



مستقبل مهنة المحاسبة في الجزائر في ظل مسعى الانضمام إلى

المنظمة العالمية للتجارة (WTO)

- إشارة خاصة إلى الاتفاقية العامة للتجارة في الخدمات (GATS) -

سوالم صلاح الدين

كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير جامعة سوق اهراس - الجزائر

salahsoualem@yahoo.fr

ملخص-

تهدف هذه الدراسة إلى استنهاض التفكير وإثارة النقاش حول الرؤية المستقبلية لمهنة المحاسبة في الجزائر في ظل مسعى الانضمام إلى المنظمة العالمية للتجارة (WTO). فحاولت الدراسة تلمس مختلف الآثار والانعكاسات المحتملة التي يمكن أن يتركها هذا الانضمام على مستقبل تنظيم وممارسة مهنة المحاسبة في الجزائر. وذلك من خلال تناول أهم المبادئ التي تلتزم بها الدول الأعضاء عند اكتسابها عضوية هذه المنظمة، مع التركيز على بيان أثر كل مبدأ من هذه المبادئ على مهنة المحاسبة ومزاويلها في الجزائر.

الكلمات المفتاح -

المنظمة العالمية للتجارة، الاتفاقية العامة للتجارة في الخدمات، مهنة المحاسبة.

**The future of the Accounting Profession in Algeria in a Bid to
Join the World Trade Organization (WTO)
- Special reference to the General Agreement on Trade in
Services (GATS)-**

Abstract-

This study aims to awaken thinking and stir debate around the future vision of the accounting profession in Algeria in endeavor to affiliate to World Trade Organization (WTO). So the study tries to touch the potential effects and the potential repercussions that could leave to join the future of this organization and the reflections that may result from this affiliation on the future and the practice of the accounting profession in Algeria. The study also takes in to consideration the main principles that state Member adhere to when they gain Membership in this organization, with shedding light on the effect of each principles of the accounting profession and its practitioners in Algeria.

Keywords –

World Trade Organization, the General Agreement on Trade in Services, the accounting profession

مقدمة-

اعتباراً من عام 1995 أصبحت المنظمة العالمية للتجارة الهيئة المشرفة على النظام التجاري العالمي الجديد والإطار المؤسس الذي يشرف على تنفيذ وإدارة اتفاقية جولة الأوروغواي، وكذا توفير برنامج لمفاوضات تجارية متعددة الأطراف ومراجعة السياسات التجارية للدول الأعضاء بصفة دورية. ولا ريب أن تحرير التجارة (السلع والخدمات) من خلال تخفيف وإزالة الحواجز التعريفية وغير التعريفية سوف يسفر عن تعرض العديد من القطاعات الاقتصادية الوطنية لقدرة من المنافسة العالمية. في الوقت نفسه لا بد من الاعتراف بأهمية التجارة الدولية للخدمات وأهمية الدعوة لتحريرها والترتيبات الدولية التي تحكم تجارة الخدمات، إلا أنه

في الوقت نفسه تنطوي عملية تحرير تجارة الخدمات في الاقتصاديات النامية على مخاطر متعددة ولها تأثيرات سلبية على قطاعات حيوية على المجتمع. وتعد مهنة المحاسبة أحد أهم المهن الخدمية المعنية بالتحرير التدريجي في ظل الاتفاقية العامة للتجارة في الخدمات (GATS) بالنسبة للدول الأعضاء؛ حيث تختلف انعكاسات الانضمام إلى المنظمة العالمية للتجارة في مجال هذه المهنة من دولة إلى أخرى حسب الظروف والإمكانات التي تحوز عليها كل دولة في هذا المجال، وعليه ستكون هذه الانعكاسات مرتبطة بالعديد من العوامل التنظيمية والتأهيلية ودور المنظمات المهنية في أداء المهام المنوطة بها... إلخ، وتعتبر الجزائر من الدول التي قامت بإصلاح وتنظيم مهنة المحاسبة، وذلك من خلال إصدارها لمجموعة من النصوص القانونية والتي سعت من خلالها إلى إعادة تنظيم المهنة المحاسبية وكذا تحديث الإطار العام للمجلس الوطني للمحاسبة.

مشكلة البحث:

في ظل مسعى الجزائر الانضمام إلى المنظمة العالمية للتجارة و نتيجة لتأثير اتفاقية تحرير تجارة الخدمات التي جاءت بها هذه المنظمة على ممارسة المهنة المحاسبية وبالتبعية ممتهنيها، وما ينجر عنها من تحديات قد تتعرض لها مكاتب المحاسبة والمراجعة في الجزائر، نتيجة لتحرير التجارة في الخدمات وتواجد مكاتب محاسبة ومراجعة أجنبية في الجزائر فإن التساؤل الرئيس لهذا البحث يتمحور حول: كيف يؤثر انضمام الجزائر المرتقب إلى المنظمة العالمية للتجارة على مهنة المحاسبة ومزاويلها من خلال الاتفاقية العامة لتجارة الخدمات ؟

فرضيات البحث:

لقد تم بناء فرضيات الدراسة اعتماداً على مشكلة الدراسة وعناصرها المختلفة حيث أن فرضيات الدراسة تعد إجابات آنية للظاهرة المدروسة، وحلواً متوقعة للمشكلة موضوع الدراسة، حيث ينطلق هذا البحث من الفرضيتين التاليتين:

1. أن انضمام الجزائر إلى المنظمة العالمية للتجارة في ظل اتفاقية تجارة الخدمات، سيخلق جملة من التحديات والآثار غير المرغوب فيها.

2. أن القائمين على المهنة في الجزائر مجبرون على البدء في تلمس آثار هذا الانضمام ووضع هذا التحدي ضمن إستراتيجياتهم لمواكبة متطلباتها.
أهداف البحث:

الغرض من تناولنا لهذا الموضوع ينصب حول محاولة تحقيق الأهداف الآتية:

1. التعرف على الفلسفة والأحكام العامة للمنظمة العالمية للتجارة باعتبارها الهيئة المشرفة على النظام التجاري العالمي الجديد؛ وكذا الأحكام والضوابط العامة التي تسيّر عليها تجارة الخدمات في ظل الاتفاقية العامة للتجارة في الخدمات - GATS .

2. الوقوف على واقع مهنة المحاسبة في الجزائر.

3. معرفة المشاكل والمعوقات التي تواجه مهنة المحاسبة في الجزائر.

4. تلمس مختلف الآثار والانعكاسات المحتملة التي يمكن أن يتركها هذا

الانضمام على مستقبل تنظيم وممارسة مهنة المحاسبة في الجزائر.

5. يعتقد الباحث أن نتائج هذا البحث ستساهم بشكل مباشر في تلافي

الآثار غير المرغوب بها من جراء هذا الانضمام.

منهج البحث وأدواته:

انطلاقاً من طبيعة الدراسة وللإجابة على الإشكالية المطروحة سلفاً، واختبار مدى صحة الفرضيات المقدمة، فقد استعان الباحث بالمنهج الوصفي، كما استخدم الباحث أسلوب البحث المكتبي القائم على مسح وتحليل النتائج العلمي المنشور (ورقياً، إلكترونياً)، وتضمن ذلك: الكتب، الدوريات، الدراسات، البحوث العلمية، قواعد المعلومات والمواقع الإلكترونية ذات العلاقة بموضوع الدراسة.

هيكل الدراسة

للإجابة على الإشكالية المطروحة وللوصول إلى أهداف الموضوع، تم تقسيم البحث إلى خمسة محاور رئيسية:

- المحور الأول: الجات وأحكام المنظمة العالمية للتجارة.

- المحور الثاني: الإطار العام للاتفاقية العامة للتجارة في الخدمات "GATS".

- المحور الثالث: مهنة المحاسبة وطبيعة التحديات المعاصرة.

- المحور الرابع: واقع تنظيم وممارسة مهنة المحاسبة في الجزائر.

- المحور الخامس: انعكاسات تحرير التجارة في الخدمات على تنظيم

وممارسة مهنة المحاسبة في الجزائر.

أولاً- الجات وأحكام المنظمة العالمية للتجارة

اتجهت العديد من الدول إلى صياغة اتفاقية عامة للتعريفات الجمركية والتجارة GATT في عام 1947، تسعى من خلالها إلى تحقيق أهداف معينة بين الدول الأعضاء باعتبارها اتفاقية متعددة الأطراف تتضمن مزايا والتزامات تبادلية، وتتمثل أهم الأهداف في إدراك الأطراف المتعاقدة بأن علاقاتها في المجالين التجاري والاقتصادي يجب أن تستهدف رفع مستوى المعيشة وضمان التشغيل الكامل والنمو الكبير والمتزايد في حجم الدخل الحقيقي والطلب الفعال وتنمية الاستخدام الكامل لموارد العالم والتوسع في الإنتاج والعمل على تحقيق معدلات كافية لاقتصاديات الأطراف المتعاقدة⁽¹⁾.

ويمكن التوصل إلى تحقيق هذه الغايات عن طريق خمسة مبادئ رئيسية⁽²⁾:

1- الدولة الأولى بالرعاية: ويشير هذا المبدأ إلى ضرورة عدم التمييز في المعاملات التجارية الدولية ومقتضى ذلك أن أي مزايا تجارية تمنحها إحدى دول الأطراف إلى أي دولة أخرى يجب أن تنسحب تلقائياً وبدون شروط إلى كل الدول الأطراف المتعاقدة في الاتفاقية؛

2- الالتزامات والتخفيضات الجمركية المتبادلة: أي الالتزام بعدم اللجوء إلى القيود الكمية أو نظام الحصص أو أي وسائل أخرى من شأنها إعاقة حركة التجارة الدولية؛

3- المعاملة الوطنية: أي عدم التمييز بين المنتجات المستوردة والمحلية، أي عدم إعطاء المنتجات المحلية أية ميزة تفضيلية على المنتجات المستوردة؛

4- الشفافية: يعتبر هذا المبدأ أحد المتطلبات المهمة لنجاح أي نظام تجاري متعدد الأطراف حيث يحقق للنظام قدرا كبيرا من الاستقرار والقابلية للتنبؤ بالتزامات المحددة في جداول التخفيضات الجمركية؛

5- المعاملة التفاضلية للدول النامية: تم إدخاله سنة 1966 بعد تعديل أحكام الجات في جولة كيندي، ويعني ضرورة مراعاة وضع الدول النامية ورغبتها في تحقيق معدلات نمو مرتفعة ورفع مستوى المعيشة بها.

ولقد بلغت الجولات التي نفذها النظام التجاري متعدد الأطراف في إطار اتفاقية الجات ثماني جولات منذ 1947 حتى عام 1993 وذلك ما يوضحه الجدول التالي:

جدول رقم (01)

جولات الجات والدول المشاركة

الدول المشاركة	الموضوعات المغطاة	التاريخ	الجولة
23	التعريفات الجمركية	1947	جنيف
13	التعريفات الجمركية	1949	آنسي
38	التعريفات الجمركية	1951	توركواي
26	التعريفات الجمركية	1956	جنيف
26	التعريفات الجمركية	1960 - 1961	ديلون
62	التعريفات الجمركية والإجراءات المضادة للإغراق	1964 - 1967	كيندي
102	التعريفات الجمركية والقيود غير التعريفية	1973 - 1979	طوكيو
123	التعريفات الجمركية والقيود غير التعريفية والخدمات وحقوق الملكية الفكرية وتسوية النزاع والإجراءات الاستثمارية المتصلة بالتجارة والزراعة والمنسوجات وإنشاء منظمة التجارة العالمية.	1986 - 1993	أورغواي

Source : Michel RAINELLY, L'Organisation Mondiale du Commerce, 6 ème édition, Ed.la découverte, paris, 2002, P51.

وتعتبر جولة الأوروغواي من أهم جولات الجات على الإطلاق، فقد بدأت بمبادرة من الولايات المتحدة وذلك بعقد اجتماع على المستوى الوزاري للأطراف المتعاقدة فيها سبتمبر 1986 في مدينة "Punta Deleste" بالأوروغواي وتم التوقيع على الصيغة النهائية في 15 أبريل 1994 في مراكش من قبل 117 دولة.

لقد استغرقت هذه الجولة سبع سنوات تمخضت عنها ولادة اتفاقية الجات الجديدة التي تبشر بمولد النظام التجاري العالمي الجديد، ورغم النجاح الذي حققته الجات من خلال توفيرها في البداية آلية مناسبة في عملية تحرير التجارة لكن مع مضي الوقت أصبح واضحاً لأعضائها أن عملية تخفيض التعريفات لا يكفي لتحرير التجارة بعد زيادة أهمية الاختراعات والتطورات التكنولوجية والمعلوماتية في عملية التجارة والتي أصبحت الجات قاصرة على التعامل معها⁽³⁾.

ولذلك استهدفت الجولة في الأوروغواي إدخال مفاهيم جديدة في التجارة تتعلق بالخدمات، الاستثمار حقوق الملكية الفكرية ووضع القواعد والآليات للتعامل في مجال تسوية النزاعات التي تنشأ بين الدول الأعضاء في منظمة التجارة العالمية، ولحماية الإنتاج الوطني من خطر زيادة المستوردات وعمليات الإغراق ومعالجة مشاكل ميزان المدفوعات، منحت المنظمة لأعضائها آليات واستثناءات للتعامل مع هذه الأخطار، فكانت هذه الأخيرة بمثابة الوريث للجات، التي احتوت في الأولى، فأصبحت المنظمة العالمية للتجارة تملك قوى إضافية، تؤهلها لأن تؤدي بفاعلية أكبر مما كانت تفعله سابقتها⁽⁴⁾.

إن مفاوضات جولة الأوروغواي قد ركزت على أربع محاور رئيسية⁽⁵⁾:

❖ **تحسين فرص الوصول إلى الأسواق؛** والذي يعني التفاوض بشأن تسهيل عمليات التبادل التجاري بين الأعضاء فيما يتعلق ببعض السلع والمنسوجات وتحرير تجارة الملابس والمنسوجات وبالفعل استطاعت الجولة تخفيض التعريفات بأكثر من الثلث؛

❖ **توسيع نطاق الجات؛** إذ تطرقت المنظمة إلى موضوعات جديدة تتعلق بالتجارة الدولية من أبرزها :

- 1- تجارة الخدمات: اعتبر هذا الجانب السمة المميزة لجولة الأوروغواي حيث لأول مرة تدخل الخدمات إلى جانب السلع في عملية التحرير ولهذا أضيفت اتفاقية جديدة هي الاتفاقية العامة للتجارة في الخدمات (GATS)؛
 - 2- إجراءات الاستثمار المتعلقة بالتجارة: والتي تضمنت مبدئين هما : مبدأ المعاملة الوطنية، مبدأ الشفافية؛
 - 3- حقوق الملكية الفكرية: والتي شملت قواعد جديدة لحماية هذه الحقوق ضمن منظمة التجارة العالمية والتي تشمل براءات الاختراع، مختلف العلامات التجارية، النماذج الطبائية، الدوائر المتكاملة، حقوق النشر والتأليف والحقوق المتعلقة بها، التصاميم الصناعية وحماية المعلومات السرية.
- ❖ **تعزيز آليات الجات:** سعت الأطراف المتعاقدة في جولة الأوروغواي إلى تحديث بعض القواعد المتعلقة بمكافحة الإغراق والرقابة والاتفاق حول قواعد المنشأ للسلع والدعم والإجراءات المضادة، والفحص قبل الشحن والتقييم الجمركي وإجازات الاستيراد والعوائق الفنية للتجارة ووضع المعايير الخاصة بحماية البيئة والأمن الداخلي بين الدول الأعضاء؛
- ❖ **الأوجه المؤسسية والقانونية:** وهو المحور الأكثر أهمية والذي يتمثل في إنشاء منظمة التجارة العالمية WTO التي يمكن عده علامة مميزة للتعامل مع ظاهرة العولمة، وذلك للأسباب التالية⁽⁶⁾:
- إن منظمة التجارة العالمية هي مؤسسة تملك الصلاحيات والقدرة على إدارة جوانب متعددة من الاقتصاد العالمي، حيث عهد إليها العمل على ضبط ومراقبة التجارة الدولية وضمان توفير شروط المنافسة وعدم التمييز.
 - إن هذه الهيئة لديها العديد من الآليات المناسبة للتعامل مع عولمة الاقتصاد والتي يترتب عليها التخلي عن جزء من السيادة الوطنية لصالح التكامل الاقتصادي العالمي.
 - لها السلطة على إدارة التجارة الدولية بأشكالها المختلفة بين الدول الأعضاء في المنظومة العالمية ضمن قواعد معروفة تهدف إلى حماية حقوق الجميع.

وتأسيساً على ما سبق ذكره فإن الناتج الطبيعي لتقارب العالم، تلاشي الحدود وتضاؤل المسافات هو عوامة النظام الاقتصادي والانتقال من المحلية إلى العالمية، وتكاملت حلقات النظام الاقتصادي العالمي بظهور الكيان الدولي الثالث، وهو منظمة التجارة العالمية في 01- 01- 1995.

ثانياً: الإطار العام للاتفاقية العامة للتجارة في الخدمات - GATS -

لقد اعتبرت الاتفاقية العامة للتجارة في الخدمات (GATS) من النتائج المميزة لجولة الأورغواي، بعدما كان في السابق إطار تطبيق القواعد التجارة الدولية المتعددة الأطراف مقصوراً على التجارة في السلع، تخفيضات تعريفية، وإلغاء مختلف القيود أمام التبادل التجاري الدولي⁽⁷⁾.

هذا و خلال المفاوضات تبين للمفاوضين أن عملية تحرير الخدمات مختلفة تماماً عن عملية تحرير تجارة السلع، لأنه في تجارة الخدمات لا توجد مشكلة عبور حدود و تعريفات جمركية و إنما تأخذ القيود في تجارة الخدمات شكل القوانين، القرارات و الإجراءات الإدارية التي تضعها كل دولة، لهذا عملت اتفاقية الخدمات على إلغائها أو تخفيضها، للتوصل في نهاية المطاف إلى التبادل التجاري الحر للخدمات و ذلك في اتفاقية تتألف من 29 مادة موزعة على ستة أجزاء و ثمانية ملاحق. كما تشتمل اتفاقية تجارة الخدمات على (155) قطاعاً فرعياً ضمن (12) قطاعاً رئيسياً كالتالي⁽⁸⁾:

1. خدمات الأعمال و من ضمنها الخدمات المهنية والعقارية وخدمات التأجير؛
2. خدمات الاتصالات و من ضمنها الاتصالات الهاتفية والسمعية والبصرية؛
3. خدمات التشييد والخدمات الهندسية المتصلة بها؛
4. خدمات التوزيع و من ضمنها خدمات البيع بالوكالة و تجارة الجملة والتجزئة؛
5. الخدمات التعليمية و من ضمنها التعليم بكافة مراحل و تعليم الكبار.
6. الخدمات البيئية و من ضمنها خدمات الصرف الصحي؛

7. الخدمات المالية ومن ضمنها التأمين والخدمات المصرفية والاستشارات المالية؛

8. الخدمات المتصلة بالصحة والخدمات الاجتماعية؛

9. خدمات السياحة والخدمات المتصلة بالسفر؛

10. الخدمات الترفيهية والثقافية والرياضية؛

11. خدمات النقل ومن ضمنها النقل البري والبحري والجوي والفضائي؛

12. خدمات أخرى غير واردة في أي قطاع.

كما تضمنت الاتفاقية التعريف بالتجارة في الخدمات التي تعتبر توريد الخدمة من بلد إلى آخر وذلك بالاستناد إلى نمط تأدية الخدمة⁽⁹⁾:

1- انتقال الخدمة ذاتها من دولة المورد إلى دولة المستفيد (حالة خدمات البنوك، الشركات التأمين والمكاتب الهندسية).

2- انتقال مستهلك الخدمة من بلده إلى بلد تقديم الخدمة (حالة خدمات السياحة والفندقة).

3- انتقال المشروع التجاري المؤدي للخدمة إلى البلد المستفيد (حالة إنشاء شركات أو فروع لها).

4- انتقال مواطني دولة ما لأداء الخدمة في دولة أخرى (حالة الخبراء والمستشارين الأجانب).

كما يحدد هذا الجزء من الاتفاق الخدمات المشمولة، وهي أية خدمة في أي قطاع، عدا الخدمات التي تقدم على أساس غير تجاري وبدون منافسة مع أحد وذلك في إطار أداء الحكومة لوظائفها الأساسية (حالة البنوك المركزية).

أما الأحكام والضوابط العامة التي تسير عليها تجارة الخدمات وأهمها: الالتزام بمبدأ الدولة الأولى بالرعاية، التحرير التدريجي، التغطية والشمولية، الاعتراف، قيود حماية ميزان المدفوعات والشفافية حيث تتعهد كل دولة بنشر كل القوانين، القرارات والإجراءات الوطنية ذات الصلة بتنفيذ هذا الاتفاق أو إتاحة هذه المعلومات بأية طريقة أخرى إذا تعذر نشرها، مع إنشاء مكتب أو أكثر لنشر المعلومات حول الخدمات. كما تجيز الاتفاقية لأي عضو أن يطلب من مجلس التجارة في الخدمات منحه استثناءاً من تطبيق هذه المبادئ وفق شروط

معينة، حيث يقوم مجلس التجارة و الخدمات بمراجعة هذه الاستثناءات كل خمس سنوات للنظر فيما إذا كانت الظروف التي دعت إلى الاستثناء لا تزال قائمة، و في جميع الأحوال لا يجوز أن تتجاوز مدة الاستثناءات 10 سنوات. في انتظار أن تبدأ جولة مفاوضات جديدة حول المزيد من الاستثناءات لتحرير التجارة في الخدمات⁽¹⁰⁾.

أما الجزء الثالث من الاتفاقية فيتضمن الالتزامات المحددة (تعهدات الأعضاء)، ولكنها لم تحدد ما المقصود من الالتزامات المحددة، ولكن يتبين من نصوص الاتفاقية أنها ترتبط بما يعلنه العضو في جداول خاصة به تحدد القطاعات التي يلتزم بتحريرها والحدود والأوضاع والاشتراطات المتفق عليها المدرجة في جداول التنازل الخاصة به وحدود هذا التحرير، فهذه الالتزامات تتوقف على إرادة العضو والتي يعلنها في جداوله وفي قلب هذه الالتزامات مبدئين أساسيين وهما: مبدأ النفاذ إلى الأسواق؛ ومبدأ المعاملة الوطنية⁽¹¹⁾.

وبالإضافة إلى المفاوضات بشأن الالتزامات المحددة، هناك بعض الموضوعات التي لم تستكمل أثناء جولة أوروغواي واتفق الأعضاء على التفاوض بشأنها فيما بعد، وهي قواعد اتفاق الخدمات (آلية الوقاية الطارئة والدعم والمشتريات الحكومية)⁽¹²⁾.

كما تنص الاتفاقية على ضرورة التشاور بين الأعضاء في كل القضايا التي تتعلق بتنفيذ أحكام الاتفاقية، و يقوم مجلس التجارة و الخدمات و جهاز تسوية المنازعات بكل ما يلزم في سبيل التوصل إلى اتفاق حول القضايا سبب الخلاف بين الأعضاء، كما تعمل سكرتارية منظمة التجارة العالمية على توفير المساعدات الفنية التي يقرها مجلس التجارة في الخدمات للدول النامية - المتخلفة- لتسهيل إجراءات تطبيق هذه الاتفاقية. كما أجازت الاتفاقية لأي عضو أن يرفض منح مزايا هذا الاتفاق إلى أي بلد أو مورد يتمتع بجنسية بلد غير عضو أو من بلد يرفض اتفاقية المنظمة العالمية للتجارة⁽¹³⁾.

كما تتضمن الاتفاقية 4 ملاحق من قطاعات الخدمات والتي يمكن تلخيصها فيما يلي: ملحق الخدمات المالية؛ ملحق خدمات النقل الجوي؛ ملحق خدمات الاتصالات وملحق انتقال العمالة الذي يسري هذا الملحق على

الأشخاص الطبيعيين، وهم الأشخاص الذين ينتقلون من دولة إلى أخرى بصفة مؤقتة بهدف توريد خدمات، في حين يخرج من نطاقه المسائل المتعلقة بالجنسية والبحث عن العمل، وإقامة أو عمل الأشخاص بصفة دائمة في دولة أخرى⁽¹⁴⁾.

إن أهم ما أسفر عن تبلور النظام العالمي للتجارة الدولية اتفاقية خاصة حول تحرير تجارة الخدمات في الدورة الأخيرة لتحرير التجارة (جولة أورجواي) 1994، تحت عنوان الاتفاقية العامة للتجارة في الخدمات، حيث تعتبر هذه الأخيرة الخطوة الأولى نحو إدخال الخدمات في النظام التجاري الدولي، وهذه الاتفاقية لا تهدف فقط إلى توسيع نطاق التجارة متعددة الأطراف فيما يتعلق بالخدمات، أو اكتمال النظام التجاري الدولي، ولكنها تعكس أيضا الأهمية الاقتصادية للتجارة في الخدمات في المجال الدولي، وتعالج وتنظم في الواقع سياسات الاستثمار الأجنبي المباشر، والنظم الرقابية الداخلية والتي تعرقل وتعوق تطور وانتقال الخدمات في مختلف الأسواق.

ثالثا: مهنة المحاسبة وطبيعة التحديات المعاصرة

لقد رافقت المحاسبة المسيرة الإنسانية في تطورها وارتقاؤها وكانت تستجيب دائما للبيئة وعواملها التي تتواجد فيها فتأثر بها وتؤثر فيها وكانت تنتقل بين فترة وأخرى من بيئة أو حضارة إلى بيئة/حضارة أخرى بواسطة العديد من الأسباب والعوامل والوسائل والأهداف وهكذا تواصلت المحاسبة إلى الوقت الحاضر بصورتها الحالية وستستمر مستقبلا في هذا المنحى من التواصل مع الإنسان وبيئته المتغيرة والمتجددة، وخلال هذه المسيرة الطويلة يمكن حصر مراحل تطور الفكر المحاسبي في اتجاه تكوين نظرية عامة للمحاسبة إلى ثلاث مراحل نوجزها في ما يلي:

❖ **المرحلة الأولى:** ما قبل ظهور القيد المزدوج حتى عام 1494 حسب المعلومات التي توصل لها الباحثون في تاريخ المحاسبة أن أكثر الأنظمة المحاسبية القديمة تطورا بعد النظام الذي خلفه المصريون القدماء، كان النظام المحاسبي الذي استخدمه اليونانيون في أثينا، وإلى هذا النظام ينسب أول حسابات المدفوعات الحكومية عن الفترة الممتدة من عام (415 - 418) ق.م.

وخلال هذه الحقبة التاريخية وتحديدًا في عهد الإمبراطوريتين اليونانية والرومانية، خطت المحاسبة خطوة واسعة بفضل عاملين⁽¹⁵⁾:

العامل الأول: البدء باستخدام وحدة النقد وسيلة لعملية التبادل التجاري بدءًا من القرن السادس قبل الميلاد، مما وفر ركنا هاما من أركان نظام القيد المحاسبي؛

العامل الثاني: وتمثل في ظهور الأنظمة العددية المتطورة نسبيًا، والتي بدأت بالنظام العددي اليوناني، ثم النظام العددي الروماني بعد ذلك، وأخيرًا بالنظام العددي الهندي- العربي.

وتميزت الفترة من 600 بعد الميلاد بظهور الحضارة الإسلامية وإمبراطوريتها المترامية الأطراف واكتشاف الأرقام العربية، بالإضافة إلى الإيرادات والنفقات الهائلة للدولة الإسلامية ووجوب صرفها بموجب الشريعة الإسلامية فظهرت الحاجة إلى الدواوين (ديوان بيت المال وغيره)، وقد استخدم التسجيل بهدف الرقابة على الأموال. كما استخدمت الميزانية بهدف تحقيق تخصيص مالي لمختلف نشاطات الدولة. وقد تم الاستعانة في هذه الآونة بسجلات الإيرادات والمصروفات كتسجيل مبسط للعمليات من جانب واحد باستخدام القيد المفرد⁽¹⁶⁾.

ثم أسهمت الحروب الصليبية (1096- 1291) في نقل حضارة الشرق العربي الإسلامي إلى الغرب في جانبها المادي وغير المادي كما أسهمت التجارة البحرية مع الشرق في ذلك، مما ساهم في ظهور النظم السياسية والتجارية والطباعة والبنوك في أوروبا حتى نهاية القرن الخامس عشر.

❖ **المرحلة الثانية:** من (1495- 1970) تميزت هذه المرحلة بظهور القيد المزدوج على يد الإيطالي لوقا باسولو -Louca Paciolo- سنة 1494، حيث يمثل ابتكار القيد المزدوج انقلابًا حاسمًا في عالم المحاسبة وبداية إمساك الدفاتر المحاسبية على أساس منتظم مع استمرار القواعد المحاسبية السابقة على ظهور القيد المزدوج.

ومع بداية النصف الثاني من القرن الثامن عشر بظهور الثورة الصناعية في أوروبا، و ظهور المنشآت الكبيرة و انتشار السكك الحديدية و ظهور ضرائب

الدخل في صورة تشرىعات منتظمة، و كذا ظهور الشخصية المعنوية للمؤسسة وانفصال الملكية عن الإدارة، فبدأ واضحا التحول من إمساك دفاتر إلى المحاسبة مما أدى إلى تغير النظرة إلى طبيعة معادلة الميزانية و الأصول و الالتزامات. مما أحدث تطورا كبيرا في إجراءات العمل المحاسبي و بداية ظهور اصطلاح المبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

ومع بدايات القرن العشرين ظهرت تطورات سريعة ومتلاحقة ساهمت في محاولة وضع إطار للنظرية المحاسبية لتقوم بترشيد إجراءات العمل المحاسبي، وقد أبرز التطور الصناعي في أوروبا وأمريكا إلى مزيد من التطور في أساليب القياس المحاسبي خصوصا في مجال التحليل التكاليفي مما أظهر الحاجة إلى محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية وإلى نظام مصرفي كبير وبورصات لجذب رؤوس الأموال وانعكس ذلك على المحاسبة لتزويد المعلومات إلى أعداد كبيرة من المستفيدين منها⁽¹⁷⁾.

وفي نهاية الخمسينات من القرن الماضي دخلت علاقة المحاسبة بالأساليب الرياضية والإحصائية مرحلة النمو والازدهار وذلك لسببين: أولهما: شروع بعض المشروعات الاقتصادية، باستخدام بحوث العمليات في أنظمتها المحاسبية، خصوصا بعد تزايد استخدام الحاسبات الالكترونية. وثانيها: انفتاح المحاسبة على كل من النظرية الحديثة للقياس والنظرية الحديثة للمعلومات وقد تركت هاتان النظريتان آثار جوهرية على وظيفة المحاسبة وذلك بتحويلها من مجرد نظام لمسك الدفاتر، إلى نظام للمعلومات الاقتصادية.

كما تميزت نهاية هذه المرحلة بظهور المنظمات المهنية والأقسام العلمية المهتمة بأمر المهنة مع ظهور كثير من الدراسات حول نظرية المحاسبة و أخرى حول مشكلة انخفاض القوة الشرائية لوحدة النقد⁽¹⁸⁾.

❖ المرحلة الثالثة: من (1971 حتى الآن) شهدت هذه الحقبة تغيرات كبيرة على المستويين العالمي والإقليمي لمست مختلف جوانب المحاسبة، وأحدثت تغيرات جذرية سواء من ناحية إطارها الفكري أو أسلوب ممارسة

العمل المحاسبي والاستفادة من مخرجاتها أو الفهم السليم لطبيعة المحاسبة ودراساتها أو إجراء بحوثها.

وأهم ما يميز هذه المرحلة الاهتمام المتزايد من قبل العديد من الهيئات والمنظمات المحاسبية المهتمة بعملية تحقيق أكبر قدر ممكن من التجانس والتوافق في الطرق والأساليب والإجراءات المحاسبية بين مختلف الدول محاولة الوصول إلى لغة محاسبية مشتركة، لتستوعب مختلف المتغيرات والتحديات الجديدة في ظل العولمة والتطورات الاقتصادية العالمية الحديثة وفي ضوء عصر تكنولوجيا المعلومات والاتصالات وطبقاً لتوجه المؤسسات للاندماج والاتجاه إلى الخصوصية وزيادة اتساع أسواق المال وتخطي المعاملات المجالين المحلي والإقليمي إلى مجال أرحب عبر الحدود لتتعاظم أهمية المحاسبة ومعلومات التقارير المالية في مجال اتخاذ القرارات على المستوى الدولي.

مما سبق يمكن القول أن المحاسبة رافقت نشوء الحضارة البشرية وتطورها، وكانت على الدوام تلبى متطلبات هذا التطور وعلى جميع الأصعدة، غير أن التطورات التي شاهدها العقود الثلاثة المنصرمة كانت حاسمة في الإطار العلمي لنظرية المحاسبة، خاصة مع ميل الكثير من الدول إلى تبني توصيات ومعايير المحاسبة الدولية الصادرة عن المنظمة الدولية (IASB)، إلى جانب ذلك فإن العديد من المواضيع المحاسبية المهمة والتي تحظى باهتمام المحاسبين تأتي حالياً من خلال الأبعاد الدولية للمحاسبة، الأمر الذي أدى إلى ظهور نظام محاسبي من نوع جديد يطلق عليه المحاسبة الدولية.

رابعا- واقع تنظيم وممارسة مهنة المحاسبة في الجزائر

تعتبر المحاسبة مهنة منظمة ومنتظمة تختص بتسجيل و تبويب و تلخيص الأحداث الاقتصادية المرتبطة بالمؤسسة بكيفية تسمح من استخدام مخرجاتها في مناحي التسيير الداخلي للمؤسسة من جهة ومن جهة أخرى في بناء مواقف وقرارات مختلفة من جهات ذات مصلحة في المؤسسة⁽¹⁹⁾.

كما تعد المحاسبة من المهن الاجتماعية وثيقة الصلة بالاقتصاد والتنمية الاقتصادية، وغالباً ما تتطور مهنة المحاسبة بما يتناسب و درجة التطور الاقتصادي للبلد. من ناحية أخرى تعتبر المحاسبة من الأدوات التي

تعتمد عليها التنمية الاقتصادية، و ذلك لما لها من دور في توفير المعلومات الملائمة لاتخاذ القرارات الاقتصادية، سواء أكان ذلك على المستوى الجزئي أم على المستوى الكلي⁽²⁰⁾.

أما عن الممارسة المهنية في الجزائر فقد عرفت تطورا حقيقيا بصدور القانون رقم 91- 08 بتاريخ 27 أفريل 1991، الذي أحدث تغييرا ملموسا على المهنة وأدرج مهنة محافظ الحسابات إلى جانب المهن الأخرى. فقام هذا القانون بتحديد شروط ممارسة المهنة ومسؤولياتها، بالإضافة إلى قواعد التعامل مع الزبائن. وقد ألحق بالمرسوم التنفيذي رقم 136 96- المؤرخ في 15 أفريل 1996، المتعلق بقانون السيرة الخاصة بمهنة الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الذي يضبط مهام الممارسين وسيرتهم وأخلاقهم⁽²¹⁾.

وبذلك فقد تم الفصل الصريح بين مهمة التوحيد المحاسبي التي بقيت من صلاحيات الإدارة الوصية (ممثلة في وزارة المالية)، من خلال مجلس الوطني للمحاسبة ومهمة تسيير شؤون المهنة التي أوكلت للمنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين. وفي ظل الإصلاحات المحاسبية التي قامت بها الجزائر مؤخرا، وذلك في إطار تحديث نظامها المحاسبي، فلم يقتصر هذا الإصلاح على تبني النظام المحاسبي المالي (SCF) فحسب، وإنما تعداه إلى إصلاح وتنظيم مهنة المحاسبة في الجزائر وذلك من خلال إصدار مجموعة من النصوص القانونية، بعد ما عرفته المهنة من اختلالات وانتكاسات عديدة منذ فترة طويلة، والتي يمكن إرجاعها إلى عدة أسباب أهمها⁽²²⁾:

- ضعف تأهيل المهنيين: تعاني المهنة المحاسبية من غياب سياسة تكوين حقيقية تعد المحاسب الجزائري للعمل وفق قواعد المهنة بشكل جيد، وكذلك تعده للعمل وفقا للتطبيقات الدولية المتمثلة في المعايير المحاسبية الدولية ومعايير المراجعة الدولية. من جهة أخرى، فإن المسابقة الوطنية للدخول للمهنة لم تنظم منذ أكثر من 10 سنوات مما خلق العديد من الصعوبات، خاصة وأن

عدد الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات الحقيقيين الذين يتوفرون على كفاءات بمقاييس دولية محدود جداً على المستوى الوطني؛

• الضغوط التنافسية: تعاني المهنة المحاسبية الجزائرية من محاولات دخول خبرات محاسبية أجنبية للسوق الجزائرية من خلال مكاتب خبرة محاسبية عالمية لا يمكن للمحاسبين ولا محافظي الحسابات الجزائريين منافستهم بإمكانياتهم المتواضعة؛

• عدم استجابة التنظيم: تعاني المهنة من قصور المنظمات المهنية في أداء المهام المنوطة بها، وغيابها عن المساهمة الجادة في عملية الإصلاح، نتيجة لضعفها وعدم تأثيرها في بيئة المحاسبة الجزائرية وهذا ناتج من عدة أسباب لعل أهمها سوء العلاقة بينها وبين المجلس الوطني للمحاسبة، وكذا افتقادها لهيكل مهنية قوية، بالإضافة إلى الغياب شبه الكلي عن المنظمات والهيئات الدولية التي تجمع أصحاب المهنة عبر العالم مثل IASB و IFAC وفي ظل هذا الوضع المتردي تقرر إصلاح المهنة المحاسبية وذلك بصدور العديد من النصوص القانونية، أهمها⁽²³⁾:

• القانون رقم 10 - 01 والمتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد ويتضمن هذا القانون 84 مادة في 12 فصلا . حيث قررت الحكومة بموجب هذا القانون إعادة تنظيم مهنة المحاسبة في الجزائر، وإعادة تنظيم المنظمات المهنية، من خلال تفكيك "المصنف الوطني للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين" وتم إنشاء ثلاث منظمات مهنية جديدة تشرف على المهنة لها علاقة مباشرة بالمجلس الوطني للمحاسبة وتحت إشراف وزارة المالية، وهي المجالس الوطنية للمصنف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين.

لقد مكن هذا القانون من إعادة تنظيم مهنة المحاسبة في الجزائر، في محاولة من وزارة المالية لاسترجاع الكثير من الصلاحيات التي تخلت عنها بموجب القانون رقم 08/91 المنظم لمهنة المحاسبة، حيث أصبح بموجب هذا القانون⁽²⁴⁾:

- منح الاعتماد لممارسة المهنة من صلاحيات وزير المالية؛
- مراقبة النوعية المهنية والتقنية لأعمال الخبراء ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين تحول إلى وزير المالية؛
- التكفل بتكوين الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات من طرف مؤسسة تعليم مختصة تابعة لوزارة المالية والتكفل بتكوين المحاسبين المعتمدين من طرف المؤسسات التابعة لوزارة التكوين المهني.
- ثم توالت بعد ذلك عملية الإصدار للنصوص التشريعية والتنظيمية المتعلقة بمهنة المحاسبة وذلك من خلال مجموعة من المراسيم التنفيذية ولعل أهمها ما يلي:
- صدور مجموعة من المراسيم التنفيذية في 27-01-2011 والمتعلقة أساساً بالتغيرات التي مست السلطة التي تحكم مهنة المحاسبة في الجزائر وتوضيح الصلاحيات. إذ تم من خلالها، تحديد تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه وتحديد قواعد سيره؛ وكذا تحديد تشكيلة المجالس الوطنية للمصنف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين وتحديد صلاحياتها وقواعد سيرها؛ كما تم تحديد شروط وكيفيات الاعتماد لممارسة مهنة المحاسبة⁽²⁵⁾؛
- صدور مجموعة من المراسيم التنفيذية في 16-02-2011 والمتعلقة عموماً بكيفيات تحديد الشهادات الجامعية التي تمنح حق المشاركة في مسابقة الالتحاق بمعهد التعليم العالي المتخصص لمهنة المحاسب. وكذا تحديد شروط وكيفيات تنظيم الامتحان النهائي، بصفة انتقالية، للحصول على شهادة الخبير المحاسب. كما تم التطرق من خلال هاته المراسيم إلى كيفيات تحديد المهمة التضامنية لمحافظي الحسابات⁽²⁶⁾؛
- ثم صدور المرسوم التنفيذي رقم 11-202 المؤرخ في 26 ماي 2011 والذي يحدد معايير تقارير محافظ الحسابات وأشكالها وآجال إرسالها⁽²⁷⁾.

• صدور المرسوم التنفيذي رقم 11- 393 المؤرخ في 24 نوفمبر 2011 والذي يحدد شروط وكيفيات سير التربص المهني واستقبال ودفع أجر الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المتربصين⁽²⁸⁾.

إن الإصلاحات المحاسبية التي قامت بها الجزائر مؤخراً لم تقتصر على تبني النظام المحاسبي المالي فحسب، وإنما تعداه إلى إصلاح وتنظيم مهنة المحاسبة، وذلك من خلال إصدار مجموعة من النصوص القانونية ولتي تهدف الحكومة من خلالها إلى إعادة تنظيم المهنة المحاسبية وكذا تحديث الإطار العام للمجلس الوطني للمحاسبة. من جانب آخر عرفت البيئة المحاسبية الجزائرية عدة إصلاحات أخرى، وهذا من خلال إدخال بعض التعديلات على النظام الجبائي الجزائري بغية تكييف قواعده مع الواقع المحاسبي الجديد، وكذا محاولة إصلاح نظام التعليم والتكوين المحاسبي وذلك بهدف الارتقاء وتحسين واقع الممارسة المحاسبية. كما عرف قطاع البنوك بدوره بعض الجهود الرامية إلى تحسين واقع النظام المصرفي الجزائري وذلك من خلال إحداث بعض التغييرات في آلية عمله.

خامساً- انعكاسات تحرير التجارة في الخدمات على تنظيم وممارسة مهنة المحاسبة في الجزائر

منذ أن تم التوقيع على الاتفاقية العامة للتجارة في الخدمات (GATS) في عام 1995م اهتمت منظمة التجارة العالمية (WTO) بوضع ضوابط محددة خاصة بمهنة المحاسبة والمراجعة الغرض منها هو تسهيل التجارة في خدمات هذه المهنة ، وذلك من خلال ضمان أن الأحكام والقواعد والقوانين المحلية في دولة ما في مجال خدمة المحاسبة والمراجعة تتسق مع المتطلبات المنصوص عليها بالمادة السادسة والسابعة لاتفاقية التجارة في الخدمات (GATS) ولا تتعارض معها، وألا تشكل إجراءات التأهيل المهني والمعايير الفنية وإجراءات منح الترخيص بمزاولة المهنة عائقاً أمام التجارة في هذه الخدمة، وأن تكون الضوابط الموضوعية للتحقق من كفاءة المهنيين الأجانب الراغبين في مزاولة المهنة قائمة على معايير موضوعية وواضحة⁽²⁹⁾.

إن المنظمة العالمية للتجارة ومن خلال هذه الاتفاقية تريد تحرير تجارة الخدمات المحاسبية - هذه الأخيرة تعد من الخدمات المهنية المشمولة في خدمات الأعمال التجارية والتي بدورها تدخل في (155) فرعاً من فروع الخدمات- من خلال إزالة جميع القيود والعوائق التي تحول دون انتقالها بين دول العالم. فالمادة السادسة من هذه الاتفاقية تطالب بأمر تخص التعليمات، شملت⁽³⁰⁾:

- الاهتمام بتطبيق القوانين المحلية التي تخص قطاع الخدمات والمهن بطريقة معقولة وموضوعية، بحيث لا تشكل عائقاً أمام تجارة الخدمات؛
- ألا تشكل إجراءات التأهيل المهني وإجراءات منح الإجازة المهنية عائقاً أمام التجارة في الخدمات؛
- أن تكون لجميع الأعضاء إجراءات واضحة للتحقق من كفاءة المهنيين الراغبين في ممارسة مهنتهم في الحدود القانونية.
- أما المادة السابعة فقد اهتمت بنودها بمسائل الاعتراف بالمؤهلات والتراخيص، حيث نصت تلك البنود على⁽³¹⁾:
- يحق للدول الأعضاء اختيار طريقة الاعتراف بالمؤهلات الأجنبية باللجوء إلى التشريع الفردي، أو الاتفاق المتبادل مع الدول الأخرى، أو باستخدام الطرق المتفق عليها عالمياً؛
- في حالة استخدام أي من الطرق المذكورة أنفاً لا بد للدولة العضو الثابت أن يعمل على تطبيق هذه الإجراءات بشكل موضوعي وعادل؛
- تشجيع الدول الأعضاء على التعاون مع الجهات الحكومية وغير الحكومية على وضع وتطبيق قواعد ومعايير دولية شائعة.
- وإذا كانت الجزائر وعلى غرار العديد من الدول، عمدت منذ بداية الألفية الثالثة إلى القيام بمجموعة من الإصلاحات المحاسبية من أجل إصلاح المنظومة المحاسبية من خلال تبني نظام محاسبي مبني على أساس المعايير المحاسبية الدولية، أملاً في تحقيق مجموعة من الأهداف، أهمها جلب المستثمر الأجنبي والاستفادة من فرص الاقتصاد العالمي الذي أصبح حقيقة وواقعاً.

فالملاحظ أن مهنة المحاسبة في الجزائر أتمت بنوع من اللا تنظيم وفوضى تجلت في عدم وجود ضوابط وحدود لممارسة هذه المهنة، بدليل انه لم يعاد النظر في النصوص التشريعية المنظمة للمهنة منذ سنة 1991 من خلال قانون 91- 08 المتعلق بمهنة الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، إلى غاية 2010 من خلال قانون 10- 01 المتعلق بمهنة الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد والمحدد لشروط وكيفيات ممارسة مهنة الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد⁽³²⁾.

وفي ظل هذه المعطيات وأمام هذا الانفتاح وما يقتضيه من منافسة شديدة يبدو من الضروري إصلاح وتنظيم وضبط المهنة في سبيل مواجهة آثار اتفاقية منظمة التجارة العالمية ومواكبة متطلباتها. حيث يلاحظ أن الجهود المبذولة من الجهات ذات العلاقة بالمهنة في الجزائر لم تكن في المستوى المتوقع، ولم تعطي الاهتمام الكافي لوضع هذا التحدي ضمن استراتيجياتها، وهو ما يتطلب سرعة البدء في تلمس الانعكاسات المحتملة لانضمام الجزائر إلى المنظمة العالمية للتجارة على بيئة مهنة المحاسبة في الجزائر.

إن تلمس تلك الآثار والانعكاسات يكمن تحديداً في تناول أهم مبادئ التي تلتزم بها الدولة العضو عند اكتسابها عضوية هذه المنظمة، مع التركيز على بيان أثر كل مبدأ من هذه المبادئ على مهنة المحاسبة ومزاويلها في الجزائر:

1. مبدأ إلغاء القيود الكمية على الواردات من السلع والخدمات:

لاشك أن تنفيذ هذا المبدأ والالتزام به يجعل الجزائر مجبرة على إزالة مختلف القيود التي تضعها على حرية انتقال خدمات هذه المهنة ومزاويلها من تشريعاتها كعدد مورديها، وقيمة الخدمات المسموح بتوريدها، ونسبة مشاركة رأس المال الأجنبي للوطني في هذه المكاتب وغير ذلك من القيود، مما سوف يؤدي إلى حرية دخول مكاتب المحاسبة والمراجعة الأجنبية. ومن المعروف أن هذه المكاتب تعتمد في مزاويلتها للمهنة على العناصر ذات الخبرات والمهارات العالمية المتخصصة المتراكمة، وهو ما يمكنها من تقديم الخدمات المهنية، وبصفة خاصة الاستشارات منها بكفاءة عالية وبطريقة متكاملة وبشكل مميز، وهذا ما فتقر إليه مكاتب المحاسبة والمراجعة الوطنية، مما يجعلها في موقف تنافسي

ضعيف، الأمر الذي يعني إخراج مكاتب المحاسبة والمراجعة الوطنية من سوق المهنة وسيطرة المكاتب الأجنبية على هذا السوق.

2. مبدأ الدولة الأولى بالرعاية:

يلزم هذا المبدأ أية دولة عضو في المنظمة قامت بمنح معاملة تفضيلية لدولة أخرى عضو في المنظمة، بأن تعمم هذه المعاملة تلقائياً من دون تمييز على باقي الدول الأعضاء. ومن ثم فإن قيام عضو ما بمنح مزاوولي مهنة المحاسبة الجزائريين لبعض المزايا في مجال توريد هذه الخدمة يتطلب منح ذات المزايا لجميع الدول الأعضاء دون طلب منها، وهو الأمر الذي يعني عدم استفادة مزاوولي المهنة الجزائريين من أية معاملة تمييزية قد تمنحها بعض الدول للجزائر في مجال مهنة المحاسبة والمراجعة.

3. مبدأ المعاملة الوطنية:

حسب هذا المبدأ لا يحق للدولة العضو في المنظمة أن تميز في إجراءاتها المحلية بين المنتجات المحلية وتلك المستوردة، مما يجعل تطبيق هذا المبدأ ينجر عنه التقليل من الدعم لمكاتب المحاسبة الوطنية؛ الأمر الذي يؤدي إلى تضاؤل فرص ظهور مكاتب يمكن أن تأخذ دورها في المستقبل أمام المكاتب الأجنبية العملاقة التي تشكل بطبيعتها قوة اقتصادية تنسجم مع المتغيرات الجديدة.

4. مبدأ الشفافية :

يقضي بتوفير المعلومات الملائمة والكافية للمستثمرين ومختلف المتدخلين الاقتصاديين، بما يسمح لهم بالتنبؤ والتخطيط للمستقبل. ولا شك ان الهدف من هذا المبدأ هو ضمان تسهيل انتقال مزاوولي المهن ومنها مهنة المحاسبة والمراجعة.

وعليه فإن انضمام الجزائر إلى المنظمة العالمية للتجارة في ظل هكذا قواعد وقوانين تحكم تجارة الخدمات في إطار هذه المنظمة، سيخلق بما لا يدع مجالاً للشك جملة من التحديات والآثار غير المرغوب فيها إن لم يحسن القائمين على المهنة في الجزائر البدء في تلمس آثار هذا الانضمام ووضع هذا التحدي ضمن إستراتيجياتهم لمواكبة متطلباتها.

النتائج والتوصيات

أولاً: النتائج

من خلال دراسة البحث وتحليله نظرياً والتعرف على مشكلاته، يمكن الإشارة إلى النتائج التالية:

- إن منظمة التجارة العالمية هي مؤسسة تملك الصلاحيات والقدرة على إدارة جوانب متعددة من الاقتصاد العالمي، حيث عهد إليها العمل على ضبط ومراقبة التجارة الدولية وضمان توفير شروط المنافسة وعدم التمييز.

- أن انضمام الجزائر إلى المنظمة العالمية للتجارة سيؤدي إلى إحداث آثار جوهرية على طبيعة ومكونات ومتطلبات تنظيم وممارسة المهنة المحاسبية فيها.

- يشكل انضمام الجزائر إلى المنظمة العالمية للتجارة أحد التحديات التي ستواجه مهنة المحاسبة سواء على مستوى التنظيم أو على مستوى الممارسة، كما ستعرض هذه المهنة من خلال مكاتب الخبرة إلى الضغوط التنافسية من المكاتب الأجنبية سواء من ناحية الأسعار أو بجودة المخرجات.

- أن مهنة المحاسبة في الجزائر تعاني من الجهل بالتطبيقات العلمية المناسبة للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية والالتزام بها عند الممارسة المهنية، بالإضافة إلى غياب الجهاز الرقابي الفعال كالجمعيات المهنية أو الجمعيات الرقابية التي بإمكانها دراسة نقاط الضعف ومعالجتها وفقاً للمستوى المهني المطلوب.

- أن واقع مهنة المحاسبة في الجزائر يتميز بالضعف والبعد عن المهنية والكفاءة في الكثير من الأحيان، خاصة في ظل حقيقة أن أغلب العمل في المحاسبة يتركز على إعداد القوائم و الكشوف المالية التي تقدم لمصلحة الضرائب، الأمر الذي حول مكاتب الخبرة إلى مخلصي ضرائب أكثر منها محاسبة مهنية مختصة.

- التدني الكبير والخطير على كافة المستويات علمياً ومهنياً وخلقياً، ولعل عدم وجود تشريع قوي وغياب الرقابة المهنية كانتا سبباً في هذا التدني الأمر الذي انعكس بوضوح على مستوى التقارير المالية المقدمة والتي تؤثر بشكل واضح على الوضع المالي والاقتصادي الوطني.

- عدم وضوح دور مفهوم المحاسبة ودور المحاسب لدى الشركات والمؤسسات، وضعف نظام التعليم المستمر للمحاسبين.
- عدم مواكبة مهنة المحاسبة في الجزائر للتطورات والتغيرات السريعة التي طرأت على علم المحاسبة والمراجعة على الصعيد العالمي خاصة في الآونة الأخيرة.

ثانياً: التوصيات

- في ضوء ما توصلنا إليه من نتائج، وبغية تلافي مختلف الآثار والانعكاسات المحتملة التي يمكن أن يتركها هذا الانضمام على مستقبل تنظيم وممارسة مهنة المحاسبة في الجزائر، فإننا نقترح ضرورة تجسيد جملة من الأهداف الرئيسية، هذه الأهداف تتمثل في التالي:
- إرساء قواعد وأسس للمهنة تساعد على تثبيت مقوماتها المهنية والعلمية، وتساعد على انتشارها لكي تتمكن من أداء رسالتها.
- التأكيد على أهمية الالتزام بالسلوك المهني وقواعد وأداب مهنة المحاسبة، مما يساهم في إنتاج منتج مهني معتمد وموثوق به من كافة القطاعات ذات العلاقة مع مهنة المحاسبة.
- إصلاح إطار العمل القانوني والتشريعي المنظم لمهنة المحاسبة مع دعم بنية الإشراف الحكومي وتفعيل دور المجلس الوطني للمحاسبة لتنظيم المهام المتعلقة بالجهات المسئولة عن المهنة ودعم التنسيق بينهم، بالإضافة إلى تنظيم سلسلة من ورش العمل تهدف إلى إعادة بناء هيكل إشرافي.
- تصميم مناهج للتعليم والتدريب المستمر بهدف تطوير والحفاظ على كفاءة المحاسبين والمراجعين المهنية وضمان إكسابهم المهارات الحديثة في شتى المجالات المهنية وبخاصة معايير المحاسبة والمراجعة؛ على أن يكون أهم أهدافها العمل على تأهيل الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات تأهيلاً مهنيًا صحيحاً وفق أسس أكاديمية ومهنية معتمدة في باقي دول العالم المتقدمة.
- دعم تكنولوجيا المعلومات واستغلال التقنيات الحديثة لنشر المعلومات المهنية وتفعيل الدورات التدريبية والاختبارات عن بُعد، مع دعم الارتباط المهني بالجمعيات والهيئات المهنية الدولية.

- أهمية تبني تطوير التعليم المحاسبي بمفهومه الواسع الذي يشتمل على تطوير الجوانب البحثية وتطوير العملية التعليمية والمساهمة في تطوير المهنة مع ضرورة وضع إطار استراتيجي لهذا التطوير.

قائمة المراجع والحواشي:

- ¹ - محمد عبد العزيز عجيمة، مصطفى شيحة، " النقود و البنوك و العلاقات الاقتصادية الدولية"، الدار الجامعية، الإسكندرية، 1982، ص 579.
- ² - عادل المهدي، "عولمة النظام الاقتصادي العالمي و منظمة التجارة العالمية"، الدار المصرية اللبنانية، القاهرة، 2004، ص 150.
- ³ - عبد الواحد العفوري، "العولمة و الجات: التحديات و الفرص"، مكتبة مدبولي، القاهرة، 2000، ص 60.
- ⁴ - حسن لطيف كاظم الزبيدي، العولمة ومستقبل الدور الاقتصادي للدولة في العالم الثالث، دار الكتاب الجامعي، العين، 2002، ص 171.
- ⁵ - المرجع السابق، ص 173.
- ⁶ - حازم الببلاوي، " دور الدولة في الاقتصاد"، دار الشروق، القاهرة، 1998، ص 231.
- ⁷ - عدنان شوكت شومان، "اتفاقية الجات الدولية : الربحون دوماً... و الخاسرون دوماً..."، دار المستقبل، دمشق، 1996، ص 86.
- ⁸ - علي محمود حسن، الاتفاقية العامة لتحرير تجارة الخدمات (الجاتس) وتأثيراتها المحتملة على القطاع المصرفي الليبي، ورقة مقدمة إلى المؤتمر السنوي الثامن حول: منظمة التجارة العالمية واهتمامات الدول العربية، المنعقد أيام 24 - 26 يونيو 2012، القاهرة - جمهورية مصر العربية، ص 4.
- ⁹ - بوطمين سامية، انضمام الجزائر إلى المنظمة العالمية للتجارة، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات الحصول على شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية فرع : نظرية التحليل الاقتصادي، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة الجزائر، 2001، ص 182.
- ¹⁰ - لمزيد من التفاصيل راجع في ذلك: نبيل حشاد، الجات والمنظمة التجارة العالمية، الهيئة المصرية العامة للكتاب، القاهرة، 2001، ص ص 120 - 121.
- ¹¹ - لمزيد من التفاصيل راجع في ذلك: بن عيسى شافية، أثار وتحديات الانضمام إلى المنظمة العالمية للتجارة على القطاع المصرفي في الجزائر، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، تخصص نقود ومالية. كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 03، السنة الجامعية 2010 - 2011، ص 69 - 70.

- 12- ملخص بشأن اتفاق التجارة فى الخدمات منشور على الرابط الالكتروني:
www.tas.gov.eg/NR/.../SummaryofGATSArabic.doc، على الخط، تاريخ
التصفح (15 - 03 - 2015)
- 13- بوطمين سامية، انضمام الجزائر إلى المنظمة العالمية للتجارة، مرجع سبق ذكره،
ص183.
- 14- بن عيسى شافية، أثار وتحديات الانضمام إلى المنظمة العالمية للتجارة على القطاع
المصري في الجزائر، مرجع سبق ذكره، ص 72.
- 15- وليد ناجي الحياي، نظرية المحاسبة، منشورات الأكاديمية العربية المفتوحة في
الدنمارك، 2007، ص26.
- 16- محمد شريف توفيق، مقدمة المحاسبة المالية، الجزء الأول، سلسلة المنهج المعاصر في
المحاسبة، شركة الأستاذ للتصميمات، الرقازيق، 2002، ص 31.
- 17- طلال محمد الججاوي وآخرون، أساسيات المعرفة المحاسبية، دار اليازوري العلمية للنشر
والتوزيع، عمان، 2009، ص48.
- 18- كتوش عاشور، بلعزوز بن علي، المحاسبة العامة والمعايير الدولية للمحاسبة والمعلومة
المالية (IAS-IFRS)، مداخلة مقدمة إلى الملتقى الدولي الأول حول: النظام المحاسبي
المالي الجديد (NSCF) في ظل معايير المحاسبة الدولية ، المنظم يومي 17- 18
جانفي 2010، معهد العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، المركز الجامعي بالوادي.
- 19- صديقي مسعود، فاعلية الإصلاح المحاسبي في الجزائر، ورقة مقدمة إلى المؤتمر العلمي
الدولي حول "الإصلاح المحاسبي في الجزائر" المنظم يومي 29 و 30 نوفمبر 2011،
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح ورقلة -
الجزائر.
- 20- عصام محمد البحيصي، نحو تطوير مهنة المحاسبة في فلسطين: تقييم الوضع
الحالي للمهنة، مجلة الجامعة الإسلامية، سلسلة الدراسات الإنسانية (المجلد الثامن
عشر)، العدد الثاني، يونيو 2010، غزة - فلسطين، ص 1249.
- 21- لمزيد من التفاصيل راجع في ذلك: براق محمد وقمان عمر، أثر الإصلاحات المحاسبية
على هيكلية المنظمات المهنية في الجزائر، ورقة مقدمة إلى الملتقى العلمي الدولي حول:
"الإصلاح المحاسبي في الجزائر" المنظم يومي 29 و 30 نوفمبر 2011، كلية العلوم
الاقتصادية، جامعة ورقلة/ الجزائر.
- 22- مداني بن بلغيث، فريد عوينات، الإصلاح المحاسبي في الجزائر -دراسة تحليلية تقييميه،
ورقة مقدمة إلى الملتقى الدولي حول : الإصلاح المحاسبي في الجزائر، المنظم يومي 29-
30 نوفمبر 2011 ، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة ورقلة/الجزائر.

- ²³ - مزيد من التفاصيل راجع في ذلك: علاء بوقفة، الإصلاح المحاسبي في الجزائر وأثره في تفعيل الممارسة المحاسبية: دراسة تحليلية تقييمية خلال الفترة 2010-2012، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الماجستير في العلوم التجارية، تخصص: محاسبة وجباية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة ورقلة، السنة الجامعية 2011/2012، ص 124- 125
- ²⁴ - قانون رقم 10 - 01 مؤرخ في 16 رجب عام 1431 الموافق 29 يونيو سنة 2010 يتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية، العدد 42، الصادر في 2010/07/11.
- ²⁵ - مزيد من التفاصيل راجع في ذلك: الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد رقم 07 الصادرة في 2011./02/02
- ²⁶ - مزيد من التفاصيل راجع في ذلك: الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد رقم 11 الصادرة في 2011./02/20
- ²⁷ - المرسوم التنفيذي رقم 11 - 202 مؤرخ في 23 جمادى الثانية عام 1432 الموافق 26 مايو سنة 2011 يحدد معايير تقارير محافظ الحسابات وأشكال وأجال إرسالها، الجريدة الرسمية، العدد رقم 65 الصادرة في 2010/11/30.
- ²⁸ - مرسوم تنفيذي رقم 11 - 393 مؤرخ في 28 ذي الحجة عام 1432 الموافق لـ 24 نوفمبر سنة 2011 يحدد شروط وكيفيات سير التربص المهني واستقبال ودفع أجر الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المتربصين، الجريدة الرسمية، العدد رقم 65 المؤرخة في 2011/11/30.
- ²⁹ - أحمد زكريا زكي، أثر تحرير التجارة في الخدمات على مهنة المحاسبة والمراجعة ومزاويلها في مصر، مقال منشور في المؤتمر العلمي: الجامعات المصرية والمعاهد العلمية في ظل تطبيق الاتفاقية العامة لتحرير التجارة في الخدمات، كلية التجارة /جامعة حلوان مايو 2006.
- ³⁰ - صالح علي العقلا وحسام عبد المحسن العنقري، انضمام المملكة العربية السعودية لمنظمة التجارة العالمية وأثاره على تنظيم وممارسة مهنة مراجعة الحسابات: دراسة ميدانية، مجلة جامعة الملك عبد العزيز: الاقتصاد والإدارة، مجلد 24، العدد 1، جدة، 2010، ص 5.
- ³¹ - المرجع السابق، ص 6.
- ³² - عمورة جمال، ضرورة إصلاح مهنة مراجعة الحسابات في الجزائر وتكيفها مع المعايير الدولية للمراجعة (AIS)، مداخلة مقدمة إلى الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة والمعايير الدولية للمراجعة، المنظم يومي 13- 14 ديسمبر 2011، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة البليدة.