



## تداعيات الإلتزام بمبادئ الاتفاقية العامة للتجارة في الخدمات "GATS" على مهنتي المحاسبة والمراجعة

### Conséquences de l'attachement aux principes de la libéralisation de la Convention sur le commerce des services dans les domaines de la comptabilité et de l'audit

بجيدة احمد \*

جامعة الجزائر 3، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير (الجزائر)،

تاريخ الاستلام: 2019/06/09 ؛ تاريخ المراجعة : 2019/09/03 ؛ تاريخ القبول: 2019/10/11

#### الملخص

تسعى دراستنا هاته إلى محاولة تبيان أهم الآثار والانعكاسات الايجابية والسلبية الناجمة عن الانضمام إلى المنظمة العالمية للتجارة، على مهنتي المحاسبة والمراجعة، لاسيما بالدول النامية، وذلك بسبب الإلتزام بمبادئ ومضامين اتفاقية تحرير التجارة في الخدمات. بعد التفصيل في موضوع بحثنا، تبين لنا بأن اتفاقية الجاتس "GATS" تسعى لإزالة كل القيود والحواجز التي تعيق حرية أو حركة مزاولة مهنتي المحاسبة والمراجعة فيما بين الدول الموقعة على الاتفاقية المذكورة، وهو ما جعل مزاولي المهنتين على الخصوص بالدول الأقل تقدما، أمام مواجهة مجموعة من التحديات، لعل أهمها المنافسة غير المتكافئة بينها وبين المكاتب المهنية الأجنبية. وفي سبيل مواجهة تلك التحديات التي فرضها الإلتزام بمبادئ اتفاقية "GATS"، كان لازما الاهتمام بتطوير وإصلاح المهن المحاسبية، من خلال الاهتمام بعنصر التكوين وتحسين المستوى وتطويره، مع توفير الإمكانيات اللازمة لدى المهنيين المحليين، قصد تحسين أدائهم المهني، وتمكينهم من الصمود أمام منافسة المكاتب الأجنبية، ذات الكفاءة والخبرة العالية.

الكلمات المفتاحية: المحاسبة، مراجعة الحسابات، الجاتس، الانعكاسات.

تصنيف JEL : F02, F13, F52, M41, M42, P33 .

#### Résumé:

Cette étude cherche à identifier les principaux impacts positifs et négatifs de l'adhésion à l'Organisation mondiale du commerce (OMC) sur la comptabilité et l'audit, en particulier dans les pays en développement, en raison de l'attachement aux principes et au contenu de la libéralisation de la Convention sur le commerce des services. Après avoir détaillé le sujet de notre recherche, nous constatons que le GATS cherche à supprimer toutes les restrictions et tous les obstacles qui entravent la liberté ou la liberté du mouvement de la profession de comptable et d'auditeur parmi les signataires de ladite convention, ce qui a obligé les praticiens de cette profession, en particulier les pays les moins avancés, à faire face aux défis importants de la concurrence inégale entre les bureaux professionnels locaux et leurs homologues étrangers. Afin de relever les défis posés par l'application des principes du GATS, il était nécessaire de prêter attention au développement et à la réforme de la profession comptable en prenant en charge la composante formation et en améliorant le niveau, tout en fournissant aux professionnels locaux les moyens nécessaires pour améliorer leurs performances professionnelles et leur permettre de faire face à la concurrence des bureaux étrangers ayant des qualifications et expériences.

Mots-clés: Comptabilité, audit, GATS, réflexions.

Classification JEL : P33, M42, M41, F52, F13, F02.

## مقدمة.

تعمل المنظمة العالمية للتجارة من خلال اتفاقية تحرير التجارة في الخدمات على وضع قيود وبنود من شأنها ضمان تقديم خدمات مهنية بين الدول الأعضاء تحكمها المنافسة والكفاءة وعدم التمييز بين المهنيين المحليين والأجانب، فهي بذلك تسعى إلى جعل مهنة تجارة الخدمات مهنة دولية عابرة للحدود. كما تسعى اتفاقية تحرير تجارة الخدمات إلى العمل على إزالة القيود أو العقبات التي تعترض قيام المحاسبين و المراجعين بمزاولة مهنتهم، وتقديم خدمات المحاسبة والمراجعة فيما بين الدول الموقعة على الاتفاقية، كما تؤكد الاتفاقية على حق المستفيدين من خدمات المحاسبة والمراجعة في الحصول على هذه الخدمات بأعلى مستوى متاح دون النظر إلى الجنسية أو الموطن الأصلي لصاحب المهنة، وأنه على الدول الموقعة على الاتفاقية العمل على عدم التمييز فيما بين المهنيين، لكن يمكن الاحتكام فقط إلى معايير الكفاءة والخبرة والتأهيل العلمي، ومدى مناسبتهم لنوعية الخدمة المطلوبة، كما أن تطبيق تلك المعايير يهدف أساساً إلى حماية المستفيدين من خدمات المحاسبة والمراجعة أفراداً ومؤسسات وحكومات وليس منع أو الإقلال من فرصة فئة من المحاسبين والمراجعين في المنافسة الحرة، كما توصي الاتفاقية الدول الأعضاء بالعمل على تنقية التشريعات والقوانين التي قد تتضمن تعارضات مع نصوصها.

فمنذ التسعينيات ومع انضمام الدول النامية لمنظمة التجارة العالمية خرجت هموم المحاسبين الوطنيين حول طبيعة الآثار الإيجابية والسلبية التي ستواجه مهنتي المحاسبة والمراجعة في تلك الدول في ظل تحرير تجارة الخدمات، و مهنتي المحاسبة والمراجعة - كغيرها من العديد من المهن الخدمية - خضعت للتحرير التدريجي اعتباراً من أول يناير 1995م، وهو تاريخ بدء العمل باتفاقية الجات، على أن يتم التحرير الكامل في نهاية عشر سنوات من هذا التاريخ، فمباشرة وبعد التوقيع على الاتفاقية تشرع الدولة الموقعة على الإزالة التدريجية للقيود والعراقيل التي قد تعيق حركة التجارة في الخدمات بين الدول الأعضاء، وذلك من خلال القيام بتعديل تشريعاتها التي تنظم مهنتي المحاسبة والمراجعة بما يسمح بالتخلص من القيود التي تضعها على حرية انتقال خدمات هذه المهنتين ومزاويلها. ولاشك أن إزالة هذه القيود من تشريع مهنتي المحاسبة والمراجعة خصوصاً في الدول النامية سوف يؤدي إلى حرية دخول مكاتب المحاسبة والمراجعة الأجنبية المتقدمة للسوق المحلي، ومن المعروف أن هذه المكاتب تعتمد في مزاولتها للمهنتين على العناصر ذات الخبرات والمهارات العالمية العالية والمتخصصة، وهو ما يمكنها من تقديم خدمات مهنية، ذات كفاءة وجودة عالية، وبالمقابل سنجد أن مكاتب المحاسبة والمراجعة المحلية في الدول النامية تفتقر إلى هذه العناصر، وهو ما يجعلها في موقف تنافسي ضعيف أمام مثيلاتها من المكاتب الأجنبية، الأمر الذي يعني إخراجها من سوق المهنة وسيطرة المكاتب الأجنبية عليه. يسعى بحثنا هذا إلى محاولة الربط بين مهنتي المحاسبة والمراجعة كمتغير تابع، والالتزام بمبادئ الاتفاقية العامة لتحرير التجارة في الخدمات كمتغير مستقل، بغية محاولة الوصول إلى أهم الآثار الناجمة عن هذا الترابط، هذا الأخير الذي يمكننا من صياغة السؤال الجوهرى لهذا البحث على النحو الآتي:

ماهي أهم الانعكاسات المحتملة بعد توقيع الانضمام إلى الاتفاقية العامة لتحرير التجارة في الخدمات "GATS" على مهنتي المحاسبة

### والمراجعة؟

الأسئلة الفرعية: قصد الإجابة على الإشكالية المطروحة استعنا بطرح الأسئلة الفرعية الآتية:

- ما مفهوم مهنتي المحاسبة و المراجعة ؟.
  - ما هي أهم مضامين الاتفاقية العامة لتحرير التجارة في الخدمات ذات الصلة بالمهنتين ؟.
  - ما أثر الالتزام بمبادئ اتفاقية GATS على مهنتي المحاسبة والمراجعة ؟.
- فرضيات الدراسة: و قصد التمكن من الإجابة على التساؤلات المطروحة حاولنا الاستعانة بجملة من الفرضيات هي على النحو الآتي:
- تسعى اتفاقية الـ GATS من خلال مبادئها إلى تقديم خدمات مهنية دون الاعتبار إلى جنسية المكاتب المهنية، جاعلة من عنصر المنافسة والكفاءة ميزاناً لها.
  - لاتفاقية الـ GATS انعكاسات هامة على المهنتين لاسيما على المكاتب المحدودة الكفاءة والإمكانات، منها ما هو إيجابي، ومنها ما هو سلبي..
  - تعتبر المنافسة غير المتكافئة بين المكاتب الأجنبية والمحلية الأقل خبرة، أهم تحدي أمام هاتاه الأخيرة، لكن بالاهتمام بعنصر الكفاءة والتأهيل والتكوين المستمر، يمكن الصمود ومواجهة منافسة تلك المكاتب المتقدمة.
- أهمية الدراسة: وتبرز أهمية الدراسة من خلال الانعكاسات ولأثار خصوصاً السلبية منها على مهنتي المحاسبة والمراجعة الناجمة عن الالتزام بمبادئ الاتفاقية العامة للتجارة في الخدمات، كما أن الجزائر ومنذ مدة تسعى الانضمام إلى المنظمة العالمية للتجارة ومن ثم الالتزام باتفاقياتها خصوصاً الاتفاقية المذكورة، وهو ما من شأنه التأثير على المهنتين المذكورتين بها، لاسيما بالنظر إلى المستوى المحدود لتقدمهما وتطورهما.

**المنهج المعتمد والأدوات المستخدمة:** اعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي، وفي اعتبارنا يعتبر الأنسب للإجابة على الإشكالية المطروحة وبلوغ أهداف الدراسة، ومن بين الوسائل المستعملة نجد: الكتب، والأطروحات، والمقالات، والمجلات في اختصاص الدراسة، بالإضافة إلى شبكة الانترنت.

**أهداف الدراسة:** تسعى هاته الدراسة إلى:

- محاولة إبراز أو التعريف بأهم الانعكاسات (الإيجابية والسلبية) لاتفاقية GATS على مهنتي المحاسبة والمراجعة.
- المساهمة من خلال هذا الإبراز إلى لفت انتباه القائمين على شؤون مهنتي المحاسبة والمراجعة بالجزائر بماته الانعكاسات من اجل أخذها بعين الاعتبار، وتحضير المهنيين الجزائريين لمرحلة ما بعد الانضمام إلى المنظمة العالمية للتجارة.
- تقسيم الدراسة:** سنحاول الإجابة على الإشكالية واختبار الفرضيات المطروحة من خلال التفصيل في العناصر الآتية:
  - تقديم مفاهيم حول مهنتي المحاسبة والمراجعة؛
  - عرض لمفهوم اتفاقية GATS، وأهم مبادئها؛
  - تقديم هم انعكاساتها اتفاقية GATS على مهنتي المحاسبة والمراجعة.

## 1. مفاهيم حول المحاسبة و المراجعة.

### 1.1. مفهوم المحاسبة.

تعتبر المحاسبة لغة الأعمال، ولغة الحياة الاقتصادية (Jacques Mistral, 2003)، فمن خلالها يتم معالجة وتنظيم المعلومات المالية للمؤسسة الاقتصادية، وكذا تسجيلها ومن ثم تداولها بين مختلف الأطراف المهتمة بوضعية هذه المؤسسة، وقديما كانت الممارسات المحاسبية تختلف من بلد لآخر ولم تكن هنالك حاجة لتوحيدها علميا حيث كانت النشاطات الاقتصادية في الغالب لا تتجاوز الحدود السياسية لكل بلد، ولكن مع تطور التكنولوجيا وتسارع العولمة، بحيث أصبح العالم قرية صغيرة، أصبح من الضروري إيجاد لغة أعمال موحدة تحكم العمليات الاقتصادية وتسهل عملية انتقال المعلومات من بلد لآخر (بوكساني رشيد، حمزة العربي، 2011).

- تعرف المحاسبة بأنها مجموعة من النظريات والمبادئ والإجراءات والطرق التي تعنى بتسجيل وتبويب وتوصيل البيانات المالية، والتي يكون لها تأثير مباشر على المركز المالي ونتائج الأعمال للوحدة الاقتصادية (إدريس عبد السلام الشتوي، 1996).

- كما عرفها المعهد الأمريكي للمحاسبين (AICPA): بأنها فن تسجيل وتبويب وتلخيص العمليات والأهداف التي لها طبيعة مالية وتفسير النتائج التي تنجم عن العمليات والإحداث المالية (حيدر محمد علي بنا عطا، 2007).

- وتعرف جمعية المحاسبة الأمريكية (AAA): المحاسبة على أنها عملية تحديد وقياس وتوصيل المعلومات الاقتصادية لمستخدمي هذه العمليات لتمكينهم من تكوين رأي مهني مستنير لاتخاذ القرارات اللازمة (عبد الرزاق محمد قاسم، 2004).

- المحاسبة تتضمن نشاطاً خدمياً ونظاماً وصفيًا وتحليلياً ونظام للمعلومات، وتشمل تلك الجوانب على النحو الآتي ( أمين السيد احمد لطفي، 2006):

➤ المحاسبة نشاط خدمي: كونها توفر للأطراف المهتمة بمعلومات مالية كمية تساعدهم على اتخاذ القرارات المتعلقة باستخدام أو تخصيص الموارد في منشآت الأعمال الاقتصادية الهادفة للربح أو أي وحدات أو هيئات في الاقتصاد القومي.

➤ المحاسبة كنظام وصفي تحليلي: كونها عبارة على مجموعة من الأحداث والمعاملات التي تختص بتسجيل ووصف النشاط الاقتصادي، ومن خلال قياسها لها وتصنيفها وتلخيصها لها، فإنها تخفف من تلك البيانات عن طريق تجميعها في مجموعة من البنود الصغيرة والجوهرية وذات العلاقة المتداخلة بينها، وتقوم بإعداد تقرير عنها على نحو صحيح بغرض وصف المركز المالي ونتائج أعمال النشاط الاقتصادي والتدفقات النقدية للمنشأة.

➤ المحاسبة كنظام معلومات كونها تقوم بتجميع وتوصيل المعلومات الاقتصادية الخاصة بمشروعات الأعمال وغيرها من الأحداث إلى مدى واسع وكبير من الأشخاص الذين ترتبط قراراتهم وتصرفاتهم بذلك النشاط.

- كما عرفت على أنها مجموعة من المبادئ والقواعد والأسس المتعارف عليها والتي تعتمد في تسجيل وتبويب العمليات المالية للوحدة الاقتصادية بغية تحديد

نتائج العمليات عن فترة مالية معينة (غالباً ما تكون سنة) والوقوف على الوضع المالي للوحدة في نهاية تلك الفترة (طالب الواعظ، رزق نور عمران، 2001).

## 2.1. مفهوم المراجعة.

- عرفت جمعية المحاسبة الأمريكية المراجعة بأنها: عملية منظمة لجمع وتقييم أدلة الإثبات عن مدى صحة العمليات والأحداث الاقتصادية للتأكد من درجة التطابق مع المعايير الموضوعية، وكذلك توصيل النتائج إلى الأطراف المعنية (منصور حامد محمود، محمد ابو العلا الطحان، وآخرون، 1998).

- وعرفت هاته الجمعية أيضا بأنها: عملية نظامية ومنهجية (systematic) لجمع وتقييم الأدلة والقرائن بشكل موضوعي والتي تتعلق بنتائج الأنشطة والأحداث الاقتصادية وذلك لتحديد مدى التوافق والتطابق بين هذه النتائج والمعايير المقررة وتبليغ الأطراف المعنية بنتائج المراجعة (كمال الدين الدهراوي مصطفى، محمد السيد سرايا، 2001).

- كما عرفت بأنها عملية فحص لمجموعة من المعلومات تقوم على الاستقصاء بهدف التحقق من سلامة القوائم المالية، وذلك وفقا لمجموعة من المعايير الموضوعية، تعكس احتياجات مستخدمي تلك القوائم، مع ضرورة إيصال هذا الرأي إلى الأطراف المعنية لمعاونتهم في الحكم على مدى جودة ونوعية هذه المعلومات وتحديد مدى الاعتماد على تلك القوائم (محمود سمير الصبان، 2001/2000).

- كما عرف التدقيق (المراجعة) على أنه عملية فحص مستندات ودفاتر وسجلات المنشأة فحصا فنيا إنتقاديا محايدا للتحقق من صحة العمليات وإبداء الرأي في عدالة التقارير المالية للمنشأة معتمدة في ذلك على قوة ومتانة نظام الرقابة الداخلية (احمد حلمي جمعة، 2005).

- والتدقيق بصفة رئيسية فحص للمعلومات والبيانات المالية من قبل شخص مستقل ومحايد لأي مؤسسة بغض النظر عن هدفها وحجمها أو شكلها القانوني، وعرفها إتحاد المحاسبين الأمريكيين بأنها عملية منظمة لأجل الحصول على الأدلة المتعلقة بالإقرارات (الأرصدة) الاقتصادية والأهداف وتقييمها بصورة موضوعية لتحديد درجة العلاقة بين هذه الإقرارات ومقياس معين وإيصال النتائج إلى المستفيدين (هادي التميمي، 2006).

- كما عرفت المراجعة على أنها أسلوب من أساليب الرقابة، حيث تشمل مجموعة الإجراءات التي يتخذها المراجع بهدف فحص أعمال الغير، وذلك للحكم على مدى سلامة التنفيذ وفقا للقواعد والتعليمات المسبق تحديدها، والتي يلتزم بها القائمون على تنفيذ المهام ورفع تقرير عن نتيجة الفحص إلى من يهم الأمر (محمد احمد خليل، دون ذكر سنة النشر).

- عملية منهجية ومستقلة وموثقة للحصول على أدلة التدقيق وتقييمها موضوعيا لتحديد مدى استيفاء التدقيق لمعايير التدقيق (Vincent IACOLARE)

- وعموما التدقيق (المراجعة) كمفهوم حرثي يقصد به فحص البيانات أو السجلات أو الأرقام بقصد التحقق من صحتها، كما أن للتدقيق أيضا مفهوماً مهنيًا يقصد به الفحص المنظم للبيانات المحاسبية المثبتة في السجلات والدفاتر والقوائم المالية للوحدة التي تدقق حساباتها، بقصد إبداء رأي فني محايد عن مدى صحة أو دقة هذه البيانات ودرجة الاعتماد عليها، وعن مدى دلالة القوائم المالية والحسابات الختامية التي أعدتها الوحدة عن نتيجة أعمالها من ربح أو خسارة، وعن مركزها المالي عن الفترة التي تناولتها عملية الفحص و التدقيق، وتأسيسا لما سبق يمكن القول أن التدقيق علم ومهنة متطوران شأنه شأن المحاسبة، وقد تطور الاثنان مع التطور الكبير الذي صاحب مرافق الحياة في جميع مجالاتها بصرف النظر عن طبيعة نشاطاتها ( الزراعية، التجارية، الصناعية، الخدمية) (عبد الرزاق محمد عثمان، 2011).

## 3.1. علاقة المحاسبة بالمراجعة.

بالرغم من العلاقة الوطيدة بين المحاسبة والمراجعة فإن طبيعة كل منهما لها ما يميزها عن الأخرى، فالمحاسبة تتميز بطبيعة إنشائية تقوم على تجميع وتصنيف وتلخيص البيانات بطريقة مفهومة، حتى يمكن إيصالها إلى الأطراف المعنية، أما المراجعة فتتصف بطبيعة انتقادية تحليلية، حيث أنها تختص بفحص وقياس ما أعدته المحاسبة (عبد الفتاح الصحن، محمد سمير الصبان، و آخرون 1986).

أي أن على المحاسب أن يطبق القواعد والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها لاستخراج نتيجة أعمال المشروع وتصوير مركزه المالي، وبعد ذلك يأتي دور المراجع الذي يقوم بالتحقق والتأكد من تطبيق المحاسب للقواعد العلمية الصحيحة، هذا بالإضافة إلى استعماله لخبرته العلمية في اكتشاف أي أخطاء والعمل على إظهاره واقتراح الوسائل الكفيلة بعلاجه ومنع تكراره (منصور حامد محمود، محمد أبو العلا الطحان، وآخرون، 1998).

مما سبق يظهر جليا بأن العلاقة التي تجمع الطرفين (المحاسبة والمراجعة) علاقة وطيدة تكاملية، إذ يمكن تشبيهها بتلك العلاقة القائمة بين القاضي والمحامي، حيث يشترط في كل فريق الخلفية العلمية المتساوية ولكن يضاف إلى المراجع والقاضي الحياد، الاستقلال، الحكم الشخصي (خالد أمين عبد الله، 2007).

وبالنظر لوجود ارتباط قوي بين علم المحاسبة والمراجعة فإن المفاهيم المستخدمة في نظرية المحاسبة تعتبر لازمة أيضا في نظرية المراجعة وأمثلة هذه المفاهيم الأصول والالتزامات، حق الملكية والدخل والمصروف والفائض والتكلفة، كما أن في المراجعة مفاهيم يمكن إضافتها إلى مفاهيم المحاسبة، ومن أمثلة ذلك المراجعة النهائية، والمراجعة المستمرة، حق الإطلاع تقرير المراقب، الرقابة الداخلية، أدلة الإثبات (محمود السيد الناعى، 2006).

ويمكن أن يظهر أيضا الارتباط الوثيق بين المحاسبة والمراجعة في كون المحاسبة هي التقنية المستخدمة للتعبير عن وجهة نظر حقيقية وعادلة للمركز المالي للمؤسسة أو مجموعة من المؤسسات. والتدقيق هو الأسلوب الذي يضمن مصداقية هذه الصورة (Robert Obert, Marie Pierre Mairesse 2009). كما يمكن تبيان أهم الفروقات الموجودة بين مهنتي المحاسبة و المراجعة، قصد توضيح أكثر للعلاقة بينهما، وذلك من خلال الجدول الآتي بيانه.

الجدول رقم 01 : أهم الفروقات بين مهنتي المحاسبة والمراجعة.

مجال التفرقة	المحاسبة	المراجعة
طبيعة كل منهما	عمل إنشائي يبدأ بتسجيل العمليات المالية وصولا إلى مرحلة الإفصاح.	عمل تحليلي يعتمد بشكل كبير على المعلومات المستقاة من المحاسبة.
من حيث الإلزام	عمل إلزامي.	تشمل الإلزام و الاختيار.
المهمة المكلف بها	مهمة مسك وفتح وضبط محاسبات وحسابات التجار والشركات.	مهمة تنظيم وفحص وتحليل الحسابات، ومهمة المصادقة على صحة الحسابات.
من حيث صفة القائم بالمهمة	في الغالب المحاسب موظف من داخل المؤسسة، وقد يكون مستقل عن المؤسسة.	شخص مستقل عن المؤسسة ماعدا المراجع الداخلي.
من حيث فترة وميعاد التدخل	علم روتيني طيلة السنة.	عموما عمل يكون في نهاية السنة بعد الانتهاء من الأعمال المحاسبية.
الألقاب والتسميات المستعملة	لمهني المحاسبة لقب واحد يتمثل في لقب المحاسب.	هنا العديد من التسميات تشمل: محافظ الحسابات، مندوب الحسابات، المحاسب القانوني، المراجع القانوني، الخبير المحاسب، مراقب حسابات، المدقق.

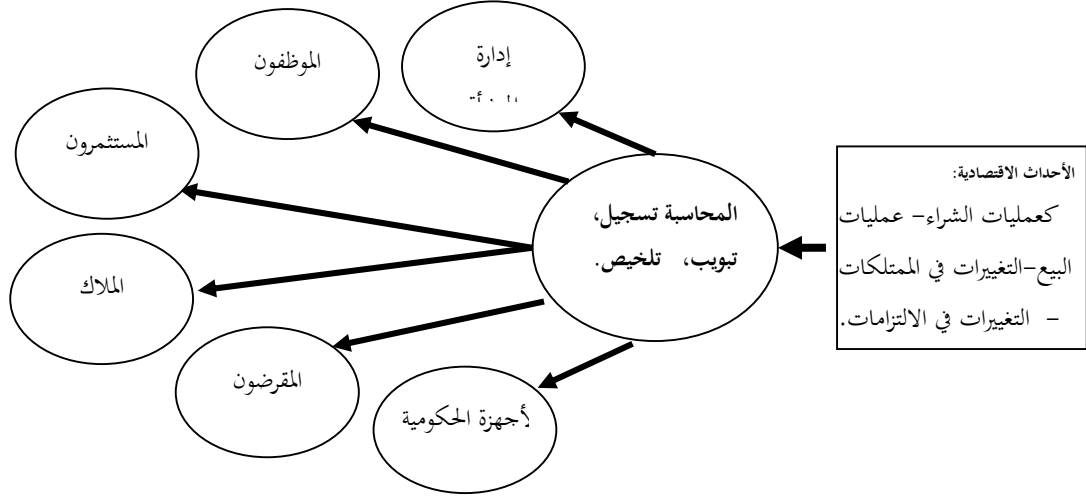
المصدر: بحيدة احد، مستقل مهنتي المحاسبة والمراجعة في ظل الظروف الاقتصادية الراهنة حالة الجزائر، أطروحة دكتوراه علوم في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر 3، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، الجزائر، 2018، ص14.

#### 4.1. الأهداف المنتظرة من المحاسبة والمراجعة.

- في إطار تحديد أهداف المحاسبة حددت لجنة True blood المنبثقة عن مجمع المحاسبين الأمريكيين مجموعة من الأهداف لعل أهمها ما يلي (حيدر محمد علي بنا عطا، 2007):
- توفير المعلومات المفيدة لاتخاذ القرارات الاقتصادية؛
  - خدمة المستخدمين الذين ليست لديهم السلطة على طلب المعلومات مباشرة وهي تعتمد على التقارير المالية كمصدر للمعلومات عن الوحدة الاقتصادية؛
  - توفير المعلومات المفيدة للمستثمرين والمقرضين من اجل التنبؤ والمقارنة ولتقييم التدفقات النقدية من حيث الكمية والتوقيت وعدم التأكد؛
  - تزويد المستخدمين بالمعلومات المفيدة لإجراء التنبؤات والمقارنات لمعرفة قدرة المنشأة على تحديد الدخل او ما يسمى القدرة الإيرادية للمنشأة Earning power.

إضافة لما سبق، يمكن من خلال الأتي بيانه تبيان الدور المنتظر من المحاسبة ضمن المحيط الاقتصادي ككل.

الشكل رقم 01 : دور المحاسبة في النظام الاقتصادي



المصدر: المؤسسة العامة للتعليم الفني والتدريب المهني، محاسبة - محاسبة مالية - 1، 131 حسب، الإدارة العامة لتصميم وتطوير المناهج، المملكة العربية السعودية، دون ذكر سنة النشر، ص 12

ومن بين أهم الأهداف المتوخاة من المراجعة باختصار يمكن ما يلي (عبد الرزاق محمد عثمان، 2011):

- التأكد من صحة البيانات المحاسبية المبينة بالدفاتر والسجلات ومدى الاعتماد على تلك البيانات؛
- مساعدة القائمين على إدارة الوحدة الاقتصادية على تحقيق أقصى كفاية إنتاجية ممكنة؛
- الحصول على رأي في محاييد مستند على أدلة إثبات قوية عن مدى مطابقة القوائم المالية التي أعدتها الوحدة والتي أخضعت حساباتها للتدقيق بما هو مثبت في الدفاتر والسجلات؛
- اكتشاف ما قد يوجد من أخطاء أو غش أو تزوير في الدفاتر والسجلات؛
- تقليل فرص ارتكاب الأخطاء أو الغش أو التزوير؛
- تدعيم الثقة في أنظمة الرقابة الداخلية بالوحدة.

## 2. الاتفاقية العامة لتحرير التجارة في الخدمات، ظروف النشأة والمفهوم.

### 1.2. أسباب نشأة الاتفاقية.

أخذ قطاع الخدمات يجذب الاهتمام في العالم مع تنامي دوره في النشاط الاقتصادي، حيث عرف نصيب التجارة السلعية انخفاضا من 82% عام 1982 إلى 79% عام 1992 من إجمالي التجارة الدولية، وخلال نفس الفترة ارتفع نصيب تجارة الخدمات من 18% إلى 21%، وخلال نفس الفترة أيضا ارتفع نصيب الدول المتقدمة في تجارة الخدمات من 72% إلى 76% (محمد صفوت قابل، 2009/2008).

ونتيجة لما سبق، كانت هناك محاولات من عدة دول متقدمة منذ بداية الثمانينات لتحرير التجارة العالمية في الخدمات، وبصفة خاصة بعد أن بدأت ميزانيتها النسبية في تصدير السلع منخفضة نتيجة منافسة عدة من الدول النامية التي تطورت في مجال التصنيع، مثل دول جنوب آسيا، حيث أخذت المبادرة الولايات المتحدة الأمريكية أين بدأت مفاوضات مع عدة دول متقدمة خاصة دول المجموعة الأوروبية واليابان بهدف تحرير التجارة في الخدمات، وعندما بدأ الحديث عن عقد جولة جديدة من المفاوضات التجارية متعددة الأطراف في إطار الجات GATT اتجهت المحاولات إلى إدراج موضوع تحرير التجارة العالمية في الخدمات ضمن جدول أعمالها (سامي احمد مراد، 2005).

لقد كان من بين الأسباب التي دفعت إلى ظهور هذه الاتفاقية "الجاتس" نذكر:

- من العوامل التي أدت إلى تسريع الاتفاق مع ما شهده العالم من تطورات تكنولوجية متقدمة في مجال الحاسبات والاتصالات، والتي أدت إلى ارتباط الأسواق العالمية في مجال الخدمات وسيطرة الشركات العملاقة على هذه المجالات (محمد صفوت قابل، 2009/2008).
- حجم تجارة الخدمات في الاقتصاد العالمي حيث تشير بعض الإحصائيات أن الخدمات أصبحت تمثل مركزا مهما في التجارة العالمية، ففي عام 2000 بلغ حجمها خمس التجارة العالمية الكلية (محمد صفوت قابل، 2009/2008).

- تمنح مجموعة من الدول المتقدمة مزايا نسبية وتنافسية هائلة في مجال تجارة الخدمات ودخول بعض أنشطة هذه الأخيرة إلى حقل التجارة الدولية والتي لم تكن موجودة من قبل، إما بسبب التطور التكنولوجي أو بسبب الاتجاهات التحريرية المعاصرة في النظام العالمي للتجارة (فريق خبراء المنظمة العربية للتنمية الإدارية، بحوث ودراسات، 2005).

- أدت ظاهرة التحول نحو العالمية أو العولمة إلى زيادة رغبة دول العالم المختلفة للدخول في تكتلات اقتصادية إقليمية، في إطار أشكال ودرجات اندماج مختلفة (فريق خبراء المنظمة العربية للتنمية الإدارية، بحوث ودراسات، 2005).

- الطلب المقدم من الولايات المتحدة الأمريكية بتنظيم قواعد خاصة بتجارة الخدمات تلحق بالاتفاقية العامة للتعريفات والتجارة (الجات) وعلى الرغم من التحفظات التي أبدتها الدول النامية لعدم قدرتها على المنافسة في هذا القطاع مقارنة من الدول المتقدمة (رانيا محمود عبد العزيز عمارة، 2008).

كل تلك المتغيرات وغيرها جعلت من التجارة الدولية في الخدمات محور اهتمام دائرة المفاوضات في نطاق جولة أوروغواي، وبالتالي انتهت إلى دخول قضية فتح أسواق التجارة العالمية في الخدمات كوحدة من المجالات المستحدثة، في إطار جولة أوروغواي ضمن ما يعرف باسم الاتفاقية العامة للتجارة في الخدمات (الجاتس). ويتضمن الجدول الآتي بيانه الدول العربية المنضمة إلى المنظمة العالمية للتجارة.

الجدول رقم (02): الدول العربية الأعضاء في المنظمة العالمية للتجارة.

اسم الدولة	تاريخ الانضمام
مملكة البحرين	01 جانفي 1995
الكويت	01 جانفي 1995
المغرب	01 جانفي 1995
تونس	29 مارس 1995
موريتانيا	31 ماي 1995
جيبوتي	31 ماي 1995
مصر	06 جوان 1995
قطر	13 جانفي 1996
الإمارات العربية المتحدة	10 افريل 1996
الأردن	11 افريل 2000
سلطنة عمان	09 نوفمبر 2000
المملكة العربية السعودية	11 ديسمبر 2005
اليمن	26 جوان 2014

المصدر: بحيدة احمد، مرجع سبق ذكره، ص264، بالاعتماد على موقع المنظمة [www.wto.org](http://www.wto.org) سبتمبر 2017

## 2.2. مفهوم تجارة الخدمات.

يعتبر تقدم تعريف لتجارة الخدمات أمر صعب نظرا لغياب تعريف متفق عليه لتجارة الخدمات ومعظم الفقهاء الاقتصاديين لم يعبروا على تجارة الخدمات بصورة منفصلة عن تجارة السلع، إلا في السبعينيات والثمانينيات بعد المناقشة بالتحرير التجاري الدولي لتجارة الخدمات، إلا أن هنالك بعض التعريف نشير إليها:

عرف فيشر قطاع الخدمات: على انه قطاع ثالث للقطاعات الأول والثاني وهما الزراعة والصناعة على الترتيب (سامي احمد مراد، 2005).

كما عرف Green wald الخدمات بأنها: ذلك المكون من الناتج القومي الإجمالي الذي يقيس ناتج المفردات غير المنظورة، وكأن هذا التعريف اعتمد على خاصية غير ملموسة، هي أكثر خصائص الخدمات شيوعا، وتلك الخاصية لا تعتبر كافية ودقيقة التعريف (سامي احمد مراد، 2005).

فتجارة الخدمات تعني اصطلاحا النشاط الاقتصادي الذي ينصرف إلى التجارة في كل شيء غير منظور او غير ملموس مقارنة بالتجارة في السلع والتي تعتمد على التجارة في الأشياء المنظورة للملموسة، أي أن تجارة الخدمات تشمل المعاملات التجارية غير المنظورة، ومن الناحية الاقتصادية لا يوجد تعريفا جامعا مانعا لها

والسبب في ذلك يرجع إلى تشعب الخدمات وتعدد أنواعها بل تداخلها أحيانا في إنتاج السلع وهو الأمر الذي يصعب معه وضع معيار قوي للفصل بين السلع والخدمات (رانيا محمود عبد العزيز عمارة، 2008).

أي انه تركز مشكلة تعريف الخدمات في الطبيعة غير المتجانسة للأنشطة الخدمية، فمن الصعب الجمع بين النقل الجوي والاستشارات الإدارية والمطاعم في تعريف واحد (محمد إبراهيم عبد الرحيم، 2009).

لقد أصبحت تجارة الخدمات تحتل مركزا مهما في التجارة العالمية، ففي عام 2000 بلغ حجمها ما يعادل خمس التجارة العالمية حيث تستحوذ الدول الصناعية على الجزء الأكبر من تجارتها، وقد بلغت صادرات الخدمات في الولايات المتحدة والاتحاد الأوروبي واليابان وكندا 935 مليار دولار، أي ثلث صادرات العالم، في حين لا تتجاوز صادرات البلدان الإفريقية 30 مليار دولار أي 2.1 % فقط من صادرات الخدمات في العالم، وتبلغ واردتها 38 مليار دولار أي 2.7 % من الواردات العالمية (محمد قويدري، 2002/1).

### 3.2. مضمون ومحتوى اتفاقية تحرير التجارة في الخدمات.

الاتفاقية العامة للتجارة في الخدمات (الجاتس) هي اتفاق جديد نسبيا، دخل حيز التنفيذ في يناير 1995، حيث يلزم التوقيع على هاته الاتفاقية العضو الموقع تحمل الالتزامات الناشئة عنه، وهي أول اتفاق متعدد الأطراف لتأطير التجارة في الخدمات، وكان احد اهم انجازات مفاوضات أوروغواي من 1986 إلى عام 1993 (Document Division du commerce des services, OMC, 2013).

انتهت جولة أوروغواي للمفاوضات التجارية الدولية متعددة الأطراف بالتوصل الى مجموعة من الاتفاقيات، التي تحكم قواعد السلوك التجاري الدولي لأعضاء منظمة التجارة العالمية التي تم إنشاؤها في 1995/01/01، ومن بين مجموعة الاتفاقيات التي تم التوصل إليها الاتفاقية العامة للتجارة في الخدمات (GATS- General Agreement of Trade in Services). وتعتبر هذه الاتفاقية أول اتفاقية متعددة الأطراف تضع قواعد التجارة الدولية في الخدمات ذات الطابع التجاري، والتي تدخل في وظائف الدولة بالمفهوم التقليدي، وهي من بين الاتفاقيات الإلزامية التي يتعين على أعضاء منظمة التجارة العالمية قبولها ضمن حزمة الاتفاقيات التي تشرف عليها منظمة التجارة العالمية (فريق خبراء المنظمة العربية للتنمية الإدارية، 2005).

تشير المادة الأولى من الاتفاقية على أن نطاق الاتفاقية يشمل على كافة الخدمات القابلة للتجارة، أما الخدمات التي لا تنطبق عليها الاتفاقية فهي الخدمات السيادية التي تؤديها القطاعات الحكومية، إذ تهدف الاتفاقية إلى تحرير جميع الخدمات التجارية، وقد قسمت مجموعة التفاوض حول الخدمات في دورة أوروغواي الخدمات إلى اثني عشر (12) نشاطا خدميا رئيسيا، تتضمن مايلي (رانيا محمود عبد العزيز عمارة، 2008): خدمات الأعمال وتشمل الخدمات المهنية وخدمات الكمبيوتر، خدمات الاتصال، خدمات الإنشاءات والخدمات الهندسية المتصلة بها، التوزيع، التعليم، البيئة، المالية وتشمل الخدمات البنكية و التأمين، الخدمات المتصلة بالصحة والخدمات الاجتماعية، السفر والسياحة، الرياضة والثقافة، النقل، خدمات أخرى والتي تشمل على الأنواع التي لم يتم إدراجها ضمن أي من الأنواع السابقة.

تشمل خدمات الأعمال كافة الخدمات المهنية وخدمات الكمبيوتر والبحث والتنمية والخدمات العقارية العينية... الخ، وتعتبر الخدمات المهنية من أهم الخدمات التي لقت تنظيمًا من قبل الاتفاقية من حيث التأكيد على الاعتراف المتبادل بين الدول الأعضاء للشهادات المهنية لمقدمي الخدمات واعتماد أوراقهم من اجل الدخول لممارسة هذه المهن في أراضي الدول الأعضاء وإزالة كل الحواجز التي قد تعوقهم مع إتاحة فرصة المنافسة المشروعة مع الخدمات المهنية الوطنية ومن هذه الخدمات المهنية خدمات المحاسبة والخدمات القانونية.

نشير هنا إلى أن المهني الحر (كالمحاسب أو المراجع) يعرف بأنه الشخص الذي يقدم خدمات لجميع الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين، واختار بكل حرية تقديم تلك خدمات في شكل قانوني أو اقتصادي أو سياسي، بشكل مستقل، وفي إطار دليل لأخلاقيات المهني يضمن احترام السر المهني والكفاءة المهنية اللازمة في مجال تخصصه، وان يظل مسؤولا شخصيا عن جميع أنشطته (Anne-Claire Maddoli-Restoux, 2003).

### 3. انعكاسات اتفاقية تحرير التجارة في الخدمات على مهنة المحاسبة والمراجعة.

فمنذ منتصف التسعينيات ومع انضمام الدول النامية لمنظمة التجارة العالمية خرجت هوم المحاسبين الوطنيين حول طبيعة الآثار الإيجابية والسلبية التي ستواجهها مهنتي المحاسبة والمراجعة في تلك الدول في ظل تحرير تجارة الخدمات، وربما انحصرت تلك الآثار في الموضوعات التالية (عبيد سعد المطيري، 2004):

- تكيف وتعديل الأنظمة المتعلقة بمهنة المحاسبة والمراجعة؛
- قدرة المكاتب الوطنية على مواجهة المنافسة وتطوير أدائها؛
- المناهج والمداخل للانتقال المحلي (الإقليمي) لتحقيق الانضمام لمنظمة التجارة العالمية؛



- التأهيل المهني للمحاسب لمواجهة متطلبات العولمة والدور المرتقب لأقسام المحاسبة في هذا التأهيل.  
وفيما يلي سنحاول التطرق إلى أهم انعكاسات هاته الاتفاقية على مهنتي المحاسبة والمراجعة كما يلي:

### 1.3. انعكاسات ينظر لها من جانبين - ايجابي سلبى - على المهنتين.

إن مما لا شك فيه أن عملية الانضمام إلى المنظمة العالمية للتجارة يترتب عنها الالتزام بمجموعة من الشروط، فقد أصبح من الضروري الالتزام بتطبيق مبادئ الاتفاقية العامة لتجارة الخدمات، التي تشكل ركنا هاما من أركان اكتساب عضوية هذه المنظمة، ولما كانت الخدمات المحاسبية مثلها في ذلك مثل الخدمات المالية المتخصصة مشمولة في هذه الاتفاقية، فإنه لا بد من توفير العناصر اللازمة لحرية ممارستها بين الدول الأعضاء.

إن التوقيع على الاتفاقية العامة لتجارة الخدمات GATS سيترتب عنه على الدول الموقعة مثلا، التخفيض من الرسوم الجمركية المطبقة على الواردات، وكذا إجراء تعديلات وتحسينات في تشريعاتها وقوانينها الوطنية في مختلف القوانين ذات الصلة مثلا، بالضرائب والمحاسبة والمالية... الخ، وكذا التشريعات و المعايير التي تحكم قطاع السلع والخدمات، بالإضافة إلى الالتزام بمجموعة من المبادئ الأساسية (محمد مطر، 1998).

وفي سبيل الحديث عن أهم الآثار المترتبة على التوقيع على الاتفاقية المذكورة، والتي يمكن النظر إليها من جهة أنها تؤثر سلبيا، وفي نفس الوقت قد تؤثر أيضا ايجابيا على المهنتين، يمكن استنتاج معظمها من خلال المبادئ الأساسية للاتفاقية، وذلك على النحو الآتي (محمد مطر، 1998):

- مبدأ الدولة الأولى بالرعاية : يلزم هذا المبدأ أية دولة عضو في المنظمة قامت بمنح معاملة تفضيلية لدولة أخرى عضو في المنظمة بان تعمم هذه المعاملة تلقائيا من دون تمييز على بقية الدول الأخرى الأعضاء، إلا في حالات استثنائية، كأن يكون هنالك حرب بين بلدين، مما يدعو احدهما -لأسباب أمنية - إلى الامتناع عن تعميم تلك المعاملة عليه، ومن دون أن يطلب منه تبرير ذلك؛

وهذا المبدأ يمكن إسقاطه على مهنتي المحاسبة والمراجعة من خلال انه في حالة ما قامت الدولة بمنح أي معاملة أو امتياز لدولة في مجال المحاسبة والمراجعة، فإنها لا بد لها وان تعمم هذا الامتياز على باقي الدول الأعضاء، فهذا المبدأ يمكن يكون في غير صالح الدولة في حال رأت أن هناك مصلحة لها عند اعتماد منح الامتيازات، وفي صالحها عندما ترى بان لها القدرة على المنافسة في مزاولة المهنة في بلدان الدول الأعضاء دون الحاجة إلى الامتيازات من قبل هاته الدول.

- مبدأ المعاملة الوطنية: ينطبق مبدأ المعاملة الوطنية على الإجراءات والقيود التي تضعها الحكومات المعنية على المشتغلين بالخدمات في السوق المحلي ويختص هذا البند بتمكين غير المقيمين من تقديم الخدمات على ذات الأسس التي تطبق على المقيمين، أي أن المعاملة الوطنية تعني تطبيق القوانين والنظم والقواعد واللوائح السائدة بما يتماشى مع القانون الدولي، وبما لا يقل عما هو متاح للمؤسسات المحلية؛

هذا المبدأ يكون في صالح المكاتب المحلية حين مزاولة مهنتهم خارج بلدانهم (الأسواق الأجنبية)، وفي غير صالحهم كونه سيحرمهم من الاستفادة من المعاملة الوطنية كمكاتب محلية عند مزاولة مهام داخل بلدانهم (الأسواق المحلية)؛

- مبدأ إلغاء القيود على الواردات من السلع و الخدمات، يفرض هذا المبدأ على الدولة العضو إلغاء جميع القيود التي تعرقل حركة الصادرات والواردات من السلع والخدمات؛

فهذا المبدأ فهو في صالح المكاتب المهنية المحلية طبعاً التي تكون لها الإمكانيات والقدرات اللازمة في حال رغبتها تصدير خدماتها للدول الأعضاء، أي الأسواق الأجنبية، وفي غير صالح المكاتب المحلية كونه يمكن وبكل سهولة وبدون أي قيود أو شروط، المكاتب الأجنبية من دخول الأسواق المحلية، وهو يجعل المكاتب المحلية أمام مواجهة منافسة المكاتب الأجنبية لها.

- مبدأ الشفافية: وفقا لهذا المبدأ تلتزم كل دولة بإتاحة القوانين والقرارات واللوائح التي تتعلق بتجارة الخدمات، مع تسهيل عملية الإطلاع على كافة الاتفاقيات المبرمة بين الدول المعنية ودول أخرى في مجال الخدمات، بالإضافة إلى توفير المعلومات الملائمة للمستثمرين والمصدرين والمستوردين، وبقدر كافي يمكنهم من التنبؤ والتخطيط للمستقبل؛

- مبدأ التجارة العادلة: يقضي هذا المبدأ بجعل التجارة فيما بين الدول الأعضاء مبنية على أسس عادلة، بحيث تصبح معه الكميات المصدرة أو المستوردة من السلع والخدمات انعكاسا لكفاءة الإنتاج ونوعيته، ومن ثم توفير القواعد والإجراءات الحمائية للملكية الفكرية؛

- أن انضمام أي دولة إلى المنظمة العالمية للتجارة أو بالأحرى التوقيع على الاتفاقية العامة لتحرير التجارة في الخدمات GATS سيساهم ذلك في زوال الموانع والحوجز التي تباعد أو تفصل بين أسواق تلك الدولة والأسواق الدولية بمعنى أن سوق السلع والخدمات سوف يجد له امتداد في الأسواق الدولية المناظرة لها؛

- على اعتبار أن المنظمة العالمية للتجارة إحدى أهم المؤسسات الدولية التي تستند عليها العولمة، ومن هذا المنطلق فإن التوقيع على اتفاقية GATS سيساهم في تعظيم الآثار والانعكاسات الناجمة عن العولمة.

### 2.3. بعض الانعكاسات الإيجابية للاتفاقية على المهنتين.

يمكن أن تتجلى لنا الانعكاسات الإيجابية للاتفاقية على مهنتي المحاسبة والمراجعة، من خلال أنهما حظيتا باهتمام خاص من الجاتس، حيث جاءت المادتان السادسة والسابعة من مواد اتفاقية الجاتس خاصيتين بمهنتي المحاسبة والمراجعة، فبينما اهتمت المادة السادسة بموضوع القوانين والتعليمات المحلية وإجراءات التأهيل المهني ومتطلبات التراخيص، بحيث لا تشكل عائقاً أمام التجارة في الخدمات، ركزت المادة السابعة على الثبات والتعاون في الاعتراف المتبادل بالمؤهلات المطلوبة لتقديم خدمة المحاسبة و المراجعة، ومما تضمنه المادتين ما يلي (عبيد سعد المطيري، 2004):

تتضمن المادة السادسة نقاط تتعلق بالتعليمات المحلية أهمها:

- الاهتمام بتطبيق القوانين المحلية التي تخص قطاع الخدمات والمهن بطريقة معقولة وموضوعية بحيث لا تشكل عائقاً أمام التجارة في الخدمات؛
  - ألا تشكل إجراءات التأهيل المهني وإجراءات منح الإجازة المهنية عائقاً أمام تجارة الخدمات؛
  - أن تكون لجميع الأعضاء إجراءات واضحة للتحقق من كفاءة المهنيين الراغبين بممارسة مهنتهم في الحدود القانونية.
- بينما تضمنت المادة السابعة ما يلي:

- يحق للدول الأعضاء اختيار طريقة الاعتراف بالمؤهلات الأجنبية باللجوء إلى التشريع الفردي أو الاتفاق المتبادل مع دول أخرى، أو باستخدام الطرق المتفق عليها عالمياً؛

- في حالة استخدام أي الطرق المذكورة، لا بد للعضو الثبات على تطبيق هذه الإجراءات بشكل موضوعي وعادل؛

- تشجيع الدول الأعضاء على التعاون مع الجهات الحكومية وغير الحكومية على وضع وتطبيق قواعد ومعايير دولية شائعة؛

كما يلاحظ على العموم أن الاتفاقية دفعت بالعديد من الدول الراغبة في الانضمام، إلى القيام بتعديلات وتحسينات مست الأطر القانونية والتنظيمية ذات الصلة بالمهنتين، شملت مثلاً شروط التأهيل ومنح الاعتمادات والتراخيص، وشروط مزاوله المهنتين، وهو ما من شأنه أن ينعكس بالإيجاب على المهنتين. كما أن شعور المكاتب المحلية ذات الكفاءة والإمكانيات المحدودة، بالمنافسة المرتقبة من قبل المكاتب الأجنبية ذات الخبرات والمهارات العالية، سيدفعها إلى مسارعة الزمن بهدف التحسين من مستواها وتطوير أدائها، أي أن المكاتب المحلية ستعمل على زيادة الاهتمام بعنصر التكوين، واكتساب الخبرات عكس ما كانت عليه في السابق في ظل غياب المنافسة الأجنبية.

ستساهم الاتفاقية في تعظيم الممارسات المهنية النظيفة القائمة على المنافسة، التي تحتكم إلى معايير الكفاءة والخبرة والتأهيل العلمي وجودة الخدمات المقدمة، على عكس الممارسات التي كانت سائدة قبل التوقيع على الاتفاقية، والتي كانت قائمة على المنافسة غير النظيفة التي تحتكم إلى المحاباة والمعارف والاحتكار والتمييز بين المهنيين المحليين.

يمكن أن يظهر كذلك الانعكاس الإيجابي لاتفاقية GATS على المهنتين من خلال أن هاته الاتفاقية تسعى إلى زيادة دور الدول النامية في التجارة الدولية للخدمات، من خلال دعم قدراتها في مجالات التعرف على التقنيات، من خلال أساليب تجارية، وتحسين سبل الاتصال بقنوات التوزيع وشبكات المعلومات، وتحرير الوصول إلى الأسواق في مجال الخدمات ذات الأهمية للدول النامية (فريق خبراء المنظمة العربية للتنمية الإدارية، 2005)، شريطة أن على هاته الدول أن تهيئ نفسها وتوفر الشروط اللازمة لذلك.

### 3-3: الانعكاسات السلبية للاتفاقية على المهنتين.

يمكن الإشارة إلى أهم الآثار السلبية لاتفاقية GATS على مهنتي المحاسبة والمراجعة من خلال النقاط التالية:

- هيمنة الدول المتقدمة ومكاتبها المهنية على المهنتين: ستساهم اتفاقية GATS في زيادة حدة هيمنة الدول المتقدمة على مهنتي المحاسبة و المراجعة، خاصة في الجوانب المتعلقة بضبط المبادئ والمعايير الدولية التي توطر الممارسة المهنية لهما، و التي غالباً ما تقوم بضبطها على حسب إمكانياتها وقدرتها المتقدمة ومصالحها، دون مراعاة للإمكانيات المحدودة للدول النامية، كما أن المكاتب الأجنبية ذات الكفاءة العالية ستفرض سيطرتها على الأسواق المحلية والدولية.

- تعزيز التبعية : سيطرة الدول المتقدمة على المنظمة العالمية للتجارة وعلى اتفاقياتها المتعددة، سيجعل الدول لاسيما النامية منها في تبعية لها في كل ما له صلة بالمهنتين، وتلعب دور المستهلك، لا دور المساهم في الإنتاج؛

- تشجيع المنافسة غير المتكافئة : من منطلق أن الاتفاقية المذكورة تجعل من عنصر المنافسة القاعدة أو الأساس التي تعتمد عليه أثناء ممارسة المكاتب المهنية سواء المحلية أو الأجنبية مهامها، وبالنظر إلى الفارق الشاسع في الكفاءة العالية التي تتمتع بها المكاتب في الدول المتقدمة، وبالمقابل المكاتب المهنية في الدول النامية ما يميزها هو الكفاءة المحدودة جدا إن لم نقل المنعدمة، فهذا ما من شأنه أن يولد منافسة غير متكافئة الفرص بين مختلف المكاتب المهنية المذكورة؛
- على اعتبار أن المنظمة العالمية للتجارة هي احد أهم مؤسسات العولمة وبالتالي فهي من خلال اتفاقيتها (الجاتس) ستساهم في تعظيم الآثار السلبية للعولمة؛
- الشروط المفروضة : يتطلب التوقيع على اتفاقية GATS الالتزام بمجموعة من الشروط، هذه الشروط في مضمونها تعتبر تنازلت لا غير من الدول الموقعة على الاتفاقية، لفائدة الدول بالدرجة الأولى صاحبة أو واضعة هذه الاتفاقية؛
- تشجيع الإنكشافية : تعمل الاتفاقية العامة لتحرير التجارة في الخدمات على تسهيل دخول وخروج المكاتب المهنية لمزاولة الخدمات المهنية في بلدان الدول الأعضاء الموقعة على الاتفاقية، فمزاولة مكاتب المحاسبة والمراجعة الأجنبية لمهنتها داخل البلدان لاسيما النامية منها سيساهم في تعظيم الإنكشافية وتسرب بعض المعلومات ذات الصلة بالمؤسسات الوطنية مثلا، أو الاقتصاديات الوطنية عموما، والتي كانت فيما سبق حكرا على الحكومات وأعوامها، وهو الأمر الذي يعني عدم توفير الحماية للمعلومات الاقتصادية القومية؛
- دخول المكاتب المهنية الأجنبية إلى السوق الوطنية سوف يكسبها الأولوية المطلقة على المكاتب المحلية في مراجعة حسابات الشركات الأجنبية، بل حتى الشركات الوطنية الكبرى على حساب المكاتب المحلية، كون أن المكاتب الأجنبية تعتمد في مزاومتها للمهنة على العناصر ذات الخبرات والمهارات العالمية المتخصصة، وهو ما يمكنها من تقديم الخدمات المهنية والاستشارات بكفاءة وجودة عالية، وهو ما يعني إخراج أو زحزحة مكاتب المحاسبة والمراجعة المحلية من سوق المهنتين، وسيطرة المكاتب الأجنبية على هذا السوق، وهو ما سينعكس أيضا على الظروف الاجتماعية لمزاوولي المهنتين المحليين؛
- إن اعتماد المكاتب الأجنبية في السوق الوطنية من شأنه المساهمة في الرفع من معدلات البطالة، كون أن هاته المكاتب ستعمل على توظيف اليد العاملة الأجنبية ذات الكفاءة العالية، على حساب اليد العاملة المحلية ذات الكفاءة المحدودة، كما أن الدول المتقدمة لديها من الخبرات والأساليب والأدوات ما يمكنها من الحد من نفاذ خدمات المكاتب المحلية ذات الكفاءات العالية إليها إن وجدت؛
- إن الالتزام بتطبيق مبادئ الاتفاقية العامة للتجارة في الخدمات سيؤدي إلى التقليل أو الحد من جدوى توفير الامتيازات والدعم اللازم لمكاتب المحاسبة والمراجعة الوطنية، التي كانت تتمتع لها في ظل عدم التوقيع على الاتفاقية المذكور، الأمر الذي يؤدي إلى تضائل فرص ظهور هذه مكاتب المحلية، وبصورة أخرى فإن مفهوم الحماية الوطنية لمهنتي المحاسبة والمراجعة، وغيرها من المهن، قد بدأ يتلاشى، إذ أصبحت المهنتين شأناً دولياً لا محلياً بعد التوقيع على هاته الاتفاقية، وبالتالي فإن مفهوم السيادة الوطنية المطلقة على مهنتي المحاسبة والمراجعة سوف يتلاشى هو أيضا.

#### خاتمة:

- من خلال هاته الدراسة التي تناولت الربط بين الالتزام بمبادئ الاتفاقية العامة للتجارة في الخدمات ومهنتي المحاسبة والمراجعة، لمحاولة الوقوف على أهم الانعكاسات التي ستنجر عن ذلك الترابط، خلصنا إلى الوصول إلى جملة من النتائج نلخصها فيما يأتي:
- سيترتب على انضمام أية دولة إلى منظمة التجارة العالمية ومن خلالها اتفاقيتها آثار ملموسة لا تقتصر فقط على سوق السلع فيها، بل تشمل سوق الخدمات أيضا، كما أن اكتساب عضوية هذه المنظمة يفرض على الدولة العضو الالتزام بمبادئ وشروط العضوية، وعلى اعتبار أن سوق المحاسبة والمراجعة جزء لا يتجزأ من الخدمات المعنية بالاتفاقية فلن يكون بمنأى عن الآثار الناجمة عن التوقيع على اتفاقية الانضمام؛
  - تسعى اتفاقية GATS إلى تهيئة الأرضية لضمان حرية حركة تجارة الخدمات بين الدول الموقعة على الاتفاقية، من خلال إزالة كل الحواجز والعقبات التي قد تقف أمام حركة تدفق الخدمات المهنية من وإلى الخارج؛
  - لقد كان لاتفاقية GATS انعكاسات إيجابية على مهنتي المحاسبة والمراجعة، ساهمت في تطوير أداء المهنتين وجعلتهما تتماشى مع المستجدات الراهنة هذا من جهة، وبالمقابل كانت لها أيضا انعكاسات سلبية عززت من مبدأ المنافسة غير المتكافئة بين المكاتب الأجنبية المتقدمة والمكاتب المحلية ذات الكفاءة المحدودة من جهة ثانية، وما هو ما سيجعل هاته الأخيرة - المكاتب المحلية بالدول لا سيما الأقل تقدما- أمام تحدي كبير يلزمها البحث عن الوسائل الكفيلة بمواجهة ذلك بأساليب مغايرة للأساليب الحمائية التقليدية، بالاعتماد على تحسين نوعية الخدمات المحلية وجعلها ذات جودة تجعلها تصمد أمام المنافسة الحرة من الخدمات المستوردة.

وكدروس توجه إلى الجزائر على اعتبار أنها دخلت ومنذ مدة في مفاوضات قصد الانضمام إلى المنظمة العالمية للتجارة، وما سينجر عن هذا الانضمام من الالتزام بمبادئ الاتفاقية العامة للتجارة في الخدمات GATS كغيرها من الاتفاقيات الأخرى، وبالتالي التأثير مستقبلا بالانعكاسات سواء الإيجابية والسلبية الناجمة عن ذلك والتي تناولها فيما سبق، وعليه ارتأينا محاولة الإشارة إلى بعض النقاط التي قد تساهم في ضمان الاستفادة من هذا الانضمام، وذلك من خلال النقاط الآتية:

- تحيئة الظروف ذات الصلة بمهنتي المحاسبة والمراجعة في الجزائر بما يسمح لها من الاستفادة مستقلا من هذا الانضمام، من خلال إعادة أو تحسين الإطار التنظيمي للمهنتين، بما يستجيب لمتطلبات المعايير الدولية أو المستجندات في هذا المجال، كلما دعت الضرورة لذلك؛
  - الاستفادة من تجارب الدول التي سبقت الجزائر في الانضمام، دون استثناء، سواء الدول النامية أو الدول المتقدمة، واكتساب عضوية المنظمات الإقليمية والدولية ذات الصلة بمجال المحاسبة والمراجعة؛
  - تطوير مناهج التعليم المحاسبي بالجامعات الجزائرية وجعلها تتماشى مع المعايير الدولية المعتمدة في هذا الخصوص، وتأمين المقاييس ذات الصلة بميدان المحاسبة والمراجعة، ضمن المناهج الجامعية، من خلال توفير الحجم الساعي الكافي و التأطير المتخصص؛
  - الاهتمام بالجوانب المتصلة بالتحصيل العلمي والتأهيل المهني للمحاسب والمراجع الجزائري، وجعلها تتماشى مع المتطلبات والمستجندات العلمية، دون إهمال كذلك عنصر التكوين والاستعانة بالخبرات الأجنبية المتطورة، قصد تمكين المكاتب المهنية الوطنية من تحسين وتطوير أدائها؛
  - الدعوة إلى تنظيم الملتقيات والندوات العلمية الهادفة، التي تتناول على الخصوص المواضيع المتعلقة بانعكاسات اتفاقية GATS على حاضر ومستقبل المهنتين في الجزائر، من خلال القيام بالدراسات والأبحاث الإستشرافية مثلا؛
  - تكاتف الجهود وتنسيق العمل بين الأكاديميين من جامعات ومعاهد من جهة، وهيئات الإشراف والمهنيين من جهة ثانية، في سبيل تحقيق كل ما من شأنه المساهمة في ضمان التحضير الجيد الذي يراعي طبعا إمكانيات الجزائر والمتطلبات الدولية، للانضمام مستقبلا، وضمان صمود المهن المحلية أمام المنافسة المرتقبة من المكاتب المهنية الأجنبية؛
  - دعوة الجزائر إلى المبادرة بتفعيل دور المنظمات الإقليمية خاصة العربية منها ذات الصلة بالمهنتين، بهدف الوصول إلى خلق تكتلات فاعلة من شأنها الوقوف أمام المنافسة الأجنبية المرتقبة، وكذا تشجيع تبادل الخبرات والمعلومات بين الدول العربية؛
- في الأخير، يمكن القول بان مهنتي المحاسبة والمراجعة أضحت من أهم الخدمات المهنية، كونها المعنية بالتقرير عن الأوضاع الاقتصادية وإضافة الثقة والمصدقية على التعاملات التجارية، ولما تقدمه من معلومات وتقارير لفائدة العديد من المهتمين، بل ابعد من ذلك حماية الاقتصاديات الوطنية وحتى العالمية من مظاهر الفساد و الاختلاسات التي أضحت تميزها اليوم، ولما لا المساهمة في تحقيق التنمية المستدامة وكذا تعزيز مبادئ الحوكمة والحكم الرشيد، ومن هذا المنطلق فانه آن الأوان لتناظر الجهود في سبيل تطوير وتحديث مهنتي المحاسبة والمراجعة بالخصوص على مستوى الدول النامية، لمواجهة كل التحديات، ليس فقط التحديات ذات الصلة بآثار وانعكاسات اتفاقية منظمة التجارة العالمية (الجاتس)، بل مواكبة كل المستجندات والتطورات الحاصلة، وهو ما سيسهم لا محالة في توفير مستقبل ظاهر للمهنتين تحاول من خلاله المساهمة في تطوير أدائهما ودورهما المستقبلي أولا، ومن ثم المساهمة في تنمية محيطهما.

#### المراجع:

- 1- إدريس عبد السلام الشتوي. (1996)، *المراجعة معايير وإجراءات*، درا النهضة العربية للطباعة والنشر، بيروت، ص 13.
- 2- حيدر محمد علي بنا عطا. (2007)، *مقدمة في نظرية المحاسبة والمراجعة*، الطبعة الأولى، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان الأردن، ص 20.
- 3- عبد الرزاق محمد قاسم. (2004)، *تحليل و تصميم نظم المعلومات المحاسبية*، الطبعة الأولى، مكتبة دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان الأردن، ص 37.
- 4- أمين السيد احمد لطفي. (2006)، *نظرية المحاسبة - منظور التوافق الدولي* - الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، ص 04.
- 5- طالب الواعظ، رزق نور عمران. (2001)، *النظام المحاسبي الموحد وتطبيقاته في الوحدات الاقتصادية*، الطبعة الأولى، الدار النموذجية صيدا، بيروت لبنان، ص 07.
- 6- منصور حامد محمود، محمد أبو العلا الطحان، وآخرون. (1998)، *أساسيات المراجعة*، مطبعة مركز التعليم المفتوح، مصر، ص 06.
- 7- محمود سمير الصبان. (2001/2000)، *نظرية المراجعة واليات التطبيق*، الدار الجامعية، مصر، ص 10.

- 08- احمد حلمي جمعة. (2005)، *المدخل إلى التدقيق الحديث*، الطبعة الثانية، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ص 07.
- 09- هادي التميمي. (2006)، *مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية*، الطبعة الثالثة، دار وائل للنشر، الأردن، ص 20.
- 10- كمال الدين الدهرواي مصطفى، محمد السيد سرايا. (2001)، *دراسات متقدمة في المحاسبة والمراجعة*، الدار الجامعية، دون ذكر بلد النشر، ص 154.
- 11- محمد احمد خليل، *المراجعة والرقابة المحاسبية*، دار الجامعات المصرية، الإسكندرية، مصر، دون ذكر سنة النشر، ص 01.
- 12- عبد الرزاق محمد عثمان. (2011)، *أصول التدقيق والرقابة الداخلية*، الطبعة الأولى، الدار النموذجية، بيروت، ص 12.
- 13- عبد الفتاح الصحن، محمد سمير الصبان، وآخرون. (1986)، *المراجعة مدخل فلسفي تطبيقي*، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، ص 11.
- 14- خالد أمين عبد الله. (2007)، *علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية العلمية*، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، ص 18.
- 15- محمود السيد الناغي. (2006)، *دراسات في المعايير الدولية للمراجعة، تحليل وإطار للتطبيق*، الطبعة الأولى، المكتبة العصرية للنشر والتوزيع، بدون ذكر بلد النشر، ص 25.
- 16- محمد صفوت قابل. (2009/2008)، *منظمة التجارة العالمية وتحرير التجارة الدولية*، الدار الجامعية، مصر، ص 222.
- 17- سامي احمد مراد. (2005)، *دور اتفاقية تحرير تجارة الخدمات الدولية (الجاتس) في رفع كفاءة أداء الخدمات المصرفية*، المكتب العربي للمعارف، الطبعة الأولى، مصر الجديدة، ص 35.
- 18- فريق خبراء المنظمة العربية للتنمية الإدارية، بحوث ودراسات. (2005)، *الاتفاقية العامة للتجارة في الخدمات GATS و علاقتها بقطاع النقل في الدول العربية*، منشورات المنظمة، القاهرة، مصر، ص 05.
- 19- رانيا محمود عبد العزيز عمارة. (2008)، *تحرير التجارة الدولية وفقا لاتفاقية الجاتس في مجال الخدمات GATS*، دار الفكر الجامعي، الإسكندرية مصر، ص 99.
- 20- محمد إبراهيم عبد الرحيم. (2009)، *العولمة والتجارة الدولية*، مؤسسة شباب الجامعة، مصر، ص 93.
- 21- عبيد سعد المطيري. (2004)، *مستقبل مهنة المحاسبة والمراجعة تحديات وقضايا معاصرة، تقنية المعومات - منظمة التجارة العالمية - تعزيز الثقة والشفافية*، دار المريخ للنشر، الرياض السعودية، ص 85.
- 22- محمد مطر. (1998)، *الالتزام بمعايير المحاسبة والتدقيق الدولية كشرط لانضمام الدول لمنظمة التجارة الدولية، دراسات إستراتيجية*، الطبعة الأولى، العدد 18، أبو ظبي الإمارات العربية المتحدة، ص 10.
- 23- المؤسسة العامة للتعليم الفني والتدريب المهني، *محاسبة - محاسبة مالية -1، 131 حسب*، الإدارة العامة لتصميم وتطوير المناهج، المملكة العربية السعودية، دون ذكر سنة النشر، ص 12.
- 24- مجيدة احمد. (2018)، *مستقبل مهنتي المحاسبة والمراجعة في ظل الظروف الاقتصادية الراهنة حالة الجزائر*، أطروحة دكتوراه علوم في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر 3، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، الجزائر، ص 14.
- 25- بوكساني رشيد، حمزة العراي. (2011)، *معوقات تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر وسبل تجاوزها - دراسة استكشافية لأراء الممارسين لمهنة المحاسبة* - دراسات اقتصادية، دورية اقتصادية محكمة فصلية، مركز البصيرة للبحوث والاستشارات والخدمات التعليمية، العدد 18، دار الخلدونية للنشر والتوزيع، الجزائر، ص 08.
- 26- محمد قويدري. (2002)، *انعكاسات تحرير التجارة العالمية على اقتصاديات البلدان النامية*، مقالة منشورة ضمن مجلة الباحث، دورية أكاديمية محكمة نصف سنوي تصدر عن كلية الحقوق والعلوم لاقتصادية، جامعة ورقلة، العدد 2002/1، ص 21.
- 27- Document Division du commerce des services. (2013), OMC, *L'ACCORD GÉNÉRAL SUR LE COMMERCE DES SERVICES*, 31 janvier 2013, pp : 1-2, OnLine [www.wto.org](http://www.wto.org), visite mars 2015.
- 28- Jacques Mistral. (2003), *Les normes comptables et le monde post-Enron*, La Documentation française. Paris, p07.
- 29- Vincent IACOLARE, *pratiquer l'audit à valeur ajoutée*, AFNOR éditions, La Plaine Saint-Denis Cedex, p10.
- 30- Anne-Claire Maddoli-Restoux (2003), *RESPONSABILITE DE L'EXPERT-COMPTABLE*, Risques judiciaires, 2 édition, Edition du juris-classeur, paris, pp : 2-3.
- 31- Robert Obert, Marie Pierre Mairesse. (2009), *DSCG 4 Comptabilité et audit MANUEL ET APPLICATIONS*, Dunod, Paris, p2.
- 32- [www.wto.org](http://www.wto.org), visite septembre 2017.