

تطور النظام القانوني للمهن المحاسبية في الجزائر *The evolution of the legal system of accounting professions in Algeria.*

ط/د. هريش سهام
طالبة دكتوراه، جامعة الجزائر 01

د. ضريفي نادية
أستاذة محاضرة "أ"، جامعة المسيلة

تاريخ قبول المقال: 14 / 02 / 2019

تاريخ استلام المقال: 26 / 01 / 2019

الملخص:

لقد عرفت المهن المحاسبية في الجزائر عدة مراحل، انتقلت معها من التسيير الحر من طرف المهني المحاسبة إلى التسيير من طرف الدولة، معاكسة بذلك منطق المهن الليبرالية الحرة، و نظرا لما تكتسبه من أهمية في الحفاظ على الاقتصاد من خلال دورها الرقابي، أصبح من الضروري البحث في الإطار القانوني الذي ينظمها، وصولا إلى إصلاح المنظومة القانونية للمهن المحاسبية الثلاث التي تضم: الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد، و ذلك بعدما أثبت الواقع العديد من المشاكل التي تعاني منها كل فئة الأصناف المهنية الثلاثة.

الكلمات المفتاحية: المهن المحاسبية، المحاسبة التجارية، القانون رقم 10-01، المهن الحرة.

Résumé :

Les professions comptables en Algérie ont connu plusieurs étapes en passant de la gérance libre des professionnels de la comptabilité à une gestion par l'Etat, déférente ainsi par rapport à la logique des professions libérales. En raison de l'importance de la protection de l'économie à travers son rôle de contrôle, il est devenu nécessaire de trouver le cadre légal qui la régit, aboutissant à la dernière réforme adoptée par le Gouvernement en ce qui la concerne.

MOTS CLES : Les professions comptables, les professions libérales, comptabilité commerciale, loi 10/01.

المقدمة :

إن من أبرز تداعيات التفتح و الاندماج الذي عرفه العالم بعد سقوط الاشتراكية و انتشار العولمة، هو إعادة النظر في الأدوار التقليدية للدولة، و ذلك في ظل توسع نفوذ الشركات المتعددة الجنسيات و الهيئات المالية الدولية التي غيرت من مفهوم سيادة الدولة، و أدت إلى تدخل مباشر لهيئات مالية دولية في شؤون الدول. كل هذه التحولات فرضت على الدولة، إعادة النظر في أدوارها التقليدية، و هو ما جعل الإدارة أمام حتمية لا مفر منها، و هي انتهاج مسار العصرية تكيفا مع الدور الجديد للدولة، لاسيما و أن الدول الكبرى أصبحت تفرض عليها ذلك بشكل أو بآخر. فالتحولات الدولية الراهنة قد طرحت على الدولة جملة من التحديات التي تمس طبيعتها، جملة صلاحياتها و أدوارها. وهذه التحديات هي أشد صعوبة وتعقيدا بالنسبة لدول العالم الثالث عامة و الجزائر خاصة¹.

و لعل من أبرز ما ميز الاقتصاد الجزائري في السنوات الأخيرة، هو توسع النشاط الاقتصادي، بما يتماشى و متطلبات اقتصاد السوق، في ظل الدور الضابط الذي يجعل من الدولة تتدخل لتدارك الاختلالات التي قد يعاني منها هذا الأخير.

و في خضم سلسلة الإصلاحات الاقتصادية و المالية التي تبنتها الدولة الجزائرية، نجدها أولت اهتماما خاصا بكل أنماط الرقابة التي قد تكون كفيلة بالحفاظ على المال العام و ترشيد استعماله.

و رقابة الدعم أو ما يسمى بالرقابة الجوارية على المال العام *Contrôle d'appui ou de proximité sur les fonds publics*²، بدورها مستها موجة الإصلاحات، بداية بالتعديلات المتتالية التي أجريت على منظومة الصفقات العمومية من خلال تدعيم و تقوية الدور الرقابي للجان الصفقات العمومية. وصولا إلى التعديل الأخير الذي تبنته الحكومة الجزائرية بخصوص تنظيم المهن المحاسبية التي لعبت دورا أساسيا في التنمية الاقتصادية، عبر مختلف مراحل الاقتصاد الجزائري. حيث تركز هذا الدور لاسيما مع التطهير المحاسبي للمؤسسات العمومية خلال مرحلة الاقتصاد الموجه، كما كان لها الإسهام الأكبر في وضع المخطط المحاسبي الوطني حيز النفاذ. لتتحول إلى عنصر مرافق لمختلف الإصلاحات الاقتصادية، بما فيها خصوصية المؤسسات العمومية على اختلاف أنواعها، وصولا إلى إشراكها في وضع الإطار المحاسبي المرجعي المستوحى من المعايير المحاسبية الدولية *IAS-IFRS* المتمثل في النظام المحاسبي المالي *Système Comptable Financier*.

و اعتبارا لكل ما لها من أهمية، أضحي من الضروري إعادة تنظيمها وفق ما يتماشى و متطلبات الحكم الراشد الذي يضمن الفعالية في الأداء، النجاعة في المردود و الفاعلية في الاستغلال الأنجع للموارد المتاحة.

¹ حلقة دراسية حول موضوع: "عصرية الإدارة العمومية، أي نموذج لتسيير التغيير بالجزائر؟"، المدرسة الوطنية للإدارة، فرع الإدارة العامة، الجزائر، 2008.

² إن رقابة الدعم هي تكييف فقهي لم تتطرق إليه دراسات أكاديمية كثيرة.

يضاف إلى ذلك، الاعتبارات المتعلقة بتوفير الإمكانيات العصرية لتحسين الخدمات المحاسبية المقدمة، وضمان مصداقية المعلومات المالية التي تعكس الصورة الحقيقية للمؤسسة باختلالاتها و مشاكلها، مما يساهم في اتخاذ القرارات المناسبة التي تحقق نجاعة التسيير.

و في هذا السياق، تبنت الدولة الجزائرية، مشروع إصلاح المنظومة القانونية للمهن المحاسبية الثلاث التي تضم: الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد، و ذلك بعدما أثبت الواقع العديد من المشاكل التي تعاني منها كل فئة الأصناف المهنية الثلاثة.

و أهم ما ميز هذا الإصلاح الذي دخل حيز النفاذ مع سريان مفعول القانون رقم 10-01 المؤرخ في 16 رجب عام 1431 الموافق 29 يونيو سنة 2010 و المتعلق بمهن الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد³، هو تبنيه لأسس مغايرة تماما لما كان معتمدا في ظل القانون القديم رقم 91-08 المؤرخ في 12 شوال عام 1411 الموافق 27 أبريل سنة 1991 و المتعلق بمهنة الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد.

لذا أصبح من المجدي البحث في إطار دراستنا لهذا الموضوع، عن الجديد الذي جاء به إصلاح النظام القانوني للمهن المحاسبية مقارنة بما كان معتمدا في السابق؟ لاسيما في ظل الظروف التي غلب عليها الفساد في التسيير و الهشاشة في النظم الرقابية؟ و إلى أي مدى استجاب هذا الإصلاح لتطلعات مهنيي المحاسبة؟ و هل بالفعل يعتبر دعامة لنمط الرقابة الجوارية و خطوة جديدة لتعزيز قدرات المهن المحاسبية وفق المستجدات الدولية المعاصرة؟ أم أنه مجرد إصلاح شكلي أبرز الواقع محدوديته بمجرد دخوله حيز النفاذ؟

تتطلب الإجابة على هذه التساؤلات، القيام بعملية مسح لكل النصوص القانونية التي نظمت المهن المحاسبية، للوقوف عند أهم ركائزها و الاطلاع على خصوصية كل مرحلة، وصولا إلى آخر إصلاح تم بموجب القانون رقم 10-01. و هو ما جعلنا نقسم تطور المهن المحاسبية إلى مرحلتين أساسيتين كالآتي:

المحور الأول: تطور المهن المحاسبية في الجزائر قبل صدور القانون رقم 10-01: "مساعي جديدة لوضع إطار مرجعي للمهن المحاسبية بنمطية تتأرجح بين الضبط و الاستقلالية".

المحور الثاني: تطور المهن المحاسبية في الجزائر على ضوء القانون رقم 10-01: "خطوة طموحة....تستدعي مراجعة الحسابات في بعض ركائزها".

المحور الثالث : خصوصية تنظيم المهن المحاسبية في ظل القانون 01/10

1- استرجاع وصاية الدولة على تنظيم و تسيير المهن المحاسبية.

2- تبني شروط يطغى عليها التحفظ و الحذر للالتحاق بمهن الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد.

³الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42، المؤرخة في 28 رجب عام 1431 الموافق 11 يوليو سنة 2010، ص 4.

- 3- ضمان هامش أدنى من الحرية للمهنيين من خلال إنشاء ثلاث منظمات مهنية مستقلة مع توسيع للدور الرقابي للدولة.
- 4- هشاشة الركائز المعتمدة لتدعيم الدور الرقابي للخبير المحاسب و محافظ الحسابات، مع تقييد صريح أثناء تأدية مهامهم.
- 5- مساعي لضمان الشفافية في تعيين محافظي الحسابات أثبت الواقع العملي محدوديتها.
- 6- وضع نظام كامل يضبط و يقيد مسؤولية الخبراء المحاسبين و محافظي الحسابات و المحاسبين المعتمدين.

المحور الأول: تطور المهن المحاسبية في الجزائر قبل صدور القانون رقم 10-01:

"مساعي جدية لوضع إطار مرجعي للمهن المحاسبية بنمطية تتأرجح بين الضبط و الاستقلالية".

نظم الأمر رقم 71-82 المؤرخ في 11 ذي القعدة عام 1391 الموافق 29 ديسمبر سنة 1971 المتضمن تنظيم مهنة المحاسب و الخبير المحاسب⁴، مهنة المحاسبة إلى غاية سنة 1991. و لعل أهم ما ميز هذا النص القانوني، هو الطابع الأمر و الرادع في أحكامه، لما لهذه المهن من أهمية بالنسبة للاقتصاد الوطني خلال هذه المرحلة الحساسة من تكوين الدولة الجزائرية المستقلة، و ذلك انطلاقا من المادة الأولى التي نصت على أنه: "لا يجوز لأي شخص طبيعي أو معنوي أن يمارس بصفة خاصة و تحت أية تسمية كانت، مهنة المحاسب و الخبير المحاسب، إذا لم يرخّص بذلك، ضمن الشروط المحددة بموجب هذا الأمر." و هي المادة التي استمر تداولها في كل النصوص التي نظمت المهن المحاسبية فيما بعد.

وتمخض عن الأمر رقم 71-82 تأسيس المجلس الأعلى للمحاسبة تحت سلطة وزير المالية، يضم ثمانية عشر (18) عضوا، نصت عليهم المادة 22 من هذا الأمر من صلاحياته: التكفل بضبط المحاسبات من خلال إعداد المخطط المحاسبي الوطني، ضمان متابعة و تكوين مهنيي المحاسبة و منح الرخص لممارستهم مهنتهم، متابعتهم في الحالات التأديبية على مستوى اللجنة المتساوية الأعضاء الخاصة بالتأديب⁵. يضاف إلى ذلك، الدور الاستشاري الذي يقوم به بالنسبة لجميع النصوص المتعلقة بالمحاسبة التي تقترحها الإدارات أو الهيئات العمومية، و كذا الدراسات التي قد تستهدف التسيير الحسابي أو التنظيم الحسابي. كما حدد الأمر، اختصاص الخبراء المحاسبين و المحاسبين، و منحهم، بموجب المادة 6 منه، إمكانية ممارسة مهام مندوبي الحسابات إلى جانب مهام الخبراء القضائيين.

⁴ إن أول نص نظم المهن المحاسبية خلال الحقبة الاستعمارية هو الأمر رقم 45-2138 المؤرخ في 19 سبتمبر سنة 1945 و المتضمن تأسيس نقابة الخبراء المحاسبين و المحاسبين المرخصين و ضبط مهنتي الخبراء المحاسبين و المحاسبين المرخصين، و قد ألغي بموجب أحكام المادة 60 من الأمر رقم 71-82 المؤرخ في 11 ذي القعدة عام 1391 الموافق 29 ديسمبر سنة 1971 المتضمن تنظيم مهنة المحاسب و الخبير المحاسب.

⁵Mohamed YACINE, La profession comptable au Maghreb, Algérie, Libye, Maroc, Mauritanie, Tunisie, 2008.

علاوة على ذلك، حدد شروط الدخول للمهنة، من خلال جعلها حكرا على حاملي الجنسية الجزائرية، مع وجود استثناء نصت عليه المادة 11: " يجوز لوزير المالية، بناء على رأي موافق للمجلس الأعلى للمحاسبة، أن يرخص للخبراء المحاسبين و المحاسبين الأجانب بممارسة مهنتهم خلال مدة سنتين قابلة للتجديد، في حالة استكمالهم الشروط المحددة في الفقرات 3 و 5 و 6 و 7 من المادة 10 من هذا الأمر. و يجوز لوزير المالية، أن يرخص لشركة أجنبية للخبرة بممارسة أعمالها في الجزائر، و ذلك ضمن نفس الشروط، و بصفة استثنائية."

أما فيما يخص ممارسة المهنة، فإن معظم الأحكام التي وردت في هذا الشأن، كانت تحدد مسؤولية المحاسب و الخبير المحاسب، الذين يكونان ملزمين بمراعاة، زيادة على الأحكام المنصوص عليها في هذا الأمر، القواعد الواردة في قانون الالتزامات المهنية الذي يضعه المجلس الأعلى للمحاسبة. ابتداء من سنة 1991، استفادت مهنة المحاسبة في إطار الإصلاحات الاقتصادية المبادر بها منذ سنة 1988، من إعادة تنظيم جديد، محدد بموجب القانون رقم 91-08 المؤرخ في 12 شوال عام 1411 الموافق 27 أبريل سنة 1991 المتعلق بمهنة الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد، تزامنا مع المحيط الاقتصادي الجديد المتعلق بتوجيه المؤسسات العمومية الاقتصادية و قانون النقد و القرض و القانون التجاري و غير ذلك.

من مميزات هذا القانون بالمقارنة مع الأمر رقم 71-82 المذكور أعلاه، نذكر ما يلي:

- كونه منح استقلالية تامة لمهنة المحاسبة،
- وحد الأصناف المهنية الثلاثة في منظمة وطنية واحدة تسيروها، هي النقابة الوطنية للخبراء المحاسبين و محافظي الحسابات و المحاسبين المعتمدين،
- منح هذه المنظمة الوطنية صلاحيات واسعة، لاسيما منها تنظيم المهنة، منح الاعتماد للمهنيين، رقابة النوعية المهنية و التقنية للأشغال التي ينجزها أعضاؤها ضمن احترام أخلاقيات المهنة، مسك جدول النقابة، تكوين الخبراء المحاسبين و متابعة المتربصين، و وضع غرف جهوية تابعة للنقابة بحسب المقتضيات التي تراها،

- فتح المجال للانضمام إلى مهنة محافظ الحسابات، بصفة انتقالية، خلال ثلاث سنوات من تاريخ إصدار القانون للعديد من الأشخاص الذين قد تربطهم علاقة من قريب أو من بعيد بالمجال المحاسبي⁶.
- و هو ما نتج عنه عديد الانحرافات، سواء من حيث التسيير أو التنظيم، لاسيما منها: التأخر المسجل في منح الاعتمادات بسبب المتابعة غير المنتظمة للطلبات التي امتد بعضها إلى عدة سنوات، غياب برامج التكوين و نقص التأطير و الاعتماد على اجتهادات مهنية غير متماشية مع المعايير الدولية لمراجعة الحسابات و التي تؤدي إلى رقابة مهنية غير صادقة و لا تمنح ضمانات للمصداقية المطلوبة في المجال

⁶ أنظر الباب الثامن من القانون رقم 91-08 المؤرخ في 12 شوال عام 1411 الموافق 27 أبريل سنة 1991 المتعلق بمهنة الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد، تحت عنوان: "أحكام انتقالية"، و قد تم إلغاؤه كلية بموجب القانون رقم 10-01.

المحاسبية، فتح المهنة لأشخاص خارج الاختصاص، تطبيق أخلاقيات مهنية قديمة مختلفة عن المعايير الحالية لمراجعة الحسابات، عدم وجود رقابة فعالة على نوعية الخدمات المقدمة، غياب تام لدور الدولة في التنظيم و التسيير....و غيرها.

و في هذا السياق، طرح مشروع إصلاح المنظومة القانونية و التنظيمية التي تحكم المهن المحاسبية، بمبادرة من القطاع الوزاري المكلف بالمالية. و اتخذ هذا المشروع شكل قانون صادق عليه المجلس الشعبي الوطني بتاريخ 16 ماي 2010 و أصدره رئيس الجمهورية بعد مصادقة مجلس الأمة عليه، لينشر بعدها في الجريدة الرسمية العدد 42، المؤرخة في 11 جويلية 2010، لننتقل معه إلى عهد جديد للمهن المحاسبية في الجزائر.

المحور الثاني: تطور المهن المحاسبية في الجزائر على ضوء القانون رقم 10-01:

"خطوة طموحة....تستدعي مراجعة الحسابات في بعض ركائزها"

الجزائر على غرار العديد من الدول، عانت من سوء التحكم في المهن المحاسبية، لاسيما و أن المنظومة القانونية التي تضبط هذا الميدان، جعلت هذه المهن اللبرالية الحرة، تقلت من كل أشكال الرقابة التي تضمن فعالية و نجاعة تسييرها، و كذا ضمان كفاءة مهنييها، و أكثر من ذلك، ضمان أحسن تنظيم و ضبط لهذه المهن، بشكل يمنع التلاعبات و الفوضى التي أظهرها الواقع، و أكدتها الدراسات الميدانية و كانت وراء مشروع الإصلاح⁷.

و تضمن إصلاح المهن المحاسبية، إطارا قانونيا كرسه النص التشريعي الأساسي المتمثل في القانون رقم 10-01 الذي صدر استنادا إلى أحكام المادة 122 (الفقرة 9) من الدستور⁸، بالإضافة إلى مجموعة من النصوص التطبيقية له و التي يقدر عددها بستة عشر (16) مرسوما تنفيذيا و تسع (09) قرارات وزارية و قرار وزاري مشترك واحد (01). في انتظار صدور سبع (07) قرارات وزارية مشتركة مازالت في طور الإعداد على مستوى القسم الوزاري.

و قد حظي الإصلاح محل الدراسة، باهتمام خاص و متابعة من أعلى مستوى في الدولة⁹، لاسيما و أنه يمس مجالا حساسا يجب التعامل معه بالكثير من الحذر لتفادي المشاكل و الصعوبات التي عانى منها في السابق، و هو ما جعل أحكام القانون رقم 91-08 المؤرخ في 27 أبريل 1991 المتعلق بمهنة الخبير

⁷ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42، المؤرخة في 28 رجب عام 1431 الموافق 11 يوليو سنة 2010، ص 4.

⁸ المادة 122 (الفقرة 9) من الدستور: "...نظام الالتزامات المدنية و التجارية...".

⁹ أنظر محاضر جلسات المجلس الشعبي الوطني و مجلس الأمة عند مناقشة مشروع هذا القانون، و هي كالتالي:

- الجريدة الرسمية لمناقشات المجلس الشعبي الوطني، السنة الثالثة رقم 151، الجلسة العلنية المنعقدة يوم الأربعاء 28 أبريل سنة 2010، ص 3.

- الجريدة الرسمية لمناقشات المجلس الشعبي الوطني، السنة الثالثة رقم 152، الجلسة العلنية المنعقدة يوم الخميس 29 أبريل سنة 2010، ص 20.

- الجريدة الرسمية لمجلس الأمة، الدورة الربيعية 2010، العدد 5، محضر الجلسة العلنية السابعة المنعقدة يوم الثلاثاء 11 جمادى الثانية عام 1431 الموافق 25 مايو سنة 2010، ص 30.

المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد، الذي كان يحكم المهن المحاسبية يعرف تعديلات جذرية مست فلسفة المهن الليبرالية.

و كانت قد قامت الحكومة، ممثلة بالقطاع الوزاري للمالية و تحديدا المديرية العامة للمحاسبة بالتعاون مع المجلس الوطني للمحاسبة، بوضع برنامج عمل وفق رزنامة محددة بخصوص إعداد القانون و كافة النصوص التطبيقية له. سواء من حيث الإطارات المسؤولة عن إعداده، أو من حيث الجهات التي تم إشراكها في مناقشته و إثراء أحكامه، في إطار ما يُعرف بإشراك أصحاب الاختصاص في إعداد و مناقشة القوانين التي تُعرض أمام البرلمان.

و من أهم أهداف هذا القانون المعلن عنها بصفة رسمية¹⁰ نذكر :

- مساندة تطور المهن المحاسبية على الصعيد الدولي، من خلال تكييف الإطار التشريعي و التنظيمي الذي يحكمها مع المعايير الدولية،
- استرجاع الدولة لصلاحيات السلطة العمومية في مجال تسيير المهن المحاسبية، و هو ما سيساعد بالتالي، مسؤولي و مسيري هذه الأخيرة في اتخاذ القرارات و التدابير اللازمة على أساس المعلومات المقدمة إليهم، لاسيما في ميدان الاستثمارات التي تعني اقتصاد الدولة ككل،
- ضمان الاستقلالية في إطار تعزيز الرقابة و التحكم السليم في تنظيم المهن المحاسبية مع احترام خصوصية كل مهنة، من خلال إنشاء ثلاث منظمات مهنية عوض منظمة واحدة تجمع كل الأصناف المهنية الثلاثة،
- تكريس رقابة النوعية المهنية و التقنية لعمل الخبراء المحاسبين و محافظي الحسابات و المحاسبين المعتمدين، على اعتبار أن ضمان الجودة هو أهم أساس لتطوير و تحسين و ترقية المهن المحاسبية،
- منح الاعتماد لممارسة المهن المحاسبية من طرف الدولة،
- التكفل بمسألة التكوين و التأطير بالنسبة لمهنتي الخبير المحاسب و محافظ الحسابات من طرف معهد متخصص تحت وصاية وزير المالية، مع الإبقاء على تكوين المحاسبين المعتمدين من طرف المؤسسات التابعة لوزارة التكوين المهني،
- توطين و جزارة المهن المحاسبية، من خلال منع ممارستها بأي شكل من الأشكال، من طرف المهنيين الأجانب.

و بالرجوع إلى القانون رقم 10-01، نجده تضمن ثلاث أنواع من الأحكام:

- أحكام نص عليها القانون و مازالت إلى حد الآن غير مفعلة منذ دخول القانون حيز النفاذ سنة 2010،
- أحكام نص عليها القانون و مازالت تثير بعض الإشكالات في التطبيق،
- أحكام مطبقة بصفة كلية و لا تثير أية مشاكل.

¹⁰تقديم مشروع القانون المتعلق بمهن الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد أمام اللجنة الاقتصادية و المالية لمجلس الأمة.

المحور الثالث : خصوصية تنظيم المهن المحاسبية في ظل القانون 01/10

سنتناول في هذا المحور خصوصية النظام القانوني للمهن المحاسبية الكرس من خلال قانون 01/10 حسب النقاط التالية :

01- استرجاع وصاية الدولة على تنظيم و تسيير المهن المحاسبية.

و تتممظاهر استرجاع امتيازات السلطة العمومية في تسيير المهن المحاسبية، بداية، في توسيع صلاحيات المجلس الوطني للمحاسبة، حيث نصت المادة 4 من القانون رقم 10-01: "ينشأ مجلس وطني للمحاسبة تحت سلطة الوزير المكلف بالمالية و يتولى مهام الاعتماد و التقييس المحاسبي و تنظيم و متابعة المهن المحاسبية."

و قد أكد المرسوم التنفيذي رقم 11-24 المؤرخ في 27 يناير سنة 2011 الذي يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة و تنظيمه و قواعد سيره، على فكرتين أساسيتين:

الأولى، تتعلق بتنوع تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة، التي أصبحت تضم ممثلين عن أهم القطاعات الوزارية (الطاقة، التربية الوطنية، التجارة، التعليم العالي، التكوين المهني، الصناعة و المالية) إلى جانب ممثلي بعض المؤسسات المالية و الرقابية (بنك الجزائر، لجنة تنظيم و مراقبة عمليات البورصة و مجلس المحاسبة)، يضاف إليهم ثلاث ممثلين على الأقل منتخبين من مجالس كل منظمة مهنية (المجلس الوطني للمصنف الوطني للخبراء المحاسبين، المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات و المجلس الوطني للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين).

يعين أعضاء المجلس الوطني للمحاسبة بقرار من وزير المالية لمدة ست (06) سنوات، بناء على اقتراح من الوزراء و مسؤولي الهيئات المعنية ، على أن تجدد تشكيلته بالثلث (1/3) كل سنتين. تتسم هذه التشكيلة نسبيا بالتوازن، ما عدا العيب المسجل في غياب عضو ممثل عن قطاع العدالة، لاسيما وأن لها علاقة مع هذه المهن سوف يتم التطرق إليها لاحقا.

أما الفكرة الثانية، فتتعلق بإنشاء خمس (05) لجان متساوية الأعضاء تتمثل فيما يلي:

أ- لجنة تقييس الممارسات المحاسبية و العناية المهنية: **Commission des Pratiques**

Comptables et des Diligences Professionnelles

تستمد هذه اللجنة أهميتها من اجتهادها لتقديم مشاريع آراء حول الأحكام المحاسبية الوطنية المطبقة في المجال المحاسبي، سواء بالنسبة للأشخاص الطبيعية أو المعنوية، إلى جانب دراسة مشاريع النصوص القانونية المتعلقة بالمحاسبة و إبداء الآراء بشأنها.¹¹

¹¹ هناك مهام أخرى تضطلع بها هذه اللجنة نصت عليها المادة 18 من المرسوم التنفيذي رقم 11-24، الجريدة الرسمية عدد 07 المؤرخة في 28 صفر عام 1432 الموافق 2 فبراير سنة 2011، ص 6.

ما يعاب على عمل هذه اللجنة هو البطء المسجل في صدور النصوص التطبيقية للقانون رقم 10-01، لاسيما منها مختلف القرارات الوزارية التي لم يصدر منها بعد سبع قرارات¹². إلى جانب عدم الاتفاق حول معايير التدقيق التي سنتبناها الجزائر و كانت قد نصت عليها المادة 35 من القانون رقم 10-01.¹³ أما الأمر الإيجابي فيكمن في ازدواجية العمل بخصوص النصوص القانونية و ضبط المقاييس المحاسبية على مستوى وزارة المالية، نظرا لوجود مديرية توحيد و عصنة المقاييس المحاسبية التي تضطلع نسيبا، بنفس الصلاحيات، مع المتابعة الصارمة لكل ما يندرج في هذا السياق.¹⁴ ما يعني وجود تعاون و اشتراك بينهما.

ب- لجنة الاعتماد Commission d' Agrément:

تعد أكثر لجنة يتعامل معها المواطن الراغب في الالتحاق بإحدى المهن المحاسبية الثلاثة، نظرا لتسييرها و معالجتها لملفات الاعتماد، إلى جانب ضمان متابعة و نشر جداول المهنيين المعتمدين و السهر على تحيينها كل سنة.

غير أن ما يثير الملاحظة في عمل هذه اللجنة، هو تركيز حجم كبير من المهام على مستواها، ما أدى إلى عدم القدرة على استيعاب كطلبات الاعتماد مع انعدام أي وسيلة للاستعلام حول مسار الملفات المقدمة، لاسيما و أنها لجنة وطنية و لا توجد لجان جهوية لتدارك التأخر المسجل في دراسة الملفات المودعة لدى المجلس الوطني للمحاسبة.

و الأخطر من كل هذا هو منح هذه اللجنة، المكونة من عدد محدود من الأعضاء، صلاحية تحديد معايير و سبل الالتحاق بمهن الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد. ما يعني أنها تحضى بسلطة تقديرية واسعة، رغم أن النصوص القانونية واضحة بخصوص شروط الالتحاق بالمهن المحاسبية. و لعل الأمر السلبي الآخر الذي يثار، هو كون النصوص القانونية قد أغفلت إمكانية تقديم الطعون في حال رفض طلب الحصول على الاعتماد، فكان من الأجدر إدراج أحكام تتعلق بإنشاء لجنة طعون مستقلة تماما عن لجنة الاعتماد، لتعيد النظر في كل الطعون المقدمة. و ذلك تفاديا للأخطاء التي قد تحدث من جهة، و ضمنا لحق الراغبين في الالتحاق بالمهن المحاسبية في الحصول على فرصة ثانية لاستدراك النقص الموجود في ملفاتهم المودعة لدى أمانة المجلس الوطني للمحاسبة. كما يستحب أن تنشأ لجنة الطعون على مستوى المديرية العامة للمحاسبة ضمنا للحياد، و أن يكون من بين أعضائها ممثل واحد عن لجنة الاعتماد

¹² تم إدراج مادة تلزم الحكومة بإعداد النصوص التطبيقية للقانون رقم 10-01 في أجل سنة (06) أشهر و لم يتم احترامها. و هي المادة 81 التي تنص: " تبقى أحكام القانون رقم 91-08 المؤرخ في 12 شوال عام 1411 الموافق 27 أبريل سنة 1991 و النصوص اللاحقة به و المتعلقة بشروط الالتحاق بمهن الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد، سارية المفعول إلى غاية نشر النصوص التطبيقية لهذا القانون، في أجل لا يتعدى سنة (06) أشهر."

¹³ تنص المادة 35 على ما يلي: " مع مراعاة معايير التدقيق و الواجبات المهنية الموافق عليها من الوزير المكلف بالمالية، يحدد محافظ الحسابات مدى و كفاءات أداء مهمة الرقابة القانونية للحسابات و سيرورتها في إطار رسالة مرجعية يحددها دفتر الشروط الذي تعهد بشأنه.¹⁴ إن مدير توحيد و عصنة المقاييس المحاسبية هو من بين أعضاء المجلس الوطني للمحاسبة و بالتحديد لجنة تقييس الممارسات المحاسبية و العناية المهنية.

ليقدم كل الإيضاحات حول الأسباب التي كانت وراء رفض كل طلب اعتماد، تقدم صاحبه بطعن لدى هذه اللجنة.

ج- لجنة التكوين **Commission de Formation**:

يتمثل عمل اللجنة الأساسي في دراسة ملفات المشاركة في التريصات و تسليم شهادات نهاية التريص الخاص بالراغبين في الالتحاق بالمهن المحاسبية، إلى جانب مهام أخرى نصت عليها المادة 20 من المرسوم التنفيذي رقم 11-24 المذكور أعلاه.

غير أنه مع النقلة التي عرفها تنظيم المهن المحاسبية بعد إلغاء القانون رقم 91-08 السابق، بدخول القانون رقم 10-01 حيز النفاذ، أثبت الواقع البطء الكبير في معالجة الملفات، حيث تصاعدت الشكاوى التي تناولتها وسائل الإعلام، لاسيما بالنسبة لفئة محافظي الحسابات المتربصين الذين لم يتمكنوا من الحصول على شهادات نهاية التريص في الوقت المناسب، رغم إيداعهم لتقاريرهم لدى المصف الوطني الأسبق للخبراء المحاسبين و محافظي الحسابات و المحاسبين المعتمدين. و هو ما أعاق مشاركتهم في امتحان الخبير المحاسب الذي تقرر تنظيمه بموجب أحكام المادة 79 من القانون رقم 10-01 التي تنص: "تنظم بصفة انتقالية، امتحانات للخبراء المحاسبين المتربصين الذين استكملوا تريصهم و الحاصلين على شهادة نهاية التريص لفترة أقصاها سنتان (02)...." و قد صدر تطبيقا لهذه المادة، المرسوم التنفيذي رقم 11-74 المؤرخ في 13 ربيع الأول عام 1432 الموافق 16 فبراير سنة 2011 الذي يحدد شروط و كفاءات تنظيم الامتحان النهائي، بصفة انتقالية، للحصول على شهادة الخبير المحاسب.

د- لجنة الانضباط و التحكيم **Commission de Discipline et d'Arbitrage** :

يتميز عمل هذه اللجنة بحساسيته، لاسيما و أنها تعنى بدراسة الملفات المتعلقة بالحالات التأديبية لكل مخالفة أو إخلال بالقواعد المهنية و التقنية و الأخلاقية المرتكبة من طرف مهنيي المحاسبة خلال تأدية مهامهم، و كذا الاستشارة و المصالحة و التحكيم أثناء المنازعات التي قد تحدث سواء بين المهنيين و الزبائن أو فيما بين المهنيين.

و تستند هذه اللجنة في مهامها إلى المرسوم التنفيذي رقم 13-10 المؤرخ في أول ربيع الأول عام 1434 الموافق 13 يناير سنة 2013 الذي يحدد درجة الأخطاء التأديبية المرتكبة من طرف الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد خلال ممارسة وظيفتهم و كذا العقوبات التي تقابلها¹⁵. و قد صدر هذا المرسوم التنفيذي تطبيقا لأحكام المادة 83 من القانون رقم 10-01 التي تنص: "يتحمل الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد المسؤولية التأديبية أمام اللجنة التأديبية للمجلس الوطني للمحاسبة حتى بعد استقالتهم من مهامهم، عن كل مخالفة أو تقصير تقني أو أخلاقي في القواعد المهنية عند ممارسة وظائفهم".

¹⁵ الجريدة الرسمية عدد 3 المؤرخة في 4 ربيع الأول عام 1434 الموافق 6 يناير سنة 2013، ص 18.

و تعتبر هذه اللجنة الهيئة الوحيدة المؤهلة للتحقيق في الشكاوى و تقدير درجة خطورة الأخطاء المرتكبة من طرف المهنيين خلال ممارسة مهامهم و إصدار العقوبات التأديبية.

هـ - لجنة مراقبة النوعية **Commission de Contrôle de Qualité** :

تشكل جودة و نوعية الأشغال المحاسبية وسيلة أساسية تسمح للمهنة بالاستجابة لتطورات محيطها. و من هذا المنظور أصبح التكوين المستمر و رقابة النوعية وسيلة لترقية التواصل و أداة لنقل المعارف و كذا ترقية مستوى الخدمات.

و قد ركز القانون رقم 10-01 على كل ما يتعلق بطرق العمل في مجال نوعية الخدمات و نوعية التدقيق الموكلة لمهنيي المحاسبة، و كذا وضع التدابير اللازمة لتفعيل ذلك و تكريسه على أرض الواقع، من خلال ما نصت عليه أحكام المادة 22 من المرسوم التنفيذي رقم 11-24 المذكور أعلاه، و التي حددت صلاحيات لجنة مراقبة النوعية، و منحها أهمية لا تقل عن باقي لجان المجلس الوطني للمحاسبة.

و رغم أن عملها هو بمثابة ضمانات جاء بها إصلاح المهن المحاسبية، بخصوص الجودة و النوعية، إلا أن دورها لا يرق إلى مستوى يجعلها تراقب أشغال مهنيي المحاسبة، لاسيما ما يتعلق بمسك المحاسبة، المساعدة التقنية، الرقابة المحاسبية، الأشغال القانونية و الجبائية... وغيرها.¹⁶

02- تبنيشروط يطغى عليها التحفظ و الحذر للالتحاق بمهن الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد.

لقد حددت المادة 8 من القانون رقم 10-01 الشروط المطلوبة لممارسة إحدى المهن المحاسبية الثلاثة¹⁷. و الأمر المؤكد في هذا الخصوص هو حصر الالتحاق بالمهنة على حاملي الجنسية الجزائرية، و حتى بالنسبة للأشخاص المعنوية¹⁸، و لا يهم إن كانت أصلية أو مكتسبة. و كذا الشهادات المعترف بها عند منح الاعتماد يشترط أن تكون جزائرية. ما يعني أن الجهات الرسمية في الدولة حاولت توطين المهنة، من خلال عدم الاعتراف بالشهادات الأجنبية، إلا إذا تمت معادلتها لدى وزارة التعليم العالي بالجزائر، و هو ما يعتبر أمرا غير هين.

¹⁶ في فرنسا مثلا، رقابة النشاط المهني له أساس تنظيمي، و تم تأسيسه منذ 1969 بالنسبة لمحافظي الحسابات، و منذ 1986 بالنسبة لمصنف الخبراء المحاسبين. و رقابة النوعية تمس كل الأشغال سواء من حيث احترام الواجبات المهنية، تطبيق المعايير المهنية للعمل و كذا السلوكات و مناهج العمل و الملفات و حتى التكوين المستمر لمهنيي المحاسبة.

¹⁷ تتمثل شروط الالتحاق بمهن الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد في:

- أن يحوز شهادة لممارسة المهنة على النحو الآتي:
- أ. بالنسبة لمهنة الخبير المحاسب، أن يكون حائزا شهادة جزائرية للخبرة المحاسبية أو شهادة معترفا بمعادلتها،
- ب. بالنسبة لمهنة محافظ الحسابات، أن يكون حائزا الشهادة الجزائرية لمحافظ الحسابات أو شهادة معترفا بمعادلتها،
- ت. بالنسبة لمهنة المحاسب المعتمد، أن يكون حائزا الشهادة الجزائرية للمحاسب أو شهادة تسمح له بممارسة المهنة،

- أن يتمتع بجميع الحقوق المدنية و السياسية،
- أن لا يكون قد صدر في حقه حكم بارتكاب جنائية أو جنحة مخلة بشرف المهنة،
- أن يكون معتمدا من الوزير المكلف بالمالية و أن يكون مسجلا في جداول المنظمات المهنية،
- أن يؤدي اليمين المنصوص عليها في القانون.

¹⁸ لقد نص القانون رقم 10-01 ضمن الفصل السابع المتعلق بشركات الخبرة المحاسبية و محافظة الحسابات و المحاسبة، على الشروط الخاصة بالحصول على الاعتماد من طرف هذه الأخيرة.

و ما يلاحظ على المادة 8 في إحدى فقراتها، أنها نصت على ما يلي: "...تمنح الشهادات و الإجازات المذكورة في البندين أ و ب أعلاه من معهد التعليم المختص التابع للوزير المكلف بالمالية، أو المعاهد المعتمدة من طرفه....". غير أن هذا المعهد لم يتم إنشاؤه إلى حد الآن، بالرغم من صدور المرسوم التنفيذي رقم 12- 288 المؤرخ في 2 رمضان عام 1433 الموافق 21 يوليو سنة 2012 و المتضمن إنشاء معهد التعليم المتخصص لمهنة المحاسبة و تنظيمه و سيره. و في انتظار صدور كل القرارات الوزارية التطبيقية لأحكام هذا المرسوم التنفيذي، يبقى مستقبل المهنة رهين إنشاء المعهد و فتح أبوابه أمام كل الراغبين في الالتحاق به.

يُضاف إلى الشروط السابقة، إلزامية الحصول على اعتماد من الوزير المكلف بالمالية و كذا التسجيل في جداول المنظمات المهنية الثلاثة.

و قد تضمن المرسوم التنفيذي رقم 11-30 المؤرخ في 22 صفر عام 1432 الموافق 27 يناير سنة 2011 الذي يحدد شروط و كفاءات الاعتماد لممارسة مهنة الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد¹⁹، كافة الإجراءات اللازمة للحصول على الاعتماد، ابتداء من إرسال طلب الاعتماد بواسطة رسالة موصى عليها إلى المجلس الوطني للمحاسبة أو إيداعه مقابل وصل إيداع، مرفقا بمجموعة من الوثائق اللازمة لدراسة الملف من قبل لجنة الاعتماد، إلى غاية موافقة أو رفض اللجنة لطلب الاعتماد. و الغريب في الأمر، أنه بالرغم من تحديد القانون رقم 10-01 و النصوص التطبيقية له، لكل الشروط التي نحن بصدد دراستها الآن، إلا أن هذه اللجنة قد منحت سلطة تقديرية واسعة لدراسة الملفات، لاسيما حينما تأخذ بمعيار الخبرة المهنية الضرورية للحصول على الاعتماد، و هو المعيار الذي لم ينص عليه لا القانون رقم 10-01 و لا النصوص التطبيقية له، و رغم ذلك هناك العديد من طلبات الاعتماد التي تم رفضها بداعي عدم توفر الخبرة المهنية، الأمر الذي يجعلنا نتساءل: ما هي محددات الخبرة المهنية في المجال المحاسبي؟ و إذا لم يتحصل الشخص على الاعتماد، فكيف يمكن له تكوين خبرة مهنية في هذا المجال؟ و هذه التساؤلات إن دلت على شيء، فإنما تدل على أن هذا المعيار مرن و مطاطي للغاية و يعتبر صلاحية خطيرة في يد لجنة الاعتماد.

و قد حاول القانون رقم 10-01 في المادة 9 منه، تقديم العلاج للتأخر الذي كان مسجلا عند دراسة الملفات في السابق، فعمد إلى منح أجل أربعة (04) أشهر، ليقوم المجلس الوطني للمحاسبة بتبليغ طالب الاعتماد بقرار الاعتماد أو رفض معلن للطلب. و في حالة عدم التبليغ بعد انقضاء هذا الأجل أو رفض الطلب يمكن تقديم طعن قضائي. غير أن الأجدر في اعتقادنا، هو كما سبق و قلنا، النص على إمكانية رفع تظلم و تقديم طعن أمام لجنة خاصة تُعنى بالطعون، لاسيما بالنسبة للملفات التي لم يتم النظر فيها بالجدية اللازمة.

¹⁹ الجريدة الرسمية عدد 7 المؤرخة في 28 صفر عام 1432 الموافق 2 فبراير سنة 2011، ص 20.

و الجديد الذي جاء به القانون رقم 10-01 بالنسبة لشروط التسجيل في جداول المنظمات المهنية الثلاثة، هو إلزامية وجود محل مهني لممارسة المهنة، على أن يكون المحل ملكا أو مستأجرا لفترة إيجار لا تقل عن سنة واحدة.

و نلاحظ أن أحكام القانون رقم 10-01 تتأرجح بين التوسيع و التضيق، على الراغبين في الالتحاق بالمهن المحاسبية و ممارستها. فمن جهة، نجدها تمنحهم اختصاصا وطنيا و ليس إقليميا من خلال المادة 11 من القانون رقم 10-01 التي تنص: " يمارس الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد نشاطهم في كامل الإقليم الوطني"، و من جهة أخرى وضعت قيودا ماديا على هذا الاختصاص، الذي لا يمكن ممارسته إلا بوجود مكتب مهني، يخضع لشروط و مقاييس أحالها المرسوم التنفيذي رقم 11-31 المؤرخ في 22 صفر عام 1432 الموافق 27 يناير سنة 2011 و المتعلق بالشروط و المعايير الخاصة بمكاتب الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد ضمن المادة 4 منه، إلى القرار المؤرخ في 14 جمادى الأولى عام 1434 الموافق 26 مارس سنة 2013 الذي يحدد شروط المساحة و المرافق الصحية و التجهيزات التي يجب توفرها في المحل المهني للخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد²⁰. و يجب أن يقوم المحضر القضائي بمعاينة قانونية حول مدى احترام هذه الشروط.

و هو ما يؤكد انتفاء الحرية الكاملة في ممارسة المهن المحاسبية الثلاثة، التي و بالرغم من طابعها اللبرالي ، إلا أنها أصبحت تخضع لشروط و مقاييس، تبين الرغبة الكبيرة في استرجاع السلطات العمومية لضبطها و تحكمها في الإطار العام الذي ينظمها.

03- ضمان هامش أدنى من الحرية للمهنيين من خلال إنشاء ثلاث منظمات مهنية مستقلة مع توسيع للدور الرقابي للدولة.

لقد كانت المهن المحاسبية الثلاثة فيما مضى، تُسَيَّر من طرف جهاز موحد هو النقابة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات و المحاسبين المعتمدين، غير أن أبرز ما جاء به القانون رقم 10-01 هو فصل كل مهنة في منظمة لوحدها، ما أدى إلى إنشاء ثلاث منظمات مهنية هي:

- المصف الوطني للخبراء المحاسبين Ordre National des Experts- Comptables،
 - الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات Chambre National des Commissaires aux Comptes،
 - المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين Organisation Nationale des Comptables Agréés.
- يتضمن كل منها جمعية عامة، تعقد على الأقل مرة واحدة في السنة، خلال شهر أكتوبر، بطلب من رئيس المجلس الوطني أو بطلب من ثلثي 2/3 أعضاء المجلس الوطني. و مجلس وطني، يتشكل من تسعة (09) أعضاء منتخبين من الجمعية العامة، من بين الأعضاء المعتمدين المسجلين في الجدول الخاص بكل منظمة من المنظمات المهنية الثلاثة.

²⁰ الجريدة الرسمية عدد 48 المؤرخة في 23 ذو القعدة عام 1434 الموافق 29 سبتمبر سنة 2013، ص 15.

تقوم هذه المنظمات بمهام، نصت عليها المادة 15 من القانون رقم 10-01، و تتمثل فيما يلي:

- السهر على تنظيم المهن و حسن ممارستها،
- الدفاع عن كرامة أعضائها و استقلاليتهم،
- السهر على احترام قواعد المهن و أعرافها،
- إعداد أنظمتها الداخلية التي يوافق عليه الوزير المكلف بالمالية و ينشرها، في أجل شهرين من تاريخ إيداعها،
- إعداد مدونة لأخلاقيات المهنة،
- إبداء الرأي في كل المسائل المرتبطة بهذه المهن و حسن سيرها.

إلا أن ممارسة هذه المهام، لا تكون بصفة مستقلة تماما عن الدولة، و إنما تحت رقابة ممثلي وزير المالية الذين يعينهم بموجب أحكام المادة 16 من القانون رقم 10-01 و كذا المرسوم التنفيذي رقم 11-29 المؤرخ في 22 صفر عام 1432 الموافق 27 يناير سنة 2011 الذي يحدد رتبة ممثلي الوزير المكلف بالمالية لدى المجالس الوطنية للمصنف الوطني للخبراء المحاسبين و الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات و المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين و صلاحياتهم²¹.

و يكلف ممثلو وزير المالية لاسيما بحضور اجتماعات المجالس الوطنية التي ينتمون إليها، و إرسال نسخة من محاضر هذه الاجتماعات إلى وزير المالية بصفته رئيس المجلس الوطني للمحاسبة، في أجل ثمانية و أربعين (48) ساعة. إضافة إلى إبلاغ الوصاية بكل تصرف أو قرار، يمكن أن يمس بحسن سير المجالس و كذا إبلاغها بكل القرارات المتخذة أثناء الجمعيات العامة للمنظمات المهنية الثلاثة. و هو ما يؤكد على الدور الرقابي الكبير الذي أصبحت تقوم به الدولة حول كل ما يتعلق بالمهن المحاسبية.

04- هشاشة الركائز المعتمدة لتدعيم الدور الرقابي للخبير المحاسب و محافظ الحسابات، مع تقييد صريح أثناء تأدية مهامهم.

لقد عرفت المواد 18 و 22 و 41 كلا من الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد. و بالرجوع إليها، يتبين أن الفرق الأساسي بين الخبير المحاسب و محافظ الحسابات، يتمثل في كون الأول يمارس مهنة تنظيم و فحص و تقويم و تحليل المحاسبة و مختلف أنواع الحسابات للمؤسسات و الهيئات التي نص عليها القانون، كما يقوم بمسك و مركزة و فتح و ضبط و مراقبة و تجميع محاسبة المؤسسات و الهيئات التي لا يربطه بها عقد عمل.

بينما تتمثل المهمة الأساسية لمحافظ الحسابات في المصادقة على صحة حسابات الشركات و الهيئات و انتظامها و مطابقتها للتشريع و التنظيم المعمول به. ما يعني أنه لا يقوم بتقويم مسك المحاسبة.

²¹ الجريدة الرسمية عدد 7 المؤرخة في 28 صفر عام 1432 الموافق 2 فبراير سنة 2011، ص 20.

أما بالنسبة للمحاسب المعتمد، فتنتمثل مهمته في مسك و فتح و ضبط محاسبة و حسابات التجار و الشركات أو الهيئات التي تطلب خدماته.

و عليه فإن مجال المحاسبة التجارية واسع بما يكفي ليشمل كل الأصناف المهنية المذكورة أعلاه. و نجد أحكام القانون رقم 10-01 مرة أخرى تتأرجح بين تقييد و تدعيم الدور الرقابي للمهن المحاسبية الثلاثة. فتارة تقيّد أتعاب المهن الثلاثة، التي تتحدد مع بداية المهمة، في إطار عقد تأدية الخدمات، على أن لا يكون احتساب هذه الأتعاب، بأي حال من الأحوال، على أساس النتائج المالية المحققة من الشركة أو الهيئة المعنية. و تارة أخرى نلاحظ وجود تدعيم للدور الرقابي لمحافظ الحسابات الذي يكون ملزما في حالة عدم المصادقة على حسابات الشركة أو الهيئة المراقبة خلال سنتين (02) ماليتين متتاليتين، بإعلام وكيل الجمهورية المختص إقليميا بذلك.

و يرد تقييد آخر في هذا الخصوص، على عهدة محافظ الحسابات التي تتحدد بثلاث (03) سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة. على أن لا يتم تعيين نفس محافظ الحسابات بعد عهدين متتاليتين، إلا بعد مضي ثلاث سنوات.

05- مساعي لضمان الشفافية في تعيين محافظي الحسابات أثبت الواقع العملي محدوديتها.

لقد استحدث القانون رقم 10-01 آلية جديدة لتعيين محافظي الحسابات، وفق مبادئ المنافسة و الشفافية، و ذلك من خلال تبني طريقة استدرج العروض على أساس دفتر الشروط، و ذلك بموجب المادة 26 منه. و تطبيقه، صدر المرسوم التنفيذي رقم 11-32 المؤرخ في 22 صفر عام 1432 الموافق 27 يناير سنة 2011 المتعلق بتعيين محافظي الحسابات²². حيث نص في المادة 25 منه، على إعفاء الهيئة أو المؤسسة الحديثة التأسيس من هذا الإجراء، عند تعيين محافظ الحسابات لأول مرة. و ما عدا ذلك، يتعين على مجلس الإدارة أو المكتب المسير أو الهيئة المؤهلة إعداد دفتر الشروط. على أن يتم استدرج عروض يقدمها محافظي الحسابات المترشحين، تضم عرض تقني و عرض مالي. و تخضع العروض المقدمة للتقييم و التتقيط، شأنها في ذلك شأن المنطق المعمول به في مجال الصفقات العمومية.

و تقوم لجنة تقييم العروض بترتيبها تنازليا، و عرضها على الجمعية العامة، قصد الفصل في تعيين محافظ الحسابات. و يقوم في هذا الشأن، محافظ الحسابات المقبول، بإرسال رسالة قبول العهدة للجمعية العامة للهيئة، أو المؤسسة المعنية خلال أجل أقصاه، ثمانية أيام، بعد تليغها بالتعيين²³.

و إذا كان اعتماد طريقة استدرج العروض عند تعيين محافظي الحسابات يشكل مساسا بجوهر المهن اللبرالية، إلا أنها تعتبر من بين أحسن الطرق التي تضمن تكافؤ الفرص لدى الجميع، لاسيما إذا ما تم احترام التشريع و التنظيم المطبق في هذا الشأن.

²² الجريدة الرسمية عدد 7 المؤرخة في 28 صفر عام 1432 الموافق 2 فبراير سنة 2011، ص 23.
²³ لقد نصت المادة 15 من المرسوم التنفيذي 11-32 على إمكانية تعيين محافظ الحسابات بموجب أمر من محكمة مقر الهيئة أو المؤسسة بناء على عريضة المسؤول الأول للكيان، و ذلك إذا فشلت المشاورات أو لم تتمكن الجمعية العامة من تعيين محافظ الحسابات.

و في اعتقادنا، قد يكون من المجدي، ضبط مسألة تعيين محافظي الحسابات بتبني إجراء آخر، بعيدا عن طريقة استدراج العروض، و ذلك من خلال ترك الحرية للمؤسسات المعنية لتعيين محافظي الحسابات، وفقا لما تنص عليه أحكام النصوص المنشئة لها. و مقابل ذلك يتم تحديد عدد العهديات التي يمكن لنفس محافظ الحسابات أن يحصل عليها في آن واحد، على مستوى عدة مؤسسات أو هيئات. و هو ما سيسمح بالتأكيد لكل محافظي الحسابات بممارسة مهنتهم و الحصول على نفس الفرص للقيام بذلك.

06- وضع نظام كامل يضبط و يقيد مسؤولية الخبراء المحاسبين و محافظي الحسابات و المحاسبين المعتمدين.

لقد أولى المشرع أهمية كبيرة لمسؤولية ممارسي المهن المحاسبية، فزيادة على حالات التنافي و الموانع لممارسة المهن المحاسبية و التي حددها ضمن الفصل التاسع من القانون رقم 10-01، وضع نظام كامل و دقيق يضم ثلاث أنواع من المسؤولية هي: المسؤولية المدنية، المسؤولية الجزائية و المسؤولية التأديبية²⁴. فالمسؤولية المدنية تكون أمام زبائن مهنيي المحاسبة الذين يمكن لهم طلب التعويض لجبر الضرر الذي قد يلحقهم من جراء الإهمال. و تمتاز بقيامها على أساس بذل العناية عند تأدية المهام، دون الالتزام بالنتيجة. و تقاديا للضرر المالي الذي قد يلحق المهنيين، نصت المادة 75 من القانون رقم 10-01، على اكتتاب عقد تامين لضمان النتائج المالية التي قد تتجر عنها.

يضاف إليها المسؤولية الجزائية التي قد تقم في حال أي تقصير في القيام بالالتزامات القانونية، يؤدي إلى تكرار المخالفة التي تقم المسؤولية المدنية.

و أخيرا، نجد المسؤولية التأديبية أمام لجنة الانضباط و التحكيم للمجلس الوطني للمحاسبة، سواء بالنسبة للأشخاص الطبيعية أو المعنوية، عند كل مخالفة أو إهمال أو تقصير مادي أو أخلاقي في القواعد المهنية عند ممارسة وظائفهم. و تستمر المسؤولية التأديبية حتى بعد استقالتهم من مهامهم. و قد حددت المادة 63 من القانون رقم 10-01 العقوبات التأديبية المتمثلة في الإنذار بالنسبة للخطأ من الدرجة الأولى، التوبيخ بالنسبة للخطأ من الدرجة الثانية، التوقيف المؤقت لمدة أقصاها ستة (06) أشهر بالنسبة للخطأ من الدرجة الثالثة و أخيرا الشطب من الجدول بالنسبة للخطأ من الدرجة الرابعة.

الجدول رقم (01): نظام مسؤولية مهنيي المحاسبة في الجزائر.

²⁴ للاطلاع أكثر مسألة مسؤولية محافظ الحسابات، أنظر مقالة الأستاذ شريفي عمر، "مسؤوليات محافظ الحسابات: دراسة مقارنة بين الجزائر و تونس و المملكة المغربية"، مجلة العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، العدد 12، سنة 2012، ص 91.

المسؤولية الجزائية	المسؤولية المدنية	المسؤولية التأديبية
في حالة تكرار المخالفة التي تقم المسؤولية المدنية ، يعاقب المهني بالحبس تتراوح مدته من سنة (06) أشهر إلى سنة واحدة.	يعاقب كل من يمارس إحدى المهن المحاسبية الثلاثة بطريقة غير شرعية ²⁵ بغرامة مالية من 500.000 دج إلى 2.000.000 دج. و تضاعف الغرامة في حال تكرار نفس المخالفة.	خطأ من الدرجة الأولى: - تصريح بمراجع كاذبة، - الانتقادات غير المؤسسة الصادرة عن المهني كتابيا أو شفويا أو بأي شكل آخر بغرض الإخلال بالثقة المبنية بين الزبائن و زملائه قصد إزاحتهم، - نقص الاحترام تجاه زملائه خلال ممارسة نشاطه.
		خطأ من الدرجة الثانية: - تكرار الخطأ من الدرجة الأولى، - رفض التكفل بالمتربصين الموجهين من المجلس الوطني للمحاسبة، - فتح مكتب لا يتطابق مع التنظيم المعمول به، - الغياب المهني عن حضور اجتماعين متتاليين للجمعيات العامة و للانتخابات، - عدم دفع مصاريف المشاركة في كل تظاهرة قام بحضورها.
		خطأ من الدرجة الثالثة: - تكرار الخطأ من الدرجة الثانية، - خطأ في الاحتفاظ بالأرشيف، - استعمال الختم المهني في أعمال غير منجزة تحت مسؤوليته، - عدم دفع الاشتراك المهني، - عدم اكتتاب تأمين مهني، - مقاوله الأعمال المتعلقة بالمهنة من
		الإندار
		التوبيخ
		التوقيف المؤقت لمدة أقصاها ستة (06)

²⁵ يعد ممارسا غير شرعي لإحدى المهن المحاسبية، كل شخص غير مسجل في الجدول أو تم توقيفه مؤقتا أو شطبه من الجدول و يواصل في أداء العمليات المنصوص عليها في أحكام القانون رقم 10-01. أو ينتحل صفة الخبير المحاسب أو محافظ الحسابات أو المحاسب المعتمد أو تسميات شركة محاسبة أو أية صفة أخرى ترمي إلى خلق تشابه أو خلط مع هذه الصفات و التسميات.

	المهني مع أشخاص معنويين أو طبيعيين غير مسجلين في الجدول، - استعمال ختم غير مطابق.	أشهر
	خطا من الدرجة الرابعة: - تكرار خطأ من الدرجة الثالثة، - إفشاء السر المهني، - إصدار إجازات خاطئة أو مزورة أو مبالغ فيها، - تصرفات متعمدة مكررة تمس بقواعد أخلاقيات المهنة، - ممارسة المهنة خلال مدة التوقيف، - ممارسة المهنة دون مكتب مهني.	الشطب من الجدول

المصدر: القانون رقم 10-01 و المرسوم التنفيذي رقم 13-10 المذكورين أعلاه.

الخاتمة:

من خلال دراستنا لهذا الموضوع يتبين أن المشرع الجزائري قد منح للمهن المحاسبية اهتماما خاصا، نظرا لما تحظى به من أهمية بالنسبة للاقتصاد الوطني، عبر ما توفره من معلومات مناسبة تشكل الأساس لعملية اتخاذ القرار المالي و الاقتصادي من قبل مستعملي هذه المعلومات. لذا عمد إلى البحث عن السبل الكفيلة بتطوير مستوى الكفاءة و الممارسة و السلوك المهني و ضمان الحياد و ممارسة الرقابة على المهنيين و القيام بكل ما من شأنه ترقية سمعة و شرف المهن المحاسبية.

و لما كانت المحاسبة و تدقيق الحسابات علم يتطور يوما بعد يوم، فإن تنظيم المهن المحاسبية أضحي من بين التحديات الأولى للدول عبر العالم بما فيها الجزائر، التي أصبحت مطالبة بالتماشى مع المعايير الدولية في هذا الشأن، و هو الأمر الذي يبرر ضرورة تطوير النظام القانوني الذي يحكمها بحسب تطورات المهنة و الظروف المحيطة بها.

و المراحل التي مرت بها المهن المحاسبية في الجزائر هي خير دليل على الرغبة الواضحة لدى السلطات العمومية في ترقيتها و تحسين وضعها، بما يضمن مستقبل أفضل لها. و القانون رقم 10-01، رغم أنه يشكل حقيقة خطوة طموحة لا يستهان بها، بالنسبة لتنظيم المهن المحاسبية، إلا أنه لا يكاد يخل من السلبيات و العيوب التي قد تعيق و تعرقل المطامح و الأهداف المسطرة في هذا الخصوص.

و لعل هذه الدراسة، و إن كانت بسيطة في محتواها، إلا أنها تضمنت تحليلا و تعقيا حول ركائز و أسس هذا الإصلاح، التي في اعتقادنا، تحتاج إلى إعادة النظر فيها من قبل الجهات المسؤولة في الدولة.

قائمة المراجع :

-Mohamed YACINE, La profession comptable au Maghreb, Algérie, Libye, Maroc, Mauritanie, Tunisie, 2008.

- حلقة دراسية حول موضوع: "عصرنة الإدارة العمومية، أي نموذج لتسيير التغيير بالجزائر؟"، المدرسة الوطنية للإدارة، فرع الإدارة العامة، الجزائر، 2008.

- القانون رقم 91-08 المؤرخ في 12 شوال عام 1411 الموافق 27 أبريل سنة 1991 المتعلق بمهنة الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42، المؤرخة في 28 رجب عام 1431 الموافق 11 يوليو سنة 2010، ص 4.

- المرسوم التنفيذي رقم 13-10 المؤرخ في أول ربيع الأول عام 1434 الموافق 13 يناير سنة 2013 الذي يحدد درجة الأخطاء التأديبية المرتكبة من طرف الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد خلال ممارسة وظيفتهم و كذا العقوبات التي تقابلها، الجريدة الرسمية عدد 3 المؤرخة في 4 ربيع الأول عام 1434 الموافق 6 يناير سنة 2013، ص 18.

- المرسوم التنفيذي رقم 11-30 المؤرخ في 22 صفر عام 1432 الموافق 27 يناير سنة 2011 الذي يحدد شروط و كفاءات الاعتماد لممارسة مهنة الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية عدد 7 المؤرخة في 28 صفر عام 1432 الموافق 2 فبراير سنة 2011، ص 20.

- المرسوم التنفيذي رقم 11-29 المؤرخ في 22 صفر عام 1432 الموافق 27 يناير سنة 2011 الذي يحدد رتبة ممثلي الوزير المكلف بالمالية لدى المجالس الوطنية للمصنف الوطني للخبراء المحاسبين و الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات و المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين و صلاحياتهم الجريدة الرسمية عدد 7 المؤرخة في 28 صفر عام 1432 الموافق 2 فبراير سنة 2011، ص 20.

- المرسوم التنفيذي رقم 11-32 المؤرخ في 22 صفر عام 1432 الموافق 27 يناير سنة 2011 المتعلق بتعيين محافظي الحسابات الجريدة الرسمية عدد 7 المؤرخة في 28 صفر عام 1432 الموافق 2 فبراير سنة 2011، ص 23.

- القرار المؤرخ في 14 جمادى الأولى عام 1434 الموافق 26 مارس سنة 2013 الذي يحدد شروط المساحة و المرافق الصحية و التجهيزات التي يجب توفرها في المحل المهني للخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد الجريدة الرسمية عدد 48 المؤرخة في 23 ذو القعدة عام 1434 الموافق 29 سبتمبر سنة 2013، ص 15.

- الجريدة الرسمية لمناقشات المجلس الشعبي الوطني، السنة الثالثة رقم 151، الجلسة العلنية المنعقدة يوم الأربعاء 28 أبريل سنة 2010، ص 3.

- الجريدة الرسمية لمناقشات المجلس الشعبي الوطني، السنة الثالثة رقم 152، الجلسة العلنية المنعقدة يوم الخميس 29 أبريل سنة 2010، ص 20.
- الجريدة الرسمية لمجلس الأمة، الدورة الربيعية 2010، العدد 5، محضر الجلسة العلنية السابعة المنعقدة يوم الثلاثاء 11 جمادى الثانية عام 1431 الموافق 25 مايو سنة 2010، ص 30.