيم مهنة المحاسبة في بعض الدول

- الفصل الثاني: تطور شركات التدقيق الدولية وانتشارها دوليا

يعالج هذا الفصل نشأة شركات التدقيق الدولية (شركات Big4) وأهم العوامل التي أدت إلى تطورها (أي كيف انتقلت من مكاتب تدقيق تنشط محليا إلى شركات متعددة الجنسيات)، وهو الأمر الذي أكسبها مكانة مرموقة ضمن المهنة على المستوى الدولي. حيث اتبعت هذه الشركات استراتيجيات توسعية دولية مكنتها من الحصول على شهرة وشرعية دوليتين، الأمر الذي فتح لها المجال لتطوير خدماتها واستثماراتها لتصبح بذلك شركات عملاقة في سوق التدقيق الدولية. هذه العوامل أدت إلى حصول شركات التدقيق الدولية على مكانة أساسية ضمن المهنة خاصة من خلال الدور الأساسي الذي أصبحت تلعبه في عملية المعايرة المحاسبية الدولية فهي تقوم بالمشاركة في عملية إعداد المعايير المحاسبية الدولية إضافة إلى قيامها بتمويل الهيئة المكلفة بإعداد هذه المعايير. ولقد تم تقسيم هذا الفصل كما يلي:

المبحث الأول: نشأة شركات التدقيق الدولية ومكانتها ضمن مهنة المحاسبة

المبحث الثاني: تطور شركات التدقيق الدولية

المبحث الثالث: تأثير شركات التدقيق الدولية على معايير التقارير المالية الدولية "IFRS"

- الفصل الثالث: ممارسة مهنة المحاسبة في الجزائر

يعالج هذا الفصل مهنة المحاسبة في الجزائر منذ الاستقلال، إذ شهدت هذه المهنة تطورا ملحوظا صاحبه تطور في المنظومة المحاسبية المتبعة، بحيث كانت تنظم مهنة الخبير المحاسب والمحاسب من قبل هيئة عمومية تتمثل في المجلس الأعلى للمحاسبة إلى غاية سنة 1992 أين تم تبني القانون رقم 91-08 الؤرخ بتاريخ 1991.04.27م المتعلق بمهنة الخبير المحاسب، محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد إذ تعد بين المراحل الأساسية التي شهدتها المهنة حيث تم توكيل عملية تنظيم المهنة للمصف الوطني للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين وهي هيئة مهنية مستقلة، إلا أنه لم يتم المواصلة في هذا المسار وتم إعادة هيكلة عملية تنظيم مهنة المحاسبة في الجزائر بإصدار القانون رقم 10-01 المؤرخ بتاريخ 2010.06.26م والمتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الذي نص على منح صلاحيات تنظيم مهنة المحاسبة للمجلس الوطني للمحاسبة وا نشاء مصف وطني للخبراء المحاسبين وغرفة وطنية لمحافظي الحسابات ومنظمة وطنية للمحاسبين المعتمدين يعملون تحت وصاية وزارة المالية. ولقد تم تقسيم هذا الفصل كما يلي:

المبحث الأول: لمحة تاريخية عن مهنة المحاسبة في الجزائر

المبحث الثاني: قواعد تنظيم مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد

المبحث الثالث: الهيئات المشرفة على تنظيم مهنة المحاسبة

- الفصل الرابع: تحليل مكانة شركات التدقيق الدولية ضمن مهنة المحاسبة في الجزائر

تتبع شركات التدقيق الدولية أساليب مختلفة من أجل إقامتها بالجزائر إلا أنها تشترك فيما بينها في التوجه نحو إبرام اتفاقيات شراكة مع خبراء محاسبين محليين، أما شركات Big فهي تعتمد أسلوبا خاص بها يتمثل في إنشاء فروع بالجزائر أو أي بلد تقيم فيه، أما شركات التدقيق الدولية الأخرى فهي تتبع أساليب مختلفة عادة ما تكون بإتباع أسلوب التجمعات الشبكية أو التحالفات التقنية. بالرغم من تواجد هذه الشركات في الجزائر إلا أنها تبقى تعمل ضمن إطار غير شرعي نظرا لغيابها في جداول مهنيي المحاسبة الذين يجب التوفر فيهم شرط الجنسية الجزائرية. لقد تم اختيار شركة Deloitte Algérie كدراسة حالة بهدف التعرف على التنظيم الداخلي للشركة إضافة إلى أهم الخدمات التي تقدمها هذه الأخيرة في الجزائر. ولقد تم تقسيم هذا الفصل كما يلي:

المبحث الأول: أساليب إقامة شركات التدقيق الدولية في الجزائر

المبحث الثاني: المبحث الثاني: المقومات الداخلية لنشاط شركات التدقيق الدولية في الجزائر (حالة شركة Deloitte Algérie)

المبحث الثالث: أنشطة شركات التدقيق الدولية في الجزائر (حالة شركة Deloitte Algérie)

الفصل الأول

الإطار الدولي

لمهنة المحاسبة

الفصل الأول: الإطار الدولي لمهنة المحاسبة

تعتبر مهنة المحاسبة من بين أهم المهن التي ترتكز عليها الدول من أجل بناء اقتصادها نظرا للمكانة التي أصبح يحظى بها المهنيون من خلال الخدمات التي يقومون بتقديمها، فقد أصبحت هذه المهنة ركيزة أساسية من أجل تطوير وتفعيل المؤسسات الاقتصادية. كما تعتبر مهنة المحاسبة إحدى المركبات الأساسية في المنظومة المحاسبية لمختلف الدول إلى جانب النظام المحاسبي وهيئات الإشراف المحاسبي، لذلك تتوافق عملية التنظيم المهني مع النظام المحاسبي وطبيعة الهيئات المشرفة على المنظومة المحاسبية. تخضع معظم دول العالم لنظامين محاسبين رئيسيي هما النظام المحاسبي الأنجلوسكسوني وكذا النظام المحاسبي الفرنكفوني، إلا أنه وفي الآونة الأخير أصبحت عديد الدول تلجأ إلى تبني النظام المحاسبي الأنجلوسكسوني الذي يتسم بالمرونة خاصة مع ظهور المعايير المحاسبية الدولية IFRS التي تبنت التوجه الأنجلوسكسوني.

لقد خضعت مهنة المحاسبة لعملية تدويل هي الأخرى خاصة بعد ظهور معايير IFRS التي وضعت مرجعية محاسبية دولية متفق عليها، فقد سعت بعض الهيئات إلى عولمة المهنة (بعد عولمة النظام المحاسبي من خلال المعايير المحاسبية) وهي تتمثل في الهيئات المهنية الدولية خاصة لجنة معايير المحاسبة الدولية IASC التي كانت مكلفة بإصدار معايير IAS فقد حاولت التقريب بين الممارسات المحاسبية للمهنيين دوليا من خلال عضوية عدة دول لديها، إضافة إلى هيئة الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC التي تضم لديها مجموعة من الهيئات المهنية لمختلف دول العالم الذين ساهموا في وضع مجموعة من المحددات من أجل عولمة مهنة المحاسبة من خلال وضع شروط ممارسة مهنة المحاسبة في الدول الأجنبية، هذا بالإضافة إلى هيئة الاتفاقية العامة للتعرفة والتجارةGATT التي وضعت مجموعة من الشروط من أجل الاعتراف المتبادل للمهنيين

بين مختلف وتمثلت هذه الشروط في شروط التكوين أو التعليم، شروط الامتحانات وكذا شروط الخبرة.

يتم تنظيم مهنة المحاسبة في مختلف الدول على أساس النظام المحاسبي المتبع (فرنكفوني قائم على هيئات إشراف حكومية، أنجلوسكسوني قائم على هيئات إشراف مهنية) حيث تتبع دول الاتحاد الأوروبي النظام الفرنكفوني القاري في عملية الإشراف على مهنة المحاسبة لديها. أما فيما يخص الولايات المتحدة الأمريكية فهي تخضع للنموذج الأنجلوسكسوني في تنظيم مهنة المحاسبة من خلال وضع هيئات مهنية من أجل الإشراف على تنظيم مهنة المحاسبة لديها.

سوف نقوم في هذا الفصل بالتطرق إلى أهم المفاهيم المتعلقة بالإطار الدولي لمهنة المحاسبة من خلال تقسيمه إلى ثلاث مباحث كما يلي:

المبحث الأول: مدخل عام للنظم المحاسبية ومعايير المحاسبة الدولية

المبحث الثاني: عولمة مهنة المحاسبة

المبحث الثالث: تنظيم مهنة المحاسبة في بعض الدول

المبحث الأول: مدخل عامللنظم المحاسبية و المعايير الدولية للإبلاغ المالي IFRS

لقد ظهر مفهوم المعايير المحاسبية الدولية بمفهومه الحالي نتيجة عدة تطورات وتغيرات أدت بهذه المعايير لتصل إلى الإطار الحالي، حيث تمثل عملية السعي لوضع لغة محاسبية مشتركة دوليا بمثابة اللبنة الأساسية لنشأة المعايير. فقد ظهرت الحاجة لهذه المعايير بسبب ظهور المعاملات التجارية والاقتصادية الدولية بما فيها ظهور الشركات المتعددة الجنسيات وعولمة أسواق المال.

المطلب الأول: تصنيف النظم المحاسبية

تعتبر الأنظمة المحاسبية جد مختلفة عبر الزمان والمكان، لذلك هناك العديد من المحاولات لتصنيف النظم المحاسبية[1]، وقد اهتم الباحثون بتصنيف النظم المحاسبية السائدة عبر العالم ضمن إطار المحاسبة الدولية، إلا أن هذه التصنيفات تميزت بالاختلاف الكبير والتعدد، إذ لا يمكن الاتفاق على تصنيف واحد دون الاتفاق على تعريف دقيق للمحاسبة والاستناد على نظرية محاسبية واحدة، ورغم ذلك شكلت هذه التصنيفات قاعدة هامة للبحث لاسيما في مجال التوافق المحاسبي الدولي، حيث تسمح بحصر الاختلافات بين الدول، ومن ثم إيجاد الحلول المناسبة لإلغائها أو التقليل من أثارها على مخرجات النظم المحاسبية، لذلك سنحاول في هذا المطلب التطرق لأهم تصنيفات النظم المحاسبية، لنصل في الأخير إلى حصر مدخلين أو نموذجين متميزين للتنظيم المحاسبي.

---

[1] Djamel KHOUATRA, (Article), le Système comptable malgache entre modèle anglo-saxon et modèle continental,www.halshs.archives-ouvertes.fr, consulté le 10/06/2016.

وقد استندت مختلف التصنيفات على أن الدول التي تجمعها نفس الخصائص البيئية تعتمد بالضرورة على نفس النظام المحاسبي، إلا أن الجدل بقي قائما حول حصر مختلف العوامل البيئية التي تؤدي لاختيار نظام محاسبي معين دون غيره (الأمر الذي يشكك في مسألة التوحيد المحاسبي).

الفرع الأول: مدخل التنظيم الذاتي للمحاسبة: (المدخل الانجلوسكسوني)

وفق هذا المدخل يتولى الممارسون لمهنة المحاسبة والمنظمات المهنية المختصة عملية وضع وتطوير المبادئ والقواعد والإجراءات المحاسبية دون تدخل القوانين والحكومة، حيث يتميز هذا المدخل بمرونة الاختيار بين مجموعة مختلفة من الطرق والإجراءات لنفس الأحداث الاقتصادية.

ويتم تبني هذا المدخل أكثر من قبل الدول التي يسود بها نظام اقتصادي حر مع أسواق مالية نشطة مثل الولايات المتحدة الأمريكية وبريطانيا وكندا، حيث تدار الأنظمة المحاسبية على أساس أن توزيع الموارد الاقتصادية يتم من خلال اليد الظاهرة والخفية لنظام السوق الحر، وتتجه نحو تلبية احتياجات المستثمرين والمقرضين من المعلومات المحاسبية.[1]

إلا أن تعارض مصالح مستخدمي مخرجات النظام المحاسبي جعل كلا منهم يحاول التأثير على المعايير والإجراءات المحاسبية لتلبية احتياجاته من المعلومات، لذا من أهم الانتقادات الموجهة لهذا المدخل هيمنة مصالح بعض المستخدمين (خصوصا المستثمرين والمقرضين) على مصالح الفئات الأخرى، إضافة إلى غياب حجة الإلزام القانوني–في بعض الأحيان–التي تعتبر أهم عنصر لتنفيذ اللوائح والتشريعات المحاسبية المعدة من قبل جهات غير حكومية.

---

[1] Djamel KHOUATRA, Op-cit.

الفرع الثاني: مدخل التنظيم القانوني للمحاسبة (المدخل الأوروبي القاري)

يتم تبني هذا المدخل من قبل الدول التي لها نظام اقتصادي مركزي وسوق رأسمالي غير نشط، والتي توجد بها سلطة واحدة تتمثل في الجهات الحكومية التي تقيم وتقرر السياسات المحاسبية وتأثيراتها الاقتصادية والاجتماعية في ظل الأهداف الوطنية العامة، وكنتيجة لذلك فإن القوائم المالية تكون محددة بالقوانين، مما يجعل الممارسات المحاسبية أكثر توحيدا (نظام محاسبي موحد)، وتوفر مرجعية يمكن من خلالها الحكم على الكفاءة أي طريقة من الطرق المحاسبية المتبعة، ومن الدول المتبعة لهذا المدخل نجد فرنسا وألمانيا.

ويتميز هذا المدخل بتوجيه المعلومات المحاسبية أساسا لتلبية متطلبات الحكومة مثلا في فرص الضرائب والتأكد من مدى الامتثال للخطط الوطنية، كما أنها تعكس اهتمامات العديد من المجموعات المختلفة مثل العمال والسلطات الإدارية والمجتمع ككل (الموازنة النسبية بين احتياجات متخذي القرارات)، إضافة لذلك فإن النظام المحاسبي الموحد يتميز بسهولة عملية الاتصال على مستوى الأفراد والمؤسسات بين المحاسبين والمستخدمين، الأمر الذي يوفر إمكانية أكبر للمقارنة والتنبؤ. [1]

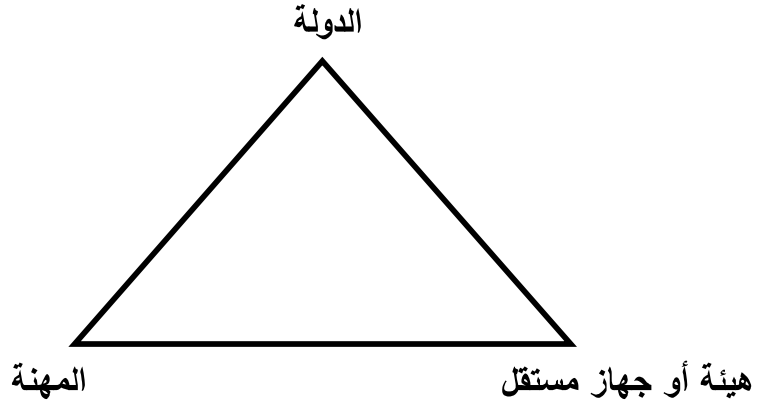
ومن أهم الانتقادات الموجهة لهذا المدخل فقدان المحاسبة حسبه للمرونة اللازمة لتتماشى مع تعقد بيئة الأعمال، وكذا افتقار النظام المحاسبي الموحد إلى التطوير والتحسين الذاتي للقوائم المالية.

[1] شعيب حمزة، غاليب عمر، التنظيم المحاسبي في المدرستين الأمريكية والفرنسية، ملتقى دولي: النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة (IAS-IFRS) والمعايير الدولية للمراجعة (ISA).

إلا أننا نجد أن تنظيم المحاسبة يجب أن يكون مزيجا من النموذجين السابقين، فمن جهة من الضروري أن يكون لأصحاب المهنة الدور الأكبر في تنظيمها لضمان استقلاليتها وتأديتها لوظائفها على أكمل وجه، ولكن من جهة أخرى يجب ألا ينعدم دور الدولة في الإشراف الدائم والتدخل المباشر عند الضرورة، لان الدولة هي التي تلزم مختلف الأطراف بتطبيق المعايير والقواعد المحاسبية، وعند غيابها لا يمكن بأي حال الوصول إلى تنظيم المحاسبة، ولنا فيما وقع ويقع في الولايات المتحدة الأمريكية من أزمات خير دليل على ذلك.

ويمكن تصور أبعاد التنظيم المحاسبي في الشكل التالي كما يلي:[1]

الشكل رقم (01): أبعاد التنظيم المحاسبي



Source :Bernard Colasse, la régulation comptable entre public et privé, www.crcf.ac-grenoble.fr, consulté le 10/06/2016

انطلاقا مما سبق نورد مقارنة بين النموذجين العامين للتنظيم المحاسبي، حيث نوضح نقاط الخلاف الجوهرية، لننتقل في المبحث الثاني إلى دراسة دولة رائدة في كل نموذج.

[1] Bernard Colasse, la régulation comptable entre public et privé, op-cit.

الجدول رقم (01): مقارنة بين النموذجين الانجلوسكسوني والأوروبي القاري

	النموذج الانجلوسكسوني	النموذج الأوربي القاري
المصدر الرئيسي للتمويل	الأسواق المالية	البنوك
النظام القانوني والجبائي	يتم إعداد القواعد والمعايير المحاسبية من طرف المنظمات الخاصة بغرض خدمة احتياجات المستثمرين، وتكتفي الدولة بمهمة الإشراف	القواعد والمعايير المحاسبية يتم إعدادها من طرف الدولة (المخطط المحاسبي والقانون التجاري)، بما يخدم احتياجات الاقتصاد الكلي
المرجع والأساس المحاسبي	يتم وضع إطار تصوري موحد للقواعد والمبادئ المحاسبية، ويمثل أساس إصدار المعايير	يتم وضع مخطط محاسبي يمثل المرجع المحاسبي (الإطار التصوري ضمني)
المستعملين المستهدفين للمعلومات المحاسبية	المستثمرين بالدرجة الأولى	الدائنين، الموردين، المستثمرين، الإدارة الجبائية، الإجراء، ثم إلى مختلف الأطراف التي تتعامل مع المؤسسة والمستثمرين
نشر الحسابات السنوية	سنوي، سداسي، وفصلي (في الولايات المتحدة الأمريكية)	سنوي وسداسي

Source : Grégory Heem, Lire les états financiers en IFRS, édition d'organisation 2004, Paris, P13.

الجدول رقم (01) (تابع): مقارنة بين النموذجين الانجلوسكسوني والأوروبي القاري

	النموذج الانجلوسكسوني	النموذج الأوربي القاري
نظرة المؤسسة	نظرة اقتصادية	نظرة قانونية
حساب النتيجة المحاسبية	يجب أن تترجم النتيجة الوضعية الاقتصادية للمؤسسة، وتغيرات قيم أصولها وخصومها. تحديد المؤونات يتم بطريقة صارمة	الرغبة في تقليل النتائج عن طريق سياسات المؤونات والاحتياطات
العلاقة بين المحاسبة والجباية	تعالج القضايا الجبائية خارج القوائم المالية (القواعد المحاسبية والجبائية مستقلة تماما).	هناك علاقة قوية بين القواعد الجبائية والقواعد المحاسبية (يتم الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية ببساطة)

Source : Grégory Heem, Op-cit, P13.

المطلب الثاني: النموذج المحاسبي الفرنسي والأمريكي

بعد تعرضنا للمفاهيم العامة المرتبطة بالتنظيم المحاسبي، سنحاول من خلال هذا المبحث التطرق إلى النموذج المحاسبي الفرنسي وكذا النموذج الأمريكي باعتبارهما رائدي كل من التيار الأوروبي القاري (أو الفرانكو ألماني) والتيار الانجلوسكسوني، حيث سيتم التركيز على نوعية

العلاقة بين الجهات الفاعلة في التنظيم المحاسبي (سواء من القطاع الخاص أو العام)، إضافة إلى هيكل النصوص ذات الطابع المحاسبي.

الفرع الأول: النموذج المحاسبي الفرنسي

يعتبر النموذج الفرنسي من النماذج الرائدة التي تركت أثرها في الفكر المحاسبي، وهو يأتي في مقدمة التيار المحاسبي الأوروبي القاري الذي يتميز بقيام الدولة بمهمة تنظيم المحاسبة، إلا أن الملاحظ أن وزن القطاع الخاص في مجال إصدار المعايير المحاسبية الفرنسية أصبح جد مهم حاليا بعدما كان ضعيفا سنة 1947[1] ، وقد قامت عدة دول بإعداد مخططاتها المحاسبية انطلاقا من المخطط المحاسبي العام الفرنسي، لذلك سنحاول في هذا المطلب عرض التطور التاريخي والهيئات والنصوص القانونية المنظمة للمحاسبة الفرنسية، إضافة إلى التطرق للمخطط المحاسبي العام ومميزاته، وأخيرا الإشارة إلى الإصلاح المحاسبي في فرنسا ومسايرة الإطار الإقليمي والدولي.

الفرع الثاني: النموذج المحاسبي الأمريكي

بعد دراستنا لنموذج المحاسبة الفرنسية، سنحاول في هذا المطلب التطرق للمحاسبة في الولايات المتحدة الأمريكية حيث سيتم التركيز على أهم المراحل التي عرفها التنظيم المحاسبي الأمريكي، لننتقل بعد ذلك إلى تحديد أهم الهيئات المنظمة للمحاسبة و آلية عملها، ثم نتطرق إلى المبادئ المحاسبية المقبولة عموما US-GAAP الصادرة عن هذه الهيئات، لنصل في الأخير إلى تصور مستقبل المرجع المحاسبي الأمريكي لاسيما بعد انهيار عدد من كبريات الشركات والأزمات المتتالية التي يعرفها النظام الاقتصادي والمالي الأمريكي، وطرح مسألة التوفيق مع معايير المحاسبة الدولية.

---

[1] Christine Colette, Jaques Richard, Comptabilité générale, Les systèmes français et anglo-saxons, Dunod, Paris, 2000, P 74.

تعد الولايات المتحدة الأمريكية رائدة التيار الأنجلوسكسوني الذي يتكفل القطاع الخاص فيه بمهمة التنظيم المحاسبي عن طريق الشركات الكبرى والمجمعات المهنية وأرباب العمل، ولكن مع اشتداد حدة المنافسة في السوق المالي وبين الشركات متعددة الجنسيات، بدأ يتسع مجال تدخل الدولة في عملية التنظيم المحاسبي ، ويتميز القانون بصفة عامة في الولايات المتحدة الأمريكية، بكونه قانونا عرفيا وليس قانونا مكتوبا مثل النموذج الفرنسي، حيث لكل ولاية قانونها الخاص بالشركات، وتعتبر النصوص القانونية المتعلقة بالمحاسبة قليلة نسبيا، كما أن دور الإدارة الجبائية ضعيف في هذا المجال نتيجة الفصل التام بين المحاسبة والجباية.[1]

ويجب الإشارة إلى أن المحاسبة في الولايات المتحدة الأمريكية تأثرت بعمق المحاسبة الإنجليزية نظرا للتشابه بين البلدين بسبب اللغة المشتركة واستعمار المملكة المتحدة للولايات المتحدة الأمريكية لزمن طويل، وكون كثير من الأمريكيين هم أساسا مهاجرون من المملكة المتحدة.

في سنة 1934 تم تأسيس لجنة الاستثمارات والبورصة SEC لمواجهة أثار الأزمة الاقتصادية لسنة 1929، وبدأت بإلزام المؤسسات الراغبة في الدخول للبورصة بنشر تقارير مالية دورية، حيث تمثل دورها في حماية المستثمرين عن طريق نشر كل المعلومات المفيدة لهم في عملية اتخاذ القرارات، وفوضت هذه اللجنة مهمة وضع المبادئ المحاسبية إلى المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين العموميين، وذلك عن طريق لجنة المبادئ المحاسبية (بين 1938-1959)، ثم عن طريق مجلس المبادئ المحاسبية (بين 1959-1973)، وأخيرا تم تشكيل مجلس معايير

[1] Robert Obert, Pratique international de la comptabilité et de l'audit, Dunod,Paris, 1994, P 48.

المحاسبة المالية FASB سنة 1973 الذي يمارس مهامه حاليا تحت رقابة لجنة الاستثمارات والبورصة.

ويمكن تحديد البيئة الاقتصادية، القانونية والجبائية في الولايات المتحدة الامريكية، وارتباطها بالمحاسبة كما يلي:[1]

- **البيئة الاقتصادية:** في بداية القرن العشرين تطورت المؤسسات الأمريكية مما أدى إلى نمو العمليات حول رأسمالها، فبرزت الحاجة إلى معلومات مالية أكثر شفافية ومصداقية، حيث أن أزمة 1929 أدت إلى عدم رضا مستعملي التقارير المالية، فبدأت جهود تحسين المعلومة المحاسبية والمالية من طرف الحكومة وهيئات البورصة والمهنة المحاسبية، من جهة أخرى يعتبر السوق الأمريكي بمثابة سوق عالمي حيث يحتل المستثمرون الأمريكيون مكانة هامة في مجال الأعمال، وهو ما جعل مجلس معايير المحاسبة المالية يساهم بصفة كبيرة ونشطة في إصدار معايير المحاسبة الدولية.

- **البيئة القانونية:** تنوع المجتمعات في أمريكا نتج عنه عدم القدرة على وضع نصوص قانونية موحدة وملزمة في هذا المجال.

- **البيئة الجبائية:** هناك فصل تام بين قواعد تحديد النتيجة الجبائية والمبادئ المحاسبية.

المطلب الثالث: ماهية معايير المحاسبة الدولية

لقد أدى الاختلاف الحاصل في المرجعيات المحاسبية لمختلف الدول إلى وجود اختلاف جوهري بين الأنظمة المحاسبية الأمر الذي خلق مشاكل في قراءة وتحليل القوائم مالية على

[1] Françoise Verdier, Comptabilité aux Etats-Unis, Encyclopédie Comptabilité contrôle de gestion et audit, 1éer édition, Economica, Paris, 2000, P 141-143.

المستوى الدولي، وعليه ظهرت الحاجة إلى وضع مرجعية محاسبية موحدة يتم الاستناد عليها من أجل إعداد وتقديم قوائم مالية مفهومة دوليا، فتم إنشاء معايير محاسبية دولية بهدف وضع نموذج محاسبي متعارف عليه دوليا.

الفرع الأول: مفهوم المعيار المحاسبي

يركز معظم الباحثون في الميدان المحاسبي لتفسير كلمة معيار في توفير أساس لقياس العمليات والأحداث الاقتصادية للمؤسسة والإفصاح عن المعلومات المتعلقة بها، حيث يعرف المعيار المحاسبي على أنه: "بيان كتابي تصدره هيئة تنظيمية رسمية محاسبية أو مهنية ويتعلق هذا البيان بعناصر القوائم المالية أو نوع من العمليات أو الأحداث الخاصة بالمركز المالي ونتائج الأعمال، ويحدد أسلوب القياس أو العرض أو التصرف أو التوصيل المناسب"[1] كما عرف بأنه "المرشد الرئيسي لقياس العمليات والأحداث والظروف التي تؤثر على مختلف الكشوف المالية مع توصيل المعلومات إلى مختلف المتعاملين".[2]

وهنالك من يركز على دور المعايير في تحقيق التناسق في الممارسات المحاسبية بحيث يرى البعض أنه "بيان لتحقيق التوافق والتنسيق فيما بين السياسات والمعالجات المحاسبية لمختلف

---

[1] صلاح حواس التوجه الجديد نحو معايير الإبلاغ المالي، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2008/2007، ص58

[2] سعودي بلقاسم، سعودي عبدالصمد، مكانة النظام المحاسبي المالي الجزائري في ظل تطبيق المعايير المحاسبية الدولية، الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير المحاسبية الدولية ومعايير المراجعة الدولية: التحدي، جامعة سعد دحلب البليدة، 13 و 41 ديسمبر 2011، ص 4.

المعاملات والأحداث المالية، مما يجعل القوائم المالية قابلة للمقارنة والفهم من قبل الأطراف ذات العلاقة"[1].

إن المعايير المحاسبية تمثل مجموعة من القواعد توضع من طرف مجموعة من المهنيين والأكاديميين الأكفاء الذين ينتمون لبلد معين بناءا على خبرتهم واحتياجات بيئتهم. وبما أن هذه الخبرة وهذه الاحتياجات تختلف من دولة لأخرى يمكن القول بأن المعايير المحاسبية تحظى بالقبول العام في دول أو في مجموعة دول دون أخرى، في هذا الصدد يرى البعض بأن عملية وضع المعايير هي نتاج عملية سياسية أكثر منها فنية لأن وضع المعايير هو قرار اجتماعي وهي تضع قواعد بالنسبة لسلوك الناس ويجب أن يلقى قبول الأطراف المتأثرة به، ولا يتحقق هذا القبول إلا إذا كانت هذه المعايير متوافقة مع مقومات المجتمع الاقتصادية والسياسية والثقافية.[2]

تتميز المعايير المحاسبية بعدم الثبات أو العمومية نظرا لتأثرها بالظروف البيئية التي تختلف من وقت لآخر لذلك فإن بناء المعايير المحاسبية تعد عملية مستمرة ولا يمكن التوصل إلى معايير دولية قابلة للتطبيق في كافة النظم الاجتماعية والسياسية.[3] كما ترتبط المعايير المحاسبية بأهداف القوائم المالية ارتباطا وثيقا حيث تختلف هذه الأخيرة من بلد لآخر ومن وقت لآخر "أن

---

[1] تيقاوي العربي، النظام المحاسبي الجديد بين متطلبات التوافق مع المعايير الدولية للمحاسبة وتحديات التطبيق في البيئة الجزائرية، الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير المحاسبية الدولية ومعايير المراجعة الدولية، جامعة سعد دحلب البليدة، 13 و14 ديسمبر 2011، ص8.

[2] عبد الناصر نور، طلال الحجاوي، المعايير االمحاسبية الدولية والبيئة الأردنية متطلبات التوافق والتطبيق، جامعة الإسراء، عمان، 2003، ص4.

[3] تيقاوي العربي، المرجع السابق، ص7.

المعايير هي عبارة عن قواعد قرار عامة تشتق من الأهداف والمفاهيم النظرية للمحاسبة والتي توجه تطور الأساليب المحاسبية".[1]

وعليه فإن المعايير المحاسبية هي قواعد محاسبية يتم الاتفاق عليها من قبل المحاسبين في مجتمع معين كمرشد أساسي لتحقيق التجانس في قياس العمليات والأحداث التي تؤثر على القوائم المالية، كما أنها تتأثر بالعوامل البيئية السائدة في كل دولة، لذلك تتميز بالمرونة وقابلية التعديل والتغيير استنادا إلى تغير هذه العوامل.

الفرع الثاني: مداخل إصدار المعايير المحاسبية الدولية

تؤثر العوامل البيئية على المعايير المحاسبية حسب اختلاف الطرق والأطراف التي تتولى عملية إصدار هذه المعايير، حيث يمكننا تمييز المداخل التالية لعملية إصدار المعايير المحاسبية الدولية:[2]

أولا: مدخل القطاع العام

يعتمد إصدار المعايير وفق هذا المدخل على التشريعات والقوانين الصادرة عن الحكومة، وينتشر في القارة الأوروبية وبالخصوص فرنسا وكذا أمريكا اللاتينية، لكنه واجه عدة انتقادات منها:

– يعتبر أقل استجابة للاحتياجات المتغيرة بسبب بطء تغيير القوانين وعدم مراعاتها في كثير من الأحيان مستخدمي ومعدي القوائم المالية؛

– عادة ما يركز القانون على العموميات وليس على المفردات أو المكونات؛

– التأثر بالاعتبارات السياسية أكثر منها بالاعتبارات التقنية.

---

[1] محمد المبروك أبوزيد، المحاسبة الدولية وانعكاساتها على الدول العربية، الطبعة الأولى، إيتراك للطباعة والنشر والتوزيع، القاهرة، 2005 ص59.

[2] أمين السيد أحمد لطفي، إعداد وعرض القوائم المالية في ضوء المعايير المحاسبية، الدار الجامعية، الأسكندرية، 2008، ص28.

ثانيا: مدخل القطاع الخاص

يتم اصدرا المعايير في هذه الحالة عن طريق منظمات مهنية خاصة، ويستعمل هذا المدخل في الولايات المتحدة الأمريكية بشكل خاص، ويتميز بدرجة عالية من المرونة والسرعة التي تمنحه القدرة على تلبية الحاجيات المتغيرة بفعالية.

ثالثا: المدخل المختلط بين القطاعين العام والخاص

في هذه الحالة تتم عملية إصدار المعايير من طرف منظمات من القطاع الخاص، تعمل كمنظم عام وتقوم الحكومة بدعمها والالتزام بتطبيق ما يصدر عنها.

كما يمكن أن تتم عملية إصدار المعايير المحاسبية بواسطة خليط من القطاع العام والخاص بجانب مجموعات حكومية وغير حكومية، يستخدم هذا المدخل في اليابان أين تقوم الحكومة بتشكيل مجلس استشاري لمحاسبة شركات الأعمال يتكون من أعضاء من الجامعات والقطاع الحكومي والصناعي ومن محاسبين قانونيين.[1]

الفرع الثالث: مفهوم المعايير المحاسبية الدولية

إن عولمة الشركات والأسواق وما صاحبها من ظهور لبعض المشاكل كالمعاملات بالعملات الأجنبية وآثار معدلات التضخم المختلفة واختلاف المعالجات المحاسبية للعمليات المتماثلة والأحداث قد أدى إلى ضرورة العمل على تجاوز القبول المحلي للمعايير المحاسبية وتحقيق القبول الدولي لها. وسعيا منها لبلوغ هذا الهدف قامت لجنة معايير المحاسبية الدولية (سابقا) IASC "International Accounting Satandard Committee" ومجلس معايير المحاسبية الدولية (حاليا) "International Accounting Satandard Board" بإصدار مجموعة من المعايير ذات جودة وقابلة للفهم، وسعت لتطبيقها على المستوى الدولي.

---

[1] أمين السيد أحمد لطفي، المرجع السابق، ص28.

عرفت IASC المعايير المحاسبية على أنها "قواعد رشيدة يستند إليها المهنيون لدعم اجتهاداتهم واستلهام حكمتهم، ولكنها لا تلغي الحكمة أو الاجتهاد، إنما هي وصف مهني رفيع المستوى للممارسات المهنية المقبولة قبولا عاما، وتهدف إلى تقليل درجة الاختلاف في التعبير أو الممارسة في الظروف المتشابهة، وتعتمد كإطار عام لرفع نوعية وكفاءة العمل الفني ولتحديد طبيعة وعمق المسؤولية المهنية"[1]. يوضح هذا التعريف فلسفة المعايير المحاسبية الدولية التي تعتبر مبادئ عامة وليست قواعد تفصيلية لذلك فهي لا تلغي الحكمة والاجتهاد إنما تقوم بدعمه فقط. ويرجع سبب تبني IASC لهذا التوجه إلى الفروقات بين الممارسات والبيئات المحاسبية للدول والتي لا تسمح بتبني قواعد تفصيلية تطبق في جميع أنحاء العالم.

لقد قامت IASC بإصدار أول معيار سنة 1975بعنوان السياسات المحاسبية و الذي ألغي سنة 1998 ليسري بدله معيار عرض القوائم المالية IAS1 و إلى غاية سنة 2016 أصدر IASB 16 معيار يحمل اسم IFRS "International Financial Reporting Standards" و 21 تفسيرا IFRIC، يضاف إليها 41 معيار IAS و 32 تفسيرا SIC أصدرتهم IASC. ولا توجد تواريخ محددة لإصدار المعايير بل أن الأمر يتم حسب الضرورة والحاجة، كما يمكن أن تؤدي هذه الحاجة إلى إلغاء أو تغيير واحد أو أكثر من هذه المعايير، ويتكون كل معيار من 5 أقسام:

- الهدف من المعيار؛
- حقل التطبيق؛

---

[1] بودلال علي، مكيوي المولودة، لميؤني سمية، واقع تطبيق النظام المحاسبي الجزائري، ملتقى دولي: النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة، الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير المحاسبية الدولية ومعايير المراجعة الدولية: التحدي، جامعة سعد دحلب البليدة، 13 و 41 ديسمبر 2011، ص 4.

– التعريف بالمصطلحات الواردة في المعيار؛

– التقييم والتسجيل؛

– متطلبات الإفصاح.

ويحتوي كل معيار IAS أو IFRS على عنوانين تكميليين يمكن أن يقدما مفصولين عنه وهما: قواعد الخلاصات ودليل التطبيق. وعادة ما تكتب الفقرات الأكثر أهمية في المعيار بخط غليظ، وعندما يسمح المعيار بمعالجتين محاسبيتين مختلفتين لأحداث أو عمليات متشابهة يشير إلى إحداها على أنها المعالجة المرجعية، أما الأخرى فيطلق عليها اسم المعالجة البديلة أو المسموح بها.

وتتميز هذه المعايير بعدة خصائص:[1]

– مستمدة من النموذج الأنجلوسكسوني وموجهة بصفة خاصة للمستثمرين؛

– مرنة نتيجة للبدائل والخيارات التي تحتويها والتي تهدف إلى تسهيل تطبيقها وزيادة درجة قبولها، إذ أن ما يميزها هو ليس ما تسمح به بل ما تمنعه؛

– تقوم على معالجة العمليات المحاسبية من خلال مبادئ محاسبية متطابقة (إطار تصوري) وليس قواعد؛

– تعتمد على مقاربة تعكس الواقع الاقتصادي للأحداث على حساب شكلها القانوني؛

–تقوم على مبدأ استقلالية المحاسبة عن البيئة القانونية والجبائية؛

– لا تحتوي على قواعد لكيفية مسك المحاسبة، ولا على مخطط للحسابات ولا على شكل اجباري للقوائم المالية، بل تركز على العناصر التي يجب أن ترد فيها فقط؛

– تولي أهمية كبيرة للملاحق كعنصر أساسي من عناصر القوائم المالية؛

---

[1] بودلال علي، مكيو ي المولودة، لميؤني سمية، المرجع السابق، ص 4.

– تعتمد مبدأ أولوية الميزانية على جدول حسابات النتائج؛

– تعتمد مفهوم القيمة العادلة للتمكين من التقدير الجيد للوضعية الحقيقية للمؤسسة؛

– تعتمد مفهوم القيمة الحالية بهدف معرفة أثر عنصر الزمن في عملية تقييم الأصول والخصوم؛

– تأخذ بعين الاعتبار قياس الخسارة وخسائر قيمة الأصول؛

– تطبيقها يكون بأثر رجعي، أي كما لو كانت المعايير مطبقة منذ نشأة المؤسسة.

من أجل مراعاة هذه الخصائص أثناء إصدار أي معيار جديد يتبع مجلس المعايير المحاسبية الدولية إجراءات معينة تضمن إنتاج معايير ذات جودة وتحظى بالقبول الدولي.

المطلب الرابع: تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في العالم

إن سعي عديد الدول لإيجاد لغة محاسبية مشتركة أدى بها إلى المسارعة لتبني المعايير المحاسبية الدولية إما بصفة مطلقة أو عن طريق تعديل معاييرها المحلية بغية تقليل الاختلافات بينها وبين المعايير الدولية، وقد كانت أول مبادرة لتطبيق هذه المعايير من طرف الاتحاد الأوروبي تلته مجموعة كبيرة من الدول أهمها:[1]

الفرع الأول: دول الاتحاد الأوروبي

نظرا لثقل إجراءات صياغة وتعديل التوجيهات الأوروبية، واختلاف وجهات نظر الدول الأعضاء حول كثير من القضايا، وحاجة المؤسسات القابضة، التي لها فروع في دول مختلفة، إلى تطبيق مرجعية محاسبية معروفة ومقبولة خارج دول الاتحاد الأوروبي، ونتيجة الجهود التي بذلتها لجنة IASC أوصت المنظمة الدولية لهيئة الأوراق المالية "International IOSCO Organization of Securities Commissions" بأن يتم استخدام المعايير المحاسبية الدولية

[1] Deloitte, Guide de référence sur les ifrs, Edtion 2012, p32.

في أوروبا، كما أوصت المجموعة الاستشارية الأوروبية للتقارير المالية EFRAG " European Financial Reporting Advisory Group" بعد دراسات معمقة ومفاوضات طويلة، بتطبيق المعايير المحاسبية الدولية وبينت أن هذه المعايير لا تتناقض مع تلك المستخدمة في أوروبا.

وتم اعتماد هذه المعايير في الاتحاد الأوروبي بموجب قرار صدر عام 2002 والذي ألزم المؤسسات الأوروبية، التي تتداولها أسهمها في البورصات النظامية والتي كان يبلغ عددها 8000 مؤسسة تقريبا، بإتباع المعايير المحاسبية الدولية قوائمها المالية الموحدة ابتداء من سنة 2005. وقد تم تطبيق هذا القرار على 27 دولة تابعة للاتحاد الأوروبي بالإضافة إلى ثلاث دول المشكلة للفضاء الاقتصادي الأوروبي والمتمثلة في النرويج، إيسلندا، ليشتنشتاين بالإضافة إلى سويسرا. كما يتضمن القرار المؤسسات غير التابعة للاتحاد الأوروبي والتي تتعامل في أسواقه المالية. ومنح القرار الحق لأي دولة تابعة للاتحاد الأوروبي في إلزام المؤسسات غير المسعرة في البورصة أو تلك التي تعد قوائمها المالية المنفردة باستخدام المعايير المحاسبية الدولية.[1]

الفرع الثاني: الولايات المتحدة الأمريكية

رغم كونها شريكا في كل الأنشطة الدولية للمحاسبة، واعتماد المعايير المحاسبية الدولية على النموذج الأنجلوسكسوني، إلا أن الولايات المتحدة الأمريكية لا تطبق المعايير المحاسبية الدولية ولا تقبلها بصورة كاملة إلى غاية الآن، فهي تلزم الشركات الأجنبية المسعرة في بورصاتها بتقديم تسويات (من خلال نموذج K-10 للمؤسسات الكندية ونموذج F-20 للمؤسسات الأجنبية الأخرى) إلى لجنة مراقبة الأوراق المالية SEC "Security Exchange Commission" تتناول الفروقات بين المعايير المستخدمة في إعداد قوائمها المالية، بما فيها المعايير الدولية، والمعايير

[1] Deloitte, Op-cit, p32.

الأمريكية US-GAAP، وأثر هذه الفروقات على المركز المالي للمؤسسة ونتيجة أعمالها، ويشترط في هذه التسويات أن تدقق من طرف مراجع حسابات مستقل. [1]

ومع تزايد ظاهرة العولمة وظهور ملامح وأسس كيان دولي متماسك من المعايير المحاسبية الدولية، ووقوع بعض الفضائح المالية في الولايات المتحدة الأمريكية في مطلع هذا القرن، بدأت لجنة مراقبة الأوراق المالية SEC ومجلس معايير المحاسبة المالية FASB " Financial Accounting Standards Board" يقتربان تدريجيا من المعايير الدولية. وذلك بإتباع إستراتيجية مزدوجة تتمثل الأولى في تغيير بعض المعايير الأمريكية لتتوافق مع المعايير الدولية، أما الثانية فتتمثل في تغيير بعض المعايير المحاسبية الدولية لتتوافق مع المعايير الأمريكية.

فابتداء من نوفمبر 2007 تم السماح للشركات الأجنبية المسعرة في البورصات الأمريكية بتقديم قوائمها المالية باستعمال المعايير المحاسبية الدولية دون الحاجة لتقديم تسويات بينها وبين المعايير الأمريكية، كما طرحت لجنة مراقبة الأوراق المالية SEC في نفس السنة وثيقة للنقاش حول مدى ملائمة القوائم المالية للشركات الأمريكية باستعمال المعايير المحاسبية الدولية.

وفي سنة 2010 قامت لجنة مراقبة الأوراق المالية SEC بنشر وثيقة طلبت فيها من موظفيها إعداد مخطط عمل يسمح لها باتخاذ قرار فيما يخص تطبيق المعايير المحاسبية الدولية، وقد تم طرح عدة وثائق في إطار هذا المخطط ومازالت جهود التقريب بين المرجعين الأمريكي والدولي متواصلة في انتظار اتخاذ لجنة مراقبة الأوراق المالية SEC قرار نهائي بتبني المعايير المحاسبية الدولية.

---

[1] أمين السيد أحمد لطفي، نظرية المحاسبة (منظور التوافق المحاسبي الدولي)،الدار الجامعية، الإسكندرية،2005، ص167.

الفرع الثالث: الدول النامية

لقد طرح تبني المعايير المحاسبية الدولية من قبل الدول النامية الكثير من التساؤلات حول مدى ملائمة هذه المعايير لها، كون مشاركة هذه الدول في نشاطات لجنة IASC ومن بعدها مجلس IASB جد محدودة، لكن بسبب ظهور الأسواق المالية في العديد من هذه الدول وزيادة تعامل بعض شركاتها في الأسواق المالية الأجنبية، وكذا من أجل تشجيع الاستثمار الأجنبي اتجهت العديد منها إلى تبني المعايير المحاسبية الدولية سواء بصفة مباشرة أو بإجراء بعض التعديلات عليها، بحيث رأت فيه خيار غير مكلف مقارنة بإعداد معايير وطنية، إضافة إلى أنه تجنبها اللجوء لبديل غير مقبول سياسيا كالمعايير الأمريكية أو الانجليزية.

وقد حقق تبني المعايير المحاسبية الدولية من قبل العديد من الدول النامية نجاحا باهرا لمجلس IASB، خاصة وأن بعض هذه الدول يؤثر على الاقتصاد الدولي بشكل كبير كالمكسيك (عضو مؤسس للجنة IASC) البرازيل، الأرجنتين وغيرها من الدول النامية بما فيها الجزائر التي قامت بتبني نظام محاسبي يتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية ابتداء من سنة 2010. حيث منح ذلك المعايير المحاسبية الدولية بعدا دوليا بأتم معنى الكلمة، كما سهل كثيرا من عمل الشركات المتعددة الجنسيات المتواجدة في هذه الدول.[1]

[1] أمين السيد أحمد لطفي، نظرية المحاسبة (منظور التوافق المحاسبي الدولي)، المرجع السابق، ص167.

المبحث الثاني: عولمة مهنة المحاسبة

إن التطور الكبير الذي يشهده ميدان المحاسبة في العصر الحالي هو نتاج لعدة عوامل وظواهر اقتصادية أثرت على هذا الميدان مما أدى به إلى تحوله من مجرد مهنة تمارس على المستوى المحلي إلى أحد أهم المجالات الاقتصادية الذي يلقى اهتمام مختلف الدول، الشيء الذي أدى به إلى تدويله "Internationalisation" حيث أضحت عدة دول تسعى إلى إيجاد لغة محاسبية مفهومة دوليا. ضمن هذا الإطار كانت أهم ظاهرة اقتصادية أثرت على ظهور المحاسبة ببعدها الدولي هي ظاهرة العولمة التي لم تؤثر على ميدان المحاسبة وحسب إنما على جميع الميادين خاصة الاقتصادية والتكنولوجيا منها، فلقد أدت ظاهرة العولمة إلى إنشاء هيئات دولية متخصصة بتدويل المعايير المحاسبية ومعايير التدقيق مثل لجنة معايير المحاسبة الدولية "IASC" والاتحاد الدولي للمحاسبين "IFAC"، إضافة إلى الاتفاقية العامة للتعرفة والتجارة (الجات) "General Agreement on Tariffs and Trade" (GATT).[1]

تعتبر العولمة بمفهومها العام بأنها أداة تحليلية لوصف عملية التغيير في مجالات مختلفة، حيث تتميز بالاستمرارية التي يتم ملاحظتها باستخدام مؤشرات كمية وكيفية في مجالات السياسة والاقتصاد والتكنولوجيا، ومن أهم عناصر العولمة نجد نمو وتطور العلاقات بين الأمم وانتشار المعلومات والأفكار.

وتوجد صعوبة في وضع تعريف محدد ودقيق للعولمة نظرا لتعدد تعريفاتها التي تتأثر بطبيعة التخصص الذي ينتمي إليه الباحثون من جهة، وأفكارهم الإيديولوجية من جهة أخرى، وتشير بعض الدراسات أن علماء الاقتصاد أول من وضعوا المفاهيم الأولى للعولمة على الرغم من

---

[1] مهنة المحاسبة ودورها في بناء الاقتصاد الوطني، www.kantakji.com، يوم 2013.06.06

اختلافاتهم في دقة معناها. حيث ينظر علماء الاقتصاد إليها من زاوية إزالة الحواجز التي تحد من انتقال السلع والخدمات ورؤوس الأموال حتى تكون سوقا عالمية واحدة لمختلف عناصر الإنتاج التي تقبل الحركة.

المطلب الأول: لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASC) وعولمة مهنة المحاسبة

منذ أوائل الستينات ولأسباب كثيرة، طرحت تساؤلات حول دور المحاسبة في النشاط الاقتصادي وحول دور المحاسبين في المجتمع .فقد طرح المهتمون بالشؤون المالية والاقتصادية في الدول الصناعية تساؤلات عدة عن ذلك الدور وكان لتلك التساؤلات آثار بليغة في المحاسبة وفي عمل المحاسبين، فقد صاحبها إعادة تقييم داخل المهنة، لدور المحاسب في المجتمع ونشطت الجمعيات والمعاهد المحاسبية المهنية في البلدان الصناعية، فشكلت لجان خاصة من ذوي العلم والخبرة لتحديد ذلك الدور الذي فرضه المجتمع ،ولأغراض وضع قواعد عامة "معايير محاسبة" تكون أساساً للأحكام المحاسبية المتفرقة.[1]فقد قام علماء وخبراء في المحاسبة بدراسات محاسبية مقارنة بين البلدان الصناعية، محاولين الاستفادة في كل بلد من الخبرات المتوفرة في البلاد الأخرى، ولم يكن وضع معايير عامة تحكم مهنة المحاسبة أمراً سهلاً وبقي التوفيق صعباً بين ما سبق من المعالجات الموجودة المتباينة والمتضاربة حتى تاريخ 29 يونيو 1973حيث أنشأت لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASC) إثر اتفاق الجمعيات والمعاهد المهنية الرائدة في استراليا وكندا وفرنسا وألمانيا واليابان والمكسيك وهولندا والمملكة المتحدة وايرلندا والولايات المتحدة الأمريكية على تأسيس "اللجنة الدولية لمعايير المحاسبة" لتقوم بوضع ونشر "المعايير المحاسبية الدولية" بهدف تطوير وتعزيز مهنة محاسبة مترابطة ذات أصول منسقة معروفة ومحددة.ولقد تحولت هذه اللجنة

[1] مهنة المحاسبة ودورها في بناء الاقتصاد الوطني، المرجع السابق.

فيما بعد إلى مجلس معايير المحاسبة الدولية "IASB" الذي كلف بدوره بإصدار معايير دولية للتقارير المالية "IFRS" ابتداءا من سنة 2002.

وترتب على وضع "معايير محاسبية دولية متعارف عليها" أن أصبحت مهنة المحاسبة كغيرها من المهن الأخرى لها معاييرها ومبادئ ممارستها وأخلاقياتها المتعارف عليها دولياً حيث يمكن الرجوع إليها والوقوف عليها عند الحاجة وباستخدام تلك المعايير في الممار سة والتقيد بها يمكن الحد من الاجتهادات وتعدد المعالجات للموضوع الواحد.

لقد ظهر الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) إلى حيز الوجود نتيجة لمبادرات قدمت سنة 1973، ووافق عليها المؤتمر الدولي للمحاسبين الذي عقد في ميونخ سنة 1977. الذي تمثلت مهمته تطوير وتحسين مهنة المحاسبة في العالم بمعايير متجانسة قادرة على تقديم خدمات ذات جودة عالية متجانسة للمصلحة العامة.

يبادر الاتحاد الدولي للمحاسبين بالتعاون مع الهيئات الأعضاء ومنظمات المحاسبة الإقليمية وغيرها من المنظمات العالمية، وينسق ويرشد الجهود الرامية إلى توفير بيانات عالمية فنية وسلوكية وتعليمية لمهنة المحاسبة.

تكون العضوية في الاتحاد الدولي للمحاسبين مفتوحة لهيئات المحاسبة المعترف بها قانونياً أو بحكم الإجماع في أوطانها كمنظمات ذات أهمية لها سمعتها الحسنة في مهنة المحاسبة، وتشمل العضوية في الاتحاد الدولي للمحاسبين العضوية في لجنة المعايير الدولية للمحاسبة.[1]

---

[1] مهنة المحاسبة ودورها في بناء الاقتصاد الوطني، المرجع السابق.

المطلب الثاني: الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) وعولمة المهنة

يعترف الاتحاد الدولي للمحاسبين بوجود سوق دولية أمام خدمات المحاسبة، وبفرص متساوية أمام كافة المهنيين المؤهلين، ويشجع المنظمات المهنية المحاسبية والسلطات الوطنية على الاعتراف بمؤهلات المحاسبين الأجانب. إلا أنه تعود الأهمية الأساسية للمصلحة العامة حيث يؤمن الاتحاد الدولي للمحاسبين، أنه يجب ألا يغيب عن بال أي جهود متبادلة أن هناك حاجة قصوى لمراعاة واحترام المعايير بكل أمانة. وفي هذا المجال هناك معايير دولية يمكن الاقتداء بها، ومن بينها المعايير الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين (معايير التدقيق الدولية ISA) والمعايير الصادرة عن لجنة معايير المحاسبة الدولية (معايير المحاسبة الدولية IAS) التي يمكن أن تكون ذات فائدة.

وعلى ضوء ما ذكر أعلاه، أصدر الاتحاد الدولي للمحاسبين بيان للهيئات العضو فيه وغيرها من الأطراف التي قد تستفيد منه. وستساعد أحكام هذا البيان في تنفيذ أحكام الجات وتساعد أيضاً في التكفل بمراعاة معايير المؤهلات المهنية.

في نفس السياق كان الاعتراف المتبادل بمؤهلات المحاسبين المهنيين بين مجال وآخر يتم بواسطة المنظمات المهنية ذات العلاقة الوطيدة فيما بينها، والتي لها نفس التقاليد والأهداف والغايات.إلا أن هذا الاعتراف كان يتم أحياناً بواسطة السلطات التي تصدر التراخيص متى كانت هذه السلطات هي التي تسمح بالمراجعة والتصديق وغيرها من الأعمال المخصصة بدلاً من الهيئة المهنية.[1]

وبصورة عامة فإن الاعتراف مشترط بوجود شخص يتمتع ببعض المتطلبات في التعليم والخبرة أو الامتحانات أو الإقامة، لمعرفة الفوارق في التشريعات المعنية. إلا أن هذه الممارسات لم

[1] مهنة المحاسبة ودورها في بناء الاقتصاد الوطني، المرجع السابق.

تكن منتشرة بسبب العوامل الاقتصادية والاجتماعية والسياسة المتضاربة أحياناً وقد نجحت المتطلبات المختلفة للاعتراف بالمحاسب مثل الاختلاف في النظم التعليمية، والفوارق الموجودة في معايير المحاسبة والمراجعة، والقوانين واللوائح ذات العلاقة، وأيضاً الفوارق في كيفية تنظيم المهنة في مختلف البلدان في عرقلة التنقل والحركة. أضف إلى ذلك متطلبات الجنسية والإقامة التي تأتي بحواجز إضافية.[1]

المطلب الثالث: مساعي الجات (GATT) في عولمة المهنة

لقد مارس المحاسبون تقليدياً عملهم على المستوى العالمي، سواء كانوا أفراداً أو مؤسسات. وكان الدافع وراء هذه الحركة عولمة التجارة (السلع والخدمات) التي أخذت في التسارع في السنوات الأخيرة. فعندما تعددت جنسيات المؤسسات (المؤسسات عبر الحدود)، بدأت تلك المؤسسات تطالب بأن يكون مستشاروها الماليون متعددي الجنسيات أيضاً. ونتيجة لذلك نظم المحاسبون المهنيون أنفسهم في منظمات كونية لتقديم مدى واسعاً من الخدمات في العالم أجمع.

ونالت المطالبة بالاعتراف بمؤهلات المحاسبين الأجانب دفعاً خاصاً، من خلال الاتفاقية العامة للتعرفة والتجارة (الجات) (GATT) " General Agreement on Tariffs and Trade"، حيث تعالج الجات العقبات التنظيمية التي تواجه التجارة العالمية والاستثمارات الأجنبية في الصناعات الخدمية ومن بينها خدمات المحاسبة وغيرها من المهن عبر الحدود. وتضع الجات جملة من القواعد لضبط التدخل الحكومي في السوق وذلك للتكفل بأن يتمتع مقدمو الخدمات ذات الطابع الدولي، سواء كانوا أفراد أو مؤسسات، بنفس الامتيازات التي يتمتع بها أقرانهم أو منافسوهم.

1مهنة المحاسبة ودورها في بناء الاقتصاد الوطني، المرجع السابق.

كما تعالج الجات العقبات التنظيمية التي تعترض طريق التجارة الدولية والاستثمار الأجنبي في الصناعات الخدمية، ومن بينها ممارسات المحاسبة وغيرها من المهن عبر الحدود، وذلك بوضع قواعد ترمي إلى:[1]

– التكفل بأن يتمتع مقدمو الخدمات ذات الطابع الدولي من أفراد ومؤسسات بنفس المزايا التي يتمتع بها أقرانهم أو منافسوهم المحليون بحكم التعليمات الحكومية.

– إزالة العقبات العنصرية في الدخول إلى السوق والممارسة من أشخاص من أقطار أخرى، وذلك بالتركيز على القضايا التي تتعلق فقط بالمؤهلات المحاسبية.

– توفير اتفاقية لجميع مقدمي الخدمات فيما يتعلق بالقواعد التي تحكم الاعتراف بالمؤهلات.

وفي جوهرها فإن الجات تريد أن تكفل بأن يتمتع الأفراد من بلد ما الراغبون في تقديم خدمات ببلاد أخرى بنفس المزايا التي يتمتع بها أقرانهم في تلك البلاد، فمتطلبات الاعتراف لا يجب أن تشكل عائقا أمام التجارة في الخدمات، ومن المؤمل أن توضع القواعد لكل قطاع على أساس أن تكون متطلبات الترخيص مبنية على أساس الموضوعية والشفافية وألا تشكل عباً أثقل من اللازم، وذلك لضمان جودة الخدمات.

وتطالب الجات أيضاً بأن يكون لدى الدول إجراءات كافية نافذة للتأكد من مؤهلات مهنيي الأجانب الذين يطالبون بالحق في عرض خدماتهم فيها، وهذا سيكون له أثار على الجانبين من منظمات المحاسبة المهنية وسلطات الترخيص والتنظيم.

بالرغم من أن الجات متعددة الجنسية في مداها، إلا أنها تترك مجالاً للتنفيذ الثنائي. ويعتقد الاتحاد الدولي للمحاسبين بأن أكثر الطرق فاعلية هي مبادرات الاعتراف الثنائي. فالاختلاف الموجود في مستويات التعليم والامتحانات ومتطلبات الخبرة والقضايا المهنية والنفوذ التنظيمي وغير

1مهنة المحاسبة ودورها في بناء الاقتصاد الوطني، المرجع السابق.

ذلك من الأمور التي تجعل من الصعب جداً تطبيق الاعتراف على أسس متعددة الجوانب، بينما الاعترافات الثنائية تمكن أي دولتين من التركيز على القضايا الرئيسية ذات العلاقة بالبيئة الموجودة فيهما. وما أن تأخذ الاعترافات الثنائية طريقها حتى تتبعها اتفاقيات أخرى مثلها مما يؤدي فيما بعد آلياً إلى توسيع الاعتراف المتبادل إلى مدى أكبر.

المطلب الرابع: مبادئ الاعتراف بالمؤهلات المهنية

تطالب الجات بألا يتجاوز معيار الاعترافات ما هو لازم للتكفل بجودة الخدمة. ومن المعروف أن لكل بلاد طرقها لمقارنة المؤهلات المهنية، ويجب تطبيقها بشكل عادل ومتسق على كافة الطالبين. ويوصي الاتحاد الدولي للمحاسبين أن تكون طريقة التقييم مبنية على عناصر المؤهل المهني وهي من ضمن الثلاثة مناطق الآتية:

التعليم: معايير الدخول/ إجمالي المعرفة.

الامتحانات: اختبارات الكفاءة المهنية.

الخبرة: التي لها علاقة بأعمال الممارسة.

ويقترح تطبيق المبادئ التالية عند تطبيق عملية التقييم. وهي مبادئ موازنة لإرشادات التعليم العالمي، وقد وضعت هنا لأنها وجدت قبولاً واسعاً في المهنة لتلبية متطلبات المحافظة على معاييرها العالية وعلى المصلحة العامة. وعلاوة على ذلك ففي إمكانها مساعدة البلدان المتفاوضة للتوصل إلى الاعتراف المتبادل، لاتخاذ قرارات مبنية على دراية بدرجة تعادل متطلبات التعليم الأساسية. وهذا إجراء جوهري لأنه سيكون في إمكان الطرفين المتفاوضين أن يستمرا في التفاوض بدون تعثر متى كان هناك معادلة كافية في متطلباتهما التعليمية الأساسية.[1]

1مهنة المحاسبة ودورها في بناء الاقتصاد الوطني، المرجع السابق.

الفرع الأول: متطلبات الاعتراف المتبادل في ظل العولمة "التعليم"

تشمل المعرفة النظرية، التي يجب أن تكون في صلب معارف الأشخاص الباحثين على الاعتراف، جميع المواضيع المتعلقة بالمحاسبة والتدقيق مثل الاقتصاد العام والقانون التجاري والقانون الجبائي والإدارة المالية وغيرها. ويجب على الطالبين أن يكونوا قد غطوا هذه المواضيع بشمولية وعمق كافيين لتمكينهم من القيام بالوظيفة المعنية بالمستوى المطلوب. وفي سبيل التكفل بهذا يجب القيام بفحص البرامج التعليمية ذات العلاقة ومحتوياتها.

الفرع الثاني: متطلبات الاعتراف المتبادل في ظل العولمة "الامتحانات"

يجب على المرشحين للاعتراف بالمؤهلات المهنية أن يثبتوا أنهم اجتازوا الامتحان بكفاءة مهنية، ويجب أن لا يقيس هذا الامتحان مستوى المعرفة النظرية اللازمة فقط، بل أيضاً القدرة على استعمال تلك المعرفة بجدارة في الميدان العملي. ولذلك فإن تقييم الامتحانات المهنية يصبح عنصراً رئيسياً في عملية الاعتراف.

ويجب ألا تشعر الهيئات العضو بالرضا لمجرد أن التقييم الذي طبق على الطالبين يختبر بحق معارفهم وقدرتهم على استغلالها، بل يجب التأكد من أن سياسات وا ٍجراءات بنية تلك الأسئلة، وسريتها، وطريقة إعطاء الدرجات كافية لضمان سلامة عملية التقييم.

ويجب أيضاً التوصل إلى اتفاقيات على ضرورة إجراء مراجعات دورية لعملية التعليم والتقييم للمؤهلات التي يعترف بها، للتأكد من أن شروط الاعتراف مطبقة باستمرار.[1]

وأيضاً يختلف محتوى ودقة ومدى وطول الامتحانات المهنية التي تتناولها الهيئات العضو أو غيرها من السلطات التي تجري الامتحانات. فبعضها يوضع على أساس دراسة حالة والبعض

[1] مهنة المحاسبة ودورها في بناء الاقتصاد الوطني، المرجع السابق.

الآخر على أساس استعمال الاختبار الموضوعي إلى مدى واسع. وبعضها حسابي جداً، بينما البعض الآخر متنوع. لكن الجوهر هو التكفل بأن يتم تقييم الطالبين بشكل كاف في المجالات ذات العلاقة والى الحد اللازم لتمكينهم من العمل بشكل كفؤ في المهام المخصصة.

الفرع الثالث: متطلبات الاعتراف المتبادل في ظل العولمة "الخبرة"

من الجوهري لأي مهني بألا يكون لديه فقط المعرفة النظرية، بل أيضا المقدرة على استغلال تلك المعرفة بكفاءة في ميدان العمل.

ومن المقترح بأن يكون الشخص، قبل الاعتراف به لتأدية مهمة مخصصة، قد أكمل سنتين على الأقل في خبرة عملية معتمدة تحت إشراف مناسب وفي مجال يتعلق بالمهنة وفي بيئة مهنية ملائمة. وعلى الهيئات الأعضاء أو السلطات التي تتولى الاعتراف بالمؤهلات الأخرى أن تنظر في متطلبات الخبرة المعنية وأن تبت في كيفية معالجة ما قد يظهر من خلافات، و هذه الخلافات تتعلق عادة بطبيعة ومدى الخبرة المطلوبة (مثلاً : في بعض الدول لا تقبل خبرة المحاسبة العامة الخارجية في أغراض الاعتراف للممارسة) وطول مدة الخبرة المتحصل عليها، و الإجراءات اللازمة للمصادقة على الخبرة المتحصل عليها (مثلاً : بعض الدول تطالب بشهادة أرباب العمل، وبعض الدول الأخرى تعتمد على التقارير الدورية من أولئك الذين ينالون الخبرة).[1]

وسيحتاج أي تقييم إلى أن يعطي الاعتبار إلى مدى الخبرة ذات العلاقة بالمهمة المخصصة التي نالها الطالب .وقد يؤدي التحليل إلى أن يطلب من الطالب، قبل الاعتراف به في ميدان المنظمة المستضيفة، مزيداً من الخبرة. وقد تعمل الدولة المستضيفة على فرض مدة خبرة عملية لديها وذلك للتضلع في قوانينه وممارساته ولوائحه.

---

[1] مهنة المحاسبة ودورها في بناء الاقتصاد الوطني، المرجع السابق.

المبحث الثالث: تنظيم مهنة المحاسبة في بعض الدول

تنظم الدول مهنة المحاسبة حسب النظام السياسي والاقتصادي السائد لديها حيث تتبع هياكل التنظيم لمهنة المحاسبة التقسيم المهني الخاص بكل دولة، فعادة ما نجد الهيئات التشريعية التي تقوم بإصدار القوانين والتنظيمات الخاصة بالمهنة، إضافة إلى الهيئات المكلفة بمتابعة وتنظيم مهنة المحاسبة حيث يمكن أن تكون هيئات عمومية أي تابعة للقطاع العمومي (النظام الفرنكفوني) كما يمكن أن تكون هيئات مهنية (النظام الأنجلوسكسوني) وفي الخير نجد المهنيين.

المطلب الأول: تنظيم مهنة المحاسبة في الاتحاد الأوروبي

تنظم دول الاتحاد الأوروبي مهنة المحاسبة من خلال مجموعة من القوانين الخاصة بالاتحاد الأوروبي وهيئة مهنية رئيسية وهي FEE " Fédération Européenne des Experts comptables" إضافة إلى هيئات أخرى. تجمع بين هؤلاء الهيئات أهداف مشتركة محددة من طرف اللجنة الأوروبية تتعلق بالتوافق وتحسين جودة المراقبة القانونية للحسابات (محافظة الحسابات) في الاتحاد الأوروبي.[1]

الفرع الأول: الهيئات المكلفة بتنظيم مهنة المحاسبة

تنظم مهنة المحاسبة في أوروبا من طرف المجلس الأوروبي واللجنة الأوروبية:

[1]Antoine Mercier & Philippe Merle, Audit et commissariat aux comptes Guide de l'auditeur et de l'audité 2011-2012, Edition Lefebvre, Levallois Perret Cedex, France, 2010, P369.

أولا: مجلس الوزراء

يعتبر مجلس الوزراء الأوروبي بمثابة الهيئة الأولى المكلفة باتخاذ الإجراءات وتبني القوانين المتعلقة بتنظيم المهنة وهذا من خلال استشارة اللجنة الأوروبية بذلك، كما يقوم بتبني القواعد المشتركة الأخرى للاتحاد الأوروبي.[1]

ثانيا: اللجنة الأوروبية

يتثمل دور اللجنة الأوروبية في اقتراح التوجيهات لمجلس الوزراء الذي يقوم بتبنيها، كما تقوم بتقديم الاقتراحات التي تتعلق بتكوين اللجان المتخصصة، إضافة إلى الإشراف على عملية نشر الكتيب الأخضر "Le livre vert" الخاص بالتدقيق القانوني.

لقد وضعت عملية المراقبة القانونية للحسابات كإلزام قانوني من خلال التوجيهة رقم 4 المؤرخة بتاريخ 1978.07.25 المتعلقة بالحسابات الاجتماعية والتوجيهة رقم 7 المؤرخة بتاريخ 1983.06.13 المتعلقة بالحسابات المجمعة.

في 1984.04.10 تم تبني التوجيهة رقم 8 المتعلقة باعتماد الأشخاص المكلفين بالمراقبة القانونية للحسابات والتي تخص أيضا عملية التوافق ما بين مؤهلات الأشخاص المكلفين بالقيام بعملية المراقبة القانونية للوثائق المحاسبية والتأكد من صحتها.

لقد قامت اللجنة الأوروبية منذ سنة 1990 بالشروع في سلسلة من الأعمال المتعلقة بجانب المنافسة في مجال الخدمات المحاسبية، والتي تم إشراك الأطراف ذات العلاقة الذين كان تجاوبهم كبير فيما يتعلق بهذا الموضوع خاصة مع مطالبتهم بضرورة تقديم مبادرة أوروبية مشتركة في مجال التدقيق المحاسبي. من اجل ذلك قامت اللجنة الأوروبية في جويلية 1996 بنشر الكتيب

---

[1] Antoine Mercier & Philippe Merle, Audit et commissariat aux comptes Guide de l'auditeur et de l'audité 2011-2012, Op-cit, P369.

الأخضر الذي يحمل عنوان "دور، نظام ومسؤولية المراقب القانوني للحسابات في دول الاتحاد الأوروبي" الأمر الذي استدعى إقامة مؤتمر خاص بدور ومكانة المراقب القانوني للحسابات في الاتحاد الأوروبي. ولقد تم من خلاله التوصل إلى اتفاق بوجوب وضع إطار مشترك فيما يتعلق بالتدقيق القانوني في دول الاتحاد.

بتاريخ 1998.01.15 كلف الاتحاد الأوروبي اللجنة الأوروبية بدراسة المزايا التي يمكن الحصول عليها جراء تبني تشريع جديد يسعى إلى التوافق بين القوانين الوطنية لدول الاتحاد الأوروبي. وعليه قامت اللجنة بتقديم اقتراح يقضي بإنشاء لجنة الاتحاد الأوروبي للتدقيق تكلف بالأعمال في ميدان التدقيق القانوني مع إشراك أعضاء مهنة المحاسبة لدول الأعضاء.

لقد قامت اللجنة الأوروبية سنة 2000 بنشر مجموعة من الاقتراحات والتوصيات متعلقة برقابة الجودة للمراقبة القانونية للحسابات في الاتحاد الأوروبي وكذا استقلالية المراقب القانوني للحسابات هذا بالاعتماد على أعمال لجنة الاتحاد الأوروبي للتدقيق.

قامت اللجنة الأوروبية بوضع مخطط عمل جراء أزمة الثقة التي وقعت كنتيجة للأزمة المالية حيث وجه هذا المخطط لمختلف المصالح والإدارات المالية، كما قامت أيضا بوضع مخطط يهدف إلى عصرنة قانون الشركات وتعزيز الحوكمة في الاتحاد الأوروبي. حيث تم الشروع في تطبيقه في ماي 2003 وفي نفس الوقت تم الإعلان عن الأولويات العشر لتحسين وتوافق جودة الرقابة القانونية للحسابات في دول الاتحاد الأوروبي.[1]

وضمن إطار تعزيز وتحسين توافق أعمال الرقابة القانونية للحسابات وضعت اللجنة الأوروبية هيئة أطلق عليها اسم المجموعة الأوروبية للأعضاء المشرفة على التدقيق "EGAOB"

[1]Antoine Mercier & Philippe Merle, Audit et commissariat aux comptes Guide de l'auditeur et de l'audité 2011-2012, Op-cit, P370.

في ديسمبر 2005. واقتراح توجيهات جديدة تمس الرقابة القانونية للحسابات السنوية والحسابات المجمعة في 2006.05.17.[1]

ثالثا: اللجنة الاستشارية للتدقيق

تم إنشاء اللجنة الاستشارية للتدقيق باقتراح من اللجنة الأوروبية سنة 1998، حيث تم تكليف هذه الهيئة بمتابعة الإشكاليات الخاصة بالرقابة القانونية. في سنة 2003 ومن أجل تحقيق الاستقلالية اللازمة للاتحاد الأوروبي وكذا التوازن بين ممثلي المصلحة العمومية وممثلي مهنة المحاسبة تم إنشاء اللجنة القانونية للتدقيق التي كانت ممثلة في اللجنة الاستشارية للتدقيق نفسها. أين يشارك فيها مهنيو كل الدول الأعضاء مع هيئة الخبراء المحاسبين الأوروبيين إضافة إلى المنتدى الاستشاري المحاسبي والقيام بدورهم الذي يتمثل في إجراء المشاورات الإعدادية بين الهيئات التشريعية والمهنيين.

يمكن للجنة الأوروبية أن تتبنى عدة إجراءات تطبيقية كما تنص عليه التوجيهات الخاصة بالرقابة القانونية. من أجل ذلك تستعمل اللجنة إجراء يسمى "Comitologie". في هذا السياق تمثل الجنة الأوروبية من طرف لجنة التدقيق القانونية التي تم تأسيسها سنة 2005 وتتكون من ممثلي الدول الأعضاء. وتعمل هذه اللجنة بالتشارك مع المجموعة الأوروبية لأعضاء الإشراف على التدقيق.[2]

---

[1] Antoine Mercier & Philippe Merle, Audit et commissariat aux comptes Guide de l'auditeur et de l'audité 2011-2012, Op-cit, P370.

[2] Idem, P371.

رابعا: المجموعة الأوروبية لأعضاء الأشراف على التدقيق

قامت اللجنة الأوروبية بتأسيس المجموعة الأوروبية لأعضاء الإشراف على التدقيق وهي تضم ممثلي الهيئات المكلفة بالإشراف العمومي للمراقبة القانونية للحسابات وتضم أيضا ممثلي مكاتب وشركات التدقيق في الدول الأعضاء وهي متواجدة على مستوى هذه الدول. ففي حالة غياب هذه الهيئة على مستوى دول الأعضاء يلجأ ممثلي الوزارات المكلفة بالإشراف، وتقوم هاته الهيئة بالأعمال التالية:

– تسهيل التعاون بين الهيئات العمومية المشرفة على المراقبة القانونية للحسابات لدول الأعضاء والعمل على تبادل الممارسات المناسبة من أجل وضع هيئات مماثلة.

– المساهمة في التقييم التقني لأنظمة الإشراف والمتابعة العمومية في الدول الأخرى والمساهمة في التعاون الدولي بين دول الأعضاء والدول الأخرى في هذا المجال.

– المشاركة في الدراسة التقنية وطرق إعداد معايير التدقيق الدولية من أجل التبني.

خامسا: فدرالية الخبراء المحاسبين الأوروبية

تمثل فدرالية الخبراء المحاسبين الأوروبيين بمثابة الهيئة المهنية المكلفة بتمثيل مهنة المحاسبة في أوروبا حيث تضم 43 هيئة مهنية من 32 دولة من الدول الأعضاء.

لقد حلت هذه الهيئة مكان هيئة الخبراء المحاسبين الاقتصاديين والماليين للاتحاد الأوروبي ومجموعة الخبراء المحاسبين للدراسات. تشمل أنشطة الفدرالية كل المواضيع المتعلقة بمهنة المحاسبة، التدقيق، أخلاقيات المهنة، الجباية، قانون الشركات، البنوك، محاسبة التسيير، تقنين وتحرير المهنة.[1]

[1]Antoine Mercier & Philippe Merle, Audit et commissariat aux comptes Guide de l'auditeur et de l'audité 2011-2012, Op-cit, P375.

تمثل FEE جمعية دولية ذات هدف غير ربحي خاضعة للقانون البلجيكي تتمتع بالعضوية في الجنة الاستشارية للتدقيق للجنة الأوروبية. وهي ليست هيئة للمعايرة على المستوى الأوروبي ولكنها تقوم بإعداد ونشر الدراسات المتعلقة بشروط ممارسة المهنة الخاصة بالمراقبة القانونية للحسابات والمعايير الخاصة بها. وتمثل FEE أيضا مهنة المحاسبة الأوروبية ضمن مختلف الهيئات الدولية مثل IFAC، OCDE، OMC. [1]

الفرع الثاني: إجبارية الرقابة القانونية للحسابات على الشركات[2]

تمارس الرقابة القانونية للحسابات على الشركات المذكورة في المادة 1 من التوجيهة رقم 2006/43 في كل الدول الأعضاء، حيث تمارس هذه الرقابة على الحسابات السنوية للشركات من طرف شخص أو عدة أشخاص مخولين للقيام بذلك حسب القانون المحلي لهذه الدول. ويتم التأكد من توافق تقرير التسيير مع الحسابات السنوية للدورة. لقد تم توسيع نطاق تطبيق الرقابة القانونية للحسابات لتشمل بذل الحسابات المجمعة.

وهنالك استثناءات ممارسة الرقابة القانونية للحسابات المذكورة في المادة 1 من التوجيهة السالفة الذكر والمذكورة في المادة 11 من التوجيهة الرابعة للمجلس رقم 660/78 بتاريخ 1978.07.25، وهي الشركات التي يتوفر فيها شرطين من الشروط الثلاث الآتية خلال دورتين متتاليتين:

- مجموع الميزانية 4.4 مليون أورو
- رقم أعمال صافي 8.8 مليون أورو
- متوسط عدد المستخدمين خلال الدورة 50 مستخدم

---

[1] Antoine Mercier & Philippe Merle, Audit et commissariat aux comptes Guide de l'auditeur et de l'audité 2011-2012, Op-cit, P375.

[2] Idem, P372.

أما فيما يخص مؤسسات الإقراض والمؤسسات المالية فهي تخضع للرقابة القانونية للحسابات مهما كان حجمها.

الفرع الثالث: الأشخاص المخولون بممارسة الرقابة القانونية للحسابات

تنص المادة 2 من التوجيهة رقم 2006/43 على عدم القيام بممارسة الرقابة القانونية للحسابات إلا من طرف الأشخاص المعتمدين من طرف الهيئات المكلفة بذلك في دول الأعضاء. ويمنح هذا الاعتماد حسب الشروط التالية:

1- الأشخاص الطبيعيين المنصوص عليهم حسب شروط المواد4، 6، 12 من التوجيهة 2006/43 والتي تتمثل في:

- الشرف.

- التكوين الأساسي: يجب أن يكون متحصل على مستوى جامعي أو مستوى معادل. وأن يكون متبع ببرنامج تعليم نظري وأن يقوم بتكوين ميداني ومجتاز لاختبار الكفاءة المهنية في نهاية الدراسة، الذي يكون منظم ومعترف من طرف إحدى الدول الأعضاء.(المادة 6)[1]

- التكوين التطبيقي: يجب أن لا يقل عن ثلاث سنوات وأن يكون خاص بمراقبة الحسابات السنوية والحسابات المجمعة. ويجب أن يجرى هذا التكوين لدى مراقب قانوني للحسابات أو لدى مكتب تدقيق معتمد لدى إحدى الدول الأعضاء في مدة تقدر بثلثي مدة التكوين التطبيقي على الأقل(المادة 10). بالنسبة للأشخاص الذين تتوفر فيهم شروط المادة6 فيجب أن يتحصلوا على خبرة مهنية من 7 إلى 15 سنة في ميادين المالية، القانونية والمحاسبة مع اجتياز اختبار الكفاءة المهنية (المادة 11).

---

[1]Antoine Mercier & Philippe Merle, Audit et commissariat aux comptes Guide de l'auditeur et de l'audité 2011-2012, Op-cit, P374.

– التكوين المتواصل: يهدف التكوين المتواصل إلى المحافظة على المستوى المطلوب من المعارف النظرية والمؤهلات المهنية.

2– مكاتب التدقيق، الأشخاص المعنويون والكيانات الأخرى:

– يجب على الأشخاص الطبيعيين الذين يمارسون المهنة باسم مكتب تدقيق أن يلبوا الشروط الخاصة بالأشخاص الطبيعيين السالفة الذكر. كما يجب أن يتحصلوا على اعتماد المكتب لدى الهيئات المختصة بذلك في إحدى الدول الأعضاء.

– يجب أن تمتلك غالبية حقوق التصويت من طرف الأشخاص الطبيعيين الذين تتوفر فيهم الشروط السابقة الذكر أو من طرف مكاتب تدقيق معتمدة لدى الدول الأعضاء.

– يجب أن يكون الأعضاء الإداريين أو التوجيهيين مكونين من الأشخاص الطبيعيين الذين تتوفر فيهم الشروط السابقة الذكر أو من مكاتب تدقيق معتمدة لدى الدول الأعضاء بنسبة لا تقل عن 75%، كما يجب أن يتوفر شرط الشرف في مكتب التدقيق.

المطلب الثاني: تنظيم مهنة المحاسبة في بعض الدول الأوروبية

سوف نحاول في هذا الصدد دراسة تنظيم مهنة المحاسبة في بعض الدول الأوروبية من خلال التطرق إلى مجال تطبيق الرقابة القانونية للحسابات، المهنيون المؤهلون لممارسة الرقابة القانوني للحسابات والهيئات المهنية المكلفة بتنظيم ومتابعة مهنة المحاسبة.[1]

[1]Antoine Mercier & Philippe Merle, Audit et commissariat aux comptes Guide de l'auditeur et de l'audité 2011-2012, Op-cit, P374.

الفرع الأول: فرنسا

تنظم مهنة المحاسبة في فرنسا حسب مجموعة من القوانين والهيئات المكلفة بتنظيم المهنة، إذ سوف نعالج فيما يلي العناصر الأساسية لتنظيم مهنة المحاسبة في فرنسا من خلال التطرق للعناصر التالية:

أولا: مجال تطبيق المراقبة القانونية للحسابات

تخضع جميع الشركات ذات رأسمال المجهول (المجهولة) وشركات التوصية بالأسهم للتدقيق القانوني (المراقبة القانونية للحسابات) مهما كانت أحجامها. أما فيما يخص شركات التضامن فإنها شركات التضامن، شركات التوصية البسيطة والشركات ذات المسؤولية المحدودة فإنها لا تخضع للتدقيق القانوني إلا إذا استوفت شرطين على الأقل من الشروط التالية: (المادة 1-12-823 من القانون التجاري)

- مجموع الميزانية ≤ 1.550.000 أورو
- رقم الأعمال خارج الرسم ≤ 3.100.000 أورو
- مجموع المستخدمين ≤ 50 مستخدم

وتخضع الشركات ذات الأسهم لمجال تطبيق التدقيق القانوني إذا استوفت شرطين على الأقل من الشروط التالية:[1]

- مجموع الميزانية ≤ 1.000.000 أورو
- رقم الأعمال خارج الرسم ≤ 2.000.000 أورو
- مجموع المستخدمين ≤ 20 مستخدم

1Antoine Mercier & Philippe Merle, Audit et commissariat aux comptes Guide de l'auditeur et de l'audité 2011-2012, Op-cit, P82-P88.

يمكن لشركات التضامن وشركات التوصية البسيطة غير الملزمة بتطبيق التدقيق القانوني بتعيين محافظ حسابات بموافقة الشركاء.

كما يمكن للشركات ذات المسؤولية المحدودة غير الملزمة بتطبيق التدقيق القانوني أن تعين محافظ الحسابات بموافقة الشركاء في الجمعية العامة.تخضع المؤسسات والهيئات الخدماتية التي تنشط في مجال التكوين المتواصل للتدقيق القانوني إذا حققت شطين على الأقل من الشروط التالية: (المادة8-6352 والمادة 19-R6352 من قانون العمل)

- مجموع الميزانية ≤ 230.000 أورو
- رقم الأعمال خارج الرسم ≤ 153.000 أورو
- مجموع المستخدمين ≤ 3 مستخدمين [1]

ثانيا: المهنيون المؤهلون

يمارس التدقيق القانوني من طرف الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين المتحصلين على اعتماد محافظ الحسابات والمسجلين في قائمة محافظي الحسابات لدى المنظمة الوطنية لمحافظي الحسابات "Compagnie nationale des commissaires aux comptes"CNCC. حيث يجب أن تتوفر في الأشخاص الطبيعيين الشروط التالية من أجل الحصول على اعتماد محافظ الحسابات:

- التمتع بالحقوق المدنية والشروط الأخلاقية.
- الحصول على شهادة الخبير المحاسب شرط إقامة ثلثي مدة التربص لدى محافظ حسابات.

1Antoine Mercier & Philippe Merle, Audit et commissariat aux comptes Guide de l'auditeur et de l'audité 2011-2012, Op-cit, P82-P88.

– اجتياز امتحان الكفاءة الخاص بمهام محافظ الحسابات بعد إقامة تربص لمدة 3 سنوات مصادق عليه من طرف مؤطر التربص.

يمكن لمهنيي الاتحاد الأوروبي ممارسة التدقيق القانوني إذا توفرت فيهم الشروط التالية:

– التمتع بالحقوق المدنية والشروط الأخلاقية.

– اجتياز مسار تكوين محافظي الحسابات الفرنسي بخيارين: **1/** وهو أن يكون متحصل على شهادة مكافئة لشهادة الخبير المحاسب معترف بها من طرف وزارتي التعليم العالي والعدل، إضافة إلى إتمام تربص لمدة 3 سنوات واجتياز امتحان الكفاءة للممارسة مهنة محافظة الحسابات. **2/** التحصل على تكوين لمدة 3 سنوات في طور التعليم العالي، إضافة إلى القيام بتكوين مهني وتبرير ذلك بشهادات تسمح بممارسة المهنة في إحدى دول الاتحاد الأوروبي.

بالنسبة للمهنيين الأجانب غير المسجلين في إحدى دول الاتحاد الأوروبي فيمكنهم ممارسة مهنة محافظة الحسابات إذا توفرت فيهم الشروط التالية:[1]

– تلبية الشروط أخلاقيات ممارسة مهنة محافظ الحسابات.

– إما متابعة مسار تكوين محافظي الحسابات الفرنسي،

– أو إقامة تربص مهني لمدة 3 سنوات إذا تم الحصول على شهادة الخبير المحاسب الفرنسية واجتياز امتحان الكفاءة للممارسة مهام محافظ الحسابات،

– أو القيام بتكوين في طور التعليم العالي لمدة 3 سنوات مبرر بشهادة أجنبية لها نفس مستوى امتحان الكفاءة الخاص بممارسة مهام محافظ الحسابات أو معادلة لشهادة الخبير المحاسب (تسمح

1Antoine Mercier & Philippe Merle, Audit et commissariat aux comptes Guide de l'auditeur et de l'audité 2011-2012, Op-cit, P41.

له بممارسة المهنة في بلده) وخبرة لا تقل عن 3 سنوات في مجال المراقبة القانونية للحسابات إضافة إلى اجتياز امتحان الكفاءة لممارسة مهنة محافظ الحسابات.[1]

ثالثا: تنظيم المهنة

تنظم مهنة المحاسبة من طرف مجموعة من الهيئات التي سوف نذكرها فيما يلي:[2]

أ- المجلس الأعلى لمحافظة الحسابات H3C:

لقد تم تأسيس H3C "Le Haut conseil du commissariat aux comptes" ضمن إطار المراقبة القانونية للتدقيق القانوني في فرنسا بموجب التوجيهة الأوروبية رقم 2006/43 بتاريخ 17 ماي 2006 المتعلقة بالتدقيق القانوني للحسابات السنوية والحسابات المجمعة، حيث تهدف إلى تدعيم أخلاقيات المهنة وآليات مراقبة المهنة قبل تشريع قانون الأمن المالي La loi de la sécurité financière وتتمثل مهام المجلس في: (المادة L 281-1 من القانون التجاري)

- متابعة ومراقبة المهنة بمعية المنظمة الوطنية لمحافظي الحسابات CNCC.
- تحديد الممارسات المهنية الملائمة.
- تقديم أراء حول معايير الممارسة المهنية NEP "Les normes d'exercice professionnel" التي تقوم منظمة CNCC بإعدادها قبل المصادقة عليها من طرف وزارة العدل.
- متابعة قرارات الغرف الجهوية التأديبية الخاصة بتابعة المسؤولية التأديبية لمحافظي الحسابات.
- تحديد الإطار والتوجيهات المتعلقة بالرقابة الدورية التي يقوم بها مجلس H3C ومنظمة CNCC والغرف الجهوية.

1Antoine Mercier & Philippe Merle, Audit et commissariat aux comptes Guide de l'auditeur et de l'audité 2011-2012, Op-cit, P41.

2Idem, Op-cit, P22.

- الإشراف على المراقبة الدورية وغير الدورية والعمل على التنفيذ الجيد لها مع تقديم الاقتراحات اللازمة.

- إنشاء علاقات مع الهيئات الأجنبية التي تمارس مهام مماثلة لمجلس H3C.

- يتكون مجلس H3C من أمانة عامة ولجان استشارية مختصة إضافة إلى محافظ الحكومة. [1]

ب-المنظمة الوطنية لمحافظي الحساباتCNCC:

لقد تم إنشاء المنظمة بموجب المادة L 821-6 من القانون التجاري وهي هيئة ذات منفعة عمومية تتمتع بالشخصية المعنوية مكلفة بتمثيل مهنة محافظة الحسابات لدى السلطات العمومية. وتضم المنظمة جميع محافظي الحسابات في فرنسا سوآءا كانوا أشخاص طبيعيين أو معنويين.

إن القانون الأساسي لـ CNCC المتمثل في الهيئة العمومية لا يعادل شكل المصف المهني فهي غير مسؤولة عن مراقبة التسجيل في قائمة محافظي الحسابات والمتابعة التأديبية لهم.

وتضم المنظمة مجموعة من الأعضاء التي تقوم بإدارة المهنة[2]. حيث يتم تسييرها من خلال المجلس الوطني الذي يقوم بانتخاب رئيس وأعضاء المكتب الخاص به. من ثم تقوم المنظمة بإنشاء الهياكل التقنية التي ترافقها في عملية اتخاذ القرارات لتحسين درجة تقنيتها وفعالية أعمالها وتدخلاتها.[3]

وتتمثل مهام CNCC في:

- تمثيل المهنة والدفاع عن مصالحها المعنوية والمهنية.

1Antoine Mercier & Philippe Merle, Audit et commissariat aux comptes Guide de l'auditeur et de l'audité 2011-2012, P28-P29.

2Idem, P31.

3Idem, P32.

– المساهمة في تكوين وتحسين المستوى المهني لأعضائها وكذا تكوين مترشحي مهنة محافظة الحسابات.

– القيام بعمليات المراقبة الدورية وغير الدورية لأعضائها بتفويض من مجلس H3C.

– استقبال جميع التصريحات الخاصة بأنشطة المنظمات الجهوية التابعة لها. والقيام بتقديم هذه الأخيرة لمجلس H3C.

– مركزة وتحليل الأعمال المتعلقة بالرقابة التي تقوم بها المنظمات الجهوية وتقديم التقرير المالي الإجمالي لنتائج الأعمال لمجلس H3C.

– إرسال الملفات الفردية للمراقبة لمجلس H3C التي يقوم بطلبها عند نهاية كل عملية مراقبة.

–تقديم الاقتراحات المناسبة للأعضاء حسب اختصاص كل وزارة.

توجد مجموعة من المنظمات الجهوية لمحافظي الحسابات عددها 34 منظمة وتملك نفس تنظيم CNCC ونفس المهام غير أنها منبثقة عن هاته الأخيرة.[1]

نشير فقط إلى تواجد هيئة أخرى ضمن المهنة وهي هيئة OEC " Ordre des experts comptables" مصف خبراء المحاسبة الذي يعنى بتنظيم مهنة الخبير المحاسب حيث يمارس الخبير المحاسب عدة مهام فيما يتعلق بالتدقيق التعاقدي بمختلف أنواعه، إلا أنه لا يستطيع ممارسة التدقيق القانوني حتى يتحصل على اعتماد محافظ الحسابات.[2] تتم عملية إدارة المصف من خلال المجلس للمصف والمجالس الجهوية له ويكلف بالأعمال التالية:[3]

1Antoine Mercier & Philippe Merle, Audit et commissariat aux comptes Guide de l'auditeur et de l'audité 2011-2012, Op-cit, P35.

2Claude Lopater Marie-Amélie Designe Anne-Lyse Blandin Anne-marie Lavigne, Comptable 2014, 33éme édition, Edition Francis lefebvre, Levallois, France, 2013, P1853.

3 Idem, P1850.

– المحافظة على المهنة وتطويرها.

– الدفاع عن مصالح أعضائها.

– تأكيد مساهمته في عملية التطوير والتقويم الاقتصادي وتقديم جميع المقاييس المعتمدة من أجل تحقيق ذلك.

– تقديم أراء حول المعايرة المهنية والتدخل في عملية تكوين أعضائه.[1]

الفرع الثاني: ألمانيا

تنظم مهنة المحاسبة في ألمانيا حسب مجموعة من القوانين والهيئات المكلفة بتنظيم المهنة، إذ سوف نعالج فيما يلي العناصر الأساسية لتنظيم مهنة المحاسبة في ألمانيا من خلال التطرق للعناصر التالية:

أولا: مجال التطبيق

تطبق الرقابة القانونية للحسابات في ألمانيا على شركات الأموال التي تتوفر فيها شرطين على الأقل من الشروط التالية خلال دورتين محاسبيتين متتاليتين:

– مجموع الميزانية > 4.840 مليون أورو

– رقم الأعمال > 9.860 مليون أورو

– متوسط عدد المستخدمين السنوي > 50 مستخدم

في حين أنه تخضع شركات الأشخاص والشركات الفردية إلى المراقبة القانونية للحسابات التي لا تضم على الأقل شريك مباشر أو غير مباشر يتمتع بالمسؤولية غير المحدودة "التي تعد

1Claude Lopater Marie-Amélie Designe Anne-Lyse Blandin Anne-marie Lavigne, Op-cit, P1850.

كشركات أموال". أما في حالة ما إذا لم تتوفر في هذه الأخيرة الشروط السالفة الذكر فيتم إخضاع شركات الأشخاص والشركات الفردية للمراقبة القانونية للحسابات إذا تجاوزت الحدود التالية:

- مجموع الميزانية > 65 مليون أورو.
- رقم الأعمال > 30 مليون أورو.
- متوسط عدد المستخدمين السنوي > 5000 مستخدم.

تخض كل شركات الأموال التي تلجأ إلى الأسواق المالية بغض النظر عن حجمها. كما تخض التعاونيات للمراقبة القانونية للحسابات كل سنتين ماعدا التعاونيات التي يتجاوز مجموع ميزانيتها 2 مليون التي يتم إخضاعها سنويا. تخض جميع مؤسسات الإقراض ومؤسسات التكوين للمراقبة القانونية للحسابات مهما كان شكلها القانوني وحجمها إضافة إلى الشركات التي تعد حسابات مجمعة.

ثانيا: المهنيون المؤهلون

تمارس المراقبة القانونية للحسابات من طرف محافظي الحسابات (كأشخاص طبيعيين) وشركات التدقيق (كأشخاص معنويين) وتخضع شروط الحصول على الاعتماد للقواعد المنصوص عليها في التوجيهة رقم 2006/43 المتعلقة بالرقابة القانونية للحسابات السنوية والحسابات المجمعة.[1]

[1]Antoine Mercier & Philippe Merle, Audit et commissariat aux comptes Guide de l'auditeur et de l'audité 2011-2012, Op-cit, P380.

ثالثا: تنظيم المهنة

تنظم مهنة المحاسبة في ألمانيا من طرف هيئة WPK "Wirtschaftsprufungskammer" المنشأة سنة 1961. وهي هيئة تابعة للوزارة الفدرالية للاقتصاد والتكنولوجيا مكلفة بمهام مراقبة مهنة المحاسبة. حيث تقوم بالسهر على استقلالية المهنة والدفاع عن مصالحها، كما أنها مكلفة بتوجيه وا ٍعلام المهنيين بحقوقهم وواجباتهم وتمارس السلطة التأديبية ضمن المهنة. تقوم WPK بتنظيم امتحانات المهنية ومنح الاعتمادات على المستوى الفدرالي. ولقد شعت هذه الهيئة في تدعيم أدوات الرقابة ابتداءا من سنة 2007 بغرض إعداد تقرير الشفافية السنوي الخاص بنشاط محافظي الحسابات المكلفين بالمراقبة القانونية لحسابات كيانات المصلحة العمومية.

تقوم WPK بالتأكد من احترام معايير الجودة من خلال لجنة مراقبة محافظي الحسابات التي تقوم بمهمة المفتشية الدورية للحسابات السنوية والمصادقات المنشورة في الجريدة الرسمية. وتظطلع هذه اللجنة بالمهام التالية:[1]

- الإشراف على نظام رقابة جودة التدقيق.
- مر اقبة ومتابعة الجانب السياسي للمهنة.
- التعاون مع مختلف الهيئات المماثلة في الدول الأوروبية.

بالإضافة إلى هيئة WPK هنالك هيئة أخرى هي هيئةL'institut der " IDW Wirtschaftsprûfer in Deutschland e.V" وهي جمعية خاصة تضم غالبية المهنيين في

[1]Antoine Mercier & Philippe Merle, Audit et commissariat aux comptes Guide de l'auditeur et de l'audité 2011-2012, Op-cit, P380.

ألمانيا إلا أنها تختلف عن الهيئة السابقة بأن الانخراط فيها اختياري. تتمثل أهم مهام IDW فيما يلي:

– معالجة القضايا الخاصة بالتدقيق محليا ودوليا.

– التحضير لامتحان التأهيل المهني والتكوين المتواصل للمهنيين.

– على عمل على توسيع مجال التدخل القانوني لمحافظي الحسابات وتمثيل مصالح المهنة.

– المحافظة على وحدة المبادئ المهنية (الاستقلالية، الذاتية، الوعي المهني) ومراقبة تطبيقها لدى المهنيين المنخرطين.

الفرع الثالث: بلجيكا

تنظم مهنة المحاسبة في بلجيكا حسب مجموعة من القوانين والهيئات المكلفة بتنظيم المهنة، إذ سوف نعالج فيما يلي العناصر الأساسية لتنظيم مهنة المحاسبة في بلجيكا من خلال التطرق للعناصر التالية:

أولا: مجال التطبيق

تخضع الكيانات لعملية الرقابة القانونية للحسابات حسب شكلها القانوني وحسب بعض الشروط المتعلقة بحجم هاته الكيانات: [1]

– الشركات ذات رأسمال المجهول، شركات ذات المسؤولية المحدودة، الشركات المتعاونة ذات المسؤولية المحدودة، شركات التوصية بالأسهم.

– شركات التوصية البسيطة، شركات التضامن، الشركات المتعاونة ذات المسؤولية المحدودة في حالة ما إذا كان كل الشركاء متمثلين في أشخاص معنويين.

---

1 Antoine Mercier & Philippe Merle, Audit et commissariat aux comptes Guide de l'auditeur et de l'audité 2011-2012, Op-cit, P384.

- مجمعات المنفعة الاقتصادية.

- الجمعيات غير الهادفة للربح.

تخضع الكيانات التالية لعملية الرقابة القانونية للحسابات حسب الشروط المتعلقة بحجمها:

الشركات الكبيرة إذا ما توفرت فيها شرطين من الشروط التالية:

- مجموع الميزانية > 3.65 مليون أورو.

- رقم الأعمال > 7.3 مليون أورو.

- متوسط عدد المستخدمين السنوي > 50 مستخدم.

أو إذا تجاوز عدد المستخدمين لـ100 مستخدم في هذه الشركات الكبيرة فهي تخضع مباشرة لعملية الرقابة القانونية للحسابات.

بالنسبة للجمعيات الكبرى غير الهادفة للربح فيجب أن يتجاوز عدد المستخدمين 100 مستخدم لتخضع مباشرة لعملية الرقابة القانونية للحسابات. أو أن تتوفر على شرطين من الشروط التالية:[1]

- مجموع الميزانية > 3.125 مليون أورو.

- رقم الأعمال > 6.25 مليون أورو.

- متوسط عدد المستخدمين السنوي > 50 مستخدم.

تخضع الحسابات المجمعة للرقابة القانونية للحسابات من طرف محافظ حسابات واحد على الأقل.

يتم إخضاع الكيانات التالية للرقابة القانونية للحسابات بغض النظر عن حجمها:

---

1 Antoine Mercier & Philippe Merle, Audit et commissariat aux comptes Guide de l'auditeur et de l'audité 2011-2012, Op-cit, P385.

- شركات التأمين.

- شركات الإقراض.

- شركات الاستثمار والشركات المتعاملة في البورصة.

- هيئات التوظيفات المالية الجماعية.

- هيئات التقاعد المهني.

- الشركات المسعرة في البورصة.

- الجمعيات غير الهادفة للربح الخاضعة للتشريعات الخاصة.

ثانيا: المهنيون المؤهلون

يؤهل الأشخاص الطبيعيون أو المعنويون الذين يمتلكون العضوية في معهد مراجعي المؤسسات لممارسة مهنة المحافظ أو مراجع المؤسسات. ويتحصل هؤلاء المهنيين على اعتماد المحافظ أو مراجع المؤسسات حسب طبيعة وحجم الكيانات التي أهلوا فيها.

وحسب التوجيهة رقم 2006/43 فإنه يجب على هؤلاء المهنيين تأدية اليمين أمام مجلس القضاء ببروكسل أو لياج حتى يتحصلوا على الاعتماد.[1]

ثالثا: تنظيم المهنة

يسجل جميع مراجعي المؤسسات ضمن السجل العمومي لدى مجلس مراجعي المؤسسات IRE "Institut des Réviseurs d'entreprise" حيث تتمثل أهم مهام IRE فيما يلي:

- إعداد معايير التدقيق وتقديم التوصيات والاقتراحات والتوجيهات التقنية.

- تكوين مراجعي الحسابات ومتابعة تكوينهم المهني المستمر.

---

1 Antoine Mercier & Philippe Merle, Audit et commissariat aux comptes Guide de l'auditeur et de l'audité 2011-2012, Op-cit, P385.

– تنظيم وتنسيق مهام الرقابة والمتابعة لتنفيذ مهمة المراجعة.[1]

الفرع الرابع: المملكة المتحدة

تنظم مهنة المحاسبة في المملكة المتحدة حسب مجموعة من القوانين والهيئات المكلفة بتنظيم المهنة، إذ سوف نعالج فيما يلي العناصر الأساسية لتنظيم مهنة المحاسبة في المملكة المتحدة من خلال التطرق للعناصر التالية:

أولا: مجال التطبيق

حسب قانون الشركات البريطاني (Companies Act) تخضع جميع الشركات ذات المسؤولية المحدودة للرقابة القانونية ماعدا المؤسسات الصغيرة والشركات النائمة، وتتمثل الشركات الخاضعة فيما يلي:

– الشركات الخاصة المحدودة.

– الشركات العمومية المحدودة.

– شركات التوصية المحدودة.

وتخضع بعض الأشكال القانونية الأخرى للشركات من خلال نصوص خاصة:

– بعض أنواع صناديق المعاشات.

– موردو الخدمات المالية.

وتعفى المؤسسات الصغيرة التالية من الرقابة القانونية للحسابات:

– رقم الأعمال < 6.5 مليون جنيه.

– مجموع الميزانية > 3.26 مليون جنيه.

1Antoine Mercier & Philippe Merle, Audit et commissariat aux comptes Guide de l'auditeur et de l'audité 2011-2012, Op-cit, P386.

– عدم قيام أغلبية الشركاء بإيداع طلب تعيين مدقق قانوني.

في حين لا يطبق هذا الإعفاء على الشركات التالية:

– شركات الأموال التي تم تحرير أسهمها بالتفاوض في سوق مقنن أو عن طريق العرض العمومي.

– البنوك والشركات التي تعمل تحت وصاية هيئات الخدمات المالية.

– الشركات المندرجة ضمن محيط تجميع الشركات أو الهيئات المذكورة سابقا.

ثانيا: المهنيون المؤهلون

تمارس عملية التدقيق القانوني للشركات من طرف المهنيين الحاملين لاعتماد المدقق القانوني "Registred Accountant" أي المدققين المسجلين في سجل المدققين المعتمدين الذي ينخرط فيه:

– الأشخاص الطبيعيين والأشخاص المعنويين المعتمدين بهدف إجراء عملية التعيين من طرف الشركات.

– الأشخاص الطبيعيين الحاملين لشهادة تأهيل موافقة من طرف الأشخاص الطبيعيين أو الأشخاص المعنويين المعتمدين تمكنهم من ممارسة الرقابة القانونية للحسابات.[1]

وتعود مسؤولية مسك سجل المدققين المعتمدين لهيئة المحاسبين القانونيين باسكتلندا "ICAS" Institut of Chartred Accountants of Scotland بالتنسيق مع جميع هيئات المكلفة بتنظيم المهنة في دول المملكة المتحدة والتي لديها العضوية لدى هيئة الإشراف المعترف بها Recgnised Supervisory Bodies.

1 Antoine Mercier & Philippe Merle, Audit et commissariat aux comptes Guide de l'auditeur et de l'audité 2011-2012, Op-cit, P398.

تكلف هيئة الإشراف المعترف بها بوضع الشروط التالية للمترشحين من أجل التسجيل في سجل المدققين المعتمدين:

- المتحصلين على شهادة تأهيل مهنية لدى هيئة تكوين مهنية معتمدة زائد تربص مهني لمدة 3 سنوات.
- أن تكون لديه سمعة جيدة.
- أن يلتزم بالمعايير التقنية والأخلاقية الخاصة بالمهنة.
- الالتزام بتفعيل الرقابة النوعية الداخلية المستمرة.
- ضمان المحافظة على الكفاءة المهنية من خلال التكوين المستمر.

إن محافظة المدققين على انخراطهم ضمن سجل المدققين المعتمدين يخضع لشرط ديمومة استيفائهم لشروط التسجيل السالفة الذكر وهذا من خلال قيامهم بالتصريح السنوي لأنشطتهم لتأكيد مدى استمراريتهم لتلبية شروط الانخراط. وتخضع هذه التصريحات للرقابة والمتابعة من أجل تحديد وجوب القيام بعملية رقابة ملموسة (غير متعلقة بالوثائق فقط) ويخضع المدققين العشرين الأوائل للشركات المسعرة للرقابة الملموسة سنويا.[1]

يمكن أن تمارس مهنة التدقيق القانوني من طرف الأشخاص الطبيعيين (فرديا أو ضمن شركات أشخاص)، الأشخاص المعنويين المتمثلين في شركات الأموال أو شركات الأشخاص.

ثالثا: تنظيم المهنة

تتمثل أهم الهيئات المكلفة بتنظيم مهنة المحاسبة في المملكة المتحدة في:

1 Antoine Mercier & Philippe Merle, Audit et commissariat aux comptes Guide de l'auditeur et de l'audité 2011-2012, Op-cit, P398.

أ- هيئة التقارير المالية "Financial Reporting Council" FRC:

تعد هذه الهيئة بمثابة الهيئة التشريعية المستقلة في المملكة المتحدة فيما يتعلق بالميدان المالي وحوكمة الشركات وهي الهيئة الوحيدة المختصة في عملية تشريع مهنة المحاسبة. ولقد تم توسيع مهام هذه الهيئة بهدف تفعيلها ضمن مجال حوكمة الشركات والسهر على على احترام المعايير المحاسبية وقانون الشركات، كما تم إسناد مهام متابعة عملية إعداد معايير التدقيق ومراقبة هيئات أسواق المال إضافة إلى نشر وا ٍعلان معايير المحاسبة.[1]

تكلف FRC بترقية جودة المعلومات وحوكمة الشركات من أجل تشجيع الاستثمار، إضافة إلى متابعتها لعملية إصدار المعايير المتعلقة بالحوكمة وكذا معايير الاتصال المالي، الاكتوارية (Actuariat) والمحاسبة والتدقيق.

يقوم مجلس FRC بترأس الهيئة وهو مسؤول عن جميع الأنشطة القانونية كما أنه يسهر على موافقة تنظيمه مع المهام الأساسية المسندة إليه. إضافة إلى القيام بمهامه ضمن المصلحة العمومية حسب المبادئ والقواعد المنصوص عليها قانونا. ويقوم المجلس أيضا بضمان أعمال FRC على المستوى الدولي من أجل تفعيل مكانته ضمن عملية إعداد المعايير الدولية.[2]

ب- التنظيمات المهنية الخاصة:

بالإضافة إلى الهيئة الرئيسية في المملكة المتحدة FRC هنالك هيئات مهنية خاصة مثل "Chartred Institue of Management Accountants"CIMA وكذا هيئة

1 Antoine Mercier & Philippe Merle, Audit et commissariat aux comptes Guide de l'auditeur et de l'audité 2011-2012, Op-cit, P398.

2 Antoine Mercier & Philippe Merle, Audit et commissariat aux comptes Guide de l'auditeur et de l'audité 2013-2014, Edition Lefebvre, Levallois Perret Cedex, France, 2012, P424.

Chartred Institute of Public finance and Accountancy"CIPFA". وتقوم هاته الهيئات بسن مجموعة من التنظيمات والتوجيهات لأعضائها ضمن إطار التقنين الذاتي بإشراف هيئة FRC. حيث تتعلق هذه التوجيهات بالتكوين المهني الأساسي والمتواصل، الانخراط والمحافظة على الانخراط في سجل المدققين القانونيين المعتمدين، الاستقلالية الرقابة النوعية والإجراءات التأديبية.[1]

الفرع الخامس: الجداول العامة

بعد دراستنا لعناصر تنظيم مهنة المحاسبة في بعض الدول الأوروبية، سوف نقوم فيما يلي بمقاربة هذه العناصر الخاصة بكل دولة أوروبية من خلال الجداول الموالية:

1Antoine Mercier & Philippe Merle, Audit et commissariat aux comptes Guide de l'auditeur et de l'audité 2013-2014, Op-cit, P425.

الجدول رقم (02): الحد الأقصى للإعفاء من الرقابة القانونية للحسابات

الحد الأدنى لمعايير المصادقة على الحسابات (المؤسسات الصغيرة)[1]	مجموع الميزانية	رقم الأعمال الصافي	متوسط عدد العمال السنوي
التوجيهة رقم 1999/60/CE	3.125	6.25	50
التوجيهة رقم 2006/46/CE	4.4	8.8	50
فرنسا	1.55	3.15	50
ألمانيا[2]	4.84	9.68	50
بلجيكا	3.65	7.3	50
اسبانيا	2.85	5.7	50
المملكة المتحدة[3]	3.26	6.5	

Source : Antoine Mercier & Philippe Merle, Audit et commissariat aux comptes Guide de l'auditeur et de l'audité 2013-2014, Op-cit,, P437.

(1) وحدة القياس هي مليون أورو بالنسبة لدول منطقة الأورو ومليون جنيه استرليني بالنسبة للملكة المتحدة.

(2) تخص الحدود الموضحة في الجدول شركات الأموال فقط.

(3) هنالك شرط إضافي ينص على أن لا يجب أن تكون أي مجموعة من المساهمين الممثلين لنسبة 10% من رأسمال على الأقل قد قاموا بإيداع طلب تعيين مدقق قانوني.

يوضح الجدول الموالي مدى توافق الشروط المتعلقة بعهدة المدقق القانوني في دول الاتحاد الأوروبي، كما يوضح خصوصية فرنسا مقارنة بباقي دول الاتحاد خاصة فيما يتعلق بـ:

- ازدواجية محافظة الحسابات بالنسبة للشركات المعدة للقوائم المالية المجمعة.
- فترة العهدة التي تمثل أطول فترة بالنسبة لباقي دول الاتحاد الأوروبي ماعدا اسبانيا.
- تعيين محافظ الحسابات البديل "Suppléant" سواءا كان شخصا طبيعيا أو معنويا.[1]

1Antoine Mercier & Philippe Merle, Audit et commissariat aux comptes Guide de l'auditeur et de l'audité 2013-2014, Op-cit, P438.

الجدول رقم (03): الخصائص الأساسية لعهدة المدقق القانوني[1]

الدولة	التعيين	عدد المدققين القانونيين	مدة العهدة[1]	إمكانية الإلغاء	التجديد	المدقق البديل	الأتعاب
فرنسا	الجمعية العامة	1[2]	6	نعم، من خلال المحكمة	نعم	نعم، بالنسبة للأشخاص الطبيعيين والمعنويين	تحديد حر
ألمانيا	الجمعية العامة	1	1	نعم، من خلال المحكمة بطلب من الشركة	نعم	ممكن	تحديد حر
بلجيكا	الجمعية العامة[3]	1	3	نعم، من طرف الجمعية العامة ولسبب مؤسس	نعم	ممكن	تحدد من طرف الجمعية العامة
اسبانيا	الجمعية العامة	1	من 3 إلى 9	نعم، من طرف الجمعية العامة ولسبب مؤسس	نعم	نعم بالنسبة للمدققين الممثلين في الأشخاص الطبيعيين	تحدد من طرف الجمعية العامة ويتم الإعلان عنها
المملكة المتحدة	الجمعية العامة	1	1		نعم	ممكن	

Source : Antoine Mercier & Philippe Merle, Audit et commissariat aux comptes Guide de l'auditeur et de l'audité 2013-2014, Op-cit,, P438.

1Antoine Mercier & Philippe Merle, Audit et commissariat aux comptes Guide de l'auditeur et de l'audité 2013-2014, Op-cit, P438.

(1) معبر عنه بعدد الدورات الخاضعة لرقابة المدقق القانوني.

(2) يتم تعيين محافظين للحسابات بالنسبة للشركات المعدة للقوائم المالية المجمعة.

(3) إذا لم تقم الجمعية العامة بتعيين المدقق القانوني أو في حالة عدم تجديدها للعهدة، تقوم المحكمة بعملية التعيين بدلها.[1]

المطلب الثالث: مهنة المحاسبة في باقي دول العالم

تتبع عملية تنظيم مهنة المحاسبة في الدول الاتجاه السياسي والاقتصادي المعمول به في هذه الأخيرة، لذى سوف نقوم فيما يلي بدراسة تنظيم مهنة المحاسبة في الولايات المتحدة الأمريكية وكندا باعتبارهم أطراف رئيسية في الهيئات المحاسبية الدولية.

الفرع الأول: الولايات المتحدة الأمريكية

تعتبر الولايات المتحدة الأمريكية من بين الدول التي تمتلك أكبر بنى تحتية في مجال تنظيم مهنة المحاسبة هذا نظرا لقوة اقتصادها وكذا التطور الكبير الذي شهدته المهنة في هذا البلد.

أولا: مجال التطبيق

إن عملية التدقيق القانوني للحسابات السنوية من طرف مدقق مستقل ليست إجبارية في الولايات المتحدة الأمريكية إلا على الشركات المدرجة تحت رقابة لجنة الأوراق المالية والبورصات "SEC". حيث تتكون هذه الهيئة من 5 أعضاء بما في ذلك الرئيس الأمريكي وتتمثل مدة العهدة في 5 سنوات. تمارس هيئة SEC وظائفها من خلال 5 أقسام و 19 مكتب، وتتمثل هذه الأقسام فيما يلي:

1Antoine Mercier & Philippe Merle, Audit et commissariat aux comptes Guide de l'auditeur et de l'audité 2013-2014, Op-cit, P438.

– قسم مالية الشركات: وهو القسم المسؤول عن الاتصال المالي للشركات المسعرة بالنسبة للمستثمرين (حماية المستثمر).

– قسم التجارة والأسواق: وهو القسم المكلف بضمان السير الحسن للسوق (التنسيق والفعالية).

– قسم الإدارة والاستثمار: القسم المكلف بحماية المستثمرين وتشجيع تكوين رؤوس الأموال الإشر اف على المستشارين والمحللين الماليين).

– قسم التنفيذ: القسم المكلف بإجراء التحقيقات والتحريات وتطبيق العقوبات في حالة التعدي على قواعد وقوانين السوق.

– قسم المخاطر والابتكار المالي والاستراتيجي: تتمثل مهام هذا القسم في البحث والتحليل بإدماج جميع الميادين الاقتصادية، المالية والقانونية. حيث أسس هذا القسم سنة 2009 بعد الأزمة المالية لسنة 2008.[1]

تضم SEC حوالي 3500 موظف بمقرها الرئيسي بواشنطن وفي 11 مكتب جهوي، حيث تتمثل مسؤولياتها فيما يلي:

– تفسير القوانين الفدرالية المتعلقة بالاستثمارات المالية.

– إعداد معايير تنظيمية جديدة ومراجعة المعايير المطبقة.

– الإشراف على عمليات دار السندات، مستشاري السماسرة و وكالات التنقيط.

– تنسيق عملية تنظيم الأوراق المالية مع الهيئات الفدرالية، الولايات المتحدة والهيئات الأجنبية.

1Antoine Mercier & Philippe Merle, Audit et commissariat aux comptes Guide de l'auditeur et de l'audité 2013-2014, Op-cit, P439.

تقوم SEC من خلال مكتبها المسؤول عن المحاسبة بمتابعة عملية إعداد معايير المحاسبة المطبقة على الشركات المسعرة والشركات غير المسعرة. حيث تقوم SEC بتفويض عملية إعداد المعايير للهيئات التالية:

– FASB مجلس معايير المحاسبة المالية وهو المجلس المكلف بإعداد معايير المحاسبة المالية "FAS" للشركات المسعرة.

– AICPA المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين وهو مكلف بإعداد معايير أو المبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما بالنسبة للشركات غير المسعرة.

كما تمثل SEC بمثابة الهيئة الوصية على مجلس مراقبة محاسبة الشركات العامة PCAOB وهي هيئة مستقلة مختصة بالإشراف وتقنين مهنة التدقيق، إعداد المعايير المهنية للتدقيق ورقابة الجودة (تم إنشاؤها بقانون Sarbanes-Oxley).

كما تقوم SEC بالمصادقة على ميزانية وقواعد PCAOB وكذا على المعايير المهنية للتدقيق ورقابة الجودة.[1]

وتخضع جميع الشركات المسعرة والشركات التي يتجاوز مجموع أصولها 10 مليون دولار أمريكي والشركات التي تضم 500 مساهم على الأقل للرقابة القانونية للحسابات. كما تخضع أيضا صناديق المعاشات، المنظمات غير الربحية، الحكومات الوطنية والمحلية وشركات السماسرة للرقابة القانونية للحسابات. أما بالنسبة للشركات الأخرى فلا يوجد أي تشريع فدرالي أو حكومي ينص على إجراء الرقابة القانونية للحسابات.

1Antoine Mercier & Philippe Merle, Audit et commissariat aux comptes Guide de l'auditeur et de l'audité 2013-2014, Op-cit, P440.

ثانيا: المهنيون المؤهلون

من أجل ممارسة التدقيق القانوني يجب على المهني أن يتحصل على شهادة المحاسب القانوني "CPA" من أحد الولايات المتحدة الأمريكية حيث تسمح هذه الشهادة بممارسة المهنة ضمن إقليمه.[1]

يجب على المترشحين للحصول على شهادة CPA أن يلبوا الشروط الخاصة بالتكوين والشروط الخاصة بالشهادة والنزاهة من أجل اجتياز امتحان التأهيل الموحد بغرض الحصول على الشهادة التي تمنح الحق بممارسة المهنة. ويتم الحصول عليها بعد إجراء تكوين لمدة 5 سنوات بعد الحصول على شهادة Master'sdegree. إضافة إلى التحصل على خبرة مهنية لمدة سنة واحدة على الأقل في مكتب تدقيق وخبرة محاسبية. وتتجدد شهادة CPA كل 3 سنوات إذا ما لبى المهني شروط التكوين المتواصل المتمثل في إجراء تكوين لمدة 120 ساعة على الأقل خلال 3 سنوات.

ثالثا: تنظيم المهنة

لقد كانت هيئة AICPA الهيئة المشرفة على تنظيم مهنة التدقيق القانوني إلى غاية سنة 2002، بعدها تم تكليف هيئة PCAOB مهام الإشراف على تنظيم المهنة بدل الهيئة الأولى فيما يتعلق بتدقيق الشركات المسعرة. وبقيت عملية الإشراف على مهنة تدقيق الشركات غير المسعرة موكلة إلى هيئة AICPA. تكلف هيئة ASB "Audit Standard Board" بعملية إصدار معايير التدقيق التي تستخدمها هيئة PCAOB كمرجعية لها بصفة انتقالية في انتظار إعداد معايير خاصة بها.

---

1 Antoine Mercier & Philippe Merle, Audit et commissariat aux comptes Guide de l'auditeur et de l'audité 2011-2012, Op-cit, P414.

رابعا: المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين "AICPA"

هي هيئة مهنية للمحاسبين القانونيين على المستوى الوطني تضم حوالي 350.000 عضو من بينهم المحاسبين القانونيين الناشطين في قطاعات الصناعة، التجارة، مكاتب التدقيق القطاع العمومي وقطاع التعليم العالي. كما تضم الهيئة المهنيين الناشطين في الخارج تم إنشاؤها سنة 1889 ويتم الانضمام إليها بصفة اختيارية.

تتمثل مهام AICPA في توفير الوسائل والمعلومات اللازمة لأعضائها من أجل تمكينهم من تقديم خدمات ذات جودة عالية لزبائنهم. كما تقوم الهيئة بضمان رقابة الجودة لأعضائها حسب تشريعات كل ولاية، ويجبر كل الأعضاء بتطبيق المعايير المهنية للهيئة والتشريعات الحكومية الخاصة بمجال عملهم.

قبل تأسيس هيئة PCAOB كانت هيئة AICPA مكلفة بـ:

- إعداد قانون السيرة المهنية والسهر على احترامه.
- إعداد المعايير المهنية والعمل على احترامها في جميع الولايات المتحدة.
- تمثيل المهنة لدى السلطات العمومية وهيئات الرقابة وتنظيم السوق المالي.
- الحفاظ على مصالح أعضائها. [1]

إلا أنه بعد سنة 2002 أصبح دور AICPA مقتصرا على عملية إعداد معايير التدقيق بالنسبة للشركات غير المسعرة. كما أنها فقدت استقلاليتها بعد الفضيحة المالية التي مست المهنة في بداية سنوات 2000.[2]

---

[1] Antoine Mercier & Philippe Merle, Audit et commissariat aux comptes Guide de l'auditeur et de l'audité 2011-2012, Op-cit, P415.

[2] Idem, P416.

تلتزم جميع مكاتب التدقيق التي تراقب حسابات الشركات المسجلة لدى SEC بتطبيق معايير التدقيق الخاصة بـ PCAOB.

لقد قامت AICPA وشركات Big بإنشاء مركز جودة التدقيق الذي تتمثل مهامه في تشجيع، تثمين وتحسين دور المدقق إضافة إلى تحسين جودة التدقيق ومنح درجة من الثقة لدى الجمهور وخاصة المستثمرين. ويمعل المركز تحت وصاية AICPA يضم أكثر من 700 مكتب تدقيق مقره بواشنطن.

خامسا: مجلس معايير التدقيق "ASB"

هي هيئة تقنية عليا بالنسبة لمعهد AICPA مكلفة بإعداد معايير التدقيق المهنية إضافة إلى مراقبة جودة الشركات غير المسعرة. يتكون المجلس من 19 عضوا عادة ما تكون اجتماعاتهم مفتوحة للجمهور. أصبح دور المجلس محدود في إعداد معايير التدقيق بعد إنشاء هيئة PCAOB.

سادسا: مجلس مراقبة محاسبة الشركات العامة "PCAOB"

هي هيئة مختصة في الرقابة الخارجية، تم إنشاؤها سنة 2002 بموجب قانون SOX خاصة بمدققي الشركات المراقبة من طرف SEC. تتمثل مهامها خاصة في إعداد قواعد مستحدثة خاصة باستقلالية المدققين وا ٍعداد معايير التدقيق، معايير رقابة الجودة والمحافظة على الانضباط المهني. وهي هيئة خاصة ومستقلة تعمل تحت وصاية SEC.تقام عملية تعيين الأعضاء بعد استشارة الهيئات الحكومية المختصة. حيث تضم 5 أعضاء يعملون بصفة دائمة يجب أن يكون 3 أعضاء محاسبين قانونيين معتمدين ممارسين للمهنة.[1]

[1]Antoine Mercier & Philippe Merle, Audit et commissariat aux comptes Guide de l'auditeur et de l'audité 2011-2012, Op-cit, P416.

يجب على مكاتب التدقيق الأجنبية التي تقوم بتقديم خدمات للشركات المسجلة لدى SEC أو إحدى فروعها بالتسجيل لدى هيئة PCAOB، وبالتالي تلتزم هاته المكاتب بتطبيق قواعدها فيما يتعلق بتقرير التدقيق الخاص بالشركات السالفة الذكر.

سابعا: قواعد السلوك المهني

ينقسم قانون السلوك المهني إلى قسمين هما: قسم مبادئ السلوك المهني وقسم قواعد السلوك المهني.

تتمثل مبادئ السلوك المهني الإطار القانوني للقواعد السلوكية التي تنظم الخدمات، حيث تشمل المسؤوليات، مصالح الجمهور، التكامل، الموضوعية، الاستقلالية، الاجتهادات المطبقة وطبيعة الخدمات.

بالإضافة لقانون السلوك المهني، يقوم معهد AICPA بنشر مناشير تقوم بإعدادها لجنة أخلاقيات المهنة التابعة لها. وتتعلق هذه المناشير بقواعد السلوكية والأخلاقيات المهنية. كما قامت SEC بإعداد قواعد تكميلية تخص بصفة محورية استقلالية المدققين في الشركات المسعرة. إضافة إلى ذلك قامت PCAOB بإعداد قواعد السلوك المهني الخاصة بأعضائها.[1]

تطبق قواعد الاستقلالية المذكورة في المادة 101 من قانون السلوك المهني على جميع خدمات المحاسبين القانونيين. وتم تفسير هذه محاور قواعد السلوك المهني من خلال مجموعة من المناشير من بينها المنشور الخاص بتفسير الخدمات التكميلية الذي يعالج مبدأ ممارسة المحاسب القانوني للخدمات التكميلية لمهمة المصادقة على الحسابات حيث تتضمن الشروط التالية:

[1]Antoine Mercier & Philippe Merle, Audit et commissariat aux comptes Guide de l'auditeur et de l'audité 2011-2012, Op-cit, P416.

– إجراء اتفاقية تتضمن أهداف المهمة التكميلية، طبيعة الخدمات المقدمة، مسؤولية الإدارة والمدقق وحدود التزاماته.

– عدم التدخل في القرارات التسييرية للزبون.

– التأكيد على عدم تقديم أي شهادة خاصة بالمهمة تتضمن مسؤولياته عن الخدمات المقدمة.

الفرع الثاني: كندا

تنظم مهنة المحاسبة في كندا حسب مجموعة من القوانين والهيئات المكلفة بتنظيم المهنة، إذ سوف نعالج فيما يلي العناصر الأساسية لتنظيم مهنة المحاسبة في كندا من خلال التطرق للعناصر التالية:

أولا: الإطار القانوني

تعتبر كندا دولة فدرالية تتكون من 10 محافظات و 9 أقاليم. تتكون الدولة من حكومة وبرلمان كذلك الأمر بالنسبة للمحافظات (لها حكومة وبرلمان) ويتمتع البرلمان بالسلطة التشريعية. ويتم تشريع قانون الشركات من خلال القوانين الفدرالية وكذلك القوانين الخاصة بالمحافظات.

ثانيا: تنظيم المهنة

تضم مهنة المحاسبة في كندا كل من مهنة المحاسب المعتمد، المحاسب القانوني العام والمحاسب القانوني المسير. أما فيما يتعلق بالهيئة المشرفة على المهنة فهناك هيئات فدرالية وا إقليمية وهيئات خاصة بالمحافظات. ولا يتمتع جميع المهنيين السابقين بنفس الحقوق فيما يخص عملية تنفيذ المراقبة القانونية للحسابات.[1]

1Antoine Mercier & Philippe Merle, Audit et commissariat aux comptes Guide de l'auditeur et de l'audité 2011-2012, Op-cit, P428.

- **المحاسب المعتمد:** يمكن للمحاسب المعتمد ممارسة المراقبة القانونية للحسابات لجميع الكيانات المتواجدة في إقليم كندا. ويعمل المحاسب المعتمد عامة في 4 ميادين هي: الخبرة المحاسبية، المؤسسات، الوظيف العمومي والتعليم. يتم الإشراف على مهنة المحاسب المعتمد من طرف المعاهد أو المصفات التابعة لكل محافظة التي يتم فيها تسجيل، اعتماد وتكوين المحاسبين المعتمدين (مثل مصف المحاسبين المعتمدين لكيبك).[1]

- **المحاسب القانوني العام:** يقدم هذا النوع من المحاسبين خدمات متعلقة أساسا بالخبرة المحاسبية، الاستشارة الجبائية والمالية بالنسبة للقطاع الخاص. أما فيما يتعلق بميدان المراقبة القانونية للحسابات تحدد مهامه حسب القوانين والقواعد الخاصة بكل محافظة. ويعرف هذا الصنف من المهنة انتشارا واسعا في كندا هذا للصورة الجيدة التي يقدمها وتطبيقه لقواعد أخلاقيات المهنة إضافة إلى صرامة برنامج التكوين.

تشرف هيئة المحاسبين العامين كندا "CGA Cannada Certified General Accountants" على مهنة المحاسب القانوني العام وهي هيئة مهنية مكلفة بإعداد المعايير المهنية، إدارة برامجها الدراسية، نشر المنشورات للمصلحة المهنية، اتخاذ المواقف بشأن السياسة العامة وتمثيل مهنييها في كندا والخارج. تضم الهيئة حوالي 6800 محاسب قانوني عام إضافة إلى ضمها لطلبة في كندا، برمودا، هونك كونغ والصين.

محاسب التسيير القانوني: وهم مهنيون مختصون في التسيير المالي الاستراتيجي لديهم خبرة ومؤهلات واسعة في مجال المحاسبة وتسيير المؤسسات. لكن لا يمكنهم ممارسة المراقبة القانونية للحسابات.

1Antoine Mercier & Philippe Merle, Audit et commissariat aux comptes Guide de l'auditeur et de l'audité 2011-2012, Op-cit, P428.

تشرف هيئة محاسبي التسيير القانونيين كندا CMA Cannada " Certified Management Accountants" على هذا الصنف من المهنة حيث تقوم هذه الهيئة بإعداد المعايير المهنية، قواعد الممارسات والسيرة المهنية في المحاسبة التسييرية. تضم حوالي 40000 محاسب تسيير قانوني و 10000 طالب في كندا والخارج.

ثالثا: الهيئات المهنية

تتواجد الهيئات المهنية على المستوى الفدرالي وكذا في الأقاليم والمحافظات. ويمثل المعهد الكندي للمحاسبين المعتمدين ICCA "Institut Canadien des Comptables Accrédités" الهيئة المهنية الرئيسية في كندا.

رابعا: المعهد الكندي للمحاسبين المعتمدين "ICCA"

هي هيئة غير هادفة للربح تجمع المحاسبين المعتمدين في كندا. حيث تم إنشاؤها سنة 1902، تتمثل مهامها في خدمة المصلحة العامة ومهنة المحاسب المعتمد والسعي للحفاظ على وحدة المهنة وعلى المعايير وتثمين دور المحاسبين المعتمدين الكنديين محليا ودوليا.

يتم إعداد المعايير المهنية من طرف مجلس التحقيق والمصادقة التابع للمعهد الكندي للمحاسبين المعتمدين. [1]

تم تأسيس لجنة مختصة في المحافظة على ثقة الجمهور من أجل خدمة المصلحة العامة حيث تقوم هذه اللجنة بالإشراف على معايير أخلاقيات ومسار التقنين الذاتي للمهنة. تتأسس معايير الأخلاقيات على 5 مبادئ للسلوك المهني الخاصة بالنزاهة، الاجتهادات المهنية، المؤهلات

1Antoine Mercier & Philippe Merle, Audit et commissariat aux comptes Guide de l'auditeur et de l'audité 2011-2012, Op-cit, P428.

المهنية، السرية والموضوعية. ويتمتع معهد ICCA بالعضوية لدى الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC.

خامسا: المصفات والمعاهد المهنية

وهي هيئات متواجدة على مستوى المحافظات والأقاليم. ولدى كل هيئة ممثل خاص بها على مستوى المجلس المكلف بتعيين رئيس ونائبه لمجلس إدارة ICCA وباقي الأعضاء.[1] أما حوكمة المهنة فهي ملقاة على عاتق ICCA، المعاهد والمصفات المهنية.

لقد قامت هيئة ICCA وهيئة القيم المنقولة بإنشاء هيئة CPAB " Candien Public Accounatability Board" وهي هيئة مكلفة بمتابعة مدققي الشركات المسعرة، وتقوم بإعداد الالتزامات الخاصة برقابة الجودة وتعزيز قواعد الاستقلالية. ويتمثل دورها في تأكيد نزاهة القوائم المالية للشركات المسعرة وتأمين ثقة المستثمرين في القوائم المالية وتحسين جودة التدقيق (وهي هيئة معادلة لهيئة PCAOB في أمريكا).[2]

يحدد مجال تطبيق المراقبة القانونية للحسابات، المهنيون المؤهلون الشروط الخاصة بمهمة المراقبة القانونية للحسابات، المسؤوليات وتنظيم المهنة حسب التشريعات الخاصة بكل محافظة.

1Antoine Mercier & Philippe Merle, Audit et commissariat aux comptes Guide de l'auditeur et de l'audité 2011-2012, Op-cit, P429.

2Idem, P430.

الخلاصة:

لقد خلصنا من خلال هذا الفصل إلى أن غالبية دول العالم تتبع نموذجين لتنظيم مهنة المحاسبة هما النموذج الفرنكفوني الذي يتسم بإشراف الحكومة على تنظيم النظام المحاسبي والمهنة، وكذا النموذج الأنجلوسكسوني الذي يتميز بإشراف الهيئات المهنية على المرجعية ومهنة المحاسبة وهو النموذج المتبع لدى في فلسفة المعايير المحاسبية الدولية. حيث مرت هذه الأخيرة عملية وضع معايير المحاسبة الدولية بعدة مراحل كما أنها أضحت تلقى القبول لدى غالبية دول العالم سواء بتبني هذه الأخيرة لها أو بالتوافق معها، ولقد قدمت مزايا عديدة أهمها أنها تمثل مرجعية دولية لجأ إليها غالبية الدول وطبقتها عديد الشركات المتعددة الجنسيات من أجل الحصول على إمكانية فهم ومقارنة القوائم المالية دوليا، إلا أنها لديها عيوب بالمقابل خاصة وأنها تمنح عدة خيارات لعملية معينة واحدة، أما فيما يتعلق بعملية تطبيقها فقد أضحت تطبق من طرف عدة دول متباينة في تطورها الاقتصادي (دول متطورة ودول نامية) الأمر الذي دعم عملية التدويل الحقيقية للمعايير المحاسبية الدولية. أما في الجانب الدولي لمهنة المحاسبة فقد شهدت هذه الأخيرة عملية تدويل واسعة مع ظهور مفهوم العولمة عامة والهيئات المهنية الدولية خاصة لجنة IASC و إتحاد IFAC وهيئة GATT الذين ساهموا في وضع إطار دولي مشترك لمهنة المحاسبة من خلال سعيهم إلى التقريب بين مختلف الهيئات المحلية المنظمة لمهنة المحاسبة عبر مختلف الدول. حيث يتبع تنظيم مهنة المحاسبة النظام السياسي والاقتصادي الخاص بكل دولة خاصة و أن لكل دولة نظام قانوني خاص بها، لكن هنالك بعض القواعد المشتركة التي نص عليها الاتحاد الأوروبي بالنسبة للدول الأعضاء مع وضع الشروط الخاصة بممارسة مهنيي الدول الأعضاء بالنسبة لكل دولة عضو، الأمر الذي سهل إمكانية ممارسة المهنة من طرف مهنيي الدول الأعضاء في كافة

دول الاتحاد الأوروبي. أما فيما يخص الولايات المتحدة الأمريكية وكندا فلديهم تنظيم مهني يقوم على تكليف الهيئات المهنية بعملية تنظيم ومتابعة المهنة حسب قواعدها الخاصة.

بعد الإطلاع على ماهية المعايير المحاسبية الدولية والإطار الدولي لمهنة المحاسبة وكذا تنظيم المهنة في بعض الدول يمكننا القول بأن المحاسبة بجانبها التصوري (النظام المحاسبي) وجانبها المهني (مهنة المحاسبة) قد شهدت عملية تدويل واسعة الأمر الذي قرب كثيرا بين الممارسات المحاسبية وطرق التنظيم المهني بين مختلف الدول، الأمر الذي ساعد شركات التدقيق الدولية على الظهور والانتشار الدولي لها إلى أن أصبحت بحد ذاتها شركات متعددة جنسيات وهو الأمر الذي سوف نتطرق إليه في الفصل الموالي.

الفصل الثاني

تطور شركات

التدقيق الدولية

وانتشارها دوليا

الفصل الثاني: تطور شركات التدقيق الدولية وانتشارها دوليا

لقد شهدت شركات التدقيق الدولية تطورا متسارعا منذ ظهورها في نهاية القرن 19، نظرا لوجود عدة عوامل التي ساهمت في تطورها خاصة معايير المحاسبة الدولية والشركات المتعددة الجنسيات، ومع مرور الزمن اكتسبت شركات Big التي تعتبر الشركات الأربع الأولى من بين شركات التدقيق الدولية مكانة مرموقة ضمن المهنة نظرا لتمكنها المطلق من المعايير المحاسبية الدولية وتفردها بتقديم الخدمات المهنية الدولية الشيء الذي أكسبها شهرة وشرعية دوليتين، ومع مرور الوقت أصبحت شركات Big تساهم في عملية إعداد المعايير المحاسبية الدولية الأمر الذي سمح لها بممارسة تأثيرها الخاص عليها.

وسوف نقوم في هذا الفصل بمعالجة أهم المفاهيم المتعلقة بشركات التدقيق الدولية وشركات Big خاصة وكيفية تطورها وانتشارها دوليا، من خلال تقسيمه إلى ثلاث المباحث:

المبحث الأول: نشأة شركات التدقيق الدولية ومكانتها ضمن مهنة المحاسبة

المبحث الثاني: تطور شركات التدقيق الدولية

المبحث الثالث: تأثير شركات التدقيق الدولية على معايير التقارير المالية الدولية "IFRS"

المبحث الأول: نشأة شركات التدقيق الدولية ومكانتها ضمن مهنة المحاسبة

لقد كانت نشأة شركات التدقيق منذ نهاية القرن 19 حيث تعد شركات Big من أهم وأقد شركات التدقيق الدولية، فقد انطلقت هذه الشركات من مجرد مكاتب محلية تطورت نتيجة لإقامة مكاتب في دول أجنبية وتكوينها لعلاقات مع مكاتب أخرى،الأمر الذي سمح لها بتكوين عمليات إندماج فيما بينها لتصبح مع مرور الوقت شركات ضخمة ومن ثمة شركات متعددة الجنسيات تتمتع بمكانة مرموقة ضمن المهنة.

المطلب الأول: نشأة الشركات الدولية الكبرى للتدقيق "Les Big Four"

تعود نشأة شركات التدقيق الدولية إلى نهاية القرن 19، ففي ذلك الوقت كانت هذه الشركات تنشط ضمن مكاتب خاصة بأعمال التدقيق والمحاسبة في بريطانيا وأخرى في الولايات المتحدة الأمريكية إلا أنها كانت تتمتع شهرة مكانتها فيما بعد من إقامة عمليات اندماج فيما بينها لتصبح فيما بعد شركات تدقيق تنشط خارج حدود دولها الرئيسية.

سوف نتطرق فيما يلي إلى نشأة شركات التدقيق الدولية وهي شركات Big التي تحتل المراكز الأولى دوليا من حيث رقم الأعمال وعدد الموظفين وعدد الدول المقيمة بها.

الفرع الأول: نشأة شركة "PWC" Price Waterhouse Coopers :

يعود نشأة مكتب PWC إلى قيام هذا الأخير بعدة عمليات اندماج ليصبح إلى ما هو عليه اليوم، حيث يمثل مكتب Price أول مكتب من حيث النشأة (سنة 1849) أين أسس من طرف

مكتب التدقيق William Cooper أسس سنة 1854 في لندن. وفي Samuel Lowell Price الخاص به في لندن الذي حمل اسم مكتب Cooppers Brothers بعدها تم التحاق مكتب Price بمكتب Price كشريك له ليصبح الاسم الجديد بذلك مكتب Waterhouse في سنة 1874.[1] في سنة 1890 تم إنشاء مكتب (مكتب تابع) في الولايات المتحدة الأمريكية. في سنة 1898 تم إنشاء مكتب Lybrand Ross Brothers and Montgomery في أمريكا، بعدها قام مكتب Price بالتحالف مع مكتب تدقيق Mcdonald Currie & Co من كندا إضافة إلى مكتب Lybrand Ross Brothers and Montgomery ليشكلوا مكتب Coopers & Lybrand. في سنة 1982 تم تأسيس Price Waterhouse World ليتم بعدها الاندماج الدولي بين مكتبي Price Waterhouse و Coopers & Lybrand في سنة 1998 ليصبح مكتب دولي باسم Price Waterhouse Coopers.[2]

الفرع الثاني: نشأة شركة "Deloitte"

تعود نشأة شركة إلى سنة 1845 أين قام William Deloitte بتأسيس مكتب التدقيق الخاص به بلندن حيث قام بعدها بفتح مكتب أيضا في الولايات المتحدة الأمريكية سنة 1880، بعدها قام مكتب Deloitte بالتحالف مع مكتب Haskin & Sells وشكلوا مكتب Deloitte Haskins & Sells "DHS". في سنة 1899 تم تاسيس المكتب اللندني لـ Sir George Touche حيث قام هذا الخير بالتحالف مع مكتب Ps Ross سنة 1958 ليكونوا مكتب Touche Ross International "TRI". في سنة 1968 قام Nobuzo Tomatsu بتأسيس

1 Historique du cabinet PWC, www.pwc.com, consulté le 10.09.2014.

2 Transposition des normes ISA sur le cabinet PWC, www.mémoireonline.com, consulté le 10.09.2014

مكتبه Tomatsu & Co في اليابان الذي أصبح سريعا المكتب الأول في بلده. في سنة 1989 التي تعد بمثابة سنة الانعراج بالنسبة للمكتبين "DHS"و "TRI" حيث تم التحالف الدولي بينهما هذا إضافة إلى انضمام مكتب Tomatsu & Co لهذا التحالف ليصبح اسم المكتب Deloitte Ross Tomatsu "DRT"، ليتغير هذا الاسم فيما بعد ليصبح Deloitte Touche Tomatsu "DTT".[1]

الفرع الثالث: نشأة شركة "Ernst & young"

لقد نشأ أول أحد مكاتب التدقيق المكونة لشركة سنة 1849 وهو مكتب Harding & Pullein بالمملكة المتحدة وفي نفس السنة دخل Fredrick Whinney إلى المهنة وأصبح شريك بالمكتب سنة 1859، بعدها قام هذا الأخير بتغيير اسم المكتب ليصبح Whinney Smith & Whinney"WSW" سنة 1894. في سنة 1903 تم تاسيس مكتب Erns & Ernst من طرف الأخوة Alwin و Theodor Ernstبـ Cleveland بالولايات المتحدة الأمريكية. في سنة 1906 تم تأسيس مكتب Arthur young & Company بـ Chicago في الولايات المتحدة الأمريكية. في سنة 1965 قام مكتب "WSW" بالتحالف مع مكتب Brown Fliming & Murroy ليشكلوا مكتب المحاسبة والاستشارة Whinney Murray. تم في سنة 1979 التحالف بين مكتب Whinney Murray ومكتب Erns & Ernst إضافة إلى مكتب آخر Turquand Barton Mahew من أجل تكوين مكتب Ernst & whinney. وفي سنة 1989 تم التحالف بين مكتب

1 Deloitte Historique, www.Shedefan.over-blog.com, consulté le 14.09.2014.

Erns & Young ليؤسسوا شركة Arthur young & Company ومكتب Ernst & whinney الدولية.[1]

الفرع الرابع: نشأة شركة "KPMG"

لقد انشأ أول كتب عضو في شركة KPMG سنة 1870 وهو مكتب William Barclay Plat &Co من طرف William Barclay Plat في المملكة المتحدة. في سنة 1897 تم تأسيس مكتب التدقيق Marwick Mitchell & Coمن طرف James Marwick مع تحالف Roger Mitchell في نيويورك بالولايات المتحدة الأمريكية.[2] وفي سنة 1917 أسس Piet Klynveld مكتب Klynveld Kraayenhof & Co في أمستردام بهولندا. لقد تم إقامة أول تحالف بين مكتبي التدقيق William Barclay Plat &Co و Marwick Mitchell & Co ليؤسسوا Peat Marwick Mitchell & Coفي سنة 1911 ليصبح اسم المكتب فيما بعد Peat Marwick International "PMI".في سنة 1979 تم التحالف بين مكاتب Reinhard Goerdeler و Klynveld Kraayenhof& Co و Maclintock Main Lafrentz ليشكلوا مكتب Klynveld Main Goerdeler "KMG".[3] بعد ذلك قام كل من المكتب Peat Marwick International و مكتب "PMI" بالتحالف ليؤسسوا شركة KPMG سنة 1987.[4]

يوضح الجدول الموالي التطور التاريخي للشركات الدولية الأربعة الكبرى "Les Big":

1 Les audits des projets financés par les bailleurs de fonds, cas d'un projet financé par la banque mondiale, consulté le 17.09.2014.
2 History, www.kpmg.com, consulté le 24.09.2014.
3 Dr. Reinhard Goerdeler, , www.kpmg.com, consulté le 24.09.2014.
4 KPMG, perso.menara.ma, consulté le 19.09.2014.

الجدول رقم (04): جدول التطور التاريخي لشركات التدقيق الكبرى

<table dir="rtl">
<tr><td>السنوات</td><td>سنة 1989</td><td>سنة 1998</td><td>سنة 2002</td></tr>
<tr><td>شركات التدقيق سنة 1970 "Big 8"</td><td>"Big 6"</td><td>"Big 5"</td><td>"Big 4"</td></tr>
<tr><td colspan="4">KPMG منذ تحالف KMG مع PMI سنة 1987</td></tr>
<tr><td>Arthur young & Company</td><td colspan="3" rowspan="2">Ernst& Young</td></tr>
<tr><td>Ernst & Whinney</td></tr>
<tr><td>Deloitte Haskins + Sells</td><td colspan="3" rowspan="2">Deloitte Touche Tohmatsu</td></tr>
<tr><td>Touche Ross Bailey & Smart</td></tr>
<tr><td>Price Waterhouse</td><td colspan="2" rowspan="2">PricewaterhouseCoopers</td></tr>
<tr><td>Coopers & Lybrand</td></tr>
<tr><td>Artuhr Anderson</td><td colspan="2">تصفية الشركة</td></tr>
</table>

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على:

1- Historique du cabinet PWC, Op-cit.
2- Transposition des normes ISA sur le cabinet PWC, Op-cit.
3- Deloitte Historique, Op-cit.
4- Les audits des projets financés par les bailleurs de fonds, cas d'un projet financé par la banque mondiale Op-cit.
5- History, www.kpmg.com, Op-cit.
6- Dr. Reinhard Goerdeler, , www.kpmg.com, Op-cit.
7- KPMG, perso.menara.ma, Op-cit.

المطلب الثاني: مكانة الشركات الدولية للتدقيق ضمن مهنة المحاسبة

غالبا ما نتطرق إلى كبريات الشركات الدولية للتدقيق حينما نتحدث عن مهنة المحاسبة وهي الشركات الأربعة الكبار "Big 4" أو شركات Big، حيث تمثل قدرتها على تلبية احتياجات المحاسبة والتدقيق للشركات المتعددة الجنسيات من أهم المميزات التي تمتلكها شركات التدقيق

الدولية والتي منحتها شهرة دولية. إن هذا التطور الذي شهدته شركات التدقيق يمثل مشكلا مهنيا في نفس الوقت لأنه يعتمد بصفة كبيرة على تقديم خدمات التدقيق والاستشارة في نفس الوقت،الأمر الذي ينجم عنه مخاطرة بالنسبة لأعمال التدقيق من خلال التأثير على استقلالية المدقق الذي يقوم بتدقيق أعمال التي ساهم فيها من خلال أعمال الاستشارة. الأمر الذي أدى وضع قواعد خاصة بعدم توافق "Incompatibilité" ممارسة النشاطين معا (التدقيق والاستشارة) في بعض الدول (المصادقة على الحسابات والاستشارة في التسيير). [1]

هذا وتمتلك شركات Big ميزة أخرى تتمثل في قدرتها إنشاء القواعد من خلال معايير المحاسبة ومعايير التدقيق التي يتم إدراجها ضمن القوانين الخاصة بأخلاقيات المهنة، وتحدد القواعد المهنية السلوكيات المهنية التي يجب إتباعها من طرف المهنيين خاصة فيما يتعلق بالأنشطة المتعارضة، وتنص معايير المحاسبة الدولية على كيفية التقييد المحاسبي لعمليات التسيير، بينما تنص معايير التدقيق على كيفية القيام بعملية فحص المحاسبة، أما فيما يتعلق بجانب أخلاقيات المهنة فهناك ارتباط بين معايير التدقيق الدولية وقانون أخلاقيات المهنة. ولقد شهدت هاته القواعدتطور ا بير ا على مستويي الإعداد والتطبيق في مختلف دول العالم.[2]

إن التحكم النسبي الذي يمارسه مهنيو شركات Big في إنشاء المعايير الدولية للمحاسبة والتدقيق ليس بدون نتائج بالنسبة للمهنيين الآخرين، حيث تلزمهم طبيعة المعايير الدولية بتطبيقها رغم عدم إمكانية مشاركتهم في إعدادها الأمر الذي يطرح إشكالية درجة تجانس هذه المعايير مع المعايير المحلية المطبقة على مجموعة معينة من الشركات والمهنيين. إلى أي مدى يلتزموا مهنيو

1 Carlos Ramirez, La place des grands cabinets d'audit multinationaux dans la profession comptable libérale, in Dédier Demazière et Charle Gadea, Sociologie des groupes professionnels, la Découverte « Recherche », 2010.
2Idem.

المحاسبة الناشطين في إطار مختلف عن ذلك المعمول به في الشركات التدقيق الدولية والشركات المتعددة الجنسيات؟

سوف نتطرق أولا إلى كيفية تطور شركات التدقيق الدولية الأنجلوسكسونية من مكاتب تدقيق إلى أن أصبحت مجمعات متعددة الجنسيات ومتعددة الخدمات، معتمدتا بذلك على انتشارها من خلال التوفيق بين نشاطي التدقيق والاستشارة، إن كانت هاته الممارسة المزدوجة للنشاطين (التدقيق والاستشارة) تمثل إحدى المسببات الرئيسية للفضائح المالية في سنوات 2000 الأمر الذي استدعى وضع مجموعة من القوانين من أجل منع الممارسة المزدوجة للنشاطين (قانون Sarbane Oxley في أمريكا و La loi de la sécurité financière في فرنسا).

كما أننا سوف ندرس استمرارية هيمنة شركات Big في مجالاتها من خلال اعتمادها على الدور الذي تلعبه في مسار المعايرة المحاسبية ومعايير التدقيق. ثم نقوم بتوضيح تحكم شركات Big المطلق في مجال تعريف ومعالجة المشاكل المحاسبية لكبريات الشركات، الأمر الذي يؤدي إلى عزل شركات Bigعن باقي المهنيين مما يؤدي إلى طرح إشكالية تماسك تجمع المهنيين.[1]

<u>الفرع الأول: نموذج أعمال شركات Big ومواجهة القواعد</u>

تحتل شركات Big المراتب الأولى ضمن التراتيب المهني مهما كان حجم النشاط الصناعي للدول التي تقيم فيها، هذا نظرا لحجم رقم أعمال هاته الشركات وكذا عدد موظفي هاته الشركات. ورغم قيام شركات Big بتطوير عروض الخدماتالخاصة بالشركات الصغيرة والمتوسطة إلا أنه تبقى الشركات الكبرى والمتعددة الجنسيات تمثل أكبر نسبة من رقم أعمال شركات Big. فبالنظر

1 Carlos Ramirez, La place des grands cabinets d'audit multinationaux dans la profession comptable libérale, Op-cit.

للى الشركات المدققة للشركات المدرجة ضمن مؤشر CAC40 في بورصة باريس ومؤشر FTSE100 في بورصة لندن نجد أن معظمها هي شركات KPMG, DELOITTE, PWC, EY.

تعتبر شركات Big مكاتب تدقيق أنجلوسكسونية ومكاتب محاسبة في الأصل، ماعدا شركة التدقيق ARTHUR ANDERSON (الشركة الخامسة في كبرى شركات التدقيق Big 5 سابقا)المندثرة ضمن الفضيحة المالية لسنة 2002 مع شركة ENRON، تعتبر شركة التدقيق (الأمريكية) الوحيدة التي طورت نفسها وتوسعت ذاتيا بإتباع مفهوم One firm concept. أي أن تطورها كان بإتباعطريقة التوسع الداخلي البحت. لقد أضحت شركات Big إلى ما هو عليه من خلال عمقها التاريخي الذي سمح لها بالتطور الذي شهدته إلى غاية الآن حيث قامت شركات Big بتأسيس عدة جمعيات مهنية في اسكتلندلوا إنجلترا وويلز حيث يعود تاريخ تأسيس مكاتب (شركات) Big إلى منتصف القرن 19 بحيث كان زبائنهم آنذاك كبريات الشركات المسعرة في بورصة لندن، بعدها أقيمت هذه المكاتب بسرعة في الولايات المتحدة الأمريكية في بداية سنة 1890.[1]

لقد كانت عملية إقامة شركات Big (البريطانية الأصل) في الولايات المتحدة الأمريكية بطريقة مرنة هذا نتيجة لوجود بيئة اقتصادية، قانونية وثقافية مماثلة لدولتها الأصلية. الأمر الذي ساعدها على إقامة تحالفات واندماجات مع مكاتب أمريكية.كل هاته العوامل ساهمت في تطوير شركات Big وتمكنت من استقطاب أهم الزبائن المتمثلين في الشركات المتعددة الجنسيات وكذا الزبون العمومي نظرا للإمكانيات المتوفرة لديها إضافة إلى شبكتها الدولية التي تمتلكها.قبل الحرب العالمية الثانية طورت شركات Big سلسلة من الخدمات الملحقة لخدمات المحاسبة التدقيق

1 Carlos Ramirez, La place des grands cabinets d'audit multinationaux dans la profession comptable libérale, Op-cit.

(النشاط الرئيسي)، حيث تتمثل هاته الخدمات الملحقة في خدمات الاستشارة الجبائية والاستشارة التنظيمية.

لقد استفاد نموذج أعمال شركات التدقيق الدولية من البيئة القانونية التي يعمل فيها خاصة وأنها تسمح نسبيا بالجمع بين نشاطي التدقيق والاستشارة. حيث أن هاته الخاصية نفسها مست أخلاقيات ممارسة مهنة المحاسبة فيما يتعلق باستقلالية المدققين الذين يقومون بتدقيق أعمال وا ٍجراءات مستشاري نفس شركة التدقيق.يمثل هذا التعدد في الخدمات "Pluridisciplinarité" بمثابة المحرك الرئيسي في تطور شركات التدقيق الدولية. لقد طورت هذه الشركات خدماتها من خلال نشاط التدقيق الذي يعتبر نشاطها الرئيسي الذي ارتبطت به بمهنة المحاسبة، وهو نفس النشاط الذي سمح لها بالاندماج مع المكاتب الأخرى إضافة إلى استغلال نشاط التدقيق من أجل عرض خدمات الاستشارة، حيث تسمح عملية التدقيق بالتعرف على النقائص ونقاط الضعف الموجودة على مستوى زبائنها الأمر الذي يمكن شركات Big من عرض خدمات الاستشارة،أي يعبر نشاط التدقيق بمثابة عملية تهيئة الأرضية من أجل تقديم خدمات الاستشارة الذي يعتبر أكثر ربحية. يعتبر التدقيق بحد ذاته صورة للإبداع فيما يتعلق بعرض الخدمات على مستوى شركات Big.حيث لم تتوقف عملية تعريفه وا ٍعادة تعريفه خلال القرن 20 فيما يخص أهدافه وتقنياته إلى أن أصبح خدمة من خدمات التأمينية المقدمة للزبائن "كحل من الحلول" (تدعيم مصداقية القوائم المالية) الأمر الذي يسمح لهم بتقليل مخاطر أنشطتهم.[1]تتبنى شركات التدقيق الدولية حاليا استراتيجية شراكة مع مكاتب التدقيق المحلية لمختلف الدول، لكن قبل تبنيها لهاته الاستراتيجية قامت بتكوين نسيج شبكتها الدولية بنفسها (إنشاء فروع لها في معظم الدول المتقدمة). كما تتبع

1 Carlos Ramirez, La place des grands cabinets d'audit multinationaux dans la profession comptable libérale, op-cit.

شركات التدقيق الدولية في سياسة إقامتها دوليا توقع زبائنها من الشركات المتعددة الجنسيات، خاصة من أجل القيام بأعمال التجميع المحاسبي للشركات الفرعية مع الشركة الأم. بعد إقامة شركات التدقيق الدولية في هاته الدول أصبح لديها مجموع من الزبائن المحليين فيها، مستجيبة بذلك للطلب على أعمال التدقيق الخاصة بالتسعير في أسواق البورصة.إن عملية تحالف مكاتب التدقيق المحلية مع شركات التدقيق الدولية أدت إلى زيادة حصص هذه الأخيرة في سوق التدقيق الدولية. ولقد أدى التطور الكلي لشركات التدقيق الدولية وخاصة شركات Big منها إلى تحويل طبيعة الأعمال. حيث كانت عملية الانتقال من مكاتب محاسبة أنجلوسكسونية إلى شركات دولية ضخمة متعددة الجنسيات والخدمات قادرة على تقديم خدمات بنفس الجودة في مناطق مختلفة في العالم. بانتهاج سياسة التحالف مع المهنيين المحليين، ضمن هذا التوجه تواجه شركات التدقيق الدولية التصنيف المحلي للمهنيين التي تحاول شركات التدقيق الدولية دمجهم ضمن مهنة واحدة.[1]

لم يكن هذا التطور بدون آثار سلبية. ففي الدول التي لا تتبع النموذج الليبرالي لاستقلالية المهنيين في مجال التدقيق و/أو تلك الدول التي وضعت مجموعة من القوانين المانعة، حيث وجدت شركات التدقيق الدولية مجموعة من المهنيين أو مجموعة من السلطات العمومية المتخوفين من قوة وحجم شركات Big خاصة مع الفضائح المالية التي نتجت عن الاقتصاد الرأسمالي في بداية القرن 21 (فضيحة شركة Arthur Andersson) التي تمثل أول تهديد بالنسبة لشركة التدقيق الدولية. على إثر هاته الفضائح قامت الولايات المتحدة الأمريكية بوضع قانون Sarbannes–Oxley المصادق عليه سنة 2002 الذي نص على تطبيق رقابة أكثر صرامة من طرف هيئة الأوراق المالية SEC وهيئات البورصة على مهنة المحاسبة والتشديد على أعمال

1 Carlos Ramirez, La place des grands cabinets d'audit multinationaux dans la profession comptable libérale, Op-cit.

التدقيق والاستشارة.أما في بعض الدول الأخرى أين يتم تنظيم المهنة من طرف السلطات العمومية فقد تم وضع قانون الأمن المالي LSF في فرنسا سنة 2003 الذي قدم مجموع من القوانين المانعة لازدواجية أنشطة التدقيق والاستشارة. ونتيجة لذلك أبح تطور شركات التدقيق الدولية ضمن محيط يحد من قدرتها على المنافسة في الحصول على حصص سوقية (بسبب منع ازدواجية خدمات التدقيق والاستشارة). لكن شركات Bigتعتمد على روافع أخرى من أجل مو اصلة توسعها وانتشارها دوليا، ومن بين هذه الروافع الأكثر فعالية هي قدرتها على التأثير على مسار معايرة الميدان المحاسبي وميدان التدقيق.[1]

الفرع الثاني: شركات Big ومعايرة المحاسبة والتدقيق

تعتبر المعارف المحاسبية بمثابة الموضوع الأساسي الذي حرك عملية المعايرة ابتداءا من القرن 20. فقد تم قيادة هذا الاتجاه (المعايرة) من طرف الجمعيات المهنية للدول الانجلوسكسونية وأهم مكاتب التدقيق أنذاك. بعد ذلك ولأسباب متعلقة بتقديم الأولوية لمستخدمي المعلومات المالية واستقلالية معدي القو ائم المالية تم تأسيس هيئات مختصة في إعداد المعايير المحاسبية كمجلس معايير المحاسبة المالية "FASB" سنة 1973 في الولايات المتحدة الأمريكية ولجنة المعايير المحاسبية"ASC" في بريطانيا. وتقتضي فلسفة المعايرة المحاسبية الانجلوسكسونية من خلال متغيراتها بأنه يجب على المحاسبة تقديم معلومات لفئة معينة من الأطراف الاجتماعية المتمثلة في المستثمرين. أما في الدول الأخرى مثل فرنسا وألمانيا والدول الاسكندنافية، فقد عرفت مهنة المحاسبة تطورا مرتبطا بالهيئات العمومية المكلفة بتنظيم المهنة(بالنصوص التشريعية). تعد عملية

1 Carlos Ramirez, La place des grands cabinets d'audit multinationaux dans la profession comptable libérale, Op-cit.

المعايرة المحاسبية بمثابة أداة لترشيد الاقتصاد الكلي بخدمة عدة أطراف من مستعملي المالية خاصة المستثمرين منهم.

أما فيما يتعلق بعملية المصادقة على الحسابات التي هي من اختصاص المهنيين فقط.فقد تم وضع معايير خاصة بها حيث انطلقت عملية المعايرة سنة 1930 على إثر الفضائح المالية التي وقعت أنذاك، الأمر الذي أدى إلى تكليف هيئة SEC بمهمة وضع معايير متعلقة بعملية تدقيق الهيئات المهنية المكلفة بمراقبة عملية المصادقة على حسابات الشركات المدرجة في البورصة.و اتبعت عدة دول نفس المسا وقامت بوضع معايير (محلية) للتدقيق.ولقد سعت هاته الهيئات إلى تكييف معاييرها مع معايير التدقيق الدولية ابتداءا من سنة 1980.

لقد كان لشركات Big دورا أساسيا في عملية معايرة المحاسبة والتدقيق، ففي الدول الأنجلوسكسونية يحتلوا ممثلو شركات Big مناصب عليا على مستوى الهيئات المهنية. كما تم تقديم مختلف خبرات وممارسات مؤسسو شركات Bigفي دلائل مهنية لتصبح كمر اجع للمهنيين. لم تكن شركات Big سباقة في عملية إنشاء الهيئات المهنية الخاصة بالمعايرة لكنها قدمت مجموعة من مستخدميها من أجل خدمة هاته الهيئات.[1]

تعتبر شركات Big بمثابة الشركات الوحيدة والحصرية ضمن المهنة التي تضم الحجم الكافي من الموارد البشرية من أجل وضعها لفائدة هيئات المعايرة. كما أنها تعتبر الشركات الوحيدة التي لديها الكفاءة والمهارة التقنية اللازمة لمتابعة العمليات المعقدةوالمر كبة الخاصة بمسار إعداد المعايير الخاصة بالشركات الكبرى.

1 Carlos Ramirez, La place des grands cabinets d'audit multinationaux dans la profession comptable libérale, op-cit.

أما فيما يتعلق بالدول التي لا تتبع نموذج الاقتصاد الانجلوسكسوني، تؤثر شركات Big على مسار المعايرة من خلال تدويل هاته الأخيرة.ابتداءا من نشأة لجنة معايير المحاسبة الدولية IASC سنة 1973 التي تأسست من طرف مجموعة من مهنيي شركات التدقيق الدولية. والتي تكونت في بدايتها من غالبية المهنيين البريطانيين للتأثير على لجنة الاتحاد الأوروبي،وتطور هذا التأثير مع تحول لجنة معايير المحاسبة الدولية IASCإلى مجلس معايير المحاسبة الدولية IASBسنة 2000 أين أصبح هذا المجلس يؤثر على غالبية دول العالم من خلال توجههم نحو المعايرة الدولية والتي تعتبر بمثابة المرحلة الحاسمة لعملية تدويل المعايير المحاسبية،حيث قرر مجلس الاتحاد الأوروبي سنة 2000 التنازل عن عملية تعديل المرجعية المعيارية للمحاسبة وتبني معايير الإبلاغ المالي IFRSبتطبيقها على القوائم المالية المجمعة للشركات المدرجة في بورصة الاتحاد الأوروبي.أما بالنسبة لمعايير التدقيق الدولية نهجا مماثلا حيث يتم إعدادها على مستوى الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC. حيث يكلف مجلس يكلف مجلس معايير التدقيق والتأكد الدوليةIAASB التابع لهيئة IFACبمعايرة التدقيق وتقوم لجنة المدققين العابرة للحدود بتمثيل شركات Big على مستوى هيئة IAASB.[1]

من هذا المنطلق أضحت شركات التدقيق الدولية الشركات الوحيدة تقريبا التي تعرض خدمات الخبرة فيما يخص عملية تطبيق المعايير الدولية للمحاسبة والتدقيق باعتبارها أحد الأطراف المشاركين في إعداد هاته المعايير، الأمر الذي نتج عنه تكوين شركات Big نوع من الخدمة الحصرية ضمن نشاطاتها.لقد أعدت هاته المعايير للشركات المتعددة الجنسيات بالدرجة الأولى حيث تتطلب درجة من الكفاءة والخبرة من أجل التمكن من تطبيقها والمشاركة في إعدادها،مما منح

1 Carlos Ramirez, La place des grands cabinets d'audit multinationaux dans la profession comptable libérale, Op-cit.

الأفضلية لشركات Big باعتبارها الشركات المختصة في تقديم خدمات المحاسبة وتدقيق الشركات المتعددة الجنسيات وكذا معالجة مشاكلها بصفة عامةالتي تسعى إلى إيجاد حلول لهاحتى وا ٍن تعرضت شركات Big إلى مجموعة من القوانين المانعة والتي تحد من خدماتها (القوانين التي وضعت على إثر فضيحة شركة Anderson وشركة Enron. أما فيما يخص باقي أعضاء المهنة (غير شركات Big) فلم تكن عملية تبني المعايير الدولية لصالحهم لأنها (المعايير الدولية) تساهم في إنشاء عالم أو محيط آخر غير المحيط الذي تعمل به والذي يخضع للقواعد والمعايير (تنص إجراءات إعداد المعايير الدولية على أن تكون بمشاركة جميع أعضاء المهنة "شركات التدقيق الدولية إضافة إلى مكاتب التدقيق المحلية" من اجل التعبير عن وحدة المهنة).[1]

الفرع الثالث: توافق مهنيي المحاسبة

إن عملية وضع وتحرير بعض القواعد المهنية من طرف شركات Big بهدف الحصول على حصص سوقية جديدة أو مساهمتها في إعداد معايير التسجيلات المحاسبية وعملية مراقبتها، يعد إشكالا بالنسبة للمحاسبين المهنيين الآخرين خاصة لمعارضي اتجاه تقسيم المهنيين على أساس حجم مكاتبه (عدد المستخدمين).تقتضي استراتيجية شركات التدقيق الدولية في حقيقة الأمر إلى عزل نفسها عن بقية أعضاء المهنة الأمر الذي يؤدي إلى طرح إشكالية تأثير هذا التوجه على وحدة مهنة المحاسبة.كذلك الأمر بالنسبة للمعايير هل هي مطبقة على جميع المهنيين أو على فئات أو أعضاء معينة فقط؟. يمكننا الإجابة عن هذا التساؤل من ناحية الأولى من خلال لجوء هاته المعايير إلى تقنين استفادة المستثمرين من المعلومة المحاسبية والمالية بالدرجة الأولى وكذا عملية مراقبة هاته المعلومات للتأكد من صحتها، أما فيما يتعلق بالشركات غير المدرجة في

1 Carlos Ramirez, La place des grands cabinets d'audit multinationaux dans la profession comptable libérale, op-cit.

البورصة فيجب أن يخصص لهم معايير خاصة بهم مثل ما هو معمول به في المملكة المتحدة التي قامت بتخصيص معايير التقارير المالية للمؤسسات المصغرة، أو بإعفاء الشركات غير المدرجة في البورصة مثل ما هو مطبق في الولايات المتحدة الأمريكية بالنسبة للشركات غير المسجلة في هيئة SEC فهم غير ملزمين بتطبيق معايير المحاسبة ومعايير التدقيق الأمريكية.إن تطور شركات Big وكذا مساهمتهم تدويل المحاسبة والتدقيق أدى إلى فصل الجانب المحلي عن البعد الدولي بإنشاء طبقة خاصة بالشركات الكبرى المسعرة والمهنيين الذين يقدمون لهم خدمات اعتياديا.إلا أنه لا يمكن تطبيق هذا الحل بالنسبة لجميع الدول خاصة لتلك التي لها تصميم محاسبي مغاير،فعلى سبيل المثال فرنسا أين تعتبر المحاسبة على أنها ملكية عمومية بالنسبة لمخرجاتها كما تعتبر أداة لإعلام المستثمرين وتستخدم أيضا لأغراض أخرى مثل حساب الضرائب و إعداد المحاسبة الوطنية. هذا في حين يجب إخضاع المحاسبة (حسب مفهوم المعايرة الدولية) إلى نظام يتأسس على تطبيق المعايير علىأكبر مجموعة من المتعاملين حتى وا ن استلزم ذلك تطبيق خاص أو متدرج من أجل تجنب تطبيق المعايير المتسمة بالتعقيد على جميع المؤسسات.[1]

إن تبني المعايير الدولية من طرف مختلف الدول (على المستوى المحلي) ليس بدون مخاطر (مثل الفروقات التي يمكن أن تنشأ نتيجة لتبني مرجعية جديدة)،حيث تمثل هاته العملية بمثابة وضع مجموعة من المهنيين ضمن نفس المحل الأمر الذي يؤدي إلى ظهور فوارق نتيجة لاتجاههم نحو الاحتفاظ بممارساتهم المهنية. حيث ظهرت هاته الإشكالية في المملكة المتحدة حين تم تطبيق البند الثامن من المرسوم الأوروبي المتعلق بكيفية اعتماد الأشخاص المكلفين بالتدقيق القانوني للحسابات، الأمر الذي استدعى وضع إجراءات خاصة بفحص، مراقبة وتحليل جودة

1 Carlos Ramirez, La place des grands cabinets d'audit multinationaux dans la profession comptable libérale, op-cit.

خدمات المدققين من طرف الهيئات المهنية. حيث كانت تقام هاته الرقابة عن طريق دورات التفتيش الأمر الذي اعترض عليه مكاتب التدقيق الصغيرة بسبب تطبيق رقابة مماثلة على تلك المطبقة في شركات التدقيق الدولية التي تطبق (وتساهم في إعداد) معايير المحاسبة ومعايير التدقيق، بحيث لا يمكن لمكاتب التدقيق الصغيرة توفير القدر الكافي من الدلائل من أجل الحكم على نوعية خدماتهم (عكس شركات التدقيق الدولية).فمن بين خصائص هاته المعايير أنها حيادية ودولية وتعكس تصميم خاص للخبرة في المحاسبة والتدقيق وكذا خبرة معديها ومصمميها(المعايير) وفق صورتها واستعمالاتها.

تعتبر عملية تعريف وتطبيق القواعد المحاسبية ومراقبة تطبيقها بمثابة المحرك الأساسي لتطور مهنة المحاسبة الحرة. كما تمثل هاته القواعد المسار الذي يسمح لمصمميها بالحصول على السلطة ضمن المهنة بصورة حيادية وبالتالي فرض منطق سيطرة شركات التدقيق الكبرى الأمر الذي يعترض عليه باقي أعضاء المهنة. من بين مفارقات شركات التدقيق الدولية أنها لم تقم سوى بالتحكم العددي لمكاتب التدقيق المتوسطة والصغيرة الحجم التي تعتمد في استمراريتها على مجموعة من الزبائن التي تختلف عن تلك الخاصة لدى شركات التدقيق الدولية. من جهة أخرى، يدرك مهنيوا مكاتب التدقيق المحلية (المتوسطة والصغيرة الحجم) مكانة شركات التدقيق الدولية في إعداد معايير المحاسبة الدولية ومعايير التدقيق الدولية،إن هذا التعارض بين المسيطِر والمسيطَر لمهنة المحاسبة يبعث إشكالية أساسية المتمثلة في الدور الذي يجب أن تلعبه المحاسبة والمراقبة القانونية لها في المجتمع.[1]

1 Carlos Ramirez, La place des grands cabinets d'audit multinationaux dans la profession comptable libérale, op-cit.

إن تدويل عملية إعداد معايير المحاسبة وكذا معايير التدقيق ساهمت في الفصل بين الجانبين المحلي والدولي، الأمر الذي يطرح التساؤل حول العلاقة بينهما. كما أدت عملية تطبيق المعايير الدولية (للمحاسبة والتدقيق) على المستوى المحلي إلى طرح علامة استفهام حول وضعية المحاسبة وتنظيم المهنة. فهل تسعى عملية استيراد القواعد الدولية (دون إقامة تعديلات وتغييرات عليها) التي تساهم في التصميم المحاسبي مع العلم أن هاته المعايير موجهة للشركات المسعرة، وإعفاء الشركات والهيئات غير المسعرة من تطبيقها في حالة أو وضع معايير خاصة بها؟ أو يمكننا تكوين فكرة عن المحاسبة بأنها ملكية عمومية،ما يعني اعتمادها على قواعد عامة تطبقها جميع المؤسسات والمهنيين والعمل على تهيئة الأرضية باعتماد أسلوب التدرج في تطبيق هاته القواعد؟

إن الإجابة على هاته الأسئلة ليست بسيطة لكن مما لا شك فيه أن عملية فرض هاته القواعد في مختلف الدول تحتاج إلى قدرة ومرونة في عملية إدماج قواعد مهنية غير معتادة. [1]

لقد أدى تعدد خدمات الشركات الدولية للتدقيق وكذا تعدد جنسياتها إلى طرح انتقادات عديدة لها مما استوجب عليها إظهار مدى ارتباطها الرسمي بالمهنة بهدف تعايش مع باقي المهنيين مع هاته الشركات. إن هذا التصنيف المهني الذي يقسم المهنيين إلى صنفين (شركات التدقيق الدولية وباقي أعضاء المهنة) يمثل حاجة ملحة؛ فلو افترضنا عدم تواجد شركات التدقيق الدولية لما أمكن للشركات المتعددة الجنسيات اللجوء إليها مما يستوجب اعتمادها على المهنيين الآخرين "الصغار" الذين لا يملكون خبرة وطبيعة خدمات شركات التدقيق الدولية. ويمثل هذا التصنيف أيضا مصدر للقلق؛ بسبب مشاركة شركات التدقيق الدولية خاصة شركات Big في

1 Carlos Ramirez, La place des grands cabinets d'audit multinationaux dans la profession comptable libérale, op-cit.

تطوير نموذج مهني خاصة بها فقط والذي يبدي أنه يرتكز على النشاط التجاري على حساب الجانب المهني.

يدرك مهنيو مكاتب التدقيق الصغيرة والمتوسطة المكانة المرموقة التي تمنحها شركات التدقيق الدولية لمهنة المحاسبة، لذى يسعى هؤلاء المهنيون إلى الاتجاه إلى إنشاء إطار مهني خاص بهم من خلال وضع هيئات محلية للمحاسبين والمدققين المختصين في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة الحجم.

المبحث الثاني: تطور الشركات الدولية للتدقيق

لقد تطورت شركات التدقيق الدولية بعد تحصلها على شهرة ومشروعية دوليتين،حيث تقاس شهرة باستخدام أدوات القياس الاقتصادي حسب المدخلين التقليدي والحديث،يعتمد المدخل التقليدي على مجموعة من المقاييس الكمية ومؤشرات التقييم، أما المدخل الحديث فيعتمد على معايير كيفية من أجل قياس شهرة شركات التدقيق الدولية.أما فيما يتعلق بقياس مشروعية شركات التدقيق الدولية فيتم استخدام أدوات القياس الاجتماعي والثقافي باستخدام تصنيف Suchman من أجل توضيح العلاقة بين شركات التدقيق الدولية ومحيطها الاجتماعي والثقافي.[1]

المطلب الأول: قياس شهرة الشركات الدولية للتدقيق باستخدام أدوات القياس الاقتصادي

تعرف الشهرة "Notoriété" بأنها:" درجة أو مقدار السمعة التي تتمتع بها المؤسسة أو العلامة أو منتج معين لدى الجمهور" ولقياس هذه الشهرة لابد لنا من استخدام مجموع من الأدوات. وتعتبر الشهرة مفهوما متعدد الأبعاد، حيث يمكن أن يكون لشركات التدقيق عدة أنواع من الشهرة التي تعتمد على خصائص متعلقة بالشركات المدققة (الزبائن) و/أو بشركات التدقيق نفسها، وتسمح الأبعاد المتعلقة بالشهرة بقياس السمعة الإجمالية الناجمة عن الشعار التنظيمي أو تبعية شركة التدقيق للشركة الأم.

---

1 Sana Saidi Sellami, Les mesures de développement des cabinets d'audit internationaux : Vers un élargissement du champs des mesures par le concept de la légitimité, centre de recherche en gestion, Toulouse. Publié dans : la comptabilité, le contrôle et l'audit entre changement et stabilité, France, 2008.

لقد تم إجراء عدة أبحاث في مجال قياس شهرة شركات التدقيق حيث اعتمدت معظم هاته الأبحاث على أدوات محدودة أو مبسطة وليست مقاييس شاملة، واتفقت هاته الأبحاث على أنه تتباين درجة شهرة شركات التدقيق حسب حجمها أي أنه كلما كانت هاته الشركات أكبر وأضخم كلما زادت درجة شهرتها، كذلك الأمر بالنسبة لزبائن شركات التدقيق.

بصفة عامة تأخذ أحجام شركات التدقيق و/أو أحجام زبائنهم مفهومها الحقيقي من خلال اللجوء إلى مجموعة من النظريات التي تربط ما بين حجم شركة التدقيق أو حجم الشركة الزبونة. من بين هاته النظريات يمكننا الاعتماد على نظريات الاقتصاد الصناعي Théories de l'économie industrielle.[1] التي تشرح مختلف أنواع أحجام الشركات وتسمح بالمقارنة بينها (الأحجام) وعلاقتها بمستويات التنافسية الخاصة بهاته الشركات في سوق التدقيق. إجمالا يفرق الاقتصاديون بين النموذج التقليدي والنموذج العصري المنبثقان من نظريات الاقتصاد الصناعي. حيث يمكننا الاعتماد على كلا النموذجين (التقليدي والحديث) فيما يتعلق بشركات التدقيق من أجل تفسير أحجام الشركات الدولية التي تنشط في مجال تقديم الخدمات. ضمن هذا السياق يمكننا تقديم تصنيف لأدوات القياس الاقتصادي لشهرة شركات التدقيق الدولية.

يعتمد الصنف الأول على النسب التقليدية وكذا على على مؤشرات Herfindahl التي تعتمد على رقم الأعمال، عدد الشركات المدققة (الزبائن) وغيرها من المعلومات و المعطيات تندرج هاته الأدوات(القياس الاقتصادي) في مجال المدخل التقليدي لنظريات الاقتصاد الصناعي. أما الصنف الثاني (النموذج الحديث) فيتم الاعتماد على نماذج أتعاب التدقيق الممنوحة من طرف

1 Sana Saidi Sellami, Op-cit.

الشركات المدققة (الزبائن) التي تسمح بمقا نة المحددات المتعلقة بالعرض والطلب على خدمات التدقيق.

يمكننا عرض الصنفين المتعلقين بأدوات القياس الاقتصادي لشهرة شركات التدقيق الدولية حسب الشكل التالي:[1]

1 Sana Saidi Sellami, Op-cit.

الشكل رقم (02): تصنيف أدوات القياس الاقتصادي

أدوات القياس الاقتصادي لشهرة شركات التدقيق الدولية

المدخل الحديث لنظريات الاقتصاد الصناعي

محددات العلاقة غير المباشرة بين العرض والطلب

نموذج أتعاب التدقيق

المتغيرات غير المستقلة:

- لوغاريتم أتعاب التدقيق، لوغاريتم أتعاب التدقيق المضبوطة حسب مؤشر التضخم، أتعاب التدقيق/مج الأصول.

المتغيرات المستقلة:

- دوران مكاتب التدقيق ومتغيرات الرقابة (مج الأصول، الأصول الجارية/د.ق.أ، مردودية الاستثمار، معدل السيولة، د.ط.أ/مج أصول، نسبة الخسارة)
- لوغاريتم مج الأصول، تسبيقات مستلمة، المخزونات/مج الأصول، المبيعات بالعملة الصعبة/مجموع المبيعات، اندماج مكاتب التدقيق.
- لوغاريتم مجموع الأصول، الأصول الجارية/مجالأصول، مردودية الاستثمار، د.ط.أ/مجالأصول، عدد الفروع (شركة التدقيق) الأجنبية/إجمالي عدد الفروع.
- مصاريف مستخدمي شركات Big/مج مصاريف مستخدمي جميع شركات التدقيق في السوق، لوغاريتم مج الأصول، د.ط.أ/مج الأصول، مردودية الاستثمار، القطاع الصناعي، الربح المضبوط بمعدل التضخم، تواجد/غياب المدققين الداخليين.
- مج الأصول، لوغاريتم الدوران المضبوط حسب معدل التضخم، الديون/مج الأصول، عدد الشركات الفرعية، مردودية رأسمال، الربح المضبوط بمعدل التضخم، المكاتب المرتبطة بشركات Big.
- مج الأصول، المخزون، شركاء شركات Big، النتيجة، نسبة الزبائن المحققين خسارة، القطاع الصناعي، رأي المدقق، المبيعات بالعملة الصعبة، أقدمية شركات Big.

المدخل التقليدي لنظريات الاقتصاد الصناعي

العلاقة السببية المباشرة بين بنية السوق (حجم الشركات) والاستراتيجية والأداء الاقتصادي	
مؤشرات Herfindhal **حجم مكاتب التدقيق**	**النسب التقليدية** **حجم مكاتب التدقيق**
- عدد العهدات المعروضة	- عدد الشركاء لكل مكتب تدقيق
- عدد الموظفين لكل مكتب - عدد فروع شركات التدقيق - تكلفة تقديم خدمة معينة. - عدد الموظفين المؤهلين. - مصاريف الموظفين. **حجم الشركات المدققة (الزبائن)**	- عدد الشركات التابعة لكل شركة Big - تكلفة تقديم الخدمة - عدد المستخدمين المؤهلين - مصاريف المستخدمين - عدد العهدات المعروضة. **حجم الشركات المدققة (الزبائن)**
- رقم الأعمال (الجذر التربيعي لرقم الأعمال).	- رقم الأعمال (الجذر التربيعي لرقم الأعمال).
- أتعاب التدقيق المدفوعة من طرف الشركات المدققة (الزبائن). - الدخل الصافي. - مج الأصول (الجذر التربيعي لمج الأصول)	- الدخل الصافي. - مج الأصول (الجذر التربيعي لمج الأصول) - القيمة السوقية (في البورصة)

Source : Sana Saidi Sellami, Op-cit

لقد تم الاعتماد على عدة دراسات أجريت في دول مختلفة حول أدوات القياس الاقتصادي لشهرة شركات Big.

المطلب الثاني: أدوات القياس الاقتصادي حسب المدخل التقليدي

حسب المدخل التقليدي لقياس شهرة شركات Big، توصل الباحثون الاقتصاديون إلى وجود علاقة سببية مباشرة ما بين هياكل السوق بما في ذلك الاستراتيجيات السوقية المتبعة من طرف الشركات والأداء الاقتصادي. وتتمثل العوامل المؤثرة في هيكلية السوق وكذا الإستراتيجية السوقية لكل مورد في عدد موردي الخدمات فيه، الحصة السوقية لكل مورد، الهيكل الخاص بأتعاب التدقيق.[1]

لقد تم إجراء عدة أبحاث حسب المدخل التقليدي لأدوات القياس الاقتصادي على إثر الإنداماجات العديدة التي قامت بها شركات Big وأثرها على سوق التدقيق الأمر الذي استدعى بهاته الدراسات إلى قيامهم بتحليل هيكلية السوق بالاعتماد على النسب التقليدية ومؤشرات Hefindahl. ويمثل الشكل الموالي العلاقة المباشرة بين سلوكيات الفاعلين في السوق، هيكلة السوق وأداء الشركات (الموردين):

الشكل رقم (03): إضافة المدخل التقليدي لنظرية الاقتصاد الصناعي



Source : Sana Saidi Sellami, Op-cit

1 Sana Saidi Sellami, Op-cit.

سوف نقوم فيما يلي بعرض حيثيات المدخل التقليدي لأدوات القياس الاقتصادي لشهرة شركات Big من خلال النسب التقليدية ومؤشرات Herfindahl.

الفرع الأول: النسب التقليدية

تستخدم النسب التقليدية الخاصة بعرض خدمات التدقيق عموما من أجل تحديد الكفاءة الاقتصادية لشركات التدقيق الدولية لتحديد الحصص السوقية انطلاقا من حجم شركة التدقيق أو حجم الشركات التي تقدم لها خدمات التدقيق (الزبائن). فمن أجل قياس أحجام شركات التدقيق يتم الاعتماد على معايير كمية مختلفة التي تمثل حجم الموارد الملموسة وغير الملموسة لشركات التدقيق الدولية. ففي بعض الدراسات تم استخدام النسب التقليدية في حجم مصاريف الموظفين لكل شركة Big،عدد الشركات التابعة لشركة التدقيق الدولية، عدد العهدات الممنوحة من طرف شركات Big، الأتعاب المقبوضة لكل شركة تدقيق دولية. بصفة عامة يمكننا القول بأن جميع النسب التقليدية تهدف إلى تحديد نسبة معينة من الدخل المرتبط بتقديم خدمة التدقيق إلى الدخل الإجمالي المتحصل عليه لكل شركة Big.

في نفس السياق اعتمدت بعض الدراسات الأخرى في تحديد الوزن الاقتصادي (الشهرة) لشركات Big على تطبيق عملية القياس الاقتصادي على الشركات المدققة (الزبائن) بالاعتماد أساسا على حجم رقم الأعمال هاته الشركات.

كما أنه هنالك بعض الأبحاث التي اعتمدت على جانب مغاير لحجم شركات التدقيق الدولية أو حجم الشركات الزبونة، وهو جانب الخصائص المتعلقة بالشركاء الفاعلين في شركات التدقيق الدولية مثل عدد الموظفين، عدد الموظفين المؤهلين (الكوادر). إضافة إلى اعتماد بعض الأبحاث على المعلومات التي توفرها القوائم المالية للشركات الزبونة، كمجموع الأصول. كما يمكن الاعتماد على القيمة السوقية "La valeur boursière".[1]

يمكننا القول في الأخير أن هاته النسب هي نسب بسيطة وسهلة الحساب إلا أنها تعاني من قصور فيما يتعلق بالحجم الفعلي لشركات التدقيق الدولية وكذا حجم شركاتهم الزبونة.

---

1 Sana Saidi Sellami, Op-cit.

الفرع الثاني: مؤشرات Herfindahl

تعرف مؤشرات Herfindahl بأنها:"تلك المحددات التي تعتمد في قياسها على مجموع الحصص السوقية لكل شركة تدقيق دولية" فإذا كان السوق يضم عدد (ن) من شركات (أو مكاتب) التدقيق يتم تحديد المؤشر من خلال عملية $\frac{1}{ن}$ في حالة ما إذا كان عدد الحصص السوقية موزعة بالتساوي ما بين شركات التدقيق.ويكون المؤشر مساويا لـ 1 إذا كان السوق محتكرا من طرف شركة تدقيق واحدة. لقد تم تبني مؤشر Herfindahl من طرف عدة دراسات حيث يقوم هذا المؤشر بتحديد الحصة السوقية لمكتب التدقيق كما يلي:

$$\text{مؤشر Herfindahl} = \frac{(\text{رقم أعمال الشركات الزبونة لشركة التدقيق})^2}{(\text{إجمالي رقم أعمال الشركات الزبونة في سوق التدقيق})^2}$$

يستعمل مؤشر herfindahl أيضا من أجل قياس حجم الشركات في قطاعات مختلفة وكذا لكل سوق تنشط فيه شركات التدقيق الدولية على حدى. وبغض النظر عن الهدف الأساسي الذي وضع من أجله هذا المؤشر المتمثل في تحديد الحصص السوقية لشركات التدقيق الدولية في كل دولة تنشط فيها، يقوم المؤشر بإعطاء صورة اقتصادية أكثر وضوحا ودقة لقطاع خدمات التدقيق مقارنة بالنسب التقليدية المذكورة سالفا.[1]

المطلب الثالث: المدخل الحديث لأدوات القياس الاقتصادي

يتوجه المدخل الحديث لأدوات القياس الاقتصادي نحو العلاقة المباشرة التي تعتمد على محددات العرض والطلب، حيث يعتبر توجها نفعيا من أجل استيعاب العلاقة ما بين هيكلة السوق، سلوك العناصر الفاعلة فيه (موردي وزبائن خدمة التدقيق) وكذا أداء شركات التدقيق، حيث تمكن هاته المحددات (العرض والطلب) من إيجاد حالة التوازن في السوق. وعليه يمكننا القول بأن تطور حجم شركات التدقيق لا تنجم عنه آثار سلبية فقط إنما يمكنه أن يولد لنا أثرا استراتيجيا يقوم ببعث العلاقة بين هيكل سوق التدقيق والأداء الاقتصادي لشركات التدقيق. ويتعلق هذا الأخير (تطور حجم الشركات) أيضا بقدرة موردي الخدمات (التدقيق) على تحسين كفاءة خدماتهم لهذا عادة ما

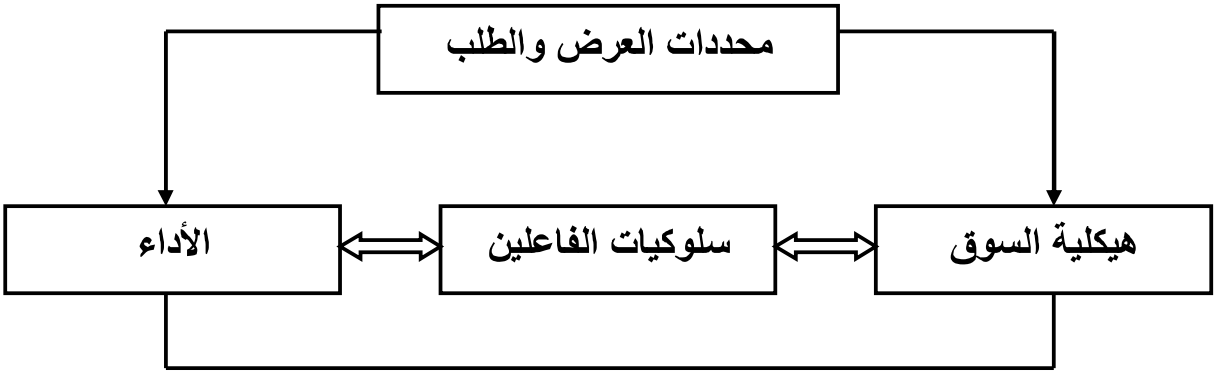
---

1 Sana Saidi Sellami, Op-cit.

يتجه الباحثون لاستعمال نموذج أتعاب التدقيق لتحليل حجم شركات التدقيق للتوصل إلى تحديد حالة التوازن ما بين العرض والطلب في سوق التدقيق.

يوضح لنا الشكل الموالي العلاقة (غير المباشرة) التي تستعمل في إطار المدخل الحديث لنظرية الاقتصاد الصناعي:[1]

الشكل رقم (04): إضافة المدخل الحديث لنظرية الاقتصاد الصناعي



Source : Sana Saidi Sellami, Op-cit

إضافة إلى ما سبق يستند المدخل الحديث لأدوات القياس الاقتصادي على خصائص المتعلقة بالعرض والطلب على خدمة التدقيق ضمن إطار نموذج أتعاب التدقيق الذي يسمح بتقديم صور ة لخصائص الشركات المدققة (الزبائن) بالتوازي مع خصائص شركات التدقيق، بمعنى آخر يقوم هذا النموذج بتحليل أتعاب التدقيق انطلاقا من خصائص الشركات المدققة (الزبائن). لقد تم وضع هذا النموذج من خلال الأبحاث التحليلية والوصفية التي تقوم بدراسة العلاقة بين المتغير التابع (أتعاب التدقيق المقبوضة من طرف شركات Big أو هذه الأخيرة معدلة حسب معدل التضخم) والمتغير المفسر الذي يدرس خصائص الشركات المدققة (الزبائن) "أهمها أحجام هاته الشركات" التي تستمد من معلومات القوائم المالية ومختلف المؤشرات والنسب. إلا أن هذا المدخل

1 Sana Saidi Sellami, Op-cit.

يمكن أن ينجم عنه بعض الانحرافات نتيجة لوجود اختلاف في طبيعة المتغيرين (التابع والمفسر) مما أدى إلى إتباع طريقتين من أجل التقليل من هاته الانحرافات المحتملة **فالطريقة الأولى** تتمثل في إدراج متغيرات الرقابة مثل المتغيرات الكيفية المتمثلة في اندماج شركات التدقيق الكبرى، قطاع نشاط الشركات المدققة (الزبائن)، وجود أو غياب المدققين الداخليين لدى الشركة الزبونة، مصاريف المستخدمين، عدد الشركات التابعة لشركة التدقيق والمقيمة في الخارج. أما **الطريقة الثانية** فتتمثل في معايرة معادلات التقليل للمعطيات مثل الجذر التربيعي لمجموع الأصول أو بإدراج اللوغاريتم الطبيعي.

المطلب الرابع: ماهية مقاييس تطور الشركات الدولية للتدقيق

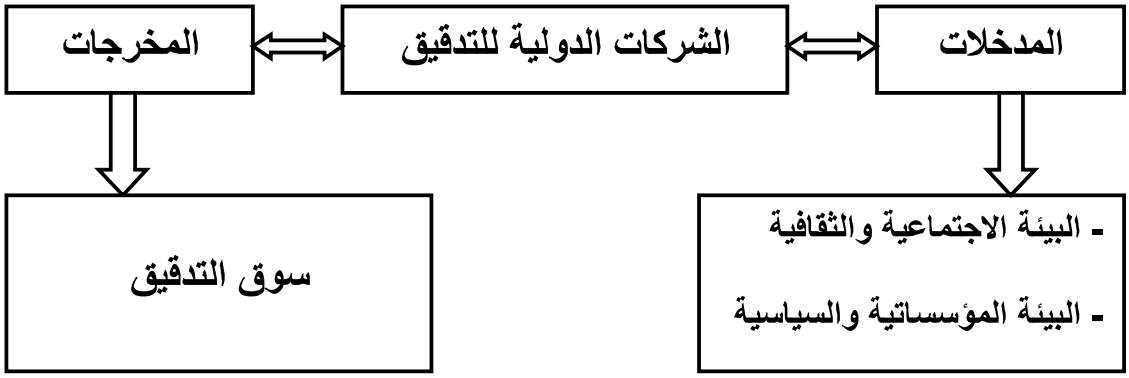
يعتبر تطور هيكل السوق بمثابة النتيجة التي تترتب عن نمو وزيادة الحصص السوقية لشركات التدقيق الدوليةفمن يرى البعض أن تعاظم الحصص السوقية لشركات التدقيق الدولية يكون بسبب عمليات الاندماج البينية التي قامت بها، ومن جهة أخر يرى البعض الآخر أن هاته الاندماجات لها أثر سلبي أو حيادي على الحصص السوقية لشركات التدقيق الدولية.يكمن السبب الرئيسي وراء هذا التباين في نتائج الدراسات في اختلاف المداخل المتبعة. إلا أن جميع هاته الدر اسات متفقة حول هيمنة شركات التدقيق الدولية لسوق التدقيق. بالتالي السؤال الذي يجب علينا طرحه هو كيف يتم قياس تطور الشركات الدولية للتدقيق؟ من أجل الإجابة على هذا التساؤل نقوم بوضع الإطار التحليلي الذي يسمح بالتعرف على مستوى القياس.

سنتطرق من خلال هذا الإطار التحليلي لبيئة تطور شركات التدقيق الدولية، حيث يوضح لنا الشكل الموالي أهم عناصر هذا الإطار:[1]

---

1 Sana Saidi Sellami, Op-cit.

الشكل رقم (05): البيئة الخاصة بتطور شركات التدقيق الدولية



Source : Sana Saidi Sellami, Op-cit

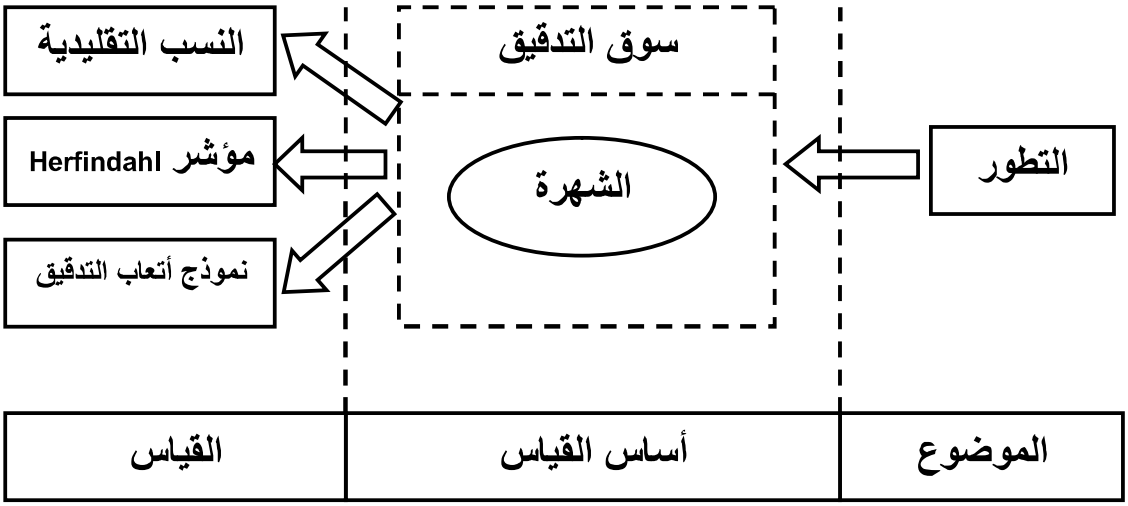
تتمثل مخرجات شركات Big في سوق التدقيق (مثل كل سوق خدمات) الذي يعتبر بمثابة المكان الذي يلتقي فيه عارضوا وطالبوا خدمات التدقيق، ويكون الطلب فيه متعلق بالتغير في حجم عرض خدمة التدقيق. تقاس عروض التدقيق باستعمال مؤشر كيفي متعلق بالاستجابة لحاجات زبائن التدقيق بالتالي يمكننا القول بأن الطلب على التدقيق هو نمو للعرض عليه الأمر الذي يبين لنا مدى توافق خدمات التدقيق لتوقعات الشركات الزبونة.

يمكننا الاستخلاص من هذا التحليل بالأهمية الكبيرة التي تحظى بها الحصة السوقية لشركات التدقيق الدولية موازاة مع الشهرة التي تتمتع بها في سوق التدقيق حيث تقاس هاته الأخيرة باستخدام أدوات القياس الاقتصادي.[1]

يوضح لنا الشكل الموالي العلاقة ما بين شهرة وتطور شركات التدقيق الدولية:

1 Sana Saidi Sellami, Op-cit.

الشكل رقم (06): العلاقة بين شهرة وتطور شركات التدقيق الدولية



Source : Sana Saidi Sellami, Op-cit

من أجل قياس هذه الظاهرة (الشهرة) بصورة كلية يتوجب علينا القيام بعملية التحليل مع إدخال مختلف العناصر المرتبطة بشركات التدقيق الدولية (المدخلات والمخرجات) التي تهدف بصفة مستمرة إلى تحسين جودة خدماتها. [1]

تربط شركات التدقيق الدولية علاقة مع مدخلاتها التي يقصد بها البيئة الاجتماعية والثقافية التي تنشط فيها، حيث تضم هذه الأخيرة عدة عناصر منها التعليم، النشر الأكاديمي والمهني والتكوين المهني. وتشتمل علاقة شركات التدقيق الدولية مع بيئتها الاجتماعية والثقافية على بعدين؛ البعد الأول هو البعد الاستراتيجي؛ حيث تقوم شركات التدقيق الدولية بمتابعة طالبي التوظيف لديهم. يمثل رأسمال البشري المحرك الأساسي لاستمرارية وتطور شركات التدقيق الدولية، لذا تهتم هذه الشركات بميدان بميدان التعليم ومتابعة برامج التكوين في ميادين المحاسبة والتدقيق على

1 Sana Saidi Sellami, Op-cit.

مستوى الجامعات، كما تقوم بتنظيم دورات تكوينية خاصة بالطلبة والموظفين مختلف الممارسات المهنية الدولية.

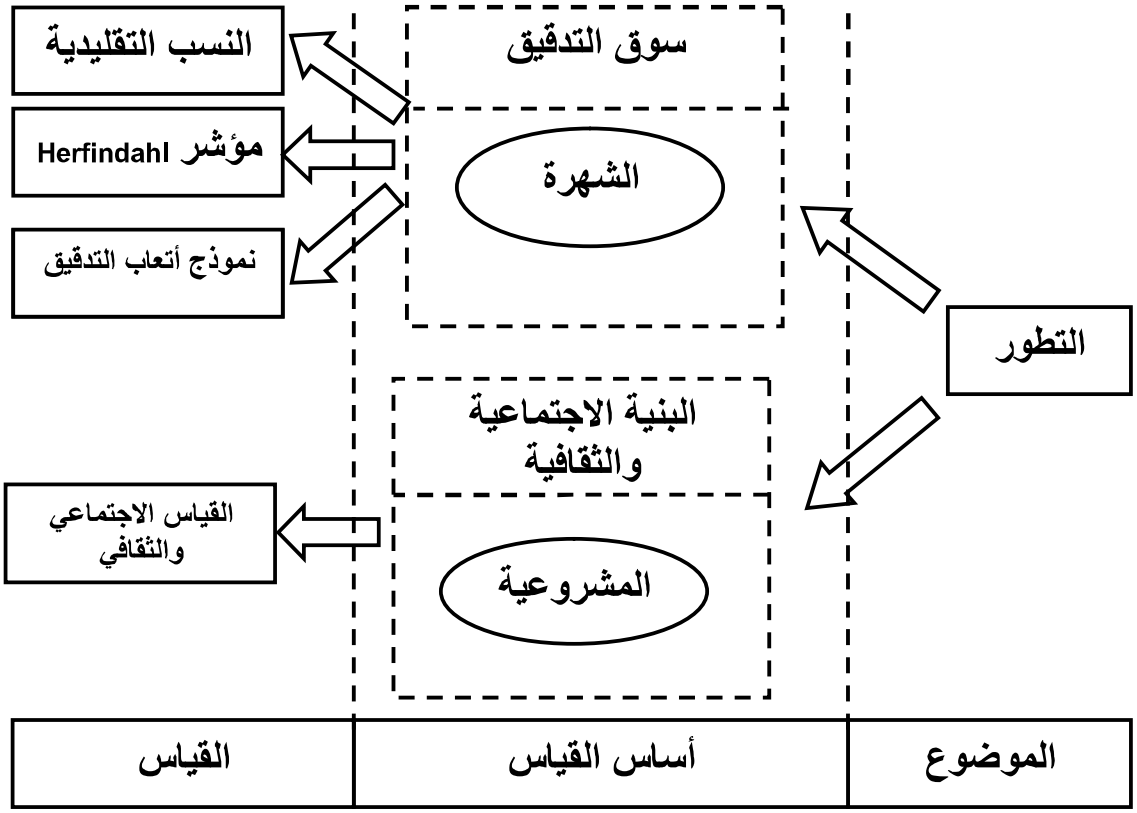
أما البعد الثاني فهو البعد الاجتماعي؛ تسعى شركات التدقيق الدولية إلى الاندماج مع محيطها الاجتماعي ومحاولة إنشاء علاقات معه من أجل الحصول على مشروعية لدى الجمهور، خاصة من خلال الأعمال الأكاديمية التي ينشرها مساهمي شركات التدقيق الدولية.

سوف ننتقل فيما يلي إلى دراسة مشروعية شركات التدقيق الدولية نظرا لاعتبارها إحدى المحددات الرئيسية لتطور شركات التدقيق الدولية إلى جانب شهرتها "التي تطرقنا إليها سابقا" حيث سنعتمد على المشروعية التنظيمية كأساس للدراسة حسب المدخل الاستراتيجي والمؤسساتي.لقد تطورت شهرة شركات Big نتيجة للمشروعية التي اكتسبتها بحكم هيمنتها على سوق التدقيق الدولية.[1]

يبين لنا الشكل الموالي العلاقة بين مختلف المفاهيم وأدوات القياس الخاصة بها:

1 Sana Saidi Sellami, Op-cit.

الشكل رقم (07): الإطار التحليلي و قياس مستوى تطور شركات التدقيق الدولية



Source : Sana Saidi Sellami, Op-cit

الفرع الأول: القياس التنظيمي كأساس للتوسع

في غالب الأحيان يتطرق الباحثون المختصون في علم الاجتماع إلى مفهوم المشروعية "La Légitimité" هذا بالاعتماد على المدخل الاستراتيجي والمدخل المؤسساتي، أما فيما يخص مشروعية شركات التدقيق الدولية فقد تم اقتراح تصنيف Suchman لمشروعية هاته الأخيرة من أجل توضيح العلاقة بين شركات التدقيق الدولية ومحيطها الاجتماعي والثقافي.[1]

1 Sana Saidi Sellami, Op-cit.

أولا: المدخل الاستراتيجي المشروعية التنظيمية

يعتبر مفهوم المشروعية مفهوما أساسيا في تحديد علاقة المنظمات مع بيئتها الاجتماعية. حيث تستعمل هذه المنظمات مجموعة من الموارد الاجتماعية التي يتم تقييمها من خلال دراسة مشروعيتها ونفعية الأنشطة التي تمارسها.هذا باستعمال **نظرية الارتباط بالموارد**[1]" la théorie sur la dépendance des ressources". حيث تقوم هذه النظرية بعملية تعبيد الطريق للتعمق في دراسة المشروعية التنظيمية.ويرى باحثوا المدخل الاستراتيجي على أنها مورد تشغيلي بالإضافة إلى اعتبار هاته المنظمات مسارات تنظيمية لديها الدعم اللازم من أجل استمراريتها.وتمثل عملية التوسع وتطوير تحالفاتها أكثر للشاطات مخاطرة من أجل المحافظة على استمرار يتها. من ناحية أخرى إن مساهمة الأطراف الفاعلة في المنظمة هي مساهمة مضبوطة من خلال آلية "المكافأة والمساهمة". فمن جهة يجب على المنظمة تشجيع الأطراف الاجتماعية الفاعلة (الموظفين، الجمهور....) من أجل التفاعل معها، ومن جهة أخرى تعتبر المنظمة أيضا على أنها الإطار الذي يتم فيه مبادلة المكافآت مقابل عملية المساهمات.

يتم الحكم على مشروعية المنظمات من خلال الأطراف الاجتماعية الفاعلة فيها. وعليه يطرح لدينا التساؤل التاليفيما تتمثل هاته الأطراف؟ ومن أجل الإجابة على هذا التساؤل يجب علينا أولا تعريف الحدود التنظيمية للمؤسسة التي تحدد من خلال سلوكيات الأطراف الاجتماعية.

---

1 تعتبر نظرية الارتباط بالموارد المنظمات على أنها تحالفات "التي تقوم بتغيير أهدافها ومجالاتها من أجل تبني مصالح أخرى. إظافة إلى قيامها بعملية الانقسام من أجل تجنب الضغوط إذا تطلب الأمر ذلك، وقيامها بالتوجه إلى ممارسة أنشطة أحرى والتي تكون مغايرة تماما لنشاطها الساسي".

لقد استعملت نظرية الارتباط بالموارد بكثرة في الأعمال والبحوث التي تهتم بالبيئة الاجتماعية والثقافية للمنظمات الدولية. في حين أن البحوث المتعلقة بشركات Big في هذا المجال تبقى قليلة.

ثانيا: المدخل المؤسساتي للمشروعية التنظيمية

لقد شهد مفهوما المشروعية تطورا ملحوظا خاصة بعد ظهور النظرية النيو- مؤسساتية "La théorie Néo-institutionnelle" ونظرية الاقتصاد الكلي للمشروعية. فانطلاقا من منظور المؤسسة على أنها نظام مفتوح، يعتبر رواد المدرسة النيو مؤسساتية الاجتماعية بأن المنظمة هي عبارة عن مجموعة من الهياكل الملموسة والإبداعات الرشيدة. وتقوم هذه المنظمة بوضع قيم تتعدى المتطلبات التقنية اللازمة للقيام بالأنشطة الاقتصادية. حيث ترتبط هذه القيم بالمعايير الثقافية، المعتقدات والتقاليد التي تحدد ديناميكية البيئة التنظيمية (المجال التنظيمي للمؤسسة) التي تتضمن عدة أطراف مثل المستهلكين، الموردين، المنافسين وغيرها. ويمكن تعريف المجال التنظيمي على أنه ".....لا يتم تكوين المجال التنظيمي على أساس تكنولوجيا أو صناعة معينة إنما يتكون حول إشكاليات مشتركة لدى عناصر مختلفة لديهم أهداف متنوعة....."

ثالثا: المشروعية التنظيمية حسب تصنيف Suchman[1]

يعرف Suchman المشروعية بأنها: " عبارة عن افتراض قائم على أن الأنشطة التي تقوم بها المؤسسة هي أنشطة مرغوب فيها، متوافقة وجديرة بالنسبة للنظام الاجتماعي المبني على معايير، معتقدات ومحددات".

1 Sana Saidi Sellami, Op-cit.

نستنتج من خلال هذا التعاريف وجود ثلاث أشكال للمشروعية وهي المشروعية النفعية "البرغماتية"، المشروعية المعنوية والمشروعية المدركة.

تعتمد **المشروعية النفعية** على الأرقام والحساب، التنظيم ومصالح الأطراف ذات المصلحة. ويتجسد هذا النوع من المشروعية من خلال ثلاث أشكال هي: 1- المشروعية عن طريق "التبادل" 2-المشروعية عن طريق "التأثير"3-المشروعية عن طريق "السيرة الحسنة للمدققين".

أما فيما يخص **المشروعية المعنوية** فهي عبارة عن التقسيم المعياري لتنظيم المؤسسة وأنشطتها، بصيغة أخرى يمكن القول بأن المؤسسة ذات مشروعية عندما تمتلك قيم تتوافق مع بيئتها. مع الإشارة أن هذا التقييم لا يكون على أساس مصالح الأطراف ذات المصالح ولكن على أساس الأحكام المتعلقة بالجانب الأخلاقي لنشاط المؤسسة.إضافة إلى ذلك يمكننا التفريق بين أربعة أشكال للمشروعية حسب وضعية القائم بعملية التقييم وهي:1- المشروعية بالنتائج 2- المشروعية بالإجراءات 3- المشروعية بالهياكل 4- المشروعية بالأفراد.

وفيما يتعلق **بالمشروعية المدركة** فهي تترجم من خلال المعارف المكتسبة من خلال نشاط المؤسسة الاعتيادي. من أجل الحصول على المشروعية المدركة، يتوجب على المؤسسة أن تتوفر على نموذج ثقافي يمكنها من تقديم معلومات مقبولة حول المنظمة وسلوكها وتتأس المشروعية المدركة على أساس الاستيعاب "الفهم" والإدراك.

يوضح الجدول الموالي الأنواع المختلفة للمشروعية حسب تصنيف Suchman:[1]

1 Sana Saidi Sellami, Op-cit.

الجدول رقم (05): أنواع المشروعية حسب تصنيف Suchman

أنواع المشروعية	الأشكال المرتبطة بها
المشروعية النفعية	المشروعية بالتبادل المشروعية بالتأثير المشروعية بحسن سيرة المدققين
المشروعية المعنوية	المشروعية بالنتائج المشروعية بالإجراءات المشروعية بالهياكل المشروعية بالأفراد
المشروعية المدركة	المشروعية بالاستيعاب المشروعية بالنشاط الكامن أو الضمني

Source : Sana Saidi Sellami, Op-cit

في الأخير يمكننا القول بأن المشروعية النفعية تندرج ضمن الإطار الاستراتيجي للمشروعية، في حين أن المشروعية المعنوية والمدركة تخص الجانب أو المجال المؤسساتي. يهدف تصنيف Suchman للمشروعية إلى قياس المشروعية التنظيمية التي تعتبر مفهوما لا يمكن ملاحظته بطريقة مباشرة، وتتغير صعوبة قياس المشروعية حسب النوع المراد قياسه من ذلك.[1]

<u>الفرع الثاني: تطبيق تصنيف Suchman في البيئة الثقافية والاجتماعية لشركات Big</u>

سوف نعتمد على الأدوار الثلاث التي تلعبها شركات Big ضمن محيطها الاجتماعي والثقافي من أجل تحديد نوع المشروعية انطلاقا من تصنيف Suchman

1 Sana Saidi Sellami, Op-cit.

أولا: مشاركة شركات Big في المنشورات الأكاديمية والمهنية

في حالة اعتمادنا على الأعمال التي تدرس المشاركة التي تقوم بها شركات Big في المنشور ات الأكاديمية والمهنية نلاحظ تواجد نوعين من المشروعية هما المشروعية بالأفراد و المشروعية بحسن سيرة المدققين. فالمشروعية بالأفراد هي نوع من أنواع المشروعية المعنوية وتعتمد على علاقات الأفراد ذوي المناصب العليا بالتالي هم يمثلون مشروعية بالنسبة لشركات Big. يقوم البحث الأكاديمي من بتطوير المعارف وتغيير المنهاج واكتشاف الظواهر وغيرها كما يقوم هؤلاء بلعب دور مهم في حذف وتغييرالقوانين السابقة وا إدراج قوانين جديدة، مثل ما هو الأمر بالنسبة لمجلس المبادئ المحاسبية "APB" الذي وفر المحيط اللازم من أجل السماح للمهنيين والأكاديميين بمناقشة القضايا المتنازع فيها. في ذلك الوقت أصبح كبار مساهمي شركات Big أنذاك بالمشاركة تدريجيا في المنتديات العامة، نشر المقالات والمراجع المتعلقة بالمبادئ المحاسبية. كما شاركوا أيضا في عدة ملتقيات ولقاءاتالعلمية في مختلف الجامعات، كما ساهمو ا أيضا في تمويل المنشورات العلمية. أما بالنسبة للمشروعية بحسن سيرة المدققين، فهي تكتسب عن طريق السلوك الذي يتماشى مع مصالح الأطراف ذات المصلحة.ويترجم هذا السلوك بتوافق الأهداف، الجودة، التصرفات ونوعية الشخصية، ولقد طبقت شركات Big هذا التوجه بداية سنة 1980، الأمر الذي أدى بها إلى إحداث تغييرات هامة في مجال توجهات مصالح الأطراف ذات المصلحة[1].

لقد أدت المنافسة الحادة في عرض خدمات التدقيق إلى ابتعاد شركات Big عن معالجة المواضيع غير المتفق فيها من أجل تجنب المساس بشهرتها على المستوى الدولي. وعليه، ومن

1ركزت شركات Big ما بين سنة 1971 و 1973، على المواضيع المختلف في تفسيرها والمتعلقة بغرض المعلومات المحاسبية مثل القرض الإيجاري، التغيير في الطرق المحاسبية وغيرها.

أجل زيادة المشروعية، قامت شركات Big بالمشاركة فيما بينها في إعداد الدراسات الوصفية والمنشورات من أجل إرضاء متطلبات زبائنهم. وسمحت هذه الوضعية لهذه الشركات بالحصول على مركز ريادي في سوق التدقيق الدولية إضافة إلى تنويع محفظة الزبائن الخاصة بهم.

ويبين الجدول الموالي المحددات الرئيسية التي تمثل مساهمة شركات Big في المنشورات الأكاديمية والمهنية:[1]

الجدول رقم (06): المحددات المتعلقة بمساهمة شركات Big في البيئة الأكاديمية والمهنية

	شكل المشروعية	المحددات الاجتماعية والثقافية
مساهمة شركات Big في الميدان الأكاديمي والمهني	**المشروعية من خلال الأفراد**	– عدد المجلات المنشورة من طرف شركات Big – عدد المقالات المنشورة لشركات Big في المجلات الأكاديمية (العلمية) – عدد المقالات المنشورة لشركات Big في المجلات المهنية – عدد شركاء شركات Big المؤلفين لمقالات في مجلات علمية – عدد شركاء شركات Big المؤلفين لمقالات في مجلات مهنية – عدد المقالات الممولة من طرف شركات Big
	المشروعية بحسن سيرة المدققين	عدد المقالات المنشورة من طرف شركاء شركات Big المتعلقة بالمواضيع التالية: – الجانب المعياري للمحاسبة – الجانب التطبيقي للمحاسبة

Source : Sana Saidi Sellami, Op-cit

1 Sana Saidi Sellami, Op-cit.

ثانيا: علاقة الشراكة بين شركات Big وبين الجامعة

تعرف علاقة الشراكة بين شركات Big والجامعة بأنها:"علاقة مزدوجة المفهوم ما بين الأكاديميين المختصين في المحاسبة وكذا شركاء مكاتب التدقيق الدولية. حيث يقوم هذين الأخيرين بعرض خدمات كنتاج لعملية التكامل فيما بينهم، الأمر الذي يؤدي إلى إشراك عدة أطراف (أكاديميين ومهنيين) ضمن إطار مترابط."

مما سبق يمكننا استخراج تأثير الميدان المهني على الميدان الأكاديمي والعكس كذلك. وعليه يمكننا القول بأن علاقة الشراكة بين شركات Big والجامعة هي علاقة تندرج ضمن إطار المشروعية بالتأثير.

سوف نقوم فيما يلي بالتطرق إلى المحددات الرئيسية التي تسمح بمعالجة علاقة الشراكة بين شركات التدقيق الدولية و الجامعات إضافة إلى المدارس العليا المتخصصة في المحاسبة.[1]

تبين الدراسات التطبيقية أن تطور التعليم المحاسبي كان بنسبة كبيرة من خلال مقررات وا إرشادات شركات Big إضافة غلى مساهمتهم في ميدان البحث الأكاديمي. ومن أجل الحصول على سير جيد للتعليم والبحث العلمي في مجال المحاسبة، تقوم شركات التدقيق الدولية بمنح أموال ضخمة، كإعانات واشتراكات سنوية للجامعات.فعلى سبيل المثال يمكننا ذكر الدور الذي تلعبه شركة التدقيق الدولية Coopers & Lybrand في جامعة Bentley Colleg's، فبالإضافة إلى الموارد المادية التي توفرها شركة التدقيق للجامعة تساهم هذه الأخيرة في إدماج الطلبة في فرق العمل والاجتماعات المحلية والدولية المتعلقة بتطبيق المعايير المحاسبية الدولية.أما في فرنسا،فقد قامت شركات Big بالمساهمة في برامج تعليم التقنيات المحاسبية.

---

1 Sana Saidi Sellami, Op-cit.

يوضح لنا الجدول الموالي المحددات الرئيسية لعلاقة الشراكة بين شركات Bigوالجامعات:

الجدول رقم (07): المحددات علاقة الشراكة بين شركات Big والجامعات

	شكل المشروعية	المحددات الاجتماعية والثقافية
علاقة الشراكة بين شركات Big وبين الجامعات	**المشروعية بالتأثير**	**1- خصائص الجامعات التي لديها علاقة مع شركات Big:** - مدارس التجارة/ الجامعات المختصة في المحاسبة - الخصائص المتعلقة بالأساتذة (العدد، السيرة المهنية، المواضيع المدرسة وغيرها) **2- محاور الشراكة:** - التمويلات المالية فيما يتعلق بالبحث المحاسبي، المنشورات، الملتقيات العلمية، برامج التعليم وغيرها. - المنتديات، الأيام الدراسية (اختيار المواضيع، العدد، تحديد الأهداف....) - إدراج الطلبة ضمن فرق العمل - اطلاع الطلبة على القوانين الداخلية لشركات Big - مشاركة الطلبة في التكوينات المهنية لشركات Big **3- أهداف الشراكة:** - التعريف بالسياسة الداخلية لشركات Big - البحث عن مدخلات ذات جودة (موارد بشرية)

Source : Sana Saidi Sellami, Op-cit

ثالثا: مساهمة شركات Big في التكوين المهني

يقصد بالمشروعية عن طريق الإجراءات القبول الاجتماعيلتقنيات وا إجراءات التي تندرج ضمن نشاط شركات Big، الأمر الذي يساعدها على تفعيل سلوكها وأنشطتها. وعليه يمكننا القول بأن مشاركة شركات Bigفي التربصات والتكوينات المهنية مكنها من الحصول على هذا النوع من المشروعية.

تلعب الشركات الدولية للتدقيق دورا مهما في مجال التكوين المهني فعلى سبيل المثال تقوم شركات Big، من خلال فروعها في الدول النامية بتوظيف موظفين ذوي كفاءة متوسطة وتقوم بتكوينهم وتطوير كفاءتهم الأمر الذي يسمح لهؤلاء الموظفين فيما بعد بالحصول على الكفاءة والخبرة اللازمتين للالتحاق بالمهنة الحرة (كخبراء المحاسبة ومحافظي الحسابات) الذين يقدمون مساهمة إضافية في الاقتصاد. كذلك شركات Big فهم يقدمون مساهمة بطريقة غير مباشرة في دعم اقتصاديات هاته الدول.

منذ بداية سنة 1960 تقوم شركات Big بتوظيف موظفين أكفاء أي يبحثون عن مدخلات ذات جودة وهم عادة ما يكونوا هؤلاء الموظفين من خريجي المداس العليا المختصة في المحاسبة بصفة عامة.[1]

ويتحصل الموظفون ذوي الأقدمية على فرص عمل عديدة لدى مكاتب التدقيق الأخرى.[2]

[1] يتم التوظيف في شركات التدقيق الدولية على أساس جودة التكوين الأكاديمي والمهني إضافة إلى شرط التحكم في اللغة الإنجليزية.

2 Sana Saidi Sellami, Op-cit.

ومع تبني معايير المحاسبة الدولية IFRS من طرف عديد الدول، أدى ذلك إلى ارتفاع عرض التكوين المهني من طرف شركات Big نظرا لاكتسابها المؤهلات والخبرات والمهارات اللازمة في مجال التكوين والتي تسمح لهم بالتطوير في الممارسات المحاسبية.

يوضح الجدول الموالي محددات إسهام شركات Bigفي التكوين المهني:

الجدول رقم (08): محددات إسهام شركات Big في التكوين المهني

	شكل المشروعية	المحددات الاجتماعية والثقافية
التربصات والتكوينات المهنية	**المشروعية عن طريق الإجراءات**	– عدد دورات التوظيف في السنة – عدد الموظفين – مؤهلات وكفاءات الموظفين – الخبرة السابقة للموظفين – المناصب المقترحة من طرف شركات Big – دورات التكوين المهنية الداخلية والخارجية – نوع التكوين المقترح

Source : Sana Saidi Sellami, Op-cit

من خلال دراستنا لأدوات القياس الاقتصادي لشهرة شركات التدقيق الدولية باستعمال النسب التقليدية، مؤشرات Herfindahl ونموذج أتعاب التدقيق كما اعتمدنا على نظرية الاقتصاد الصناعي من اقتراح تصنيف لهاته القياسات التي تعكس شهرة شركات Big في سوق التدقيق.[1]

إضافة إلى ذلك اشرنا إلى ضرورة توسيع نطاق قياس تطور شركات التدقيق الدولية. حيث يمثل مصطلح التطور بحد ذاته مصطلحا متعدد الأبعاد،فهو لا يشمل الجانب الاقتصادي فقط، إنما يتعدى ذلك ليشمل مختلف أنواع البيئة التي تعمل ضمنها شركات التدقيق الدولية. وعليه فإن

1 Sana Saidi Sellami, Op-cit.

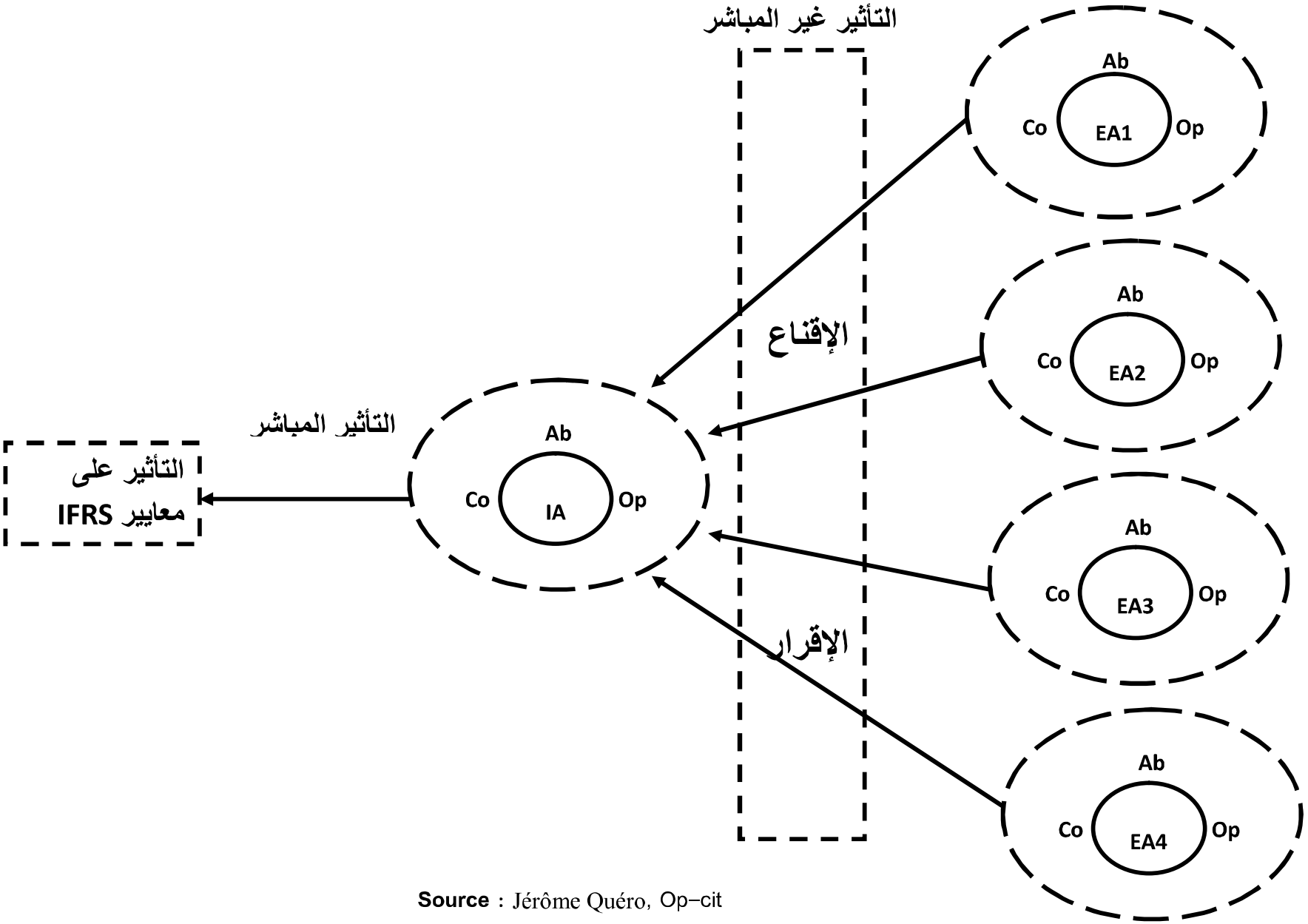
قياس التطور باستعمال أدوات القياس الاقتصادي فقط يعتبر تحليلا سطحيا لأن هذه الأدوات تعالج موضوع شهرة شركات Big فقط. بالتالي الأمر الذي استوجب علينا توسيع نطاق القياس باللجوء إلى استعمال أدوات القياس الاجتماعية والثقافية من أجل تحليل ظاهرة المشروعية التنظيمية، التي تتمثل أساسا في تصنيف Suchman الذي اعتمدنا عليه من أجل تحديد المحددات الثقافية والاجتماعية لها.

المبحث الثالث: تأثير شركات التدقيق الدولية على معايير التقارير المالية الدولية "IFRS"

مما تجدر بنا الإشارة إليه قبل التطرق إلى علاقة شركات التدقيق الدولية بمعايير التقارير المالية الدولية والتأثير الممارس عليها من قبل هاته الشركات، يجب علينا أولا دراسة العناصر المؤثرة على معايير التقارير المالية الدولية؛ التي تتمثل فيتأثير الأطراف الخارجية (التأثير غير المباشر) لمجلس IASB وهم بالأخص مستخدموا القوائم المالية،المؤسسات (معدوا القوائم المالية "المحاسبين")،المدققون وهيئات المعايرة المحلية. هذا بالإضافة إلى تأثير الأطراف الداخلية (التأثير المباشر) وهم أعضاء مجلس IASB. يوضح الشكل الموالي عناصر التأثير الخارجية والداخلية لعملية إعداد معايير التقارير المالية الدولية IFRS:[1]

[1] Jérôme Quéro, L'influence des cabintes d'audit internationaux sur l'élaboration des normes IFRS, MBA en comptabilité, Faculté des sciences de l'administration, Université LVAL-Québec , Canada, novembre 2006.

الشكل رقم (08): القوى الفاعلة فى مسار إعداد معايير IFRS



Source : Jérôme Quéro, Op–cit

EA: أطراف التأثير الخارجي (1: مستخدموا القوائم المالية، 2: المؤسسات، 3: المدققين، 4: هيئات المعايرة المحلية)

IA: الأطراف الداخلية (أعضاء مجلس IASB)

Ab: الأموال (التمويلات) المتاحة

Co: الضغوطات

Op: البدائل/ الفرص

أما فيما يتعلق بالتأثير الذي تمارسه شركات التدقيق الدولية. فيمكن لذلك أن يحدث من خلال حجم التمويلات التي تقدمها شركات Big لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية IASCF كما يمكن أن تكون من خلال أعضاء لجنة IASCF وكذا مشاركتهم في عملية إبداء الرأي حول مشاريع المعايير المحاسبية (Exposé de sondage).[1]

المطلب الأول: مكونات مصادر تمويل مؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية IFRS Foundation

يجب علينا أولا التعرف على مختلف مصادر تمويل لجنة IFRS Foundationمن أجل تحديد مدى تأثير شركات Big من خلال التمويل على هذه الأخيرة. فحسب التقرير السنوي لسنة 2013 وسنة 2014 لهيئة IFRS Foundation تبين لنا أن كل شركة من شركات Big تقوم بتمويل الهيئة بمبلغ 2.5 مليون دولار أمريكي (في سنتي 2013 و2014) لكل منها بالإضافة إلى تمويلات من طرف شركات التدقيق الدولية الأخرى.

[1] Jérôme Quéro, Op-cit.

يوضح الجدول الموالي هيكل تمويل هيئة IFRS Foundation:[1]

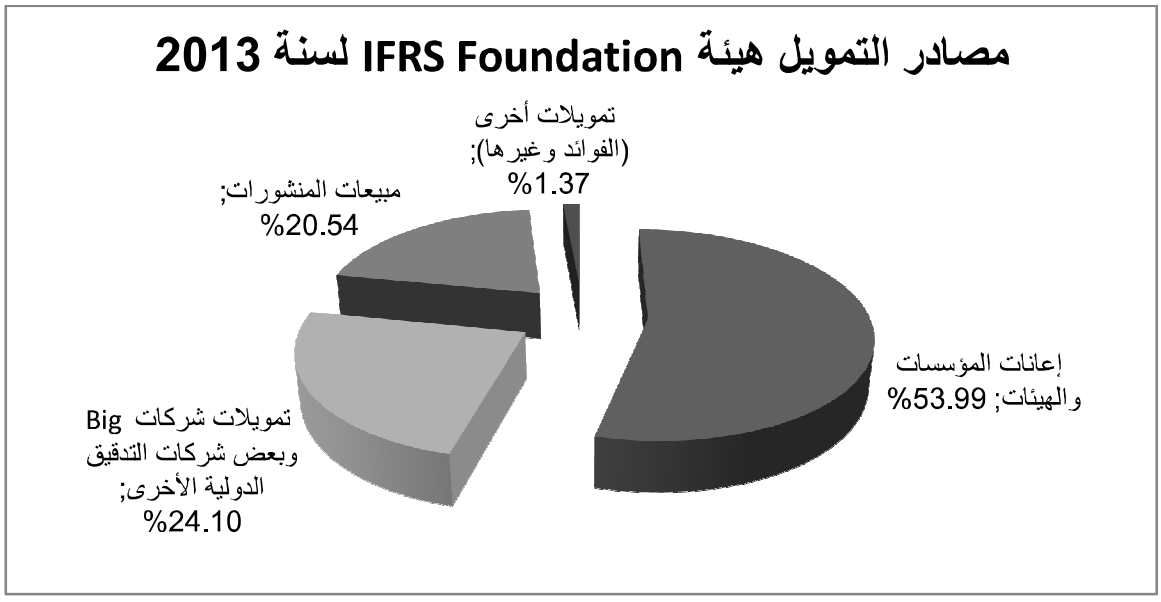
الجدول رقم (09): مصادر تمويل هيئة IFRS Foundation لسنتي 2013 و 2014

الوحدة: 1000 £

السنوات مصادر / التمويل	2013		2014	
	المبالغ	النسبة	المبالغ	النسبة
إعانات المؤسسات والهيئات	14 776.00	53.99%	16 167.00	56.85%
تمويلات شركات Big وشركات التدقيق الدولية الأخرى	6 596.00	24.10%	6 424.00	22.59%
مبيعات المنشورات	5 621.00	20.54%	5 502.00	19.35%
تمويلات أخرى (الفوائد وغيرها)	374.00	1.37%	347.00	1.22%
المجموع	27 367.00		28 440.00	

Source : Jérôme Quéro, Op-cit

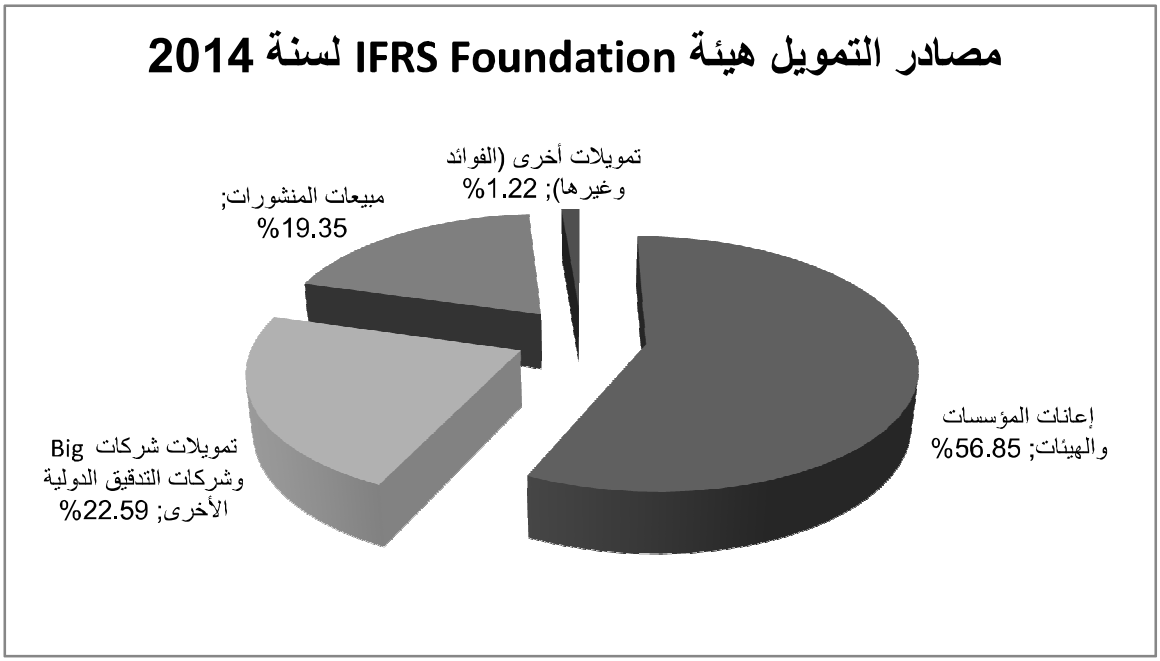
الشكل رقم (09): مصادر تمويل هيئة IFRS Foundation لسنة 2013



Source : Jérôme Quéro, Op-cit

[1] Jérôme Quéro, Op-cit.

الشكل رقم (10): مصادر تمويل هيئة IFRS Foundation لسنة 2014



Source : Jérôme Quéro, Op-cit

تقدم شركات Big وشركات التدقيق الدولية[1] تمويلا قدره حوالي 6.500.000,00 جنيه إسترليني سنويا (سنتي 2013 و 2014) ما يمثل حوالي 24% من إجمالي مداخيل **هيئة IFRS Foundation** أما باقي التمويلات فهي موزعة بين المؤسسات (المسعرة)، الهيئات والجمعيات المهنية، المنظمات الدولية والبنوك المركزية المقدرة بنسبة 56%. إضافة إلى مصادر التمويل الداخلية المتمثلة في مبيعات المنشورات والملفات وا يرادات السندات التي تقدر بنسبة 20%.

للإشارة فإن نسبة تمويل شركات التدقيق الدولية لهيئة IFRS Foundation فإنه قد شهد انخفاضا مقارنة بالسنوات الأولى ففي سنة 2001 كانت نسبة التمويل تمثل حوالي 30% وهذا الانخفاض يعود بالدرجة الأولى إلى حل شركة Arthur Anderson التي كانت شركة التدقيق

[1] تقدم شركات BIG تمويلا إجماليا قدره 10 مليون دولار أمريكي بالإضافة إلى تمويلات من بعض شركات التدقيق الدولية وهم شركة BDO، شركة CROW HORWATH INTERNATIONAL، شركة GRANT THORNTON وشركة MAZARS.

الخامسة ضمن شركات Big أنذاك، هذا بالإضافة إلى ارتفاع نسبة تمويل المؤسسات والهيئات الأخرى التي ارتفع عددها وكذا حجم إعاناتها المقدمة لهيئة IFRS Foundation.[1]

لكن بالمقابل تبقى مساهمة شركات التدقيق الدولية ملحوظة حيث تمثل نسبة تمويلها هيئة IFRS Foundation في حدود 24%وهي نسبة لا يمكن التنازل عنها خاصة إذا ما اعتبرنا أن شركات التدقيق الدولية هي الشركات الأكثر التزاما فيما يخص عملية التمويل التوافق المحاسبي الدولي، حيث تقدم كل شركة من شركات Big مبلغ 2.5 مليون دولار أمريكي وهو مبلغ أكبر بكثير من المبالغ التي تقدمها المؤسسات المدعمة فرديا كل سنة.

تسمح هذه الوضعية لشركات Big بممارسة تأثير فعال نظرا لحجم التمويل الذي تقدمه لهيئة IFRS Foundation التي يعمل تحت وصايتها مجلس IASBالذي يقوم بإصدار معايير التقارير المالية الدولية IFRS وبالتالي فهي تؤثر بشكل غير مباشر على المجلس.

المطلب الثاني: تأثير شركات Big على معايير IFRS من خلال مسار والأعضاء المشاركة في إعدادها

من أجل دراسة التأثير الممارس على معايير IFRS من طرف شركات Big يجب علينا دراسة الروابط الأخرى غير الروابط المالية (أي تمويل شركات Big لهيئة IFRS Foundation) التي تربط ما بين هاته الشركات وهيئة IFRS Foundation.

1 Jérôme Quéro, Op-cit, P20.

الفرع الأول: تأثير شركات Big على مسار إعداد معايير IFRS

من خلال استعراضنا للمراحل التي تمر بها عملية إعداد معايير IFRS وكذا التفسيرات IFRIC نلاحظ وجود احتمال كبير لتدخل شركات Big في المرحلة التي يتم فيها تقديم الآراء حول ملفات مناقشة المشاريع الأولية للمعايير إضافة إلى الآراء الخاصة باستطلاعات مشاريع المعايير "Exposé de sondage" بالنسبة لمعايير IFRS. أما فيما يخص التفسيرات IFRIC فهي أيضا تمر بمرحلة الاستطلاع للتعرف على الآراء حول مشاريع هذه التفسيرات. بالتالي تقوم شركات Big بالتدخل في مسار إعداد المعايير والتفسيرات عن طريق تقديم آراءها حول المشاريع المتعلقة بهذه الأخيرة المر الذي يسمح لشركات Big بممارسة التأثير من خلال المسار بما يخدم ويتماشى مع مصالحها. حيث تقوم بتقديم أراءها واقتراحاتها مباشرة حول المسائل المحاسبية الدولية، نظرا للقوة الاقتصادية و الخبرة التقنية التي تتمتع بها إضافة إلى مصلحتها التي تستلزم عليها التدخل في هذا المسار.[1]

الفرع الثاني: تأثير شركات Big على معايير IFRS من خلال الأعضاء المشاركة في عملية إعداد المعايير

تضم هيئة IFRS Foundation مجموع من الهيئات الفرعية المختصة في إعداد المعايير المحاسبية الدولية وكذا التفسيرات الخاصة بها وتتمثل هذه الهيئات في: مجلس معايير المحاسبية الدولية IASB، لجنة تفسيرات IFRS، المجلس الاستشاري Advisory council والمجموعة الاستشارية.

---

1 Jérôme Quéro, Op-cit, P25.

بملاحظتنا لأعضاء هيئة IFRS Foundation نجد أن مجموعة من هؤلاء الأعضاء كانوا يشغلون مناصب (كشركاء) لدى شركات Big إذا ما نظرنا إلى خبرتهم التي سبقت عضويتهم لدى الهيئة حيث يمكن لهؤلاء الأعضاء أن يؤثروا على مسار عملية إعداد معايير التقارير المالية الدولية بما يخدم مصالح شركات Big بحكم أنهم كانوا موظفين أو شركاء لدى شركات Big. يوضح الجدل الموالي نسبة الأعضاء الذين لديهم خبرة سابقة لدى شركات Big و شركات التدقيق الدولية الأخرى:[1]

الجدول رقم (10): نسبة الأعضاء المتخرجين من شركات Big لدى هيئة IFRS Foundation

الهيئة	عدد الأعضاء	عدد أعضاء المتخرجين من شركات Big	نسبة الأعضاء المتخرجين من شركات Big
هيئة IFRS Foundation الأمناء "Les trustees"	21	1	%5
مجلس معايير المحاسبية الدولية IASB	16	1	%6
لجنة تفسيرات معايير IFRS	14	4	%29
المجلس الاستشاري "Adivisory Council"	66	8	%12
المجموع	**117**	**14**	**%12**

Source : Jérôme Quéro, Op-cit

تمثل النسبة العامة لأعضاء هيئة IFRS Foundation الذين لديهم مناصب سابقة لدى شركات Big 12% وهي نسبة مؤثرة نظرا للتدخل المباشر لهؤلاء الأعضاء في مسار إعداد معايير

1 Jérôme Quéro, Op-cit.

IFRS لكن هنالك احتمال كبير لارتفاع هذه النسبة نظرا لذكر الوظيفة السابقة فقط في جدول أعضاء هيئة IFRS Foundation، أي لم يتم ذكر كل الوظائف والشركات التي تم العمل لديها إنما ذكرت الوظيفة الأخيرة فقط.

المطلب الثالث: الآثار الناجمة عن تأثير شركات Big على إعداد معايير IFRS

تستفيد هيئة IFRS Foundation بدرجة كبيرة نظرا للمساهمة الفعالة التي تقدمها شركات Big الجانب التقني المتعلق بإعداد معايير IFRS. إضافة إلى الجانب المالي والمتمثل في حجم المساهمات المالية المعتبرة التي تقدمها شركات Big للهيئة (أكثر من 10 ملايين دولار سنويا إضافة إلى بعض شركات التدقيق الدولية الأخرى) والتي يصعب تجاوزها أو التخلي عنها من طرف الهيئة. كما تنتفع شركات التدقيق الدولية من عملية تبني معايير المحاسبة الدولية في مختلف من خلال القيام بعملية مرافقة شركات التدقيق الدولية لهاته الدول في عملية التبني.

الفرع الأول: أثارها على هيئة IFRS Foundation

تساهم شركات Big من الناحية العملية في هيئة IFRS Foundation من خلال الأعضاء وأمناء مختلف لجان ومجالس هيئة IFRS Foundation الذين لديهم خبرات ومؤهلات وحلول للمشاكل المحاسبية الدولية التي اكتسبوها من خلال اشتغالهم لدى شركات Big. بحكم أن معظم زبائن شركات Big هم شركات متعددة الجنسيات والمسعرة، هذا نظرا لاستجابة شركات Big لمختلف متطلباتها مثل المشاكل التقنية المتعلقة بعملية تجميع القوائم المالية المعدة حسب مرجعيات محاسبية مختلفة.[1]

---

1 Jérôme Quéro, Op-cit, P37.

تعد خبرة موظفي شركات Big وشركات التدقيق الدولية الأخرى المكتسبة خاصة من خلال مرافقة زبائنهم في عملية تدويلهم "Multinationalisation" أي إقامتهم لفروع أجنبية، خبرة أساسية بالنسبة لهيئة IFRS Foundation التي تهدف أساسا إلى التوافق المحاسبي الدولي.[1]

يتمثل دور هيئة IFRS Foundation أيضا في الفصل بين مختلف النزاعات القائمة بين الأطراف ذات المصلحة (مدققين، مؤسسات، هيئات المعايرة المحلية، مستخدمو القوائم المالية)، لذلك يجب تواجد كل هذه الأطراف وا ٍشراكهم في ملية إعداد معايير IFRS من أجل الوصول إلى توافق بينها. حيث يسمح هذا الإجراء (الإشراك) لمجلس IASB بتقديم المعلومات لتحديد مختلف الآراء ووجهات النظر المحتملة.

إن تواجد شركات Big ضمن الهيئات التقنية لهيئة IFRS Foundationسمح لهاته الأخيرة بالحصول على عدة مزايا من بينها الإشهار لمعايير IFRS بتكلفة منخفضة حيث تعتبر شركات Big كعنصر فعال في تقديم استشارات لزبائنهم فيما يخص تبني وتطبيق معايير IFRS. إضافة إلى استفادة هيئة IFRS Foundation من فيما يتعلق بالحصول على شرعيتها وتطورها دوليا من خلال الدعم الذي تقدمه شركات Big لها. بالإضافة إلى وجود احتمال كبير لتدخل شركات Big في تسهيل عملية التفاوض من أجل تطبيق معايير IFRS من طرف دول جديدة.

الفرع الثاني: امتيازات شركات Big

إن أهم ميزة لتأثير شركات Big على عملية إعداد معايير IFRS بالنسبة لها هو التطور الملحوظ لرقم أعمالها. حيث تظهر عدة مؤشرات ارتفاع أتعاب التدقيق مع تبني معايير المعايير الدولية.فلقد قامت شركة MAZARS وهي شركة تدقيق دولية فرنسية الأصل بدراسة تظهر فيها

1 Jérôme Quéro, Op-cit, P37.

تطور حجم أعمال شركات التدقيق في أوروبا موازاة مع تبني معايير IFRS. كما أوضحت CNCC أن الارتفاع الملحوظ للحجم الساعي المخصص لعمليات الرقابة لمختلف مراكز المسؤولية في المؤسسة التي تحتاج إلى تقييم فيما يتعلق بالمعلومات التي المالية التي تفصح عنها. كما أدت معايير IFRS إلى تعقيد عملية مراجعة الحسابات نظرا للتطور والتحديثات التي طرأت على محاسبة الشركات، إضافة إلى سعي IASB إلى إصدار مبادئ نظرية التي يصعب تطبيقها نظرا لتعقدها وبالتالي أصبحت عملية المصادقة على الحسابات المعدة وفق معايير IFRS أكثر كلفة.[1]

لقد سمحت عملية تبني معايير IFRS من طرف عديد الدول لشركات Big بالحصول على ميزة تنافسية ذات أهمية بالغة؛ نظرا لوجود عدد قليل جدا من مكاتب وشركات التدقيق المحلية التي لديها المؤهلات الكافية واللازمة من أجل التحكم في مختلف المرجعيات والقيام بالتحول أو الانتقال من مرجعية لأخرى. يمكن لشركات Big أن تتحصل على عدد مهم من الزبائن الجدد الذين يواجهون مشاكل تخص عملية تدويلهم أي إنشاء أو إقامة شركات فرعية أجنبية (الاستشارة الدولية). كما تشجع عملية تطبيق معايير IFRS فتح أسواق جديدة التي سوف تستحوذ على غالبيتها شركات Big. وتسعى بعض الدول إلى تبني معايير IFRS من أجل زيادة مصداقية شركاتها في الأسواق الدولية لرأسمال. فإذا كان هناك عدد قليل من مكاتب التدقيق المحلية في هاته الدول يمتلكون مصادقة معترف بها على المستوى الدولي تصبح هاته الأخيرة بمثابة أهداف جديدة بالنسبة لشر كات Big من الأجل الإقامة فيها.

تقوم معايير IFRS بزيادة ودعم ارتباط المؤسسات بشركات التدقيق الدولية، نظرا لارتفاع الطلب بالنسبة للمعلومات المالية من قبلها والناجمة عن تطبيق معايير IFRS.

---

1 Jérôme Quéro, Op-cit, P37.

إن المشاركة الفعالة لشركات Big في عملية إعداد معايير IFRS تسمح لها بأن تصبح أفضل الشركات في مجالها من أجل فهم هذه المعايير وبالتالي منح خدمات المرافقة في عملية تطبيقها بالنسبة لمختلف المؤسسات.

لقد قامت شركات Big بنشر عدة مقالات ومؤلفات تخص عملية تطبيق معايير IFRS(مثل نشر مؤلفات متخصصة ووضع صفحات في شبكة الانترنت خاصة بالمعايير)، خاصة تلك التي تدرس أثر تطبيق المرجعية الجديدة على المحاسبة المحلية للدول.[1]

تساهم هذه التحاليل التقنية بوضع شركات Big كمختصين في هذه المرجعية (IFRS). تهدف هذه الإستراتيجية المتبعة من طرف شركات Big إلى خلق الثقة الازمة في مختلف الأسواق من أجل زيادة انتشارها دوليا.

1 Jérôme Quéro, Op-cit, P37.

الخلاصة:

من خلال دراستنا لمختلف المفاهيم المتعلقة بشركات التدقيق الدولية وكيفية تطورها تبين لنا أنها قد انتقلت من مجرد مكاتب محاسبة إلى شركات ضخمة نتيجة لتبنيها استراتيجية توسعية تمثلت في فتح مكاتب خارج دولها الأصلية وا ٍقامة عمليات إندماج مع مكاتب أخرى الأمر الذي سمح بالتطور والتوسع شيئا فشيئا، وفي نفس الوقت تموقعت هذه الشركات ضمن تموقعا جيدا بحكم تعاملها مع الشركات الضخمة وتحكمها التقني في خدمات المحاسبة والتدقيق.ولقد اكتسبت شركات التدقيق الدولية شهرة واسعة في سوق التدقيق الدولية باعتبارها الشركات الوحيدة التي تتعامل مع الشركات المسعرة والشركات المتعددة الجنسيات الشيء الذي أكسبها ميزة تنافسية مكنتها من الاستحواذ على حصص سوقية كبيرة، كما أنها تحصلت على شرعية دولية اكتسبتها من خلال مختلف الأعمال التي ساهمة في الجانب المهني الاجتماعي. إن التطور الملحوظ الذي شهدته شركات Big وشركات التدقيق الدولية الأخرى أكسبها جعلها تتصدر مهنة المحاسبة على الصعيدين الدولي والمحلي لمختلف الدول الأمر الذي مكنها من ممارسةتأثير ها على معايير المحاسبة الدولية من خلال مشاركتها في مسار إعداد هذه المعايير إضافة إلى حجم التمويلات المعتبرة التي تقدمها لهيئة IFRS Foundation. كل هذه المعطيات ساهمت في جعل شركات التدقيق الدولية من أكبر الشركات المتعددة الجنسيات خاصة مع إقامتها لشركات فرعية في جميع أنحاء العالم بما فيها الجزائر. لكن هذه الإقامة لم تكن دون تأثير على تنظيم المهنة في هذه الدول لهذا سوف نقوم فيما بدراسة تنظيم مهنة المحاسبة في الجزائر قبل التطرق إلى كيفية تأثير شركات التدقيق الدولية على المهنة.

الفصل الثالث

ممارسة مهنة المحاسبة في الجزائر

الفصل الثالث: ممارسة مهنة المحاسبة في الجزائر

لقد عرفت الجزائر عدة تطورات وتغييرات مست ميدان المحاسبة، حيث تبنت الجزائر ثلاث أنظمة محاسبية منذ استقلالها إلى غاية الآن (سنة2017)، فلقد كان المخطط المحاسبي العام الفرنسي "PCG" ابتداءا من سنة 1962 أولها، الذي تبنته الجزائر نتيجة لمخلفات الاستعمار الفرنسي حتى سنة 1975مبعد ذلك قام المشر ع الجزائري بإصدار القانون رقم 75-35 المؤرخ بتاريخ 1975.04.29م المتضمن المخطط المحاسبي الوطني "PCN"، كنتيجة لتوجه الجزائر لنظام الاقتصاد الاشتراكي، ولقد تم تطبيق المخطط المحاسبي الوطني ابتداءا من سنة 1976م إلى غاية سنة 2009م. وفي سنة 2010م تبنت الجزائر النظام المحاسبي المالي "SCF" من خلال القانون رقم 07-11 المؤرخ بتاريخ 2007.11.25م والمتضمن النظام المحاسبي المالي الذي تم إصداره تماشيا مع متطلبات الاقتصاد الرأسمالي ومتطلبات عملية تدويل المحاسبة.

وفي سياق متصل عرفت مهنة المحاسبة "كمهنة حرةفي الجزائر هي الأخر ى عدة مراحل (سوف نتطرق إليها لاحقا)، تماشيا مع النظام المحاسبي والاقتصادي السائد. وحاليا تنظم مهنة المحاسبة والتدقيق في الجزائر حسب قواعد القانون رقم 10-01 المؤرخ بتاريخ 2010.06.29م المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.

ومن أجل معالجة واقع ممارسة مهنة المحاسبة في الجزائر قمنا بتقسيم هذا الفصل كما يلي:

المبحث الأول: لمحة تاريخية عن مهنة المحاسبة في الجزائر

المبحث الثاني: قواعد تنظيم مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات

المبحث الثالث: الهيئات المشرفة على تنظيم مهنة المحاسبة

المبحث الأول: لمحة تاريخية عن مهنة المحاسبة في الجزائر

لقد مرت الجزائر بعدة مراحل في تطور مهنة المحاسبة منذ استقلالها، حيث انطلقت المرحلة الأولى منذ سنة 1962م إلى غاية سنة 1971م، أين كانت تنظم المهنة حسب القوانين واللوائح التشريعية الفرنسيةوفق اتفاقية ايفيان والقانون الأساسي.

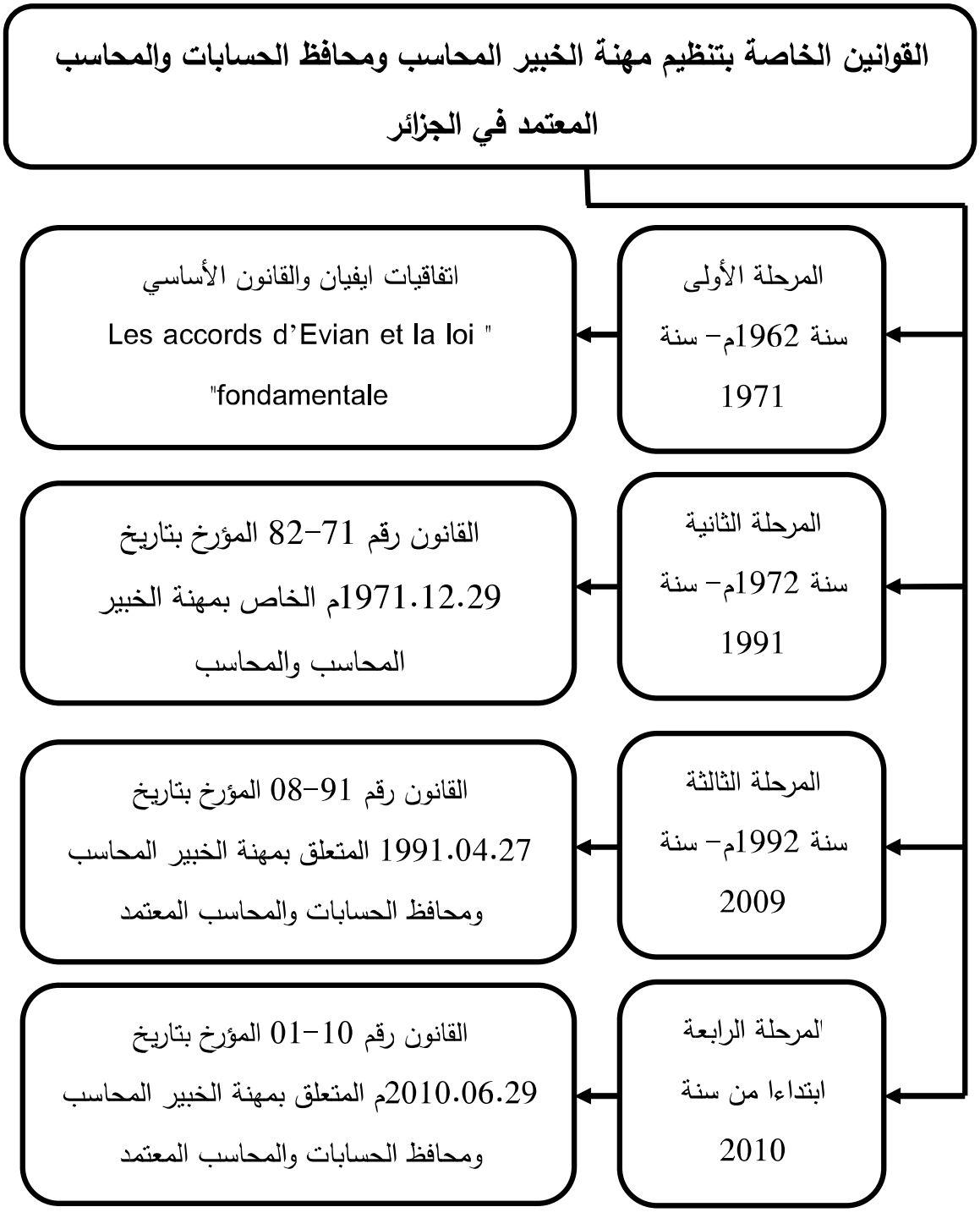
أما المرحلة الثانية فقد امتدت من سنة 1972م إلى غاية سنة 1991م، فلقد تم في سنة 1971م إصدار أول قانون يخص مهنة الخبير المحاسب والمحاسب المعتمد، المتمثل في القانون رقم 71-80 المؤرخ بتاريخ 1971.12.29م حيث تم بموجبه إنشاء أول هيئة مختصة بتنظيم والإشر اف على مهنة المحاسبة وهو المجلس الأعلى للمحاسبة "CSC"، الذي كان يعمل تحت وصاية وزارة المالية أنذاك.

وفي المرحلة الثالثة الممتدة بين سنتي 1992م و سنة 2009م تم إعادة تنظيم المهنة بإصدار القانون رقم 91-08 المؤرخ بتاريخ 1991.04.27م المتعلق بمهنة الخبير المحاسب، محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، أين أوكلت مهام تنظيم المهنة إلى هيئة مهنية مستقلة، التي تتمثل في المصف الوطني للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين "ONECC"والذي يضم خبراء مهنيين مختصين بالمهنة ويعينون من طرف وزارة المالية.

أما المرحلة الأخيرة فهي المرحلة الممتدة من النصف الثاني لسنة 2010م إلى غاية يومنا هذا (سنة 2012م) أين تم إصدار القانون رقم 10-01 المؤرخ بتاريخ 2010.06.26م والمتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، أين تم منح صلاحيات تنظيم وتسيير مهنة المحاسبة و التدقيق إلى المجلس الوطني للمحاسبة "CNC" الذي يعمل تحت وصاية

وزارة الماليةويبين الشكل الموالي أهم المراحل التي مرت بها مهنة المحاسبة والتدقيق في الجزائر عن طريق القوانين التي أصدرت والمتعلقة بالمهنة:

الشكل رقم (11): مراحل تطور مهنة المحاسبة في الجزائر منذ الاستقلال حسب القوانين المتعلقة بالمهنة.



المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على القانون71-82، القانون 91-08 والقانون 10-01

المطلب الأول: تنظيم مهنة المحاسبة سنة 1971م

يعتبر القانون رقم 71-82 المؤرخ بتاريخ 1971.12.29م أول قانون أصدره المشرع الجزائري خاص بمهنة الخبير المحاسب والمحاسب المعتمد، فلقد نصت مواد هذا القانون على الأحكام العامة للمهنتين، إضافة إلى إنشاء وسير المجلس الأعلى للمحاسبة "CSC" وهو المجلس المكلف بتنظيم المهنتين. كما تطرقت هذه المواد إلى مسار تكوين متربصي "المتمرنين" المهنتين من أجل حصولهم على الشهادتين التان تخولان لهم بممارسة مهنة الخبير المحاسب والمحاسب المعتمد. أما المواد الأخيرة فلقد عالجت موضوع الخدمة المدنية كشرط من شروط ممارسة المهنتين.[1]

الفرع الأول: مفاهيم عامة لمهنتي الخبير المحاسب والمحاسب المعتمد

- **الخبير المحاسب:** هو كل شخص طبيعي أو معنوي يقوم بتنظيم وتحقيق وضبط الحسابات وكل نوع من الحسابات المتعلقة بهذه العمليات وتحليل أوضاعها على أسس محاسبية، مالية واقتصادية. ويمكنهم مشاورتهم تبعا في الشؤون القضائية والجبائية كلما اقتضت ذلك الأشغال الحسابية التي عهد بها إليهم.

ويمكنهم التعاون في مهام التعليم أو الأبحاث في المؤسسات المدرسية أو الجامعية. ويمكنهم كذلك القيام بدراسات الإحصائيات والمراجع الاقتصادية لحساب الدولة أو المؤسسات التي تستعين بخدماتهم. المادتين 1و4

- **المحاسب:** هو كل شخص طبيعي أو معنوي يقوم بتركيز كل نوع من المحاسبات والحسابات الخاصة بالمؤسسات التي تستعين بخدماتهم وكذلك بفتحها والإشراف عليها.المادتين 1و5

1القانون رقم 71-82 المؤرخ بتاريخ 1971.12.29م، الخاص بمهنة الخبير المحاسب والمحاسب.

الفرع الثاني: ممارسة مهنتي الخبير المحاسب والمحاسب المعتمد

لقد حدد القانون رقم 71-82 المؤرخ بتاريخ 1971.12.29م الشروط الواجب توفرها في الأشخاص من أجل ممارسة مهنة الخبير المحاسب والمحاسب المعتمد (التي سوف نستعرضها لاحقا) فمن بين هذه الشروط نجد الحصول على شهادة دبلوم خبير محاسب بالنسبة للخبير المحاسب وشهادة بروفي مهنية لمحاسب بالنسبة للمحاسبين. المادة رقم 10[1]

كذلك يجب توفر الجنسية الجزائرية التي وضع استثناء من أجلها بالنسبة للخبراء المحاسبين والمحاسبين المعتمدين الأجانب سواءا كانوا أشخاص طبيعيين أو معنويين، إذ يمكن لوزير المالية بناءا على رأي من المجلس الأعلى للمحاسبة أن يرخص لهم بممارسة مهنتهم في الجزائر وذلك خلال مدة سنتين قابلة للتجديد هذا في حالة استكمالهم للشروط التالية: المادتين رقم 11و12[2]

- أن لا يكونوا محكومين سابقا بعقوبة جنائية أو جزائية بدنية أو مشينة.
- أن يكونوا مستكملين لـ 25 سنة على الأقل.
- أن يكونوا مقيمين بالجزائر بصفة رئيسية.

يمكن للخبراء المحاسبين والمحاسبين المرخصين ممارسة مهام مندوبي "محافظي" الحسابات لدى الشركات، حيث يعينون إلزاميا، ولا يمكنهم ممارسة مهمة مندوب الحسابات في الشركات التي كلفوا بمسك محاسبتها حتى السنة المالية الموالية لآخر سنة كلفوا بها. المواد 47،48،6

1القانون رقم 71-82 المؤرخ بتاريخ 1971.12.29م، الخاص بمهنة الخبير المحاسب والمحاسب.

2نفس المرجع.

الفرع الثالث: المجلس الأعلى للمحاسبة "CSC"

لقد تم إنشاء المجلس الأعلى للمحاسبة بموجب المادة رقم 3 من القانون رقم 71-82 المؤرخ بتاريخ 1971.12.29م الذي ينشط تحت وصاية وزارة المالية، حيث يقوم المجلس بعدة مهام متعلقة بتنظيم مهنة الخبير المحاسب والمحاسب المعتمد إضافة إلى متابعة تطبيق المخطط المحاسبي المطبق آنذاك "المخطط المحاسبي العام (PCG)"، وبعد ذلك الإشراف على إعداد المخطط المحاسبي الوطني الموضوع حيز التنفيذ سنة 1976م.

يقوم وزير المالية أو ممثل له بترأس المجلس الأعلى للمحاسبة، ويضم هذا الأخير ممثلي الوزارات إضافة إلى مديري بعض الهيئات العمومية التي لها علاقة مباشرة أو غير مباشرة بالمحاسبة. كما توضع الشركات الوطنية للمحاسبة "SNC" تحت تصرف المجلس الأعلى للمحاسبة.المادة 3

يقوم المجلس الأعلى للمحاسبة بالمهام التالية: المادة 38[1]

- تحضير المخطط المحاسبي العام "PCG" المنصوص عليه في المادة 19 من الأمر رقم 69-107 المؤرخ بتاريخ 1969.12.31م والمتضمن قانون المالية، ويساعد على التطبيق التدريجي لهذا المخطط.

- ينظم المحاسبات الخاصة بكل قطاع من النشاطات.

- يدلي بآرائه حول جميع المشاريع المتعلقة بالمخططات المحاسبية الخاصة "Les plans comptables spéciaux" أو الموجهة إليه من المؤسسات العمومية لوزارة المالية.

---

1 القانون رقم 71-82 المؤرخ بتاريخ 1971.12.29م، الخاص بمهنة الخبير المحاسب والمحاسب.

كما يمكن طلب استشارة المجلس الأعلى للمحاسبة فيما يلي: المادة 39

– جميع مشاريع النصوص المتعلقة بالمحاسبة والتي تقترحها الإدارات أو الهيئات العمومية.

– نتائج الدراسات المعدة من اللجان أو الهيئات المستحدثة من طرف السلطات العمومية أو الهيئات التي تراقبها الدولة بطريقة مباشرة أو غير مباشرة. كما يمكن أن يقوم المجلس بأية دراسة عامة مخصصة من أجل التسيير أو التنظيم المحاسبي.

– يجوز للمجلس أن يقترح جدول أتعاب عام خاص بالخبراء المحاسبين والمحاسبين المعتمدين.

الفرع الرابع: مسار تربص مهنتي الخبير المحاسب والمحاسب المعتمد

يعتبر تربص مهنتي الخبير المحاسب والمحاسب المعتمد بمثابة المرحلة الأساسية في سبيل حصول المتربصين على الشهادتين المهنتين (شهادة دبلوم خبير محاسب بالنسبة للخبير المحاسب وشهادة بروفي مهنية لمحاسب بالنسبة للمحاسبين) من أجل ممارسة المهنة، حيث يجرى هذا التربص بعد الحصول على شهادة التعليم العالي أو التعليم أو التكوين المهني التي تخول بالدخول إلى التربص.

تمتد مدة التربص على مدار سنتين بالنسبة للخبراء المحاسبين والمحاسبين المعتمدين ويمكن تمديد هذه الفترة بصفة استثنائية إلى سنة واحدة بموجب مرسوم. مادة 41 [1]

يجرى التربص الخاص بالخبراء المحاسبين على مستوى الشركة الوطنية للمحاسبة "SNC" أو لدى خبير محاسب مرخص، كما يمكن للخبير المحاسب المتربص أن يقوم بممارسة مهنة التعليم أو إدارة الأشغال التطبيقية في المعهد التكنولوجي المالي والمحاسبي.

1القانون رقم 71–82 المؤرخ بتاريخ 1971.12.29م، الخاص بمهنة الخبير المحاسب والمحاسب.

أما فيما يخص التربص الخاص بمهنة المحاسبين فيتم إجراءه على مستوى الشركة الوطنية للمحاسبة أو لدى محاسب مرخص أو بصفة استثنائية، لدى مصالح المحاسبة لمؤسسة عمومية. المادة 42

يمكن أن ينتقل المحاسب المرخص إلى مهنة الخبير المحاسب عند حصوله على الشهادات دبلوم جديدة تمكنه من الانخراط في هذه الأخير ة مع القيام بتربص لمدة سنة واحدة. المادة 49 [1]

المطلب الثاني: تنظيم مهنة المحاسبة سنة 1991م (تحرير مهنة المحاسبة)

لقد شهدت مهنة المحاسبة في الجزائر سنة 1991م عدة تحديثات و تغييرات من خلال القانون رقم 91-08 المؤرخ بتاريخ 1991.04.27 المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد. حيث أن أهم ما جاء به هذا القانون كإضافة هو إدماج مهنة محافظ الحسابات مع مهنتي الخبير المحاسب والمحاسب المعتمد، إذ كانت مهنة محافظ الحسابات مندرجة ضمن مهنة المراقبة و التفتيش التابعة للهيئات العمومية (المفتشية العامة للمالية "IGF")، قبل صدور هذا القانون الذي حول مهنة محافظة الحسابات من مهنة أجيرة لدى القطاع العمومي إلى مهنة حرة.

ويتضمن القانون رقم 91-08 المؤرخ بتاريخ 1991.04.27 المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد عدة مواد تخص شروط وكيفيات ممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، إضافة إلى حقوق وواجبات المهنيين وكذا

1القانون رقم 71-82 المؤرخ بتاريخ 1971.12.29م، الخاص بمهنة الخبير المحاسب والمحاسب.

الهيئة المستحدثة المكلفة بتنظيم وتسيير المهن الثلاث، وهو المصف الوطني للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المتمدين "ONECC" الذي حل محل المجلس الأعلى للمحاسبة "CSC".

الفرع الأول: مفاهيم عامة لمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد

- **الخبير المحاسب**: هو كل شخص يمارس عادة باسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهنة تنظيم المحاسبة والحسابات من كل نوع وفحصها واستقامتها وتحليلها لدى المؤسسات والشركات التجارية أو المدنية في الحالات التي نص عليها القانون بهذه المهمة للقيام بصفة تعاقدية بخبرة أو احتساب "تدقيق". المادة 19

- **محافظ الحسابات:** هو كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهنة الشهادة بصحة وانتظامية حسابات الشركات والهيئات المنصوص عليها في المادة الأولى من هذا القانون (الشركات التجارية بما فيها شركات رؤوس الأموال وفقا لأحكام القانون التجاري وكذا لدى الجمعيات والتعاضديات الاجتماعية والنقابات) بموجب أحكام التشريع المعمول به. المادة27

- **المحاسب المعتمد:** هو كل شخص يمارس باسمه الخاص وتحت مسؤوليته وبصفة عادية مهنة مسك وفتح وضبط ومراقبة محاسبات وحسابات المؤسسات أو الهيئات التي تطلب خدماته. المادة23[1]

1 القانون رقم 91-08 المؤرخ بتاريخ 1991.04.27م، المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.

الفرع الثاني: ممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد

حتى يستطيع الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد ممارسة مهامهم يجب عليهم أن يلتزموا بالأحكام القانونية المعمول بها التي تحكم المحاسبة والسجلات المحاسبية وأن يمارسوا مهنتهم بكل استقلال ونزاهة كما يجب على كل مهني تأدية اليمين بعد تسجيلهم في المنظمة الوطنية الخاصة بهم ذلك على مستوى المحكمة المختصة اقليميا بمحل اقامتهم. المادتين 3 و4 [1]

---

1 القانون رقم 91-08 المؤرخ بتاريخ 1991.04.27م، المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.

ملاحظة:

الخبير المحاسب: إن أهم إضافة التي نص عليها القانون رقم 91-08 فيما يخص تعريف مهنة الخبير المحاسب مقارنة بالقانون رقم 71-82 السابق هو إضافة ممارسة مهنة التدقيق من طرف الخبير المحاسب.

المحاسب المعتمد:نلاحظ أن القانون رقم 91-08 لم يضف الشيء الكثير فيما يخص مهنة المحاسب المعتمد إذ أضاف مصطلح "معتمد" إلى مصطلح المحاسب، كما أضاف عملية مراقبة محاسبات وحسابات الشركات إلى المهام التي ذكرها القانون رقم 71-82 السابق.

محافظ الحسابات: حسب القانون رقم 71-82 يعين محافظ الحسابات من الخبراء المحاسبين والمحاسبين المعتمدين المرخصين، أما القانون رقم91-08 فلقد قام بإدراجه كمهنة مستقلة مثلها مثل المهنتين الأخرتين.

يمكن للخبير المحاسب أن يؤهل بممارسة مهنة محافظ الحسابات ومهنة المحاسب المعتمد مع مراعاة الأحكام الواردة في هذا القانون. المادة19

يمكن للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين إنشاء شركات مدنية حسب الشروط التالية:[1]

- يجب أن يكون الشركاء مسجلين فرادى في جدول المصف الوطني.
- يجب أن تنشأ الشركات المدنية حسب الأشكال القانونية.
- أن يكون كل الشركاء مسؤولين شخصيا وبالتضامن.

يمكن أن ينضم شريك غير مسجل في جدول المصف الوطني إذا كان حقوقيا أو اقتصاديا أو يملك شهادة التعليم العالي في حدود ربع عدد الشركاء. وتسير هذه الشركات المدنية عن طريق القانون المدني.

يمكن للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين إنشاء شركات ذات أشكال قانونية أخرى طبقا للقانون التجاري. كما يمكن إنشاء مؤسسات عمومية اقتصادية هدفها الاجتماعي ممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد ضمن احترام أحكام هذا القانون. المواد11،12،13

---

1 القانون رقم 91-08 المؤرخ بتاريخ 1991.04.27م، المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.

ملاحظة:

شركات المحاسبة: لقد قام القانون رقم 91-08 بوضع شكل قانوني آخر للشركات التي تقوم بمهام الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين إضافة للشركات المدنية وهي الشركات التجارية، أما القانون رقم 71-82 السابق فلقد وضع إمكانية إنشاء شركات مدنية فقط.

يمكن الترخيص للأشخاص الطبيعيين أو المعنويين ذوي الجنسية الأجنبية بممارسة مهنة الخبير المحاسب أو محافظ الحسابات في الجزائر إذا أبرمت اتفاقية أو اتفاق لهذا الغرض مع البلد الذيٍنتمون إليه في إطار المعاملة بالمثل وا ٍذا توفرت فيهم الشروط المطلوبة. المادة8

الفرع الثالث: المصف الوطني للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين "ONECC"

يعتبر المصف "المنظمة" بمثابة الهيئة المكلفة بتنظيم وتسيير مهنة المحاسبة في الجزائر، وهو هيئة عمومية مستقلة يضم أشخاص مهنيين ومحترفين في مجال المحاسبة، ويقوم بعدة مهام تندرج ضمن عملية تأطير تنظيم المهنة حيث يقوم باستقبال طلبات التسجيل في مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد على مستوى مجلسه "مجلس المصف الوطني للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين" (Le Conseil de l'ordre)، الذي تم إنشاؤه بموجب المرسوم التنفيذي رقم 92-20 المؤرخ بتاريخ 1992.01.13م.

ويقوم المصف بالمهام التالية: المواد7، 9، 10، 11 [1]

- السهر على تنظيم المهنة وحسن ممارستها.

-الدفاع على كرامة أعضائه و استقلاليتهم.

- إعداد النظام الداخلي للمنظمة "المصف" الذي يحدد على الخصوص شروط التسجيل والإيقاف والشطب من جدول المنظمة.

---

1 القانون رقم 91-08 المؤرخ بتاريخ 1991.04.27م، المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.

– تقديم المساعدة للأشغال التي تبادر بها السلطات العمومية المختصة في ميدان التقييس المحاسبي "Normalisation" والاجتهادات المهنية "Diligence" والتسعير "Tarification".

– تمثيل مصالح المهنة تجاه السلطات المختصة وتجاه الغير والمنظمات الأجنبية المماثلة.

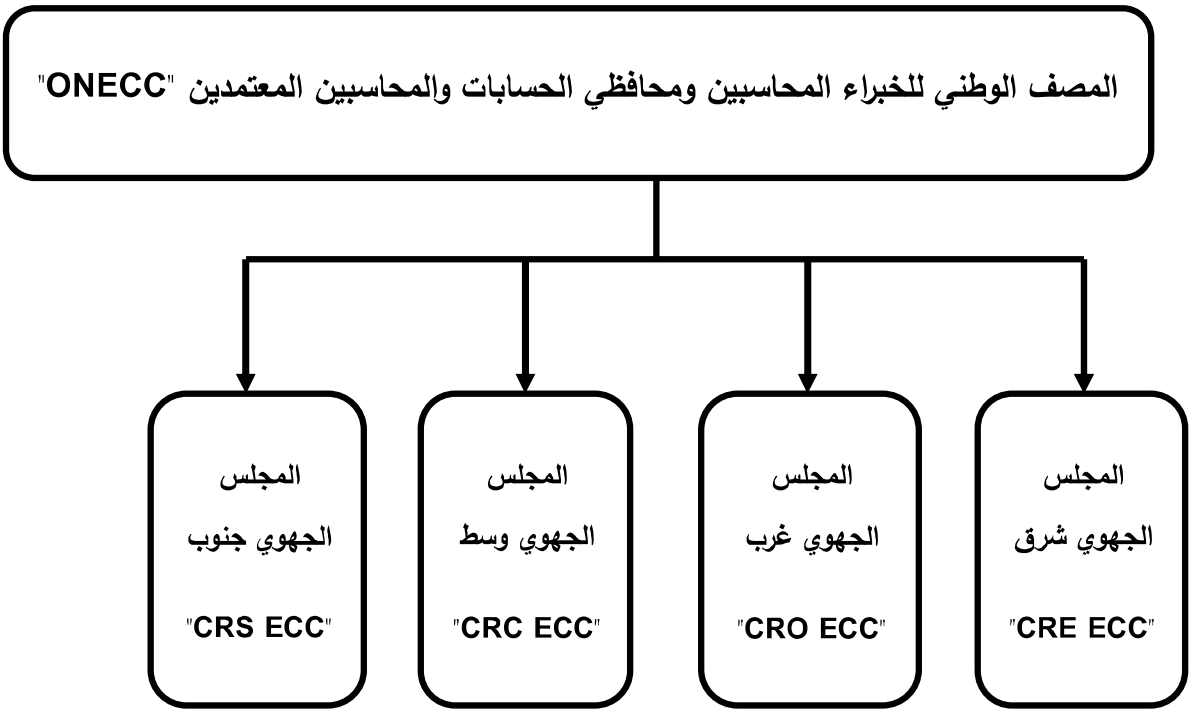
– إعداد ومراجعة ونشر قائمة الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين.

–القيام بالتأكد من النوعية المهنية والتقنية للأشغال التي ينجز ها أعضائها ضمن احترام أخلاقيات المهنة والقوانين والتنظيمات المعمول بها.

ويبين الشكل الموالي تنظيم المصف الوطني للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين:[1]

1 القانون رقم 91–08 المؤرخ بتاريخ 1991.04.27م، المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.

الشكل رقم (12): هيكلة المصف الوطني للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين.



المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على القانون رقم 91-08 المؤرخ بتاريخ 1991.04.27م، المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد

المبحث الثاني: قواعد تنظيم مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد

لقد أصدر المشرع الجزائري القانون رقم 10-01 المؤرخ بتاريخ 2010.06.29م المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد الذي يعتبر كآخر تنظيم تم إصداره، وهو لا يزال في طور التطبيق إلى غاية الآن (2012م). فمن بين الأسباب التي أدت إلى صعوبة تطبيق هذا القانون، نجد الإضطرابات التي مست مهنة المحاسبة والتدقيق في الجزائر كإعادة وضع عملية تنظيم المهنة تحت وصاية الهيئات العمومية، وكذا عملية توقف منح الاعتماد للمهنيين منذ سنة 2002م، إضافة إلى ذلك التغييرات والتعديلات الجذرية التي أحدثها هذا القانون مقارنة بالقانون السابق.

وفيما يلي سوف نتطرق إلى أهم التنظيمات التي نص عليها المشرع الجزائري في هذا القانون.

المطلب الأول: نظرة عامة على مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد

- **الخبير المحاسب:** هو كل شخص يمارس بصفة عادية وباسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهمة تنظيم وفحص وتقويم وتحليل المحاسبة ومختلف أنواع الحسابات للمؤسسات والهيئات في الحالات التي نص عليها القانون والتي تكلفه بهذه المهمة بصفة تعاقدية لخبرة الحسابات. كما يؤهل الخبير

المحاسب لممارسة وظيفة محافظ الحسابات. يقوم الخبير المحاسب أيضا بمسك ومركزة وضبط ومراقبة وتجميع محاسبة المؤسسات والهيئات التي لا يربطه بها عقد عمل. المادة 18 [1]

يعد الخبير المحاسب المؤهل الوحيد للقيام بمهمة التدقيق المالي والمحاسبي للشركات والهيئات. ويؤهل لتقديم استشارات للشركات والهيئات في الميدان المالي والاجتماعي والاقتصادي. المادة 19

مهمة الخبير المحاسب هي أساسا مهمة ظرفية، إذ يتعين عليه أن يعلم المتعاقدين معه بمدى تأثير التزاماتهم والتصرفات الإدارية والتسيير التي لها علاقة بمهمته. المادة 20

تحدد أتعاب الخبير المحاسب مع بداية مهامه في إطار عقد تأدية خدمات يحدد مجال التدخل والوسائل التي توضع تحت تصرفه وشروط تقسيم التقارير. ولا يمكن احتساب هذه الأتعاب، بأي حال من الأحوال، على أساس النتائج المالية المحققة من الشركة أو الهيئة المعنية. المادة21

– **محافظ الحسابات:** هو كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص تحت مسؤوليته، مهمة المصادقة على صحة حسابات الشركات والهيئات وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به. المادة 22

يظطلع محافظ الحسابات القيام بالمهام التالية:

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

---

[1] القانون رقم 10–01 المؤرخ بتاريخ 2010.06.29م، المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.

– يفحص صحة الحسابات السنوية ومطابقتها للمعلومات المبينة في تقرير التسيير الذي يقدمه المسيرون للمساهمين أو الشركاء أو حملي الحصص.

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

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

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

وتخص هذه المهام فحص قيم ووثائق الشركة أو الهيئة ومراقبة مدى مطابقة المحاسبة للقواعد المعمول بها، دون التدخل في التسيير. المادة23

عندما تعد الشركة أو الهيئة حسابات مدمجة أو حسابات مدعمة، يصادق محافظ الحسابات أيضا على صحة وانتظام الحسابات المدعمة والمدمجة وصورتها الصحيحة وذلك على أساس الوثائق المحاسبية وتقرير محافظي الحسابات لدى الفروع أو الكيانات التابعة لنفس مركز القرار. المادة24[1] يترتب عن مهمة محافظ الحسابات إعداد:

– تقرير المصادقة بتحفظ أو بدون تحفظ على انتظامية وصحة الوثائق السنوية وصورتها الصحيحة، أو عند الاقتضاء رفض المصادقة المبرر.

---

1 القانون رقم 10-01 المؤرخ بتاريخ 2010.06.29م، المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.

– تقرير المصادقة على الحسابات المدعمة أو الحسابات المدمجة، عند الاقتضاء.

– تقرير خاص حول الاتفاقيات المنظمة.

– تقرير خاص حول تفاصيل أعلى خمس تعويضات.

– تقرير خاص حول الامتيازات الخاصة الممنوحة للمستخدمين.

– تقرير خاص حول تطور نتيجة السنوات الخمس الأخيرة والنتيجة حسب السهم أو حسب الحصة الإجتماعية.

– تقرير خاص في حالة ملاحظة تهديد محتمل على استمرار الاستغلال.

تحدد معايير التقرير وأشكال وآجال إرسالالتقارير إلى الجمعية العامة وا إلى الأطراف المعنية عن طريق التنظيم. المادة25

– **المحاسب المعتمد:** هو كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته، مهمة مسك وفتح وضبط محاسبات وحسابات التجار والشركات أو الهيئات التي تطلب خدماته. المادة 41

يعرض المحاسب المعتمد تحت مسؤوليته وعلى أساس الوثائق والأوراق المحاسبية المقدمة إليه، الكتابات المحاسبية وتطور عناصر ممتلكات التاجر والشركة أو الهيئة التي أسندت إليه مسك محاسبتها. تعد وتبقى الحسابات والموازنات والسجلات المحاسبية وكذا جميع الوثائق المتعلقة بها التي يتكلف بها المحاسب المعتمد ملكية الزبون. المادة 42 [1]

1 القانون رقم 10-01 المؤرخ بتاريخ 2010.06.29م، المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.

يمكن للمحاسب المعتمد أن يعد جميع التصريحات الاجتماعية والجبائية والإدارية المتعلقة بالمحاسبة التي كلف بها. كما يمكنه أن يساعد زبونه لدى مختلف الإدارات المعنية. المادة 43

يمكن للزبون أن يلتمس من المحاسب المعتمد القيام بمهام المساعدة في إعداد الجداول "القوائم" المالية. المادة44

تحدد أتعاب المحاسب المعتمد في بداية مهمته، في اطار عقد تقديم خدمات يحدد مجال التدخل والوسائل الموضوعة تحت التصرف وشروط تسليم الوثائق. ولا يمكن احتسابها في جميع الأحوال على أساس النتائج المالية المحققة من طرف التاجر أو الشركة أو الهيئة المعنية. المادة45 [1]

<u>– شركات الخبرة المحاسبية ومحافظة الحسابات والمحاسبة:</u> يمكن للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين أن يشكلوا شركات أسهم أو شركات ذات مسؤولية محدودة أو شركات مدنية أو تجمعات ذات منفعة مشتركة باستثناء الأشكال الأخرى للشركات، لممارسة مهنهم كل على حدى، شريطة أن يحمل جميع الشركاء الجنسية الجزائرية. المادة46

تؤهل شركات الأسهم والشركات ذات المسؤولية المحدودة أو التجمعات المذكورة سابقا، لممارسة مهنة الخبير المحاسب أو محافظ الحسابات أو المحاسب المعتمد، عندما يشكلون أعضاء المصف أو الغرفة أو المنظمة المسجلون بصفة فردية في الجدول بصفة خبراء محاسبين أو محافظي حسابات أو محاسبين معتمدين، ثلثي $\frac{2}{3}$ عدد الشركاء على الأقل ويمتلكون على الأقل

---

1 القانون رقم 10-01 المؤرخ بتاريخ 2010.06.29م، المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.

ثلثي $\frac{2}{3}$ رأس المال، وتدعى الشركات أو التجمعات المذكورة سابقا بشركات الخبرة المحاسبية أو شركات محافظة الحسابات أو شركات المحاسبة. المواد 47،48،49

يشترط في الثلث $\frac{1}{3}$ الشريك غير المعتمد وغير المسجل في الجدول، أن يكون جزائري الجنسية وحاملا لشهادة جامعية وله صلة مباشرة أو غير مباشرة بالمهنة. المادة50 [1]

للحصول على الاعتماد يجب على شركات الأسهم والشركات ذات المسؤولية المحدودة والتجمعات ذات المنفعة المشتركة المشكلة لممارسة مهنة الخبير المحاسب أو مهنة محافظ الحسابات أو مهنة المحاسب المعتمد، زيادة على ذلك أن تتوفر فيهم الشروط الآتية:

– أن تهدف لممارسة مهنة الخبير المحاسب أو مهنة محافظ الحسابات أو مهنة المحاسب المعتمد؛

– أن يسيرها أو يديرها الشركاء المسجلون في الجدول فقط؛

– أن يرتبط انخراط أي شريك جديد أو أي عضو فيها بالموافقة القبلية اما للجهاز الاجتماعي المؤهل لذلك وا إما لحاملي الحصص الاجتماعية بغض النظر عن أي حكم مخالف؛

– أن لا تكون تابعة بصفة مباشرة أو غير مباشرة لأي شخص أو تجمع مصلحة مصلحة؛

– أن لا تمتلك مساهمات مالية في المؤسسات الصناعية أو التجارية أو الزراعية أو البنكية أو في الشركات المدنية، غير أنه اذا ارتبط نشاط هذه المؤسسات بمهنة الخبير المحاسب أو مهنة محافظ الحسابات، يمكن للمجلس المعني الترخيص بأخذ مساهمة. المادة51

عندما يختار الخبراء المحاسبون أو محافظو الحسابات أو المحاسبون المعتمدون شكل شركة مدنية، فإن هذه الأخيرة لا تضم إلا أعضاء المصف الوطني أو الغرفة الوطنية أو المنظمة

---

1 القانون رقم 10–01 المؤرخ بتاريخ 2010.06.29م، المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.

الوطنية. إلا أنه يمكن أن يكون القانونيون والاقتصاديون أو أي شخص حامل شهادة التعليم العالي يساهم (المساهمة)، نظرا لتأهيله في تحقيق هدف الشركة المدنية، ذلك أن يكونوا في حدود ربع الشر كاء $\frac{1}{4}$، شرط أن يكونوا جزائري الجنسية. المادة52

لا يمكن تعيين الأجهزة المسيرة للشركات والتجمعات المذكورة سابقا، إلا من بين المهنيين المسجلين في الجدول. كما لا يمكن تعيين هذه المجالس في أكثر من شركة أو تجمع. المادتين 53،54 [1]

يمكن أن تنشأ في الشكل القانوني المنصوص عليه، كل مؤسسة عمومية هدفها الاجتماعي ممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد في ظل احترام أحكام هذا القانون، شريطة أن يكون المستخدمون المتدخلون الموقعون على العقود والوثائق التي لها حجية في نظر القانون، مسجلين في جدول المصف أو المنظمة أو الغرفة في أصنافهم الخاصة. المادة55

لا يحق للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين الشركاء في إطار الشركات والتجمعات المذكورة أعلاه، أن ينفذوا باسمهم الخاص مهام أو عهدات يكونون قد كلفوا بها جراء تسجيلهم في الجدول. ينبغي أن توكل هذه المهام أو العهدات وجوبا إلى الشركات أو التجمعات. المادة56

تنجز أعمال الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين تحت أسمائهم الشخصية الخاصة وتحت مسؤوليتهم الشخصية حتى وا ٍن كانوا ضمن شركة، ولا تقبل أي أسماء

---

1 القانون رقم 10-01 المؤرخ بتاريخ 2010.06.29م، المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.

مستعارة، ويجب عليهم مراعاة الأحكام القانونية والتنظيمية التي تحكم مهنتهم وكذا النظام الداخلي للمصف الوطني أو الغرفة الوطنية أو المنظمة الوطنية. المادة57

تشمل حقوق وواجبات أعضاء المصف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين، شركات الخبرة المحاسبية وشركات محافظة الحسابات وشركات المحاسبة ما عدا حق التصويت والترشح. المادة58 [1]

حتى يمارس الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب والمعتمد مهنهم يجب أن تتوفر الشروط التالية:

– أن يكون جزائري الجنسية؛

– أن يحوز شهادة لممارسة المهنة (شهادة جزائرية للخبرة المحاسبية بالنسبة للخبير المحاسب أو شهادة معترف بمعادلتها، الشهادة الجزائرية لمحافظ الحسابات بالنسبة لمحافظ الحسابات أو شهادة معترف بمعادلتها، الشهادة الجزائرية للمحاسب أو شهادة تسمح له بممارسة المهنة)؛

– 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 أو الغرفة أو المنظمة؛

– أن يؤدي اليمين المنصوص عليه في هذا القانون؛

---

1 القانون رقم 10–01 المؤرخ بتاريخ 2010.06.29م، المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.

وتمنح الشهادات والإجازات المذكورة أعلاه من معهد التعليم المختص التابع للوزير المكلف بالمالية، أو المعاهد المعتمدة من طرفه.

المطلب الثاني: مسؤوليات الخبير المحاسب و الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد

إضافة إلى الحقوق والواجبات التي يتحملها الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد المنصوص عليها في المرسوم التنفيذي رقم 96-136 المؤرخ بتاريخ .1996.04.15م و المتضمن لقانون أخلاقيات مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.

يتحمل محافظ الحسابات المسؤولية العامة عن العناية بمهمته ويلتزم بتوفير الوسائل دون النتائج. المادة59

ملاحظة:

الخبير المحاسب: لقد قدم القانون رقم 10-01 للخبراء المحاسبين حق ممارسة مهام التدقيق المحاسبي والمالي دون غيرهم "محافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين" فيما لم يذكر القانون السابق "القانون رقم 91-08" ذلك.

المهنيين الأجانب: لم يتطرق القانون رقم 10-01 إلى الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين الأجانب الممارسين لمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد بأي شكل من الأشكال عكس القوانين السابقة "القانون رقم 91-08 والقانون رقم 71-82" التي منحت إمكانية ممارسهم لمهامهم في الجزائر بعد موافقة السلطات الوصية على المهنة "الوزير المكلف بالمالية'.

يعد الخبير المحاسب والمحاسب المعتمد أثناء ممارسة مهامهما مسؤولين مدنيا تجاه زبائنهم في الحدود التعاقدية. المادة60

يعد محافظ الحسابات مسؤولا تجاه الكيان المراقب، عن الأخطاء التي يرتكبها أثناء تأدية مهامه. ويعد متضامنا تجاه الكيان أو اتجاه الغير عن كل ضرر ينتج عن مخالفة أحكام هذا القانون. ولا يتبرأ من مسؤوليته فيما يخص المخالفات التي لم يشترك فيها إلا إذا أثبت أنه قام بالمتطلبات العادية لوظيفته وأنه بلغ مجلس الادارة بالمخالفات، وا إن لم تتم معالجتها بصفة ملائمة خلال أقرب جمعية عامة بعد اطلاعه عليها، وفي حالة معاينة مخالفة، يثبت أنه أطلع وكيل الجمهورية لدى المحكمة المختصة. المادة61

يتحمل الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد المسؤولية الجزائية عن كل تقصير في القيام بالتزام قانوني. المادة62 [1]

يتحمل الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد المسؤولية التأديبية أمام اللجنة التأديبية للمجلس الوطني للمحاسبة حتى بعد استقالتهم من مهامهم، عن كل مخالفة أو تقصير تقني أو أخلاقي في القواعد المهنية عند ممارسة وظائفهم. وتتمثل العقوبات التأديبية التي يمكن اتخاذها وفق ترتيبها التصاعدي حسب خطورتها في:

- انذار.
- توبيخ.
- توقيف مؤقت لمدة أقصاها ستة (6) أشهر.

---

1 القانون رقم 10-01 المؤرخ بتاريخ 2010.06.29م، المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.

– الشطب من الجدول.

يقدم كل طعن ضد هذه العقوبات التأديبية أمام الجهة القضائية المختصة، طبقا للإجراءات القانونية المعمول بها. المادة63

المطلب الثالث: حالات التنافي والموانع مع المهنة

يعتبر منافيا لمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد ما يلي:

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

– كل عهدة إدارية أو العضوية في مجلس مراقبة المؤسسات التجارية المنصوص عليها في القانون التجاري غير شركات الخبرة أو شركات محافظة الحسابات أو شركات المحاسبة المذكورة سابقا؛

– الجمع بين ممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد لدى نفس الشركة أو الهيئة؛

– كل عهدة برلمانية؛

– كل عهدة انتخابية في الهيئة التنفيذية للمجالس المحلية المنتخبة؛

يتعين على المهني المنتخب لعضوية البرلمان أو لعضوية الهيئة التنفيذية لمجلس محلي منتخب، إبلاغ التنظيم الذي ينتمي إليه في أجل أقصاه شهر واحد من تاريخ مباشرة عهدته. يتم تعيين مهني لاستخلافه يتولى تصريف الأمور الجارية لمهنته؛

لا تتنافى مع ممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد مهام التعليم والبحث في مجال المحاسبة بصفة تعاقدية أو تكميلية، طبقا للتشريع الساري المفعول وكذا الحالات المذكورة في المادتين 46 و52 من هذا القانون. المادة64 [1]

يمنع محافظ الحسابات من:

– القيام مهنيا بمراقبة حسابات الشركات التي يمتلك فيها بصفة مباشرة أو غير مباشرة.

– القيام بأعمال تسيير سواء بصفة مباشرة أو بالمساهمة أو الانابة عن المسيرين؛

– قبول ولو بصفة مؤقتة مهام الرقابة القبلية على أعمال التسيير ؛

– قبول مهام التنظيم في محاسبة المؤسسة أو الهيئة المراقبة أو الإشراف عليها؛

– ممارسة وظيفة مستشار جبائي أو مهمة خبير قضائي لدى شركة أو هيئة يراقب حساباتها؛

– شغل منصب مأجور في الشركة أو الهيئة التي راقبها بعد أقل من 3 سنوات منذ انتهاء عهدته؛ المادة65

زيادة على حالات التنافي والموانع المنصوص عليها في المادة 715 مكرر6 من القانون التجاري، لا يمكن تعيين الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين الذين تحصلوا على أجور أو أتعاب أو امتيازات أخرى لاسيما في شكل قروض أو تسبيقات أو ضمانات من الشركة أو الهيئة خلال الثلاث السنوات الأخيرة كمحافظي حسابات لدى نفس الشركة أو الهيئة. يمتد هذا المانع إلى شركات محافظة الحسابات.المادة66

---

1 القانون رقم 10–01 المؤرخ بتاريخ 2010.06.29م، المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.

يمنع الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد من القيام بأية مهمة في المؤسسات التي تكون لهم فيها مصالح مباشرة أو غير مباشرة. المادة67

إذا استقدمت شركة أو هيئة محافظين للحسابات أو أكثر فإن هؤلاء لا يجب أن يكونوا تابعين لنفس السلطة أو تربطهم أية مصلحة و أن لا يكونوا منتمين لنفس شركة محافظة الحسابات. المادة68

إذا أراد الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد أن يمارس نشاطا منافيا بصفة مؤقتة كما هو منصوص عليه سابقا، يتعين عليه طلب اغفاله من الجدول لدى لجنة الاعتماد في أجل أقصاه شهر واحد من تاريخ بداية نشاطه. وتمنح لجنة الاعتماد الموافقة إذا كانت المهمة الجديدة للمهني لا تمس بطبيعتها بالمصالح الأخلاقية للمهنة. المادة69 [1]

يمنع الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد السعي بصفة مباشرة أو غير مباشرة لدى الزبون لطلب مهمة أو وظيفة تدخل ضمن اختصاصاتهم القانونية. كما يمنعون عن البحث عن زبائن بتخفيض الأتعاب أو منح تعويضات أو امتيازات أخرى و كذا استعمال أي شكل من أشكال الإشهار لدى الجمهور. تطبق هذه الموانع على الشركات والتجمعات الممارسة للمهنة. المادة 70

يتعين على الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد كتم السر المهني تحت طائلة قانون العقوبات التي نص عليها في المادتين 301 و302.

---

1 القانون رقم 10-01 المؤرخ بتاريخ 2010.06.29م، المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.

ويخضع متربصي المهن الثلاث لنفس هذه الالتزامات وكذا مستخدموا الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين، وكذا الشركاء في الشركات المنصوص عليها سابقا. المادة71 [1]

إلا أنه لا يتقيد الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين بالسر المهني في الحالات المنصوص عليها في القانون ولاسيما:

- بعد فتح بحث أو تحقيق قضائيين؛
- بمقتضى واجب اطلاع الإدارة الجبائية على الوثائق المقررة؛
- بناءا على إرادة موكليهم؛
- عندما يتم استدعاؤهم للشهادة أمام لجنة الانضباط والتحكيم المقررة في المادة5. المادة72

يعاقب كل من يمارس مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد بطريقة غير شرعية بغرامة من 500.000,00 دج إلى 2.000.000,00 دج، وفي حالة المراودة يعاقب مرتكب هذه المخالفة بالحبس تتراوح مدته من ستة أشهر إلى سنة واحدة وبضعف الغرامة. مادة73

يعد ممارسا غير شرعي لمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد كل شخص غير مسجل في الجدول والذي يمارس أو يواصل في أداء العمليات المنصوص عليها في أحكام هذا القانون. ويعد كذلك ممارسا غير شرعيا لمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، كل من ينتحل إحدى هذه الصفات أو تسميات شركة خبر في المحاسبة أو

---

1 القانون رقم 10-01 المؤرخ بتاريخ 2010.06.29م، المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.

شركة محافظة الحسابات أو شركة محاسبة أو أية صفة أخرى ترمي لخلق تشابه أو خلط مع هذه الصفات أو التسميات. المادة74

يتعين على الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد اكتساب عقد تأمين لضمان مسؤوليتهم المدنية التي من الممكن أن يتحملوها أثناء ممارسة مهنهم. يضمن عقد التأمين الذي يكتتبه المصف الوطني والغرفة الوطنية والمنظمة الوطنية، النتائج المالية للمسؤولية المدنية التي يتحملها الخبراء المحاسبون ومحافظو الحسابات والمحاسبون المعتمدون وغير المشمولة بعقد تأمين.المادة 75 [1]

في حالة وفاة أو شطب أو إيقاف الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد أو أية حالات أخرى بما فيها حالات حل الشركات أو شهر إفلاسها، يعين الوزير المكلف بالمالية بناء على اقتراح من رئيس المصف الوطني أو رئيس الغرفة الوطنية أو رئيس المنظمة الوطنية، مهنيا مؤهلا لتسيير المكتب الذي تنتهي مهامه مع نهاية إجراء التصفية أو مع زوال المانع. ويخضع المهني المعين لحالات التنافي والموانع المنصوص عليها في هذا القانون. المادة76

يعتبر خبيرا محاسبيا متربصا أو محافظا متربصا للحسابات أو محاسبا متربصا، المترشح الذي تابع التكوين النظري المطلوب والمقبول من طرف لجنة التكوين للمجلس الوطني للمحاسبة "CNC" للقيام بتربص مهني طبقا للشروط المحددة عن طريق التنظيم. لا يعتبر الخبير المحاسب المتربص و محافظ الحسابات المتربص والمحاسب المتربص أعضاء في المصف الوطني أو الغرفة الوطنية أو المنظمة الوطنية، إلا أنهم يخضعون للتوجيه والرقابة التأديبية. المادة77

---

1 القانون رقم 10-01 المؤرخ بتاريخ 2010.06.29م، المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.

يلتزم الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد الممارسون لمهامهم باستقبال المتربصين وتنظيم التربص المهني للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين المتربصين حسب الكيفيات المحددة من قبل المجلس الوطني للمحاسبة "CNC"، بالتعاون مع المصف الوطني أو الغرفة الوطنية أو المنظمة الوطنية. ويلزم الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين بمنح أجرة للمتربصين الذين يتكفلون بهم حسب الكيفيات المحددة عن طريق التنظيم. يترتب على رفض التأطير غير المبرر عقوبة تأديبية تصدرها لجنة الانضباط والتحكيم المذكورة في المادة5. المادة78 [1]

1 القانون رقم 10-01 المؤرخ بتاريخ 2010.06.29م، المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.

المبحث الثالث: الهيئات المشرفة على تنظيم مهنة المحاسبة

لقد قام المشرع الجزائري من خلال القانون رقم 10-01 بإنشاء عدة هيئات من أجل الإشر اف على عملية تنظيم مهنة المحاسبة والتدقيق، فقد وضع المجلس الوطني للمحاسبة الذي كان موجودا سابقا كأول هيئة تشرف على المهنة والذي يعمل تحت وصاية وزارة المالية، كما أنه قام بتخصيص هيئة عمومية لكل صنف من المهن الثلاث وهي المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبين والمجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمجلس الوطني للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين.

المطلب الأول: المجلس الوطني للمحاسبة "CNC"

لقد تم إنشاء المجلس الوطني للمحاسبة بموجب المرسوم التنفيذي رقم 96-318 المؤرخ بتاريخ 1996.09.25م، ولقد تم تحديث مهامه عن طريق جعله الهيئة الوصية على مهنة المحاسبة في الجزائر بموجب القانون رقم 10-01 المؤرخ بتاريخ 2010.06.29م، وذلك تحت سلطة الوزير المكلف بالمالية ويتولى مهام الاعتماد والتقييس المحاسبي وتنظيم ومتابعة المهن المحاسبية. يضم المجلس ثلاثة أعضاء منتخبين عن كل تنظيم مهني (المصف الوطني للخبراء المحاسبين، الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات و المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين). المادة4[1]

1 القانون رقم 10-01 المؤرخ بتاريخ 2010.06.29م، المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.

تنشأ لدى المجلس الوطني للمحاسبة اللجان التالية:[1]

- لجنة تقييس الممارسات المحاسبية والواجبات المهنية.
- لجنة الاعتماد.
- لجنة التكوين.
- لجنة الانضباط و التحكيم.
- لجنة مراقبة النوعية.

يقوم الوزير المكلف بالمالية أو ممثله بترأس المجلس الوطني للمحاسبة، ويتشكل المجلس من الأعضاء:

- ممثل الوزير المكلف بالطاقة.
- ممثل الوزير المكلف بالإحصاء.
- ممثل الوزير المكلف بالتربية الوطنية.
- ممثل الوزير المكلف بالتجارة.
- ممثل الوزير المكلف بالتعليم العالي.
- ممثل الوزير المكلف بالتكوين المهني.
- ممثل الوزير المكلف بالصناعة.
- رئيس المفتشية العامة للمالية.
- المدير العام للضرائب.
- المدير المكلف بالتقييس المحاسبي لدى وزارة المالية.

---

1 القانون رقم 10-01 المؤرخ بتاريخ 2010.06.29م، المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.

- ممثل برتبة مدير عن بنك الجزائر.
- ممثل برتبة مدير عن لجنة تنظيم ومراقبة عمليات البورصة.
- ممثل برتبة مدير عن مجلس المحاسبة.
- 3 أعضاء منتخبين عن مجلس المصف الوطني للخبراء المحاسبين.
- 3 أعضاء منتخبين عن مجلس الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات.
- 3 أعضاء منتخبين عن مجلس المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين.
- 3 أشخاص يتم اختيارهم لكفاءاتهم في مجالي المحاسبة والمالية ويعينهم الوزير المكلف بالمالية.

يجب أن تتوفر في ممثلي الوزراء على الأقل رتبة مدير بالإدار ة المركزية ويتم اختيارهم لكفاءاتهم في المجال المحاسبي والمالي. المادة 2

يعين أعضاء المجلس الوطني للمحاسبة بقرار من الوزير المكلف بالمالية لمدة ستة سنوات بناءا على اقتراح من الوزراء ومسؤولي الهيئات الأعضاء في المجلس المذكورين سابقا. تجدد تشكيلة المجلس بالثلث $\frac{1}{3}$ كل سنتين. وفي حالة انقطاع عهدة أحد الأعضاء، يتم استخلافه حسب نفس الأشكال، ويستخلف العضو الجديد حتى نهاية العهدة. المادة3

يمكن للمجلس الوطني للمحاسبة أن يستعين بأي شخص من شأنه أن يساعد في أشغاله بحكم مؤهلاته، لاسيما في المجال المحاسبي والمالي والاقتصادي والقانوني. المادة4[1]

1 المرسوم التنفيذي رقم 11-24 المؤرخ بتاريخ 2011.01.27م، يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه وقواعد سيره.

الفرع الأول: تنظيم وسير المجلس الوطني للمحاسبة

يزود المجلس الوطني للمحاسبة بأمانة عامة توضع تحت سلطة رئيس المجلس ويسيرها أمين عام يساعده أربعة مديرين دراسات و ثمانية رؤساء دراسات. تماثل وظائف الأمين العام ومدير الدراسات ورئيس الدراسات على التوالي وظائف رئيس قسم ومدير ونائب مدير بالإدارة المركزية. المادة5

يحدد تنظيم الأمانة العامة وسيرها بقرار مشترك بين الوزير المكلف بالمالية والسلطة المكلفة بالوظيفة العمومية. المادة6 [1]

يتولى رئيس المجلس الوطني للمحاسبة لاسيما بالمهام الآتية:

- تمثيل المجلس لدى الهيئات الوطنية والدولية للتقييس المحاسبي والمهن المحاسبية؛
- إنجاز أو العمل على إنجاز كل الدراسات والتحاليل التي تهدف إلى التقييس المحاسبي. المادة7

يقوم الأمين العام تحت سلطة رئيس المجلس بما يلي:

- تنفيذ كل القرارات والتوجيهات المصادق عليها من المجلس؛
- استقبال كل الإرسالات الموجهة للمجلس؛
- مسك الملفات المتعلقة بالاعتمادات والتسجيل والشطب من جدول المصف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين.
- العمل على إعداد مقررات الاعتماد بعد دراستها من لجنة الاعتماد وعرضها على الوزير المكلف بالمالية للتوقيع عليها؛

---

1 القانون رقم 10-01 المؤرخ بتاريخ 2010.06.29م، المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.

– ضمان تنسيق أشغال اللجان المتساوية الأعضاء ومتابعتها؛

– تنظيم الجمعيات العامة واجتماعات مكتب المجلس. المادة8 [1]

الفرع الثاني: مهام الاعتماد

يمارس المجلس الوطني للمحاسبة مهام الاعتماد التي تتمثل فيما يلي:

– استقبال طلبات الاعتماد والتسجيل في المصف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين، والفصل فيها؛

– تقييم صلاحية إجازات وشهادات كل المترشحين الراغبين في الحصول على الاعتماد والتسجيل في الجدول؛

– إعداد ونشر قائمة المهنيين في الجدول؛

– استقبال كل الشكاوي التأديبية في حق المهني والفصل فيها؛

– تنظيم مراقبة النوعية المهنية وبرمجتها؛

– استقبال ودراسة مشاريع قوانين أخلاقيات المهنة المنجزة من مختلف أصناف المهنيين وعرضها للموافقة. المادة10

الفرع الثالث: مهام التقييس

يمارس المجلس الوطني للمحاسبة مهام التقييس المحاسبي التي تتمثل فيما يلي:

– جمع واستغلال كل المعلومات والوثائق المتعلقة بالمحاسبة وتدريسها؛

---

1 المرسوم التنفيذي رقم 11–24 المؤرخ بتاريخ 2011.01.27م، يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه وقواعد سيره.

– تحقيق أو العمل على تحقيق كل الدراسات والتحاليل في مجال تطوير واستعمال الأدوات والمسارات المحاسبية؛

– اقتراح كل الإجراءات التي تهدف إلى تقييس المحاسبات؛

–دراسة جميع مشاريع النصوص القانونية المرتبطة بالمحاسبة وا إبداء الآراء فيها وتقديم التوصيات بشأنها؛

– المساهمة في تطوير أنظمة وبرامج التكوين وتحسين المستوى في مجال المحاسبة؛

–متابعة وضمان مراقبة النو عية فيما يتعلق بتطوير التقنيات المحاسبية والمعايير الدولية للتدقيق؛

– متابعة تطور المناهج والنظم والأدوات المتعلقة بالمحاسبة على المستوى الدولي؛

– تنظيم كل التظاهرات والملتقيات التي تدخل في إطار صلاحياته. المادة11[1]

الفرع الرابع: مهام التنظيم

يمارس المجلس الوطني للمحاسبة مهام التنظيم ومتابعة المهن المحاسبية التي تتمثل فيما يلي:

– المساهمة في ترقية المهن المحاسبية؛

– المساهمة في تطوير أنظمة وبرامج التكوين وتحسين مستوى المهنيين؛

– متابعة تطور المناهج والنظم والأدوات المتعلقة بالتكوين في مجال المحاسبة على المستوى الدولي؛

– متابعة وضرورة تحيين العناية المهنية؛

– إجراء دراسات في المحاسبة والميادين المرتبطة بها بطريقة مباشرة أو غير مباشرة ونشر نتائجها؛

---

1 المرسوم التنفيذي رقم 11–24 المؤرخ بتاريخ 2011.01.27م، يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه وقواعد سيره.

– مساعدة هيئات التكوين في المحاسبة من خلال تصور دعائم بيداغوجية ومراجع أخرى متعلقة بهذا التكوين؛

– تنظيم أو المساهمة في تنظيم ورشات التكوين بمناسبة إدخال قواعد محاسبية جديدة؛

– القيام بالأبحاث المناسبة التي تسمح بإعداد الأدوات الجديدة التي توضع تحت تصرف المهنيين المحاسبين. المادة12

يمكن للمجلس إنشاء فرق عمل متخصصة مكلفة بتحضير مشاريع الآراء والتوصيات في إطار مهامه في مجال التقييس المحاسبي. المادة13

يزود المجلس للقيام بمهامه بكل المعلومات الضرورية لتي لها علاقة بممارسة مهنة المحاسب وكذا التقارير والمعطيات المرسلة إليه من الهيئات العمومية وكل كيان آخر. المادة14

يجتمع المجلس في جمعية عامة مرتين على الأقل في السنة بناءا على استدعاء من رئيسه. تتخذ الآراء بأغلبية الأعضاء الحاضرين، وفي حالة تساوي عدد الأصوات يكون صوت الرئيس مرجحا. يمكن نشر تقارير المجلس ودراساته وتحاليله وتوصياته، بعد موافقة الوزير المكلف بالمالية. المادة15

توضع كيفيات تنظيم المجلس وسيره في النظام الداخلي الذي يصادق عليه المجلس ويوافق عليه الوزير المكلف بالمالية بقر ار. المادة16 [1]

1 المرسوم التنفيذي رقم 11–24 المؤرخ بتاريخ 2011.01.27م، يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه وقواعد سيره.

المطلب الثاني: اللجان المتساوية الأعضاء

حسب القانون رقم 10-01 تم إنشاء خمسة لجان متساوية الأعضاء متساوية الأعضاء تعمل لدى المجلس الوطني للمحاسبة.

الفرع الأول: لجنة تقييس الممارسات المحاسبية

تتولى لجنة تقييس الممارسات المحاسبية المهام التالية:

- وضع طرق العمل فيما يخص التطبيقات المحاسبية والعناية المهنية؛
- تحضير مشاريع الآراء حول الأحكام المحاسبية الوطنية المطبقة على كل شخص طبيعي خاضع للإلزام القانوني لمسك المحاسبة؛
- إنجاز كل الدراسات والتحاليل الخاصة بتطوير واستعمال الأدوات والمسارات المحاسبية؛
- اقتراح كل الإجراءات التي تهدف إلى تقييس المحاسبات؛
- دراسة مشاريع النصوص القانونية المتعلقة بالمحاسبة وا إبداء الآراء فيها وتقديم التوصيات بشأنها؛
- ضمان تنسيق وتلخيص الأبحاث النظرية والمنهجية في مختلف ميادين المحاسبة؛

ملاحظة:

لقد قام القانون رقم 10-01بتحديث دور المجلس الوطني للمحاسبة في تنظيم وتسيير مهنة المحاسبة في الجزائر، حيث قام هذا القانون بإنشاء عدة لجان تعمل تحت وصاية المجلس الوطني للمحاسبة حيث تتمثل مهامها في: تقييس الممارسات المحاسبية، الاعتماد، التكوين، الانضباط والتحكيم، مراقبة النوعية. إضافة إلى إسناد مهام أخرى متعلقة بالإشراف على مهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد من خلال توجيه الأعمال للمصف والغرفة والمنظمة.

– تحضير مشاريع الآراء المتعلقة بالمعايير المعدة من المنظمات الدولية المختصة في التقييس المحاسبي وكذا تطبيقها، بالاتصال مع مختلف الهيئات المعنية. المادة18

الفرع الثاني: لجنة الاعتماد

تتولى لجنة الاعتماد المهام التالية:

– إعداد طرق العمل في مجال معالجة ملفات الاعتماد؛

– تحديد معايير وسبل الالتحاق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد؛

– ضمان تسيير طلبات الاعتماد؛

– تحضير طلبات الاعتماد؛

– ضمان متابعة ونشر جدول المهنيين المعتمدين. المادة19 [1]

الفرع الثالث: لجنة التكوين

تتولى لجنة التكوين المهام التالية:

– إعداد طرق العمل فيما يخص مجال التكوين؛

– دراسة ملفات المشاركة في التربصات؛

– ضمان المتابعة الدائمة للتربصات؛

– توجيه المتربصين إلى المكاتب المحاسبية المعتمدة؛

– تسليم شهادة نهاية التربص؛

– تحضير برامج التكوين في مجال المعايير المحاسبية الدولية؛

---

1 المرسوم التنفيذي رقم 11–24 المؤرخ بتاريخ 2011.01.27م، يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه وقواعد سيره.

– التعاون مع هياكل التكوين الأخرى والمعاهد المتخصصة في مختلف مجالات المحاسبة؛

– المشاركة في تعيين لجان الامتحان لكل أنواع التكوين؛

– وضع بنك معطيات للمعايير الدولية الخاصة بتكوين مهنيي المحاسبة؛

– تنظيم ملتقيات وأيام دراسية ومؤتمرات وورشات عمل في مختلف ميادين المحاسبة والتدقيق.

المادة20 [1]

الفرع الرابع: لجنة الانضباط والتحكيم

تتولى لجنة الانضباط والتحكيم المهام التالية:

– إعداد طرق العمل فيما يخص مجال الانضباط والتحكيم والمصالحة؛

– دراسات الملفات المتعلقة بالحالات التأديبية لكل كل مخالفة أو إخلال بالقواعد المهنية والتقنية أو الأخلاقية المرتكبة من المهنيين خلال تأدية مهامهم؛

– تحضير مشاريع الآراء حول الأحكام في ميدان التحكيم والانضباط؛

– ضمان دور أساسي في مجال الاستشارة والوقاية والمصالحة والتحكيم خلال المنازعات بين المهنيين والزبائن؛

– ضمان مهام الوقاية والمصالحة بين المهنيين. المادة21

الفرع الخامس: لجنة مراقبة النوعية

تتولى لجنة مراقبة النوعية المهام التالية:

– إعداد طرق العمل في مجال نوعية الخدمات؛

---

1 المرسوم التنفيذي رقم 11–24 المؤرخ بتاريخ 2011.01.27م، يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه وقواعد سيره.

– إبداء الآراء واقتراح مشاريع النصوص التنظيمية في مجال النوعية؛

– ضمان نوعية التدقيق الموكلة لمهنيي المحاسبة؛

– إعداد معايير تتضمن كيفيات تنظيم المكاتب وتسييرها؛

– إعداد التدابير التي تسمح بضمان مراقبة نوعية خدمات المكاتب وتسييرها؛

– ضمان متابعة مدى احترام قواعد الاستقلالية والأخلاقيات؛

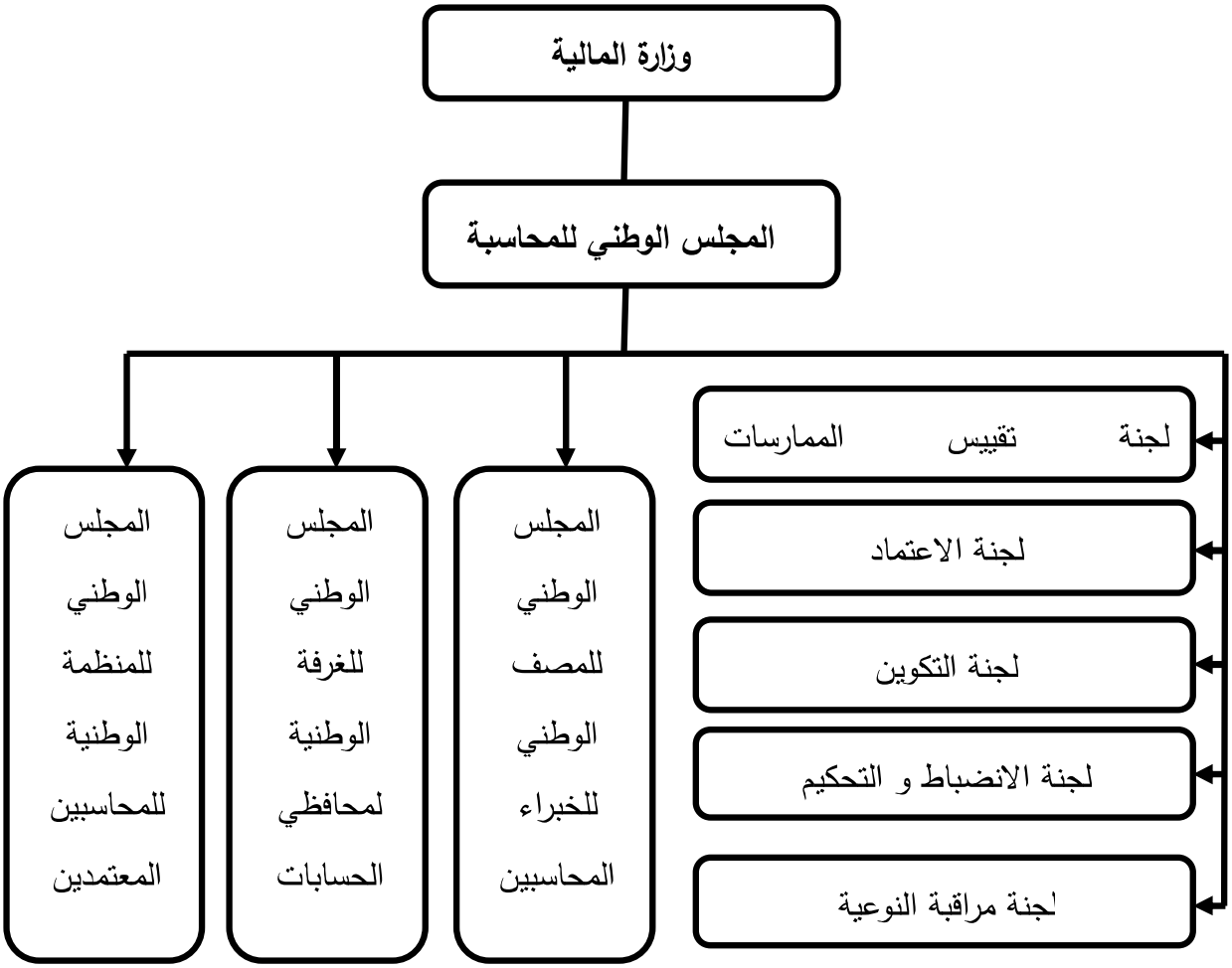
– إعداد قائمة المراقبين المختارين من بين المهنيين من أجل ضمان مهام مراقبة النوعية؛

– تنظيم ملتقيات حول النوعية التقنية للأشغال والأخلاقيات والتصرفات التي يجب على المهنيين التحلي بها في مجال الاستشارة والعلاقات مع الزبائن. المادة22 [1]

يبين الشكل الموالي تنظيم الهيئات المشرفة على مهنة المحاسبة :

1 المرسوم التنفيذي رقم 11–24 المؤرخ بتاريخ 2011.01.27م، يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه وقواعد سيره.

الشكل رقم (13): تنظيم الهيئات المشرفة على مهنة المحاسبة والتدقيق في الجزائر.



المصدر:من إعداد الطالب بالاعتماد المرسوم التنفيذي رقم 11-24

المطلب الثالث: المجالس الوطنية للمصف والغرفة والمنظمة

ينشأ مصف وطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين يتمتع كل منها بالشخصية المعنوية ويضم الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين المعتدين والمؤهلين لممارسة مهنة الخبير المحاسب ومهنة محافظ الحسابات ومهنة

المحاسب المعتمد حسب الشروط التي يحددها هذا القانون. ويسير المصف والغرفة والمنظمة من طرف المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبين والمجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمجلس الوطني للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين لكل منهم وينتخب هذه المجالس مهنيون. المادة14[1]

لقد نصت المراسيم التنفيذية التالية على كيفية سير المجالس الوطنية للمصف والغرفة والمنظمة وكذا صلاحياتها وهي كتالي:

المرسوم التنفيذي رقم 11-25 المؤرخ بتاريخ 2011.01.27م الذي يحدد أعضاء المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبين وصلاحياته وقواعد سيره.

المرسوم التنفيذي رقم 11-26 المؤرخ بتاريخ 2011.01.27م الذي يحدد أعضاء المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وصلاحياته وقواعد سيره.

المرسوم التنفيذي رقم 11-27 المؤرخ بتاريخ 2011.01.27م الذي يحدد أعضاء المجلس الوطني للمنظمة الوطنية لمحاسبين المعتمدين وصلاحياته وقواعد سيره.

حيث نصت هذه المراسيم على كيفية تعيين أعضاء المجالس الثلاث إضافة إلى صلاحياتها وقواعد سيرها، فمن خلال مطالعة المواد التي جاءت في المراسيم التنفيذية الثلاث نلاحظ أنها قواعد مشتركة، أي ما ينطبق على المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبين ينطبق أيضا على المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمجلس الوطني للمنظمة الوطنية لمحاسبين المعتمدين. لذلك سوف نستعمل مصطلح "المجلس" والمقصود

---

1 القانون رقم 10-01 المؤرخ بتاريخ 2010.06.29م، المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.

به هو المجالس الثلاث كل على حدة (المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبين والمجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمجلس الوطني للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين).

الفرع الأول: تشكيل المجالس

يتشكل المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبين والمجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمجلس الوطني للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين كل منهم من تسعة أعضاء منتخبين من الجمعية العامة من بين الأعضاء المعتمدين والمسجلين في جدول المصف أو الغرفة أو المنظمة. يعين ثلاثة أعضاء في المجلس الوطني للمحاسبة بقرار من الوزير المكلف بالمالية بناءا على اقتراح رئيس المجلس. ينسق المجلس نشاطاته مع الوزير المكلف بالمالية الذي يقوم بهذا الصدد بتعيين ممثله لدى هاته المجالس. المادة3[1]

الفرع الثاني: صلاحيات المجالس

يكلف المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبين والمجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمجلس الوطني للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين كل منهم على الخصوص بما يلي:

- إدارة الأملاك المنقولة وغير المنقولة التابعة للمصف والغرفة والمنظمة وتسييرها؛

---

1 المرسوم التنفيذي رقم 11-25 المؤرخ بتاريخ 2011.01.27م، يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبين وصلاحياته وقواعد سيره. المرسوم التنفيذي رقم 11-26 المؤرخ بتاريخ 2011.01.27م، يحدد تشكيلة المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وصلاحياته وقواعد سيره. المرسوم التنفيذي رقم 11-27 المؤرخ بتاريخ 2011.01.27م، يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمنظمة الوطنية لمحاسبين المعتمدين وصلاحياته وقواعد سيره.

– إقفال الحسابات السنوية عند نهاية كل سنة مالية وعرضها على الجمعيات العامة السنوية مرفقة بكشف تنفيذ ميزانية السنة ومشروع ميزانية السنة الموالية؛

– تحصيل الاشتراكات المهنية المقررة من طرف الجمعيات العامة؛

– ضمان تعميم نتائج الأشغال المتعلقة بالمجال الذي تغطيه المهنة ونشرها وتوزيعها؛

– تنظيم ملتقيات تكوين لها علاقة بمصالح المهنة؛

– الانخراط في كل منظمة جهوية أو دولية تمثل المهنة بترخيص من الوزير المكلف بالمالية؛

– تمثيل المصف أو الغرفة أو المنظمة لدى الهيئات العمومية وجميع السلطات وغيرها؛

– تمثيل المصف أو الغرفة أو المنظمة لدى المنظمات الدولية المماثلة؛

– إعداد النظام الداخلي للمصف والغرفة والمنظمة. المادة4

يقوم رئيس المجلس بتمثيل مجلسه في جميع أعمال الحياة المدنية وأمام العدالة. ويضمن تنفيذ قرارات المجلس الوطني للمحاسبة والسير المنتظم لمجالسهم. ويقوم بإرسال لممثل الوزير المكلف بالمالية مشروع جدول الأعمال وكذا كل الوثائق المتعلقة بهم خمسة عشر يوما قبل تاريخ انعقاد اجتماع المجلس. وفي حالة غياب الرئيس أو حدوث مانع له، يتولى مهامه عضو المجلس الذي له الأقدمية في المهنة. المادة5 [1]

يقوم الأمين العام بتحرير محضر اجتماع المجلس الذي يوقعه رئيس الجلسة وممثل الوزير المكلف بالمالية. تسجل القرارات الموصى بها في المحضر والمتضمنة أسماء الحاضرين أو

---

1 المرسوم التنفيذي رقم 11–25 المؤرخ بتاريخ 2011.01.27م، يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبين وصلاحياته وقواعد سيره. المرسوم التنفيذي رقم 11–26 المؤرخ بتاريخ 2011.01.27م، يحدد تشكيلة المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وصلاحياته وقواعد سيره. المرسوم التنفيذي رقم 11–27 المؤرخ بتاريخ 2011.01.27م، يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمنظمة الوطنية لمحاسبين المعتمدين وصلاحياته وقواعد سيره.

ممثليهم في الاجتماع في سجل مداولات مرقم ومؤشر من طرف المجلس الوطني للمحاسبة. المادة6

أمين الخزينة هو المؤتمن على جميع الأملاك المنقولة وغير المنقولة التابعة للمجلس. فهو يضمن تحصيل الاشتراكات وكل مبلغ مستحق للمجلس ويحرر وصلا بذلك. ويعد مشاريع الحسابات السنوية وكذا مشروع الميزانية. ويقوم في نهاية كل ثلاثي بعرض الوضعية المالية على المجلس مرفقا بكشف حول تنفيذ الميزانية. توقع عمليات الدفع من طرف أمين الخزينة والرئيس. وفي حالة غياب أمين الخزينة يوقعها الرئيس والأمين العام. يقوم أمين الخزينة بإعداد التقرير المالي وعرض حسابات المصف أو الغرفة أو المنظمة في نهاية كل سنة، على المجلس الذي يقوم بإقرارها وعرضها على الجمعية العامة السنوية المرفقة بالميزانية. المادة 17

توقع كل الوثائق الصادرة عن المجلس وكل تلك المتعلقة بتسييره اليومي بصفة مشتركة من طرف الرئيس والأمين العام. وفي حالة غياب أحدهما يتم تعويضه بأمين الخزينة. المادة8 [1]

الفرع الثالث: قواعد السير

يجب على كل مترشح لانتخاب المجلس والمستوفي للشروط القانونية أن يودع لدى المجلس خلال خمسة عشر يوما قبل التاريخ المحدد للانتخابات، طلبا بالترشح يتضمن بالخط الواضح اللقب والاسم وتاريخ ومكان الميلاد ورقم وتاريخ شهادة التسجيل في جدول المصف أو

---

1 المرسوم التنفيذي رقم 11-25 المؤرخ بتاريخ 2011.01.27م، يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبين وصلاحياته وقواعد سيره. المرسوم التنفيذي رقم 11-26المؤرخ بتار يخ 2011.01.27م، يحدد تشكيلة المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وصلاحياته وقواعد سيره. المرسوم التنفيذي رقم 11-27 المؤرخ بتاريخ 2011.01.27م، يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمنظمة الوطنية لمحاسبين المعتمدين وصلاحياته وقواعد سيره.

الغرفة أو المنظمة مرفقة بنسخة مصادق عليها من هذه الشهادة. لا يقبل سحب أي ترشح بعد إيداعه لدى المجلس. يمنع يوم الاقتراع تعويض أي مترشح متوفى أو حصل له مانع أو فقد الأهلية بعد عملية الإيداع. المادة9

يجب أن يكون المترشح مسجلا في مجلس وطني واحد ولا يجوز له الترشح في أكثر من مجلس في نفس الوقت. لا يمكن للمترشح الانتخاب في المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبين أن يكون في نفس الوقت مترشحا للانتخاب في المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات أو في المجلس الوطني للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين.المادة10

يتم انتخاب أعضاء المجلس عن طريق الاقتراع السري. الأعضاء التسعة المنتخبون هم الذين تحصلوا على أكبر عدد من الأصوات المعلن عنهم على التوالي رئيسا وأمينا للخزينة ويوزع الأعضاء الستة الباقون حسب العد التنازلي للأصوات المتحصل عليها. وفي حالة تساوي عدد الأصوات، يعتبر فائزا المترشح الأقدم في المهنة. المادة11

ينتخب أعضاء المجلس لمدة 3 سنوات قابلة للتجديد وتنتهي عهدتهم يوم انتخاب المجلس الجديد. لا يمكن لمنتخب في المجلس أن يقدم ترشحه عن نهاية عهدته الثانية إلا بعد انقضاء ثلاث سنوات. المادة12 [1]

1المرسوم التنفيذي ر قم 11-25 المؤرخ بتاريخ 2011.01.27م، يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبين وصلاحياته وقواعد سيره. المرسوم التنفيذي رقم 11-26 المؤرخ بتاريخ 2011.01.27م، يحدد تشكيلة المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وصلاحياته وقواعد سيره. المرسوم التنفيذي رقم 11-27 المؤرخ بتاريخ 2011.01.27م، يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمنظمة الوطنية لمحاسبين المعتمدين وصلاحياته وقواعد سيره.

في حلة شغور منصب في المجلس لأي سبب كان، يقوم باقي الأعضاء بتعويضه بالمترشح الأحسن ترتيبا في الانتخاب الأخير. إذا كان الشغور يخص منصب رئيس المجلس، ينتخب أعضاء المجلس الرئيس الجديد من بينهم. وفي حالة شغور متزامن لمناصب ثلاثة أعضاء، على الأقل، يستدعي الأعضاء الآخرون في المجلس جمعية عامة أخرى لاستبدالهم. ينهي الأعضاء المنتخبون عهدة الأعضاء الذين استخلفوهم. المادة13

لا تصح مداولات المجلس إلا بحضور أغلبية أعضائه. وفي حالة عدم بلوغ الأغلبية يجرى تصويت ثان في جلسة لاحقة تتضمن نفس جدول الأعمال ويكون موضوع استدعاء ثان، تكون أغلبية أصوات الأعضاء الحاضرين في هذه الحالة كافية. وفي حالة تساوي عدد الأصوات يكون صوت رئيس الجلسة مرجحا. تؤخذ قرارات المجلس بأغلبية أصوات الأعضاء الحاضرين. وفي حالة تساوي عدد الأصوات يكون صوت رئيس الجلسة مرجحا. المادة14

لا يمكن لعضو أن يمثل أكثر من عضو في نفس الجلسة اجتماعات المجلس، أو في حالة جلسة لاحقة تتضمن نفس جدول الأعمال. المادة15 [1]

في حالة استقالة أعضاء المجلس أو رفضهم الاجتماع أو المشاركة في المداولات مما يؤدي إلى استحالة سير المجلس، أو عندما لا يقدم أي ترشح قانوني عند الانتخابات، تمارس صلاحيات المجلس من طرف متصرف مؤقت يعينه الوزير المكلف بالمالية لمدة محددة. لا يمكن

---

1 المرسوم التنفيذي رقم 11-25 المؤرخ بتاريخ 2011.01.27م، يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبين وصلاحياته وقواعد سيره. المرسوم التنفيذي رقم 11-26 المؤرخ بتاريخ 2011.01.27م، يحدد تشكيلة المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وصلاحياته وقواعد سيره. المرسوم التنفيذي رقم 11-27 المؤرخ بتاريخ 2011.01.27م، يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمنظمة الوطنية لمحاسبين المعتمدين وصلاحياته وقواعد سيره.

للمتصرف المؤقت القيام إلا بالأعمال الإدارية التحفظية ولا يمكنه الالتزام بالنفقات التي تتجاوز الأموال المتوفرة ولا يمكنه اتخاذ قرارات نهائية تتعلق بمستخدمي المجلس. وعند انقضاء المدة، يتم وضع لجنة خاصة تكلف بتنظيم الانتخابات تحدد تشكيلتها بقرار من الوزير المكلف بالمالية. المادة16

تغطى نفقات المجلس بواسطة اشتراكات يتحملها المهنيون سواءا كانوا أشخاصا طبيعيين أو معنويين مسجلين في جدول المصف أو الغرفة أو المنظمة. تحدد الجمعية العامة سنويا باقتراح من المجلس مبلغ الاشتراكات. يجب على المهنيين التسديد الاجباري لمبلغ اشتراكاتهم تحت طائلة عقوبة التوقيف أو الشطب. المادة17

تمارس وظائف أعضاء المجلس مجانا. غير أنه يرخص بتعويضهم عن المصاريف التي أنفقوها بمناسبة أداء مهامهم. المادة18 [1]

يستدعى المهنيون المسجلون في جدول المصف أو الغرفة أو المنظمة لحضور جمعية عامة عادية على الأقل مرة في السنة، ويكون ذلك خلال شهر أكتوبر باستدعاء من رئيس المجلس أو يطلب من ثلثي $\frac{2}{3}$ أعضاء المجلس وذلك أسبوعين على الأقل قبل التاريخ المحدد للاجتماع. يمكن أن تستدعى جمعيات عامة استثنائية بطلب من الرئيس أو من ثلثي $\frac{2}{3}$ أعضاء المجلس أو بالتماس مكتوب ومبرر من خمس $\frac{1}{5}$ أعضاء المصف أو الغرفة أو المنظمة على الأقل. المادة19

---

1 المرسوم التنفيذي رقم 11-25 المؤرخ بتاريخ 2011.01.27م، يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبين وصلاحياته وقواعد سيره. المرسوم التنفيذي رقم 11-26 المؤرخ بتاريخ 2011.01.27م، يحدد تشكيلة المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وصلاحياته وقواعد سيره. المرسوم التنفيذي رقم 11-27 المؤرخ بتاريخ 2011.01.27م، يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمنظمة الوطنية لمحاسبين المعتمدين وصلاحياته وقواعد سيره.

ترسل الاستدعاءات لحضور الجمعيات العامة العادية وغير العادية وتتضمن تاريخ عقد الجمعيات وجداول أعمالها إلى المهنيين المسجلين في جدول المصف أو الغرفة أو المنظمة، بصفة فردية، عن طريق رسالة موصى عليها مع وصل استلام وتبليغ عن طريق إعلان في ثلاث يوميات وطنية، باللغتين العربية والفرنسية، قبل خمسة عشر يوما على الأقل، من تاريخ التصويت. المادة20

لا تصح مداولات الجمعية العامة إلا بحضور نصف الأعضاء الممارسين المسجلين في جدول المصف أو الغرفة أو المنظمة على الأقل.وا ٍذا لم يكتمل النصاب المطلوب، يستدعى اجتماع ثان للجمعية العامة الذي يستوجب انعقاده في أجل ثلاثين يوما ابتداءا من تاريخ انعقاد الاجتماع الأول بنفس جدول الأعمال وتصح مداولاتها مهما يكن عدد الأعضاء الحاضرين. لكل عضو صوت واحد. وفي حالة حدوث مانع يمكن تمثيله بوكالة معدة قانونا تمنح لعضو آخر. لا يمكن لعضو واحد أن يمثل أكثر من عضو. المادة21

تنتخب الجمعية العامة ناظرا من بين أعضاء المصف أو الغرفة أو المنظمة. يكلف الناظر بإعداد تقرير للجمعية العامة حول التسيير المالي المقفلة. تتعارض وظيفة الناظر مع تلك المتعلقة بوظيفة المجلس. لا يمكن للناظر أن يحصل إلا على تعويضات المصاريف التي تم عرضها بمناسبة القيام بمهمته. المادة22[1]

---

1 المرسوم التنفيذي رقم 11-25 المؤرخ بتاريخ 2011.01.27م، يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبين وصلاحياته وقواعد سيره. المرسوم التنفيذي رقم 11-26 المؤرخ بتاريخ 2011.01.27م، يحدد تشكيلة المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وصلاحياته وقواعد سيره. المرسوم التنفيذي رقم 11-27 المؤرخ بتاريخ 2011.01.27م، يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمنظمة الوطنية لمحاسبين المعتمدين وصلاحياته وقواعد سيره.

الخلاصة:

لقد خلصنا من خلال دراستنا لواقع ممارسة مهنة المحاسبة "كمهنة حرة" في الجزائر، إلى أنها مرت بعدة تطورات منذ استقلال الجزائر، هذا حتى تتماشى مع المتطلبات الاقتصادية وكذا الأنظمة المحاسبية السائدة، فمنذ سنة 1962م إلى غاية سنة 1992م، لم تكن مهنة محافظة الحسابات مهنة مستقلة بذاتها بل كانت مهنة تابعة للقطاع العمومي بحكم أن معظم الشركات آنذاك هي شركات تابعة للقطاع العمومي.

من خلال دراستنا لممارسة مهنة المحاسبة في الجزائر، تبين لنا أنها تحظى باهتمام بالغ نتيجة للدور الذي تلعبه هذه المهنة في إمداد صناع القرار بالمعلومات والبيانات اللازمة، بحيث شهدت هذه المهنة الجزائر عدة تغييرات وتطورات نتيجة لتغير التوجه الاقتصادي وكذا النظام المحاسبي السائد. لقد قام المشرع الجزائري سنة 1992م بإنشاء هيئة مهنية مستقلة للإشراف على المهنة "المصف الوطني للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين" إلا أن المشاكل التي عرفتها المهنة سنة 2002م أدت إلى وضع المهنة تحت وصاية السلطات العمومية "وزارة المالية". كما قام المشرع الجزائري في التنظيم الأخير "القانون رقم 10-01" هو تغيير مسار تربص المهن الثلاث وذلك بإضفاء طابع التكوين لمدة سنتين أو ثلاث إضافة إلى التربص التطبيقي "مع التقارير"، بعد أن كان مسار التربص يقتصر على إعداد تقارير التربص فقط.اضافة إلى ذلك تم إنشاء بموجب القانون رقم 10-01 ثلاث هيئات عمومية لإشراف على عملية تنظيم مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد كل منها على حدة. لقد أصبحت عملية تعيين محافظ الحسابات حسب القانون رقم 10-01 تمر إلزاميا عن طريق المناقصة، هذا من أجل ضمان النوعية في عملية المصادقة على الحسابات.

الفصل الرابع

تحليل مكانة شركات التدقيق الدولية ضمن مهنة المحاسبة في الجزائر

الفصل الرابع: تحليل مكانة شركات التدقيق الدولية ضمن مهنة المحاسبة في الجزائر

لقد كانت أول عملية إقامة لشركات التدقيق الدولية في الجزائر سنة 2000 بولوج شركة ARTHUR ANDERSEEN إلا أنها لم تدم إلا سنتين بسبب الفضيحة المالية الدولية التي ارتكبتها مع شركة ENRON، بعدها وفي سنة 2002 قامت شركة KPMG بإنشاء شركة KPMG Algérie Spa في الجزائر أنذاك وبدأ بتطوير محفظة عملائها لتنتقل من 80 زبون سنة 2002 إلى أكثر من 1.100 زبون بعد 10 سنوات، من جهة أخرى قامت هذه الشركة بفتح المجال لشركات Big من أجل إقامة فروعها بالجزائر إضافة إلى شركات التدقيق الأخرى التي لم تتأخر بالدخول إلى سوق التدقيق الجزائرية هي الأخرى.

قامت شركات التدقيق الدولية بإتباع مجموعة من الأساليب من أجل الاستثمار في الجزائر، حيث عادة ما تتمثل هذه الأساليب بتكوين علاقات تجمع مع مكاتب التدقيق المحلية من أجل التأقلم السريع مع الممارسات المهنية المحلية وتتخلص هذه الأساليب في أسلوبين رئيسيين هما أسلوب الشبكة الذي يقتضي بإدراج مكتب تدقيق محلي ضمن الشبكة الدولية لشركة التدقيق الأجنبية وكذا طريقة التجمع غير الشبكي الذي يتم بإدراج مكتب تدقيق محلي ضمن تجمع دولي للشركة التدقيق الأجنبية المتضمن لأعضاء تحت علامة (شركة التدقيق الدولية) موحدة ومستقلين فيما بينهم.

اعتمدنا حالة شركة Deloitte Algérie كدراسة حالة وهي تمثل إحدى شركات Big التي تنشط بالجزائر منذ سنة 2007 وهي شركة تضم عضوين هما شركة Deloitte Algérie بنفسها

ومكتب التدقيق AMS Audit للخبير المحاسب Kdyem Said الذي يعتبر كشريك في الشركة أيضا، ولقد أثبتت هذه الشركة في سوق التدقيق الجزائرية نظرا لجودة وفعالية للخدمات التي قدمتها.

لقدم تم تقسيم هذا الفصل إلى ثلاث مباحث كالتالي:

المبحث الأول: أساليب إقامة شركات التدقيق الدولية في الجزائر

المبحث الثاني: المبحث الثاني: المقومات الداخلية لنشاط شركات التدقيق الدولية في الجزائر (حالة شركة Deloitte Algérie)

المبحث الثالث: أنشطة شركات التدقيق الدولية في الجزائر (حالة شركة Deloitte Algérie)

المبحث الأول: أساليب إقامة الشركات الدولية للتدقيق في الجزائر

تتجسد عملية إقامة شركات التدقيق الدولية دوليا بصفة عامة وفي الجزائر بصفة خاصة من خلال أسلوبين رئيسيين هما أسلوب الشبكة "Réseau" وأسلوب التجمع غير الشبكي " Non réseau". عادة ما يتبع شركات التدقيق الدولية هذين الطريقتين من أجل إقامة شبكتها في الجزائر ما عدا شركات Big التي قامت بإنشاء شركات فرعية باسمها الخاص إضافة إلى شركة MAZARS Hadj Ali التي تبنت أسلوب مغاير (سوف نتطرق لها لاحقا). فحسب الطريقتين الرئيسيتين لإقامة شركات التدقيق الدولية تقوم هاته الأخيرة بإبرام عقود شراكة وتحالف مع مكاتب تدقيق محلية حيث تبين هذه العقود طبيعة علاقة شركة التدقيق الأجنبية مع مكتب التدقيق المحلي (طريقة التجمع الشبكي أو التجمع غير الشبكي).

يستعمل مصطلح تجمع مكاتب التدقيق لعدة مفاهيم مثل الشبكات، تجمعات المكاتب، المرافقة التقنية، التحالفات، ويمكننا تفسير كل مفهوم على حدا كما يلي:

- **الشبكة:** يمكن تعريف شبكة شركات التدقيق من خلال الخصائص المذكورة في المادة 22 من قانون أخلاقيات محافظي الحسابات الفرنسي والمادة L822 -11 من القانون التجاري الفرنسي المستمد من قانون الأمن المالي الفرنسي LSF المتمثلة في وجود المنفعة الاقتصادية المشتركة بين جميع أعضاء شركات (مكاتب) الشبكة. حيث يمكن أن تكون هاته الشركات مستقلة فيما بينها ولكنها تمثل وحدة اقتصادية واحدة في نفس الوقت.[1]

[1]Agathe Lefevre Chapron, Le regroupement de cabinets : Pourquoi, comment, mode opératoire, revue française de comptabilité, n°452, France, Mars 2012.

- **المرافقة التقنية:** لم يتم تعريف المرافقة التقنية من الناحية القانونية بما في ذلك المادة 22 من قانون أخلاقيات محافظي الحسابات. إلا أنه تلجأ بعض شركات التدقيق الدولية إلى تبني هذا الأسلوب من أجل إقامة علامتها وصورتها التجارية خارج دولتها الرئيسية الذي يتم بإبرام عقود مرافقة تقنية ينجم عنها استعمال علامة شركة التدقيق الدولية من طرف مكتب تدقيق محلي ويتم أيضا من خلالها تبادل الأدوات التقنية المهنية.

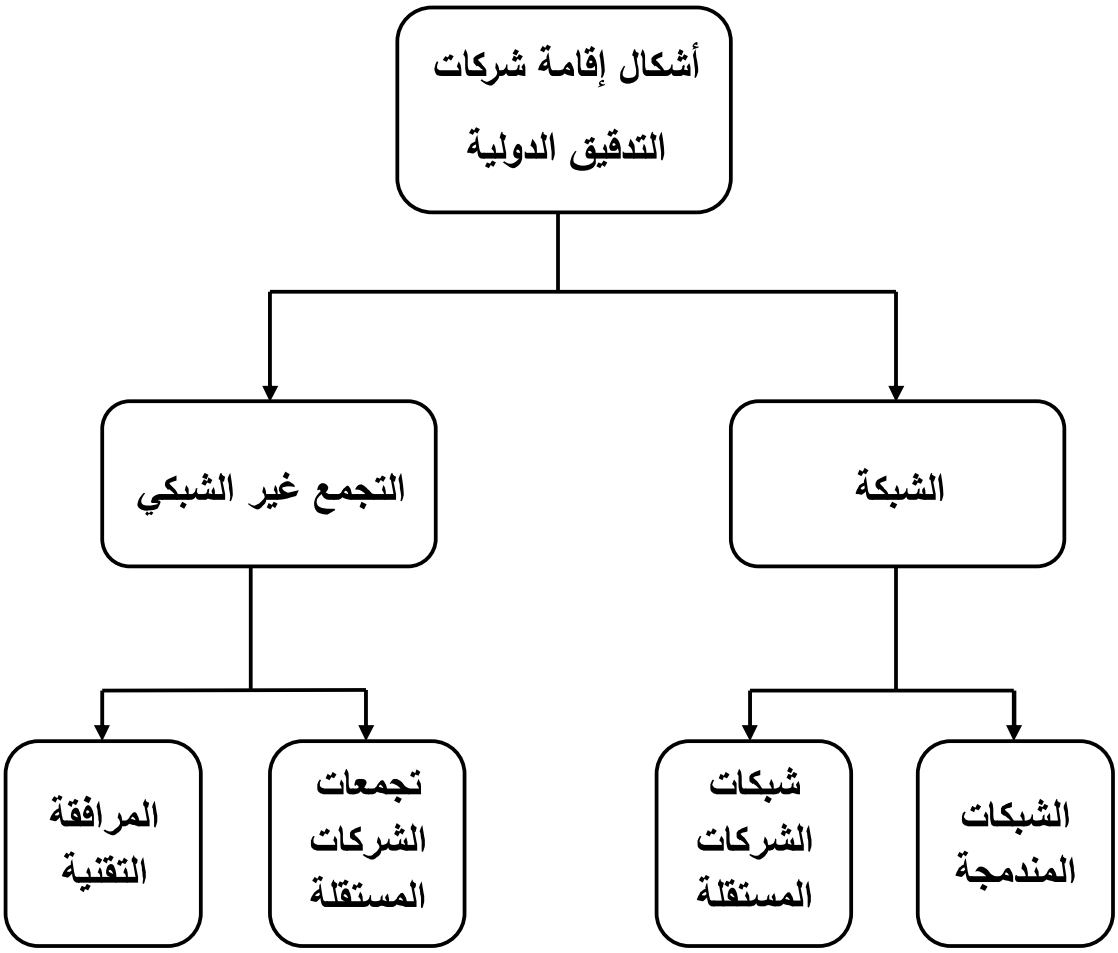
- **تجمعات المكاتب:** ويعرف أيضا بالتجمعات التقنية وهو مفهوم غير موجود ضمن اللوائح القانونية كمفهوم الشبكة. ويقدم هذا النوع من شراكة شركات التدقيق الدولية نفس المزايا التي تقدمها المرافقة التقنية المتمثلة في تبادل المؤهلات والأدوات التقنية بالإضافة إلى أدوات أخرى مثل أدوات التسيير والتسويق.

- **التحالف:** وهو عبارة عن اتحاد بين مجموعة من الأشخاص والكيانات ويندرج هذا الأسلوب من الإقامة ضمن طرقة التجمع غير الشبكي.[1]

يوضح الشكل الموالي مختلف أشكال إقامة شركات التدقيق الدولية:

[1]Agathe Lefevre Chapron, Op-cit.

الشكل رقم (14): أشكال إقامة شركات التدقيق الدولية



Source : Agathe Lefevre Chapron, Op-Cit

المطلب الأول: حوكمة شركات التدقيق الدولية والموظفين الإداريين النموذجيين

يتمثل الهدف الأساسي للحوكمة في الوصول إلى الأداء الأمثل للشركة وكذا التحكم في مختلف أنشطتها. كذلك الأمر بالنسبة لشركات التدقيق الدولية إذ يتمثل هدف الحوكمة بالنسبة لها في دعم التوجهات الإستراتيجية والعمل على تأكيد فعالية (درجة تحقيق الأهداف) هذه الشركات إضافة إلى التحقق من عملية التسيير الفاعلة للمخاطر ومن كفاءة استخدام الموارد المتاحة.

تتميز شركات التدقيق الدولية بخصائص خاصة مما يجعلها تختلف عن باقي المؤسسات الاقتصادية، وبالتالي يجب أن يكون نموذج الحوكمة الخاص بها مختلف عن النموذج الكلاسيكي

العام (للمؤسسات الاقتصادية). حيث يتمثل نشاط شركات التدقيق في تقديم خدمات تخضع لشروط قانونية بحتة ومراقبة مستمرة، إضافة إلى طبيعة المساهمين الذين يجب أن يكونوا مهنيين معتمدين (خبراء محاسبين محافظي حسابات ومحاسبين معتمدين). أما فيما يخص الإداريين والأعضاء المسيرين فيجب أن يكونوا مثل من المساهمين أي مهنيين معتمدين (مساهمين وموظفين في نفس الوقت). لذا تحظى حوكمة شركات التدقيق بأهمية خاصة نظرا لمكانتها الرئيسية ضمن المهنة.

سوف نحاول من خلال هذه الدراسة إلى تقديم أشكال حوكمة شركات التدقيق الدولية وكذا طريقة تعيين الإداريين المسيرين لهذه الشركات.

الفرع الأول: القانون الأساسي لأعضاء الحوكمة

حسب تقارير الشفافية لشركات التدقيق الدولية لا يختلف الجانب الشكلي لحوكمة شركات التدقيق الدولية عن ذلك المعمول به ضمن المؤسسات الاقتصادية. حيث يوجد عضوين رئيسيين للحوكمة هما مجلس الإدارة (أو مجلس المراقبة) واللجنة التنفيذية (أو الإدارة العامة) ماعدا شركة KPMG التي لديها عضو إضافي للحوكمة هو مجلس المدراء "Le Directoire" الذي يضم أيضا عضوين من اللجنة التنفيذية ويعمل بالمشاركة مسؤولي مختلف الأنشطة (التدقيق، الاستشارة والخبرة المحاسبية) ويتمتع مجلس االمدراء بدرجة عالية من الصالحيات من أجل التدخل في التسيير باسمه الخاص. كما أنه يقوم بإدا ة شركة التدقيق لكن تحت وصاية مجلس المراقبة (مجلس الإدارة).[1]

[1]Riadh MANITA & Véronique PEREIRA, la gouvernance des grands cabinet d'audit en France et le profil type de leurs administrateurs, la revue française de comptabilité, n° 481, France, Novembre 2014.

يلعب مجلس الإدارة أو مجلس المراقبة دورين أساسين يتمثلان في: إعداد التوجه الاستراتيجي لشركة التدقيق الدولية بالإضافة إلى متابعة ومراقبة اللجنة التنفيذية.

يعتبر مجلس الإدارة عضو رئيسي في شركة التدقيق الدولية إذ يقوم بتقديم الاقتراحات الاستراتيجية للشركة والتي تكون بمثابة التوجه الذي يتم إتباعه من أجل تطوير علامة الشركة وشهرتها ضمن سوق التدقيق. كما يسعى إلى تقديم جميع متطلبات الشركاء، ويقوم بالمصادقة على الموازنة والحسابات الخاصة بالشركة. إضافة إلى اقتراح و/أو المصادقة على ميثاق أخلاقيات الخاص بالشركاء.

تضم مختلف مجالس الإدارة لشركات التدقيق الدولية معدل 12 عضوا يتم اختيارهم عن طريق التصويت في الجمعية العامة للشركاء. تكون مدة تعيينهم من 3 إلى 4 سنوات بالنسبة لشركات Big و6 سنوات بالنسبة لشركة MAZARS. ويختلف عدد العهدات (ما بين عهدة واحدة إلى عهدتين) حسب مدتها وحسب المسؤولية ضمن المجلس.[1]

تقوم اللجنة التنفيذية بمتابعة التسيير الوظيفي لشركة التدقيق الدولية، بحيث يكلف أعضاءها بتنفيذ قرارات مجلس الإدارة كما يمكن لهذه اللجنة إعادة تنظيم نشاط معين أو وضع إجراء معين. هذا وتكون عملية تعيين أعضاء اللجنة التنفيذية مختلفة حسب التنظيم الخاص بكل شركة. حيث يتراوح عدد الأعضاء ما بين 5 إلى 12 عضوا، يتم تعيينهم من طرف رئيس مجلس الإدارة أو عن طريق التصويت في الجمعية العامة للشركاء. وتكون عهداتهم حسب عهدات أعضاء مجالس الإدارة في أغلبية الشركات. تختلف درجة سلطة اللجنة التنفيذية حسب كل شركة تدقيق وكذا المجال الجغرافي الذي تنشط فيه فبحيث إذا ما كانت اللجنة الوحيدة في مجال جغرافي معين يتم

[1]Riadh MANITA & Véronique PEREIRA, op-cite.

تكليفها بمهمات أكبر. تقوم اللجنة التنفيذية بتنفيذ الإستراتيجية العامة لشركة التدقيق الدولية، اتخاذ القرارات المتعلقة بتسيير الأنشطة والخدمات المقدمة، التكفل بالعمليات، الموارد البشرية توزيع المستخدمين وا ٍعداد الإجراءات الخاصة.

تتشابه هيئات الحوكمة الخاصة بشركات التدقيق الدولية مع تلك الخاصة بالشركات المسعرة إلى حد ما ولكن هناك اختلاف رئيسي بينهما وهي خاصية خاصة بشركات التدقيق الدولية تتمثل في كيفية تعيين المسيرين والخصائص المتطلبة لذلك.

الفرع الثاني: كيفية تعيين الإداريين وأعضاء اللجنة التنفيذية

تتم عملية تعيين الإداريين وأعضاء اللجنة التنفيذية لدى معظم شركات التدقيق الدولية عن طريق التنظيم الداخلي الذي يهدف إلى وضع مسار ونظام ديمقراطي لتعيين أعضاء هيئات الحوكمة. ويوضح التنظيم الداخلي طريقة التعيين، القواعد التي يجب إتباعها في عملية الانتخاب وكذا تلك الخاصة بدوران (تغير) الإداريين والأعضاء التنفيذيين. لا يمكن للإداريين أن تتجاوز فترة تعيينهم عهدتين في مجلس الإدارة أو مجلس الرقابة هذا لدى غالبية شركات التدقيق الدولية. وتختلف مدة العهدة حسب كل شركة فهي تتراوح ما بين 3 إلى 6 سنوات، كما يضع التنظيم الداخلي أيضا القواعد الخاصة بترشح الشركاء (السن، عدد سنوات الخبرة كشريك...).[1]

بصفة عامة، تشترك شركات التدقيق الدولية في الخصائص المتعلقة بتعيين الإداريين مع وجود خصوصيات متعلقة بكل شركة. حيث تمر عملية تعيين الإداريين والأعضاء التنفيذيين من خلال هيئة انتخابية متمثلة في الجمعية العامة، ويمكن لشركاء شركة التدقيق الدولية فقط الترشح لهاته المناصب. إذا يجب توفر شرط الشريك في المترشح كأول شرط من أجل العضوية في هيئات

[1]Riadh MANITA & Véronique PEREIRA, op-cite.

الحوكمة، إضافة غلى ذلك عادة ما تؤخذ الأقدمية في الشركة بعين الاعتبار من أجل العضوية. في المرحلة الموالية يجب على الشركاء الراغبين في الترشح تقديم ترشحهم لدى الجمعية العامة من خلال سيرتهم الذاتية (سنوات الخبرة، المناصب السابقة وغيرها) وعرض دوافع الترشح للعضوية في هيئات الحوكمة. بعد ذلك يتم انتخاب المترشحين عن طريق تصويت جميع الشركاء. بعد تعيين الشركاء الفائزين بالعضوية يقومون بتعيين رئيس مجلس الإدارة. [1]

الفرع الثالث: الخصائص الواجب توفرها لدي مسيري شركات التدقيق الدولية

تشترك شركات التدقيق في الخصائص المتطلبة من أجل تعيين الإداريين لديها حيث تتعلق هذه الخصائص بالسن، التكوين المسار المهني، الشهادات المتحصل عليها وسنوات الخبرة هذا بالإضافة إلى الخصائص النوعية المتعلقة بجودة الأعمال الفردية.

إن غالبية إداريي شركات التدقيق الدولية لديهم تكون أكاديمي طويل المدى وهم في العادة من خريجي المدارس التجارية العليا، بالإضافة إلى أن سنهم يتراوح مابين 39 سنة و 65 سنة ولديهم خبرة ميدانية عادة ما تفوق 20سنة وتختلف مسؤولايتهم حسب درجة الاعتراف بمؤهلاتهم في الشركة. أغلبية أعضاء هيئات الحوكمة (مجلس الإدارة، مجلس المراقبة، اللجنة التنفيذية) هم من جنس الرجال.

أما فيما يتعلق بالخصائص النوعية فإن غالبية أعضاء هيئات الحوكمة يتمتعون بروح المبادرة والعمل، إضافة إلى الرغبة في إنشاء الشبكة. وتعد روح المقاولاتية ومتابعة المشاريع خاصية أساسية من أجل العضوية في حوكمة الشركة، تسمح عملية تحمل المسؤولية بأخذ مكانة لدى الشركة بالتالي يتحصل الشريك الراغب في العضوية على سمعة وشهرة تمكنه من الحصول

[1]Riadh MANITA & Véronique PEREIRA, op-cite.

على أصوات أثناء انتخاب وتعيين الأعضاء الإداريين للشركة. كما يتعلق الأمر بالقو ة التسييرية (الإرادة والمبادرة) حيث كلما زادت القدرة التسييرية للشريك الراغب في الترشح لعضوية الحوكمة زادت حظوظه في الحصول عليها، فهو الأمر الذي يساعده على التدخل والمشاركة في جميع شؤون الشركة المتعلقة بالاستثمار وتطوير حوكمة الشركة. إذن تعد شخصية اعضاء هيئات الحوكمة عامل رئيسي من أجل تعيينهم.[1]

الجدول رقم (11): جدول هيئات الحوكمة لدى شركات التدقيق الدولية

	الطبيعة	عدد الأعضاء	فترة العهدة
شركة EY	اللجنة التنفيذية	8 أعضاء ورئيس	غير محددة
شركة KPMG	مجلس الرقابة	10 أعضاء+ عضوين مستقلين	3 سنوات
	مجلس المدراء	عضوين	4 سنوات
	اللجنة التنفيذية	5 أعضاء	متغيرة
شركة Deloitte	مجلس الإدارة	12 عضوا ورئيس	4 سنوات
	اللجنة التنفيذية	12 عضوا	4 سنوات
شركة PWC	مجلس الرقابة	12 عضوا	4 سنوات
	اللجنة التنفيذية	12 عضوا	4 سنوات
شركة MAZARS	مجلس الإدارة	14 عضوا	6 سنوات
	اللجنة التنفيذية	7 أعضاء	6 سنوات

Source : Riadh MANITA & Véronique PEREIRA, op-cite.

[1]Riadh MANITA & Véronique PEREIRA, op-cite.

إن الهدف الرئيسي لإقامة شركات التدقيق الدولية خارج دولها الرئيسية هو تطوير وتوسيع نموها وانتشارها الدولي، هذا من خلال تبني أساليب الإقامة الموضحة حسب الشكل الموضح، فإضافة إلى ذلك تشمل هذه التجمعات أيضا إلى تبادل الموارد والكفاءات والمساهمة المالية فيما بين أعضائها بمقابل تنمية شركة المنظمة ككل من قبل هؤلاء الأعضاء. وتنقسم تجمعات شركات التدقيق الدولية إلى شكلين رئيسيين هما أسلوب الشبكة وأسلوب التجمع غير الشبكي.

يمكن للشبكة أن تتضمن شركات (مكاتب) تدقيق مندمجة في الشبكة كما يمكن أن تتضمن شركات مستقلة فيما بينها. إن تجمعات شركات التدقيق المستقلة تضم شركات مستقلة بعضها عن البعض إلا أنها تختلف عن شبكات الشركات المستقلة في استخدام أدوات التسيير والاتصال فيما بينها. أما بالنسبة للمرافقة التقنية فتتضمن شركات تدقيق مستقلة فيما بينها حيث يمكن أن (أو لا) تجمع مكاتب مستقلة أو شبكة.

المطلب الثاني: مزايا تجمعات شركات التدقيق الدولية

ينجم عن عملية انضمام مكتب التدقيق لتجمع شركات التدقيق الدولية عدة مزايا نذكرها فيما يلي:[1]

الفرع الأول: مزايا التكوين

تقوم شركات التدقيق الدولية بتنظيم دورات تكوينية لمختلف أعضائها (شركات التجمع) حسب برنامج التكوين بهدف تلقين موظفي التجمع كيفية استعمال الأدوات التقنية الخاصة بشركة التدقيق الدولية (الرئيسية). حيث يتعرف المتربصون على هيكلية ملفات العمل وأوراق العمل وكيفية

[1]Agathe Lefevre Chapron, Op-cit.

استخدامها. تقام هذه التربصات على مستوى المنظمة ككل أو لد هيئة تكوين خارجية حسب حجم شركة التدقيق الرئيسية. كما تقام حصص تكوين تقنية حيث تهدف هذه الحصص إلى المحافظة على الدرجة اللازمة لتقنية أعضاء التجمع.

الفرع الثاني: المراقبة

تضع هذه التجمعات مجموعة من الإجراءات من أجل احترام معايير العمل سواء في مجال الخبرة المحاسبية أو في مجال محافظة الحسابات. وتقام عملية رقابة النوعية من طرف الهيئات المهنية المكلفة بذلك (لجنة مراقبة النوعية للمجلس الوطني للمحاسبة). من أجل التأكد من جودة أعمال المهنيين واحترام المعايير المطبقة. إن الدعم المنهجي والتقني الذي تقدمه شركة التدقيق الدولية (الرئيسية) لأعضائها هو بمثابة قاعدة من الإجراءات الداخلية الأمر الذي يضفي زيادة في جودة أعمال الشركات الأعضاء. كما يمكن تقديم مجموعة من دلائل الإجراءات " Manuels de procédures" إذا كان شكل التجمع يسمح بتقديم الدعم فيما يخص جودة الأعمال.

إضافة إلى هذه الأدوات تقوم بعض شركات التدقيق الدولية بمراقبة جودة أعمال أعضائها داخليا. حيث يسمح هذا النوع من الرقابة بالتأكد من تطبيق تقنيات المنظمة وكذا التنفيذ السليم للمهام، كما يسمح بالتأكد من الممارسة الجيدة للمهنة من طرف كل عضو من أعضاء التجمع بما يتوافق مع صورة وعلامة شركة التدقيق الدولية.[1]

الفرع الثالث: التطور وتعدد الخدمات

يسمح الدعم التقني لمسيري شركات التجمع باكتساب مؤهلات جديدة وكذا تمكينهم من تقديم خدمات إضافية لم تكن لديهم قبل الانضمام إلى شركة التدقيق الدولية. كما يوفر هذا

[1]Agathe Lefevre Chapron, Op-cit.

الانضمام لمسيري أعضاء التجمع إمكانية اللجوء إلى أي (مكتب) عضو في التجمع من أجل القيام بأعماله في حالة الحاجة لذلك. تضع شركة التدقيق الرئيسية إستراتيجية خاصة بتبادل المستخدمين المتخصصين في ميادين محددة، كما يمكن أن تكون عملية التوظيف لدى التجمع بالأخذ بعين الاعتبار لاحتياجات التجمع ككل.

يمكن لأعضاء التجمع تلقين خدمات متعددة فيما بينها (الخدمات التي لا يقدمها جميع أعضاء التجمع) خاصة تلك المكاتب الصغيرة والمتوسطة التي تقدم حجم خدمات غير متعددة لتصبح بذلك مكاتب تقدم خدمات متعددة لزبائنها مع مر اعاة أخلاقيات المهنة.[1]

الفرع الرابع: الانفتاح على الخارج، الصورة والمشاركة

تجمع شبكات شركات التدقيق الدولية عدد كبير من مكاتب التدقيق في مختلف الدول هذا من أجل تمكين هاته المكاتب من تقديم المرافقة اللازمة لزبائنها المتمثلة في الشركات المتعددة الجنسيات. وبالتالي أصبح هؤلاء الزبائن يجدون مرافقة من طرف شركات التدقيق الدولية الخاصة بهم في جميع الدول الناشطة فيها، وهو الأمر الذي أدى إلى سعي المكاتب المحلية للانضمام إلى الشبكات والتجمعات غير الشبكية من أجل حمل علامة دولية وبالتالي التعامل مع زبائن (شركات) متعددة الجنسيات.

تسمح عملية انضمام مكتب تدقيق محلي لتجمع شركة من شركات التدقيق الدولية بالحصول على صورة التجمع وبالتالي توسيع علامة (التجمع) شركة التدقيق الدولية من خلال الممارسة المهنية لأعضاء التجمع تحت اسم وصورة واحدة فيما تبقى إستراتيجية الاتصال (التسويق) تختلف حسب شكل التجمع.

---

[1]Agathe Lefevre Chapron, Op-cit.

كما توضع صورة أو علامة (الشبكة) شركة التدقيق الدولية في موقع انترنت مشترك بالنسبة لجميع أعضاء الشبكة ويكون عامة بتوصيف كل مكتب (الموقع، البلد، العنوان، كيفية الاتصال ....)، إضافة إلى خريطة بيانية توضح فيها مكان تواجد جميع أعضاء التجمع (التغطية الجغرافيا) وكذا بطاقية خاصة بجميع الأنشطة والخدمات التي تقدمها. كما يمكن أن يتضمن الموقع شركاء (أعضاء) الشبكة حسب مجال نشاطهم (قطاع نشاط زبائنهم: صناعي، تجاري، خدماتي، مؤسسات مالية وغيرها) من أجل تمكين زبائن الشبكة أن يتعرفوا على تخصص كل شركاء أعضاء التجمع.

يتم إعداد أدوات الاتصال السالفة الذكر من قبل مصلحة الاتصال الخاصة (بالشبكة) بشركة التدقيق الدولية حيث تقوم هاته المصلحة بالتنسيق بين مختلف أعضاء التجمع المنخرطين في إستراتيجية اتصال التجمع.

أما فيما يتعلق بالتجمعات غير الشبكية فيمكن أن تكون استراتيجية الاتصال الخاصة بها مماثلة حيث تقترح شركة التدقيق الدولية أدوات اتصال مشتركة ويمكن للأعضاء استعمال اسم وعلامة المرافقة التقنية (شركة التدقيق الدولية) في مختلف الوثائق الخاصة بالمكاتب (الأعضاء) وكذلك إدراجهم في موقع الانترنت والمنشورات والمطويات الخاصة بأنشطة المكتب العضو في التجمع إضافة إلى وضع اسمه (المكتب العضو) كعلامة أساسية إضافة إلى اسم شركة التدقيق الدولية.[1]

– تقوم تجمعات شركات التدقيق الدولية عادة بوضع إستراتيجية عامة بالنسبة للتجمع ككل. وتخص هاته الإستراتيجية الجانب التجاري، التنظيم الداخلي والجودة. كما تتم مناقشة الإستراتيجية

---

[1]Agathe Lefevre Chapron, Op-cit.

العامة بتشارك جميع مسيري أعضاء التجمع من خلال مزج وتقديم خبراتهم الأمر الذي يسمح **بالحد من عزلتهم.**

– إن إمكانية استعمال الدعائم التقنية التي يقدمها التجمع لأعضائه تمثل بمثابة نقطة تحرر بالنسبة لمسيري المكاتب العضوية المكلفين بالبحث عن الأنشطة والخدمات الرئيسية. كما يسمح التنظيم الخاص بالتجمعات (شركة التدقيق الدولية) بمركزة بعض المهام المتواجدة لدى الأعضاء وكذا توزيع المهام الأساسية على كل عضو، إضافة إلى ذلك تسمح عملية تبادل المؤهلات بتركيز كل عضو من تجمع شركة التدقيق الدولية على نشاطه الأساسي. الأمر الذي ينجم عنه اقتصاد ملحوظ في الوقت. تمثل عملية انضمام كل مكتب إلى تجمع شركات التدقيق الدولية بمثابة عملية مساهمة في تطوير وتنمية التجمع وبالتالي شركة التدقيق الدولية. حيث يكون القاسم المشترك بين جميع مسيري شركة التدقيق الدولية والمكاتب العضوية هي إرادتهم لتنمية نشاط التجمع وكذا تحسين جودة الخدمات المقدمة للزبائن بفضل إمكانية تبادل الخبرات والمؤهلات.[1]

المطلب الثالث: مراحل الانضمام للتجمع

قبل التطرق إلى المراحل التي يمر بها مكتب التدقيق من أجل الانضمام إلى تجمع، يجب معرفة كيفية اختيار شكل التجمع المناسب على أساس الخصائص المتعلقة بكل نوع.

إن الانضمام إلى تجمع شركات التدقيق الدولية ليست مجرد عملية تشارك للأدوات التقنية المستعملة لتقديم الخدمات، حيث تعتبر هاته التجمعات كمنظمات مندمجة ومتفاعلة فيما بينها ومع بيئتها المهنية بإضافتها لمحاور جديدة المرتبطة بالتنمية والمتماشية مع التطورات المهنية مثل:

---

[1]Agathe Lefevre Chapron, Op-cit.

أدوات الاتصال، أدوات التسيير إضافة إلى الأدوات التقنية المكملة المقترحة من طرف الهيئات المهنية والنقابات.

تتطلب الممارسة المهنية ضمن الشبكة وضع تنظيم خاص بالشبكة في حالة الممارسة المزدوجة لخدمات التدقيق والخبرة المحاسبية. هذا في ظل وجود قواعد تخص أخلاقيات المهنة والمتعلقة بعدم توافق ممارسة خدمات التدقيق القانوني وخدمات الخبرة المحاسبية. وهو الأمر الذي يتطلب تطبيق رقابة داخلية خاصة بالشبكة من أجل تحليل الوضعية والمخاطر المترتبة عن المهنة واتخاذ جميع الإجراءات اللازمة من أجل المحافظة على الممارسة الجيدة للمهنة.[1]

يجب على مكاتب التدقيق العضوية في الشبكة متابعة المصاريف المالية الناجمة عن انضمامها حيث يمكن هذه المصاريف أن ترتفع مقارنة بإيرادات الانضمام إن لم يتم متابعتها، وتنقسم هذه مصاريف الانضمام إلى مصاريف مباشرة متمثلة في مصاريف الدخول، الاشتراكات والمصاريف الخاصة بالمكتب. إضافة إلى المصاريف غير المباشرة، إضافة إلى وجوب تخصيص شخص واحد على الأقل مكلف بتنسيق المهام بين (شركة التدقيق الدولية) التجمع ومكتب التدقيق.

يسعى الخبراء المحاسبون إلى تقديم المساهمة الكافية للمنظمة التابعين لها مع المحافظة على أدائه الخاص الذي يمكنه من تحقيق أهدافه المهنية. في حين تتم عملية تحديد الوقت المنقضي في هذه العملية من أجل تحديد تكلفة للانضمام. وتستخدم أرقام وحسابات خاصة في التسيير الداخلي لنظام المعلومات الآلي للمكتب من أجل التحديد الدقيق للوقت الممنوح لهذه العملية، وبالتالي تحديد التكلفة غير المباشرة جراء عملية الانضمام.

---

[1]Agathe Lefevre Chapron, Op-cit.

تختلف حجم التكاليف المباشرة لعضوية مكتب التدقيق في تجمع شركة التدقيق الدولية حسب نوع التجمع بحد ذاته، حيث كلما كان التجمع مندمجا (ترابط أعضاء التجمع فيما بينهم) كلما ارتفعت تكلفة الانضمام خاصة وأن مصاريف التسيير هي التي تختلف بشكل كبير حسب نوع التجمع. هذا وتبقى مصاريف الدخول منخفضة مقارنة بمصاريف الاشتراك، وتقوم المكاتب العضوية في التجمعات غير الشبكية بتسديد اشتراكات دورية تقدر حسب نسب متغيرة من رقم الأعمال المحقق لديها (تتمثل هذه النسب في جدول حسب رقم الأعمال المحقق) كما تختلف هذه النسب حسب درجة انضمام المكتب إلى التجمع غير الشبكي إضافة إلى حجم الخدمات الممنوحة له من طرف شركة التدقيق الدولية.

الجدول رقم (12): خصائص أنواع تجمعات شركات التدقيق الدولية

	الشبكات المندمجة المتعددة الخدمات	الشبكات المتعددة الخدمات ذات المكاتب المستقلة	تجمع المكاتب المستقلة	المرافقة التقنية
الاندماج المالي	//			
المنفعة الاقتصادية المشتركة	//	//		
تنظيم داخلي خاص	//	//		
علامة مشتركة	//	//		
صفحة مشتركة	//	//		
بطاقة جغرافية مشتركة	//	//	//	/
أدوات التسويق	//	//	//	/
أدوات التسيير	//	//	//	/
تبادل الأدوات التقنية	//	//	//	//
تبادل التكوين	//	//	//	//
مجموعة عمل مشتركة	//	//	//	//
تبادل المعلومات المهنية	//	//	//	//

//	خاصية متواجدة في التجمع
/	خاصية يمكن تواجدها في التجمع
	خاصية غير متواجدة في التجمع

Source : Agathe Lefevre Chapron, Op-Cit

تتمثل مراحل انضمام مكتب التدقيق إلى تجمع شركة التدقيق الدولية في ثلاث مراحل رئيسية هي مرحلة التحليل والتفاوض، مرحلة الانضمام ومرحلة التقييم.

الفرع الأول: مرحلة التحليل والتفاوض

تعتبر مرحلة التحليل والتفاوض كمرحلة ابتدائية من أجل ضم مكتب تدقيق معين إلى تجمع شركة التدقيق الدولية حيث يتم في هذه المرحلة تحليل الاحتياجات عن طريق طرح الأسئلة التالية: ما هي طريقة العمل المتبعة حاليا لدى مكتب التدقيق؟ ما هي نقاط القوة والضعف؟ ما هي إستراتيجية المكتب على المدى القصير والمدى الطويل؟ من هم أعضاء الفريق المسير والمشرف على المكتب، وهل يمكن إقالتهم أو استقالتهم؟ ما هي درجة استقلالية القرارات التي يريدها المكتب مستقبلا؟. ويمكن إجراء هذا التحليل بالاستعانة باستبيان يضم مجمل الأسئلة التي تساعد على اتخاذ القرار المناسب لهذا الانضمام.

كما يتم إجراء مقابلات مع أعضاء التجمع الآخرين من أجل تمكين مسئولي المكتب من التعرف على المحاور الرئيسية لتوجهات التجمع ودرجة توافقها مع توجهات المكتب.[1]

الفرع الثاني: مرحلة الانضمام

تستوجب عملية انضمام مكتب التدقيق إلى تجمع شركة التدقيق الدولية مرافقة متشاركة داخليا وخارجيا. فحين يتم اقتراح الأدوات المستعملة من طرف شركة التدقيق الدولية تضبط هاته الأخيرة ضمن دفتر الإجراءات مع الأخذ بعين الاعتبار احترام المعايير المهنية لإدارة الجودة من أجل تطبيقها لدى المكتب بعدها يتم وضع برنامج تكوين خاص بموظفي مكتب التدقيق من أجل التعرف على كيفية استخدام أدوات العمل الجديدة وكذا طريقة العمل المتوافقة مع هاته الأدوات. وفي نفس الوقت يتم إعلان جميع أعضاء التجمع بانضمام عضو جديد من أجل إدراجه ضمن علامة التجمع.

---

[1]Agathe Lefevre Chapron, Op-cit.

الفرع الثالث: مرحلة التقييم

تتم عملية التقييم بقياس أثر انضمام مكتب التدقيق إلى تجمع شركة التدقيق الدولية باستعمال لوحة القيادة التي تسمح بمتابعة حجم الزبائن حسب مختلف المعايير (الجغرافيا، طبيعة النشاط ....) وباستعمال جدول متابعة التكاليف من أجل المقارنة تطور حجم التكاليف قبل وبعد الانضمام، إضافة إلى تقييم كفاءة وفعالية الأدوات المستحدثة جراء الانضمام من طرف موظفي وشركاء مكتب التدقيق.[1]

يسمح التجمع بمرافقة تطور النشاط المهني لمكتب التدقيق كما تقوم شركة التدقيق الدولية بتثمين وخلق نوع من الدافعية لدى جميع المكاتب العضوية في تجمعها مع متابعة المخاطر التي يمكن أن تنجم عن انضمام المكاتب المتمثلة في حجم التكاليف وخطر الانضمام وعدم التوافق وخطر فقدان استقلالية بعض الأعضاء في التجمع وغيرها من المخاطر.

كما يجب متابعة تطور القوانين التشريعية الخاصة بالتجمعات إضافة إلى المتابعة المستمرة لوضعية الاتصال بين شركة التدقيق الدولية وأعضاء تجمعها، بحيث تمثل طريقة الاتصال المتبعة من طرف التجمع كأداة أساسية من أجل تحديد نوع التجمع خاصة ما إذا كان هذا التجمع غير شبكي ولا يمثل مرافقة تقنية.

تعتبر المشاركة البينية النشطة لأعضاء تجمع الشركة الدولية للتدقيق أمرا ضروريا من أجل التطور والتوسع. حيث تهدف عملية المشاركة البينية إلى دفع ديناميكية التطور الداخلي للتجمع من خلال مشاركتهم الفعالة وتواصلهم المستمر، الأمر الذي يؤدي إلى انتقال التطور من عضو لآخر. كذلك تسمح عملية مشاركة أعضاء التجمع بتخفيض المجهودات بفضل تخصيص وتقسيم العمل

---

[1]Agathe Lefevre Chapron, Op-cit.

ومشاركة الآراء والقيام بعملية التنفيذ المشترك للأعمال. تمثل إرادة مسئولي شركة التدقيق الدولية وأعضاء تجمعها كدافع رئيسي لتشارك الأعضاء بهدف تحقيق الاستمرارية وتطوير التجمع.

المطلب الرابع: عرض نشاط شركات التدقيق الدولية في الجزائر

لقد ازداد عدد شركات التدقيق الدولية المتواجدة في الجزائر منذ اقامة شركة KPMG بالجزائر ابتداءا من سنة 2002، ثم تبعتها الشركات الأخرى فيما بعد. ويمثل الجدول الموالي أهم الشركات التدقيق الدولية المقيمة في الجزائر إلى غاية اليوم (سنة 2017).

الجدول رقم (13): أهم شركات التدقيق الدولية المتواجدة في الجزائر

الشركة	بلد المقر الرئيسي
شركة DELOITTE AUDIT ALGERIE	الولايات المتحدة الأمريكية
شركة SARL DELOITTE ALGERIE	الولايات المتحدة الأمريكية
شركة ERNST & YOUNG ADVISORY ALGERIE	لندن
شركة SPA KPMG ALGERIE	هولندا
شركة EURL PWC ALGERIE	لندن
شركة SARL MAZARS HADJ ALI	فرنسا
شركة BDO ALGERIE	لندن
شركة GRANT THORONTON ALGERIE	لندن
شركة CMS ALGERIE	فرنسا

المصدر: من إعداد الطالب

الفرع الأول: تحليل نشاط شركات التدقيق الدولية في الجزائر

سوف نتطرق فيما يلي إلى تحليل ودراسة نشاط أهم شركات التدقيق الدولية الناشطة في الجزائر، حيث قمنا باختيار شركات Big الأربعة إضافة إلى شركة MAZARS HADJ ALI التي

تصنف بأنها الشركة الخامسة (الفرنسية) بعد شركات Big من حيث الحجم وعدد الشركات الفرعية دوليا.

الجدول رقم (14): حساب النتائج حسب الطبيعة لشركة DELOITTE AUDIT ALGERIE

شركة DELOITTE AUDIT ALGERIE
حسابات النتائج حسب الطبيعة بالدينار الجزائري

البيان	ملاحظة	2015	2014	نسبة التغير
رقم الأعمال		159 122 326	158 201 691	
تغير مخزونات المنتجات المصنعة و المنتجات قيد الصنع				
الإنتاج المثبت				
إعانات الاستغلال				
إنتاج السنة المالية		159 122 326	158 201 691	0.58%
المشتريات المستهلكة		-1 162 132	-4 449 148	
الخدمات الخرجية و الاستهلاكات الأخرى		-31 057 239	-30 333 860	
استهلاك السنة المالية		-32 219 371	-34 783 008	-7.37%
القيمة المضافة للاستغلال (I-II)		126 902 955	123 418 683	2.82%
أعباء المستخدمين		-115 341 845	-97 222 537	
الضرائب و الرسوم و المدفوعات المشابهة		-2 664 332	-3 117 260	
الفائض الإجمالي عن الاستغلال		8 896 778	23 078 887	-61.45%
المنتجات العملياتية الأخرى		65 003	182	
الأعباء العملياتية الأخرى		-22 203	-11	
المخصصات للاهتلاكات و المؤونات		-1 857 228	-2 039 033	
استئناف عن خسائر القيمة و المؤونات				
النتيجة العملياتية		7 082 350	21 040 025	-66.34%
المنتوجات المالية				
الأعباء المالية		-13 019		
النتيجة المالية		-13 019	0	
النتيجة العادية قبل الضرائب		7 069 331	21 040 025	-66.40%
الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية		-3 055 130	-5 893 943	
الضرائب المؤجلة (تغيرات) حول النتائج العادية		683 302	558 244	
مجموع منتجات الأنشطة العادية		159 187 329	158 201 873	
مجموع أعباء الأنشطة العادية		-154 489 826	-142 497 548	
النتيجة الصافية للأنشطة العادية		4 697 503	15 704 326	-70.09%
العناصر غير العادية - المنتوجات (يطلب بيانها)				
العناصر غير العادية - الأعباء (يطلب بيانها)				
النتيجة غير العادية		0		
النتيجة الصافية للسنة المالية		4 697 503	15 704 326	-70.09%

المصدر:الملحق رقم 18

من خلال عرضنا لحساب النتائج الخاص بشركة DELOITT AUDIT ALGERIE وهي شركة تابعة لشركة SARL DELOITTE ALGERIE مختصة في نشاط التدقيق فقط، تبين لنا أن رقم أعمالها لسنة 2015 المقدر بـ 326 122 159 دج الذي سجل نسبة ارتفاع تمثل

0.58% مقارنة بسنة 2014 أي شهد ثبات خلال السنتين، إلا أن الفائض الإجمالي للاستغلال المقدر بمبلغ 8 896 778 دج انخفض بنسبة تفوق 60% في سنة 2015 وهذا راجع إلى ارتفاع أعباء المستخدمين الذي أثر بدوره سلبا على النتيجة الصافية التي قدرت بـ 4 697 503 دج أي بمعدل انخفاض 70% مقارنة بسنة 2014.

الجدول رقم (15): حساب النتائج حسب الطبيعة لشركة SARL DELOITTE ALGERIE

شركة SARL DELOITTE ALGERIE
حسابات النتائج حسب الطبيعة بالدينار الجزائري

البيان	ملاحظة	2015	2014	نسبة التغير
رقم الأعمال		85 622 478	94 823 051	
تغير مخزونات المنتجات المصنعة و المنتجات قيد الصنع				
الإنتاج المثبت				
إعانات الاستغلال				
إنتاج السنة المالية		85 622 478	94 823 051	-9.70%
المشتريات المستهلكة		-900 352	-544 860	
الخدمات الخرجية و الاستهلاكات الأخرى		-31 746 836	-32 385 636	
استهلاك السنة المالية		-32 647 188	-32 930 496	-0.86%
القيمة المضافة للاستغلال (I-II)		52 975 290	61 892 554	-14.41%
أعباء المستخدمين		-39 754 666	-40 496 977	
الضرائب و الرسوم و المدفوعات المشابهة		-2 768 583	-2 114 234	
الفائض الإجمالي عن الاستغلال		10 452 041	19 281 343	-45.79%
المنتجات العملياتية الأخرى		378 325	9 283	
الأعباء العملياتية الأخرى		-2	-550	
المخصصات للاهتلاكات و المؤونات		-698 189	-1 908 275	
استئناف عن خسائر القيمة و المؤونات				
النتيجة العملياتية		10 132 175	17 381 802	-41.71%
المنتوجات المالية			15 991	
الأعباء المالية		-96 884	-191 769	
النتيجة المالية		-96 884	-175 777	
النتيجة العادية قبل الضرائب		10 035 290	17 206 024	-41.68%
الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية		-3 873 958	-4 686 595	
الضرائب المؤجلة (تغيرات) حول النتائج العادية		569 551	-116 293	
مجموع منتجات الأنشطة العادية		86 000 803	94 848 325	
مجموع أعباء الأنشطة العادية		-79 269 919	-82 445 189	
النتيجة الصافية للأنشطة العادية		6 730 883	12 403 136	-45.73%
العناصر غير العادية - المنتوجات (يطلب بيانها)				
العناصر غير العادية - الأعباء (يطلب بيانها)				
النتيجة غير العادية		0		
النتيجة الصافية للسنة المالية		6 730 883	12 403 136	-45.73%

المصدر:الملحق رقم 15

حسب حساب النتائج الخاص بشركة SARL DELOITTE ALGERIE نلاحظ أن رقم أعمالها لسنة 2015 قدر بـ 478 622 85 دج وقد سجل هذا الأخير انخفاضا بنسبة 9.70% مقارنة بالسنة السابقة، وقد أثر هذا الانخفاض على الفائض الإجمالي للاستغلال الذي يساوي 041 452 10 دج أي ما يعادل نسبة -45.79% مقارنة بسنة 2014 وهي نسبة انخفاض مقاربة بالنسبة للنتيجة الصافية المحققة في سنة 2015 والتي تساوي 883 730 6 دج.

الجدول رقم (16): حساب النتائج حسب الطبيعة لشركة ERNST & YOUNG ADVISORY ALGERIE

شركة ERNST & YOUNG ADVISORY ALGERIE
حسابات النتائج حسب الطبيعة بالدينار الجزائري

البيان	ملاحظة	2015	2014	نسبة التغير
رقم الأعمال		397 828 828	415 112 140	
تغير مخزونات المنتجات المصنعة و المنتجات قيد الصنع				
الإنتاج المثبت				
إعانات الاستغلال				
إنتاج السنة المالية		397 828 828	415 112 140	-4.16%
المشتريات المستهلكة		-3 268 339	-3 636 445	
الخدمات الخرجية و الاستهلاكات الأخرى		-143 096 745	-183 028 301	
استهلاك السنة المالية		-146 365 084	-186 664 746	-21.59%
القيمة المضافة للاستغلال (I-II)		251 463 744	228 447 394	10.08%
أعباء المستخدمين		-174 762 539	-147 924 167	
الضرائب و الرسوم و المدفوعات المشابهة		-10 522 835	-16 953 666	
الفائض الإجمالي عن الاستغلال		66 178 370	63 569 561	4.10%
المنتجات العملياتية الأخرى		123 653	112 769	
الأعباء العملياتية الأخرى		-1 919 059	-880 033	
المخصصات للاهتلاكات و المؤونات		-5 165 748	-15 690 358	
استئناف عن خسائر القيمة و المؤونات		9 944 739	6 197 485	
النتيجة العملياتية		69 161 955	53 309 424	29.74%
المنتوجات المالية		4 635 525	6 414 115	
الأعباء المالية		-18 447 118	-7 011 941	
النتيجة المالية		-13 811 593	-597 826	
النتيجة العادية قبل الضرائب		55 350 362	52 711 598	5.01%
الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية		-625 558	-6 338 678	
الضرائب المؤجلة (تغيرات) حول النتائج العادية		-12 607 167	-7 788 337	
مجموع منتجات الأنشطة العادية		412 532 745	427 836 509	
مجموع أعباء الأنشطة العادية		-370 415 108	-389 251 926	
النتيجة الصافية للأنشطة العادية		42 117 637	38 584 583	9.16%
العناصر غير العادية - المنتوجات (يطلب بيانها)				
العناصر غير العادية - الأعباء (يطلب بيانها)				
النتيجة غير العادية				
النتيجة الصافية للسنة المالية		42 117 637	38 584 583	9.16%

المصدر:الملحق رقم 03

حققت شركة ERNST & YOUNG ADVISORY ALGERIE رقم أعمال مقداره 828 828 397 دج خلال سنة 2015 بنسبة انخفاض تقدر ب -4.16% مقارنة بسنة 2014 إلا أن هذا الانخفاض في رقم الأعمال لم يؤثر سلبا على الفائض الإجمالي للاستغلال الذي قدر بـ 370 178 66 دج محققا بذلك نسبة ارتفاع تمثل 4.10% مقارنة بالسنة السابقة ذلك بسبب

انخفاض مصاريف الخدمات الخارجية والاستهلاكات الأخرى، الأمر الذي أدى إلى ارتفاع النتيجة الصافية بنسبة 9.16% أي 637 117 42 دج في سنة 2015.

الجدول رقم (17): حساب النتائج حسب الطبيعة لشركة SPA KPMG ALGERIE

شركة SPA KPMG ALGERIE
حسابات النتائج حسب الطبيعة بالدينار الجزائري

البيان	ملاحظة	2015	2014	نسبة التغير
رقم الأعمال		723 215 809	635 194 935	
تغير مخزونات المنتجات المصنعة و المنتجات قيد الصنع				
الإنتاج المثبت				
إعانات الاستغلال				
إنتاج السنة المالية		723 215 809	635 194 935	13.86%
المشتريات المستهلكة		-10 043 041	-9 530 998	
الخدمات الخرجية و الاستهلاكات الأخرى		-160 425 973	-140 506 396	
استهلاك السنة المالية		-170 469 014	-150 037 394	13.62%
القيمة المضافة للاستغلال (I-II)		552 746 796	485 157 541	13.93%
أعباء المستخدمين		-302 509 444	-292 349 077	
الضرائب و الرسوم و المدفوعات المشابهة		-21 527 731	-17 763 191	
الفائض الإجمالي عن الاستغلال		228 709 620	175 045 274	30.66%
المنتجات العملياتية الأخرى		592 181	489 473	
الأعباء العملياتية الأخرى		-5 723 207	-3 640 795	
المخصصات للاهتلاكات و المؤونات		-117 996 388	-82 092 750	
استئناف عن خسائر القيمة و المؤونات			1 854 887	
النتيجة العملياتية		105 582 207	91 656 088	15.19%
المنتوجات المالية		9 862 512	2 866 992	
الأعباء المالية		-64 769 516	-61 651 450	
النتيجة المالية		-54 907 004	-58 784 458	
النتيجة العادية قبل الضرائب		50 675 203	32 871 630	54.16%
الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية		-15 767 009	-22 217 093	
الضرائب المؤجلة (تغيرات) حول النتائج العادية		-3 707 056	12 599 355	
مجموع منتجات الأنشطة العادية		733 670 503	640 406 286	
مجموع أعباء الأنشطة العادية		-702 469 365	-617 152 394	
النتيجة الصافية للأنشطة العادية		31 201 138	23 253 892	34.18%
العناصر غير العادية - المنتوجات (يطلب بيانها)				
العناصر غير العادية - الأعباء (يطلب بيانها)				
النتيجة غير العادية		0		
النتيجة الصافية للسنة المالية		31 201 138	23 253 892	34.18%

المصدر:الملحق رقم 12

يتضح لنا من خلال حساب النتائج لشركة SPA KPMG ALGERIE أنها حجم رقم أعمالها بلغ 809 215 723 دج في سنة 2015 بمعدل ارتفاع يساوي 13.86% مقارنة بالسنة السابقة، أما الفائض الإجمالي للاستغلال فقد بلغ 620 709 228 دج بمعدل ارتفاع يساوي

30.66% ونتيجة صافية تقدر بـ 138 201 31 دج بنسبة ارتفاع يساوي 13.86% مقارنة بالسنة السابقة وهذا بسبب الارتفاع في حجم رقم الأعمال في سنة 2015.

الجدول رقم (18): حساب النتائج حسب الطبيعة لشركة SARL MAZARS HADJALI

شركة SARL MAZARS HADJ ALI
حسابات النتائج حسب الطبيعة بالدينار الجزائري

البيان	ملاحظة	2015	2014	نسبة التغير
رقم الأعمال		51 688 645	67 561 339	
تغير مخزونات المنتجات المصنعة و المنتجات قيد الصنع				
الإنتاج المثبت				
إعانات الاستغلال				
إنتاج السنة المالية		51 688 645	67 561 339	-23.49%
المشتريات المستهلكة			-90 400	
الخدمات الخرجية و الاستهلاكات الأخرى		-5 468 040	-27 015 687	
استهلاك السنة المالية		-5 468 040	-27 106 087	-79.83%
القيمة المضافة للاستغلال (I-II)		46 220 605	40 455 252	14.25%
أعباء المستخدمين		-42 793 638	-30 700 109	
الضرائب و الرسوم و المدفوعات المشابهة		-1 033 773	-1 351 227	
الفائض الإجمالي عن الاستغلال		2 393 194	8 403 916	-71.52%
المنتجات العملياتية الأخرى				
الأعباء العملياتية الأخرى				
المخصصات للاهتلاكات و المؤونات				
استئناف عن خسائر القيمة و المؤونات				
النتيجة العملياتية		2 393 194	8 403 916	-71.52%
المنتوجات المالية				
الأعباء المالية				
النتيجة المالية		0	0	
النتيجة العادية قبل الضرائب		2 393 194	8 403 916	-71.52%
الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية		-786 837		
الضرائب المؤجلة (تغيرات) حول النتائج العادية				
مجموع منتجات الأنشطة العادية		51 688 645	67 561 339	
مجموع أعباء الأنشطة العادية		-50 082 288	-59 157 423	
النتيجة الصافية للأنشطة العادية		1 606 357	8 403 916	-80.89%
العناصر غير العادية - المنتوجات (يطلب بيانها)				
العناصر غير العادية - الأعباء (يطلب بيانها)				
النتيجة غير العادية				

المصدر:الملحق رقم 06

حققت شركة MAZARS HADJALI رقم أعمال قدره 645 688 51 دج خلال سنة 2015 مسجلة بذلك انخفاضا بنسبة 23.49% مقارنة بسنة 2014، إلا أنها حققت ارتفاعا فالفائض الإجمالي للاستغلال قدره 14.25% مقارنة بالسنة السابقة أي مبلغ 605 220 46 دج

هذا بسبب الانخفاض المسجل في الخدمات الخارجية الأخرى لكن بالمقابل انخفضت النتيجة الصافية المحققة في سنة 2015 357 606 1دج بنسبة 80.89% والسبب يعود إلى انخفاض رقم الأعمال وارتفاع أعباء المستخدمين خلال سنة 2015.

الجدول رقم (19): حساب النتائج حسب الطبيعة لشركة EURL PWC ALGERIE

شركة EURL PWC ALGERIE
حسابات النتائج حسب الطبيعة بالدينار الجزائري

البيان	ملاحظة	2015	2014	نسبة التغير
رقم الأعمال		371 875 553	327 589 895	
تغير مخزونات المنتجات المصنعة و المنتجات قيد الصنع				
الإنتاج المثبت				
إعانات الاستغلال				
إنتاج السنة المالية		371 875 553	327 589 895	13.52%
المشتريات المستهلكة		-3 483 336	-7 027 374	
الخدمات الخرجية و الاستهلاكات الأخرى		-192 184 498	-185 983 840	
استهلاك السنة المالية		-195 667 834	-193 011 214	1.38%
القيمة المضافة للاستغلال (I-II)		176 207 719	134 578 681	30.93%
أعباء المستخدمين		-136 254 017	-74 446 847	
الضرائب و الرسوم و المدفوعات المشابهة		-10 832 696	-6 149 115	
الفائض الإجمالي عن الاستغلال		29 121 007	53 982 719	-46.05%
المنتجات العملياتية الأخرى		147 078		
الأعباء العملياتية الأخرى		-1 499 304	-278 448	
المخصصات للاهتلاكات و المؤونات		-7 402 337	-7 437 284	
استئناف عن خسائر القيمة و المؤونات				
النتيجة العملياتية		20 366 443	46 266 987	-55.98%
المنتوجات المالية		4 106 309	337 931	
الأعباء المالية		-549 653	-696 379	
النتيجة المالية		3 556 656	-358 448	
النتيجة العادية قبل الضرائب		23 923 099	45 908 540	-47.89%
الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية		-33 586 050	-44 840 850	
الضرائب المؤجلة (تغيرات) حول النتائج العادية		33 057 928	33 623 564	
مجموع منتجات الأنشطة العادية		376 128 939	327 927 826	
مجموع أعباء الأنشطة العادية		-352 733 962	-293 236 572	
النتيجة الصافية للأنشطة العادية		23 394 977	34 691 254	-32.56%
العناصر غير العادية - المنتوجات (يطلب بيانها)				
العناصر غير العادية - الأعباء (يطلب بيانها)		-895 580		
النتيجة غير العادية		-895 580		
النتيجة الصافية للسنة المالية		22 499 397	34 691 254	-35.14%

المصدر:الملحق رقم 09

من خلال عرضنا لحساب النتائج الخاص بشركة EURL PWC ALGERIE لاحظنا أن الشركة حققت رقم أعمال خلال سنة 2015 قيمته 553 875 371 دج وبنسبة ارتفاع 13.52% مقارنة بسنة 2014، إلا أن الفائض الإجمالي للاستغلال شهدا انخفاضا بنسبة 46.05% نظرا لارتفاع أعباء المستخدمين مما أثر على النتيجة الصافية لسنة 2015 التي تقدر بـ 397 499 22 دج والتي انخفضت بنسبة 35.14% مقارنة بسنة 2014.

الجدول رقم (20): ترتيب شركات التدقيق الدولية حسب مجموع الأصول

الشركة	مجموع الأصول
شركة SPA KPMG ALGERIE	1 933 987 285
شركة EURL PWC ALGERIE	528 554 474
شركة ERNST & YOUNG ADVISORY ALGERIE	283 472 416
شركة SARL MAZARS HADJ ALI	227 866 454
شركة DELOITTE ALGERIE	221 495 168

المصدر:من إعداد الطالب

الجدول رقم (21): ترتيب شركات التدقيق الدولية حسب رأسمال

الشركة	رأسمال
شركة DELOITTE ALGERIE	66 800 882
شركة ERNST & YOUNG ADVISORY ALGERIE	51 000 000
شركة SPA KPMG ALGERIE	31 554 809
شركة SARL MAZARS HADJ ALI	15 000 000
شركة EURL PWC ALGERIE	3 688 392

المصدر:من إعداد الطالب

من خلال الجدولين السابقين نلاحظ أن شركة SPA KPMG ALGERIE تحتل المرتبة الأولى من حيث مجموع الأصول بمبلغ 285 987 933 1 دج وهو مبلغ جد مرتفع مقارنة بشركة EURL PWC ALGERIE والتي جاءت في المرتبة الثانية بمبلغ 474 554 528 دج أي أنها تمثل حوالي 27% فقط من مجموع أصول شركة SPA KPMG ALGERIE هذا يدل على أن هذه الأخيرة تقوم بتطوير استثماراتها من أجل زيادة حجم حصتها السوقية، أما فيما يتعلق بالشركات الأخرى فإن مجموع أصولها متقارب فيما بينها (ما بين 000 000 220 دج و 000 000 284دج).

أما فيما يتعلق بحجم رأسمال شركات التدقيق الدولية فنلاحظ أنها تتراوح ما بين 000 000 66 دج و 000 600 3 دج وهذا حسب توجه الشركات في اختيار سياسة المتبعة في استعمال التثبيتات مابين التأجير أو الاقتناء.

الجدول رقم (22): ترتيب شركات التدقيق الدولية حسب رقم الأعمال

الشركة	رقم الأعمال
شركة SPA KPMG ALGERIE	723 215 809
شركة ERNST & YOUNG ADVISORY ALGERIE	397 828 828
شركة EURL PWC ALGERIE	371 875 553
شركة DELOITTE ALGERIE	244 744 804
شركة SARL MAZARS HADJ ALI	51 688 645

المصدر:من إعداد الطالب

تحتل شركة SPA KPMG ALGERIE المرتبة الأولى من حيث رقم الأعمال المحقق في سنة 2015 بمبلغ 809 215 723 دج أما المركز الثاني فهو خاص بشركة ERNST & YOUNG ADVISORY ALGERIE إلا أن الفارق بينها معتبر إذ يمثل رقم أعمالها حوالي

55% فقط من رقم أعمال الشركة الأولى وبالتالي يمكننا القول بأن شركة SPA KPMG ALGERIE مسيطرة إلى حد ما على سوق خدمات التدقيق والمحاسبة بالجزائر.

الجدول رقم (23): ترتيب شركات التدقيق الدولية حسب النتيجة الصافية

الشركة	النتيجة الصافية
شركة ERNST & YOUNG ADVISORY ALGERIE	42 117 637
شركة SPA KPMG ALGERIE	31 201 138
شركة EURL PWC ALGERIE	22 499 397
شركة DELOITTE ALGERIE	11 428 386
شركة SARL MAZARS HADJ ALI	1 606 357

المصدر:من إعداد الطالب

حسب الجدول الخاص بالنتيجة الصافية لسنة 2015 لشركات التدقيق الدولية فإن أكبر نتيجة محققة تعود لشركة ERNST & YOUNG ADVISORY ALGERIE بـ 117 637 42 دج مع العلم أنها حققت ثاني أكبر رقم أعمال بعد شركة SPA KPMG ALGERIE التي جاءت في المركز الثاني من حيث ترتيب النتيجة الصافية، وحققت شركة MAZARS HADJALI أصغر نتيجة من بين شركات التدقيق الدولية نظرا لرقم الأعمال المحقق الذي يعتبر رقما متواضعا بالمقارنة مع باقي الشركات الأخرى.

الجدول رقم (24): ترتيب شركات التدقيق الدولية حسب المردودية المالية

الشركة	المردودية المالية
شركة EURL PWC ALGERIE	610.01%
شركة SPA KPMG ALGERIE	98.88%
شركة ERNST & YOUNG ADVISORY ALGERIE	82.58%
شركة DELOITTE ALGERIE	17.11%
شركة SARL MAZARS HADJ ALI	10.71%

المصدر:من إعداد الطالب

يقصد بالمردودية المالية النتيجة الصافية قسمة رأسمال الشركة (النتيجة الصافية/رأسمال) إذ نلاحظ أن شركة EURL PWC ALGERIE حققت نسبة مردودية مالية ضخمة 610.01% نظرا للحم الصغير لرأسمالها المستثمر، تأتي بعدها شركتي SPA KPMG ALGERIE و ERNST & YOUNG ADVISORY ALGERIE بنسب متقاربة ومقاربة النتيجة لرأسمال المستثمر بمعنى أن الشركتين لو استثمرتا 1دج اضافي سوف تحصل على 0.98 دج و 0.82 دج على التوالي إضافية في نتيجة صافية.

الجدول رقم (25): ترتيب شركات التدقيق الدولية حسب المردودية الصافية

الشركة	المردودية الصافية
شركة ERNST & YOUNG ADVISORY ALGERIE	10.59%
شركة EURL PWC ALGERIE	6.05%
شركة DELOITTE ALGERIE	4.67%
شركة SPA KPMG ALGERIE	4.31%
شركة SARL MAZARS HADJ ALI	3.11%

المصدر:من إعداد الطالب

يقصد بالمردودية الصافية نسبة النتيجة الصافية من رقم الأعمال (النتيجة الصافية/رقم الأعمال) إذ تتراوح هذه نسب مابين 10.59% و 3.11% (المركز الأول لشركة ERNST & YOUNG ADVISORY ALGERIE) ويعود انخفاض هذه النسب إلى حجم ارتفاع أعباء المستخدمين بالدرجة الأولى وكذا الخدمات الخارجية الأخرى بالدرجة الثانية مما يؤدي إلى انخفاض نسبة المردودية الصافية لهاته الشركات.

الفرع الثاني: موقف المجلس الوطني للمحاسبة تجاه شركات التدقيق الدولية

باعتبار أن المجلس الوطني للمحاسبة يعتبر بمثابة الهيئة الأولى المكلفة بتنظيم مهنة المحاسبة في الجزائر، قمنا بإجراء مقابلتين مع مسئولين على مستوى المجلس من أجل التعرف على موقف هذه الهيئة تجاه نشاط شركات التدقيق الدولية بالأخص شركات Big.

أولا: حوار مع السيدة دهامي منسقة الدراسات بالمجلس الوطني للمحاسبة

تطرقنا من خلال المقابلة التي أجريت مع السيدة دهامي؛ منسقة الدراسات بالمجلس الوطني للمحاسبة بتاريخ 2017.03.06، إلى أهم العمليات التي قام بها المجلس الوطني للمحاسبة منذ تبني القانون رقم 10-01 المؤرخ بتاريخ 29 جوان 2010 المتعلق بمهنة الخبير المحاسب محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد وتعلق الأمر أساسا بالأعمال التالية:

- توضيح مهام كل صنف من أصناف مهنة المحاسبة وذلك بإصدار المنشور الوزاري رقم 001 المؤرخ بتاريخ 28 فيفري 2016حيث جاء هذا المنشور من أجل تأكيد وتوضيح وا زالة الغموض الذي كان قائما حول المهام التي يمكن ممارستها قانونيا لكل من طرف الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، إضافة إلى تحديد المسؤوليات المتعلقة بالمستفدين من خدمات المحاسبة بأن يعملو ا على احترام المهام الخاصة بالخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد كل على حدا والذين يجب أن يكونوا مسجلين ضمن جداول الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين، تحت طائلة قانون العقوبات المدنية والجنائية المقررة في هذه الحالة.

- إعادة إعداد جداول الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين، الأمر الذي تطلب وقتا وجهدا كبيرين من أجل إتمام هذه العملية، حيث تم إعادة استدعاء جميع المهنيين من أجل إعادة تقديم ملفاتهم للمجلس الوطني للمحاسبة لدراستها والتأكد من صحة الاعتمادات الخاصة بهم وكان الهدف من هذه العملية هو تطهير المهنة وحذف المهنيين غير الشرعيين. وتم ذلك بالمصادقة على الجداول المتضمنة للمهنيين (الأشخاص الطبيعيين والأشخاص المعنويين)

المسجلين في المصف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين حسب القرار رقم 29 بتاريخ 28 فيفري 2016.

– إعادة هيكلة الأنشطة المتعلقة بمهنة المحاسبة والمدرجة ضمن مدونة الأنشطة للمركز الوطني للسجل التجاري بالنسبة للأشخاص المعنويين (التي كانت غير منظمة مثل خدمة مسك المحاسبة وخدمة الاستشارة المحاسبية وغيرها) وحصرها ضمن ثلاث أنشطة فقط هي شركة الخبرة المحاسبية، شركة محافظة الحسابات وشركة المحاسبة.

– متابعة الممارسات غير الشرعية لمهنة المحاسبة بمعية لجنة الانضباط والتحكيم المكلفة بتطبيق قانون تنظيم المهنة خاصة فيما يتعلق بالممارسات غير الشرعية للمهنة مهما كان شكلها.

ثانيا: حوار مع السيد دشمي مصفي المصف الوطني للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين السابق ورئيس لجنة الانضباط والتحكيم بالمجلس الوطني للمحاسبة

تطرقنا من خلال حصة المقابلة الشفوية مع السيد دشمي؛ مصفي المصف الوطني للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين السابق ورئيس لجنة الانضباط والتحكيم بالمجلس الوطني للمحاسبة إلى أهم النقاط التالية:

– أشكال الممارسة غير الشرعية لمهنة المحاسبة، حيث استعرضنا أهم أشكال التي يمكن أن تحدث في ممارسة مهنة المحاسبة بطريقة غير شرعية وهي:

1– عدم التسجيل في جداول المهنيين الثلاث: في حالة ما إذا لم يسجل المهني نفسه في قوائم الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين (يتم التسجيل عن طريق دفع

الاشتراكات السنوية للمصف أو الغرفة أو المنظمة)فإنه يعتبر ممارسا غير شرعيا حتى وا ٍن كان يحوز على الاعتماد وجميع الوثائق التي تسمح له بممارسة المهنة.

2- ممارسة أنشطة غير متاحة: يمكن لمحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين ممارسة أنشطة غير متاحة لهم قانونيا حسب المنشور الوزاري رقم 001 المؤرخ بتاريخ 28 فيفري 2016 الذي وضح مهام وأنشطة الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين، فإذا حدث تداخل في هذه المهام فيصبح المهني ممارسا غير قانونيا للمهنة مثل حالة ما إذا قدم محافظ الحسابات خدمة التدقيق التعاقدي التي تدخل ضمن مهام الخبير المحاسب الذي يمكنه حصريا ممارسة أنشطة محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.

3- ممارسة شركات التدقيق الأجنبية: يعتبر نشاط شركات التدقيق الأجنبية نشاطا غير قانونيا، إذ أن القانون لم يتطرق إلى نشاط هذه الشركات إلا بطريقة غير مباشرة، بذكر أحد الشروط اللازمة من أجل الحصول على اعتماد الخبير المحاسب والمتمثلة في الجنسية الجزائرية فقط. وبالرغم من ذلك لا تزال هذه الشركات تنشط وتعمل بالشراكة مع خبراء محاسبين محليين الذين يقومون بمهام مصادقة الحسابات في حين أن خدمات التدقيق التعاقدي و المحاسبة والاستشارة فتصادق من طرف الشركات الأجنبية وهذا يعتبر نشاطا غير قانونيا حسب القانون رقم 10-01و المنشور الوزاري رقم 001 المؤرخ بتاريخ 28 فيفري 2016.

- السعي إلى محاربة الممارسة غير الشرعية لشركات التدقيق الأجنبية في الجزائر: بما أن نشاط شركات التدقيق الأجنبية يعتبر نشاطا غير قانونيا، يسعى المجلس الوطني للمحاسبة من خلال لجنة الانضباط والتحكيم إلى وضع حد لهذه الممارسة. فحسب وجهة نظر المجلس الوطني

للمحاسبة فإن هذه الشركات لا تقدم أي إضافة للمهنة بل بالعكس هي تقوم بتحويل العملة الصعبة للخارج من خلال تحويل حصص أرباحهم لشركاتهم الرئيسية (الأم).

– هيمنة شركات التدقيق الدولية على السوق وتشجيع التجمعات: تهيمن شركات التدقيق الدولية على سوق التدقيق والخدمات المحاسبية والاستشارة بالنسبة للهيئات العمومية الاقتصادية وكذا الشركات الخاصة والشركات المتعددة الجنسيات التي تبقى من أهم زبائنها باعتبار أنها شركات أجنبية هي الأخرى فهي تلجأ مباشرة لشركات التدقيق الدولية نظرا لوجود علاقات فيما بينها على مستوى شركاتها الرئيسية (الأم)، لذلك يسعى المجلس الوطني لتشجيع تكوين تجمعات مهنية من خلال العمل على زيادة تأسيس شركات خبرة محاسبية، محافظة حسابات ومحاسبة، بحكم أن الجزائر تملك مهنيين محاسبين ذوي خبر ة وكفاءة يمكن لها منافسة شركات التدقيق الأجنبية ونزع احتكار وهيمنة هذه الشركات على السوق الجزائرية.

المبحث الثاني: المقومات الداخلية لنشاط شركات التدقيق الدولية في الجزائر (حالة شركة Deloitte Algérie)

تعتبر شركة Deloitte بمثابة العلامة التي تضم ألاف المهنيين الذين يتعاملون سويا على المستوى الدولي، ومن خلال مكاتب مستقلة من أجل تقديم خدمات في ميادين: التدقيق، الاستشارة، الجباية، تسيير المخاطر والاستشارة المالية. بحيث تعتبر هاته المكاتب كأعضاء في شركة Deloitte Touche Tohmatsu "DTTL" وهي شركة ذات مسؤولية محدودة بضمان المملكة المتحدة. ويقدم كل مكتب عضوي خدمات في بلد أو منطقة معينة بما يتوافق مع القواعد والقوانين المهنة المعمول بها في البلد أو مجموعة البلدان المقيم فيها.

يتم هيكلة كل مكتب عضوي في شركة Deloitte بما يتوافق مع التشريع المعمول به وطنيا، القوانين والممارسات المهنية حتى يتمكن من تقديم خدمات مهنية ضمن إقليمه، وهو نفس الأمر المعمول به بالنسبة لفروع شركة Deloitte سواءا كانت شركات تابعة أو شركات حليفة. لا يمكن للمكاتب العضوية تقديم جميع الخدمات لزبائن شركة Deloitte حيث تبقى تلك الخدمات مقدمة حصريا من طرف شركة Deloitte بنفسها أو أحد شركاتها الفرعية.

تعد شركة DTTL ومكاتبها العضوية مستقلة قانونيا بعضها عن البعض وهم (شركة DTTL ومكاتبها العضوية) هم مسئولون بصفة فردية عن معاملاتهم الخاصة بهم أو الأخطاء المرتكبة، كما أن شركة DTTL وهي الشركة الرئيسية فهي لا تقدم أي خدمات لزبائنها إنما تقوم بتسيير مجمع شركة DTTL ومكاتبه العضوية.[1]

1 Deloitte en Algérie, www2.deloitte.com/dz, consulté le 06/06/2016

تضم شركة DTTL 225.000 موظف يعملون في 150 دولة وحققت 35.2 مليار دولار خلال سنة 2015.[1]

المطلب الأول: تقديم شركة Deloitte Algérie:

تأسست شركة Deloitte Algérie بتاريخ 2007/05/13 وكانت شركة Deloitte France هي من قامت بمتابعة أعمال الإنشاء من خلال مديرها العام Jean Paul Picard بمركز الأعمال ABC "Algeria Business Center" في الصنوبر البحري، المحمدية بالجزائر العاصمة.[2] هذا بالإضافة إلى تواجد مكتب عضوي لدى شركة Deloitte Algérie وهو مكتب AMS Audit وهو مكتب للخبير Kdyem Said. تتمثل نسبة مساهمة مكتب AMS Audit في شركة Deloitte Algérie بنسبة 12.5% وتساهم شركة Deloitte France بنسبة 87.5% إلا أن هذه الأخيرة تساهم في مكتب AMS Audit بنسبة 12.5% من رأسماله بما يعرف بالمساهمة المتقابلة.[3]

وتضم كل من شركة Deloitte Algérie وكذا مكتبها العضوي AMS Audit 60 موظفا.

تقوم شركة Deloitte Algérie بتقسيم المهام بينها وبين مكتبها العضوي AMS Audit كما يلي:

- تقوم شركة Deloitte Algérie بتقديم خدمات الاستشارة.

- يقوم مكتب AMS Audit بتقديم خدمات الخبرة المحاسبية ومحافظة الحسابات.

---

1 Chiffres clés, Deloitte dans le monde, www.deloitterecrute.fr, consulté le 06/06/2016
[2]Deloitte crée une firme en Algérie, www.djazairess.com, consulté le 06/06/2016
[3]Dossiers Deloitte, www.lebean2010.centerblog.net, consulté le 06/06/2016

لقد تم إنشاء مكتب AMS Audit من طرف الخبير Kdyem Said سنة 1993 وهو مكتب مسجل ضمن المصف الوطني للخبراء المحاسبين الجزائريين وهو يعتبر من بين المكاتب الريادية في مجال التدقيق والاستشارة في الجزائر.

تتمثل الاستراتيجية العامة للتطوير الخاصة بشركة Deloitte Algérie في ثلاث محاور رئيسية:

- المشاركة في جميع الميادين والأنشطة الفاعلة في الاقتصاد الوطني.

- تقديم خدمات متنوعة ومتكاملة.

- الحصول على قاعدة محلية متينة.

الفرع الأول: ثقافة شركة Deloitte Algérie

تهدف شركة Deloitte Algérie إلى مساعدة زبائنها وكذا مختلف مكاتبها العضوية على تحسين وتطوير أدائهم بشكل مستمر، حيث يتثمل الهدف الرئيسي لشركة DTTL بصفة عامة إلى أن تصبح أفضل شركة تدقيق دولية من حيث الخدمات المهنية، فمن خلال هذا الهدف تسعى شركة DTTL إلى التطوير والتحسين المستمر لخدماتها، وهو الأمر الذي يمثل مصدر فرص مهنية لمختلف أعضاء الشركة.

الفرع الثاني: مبادئ شركة Deloitte Algérie

تتدرج مبادئ شركة Deloitte Algérie ضمن المبادئ العامة لشركة DTTL وهي مبادئ مشتركة بين جميع أعضاء الشركة، حيث تساهم هاته المبادئ في النجاح الدائم للشركة، وهي تحدد مختلف القرارات والسلوكيات كما أنها تمثل الرابط الأساسي الذي يجمع ما بين جميع أعضاء

الشركة، ثقافاتهم وخدماتهم. وتتسم هذه المبادئ بالقوة والبساطة في نفس الوقت وهي أساس هوية والسلوك المهني للشركة:[1]

أو لا:النزاهة

– الاحترام والتوافق مع السوق واحتياجات الزبائن.

– التعهد المتقابل.

– قوة التنوع الثقافي.

ثانيا: المسؤولية

تتجاوب شركة DTTL مع مختلف القضايا التي يتعرض لها زبائنها مع احترام قواعد أخلاقيات المهنة.

ثالثا: التنوع واحترام الأشخاص

بغض النظر عن الاختلاف الثقافي لمختلف الأطراف، تضع الشركة مبدأ احترام الأشخاص والمشاركة في قلب علاقاتها الإنسانية، كما أنها تبذل جهدها من أجل الإصغاء والانفتاح على الغير وهو الأمر الذي يمثل أداة لرفع الابتكار.

رابعا: المثالية

– تقديم كل ما تم التعهد بتقديمه من طرف الشركة. حيث تمثل المثالية التقنية مبدأ أساسي الذي يتم تطبيقه على مستويات الشركة.

---

1 Deloitte en Algérie, Notre culture, www2.deloitte.com/dz, consulté le 06/06/2016

– السعي إلى تقديم قيمة مضافة لدى زبائنها وفرق عملها.

– استمرارية الابتكار

خامسا: الاستقلالية

تعتبر شركة DTTL شركة مستقلة في طريقة عملها، اختياراتها وقدرتها على تقديم الاختيار الأمثل في السوق.

سادسا: الاستمرارية

بالرغم من تخالف الأجيال إلا أن الخبرة و المهارة ظلت قائمة ومستمرة. بحيث تدرك الشركة كيفية استخراج الدروس من الماضي مع الحفاظ على الرؤية المستقبلية.[1]

الفرع الثاني: قيم شركة Deloitte Algérie

يرتكز نجاح شركة DTTL على مجموعة من القيم الضرورية من أجل الاستجابة لمختلف احتياجات الزبائن، تمثل هذه القيم بمثابة القاعدة الأساسية من أجل تحقيق ثقة الزبائن ومثالية أداء أعضائها.

أولا: الأخلاقيات المهنية

– الاحترام القطعي لقواعد السير الأكثر تشددا في المهنة.

– العمل ضمن إطار مستقل فيما يخص الجانب المالي، التسييري والمهني.

1 Deloitte en Algérie, Notre culture, Op-cit.

– المساهمة بطريقة متفاعلة في تطوير وتبني أفضل الممارسات المهنية للخدمات المقدمة وضمن بيئتها.

– تقديم سلوك مهني راقي باستمرار بما يتوافق مع شهرة الشركة.

ثانيا: الأداء المثالي للخدمات المقدمة للزبائن

– الاستفادة من معارف وخبرات الشركة من أجل تقديم الخدمات بطريقة فعالة للقضايا المالية لزبائنها.

– تشكيل علاقة متقاربة مع الزبائن.

– تقديم خدمات بما يتوافق مع التطورات التقنية والمهنية للزبائن.

– التحسين المستمر لجودة الخدمات.

ثالثا: الالتزام المتبادل

– إنشاء علاقات مبنية على الثقة والاحترام.

– الاعتراف بالمساهمة المتبادلة (الزبون وشركة Deloitte Algérie) والقيام بتقييمها.

– منح الأفضلية للتكوين و مشاركة المعارف.

– التعاون والعمل ضمن فريق عمل.

– احترام التوازن بين الحياة المهنية والحياة الخاصة.[1]

1 Deloitte en Algérie, Nos valeur, www2.deloitte.com/dz, consulté le 06/06/2016

رابعا: احترام التنوع

- تشجيع التنوع الثقافي لجميع فرق العمل.

- الاعتماد على الشبكة الدولية لشركة DTTL.

- الانفتاح على الأفكار الجديدة ووجهات النظر المختلفة.

- ادراك المتطلبات والاحتياجات والبيئة المحلية من أجل إيجاد الحلول المناسبة.

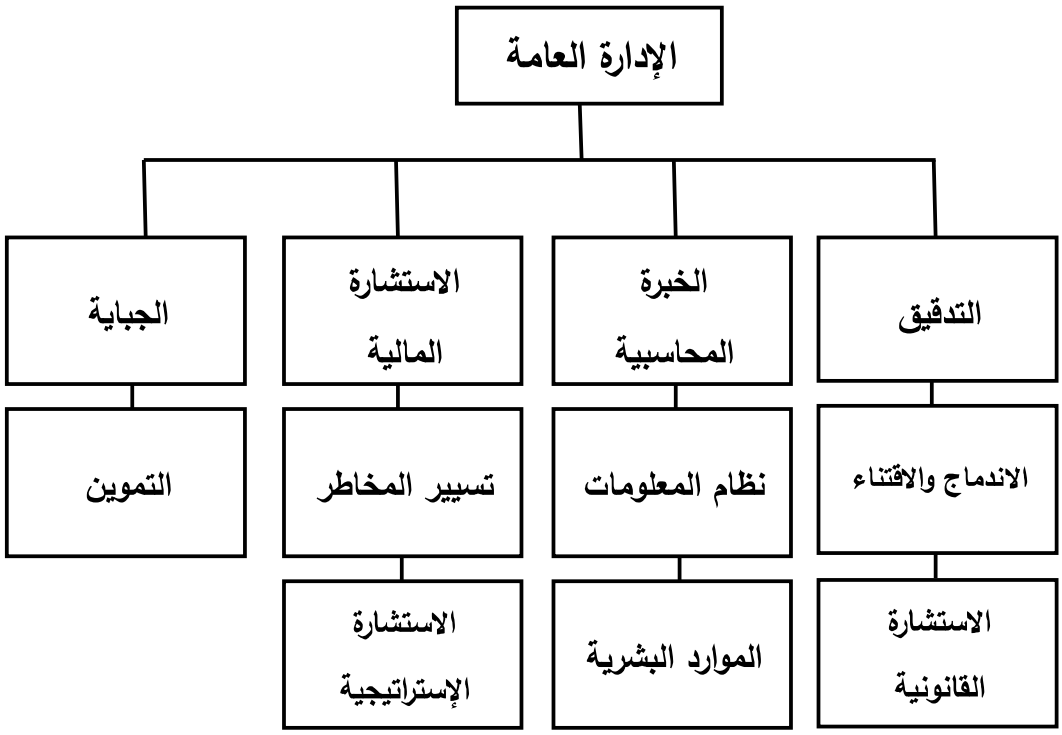
- إنشاء سياق ملائم من أجل تنفيذ الأهداف المشتركة.[1]

الفرع الثالث: تنظيم شركة Deloitte Algérie

تنظم شركة Deloitte Algérie حسب نوع الخدمات المقدمة حيث تقسم الشركة حسب الشكل التالي:[2]

1 Deloitte en Algérie, Nos valeur, Op-cit.
2 Deloitte en Algérie, Nos services, www2.deloitte.com/dz, consulté le 06/06/2016

الشكل رقم (15): تنظيم شركة Deloitte Algérie حسب نوع الخدمات المقدمة



المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على .Deloitte en Algérie, Nos services,Op-Cit

المطلب الثاني: معوقات نشاط شركات التدقيق الدولية (حالة شركة Deloitte Algérie)

تخضع شركات التدقيق الدولية عامة وشركة Deloitte Algérie خاصة لبعض المعوقات التي تحول دون ممارسة المهنة بالشكل اللازم حيث تتمثل هذه المعوقات في: معوقات سوق التدقيق المحدود ومعوقات هيئات تنظيم المهنة في الجزائر.

الفرع الأول: معوقات سوق التدقيق في الجزائر

من خلال إجرائنا لحوار مع السيد **قديم سعيد**؛مدير مكتب تدقيق وشريك لدى شركة Deloitte Algérieتبين لنا أن هذه الأخيرة تعاني من المعوقات المتعلقة بسوق خدمات التدقيق في الجزائر، إذ لاحظت شركات التدقيق الدولية عدم وجود طلب على خدمات التدقيق التعاقدي أو الاستشارة بأنواعها إلا بشكل قليل ويكون الطلب على هذه الخدمات من قبل الشركات المتعددة الجنسيات فقط (والتي لا يسمح لشركات التدقيق الدولية بتقديم خدمات استشارة في ميدان المحاسبة والتدقيق أيضا)، أما المؤسسات العمومية الاقتصادية والمؤسسات العمومية بشكل عام فهي ممنوعة من التعامل مع شركات التدقيق الدولية. وبالنسبة للشركات الخاصة فإنها غير مهتمة تقريبا بالحصول على هذا النوع من الخدمات ما عدا بعض المجمعات الخاصة الكبرى مما يصعب الأمر على شركات التدقيق الدولية تقديم خدمات متطورة نظرا لوجود هذه المعوقات. بالتالي يمكننا القول بأن سوق التدقيق التعاقدي المحلي يتسم بعدم التطور مما لا يمكن شركات التدقيق الدولية بشكل عام وشركات Big بشكل خاص تقديم خدماتهم التعاقدية. أما فيما يخص الخدمات المقننة المتمثلة في المصادقة على الحسابات والخبرة المحاسبية وكذا مسك المحاسبة فلا يمكن لشركات التدقيق الأجنبية أن تقدم هذه الخدمات إلا من خلال مكاتبها العضوية المحلية المعتمدة والمسجلة لدى المصف الوطني للخبراء المحاسبين و/أو الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات و/أو المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين.

الفرع الثاني: معوقات الممارسة المهنية لشركات التدقيق الدولية

يعتبر غياب الإطار القانوني لممارسة المهنة من طرف لشركات التدقيق الدولية (الأجنبية) من بين أهم وأبرز المعوقات التي تحول دون تقديم خدمات التدقيق والمحاسبة من قبل هاته الشركات الأمر الذي يصعب بشكل كبير نشاطها في الجزائر، ففي السابق وقبل تبني القانون 10-01 المؤرخ في 2010.06.29 كانت الجزائر تتبنى القانون رقم 91-08 المؤرخ بتاريخ 1991.04.27 الذي نص في المادة 8 منه بإمكانية الترخيص بممارسة مهنة الخبير المحاسب، محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد من قبل الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين الأجانب في الجزائر إذا أبرمت اتفاقية أو اتفاق لهذا الغرض مع البلد الذي ينتمون إليه في إطار المعاملة بالمثل وا إذا توفرت فيهم الشروط المطلوبة. إلا أنه بعد تبني القانون 10-01 لم يتم ذكر الممارسة المهنية للأجانب بأي شكل من الأشكال. الأمر الذي وضع شركات التدقيق الدولية في حالة استفهام فيما يتعلق بنشاطهم في الجزائر، لكن في حقيقة أمر تجاهل القانون لهؤلاء يضعهم ضمن حالة الممارسة غير الشرعية للمهنة مما يعرضهم لخطر العقوبات المترتبة عن ذلك. مع ذلك تظل شركات التدقيق الدولية تنشط في الجزائر ولكن من خلال مكاتبها المحلية العضوية في حالة تقديم الخدمات المقننة التي لم تعد تستطع تقديمها في ظل وجود قانون يمنع ذلك (شرط توفر الجنسية الجزائرية لدى المهنيين) ويبقى نشاطها المباشر مقتصرا على خدمات تعاقدية (استشارة ودراسات) التي تظل مقتصرة فقط على الشركات المتعددة الجنسيات والتي هي أيضا غير مخول لها بتقديمها قانونا.

المبحث الثالث: أنشطة شركات التدقيق الدولية في الجزائر (حالة شركة Deloitte Algérie)

تنقسم خدمات شركة Deloitte Algérie إلى نوعين رئيسيين من الخدمات هما الخدمات المقننة "Services Réglementés" التي يكلف بها مكتب AMS Audit والخدمات التعاقدية "Services Contractuels" التي تقدمها شركة Deloitte Algérie.

المطلب الأول: خدمات التدقيق المحاسبي والمالي

يتمثل نشاط التدقيق المحاسبي والمالي لشركة Deloitte Algérie في الخدمات التالية:

الفرع الأول: التدقيق

تتمثل عملية التدقيق المالي في عملية الإدلاء بالرأي حول المعلومة المالية التي تم الإفصاح عنها من طرف الزبائن في الأسواق المالية ومختلف الأطراف المستعملة للقوائم المالية.

وتهدف عملية التدقيق إلى المصادقة على المعلومة المالية من خلال مهنة محافظة الحسابات التي ترافق عملية الإبلاغ المالي أو تنفيذ الاجتهادات المهنية فيما يتعلق بعملية الاندماج والاقتناء.

وتتطلب مهمة التدقيق تواجد العناصر التالية من أجل أدائها: [1]

– معالجة القضايا الرئيسية للمؤسسة، وخاصة تلك المتعلقة بالجانب الاستراتيجي، التشغيلي والمالي من خلال الاتصال بمختلف المسيرين والتقييم الجيد لقطاع النشاط.

---

1 Deloitte en Algérie, Nos services, Op-Cit.

– المعرفة المعمقة لتنظيم المؤسسة عن طريق انتقال فريق العمل إلى المؤسسة من أجل القيام بدراسة المسار العملي والتسيير وعناصر الرقابة الداخلية للمؤسسة.

– الانطلاق من مدخل المخاطرة (مخاطر التدقيق)، التي يتم هيكلته انطلاقا من قضايا المؤسسة وقطاع نشاطها.

– وجود الخبرة اللازمة من أجل التنسيق بين مختلف فرق العمل المحلية والدولية.

– التقدير الصحيح للوضعيات المختلفة والمعالجة المحاسبية الخاصة بها مع التأكد من توافقها مع القوانين المحاسبية والتحليل الاقتصادي للأحداث.[1]

– التواصل المستمر والشفاف مع مختلف الأطراف المتعاملة مع المؤسسة، من أجل السير الحسن لعملية حوكمة التدقيق.

– القدرة على اتخاذ القرار بصورة مباشرة وفي الوقت الملائم فيما يتعلق بالمواضيع ذات الحكم المهني.

تعد استقلالية وأخلاقيات المدققين إحدى المركبات الأساسية لهدف الوصول إلى الأداء الأمثل في مجال الخدمات المقدمة للزبائن، وهو الأمر الذي يطبق من خلال الموثوقية والصرامة المهنية والتقنية التي تمثل المزايا الأساسية لشركاء وأعضاء شركة Deloitte Algérie.

1 Deloitte en Algérie, Nos services, Op-Cit.

الفرع الثاني: الخبرة المحاسبية

تقدم شركة Deloitte Algérie خدمات الخبرة المحاسبية في المجالات المتعلقة بالقانون المحاسبي OHADA "Organisation pour l'harmonisation en Afrique de droit des affaires" إضافة إلى الحسابات المعدة وفق معايير IFRS.

الفرع الثالث: خدمات الاستشارة المالية

لقد اتسع مجال تدخل شركة Deloitte Algérie فيما يخص خدمات الاستشارة المالية نظرا لتحكمها وتوافقها مع مختلف القوانين الخاصة بالجانب المالي للمؤسسات الأمر الذي مكن الشركة من الحصول على ثقة الزبائن في هذا المجال. تسعى شركة Deloitte Algérie من خلال هذه الخدمة إلى التحكم في المخاطر وتقوية المرونة المالية إضافة إلى تحليل الأداء وترجمة الإستراتيجية العامة. يتمثل الهدف الأساسي لخدمة الاستشارة المالية في إظهار إمكانية الوظيفة المالية في تنشيط المؤسسة.

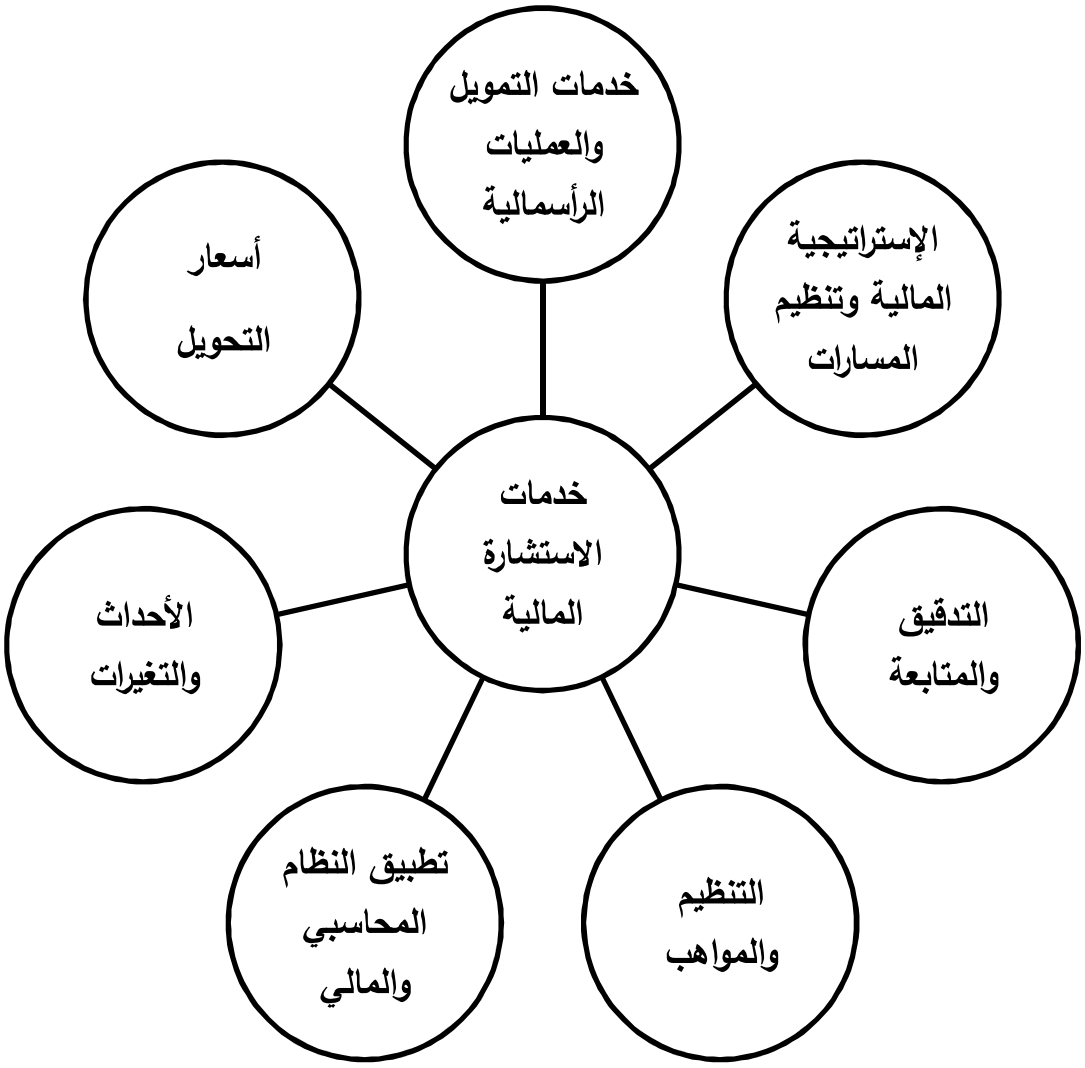
تخضع المديرية المالية للمؤسسة لضغوط داخلية وخارجية وهو الأمر الذي تطلب منها توسيع مجال تدخلها من أجل مواجهة التحديات التي تعترضها، حيث تسعى إلى ضمان موثوقية وشفافية المعلومة المالية والتشغيلية، التقييم والتحكم في المخاطر ضمن الإطار القانوني؛ كل هذه المعطيات سمحت لخدمة الاستشارة المالية لتكون كمرافقة مالية متواجدة من أجل الإصغاء لمختلف المديريات المؤسسات بضمان قياس الفعالية من خلال تقييم الأداء.

مما متعارف عليه أن الدور الذي تلعبه المديرية المالية هو دور محرك في تطور المؤسسة من خلال المساهمة المتفاعلة في وضع الإستراتيجية العامة ومشاركة نظرتها مع الإدارة

العامةومن جهة أخرى تعي المديرية المالية للمؤسسة أيضا إلى تقليل التكاليف، ترشيد المصاريف ومعالجة وتحليل المعلومات المالية.[1]

يمكننا تمثيل أنواع الخدمات المتعلقة بالاستشارة المالية حسب الشكل التالي:

الشكل رقم (16): أنواع خدمات الاستشارة المالية



المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على .Deloitte en Algérie, Nos services,Op-Cit

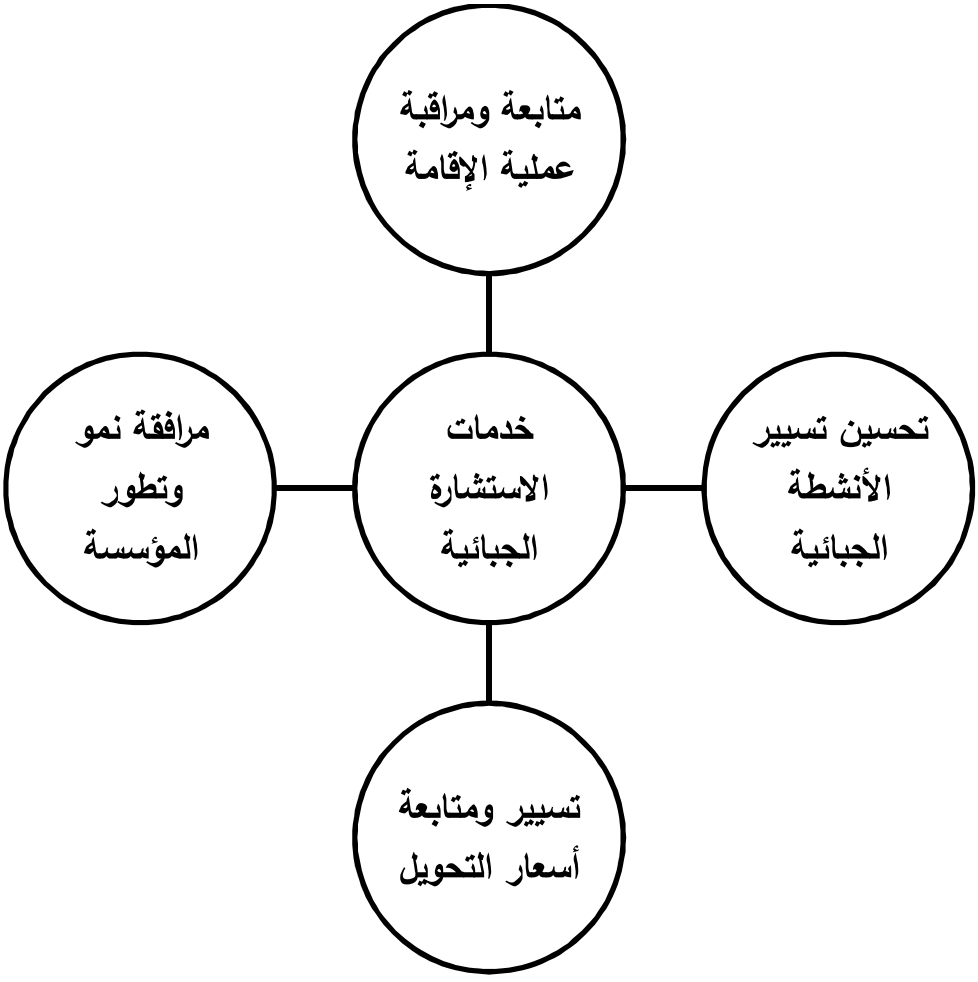
1 Deloitte en Algérie, Nos services, Op-Cit.

الفرع الرابع: الاستشارة الجبائية

تقدم شركة Deloitte Algérie خدمات في مجال الاستشارة الجبائية للمستثمرين الدوليين خاصة الراغبين في إقامة مشاريعهم في الجزائر هذا من خلال تقديم أهم الفرص الجبائية "الإعفاءات" المتواجدة في البلد. حيث تضع الشركة مجموعة من الخبراء تحت تصرف المستثمرين من أجل تصميم وتنفيذ نموذج أعمالهم في مجال الإستراتيجية الجبائية والقانونية.

وتضم الاستشارة الجبائية مجموعة من الأنواع نوضحها حسب الشكل الموالي:

الشكل رقم (17):أنواع خدمات الاستشارة الجبائية



المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على .Deloitte en Algérie, Nos services,Op-Cit

الفرع الخامس: الاندماج والاقتناء

تعتبر عمليات الاندماج والاقتناء من بين أهم العمليات التي تسرع عملية النمو الاقتصادي، وهي في نفس الوقت عملية تتسم بالتعقيد لهذا تقدم شركة Deloitte Algérie خدمات من أجل القيام بهذه العمليات. بحيث أصبحت عديد المؤسسات تلجأ إلى القيام بعمليات الاندماج والاقتناء مؤخرا وا ٍدراجها كأحد الحلول الإستراتيجية من أجل التماشي مع التطورات الاقتصادية الدولية والتنافسية خاصة.

تتفق جميع المؤسسات على أنها تقوم بتسيير محفظة زبائنها، إلا أنها تضع ضمن مخطط أعمالها إمكانية القيام بعملية تطور خارجي (اقتناء) أو التخلي عن ممارسة أنشطتها (اندماج).

توجد عدة مسائل بالنسبة للمشتري تتمثل في: التحقق من المنفعة الإستراتيجية، تحديد المخاطر المتعلقة بالعملية، توفير التمويل اللازم للقيام بالعملية، استباق المشاكل التي يمكن أن تعترض عملية التنفيذ وغيرها. وتختلف هذه المسائل حسب خصائص عملية الاقتناء مثل: الخاصية الجغرافيا، الاقتناء الإجمالي لرأسمال الشركة أو إنشاء مشروع مشترك " Joint venture"، وغيرها، حيث يجب الأخذ بعين الاعتبار جميع هاته العناصر قبل تنفيذ عملية الاقتناء.[1]

أما بالنسبة للمورد، فتمثل مسألة تعظيم قيمة النشاط المتنازل عنه و التحكم في مسار الانفصال أهم العناصر التي يجب التحكم فيها.

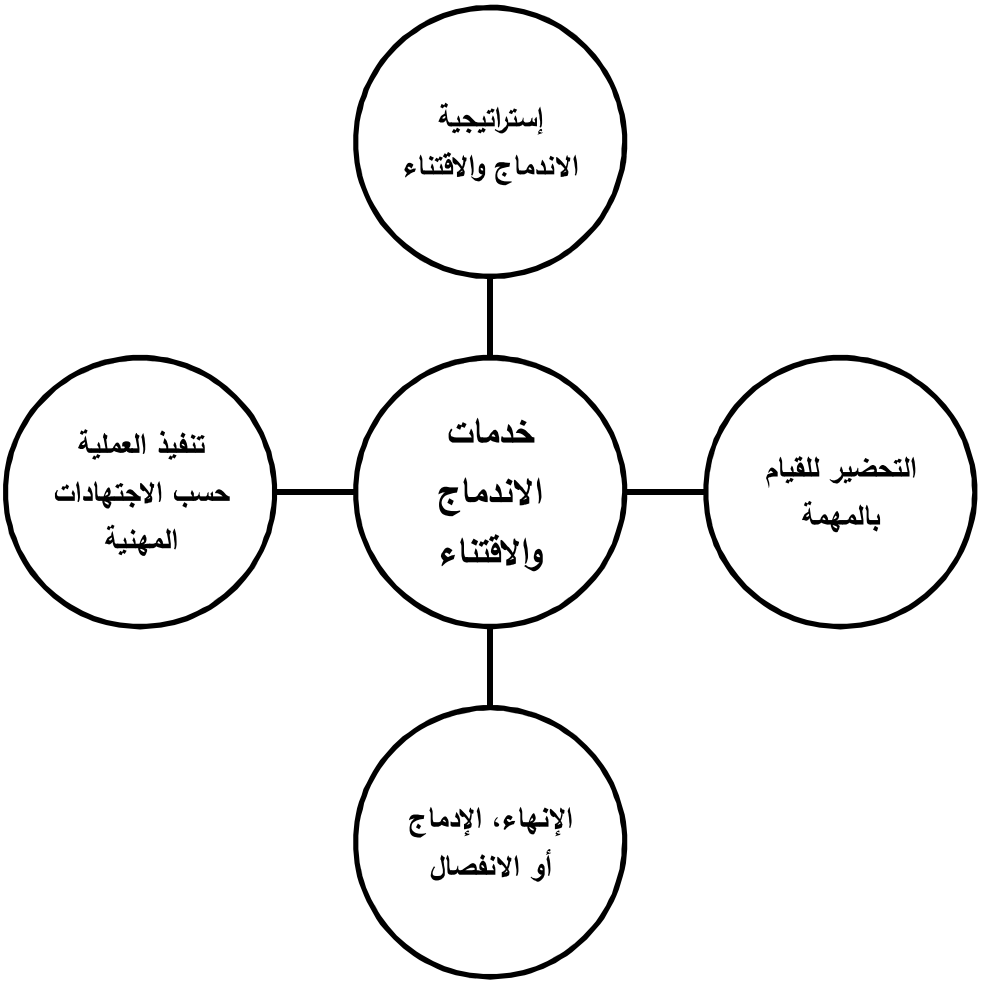
---

1 Deloitte en Algérie, Nos services, Op-Cit.

تنطلق عمليتي الاندماج أو الاقتناء من مرحلة البحث عن الوجهة إلى غاية إدماج العملية، يقوم خبير شركة Deloitte Algérie بعملية المرافقة في جميع مراحل عملية الاندماج أو الاقتناء من أجل المساعدة في عملية خلق القيمة المرجوة من العملية.

تضم عملية الاندماج والاقتناء عدة أنواع فيما يخص عملية تقديم الخدمات لدى شركة Deloitte Algérie نوضحها حسب الشكل الموالي:[1]

الشكل رقم (18): أنواع خدمات الاندماج والاقتناء



المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على Deloitte en Algérie, Nos services,Op-Cit.

1 Deloitte en Algérie, Nos services, Op-Cit.

المطلب الثاني: خدمات الاستشارة التسييرية

تقدم شركة Deloitte Algérieمجموعة من الخدمات الاستشار ية لزبائنها، حيث تتعلق هذه الخدمات بتسيير المخاطر، الاستشارة الاستراتيجية، سلسلة التوريد والتموين، نظام المعلومات والتكنولوجياو الموارد البشرية.

الفرع الأول: تسيير المخاطر

تعتبر وظيفة التسيير والتحكم في المخاطر والحوكمة وظيفة خاصة في المؤسسة حيث تكون حسب حجم ونشاط المؤسسة وبالتالي الأخطار التي يمكن أن تنجم عنها. تهدف هذه الوظيفة إلى تأمين النشاط، نجنب المفاجآت وتحذير من المسائل والقضايا الجديدة. وتقوم هذه الوظيفة بوضع مجموعة من الأدوات الملائمة أي متوافقة مع المخاطر التي يمكن أن تتعرض لها المؤسسة وكذا القوانين التشريعية مع الأخذ بعين الاعتبار الممارسات المهنية الملائمة. لا تقوم وظيفة تسيير المخاطر بكبح مبدأ المبادرة من أجل تطوير الأنشطة إنما تقوم بمرافقتها، هذا بالإضافة إلى توجيه المسؤولية للمسيرين من خلال تحديد نتائج التصرفات والتحليل الملائم للعائد على الاستثمار.

تغطي وظيفة تسيير المخاطر عدة مواضيع وقضايا من بينها: ضغوطات الأطراف ذات المصلحة (المستثمرين، الإداريين، أصحاب القرار)، تعزيز القواعد المضادة لرشوة والفساد المالي، التكنولوجيا الجديدة، العولمة ومختلف القضايا الاقتصادية.

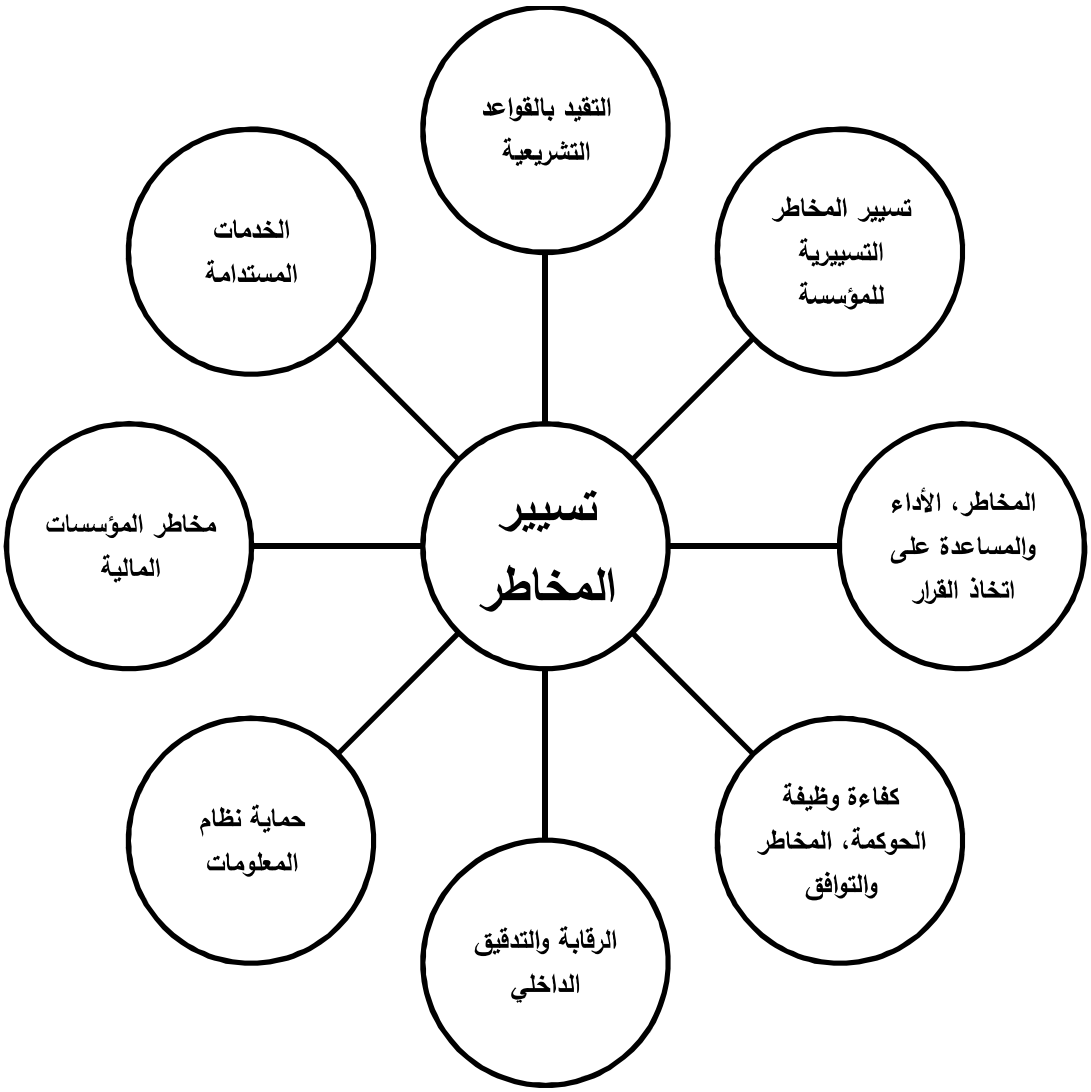
كل هذه المعطيات تجعل من وظيفة تسيير المخاطر وظيفة أساسية من أجل استباق التطورات مع الحفاظ على تناسق الأنشطة في المؤسسة.[1]

---

1 Deloitte en Algérie, Nos services, Op-Cit.

تقدم شركة Deloitte Algérie عدة أنواع من الخدمات الاستشارية في مجال تسيير المخاطر نوضحها حسب الشكل الموالي:[1]

الشكل رقم (19): أنواع خدمات تسيير المخاطر



المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على Deloitte en Algérie, Nos services,Op-Cit.

1 Deloitte en Algérie, Nos services, Op-Cit.

الفرع الثاني: الاستشارة الاستراتيجية

يعتبر الابتكار والإبداع كمحرك أساسي من أجل تنشط الإستراتيجية العامة للمؤسسة، لهذا تسعى شركة Deloitte Algérie إلى تقديم خدمات تتضمن المدخلين الاستراتيجي والابتكاري من أجل تمكين زبائنها من إعادة تصميم نموذجها الاقتصادي عامة وكذا منتجاتها بصفة خاصة من خلال الخبرة التي اكتسبتها شركة Deloitte Algérie وطريقة عملها.

بغض النظر عن المدخل الاستراتيجي الكلاسيكي تقدم شركة Deloitte Algérie خدمات ضمن مجالات التعاون الاستراتيجي، استراتيجية النمو العضوي لوحدة الأعمال، تحسين الهامش وغيرها. إضافة إلى ذلك تركز الشركة على إشكاليات الابداع والابتكار، بحيث يمثل هذين الأخيرين مسار ضروري من أجل ضمان نمو مستدام، بإدراجهما ضمن الاستراتيجية العامة. لكن بالمقابل تسعى لقيت عدة منظمات عقبات كثيرة من أجل جعل الابتكار والإبداع عنصرين أساسيين لديهم.

تتأس طريقة عمل شركة Deloitte Algérie على خبرتها التي اكتسبتها طيلة 30 سنة من ممارسة هذه الخدمة. عادة ما يرتكز مسار الابتكار والإبداع على أداء المنتج بجد ذاته، بوجود أكثر من 5000 براءة ابتكار في الصناعات المختلفة، الأمر الذي جعلنا نضع 10 أنواع من الابتكار بالاعتماد على الابتكارات السابقة وتقييمها من حيث كيفية زيادة هذه العمليات في نمو الشركة في جميع ميادين النشاط.[1]

1 Deloitte en Algérie, Nos services, Op-Cit.

بالتعاون مع زبائن الشركة تسعى هاته الأخيرة إلى إزالة الغموض في مفهوم الابتكار وجعلها وظيفة أساسية. بحيث يكون عمل الشركة من خلال مساعدة زبائنها على تحديد مجال الابتكار والمساعدة على خلق المنتجات الجديدة.

تقوم شركة Deloitte Algérie بإدماج مجموعة من العناصر مثل التصميم، الاستراتيجية، العلوم الاجتماعية والتكنولوجيا، من أجل بناء مسار متكامل، هياكل وموارد ومقاييس لوظيفة الابتكار.

تساعد شركة Deloitte Algérie زبائنها في:

- تحديد استراتيجية الابتكار، من خلال توحيد جهود الطرفين.
- تصميم، إنشاء وا ٍطلاق الابتكارات من أجل دفع عجلة النمو.
- تطوير القدرات والموارد الداخلية من أجل تحسين وظيفة الابتكار.

تتمثل أنواع الخدمات المتعلقة بالاستشارة الاستراتيجية في:

- استراتيجية الابتكار.
- تصميم، إطلاق وقيادة وظيفة الابتكار.
- تطوير القدرات الابتكارية.

الفرع الثالث: سلسلة التوريد والتموين

تتجلى أهمية سلسلة التوريدات والتموين من خلال الدور الذي تلعبه في تقديم منتجات تتجاوب مع متطلبات الزبائن وتسمح بالحفاظ على تنافسية المؤسسة ضمن إطار عولمة الأسواق.

تتمثل العقبات التي تواجه سلسلة التوريد في الضغط الممارس على الأسعار، مدة الاقتناء، شروط الزبائن وغيرها. حيث تواجه سلسلة التوريد عدة تحديات ويجب عليها تطوير نماذجها من

أجل الحفاظ على أدائها. قامت شركة Deloitte Algérie بإجراء دراسة لدى 400 مؤسسة دوليا من أجل التعرف على طبيعة التطورات التي يمكن إدراجها ضمن 4 اتجاهات وهي:

شبكات سلسلة التوريد المترابطة: لقد حلت شبكات سلسلة التوريد المترابطة مكان سلسلة التوريد الخطية، حيث تتكون من مجموعة من العلاقات المركبة والمستقلة بين مختلف الأطراف. وأصبحت عملية خلق القيمة لا تعتمد على إنتاج السلع والخدمات فقط إنما على تبادل المعلومات الملائمة أيضا التي تسمح بقيادة عملية إنتاج السلع والخدمات.

التكنولوجيات الجديدة: سوف يتم الاعتماد على 8 مفاتيح للتكنولوجيا في سلسلة التوريد، تم عرضها ضمن التقرير الخاص بالشركة، فيجب على المؤسسات وضع استراتيجية للاستثمار فيها من أجل احتلال مركز ريادي في سلسلة التوريد وزيادة التنافسية.

استخدام شبكة الأنترنت: تسمح شبكة الأنترنت بوضع المعلومات المتعلقة بالسلع والخدمات، وبالتالي القيام بعمليات جمع وتحليل المعلومات من أجل اختيار البديل الأمثل بفعالية وابتكار. لقد تم ذكر بعض الأمثلة التي تتمثل في تطبيقات الأنترنت التي تتضمن التموينات والمنافع المتعلقة بها ضمن سلسلة التوريدات.

نموذج جديد لتسيير الكفاءات: أدت التوجهات الجديدة لسلسة التوريد إلى خلق احتياجات جديدة في مجال الكفاءات الواجب توفرها عند استقدام الموظفين، عليه سوف تقوم الشركة بالتكوين لـ 11 ممارسة لتسيير الكفاءات.[1]

1 Deloitte en Algérie, Nos services, Op-Cit.

الفرع الرابع: نظام المعلومات والتكنولوجيا

إن التطورات التي شهدتها مديرية نظام المعلومات لمختلف المؤسسات جعلت منها أحد أهم الوظائف التي أضحت تتعامل مع مختلف المديريات التشغيلية والعامة.

يتم تزويد الإدارة بالأدوات التكنولوجيا اللازمة وضمان استمرارية وجودة الخدمات وكذا جعل المؤسسة أول من يستفيد من التطورات التكنولوجيا. تشارك مديرية نظام المعلومات في المؤسسة بصورة متفاعلة من أجل خلق القيمة في المؤسسة، بحيث تلعب دورا مهما في اتخاذ القرارات الاستراتيجية وفي بناء الميزة التنافسية مما مكنها من أن تصبح أحد الروافع الأساسية للمؤسسة.

نظرا للدور المحوري الذي تلعبه مديرية نظام المعلومات تقوم شركة Deloitte Algérie بالتدخل عن طريق المحاور التنظيمية الرئيسية للمؤسسة والمتمثلة في الاستراتيجية، الحوكمة، تطورات التطبيقات المهنية، نظم اتخاذ القرار، الاستمرارية العملياتية، تسيير المخاطر والتوافق مع القوانين.

تتم عملية الاستشارة في مجال نظام من خلال العناصر التالية:

تكنولوجيا المعلومات والاستراتيجية الرقمية، فعالية تكنولوجيا المعلومات، المعلومة التسييرية، حماية نظام المعلومات، مرونة تكنولوجيا المعلومات، موثوقية نظام المعلومات، تحويل "التحديث"، الحلول، نظام المعلومات المحوسب SAP.

الفرع الخامس: الموارد البشرية

تعتبر الموارد البشرية أحد الركائز الأساسية التي تساهم في تسيير المؤسسة خاصة وأن المؤسسة تعمل ضمن بيئة تتسم بالتعقيد، إذ يشارك العنصر البشري بشكل فعال في الرفع من أداء

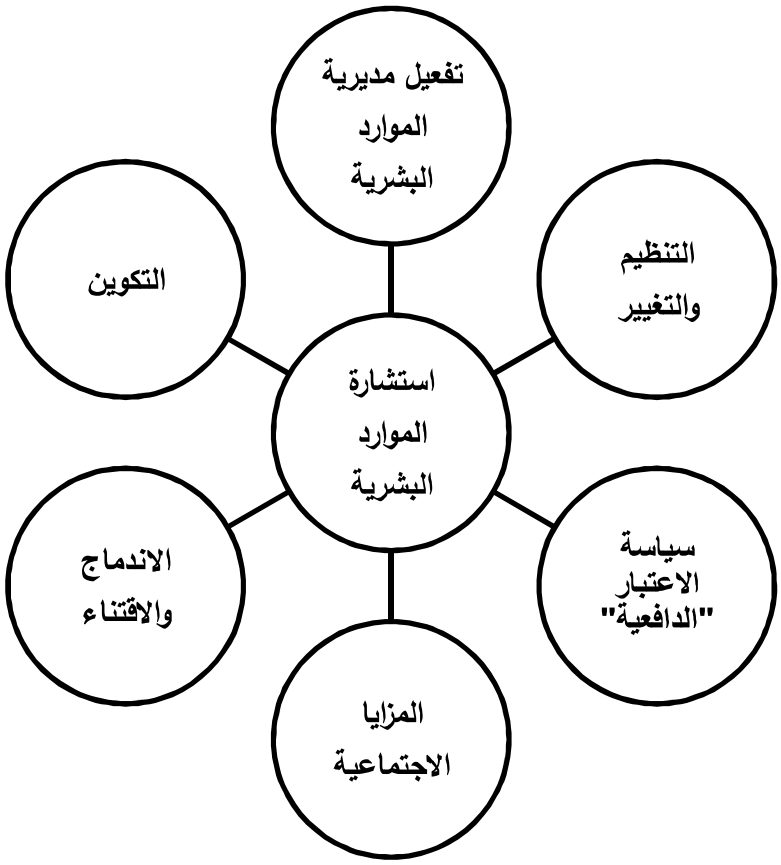
المؤسسة وكذا خلق القيمة فيها. إن التحدي المتعلق بالمورد البشري هو أكبر من المهام الموكلة إليه ضمن حيث يشغل مكان هاما ضمن الإستراتيجية العامة وكذا لدى هيئات الحوكمة.

كيف يتم الحفاظ على أداء واستقرا المورد البشري ضمن بيئة تنافسية من أجل جلب والحصول على وفاء الكفاءات، كيف يتم ضمان والتوافق بين مختلف مستويات الموارد البشرية في المؤسسة في حين أن سوق العمل والقواعد الخاصة به تختلف من دولة لأخرى، كيف يتم مرافقة مستخدمي المؤسسة في مرحلة التوافق مع معطيات الأسواق الجديدة والتطورات التكنولوجيا والتغيرات التنظيمية، ما هي الأدوات اللازمة لتقييم الكفاءات التقنية والتسييرية والسلوكية، كيف يتم تعبئة الموارد البشرية من أجل المشاريع الكبرى للمؤسسة. كل هذه الأسئلة يتم التطرق إليها من خلال خدمات الاستشارة التي تقدمها شركة Deloitte Algérie التي تجعلها من بين أولى الشركات المختصة في مجال الاستشارة في رأسمال البشري، حيث تقوم بمرافقة المؤسسات على المستوى الدولي من أجل تنفيذ أهدافهم المتعلقة بالموارد البشرية انطلاقا من تصميم السياسة (الأتعاب، المزايا الاجتماعية، تسيير الكفاءات) إلى غاية تنفيذ وظائف الموارد البشرية والتحقق من الأداء.[1]

تقدم شركة Deloitte Algérie عدة أنواع من خدمة الاستشارة في الموارد البشرية نوضحها حسب الشكل الموالي:

1 Deloitte en Algérie, Nos services, Op-Cit.

الشكل رقم (20): أنواع خدمات الاستشارة في الموارد البشرية



المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على Deloitte en Algérie, Nos services,Op-Cit.

الخلاصة:

لقد خلصنا من خلال هذا الفصل إلى أن جميع شركات التدقيق الدولية سواءا كانت شركات Big أو الشركات الأخرى تعمل بمعية الخبراء المحاسبين الجزائريين خاصة وأنهم هم الأشخاص المخولين بممارسة المهنة وتقديم الخدمات المقننة، عليه تتبع هذه الشركات عدة أساليب أو طرق من أجل الاستثمار في السوق الجزائرية، فبحسب نموذج شركات Big فهي تتبع أسلوب الإقامة المباشر أي إنشاء شركة تابعة لها تحمل اسمها وتضيف إليها شريك متمثل في خبير محاسب جزائري لديه شهرة ومكانة في السوق من أجل العمل معه، أما نموذج شركات التدقيق الدولية الأخرى فهي تقوم بتبني أسلوب التجمع الشبكي أو غير الشبكي أيا كان (حسب سياسة وا إستراتيجية الطرفين) أي تقوم بإدراج مكتب تدقيق (خبير محاسب) جزائري بصفة مباشرة ضمن تجمعها ويقوم هذا الأخير بحمل علامة شركة التدقيق الدولية سواءا بمعيتها (الاسمين معا) أو باسمها فقط. إلا أنه يبقى نشاط شركات التدقيق الدوية بالأخص شركات Big نشاطا غير قانوني في حالة تقديمها لخدمات تدقيق ومحاسبة واستشارة باسمها الخاص ويسعى المجلس الوطني للمحاسبة للحد من هذه الظاهرة. ومن خلال دراستنا لحالة شركة Deloitte Algérie الذي تطرقنا فيه للمقومات الداخلية لها حيث تتضمن الشركة مكتب تدقيق AMS Audit كمكتب (عضوي لديها) محلي مكلف بتقديم الخدمات المقننة في حين أن شركة Deloitte Algérie تخصصت في تقديم الخدمات غير المقننة (الاستشارة). رغم جودة الخدمات التي تتفرد بها الشركة والشركات الدولية بصفة عامة إلا أنها وفي الآونة الأخيرة لحظت عقبات كثيرة من أجل ممارسة النشاط في الجزائر وهي متمثلة أساسا في عقبات عدم تطور سوق التدقيق التعاقدي إضافة إلى عدم إمكانية ممارستها للمهنة (خدمات مقننة) في ظل تبني القانون رقم 10-01 الذي نص بطريقة غير مباشرة على منع نشاط هذه الشركات في الجزائر.

الخاتمة

الخاتمة:

لقد خلصنا من خلال هذه الدراسة إلى أن عملية تدويل أو عولمة مهنة المحاسبة كانت كعملية بعدية لظهور مفهوم المعايير المحاسبية الدولية أو معايير التقارير المالية بالاسم الجديد لها IFRS، فقد ساهمت مجموعة من الهيئات المهنية الدولية في عولمة المهنة بوضع شروط الاعتراف المتبادل للمهنيين بين مختلف الدول من أجل الممارسة الدولية للمهنة من خلال كيفية الاعتراف بتكوين، امتحانات وخبرة المهنيين، تمثل هذه الشروط مجموعة من المعايير المرجعية التي تلجأ إليها الدول من أجل تمكين المهنيين الأجنبيين من ممارسة المهنة لديهم حيث تخضع كل دولة لتنظيم مهني خاص بها (عادة بإتباع إحدى النموذجين الفرنكفوني أو الأوروبي القاري وكذا الأنجلوسكسوني). لقد سمحت عملية تدويل مهنة المحاسبة لشركات التدقيق الدولية بالظهور فقد انتقلت من مكاتب تدقيق محلية (أنجلوسكسونية النشأة) إلى شركات دولية ضخمة "شركات Big" منتشرة في غالبية دول العالم بانتهاجها لسياسة توسع دولية مبنية أساسا على إقامة علاقات اندماج فيما بينها، الأمر الذي أكسبها شهرة دولية، إذ أصبحت تمثل الشركات الأكثر بروزا ضمن المهنة بعد هيمنتها الشبه كلية على سوق التدقيق الدولية. هذا بالإضافة على حصولها لشرعية دولية أيضا بعد دخولها لمجالات التعليم الجامعي، والقيام بتقديم المنشورات لمختلف القضايا المتعلقة بالمحاسبة خاصة والاقتصاد عامة بالإضافة إلى مشاركتها في عملية إعداد المعايير المهنية. لم يكن تطور شركات Big بصفة خاصة وشركات التدقيق الدولية الأخرى بصفة عامة دون أثر، فقد أصبح لها مكان أساسي في عملية إعداد معايير التقارير المالية الدولية IFRS بحيث تتدخل هذه الشركات من خلال مسار إعداد المعايير من خلال إبداء رأيها حول مشاريع المعايير " Exposé de sondage" إضافة إلى قيامها بتقديم تمويلات بنسب مرتفعة نسبيا لمؤسسة معايير التقارير المالية

الدولية IFRS Foundation وهو الأمر الذي جعلها تحتل مركز قوة في مجال معايير المحاسبية الدولية.

شهدت مهنة المحاسبة في الجزائر تطورا ملحوظا هي الأخرى، حيث كانت هذه التطورات تماشيا مع النماذج الاقتصادية التي اتبعتها الجزائر منذ استقلالها. انطلقت الجزائر في تنظيم المهنة سنة 1972 بتبنيها للقانون 71-82 الخاص بمهنة الخبير المحاسب والمحاسب وقامت بإنشاء المجلس الأعلى للمحاسبة كهيئة عمومية مشرفة على تنظيم المهنة، بعدها وفي سنة 1992 تم إصدار القانون 91-08 المتعلق بمهنة الخبير المحاسب محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد والذي تم بموجبه تحرير المهنة أين منحت وظيفة الإشراف على عملية تنظيم ومتابعة المهنة للمصف الوطني للخبراء المحاسبين محافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين كهيئة مهنية مستقلة إلى غاية سنة 2009، بعدها تبنت الجزائر القانون رقم 10-01 الذي أعاد مهام الإشراف على مهنة المحاسبة للمجلس الوطني للمحاسبة كهيئة عمومية تابعة لوصاية وزارة المالية، وتم أيضا الفصل بين المهن الثالث من حيث هيئات الإشراف الخاصة بها.

نظرا للتطور الذي شهدته المنظومة المحاسبية في الجزائر وكذا ظهور الحاجة لخدمات تدقيق ومحاسبة ذات جودة وعلامة دولية، استقطبت هذه الأخيرة شركات التدقيق الدولية فكانت أول خدمة تدقيق من شركة KPMG لإحدى الشركات بالجزائر سنة 1997 كأول خطوة من أجل إقامة هذه شركة KPMG لشركة فرعية لها "KPMG Algérie SPA" سنة 2002 التي فتحت المجال لشركات Big الباقية وشركات التدقيق الدولية الأخرى من أجل الاستثمار بالجزائر، متبعة في ذلك أساليب الإقامة سواءا بإنشاء شركات تابعة لها (نموذج شركات Big) أو بإقامة تجمعات شبكية أو غير شبكية مع مكاتب تدقيق محلية. إلا أنه لم تعد هنالك إمكانية لشركات التدقيق الدولية ممارسة

نشاط مقنن بالجزائر الأمر الذي صعب عليها تطوير أنشطتها واقتصرت خدماتها على الخدمات الاستشارة التي عادة ما تطلبها الشركات المتعددة الجنسيات فقط.

نتائج الدراسة:

– تتبع معظم دول العالم إحدى النموذجين الفرنكفوني (دول الاتحاد الأوروبي) و الأنجلوسكسوني (الولايات المتحدة الأمريكية) في تنظيم مهنة المحاسبة لديها.

– ساهمت لجنة معايير المحاسبة الدولية IASC والاتحاد الدولي للمحاسبين وهيئة الاتفاقية العامة للتعرفة والتجارة GATT في تدويل أو عولمة مهنة المحاسبة من خلال وضع شروط الاعتراف المتبادل لممارسة المهنة دوليا.

–تطورت شركات التدقيق الدولية نتيجة لانتهاجها سياسة توسع خارجي متمثلة أساسا في إقامة عمليات اندماج فيما بينها وا إقامة شركات تابعة لها في مختلف الدول.

– تهيمن شركات Big خاصة على سوق التدقيق الدولية الشيء الذي أكسبها شهرة دولية واسعة، كما أنها تشارك بصفة متفاعلة في عملية التعليم الجامعي ونشر المقالات والكتب المتعلقة بمختلف القضايا المحاسبية والاقتصادية مما أكسبها شرعية معترف بها دوليا.

– تؤثر شركات التدقيق الدولية على معايير المحاسبية الدولية من خلال مسار إعداد المعايير وكذا حجم التمويلات التي تقدمها لهيئة إصدار المعايير والتي تقدر بنسبة 23% سنة 2014 إضافة إلى ممارستها للتأثير من خلال أعضاءها لدى هيئة IFRS Foundation والمقدرين بنسبة 12%.

– شهدت مهنة المحاسبة في الجزائر عدة مراحل في تنظيمها كانت حسب النموذج الاقتصادي المتبع فقد تم تحرير المهنة سنة 1992 من خلال منح عملية الإشراف عليها لهيئة مهنية مستقلة ONECC، إلا أنه ابتداءا من سنة 2010 تم إعادة عملية الإشراف على المهنة للمجلس الوطني للمحاسبة تحت وصاية وزارة المالية.

– رغم مرور 7 سنوات على آخر قانون أصدر في مجال الإشراف على مهنة المحاسبة والتدقيق "القانون رقم 10-01" إلا أنه إلى غاية الآن لم يوضع حيز التنفيذ "سنة 2017"، ولقد أدت هذه الأخيرة إلى عدم تلبية المهنة إلى حاجيات الاقتصاد الوطني من حيث عدد المهنيين.

– تتبع شركات Big طريقة إقامة شركات تابعة لها مباشرة في الجزائر بالتشارك مع خبراء محاسبين محليين، أما باقي شركات التدقيق الدولية الأخرى فهي تقوم بضم مكاتب تدقيق محلية ضمن تجمعها بإتباع أسلوب التجمع الشبكي أو غير الشبكي من أجل ممارسة نشاطها في الجزائر.

– تنشط شركة Deloitte (إحدى شركات Big) في الجزائر من خلال شركتها الفرعية شركة Deloitte Algérie إضافة إلى مكتب AMS Audit وهو مكتب تدقيق محلي عضوي لدي شركة التدقيق الدولية.

– تقدم شركة Deloitte Algérie الخدمات غير المقننة المتمثلة في خدمات الاستشارة والتي لا يسمح بتقديمها قانونا حسب المنشور الوزاري رقم 001 المؤرخ بتاريخ 28 فيفري 2016 الذي وضح مهام وأنشطة الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين، أما مكتب AMS Audit فهو متخصص في تقديم الخدمات المقننة (مصادقة الحسابات، خبرة محاسبية) نظرا لمنع شركات التدقيق الدولية من ممارسة المهنة المقننة.

– تتعرض شركات التدقيق الدولية لمجموعة من المعوقات والتي تتمثل خاصة في معوقات التي تضعها السلطات العمومية بمنع الأشخاص الأجانب من ممارسة مهنة المحاسبة في الجزائر (ضرورة وجود الجنسية الجزائرية للمهنيين من أجل الحصول على الاعتماد)، إضافة إلى معوقات عدم تطور سوق الخدمات غير المقننة (الاستشارة) في الجزائر.

نتائج اختبار الفرضيات:

الفرضية الأولى: تطورت مهنة المحاسبة نتيجة للأهمية البالغة التي اكتسبتها باعتبارها المصدر الأساسي للمعلومات الاقتصادية الأمر إلى تطورها؛ بالإضافة لمساعي الهيئات المهنية الدولية والمحلية لتنظيم و تقييس المهنة؛؛ بحيث تم التأكد من صحتها، فقد تطورت مهنة المحاسبة نظرا للدور المحوري الذي أضحت تلعبه في تطوير اقتصاديات الدول، الأمر الذي أدى كذلك إلى بذل جهود من طرف الهيئات المهنية الدولية من أجل عولمة وتدويل المهنة، الأمر الذي كلل بوضع شروط الاعتراف المتبادل بهدف ممارسة المهنة أجنبيا.

الفرضية الثانية: لقد تحولت شركات التدقيق الدولية من مكاتب تنشط محليا إلى شركات دولية، بالنظر لنشأتها في دول تمتلك بنية محاسبية متطورة وذات تطور اقتصادي الأمر الذي مكنها من اكتساب خبرات ومؤهلات، إضافة لتوسعها دوليا بإقامة علاقات شراكة وتحالف فيما بينها (شركات التدقيق الدولية)؛ بحيث تم التأكد من صحة هذه الفرضية، فقد تطورت شركات التدقيق نتيجة انتهاجها لسياسة توسع خارجي بالإضافة إلى جهود الهيئات المهنية الدولية من أجل عولمة المهنة مما ساهم بصورة كبيرة في تطورها وانتشارها الدولي.

الفرضية الثالثة: يعوتطو ّر مهنة المحاسبة والتدقيق في الجزائر بصورة كبيرة للنظام الاقتصادي السائد وكذا للإصلاحات التي قامت بها الجزائر في ميدان المحاسبة، والتي جعلت النظام المحاسبي الجزائري يتأقلم مع مقتضيات المعايير الدولية IAS-IFRS؛ تم التأكد من صحة هذه الفرضية، بحيث قامت الجزائر بتبني مجموعة من القوانين الخاصة بتنظيم مهنة المحاسبة منذ الاستقلال بهدف إصلاح المهنة والتماشي مع النموذج الاقتصادي، ففي سنة 2010 قامت بتبني القانون 10-01 الخاص بمهنة الخبير المحاسب محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد حتى تتوافق مع النظام المحاسبي المالي الذي يستجيب لمتطلبات معايير المحاسبة الدولية IAS-IFRS.

الفرضية الرابعة: يرتبط تواجد شركات التدقيق الدولية في الجزائر بالاستراتيجيات التوسعية الدولية لهاته الشركات، الأمر الذي أدى إلى إقامة هذه الشركات محليا؛لقد تم التأكد من عدم صحتها، لا ترتبط عملية إقامة شركات التدقيق الدولية في الجزائر على إستراتيجيتها التوسعية فقط إنما تعتمد على تواجد الشركات المتعددة الجنسيات في الجزائر، إذ تعتبر الشركات المتعددة الجنسيات زبائن أساسيين لديهم بحكم أن هاته الأخيرة هي في الأصل شركات زبونة لدى شركات التدقيق الدولية في بلدها الأصلي(بلد الشركة الأم).

<u>التوصيات:</u>

استنادا على دراستنا النظرية ونتائج الدراسة التطبيقية المتوصل إليها، يمكننا تقديم الاقتر احات التالية:

- الإسراع في تطبيق القانون رقم 10-01 المتعلق بمهنة المحاسبة خاصة في الجانب المتعلق بالإجراءات الخاصة بتكوين المهنيين (المتوقفة منذ سنة 2010) بوضع معاهد تكوين خاصة بمتربصي مهنة المحاسبة.

– وضع تخصصات مهنية خاصة بالخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات على مستوى الجامعات وكذا برامج تكوين مستمرة إلزامية خاصة بممارسي المهنة من أجل تحديث واكتساب المعارف.

– وضع إطار قانوني وتشريعات واضحة حول ممارسة شركات التدقيق الدولية للمهنة في الجزائر.

– إنشاء هيئة مهنية مختصة في ميدان المحاسبة والمراجعة مماثلة للشركة الوطنية للمحاسبة المنحلة.

– العمل على إشراك شركات التدقيق الدولية في عملية تكوين متربصي مهنة المحاسبة في الجزائر.

– وضع هيئة رقابية خاصة بمتابعة أنشطة شركات التدقيق الدولية في الجزائر.

– العمل على تشجيع مكاتب التدقيق المحلية للانضمام إلى تجمعات شركات التدقيق الدولية، أو القيام بعقود شراكة بينهم.

– التعريف بالخدمات التي تقدمها شركات التدقيق الدولية والأدوات التقنية الخاصة بهم لدى الخبراء المحاسبين المحليين من أجل تبنيها محليا.

– وضع ممثلي لشركات التدقيق الدولية لدى المجلس الوطني للمحاسبة من أجل الاستفادة من خبراتهم ومؤهلاتهم.

آفاق الدراسة:

بما أن موضوع دراستنا شاسع ومتسم بالتعقيد وقلة البحث، يبقى دائما بحاجة ماسة إلى بحوث علمية متخصصة، مما يقودنا فيما يلي إلى اقتراح مجموعة من المواضيع التي نراها كآفاق للأطروحة:

- علاقة شركات التدقيق الدولية بالشركات المتعددة الجنسيات في الجزائر.

- شركات التدقيق الدولية في مواجهة مكاتب التدقيق المحلية.

- نموذج أعمال شركات التدقيق الدولية كأداة لتطوير مهنة المحاسبة.

- علاقة شركات التدقيق الدولية بمعايير المحاسبة الدولية ومعايير التدقيق الدولية.

تـــــــــــــم بحمد الله

قائمة

المراجع

قائمة المراجع:

1. الكتب:

- باللغة العربية:

1-أمين السيد أحمد لطفي، **إعداد وعرض القوائم المالية في ضوء المعايير المحاسبية**، الدار الجامعية، الأسكندرية، 2008.

2-محمد المبروك أبوزيد، **المحاسبة الدولية وانعكاساتها على الدول العربية**، الطبعة الأولى، إيتراك للطباعة والنشر والتوزيع، القاهرة، 2005.

3- أمين السيد أحمد لطفي، **نظرية المحاسبة (منظور التوافق المحاسبي الدولي)**،الدار الجامعية، الإسكندرية،2005.

- باللغة الفرنسية:

1-Claude Lopater Marie-Amélie Designe Anne-Lyse Blandin Anne-marie Lavigne, **Comptable 2014**, 33éme édition, Edition Francis lefebvre, Levallois, France, 2013.

2- Antoine Mercier & Philippe Merle, **Audit et commissariat aux comptes Guide de l'auditeur et de l'audité 2013-2014**, Edition Lefebvre, Levallois Perret Cedex, France, 2012.

3- Deloitte, **Guide de référence sur les ifrs**, Edtion 2012.

4- Jean-Baptiste Hugot, **Le Guide des cabinets de conseil en management**, 10éme édition, édition du management, Paris (France), 2011.

5- Antoine Mercier & Philippe Merle, **Audit et commissariat aux comptes Guide de l'auditeur et de l'audité 2011-2012**, Edition Lefebvre, Levallois Perret Cedex, France, 2010.

6- Robert Obert, **Synthèse droit et comptabilité audit et commissariat aux comptes aspect internationaux**, édition DUNOD, Paris (France), 2009.

7- Caura Barszcz et Hubert Kernéïs, **Le Guide des cabinets d'audit et d'expertise-comptable**, 4éme édition, édition du management "l'expansion", Paris (France), 2008.

8- Olivier Chaduteau, **Positionnement et développement des cabinets de services professionnels**, édition EMS, Colombelles (France), 2006.

9- Gerrard Valin, **Controlor & auditor**, édition DUNOD, Paris, 2006.

10- Thierry Ardouin, **L'Audit de formation**, édition DUNOD, Paris (France), 2005.

11- Christine Colette, Jaques Richard, Comptabilité générale, **Les systèmes français et anglo-saxons**, Dunod, Paris, 2000.

12-Françoise Verdier, **Comptabilité aux Etats-Unis**, Encyclopédie Comptabilité contrôle de gestion et audit, 1er édition, Economica, Paris, 2000.

13- Bernard Raffournier, **Comptabilité internationale**, édition Vubert, Paris (France), 1997.

14-Robert Obert, **Pratique international de la comptabilité et de l'audit**, Dunod,Paris, 1994.

2. الأطروحات والمذكرات:

- باللغة العربية:

1- صلاح حواس،**التوجه الجديد نحو معايير الإبلاغ المالي**، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، السنة الجامعية 2008/2007.

- باللغة الفرنسية:

1- Pierre Labardin, **Thèse de Doctorat: L'émergence de la fonction comptable en France**, École doctorale sciences de l'homme et de société, Laboratoire Orléanais de gestion, Université d'Orléans, France, Juin 2008.

2- Jérôme Quéro, **MBA en comptabilité : L'influence des cabintes d'audit internationaux sur l'élaboration des normes IFRS**, Faculté des sciences de l'administration, Université LVAL-Québec , Canada, novembre 2006.

3. المقالات:

1- Carlos Ramirez, **La place des grands cabinets d'audit multinationaux dans la profession comptable libérale**, in Dédier Demazière et Charle Gadea, Sociologie des groupes professionnels, la Découverte « Recherche », 2010.

2- Sana Saidi Sellami, **Les mesures de développement des cabinets d'audit internationaux : Vers un élargissement du champs des mesures par le concept de la légitimité**, centre de recherche en gestion, Toulouse. Publié dans : la comptabilité, le contrôle et l'audit entre changement et stabilité, France, 2008.

3- Agathe Lefevre Chapron, **Le regroupement de cabinets : Pourquoi, comment, mode opératoire**, revue française de comptabilité, n°452, France, Mars 2012.

4. المداخلات:

- باللغة العربية:

1- سعودي بلقاسم، سعودي عبدالصمد، **مكانة النظام المحاسبي المالي الجزائري في ظل تطبيق المعايير المحاسبية الدولية**، الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير المحاسبية الدولية ومعايير المراجعة الدولية: التحدي، جامعة سعد دحلب البليدة، 13 و 41 ديسمبر 2011.

2-تيقاو ي العربي، **النظام المحاسبي الجديد بين متطلبات التوافق مع المعايير الدولية للمحاسبة وتحديات التطبيق في البيئة الجزائرية**، الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير المحاسبية الدولية ومعايير المراجعة الدولية، جامعة سعد دحلب البليدة، 13 و14 ديسمبر 2011.

3-بودلال علي، مكيوي المولودة، لميؤني سمية، **النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة**، الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير المحاسبية الدولية ومعايير المراجعة الدولية: التحدي، جامعة سعد دحلب البليدة، 13 و 41 ديسمبر 2011.

4- عبد الناصر نور، طلال الحجاوي، **المعايير االمحاسبية الدولية والبيئة الأردنية متطلبات التوافق والتطبيق**، جامعة الإسراء، عمان، 2003.

- باللغة الفرنسية:

1- Geneviéve Causse et Viet Ha Tran Vu, **Les dimensions de la performance des cabinets d'audit l'égal selon les auditeurs –tentative d'explication théorique**, 32éme Congrès de l'Association Francophone de Comptabilité: Comptabilités , économie et société, France, 2011.

2- Geneviéve Causse et Viet Ha Vu, **La performance des cabinets d'audit l'égal –comparaison de point de vue**, 31éme Congrès de l'Association Francophone de Comptabilité: Crises et nouvelles problématiques de la Valeur, France, 2010.

4- Charles Piot, **Concentration et compétitivité du marché de l'audit en France – une étude longitudinale 1997-2003**, 27éme Congrès de l'Association Francophone de Comptabilité: Comptabilité et environnement, France, 2007.

5. القوانين والمراسيم التنفيذية:

1- القانون رقم 71-82 المؤرخ بتاريخ 1971.12.29م، الخاص بمهنة الخبير المحاسب والمحاسب.

2- القانون رقم 91-08 المؤرخ بتاريخ 1991.04.27م، المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.

3- القانون رقم 10-01 المؤرخ بتاريخ 2010.06.29م، المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.

4- المرسوم التنفيذي رقم 11-24 المؤرخ بتاريخ 2011.01.27م، يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه وقواعد سيره.

5- المرسوم التنفيذي رقم 11-25 المؤرخ بتاريخ 2011.01.27م، يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبين وصلاحياته وقواعد سيره.

6- المرسوم التنفيذي رقم 11-26 المؤرخ بتاريخ 2011.01.27م، يحدد تشكيلة المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وصلاحياته وقواعد سيره.

7- المرسوم التنفيذي رقم 11-27 المؤرخ بتاريخ 2011.01.27م، يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمنظمة الوطنية لمحاسبين المعتمدين وصلاحياته وقواعد سيره.

8- المرسوم التنفيذي رقم 11-28 المؤرخ بتاريخ 2011.01.27م، يحدد تشكيلة اللجنة الخاصة المكلفة بتنظيم انتخابات المجالس الوطنية للمصف وطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين وصلاحياتها.

9- المرسوم التنفيذي رقم 11-29 المؤرخ بتاريخ 2011.01.27م، يحدد رتبة ممثلي الوزير المكلف بالمالية انتخابات المجالس الوطنية للمصف وطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين وصلاحياتهم.

10- المرسوم التنفيذي رقم 11-30 المؤرخ بتاريخ 2011.01.27م، يحدد شروط وكيفيات الاعتماد لممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.

11- المرسوم التنفيذي رقم 11-31 المؤرخ بتاريخ 2011.01.27م، يتعلق بالشروط والمعايير الخاصة بمكاتب الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.

12- المرسوم التنفيذي رقم 11-32 المؤرخ بتاريخ 2011.02.16م، يتعلق بتعيين محافظ الحسابات.

13- المرسوم التنفيذي رقم 11-72 المؤرخ بتاريخ 2011.01.27م، يحدد الشهادات الجامعية التي تمنح حق المشاركة في مسابقة الالتحاق بمعهد التعليم المتخصص لمهنة المحاسب.

14- المرسوم التنفيذي رقم 11-73 المؤرخ بتاريخ 2011.01.27م، يحدد كيفيات ممارسة المهمة التضامنية لمحافظ الحسابات.

15- المرسوم التنفيذي رقم 11-74 المؤرخ بتاريخ 2011.01.27م، يحدد شروط وكيفيات تنظيم الامتحان النهائي، بصفة انتقالية، للحصول على شهادة الخبير المحاسب.

16- المرسوم التنفيذي رقم 92-20 المؤرخ بتاريخ 1992.01.13م، يحدد تشكيلة مجلس النقابة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين ويضبط اختصاصته وقواعد عمله.

17- المرسوم التنفيذي رقم 96-136 المؤرخ بتاريخ 1996.04.15م، يتضمن قانون أخلاقيات مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.

18- المرسوم التنفيذي رقم 96-318 المؤرخ بتاريخ 1996.09.25م، يتضمن إحداث المجلس الوطني للمحاسبة، وتنظيمه.

19- المنشور الوزاري رقم 001 المؤرخ بتاريخ 28 فيفري 2016 المتعلق بممارسة مهنة الخبير المحاسب محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد

20- القرار رقم 23 المؤرخ بتاريخ 28 فيفري 2016 المحدد لقواسم المهنيين المسجلين في جداول المصف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين.

6. مواقع الأنترنت:

1- **مهنة المحاسبة ودورها في بناء الاقتصاد الوطني**، www.kantakji.com، يوم 2013.06.06

2- **Le Système comptable malgache entre modèle anglo-saxon et modèle continental**, www.halshs.archives-ouvertes.fr, Djamel KHOUATRA, consulté le 10/06/2016.

3-Bernard Colasse,**La régulation comptable entre public et privé**,www.crcf.ac-grenoble.fr, consulté le 10/06/2016

4-**Historique du cabinet PWC**, www.pwc.com, consulté le 10.09.2014.

5- **Transposition des normes ISA sur le cabinet PWC,** www.mémoireonline.com, consulté le 10.09.2014

6- **Deloitte Historique**, www.Shedefan.over-blog.com, consulté le 14.09.2014.

7- **Les audits des projets financés par les bailleurs de fonds, cas d'un projet financé par la banque mondiale**, consulté le 17.09.2014.

8- **History**, www.kpmg.com, consulté le 24.09.2014.

9- **Dr. Reinhard Goerdeler**, www.kpmg.com, consulté le 24.09.2014.

10- **KPMG**, perso.menara.ma, consulté le 19.09.2014.

11- **Deloitte en Algérie**, www2.deloitte.com/dz, consulté le 06/06/2016

12- **Deloitte dans le monde**,www.deloitterecrute.fr, Chiffres clés, consulté le 06/06/2016

13-**Deloitte crée une firme en Algérie**, www.djazairess.com, consulté le 06/06/2016

14- **Dossiers Deloitte**, www.lebean2010.centerblog.net, consulté le 06/06/2016

15- **Deloitte en Algérie, Notre culture**, www2.deloitte.com/dz, consulté le 06/06/2016

16- **Deloitte en Algérie, Nos valeur**,www2.deloitte.com/dz, consulté le 06/06/2016

17- **Deloitte en Algérie**, www2.deloitte.com/dz, Nos services, consulté le 06/06/2016

الملاحق

الملحق رقم 01

EURL ERNST & YOUNG ADVISORY ALGERIE
TOUR ABC PINS MARITIMES MOHAMMADIA ALGER
ANNEE 2015

BILAN ACTIF

ACTIF	2015 Brut	2015 Amort-Prov.	2015 Net	2014 Net
ACTIF IMMOBILISE(NON COURANT)				
Ecart d'acquisition (ou goodwill)			0	0
Immobilisations incorporelles			0	0
Immobilisations corporelles				
Terrains			0	0
Bâtiments			0	0
Autres immobilisations corporelles	34 487 457	24 557 368	9 930 089	6 194 185
Immobilisations en concession			0	0
Immobilisations en cours			0	0
Immobilisations financières				
Titres mis en équivalence-entreprise associées			0	0
Autres participations et créances rattachées			0	0
Autres titres immobilisés			0	0
Prêts et autres actifs financiers non courants	3 653 640	0	3 653 640	596 354
Impôts différés actif	1 758 629	0	1 758 629	14 365 795
Comptes de liaison				
TOTAL ACTIF NON COURANT	39 899 726	24 557 368	15 342 358	21 156 334
ACTIF COURANT				
Stocks et en cours	93 028 496		93 028 496	0
Créances et emplois assimilés				
Clients	146 978 206	1 425 781	145 552 425	165 082 396
Autres débiteurs	16 600 329	0	16 600 329	27 082 127
Impôts et assimilés	5 079 252	0	5 079 252	1
Autres créances et emplois assimilés			0	0
Disponibilités et assimilés				
Placements et autres actifs financiers courants			0	0
Trésorerie	7 869 556	0	7 869 556	82 364 781
TOTAL ACTIF COURANT	269 555 839	1 425 781	268 130 058	274 529 305
TOTAL GENERAL ACTIF	309 455 565	25 983 149	283 472 416	295 685 639

الملحق رقم 02

EURL ERNST & YOUNG ADVISORY ALGERIE
TOUR ABC PINS MARITIMES MOHAMMADIA ALGER
ANNEE 2015

BILAN PASSIF

PASSIF	2015	2014
CAPITAUX PROPRES		
Capital émis (ou compte de l'exploitant)	51 000 000	51 000 000
Capital non appelé		
Primes et réserves (Réserves consolidées)		
Ecart de réévaluation		
Ecart d'équivalence		
Résultat net (Résultat part du groupe)	42 117 637	38 584 583
Autres capitaux propres-Report à nouveau	-76 716 554	-115 301 138
Part de la société consolidante		
Part des minoritaires		
TOTAL I	**16 401 083**	**-25 716 554**
PASSIFS NON COURANTS		
Emprunts et dettes financières	81 930 730	182 029 370
Impôts (différés et provisionnés)		
Autres dettes non courantes		
Provisions et produits comptabilisés d'avance		
TOTAL PASSIFS NON COURANTS II	**81 930 730**	**182 029 370**
PASSIFS COURANTS		
Fournisseurs et comptes rattachés	15 605 561	65 111 450
Impôts	29 513 502	53 715 595
Autres dettes	140 021 540	20 545 779
Trésorerie Passif		
TOTAL PASSIFS COURANTS III	**185 140 603**	**139 372 824**
TOTAL GENERAL PASSIF	**283 472 416**	**295 685 639**

الملحق رقم 03

EURL ERNST & YOUNG ADVISORY ALGERIE
TOUR ABC PINS MARITIMES MOHAMMADIA ALGER
ANNEE 2015

COMPTE DE RESULTATS

	2015	2014
Ventes et produits annexes	397 828 828	415 112 140
Variation stocks produits finis et en cours		
Production immobilisée		
Subvention d'exploitation		
I-PRODUCTION DE L'EXERCICE	**397 828 828**	**415 112 140**
Achats consommés	-3 268 339	-3 636 445
Services extérieurs et autres consommations	-143 096 745	-183 028 301
II-CONSOMMATION DE L'EXERCICE	**-146 365 084**	**-186 664 746**
III-VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I-II)	**251 463 744**	**228 447 394**
Charges de personnel	-174 762 539	-147 924 167
Impôts, taxes et versements assimilés	-10 522 835	-16 953 666
IV-EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION	**66 178 370**	**63 569 561**
Autres produits opérationnels	123 653	112 769
Autres charges opérationnalles	-1 919 059	-880 033
Dotations aux amortissements, provisions et pertes de	-5 165 748	-15 690 358
Reprise sur pertes de valeurs et provisions	9 944 739	6 197 485
V-RESULTAT OPERATIONNEL	**69 161 955**	**53 309 424**
Produits financiers	4 635 525	6 414 115
Charges financières	-18 447 118	-7 011 941
VI-RESULTAT FINANCIER	**-13 811 593**	**-597 826**
VII-RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOT(V+VI)	**55 350 362**	**52 711 598**
Impôts exigibles sur résultats ordinaires	-625 558	-6 338 678
Impôts différés (Variations) sur résultats ordinaires	-12 607 167	-7 788 337
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRE	**412 532 745**	**427 836 509**
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRE	**-370 415 108**	**-389 251 926**
VIII-RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES	**42 117 637**	**38 584 583**
Eléments extraordinaires (produits) (à préciser)		
Eléments extraordinaires (charges) (à préciser)		
IX-RESULTAT EXTRAORDINAIRE	**0**	**0**
X-RESULTAT NET DE L'EXERCICE	**42 117 637**	**38 584 583**
Part dans les résultats nets des sociétés mises en équivalence (1)		
IX-RESULTAT NET DE L'ENSEMBLE CONSOLIDE(1)		
Dont part des minoritaires (1)		
Part du groupe (1)		

الملحق رقم 04

Raison Sociale : SARL MAZARS HADJ ALI

N° Registre de Commerce : 16/00 – 0984377 B 11

Adresse 23 Rue HAMDANI Lahcene- Coopérative Mohamed Boudiaf – Hydra – Alger.

BILAN (ACTIF)

CPT	LIBELLE		2015			2014
			BRUT	AMORT-PROV	NET	NET
2	**ACTIF NON COURANT**					
207	ECART D'ACQUISISTION GODDWILLE POSITIF OU NEGATIF					
20	IMMOBILISATIONS INCORPORELLES					
21	IMMOBILISATIONS CORPORELLE					
211	TERRAINS					
2131	BATIMENTS					
218	AUTRES IMMOBILISATIONS CORPORELLES					
22	IMMOBILISATION EN CONCESSION					
23	IMMOBILISATION ENCOURS					
26+	IMMOBILISATION FINANCIERES					
265	TITRES MIS EN EQUIVALENCE					
26	AUTRES PARTICIP ET CREANCES RATTACHEES					
271+	AUTRE TITRES IMMOBILISES					
274+	PRETS ET AUTRES ACTIFS FINANCIERS NON COURANTS					
133	IMPOTS DIFFERES					
18	COMPTES DE LIAISON					
TNC	**TOTAL ACTIF NON COURANT**					
3+	**ACTIF COURANT**					
3	STOCKS ET ENCOURS					
4	CREANCES ET EMPLOIS ASSIMILES					
41	CLIENTS		134 864 463		134 864 463	103 209 320
409+	AUTRES DEBITEURS		78 001 991		78 001 991	63 673 339
444+	IMPOTS ET ASSIMILES					
48	AUTRES CREANCES ET EMPLOIS ASSIMILES					
5	DISPONIBIBILITES ET ASSIMILES					
50-	PLACEMENTS ET AUTRES ACTIFS FINANCIERS COURANTS					
51+	TRESORERIE		15 000 000		15 000 000	15 000 000
TAC	**TOTAL ACTIF COURANT**		**227 866 454**		**227 866 454**	**181 882 659**
TGA	**TOTAL GENERAL ACTIF**		**227 866 454**		**227 866 454**	**181 882 659**

الملحق رقم 05

Raison Sociale : SARL MAZARS HADJ ALI

N° Registre de Commerce : 16/00 – 0984377 B 11

Adresse 23 Rue HAMDANI Lahcene- Coopérative Mohamed Boudiaf – Hydra – Alger.

BILAN (PASSIF)

CPT	LIBELLE		2015	2014
i	**CAPITAUX PROPRES**		15 000 000	15 000 000
101	CAPITAL EMIS			
109	CAPITAL NON APPELE			
104+	PRIMES ET RESERVES - RESERVES CONSOLIDES(1)			
105	ECART DE REEVALUATION			
107	ECART D'EQUIVALENCE (1)			
12	RESULTAT NET - RESULTAT NET DU GROUPE (1)		1 606 357	8 242 172
11	AUTRES CAPITAUX PROPRES REPORT A NOUVEAU		-809 738	-9 051 911
PSC	PART DE LA SOCIETE CONSOLIDANTE (1)			
PM	PART DES MINORITAIRES (1)			
T1	**TOTAL I**		**15 796 618**	**14 190 262**
1+	**PASSIF NON COURANT**			
16+	EMPRUNTS ET DETTES FINANCIERES			
134+	IMPOTS (DIFFERES ET PROVISIONNES)			
229	AUTRES DETTES NON COUNATES			
15+	PROVISIONS ET PRODUITS CONSTATES D'AVANCE			
T2	**TOTAL II**			
4+	**PASSIFS COURANTS**			
40	FOURNISSEURS ET COMPTES RATTACHES			
444+	IMPOTS		5 414 257	7 019 811
42+	AUTRES DETTES		206 655 579	160 672 586
52+	TRESORERIE PASSIF			
T3	**TOTAL III**		**212 069 836**	**167 692 397**
TGP	**TOTAL GENERAL PASSIF (I+II+III)**		**227 866 454**	**181 882 659**

الملحق رقم 06

Raison Sociale : SARL MAZARS HADJ ALI

N° Registre de Commerce : 16/00 – 0984377 B 11

Adresse 23 Rue HAMDANI Lahcene- Coopérative Mohamed Boudiaf – Hydra – Alger.

COMPTE RESULTAT

CPT	LIBELLE		2015	2014
70	VENTE ET PRODUIT ANNEXES		**51 688 645**	**67 561 339**
72	VARIATION STOCKS PRODUITS FINIS ET EN COURS			
73	PRODUCTION IMMOIBILISEE			
74	SUBVENTION D'EXPLOITATION			
T4	**I-PRODUCTION DE L'EXERCICE**		51 688 645	67 561 339
60	ACHATS CONSOMMES		0	90400
61+	SERVICES EXTERIEURS ET AUTRES CONSOMMATION		5 468 040	27 015 687
T5	**II-CONSOMMATION DE L'EXERCICE**		5 468 040	27 106 087
T15	**III-VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I-II)**			
63	CHARGES DE PERSONNEL		42 793 638	30 700 109
64	IMPOTS TAXES ET VERSEMENTS ASSIMILES		1 033 773	1 351 227
T6	**IV- EXECDENT BRUT D'EXPLOITATION**		2 393 194	8 403 916
75	AUTRES PRODUITS OPERATIONNELS			
65	AUTRES CHARGES OPERATIONNELLES			
68	DOTATION AUX AMORTISSEMENTS, PROVISIONS ET PERTES DE VALEURS			
78	REPRISE SUR PERTES DE VALEUR ET PROVISIONS			
T7	**V- RESULTAT OPERATIONNEL**		2 393 194	8 403 916
76	PRODUITS FINANCIERS			
66	CHARGES FINANCIERS			
T8	**VI- RESULTAT FINANCIER**			
T9	**VII- RESULTAT ORDINAIRES AVANT IMPOTS (V+VI)**		2 393 194	8 403 916
695+	IMPOTS EXIGIBLES SUR RESULTATS ORDINAIRES		786 837	
692+	IMPOTS DIFFERES (VARIATION) SUR RESULTAT ORDINAIRES			
T10	**TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES**		51 688 645	67 561 339
T11	**TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES**		49 295 451	59 157 423
T12	**VIII- RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES**		1 606 357	8 403 916
77	ELEMENTS EXTRAORDINAIRES (PRODUIT) (A PRECISER)			
67	ELEMENTS EXTRAORDINAIRES (CHARGES) (A PRECISER)			
T13	**IX- RESULTAT EXTRAORDINAIRES**			
T14	**X- RESULTAT NET DE L'EXERCICE**		1 606 357	8 242 172

الملحق رقم 07

برايس واتر هوس كوبرس الجزائر
05شارع محمد سعدي (راوول بايان سابقا), حيدرة , الجزائر
من 2015/01/01 إلى 2015/12/31
سجل تجاري : 07 ب 0978092

أصول

الأصول الصافية	الخام	الاهلاكات و المؤونات	الاجمالي	الاجمالي
الأصول المثبتة (غير الجارية)				
فارق الشراء (ou goodwill)	0,00	0,00	0,00	0,00
التثبيتات المعنوية	11 931 428,53	11 730 946,46	200 482,07	2 411 139,18
التثبيتات العينية				
الأراضي	0,00	0,00	0,00	0,00
البناءات	0,00	0,00	0,00	0,00
التثبيتات العينية الأخرى	26 529 429,90	13 005 096,34	13 524 333,56	9 181 044,46
إهتلاك التثبيتات العينية الأخرى	0,00	0,00	0,00	0,00
التثبيتات الجاري إنجازها	0,00	0,00	0,00	0,00
التثبيتات المالية				
السندات الموضوعة موضع المعادلة - المؤسسات المشاركة	0,00	0,00	0,00	0,00
المساهمات الأخرى و الحسابات الدائنة الملحقة	0,00	0,00	0,00	0,00
السندات الأخرى المثبتة	0,00	0,00	0,00	0,00
القروض و الأصول المالية الأخرى غير الجارية	2 230 000,00	0,00	2 230 000,00	3 030 000,00
الضرائب المؤجلة على الأصول	74 910 512,79	0,00	74 910 512,79	41 852 585,22
حسابات الإرتباط	0,00	0,00	0,00	0,00
مجموع الأصول غير الجارية	115 601 371,22	24 736 042,80	90 865 328,42	56 474 768,86
الأصول الجارية	0,00	0,00	0,00	0,00
المخزونات و المنتجات قيد الصنع	0,00	0,00	0,00	0,00
الحسابات الدائنة - الإستخدامات المماثلة				0,00
الزبائن	374 813 946,28	0,00	374 813 946,28	210 300 669,33
المدينون الأخرون	24 351 225,21	0,00	24 351 225,21	15 740 503,53
الضرائب	11 993 229,32	0,00	11 993 229,32	714 973,62
الأصول الأخرى الجارية	0,00	0,00	0,00	0,00
الموجودات و ما يماثلها				
توظيفات و أصول مالية جارية	0,00	0,00	0,00	0,00
أموال الخزينة	26 530 745,02	0,00	26 530 745,02	108 067 033,56
مجموع الأصول الجارية	437 689 145,83	0,00	437 689 145,83	334 823 180,04
المجموع العام للأصول	553 290 517,05	24 736 042,80	528 554 474,25	391 297 948,90

الملحق رقم 08

برايس واتر هوس كوبرس الجزائر
05شارع محمد سعدي (راوول بايان سابقا), حيدرة , الجزائر
من 2015/01/01 إلى 2015/12/31
سجل تجاري : 07 ب 0978092

خصوم

خصوم	2015	2014
رؤوس الأموال الخاصة		
رأس المال الصادر (أو حساب المستغل)	3 000 000,00	3 000 000,00
رأس المال غير المطلوب	0,00	0,00
العلاوات و الاحتياطات (الاحتياطات المدمجة)	688 392,30	688 392,30
فارق إعادة التقييم	0,00	0,00
فارق المعادلة	0,00	0,00
النتيجة الصافية (النتيجة الصافية حصة المجمع)	22 499 397,19	34 691 254,12
رؤوس الأموال الخاصة الأخرى،ترحيل من جديد	40 549 285,20	5 858 030,55
حصة الشركة المدمجة	0,00	0,00
حصة ذوي الأقلية	0,00	0,00
المجموع I	**66 737 074,69**	**44 237 676,97**
الخصوم غير الجارية		
القروض و الديون المالية	0,00	0,00
الضرائب (المؤجلة و المرصود لها)	0,00	0,00
الديون الأخرى غير الجارية	0,00	0,00
المؤونات و المنتوجات المدرجة في الحسابات سلفا	0,00	0,00
مجموع الخصوم غير الجارية II	**0,00**	**0,00**
الخصوم الجارية		
الموردون و الحسابات الملحقة	301 624 572,60	187 789 633,20
الضرائب	60 515 211,13	67 599 898,05
الديون الأخرى	99 677 615,83	91 670 740,68
خزينة الخصوم	0,00	0,00
مجموع الخصوم الجارية III	**461 817 399,56**	**347 060 271,93**
المجموع العام للخصوم	**528 554 474,25**	**391 297 948,90**

برايس واتر هوس كوبرس الجزائر
05شارع محمد سعدي (راوول بايان سابقا), حيدرة , الجزائر
من 2015/01/01 إلى 2015/12/31
سجل تجاري : 07 ب 0978092

حسابات النتائج

	2015	2014
المبيعات و المنتوجات الملحقة	371 875 552,79	327 589 894,94
تغيرات المخزونات و المنتجات المصنعة و المنتجات قيد الصنع	0,00	0,00
الإنتاج المثبت	0,00	0,00
إعانات الإستغلال	0,00	0,00
1- إنتاج السنة المالية	**371 875 552,79**	**327 589 894,94**
المشتريات المستهلكة	-3 483 335,99	-7 027 373,71
الخدمات الخارجية و الإستهلاكات الأخرى	-192 184 498,04	-185 983 840,22
2- استهلاك السنة المالية	**-195 667 834,03**	**-193 011 213,93**
3- القيمة المضافة للإستغلال (1-2)	**176 207 718,76**	**134 578 681,01**
أعباء المستخدمين	-136 254 016,67	-74 446 847,05
الضرائب و الرسوم و المدفوعات المماثلة	-10 832 695,58	-6 149 114,99
4- إجمالي فائض الإستغلال	**29 121 006,51**	**53 982 718,97**
المنتجات العملياتية الأخرى	147 077,67	-101 817,44
الأعباء العملياتية الأخرى	-1 499 304,02	-176 630,07
المخصصات للاهتلاكات و المؤونات و خسارة القيمة	-7 402 336,93	-7 437 284,08
استرجاع على خسائر القيمة و المؤونات	0,00	0,00
5- النتيجة العملياتية	**20 366 443,23**	**46 266 987,38**
المنتوجات المالية	4 106 308,85	337 931,41
الأعباء المالية	-549 652,80	-696 378,99
6- النتيجة المالية	**3 556 656,05**	**-358 447,58**
7 - النتيجة العادية قبل الضرائب (5+6)	**23 923 099,28**	**45 908 539,80**
الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية	-33 586 049,66	-44 840 849,53
الضرائب المؤجلة (تغيرات) عن النتائج العادية	33 057 927,57	33 623 563,85
مجموع منتجات الأنشطة العادية	**376 128 939,31**	**327 826 008,91**
مجموع أعباء الأنشطة العادية	**-352 733 962,12**	**-293 134 754,79**
8 - النتيجة الصافية للأنشطة العادية	**23 394 977,19**	**34 691 254,12**
عناصر غير عادية (منتجات) (يجب تبيانها)	0,00	0,00
عناصر غير عادية (أعباء) (يجب تبيانها)	-895 580,00	0,00
9- النتيجة غير العادية	**-895 580,00**	**0,00**
10- صافي نتيجة السنة المالية	**22 499 397,19**	**34 691 254,12**

الملحق رقم 10

CENTRE NATIONAL DU REGISTRE DU COMMERCE

SPA KPMG ALGERIE
Tableau Actifs
NRC : 02B0018309 - Exercice : 2015

N° Compte	Actifs	Montant Brut	Amortissement ou Provisions	Exercice	Exercice-1
2	ACTIFS NON COURANT	0.00	0.00	0.00	0.00
207	Ecart d'acquisition -- « goodwill »	0.00	0.00	0.00	0.00
20	Immobilisations incorporelles	966 372.86	862 345.11	104 027.75	218 194.41
21	Immobilisations corporelles	0.00	0.00	0.00	0.00
211	Terrains	48 102 564.10	0.00	48 102 564.10	48 102 564.10
2131	Bâtiments	1 438 667 918.65	167 267 167.17	1 271 400 751.48	1 360 575 862.72
218	Autres immobilisations corporelles	47 535 870.57	45 634 280.83	1 901 589.74	4 497 796.98
22	Immobilisations en concession	0.00	0.00	0.00	0.00
23	Immobilisations en cours	0.00	0.00	0.00	0.00
26+	Immobilisations financieres	0.00	0.00	0.00	0.00
265	Titres de participation évalués par équivalence (Titre mis en équivalence-entreprise associe)	0.00	0.00	0.00	0.00
26	Autres participations et creances rattachées	0.00	0.00	0.00	0.00
271+	Autres titres immobilisés	0.00	0.00	0.00	0.00
274+	Prêts et autres actifs financiers non courants	32 818 807.67	0.00	32 818 807.67	46 560 468.98
133	Impôts différés actif	25 789 757.34	0.00	25 789 757.34	30 593 124.12
188	Comptes de liaison	0.00	0.00	0.00	0.00
TNC	TOTAL ACTIF NON COURANT	1 593 881 291.19	213 763 793.11	1 380 117 498.08	1 490 548 011.31
3+	ACTIFS COURANT	0.00	0.00	0.00	0.00
3	Stocks en cours	0.00	0.00	0.00	0.00
4	Créances et emplois assimilés	0.00	0.00	0.00	0.00
41	Clients	362 356 017.76	19 529 139.59	342 826 878.17	295 236 400.55
409+	Autres débiteurs	18 452 860.69	0.00	18 452 860.69	12 525 334.61
44+	Impôts et assimilés	55 789 674.59	0.00	55 789 674.59	82 133 333.09
48	Autres actifs courants (Autres créances et emplois assimilés)	0.00	0.00	0.00	0.00
5	Disponibilités et assimiles	0.00	0.00	0.00	0.00
50-	Placements et autres actifs financiers courants	0.00	0.00	0.00	0.00
51+	Trésorerie	136 800 373.11	0.00	136 800 373.11	45 403 277.88
TAC	TOTAL ACTIF COURANT	573 398 926.15	19 529 139.59	553 869 786.56	435 298 346.13
TGA	TOTAL GENERAL ACTIF	2 167 280 217.34	233 292 932.70	1 933 987 284.64	1 925 846 357.44

الملحق رقم 11

CENTRE NATIONAL DU REGISTRE DU COMMERCE

SPA KPMG ALGERIE
Tableau Passifs
NRC : 02B0018309 - Exercice : 2015

N° Compte	Passifs	Exercice	Exercice-1
1	CAPITAUX PROPRES	0.00	0.00
101	Capital émis(capital social ou fons de dotation, ou fonds d'exploitation)	100 030 000.00	100 030 000.00
109	Capital non appelé	0.00	0.00
104+	Primes et réserves	31 554 809.00	31 554 809.00
105	Ecarts de réévaluation	0.00	0.00
107	Ecart d'équivalence	0.00	0.00
12	Résultats net – part du groupe	31 201 138.16	23 253 892.28
11	Autres capitaux propres (Report à nouveau)	438 200 413.32	415 046 521.04
PSC	Part de la societe consolidante	0.00	0.00
PM	Part des minoritaires	0.00	0.00
T1	TOTAL1	600 986 360.48	569 885 222.32
1+	PASSIFS NON COURANTS	0.00	0.00
16+	Emprunts et dettes financières	773 680 516.45	868 634 615.37
134+	Impôts (différés et provisionnés)	-874 256.76	222 053.93
229	Autres dettes non courantes (Droits du concédant)	0.00	0.00
15+	Provisions et produits comptabilisés d'avance	19 628 102.43	0.00
T2	TOTAL2 (TOTAL PASSIFS NON COURANTS)	792 434 362.12	868 856 669.30
4+	PASSIF COURANTS(CAPITAUX COURANT)	0.00	0.00
40	Fournisseurs et comptes rattachés	201 655 585.74	192 051 237.64
444+	Impôts	87 117 279.40	84 362 259.62
42+	Autres dettes	232 554 314.98	210 673 917.81
52+	Trésorerie Passif	19 239 381.92	17 050.75
T3	TOTAL3(Total Passif Courant)	540 566 562.04	487 104 465.82
TGP	TOTAL GENERAL PASSIF	1 933 987 284.64	1 925 846 357.44

الملحق رقم 12

CENTRE NATIONAL DU REGISTRE DU COMMERCE

SPA KPMG ALGERIE
Tableau Comptes Résultats
NRC : 02B0018309 - Exercice : 2015

N° Compte	Comptes Résultats	NOTE	Exercice	Exercice
70	Ventes et produit annexes (Chiffre d'affaires)		723 215 809.24	635 194 935.21
72	Productions stockée et déstockée (Variation stocks produits finis et en cours)		0.00	0.00
73	Production immobilisée		0.00	0.00
74	Subventions d'exploitation		0.00	0.00
T4	I-PRODUCTION DE L'EXERCICE		723 215 809.24	635 194 935.21
60	Achats consommés		-10 043 040.71	-9 530 997.76
61/62	Services extérieurs et autre consommations		-160 425 973.01	-140 506 396.14
T5	II-CONSOMMATION DE L'EXERCICE		-170 469 013.72	-150 037 393.90
T15	III-VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (1-2)		552 746 795.52	485 157 541.31
63	Charges du personnel		-302 509 444.10	-292 349 076.57
64	Impôts, taxes versements assimilés		-21 527 731.18	-17 763 190.82
T6	IV-EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION		228 709 620.24	175 045 273.92
75	Autres produits opérationnels		592 181.25	489 472.68
65	Autres charges opérationnelles		-5 723 206.96	-3 640 795.04
68	Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeur		-117 996 387.57	-82 092 750.12
78	Reprises sur pertes de valeur de provisions		0.00	1 854 886.86
T7	V-RESULTAT OPERATIONNEL		105 582 206.96	91 656 088.30
76	Produits financiers		9 862 512.21	2 866 991.67
66	Charges financières		-64 769 516.26	-61 651 449.53
T8	VI-RESULTAT FINANCIER		-54 907 004.05	-58 784 457.86
T9	VII-RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOT (5+6)		50 675 202.91	32 871 630.44
695+	Impôts exigibles sur resultats ordinaires		-15 767 008.66	-22 217 092.79
692+	Impôts differes (Variations) sur resultats ordinaires		-3 707 056.09	12 599 354.63
T10	TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES		733 670 502.70	640 406 286.42
T11	TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES		-702 469 364.54	-617 152 394.14
T12	VIII-RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES		31 201 138.16	23 253 892.28
77	Eléments extraordinaires (produits)		0.00	0.00
67	Eléments extraordinaires (charges)		0.00	0.00
T13	IX-RESULTATS EXTRAORDINAIRE		0.00	0.00
T14	X-RESULTAT NET DE L'EXERCICE		31 201 138.16	23 253 892.28

المنحق رقم 13

CENTRE NATIONAL DU REGISTRE DU COMMERCE

SARL DELOITTE ALGERIE
Tableau Actifs
NRC : 07B0973651 - Exercice : 2015

N° Compte	Actifs	Montant Brut	Amortissement ou Provisions	Exercice	Exercice-1
2	ACTIFS NON COURANT	0.00	0.00	0.00	0.00
207	Ecart d'acquisition – « goodwill »	0.00	0.00	0.00	0.00
20	Immobilisations incorporelles	793 980.83	793 980.82	0.01	7 609.42
21	Immobilisations corporelles	0.00	0.00	0.00	0.00
211	Terrains	0.00	0.00	0.00	0.00
2131	Bâtiments	0.00	0.00	0.00	0.00
218	Autres immobilisations corporelles	18 382 413.50	17 146 593.13	1 235 820.37	1 926 400.16
22	Immobilisations en concession	0.00	0.00	0.00	0.00
23	Immobilisations en cours	0.00	0.00	0.00	0.00
26+	Immobilisations financieres	0.00	0.00	0.00	0.00
265	Titres de participation évalués par équivalence (Titre mis en équivalence-entreprise associe)	0.00	0.00	0.00	0.00
26	Autres participations et creances rattachées	0.00	0.00	0.00	0.00
271+	Autres titres immobilisés	0.00	0.00	0.00	0.00
274+	Prêts et autres actifs financiers non courants	4 967 955.01	0.00	4 967 955.01	2 719 229.01
133	Impôts différés actif	3 732 428.00	0.00	3 732 428.00	3 162 877.00
188	Comptes de liaison	0.00	0.00	0.00	0.00
TNC	TOTAL ACTIF NON COURANT	27 876 777.34	17 940 573.95	9 936 203.39	7 816 115.59
3+	ACTIFS COURANT	0.00	0.00	0.00	0.00
3	Stocks en cours	0.00	0.00	0.00	0.00
4	Créances et emplois assimilés	0.00	0.00	0.00	0.00
41	Clients	98 764 746.20	10 968 650.24	87 796 095.96	69 306 842.05
409+	Autres débiteurs	5 018 608.00	0.00	5 018 608.00	5 175 523.50
44+	Impôts et assimilés	109 118.37	0.00	109 118.37	4 296 047.83
48	Autres actifs courants (Autres créances et emplois assimilés)	0.00	0.00	0.00	0.00
5	Disponibilités et assimiles	0.00	0.00	0.00	0.00
50-	Placements et autres actifs financiers courants	0.00	0.00	0.00	0.00
51+	Trésorerie	128 520.15	0.00	128 520.15	514 981.82
TAC	TOTAL ACTIF COURANT	104 020 992.72	10 968 650.24	93 052 342.48	79 293 395.20
TGA	TOTAL GENERAL ACTIF	131 897 770.06	28 909 224.19	102 988 545.87	87 109 510.79

الملحق رقم 14

CENTRE NATIONAL DU REGISTRE DU COMMERCE

SARL DELOITTE ALGERIE
Tableau Passifs
NRC : 07B0973651 - Exercice : 2015

N° Compte	Passifs	Exercice	Exercice-1
1	CAPITAUX PROPRES	0.00	0.00
101	Capital émis(capital social ou fons de dotation, ou fonds d'exploitation)	1 000 000.00	1 000 000.00
109	Capital non appelé	0.00	0.00
104+	Primes et réserves	100 000.00	100 000.00
105	Ecarts de réévaluation	0.00	0.00
107	Ecart d'équivalence	0.00	0.00
12	Résultats net – part du groupe	6 730 883.12	12 403 136.43
11	Autres capitaux propres (Report à nouveau)	44 465 354.42	32 062 217.99
PSC	Part de la societe consolidante	0.00	0.00
PM	Part des minoritaires	0.00	0.00
T1	TOTAL1	52 296 237.54	45 565 354.42
1+	PASSIFS NON COURANTS	0.00	0.00
16+	Emprunts et dettes financières	0.00	0.00
134+	Impôts (différés et provisionnés)	0.00	0.00
229	Autres dettes non courantes (Droits du concédant)	0.00	0.00
15+	Provisions et produits comptabilisés d'avance	0.00	0.00
T2	TOTAL2 (TOTAL PASSIFS NON COURANTS)	0.00	0.00
4+	PASSIF COURANTS(CAPITAUX COURANT)	0.00	0.00
40	Fournisseurs et comptes rattachés	2 881 498.15	4 612 088.01
444+	Impôts	14 112 350.45	12 590 190.94
42+	Autres dettes	25 201 893.16	24 341 877.42
52+	Trésorerie Passif	8 496 566.57	0.00
T3	TOTAL3(Total Passif Courant)	50 692 308.33	41 544 156.37
TGP	TOTAL GENERAL PASSIF	102 988 545.87	87 109 510.79

الملحق رقم 15

CENTRE NATIONAL DU REGISTRE DU COMMERCE

SARL DELOITTE ALGERIE
Tableau Comptes Résultats
NRC : 07B0973651 - Exercice : 2015

N° Compte	Comptes Résultats	NOTE	Exercice	Exercice
70	Ventes et produit annexes (Chiffre d'affaires)		85 622 477.87	94 823 050.53
72	Productions stockée et déstockée (Variation stocks produits finis et en cours)		0.00	0.00
73	Production immobilisée		0.00	0.00
74	Subventions d'exploitation		0.00	0.00
T4	I-PRODUCTION DE L'EXERCICE		85 622 477.87	94 823 050.53
60	Achats consommés		-900 352.06	-544 860.42
61/62	Services extérieurs et autre consommations		-31 746 835.90	-32 385 635.68
T5	II-CONSOMMATION DE L'EXERCICE		-32 647 187.96	-32 930 496.10
T15	III-VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (1-2)		52 975 289.91	61 892 554.43
63	Charges du personnel		-39 754 666.29	-40 496 977.02
64	Impôts, taxes versements assimilés		-2 768 583.00	-2 114 234.00
T6	IV-EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION		10 452 040.62	19 281 343.41
75	Autres produits opérationnels		378 324.72	9 283.45
65	Autres charges opérationnelles		-1.55	-549.65
68	Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeur		-698 189.20	-1 908 275.47
78	Reprises sur pertes de valeur de provisions		0.00	0.00
T7	V-RESULTAT OPERATIONNEL		10 132 174.59	17 381 801.74
76	Produits financiers		0.00	15 991.45
66	Charges financières		-96 884.47	-191 768.76
T8	VI-RESULTAT FINANCIER		-96 884.47	-175 777.31
T9	VII-RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOT (5+6)		10 035 290.12	17 206 024.43
695+	Impôts exigibles sur resultats ordinaires		-3 873 958.00	-4 686 595.00
692+	Impôts differes (Variations) sur resultats ordinaires		569 551.00	-116 293.00
T10	TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES		86 000 802.59	94 848 325.00
T11	TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES		-79 269 919.47	-82 445 189.00
T12	VIII-RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES		6 730 883.12	12 403 136.00
77	Eléments extraordinaires (produits)		0.00	0.00
67	Eléments extraordinaires (charges)		0.00	0.00
T13	IX-RESULTATS EXTRAORDINAIRE		0.00	0.00
T14	X-RESULTAT NET DE L'EXERCICE		6 730 883.12	12 403 136.43

المنحق رقم 16

CENTRE NATIONAL DU REGISTRE DU COMMERCE

DELOITTE AUDIT ALGERIE
Tableau Actifs
NRC : 06B0972675 - Exercice : 2015

N° Compte	Actifs	Montant Brut	Amortissement ou Provisions	Exercice	Exercice-1
2	ACTIFS NON COURANT	0.00	0.00	0.00	0.00
207	Ecart d'acquisition – « goodwill »	0.00	0.00	0.00	0.00
20	Immobilisations incorporelles	2 380 500.00	2 267 264.16	113 235.84	159 249.71
21	Immobilisations corporelles	0.00	0.00	0.00	0.00
211	Terrains	0.00	0.00	0.00	0.00
2131	Bâtiments	0.00	0.00	0.00	0.00
218	Autres immobilisations corporelles	11 549 614.93	8 314 952.09	3 234 662.84	4 859 065.37
22	Immobilisations en concession	0.00	0.00	0.00	0.00
23	Immobilisations en cours	0.00	0.00	0.00	0.00
26+	Immobilisations financieres	0.00	0.00	0.00	0.00
265	Titres de participation évalués par équivalence (Titre mis en équivalence-entreprise associe)	0.00	0.00	0.00	0.00
26	Autres participations et creances rattachées	0.00	0.00	0.00	0.00
271+	Autres titres immobilisés	0.00	0.00	0.00	0.00
274+	Prêts et autres actifs financiers non courants	5 682 716.09	0.00	5 682 716.09	6 376 716.09
133	Impôts différés actif	2 059 693.00	0.00	2 059 693.00	1 376 391.00
188	Comptes de liaison	0.00	0.00	0.00	0.00
TNC	TOTAL ACTIF NON COURANT	21 672 524.02	10 582 216.25	11 090 307.77	12 771 422.17
3+	ACTIFS COURANT	0.00	0.00	0.00	0.00
3	Stocks en cours	0.00	0.00	0.00	0.00
4	Créances et emplois assimilés	0.00	0.00	0.00	0.00
41	Clients	105 206 859.38	0.00	105 206 859.38	80 792 209.19
409+	Autres débiteurs	2 102 400.00	0.00	2 102 400.00	2 924 970.00
44+	Impôts et assimilés	83 271.86	0.00	83 271.86	103 005.79
48	Autres actifs courants (Autres créances et emplois assimilés)	0.00	0.00	0.00	0.00
5	Disponibilités et assimiles	0.00	0.00	0.00	0.00
50-	Placements et autres actifs financiers courants	0.00	0.00	0.00	0.00
51+	Trésorerie	40 924.16	17 141.39	23 782.77	9 463 401.60
TAC	TOTAL ACTIF COURANT	107 433 455.40	17 141.39	107 416 314.01	93 283 586.58
TGA	TOTAL GENERAL ACTIF	129 105 979.42	10 599 357.64	118 506 621.78	106 055 008.75

الملحق رقم 17

CENTRE NATIONAL DU REGISTRE DU COMMERCE

DELOITTE AUDIT ALGERIE
Tableau Passifs
NRC : 06B0972675 - Exercice : 2015

N° Compte	Passifs	Exercice	Exercice-1
1	CAPITAUX PROPRES	0.00	0.00
101	Capital émis(capital social ou fons de dotation, ou fonds d'exploitation)	100 000.00	100 000.00
109	Capital non appelé	0.00	0.00
104+	Primes et réserves	65 600 881.50	63 252 555.93
105	Ecarts de réévaluation	0.00	0.00
107	Ecart d'équivalence	0.00	0.00
12	Résultats net – part du groupe	4 697 503.14	15 704 325.57
11	Autres capitaux propres (Report à nouveau)	113 672.00	113 672.00
PSC	Part de la societe consolidante	0.00	0.00
PM	Part des minoritaires	0.00	0.00
T1	TOTAL1	70 512 056.64	79 170 553.50
1+	PASSIFS NON COURANTS	0.00	0.00
16+	Emprunts et dettes financières	0.00	0.00
134+	Impôts (différés et provisionnés)	0.00	0.00
229	Autres dettes non courantes (Droits du concédant)	0.00	0.00
15+	Provisions et produits comptabilisés d'avance	0.00	0.00
T2	TOTAL2 (TOTAL PASSIFS NON COURANTS)	0.00	0.00
4+	PASSIF COURANTS(CAPITAUX COURANT)	0.00	0.00
40	Fournisseurs et comptes rattachés	2 410 577.10	1 509 517.47
444+	Impôts	20 759 538.31	15 448 536.77
42+	Autres dettes	14 602 540.69	9 926 401.01
52+	Trésorerie Passif	10 221 909.04	0.00
T3	TOTAL3(Total Passif Courant)	47 994 565.14	26 884 455.25
TGP	TOTAL GENERAL PASSIF	118 506 621.78	106 055 008.75

المُلحق رقم 18

CENTRE NATIONAL DU REGISTRE DU COMMERCE

DELOITTE AUDIT ALGERIE
Tableau Comptes Résultats
NRC : 06B0972675 - Exercice : 2015

N° Compte	Comptes Résultats	NOTE	Exercice	Exercice
70	Ventes et produit annexes (Chiffre d'affaires)		159 122 326.00	158 201 691.00
72	Productions stockée et déstockée (Variation stocks produits finis et en cours)		0.00	0.00
73	Production immobilisée		0.00	0.00
74	Subventions d'exploitation		0.00	0.00
T4	I-PRODUCTION DE L'EXERCICE		159 122 326.00	158 201 691.00
60	Achats consommés		-1 162 132.15	-4 449 147.92
61/62	Services extérieurs et autre consommations		-31 057 239.00	-30 333 859.76
T5	II-CONSOMMATION DE L'EXERCICE		-32 219 371.15	-34 783 007.68
T15	III-VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (1-2)		126 902 954.85	123 418 683.32
63	Charges du personnel		-115 341 845.15	-97 222 536.61
64	Impôts, taxes versements assimilés		-2 664 332.00	-3 117 260.00
T6	IV-EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION		8 896 777.70	23 078 886.71
75	Autres produits opérationnels		65 003.33	182.12
65	Autres charges opérationnelles		-22 202.50	-11.40
68	Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeur		-1 857 228.40	-2 039 032.86
78	Reprises sur pertes de valeur de provisions		0.00	0.00
T7	V-RESULTAT OPERATIONNEL		7 082 350.13	21 040 024.57
76	Produits financiers		0.00	0.00
66	Charges financières		-13 018.99	0.00
T8	VI-RESULTAT FINANCIER		-13 018.99	0.00
T9	VII-RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOT (5+6)		7 069 331.14	21 040 024.57
695+	Impôts exigibles sur resultats ordinaires		-3 055 130.00	-5 893 943.00
692+	Impôts differes (Variations) sur resultats ordinaires		683 302.00	558 244.00
T10	TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES		159 187 329.33	158 201 873.12
T11	TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES		-154 489 826.19	-142 497 547.55
T12	VIII-RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES		4 697 503.14	15 704 325.57
77	Eléments extraordinaires (produits)		0.00	0.00
67	Eléments extraordinaires (charges)		0.00	0.00
T13	IX-RESULTATS EXTRAORDINAIRE		0.00	0.00
T14	X-RESULTAT NET DE L'EXERCICE		4 697 503.14	15 704 325.57

LA REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE
Ministère de l'Enseignement Supérieur et de la Recherche Scientifique

Université de Blida 2
Faculté de Sciences Economiques et de gestions

الملحق رقم 19

Le 17 Janvier 2017

A Monsieur le Directeur du Centre national du registre du commerce

Objet : Demande de la documentation

N°: 37/DFSECG/2017

Nous avons l'honneur de solliciter votre haute bienveillance de bien vouloir mettre à la disposition de notre étudiant doctorant nommé ci-dessous, les différents états financiers qui seront exploités uniquement dans la recherche scientifique relative au sujet de la thèse doctorale, et ce, dans le cadre de la formation des étudiants du cycle doctorat.

Mr. **CHEROUATI Kheireddine**
Inscrit en : **6ème année Doctorat**
Spécialité : **Comptabilité et Audit**
Titre de la thèse doctorale : **L'influence de l'implantation des cabinets d'audit internationaux sur la profession comptable en Algérie**

Veuillez croire, Monsieur le Directeur, à l'assurance de notre parfaite considération.

فرع السجل التجاري لولاية البليدة
إستلم بتاريخ:.....

01 فيفري 2017
المركز الوطني للسجل التجاري
مكتب التنظيم العام
أعلم بالاستيلام

Mr. Le doyen de la faculté

02 MARS 2017

Faculté des Sciences Economiques et de gestions, Université de Blida 2

الملحق رقم 20

République Algérienne Démocratique et Populaire
Ministère du Commerce
Centre National du Registre du Commerce

ROUTE NATIONALE 24 LIDO MOHAMADIA BP 18 BORDJ EL KIFFAN ALGER
Tel (023).80.43.14 Fax (023) 80.43.05 BNA PINS MARITIMES Compte 001006240200004008/37 C.F. 096216299194112-01

DIRECTION DES PUBLICITES LEGALES
SOUS DIRECTION DE LA PUBLICATION
BUREAU BOAL LANGUE ARABE

ALGER le 02/03/2017

Quittance N° : 1768000290

Bénéficiaire
CHEROUATI KHEIREDDINE
Adresse : bLIDA

Désignation	Unité	P.U.	Nombre	Montant
Recherche D'Antériorité	EXEMPLAIRE	800	2	1 600,0(
Copie De Document	EXEMPLAIRE	400	4	1 600,0(
Le montant total				**3 200,0(**

Arrêtée la présente quitance à : **Trois mille deux cents Dinars Algériens**

Mode de paiement : Espèce

Caissier
(Visa et cachet)

Responsable de la Structure
(Cachet et signature)

Résumé :

La présente thèse à pour but d'étudier l'influence de l'implantation des cabinets d'audit internationaux sur la profession comptable en Algérie.

L'attractivité du marché d'audit en Algérie réside particulièrement dans la promulgation d'une réglementation comptable qui correspond aux normes internationales ainsi que les efforts déployés auprès des autorités publiques afin de réformer la profession comptable. La présence des sociétés multinationales en Algérie a également encouragé l'accès des cabinets étrangers dans ce pays. La politique d'investissement des Big et des autres cabinets d'audit internationaux était caractérisée essentiellement par l'association de ces derniers avec des cabinets d'audit locaux et/ou avec des experts comptables locaux, ce qui a permis à ces derniers d'avoir une grande opportunité en matière d'ouverture sur le marché international d'audit, ceci les à aider a développé leurs compétences (Experts locaux) ainsi que leurs méthodes et outils de travail, ce qui a contribué à l'amélioration de leurs prestations de services fournies (audit, comptabilité, consulting et accompagnement).

Mots clés : Les cabinets d'audit internationaux, Les Big, la profession comptable, les cabinets d'audit locaux.