

واقع الممارسة المهنية للمحاسبة والتدقيق في الجزائر (دراسة مقارنة للقانون 08_91 والقانون 01_10)

1. سليمة بن نعمة

أستاذة باحثة، الجزائر

salbennama@gmail.com

2. د. أمين مخفي

أستاذ محاضر قسم "أ"، جامعة مستغانم، الجزائر

mokhefiamine@yahoo.fr

ملخص: يهدف هذا البحث إلى دراسة تنظيم مهنة المحاسبة بالجزائر في ظل القانون 01_10 و ذلك من خلال تتبع أهم المراحل التاريخية التي مرت بها المهنة، و بعرض محتوى مشروع القانون 01_10 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، وكذا بالتطرق إلى أهم الاختلافات بينه و بين القانون 08-91 المؤرخ في 27 أبريل 1991. في الأخير استخلصنا أن الحكومة الجزائرية قامت بإصلاح مهنة المحاسبة نظرا لوجود الكثير من المشاكل التي تواجه المهنة، حيث تهدف الإصلاحات التي جاء بها القانون 01_10 إلى تطوير مهنة المحاسبة و التدقيق بالجزائر و جعلها تتماشى مع المستجدات المعاصرة..

الكلمات المفتاحية: القانون 08_91، القانون 01_10، مهنة التدقيق بالجزائر.

Résumé: Ce papier vise l'étude de l'organisation de la profession de comptabilité en Algérie dans le cadre de la loi 10-01 et ceci à travers le suivi des importantes étapes historiques par laquelle cette profession est passée, et la présentation du contenu du projet de la loi 10-01 portant les professions d'expert-comptable, commissaire aux comptes et de comptable agréé et tout en abordant les principales différences entre la loi 10-01 et la loi 91-08.

A la fin nous avons conclu que le gouvernement algérien a réalisé une réforme concernant la profession de comptabilité en raison l'existence nombreuses problèmes rencontrant cette profession. Ces réformes menées par la loi 10-01 vise a développé le métier de comptabilité et d'audit en Algérie et la rendre moderne.

Mots clés: loi 10-01, loi 91-08, profession d'audit en Algérie.

تمهيد: لقد أدى اتساع وكبر حجم المؤسسات وتشعب وظائفها وتعدد فروعها إلى تطور مهنة التدقيق و زيادة الاهتمام بها من طرف المنظمات المهنية و الجمعيات العلمية للمحاسبين و المدققين وخاصة مع ظهور العولمة وانتشار الشركات المتعددة الجنسيات. ففي ظل انتقال الجزائر من الاقتصاد الموجه إلى اقتصاد السوق و انضمامها المرتقب لمنظمة التجارة العالمية سعت إلى القيام بعدة إصلاحات في مختلف المجالات على غرار القيام بإصلاح النظام المحاسبي من خلال تبنيها فكرة معايير المحاسبة الدولية IFRS / IAS، كما قامت بإعادة هيكلة المنظمات المسيرة لمهنة التدقيق حسب ما جاء به القانون 01-10 المؤرخ في 29 جوان 2010، إذ أصبحت هذه المهنة والترتب فيها تحت رعاية وإشراف وزارة المالية بتكليف المجلس الوطني للمحاسبة، بعد أن كان الجهاز المهني المكلف بهذه المهنة هو المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين في قانون 08-91 المؤرخ في 27 أبريل 1991.

إن أهمية دراسة تنظيم مهنة المحاسبة بالجزائر في هذا الحقل الاقتصادي، وضرورة اتخاذ التدابير اللازمة من طرف الحكومة الجزائرية لتطوير مهنة التدقيق الخارجي، يقودنا إلى دراسة هذا الموضوع وذلك بطرح الإشكالية التالية:

— ما هي التطورات التي عرفت مهنة المحاسبة والتدقيق في الجزائر في ظل القانون 01_10؟

وهذه الإشكالية تمكننا من التطرق إلى الأسئلة الفرعية التالية:

1_ ما محتوى مشروع القانون 01_10 المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد؟؛

2_ ما مدى الاختلاف بين القانون 08_91 و القانون 01_10؟.

الفرضيات: لمعالجة إشكالية البحث فإننا نعتمد الفرضيات التالية:

1_ يتضمن القانون 01_10 المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد 84 مادة في 12 فصلا و الذي تم

بموجبه استرجاع وزارة المالية الوصاية على الهيئات المهنية عن طريق المجلس الوطني للمحاسبة؛

2_ في ظل القانون الجديد أصبحت المهن الثلاثة منفصلة عن بعضها حيث الخبير المحاسب تابع للمصنف الوطني للخبراء المحاسبين، و

محافظ الحسابات تابع للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، أما المحاسب المعتمد فهو تابع للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين على

عكس ما كانت عليه المهنة في ظل القانون 08_91.

و عليه قسمنا هذه الورقة البحثية لأربعة محاور أساسية ممثلة في:

__ التطور التاريخي لتنظيم مهنة التدقيق بالجزائر؛

__ عيوب نظام التكوين في ظل القانون 08_91 وأسباب إعادة تنظيم مهنة المحاسبة بالجزائر؛

__ عرض محتوى مشروع القانون 01_10 و شروط ممارسة مهنة المحاسبة؛

__ الاختلافات بين القانون 08_91 و القانون 01_10.

و لتحقيق الأهداف المرجوة من البحث فقد اعتمدنا على المنهج الوصفي والتحليلي وذلك عند استعراض القانون 01-10، و

التطرق إلى الاختلافات بين القانون 08_91 و القانون 01_10 ثم الخروج بملاحظات و استنتاجات، كما اعتمدنا على المنهج

التاريخي و ذلك من خلال التطرق للتطور التاريخي لمهنة المحاسبة بالجزائر، بالإضافة للتطور التاريخي للتشريعات المحاسبية بالجزائر.

المحور الأول: التطور التاريخي لتنظيم مهنة التدقيق بالجزائر.

عرف تنظيم مهنة التدقيق بالجزائر عدة تطورات، وعليه سيتم استعراض أهم المراحل التي مر بها من خلال التطرق إلى أهم

التشريعات و الأنظمة الصادرة و التي تسعى لتطوير المهنة.

أولا: الفترة من 1969 إلى 1979: بدأ تنظيم مهنة التدقيق بالجزائر سنة 1969، حسب ما أشار إليه الأمر 107/9 المؤرخ في

1969 /12/31¹ المتعلق بقانون المالية لسنة 1970 في مادته 38 إلى الرقابة الواجب فرضها على المؤسسات العمومية

الاقتصادية من أجل تأمين حق الدولة فيها.

كما حدد المرسوم 173/70 المؤرخ في 1973/11/16 مهام وواجبات مدقق الحسابات واعتبر هذا الأخير كمراقب دائم لتسيير

المؤسسات العمومية.

كما أوكلت للمدققين المهام التالية²:

- المراقبة البعيدة لشروط إنجاز العمليات التي من شأنها أن تكون لها انعكاسات اقتصادية ومالية مباشرة وغيرها مباشرة على تسيير

المؤسسة ؛

- متابعة إعداد الحسابات و الموازنات أو الكشوفات التقديرية طبقا لمواصفات الخطة؛

- مراجعة مصداقية الجرد وحسابات النتائج المستخرجة من المحاسبة العامة والتحليلية للمؤسسة ومدى صلاحيتها .

وفي سنة 1975 تم إنشاء المجلس الأعلى لتقنيات المحاسبة (CSTC) بمرسوم رقم 82/71 المؤرخ في 1971/12/29،

المتضمن تنظيم المحاسب و الخبير المحاسب³. حيث تعرض إلى تحديد اختصاص كل منهما في المواد من (المادة 04 إلى غاية المادة

09)، وشروط الدخول ممارسة المهنة في المواد من (المادة 13 إلى غاية المادة 12) ، وكيفية ممارسة المهنة في المواد من (المادة 13 إلى

غاية المادة 21) ، وتطرق إل تشكيل المجلس الأعلى للمحاسبة وتسييره في المواد من (المادة 22 إلى غاية المادة 60) ⁴ ، وكانت من بين مهامه تحضير المخطط المحاسبي الوطني وضمان تنظيم مهنة المحاسبة .

ثانيا : الفترة من 1980 إلى 1989: إن إعادة تنظيم الاقتصاد الوطني وهيكله المؤسسات العمومية الاقتصادية في بداية الثمانينات أدى إلى زيادة معتبرة في عدد المؤسسات العمومية⁵، مما أجبر المشرع الجزائري على سن آليات رقابية من خلال القانون رقم 05/80 المؤرخ في 1980/03/01⁶ المقرر لإنشاء مجلس المحاسبة، في مادته رقم 05 نص على أن " مجلس المحاسبة يراقب مختلف المحاسبات التي تصور العمليات المالية والمحاسبة ،أين تتم مراقبة صحتها وقانونيتها ومصادقيتها ".هذا القانون الذي ألغى صراحة المادة 39 من الأمر 107/79 من قانون المالية لسنة 1970 ، وضمنا المرسوم 173 /70 المتعلق بمهام وواجبات مدقق الحسابات.

لقد تميزت هذه الوضعية بوجود مدقق الحسابات في المؤسسات العمومية، وكانت ذات أساس قانوني حيث تبرز أن هذه المهمة تعيش فراغ قانوني.⁷

وتجدر الإشارة إلى أن تطور تدقيق الحسابات في الجزائر خلال هذه الفترة كان بطيئا بسبب غياب الحاجة إليه في ظل الملكية العامة لوسائل الإنتاج واحتكار الدولة للحياة الاقتصادية إلى غاية 1988 تاريخ صدور القانون رقم 01/88 المؤرخ في 1988/01/12 المتعلق بالقانون التوجيهي للمؤسسات الاقتصادية العمومية⁸، حيث ركز هذا القانون على حتمية إعادة تنظيم كامل للتدقيق بهدف تجنب التناقضات التي من المحتمل عدم توافقها مع الإصلاحات الملزم بها من طرف السلطات العمومية حين ذاك⁹.

ثالثا : الفترة من 1990 إلى 2010: خلال هذه الفترة صدرت عدة تشريعات ونصوص قانونية تتعلق بإعادة تنظيم المهنة، ويظهر ذلك من خلال النصوص التشريعية التالية :

القانون 91-08 المؤرخ في 1991/04/27 المنظم لمهنة الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد لدى الشركات التجارية، حيث تم جمع ثلاث تنظيمات في هيئة واحدة مستقلة سميت بالمصنف الوطني للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين .¹⁰

ثم توالى بعد ذلك عملية الإصدار للنصوص التشريعية والتنظيمية المتعلقة بالمهنة ولعل أهمها ما يلي :

— المرسوم التنفيذي رقم 92-20 المؤرخ في 13 جانفي 1992 والذي يحدد تشكيل مجلس النقابة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين وبضبط اختصاصه وقواعد عمله.¹¹

— القرار المؤرخ في 07-11-1994 المتعلق بتحديد سلم أتعاب محافظي الحسابات وقد حدد هذا القرار الأتعاب التي تمنح لمحافظي الحسابات عن المهام العادية لهم والمحددة من طرف القانون.¹²

— المرسوم التنفيذي رقم 96-136 المؤرخ في 1996/04/15 المتعلق بقانون أخلاقيات مهنة خبير المحاسبة ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.¹³

— المرسوم التنفيذي رقم 96-318 المؤرخ في 1996/09/25 تم من خلاله إنشاء المجلس الوطني للمحاسبة (CNC).

— المرسوم التنفيذي رقم 96-431 المؤرخ في 1996/11/30 والمتضمن كيفية تعيين محافظي الحسابات في المؤسسات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري ومراكز البحث والتنمية وهيئات الضمان الاجتماعي.

— المرسوم التنفيذي رقم 97-458 المؤرخ في 1997/12/01 المعدل والمتمم للمرسوم التنفيذي رقم 92-20.

— القرار المؤرخ في 1998/03/28 المتعلق بتحديد كيفية نشر مقاييس تقدير الإجازات والشهادات التي تخول الحق في ممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد .¹⁴

— المقرر المؤرخ في 1999/03/24 والذي يتضمن الموافقة على الإجازات والشهادات وكذا شروط الخبرة المهنية التي تخول الحق في ممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.¹⁵

__المرسوم التنفيذي رقم 07-210 المؤرخ في 2006/06/04 حيث أوكلت لمحافظ الحسابات مهام إعادة تقييم الاستثمارات في المؤسسات والهيئات الخاضعة للقانون التجاري.¹⁶

__القانون رقم 10-01 المؤرخ في 2010/06/29 المتعلق بمهن الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد. قرر المشرع بموجب هذا القانون إعادة هيكلة تنظيم مهنة المحاسبة.¹⁷

__ المرسوم التنفيذي رقم 10-02 المؤرخ في 2010/08/26 والمتعلق بمجلس المحاسبة، حيث يهدف إلى تنظيم الأمر رقم 95-20 المؤرخ في 1995/07/17 المتعلق بنفس الأمر.

__ المرسوم التنفيذي رقم 10-08 المؤرخ في 2010/10/27 المتضمن الموافقة على المرسوم التنفيذي السابق المتعلق بمجلس المحاسبة.
18

المحور الثاني: عيوب نظام التكوين في ظل القانون 91_08 وأسباب إعادة تنظيم مهنة المحاسبة بالجزائر.

الفرع الأول: عيوب نظام التكوين في ظل القانون 91_08 .

يعاب على نظام التكوين السابق ما يلي:¹⁹

__ الاعتماد الكلي على الجانب التطبيقي و إهمال الجانب النظري عند تكوين الخبراء المتربصين ؛

__ إمكانية تعرض المتربصين للاستغلال من قبل الخبير المشرف على التبرص، و من هذه الأشكال:

✓ إجبار المتربص على القيام بأعمال التدخل الميداني خاصة تلك التي توصف بالروتينية مثل الجرد، المقاربات

البنكية... إلخ دون مقابل مادي ؛

✓ القيام بأعمال السكرتارية مثل تحرير المراسلات ، كتابة التقارير أو القيام بأعمال المراسلة مع الهيئات العمومية ؛

✓ عدم استفادة المتربصين من عملية التأمين طيلة فترة التبرص؛

✓ و في بعض الأحيان تهميش المتربصين و التمييز بينهم أو تعرضهم لضغوط قد تؤدي إلى عدم حصولهم على موافقة

المشرف حول التقارير.

و يمكن إرجاع أسباب المشاكل التي عرفت مهنة المحاسبة في الجزائر إلى ما يلي:²⁰

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

__ **الضغوط التنافسية:** تعاني المهنة المحاسبية الجزائرية من محاولات دخول خبرات محاسبية أجنبية للسوق الجزائرية ؛

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

الفرع الثاني: أسباب إعادة تنظيم مهنة المحاسبة بالجزائر: قامت الحكومة الجزائرية بإصلاح مهنة المحاسبة نظرا لوجود الكثير من

المشاكل التي تواجه المهنة، و الناتجة أساسا عن مجموعة من الأسباب، حيث يمكن ذكر أهمها كما يلي:²¹

- النقص في التدريب المهني الكافي للمدققين بسبب عدم وجود معهد تدريبي متخصص يقوم بتنظيم ندوات و دورات تدريبية لرفع كفاءة المدققين؛

- عدم ملائمة أتعاب التدقيق مع حجم العمل و ثقل المسؤولية ؛

- ضعف نظام الرقابة الداخلية لدى المؤسسات محل التدقيق؛

- التنافس غير الشريف بين المدققين وهي مرتبطة بعدم ملائمة أتعاب المراجعة مع حجم العمل؛

- عدم مواكبة بعض أعضاء المهنة للتطورات التقنية في استخدام الحاسوب و نظم المعلومات؛

- ضعف دور النقابات المهنية في تطوير مستوى الكفاءة لدى أعضائها و تنمية و توثيق روح التعامل بين أعضائها؛
- عدم وجود معايير تدقيق متعارف عليها تلاؤم الواقع الجزائري .

المحور الثالث: عرض محتوى مشروع القانون 10_01 و شروط ممارسة مهنة المحاسبة.

الفرع الأول: عرض محتوى مشروع القانون 10_01: قررت الحكومة بموجب القانون 10_01 إعادة تنظيم و تطوير مهنة المحاسبة والتدقيق في الجزائر.

من خلال هذا القانون تم استرجاع وزارة المالية الوصاية على الهيئات المهنية عن طريق المجلس الوطني للمحاسبة وعن طريق تعيين ممثليه لدى مختلف مجالس المهنيين، ولقد تم بموجبه:²²

- منح الاعتماد لممارسة المهنة الذي أصبح من صلاحيات وزير المالية؛
- مراقبة النوعية المهنية والتقنية لأعمال الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين تحول إلى وزير المالية؛
- التكفل بتكوين الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات من طرف مؤسسة تعليم مختصة تابعة لوزارة المالية والتكفل بتكوين المحاسبين المعتمدين من طرف المؤسسات التابعة لوزارة التكوين المهني.²³

كما نصت المادة 05 من قانون 10-01 على أنه تنشأ لدى المجلس الوطني للمحاسبة خمس لجان متخصصة:²⁴

__ لجنة معايير الممارسات المحاسبية والاجتهادات المهنية؛

__ لجنة الاعتماد؛

__ لجنة التأديب والتحكيم؛

__ لجنة مراقبة النوعية؛

__ لجنة التكوين؛

الفرع الثاني: شروط ممارسة مهنة الخبير المحاسب و محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.

لضمان تحقيق الغاية من ممارسة مهنة الخبرة المحاسبية و محافظة الحسابات و المحاسبة، وضع المشرع الجزائري مجموعة من الشروط التي يجب توافرها في الشخص الذي يرغب في ممارسة هذه المهن.

أ. مقاييس ممارسة مهنة المحاسبة في الجزائر قبل الإصلاحات: تشترط التشريعات المنظمة لمهنة المحاسبة قبل الإصلاحات أن يسجل المتربص الجديد في المصنف الوطني للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين، ثم يبحث عن مكتب للمهنة عند محافظ حسابات، وعند قبوله يملأ استمارة القبول ويعيدها إلى المصنف ويتربص عنده سنتين، وعلى المترشح أن يقدم كل ثلاثة أشهر تقريراً في ميدان المحاسبة والمالية والتجارة والضرائب وغيرها وكلما انتهى من إكمال تقرير تحت إشراف و تأطير الخبير المحاسبي أو محافظ الحسابات، فيقدمها للمصنف الوطني الجهوي الذي سجل فيه وبعد الانتهاء من التربص يحرر محافظ الحسابات للمترشح شهادة إنهاء التربص ، ويقوم باحتياز امتحان المراقبة عند محافظ حسابات آخر حول التقارير الثمان التي قدمها؛ ويقدم له شهادة المراقبة attestation de contrôle de stage، وفي الأخير يقدم ملف إنهاء التربص للمصنف الوطني ليقدّم له شهادة إنهاء التربص attestation de fin de stage، ثم يقدم طلب لأخذ الاعتماد بدون أي امتحان، ويقوم بالقسم أمام المجلس القضائي المختص إقليمياً بالعبارة المذكورة في القانون.²⁵

و ينص القانون 91-08 على ضرورة توفر مجموعة من المعايير في الأشخاص الراغبين في ممارسة مهنة المحاسبة؛ حيث لا يمكن منح الاعتماد لصاحبه إلا بتوافر الشروط التالية:²⁶

أولاً: بالنسبة للخبير المحاسب: لممارسة مهنة الخبير المحاسب يجب أن تتوفر في الشخص بالإضافة للشروط المنصوص عليها في المادة 06 من القانون 91_08 ما يلي:

__ الحصول على شهادة الليسانس أو ما يعادلها في المالية و المحاسبة حسب النظام القديم أو المحاسبة حسب النظام الجديد؛

__ القيام بتربص مهني مدته سنتين لدى أحد الخبراء المسجلين في جدول المنظمة ؛

__ أن يتحصل على شهادة نهاية التبرص التي تخوله الحق في دخول الامتحان النهائي الذي تنظمه جامعة الجزائر.

ثانيا: بالنسبة لمحافظ الحسابات:

__ الحصول على شهادة خبير محاسب؛

__ أو أن يكون المرشح حائز على إحدى شهادات التعليم العالي إضافة لإحدى الشهادات المهنية المذكورة في المادة 03 من المقرر الصادر في 24 مارس 1999، مع إثبات:

__ إما تدريب مهني كخبير محاسب مدته سنتين يتوج بشهادة نهاية التدريب القانوني؛

__ وإما إثبات خبرة قدرها (10) سنوات في الميدان المحاسبي و المالي و متابعة تدريب مهني مدته (06) ستة أشهر.

ثالثا: بالنسبة للمحاسب المعتمد:

__ التسجيل في جدول المنظمة كخبير محاسب أو محافظ حسابات حسب نص المادة رقم 03 من المقرر الصادر في 24 مارس 1999؛

__ حيازة إحدى الشهادات المهنية المنصوص عليها في المادة 04 من المقرر الصادر في 24 مارس 1999 مع إثبات:

__ تدريب مهني لمدة سنتين في مكتب خبير محاسب مع شهادة نهاية التبرص (AFS)؛

__ أو خبرة عشر سنوات في الميدانين المحاسبي و المالي ، مع تدريب لمدة 06 أشهر.

ب. شروط ممارسة المهنة حسب القانون 10-01.

حددت المادة (08) من القانون 10-01 الشروط التي يجب توافرها لممارسة مهنة الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد، وهي كالآتي²⁷:

1. أن يكون جزائري الجنسية؛

2. أن يحوز شهادة لممارسة المهنة على النحو الآتي:

أ_ بالنسبة لمهنة الخبير المحاسب: أن يكون حائزا على الشهادة الجزائرية للخبرة المحاسبية أو شهادة معترفا بمعادلتها؛

ب_ بالنسبة لمهنة محافظ الحسابات: أن يكون حائزا على الشهادة الجزائرية لمحافظ الحسابات أو شهادة معترفا بمعادلتها؛

ج_ بالنسبة لمهنة المحاسب المعتمد: أن يكون حائزا على الشهادة الجزائرية للمحاسب أو شهادة تسمح له بممارسة المهنة؛

3. أن يتمتع بجميع الحقوق المدنية و السياسية؛

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

5. أن يكون معتمدا من الوزير المكلف بالمالية و أن يكون مسجلا في المصنف الوطني للخبراء المحاسبين أو في الغرفة الوطنية

لمحافظي الحسابات أو في المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين، وفق الشروط المنصوص عليها في القانون؛

6. أن يؤدي اليمين بعد الاعتماد و قبل التسجيل في المصنف الوطني أو الغرفة الوطنية أو المنظمة الوطنية أمام المجلس القضائي

المختص إقليميا لحل تواجد مكاتبتهم.

__ تمنح الشهادات والإجازات المذكورة في البندين "أ" و "ب" أعلاه، من معهد التعليم المختص التابع للوزير المكلف بالمالية، أو

المعاهد المعتمدة من طرفه.

__ لا يمكن الالتحاق بمعهد التعليم المختص أو المعاهد المعتمدة إلا بعد إجراء مسابقة للمترشحين الحائزين شهادة جامعية في

الاختصاص تحدد عن طريق التنظيم.

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

ج. كيفية التسجيل في السجل الوطني للخبراء المحاسبين ولمحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين.
يمكن أن يسجل كمحافظ حسابات:

1. الحائزون على إحدى شهادات التعليم الآتية أو أي شهادة أجنبية معادلة لها:²⁸

__ ليسانس في العلوم المالية؛

__الجزءان الأول والثاني من الامتحان الأولي في الخبرة المحاسبية؛

__ شهادة الدراسات المحاسبية العليا؛

__ ليسانس في العلوم التجارية فرع (مالية والمحاسبة)؛

__ ليسانس في العلوم التجارية فرع (المحاسبة)؛

__ ليسانس في علوم التسيير فرع (المحاسبة)؛

__ ليسانس في العلوم التجارية فرع (المالية)؛

__ ليسانس في علوم التسيير فرع (المالية)؛

ويجب عليهم زيادة على ذلك:

__ إما متابعة تدريب مهني كخبير محاسب مدته سنتان متوج بشهادة نهاية التدريب القانوني؛

__ وإما إثبات خبرة تقدر ب 10 سنوات في ميدان المحاسبة والمالية والقيام بتدريب مهني مدته 6 أشهر.

2. الحائزون على إحدى شهادات التعليم العالي الآتية :

__ شهادة المدرسة العليا للتجارة (فرع آخر غير فرع المالية والمحاسبة)؛

__ شهادة المدرسة الوطنية للإدارة (فروع المراجعة والمراقبة وفرع الاقتصاد والمالية)؛

__ ليسانس في العلوم الاقتصادية (النظام القديم)؛

__ ليسانس في علوم التسيير .

__ شهادة المدرسة الوطنية العليا للإدارة والتسيير (فرع مراجعة الحسابات)؛

__ شهادة المعهد الوطني للمالية (فرع الخزينة أو الضرائب)؛

__ شهادة معهد الاقتصاد الجمركي والمالي بالجزائر؛

__ شهادة معهد التمويل والتنمية للمغرب العربي بتونس؛

__ شهادة جامعة التكوين المتواصل في المالية والمحاسبة؛

مع ضرورة أن تكون بحوزتهم إحدى الشهادات المهنية التالية:

__ شهادة تقني سامي في المحاسبة؛

__ شهادة عليا في الدراسات المحاسبية؛

__ شهادة مهنية كاملة في المحاسبة؛

__ بكالوريا تقني في المحاسبة؛

__ شهادة التحكم في المحاسبة؛

فضلا عن ذلك يأتي:

__ إما تدريب مهني مدته سنتان (2) في مكتب خبير محاسب أو محافظ حسابات؛

__ وإما عشر سنوات (10) من خبرة في الميدانيين المحاسبي والمالي وتدريب مهني مدته ستة (6) أشهر.

3. المحاسبون المعتمدون والمسجلون في جدول النقاية الوطنية: عند نهاية المدة والذين نجحوا في امتحانات الاندماج التي تنظمها اللجنة الخاصة في دورة واحدة كل سنة خلال مدة ثلاث (3) سنوات.

4. أعوان المفتشية العامة للمالية: الحاصلون على رتبة مفتش المالية في الدرجة الثانية أو مفتش عام للمالية على الأقل والمتمتعون بخبرة قدرها عشر (10) سنوات من النشاط ضمن هذه الهيئة.

المحور الرابع: الاختلافات بين القانون 08_91 و القانون 01_10.

يمكن تلخيص أهم هذه الاختلافات في الجدول التالي:

الجدول رقم (01): الاختلافات بين القانون 08_91 و القانون 01_10.

مقياس التفرقة	حسب القانون 08_91	حسب القانون 01_10
من حيث التعريف الخاص بمحافظ الحسابات	هو كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص و تحت مسؤوليته مهنة الشهادة بصحة و انتظامية حسابات المؤسسات والشركات التجارية أو المدنية في الحالات التي نص عليها القانون بهذه المهمة للقيام بصفة تعاقدية؛	هو كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص و تحت مسؤوليته، مهمة المصادقة على صحة حسابات الشركات و الهيئات و انتظامها و مطابقتها لأحكام التشريع المعمول به.
من حيث شروط التسجيل	__توفر الإجازات و الشهادات المشترطة قانوناً؛ __ التسجيل في المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين و محافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين.	__ أن يكون حائزاً الشهادة الجزائرية للمهنة أو شهادة معترف بمعادلتها؛ __ التسجيل في جدول المصنف الوطني للخبراء المحاسبين أو في جدول الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات أو في جدول المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين؛
من حيث الهيئة التابع لها	__ كل من الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد تابعون للمنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين و محافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين.	__ الخبير المحاسب تابع للمصنف الوطني للخبراء المحاسبين، و محافظ الحسابات تابع للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، أما المحاسب المعتمد فهو تابع للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين.
من حيث السلطة المشرفة على المجلس الوطني للمحاسبة	__ يوضع المجلس الوطني للمحاسبة تحت سلطة رئاسة الجمهورية.	__ يوضع المجلس الوطني للمحاسبة تحت سلطة الوزير المكلف بالمالية أي أنه تابع لوزارة المالية.
شروط تعيين محافظ الحسابات	__ تعين الجمعية العامة أو الجهاز المؤهل المكلف بالمداوالت محافظي الحسابات بعد موافقتهم من بين المحترفين المسجلين في جدول المنظمة الوطنية حسب الشروط المنصوص عليها في هذا القانون؛ __ تدوم وكالة محافظ الحسابات (03) سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة. لا يمكن بعد وكتلين تعيين نفس محافظ الحسابات إلا بعد (03) سنوات؛ __ عندما تعين شركة محافظة الحسابات كمحافظ حسابات لدى مؤسسة أو	__ يتم تعيين محافظ الحسابات من بين المهنيين المعتمدين و المسجلين في الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، من طرف الجمعية العامة أو الجهاز المكلف بالمداوالت بعد موافقتها كتابياً، و لا يعني وجود هيكل داخلية للمراجعة، الشركة أو الهيئة من الإلزامية القانونية لتعيين محافظ حسابات؛ __ تحدد عهدة محافظ الحسابات بثلاث (03) سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة، و لا يمكن تعيين نفس المحافظ بعد عهديتين متتاليتين إلا بعد مضي ثلاث (03) سنوات، و في حالة عدم المصادقة على حسابات الشركة أو الهيئة المراقبة خلال سنتين ماليتين متتاليتين، يتعين على محافظ الحسابات إعلام وكيل الجمهورية المختص إقليمياً بذلك، و في هذه الحالة لا يجري تجديد عهدة محافظ الحسابات؛

عندما تعين شركة أو هيئة، شركة محافظة الحسابات بصفة محافظ الحسابات فإن هذه الأخيرة تعين من بين أعضائها المسجلين في جدول الغرفة الوطنية لمحافظة الحسابات يتصرف باسمها، و عندما تقرر شركة أو هيئة تعيين أكثر من محافظ حسابات، فإن كل واحد منهم يمارس مهمته طبقاً لأحكام هذا القانون؛ — يتعين على محافظ الحسابات أو مسير شركة أو تجمع محافظي حسابات إبلاغ لجنة مراقبة النوعية، بتعيينه بصفة محافظ حسابات عن طريق رسالة موصى عليها في أجل أقصاه خمسة عشر(15) يوماً؛ — يمكن لمحافظ الحسابات أن يستقيل دون التخلّص من التزاماته القانونية، و يجب أن يلتزم بإشعار مسبق مدته ثلاث(03) أشهر، و يقدم تقريراً عن المراقبات و الإثباتات الحاصلة.	شركة أو هيئة تعين من بين أعضائها المسجلين في جدول المنظمة الوطنية لمحافظة أو محافظي حسابات يعملون باسمها. ولا يمكن هؤلاء الأشخاص أن يمارسوا مهنتهم بصفة شريك أو مشترك أو أجير إلا في شركة واحدة.	
— تجرى ترخيصات الخبراء المحاسبين على مستوى المصنف الوطني للخبراء المحاسبين وتجري ترخيصات محافظي الحسابات على مستوى الغرفة الوطنية لمحافظة الحسابات وتجري ترخيصات المحاسبين المعتمدين على مستوى المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين حسب الكيفيات المحددة من قبل المجلس الوطني للمحاسبة.	— تجرى ترخيصات الخبراء المحاسبين و محافظي الحسابات و المحاسبين المعتمدين على مستوى المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين، حسب الكيفيات المحددة من قبل المجلس الوطني للمحاسبة .	من حيث الترخيص

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على:

- سيد أحمد، بوعرار شمس الدين، مدى توافق التدقيق في الجزائر مع المعايير الدولية للتدقيق في ظل القانون 10_01، مداخلة في الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة و المعايير الدولية للمراجعة: التحدي، يومي 13 و 14 ديسمبر 2011، جامعة سعد دحلب، البليدة، ص 06.
- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، المواد 27، 28، 31، 30 و 32، المؤرخة في 1 ماي 1991، العدد 20، ص 654_655.
- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، المواد 27، 26، 24، 23، 22، 29، 28، 30، 38 و 39، المؤرخة في 11 جوان 2011، العدد 42، ص 07_08.

من خلال الجدول المقابل نلاحظ أن مهنة المحاسبة في الجزائر عرفت تغيراً مهماً في القانون الجديد مقارنة بالقانون القديم المتعلق بنفس المهنة، حيث كان يتم الجمع بين الأصناف المهنية الثلاثة (الخبراء المحاسبين و محافظي الحسابات و المحاسبين المعتمدين) في تنظيم وحيد و هو المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين و محافظي الحسابات و المحاسبين المعتمدين، كما أن المجلس الوطني للمحاسبة كان تحت سلطة رئاسة الجمهورية أما في ظل القانون الجديد فهو تحت إشراف الوزير المكلف بالمالية.

الخاتمة: سلطت هذه الدراسة الضوء على تنظيم مهنة التدقيق بالجزائر و على المراحل التي مرت بها المهنة منذ سنة 1969 إلى غاية 2010، و ذلك من خلال التطرق إلى أهم التشريعات و الأنظمة الصادرة و التي تسعى لتطوير المهنة. و قد تم التوصل إلى بعض الاستنتاجات حول موضوع الدراسة، يمكن إجمالها على النحو التالي:

أولاً، النتائج

- حسب القانون 10_01 أصبح الخبير المحاسب تابع للمصنف الوطني للخبراء المحاسبين، و محافظ الحسابات تابع للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، أما المحاسب المعتمد فهو تابع للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين؛
- من خلال القانون 10_01 تم استرجاع وزارة المالية الوصاية على الهيئات المهنية عن طريق المجلس الوطني للمحاسبة وعن طريق تعيين ممثليه لدى مختلف مجالس المهنيين؛

__ تميزت المرحلة التي ساد فيها القانون 91_08 بالاعتماد الكلي على الجانب التطبيقي و إهمال الجانب النظري(التكوين النظري) عند تكوين الخبراء المتربصين؛

__ عانت المهنة في ظل القانون القديم من النقص في التدريب المهني الكافي للمدققين بسبب عدم وجود معهد تدريبي متخصص يقوم بتنظيم ندوات و دورات تدريبية لرفع كفاءة المدققين.

ثانيا، التوصيات و الاقتراحات: بناءا على النتائج السابقة يمكن تقديم الاقتراحات كما يلي:

__ يجب تكوين المدققين و تدريبهم على كيفية تطبيق المعايير الدولية للتدقيق؛

__ دعم القانون 10_01 المتعلق بالخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد من خلال إصدار المراسيم المكملة لهذا القانون بغية مواكبة المستجدات التي تعرفها المهنة على المستوى الدولي؛

__ ضرورة إصدار معايير تدقيق متعارف عليها تلاؤم الواقع الجزائري؛

__ يجب الاهتمام أكثر بهذه المهنة من خلال عقد الندوات و المؤتمرات العلمية الدولية التي لها علاقة بالمحاسبة و التدقيق بهدف تبادل الخبرات بين الأكاديميين و المهنيين و بغرض الاستفادة من تجارب الدول الأجنبية.

قائمة المراجع:

- ¹ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد رقم 110، المؤرخة في 1969/12/30، ص 1802.
- ² الأزهر عزة، واقع ممارسة المراجعة بالجزائر، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، العدد 05، جامعة الوادي، الجزائر، 2012، ص 20.
- ³ بن يخلف أمال، المراجعة الخارجية في الجزائر، مذكرة ماجستير، علوم التسيير، فرع نقود و مالية، جامعة الجزائر، 2002، ص 30.
- ⁴ مقراني عبد الكريم، قمان عمر، أهمية الإصلاحات المتعلقة بمهنة التدقيق في الإشراف والمراقبة في تجسيد تطبيق النظام المحاسبي المالي، مداخلة في المنتدى الدولي حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة (IAS-IFRS) والمعايير الدولية للمراجعة (ISA) التحدي، يومي 13 و 14 ديسمبر 2011، ص 07.
- ⁵ لقليطي الأخضر، مراجعة الحسابات وواقع الممارسة المهنية في الجزائر، مذكرة ماجستير، جامعة باتنة، 2009، ص 90.
- ⁶ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد رقم 43، المؤرخة في 1980/03/01، ص 1507.
- ⁷ سهام محمد السويدي، دراسة تحليلية لمستقبل المعايير المحاسبية الدولية في مهنة المراجعة بالجزائر، الطبعة الأولى، الدار الجامعية، مصر، 2011، ص 112.
- ⁸ علاء بوقفة، الإصلاح المحاسبي في الجزائر وأثره في تفعيل الممارسة المحاسبية، مذكرة ماجستير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2012، ص 122.
- ⁹ سهام محمد السويدي، مرجع سبق ذكره، ص 113.
- ¹⁰ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد رقم 20، المؤرخة في 1991/05/01، ص 651.
- ¹¹ علاء بوقفة، مرجع سبق ذكره، ص 123.
- ¹² وزارة المالية، مجموعة النصوص التشريعية القانونية المتعلقة بضبط مهنة المحاسبة، مديرية التحديث وضبط المقاييس المحاسبية، الجزائر، 1998، ص 03.
- ¹³ مقراني عبد الكريم، قمان عمر، مرجع سبق ذكره، ص 08.
- ¹⁴ عمورة جمال، ضرورة إصلاح مهنة مراجعة الحسابات في الجزائر وتكييفها مع المعايير الدولية للمراجعة (ISA)، مداخلة في المنتدى الدولي حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة (IAS-IFRS) و المعايير الدولية للمراجعة (ISA) التحدي، يومي 13 و 14 ديسمبر 2011، ص 06_07.
- ¹⁵ وزارة المالية، مجموعة النصوص التشريعية القانونية المتعلقة بضبط مهنة المحاسبة، مرجع سبق ذكره، ص 04.
- ¹⁶ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد رقم 44، المؤرخة في 2006/06/04، ص 11.
- ¹⁷ محمد بلية، مهنة المحاسبة وهيئات المعايرة المحاسبية في الجزائر في ظل قانون 10 - 01، مداخلة في المنتدى الدولي حول دور معايير المحاسبة الدولية (IAS-IFRS-IPSAS) في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات، اتجاهات النظام المحاسبي الجزائري (المالي والعمومي) على ضوء التجارب الدولية، المنعقد بجامعة ورقلة، يومي 24 و 25 نوفمبر 2014، ص 02.
- ¹⁸ مقراني عبد الكريم، قمان عمر، نفس المرجع السابق.
- ¹⁹ علاء بوقفة، مرجع سبق ذكره، ص 121.
- ²⁰ فيروز خويلدات، أعمر غزاوي، مبارك بوعلاق، واقع مهنة المحاسبة في الجزائر بين التحولات والتحديات، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية، العدد 07، 2015، ص 61.
- ²¹ سايج فايز، أهمية تبني معايير المراجعة الدولية في ظل الإصلاح المحاسبي، أطروحة دكتوراه، تخصص علوم التسيير، جامعة البلدية (2)، 2014_2015، ص 189_190.
- ²² مداني بن بلغيث، فريد عوينات، الإصلاح المحاسبي في الجزائر دراسة تحليلية تقيميته، ورقة بحثية مقدمة في المنتدى العلمي الدولي حول: الإصلاح المحاسبي في الجزائر جامعة قاصدي مرباح ورقلة، "يومي 29 و 30 نوفمبر 2011، ص 380.
- ²³ محمد بلية، مرجع سبق ذكره، ص 02.
- ²⁴ عمورة جمال، مرجع سبق ذكره، ص 10.
- ²⁵ محمد بلية، مرجع سبق ذكره، ص 05.
- ²⁶ علاء بوقفة، مرجع سبق ذكره، ص 120.
- ²⁷ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، المادة 08، المؤرخة في 11 جوان 2010، العدد 42، ص 05.
- ²⁸ الأزهر عزة، مرجع سبق ذكره، ص 29_30.