

معوقات تطور مهنة المحاسب المعتمد في الجزائر

THE OBSTACLES OF DEVELOPMENT OF CHARTERED ACCOUNTANT IN ALGERIA

محمد بوشوشة¹

Mohammed BOUCHOUCHA¹

¹ جامعة باتنة 01 (الجزائر)، mohammed.bouchoucha@univ-batna.dz

تاريخ النشر: 2021/06/26

تاريخ القبول: 2021/05/18

تاريخ الاستلام: 2021/03/02

ملخص:

تهدف الدراسة إلى تسليط الضوء على أهم العوائق التي تواجه تطور مهنة المحاسب المعتمد في الجزائر في ضوء القانون 10-01، والتي عانت لوقت كبير من التهميش سواء من طرف السلطات العمومية بالتوجه نحو تهميشها وإغائها نهائيا، أو من طرف الأكاديميين والباحثين الذين تركزت أغلب بحوثهم ودراساتهم على مهنتي محافظ الحسابات والخبير المحاسب، وقد توصلت الدراسة إلى أنه هناك العديد من المؤشرات على نية السلطات العمومية في تهميش المهنة أولا ثم إغائها نهائيا من قائمة مهن المحاسبة المستقلة والإبقاء فقط على مهنتي محافظ الحسابات والخبير المحاسب، وتمثل أهم هذه المؤشرات في: جعل المهنة في ذيل ترتيب المهن بمهام محدودة جدا، إمكانية ممارسة نفس مهام المحاسب المعتمد من طرف محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين، وضع شروط تعجيزية للالتحاق بالمهنة، عدم وجود مسارات للترقية لممارسة مهن أعلى، إنشاء منظمة مهنية بصلاحيات محدودة جدا.

كلمات مفتاحية: المحاسب المعتمد، التنظيم المهني، المجلس الوطني للمحاسبة.

تصنيفات JEL : H19, I39, K23.

Abstract:

The aim of the study is to highlight the practice of the chartered accountant profession in Algeria, suffered for a considerable time from marginalization, either by the public authorities, by moving to marginalize them and eliminate them once and for all, The study found that there were many indications of the public authorities' intention to eliminate it once and for all from the list of independent accounting professions and to retain only *the* professions of legal accountant and expert accountant. The main indicators are: Making the

profession at the very end of the order of occupations with very limited tasks, the possibility of exercising the same functions as the accountant approved by the Accounting Governors and the Accounting Experts, the setting of impractical conditions for entry into the profession, the lack of promotion paths for higher occupations, the establishment of a professional organization with very limited powers.

Keywords: Chartered accountant, Accounting, Professional organizing, Independent, profession, National accounting board.

JEL Classification Codes: H19, I39, K23.

المؤلف المرسل: محمد بوشوشة، الإيميل: mohammed.bouchoucha@univ-batna.dz

1. مقدمة:

المتبع لواقع حال مهنة المحاسب المعتمد يلاحظ توجه السلطات العمومية نحو التقليل من أهمية ودور المهنة ضمن مهن المحاسبة الأخرى (الخبير المحاسبي، والمحاسب المعتمد) من خلال جعلها دائما في آخر ترتيب مهن المحاسبة المستقلة، دون إعطائها المكانة اللازمة بما على الرغم من التوجهات العالمية نحو التنميط المحاسبي الدولي من خلال المعايير المحاسبية الدولية، ذلك أن المحاسبة في العصر الحالي أصبحت من العلوم المهمة والمعقدة في النشاط الاقتصادي، وخاصة من خلال مخرجات المحاسبة التي تعد الأسس التي يستند عليها في اتخاذ العديد من القرارات على المستوى الجزئي والكللي للاقتصاد.

ذلك ما يجب معه التوجه نحو تطوير مهنة المحاسب المعتمد في الجزائر وجعلها تتماشى مع التطورات العالمية في مجال المحاسبة، لكن الملاحظ تواضع حصة مهنة المحاسب المعتمد من الإصلاحات في مجال مهن المحاسبة المستقلة عكس مهنتي محافظ الحسابات والخبير المحاسبي اللتين حضيتا بقدر كبير من النصوص التشريعية المنظمة ما ساهم في تركيز الاهتمام على هتين المهنتين وتمهيش مهنة المحاسب المعتمد رغم أهميتها.

- إشكالية البحث: كيف يمكن تقييم واقع مهنة المحاسب المعتمد في ظل القانون 10-01.

- الفرضيات: للإجابة على الإشكالية تم الانطلاق من الفرضيات التالية:

الفرضية الأولى: ساهمت التنظيمات القانونية في إطار القانون 10-01 المنظمة للمهنة في تطوير مهنة المحاسب المعتمد.

الفرضية الثانية: تساهم المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين في تنظيم مهنة المحاسب المعتمد.

- **أهداف البحث:** يهدف البحث إلى تسليط الضوء على واقع مهنة المحاسب المعتمد في الجزائر والتي لم تحض بقدر كبير من الاهتمام سواء من الجانب الأكاديمي حيث تتركز معظم البحوث في الجزائر على مهنة التدقيق ومحافظ الحسابات، أو من الناحية التنظيمية حيث تم تهميشها تقريبا من طرف المشرع بتركيز أغلب النصوص على مهنة محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.

- **منهج البحث:** تم الاعتماد على المنهج الوصفي لوصف مختلف المفاهيم المرتبطة بمهنة المحاسب المعتمد ومراحل تطورها وتنظيمها في الجزائر بالإضافة إلى المنهج التحليلي لتحليل معوقات تطور مهنة المحاسب المعتمد.

2. التطور التاريخي لمهنة المحاسب المعتمد في الجزائر قبل سنة 2010:

مهنة المحاسب المعتمد كمهنة مستقلة في الجزائر لم تعرف الوجود إلا سنة 1991 بصدر القانون رقم 91-08 الذي يعتبر حجر الزاوية في تأسيس وتطور المهنة، حيث بقي هذا القانون ساري المفعول إلى غاية سنة 2010 أين تم إلغائه وتعويضه بالقانون رقم 10-01 المحدد والمنظم لمهن المحاسبة المستقلة.

1.2 من سنة 1962 إلى سنة 1971:

بقيت مهنة المحاسب المعتمد تمارس وفقا للقوانين الفرنسية، السارية في ذلك الوقت وذلك تطبيقا للقانون الأساسي رقم 62/157 الصادر في 31/12/1962 القاضي بتمديد العمل بالقوانين الفرنسية إلى أجل أقصاه 31/12/1975 ماعدا القوانين التي تتعارض مع السيادة الوطنية أو العنصرية، وكذلك اتفاقيات إيفيان. (Derrouis, 2010, p. 33)

حيث تم ممارسة مهنة المحاسب المعتمد وفقا للقانون الفرنسي من خلال الأمر رقم 45-2138 الصادر بتاريخ 19/09/1945 المتضمن تأسيس المصف الوطني للخبراء المحاسبين والمحاسبين المعتمدين حيث:

- **الخبير المحاسب:** تتمثل مهمته في تدقيق الحسابات: (مراجعة وتقييم الحسابات للمؤسسات والهيئات التي لا يكون أجيرا عندها).
- **المحاسب المعتمد:** يتولى مسك المحاسبة (مسك وتنظيم المحاسبة في المؤسسات والهيئات التي لا يكون أجيرا على مستواها). (Cedras, 1973, p. 692)

كانت أول مرحلة لتنظيم مهنة المحاسب في الجزائر بواسطة المرسوم رقم 65-259 المؤرخ في 1965/10/14 المتضمن التزامات المحاسبين ومسؤولياتهم، وهو لا يخص مهنة المحاسب كمهنة حرة ولكن يخص المحاسبين المعيّنين من طرف السلطة الوصية والمتمثلة في وزارة المالية والتخطيط أو الوزارة التي تتبع لها المؤسسة، حيث يتولون مسك المحاسبة في:

- المؤسسات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري.

- الشركات الوطنية والمؤسسات المؤممة.

- المؤسسات المختلطة التي تكون للدولة فيها مساهمة تفوق 50%.

حدد المرسوم مسؤوليات المحاسبين المعيّنين من طرف السلطة الوصية والمتمثلة في المسؤولية الشخصية عن مسك المحاسبة، حفظ أوراق الثبوتية المثبتة للعمليات المالية، الأموال والقيم التي تكون تحت مسؤوليتهم، وعن كل تصرف في الأموال والحسابات التي يمكنهم التصرف فيها، وكذلك المسؤولية المالية وهي الالتزام بالتعويض المالي إذا ثبت أنهم لم يتخذوا التدابير اللازمة للعناية المهنية المؤدية إلى ضياع أموال عمومية تقع تحت سلطتهم. (وزارة المالية والتخطيط، 1965، صفحة 04)

2.2 من سنة 1971 إلى سنة 1991:

شهدت سنة 1971 تغيرا جذريا في التحول نحو التخلي عن التشريعات الفرنسية المعمول بها في المجال المحاسبي وذلك بإصدار الأمر رقم 71-82 المؤرخ في 29 ديسمبر 1971 المتضمن تنظيم مهنتي المحاسب والخبير المحاسب الذي ألغى الأمر رقم 45-2138 الفرنسي، وهو موجه لتنظيم مهنتين مستقلتين غير تابعتين للدولة في المجال المحاسبي يتم ممارستها من طرف الخواص تتمثل هتتين المهنتين في: الخبير المحاسب والمحاسب. (Namoun & Aggoune, 2018, p. 155)

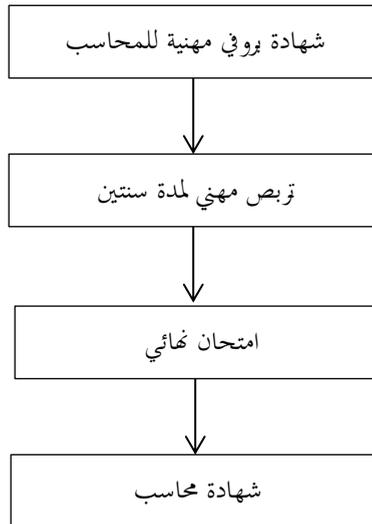
وقد عرف المحاسب بأنه كل شخص يمارس المهنة بصفة خاصة وتحت أي تسمية كانت مهنة المحاسب ضمن الشروط القانونية ويتولى على الخصوص القيام ب: بتركيز كل نوع من المحاسبات والحسابات الخاصة التي تستعين بخدماتهم، وكذلك بفتحها والإشراف عليها، وقد منح الأمر 71-82 مجموعة من المهام التي يمكن للمحاسب القيام بها:

الجدول 1: مهام المحاسب المعتمد حسب الامر 71-82

المهام	الشرح	المصدر
مسك المحاسبة	تركيز المحاسبة وإعداد القوائم المالية	المادة 05
مندوب الحسابات	مراقبة حسابات المؤسسات	المادة 05
خبير قضائي	الخبرة القضائية تخصص محاسبة	المادة 06

المصدر: من إعداد الباحث اعتمادا على الأمر 71-82 المتضمن تنظيم مهنة المحاسب والخبير المحاسب

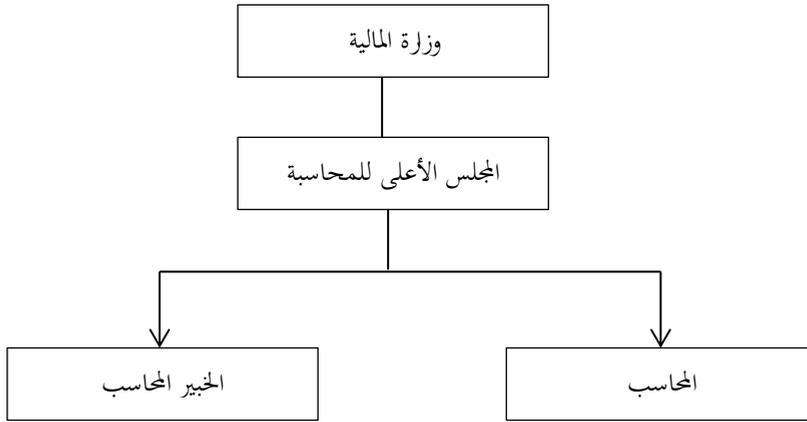
من الجدول يلاحظ التناقض في مهام المحاسب حيث سمح له القانون بممارسة مهنة مندوب الحسابات (محافظ الحسابات)، رغم الفرق بين المهنتين، إلا أن هذا التناقض يمكن فهمه بسياق المرحلة التي صدر فيها التي تميزت بالاستقلال القريب، وكذلك النقص في عدد الخبراء المحاسبين الذين يمكن الاعتماد عليهم في مراقبة حسابات الشركات، يمكن توضيح مراحل الحصول على شهادة المحاسب في إطار القانون 71-82 كما يلي: الشكل 01: مراحل الحصول على شهادة المحاسب



المصدر: من إعداد الباحث اعتمادا على الأمر 71-82

أما من ناحية الإشراف على تنظيم المهنة يمكن توضيحه كما يلي:

الشكل 02: الهيآت المشرفة على تنظيم مهن المحاسبة في إطار القانون 71-82



المصدر: من إعداد الباحث اعتمادا على الأمر 71-82

تأسس المجلس الأعلى للمحاسبة (CSC) الذي وضع تحت وصاية وزير المالية، بموجب الأمر رقم 71-82 المؤرخ في 29 ديسمبر 1971 الذي يتضمن تنظيم مهنة المحاسب والخبير المحاسب وذلك بواسطة المادة رقم 03 وتنظيم صلاحياته والمسؤوليات المنوطة به من خلال المادة رقم 22 من نفس القانون، وقد تأسس المجلس رسميا في 1972/05/05 حيث كلف المجلس الأعلى للمحاسبة بمهمتين أساسيتين في إطار التوجه نحو التخلي عن التبعية للقوانين الفرنسية واعتماد مرجعية محاسبية وطنية، ليتم تغيير تسميته سنوات الثمانينات إلى المجلس الأعلى لتقنيات المحاسبة (CSTC). (Djaafri & Selhami, 2011, p. 210)

- تنظيم مهن المحاسبة مستقلة: المتمثلة في مهن المحاسب والخبير والمحاسب.

- الإعداد للمخطط المحاسبي الوطني (PCN): حيث تم إصدار الأمر رقم 75-35 بتاريخ 1975/05/29 المتضمن المخطط المحاسبي الوطني على أن يبدأ تطبيقه بداية من 1976/01/01. (Khellef, 2014, p. 127)

تم الاستمرار بالأمر 71-82 المنظم لمهنتي المحاسب والخبير المحاسب إلى غاية سنة 1991 تاريخ صدور القانون 91-08 الذي ألغى الأمر 71-82 وتأسيس 03 مهن محاسبة مستقلة: الخبير المحاسب، محافظ الحسابات، المحاسب المعتمد.

2.2 من سنة 1991 إلى سنة 2010:

شهدت هذه المرحلة إلغاء الأمر رقم 71-82 وتعويضه بالقانون رقم 91-08 الصادر بتاريخ

27 أبريل 1991 المؤسس لثلاث مهن مستقلة للمحاسبة هي:

- الخبير المحاسب (expert-comptable).

- محافظ الحسابات (commissaire aux comptes).

- المحاسب المعتمد (comptable agréée).

وقد عرف المحاسب المعتمد بواسطة المادة رقم 23 بأنه: المحاسب المحترف الذي يمارس باسمه الخاص وتحت مسؤوليته وبصفة عادية مهنة مسك وفتح وضبط ومراقبة محاسبات وحسابات المؤسسات والهيآت التي تطلب خدمته، وقد تمثلت مهام المحاسب المعتمد وفقا للقانون 91-08 في: (وزارة المالية، 1991، صفحة 06)

- مهمة مسك المحاسبة وإعداد القوائم المالية للمؤسسات التي تطلب خدماته.

- مهمة الخبرة القضائية.

- مهمة الاستشارة الجبائية وكذا إعداد التصريحات الاجتماعية والإدارية التي تتعلق بأشغال المحاسبة.

- مساعدة الزبون لدى الإدارات العمومية.

أما بالنسبة للشهادات التي تمنح للشخص حق الحصول على الاعتماد لممارسة مهنة المحاسب المعتمد فقد تم تحديدها بواسطة المقرر الصادر من وزارة المالية بتاريخ 24 مارس 1999 المتضمن تحديد الشهادات وكذا شروط الخبرة المهنية التي تمنح الحق في ممارسة مهنة الخبير المحاسب، محافظ الحسابات، والمحاسب المعتمد، حيث حدد المقرر شروط الالتحاق بممارسة مهنة المحاسب المعتمد كما يلي: (وزارة المالية، 1999، صفحة 05)

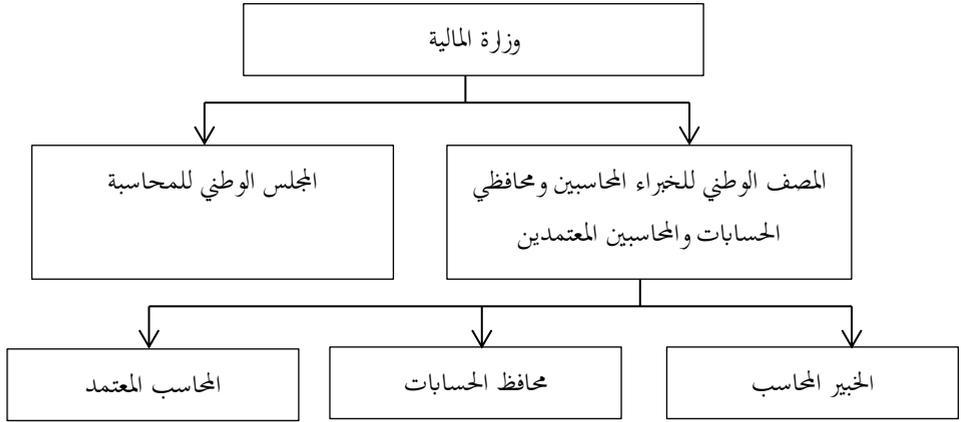
- الأشخاص الذين لهم الحق في التسجيل كمحافظي حسابات.

- الحائزون على الشهادات التالية مع إثبات خبرة مهنية مقدرة ب: 10 سنوات في الميدان المالي والمحاسبي منها 05 سنوات على الأقل ابتداء من تاريخ الحصول على الشهادة: شهادة عليا في الدراسات المحاسبية، شهادة مهنية كاملة في المحاسبة، بكالوريا تقني محاسبة، شهادة التحكم في المحاسبة، شهادة تقني سام في المحاسبة، الجزء الأول من الامتحان الأولي في الخبرة المحاسبة، كما يجب عليهم إجراء تريض مهني مدته 06 أشهر في مكتب محاسبة، ماعدا الذين قاموا بتدريب قانوني للحصول على شهادة مهنية في المحاسبة.

- أعوان الخزينة الحائزون على رتبة مفتش مركزي للخزينة مع إثبات خبرة مهنية ب: 10 سنوات كأمناء خزينة أو أعوان محاسبة لدى مؤسسة عمومية ذات طابع إداري مع إجراء تريض مهني مدته 06 أشهر في مكتب محاسبة.

من ناحية الإشراف على تنظيم مهن المحاسبة يمكن توضيحه كما يلي:

الشكل 03: الهيآت المشرفة على تنظيم مهن المحاسبة في إطار القانون 91-08



المصدر: من إعداد الباحث اعتمادا على القانون 91-08

أصبحت جميع المهن خاضعة لسلطة واحدة متمثلة في: المصنف الوطني للخبراء المحاسبين، محافظي الحسابات، والمحاسبين المعتمدين الذي تم إنشائه بواسطة المادة 05 من القانون 91-08 يتمتع بالشخصية المعنوية يجمع الأشخاص الطبيعيين والمعنويين المؤهلين لممارسة مهنة خبير محاسب، محافظ حسابات، ومحاسب معتمد، ويديرها مجلس وطني منتخب مقره الجزائر العاصمة، تمتع المصنف بصلاحيات واسعة في الإشراف على تنظيم مهن المحاسبة المستقلة وخاصة من حيث:

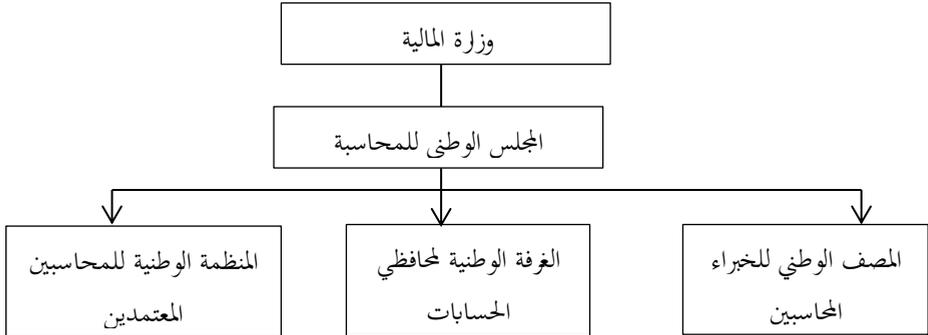
- التسجيل، الإيقاف، والشطب لمحافظي الحسابات من جدول النقابة الوطنية.
- تقديم يد المساعدة للسلطات العمومية في ميادين التقييس المحاسبي والطلب المهني والتسعير.
- إعداد ومراجعة قائمة المهنيين في المحاسبة ونشرها.
- حماية المصالح المادية والمعنوية لأعضاء النقابة.
- تمثيل النقابة كهيئة معنوية في الأعمال المدنية وتسيير الأملاك العقارية للنقابة وتمثيل النقابة أمام العدالة.

- تسوية النزاعات المهنية بين أعضاء النقابة، وعرضها على غرفة المصالحة والانضباط والتحكيم.
 - السهر على احترام المهنيين الأحكام التشريعية واحترام القرارات القانونية التي يتخذها المؤتمر الوطني.
 - الإشراف على التكوين النظري والتطبيقي والتكوين المتواصل للمهنيين والمساهمة في البحث العلمي.
- تمتع المصنف الوطني بسلطات واسعة في تنظيم مهنة محافظ الحسابات من حيث: التكوين، الاعتماد، مراقبة النوعية، والفصل في النزاعات والانضباط والتحكيم في مقابل عدم تدخل السلطة العمومية في الإشراف حيث كان مستقلا استقلالية تامة عن السلطة العمومية بواسطة المجلس الوطني الذي يسيره المهنيون المعتمدون في مقابل تواضع مهام المجلس الوطني للمحاسبة التي كانت مهام استشارية فقط دون التدخل في تنظيم والإشراف على شؤون مهن المحاسبة المستقلة، حيث أشرف المصنف الوطني للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين على تنظيم المهنة من 1991 إلى غاية 2010 أين تم حله وفقا لمحضر الحل رقم 50MF/CH/11 الصادر عن وزارة المالية بتاريخ 2011/03/23، وذلك بعد صدور القانون رقم 01-10. (شريقي، 2013، صفحة 150)

3. المحاسب المعتمد في إطار القانون 01-10:

شهدت سنة 2010 تغيير في الإطار القانوني المنظم المهن المحاسبة المستقلة في الجزائر، وذلك بإصدار القانون رقم 01-10 المؤرخ في 29 جوان 2010 المتضمن تنظيم مهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد الذي أنهى وألغى القانون 08/91 وجاء القانون الجديد بتنظيم مهني جديد لمهن المحاسبة المستقلة في الجزائر بإلغاء المصنف الوطني وتأسيس 03 منظمات مهنية جديدة كما يوضحه الشكل التالي:

الشكل 04: الهيئات المشرفة على تنظيم مهن المحاسبة في إطار القانون 01-10



المصدر: بلبية، بوشرف، 2017، صفحة 20

1.3.1 مدخل للمحاسب المعتمد في إطار القانون 10-01:

1.1.3 تعريف المحاسب المعتمد في إطار القانون 10-01:

يعرف المحاسب بصفة عامة بأنه الشخص المؤهل للقيام بتسجيل وتبويب وتلخيص العمليات والأحداث التي لها طبيعة مالية وإعداد قوائم مالية تفسر النتائج التي تسفر عنها هذه العمليات والأحداث. (Law, 2010, p. 05)

عرفت المادة 41 من القانون 10-01 المحاسب المعتمد بأنه: " المهني الذي يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهمة مسك وفتح وضبط محاسبات وحسابات التجار والشركات أو الهيآت التي تطلب خدماته ".

2.1.3 مهام المحاسب المعتمد في إطار القانون 10-01

مهنة المحاسب المعتمد من المهن المستقلة حيث لا يخضع إلى سلطة مباشرة، بل يمتلك مكتبه الخاص به الذي يكون المسؤول عنه المباشر، وتربطه علاقة تعاقدية مع زبائنه الذين يستعينون بخدماته، ويمارس المحاسب المعتمد حسب القانون 10-01 مجموعة من المهام يمكن توضيحها كما يلي:

الجدول 2: الفرق بين المحاسب المعتمد والمحاسب الأجير

المرجع	الشرح	المهام
المادة 41، 42	- تسجيل القيود المحاسبية في دفتر اليومية. - عرض تطور عناصر ممتلكات التاجر أو الشركة.	مسك المحاسبة
المادة 43	إعداد جميع التصريحات الاجتماعية (الاشتراكات الاجتماعية)، التصريحات الجبائية، الوثائق الإدارية للمحاسبة التي كلف بها.	مسك الملف الجبائي وشبه الجبائي
المادة 44	- مساعدة الزبون في إعداد الجداول المالية. - مساعدة الزبون لدى مختلف الإدارات .	مساعدة الزبون

المصدر: من إعداد الباحث اعتمادا على القانون 10-01

إن مهنة المحاسب المعتمد مستقلة أي أنه ليس أجيرا لدى الزبون ولا يخضع لسلطته مباشرة وإنما هي مهمة تعاقدية يحكمها عقد قانوني يوضع حقوق وواجبات كل من المحاسب المعتمد والزبون (التاجر)، ويجب التفريق بينه وبين المحاسب الأجير لدى مؤسسة معينة، الذي يخضع للسلطة المباشرة لرب العمل،

وذلك ما تؤكد المادة 45 من القانون 10-01 التي تنص على أن تحدد أتعاب المحاسب المعتمد في بداية مهمته في إطار عقد تقديم خدمات يحدد مجال التدخل والوسائل الموضوعة تحت التصرف وشروط تسليم الوثائق، وكذلك كما تنص المادة رقم 03 من نفس القانون على أن يمارس المحاسب المعتمد مهنته بكل استقلالية ونزاهة.

3.1.3 الفرق بين المحاسب المعتمد والمحاسب الأجير

يمكن توضيح أهم الفروقات بين المحاسب المعتمد والمحاسب الأجير على مستوى المؤسسة كما يلي:

الجدول 03: الفرق بين المحاسب المعتمد والمحاسب الأجير

العناصر	المحاسب المعتمد	المحاسب الأجير
علاقة العمل	علاقة تعاقدية	علاقة توظيف
الأتعاب	حسب بنود العقد	راتب شهري
السلطة والإشراف	لا يخضع لأي سلطة	سلطة الإدارة
هدف المهمة	حسب العقد	حسب متطلبات المنصب

المصدر: من إعداد الباحث اعتمادا على عدة مصادر

4.1.3 شروط ممارسة مهنة المحاسب المعتمد:

يجب توفر مجموعة من الشروط حتى يمكن للشخص ممارسة مهنة المحاسب المعتمد:

1.4.1.3 الشروط الشخصية:

- أن يكون جزائري الجنسية.
- أن يكون حائزا على الشهادة الجزائرية للمحاسب.
- أن يتمتع بجميع الحقوق المدنية والسياسية.
- تأدية اليمين المنصوص عليها أمام المجلس القضائي المختص محل مكتبه. (وزارة المالية، 2010،

صفحة 05)

2.4.1.3 الشروط المرتبطة بالمحل المهني:

يجب على المهني الذي يرغب في ممارسة مهنة المحاسب المعتمد إثبات محل مهني يمارس فيه مهنته ومركز لتعاملاته مع الآخرين أجل ممارسة مهنية جادة يجب أن يتوفر في المحل المهني مجموعة الشروط التي تم

ضبطها بواسطة: المرسوم التنفيذي رقم 11-31 المؤرخ في 27 جانفي 2011 المحدد لشروط ومعايير المكاتب الخاصة بمهن المحاسبة، وكذلك قرار وزارة المالية المؤرخ في 26 مارس 2013 المحدد لشروط المساحة والمرافق الصحية والتجهيزات التي يجب توفرها في المحل المهني لمهن المحاسبة في الجزائر وتمثل أهم شروط المحل المهني:

- بإمكان المهني تسيير محل واحد فقط على المستوى الوطني.
- يمكن أن يكون المحل ملك أو مستأجر على أن لا تقل فترة الإيجار سنة واحدة، حيث يجب وضع عقد الملكية أو عقد الإيجار في ملف الاعتماد لممارسة المهنة، ويثبت محضر قضائي وجود المحل.
- يخضع كل تغيير في مقر المحل على نفس الإجراءات السابقة.
- أن لا تقل مساحة المحل المهني عن 50 م² مخصصة للأمانة والمهني والمساعدين.
- تحدد مساحة عمل كل مساعد ب 04 م² على الأقل.
- يجب تخصيص مكان مناسب لأرشيف الملفات حسب عدد وحجم العمال.
- يجب أن تتوفر المحل المهني على كل المرافق الصحية، وخاصة الطاقة، المياه، التدفئة، ودورات المياه.
- توفر المحل المهني على كل التجهيزات الضرورية لممارسة النشاط وخاصة: تجهيزات وأثاث المكاتب، تجهيزات الإعلام الآلي وتجهيزات الحفظ وتأمين المعطيات المعلوماتية، تجهيزات الاتصال.
- توفر المحل المهني على وسائل الحماية والأمن.
- التعريف بالمحل المهني بلافتة عند المدخل الرئيسي بحيث لا يتجاوز حجم اللافتة 20 سم x 25 سم.
- يجب أن تتضمن اللافتة: لقب واسم المهني، عنوان المقر الاجتماعي، التصنيف المهني (محافظ حسابات) وأرقامه الهاتفية المهنية. (وزارة المالية، 2013، صفحة 15)

3.4.1.3 شرط الاعتماد:

من أهم شروط ممارسة مهنة محافظ الحسابات أن يكون المهني معتمدا من وزارة المالية وأن يكون مسجلا في المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين وقد حدد المرسوم التنفيذي رقم 11-30 شروط وكيفيات الاعتماد لممارسة مهنة المحاسب المعتمد كما يلي: (وزارة المالية، 2011، صفحة 21)

- يقوم الشخص الذي يرغب بممارسة مهنة المحاسب المعتمد بإرسال طلب الاعتماد عن طريق رسالة موصى عليها أو تسليمه شخصيا إلى المجلس الوطني للمحاسبة.
- يعتبر طلب الاعتماد مودعا ابتداء من تاريخ استلام الشخص وصل إيداع الملف حيث تعاد الملفات الغير كاملة أو غير المقبولة شكلا مرفقة بمذكرة توضح أسباب رفض الملف.
- تفصل لجنة الاعتماد على مستوى المجلس الوطني للمحاسبة طلبات الاعتماد وتحرر محضرا بذلك يتضمن الموافقة أو رفض منح الاعتماد، حيث تجتمع لجنة الاعتماد حسبما يقتضيه عدد طلبات الاعتماد.
- يبلغ المجلس الوطني للمحاسبة طالب الاعتمادي بالموافقة أو الرفض المعلل وتحديد أسباب الرفض.
- يمنح الاعتماد في نسخة واحدة إلى الشخص المعني مقابل تسديد مبلغ مخالصة.
- بعد الحصول على الاعتماد من طرف وزارة المالية يجب على الشخص طلب التسجيل في المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين.
- يسجل الشخص سواء كان طبيعي أو معنوي في الجدول وتمنح له بطاقة مهنية تحتوي على: اللقب والاسم، عنوان الشركة، المهنة المرخص بممارستها.

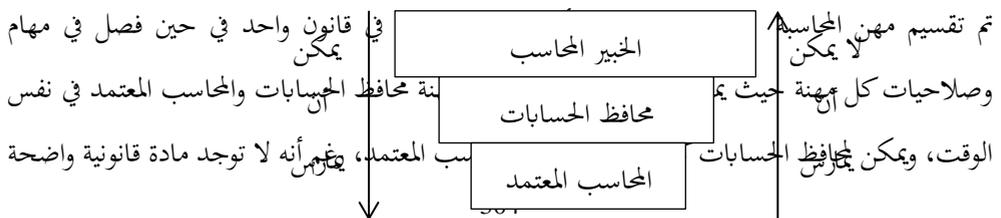
2.3 أهم معوقات تطور مهنة المحاسب المعتمد في الجزائر

منذ تأسيس مهنة المحاسب المعتمد يلاحظ التوجه نحو تهميشها وإضعاف دورها في المساهمة في تطوير مهن المحاسبة المستقلة رغم أهمية التطورات العالمية في مجال المحاسبة، والتحول نحو المعايير المحاسبية الدولية.

1.2.3 جعل مهنة المحاسب المعتمد في ذيل ترتيب مهن المحاسبة المستقلة:

تم جعل مهن المحاسب المعتمد في ذيل ترتيب مهن المحاسبة (الخبير المحاسبي، محافظ الحسابات، المحاسب المعتمد)، رغم صدور المهن الثلاث في قانون واحد، إلا أن المهنة منحت صلاحيات أقل رغم أهميتها و يمكن توضيح ذلك أكثر من خلال الشكل التالي:

الشكل 05: إمكانية ممارسة مهن المحاسبة



في القانون 10-01 التي تنص على إمكانية ممارسة محافظ الحسابات مهنة المحاسب المعتمد، عكس النظام الذي كان معمولاً به في إطار القانون 91-08 حيث نصت المادة 04 من المقرر الصادر من وزارة المالية المحدد للشهادات التي تمنح الحق في ممارسة مهنة المحاسبة على أنه يمكن لمحافظي الحسابات التسجيل كمحاسبين معتمدين في حين لا يمكن للمحاسب المعتمد ممارسة المهنة الأخرى وهنا التناقض في إصدار 03 مهنة في قانون واحد رغم اختلاف طبيعة كل مهنة عن الأخرى مع السماح لمهنة الخبير ومحافظ الحسابات بممارسة مهنة المحاسب المعتمد رغم اختلاف هدف وطبيعة كل مهنة

2.2.3 عدم إمكانية ممارسة المحاسب المعتمد لمهام الخبير القضائي:

كان بإمكان المحاسبين المعتمدين ممارسة مهمة الخبرة القضائية في إطار القانون 91-08 تماشياً مع المادة رقم 25 من نفس القانون التي نصت على أنه يمكن للمحاسب المعتمد أن يقوم بمهام خبير قضائي طبقاً للأحكام القانونية المعمول بها، في حين تم نزع هذه الصلاحية من مهنة المحاسب المعتمد في إطار القانون 10-01، وهو ما يمثل تهميش واضح وتقليل لمهام وصلاحيات المحاسب المعتمد.

3.2.3 جعل الالتحاق بمهنة المحاسب المعتمد يتطلب شهادة للتكوين المهني فقط

لم تشترط القوانين الصادرة الخاصة بتكوين المحاسب المعتمد شروطاً كبيرة للحصول على شهادة المحاسب المعتمد مع استثناء المهنة من التكوين على مستوى المعهد الوطني لتكوين مهنة المحاسب الذي تم تأسيسه لتكوين المهنيين في المجال المحاسبي وبالرغم من أهمية مهنة المحاسب المعتمد في إعداد القوائم المالية حيث أصبحت المحاسبة تعرف بأنها علم وفن إلا أنها لم تحظى بالقدر الكافي من الاهتمام بالتكوين حيث يشترط فقط الحصول على شهادة من مراكز التكوين المهني عكس بقية المهنة التي تشترط بالإضافة إلى الشهادة الجامعية التكوين على مستوى معهد التعليم المتخصص لمهنة المحاسب واستثناء مهنة المحاسب المعتمد من التكوين على مستوى المعهد والاكتفاء فقط بالتكوين على مستوى مراكز التكوين المهني بالرغم من التطور الكبير للمحاسبة وظهور نظريات جديدة وفلسفات جديدة للمحاسبة تحتاج لمستوى علمي جيد من أجل فهمها والتحكم فيها بشكل جيد، ما يتطلب حصول الشخص على دراسات عليا في المحاسبة والعلوم المرتبطة بها: الجبائية، الجمارك، القانون التجاري، قوانين المالية، وه ما لا يمكن أن تضمنه مراكز التكوين المهني.

4.2.3 المنافسة بين المهنيين:

يمكن توضيح عدد المهنيين الممارسين لمهن المحاسبة المستقلة في الجزائر إلى غاية 2020/12/31 كما يلي:

الجدول 04: عدد الممارسين لمهن المحاسبة في الجزائر إلى غاية 2020/12/31

النسبة	العدد	المهنة
9.5%	323	الخبير المحاسب
05%	166	محافظ الحسابات
76.5%	2577	محافظ حسابات + اعتماد محاسب معتمد
9%	310	محاسب معتمد
	3376	العدد الإجمالي

المصدر: من إعداد الباحث اعتمادا على مقرر وزارة المالية رقم 03 المؤرخ في 23 جانفي 2020 المحدد

لقوائم المهنيين المسجلين والمعتمدين بعنوان نشاط 2020.

يبقى عدد المحاسبين المعتمدين متواضعا جدا مقارنة بباقي مهن المحاسبة الأخرى فمنذ إصدار القانون

10-01 لم يتم اعتماد أي محاسب معتمد جديد إلى غاية اليوم، ويرجع سبب ذلك إلى سببين:

- اشتراط شروط معقدة للحصول على اعتماد المحاسب المعتمد في إطار القانون 91-08 ومن

أهمها شرط الممارسة المهنية ل: 10 سنوات لمهن المحاسبة وهو شرط صعب التحقيق وكذلك عدم

إدراج مسار لتكوين محاسبين معتمدين انطلاقا من حصول المترشح على الشهادات المطلوبة

بالمسبة للمتخرجين الجدد والذين لم يمارسوا أي مهنة تدخل ضمن إطار المحاسبة.

- اشتراط الشهادة الجزائرية للمحاسب في إطار القانون 10-01 وممارسة تربص تطبيقي ل: 18

شهر وهو شرط غير قابل للتطبيق لأنه بكل بساطة لم يتم إدخال هذا التخصص إلى غاية اليوم

للتكوين ضمن مراكز التكوين المهني (O.N.C.A, 2019, p. 06) ، وكذلك عدم تحديد

طريقة تطبيق التربص المهني بالنسبة للمترشح لممارسة مهنة المحاسب المعتمد، عكس مهنتي محافظ

الحسابات والخبير المحاسب اللتين تم تحديد وتوضيح طرق ومسارات التكوين الخاصة بهما، وه

مؤشر يوحي إلى توجه السلطات العمومية إلى القضاء نهائيا على مهنة المحاسب المعتمد.

رغم اختلاف مهام كل مهنة من مهن المحاسبة إلا أنه يمكن لمحافظ الحسابات والخبير المحاسبي ممارسة

مهنة المحاسب المعتمد، وهو ما يشكل تناقض كبير في النصوص القانونية المنظمة لمهن المحاسبة لأنه من

المفترض أن لكل مهنة مهامها الخاصة بها، وهو ما يشكل ضغطا كبيرا على مهنة المحاسب المعتمد، من خلال المنافسة الكبيرة من طرف المهن الأخرى وخاصة في ظل توسيع نطاق تطبيق نظام الضريبة الجزافية الوحيدة، التي لا تلزم التاجر بمسك محاسبة وهو ما يخفض بشكل كبير من نشاط مهنة المحاسب المعتمد خاصة أن أغلب محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين يتركز أغلب نشاطهم على إعداد القوائم المالية للزبائن وهي المهمة التي من المفترض أن توكل للمحاسب المعتمد هذا من جهة، من جهة أخرى الممارسة الغير الشرعية للمهنة من طرف أشخاص لا يمتلكون أي اعتماد لممارسة المهنة، وفي هذا الصدد تم تشكيل فريق عمل لدى المجلس الوطني للمحاسبة مكلف بإيجاد حلول لمشكلة الممارسة غير الشرعية لمهنة المحاسبة.

5.2.3 عدم إمكانية المحاسب المعتمد الانتقال لممارسة مهنة أعلى:

لم تنص النصوص القانونية المنظمة لمهن المحاسبة المستقلة في الجزائر على إمكانية ممارسة المحاسب المعتمد للمهن الأخرى (محافظ الحسابات، المحاسب المعتمد)، وهو ما يشكل عدم تمييز الممارسة والخبرة المهنية للمحاسب المعتمد مع العلم أن يشترط الشهادة الجزائرية للمحاسب الممنوحة من مراكز التكوين المهني، وتربص يقدر ب: 18 شهرا، في حين لم تدرج مواد قانونية للسماح للمحاسب المعتمد بممارسة مهنة أخرى أو اكتساب الحق في ممارسة مهمة الخبرة القضائية، فلو فرضنا أن محاسبا معتمدا مارس المهنة ل: 20 سنة ورغب في الحصول على اعتماد للممارسة مهنة محافظ الحسابات فإنه يجب عليه إمضاء 07 أو 08 سنوات إضافية في التكوين:

03 سنوات جامعة + 02 سنة أو 03 سنة على مستوى المعهد الوطني المتخصص لمهن المحاسب + 02 سنة تربص تطبيقي.

إن عدم إدراج نصوص قانونية لتثمين الخبرة المهنية للمحاسب المعتمد يشكل تهميشا كبيرا للمهنة، فقضاء من 07 إلى 08 سنوات إضافية للمحاسب المعتمد مدة طويلة جدا كما يشكل ثغرة كبيرة في النصوص القانونية للمنظمة لمهنة المحاسب المعتمد وهو مؤشر واضح نحو التخلي عن مهنة المحاسب المعتمد.

6.2.3 منظمة مهنية فاقدة للصلاحيات:

تم تأسيس المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين بموجب المادة رقم 14 من القانون رقم 10-01 التي نصت على أن ينشأ مصف وطني للخبراء المحاسبين، وغرفة وطنية لمحافظي الحسابات، ومنظمة وطنية للمحاسبين المعتمدين، + تتمتع بالشخصية المعنوية و الاستقلالية المالية تضم الأشخاص الطبيعيين والمعنويين

المعتمدين المؤهلين لممارسة مهنة المحاسب المعتمد حسب الشروط القانونية، يسيرها مجلس وطني منتخب ينتخبه المهنيون الممارسون لمهنة المحاسب المعتمد.

ما يلاحظ من خلال صدور القانون 10-01 المنظم للمهن الثلاث: رغبة السلطات الوصية في استرجاع الوصاية والسلطة عليها، والتوجه نحو تهميش وتقزيم دور المنظمات المهنية وخاصة دور المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين، وتجريدها من أي صلاحيات أو سلطات في تنظيم وتطوير مهنة المحاسبة بالرغم من إعادة هيكلة التنظيم القانوني بعد إلغاء القانون 91-08 الذي تميز بسلطة وصية وحيدة (المصنف الوطني للخبراء المحاسبين، ومحافظي الحسابات، والمحاسبين المعتمدين) وإنشاء ثلاث منظمات مهنية مستقلة نظريا ولكنها مجردة من الصلاحيات والسلطات.

يتوضح تهميش دور المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين في الإشراف على تنظيم مهنة المحاسب المعتمد من خلال احتكار جميع الصلاحيات والسلطات المرتبطة بتنظيم المهنة من طرف المجلس الوطني للمحاسبة الذي يقع مباشرة تحت سلطة وزارة المالية، ويمكن توضيح مهام المجلس الوطني للمحاسبة ومهام المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين كما يلي:

الجدول رقم (05): مهام المجلس الوطني للمحاسبة والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين

مهام المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين	مهام المجلس الوطني للمحاسبة	
	اللجنة المشرفة	المهمة
- السهر على تنظيم المهنة وحسن ممارستها.	لجنة الاعتماد	الاعتماد
- الدفاع عن كرامة أعضائها وحسن استقلاليتهم.	لجنة التكوين	التكوين
- السهر على احترام قواعد المهنة وأعرافها.	لجنة الانضباط والتحكيم	الانضباط والتحكيم، والمصالحة
- إعداد مدونة لأخلاقيات المهنة.	لجنة مراقبة النوعية	مراقبة الممارسة المهنية
- إبداء الرأي في المسائل المرتبطة بالمهنة	لجنة التقييس المحاسبي	للمكاتب وضع طرق العمل والعناية المهنية

المصدر من إعداد الباحث اعتمادا على المادة 05 والمادة 14 من القانون 10-01.

من الجدول يلاحظ سحب جميع الصلاحيات المتعلقة بالاعتماد، التكوين، الانضباط، مراقبة النوعية والتقييس من المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين واحتكارها كلية من طرف المجلس الوطني للمحاسبة وهو ما يعني الإنقاص بشكل كبير من سلطات المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين وسيطرة السلطة العمومية على هذه الصلاحيات ويبقى دور المنظمة دور شكلي فقط، وهو ما أفرغها من محتواها وجعلها مجرد مؤسسات شكلية فقط تلعب دورا هامشيا.

4. خاتمة:

لم تعرف مهنة المحاسب المعتمد منذ نشأتها بواسطة القانون 91-08 تطورا مهما عكس بقية المهن (محافظ الحسابات، والخبير المحاسبي)، وهو ما تواصل بصدور القانون 10-01 حيث توحى العديد من المؤشرات إلى توجه السلطات العمومية إلى تهميش المهنة أولا ثم التوجه نحو إلغاء العمل بهذه المهنة نهائيا، ومن خلال الدراسة تم التوصل إلى النتائج التالية:

- جعل مهنة المحاسب في ذيل ترتيب مهن المحاسبة المستقلة بمنحها مهام محدودة فقط، وسحبت منه حتى إمكانية ممارسة الخبرة القضائية، عكس مهنتي محافظ الحسابات والخبير المحاسبي التي منحتا مهام واسعة ومنها إمكانية ممارسة مهام المحاسب المعتمد وهو تناقض واضح لأنه من المفروض أن تكون لكل مهنة مهامها الخاصة بها فقط.

- تناقض كبير في وضع شروط الشهادة التي تسمح بالالتحاق بمهنة المحاسب المعتمد ينطوي هذا التناقض في: وضع شرط بسيط وهو شرط شهادة من التكوين المهني المتمثلة في الشهادة الجزائرية للمحاسب، في حين أن هذه الشهادة لا توجد إلى غاية اليوم ضمن برامج التكوين في مراكز التكوين المهني، حيث لم يتم منح أي اعتماد لمحاسب معتمد منذ صدور القانون 10-01 إلى غاية اليوم، وهو مؤشر واضح على عدم رغبة السلطة في منح مزيد من الاعتماد لمحاسبين معتمدين جدد.

- المنافسة بين المهنيين والممارسة الغير الشرعية للمهنة، فضعف التنمية الاقتصادية في الجزائر وتوجه النحو توسيع خضوع المؤسسات لنظام الضريبة الجزائرية الوحيدة إلى تناقص عدد الزبائن أمام المهنيين وخاصة مع إمكانية ممارسة مهام المحاسب المعتمد من طرف محافظ الحسابات والخبير المحاسبي.

- منع المحاسبين المعتمدين من الترقية والانتقال إلى مهنتي محافظ الحسابات والخبير المحاسب، وهو توجه نحو عدم تهمين الخبرة المهنية للمهنيين، وهو عامل من العوامل التي لا تحفز على الالتحاق بالمهنة.

- تأسيس منظمة مهنية بصلاحيات وسلطات شكلية فقط، لأن جميع الصلاحيات والسلطات المرتبطة بتنظيم، الإشراف، وتطوير مهنة المحاسب المعتمد أصبحت محتكرة فقط من طرف وزارة المالية.

- التوصيات:

- إصدار قانون خاص بكل مهنة ينظمها عكس إصدار قانون واحد ينظم جميع المهن في نفس الوقت.

- الفصل التام بين مهام كل مهنة من مهن المحاسبة بحيث لا يمكن لأي مهنة ممارسة مهام مهنة أخرى من خلال:

- مهنة المحاسب المعتمد: مسك المحاسبة وإعداد القوائم المالية.
- محافظ الحسابات: مراقبة حسابات الشركات والهيئات التي يجب أن تعين محافظ حسابات.
- الخبير المحاسب: القيام بمهام الخبرة المحاسبة والمالية.
- جعل الالتحاق بمهنة المحاسب المعتمد مشروطا بشهادة جامعية وليس شهادة للتكوين المهني، وكذلك إضافة تخصص المحاسب المعتمد ضمن المعهد الوطني المتخصص لمهن المحاسب مثل: مهنتي محافظ الحسابات والخبير المحاسب، بما يساهم في تحسين الممارسة المهنية السليمة.
- منح صلاحيات أكبر للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين وجعلها شريكا أساسيا في تنظيم وتطوير مهنة المحاسبة في الجزائر.
- وضع آليات قانونية تسمح لمهنة المحاسب المعتمد بالانتقال لممارسة المهن الأخرى باعتماد عنصر الخبرة والممارسة الميدانية أساسا.
- الاهتمام بتكوين المحاسب المعتمد قبل الاعتماد: يجب اشتراط على الأقل شهادة جامعية في الشعب المرتبطة بالمحاسبة من أجل الالتحاق بمهنة المحاسب المعتمد من جهة، و الاهتمام بتكوين المحاسب المعتمد بعد الاعتماد بمسايرة التطورات الحاصلة من خلال التكوين المستمر والمتواصل.

5. قائمة المراجع:

أ- المراجع باللغة العربية:

- عمر شريقي. (2012). التنظيم المهني للمراجعة دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية. كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة سطيف 01، سطيف، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، سطيف.
- وزارة المالية. (1991). القانون رقم 91-08 المتضمن تنظيم مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد. *الجريدة الرسمية للدولة الجزائرية*، العدد 107، الصفحات 03-10.
- وزارة المالية. (1999). المقرر المحدد للإجازات والشهادات التي تمنح الحق في ممارسة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد. *الجريدة الرسمية للدولة الجزائرية*، العدد 32، الصفحات 04-06.
- وزارة المالية. (2010). القانون رقم 10-01 المتضمن تنظيم مهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد. *الجريدة الرسمية للدولة الجزائرية*، العدد 42، الصفحات 04-013.
- وزارة المالية. (2011). مرسوم تنفيذي رقم 11-30 متضمن شروط وكيفيات الاعتماد لممارسة مهن المحاسبة. *الجريدة الرسمية للدولة الجزائرية*، العدد 07، الصفحات 20-22.
- وزارة المالية. (2013). القرار المحدد شروط المساحة والمرافق الصحية والتجهيزات التي يجب أن تتوفر في محل الممارس لمهنة المحاسبة. العدد 48، الصفحات 15-16.
- وزارة المالية والتخطيط. (1965). مرسوم رقم 65-259 المتضمن التزامات المحاسبين ومسؤولياتهم. *الجريدة الرسمية للدولة الجزائرية*، العدد 92، الصفحات 03-06.

ب- المراجع باللغة الأجنبية:

- Adoune, N. D., & Remache, K. (2016). Réforme et régulation comptables en Algérie : une perspective politico-économique. *Revue Annales de l'université de Béchar des Sciences Economiques*, vol 03(no 02), pp. 115-144.
- Cedras, J. (1973). *Histoire de la pensée économique*. Paris: Dalloz.
- Djaafri, O., & Selhami, S. (2011). Le Changement Organisationnel Lié A La Réforme Comptable En Algérie. *Revue d'ECONOMIE et de MANAGEMENT*, vol 10(no 01), pp. 206-2018.
- Khellef, L. (2014). les normes internationales de comptabilité et leur application en Algérie. Faculté de sciences économiques, Université de Batna 01, Faculté de sciences économiques.
- Namoun, M.-A., & Aggoune, S. (2018). Réforme de la profession comptable libérale en Algérie. *Revue des recherches en sciences financières et comptables*, vol 03(no 02), pp. 145-160.
- Jonathan, L. (2010). *A dictionary of accounting*. Oxford : Oxford University Press.
- O.N.C.A. (2019). *Rapport moral et financier 2018-2019*. Alger: Oranisation nationale des comptables agréés.