

تنظيم المهن المحاسبية في الجزائر في ظل القانون رقم 10-01

Regulating the accounting professions in Algeria under Law No. 10-01

¹ سيلية حماش*، ² ربيعة ناصيري

¹ جامعة مصطفى اسطمبولي معسكر (الجزائر)، cylvia.hamache15@gmail.com

² جامعة طاهري محمد بشار (الجزائر)، nacirirabaa@yahoo.com

تاريخ النشر: 2022/12/21

تاريخ القبول: 2022/12/15

تاريخ الاستلام: 2022/06/29

الملخص :

تحول النمط الاقتصادي في الجزائر جعلها تقوم بالعديد من الإصلاحات الاقتصادية من بينها مهنة المحاسبة المالية بحيث بذلت الجزائر جهودا كبيرة من أجل تكيف مهنة المحاسبة المالية مع معايير المحاسبة الدولية، ويقصد مواصلة هذه الإصلاحات التي تم البدء بها عمدت الجزائر من أجل إعادة وتطوير مهنة المحاسبة والتدقيق في الجزائر عبر القانون رقم 10-01 المتعلق بتنظيم مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.

تظهر الحاجة إلى مختلف هذه المهن المحاسبية في الجزائر في ظل ضعف أنظمة الرقابة الداخلية لدى بعض المؤسسات مما لا يوفر القدر الكافي من الرقابة والدعم لأنظمة المعلومات المحاسبية فمن أجل توضيح ذلك ومن خلال هذه الورقة البحثية سندرس كيف عالج ونظم المشرع الجزائري مختلف هذه المهن المحاسبية في الجزائر من خلال القانون 10-01.

الكلمات المفتاحية: المحاسبة المالية، الخبير المحاسب، محافظ الحسابات، المحاسب المعتمد.

Abstract:

The economic transformation of Algeria has made it undertake many economic reforms, including the financial accounting profession, Algeria has made the financial accounting profession in line with international accounting standards, with the intention of continuing the reforms that were initiated, Algeria has baptized in order to restore and develop the accounting profession in Algeria by issuing law N°10-01 related to organizing the profession of accountant expert, accounts portfolio, certified accountant.

The need of the different accounting profession in Algeria appears in light of the weakness of the internal control systems of some institutions, which does not provide the necessary oversight and support for accounting information systems, in order to clarify this and through this research paper we will study how the Algerian legislator handled and organized these various accounting profession in Algeria through law N° 10-01.

Keys words : financial accounting, accountant expert, accounts portfolio, certified accountant

مقدمة:

تلعب المحاسبة في المؤسسة الاقتصادية دورا مهما في الاقتصاد لتقييدها لكل العمليات المالية التي تقوم بها المؤسسة وهي بذلك تقدم معلومات مفيدة لمتخذي القرارات سواء داخل المؤسسة أو خارجها، لكن التطور الذي عرفته المؤسسة الاقتصادية الجزائرية تاريخيا أدى إلى تطور المحاسبة، بحيث ومنذ تخلي الدولة على الاقتصاد الموجه (الاشتراكي) وتبنيها لنظام اقتصاد السوق (الرأسمالي) قامت بإصلاحات اقتصادية مست عدة جوانب من بينها اصلاح النظام المحاسبي.

ان الاصلاحات الجديدة في قطاع المحاسبة أرسى تنظيمها مهنيا قويا يرتقي بمهنة المحاسبة بحيث لم تقتصر الاصلاحات بتغيير النظام المحاسبي¹ فقط ، بل امتدت إلى اصلاح وتنظيم مهنة المحاسبة ككل من خلال اصدار جملة من الممارسات القانونية ويعتبر القانون رقم 10-01 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات المحاسب المعتمد أهمها، بحيث جاء ذلك نتيجة العديد من المشاكل التي تعاني منها المهنة، فنجد أن هذا القانون قد غير بعض القوانين السابقة وأضاف قوانين جديدة، وأهم ما جاء به أن تم الفصل بين المهن الثلاث وانشاء تنظيم مستقل لكل منهما وكلها تعمل تحت رقابة المجلس الوطني للمحاسبة والذي بدوره تابع لوزير المالية.

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

- منح الاعتماد لممارسة المهنة من صلاحيات الى وزير المالية؛
- مراقبة النوعية المهنية والتقنية لأعمال الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين تحول الى 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.
- وعليه فإن الاصلاحات المحاسبية الأخيرة قد أخذت من المنظمات المهنية كل الصلاحيات وجعلتها تحت الوصاية المباشرة لوزارة المالية، الأمر الذي يجعلها لا تتمتع بالاستقلالية الكاملة، والذي يمكن القول أنه يتناقض وما ننادي به المعايير الدولية.

أهمية الدراسة: تستمد هذه الدراسة أهميتها من أهمية مهنة المحاسبة باعتبارها أداة من أدوات التنمية الاقتصادية كما وتستمد هذه الدراسة أهميتها في التأكيد على ضرورة مواكبة التغيرات الحاصلة على المهنة بهدف تطويرها لمواكبة مختلف التغيرات الاقتصادية والمهنية الدولية.

الهدف من الدراسة: هو التعرف على الخلفية القانونية والتنظيمية لمهنة المحاسبة عامة وواقع تنظيمها في الجزائر خاصة بتسليط الضوء على مهنة محافظ الحسابات، الخبير المحاسب، المحاسب المعتمد باعتبارهم من أهم ممارسي المهن المحاسبية في الجزائر.

اختيارنا لمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد كون هؤلاء المهنيين يلعبون دورا ايجابيا على مستوى الدولة والمؤسسات من خلال تقديم النصائح والمشورة واكتشاف الاخطاء والمخالفات وتصحيحها كما أنهم يمارسون الرقابة على مدى تطبيق القوانين، وعليه ومما سبق يمكن طرح الاشكال التالي:

ما واقع تنظيم مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد في الجزائر

في ظل القانون رقم 10-01؟

قسمت خطة هذا البحث حسب اشكاليته وأهدافه إلى المحاور التالية:

المحور الأول: ممارسو المهن المحاسبية في الجزائر

المحور الثاني: شروط ممارسة المهن المحاسبية

المحور الثالث: مسؤولية الخبير المحاسب والمحاسب المعتمد ومحافظ الحسابات والعقوبات المقررة لذلك

المحور الأول: ممارسو المهن المحاسبية في الجزائر

يمثل ممارسو المهن المحاسبية في الجزائر في الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، حيث تكمن مهمتهم في اعطاء رأي فني محايد فيما يخص مشروعية وصدق المعلومات المحاسبية، إذ يعتبرون العين الساهرة في المؤسسة التي من شأنها أن تمنع أي خطب يمكن أن يحصل داخل المنشأة.

أولا: مهنة محافظ الحسابات

نستعرض فيم يلي تعريفه والمهام التي يجب عليه القيام بها من خلال مهمته.

1- تعريف محافظ الحسابات

يعرف حسب نص المادة 710 مكرر 14 من القانون التجاري الجزائري على أنه "هو الشخص الذي يحقق في الدفاتر والأوراق المالية للشركة وفي مراقبة انتظام حسابات الشركة وصحتها، كما يدقق في صحة المعلومات المقدمة في تقرير مجلس الادارة أو مجلس المديرين حسب الحالة وفي الوثائق المرسلة إلى الأطراف حول الوضعية المالية للشركة وحساباتها"².

يعرف أيضا حسب القانون رقم 10-01 المتعلق بمهني الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد في المادة 22 منه على أنه "يعد محافظ الحسابات في مفهوم هذا القانون كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهنة المصادقة على صحة حسابات الشركة وهيئات وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول بها"³.

لو نرجع إلى القانون رقم 91-08 نجده عرف المحافظ المحاسب على أنه هو كل شخص يمارس عادة باسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهنة تنظيم المحاسبة والحسابات من كل نوع وفحصها وتحليلها لدى المؤسسات والشركات التجارية أو المدنية في الحالات التي نص عليها القانون بهذه المهمة للقيام بها بصفة تعاقدية⁴.

إن التعريفات السابقة أعطتنا صورة واضحة عن محافظ الحسابات ويمكن استخلاص أن هذا الأخير هو كل شخص يمارس مهنة التدقيق بصفة مستقلة وتحت مسؤوليته، وذلك عن طريق فحص ومراقبة مختلف القوائم المالية السنوية بهدف المصادقة على صحة السجلات والدفاتر المحاسبية محل التدقيق⁵، وشرعية هذه الحسابات، - حيث نعي بشرعية الحسابات احترام مختلف القواعد والقوانين المعمول بها وفي حالة غياب هذه الأخيرة (القواعد والقوانين) فانه يشترط احترام القواعد والقوانين المحاسبية المتعارف عليها- ومن ثم إبداء رأيه الفني المحايد في شكل تقارير.

2- مهام محافظ الحسابات

بين القانون مهام ووظائف محافظ الحسابات وهي كالتالي:

- يشهد بأن الحسابات السنوية منتظمة وصحيحة ومطابقة تماما لنتائج عمليات السنة المنصرمة، وكذا الأمر بالنسبة للوضعية المالية وممتلكات الشركات والهيئات؛
- يفحص صحة الحسابات السنوية ومطابقتها للمعلومة المبنية في تقرير التسيير الذي يقدمه المسكرون للمساهمين أو الشركاء أو حاملي الحصص؛
- يبدى رأيه في شكل تقرير خاص حول اجراءات الرقابة الداخلية المصادق عليها من مجلس الادارة ومجلس المديرين أو المسير؛
- يقدر شروط ابرام الاتفاقيات بين الشركة التي يراقبها والمؤسسات والهيئات التابعة لها، أو بين المؤسسات والهيئات التي تكون فيها للقائمين بالإدارة أو المسيرين للشركة المعنية مصالح مباشرة أو غير مباشرة؛
- يعلم المسكرون والجمعية العامة أو هيئة المداولة المؤهلة بكل نقص يكتشفه أو اطلع عليه ومن طبيعته أن يعرقل استمرار استغلال المؤسسة أو الهيئة⁶؛
- التصريح بالأعمال غير الشرعية أثناء المراجعة والمراقبة حماية ودفاعا على مصالح المساهمين المستخدمين والمتعاملين مع المؤسسة المعنية باعتباره مساعدا للعدالة أن يحقق ففي القضية ويخبر وكيل الجمهورية في أقرب وقت⁷؛
- عندما تعد الشركة أو الهيئة حسابات مدججة أو حسابات مدعمة يصادق محافظ الحسابات على وانتظام الحسابات المدججة والمدعمة وصورتها الصحيحة وذلك على أساس الوثائق المحاسبية وتقرير محافظي الحسابات لدى الفروع أو الكيانات التابعة لنفس مركز القرار⁸.

يترتب عن مهمة محافظ الحسابات إعداد التقارير التالية:

- تقرير المصادقة بتحفظ أو بدون تحفظ على انتظام وصحة الوثائق السنوية وصورتها الصحيحة أو عند الاقتضاء رفض المصادقة المبرر؛
 - تقرير المصادقة على الحسابات المدعمة أو الحسابات المدججة عند الاقتضاء؛
 - تقرير خاص حول الاتفاقيات المنظمة؛
 - تقرير خاص حول تفاصيل أعلى خمس تعويضات؛
 - تقرير خاص حول الامتيازات الخاصة الممنوحة للمستخدمين؛
 - تقرير خاص حول تطور نتيجة السنوات الخمس الأخيرة والنتيجة حسب السهم أو حسب الحصة؛
 - تقرير خاص في حالة ملاحظة تهديد محتمل على استمرار الاستغلال؛
 - تقرير خاص حول اجراءات الرقابة الداخلية⁹.
 - هناك مهام خاصة يقوم بها محافظ الحسابات منها:
 - فحص حصص المساهمين؛
 - اخبار الجمعية العامة العادية في حالة عدم انتظامه ودقة الحسابات؛
 - اجراء التحقيقات التي يراها مناسبة¹⁰
 - اثبات أن الأصول الصافية تساوي على الأقل رأس مال الاجتماعي في حالة تحويل المؤسسة؛
 - دعوة الجمعية العامة العادية للمساهمين للاجتماع في حالة عدم قيام مجلس الإدارة بذلك؛
 - التدخل في حالة تغيير رأس مال الاجتماعي، إلغاء الامتيازات، الاكتتاب في حالة زيادة رأس المال وتغيير أسباب وشروط تغيير رأس المال؛
 - مهام محدودة وظرفية في مراقبة الحسابات؛
 - أداء مهام خاصة في مراقبة حسابات المؤسسات الفرعية أو مؤسسات المساهمة¹¹؛
- بالنسبة للقانون التجاري فانه قد حصر مهام محافظ الحسابات في مراقبة أعمال الإدارة والاطلاع على حسابات الشركات ودفاترها والتحقق من انضباطها.

ثانيا: الخبير المحاسب

فيما يلي تعريف عن الخبير المحاسبي وما هو دوره أثناء عمله.

1- تعريف الخبير المحاسب

تنص المادة 18 من القانون رقم 10-01 على أنه يعد خبيراً محاسباً كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهمة تنظيم وفحص وتقويم وتحليل المحاسبة ومختلف أنواع الحسابات للمؤسسات والهيئات في الحالات التي نص عليها القانون والتي تكلفه بهذه المهمة بصفة تعاقدية لخبرة الحسابات¹².

كما يقوم ايضا الخبير المحاسب بمسك مركزه وفتح وضبط ومراقبة وتجميع محاسبة المؤسسات والهيئات التي لا يربطه مع عقد عمل، كما يشير القانون 10-01 الى أن شكرة الخبرة المحاسبية هم اشخاص معنويون مكلفون بأداء مهنة الخبير المحاسب في الجزائر، بحيث يمكن للخبراء المحاسبين يشكلوا شركات سواء خاصة أو عمومية اقتصادية من أجل ممارسة مهنتهم كل على حدة.

2- مهام الخبير المحاسب

- تنظيم وفحص وتقويم وتحليل المحاسبة ومختلف أنواع الحسابات للمؤسسات والهيئات في الحالات التي نص عليها القانون؛
- مسك وفتح وضبط ومراقبة وتجميع محاسبة للمؤسسات والهيئات التي لا تربطه بما عقد عمل؛
- التدقيق المالي المحاسبي للشركات والهيئات وهو المؤهل الوحيد للقيام بذلك؛
- تقديم استشارات للشركات والهيئات في الميدان المالي والاجتماعي والاقتصادي؛
- اعلام المتعاقدين معه بمدى تأثير التزاماتهم والتصرفات الادارية والتسيير التي لها علاقة بمهنته¹³؛

ثالثا: المحاسب المعتمد

تعتبر مهنة المحاسب المعتمد حجر الزاوية في المجال المحاسبي في ظل نهج اقتصاد السوق، فالمحاسب المعتمد هو بمثابة المنظم الرئيسي في المؤسسات الاقتصادية والشركات في القطاع الخاص.

1- تعريف مهنة المحاسب المعتمد

عرفته المادة 41 من القانون رقم 10-01 المتعلق بالمهن الخبير المحاسب محافظ الحسابات المحاسب المعتمد على أنه " المهني الذي يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهمة مسك وضبط محاسبات وحسابات التجار والشركات أو الهيئات التي تطلب خدماته".

وبالتالي فان المحاسب المعتمد هو الشخص المؤهل للقيام بتسجيل وتبويب وتلخيص العمليات والاحداث التي لها طبيعة مالية واعداد قوائم مالية تفسر النتائج التي تعبر عنها هذه العمليات والاحداث.

2- مهام المحاسب المعتمد

- فتح ومسك وضبط المحاسبات والحسابات؛
- عرض الكتابات المحاسبية وتطور عناصر ممتلكات التاجر والشركة أو الهيئة التي اسندت إليه مسك محاسبتها وذلك على أساس الوثائق والرسائل المحاسبية المقدمة اليه وتحت مسؤوليته؛

- يعد جميع التصريحات الاجتماعية والجبائية والادارية المتعلقة بالمحاسبة التي كلف بها؛
 - مساعد زبون له لدى مختلف الادارات المعنية؛
 - يمكن للزبون أن يلتزم من المحاسب المعتمد القيام بالمهام في اعداد الجداول المالية¹⁴.
- مهنة المحاسب المعتمد هي مهنة مستقلة أي أنه ليس اجبرا عند الزبون ولا يخضع لسلطته مباشرة وانما هي مهنة تعاقدية يحكمها عقد قانوني يضع حقوق وواجبات كل من المحاسب المعتمد والزبون، وما تجدر الاشارة اليه انه يجب التفرقة بين المحاسب المعتمد والمحاسب الاجير لدى مؤسسة معينة الذي يخضع للسلطة المباشرة لرب العمل، فمهنة المحاسب المعتمد هي مهنة مستقلة تحدد اتعابه في بداية مهمته في اطار عقد تقدم خدمات يحدد مجال التصرف والخدمات وشروط تسليم الوثائق، هو يمارس مهنته بكل استقلالية ونزاهة.
- تحدثنا عن المهن المحاسبية (الخبير المحاسب، المحاسب المعتمد، محافظ الحسابات) باعتبارهم أشخاص طبيعيين، وما يثير الجدل هنا هل هناك امكانية إيجاد هؤلاء الخبراء في هيئة اشخاص معنوية؟
- بالرجوع الى القانون رقم 01-10 نجد نص على امكانية وجودهم في شكل شركات الخبرة المحاسبية وهم أشخاص معنويون مكلفون بأداء مهنة المحاسبة في الجزائر، كما منح لهم الحق في تشكيل شركات مختلفة سواء شركات أسهم أو شركات ذات مسؤولية محدودة أو شركات مدنية ... الخ.
- وما يمكن قوله ايضا انه رغم التطورات العالمية في المحاسبة واتجاهها نحو المعايير الدولية فان مهنة المحاسب المعتمد جاءت في ذيل ترتيب مهن المحاسبية، فرغم صدور المهن الثلاث في قانون واحد الا انها منحت لهذه المهنة صلاحيات أقل رغم أهميتها اذ نجد ان القانون رقم 01-10 قد فسر وفصل في مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات بحيث يمكن لهذا الأخير ممارسة مهنة الخبير المحاسب و المهنة المحاسب المعتمد من جهة ويمكن للخبير المحاسب أن يقوم بمهنة محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد في نفس الوقت على الرغم من عدم وجود مادة قانونية واضحة تنص على امكانية ممارسة محافظ الحسابات لمهنة المحاسب المعتمد، عكس النظام الذي كان معمولاً به في اطار القانون رقم 91-08 الذي نص على انه يمكن لمحافظ الحسابات التسجيل كمحاسبين معتمدين في حين لا يمكن للمحاسب المعتمد ممارسة المهن الاخرى، وهنا التناقض في اصدار ثلاث مهن في قانون واحد رغم اختلاف طبيعة كل مهنة عن الاخرى مع السماح لمهن الخبير ومحافظ الحسابات بممارسة مهنة المحاسب المعتمد رغم اختلاف هدف وطبيعة كل مهنة.

المحور الثاني : شروط ممارسة المهن المحاسبية في الجزائر

يعتبر الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد ممارسين لمهنة المحاسبة بموجب القانون رقم 01_10 حيث يحدد هذا الأخير شروط التحاقهم بالمهنة.

أولاً: شروط ممارسة المهن المحاسبية

حددت المادة 08 من القانون رقم 01-10 الشروط التي يجب توافرها لممارسة المهن المحاسبية وهي كالآتي:

- أن يكون جزائري الجنسية

- أن يجوز 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 لمحافظ الحسابات: أن يكون حائزا على الشهادة الجزائرية للمحاسب أو شهادة تسمح له بممارسة المهنة؛
 - ت- بالنسبة لمهنة المحاسب المعتمد: أن يكون حائزا على الشهادة الجزائرية للمحاسب أو شهادة تسمح له بممارسة المهنة؛
 - أن يتمتع بجميع الحقوق المدنية والسياسية؛
 - أن لا يكون قد صدر في حقه حكم بارتكاب جناية أو جنحة مخلة بشرف المهنة؛
 - أن يكون معتمدا من الوزير المكلف بالمالية وأن يكون مسجلا في المصف الوطني للخبراء المحاسبين أو في الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات أو في المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين وفق الشروط المنصوص عليها في القانون؛
 - أن يؤدي اليمين بعد الاعتماد وقبل التسجيل في المصف الوطني أو الغرفة الوطنية أو المنظمة الوطنية أمام المجلس القضائي المختص اقليميا بمحل تواجد مكاتبتهم بالعبارات الآتية: " أقسم بالله العلي العظيم أن أقوم بعملتي أحسن قيام وأنعهد أن أخلص في تأدية وظيفتي وأن أكتسب سر المهنة وأسلوك في كل سلوك المتصرف المحترف الشريف والله على ما أقول شهيد".
- ان الشروط المذكورة أعلاه عددها القانون رقم 10-01 وكلها شروط مطلوبة في أي مهنة في الجزائر لكنها تتميز كـ بعض المهن بأداء اليمين وهذا يعني أنها مهنة تلزم صاحبها بعدم مخالفة اليمين المؤدى لأنه بعد مخالفته يعاقب عليه آجلا عاجلا وهذا يمتد بمدى علاقته بالله عز وجل من جهة ومن جهة ثانية فإن أداء اليمين يجعل من مهنة المحاسب مهنة حساسة نوعا ما كونه ملزم بعدم مخالفته لهذا الشرط وكذا ملزم بكتسب أسرار المؤسسة وكذا الحفاظ على المال الذي بين يديه فمتى خالف كل ما سبق يعاقب قانونا والتي من شأنها المساس بسمعته المهنية.
- ثانيا: الشهادات التي تخول الحق في ممارسة المهنة
- الحائزون على احدى شهادات التعليم الآتية أو شهادة أجنبية معادلة لها؛
- ✓ ليسانس في العلوم المالية؛ الجزء الاول والثاني من الامتحان الاول في الخبرة المحاسبية؛ شهادة الدراسات المحاسبية العليا؛ ليسانس في العلوم التجارية فرع (المالية والمحاسبة)؛ ليسانس في العلوم التجارية فرع محاسبة، ليسانس في علوم التسيير فرع محاسبة؛ ليسانس في العلوم التجارية فرع المالية، ليسانس في علوم التسيير فرع المحاسبة.
- ✓ ويجب عليه زيادة على ذلك:
- ما متابعة تدريب مهني كخبير محاسب مدته سنتان يمنح على أثره شهادة نهاية التبرص القانوني، وإما اثبات خبرة تقدر بعشر سنوات في ميدان المحاسبة المالية والقيام بتدريب مهني مدته ستة أشهر.

- الحائزون على احدى شهادة التعليم العالي الآتية:

- ✓ شهادة المدرسة العليا للتجارة (فرع آخر غير فرع مالية ومحاسبة)، شهادة المدرسة الوطنية للإدارة (فروع المراجعة والمراقبة وفرع الاقتصاد والمالية)، ليسانس في العلوم الاقتصادية ، ليسانس في التسيير، شهادة المدرسة الوطنية العليا للإدارة والتسيير، شهادة المعهد الوطني للمالية (فرع خزينة أو الضرائب)، شهادة معهد الاقتصاد الجمركي والمالي بالجزائر، شهادة معهد التمويل والتنمية للمرب العربي بتونس ، شهادة جامعة التكوين المتواصل في المالية والمحاسبة.

✓ مع ضرورة أن تكون بحوزتهم احدى 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 في مكتب خبير محاسب أو محافظ حسابات

- وإما عشرة سنوات من الخبرة في ميدان المحاسبي والمالي وتدريب مهني مدته ستة أشهر.

يمكن القول أن معيار التأهيل العلمي والعملية في الجزائر يتمثل في توفير قدر معين من المعلومات والمعارف المحاسبية وبعض المعارف الأخرى ذات الصلة بمهنة المحاسبة بالإضافة إلى اجراء امتحان كتابي بعد اجراء التريض التطبيقي والعمل لفترة محددة¹⁵.

اضافة إلى هذه الشروط لدينا شروط خاصة بالمحل المهني اذ يجب على الشخص الراغب في ممارسة مهنة المحاسبة اثبات محل مهني يمارس فيه مهنته ومركز لتعاملاته مع الآخرين، ويجب ان تتوفر فيه مجموعة من الشروط التي تم ضبطها بواسطة المرسوم التنفيذي رقم 11-31 المحدد لشروط ومعايير المكاتب الخاصة بمهنة المحاسبة وكذا قرار وزارة المالية المؤرخ في 26 مارس 2013 المحدد لشروط المساحة والمرافق الصحية والتجهيزات التي يجب توفرها في المحل المهني لمهن المحاسبة في الجزائر.

ثالثا: حالات التنافي

هناك حالات من التنافي حددها القانون وذلك لممارسة مهنة الخبير المحاسب محافظ الحسابات المحاسب المعتمد بكل استقلالية فكرية واخلاقية وذلك في نص المادة 64 من القانون رقم 10-01 وهي:

1- كل نشاط تجاري؛

2- كل عمل مأجور باستثناء مهام التعليم والبحث في مجال المحاسبة بصفة تعاقدية أو تكميلية؛

- 3- كل عهدة ادارية أو عضوية في مجلس مراقبة المؤسسات التجارية؛
- 4- أن يكون في نفس الوقت خبير محاسب ومحافظ حسابات ومحاسب معتمد لنفس المؤسسة؛
- 5- كل عهدة برلمانية أو انتخابية في الهيئة التنفيذية للمجالس المحلية المنتخبة؛
- 6- القيام بأي مهمة في المؤسسات التي تكون لهم فيها مصالح مباشرة؛
- 7- السعي بصفة مباشرة أو غير مباشرة لدى الزبون لطلب مهمة أو وظيفة تدخل ضمن اختصاصاتهم القانونية؛
- 8- البحث عن الزبائن بتخفيض الاتعاب أو منح تعويضات أو امتيازات أو استعمال أي شكل من اشكال الاشهار¹⁶.

وقد نصت المادة 65 من نفس القانون على منع محافظ الحسابات من:

- 1- القيام مهنيًا بمراقبة حسابات الشركة التي يمتلك فيها مساهمات بصفة مباشرة أو غير مباشرة؛
 - 2- القيام بأعمال التسيير سواء صفة مباشرة أو ير مباشرة أو بالمساهمة أو بالإنيابة عن الميسيرين؛
 - 3- قبول ولو بصفة مؤقتة مهام المراقبة القبلية على أعمال التسيير؛
 - 4- قبول مهام التنظيم في محاسبة المؤسسة أو الهيئة المراقبة أو الاشراف عليها؛
 - 5- ممارسة وظيفة مستشار جبائي أو خبير قضائي لدى شركة أو هيئة يراقب حساباتها؛
 - 6- شل منصب مأجور في الشركة أو الهيئة التي راقبها بعد أقل من ثلاث سنوات من انتهاء عهده؛
 - 7- توسع نفس حالات التنافي والمنع السابقة الذكر على أعضاء شركات محافظة الحسابات؛
 - 8- ضف إلى ذلك حالات التنافي والموانع في المادة 715 مكرر 06 من القانون التجاري¹⁷.
- المحور الثالث: مسؤولية الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد والعقوبات المقررة لذلك.**

أولاً: مسؤولية المحاسب المعتمد والخبير المحاسب ومحافظ الحسابات

- 1- **المسؤولية المدنية:** حسب المادة 61 من القانون رقم 10-01 "يعد محافظ الحسابات مسؤول اتجاه الكيان المراقب واتجاه الغير عن كل ضرر ينتج عن مخالفة أحكام هذا القانون".
- من خلال نص المادة نقول أن مسؤولية محافظ الحسابات قد تكون إما تعاقدية أو تقصيرية ونعني بها أن مسؤولية محافظ الحسابات تكون عقدية أمام العميل الذي يرتبط معه بعقد مكتوب وتكون مسؤولية تقصيرية لا عقدية عن كل خطأ يسبب ضرراً للغير فيلزم بالتعويض وعليه لا بد من توافر ثلاث أركان أساسية:

- خطأ يصدر من محافظ الحسابات أو إهماله أو إخلاله بواجباته.
- ضرر يصيب المدعي نتيجة خطأ محافظ الحسابات

- رابطة سببية بين خطأ محافظ الحسابات والضرر الذي أصاب المدعي.

2- مسؤولية جزائية: حسب المادة 62 من القانون رقم 10-01 " يتحمل الخبير المحاسبي والمحاسب المعتمد المسؤولية الجزائية عن كل تقصير في التزام قانوني "، تتمثل هذه الحالة في ارتكاب جريمة من شأنها الإضرار بالمجتمع وتنتهي بعقوبة يحددها القانون تتمثل في إما تدوين بيانات كاذبة في تقارير قام بإعدادها في سياق ممارسة المهنة، المصادقة على الوثائق مغايرة للتحقيق، عدم احترام سر المهنة في حالة تسريب اسرار خاصة بالمؤسسة.

3- المسؤولية التأديبية: يتعرض محافظ الحسابات للمسؤولية التأديبية أمام اللجنة التأديبية للمجلس الوطني للمحاسبة عن كل مخالفة أو تقصير تقني أو أخلاقي في القواعد الاخلاقية عند ممارسة مهنته، وتمثل العقوبات التأديبية التي يمكن اتخاذها وفق ترتيبها التصاعدي حسب خطورتها في:

- الانذار

- التوبيخ

- التوقيف المؤقت لمدة أقصاها ستة (6) أشهر

- الشطب من الجدول¹⁸.

يلاحظ من خلال ما سبق أن تنفيذ كل من المسؤولية الجزائية والانضباطية يهدف إلى معاقبة محافظ الحسابات لتصرف خاطئ ويكون ذلك عن طريق السجن والغرامات المالية والعقوبات التأديبية لكن تنفيذ العقوبة المدنية يهدف الى تعويض الضرر المتسبب فيه للغير وهذا الاختلاف بين المسؤوليات لا يترتب عنه اقضاء مسؤولية لأخرى، حيث بالإمكان أن يتحمل محافظ الحسابات عن فعل معين المسؤوليات الثلاث في نفس الوقت¹⁹.

1- العقوبات المقررة

يعاقب كل من يمارس مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد بطريقة غير شرعية بغرامة من 500.000 دج إلى 2.000.000 دج، وفي حالة العود يعاقب كل مرتكب هذه المخالفة بالحبس لمدة تتراوح من ستة (6) أشهر إلى سنة واحدة وبضعف الغرامة.

في الاخير يمكن القول ان ما بين المسؤولية الجزائية والمسؤولية المدنية وكذا التأديبية كلها أقرها المشرع حفاظا على هذه المهن المحاسبية جراء الأخطاء التي يمارسها اصحابها سواء كانوا اشخاصا طبيعية أو معنوية، فالتعويض يعد الجزء المدني الذي اقره المشرع الجزائري في الشريعة العامة لجبر الضرر الذي يلحق الطرف الثاني في هذه العلاقة التعاقدية.

أما المسؤولية الجزائية هي ما يقره قانون العقوبات حيث اقر تحمل الخبير المحاسب المسؤولية الجزائية عن كل تقصير في قيام بالتزامه القانوني، تبقى المسؤولية التأديبية هي الأسبق من أجل محال ردع المحاسب عن القيام بمثل هذه الأخطاء والتي قد تحمله المسؤوليتين السابقتين وليس فقط المسؤولية التأديبية.

خاتمة:

يتضح من خلال ما سبق أن الجزائر سعت منذ الاستقلال إلى تطوير منظومتها التشريعية في مجال المحاسبة حيث قامت بإصدار جملة من القوانين المنظمة لهذه المهنة عبر عدة مراحل بما يتماشى والتطور الذي عرفته مؤسساتها الاقتصادية وعليه ومن خلال العناصر التي تم التطرق إليها من خلال هذه الورقة البحثية العلمية الخاصة بتحديد واقع تنظيم مهنة الخبير المحاسب محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد يمكننا أن نقوم بتعداد لأهم التوصيات والنتائج التي تم التوصل إليها :

نتائج:

- القانون رقم 10-01 أعطى أهمية للكوّن الخبراء المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد
- القانون رقم 10-01 المتعلق بمهّن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات المحاسب المعتمد لا يختلف كثيرا عن القانون رقم 91-08 باستثناء ما ورد بخصوص تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة المجلس الوطني للمصنف الوطني للخبراء المحاسبي، المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، المجلس الوطني للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين.
- القانون رقم 10-01 يعد اطارا مستقرا أدى إلى تحديث ممارسة مهنة المحاسبة، بحيث يعتبر هذا القانون أساس تنظيم المهنة في الجزائر لكونه تطرق لكل ما يخص المهنة من شروط مزاولة المهام ومسؤوليات مزاولة المهنة واعمال التي تتنافى مع ممارستها والعقوبات المقررة لذلك.
- من خلال الاصلاحات المحاسبية التي قامت بها الحكومة الجزائرية نرى أن هناك نية من أجل تحسين مستوى الهيئات التي تنظم مهنة المحاسبة بمنحها استقلالية تسييرية وفصلها وكذلك تحسين مستوى التكوين للحصول على الاعتماد وتحسين مستوى الخدمات المقدمة، ولكن الاستقلالية المالية مازالت مفيدة والذي يمكن القول أنه يتناقض وما ننادي به المعايير الدولية.
- كذلك نجد أن المشرع كرس أسلوب العلاقة التكاملية بين المهن المحاسبية، باعتبار أن المحاسب المعتمد يحرص على جودة نظام المعلومات المحاسبي والذي يصادق عليه محافظ الحسابات بينما الخبير المحاسب وظيفة ظرفية استشارية لما يمكن ممارسة وظيفة محافظ الحسابات.

توصيات

- من خلال الدراسة للمهن المحاسبية في الجزائر تتطلب هذه المهن المزيد من التطور حتى تواكب التحديات المهنية الحالية.

- تفعيل ودعم القانون رقم 10-01 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات المحاسب المعتمد من خلال اصدار المراسيم التكميلية لهذا القانون، وصياغة نصوص قانونية جديدة من أجل مواكبة المتطلبات الدولية لهذه المهنة.
- انشاء معاهد ومراكز متخصصة في المحاسبة تتكفل بتكوين المترشحين والترقية من المؤهلات العلمية والعملية.
- القيام بدورات تكوينية اضافية لمزاولة المهن لاكتساب مهارات جديدة.
- ابرام اتفاقيات مع دول أجنبية لتبادل الخبرات واكتساب المزيد من المعلومات.
- ضرورة تعامل الجزائر مع المنظمات المهنية الدولية في مجال المحاسبة وزيادة تفعيل عضويتها في تلك المنظمات.
- ضرورة ربط المؤسسات الجامعية وكفاءتها بالهيئات المكلفة بتنظيم هذه المهنة.

قائمة المراجع:

1- القوانين

- القانون رقم 91-08 المؤرخ في 27 ابريل 1991، المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، ج.ر عدد 20، المؤرخة في 01 مايو 1991، ص 651. (ملغى بأحكام القانون رقم 10-01).
- القانون رقم 10-01 المؤرخ في 29 يونيو 2010، المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات، والمحاسب المعتمد، ج.ر عدد 42، المؤرخة في 11 يونيو 2010، ص 04.
- الأمر رقم 75-59 يتضمن القانون التجاري، ج.ر عدد 101، المؤرخة في 19 ديسمبر 1975، ص 1306.

2- مقالات

- الازهر عزة، التنظيم القانوني لمهنة التدقيق في الجزائر بين التحديات والطموح، المجلة الجزائرية للتنمية الاقتصادية، العدد 05، 2018.
- الأزهر عزة، التنظيم القانوني لمهنة التدقيق في الجزائر بين التحديات والطموح، المجلة الجزائرية للتنمية الاقتصادية، العدد 05، 2018.
- بهلولي نور الهدى، مساهمة تبني معايير التدقيق الدولية في تعزيز المبادئ والمسؤوليات العامة لممارسة مهنة التدقيق المحاسبي دراسة تقييمية من منظور محافظ الحسابات، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، المجلد 18 العدد 01، ديسمبر 2018.
- تريش حسينة، مدى توافق الخلفية القانونية والتنظيمية لمهنة التدقيق الخارجي في الجزائر، مع معايير التدقيق الدولية دراسة تحليلية، مجلة دفاتر بواذكس، العدد رقم 09، جوان 2018.
- زوهري جلييلة، أثر الاصلاحات المحاسبية والمالية على مهنة التدقيق في الجزائر، مجلة الباحث الاقتصادي، العدد 04، ديسمبر 2015.

- شريقي عمر، مسؤوليات محافظ الحسابات دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، العدد 12، لسنة 2012.
- عزة الأزهر، واقع ممارسة مهنة المراجعة في الجزائر، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، جامعة الوادي، العدد 05، 2012.

¹ الاصلاحات التي قامت بها الجزائر في اطار تحديث نظامها المحاسبي تمثلت في تبني المعايير المتعلقة بالإفصاح في التقارير المالية والمعايير المحاسبية الدولية (IAS-IFRS) وذلك من أجل ضمان تعزيز أنظمتها المحاسبية والمالية بما يتوافق وهذه المعايير، زوهري جلييلة، أثر الاصلاحات المحاسبية والمالية على مهنة التدقيق في الجزائر، مجلة الباحث الاقتصادي، العدد 04، ديسمبر 2015، ص 65.

² المادة 710 مكرر 14 من الأمر رقم 75-59 يتضمن القانون التجاري، ج.ر عدد 101، المؤرخة في 19 ديسمبر 1975، ص 1306.

³ المادة 22 من القانون رقم 10-01 المؤرخ في 29 يونيو 2010، المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات، والمحاسب المعتمد، ج.ر عدد 42، المؤرخة في 11 يونيو 2010، ص 04.

⁴ القانون رقم 91-08 المؤرخ في 27 ابريل 1991، المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، ج.ر عدد 20، المؤرخة في 01 مايو 1991، ص 651. (ملغى بأحكام القانون رقم 10-01)

⁵ بملولي نور الهدى، مساهمة تبني معايير التدقيق الدولية في تعزيز المبادئ والمسؤوليات العامة لممارسة مهنة التدقيق المحاسبي دراسة تقييمية من منظور محافظ الحسابات، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، المجلد 18 العدد 01، ديسمبر 2018، ص 202.

⁶ المادة 23 من القانون رقم 10-01 المتعلق بمهن الخبير المحاسب، المحافظ المحاسب، المحاسب المعتمد، السالف الذكر.

⁷ الأزهر عزة، التنظيم القانوني لمهنة التدقيق في الجزائر بين التحديات والطموح، المجلة الجزائرية للتنمية الاقتصادية، العدد 05، 2018، ص 06.

⁸ المادة 24 من القانون رقم 10-01 المتعلق بمهن الخبير المحاسب، المحافظ المحاسب، المحاسب المعتمد، السالف الذكر.

⁹ المادة 25 من القانون رقم 10-01 المتعلق بمهن الخبير المحاسب، المحافظ المحاسب، المحاسب المعتمد، السالف الذكر.

¹⁰ الأزهر عزة، التنظيم القانوني لمهنة التدقيق في الجزائر بين التحديات والطموح، المجلة الجزائرية للتنمية الاقتصادية، العدد 05، 2018، ص 05.

¹¹ المادة 25 من القانون رقم 10-01 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، السالف الذكر.

¹² المادة 18 من القانون رقم 10-01 المتعلق بمهن الخبير المحاسب، المحافظ المحاسب، المحاسب المعتمد، السالف الذكر.

¹³ المواد 18، 19، 20 من نفس القانون.

¹⁴ المواد 41، 42، 43، 44 من القانون رقم 10-01 المتعلق بمهن الخبير المحاسب، المحافظ المحاسب، المحاسب المعتمد، السالف الذكر.

- ¹⁵ تروش حسينة، مدى توافق الخلفية القانونية والتنظيمية لمهنة التدقيق الخارجي في الجزائر، مع معايير التدقيق الدولية دراسة تحليلية، مجلة دفاتر بواذكس، العدد رقم 09، جوان 2018، ص 222.
- ¹⁶ عزة الأزهر، واقع ممارسة مهنة المراجعة في الجزائر، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، جامعة الوادي، العدد 05، 2012، ص 34.
- ¹⁷ المادة 715 مكرر 06 من القانون التجاري تنص على " لا يجوز أن يعين مندوبا للحسابات في شركة المساهمة:
- 1- الاقرباء والاصهار الى اية الدرجة الرابعة بما في ذلك القائمين بالإدارة وأعضاء مجلس المديرين ومجلس مراقبة لشركة
 - 2- القائمون بالإدارة واعضاء مجلس المديرين أو مجلس المراقبة للشركات التي تملك عسر (10/1) رأس مال الشركة أو ذا كانت هذه الشركة نفسها تملك عسر (10/1) رأس مال هذه الشركة.
 - 3- أزواج الاشخاص الذين يتحصلون بحكم نشاط دائم ير نشاط مندوب الحسابات أجرة أو مرتبا إما القائمين بالإدارة أو أعضاء مجلس المديرين أو مجلس المراقبة.
 - 4- الاشخاص الذين منحهم الشركة أجرة بحكم وظائف غير وظائف مندوب الحسابات في أجل خمس سنوات ابتداء من تاريخ إنهاء وظائفهم.
 - 5- الاشخاص الذين كانوا قائمين بالإدارة واعضاء في مجلس المراقبة أو مجلس المديرين في أجل خمس سنوات من تاريخ انتهاء وظائفهم".
- ¹⁸ المادة 63 من القانون رقم 10-01 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، السالف الذكر.
- ¹⁹ شريقي عمر، مسؤوليات محافظ الحسابات دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، العدد 12، لسنة 2012، ص 99.