

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة عبد الرحمان ميرة بجاية
كلية الحقوق والعلوم السياسية
قسم القانون الخاص



المركز القانوني للخبير المحاسب و محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد

مذكرة تخرج ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في تخصص المهن القانونية
والقضائية

تحت إشراف:

_ بوده محند أوعمر.

من اعداد الطالبتين:

_ مروشي غانية.

_ مولاي سامية.

لجنة المناقشة:

رئيسا

مناقشا

جامعة بجاية

جامعة بجاية

د. أوسيدهم يوسف

د. بلول اعمر

السنة الجامعية: 2021/2020

شكر و عرفان

(وَإِذْ تَأَذَّنَ رَبُّكُمْ لَئِن شَكَرْتُمْ لَأَزِيدَنَّكُمْ)

الحمد لله حمدا كثيرا مباركا نحمده ونشكره الواحد الأحد الذي أنعم علينا بنعمة العلم والعقل وأمدنا بالعزيمة والإرادة ووفقنا لإتمام هذه المذكرة فما كان لشيء ان يكون إلا بإذنه.

أما بعد:

اعترافا بالفضل، أتقدم بالشكر و التقدير إلى الأستاذ و المحامي الفاضل عباس شمرة أيوب الذي مد لي يد العون منذ السنوات الأخيرة لمسيرتي الدراسية دون ملل أو كلال، بارك الله فيه و انار الله خطاه و ثبته دربه.

كما لا يفوتنا تقديم الشكر للأستاذ بودة محمد أو عمر الذي أشرف على إخراج هذا العمل المتواضع ، دون أن ننسى المحامي أعليس بوزيد و للدكتور أوسيدهم رئيسا والدكتور بلول عمر مناقشا لقبولهم مناقشة هذه المذكرة.

كما لا يفوتنا أن نتقدم بالشكر الجزيل للطاقم الإداري و البيداغوجي للجامعة و كل من كان سندا لنا و عوننا ولو بكلمة طيبة.

في الأخير نسأل المولي عز وجل السداد والتوفيق والحمد لله رب العالمين.



إهداء

أهدي هذا العمل إلى والدي العزيزين داعياً لمولى عز وجل
أن يحفظهما وإلى أخواتي كل باسمه.
إلى كل من علمني حرفاً وجلست متعلماً بين يديه
وكل من أمانني على إنجاز هذا العمل.
إلى كل من سعتهم ذاكرتي وهل تسعهم مذكرتي.

خاتمة





اهداء

الحمد لله و الصلاة و السلام على سيدنا محمد عليه افضل
الصلاة و السلام اهدي ثمرة جهدي الى والدي الكريمين و الى
اخوتي و اخواته كل باسمه و الى اصدقائي و عائلتي الذين
كانوا دعما لي و مصدرا لقوتي.

سامية



مقدمة

بادرت الجزائر منذ سنوات في إعداد إصلاحات توالى التنظيم المستمر لمهن المحاسبة الخاصة كونها تعتبر جزءا لا يتجزأ من النظام الاقتصادي، مما يوحى إلى ضرورة القيام بخطى ثابتة وصارمة لتحسين جودة القطاع المحاسبي، من هنا بدأ الإصلاح وفقا لإصدار المشرع الجزائري لمجموعة من القوانين والمراسيم التي تهدف إلى إخراج مهن الخبير المحاسب و محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد إلى الواقع العملي لتكون أكثر وضوحا، ويتم بذلك تجسيدها في الميدان للنهوض بمهنة المراجعة الخارجية.

حيث يعتبر ممارسي المهن الثلاثة السابقة الذكر دورهم لا يقتصر فقط على طمأنة أصحاب رؤوس الاموال في أموالهم أو حتى العاملين بالمؤسسة، وإنما أصبح لمهنة التدقيق الخارجي أهداف أخرى تصل الى التأثير الاقتصادي بصورة سلمية ونافعة.

فمهنة المحاسبة كغيرها من المهن الأخرى عرفت تطورا وتغيرا منذ القدم وفي مختلف القطاعات بما في ذلك القطاع الإجتماعي جنبا الى القطاع الاقتصادي، وهو ما أدى إلى ضرورة الإستعانة بأشخاص تتوفر فيهم مواصفات مختلفة عن بقية الأفراد نظرا لطبيعة هذه المهنة، بإعتبار أنها تتميز بالثقة والدقة والمصداقية التي تساهم بشكل كبير في توطيد العلاقات الإجتماعية من جهة والإقتصادية على الخصوص من جهة ثانية.

وما يمكن الإشارة اليه أن مهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد هي مهن حساسة جدا، حيث تناول المشرع الجزائري مهنة المحاسبة الخاصة لأول مرة من خلال الامر 107-69 المؤرخ في 1969-12-31، بعدها توالى المراسيم والأحكام و التشريعات كالأمر 82-71 المتعلق بتنظيم مهنة الخبير المحاسبي والمحاسب المعتمد، والذي ألغى العمل بالقانون 19-09-1945، وفي 1991 صدر القانون 08-91

المتعلق بتنظيم مهنة المراجعة في الجزائر والذي ساير المشرع الجزائري العمل به الى غاية 2010، حيث أنشأت بموجبه المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسب المعتمد، والتي عملت على السهر على تأطير المهن وحسن ممارستها والدفاع عن أعضاء المهنة، ناهيك عن إعداد النظام الداخلي للمنظمة وخاصة شروط التسجيل وغيرها.

وعليه فإن معظم الأحكام التي وضعها المشرع الجزائري، تعمل على تكريس رقابة النوعية المهنية والتقنية لعمل الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين من خلال فرض ركيزة عقابية قائمة على تحمل المسؤولية إثر أي خطأ مهني، وهو ما يدل على رغبة مسن القوانين الجزائرية في ابراز ممتني المحاسبة الخاصة أكثر، وإعطائهم طابع الترقية للنهوض أكثر بالمهنة.

وعلى ضوء ما تقدم يمكن صياغة إشكالية البحث الرئيسية بالتساؤل:

— ما الأهمية القانونية التي يتجسد بها الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد في قطاع المحاسبة الخاصة؟

ويرجع إختيارنا لهذا الموضوع لعدة أسباب يمكن إجمالها في:

- نقص الدراسات المتمحورة حول هذا البحث.
- الإطلاع والتعرف على مهن المحاسبة الخاصة أكثر.
- محاولة إثراء الساحة البحثية عموما والمكتبة الجامعية خصوصا.
- إبراز مكانة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.

كما للموضوع أهمية كبيرة نوجزها فيما يلي:

— التعريف بمهن المحاسبة الخاصة.

– معرفة أساسيات ممارسة مهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.

– الإطلاع على شروط الإنضمام لقطاع المحاسبة الخاصة.

– معرفة أهم التنظيمات التي تسهر على حين سير المهن السالفة الذكر.

– إثراء رصيد المعرفة المحاسبية من الجانب العقابي من خلال المسؤوليات المفروضة على عاتق الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.

وما يجدر الإشارة إليه أنه أثناء القيام بإعداد هذا الموضوع صادفتنا جملة من الصعوبات نذكر منها:

– قلة المراجع التي تناولت موضوع مهن المحاسبة الخاصة.

– صعوبة التنقل خارج الولاية للحصول على المراجع في ظل جائحة الوباء.

– إنعدام الدراسات السابقة التي عالجت موضوع الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد بحد ذاتها.

وللإجابة على الإشكالية المطروحة أعلاه، فقد إعتمدنا في هذه الدراسة على المنهج التحليلي وذلك بتحليل النصوص القانونية والمراسيم التنفيذية التي أقرها المشرع الجزائري والمتعلقة بالموضوع وذلك من خلال الوقوف على طريقة تنظيمها لمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، كما تم الإعتماد على المنهج الوصفي عند توضيح مختلف المفاهيم المتطرق إليها في ثنايا الموضوع.

لدراسة هذا الموضوع وإثرائه وتحليل الإشكالية المحددة في البحث، تم تقسيم الدراسة الى فصلين، منها الإطار العام لتنظيم مهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد (فصل اول)، والنظام القانوني لمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد (فصل ثاني)

الفصل الأول:

الإطار العام لتنظيم مهنة الخبير المحاسب
محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد

في خضم سلسلة الإصلاحات الإقتصادية والمالية التي تبنتها الدولة الجزائرية، نجدها أولت إهتماما خاصا بكل أنماط الرقابة لتحسين الخدمات المحاسبية ولضمان مصداقية المعلومات المالية التي تعكس الصورة الحقيقية للمؤسسة باختلالاتها ومشاكلها مما يساهم في إتخاذ القرارات المناسبة التي تحقق نجاعة التسيير، وفي هذا السياق تبنى المشرع الجزائري مشروع إصلاح المنظومة القانونية للمهن المحاسبية الثلاث التي تضم الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، وذلك بعدما أثبت الواقع العديد من المشاكل التي تعاني منها كل فئة.

وأهم ما ميز هذا الإصلاح الذي دخل حيز النفاذ مع سريان مفعول القانون 10-01 المؤرخ في 16 رجب 1431 الموافق ل 29 يونيو 2010 والمتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، هو تبنيه لأسس مغايرة تماما لما كان معتمدا في ظل القانون القديم 91-08 المؤرخ في 12 شوال 1411 الموافق ل 27 ابريل 1991، لهذا أصبح من المجدي البحث في إطار هذا الفصل عن مدى إستجابة المشرع الجزائري لتطلعات ممتني المحاسبة لاسيما بعدما طرح مشروع تعديل المنظومة القانونية التنظيمية بمبادرة من القطاع الوزاري المكلف بالمالية، وإتخذ 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 يوليو 2010 لتنتقل معه إلى عهد جديد المهن المحاسبية في الجزائر، وهو ما سنتطرق إليه في ماهية مهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد (مبحث أول)، وكيفيات الممارسة المهنية (مبحث ثاني).

المبحث الأول

ماهية مهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.

المطلب الأول

مقاربات في تعريف مهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.

مما لا شك فيه أن المحاسبة قد إستحوذت على قدرا كبيرا ومتزايدا من إهتمام المعنيين والمهنيين على حد السواء، وذلك بسبب خصوصية هذه المهنة كونها تتطلب مزيجا نظريا وعمليا متكاملًا للمفاهيم والأسس وتطبيقاتها العملية من جهة، ولأنه وفي ظل التطور العلمي والتقني القائم لابد للمحاسبة من المواكبة و التأثر والتأثير وفقا لمتطلبات ترابطها وتكاملها مع بقية العلوم وحقول المعرفة الأخرى خدمة لأهدافها من جهة ثانية، ثم إن النمو الهائل في حجم الأعمال وتزايد الحاجة للمحاسبة الخاصة فرض عليها تشعب في الوظائف والمسؤوليات،¹ وعليه من خلال هذا المطلب سيتم التطرق إلى التعريف بالأشخاص ممتني التدقيق الخارجي من خبير محاسب ومحافظ للحسابات ومحاسب معتمد.

¹ عبد الستار الكبيسي، الشامل في مبادئ المحاسبة، قسم المحاسبة، الطبعة الثانية، جامعة البترا، الأردن،

الفرع الأول

التعريف القانوني لممارسي مهن المحاسبة.

تلعب المهن المرتبطة بنظام المحاسبة دور بارز ومحوري في تطوير الإقتصاد الجزائري، وذلك من خلال فعاليتها الرقابية على أعمال الشركات والمؤسسات ذات الطابع المالي، وهذا بفضل أشخاص بإمكانهم لعب هذا الدور الرقابي والمحرك في آن واحد بداخل النظام المحاسبي الجزائري مع الإشارة إلى إمكانية أن يكون هؤلاء الأشخاص طبيعيين أو أشخاص معنويين، والتي ينبغي أن تكون وتحت طائلة البطلان في شكل قانوني محدد تفرغ فيه شركات المحاسبة إما في هيئة شركات مساهمة أو شركات ذات مسؤولية محدودة¹

جاء في المادة 2 من القانون المنظم لمهن الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد، على أنه يمكن لأي شخص طبيعي أو معنوي أن يمارسها لحسابه الخاص تحت أي تسمية كانت مهنة الخبير المحاسبي أو مهنة محافظ الحسابات أو مهنة المحاسب المعتمد إذا توفرت فيه الشروط والمقاييس المنصوص عليها في هذا القانون، إضافة الى شروط أخرى أهمها أداء اليمين القانونية والتي يتعهد فيها بالإخلاص في تأدية وظيفته وكذا كتمان سر المهنة².

أولا : في التشريع الجزائري

¹ عبد المجيد خطوي، النظام القانوني لمهنة المحاسبة في التشريع الجزائري، مجلة الواحات للبحوث و

الدراسات، المجلد 12 العدد 1، قسم الحقوق، كلية الحقوق و العلوم السياسية، الجزائر، ، 2019 ص 240

² أنظر في ذلك المادة 2 من القانون رقم 10-01، المتعلق بمهن الخبير المحاسب و محافظ الحسابات

والمحاسب المعتمد.

أعطى المشرع الجزائري الأهمية للأشخاص المتخذين لمهن المراجعة والتدقيق الخارجي مكانة عالية، وذلك يبدو جليا من خلال مختلف النصوص القانونية التي تضمنتهم في محتواها ، حيث يعتبر الخبير المحاسب بناء على ذلك كل شخص يمارس بصفة عادية بإسمه الخاص أو تحت مسؤوليته مهمة تنظيم وفحص وتقويم وتحليل المحاسبة ومختلف أنواع الحسابات للمؤسسات و الهيئات في الحالات التي نص عليها القانون، هذه الهيئات يتعامل معها بصفة تعاقدية.¹

يمكن للخبير المحاسب ممارسة وظيفة محافظ الحسابات حسب نص المادة 18 من القانون 01-10 ، كما يقوم المحاسب بمسك ومركزة وفتح وضبط ومراقبة جميع المحاسبات لجميع المؤسسات أو الهيئات التي لا يربطه بها عقد عمل.²

وحسب المادة 19 من القانون المذكور أعلاه فإن الخبير يعد المؤهل الوحيد للقيام بالتدقيق المالي والمحاسبي للشركات والهيئات، ويؤهل تقديم إستشارات لهذه الشركات والهيئات خاصة في الميدان المالي والإجتماعي والإقتصادي.³

يمكن أن يلاحظ هنا أن مهمة الخبير المحاسب هي أساسا مهمة ظرفية مؤقتة مرتبطة بمدة سريان العقد، وهذا العقد وفقا لما جاء في نص المادة 20 من القانون 01-10-

¹ أنظر في ذلك المادة 18 من القانون 01-10، المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.

² أنظر في ذلك المادة 18 فقرة 2 من القانون 01-10، المتعلق بمهن الخبير المحاسب و حافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.

³ أنظر في ذلك المادة 19 من القانون 01-10، المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.

01 المنظم لمهنة الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد يعتبر عقد تأدية خدمات يحدد بموجبه أتعابه.¹

أما فيما يخص محافظ الحسابات فقد أولاه القانون رقم 01-10 الذي تطرقنا إليه أنفا تعريفا دقيقا على أن تسمية محافظ الحسابات تنطبق على كل شخص يمارس بصفة عادية بإسمه الخاص و تحت مسؤوليته مهمة المصادقة على صحة حسابات الشركات، والهيئات و إنتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به.²

من جانب آخر تعرف المادة 715 من القانون التجاري الجزائري محافظ الحسابات بأنه "الشخص الذي تتمثل مهمته الدائمة بإستثناء أي تدخل في التسيير في التحقق من الدفاتر والأوراق المالية للشركات، وفي مراقبة إنتظام حسابات الشركات، كما يتأكد من صحة المعلومات المقدمة في تقارير مجلس الإدارة أو مجلس المديرين، وفي الوثائق المرسلة إلى المساهمين حول الوضعية المالية للمؤسسات، ويصادق على إنتظام الجرد وحسابات الشركات والموازنة وصحة ذلك، كما يتحقق من إحترام مبدأ المساواة بين المساهمين".³

تعد هذه المهنة من أنواع المراجعة الخارجية، فهي عملية إلزامية إجبارية لبعض المؤسسات عندما يتعلق الأمر بمسك حساباتها حماية لمنسوبيها، فمهنة محافظ الحسابات أو مراجعة الحسابات لها طابع المصلحة العامة خاصة عند مراقبة الحسابات

¹ أنظر المادة 20 من القانون 01-10، المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات و المحاسب المعتمد

² انظر في ذلك المادة 22 من القانون رقم 01-10 المتعلق بمهن الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد.

³ رشيد سفالو، "اهمية تكييف النظام المحاسبي المالي الجزائري للمعايير الدولية للتدقيق والمراجعة في ظل تبنيه للمعايير الدولية المحاسبية"، اطروحة دكتوراه، قسم علوم التسيير، جامعة الشلف، الجزائر، 2016-2017، ص 172.

الإجتماعية للمنظمات، وعليه فهي لا تفرض مراجعتها داخل الشركات والمؤسسات الإقتصادية فحسب بل تتعداه لتلك القطاعات الغير إقتصادية¹.

تحتاج كل هيئة لها حسابات إلى تدقيق، وعليه فوفقا لمهام محافظ الحسابات التي تضمنتها المادة 23 من القانون 01-10 فإن ذلك الأخير يتولى ما يلي:

- يشهد على صحة وانتظام ومطابقة نتائج السنة المنصرمة وكذا الوضعية المالية للشركات والهيئات وممتلكاتها، ومدى مطابقتها لمعلومات تقارير التسيير المقدمة من المسير إلى المساهمين أو الشركاء وحاملي الحصص.
- يبلغ محافظ الحسابات وكيل الجمهورية عن الأفعال المخالفة للقانون والتي وصلت إلى عمله وذلك مثله مثل أي شخص عادي.
- يبدي رايه الإستشاري في إجراءات الرقابة الداخلية المصادق عليها من مجلس الإدارة ومجلس المديرين ومجلس المسير إحترام مبدأ المساواة بين المساهمين وغيرها من المهام التي تطرقت إليها المادة 23 من القانون 01-10.²
- يقدر شروط إبرام الإتفاقيات بين الشركة التي يراقبها والمؤسسات أو الهيئات التابعة لها أو بين المؤسسات والهيئات التي تكون فيها للقائمين بالإدارة أو المسيرين للشركة المعنية أو هيئة المداولة المؤهلة بكل نقص قد يكتشفه أو إطلع عليه ومن طبيعته أن يعرقل إستغلال المؤسسة أو الهيئة.³

¹ عبد المجيد خطوي، النظام القانوني لمهنة المحاسبة في التشريع الجزائري، ص 240.

² أنظر في ذلك المادة 23 من القانون 01-10. المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب

المعتمد.

³ جيدياني وليد، دريهم وليد، مومن بكوش ياسين، دور التعليم المحاسبي في جودة مهنة المحاسبة، مذكرة مقدمة لإستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي في العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية

وفقا لأحكام المادة 715 مكرر 13 من المرسوم التشريعي 08-93، فإن محافظ الحسابات يقوم بعرض مختلف المخالفات والأخطاء التي لاحظها أثناء ممارسة مهامه على اقرب جمعية عامة كما يقوم بإعلام وكيل الجمهورية بالأعمال الجنحية التي إطلع عليها.¹

تماشيا مع ما جاء في المادة 27 من القانون 01-10 ، تحدد عهدة محافظ الحسابات ب ثلاث (3) سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة، ولا يمكن تعيين نفس محافظ الحسابات بعد عهديتين متتاليتين إلا بعد مضي (3) سنوات، أي على الأقل يجب أن يستخلف لعهددة واحدة من طرف محافظ حسابات اخر⁽²⁾.

أما عن كيفية تعيين محافظ الحسابات، حدد المرسوم التنفيذي 11-32 ذلك حيث يجب على مجلس الإدارة أو المكتب المسير أو الهيئة المؤهلة لذلك إعداد دفتر الشروط من أجل تعيين محافظ الحسابات من طرف الجمعية العامة³، والذي يجب أن يعد في أجل أقصاه شهرواحد بعد إقفال أخر دورة لعهددة محافظ الحسابات المنتهية عهده⁴ ويراعي المكلف بإعداد دفتر الشروط لتعيين محافظ الحسابات توفر ما يلي :

والتجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم المالية والمحاسبية، تخصص المحاسبة، جامعة الشهيد حمة لخضر، الوادي، 2017/2018، 64.

¹ أنظر المادة 715 مكرر 13 من الأمر 59/75 يتضمن القانون التجاري معدل و متمم.

² أنظر في ذلك المادة 27 من القانون 01-10. المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.

³ أنظر المادة 4 من المرسوم التنفيذي رقم 11-32 المؤرخ في 27/01/2011 يتعلق بتعيين محافظي الحسابات، ج ر، عدد 07، الصادرة سنة 2011.

⁴ انظر في ذلك المادة 3 من المرسوم التنفيذي 11-32، المؤرخ في 27/01/2011، يتعلق بتعيين محافظي الحسابات.

- عرض عن الهيئة أو المؤسسة وملحقاتها المحتملة ووحداتها وفروعها في الجزائر وفي الخارج.
 - ملخص المعاينات والملاحظات والتحفظات الصادرة عن حسابات الدورات السابقة التي أباها محافظ أو محافظي الحسابات المنتهية عهدتهم وكذا المحافظ أو محافظي الحسابات للفروع إذا كان الكيان يقوم بإدماج الحسابات.
 - العناصر المرجعية المفصلة لموضوع المهمة والتقارير الواجب إعدادها.
 - الوثائق الإدارية الواجب تقديمها.
 - نموذج رسالة الترشح.
 - نموذج التصريح الشرفي الذي يبين وضعية الإستقلالية إتجاه الكيان طبقا للأحكام التشريعية.
 - نموذج التصريح الشرفي بعدم وجود مانع يحول دون ممارسة المهنة.
 - المؤهلات والامكانيات المهنية والتقنية.
- بالإضافة لذلك يجب أن يتضمن دفتر الشروط كل التوضيحات التي تسمح بتقييم العرض التقني والعرض المالي من أجل اختيار محافظ حسابات من بين المحافظين المتقدمين للإستشارة، بحيث يجب أن يعادل عدد محافظي الحسابات الذين تتم إستشارتهم ثلاث أضعاف عدد محافظي الحسابات المراد تعيينهم¹.

¹ أنظر في ذلك المادة 12 من المرسوم التنفيذي 11-32، المتعلق بتعيين محافظي الحسابات.

تقوم لجنة تقييم العروض في هذا الصدد، بعرض نتائج التقييم حسب الترتيب التنازلي على الجهاز المسير المؤهل للقيام بمعابنتها وعرضها على الجمعية العامة من أجل تعيين محافظ أو محافظي الحسابات تم إنتقائهم مسبقا¹.

في حالة لم تعين الجمعية العامة محافظ الحسابات أو في حالة مانع أو رفض أحد محافظي الحسابات، يتم اللجوء إلى تعيينهم وإستبدالهم بموجب أمر رئيس المحكمة التابعة لمقر الشركة بناء على طلب كل من مجلس الإدارة أو مجلس المديرين حسب الحالة².

أما في حالة تم تعيين أكثر من محافظ حسابات، فإنه يقوم كل واحد منهم بمهمته ويتحمل شخصيا مسؤولية ذلك كاملة، وعندما يكون محافظ الحسابات في فترة توكيل فلا يجوز لزميل له أن يقبل بأن يكون محافظا شريكا إلا بعد إنتهاء هذا التوكيل .

بالنسبة للشركات والهيئات الملزمة بتعيين محافظ حسابات في الجزائر³ فهي

كالتالي :

- شركات المساهمة (SPA)؛
- الجمعيات والتعاضديات الإجتماعية والنقابات؛

¹ أنظر المادة 13 من المرسوم التنفيذي 11-32، المتعلق بتعيين محافظي الحسابات.

² أنظر المادة 715 مكرر 6/4 من الامر 59/75 يتضمن القانون التجاري معدل و متمم.

³ شريقي عمر، التنظيم المهني للمراجعة، مرجع سابق، ص 137

*SPA: Société Par Actions

*SARL: Société A Responsabilité Limitée

*EURL: Entreprise Unipersonnelle à Responsabilité Limitée

- الشركات ذات المسؤولية المحدودة (SARL)، والمؤسسات ذات المسؤولية المحدودة ذات الشخص الوحيد (EURL)، والتي يتجاوز رقم أعمالها 10.000.000 دج؛
- البنوك والمؤسسات المالية؛
- المؤسسات العمومية ذات الطابع التجاري والصناعي؛
- مراكز البحث والتنمية؛
- هيئات الضمان الإجتماعي؛
- الدواوين العمومية ذات الطابع التجاري؛
- المؤسسات العمومية غير المستقلة؛

يرسل محافظ الحسابات المقبول الذي تم الموافقة عليه، قبول العهدة للجمعية العامة للمؤسسة خلال أجل أقصاه ثمانية أيام بعد تاريخ وصول إستلام تبليغ تعيينه، وفي بعض الحالات الإستثنائية تفشل المؤسسة في تعيين محافظ الحسابات¹ في هذه الحالة يعين محافظ الحسابات بموجب مر من رئيس محكمة مقر الهيئة أو المؤسسة وذلك بناء على عريضة من المسؤول الأول للكيان.²

يمكن لمحافظ الحسابات أن يستقيل دون التخلص من إلتزاماته القانونية ويجب أن يلتزم بإشعار مسبق مدته ثلاث أشهر ويقدم تقرير عن المراقبات والإثباتات الحاصلة³،

¹ أنظر المادة 14 من المرسوم التنفيذي 11-32، المتعلق بتعيين محافظ الحسابات.

² أنظر المادة 15 من المرسوم التنفيذي 11-32، المتعلق بتعيين محافظ الحسابات.

³ أنظر المادة 38 من القانون 10-01، المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.

ومن بين الإحتمالات التي قد تدفع لمحافظ الحسابات للإستقالة: عدم قدرته على المواصلة في مهامه بسبب وجود مانع قانوني أو جسدي، وجوده في وضعية تؤثر على إستقلاليتة، شطب إسمه من الجدول المهني للمحافظين، عدم كفاية ما يحصل عليه من أتعاب، تدهور علاقته بمديري الشركة على نحو من شأنه تعجيز محافظ الحسابات عن أداء واجباته المهنية على أكمل وجه ويفقده للوضوح.¹

من خلال ما سبق نجد أن المشرع الجزائري قد أجبر عدد محدد من الشركات بضرورة تعيين محافظ الحسابات من أجل تدقيق قوائمها المالية، والتأكد من إستمرارية نشاطها في المستقبل والتمكن من أداء إلتزاماتها اتجاه الغير وحماية مصالح مساهمها، كما حدد القانون إمكانية تعيين أكثر من محافظ حسابات داخل الشركة ولم يضبط عددهم بل ترك الحرية للشركة، وذلك في حالة كبر حجمها وتعدد مصالحها.²

من خلال ما سبق كذلك نجد أن القانون 10-01 قد نص فيما يخص تعيين محافظ الحسابات على إجراء جديد يتمثل في إعداد دفتر الشروط الذي يشمل على الطرف الأول المتمثل في المؤسسة محل التدقيق من حيث التعريف بها، فروعها، نتائج التدقيق المتعلقة بالسنة السابقة، تحديد التقارير الواجب على المدقق الخارجي إعدادها، أما الطرف الثاني فيتمثل في محافظ الحسابات الذي يقدم الملف الواجب من

¹ بن جميلة محمد، مسؤولية محافظ الحسابات في مراقبة شركة المساهمة، مذكرة بحث لنيل درجة الماجستير في تخصص قانون الاعمال، كلية الحقوق، قسم الحقوق، جامعة منتوري، قسنطينة، 2010-2011، ص48-49.

² أنظر المادة 29 من القانون 10-01، المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.

أجل تعيينه والتأكيد على إستقلاليته وعدم وجود قيود أثناء ممارسة مهامه بالإضافة الى بيان كفاءته العلمية والمهنية¹.

أما إن حاولنا إلقاء نظرة عن التعريف الذي خصه المشرع الجزائري للمحاسب المعتمد فنجد أنه أخصه بمفهوم المهني الذي يمارس بصفة عادية وبإسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهمة مسك و فتح وضبط محاسبات وحسابات التجار والشركات والهيئات التي تطلب خدماته².

بين المشرع من خلال المادة 42 من القانون السالف الذكر، أن المحاسب المعتمد يقوم بعرض الكتابات المحاسبية وتتبع تطور عناصر وممتلكات التاجر والشركة والهيئة التي أسندت إليه عملية مسك حساباتها، كما يمكنه مساعدة زبونه في الإجراءات والعقبات التي قد تواجهه، مع إمكانية مساعدته في إعداد الجداول المالية ذات الصلة بنشاط ذلك الزبون ويقوم المحاسب المعتمد بإعداد جميع التصريحات الإجتماعية والجبائية والإدارية³.

يبدو جليا من منطلق التعريفات التي أبقاها المشرع الجزائري بشأن المهن السالفة الذكر، أنها ذات ممارسة إنفرادية، لكن بالرجوع إلى القانون 10-01 ، فيمكن تشكيل شركات خبرة تضم مجموعة من الممارسين لاسيما من خلال المادتين 12 و 46 منه ، حيث

¹ عميرش إيمان، مدى إستخدام الإجراءات التحليلية في التحكم في مخاطر التدقيق الخارجي -دراسة مقارنة بين الجزائر وفرنسا، أطروحة مقدمة ضمن متطلبات الحصول على شهادة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس سطيف 1، 2016/2017، ص 179.

² أنظر في ذلك المادة 41 من القانون 10-01، المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد. مرجع سابق.

³ أنظر في ذلك المادة 42 من القانون 10-01، المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، مرجع سابق.

يمكن للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين أن يشكلوا شركات أسهم، أو شركات ذات مسؤولية محدودة، أو شركات مدنية أو تجمعات ذات منفعة مشتركة بإستثناء الأشكال الأخرى لممارسة مهنتهم كل على حدى شريطة أن يحمل كل الشركاء الجنسية الجزائرية، وتكون هذه الشركات على الشكل التالي¹:

✓ شركات الخبرة المحاسبية.

✓ شركات محافظة الحسابات.

✓ شركات المحاسبة.

ثانيا :مهن المحاسبة في التشريع التونسي

تمارس مهنة المراجعة في تونس بصفة رئيسية من طرف الخبير المحاسب، لذلك ووفقا لأحكام المادتين 16 و 17 من القانون 108 لسنة 1988 المتعلق بتحويل التشريع الخاص بمهنة الخبراء المحاسبين أنه يقوم بمهنة مراقب أو مراجع حسابات كل شخص مؤهل يمارس بإسمه الخاص وتحت مسؤوليته الخاصة المصادقة على صدق وسلامة حسابات الشركات، مع شرط الترسيم بصفة عضو بجدول هيئة الخبراء المحاسبين بالبلاد التونسية.²

¹ بلعور سليمان .قطيب عبد القادر، واقعة مهنة المحاسبة في الجزائر في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي ، مجلة إضافات اقتصادية، جامعة غرداية، الجزائر، المجلد 2، العدد3، 2018.

² أنظر في ذلك المادة 16 من القانون رقم 108 المؤرخ في 18/08/1988، يتعلق بتحويل التشريع الخاص بمهنة الخبراء المحاسبين بالبلاد التونسية، الرائد الرسمي للجمهورية التونسية، عدد 56، الصادرة سنة 1988.

يمكن للمحاسبين المرسمين بجدول مجمع المحاسبين والذين تتوفر فيهم شروط الترسيم بقائمة المختصين في المحاسبة بجدول المجمع ممارسة مهام مراقب حسابات لبعض أنواع الشركات.¹

وبالرجوع لأحكام المادة (3) من القانون السابق الذكر فإنه حدد شروط لممارسة مهنة الخبير المحاسب في تونس حيث لا يمكن لأي أحد ممارسة المهنة ما لم يكن مرسماً بجدول الخبراء المحاسبين إذا لم تتوفر فيه الشروط التالية :

- أن يكون تونسيا منذ 5 سنوات على الأقل؛
- أن يكون متمتعا بجميع حقوقه المدنية؛
- أن لا يكون قد حكم عليه من أجل جنائية أو جنحة إلا ما كان منها عن غير قصد؛
- أن يقدم الضمانات الأخلاقية؛
- أن يكون متحصلا على شهادة خبير محاسب أو شهادة معادلة اقترتها وزارة التعليم العالي و البحث العلمي²؛

¹ أنظر المادة 17 من القانون رقم 108 المؤرخ في 18/08/1988 يتعلق بتحويل التشريع الخاص بمهنة الخبراء المحاسبين بالبلاد التونسية.

² أنظر في ذلك المادة 04 من القانون رقم 108 المؤرخ في 18/08/1988، يتعلق بتحويل التشريع الخاص بمهنة الخبراء المحاسبين بالبلاد التونسية، مرجع سابق.

الفرع الثاني

التعريف الفقهي

تعددت التعاريف الخاصة بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد وترتكز كلها على تبيان أهدافها والمجالات التي تعمل فيها، دون تحديد لطبيعتها والنظرية التي تعمل على أساسها، فنجد أن حسين يوسف القاضي عرف تلك المهنة على أنها "جمع وتقسيم لأدلة الإثبات والتقارير عن مدى مطابقة المعلومات المقدمة لمعيار محدد وذلك من طرف شخص قانوني مستقل مؤهل (قد يكون خبير محاسب أو محافظ حسابات أو محاسب معتمد)".¹

عرف رزق أبو زيد الشحنة تلك المهنة على أنها تتمثل أساساً في فحص أنظمة الرقابة الداخلية والبيانات والمستندات والحسابات والدفاتر الخاصة بالمؤسسة قيد المراجعة فحصاً إنتقادياً منظماً من قبل مراجع حسابات خارجي مستقل، (كالخبير المحاسب أو محافظ الحسابات أو المحاسب المعتمد)، وإبداء الرأي الفني المحايد في مدى عدالة القوائم المالية للمؤسسة في نهاية فترة زمنية محددة، ومدى تعبيرها عن حقيقة نتائج أعماله من ربح أو خسارة عن تلك الفترة.²

تطرق بونالت جرماند Bonnault Gernand كذلك إلى تعريف ممتني المراجعة الخارجية على أنهم أشخاص ذوي كفاءة، يقومون بفحص تقني دقيق بغرض إبداء آرائهم حول نوعية وصدق المعلومات المالية التي تعدها المؤسسة، مراعية في ذلك ضرورة إحترام

¹ حسين يوسف القاضي، وآخرون، أصول المراجعة، الجزء الأول، مطابع جامعة دمشق، سوريا، 2013-

2014، ص 21.

² رزق أبو زيد الشحنة، تدقيق الحسابات: مدخل معاصر وفقاً لمعايير التدقيق الدولية، دار وائل للنشر

والتوزيع، عمان، 2015، ص 24.

القواعد القانونية والمبادئ المحاسبية المعمول بها، حتى تعكس هذه المعلومات صورة صادقة عن ذمتها ووضعيتها المالية ونتائج نشاطها.¹

أشار محمد عبد المجيد في تعريفه لمحافظ الحسابات على أنه الشخص المكلف بإبداء الرأي فيما إذا كانت القوائم المالية قد أعدت في كافة جوانبها الهامة طبقاً للمعايير المحاسبية، وعمّا إذا كانت تعبر بوضوح في كل جوانبها الهامة عن المركز المالي ونتائج الأعمال والتدفقات النقدية طبقاً لهذه المعايير، وما إذا كانت تتفق والقوانين والقرارات واللوائح المعمول بها وفي ضوء القوانين السارية.²

إصطلح جيهان وهنري مفهوماً لمهن المراجعة الخارجية على كونهم أشخاص يقومون بنشاط يطبق بكل إستقلالية بإتباع إجراءات مترابطة ومعايير للفحص بهدف تقييم مدى ملائمة التشغيل الكامل للإجراءات في المؤسسة، وذلك بالرجوع إلى تلك المعايير وضمنان مدى صدق البيانات المالية.³

عرفتها زاهرة عاطف سواد بأن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد مهنيين أكفاء خارجيين ومستقلين، يهدفون إلى الإدلاء برأي فني محايد عن مدى إعتمادية وسلامة وشفافية القوائم المالية السنوية وأساس الميزانية وجدول حسابات النتائج.⁴

¹ Collins Lionel, Valtain Gerard, Audit et contrôle interne: Aspects financiers-opérationnels et stratégiques, 4ème édition, Ed.Doloz, paris, 1992, p06

² محمد محمود عبد المجيد، شرح و تفسير معايير المراجعة المصرية من منظور اجرائي، منشورات جامعة عين شمس، مصر، 2012، ص 09.

³ Jean Chales Becour, Henri Bouquim, Audit Opérationnel, 3ém édition, Economica, Pris 2008, P 12

⁴ زاهرة عاطف سواد، مراجعة الحسابات والتدقيق، دار الزاوية للنشر والتوزيع، الأردن، 2009، ص 17.

إضافة إلى التعريفات السابقة الذكر هناك تعريفات نشرتها منظمات مهنية دولية كتعريف منظمة العمل الفرنسي للمراجعة، حيث عرفت أشخاص ممتني المراجعة الخارجية على أنهم مهنيين يستعملون مجموعة من تقنيات المعلومات والتقييم بغية إصدار حكم معلل ومستقل إستنادا لمعايير التقييم وتقدير مصداقية وفعالية النظام والإجراءات المتعلقة بالتنظيم.¹

المطلب الثاني:

شروط ممارسة مهن الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و

المحاسب المعتمد

يهدف المحاسب من خلال مراجعته للقوائم المالية المختلفة إلى فحصها وذلك بطلب من الشركات والمؤسسات، فيصدر بذلك تقريرا نهائيا يتضمن رأيه حول صحة وانتظام تلك القوائم المالية المنشورة التي تتمحور هي الأخرى حول الوضعية المالية الأصلية للمؤسسة المعنية.²

لذلك فهي تضيف طابع الثقة على تلك الأخيرة (القوائم المالية) وهذا ما جعل الجزائر وكباقي دول العالم تفرض إطار عام يقتضي توفير شروط لممارستها، منها ما هو عام ومنها ما هو خاص بالمعرفة المكتسبة من طرف المترشح لممارسة المهنة.³

¹ محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات، الإطار النظري والممارسة التطبيقية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003، ص10.

الفرع الأول

الأحكام العامة المشتركة

أصدر المشرع الجزائري طبقاً لذلك قوانين منظمة للتدقيق من خلال القانون 01/10 المؤرخ في 29/06/2010 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، والذي ألغى في مادته 83 جميع القوانين المخالفة لهذا القانون، حيث تضمنت المادة الأولى في محتواها على أنه "يهدف هذا القانون لتحديد شروط وكيفيات ممارسة مهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد".¹

تخضع مهنة التدقيق بالجزائر إلى بعض الأحكام التي تسمح من خلالها و فقط لممارسي المهنة بمزاومتها، حيث يمنع من مدقق الحسابات ممارسة مهنة الخبير المحاسب أو محافظ الحسابات إلا إذا توفرت لديه بعض الشروط، والتي لجأ من خلالها المشرع الجزائري إلى إحداث العديد من التعديلات في كل فترة زمنية محددة²، و بالرجوع الى أحكام القانون 08/91 وضع بموجب المادة السادسة (06) منه مجموعة من الشروط تتمثل إجمالاً في³:

● الجنسية الجزائرية؛

¹ أنظر في ذلك المادة الأولى من القانون 10-01، المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، مرجع سابق.

² بهلولي نور الهدى، أثر تبني معايير التدقيق الدولية في تطوير مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر (دراسة إستقصائية لعينة من محافظي الحسابات و الخبراء المحاسبين)، أطروحة مقدمة ضمن متطلبات الحصول على شهادة الدكتوراه طور الثالث في العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، تخصص محاسبة ومالية وتدقيق، جامعة فرحات عباس، سطيف1، 2016/2017، ص 135.

³ أنظر المادة 06 من القانون 91-08، المؤرخ في 27 أفريل 1991، المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.

- التمتع بكل الحقوق المدنية؛
- أن لا يكون المرء قد صدر بشأنه حكم على ارتكاب جناية أو جنحة عمدية من شأنها الإخلال بالشرف؛
- توفر الإجازات والشهادات المشترطة قانونا؛
- التسجيل في جدول المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين حسب الشروط التي ينص عليها القانون؛
- تأدية اليمين بعد التسجيل في المنظمة الوطنية الخاصة بهم؛

من جهة أخرى يعتبر وجود شرط الجنسية مثلما هو مبين في المادة أعلاه شرطا ضروريا جاء به القانون 08-91 ، إلا أن المادة الثامنة(08) من القانون ذاته رخصت للأشخاص الطبيعيين والمعنويين ذوي جنسية أجنبية وإذا توفرت فيهم الشروط المطلوبة مع البلد الذي ينتمون إليه في إطار المعاملة بالمثل.¹

وعليه في ظل الإصلاحات التي مرت بها مهنة المراجعة بالجزائر، رجع القانون 10-01 للتمسك بشرط التمتع بالجنسية لممارسة الأصناف المهنية الثلاثة (3) من خبير محاسب أو محافظ حسابات أو محاسب معتمد، ولاسيما إعادة هيكلة الهيئات المشرفة على تنظيم المهنة بالخصوص هو العامل الأساسي الذي أدى إحداث التعديلات لتصبح كالتالي²:

¹ أنظر المادة 08 من القانون 08-91 المؤرخ في 27 افريل 1991، المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.

² بهلولي نور الهدى، أثر تبني معايير التدقيق الدولية في تطوير مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر، مرجع سابق، ص 136-137.

• أن يكون جزائري الجنسية.

1. أن يحوز شهادة لممارسة المهنة على النحو التالي :

✓ بالنسبة للخبير المحاسب أن يكون حائزا شهادة جزائرية للخبرة المحاسبية أو شهادة معترف بمعادلتها .

✓ بالنسبة لمهن محافظ الحسابات أن يكون حائزا الشهادة الجزائرية لمحافظ الحسابات أو شهادة معترف بمعادلتها.

✓ بالنسبة للمهن المحاسب المعتمد أن يكون حائزا الشهادة الجزائرية للمحاسب المعتمد أو شهادة تسمح له بممارسة المهنة.

2. أن يتمتع بجميع الحقوق المدنية و السياسية .

3. أن لا يكون قد صدر في حقه حكم بإرتكاب جناية أو جنحة مخلة بشرف المهنة .

4. أن يكون معتمدا من الوزير المكلف بالمالية أو أن يكون مسجلا في المصنف الوطني للخبراء المحاسبين أو في الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات أو في المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين وفق الشروط المنصوص عليها في هذا القانون¹.

وما يجدر بنا الإشارة إليه كذلك أن القانون 01-10 أحدث بعض التغييرات بخصوص شروط ممارسة المهنة، فالتسجيل في الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات بالنسبة لمحافظ الحسابات، أو التسجيل في المصنف الوطني للخبراء المحاسبين من الضروري لممارسة مهنة مراجع الحسابات، وذلك إضافة إلى الحصول على إعتقاد المسبق

¹ أنظر في ذلك المادة 8 من القانون 01-10، المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات و المحاسب

من قبل وزير المالية، حيث ترسل طلبات الإعتماد إلى المجلس الوطني للمحاسبة الذي يبلغ قرار إعتماد أو الرفض في أجل 4 أشهر.¹

وطبقا لأحكام القانون 01-10 السالف الذكر لاسيما في المادة 46 منه، نجد أن المادة تضمنت في طياتها أنه يمكن للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين أن يشكلوا شركات أسهم، أو شركات ذات مسؤولية محدودة، أو شركات مدنية، أو تجمعات ذات منفعة مشتركة، بإستثناء الأشكال الأخرى للشركات لممارسة مهنتهم كل على حدا، شريطة أن يحمل جميع الشركاء الجنسية الجزائرية.²

يفهم من خلال ذلك أنه بصدر القانون 01-10، أصبح تكوين مختلف الشركات لممارسة مهن المراجعة ممكنا، لكن يختلف الأمر في شروط إعتماد الشركات لممارسة المراجعة بالجزائريين كونها شركات خبرة محاسبية أو محافظة حسابات على شكل شركات ذات أسهم، أو ذات مسؤولية محدودة أو تجمعات، حيث يتطلب في هذه الحالة أن يكون ثلثي 3/2 الشركاء فيها مسجلين بصفة فردية في جدول المصنف الوطني للخبراء المحاسبين، أو الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، مع إمتلاكهم على الأقل ثلثي 3/2 رأس المال.³

¹ أنظر في ذلك المادة 4/09 من القانون 01-10، المتعلق بمهن الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد.

² أنظر في ذلك المادة 46 من القانون 01-10، المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.

³ أنظر في ذلك المادة 46 من القانون رقم 01-10، المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، مصدر سابق.

تأسيسا على ذلك ينبغي في الشركات المذكورة أعلاه أن تتوفر فيها شروط ذكرها المشرع الجزائري في المادة 51 من القانون 01-10 على سبيل الحصر و تتمثل اساسا في:

- أن تهدف لممارسة مهنة الخبير المحاسب أو محافظ الحسابات أو المحاسب المعتمد.

- أن يرتبط إنخراط أي شريك جديد أو أي عضو فيها بالموافقة القبلية إما للجهاز الإجتماعي المؤهل لذلك و إما لحاملي الحصص إجتماعية بغض النظر عن أي حكم مخالف .

- أن لا تكون تابعة بصفة مباشرة أو غير مباشرة لأي شخص أو تجمع مصلحة.

- أن لا تملك مساهمة مالية في المؤسسات الصناعية أو التجارية أو الزراعية أو البنكية أو في الشركات المدنية، غير أنه إذا إرتبط نشاط هذه المؤسسات بمهنة الخبير المحاسب أو بمهنة محافظ الحسابات يمكن المجلس المعني الترخيص بأخذ مساهمة¹.

أما إذا تعلق الأمر بشركات الخبرة المحاسبية او محافظة الحسابات المتمحورة في هيئة شركات مدنية، فينبغي على جميع الأعضاء أن يكونوا مسجلين بصفة فردية في جدول المصنف الوطني للخبراء المحاسبين، أو الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، في حين يمكن أن يكون القانونيين والإقتصاديين(وأي شخص حامل لشهادة التعليم العالي

¹ أنظر في ذلك المادة 51 من القانون رقم 01-10، المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، مصدر سابق.

مساهم نظرا لتأهيله في تحقيق هدف الشركة المدنية) شركاء غير معتمدين وغير مسجلين في الجدول في حدود 4/1 ربع الشركاء شريطة أن يكونوا جزائريين الجنسية¹.

الفرع الثاني

شروط القبول في معهد التكوين لمهن المحاسب

نظم المشرع الجزائري في إطار السياسة الإصلاحية لمهن المحاسبة والتي عكفت عليها الحكومة بداية من تبني النظام المحاسبي المالي وصدور قانون المراجعة لسنة 2010، وسعيا منها لتطوير مستوى الأداء المهني وجودته، حرصت الدولة على تحسين نوعية التكوين الذي يتلقاه المترشحون لمهنتي الخبير محاسب وكذا محافظ الحسابات، وفي هذا الإطار ووفق المرسوم التنفيذي رقم 12-288 المؤرخ في 21 جوان 2012 تم إنشاء معهد التعليم المتخصص لمهنة المحاسبة والذي يعتبر مؤسسة عمومية ذات طابع صناعي وتجاري، ويتمتع بالشخصية المعنوية والإستقلال المالي، وقد حدد مقره بالجزائر العاصمة تحت وصاية الوزير المكلف بالمالية².

يعد معهد التعليم المتخصص لمهن المحاسبة مكلف بضمان التكوين المتخصص للطلبة المرشحين قصد الحصول على شهادة خبير محاسب أو شهادة محافظ حسابات، حيث يتولى في هذا الإطار:

¹ أنظر في ذلك المادة 52 من القانون رقم 10-01، المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد مصدر سابق.

² أنظر في ذلك المواد 01-02-03-04 من المرسوم التنفيذي 12/288 المؤرخ في 21/07/2012، يتضمن إنشاء معهد التعليم المتخصص لمهنة المحاسب و تنظيمه و سيره. ج ر، العدد 43، الصادرة سنة 2012.

- تنفيذ برامج التكوين المتخصص قصد الحصول على شهادة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات؛

- ضمان التكوين المتواصل الموجه لمهني المحاسبة؛

-المساهمة في تطوير البحث في مجال المحاسبة والجباية والمالية والمراجعة والإعلام الألي للتسيير؛

-إنجاز دراسات ومنشورات تتعلق بمهامه؛

-المشاركة في تعميم التقنيات العصرية لهندسة التكوين في المحاسبة والمراجعة والمالية؛

-إقامة علاقات تبادل وتعاون مع الهيئات الوطنية أو الدولية التي تنشط في نفس المجال.¹

أولا : برنامج التكوين

يتكفل المجلس العلمي البيداغوجي لمعهد التكوين المتخصص لمهنة المحاسب بإعداد مشاريع برامج التكوين المتواصل الموجهة لمهني المحاسبة، وبعد إقرارها من طرف مجلس الإدارة و موافقة المجلس الوطني للمحاسبة، تطبق البرامج التكوينية على المترشحين المقبولين في معهد التكوين المتخصص لمهنة المحاسب.²

¹ أنظر في ذلك المادة 5 من المرسوم تنفيذي رقم 12-288 مؤرخ في 21 جوان، يتضمن إنشاء معهد التعليم المتخصص لمهنة المحاسبة وتنظيمه وسيره.

² أنظر في ذلك المادة 23 من المرسوم التنفيذي 12-288 ، يتضمن إنشاء معهد التعليم المتخصص لمهنة المحاسبة وتنظيمه وسيره، مرجع سابق.

وفقا لما تضمنته المادة 24 من المرسوم التنفيذي 288/12 من أجل الحصول على شهادة الدراسات العليا للمحاسبة والمراجعة، يتابع طلبة المعهد دورة تكوينية أولى متخصصة وذلك لمدة سنتين، وبعد الحصول على شهادة الدراسات العليا للمحاسبة والمراجعة يمكن للطلبة المعنيين الإختيار بين شهادة محافظ حسابات أو شهادة خبير محاسب.¹

يلزم الطلبة الذين إختاروا مهنة محافظ حسابات طبقا لأحكام المادة 25 من المرسوم التنفيذي ذاته، متابعة تربية مهني نظامي، وبعد إتمامه يصبح لديهم الحق في إجتياز إختبار الإمتحان النهائي من أجل الحصول على شهادة محافظ الحسابات.²

قيد المشرع الجزائري الطلبة الذين إختاروا شهادة الخبير المحاسب بموجب المادة 26 من المرسوم السالف الذكر بإتباع دورة تكوينية إضافية من التكوين المتخصص لمدة سنة إضافية، تتوج عقب الحصول على مجمل المواد المطلوبة بالحصول على شهادة الدراسات العليا للمحاسبة المعمقة والمالية، ويلزم المتحصلين على هذه الشهادة متابعة تربية مهني نظامي يخضعون بعد إتمامه لإمتحان نهائي من أجل الحصول على شهادة الخبير المحاسب.³

¹ أنظر في ذلك المادة 24 من المرسوم تنفيذي رقم 12-288، يتضمن إنشاء معهد التعليم المتخصص لمهنة المحاسبة وتنظيمه وسيره، مرجع سابق.

² أنظر المادة 25 من المرسوم التنفيذي رقم 12-288، يتضمن إنشاء معهد التعليم المتخصص لمهنة المحاسبة وتنظيمه وسيره مرجع سابق.

³ أنظر في ذلك المادة 26 من المرسوم التنفيذي رقم 12-288، يتضمن إنشاء معهد التعليم المتخصص لمهنة المحاسبة وتنظيمه وسيره.

ثانيا: التريص المهني النظامي

تماشيا مع ما تم ذكره، بعد حصول المترشحين على شهادة الدراسات العليا في المحاسبة المعمقة والمالية بالنسبة للمترشحين لنيل شهادة خبير محاسب، أو شهادة الدراسات العليا في المحاسبة والمراجعة بالنسبة للمترشحين لنيل شهادة محافظ حسابات، أو بعد النجاح بمعدل 20/10 على الأقل في نهاية الدورة التكوينية المتخصصة التي تنظمها المؤسسات التابعة بالنسبة للمترشحين لشهادة المحاسب المعتمد، يمكن لهؤلاء المرشحين الدخول في تريص مهني نظامي تحت إشراف شركة أو مهني يعينها المجلس الوطني للمحاسبة.¹

يتكفل المجلس الوطني للمحاسبة بتوجيه المترشحين وتحديد عددهم بالنسبة لكل مشرف آخذا بعين الإعتبار الإمكانيات المتوفرة، و مخطط أعباء المكتب، وإقامة التريص، وتوفير المشرفين على التريص، بحيث حدد المرسوم التنفيذي 11-393 المؤرخ في 2011/24/11 في مادته السادسة 06 العدد الأقصى ب خمسة (5) مترشحين لكل مشرف.²

¹ أنظر في ذلك المواد 2-5 من المرسوم تنفيذي رقم 11-393 مؤرخ في 24 نوفمبر 2011، حدد شروط و كفاءات سير التريص المهني وإستقبال ودفع أجر الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين(المترشحين)، ج ر، العدد 65، الصادرة سنة 2011.

² أنظر المادة 06 من المرسوم التنفيذي 11-393، حدد شروط وكفاءات سير التريص المهني وإستقبال و دفع أجر الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين(المترشحين) مرجع سابق.

يشترط وفقا لنص المادة 11 من المرسوم المذكور أعلاه على المشرفين على التريص أن يكونوا مسجلين في جداول المصنف الوطني للخبراء المحاسبين، أو الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، أو المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين لمدة سنتين على الأقل¹. ينطبق نفس الشيء على الشركات المهنية المعتمدة والتي لا يجب أن لا يقل مدة إعتماها عن سنتين، كما يجب على المشرف الذي ينتمي إلى هذه الشركات أن يكون قد مارس فيها مهامه بصفة مستقلة أو بصفة مشارك منذ سنتين على الأقل².

تحدد مدة التريص المهني للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات بسنتين لدى مكتب أو شركة خبرة محاسبة بالنسبة للخبراء المحاسبين، ولدى مكتب أو شركة محافظة حسابات بالنسبة لمحافظي الحسابات، على أنه يمكن تمديد مدة التريص بناء على رأي لجنة التكوين بالمجلس الوطني للمحاسبة.

تحدد مدة التريص المهني للمحاسبين بثمانية عشر شهر (18) على مستوى مكتب أو شركة الخبرة المحاسبية أو شركة محاسبة معتمدة، ويمكن تمديد مدة التريص بناء على رأي لجنة التكوين بالمجلس الوطني للمحاسبة³.

تولى إضافة لذلك المرسوم التنفيذي 11-393 من خلال المادة 11 منه تأطير المتريص، بحيث يتابع تربصه المهني تحت إشراف مشرف يتكفل به ويضمن له التكوين

¹ أنظر في ذلك المادة 11 من المرسوم التنفيذي 11-393، يحدد شروط و كفيات سير التريص المهني وإستقبال و دفع أجر الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين.

² أنظر في ذلك المادة 7 من المرسوم التنفيذي 11-393، يحدد شروط و كفيات سير التريص المهني وإستقبال و دفع أجر الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين.

³ أنظر في ذلك المادة 8 من المرسوم تنفيذي رقم 11-393 ، حدد شروط و كفيات سير التريص المهني وإستقبال و دفع أجر الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين(المتريصين)، المصدر المذكور سابقا.

الأمثل و توجيهه و دعمه بمجهوداته الفكرية وتحسيسه بالتزاماته المهنية، وتقديم كل التسهيلات الممكنة لتمكينه من المشاركة في أعمال التكوين الضرورية لتحضير إمتحاناته مع ضرورة إعلام لجنة التكوين بالمجلس الوطني للمحاسبة في أجل شهر واحد بكل حالة من شأنها الإخلال بالسير العادي .¹

يجب على المتريص في هذا السياق الإلتزام بما يلي :

-إنجاز التريص بإنضباط.

-حضور الإجتماعات الدورية التي يستدعيه إليها مراقب التريص.

-إحترام السلطة السلمية والإمتثال للقواعد التأديبية والإنضباط والسلوك المهني

النموذجي الذي يحدده المشرف.

-الإلتزام بالأحكام التشريعية والتنظيمية التي تسيروتنظم المهنة.

-رفض كل مهمة لدى الزبائن الذين تعامل معهم أثناء فترة التريص طيلة ثلاث

سنوات على الأقل التي تلي إنتهاء تربصه ما لم يحظى بموافقة صريحة مسبقة من

المشرف على التريص.

-تحسين معارفه التقنية وتحيينها وإثراء ثقافته العامة.

-المشاركة في الأيام الدراسية التي ينظمها مراقب التريص.

¹ أنظر في ذلك المادة 11 من المرسوم التنفيذي 11-393، حدد شروط وكيفيات سير التريص المهني وإستقبال

ودفع أجر الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين(المتريصين)، مرجع سابق .

- تحرير تقرير سداسي وخلال الشهر الأول من السداسي الذي يليه يجب على كل متريص إرسال تقرير تربص مؤثر من طرف المشرف إلى لجنة التكوين بالمجلس الوطني للمحاسبة، بحيث يتكون التقرير من جانبين :

✓ جانب يعالج الأعمال المنجزة في المكتب أو شركة الخبرة المحاسبية أو شركة محافظة الحسابات.

✓ جانب يعالج الموضوع المحدد بالإتفاق مع المشرف على التربص.¹

تضمنت المادة 18 من المرسوم 393/11 أنه وبعد إنتهاء المدة القانونية للتربص يقوم المجلس الوطني للمحاسبة بإتخاذ قراره حول كل متريص، ويكون ذلك إما بتسليم شهادة نهاية التربص والتي تمنح لحاملها الحق في المشاركة في إختبارات إمتحان الخبرة المحاسبية أو محافظ الحسابات أو ممارسة مهنة المحاسب المعتمد بالنسبة للمحاسبين المتريصين، و إما برفض تسليم شهادة نهاية التربص إجمالاً أو جزئياً لسبب عدم الإنضباط أو عدم إنتظام العمل المنجز أو عدم كفاية المعرفة المكتسبة خلال التربص، أو كقرار آخر تقرير فترة تربص جديدة لمدة سنة واحدة من أجل تحسين المعارف التقنية والمهنية للمتريص.²

¹ أنظر في ذلك المادتين 13 و 14 من المرسوم التنفيذي 11-393، حدد شروط وكيفيات سير التربص المهني وإستقبال ودفع أجر الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين (المتريصين)، مرجع سابق.

² أنظر في ذلك المادة 18 من المرسوم التنفيذي 11-393، حدد شروط وكيفيات سير التربص المهني وإستقبال ودفع أجر الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين (المتريصين).

ثالثاً: إمتحان القبول النهائي

وفقاً لمحتوى المادة 24 من المرسوم التنفيذي رقم 11-393 يقبل لإجراء الإمتحان النهائي للخبرة المحاسبية ومحافظة الحسابات الطلبة الخبراء ومحافظي الحسابات الذين أتموا بنجاح التكوين المتخصص الذي يقدمه معهد التعليم المتخصص لمهنة المحاسبة، والحاصلون على شهادة لنهاية التبرص التي يسلمها المجلس الوطني للمحاسبة¹.

يجرى الإمتحان النهائي للحصول على شهادة الخبير المحاسب وشهادة محافظ الحسابات ويتضمن إمتحانات شفوية وكتابية بعد الحصول على ما يلي:

✓ الحصول على شهادة الدراسات العليا للمحاسبة والتدقيق بالنسبة لشهادة محافظ الحسابات.

✓ شهادة الدراسات العليا لمحاسبة التدقيق مضافاً إليها شهادة الدراسات العليا للمحاسبة المعمقة والمالية بالنسبة لشهادة الخبير المحاسب.

✓ النجاح في الإمتحان النهائي للخبرة المحاسبية أو محافظة الحسابات والحصول على معدل عام ب 20/10 على أن لا تقل أي من النقطتين عن 20/8².

نص المرسوم 12-288 في المادة 28 توضيحاً على ذلك أنه يتم تحديد كفايات الإمتحانات النهائية الكتابية والشفوية بناءً على قرار مشترك بين وزير المالية ووزير التعليم العالي والبحث العلمي³.

¹ أنظر في ذلك المادة 24 من المرسوم التنفيذي 11-393، حدد شروط وكفايات سير التبرص المهني وإستقبال ودفع اجر الخبراء المحاسبين و محافظي الحسابات و المحاسبين المعتمدين (المتربصين).

² أنظر المادة 29 من المرسوم التنفيذي 12-288، مرجع سابق، ص 14.

³ أنظر المادة 28 من المرسوم التنفيذي 12-288 مرجع سابق، ص 14.

المبحث الثاني

كيفية الممارسة المهنية

تسعى مهنة التدقيق كغيرها من المهن إلى توفير مجموعة من القواعد و الأصول التي تنظم ممارستها، وقد بقيت تلك القواعد و أصول الممارسة إلى وقت قريب في حكم المتعارف عليه بين ممارسي هذه المهنة، ونظرا لأهمية مهنة التدقيق وبالأخص في إضفاء المزيد من المصداقية، أصبح من الجدير بالمشرع الجزائري التفكير في إيجاد قواعد و أصول الممارسة لمهنة التدقيق¹، وفي سياق إعتبار ممارسي مهنة المحاسبة الخارجية ذوي كفاءات معرفية و خبرات في شتى الميادين، ينبغي على المدقق في إطار الولوج لممارسة المهنة الحصول على الإعتماد²، وما يلاحظ في القانون 01-10 أن المشرع الجزائري وكنتيجة للإصلاحات التي أحدثها ضمن نصوص المواد القانونية للقانون السالف الذكر بشرطين أساسيين³، يتمثلان في شرط الحصول على الإعتماد (مطلب أول) و شرط التسجيل في الجداول المهنية (مطلب ثاني).

¹ مبسوط هوارية، فعالية التدقيق في ظل تطبيق المعايير المالية والمحاسبية الدولية في الجزائر (دراسة عينة لمعدي القوائم المالية ومدققي الحسابات)، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم الإقتصادية تخصص علوم مالية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة جيلالي لياس، سيدي بلعباس، 2016/2015، ص 134.
² محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2008، ص 26.

³ بهلولي نور الهدى، أثر تبني معايير التدقيق الدولية في تطوير مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر (دراسة إستقصائية لعينة من محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين)، أطروحة مقدمة ضمن متطلبات الحصول على شهادة الدكتوراه الطور الثالث في العلوم التجارية، تخصص محاسبة ومالية وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف 1، 2017/2016، ص 137.

المطلب الأول

شرط الحصول على الإعتماد

رغم أن التأهيل العلمي والعملي يعد مطلباً ثابتاً لما تضعه الهيئات المنظمة لمهنة المحاسبة من أجل السماح للأفراد بممارسة المهنة، إضافة إلى إلتحاقهم بمختلف البرامج التكوينية بهدف تحصيل الخبرة للدور الذي أرادوا تأديته بالمهنة، إلا أن هاتين الخطوتين لا تسمحان لمتمني المحاسبة الخارجية بالشروع مباشرة في تأدية وظيفتهم، وإنما ينبغي عليهم الحصول على الإعتماد¹.

حيث يعتبر إعتماد كل من محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين والتسجيل في المصنف الوطني للخبراء المحاسبين أو جدول الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات شرطاً ضرورياً لممارسة مهنة المراجعة الخارجية في الجزائر، فنتيجة للإصلاحات التي أحدثها المشرع الجزائري في ظل القانون 10-01، أصبح الإعتماد المسبق الأساس بعدما كان ذلك الأخير يشترط التسجيل لدى المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين².

¹ علي صوشة مارية، تطور تنظيم مهن المحاسبة بالجزائر في ضوء متطلبات المعيار الدولي للتعليم المحاسبي

IES7، مجلة العلوم الإقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، العدد 18، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، 2017، ص 131

² بهلولي نور الهدى، أثر تبني معايير التدقيق الدولية في تطوير مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر، مرجع

سابق، ص 137.

الفرع الأول

طلب الإعتماد بالنسبة للأشخاص الطبيعيين

يتوجب على الأشخاص الطبيعيين المقدمين على ممارسة المحاسبة الخارجية تقديم طلب إعتمادهم للمجلس الوطني للمحاسبة، حيث يسهر من خلال ذلك على تقدير الصلاحية المهنية للشهادات و الإجازات التي تمنح للمرشحين من المعهد المختص التابع للوزير المكلف بالمالية أو المعاهد المعتمدة من طرفه بعد دراسة كافة الطلبات وفق المعايير المعمول بها، حيث وبعد الإنتهاء من عملية الدراسة، يقوم المجلس الوطني بتبليغ طالبي الإعتماد بالقرار سواء كان إيجابيا يتضمن قبول الإعتماد أو سلبيا متضمنا للرفض والذي يكون معللا في أجل 4 اشهر، وفي حالة ما إذا كان الطلب مرفوضا أو لم يتم التبليغ بعد إنقضاء المدة المحددة، ففي هاته الحالة يمكن تقديم طعن قضائي وفقا للتشريع الساري المفعول¹.

وما يجدر الإشارة إليه أنه لا يحق طلب الإعتماد إلا للمرشحين الذين تتوفر فيهم الشروط المنصوص عليها في القانون رقم 10-01، المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد في المادة الثامنة (8) منه² كالتالي:

- أن يكون جزائري الجنسية؛
- أن يحوز الشهادة المهنية التي تؤهله لممارسة مهنة المراجعة الخارجية؛

¹ أنظر في ذلك المادة 9 من القانون 10-01، المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.

² أنظر في ذلك المادة 8 من القانون 10-01، المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، مرجع سابق.

- أن يتمتع بجميع الحقوق المدنية والسياسية؛
- أن لا يكون قد صدر في حقه حكم بإرتكاب جناية أو جنحة مخلة بشرف المهنة؛
- أن يكون معتمد من الوزير المكلف بالمالية وأن يكون مسجلا في المصنف الوطني للخبراء المحاسبين أو في الغرفة الوطنية لمدقي الحسابات أو الغرفة الوطنية للمحاسبين المعتمدين وفق الشروط المنصوص عليها في هذا القانون.

يقدم طلب الإعتماد في شكل رسالة موصى عليها إلى المجلس الوطني للمحاسبة (CNC) سواءا تعلق الأمر بالأشخاص الطبيعيين أو الأشخاص المعنويين على أن يحتوي ملف طلب الإعتماد بعض الوثائق الأساسية لذلك¹.

يحيلنا الإطلاع على محتوى المادة 07 من القانون 10-01 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد أن المشرع الجزائري وضع بمثابة قيد على المدققين، حيث لا يمكن لمن يختار ممارسة مهنة الخبير المحاسبي بالتسجيل في المصنف الوطني للخبراء المحاسبين، وكذا يمنع على محافظ الحسابات الولوج للتسجيل في جدول الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، وحتى بالنسبة للمحاسب المعتمد يمنع عليه التسجيل في جدول المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين، إلا بعد أن يمنحهم الوزير المكلف بالمالية الإعتماد المسبق⁽²⁾.

تضمن المرسوم التنفيذي 11-30، المتعلق بتحديد شروط و كفاءات الإعتماد لممارسة مهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات و لمحاسب المعتمد وبالتحديد في نص

¹ شريقي عمر، التنظيم المهني للمراجعة، مرجع سابق، ص121.

² بوده محند واعمر، المركز القانوني للمنظمات المهنية، أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم، تخصص

القانون، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة مولود معمري، تيزي وزو، 2018، ص34.

المادة الثانية (2) أنه في سياق السير المنظم لعملية منح الإعتماد، ألزم المشرع الجزائري بموجب المرسوم السالف الذكر على الأشخاص الطبيعيين وغيرهم المذكورين في هذا المرسوم، إرسال طلبات الإعتماد إلى المجلس الوطني للمحاسبة من أجل التمكن بعدها من ممارسة المهنة التدقيقية الثلاثة من خبير محاسبي ومحافظ حسابات ومحاسب معتمد، على أن تكون الطلبات الإعتمادية مرفقة ببعض الوثائق الإدارية الإجبارية¹ تتمثل إجمالاً فيما يلي :

- شهادة الجنسية الجزائرية؛
- مستخرج من شهادة الميلاد رقم 12؛
- نسخة طبق الأصل مصادق عليها للشهادة التي تمنح الحق في ممارسة المهنة؛
- مستخرج من صحيفة السوابق القضائية رقم 03؛
- تقوم أمانة المجلس الوطني للمحاسبة بعد فحص مادي للوثائق بمنح وصل إيداع للمعني يكون مؤرخاً ومرقماً وموقعا وسلم له شخصياً مقابل وصل إستلام أو يرسل إليه بواسطة رسالة موصى عليها.

الفرع الثاني

طلب الإعتماد بالنسبة للأشخاص المعنويين

منح المشرع الجزائري للهيئات والمؤسسات و الجماعات المعترف بها الحق في ممارسة كافة أنواع التصرفات القانونية في التعامل وفي إكتساب الحقوق وتحمل

¹ أنظر في ذلك المادة 02 من المرسوم التنفيذي 11-30، المحدد لشروط و كفيات الإعتماد لممارسة مهنة

الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.

الإلتزامات كونها تتمتع بالذمة المالية المستقلة شأنها في ذلك شأن الأشخاص الطبيعيين، مما جعل من الشخص المعنوي المرشح لممارسة مهنة الخبير المحاسبي أو محافظ الحسابات في إطار شركات الخبرة المحاسبية أو محافظة الحسابات بعد أن تتوفر فيهم الشروط المنصوص عليها في القانون المنظم للمهنة¹ ملزم بضرورة إيداع ملف الإعتماد أو إرساله برسالة موصى عليها إلى المجلس الوطني للمحاسبة² والذي يجب أن يرفق بالوثائق التالية :

- نسخة من التصريح بالإكتتاب وإيداع رأسمال الشركة قيد التكوين؛
- نسخة من مشروع القانون الأساسي للشخص المعنوي يعده الموثق المكلف بتحرير العقد؛
- نسخة من إعتماد كل شريك يكون إعتماده مفروضا؛
- نسخة من العهدة الممنوحة للشخص المؤهل للقيام بالإجراءات الإدارية المتعلقة بطلب الإعتماد من قبل الشخص المعنوي تقوم أمانة المجلس الوطني للمحاسبة بعد فحص مادي للوثائق بتسليم وصل إيداع للمعني شخصيا يكون مؤرخا ومرقما وموقعا مقابل وصل إستلام أو يرسل له بواسطة رسالة موصى عليها.³

¹ فتحي طيطوس، محافظ الحسابات في الجزائر، مرجع سابق، ص 41.

² أنظر في ذلك المادة 1/3 من المرسوم تنفيذي 11-30، يحدد شروط وكيفيات الإعتماد لممارسة مهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، مرجع سابق.

³ أنظر في ذلك المادة 2/3 من المرسوم تنفيذي 11-30، يحدد شروط وكيفيات الإعتماد لممارسة مهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، مرجع سابق.

المطلب الثاني

التسجيل في الجداول الوطنية للمهنة

أدرج المشرع الجزائري في سياق القوانين المنظمة لمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد كل الأحكام والشروط والقواعد التي تزيل اللبس عن ممتهميها، فبعد إجراء المسابقات والتكوينات والتربصات التي تمنح للمترشح الشهادة الجزائرية للخبرة في حالة النجاح وبعد طلب الإعتماد، ينتقل المهني إلى الخطوة الأهم سواء كان شخص طبيعي أو معنوي، حيث يسمح الإستفاء القانوني لشروط ممارسة المراجعة بإمكانية طلب التسجيل في جدول المهنيين الممارسين من اللجنة المختصة لدى المجلس الوطني للمحاسبة¹ وفقا لما سيتم توضيحه.

الفرع الأول

الوثائق اللازمة للتسجيل بالنسبة للأشخاص الطبيعية

اهتم المشرع الجزائري بجانب التسجيلات في ظل التعديلات للقوانين المتعلقة بالأصناف المهنية الثلاثة لكل من الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد²، حيث اصبح الزاميا على الاشخاص الطبيعيين المترشحين لممارسة المهن

¹ نسيم بن زوة، اشكالية تنظيم مهنة المراجعة الخارجية في ظل الإصلاحات المحاسبية المالية الجزائرية، مذكرة لنيل شهادة الماستر أكاديمي في العلوم التجارية، تخصص مراجعة و تدقيق، كلية العلوم الاقتصادية و العلوم التجارية و علوم التسيير، العربي بن مهدي، ام البواقي، 2016/2015، ص 61

² ضريفي نادية، هريش سهام، تطور النظام القانوني للمهن المحاسبية في الجزائر، المجلة الأكاديمية للبحوث

القانونية والسياسية، المجلد الثالث، العدد الخامس، 2019، ص 74.

السالفة الذكر بالتسجيل في الجدول من خلال تزويد امانة المجلس الوطني للمحاسبة
بالوثائق¹ التالية:

- نسخة مصادق عليها من الإعتماد؛
- شهادة الجنسية الجزائرية؛
- مستخرج من سجلات شهادة الميلاد 12؛
- نسخة مصادق عليها مطابقة للشهادة التي تمنح الحق لممارسة المهنة؛
- مستخرج من صحيفة السوابق القضائية رقم 3؛
- نسخة مصادق عليها من عقد الملكية أو عقد الإيجار للمقر المهني؛
- النسخة الأصلية لمحضر المعاينة يعده المحضر القضائي الذي يشهد على وجود
المحل المهني والشروط المادية للممارسة المهنية؛
- نسخة مصادق عليها من شهادة الوجود تسلمها مفتشية الضرائب للممارسة
الواجب تقديمها خلال شهرين بعد تاريخ التسجيل في الجدول؛
- نسخة مصادق عليها من عقد أداء اليمين؛
- 6 صور شمسية على خلفية بيضاء؛
- تصريح شرفي بعدم تقاضي أجرا تحت أية صفة كانت؛

¹ أنظر في ذلك المادة 7 من المرسوم التنفيذي 11-30، يحدد شروط وكيفيات الإعتماد لممارسة مهنة الخبير
المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، مرجع سابق.

-وثيقة تتعلق بالتحقيق الخاص بالأهلية قصد التأكد من حسن سلوك المترشح
لممارسة مهنة المحاسبة.

الفرع الثاني

الوثائق اللازمة للتسجيل بالنسبة للأشخاص المعنويين

تتمثل الوثائق اللازم توفرها للتسجيل في الجداول الوطنية للمهنة بالنسبة
للأشخاص المعنوية فيما يلي:

-نسخة مصادق عليها من الإعتماد؛

-نسخة من الإعتماد لكل شريك يفرض إعتماده؛

-نسخة من التصريح بالإكتتاب ودفع رأسمال الشركة قيد التكوين؛

-نسخة من مشروع القانون الأساسي للشخص المعنوي يعدها الموثق المكلف
بتحرير العقد؛

-نسخة من الوكالة الممنوحة للشخص المؤهل لإتمام الإجراءات الإدارية المتعلقة
بطلب تسجيل الشخص المعنوي في الجدول؛

-النسخة الأصلية لمحضر المعاينة يعده المحضر القضائي الذي يشهد على وجود
المحل المهني والشروط المادية لممارسة المهنة؛

-نسخة مصادف عليها من عقد أداء اليمين لكل شريك؛

- نسخة مصادق عليها من مستخرج السجل التجاري بالنسبة للشركات التجارية
الواجب تقديمها خلال شهرين بعد تاريخ التسجيل في الجدول؛

-نسخة مصادق عليها من القوانين الأساسية الواجب تقديمها خلال شهرين بعد تاريخ التسجيل في الجدول؛

-نسخة مصادق عليها من بطاقة القيد الجبائي والرقم التعريفي الإحصائي الواجب خلال شهرين بعد تاريخ التسجيل في الجدول؛

-وثيقة تتعلق بالتحقيق الخاص بأهلية الشركاء¹.

يسجل المترشح في الجدول وتمنح له بطاقة مهنية تحدد اللقب والإسم أو عنوان الشركة والمهنة أو المهنة التي رخص بممارستها، كما يلزم المرشحون الحاصلين على إجازة أو شهادة غير تلك التي يمارسها المعهد المتخصص لمهنة المحاسبة بتقديم طلب المعادلة لدى وزارة التعليم العالي والبحث العلمي².

الفرع الثالث

تأدية اليمين

يعتبر كل مرشح لممارسة مهنة خبير محاسب أو محافظ حسابات ملزم على أداء اليمين وذلك بعد حصوله على قرار الإعتماد، وقبل التسجيل في المصنف الوطني للخبراء المحاسبين أو الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات يؤدي اليمين لدى المجلس القضائي المختص إقليميا لمحل تواجد مكاتب المهنيين.

¹ أنظر في ذلك المادة 2/7 من المرسوم التنفيذي 11-30، يحدد شروط وكيفيات الإعتماد لممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.

² أنظر المادة 9 و8، مرسوم تنفيذي رقم 11-30، يحدد شروط وكيفيات الإعتماد لممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، مرجع سابق.

وقد حددت المادة 6 من القانون 10-01 صيغة اليمين بالشكل التالي: (أقسم بالله العلي العظيم أن أقوم بعملتي أحسن قيام وأتعهد بان أخلص في أداء وظيفتي وأن أكتم السر وأسلك في كل الأمور سلوك المتصرف المحترف الشريف والله على ما أقول شهيد)¹.

وبعد أداء اليمين يحرر محضر أداء اليمين ويبلغ إلى صاحبه، وبهذا الإجراء يصير كل خبير محاسب أو محافظ حسابات مجبر على التسجيل في المصف الوطني للخبراء المحاسبين أو جدول الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وذلك بإرسال ملف طلب التسجيل إلى المجلس الوطني للمحاسبة².

¹ مولود ديدان، مدونة النصوص التشريعية لمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، دار بلقيس، دار البيضاء، الجزائر، بدون طبعة، 2011، ص4.

² أنظر في ذلك المادة 6 من القانون رقم 10-01، المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، مرجع سابق.

الفصل الثاني:

النظام القانوني لمهن الخبير المحاسب،
محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد

تسعى الجزائر من خلال التنظيم الصارم للمهن على ضمان نوعية الخدمات المقدمة من طرف الممارسين للنشاطات، لذلك فإن الدولة وكلت مهام تنظيم مهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد لمنظمات يترتب عن أهمية دور الذي تقوم به أنها تتمتع بالصلاحيات التي تمكنها من القيام به من خلال فرض إجراءات تمكن الأفراد من الممارسة المشروعة للمهنة المرغوب فيها، وعليه فإن الهيئات الموكلة لها التنظيم المهني للمحاسبة الخاصة في الجزائر تنقسم إلى نوعين بناء على ما نصت عليه القوانين والمراسيم التنفيذية المنظمة لمهنة المراجعة، حيث نجد أنه هناك الهيئات المشرفة على المحاسبين المهنيين (مبحث أول)، وكذا تم تأطير نظام المسؤولية القانونية لمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد (مبحث ثاني).

المبحث الأول

الهيئات المشرفة على المحاسبين المهنيين

تعود فكرة التنظيم المهني بصفة عامة إلى زمن بعيد، وإنطلاقاً من هاته الفكرة أصبح من الضروري إيجاد تنظيم يكفل الحماية للمهن التي تتطلب مؤهلات علمية معينة لممارستها فظهر ما يسمى بالتنظيم المهني،¹ وتحدد الهيئات والمنظمات التي تقوم بتنظيم مهنة مراجعة الحسابات في الجزائر وفقاً للقوانين والمراسيم التنفيذية المنظمة لمهنة المراجعة بالمجلس الوطني للمحاسبة، المصنف الوطني للخبراء المحاسبين، الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، الغرفة الوطنية للمحاسبين المعتمدين،² ولما كانت المهن المحاسبية

¹ بوده محند واعمر، المركز القانوني للمنظمات المهنية، مرجع سابق، ص 8.

² بولحبال فريد، أثر استخدام أساليب المراجعة الحديثة على جودة تقرير محافظ الحسابات، مرجع سابق، ص

في تطور مستمر، فإن هذا جعل من المشرع الجزائري مهتم بتنظيم المهنة الذي أصبح من التحديات الأولى للدول بما فيها الجزائر التي تتماشى مع ضرورة تطوير النظام القانوني الذي يحكم تطورات المهنة¹.

المطلب الأول

التنظيم على المستوى الوطني

أدت التعديلات التي شهدتها مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر إلى إحداث تغيرات هامة على طبيعة وتشكيلة الهيئات المشرفة على تنظيم مهنة المحاسبة الخاصة، حيث تم فصل المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين إلى ثلاث هيئات وهي: المصنف الوطني للخبراء المحاسبين، الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين² أما على مستوى المجلس الوطني للمحاسبة فقد تمت هيكلته وفقا للمرسوم التنفيذي 11-24 المؤرخ في 27/01/2011 والذي يتمتع بتشكيلة وتنظيم وقواعد محكمة تحت سلطة وزير المالية³.

¹ ضريفي نادية، هريش سهام، تطور النظام القانوني للمهن المحاسبية في الجزائر، المجلة الأكاديمية للبحوث القانونية والسياسية، المجلد 3، العدد الخامس، 2019، ص 80.

² عميروش إيمان، مدى إستخدام الإجراءات التحليلية في التحكم في مخاطر التدقيق الخارجي، مرجع سابق، ص 168.

³ لمايسي سارة، تدقيق المحتوى المعلوماتي للقوائم المالية في ظل تبني الجزائر للمعايير المحاسبية والإبلاغ المالي الدولية-دراسة ميدانية، مذكرة ضمن متطلبات الماجستير، كلية العلوم الإقتصادية، التجارية وعلوم التسيير، شعبة علوم التسيير، تخصص محاسبة، جامعة أمحمد بوقرة، بومرداس، 2015-2016، ص 99.

الفرع الأول

التنظيم عن طريق الهيئة الادارية

شهدت مهنة المحاسبة عدة إصلاحات أدت الى إحداث تغييرات سواء في طبيعتها أو في تشكيلة هيئاتها، حيث تم إنشاء هاته الهيئات بموجب القانون 01-10 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، إذ أن الهيئة الإدارية التابعة لوزارة المالية تعتبر أعلى هيئة في مهن المحاسبة، كونها تسهر على تنظيم المهن الثلاث السالفة الذكر من خلال المجلس الوطني للمحاسبة.

أولا : المجلس الوطني للمحاسبة

نظرا للسعي من أجل إسترجاع إمتيازات تسيير المهن المحاسبية، تم في هذا السياق توسيع صلاحيات المجلس الوطني للمحاسبة، حيث تم إنشائه بموجب المرسوم التنفيذي رقم 96-318 بتاريخ 1996/09/25، وقد كانت له صفة استشارية ذات طابع وزاري و مهني مشترك، إلى أن صدر المرسوم التنفيذي 11-24 الذي أعاد هيكله ذلك الأخير¹، فهو يعتبر هيئة إدارية ذات طابع وزاري مهني، وما يفسر ذلك كون المجلس الوطني للمحاسبة جهاز إستشاري تتمثل مهمته أساسا في توليه مهمة التنسيق و كذا التلخيص في مجال البحث، ناهيك عن ذلك سعيه في ضبط مقاييس المحاسبة و كل ما هو مرتبط بها من تطبيقات².

¹ جيداني وليد، دريهم وليد، مومن بكوش ياسين، دور التعليم المحاسبي في جودة مهنة المحاسبة، مرجع سابق، ص 56.

² مرسوم تنفيذي رقم 11-24 مؤرخ في 22 صفر عام 1432 الموافق ل 27 يناير 2011، يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه وقواعد سيره، ج ر، عدد 7، الصادرة سنة 2011 .

من جهة أخرى، يمكن من خلال المجلس الوطني للمحاسبة الإحاطة بكل المسائل التي تتعلق بمجال الإختصاص سواءا بمبادرة من المجلس المذكور أعلاه بحد ذاته، أو من خلال طلب من طرف الوزير المكلف بالمالية.¹

حدد المرسوم التنفيذي 11- 24 السالف الذكر، تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وكذا تنظيمه وقواعد سيره، حيث تم وضعه تحت سلطة الوزير المكلف بالمالية، كما يحظى بمهام عديدة حددتها المواد 10، 11 و 12 من بينها مهام الإعتماد والتقييس المحاسبي ومتابعة المهن المحاسبية.² والتي تسير كالتالي:

_ مهام الاعتماد: تتمثل في إستقبال طلبات الإعتماد، التسجيل، تقييم صلاحيات وإجازات كل المترشحين، إعداد ونشر قائمة المهنيين بالجدول، إستقبال كل الشكاوى التأديبية وتنظيم ومراقبة النوعية المهنية، إستقبال ودراسة مشاريع وقوانين أخلاقيات المهنة.³

_ مهام التقييس المحاسبي: من خلال جمع و إستغلال المعلومات اللازمة وتدريبها، العمل على تحقيق كل الدراسات و إقتراح كل الإجراءات التي تهدف إلى التقييس المحاسبي، دراسة جميع النصوص القانونية المرتبطة بالمحاسبة، المساهمة في تطوير أنظمة وبرامج التكوين وتحسين المستوى، متابعة وضمان مراقبة النوعية فيما

¹ شريقي عمر، التنظيم المهني للمراجعة (دراسة مقارنة بين الجزائر و تونس و المملكة المغربية)، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه علوم في العلوم الإقتصادية، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة سطيف1، 2011-2012، ص ص155-156.

² عبد المجيد خطوي، النظام القانوني لمهنة المحاسبة في التشريع الجزائري، مجلة الواحات للبحوث والدراسات، المجلد12، العدد1، 2019، ص238.

³ أنظر في ذلك المادة 10 من المرسوم التنفيذي 11-24 المحدد لتشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه و قواعد سيره، مرجع سابق.

يتعلق بتطوير الملتقيات المحاسبية والمعايير الدولية للمراجعة، تطوير المناهج والنظم والأدوات وتنظيم كل التظاهرات والملتقيات التي تدخل في إطار صلاحياته¹.

_ مهام تنظيم و متابعة المهن المحاسبية: يتمثل عملها اساسا في المساهمة في ترقية المهن المحاسبية وتطوير أنظمة برامج التكوين وتحسين مستوى المهنيين، متابعة تطور المناهج والنظم والأدوات المتعلقة بالتكوين في مجال المحاسبة وضمان تحيين العناية المهنية، إجراء دراسات في المحاسبة والميادين المرتبطة بها، مساعدة هيئات التكوين في المحاسبة من خلال تصور دعائم بيداغوجية، المساهمة في تنظيم ورشات التكوين والقيام بالأبحاث المناسبة².

ثانيا: تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة

وضع المشرع الجزائري للسهر على حسن سير المجلس الوطني للمحاسبة بانتظام تشكيلة دقيقة تضمنها المرسوم التنفيذي 11-24 الخاص بذلك الأخير، حيث إعتد في ذلك على فكرتين أساسيتين: الأولى تتعلق بتنوع تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة، التي أصبحت تضم ممثلين عن أهم القطاعات الوزارية إلى جانب ممثلي بعض المؤسسات المالية والرقابية، يضاف إليهم أعضاء آخرين³، حيث في سياق التوضيح أكثر يضم المجلس الوطني للمحاسبة ثلاث (3) أعضاء يتم إنتخابهم عن كل تنظيم مهني على الأقل

¹ أنظر في ذلك المادة 11 من المرسوم التنفيذي 11-24 ، يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه وقواعد سيره، مرجع سابق.

² أنظر في ذلك المادة 12 من المرسوم التنفيذي 11-24، يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه وقواعد سيره.

³ ضريفي نادية، هريش سهام، تطور النظام القانوني للمهن المحاسبية في الجزائر، المجلة الأكاديمية للبحوث القانونية والسياسية ، المجلد 3، العدد الخامس، 2019، ص 76 .

من المصرف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين.¹

يعين أعضائه بموجب قرار يصدره الوزير المكلف بالمالية ويكون ذلك لمدة ستة سنوات (6)، ويتم تجديد التشكيلة بالثلث (3/1) خلال كل سنتين (2) على مدار الست (6) سنوات المحددة مسبقا ، وفي حالة إنقطاع عهدة أحد الأعضاء يتم إستخلافه بعضو آخر حسب الأشكال نفسها التي يقتضيها القانون ، ويستمر العضو الجديد في الإستخلاف إلى غاية نهاية العهدة.²

يحدد باقي أعضاء المجلس عن طريق التنظيم، وتتشكل أعضائه أساسا من:

- ممثل الوزير المكلف بالطاقة؛
- ممثل الوزير المكلف بالإحصاء؛
- ممثل الوزير المكلف بالتربية الوطنية؛
- ممثل الوزير المكلف بالتجارة؛
- ممثل الوزير المكلف بالتعليم العالي؛
- ممثل الوزير المكلف بالتكوين المهني؛

¹ أنظر في ذلك المادة 4 من القانون رقم 10-01، المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، مرجع سابق.

² أنظر المادة 03 من المرسوم التنفيذي رقم 11-24، يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه وقواعد سيره، مرجع سابق.

- ممثل الوزير المكلف بالصناعة؛
 - رئيس المفتشية العامة للمالية؛
 - المدير العام للضرائب؛
 - المدير المكلف بالتنسيق المحاسبي لدى وزارة المالية؛
 - ممثل برتبة مدير عن مجلس المحاسبة؛
 - ممثل برتبة مدير عن بنك الجزائر؛
 - ممثل برتبة مدير عن لجنة تنظيم ومراقبة عمليات البورصة؛
 - 3 أشخاص منتخبين عن كل تنظيم مهني على الأقل و 3 آخرون يتم إختيارهم لكفاءتهم في مجال المحاسبة والمالية يعينهم الوزير المكلف بالمالية.¹
- ويجدر بنا الإشارة على أن ممثلي الوزراء يشترط أن تتوفر فيهم على الأقل رتبة مدير بالإدارة المركزية، حيث يتم إختيارهم وفقا للإعتماد على معيار الكفاءة المهنية في كل من المجال المحاسبي والمالي.²

¹ أنظر في ذلك المادة 02 من المرسوم تنفيذي رقم 11-24، يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه وقواعد سيره، مرجع سابق.

² شريقي عمر، التنظيم المهني للمراجعة، مرجع سابق، ص 157.

تعمل الهيئات السالف ذكرها على السهر على التسيير الجديد للمجلس الوطني للمحاسبة، وذلك بواسطة الإستعانة بالمهنيين المنتسبين إليه، إضافة لذلك تقوم بإنشاء ما يسمى بمجالس جهوية المنصوص عليه في المادة 14 من القانون 10-01¹.

ثالثاً: سير المجلس الوطني للمحاسبة

يزود المجلس الوطني للمحاسبة من أجل تسييره بأمانة عامة والتي توضع تحت سلطة رئيس المجلس، فيما يتولى الأمين العام تسييرها حسب ما يقتضيه القانون، مع إمكانية مساعدته في ذلك من طرف أربع أشخاص بصفة مديري دراسات، إلى جانب ثمانية أشخاص بصفة رؤساء دراسات².

يقوم رئيس المجلس الوطني للمحاسبة في إطار قيامه بالأداء الوظيفي لمهامه بتمثيل المجلس لدى كل الهيئات، لاسيما الهيئات الوطنية وكذا الهيئات الدولية للتقييس المحاسبي ومهنة المحاسبة، كما يتولى مهمة إنجاز كل ما يهدف للوصول للتقييس المحاسبي من دراسات وتحاليل³.

من جانب آخر بإعتبار أن تنظيم الأمانة العامة له صلة مباشرة بالمجال المحاسبي لاسيما كون ذلك يضمن حسن التسيير، منح المشرع الجزائري مهمة التنظيم لكل من الوزير المكلف بالمالية والسلطة المكلفة بالوظيفة العمومية، من خلال إصدارهما لقرار

¹ أنظر في ذلك المادة 14 من القانون 10-01، المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، مرجع سابق.

² أنظر في ذلك المادة 5 من المرسوم التنفيذي 11-24، يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه وقواعد سيره، مرجع سابق.

³ أنظر في ذلك المادة 7 من المرسوم التنفيذي 11-24، يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه وقواعد سيره مرجع سابق.

مشترك¹، حيث يتضمن ذلك الأخير إلى جانب مهام التسيير الموكلة لرئيس المجلس الوطني للمحاسبة، أضاف كيفية تسيير الأمين العام، حيث يتولى كونه تحت سلطة وإدارة رئيس المجلس الوطني للمحاسبة تنفيذ كل القرارات المصادق عليها من المجلس الوطني، ومن جهة أخرى يقوم بمسك الملفات المتعلقة بالإعتماد والتسجيل والشطب من الجدول، ناهيك عن سعيه على تنظيم الجمعيات العامة وإجتماعات مكتب المجلس، كما يضمن الأمين العام بالإضافة لذلك تنسيق أشغال اللجان المتساوية الأعضاء ومتابعتها، وإعداد مقررات الإعتماد بعد دراستها من لجنة الإعتماد وعرضها على الوزير المكلف بالمالية للتوقيع عليها.²

رابعاً: مهام المجلس الوطني للمحاسبة

أعطى المشرع الجزائري دور معتبر للمجلس الوطني للمحاسبة، وهذا في إطار التنظيم الجيد للمهنة، ويظهر ذلك من خلال توليه مهمة الإعتماد والتقييس المحاسبي، ومتابعة المهن المحاسبية بصفة عامة³ على النحو التالي:

- التسجيل في جدول المصنف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين وإستقبال طلبات الإعتماد والفصل فيها؛

- إعداد ونشر قائمة المهنيين في الجدول؛

¹ أنظر في ذلك المادة 6 من المرسوم التنفيذي 11-24، يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه وقواعد سيره مرجع سابق.

² أنظر في ذلك المادة 8 من المرسوم التنفيذي رقم 11-24، يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه وقواعد سيره، مرجع سلبق.

³ شريقي عمر، التنظيم المهني للمراجعة، مرجع سابق، ص 157.

- إستقبال كل الشكاوى التأديبية في حق المهني و الفصل فيها؛
 - تنظيم مراقبة النوعية المهنية و برمجتها؛
 - تقييم صلاحيات إنجازات و شهادات كل المترشحين الراغبين في الحصول على الإعتماد والتسجيل في الجدول؛
 - إستقبال ودراسة مشاريع وقوانين أخلاقيات المهنة المنجزة من مختلف أصناف المهنيين وعرضها للموافقة¹.
- يمارس المجلس الوطني للمحاسبة بعنوان التقييس المحاسبي المهام التالية:
- جمع و إستغلال كل المعلومات والوثائق المتعلقة بالمحاسبة وتدريبها؛
 - إقتراح كل الإجراءات التي تهدف إلى تقييس المحاسبات؛
 - العمل على تحقيق كل الدراسات في مجال تطوير وإستعمال الأدوات المحاسبية؛
 - دراسة جميع مشاريع النصوص القانونية المرتبطة بالمحاسبة وإبداء الآراء فيها و تقديم التوصيات بشأنها؛
 - المساهمة في تطوير أنظمة وبرامج التكوين وتحسين المستوى في مجال المحاسبة؛
 - متابعة وضمان مراقبة النوعية فيما يتعلق بتطوير التقنيات المحاسبية والمعايير الدولية للتدقيق؛

¹ أنظر في ذلك المادة 10 من المرسوم التنفيذي رقم 11-24، يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه وقواعد سيره، مرجع سابق.

- متابعة تطور المناهج والنظم والأدوات المتعلقة بالمحاسبة على المستوى الدولي.
- تنظيم كل التظاهرات والملتقيات التي تدخل في إطار صلاحياته.¹

يقوم المجلس الوطني في إطار ما يسمى بتنظيم ومتابعة المهن المحاسبة بالمهام التالية:

- المساهمة في ترقية المهن المحاسبية من خلال تطوير برامج تكوين المهنيين والقيام بالأبحاث والدراسات في مجال المحاسبة وتنظيم ورشات التكوين من أجل التوصل إلى إعداد أدوات جديدة تطبق من طرف المحاسبين المهنيين.
- متابعة وضمان تحسين العناية المهنية بالإضافة إلى متابعة تطور الأدوات المتعلقة بالتكوين في مجال المحاسبة على المستوى الدولي.²

يجتمع المجلس الوطني للمحاسبة مرتين على الأقل في السنة، وذلك من خلال ما يسمى بالجمعية العامة بناء على إستدعاء من رئيس المجلس، حيث يكون القرار من خلال التصويت بأغلبية الأعضاء الحاضرين، وفي حالة تساوي عدد الأصوات يكون صوت الرئيس هو المرجح للفصل، وإذا تعلق الأمر بنشر تقارير المجلس ودراساته وتحاليه فلا تكون قائمة إلا بعد موافقة الوزير المكلف بالمالية.³

¹ أنظر المادة 11 من المرسوم التنفيذي رقم 11-24، يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه وقواعد سيره مرجع سابق.

² أنظر المادة 12 من المرسوم التنفيذي رقم 11-24، يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه وقواعد سيره مرجع سابق.

³ أنظر المادة 15 من المرسوم التنفيذي رقم 11-24، يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه وقواعد سيره.

نص المشرع الجزائري من خلال المرسوم التنفيذي 11-24 على إنشاء خمس لجان متخصصة تعمل تحت سلطة المجلس الوطني للمحاسبة¹، وهي لجان متساوية الأعضاء تمارس المهام الموكلة للمجلس وفق تخصص كل لجنة².

حيث تعتبر لجنة الإعتماد من أكثر اللجان التي يتعامل معها المواطن الراغب في الإلتحاق بإحدى المهن المحاسبية الثلاثة، كونها من اللجان الموكلة لها دراسة ملفات الإعتماد للإلتحاق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، إلى جانب ضمان تسييرها طلبات الإعتماد وتحضير ملفات الإعتماد، وتتولى إعداد طرق العمل في مجال معالجة ملفات الإعتماد³ غير أن ما يثير الملاحظة في عمل هذه اللجنة، هو تركيز حجم كبير من المهام على مستواها، وهو ما أدى إلى عدم القدرة على إستيعاب كل طلبات الإعتماد مع منع أي وسيلة للإستعلام حول مسار الملفات المقدمة، لاسيما و أنها لجنة وطنية ولا توجد لجان جهوية لتدارك التأخر المسجل في دراسة الملفات المودعة لدى المجلس الوطني للمحاسبة⁴.

من جهة أخرى وبالنسبة للجنة الإنضباط والتحكيم فيتميز عمل هذه اللجنة بحساسيته، لاسيما وأنها تعني بدراسة المخالفات المتمثلة في عدم إحترام القواعد المهنية والتقنية والأخلاقية المرتكبة من طرف ممثني المحاسبة خلال تأدية مهامهم، كما تتولى

¹ أنظر المادة 17 من المرسوم التنفيذي رقم 11-24، يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه وقواعد

سيره.

² أنظر المادة 5 من القانون 10-01، المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد،

مرجع سابق.

³ بولجبال فريد، أثر إستخدام أساليب المراجعة الحديثة على جودة تقرير محافظ الحسابات، دراسة حالة مجموعة شركات، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه علوم، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم علوم التسيير، تخصص محاسبة، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2017-2018، ص 249.

⁴ ضريفي نادية، هريش سهام، تطور النظام القانوني للمهن المحاسبية في الجزائر، مرجع سابق، ص 71.

مهمة الإستشارة والمصالحة والتحكيم أثناء المنازعات التي قد تحدث سواء بين المهنيين والزبائن، أو فيما بين المهنيين.¹

تسمح لجنة مراقبة الجودة للمهنة بالإستجابة لتطورات محيطها، زمن هذا المنظور أصبح التكوين المستمر ورقابة النوعية وسيلة لترقية التواصل وإدانة لنقل المعارف وكذا ترقية مستوى الخدمات، لذا ركز القانون رقم 10-01 على كل ما يتعلق بطرق العمل في مجال نوعية الخدمات ونوعية التدقيق الموكلة لمهني المحاسبة وكذا وضع التدابير اللازمة وتكريسه على أرض الواقع من خلال ما نصت عليه المادة 22 من المرسوم التنفيذي 11-24 المذكور أعلاه، والتي حددت صلاحيات لجنة مراقبة الجودة والنوعية، و منحها أهمية لا تقل عن باقي لجان المجلس الوطني للمحاسبة²، أي بمفهوم آخر تتلخص مهمة هذه اللجنة أساسا في مراقبة نوعية الخدمات المقدمة من طرف المهنيين ومتابعة مدى إحترام قواعد الإستقلالية والأخلاقيات.³

يتمثل عمل لجنة التكوين إضافة إلى اللجان السابقة الذكر في دراسة ملفات المشاركة في التبرصات وتسليم شهادات نهاية التبرص الخاصة بالراغبين في الإلتحاق بالمهنة المحاسبية، إلى جانب مهام أخرى نصت عليها المادة 20 من المرسوم التنفيذي رقم 11-24 المذكور أعلاه.⁴

¹ عميروش إيمان، مدى إستخدام الإجراءات التحليلية في التحكيم في مخاطر التدقيق الخارجي، مرجع سابق، ص172.

² ضريفي نادية، هريش سهام، تطور النظام القانوني للمهنة المحاسبية في الجزائر مرجع سابق، ص 73.

³ عميروش إيمان، مدى إستخدام الإجراءات التحليلية في التحكم في مخاطر التدقيق الخارجي، مرجع سابق، ص 172-173.

⁴ أنظر في ذلك المادة 20 من المرسوم التنفيذي 11-24 ، تطور النظام القانوني للمهنة المحاسبية في الجزائر

غير أنه في إطار التنظيم للمهن المحاسبية بعد إلغاء القانون رقم 91-08 السابق، وبدخول القانون رقم 10-01 حيز النفاذ أثبت الواقع البطء الكبير في معالجة الملفات، لاسيما بالنسبة لفئة محافظي الحسابات المتربصين الذين لم يتمكنوا من الحصول على شهادات نهاية التربص في الوقت المناسب، رغم إيداعهم لتقاريرهم لدى المصنف الوطني الأسبق للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين¹، وهو ما أعاق مشاركتهم في إمتحان الخبير المحاسب الذي تقرر تنظيمه بموجب أحكام المادة 79 من القانون 10-01 التي تنص "تنظم بصفة إنتقالية، إمتحانات للخبراء المحاسبين المتربصين الذين إستكملوا تربصهم والحاصلين على شهادة نهاية التربص لفترة أقصاها سنتان"² وقد صدرت تطبيقا لهذه المادة، المرسوم التنفيذي رقم 11-74 المحدد لشروط وكيفيات تنظيم الإمتحان النهائي بصفة إنتقالية للحصول على شهادة الخبير المحاسب.

إضافة لذلك تعتبر لجنة تقييس الممارسات المحاسبية والعناية المهنية من اللجان التي تستمد أهميتها من إجتهادها لتقديم مشاريع آراء حول الأحكام المحاسبية الوطنية المطبقة في المجال المحاسبي، سواء بالنسبة للأشخاص الطبيعية أو الأشخاص المعنوية، إلى جانب دراسة مشاريع النصوص القانونية المتعلقة بالمحاسبة وإبداء الآراء بشأنها³.

يعاب على هذه اللجنة في سياق التوضيح أثر، البطء المسجل في صدور النصوص التطبيقية للقانون رقم 10-01، لاسيما منها مختلف القرارات الوزارية التي لم يصدر منها

¹ ضريفي نادية، هريش سهام، تطور النظام القانوني للمهن المحاسبية في الجزائر، مرجع سابق، ص72.

² أنظر في ذلك المادة 79 من القانون 10-01، المتضمن مهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، مرجع سابق.

³ حنان عجيلة، إصلاح مهنة المحاسب المعتمد في ضوء النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية،

البعض بعد¹، إلى جانب عدم الإتفاق حول معايير التدقيق التي ستبناها الجزائر وكانت قد نصت عليها المادة 35 من القانون 01-10²، أما من الناحية الإيجابية فيمكن في إزدواجية العمل بخصوص النصوص القانونية وضبط المقاييس المحاسبية على مستوى وزارة المالية، نظرا لوجود مديرية توحيد وعصرنة المقاييس المحاسبية التي تضطلع نسبيا بنفس الصلاحيات، مع المتابعة الصارمة لكل ما يندرج في هذا السياق، ما يوحي لوجود تعاون وإشتراك بينهما³

الفرع الثاني

التنظيم عن طريق المنظمات المهنية

إستحدثت المشرع الجزائري في ظل التعديلات الجديدة التي قام بها في مجال مهنة المحاسبة ثلاث (3) مجالس أو هيئات وطنية، وذلك في إطار الإصلاح المحاسبي والتي لها علاقة مباشرة بالمجلس الوطني للمحاسبة، حيث تعمل تحت رعاية وزارة المالية⁴.

¹ تم إدراج مادة تلزم الحكومة بإعداد النصوص التطبيقية للقانون رقم 01-10 في أجل (06) أشهر ولم يتم إحترامها، وهي المادة 81 التي تنص "تبقى احكام القانون رقم 91-08 المؤرخ في 12 شوال 1411 الموافق ل 27 ابريل 1991 والنصوص اللاحقة به والمتعلقة بشروط الإلتحاق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، سارية المفعول إلى غاية نشر النصوص التطبيقية لهذا القانون في أجل لا يتعدى (06) أشهر"

² تنص المادة 35 على ما يلي: "مع مراعاة معايير التدقيق والواجبات المهنية الموافق عليها من الوزير المكلف بالمالية، يحدد محافظ الحسابات مدى وكيفيات أداء مهمة الرقابة القانونية للحسابات وسيرورتها في إطار رسالة مرجعية يحددها دفتر الشروط الذي تعهد بشأنه."

³ ضريفي نادية، هريش سهام، تطور النظام القانوني للمهن المحاسبية في الجزائر مرجع سابق، ص 71
⁴ براقا محمد، قمان عمر، مداخلة بعنوان " أثر الإصلاحات المحاسبية على هيكلية المنظمات المهنية في الجزائر، المؤتمر العلمي الدولي حول الإصلاح المحاسبي في الجزائر، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم الإقتصادية، مخبر التمويل، مالية الاسواق ومالية المؤسسة، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2011، ص 10.

تمثل الهيئات المشار إليها في المصنف الوطني للخبراء المحاسبين واللجنة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين، وهي تتمتع بالشخصية الاعتبارية وبالتالي بالاستقلالية المالية، تضم كل من الأشخاص الطبيعيين والمعنويين المعتمدين و المؤهلين لممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات و لمحاسب المعتمد وهذا وفقا للشروط المحددة قانونا.¹

تمتلك وزارة المالية مثلما أشرنا إليه أعلاه الصلاحيات لتنظيم مهنة المحاسبة ومراقبة نوعية الأداء المهني للمحاسب، وذلك عن طريق المجلس الوطني للمحاسبة من خلال تعيين ممثلين لدى مختلف مجالس المهنيين ومنح الإعتماد لممارسة المهنة.

أولاً: المصنف الوطني للخبراء المحاسبين

تم إنشاء المصنف الوطني للخبراء المحاسبين بموجب القانون 01-10 المتعلق بتنظيم مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، حيث وفقا للمادة 14 منه، يضم كل من الأشخاص الطبيعيين والمعنويين المعتمدين على أن تكون لهم المؤهلات اللازمة لممارسة مهنة الخبير المحاسب، ويسير هذا المصنف من قبل مجلس وطني ينتخب من طرف المهنيين ويقوم وزير المالية بتعيين ممثل عنه لدى هذا المجلس.²

يعتبر المصنف الوطني للخبراء المحاسبين جهاز مهني يتولى السهر على تنظيم مهنة الخبير المحاسب وضمان حسن ممارستها، إضافة إلى ذلك سمح له المشرع صراحة في القانون السابق الذكر بتوليه مهمة الدفاع عن كرامة وإستقلالية أعضاء المهنة، وبعد

¹ أنظر في ذلك المادة 14 من القانون 01-10، المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب

المعتمد.

² أنظر في ذلك المادة 2/14 من القانون 01-10، المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب

المعتم.

إعلان الوزير المكلف بالمالية لقرار قبوله للتنظيم، يقوم المصنف الوطني للخبراء المحاسبين بإعداد النظام الداخلي للمصنف، يعمل على ضرورة إحترام قواعد وأعراف المهنة وذلك وفقا لإعداده مدونة أخلاقيات المهنة وسعيه لإبداء الرأي في المسائل المرتبطة بالمهنة.¹

يتشكل المجلس الوطني للمصنف الوطني للخبراء المحاسبين وفقا للمادة (3) من المرسوم التنفيذي 25-11 المؤرخ في 27-01-2011 من تسعة (9) أعضاء منتخبين عن طريق الجمعية العامة، وهم من ضمن الأعضاء المعتمدين والمسجلين في جدول المصنف الوطني للخبراء المحاسبين و (3) أعضاء آخرون يعينون بقرار من الوزير المكلف بالمالية في المجلس الوطني للمحاسبة وفقا على إقتراح من رئيس المجلس الوطني للمصنف الوطني للخبراء المحاسبين.²

يحدد مقر المجلس بمدينة الجزائر كما يمكن نقله لمكان آخر من التراب الوطني بموجب قرار من الوزير المكلف بالمالية³ ومن بين الصلاحيات المنوطة بهذا المجلس ما يلي:

- يقوم بتسيير وإدارة الأملاك التابعة للمصنف المنقولة منها و غير المنقولة؛

¹ انظر المادة 15 من القانون 01-10، المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.

² أنظر المادة 3 من المرسوم التنفيذي رقم 25-11، مؤرخ في 22 صفر 1432 الموافق 27 يناير سنة 2011، يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمصنف الوطني للخبراء المحاسبين وصلاحياته و قواعد سيره، ج ر عدد 07، سنة 2011.

³ أنظر المادة 2 من المرسوم التنفيذي رقم 25-11، من يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمصنف الوطني للخبراء المحاسبين وصلاحياته وقواعد سيره ، مرجع سابق.

- يعتبر المسؤول عن إعداد النظام الداخلي الذي ينظم المصنف الوطني للخبراء المحاسبين؛
- يمثل لدى كل من الهيئات العمومية وجميع السلطات والغير وكذا المنظمات الدولية المماثلة؛
- تحصيل الإشتراكات المهنية المقررة من طرف الجمعية العامة للمجلس.
- تنظيم ملتقيات تكوين تكون لها علاقة بمصالح المهنة والإنخراط في منظمة جهوية أو دولية تمثل المهنة بعد ترخيص من الوزير المكلف بالمالية.¹

ثانيا: الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات

وفقا للقوانين المعمول بها ولاسيما القانون 10-01 المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، فإن الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات يتولى تسييرها المجلس الوطني،² والذي يتشكل كذا من 9 أعضاء منتخبين من طرف الجمعية العامة وهم من بين الأعضاء المعتمدين والمسجلين في جدول الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات.³

¹ أنظر المادة 4 من المرسوم التنفيذي رقم 11-25، يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمصنف الوطني للخبراء المحاسبين وصلاحياته وقواعد سيره، مرجع سابق.

² أنظر المادة 14 من القانون 10-01، المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.

³ أنظر المادة 3 من المرسوم التنفيذي رقم 11-26، مؤرخ في 22 صفر 1432 الموافق 27 يناير سنة 2011، يحدد تشكيلة المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وصلاحياته وقواعد سيره، ج ر، عدد 07، الصادرة سنة 2011.

وتنتهي عهدة الأعضاء يوم إنتخاب مجلس جديد، ولا يمكن لأي منتخب الترشح لعهدة ثالثة إلا بعد إنقضاء مدة ثلاث (3) سنوات، حيث يكون الإنتخاب وفقا لما أقره المشرع الجزائري عن طرق الإقتراع السري، فيتم تنصيب الأعضاء الثلاثة الأولون الحاصلين على أكبر عدد من الأصوات بمناصب رئيس يليه الأمين العام و أمين الخزينة.¹ أما بالنسبة لبقية الأعضاء، فيتم توزيعهم وفقا لإتباع طريقة الحساب التنازلي للأصوات المتحصل عليها أثناء إنتخابهم، فيحسم الأمر بترتيبهم بداية من صاحب أعلى صوت إلى أدناه، وفي حالة تساوي الأصوات يتم ترجيح العضو الأقدم في المهنة للفوز .

يقوم المجلس تقريبا بنفس الصلاحيات المعهودة للمصنف الوطني للخبراء المحاسبين، حيث يعتبر مسؤولا عن إعداد النظام الداخلي للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وتمثيلها لدى الهيئات العمومية والمنظمات الدولية المماثلة، وإدارة أملاكها المنقولة وغير المنقولة، كما يتولى على غرار ذلك القيام بمهمة إقفال الحسابات السنوية بعد عرضها على الجمعية العامة السنوية وتحصيل الإشتراكات المهنية المقررة من طرفها، إلى جانب ذلك ضمان تعميم نتائج الأشغال المتعلقة بالمجال الذي تغطيه المهنة ونشرها وتوزيعها.²

يتم إستدعاء محافظي الحسابات لحضور جمعية عامة عادية على الأقل مرة كل سنة بإستدعاء من رئيس المجلس أو بطلب من ثلثي (3/2) أعضاء المجلس أسبوعين على الأقل قبل التاريخ المحدد للإجتماع، ويمكن إستدعاء جمعية عامة إستثنائية بطلب

¹ أنظر المادة 11 من المرسوم التنفيذي رقم 11-26، يحدد تشكيلة المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وصلاحياته وقواعد سيره .

² أنظر المادة 4 من المرسوم التنفيذي رقم 11-26، يحدد تشكيلة المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وصلاحياته وقواعد سيره.

من الرئيس أو من ثلثي أعضاء المجلس أو بإلتماس مكتب ومبرر من خمس أعضاء للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات على الأقل.¹

تعتبر مداوالات الجمعية غير صحيحة إلا بحضور نصف الأعضاء الممارسين المسجلين في جدول الغرفة على الأقل، وفي حالة عدم إكمال النصاب يستدعى إجتماع ثاني يستوجب إنعقاده في أجل ثلاثين يوماً ابتداءً من تاريخ إنعقاد الإجتماع الأول بجدول الأعمال نفسه، وتصح مداوالاتها مهما يكن عدد الأعضاء الحاضرين، ولكل عضو صوت واحد يمكن تمثيله في حالة حدوث مانع بموجب وكالة محررة قانوناً تمنح لعضو واحد، ولا يمكن للعضو أن يمثل أكثر من عضو واحد.²

تنتخب الجمعية العامة ناظراً من بين أعضاء الغرفة يكلف بإعداد تقرير لها حول التسيير المالي للسنة المالية المقفلة لكن بشرط أن لا يكون عضواً في المجلس، ولا يمكنه سوى الحصول على تعويضات المصاريف التي تم عرضها بمناسبة القيام بمهمته.³

ثالثاً: المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين

تم تشكيلها بموجب المرسوم التنفيذي رقم 11-27 المؤرخ في 27 يناير 2011، حيث تعتبر تنظيم يتمتع بالشخصية المعنوية وتضم كل من الأشخاص الطبيعيين أو

¹ أنظر المادة 19 من المرسوم التنفيذي رقم 11-26، يحدد تشكيلة المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وصلاحياته وقواعد سيره.

² أنظر المادة 21 من المرسوم التنفيذي رقم 11-26، يحدد تشكيلة المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وصلاحياته وقواعد سيره .

³ أنظر المادة 22 من المرسوم التنفيذي رقم 11-26، يحدد تشكيلة المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وصلاحياته وقواعد سيره.

المعنويين والذين إشتراط فيهم المشرع الجزائري ضرورة تمتعهم بجل المؤهلات اللازمة التي تسمح لهم بممارسة مهنة المحاسب المعتمد.

تضطلع المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين كغيرها من المنظمات على العديد من الصلاحيات يمكن إجمالها فيما يلي:

- إدارة و تسيير الأملاك المنقولة وغير المنقولة التابعة للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين؛
- إقفال الحسابات السنوية عند نهاية كل سنة مالية وعرضها على الجمعية العامة السنوية؛
- تحصيل الإشتراكات المهنية المقررة من طرف الجمعية العامة؛
- تنظيم ملتقيات لها علاقة بمصالح المهنة؛
- إعداد النظام الداخلي للمنظمة؛
- تمثيل المنظمة لدى الهيئات والسلطات العمومية وإتجاه المنظمات الدولية؛
- ضمان تعميم الأشغال المتعلقة بالمجال الذي تغطيه المهنة والعمل على نشرها وتوزيعها.¹

يجدر بنا التذكير أن كل من المصنف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين يعملون بالتنسيق بينهم

¹ أنظر المادة 4 من المرسوم التنفيذي 11-27، المؤرخ في 22 صفر 1432، يحدد تشكيلة المجلس الوطني

للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين، ج ر، عدد 07، الصادرة سنة 2011.

وبين الوزير المكلف بالمالية، وذلك من طرف رئيس كل مجلس من خلال قيامهم بتمثيله في جميع أعمال الحياة المدنية وأمام العدالة، حيث يضمن تنفيذ قرارات المجلس الوطني للمحاسبة والسير المنظم للمجلس¹.

إضافة لذلك ممارسة هذه المهام لا تكون بصفة مستقلة تماما عن الدولة، وإنما تحت رقابة ممثلي وزير المالية الذين يعينهم بموجب أحكام المادة 16 من القانون رقم 01-10، وكذا المرسوم التنفيذي 11-29 المؤرخ في 22 صفر 1432 الموافق ل 27 يناير 2011 الذي يحدد رتبة ممثلي الوزير المكلف بالمالية لدى المجالس الوطنية للمصرف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين وصلاحياتهم².

¹ أنظر المادة 5 من المرسوم التنفيذي رقم 11-24، يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة، السابق الذكر.

² أنظر في ذلك المادة 16 من القانون 01-10، يتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب

المعتمد، مرجع سابق.

المطلب الثاني

التنظيم على المستوى الجهوي

الفرع الأول

تشكيلة اللجنة الخاصة المكلفة بتنظيم إنتخابات المجالس الوطنية

نظم المشرع الجزائري الإنتخابات الخاصة بالمجالس الوطنية وفق مرسوم تنفيذي خاص باللجنة المكلفة بالسهر على ذلك، ومنح المرسوم التنفيذي 11-28 صلاحية تحديد مقر اللجنة المذكورة أعلاه بوزارة المالية.¹

تضم اللجنة الخاصة المكلفة بتنظيم المجالس الوطنية تشكيلة معتمدة في إطار الأداء الصحيح لتحديد الهيكل التنظيمي لإنتخابات المجلس الوطني للمصنف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين، حيث تتشكل من المدير العام للمحاسبة ممثلا عن الوزير المكلف بالمالية وكذا الرئيس²، إلى جانب الأعضاء الآتيين:

- ممثلين(2) عن الوزير المكلف بالداخلية والجماعات المحلية؛
- ممثلين(2) عن الوزير المكلف بالإحصاء؛

¹ أنظر المادة 02 من المرسوم التنفيذي رقم 11-28، مؤرخ في 22 صفر 1432 الموافق 27 يناير 2011، يحدد تشكيلة اللجنة الخاصة بتنظيم إنتخابات المجالس الوطنية للمصنف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين، ج ر، عدد 07، الصادرة سنة 2011.

² أنظر المادة 03 من المرسوم التنفيذي 11-28، يحدد تشكيلة اللجنة الخاصة بتنظيم انتخابات المجالس الوطنية للمصنف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين.

- ثلاثة (3) ممثلين عن الوزير المكلف بالمالية؛
- ممثلين (2) عن الوزير المكلف بالتعليم العالي؛
- ثلاثة (3) خبراء محاسبين؛
- ثلاثة (3) محافظي حسابات؛
- ثلاثة (3) محاسبين معتمدين؛

ووفقا للقوانين الجاري العمل بها فإن ممثلي الوزارات يتم تعيينهم من خلال إقتراح من وزراءهم على التوالي، على غرار الأصناف المهنية الثلاثة المتمثلة في خبراء المحاسبة ومحافظيها والمحاسبين المعتمدين فيتم تعيين ممثلهم من طرف المجلس الوطني للمحاسبة،¹ أما أعضاء اللجنة الخاصة بتنظيم إنتخابات المجالس الوطنية فيتم تعيين أعضائها من طرف الوزير المكلف بالمالية، حيث يقوم ذاك الأخير بإصدار قرار متضمن للتعيينات وتنتهي مهامهم بمجرد تنصيب المجالس المهنية الثلاثة.²

¹ أنظر المادة 2/3 من المرسوم التنفيذي رقم 11-28، يحدد تشكيلة اللجنة الخاصة بتنظيم إنتخابات المجالس الوطنية للمصف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين.

² أنظر المادة 04 من المرسوم التنفيذي رقم 11-28، يحدد تشكيلة اللجنة الخاصة بتنظيم إنتخابات المجالس الوطنية للمصف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين.

الفرع الثاني

صلاحيات اللجنة الخاصة بتنظيم الإنتخابات

تباشر اللجنة القيام بالأعمال الممنوحة لها في إطار تنظيم الإنتخابات بمجرد تنصيبها وإستلامها لمختلف الوثائق الإدارية الخاصة بالأصناف المهنية وتسجيلها في محضر إجتماع بصفة قانونية، ففي هاته الحالة يقوم الرئيس بإرسال تقارير تصفية إلى وزير المالية وإعلان عن حل المصف الوطني للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين¹.

تتكفل اللجنة على الخصوص بما يأتي:

- تحديد وإعلان تاريخ ومكان ومدة إجراء الإنتخابات؛
- تحديد ساعة فتح مكتب الإقتراع و غلقه؛
- إستقبال الترشيحات لمختلف المجالس الوطنية ومراقبتها.
- ضبط القائمة النهائية للمتشحين لإنتخابات مختلف المجالس الوطنية؛
- تنظيم الإنتخابات وإعلان النتائج².

¹ أنظر المادة 5 من المرسوم التنفيذي رقم 11-28، يحدد تشكيلة اللجنة الخاصة بتنظيم إنتخابات المجالس الوطنية للمصف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين.

² أنظر المادة 8 من المرسوم التنفيذي رقم 11-28، يحدد تشكيلة اللجنة الخاصة بتنظيم إنتخابات المجالس الوطنية للمصف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين.

تتم عملية التصويت التي تنظمها اللجنة الخاصة بتنظيم الانتخابات عن طريق الإقتراع السري، حيث يقوم رئيس اللجنة بإستدعاء كل مهني مسجل في جدول المصنف الوطني للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين من خلال إرسال الإستدعاءات بصفة فردية وفق الإجراءات المعمول بها، حيث يتم ذلك وفقا لإرسال رسالة موصى عليها مع وصل إستلام وتبليغ عن طريق إعلان في ثلاث (3) يوميات وطنية خمسة عشر يوم (15) على الأقل قبل التصويت، وذلك بغرض حضور الجمعية العامة الإنتخابية ويهدف إنتخاب المجالس الخاصة بهم.¹

الفرع الثالث

إجراءات الترشح لأحد المجالس الوطنية

في إطار قيام لجنة تنظيم الانتخابات بالتنظيم المحكم للعملية الإنتخابية، أورد المشرح الجزائري في المرسوم التنفيذي 11-28 بعض الإجراءات والشروط التي ينبغي على المترشحين القيام بها، حيث يرسل المهنيين المترشحين ترشيحهم إلى رئيس اللجنة الوطنية في أجل لا يتعدى ثمانية (8) أيام بعد صدور الإعلان في الصحف اليومية، حيث يتضمن طلب الترشح إسم ولقب المترشح إلى جانب رقم وتاريخ شهادة التسجيل في الجداول الثلاثة (3) السالفة الذكر مرفقة بنسخة طبق الأصل عن تلك الشهادة، الصنف المهني المختار، بعدها تقوم اللجنة بإعداد قائمة نهائية للمترشحين.²

¹ أنظر المادتين 9 و 10 من المرسوم التنفيذي رقم 11-28، يحدد تشكيلة اللجنة الخاصة بتنظيم انتخابات المجالس الوطنية للمصنف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين.

² أنظر في ذلك المواد 11-12-13 من المرسوم التنفيذي رقم 11-28، يحدد تشكيلة اللجنة الخاصة بتنظيم إنتخابات المجالس الوطنية للمصنف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين.

نصت المادة 22 من المرسوم التنفيذي 11-28 على أنه " تتحمل ميزانية وزارة المالية كل النفقات المرتبطة بسير اللجنة وكذا المصاريف التي أنفقها أعضاؤها أثناء أداء مهامهم"¹، حيث يقوم رئيس لجنة الانتخابات بتعيين مكتب من خمسة (5) أعضاء قصد تسيير أعمال الجمعية العامة إنتخابية، ويسمح للمنتخبين المسجلين في جدول الأصناف المهنية الثلاثة (3) الخاصة بالخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد بالحصول على كشوف التصويت وظرف متضمن لختم وزارة المالية.²

الفرع الرابع

الإعلان عن نتائج الإنتخابات

تؤول كل عملية إنتخابية في آخر المطاف إلى الإعلان عن النتائج الإنتخابية، حيث يقوم أعضاء لجنة تنظيم إنتخابات المجالس الثلاثة (3) بفرز كشوف التصويت³، ثم يقوم رئيس المكتب بالإعلان الفوري لنتيجة التصويت، وذلك من خلال مراقبة عدد

¹ أنظر في ذلك المادة 22 من المرسوم التنفيذي رقم 11-28، يحدد تشكيلة اللجنة الخاصة بتنظيم إنتخابات المجالس الوطنية للمصنف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين.

² أنظر في ذلك المواد 14-15-17 من المرسوم التنفيذي رقم 11-28، يحدد تشكيلة اللجنة الخاصة بتنظيم إنتخابات المجالس الوطنية للمصنف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين.

³ أنظر في ذلك المادة 18 من المرسوم التنفيذي رقم 11-28، يحدد تشكيلة اللجنة الخاصة بتنظيم إنتخابات المجالس الوطنية للمصنف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين.

المنتخبين وعدد الكشوف الملغاة والأصوات المعبر عنها، ويتولى المحضر القضائي بتسجيل ذلك في محضر الإجتماع والذي يقوم بإرساله بعد ذلك الى وزير المالية.¹

من جهة أخرى، وفي إطار ضمان المديرية العامة للمحاسبة سير أمانة لجنة تنظيم الإنتخابات وبالاطلاع على المرسوم التنفيذي 11-28 يتم ترتيب عدد الأصوات التي تم فرزها بعد الإنتهاء من العملية الإنتخابية، حيث يتم الإعلان عن المهنيين الفائزين الحائزين على أكبر عدد من الأصوات.²

يجدر بنا الإشارة إلى وجود بعض الحالات التي يتحصل فيها المترشحين على نفس عدد الأصوات، فيما يختلف عددهم بنسب أكبر من عدد المقاعد، ففي هذه الحالة يتم تطبيق المبدأ الإستثنائي المعتمد والمتمثل في مبدأ الأقدمية وهو كحالة إستثنائية يتم من خلالها إعتبار المترشح الأقدم في المهنة هو الفائز.³

¹ أنظر في ذلك المواد 18-19 من المرسوم التنفيذي رقم 11-28، يحدد تشكيلة اللجنة الخاصة بتنظيم إنتخابات المجالس الوطنية للمصنف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين.

² أنظر المادة 20 من المرسوم التنفيذي رقم 11-28، يحدد تشكيلة اللجنة الخاصة بتنظيم انتخابات المجالس الوطنية للمصنف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين.

³ أنظر في ذلك المادة 20 من المرسوم التنفيذي رقم 11-28، يحدد تشكيلة اللجنة الخاصة بتنظيم إنتخابات المجالس الوطنية للمصنف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين.

المبحث الثاني

نظام المسؤولية القانونية لمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد

من المعروف أن إخراج الحق المستعمل من حلقة الإباحة إلى الحضر يؤدي إلى تقييد استعمال ذلك الأخير (أي الحق)، وهذا ما يترتب عنه وجود مسؤولية قانونية عن أعمال كل شخص، وخاصة فيما يتعلق بممتهني المحاسبة الخاصة من خبير محاسب ومحافظ حسابات ومحاسب معتمد،¹ وعليه إذا كان أهم ما يقوم به مراجعي الحسابات يتمحور أساسا في تقديم التقارير النهائية المتضمنة آرائهم الفنية المحايدة حول القوائم المالية والوضعية المالية للمؤسسات إلى المساهمين وأصحاب المؤسسات، فإنه يعتبر في هذه الحالة المسؤول الأول والرئيسي عن كل ما يحتويه التقرير الذي يعده بنفسه،² وهذا ما يجعل الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد يتحملون (3) ثلاث مسؤوليات عند مخالفة إلتزاماتهم أثناء الممارسة المهنية لمهامهم.³

¹ عبد المجيد خطوي، النظام القانوني لمهنة المحاسبة في الجزائر، مجلة الواحات للبحوث والدراسات، المجلد 12، العدد 1، كلية الحقوق والعلوم السياسية، قسم الحقوق، جامعة غرداية، 2019، ص 242.

² شريقي عمر، التنظيم المهني للمراجعة، مرجع سابق، ص 143.

³ نور الهدى عليوة، دور مدونة أخلاقيات المهنة في الإرتقاء بالعمل المحاسبي في الجزائر (دراسة ميدانية لعينة من المحاسبين)، مذكرة مقدمة لإستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي، علوم مالية ومحاسبة، تخصص دراسات محاسبية وجباية معمقة، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2015، ص 26.

المطلب الأول

المسؤولية المدنية والتأديبية للخبير المحاسب و محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد

تنوعت المسؤوليات التي تقع على عاتق المدقق الخارجي وذلك نتيجة لتزايد المخاطر وهو ما يشترط توفر أخلاقيات المهنة التي تحدد المسؤولية عن إكتشاف التلاعب والغش، كونه ملزم بمعرفة مختلف المسؤوليات التي يتحملها منذ بداية التدقيق إلى غاية إنتهائه، وهذا من خلال بذل العناية المهنية الكافية والقيام بالتخطيط الجيد لعملية التدقيق المحاسبي قبل بدايتها وحتى قبل قبول أدائها،¹ وهو ما سنتطرق إليه في سياق المسؤولية المدنية (فرع اول) والمسؤولية التأديبية (فرع ثاني).

الفرع الأول

المسؤولية المدنية للخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد

يقصد بالمسؤولية عند إطلاق هذا المصطلح، تحمل الشخص لنتائج وعواقب التقصير الصادر عنه أو عمن يتولى رقابته والإشراف عليه بخصوص المعنى الدقيق لمصطلح المسؤولية في إطار الميدان المدني، فهي تعني المؤاخذة عن الأخطاء التي تضر بالغير، وذلك بإلزام المخطئ بأداء التعويض للطرف المضرور وفقا للطريقة والحجم

¹ آسيا هيري، فعالية التدقيق الخارجي وفق أخلاقيات المهنة في تحسين جودة معلومات تقرير المدقق(دراسة عينة من المؤسسات الإقتصادية الجزائرية)، أطروحة ضمن متطلبات نيل شهادة دكتوراه في العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، تخصص تسيير محاسبي وتدقيق، جامعة أحمد دراية، أدرار، 2017-2018، ص 68 .

الذين يحددهما القانون، وهي بهذا تختلف باختلاف الأسباب التي أدت إليها والنتائج المتولدة عنها¹.

تقوم المسؤولية المدنية للخبير المحاسب ومحافظ والمحاسب المعتمد بهذا المعنى نتيجة الإخلال بالتزام مترتب عن عقد صحيح، ونتاج مباشرة عن هذا العقد، مما ينجم عنه ضرر يلحق الدائن أو خلفه العام، أو نتيجة الإخلال بالتزام قانوني مقتضاه أن لا يضر الشخص غيره بخطأ أو تقصير منه².

نصت المادة 124 من القانون المدني الجزائري في مضمونها على أنه "كل فعل أيا كان يرتكبه الشخص بخطئه ويسبب ضررا للغير يلزم من كان سببا في حدوثه بالتعويض"³، فإن نظرنا من ناحية المسؤولية العقدية، فنجد أنها توصف بذلك إذا كان هناك عقد يربط بين المسؤول والمضرور فينشأ الضرر بسبب إخلال أحد المتعاقدين بأي من الإلتزامات التي يرتبها العقد في ذمته⁴، فالأصل لكي تنشأ المسؤولية العقدية إتجاه العميل أن يكون هناك عقد مكتوب، لكن كإستثناء قد يكون إتفاق الطرفين بناء على عقد غير مكتوب أي شفهي ، وفي هذه الحالة يصعب على الطرفين إثبات وجود الضرر

¹ عبد القادر العرعاري، مصادر الإلتزام، المسؤولية المدنية دراسة مقارنة على ضوء النصوص التشريعية الجديدة، الكتاب الثاني، الطبعة 3، دار الأمان، الرباط، 2014، ص 11.

² علي علي سليمان، النظرية العامة للإلتزام، مصادر الإلتزام في القانون المدني، طبعة 07، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2006، ص 113 .

³ أمر رقم 75-85 المؤرخ في 26 سبتمبر 1975 يتضمن القانون المدني، معدل ومتمم بموجب القانون رقم 05-10 المؤرخ في 20 يونيو 2005 جريدة رسمية عدد44، والقانون رقم 07-05 المؤرخ في 13 مايو 2007.

⁴ بوكعبان عكاشة، القانون المصرفي الجزائري في ظل الإجتهااد القضائي للمحكمة العليا ومجلس الدولة، دار الخلدونية، سيدي بلعباس، الجزائر، 2017، ص 153.

الناتج عن خطأ الطرف الآخر، وهنا يتوجب عليه لإثبات الضرر توفير القرائن والأدلة التي تفي بالغرض.¹

تعتبر المسؤولية العقدية ناتجة عن علاقة تعاقدية كرابطة بين الطرفين، بحيث يكون محافظ الحسابات بموجبها وكيلا عن العميل، وبالتالي تطبق عليه نفس العقوبات المطبقة وكذا المقررة للوكيل والمنصوص عليها في القانون المدني فيما يتعلق بالمسؤولية المدنية، فالرابطة العقدية بين طرفي العقد تمنح حقوق لكلا الأطراف وتفرض عليهما إلتزامات يتوجب القيام بها، وفي حالة إخلال محافظ الحسابات بأحكام العقد المبرم بينهما أو نتيجة إهمال في أداء عمله مما يؤدي إلى إلحاق الضرر بالعميل هنا تثار مسؤوليته المدنية العقدية ويلتزم بالتعويض عن الضرر اللاحق سواء بالعميل أو الغير.²

من جهة أخرى وفي سياق المسؤولية التقصيرية، فهي لا تنشأ عن الإخلال بإلتزام عقدي، بل تقوم على الإخلال بإلتزام قانوني قائم بوجه عام على إحترام الغير وعدم الإضرار به، فتلك الأخيرة تمثل القاعدة العامة للمسؤولية المدنية، إذ هي ترتب دائما عندما لا يكون هناك عقد ربط بين المسؤول عن الضرر والطرف المضرور، بمعنى أنها تترتب عن الإخلال بإلتزام قانوني عام هو عدم الإضرار بالغير كونه في الأصل إلتزام أخلاقي أيضا.³

¹ جمال منصر، مسؤولية مراجع الحسابات في الكشف عن الغش والأخطاء في القواعد المالية، مذكرة لنيل

شهادة الماستر، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الوادي، 2014/2015، صفحة 28.

² عاهد عيد سرحان، دور مدقق الحسابات الخارجي في تقويم القدرة على الإستمرارية لدى شركات المساهمة العامة في فلسطين، مذكرة مكملة لنيل شهادة الماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية، كلية التجارة، غزة، 2007، صفحة 58.

³ هدى عبد الله، دروس في القانون المدني الأعمال غير المباحة، المسؤولية المدنية، الجزء 3، الطبعة الأولى، منشورات الحلبي الحقوقية، 2008، ص 28.

يعد مراجع الحسابات مسؤولاً إزاء الشركة وهو ملزم بتعويض الضرر الذي لحق بالغير في حالة إرتكابه للأخطاء أو نتيجة إهماله أو تقصيره.¹ ولا يسأل محافظي الحسابات عن المخالفات التي يرتكبها القائمون بالإدارة أو أعضاء مجلس الإدارة أو مجلس المديرين إلا إذا علموا بها ولم يقوموا بتبليغ وكيل الجمهورية لدى المحكمة كما يشترطه القانون.²

نص القانون 01-10 المنظم لمهنة المحاسبة أن محافظ الحسابات ملزم بتوفير كل الوسائل المتاحة دون النتائج، بحكم أن مهمته تتمثل في بذل عناية وليس تحقيق نتيجة، ويعد الخبير المحاسب والمحاسب المعتمد أثناء ممارسة مهامهما مسؤولين مدنياً إزاء زبائنهم في الحدود التعاقدية، كما تقوم مسؤولية محافظ الحسابات إزاء الكيان المراقب عن أخطائه ويعتبر متضامناً إزاء الكيان أو الغير عن كل ضرر ينتج عن مخالفته أحكام هذا القانون³، أو التنظيمات المطبقة في مهنته، ولا تبرأ ذمة محافظي الحسابات من المسؤولية في المخالفات التي لم يشترك فيها إلا إذا أثبت أنه قام بالمتطلبات العادية لوظيفته.⁴

¹ محمد بوتين ، المراجعة ومراقبة الحسابات بين النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003، صفحة 37.

² بلعيساوي محمد الطاهر، الشركات التجارية، شركات الأموال، الجزء الثاني، دار العلوم للنشر والتوزيع، الجزائر، 2014، ص 71.

³ أنظر المواد 59-60-61 من القانون 01-10، المتعلق بتنظيم مهنة الخبير المحاسب محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.

⁴ أوجاني منذر، شوابي ياسر، المسؤولية المدنية والجزائية لمحافظ الحسابات في التشريع الجزائري، مذكرة مكملة لنيل شهادة الماستر في القانون، قسم العلوم القانونية والإدارية، تخصص قانون أعمال، جامعة 08 ماي 1945، قالمة، 2020/2019، ص 14.

تطرق المشرع الجزائري إلى الجانب المتعلق بالمخالفات حيث لا يتبرأ محافظ الحسابات من مسؤوليته في هذا الشق ما لم يشترك فيها إلا إذا أثبت أنه قام بالمتطلبات العادية لوظيفته وأنه قام بإبلاغ مجلس الإدارة بالمخالفات، وإن لم تتم معالجتها بصفة ملائمة خلال أقرب جمعية عامة بعد إطلاعها عليها، وفي حالة معارضة مخالفة يثبت أنه أطلع وكيل الجمهورية لدى المحكمة المختصة.¹

تتحقق المسؤولية المدنية عقدية كانت أو تقصيرية بتوفر ثلاث أركان أساسية تتمثل أساسا في الخطأ والضرر وعلاقة السببية، حيث ينبغي حصول إهمال أو تقصير من جانب المحاسب في أداء واجباته المهنية مما يؤدي إلى وقوع ضرر يصيب الغير نتيجة ذلك الخطأ وأن تكون هناك علاقة سببية بين الضرر الذي لحق بالغير وبين خطأ المحاسب،² وما ينبغي الإشارة إليه هنا أن المشرع الجزائري لم يتطرق إلى تفصيل أركان قيام هذه المسؤولية في القانون التجاري ولا في القانون المنظم للمهن الثلاث، بل ترك هذه المسألة للقواعد العامة في القانون المدني وقانون الإجراءات في القسم المتعلق بالمسؤولية المدنية، حيث تنص القواعد العامة على وجوب توفر ثلاث أركان أساسية لقيام المسؤولية المدنية لمحافظ الحسابات والتي ذكرناها أعلاه المتمثلة أساسا في الخطأ والضرر وعلاقة السببية.³

¹ أنظر المادة 2/61 من القانون رقم 10-01، المتعلق بتنظيم مهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.

² بن جميلة محمد، مسؤولية محافظ الحسابات في مراقبة شركات المساهمة، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، تخصص قانون مالية، كلية الحقوق، جامعة قسنطينة، 2010، صفحة 134.

³ عبد الرزاق السنهوري، الوسيط في شرح القانون المدني (المقولة والوكالة والوديعة والحراسة)، الجزء السابع، دار احياء التراث العربي، لبنان، د س ن، ص 449.

- إضافة لذلك ينبغي على المتضرر في سياق تحميل عبئ المسؤولية للخبير المحاسب أو محافظ الحسابات أو المحاسب المعتمد إثبات اتجاه المدقق الخارجي ما يلي:
- إما الخطأ العمدي من المدقق الخارجي؛
- وإما التقصير، حيث لا يمكن تقييم هذا العنصر إلا من خلال مقارنة ما قام به المدقق الخارجي وما يجب ان يقوم به؛
- وإما الضرر الذي ينتج عن تقصير أو إهمال المدقق، لكن يجب التأكد من وقوع الضرر ويكون فيه تعدي مباشر على حق مكتسب، وفي غالب الأحيان يكون الضرر عبارة عن خسارة مالية يتعرض لها العميل أو الغير¹.

الفرع الثاني

المسؤولية التأديبية للمحاسب

أولاً: المسؤولية الناتجة في حالة مخالفة الآداب و التعليمات

تنتج هاته المسؤولية في حالة مخالفة الآداب والتعليمات التي تصدرها الجهة التي تنظم مهنة المحاسبة²، فوفقاً لنص المادة 63 من القانون 10-01 فإن كل من الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد يتحملون المسؤولية التأديبية أو الإنضباطية اتجاه هذه المخالفات أمام اللجنة التأديبية للمجلس الوطني للمحاسبة حتى

¹ شريقي عمر، التنظيم المهني للمراجعة، مرجع سابق، ص 55.

² علاء زياد، صبحي سليم، دراسة تحليلية لأراء المدققين والمحامين حول المسؤولية القانونية للمدقق اتجاه الطرف الثالث، قدمت هذه الرسالة إستكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة، كلية الدراسات العليا، الجامعة الاردنية، 2004، صفحة 44.

بعد إستقالتهم من مهامهم، وذلك متى أخلوا بالتزاماتهم اتجاه زبائنهم¹، وحسب المادة 2 من المرسوم التنفيذي رقم 10-13 المؤرخ في 13 يناير 2013 الذي يحدد درجة الأخطاء التأديبية المرتكبة من طرف الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد خلال ممارسة وظيفتهم وكذا العقوبات التي تقابلها، فإنه يعتبر خطأ مهني يعرض لعقوبة تأديبية كل تقصير في إحترام قواعد الواجبات المهنية والأخلاقية، وكل إهمال صادر عن ممارسي المهن السابقة الذكر، سواء أرتكب الخطأ من شخص طبيعي أو شركة مسجلة في جدول المصنف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين².

وما يجدر بنا الإشارة إليه أن المشرع الفرنسي تطرق إلى الخطأ التأديبي وبين الإجراءات التأديبية المتبعة لمحافظي الحسابات كما حدد الجهات القضائية المختصة في إصدار العقوبات التأديبية³، في حين أن المشرع الجزائري حدد مسؤولياتهم بدقة في القانون 01-10 بداية من المادة 59، كما وضع صراحة أن الخطأ التأديبي حسب المادة 63 السالفة الذكر يشمل كل مخالفة للقوانين والتنظيمات والقواعد المهنية وكل إهمال خطير وكل فعل مخالف للنزاهة أو الشرف أو كل تقصير تقني أو أخلاقي في القواعد المهنية أو عند ممارسة وظائفهم⁴.

¹ أنظر في ذلك المادة 63 من القانون 01-10، المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.

² اسيا هيري، فعالية التدقيق الخارجي وفق اخلاقيات المهنة في تحسين جودة معلومات تقرير المدقق، مرجع سابق، ص 164.

³ عبد المجيد خطوي، النظام القانوني لمهنة المحاسبة في التشريع الجزائري، مرجع سابق، صفحة 243.

⁴ أنظر في ذلك المادة 59 من القانون 01-10، المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.

ثانيا: نتائج قيام المسؤولية التأديبية للمحاسب

وفقا لنص المادة 63 من القانون 01-10 فإن المسؤولية التأديبية للمحاسب تنحصر عند إخلاله بواجباته المهنية مما يؤدي إلى إحالته إلى المجلس الوطني للمحاسبة كونه الهيئة المخول لها وظيفة المتابعة التأديبية، وذلك من خلال اللجنة التأديبية أو ما تسمى بلجنة الإنضباط والتحكيم ، حيث حدد المشرع الجزائري الجهاز المخول له سلطة البت في المسؤولية التأديبية لمحافظي الحسابات، حيث عهد إلى غرفة المصالحة، الإنضباط والتحكيم سلطة الفصل في كل إخلال بالواجبات المهنية (مخالفة القوانين وتنظيمات المهنة، الإهمال المهني والسلوك المخالف لشرف المهنة)¹

تمثل العقوبات التي يتم إتخاذها وفقا لدرجة خطورتها في : الإنذار، التوبيخ، التوقيف لمدة لا تتجاوز 6 اشهر، الشطب من الجدول² وتسلب العقوبة كالتالي:

_ إذا كان الخطأ من الدرجة الاولى: والذي يستوجب عقوبة الإنذار طبقا للأفعال

التالية:

- تصريح بمراجعة كاذبة؛
- تصريح بالإنتماء إلى مصف المجلس أو الغرفة أو المنظمة خلال ممارسة وظيفتهم؛
- إصدار المهني لإنتقادات كتابية أو شفوية أو بأي شكل آخر بغرض الإخلال بالثقة المبنية بين الزبائن وزملائه قصد إزاحتهم؛

¹ فتحي طيطوس، محافظ الحسابات في الجزائر، مجلة دفاتر السياسة والقانون، العدد التاسع، جامعة طاهر مولاي، سعيدة، الجزائر، جوان، 2013، صص 44،45.

² أنظر المادة 2/63 من القانون 01-10، المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، مرجع سابق.

- نقص الإحترام اتجاه زملائه خلال ممارسة نشاطه¹؛
- إذا كان الخطأ من الدرجة الثانية: والذي يستوجب عقوبة التوبيخ طبقاً للأفعال التالية:
- في حالة تكرار خطأ من الدرجة الأولى؛
- عند رفض التكفل بالمتريصين الموجهين من المجلس الوطني للمحاسبة طبقاً للمادتين 5 و 6 من المرسوم التنفيذي رقم 11-393 المؤرخ في 24 نوفمبر 2011؛
- فتح مكتب لا يتطابق مع التنظيم المعمول به؛
- الغياب المهني عن حضور إجتماعين متتاليين للجمعيات العامة وللانتخابات أو عدم تمثيله؛
- عدم دفع مصاريف المشاركة في كل تظاهرة ينظمها المصنف الوطني للخبراء أو الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات أو المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين والتي قام بحضورها².
- إذا كان الخطأ من الدرجة الثالثة: والذي يستوجب عقوبة التوقيف المؤقت لمدة أقصاها 6 أشهر طبقاً للأفعال التالية:

¹ أنظر المادة 6 من المرسوم التنفيذي 13-10 المؤرخ في 13 يناير 2013، الذي يحدد درجة الأخطاء التأديبية المرتكبة من طرف الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد خلال ممارسة وظيفتهم وكذا العقوبات التي تقابلها.

² أنظر المادة 07 من المرسوم التنفيذي 13-10، الذي يحدد درجة الأخطاء التأديبية المرتكبة من طرف الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد خلال ممارسة وظيفتهم وكذا العقوبات التي تقابلها، مرجع سابق.

- في حالة تكرار خطأ من الدرجة الثانية، أو خطأ بالإحتفاظ بالأرشيف؛
 - إستعمال الختم المهني في أعمال غير منجزة تحت مسؤوليته؛
 - عدم دفع الإشتراك المهني، أو عدم إكتتاب تأمين مهني؛
 - القيام بمقاولة الأعمال المتعلقة بالمهنة من المهني مع أشخاص معنويين أو طبيعيين غير مسجلين في جدول المصنف الوطني للخبراء المحاسبين أو الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات أو المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين؛
 - إستعمال ختم غير مطابق للنموذج الذي تمنحه المجالس الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين¹.
- ـ إذا كان الخطأ من الدرجة الرابعة؛ والذي يستوجب عقوبة الشطب من الجدول، وينجر عنه سحب الختم وشهادة التسجيل والبطاقة المهنية بعد أن يقوم هذا المجلس بتبليغ قرار التوقيف المؤقت، وذلك وفقاً للأفعال التالية:
- تكرار الخطأ من الدرجة الثالثة أو إفشاء السر المهني؛
 - إصدار إجازات خاطئة أو مزورة أو مبالغ فيها؛
 - تصرفات متعمدة مكررة تمس بقواعد أخلاقيات المهنة؛

¹ أنظر المادة 08 من المرسوم التنفيذي 10-13، الذي يحدد درجة الاخطاء التأديبية المرتكبة من طرف الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد خلال ممارسة وظيفتهم وكذا العقوبات التي تقابلها.

- ممارسة المهنة خلال مدة التوقف، أو دون مكتب مهني¹.

وعليه أعطت القوانين المنظمة لمهنة التدقيق الخارجي الحق في الطعن في العقوبات التأديبية، والتي بإمكانها أن تؤثر في المسار المهني للمدقق الخارجي².

ينبغي الإشارة على أنه يتطلب لقيام هذه المسؤولية توفير ركنين، يتمثلان في :

*الركن المادي المنبثق من كل تصرف يصدر عن المحاسب سواء إيجابيا كان أو سلبيا مؤديا إلى وقوع ضرر يلحق بالغير، حيث بمجرد وقوع الخطأ المهني والوظيفي وإن لم يلحق ضررا بالغير، تقوم في هاته الحالة المسؤولية التأديبية وبمفهوم المخالفة لا يمكن الحديث عن قيام تلك الأخيرة ما لم يتم إثبات وجود إخلال للمهني بواجباته و إلتزاماته.

*الركن المعنوي المتمثل في وجود إرادة قوية للمحاسب لكي يصدر الفعل الخاطئ، والخطأ قد يكون عمدي أو غير عمدي مما يؤدي إلى تقدير العقوبة بمقدار الخطأ، فكلما ثبت العمد في ذلك أصبحت العقوبة مشددة عند إقرارها³.

جعل المشرع الجزائري وفقا لما سبق ذكرة كل من التقصير في القواعد المقررة للمهنة وخرقها وكذا التقصير والإهمال المهني الخطير بما فيه التهاون أفعالا و سلوكيات غير ملائمة ومتعارضة مع شرف ونزاهة المهنة و أمانتها، وعملا بالأنظمة القانونية، فإن الطعن ضد العقوبات المطبقة تتم أمام الجهات القضائية المختصة وفقا للإجراءات

¹ أنظر المادة 09 من المرسوم التنفيذي 13-10، الذي يحدد درجة الاخطاء التأديبية المرتكبة من طرف الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد خلال ممارسة وظيفتهم وكذا العقوبات التي تقابلها.

² فتحي طيطوس، محافظ الحسابات في الجزائر مرجع سابق، ص 44.

³ محمد عباس الرماحي نواف، مراجعة العمليات المالية، طبعة أولى، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان،

القانونية الساري العمل بها، حيث يحق للمحاسب الطعن إذا وجد أن العقوبة المسلطة عليه لا تتناسب مع المخالفة المرتكبة من طرفه أو أنها مجحفة في حقه.¹

المطلب الثاني

المسؤولية الجزائية للخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد

ينجر عن مخالفة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد للأحكام التي تتعلق بحالات التنافي المنصوص عليها في القانون 01-10 المتعلق بالمهن الثلاثة السالفة الذكر عدة أثار قانونية مثلما أشرنا سابقا من بينها المسؤولية الجزائية، وهذا كله يظهر جليا في سعي المشرع الجزائري لتقويم تصرفات ممتني المحاسبة الخارجية من خلال قانون العقوبات وكذا القانون المنظم لهاته المهن وحتى في القانون التجاري.²

الفرع الأول

الممارسة غير الشرعية لمهنة المحاسب الخارجي

نصت المادة 62 من القانون 01-10 وفقا لذلك " يتحمل الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد المسؤولية الجزائية عن كل تقصير في القيام بالتزام قانوني

¹ شرقي عمر، التنظيم المهني للمراجعة (دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية)، أطروحة لنيل شهادة دكتوراه علوم في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة سطيف، 2013، ص148.

² علاوي عبد اللطيف، مندوب الحسابات ودوره في مختلف أشكال الشركات التجارية، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه، كلية الحقوق والعلوم السياسية، قسم القانون الخاص، تخصص قانون الأعمال، جامعة أبو بكر بلقايد، تلمسان، 2017، ص 142.

لذلك فإن مهنة المراجع الخارجي مهنة منظمة قانونا لا يمكن أن يمارسها أيًا كان إلا بتوفر شروط معينة¹، مما جعل المشرع الجزائري يسن ضوابط لهاته المهنة، وصنف جرائمها ووقائع العقوبات على كل من يخالف القوانين .

نص القانون 01-10 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد في المادة 73 منه " يعاقب كل من يمارس مهنة الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد بطريقة غير شرعية بغرامة من 500.000 دج إلى 2.000.000 دج.

وفي حالة العود يعاقب مرتكب هذه المخالفة بالحبس تتراوح مدته من ستة أشهر إلى سنة واحدة وبضعف الغرامة"².

يفهم من نص المادة السالفة الذكر أنه لا يمكن ممارسة مهنة المحاسب الخارجي إلا من طرف أشخاص طبيعيين ومعنويين ومسجلين في الجدول والغرفة الوطنية مع توفر الشروط المنصوص عليها في المادة 08 من القانون 01-10، وإذا كان الممارس غير مسجل في جدول الغرفة الوطنية أو تم إيقاف تسجيله مؤقتا أو تم شطبه لكنه مستمر في القيام بالعمليات التي نص عليها القانون فتتخذ عليه العقوبة المنصوص عليها في المادة 73.³

¹ أنظر المادة 62 من القانون 01-10، المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.

² أنظر المادة 73 من القانون 01-10، المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.

³ عبدون زهيرة، دور مدققي الحسابات في إضفاء الشفافية على القوائم المالية دراسة حالة لتقرير محافظ

الحسابات لمؤسسة SARL K.TERM، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبة، قسم مالية ومحاسبة، تخصص محاسبة ومراجعة، جامعة أكلي محند أولحاج، البويرة، 2017-2018، ص 18 .

تولت المادة 74 من القانون 10-01 في الجزء الثاني لها بالإشارة إلى جرم إنتحال صفة المدقق الخارجي، أذ نصت على أنه "يعد ممارسا غير شرعي لمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، كل من ينتحل إحدى هذه الصفات أو تسميات شركة خبرة في المحاسبة أو شركة محافظة الحسابات أو شركة المحاسبة أو أي صفة أخرى نرمي إلى خلق تشابه أو خلط في هذه الصفات والتسميات¹، حيث تعتبر هذه الجريمة متضمنة في جريمة الممارسة غير الشرعية لكنها يطبق عليها أيضا نص المادة 243 من قانون العقوبات التي تضمنت ما يلي: "كل من إستعمل لقباً متصلاً بمهنة منظمة قانوناً أو شهادة رسمية أو صفة حددت السلطة العمومية شروط منحها أو إدعى لنفسه شيئاً من ذلك بغير أن يستوفي الشروط المفروضة لحملها، يعاقب بالحبس من ثلاثة أشهر إلى سنتين وبغرامة من 500 إلى 5.000 دج أو بإحدى هاتين العقوبتين"²

الفرع الثاني

إفشاء السر المهني

تعد جريمة إفشاء السر المهني وفقاً للقواعد العامة في قانون العقوبات من الجرائم العمدية التي لا تقع إلا إذا توافر القصد الجنائي لدى الأمين، أي يجب أن يكون هذا الإفشاء إرادياً وعن وعي ولا يكفي في ذلك الخطأ غير العمدي ولو كان جسيماً ولا يهم بعد ذلك نوع الباعث الذي دفع بمحافظ الحسابات إلى ارتكاب هذا السلوك.³

¹ أنظر المادة 74 من القانون 10-01، المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.

² أنظر في ذلك المادة 243 من الأمر رقم 66-156 المؤرخ في عام 1386 الموافق 8 يونيو 1966، المتضمن

قانون العقوبات المعدل والمتمم.

³ محمود كبيش، المسؤولية الجنائية لمراقبة الحسابات في شركات المساهمة، دون طبعة، دار النهضة العربية،

دون بلد نشر، دون سنة نشر، ص 126.

حث المشرع الجزائري على ضرورة الحفاظ على السر المني وذلك يبدو جليا فيما تضمنته المادة 71 من القانون 01-10 المتعلق بالمهن الثلاث " يتعين على الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد كتم السر المني تحت طائلة العقوبات المنصوص عليها في المادتين 301 و302 من قانون العقوبات.¹ كما نص قانون العقوبات في المادة 301 على أنه: " يعاقب بالحبس من شهر الى ستة أشهر وبغرامة من 500 إلى 5.000 دج الأطباء... وجميع الأشخاص المؤتمنين بحكم الواقع أو المهنة أو الوظيفة الدائمة أو المؤقتة على أسرار أدلى بها إليهم و أفشو في غير الحالات التي يوجب عليهم فيها القانون إفشائها و يصح لهم بذلك"²

أما المادة 302 من القانون نفسه فقد تضمنت ما يلي: " يعاقب بالحبس من سنتين إلى 5 سنوات وبغرامة من 500 إلى 10.000 دج كل من أدلى أو شرع في الإدلاء إلى أجنب أو جزائريين يقيمون في بلاد أجنبية بأسرار المؤسسة التي يعمل فيها دون أن يكون ذلك مخولا له، وإذا أدلى بهذه الأسرار إلى جزائريين يقيمون في الجزائر فتكون العقوبة الحبس من ثلاثة أشهر إلى سنتين وبغرامة من 500 إلى 1.500 دينار"³.

أوضحت المادة 72 من القانون 01-10 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد حدود كتمان السر، في بعض الحالات التي لا تلزم المدقق الخارجي من التقيد بما جاء به القانون فيما يخص عدم كتمان السر المني كالتالي:

- بعد فتح بحث أو تحقيق قضائين؛

¹ أنظر المادة 71 من القانون 01-10، المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.

² أنظر في ذلك المادة 301 من الامر 66-156، يتضمن قانون العقوبات، مرجع سابق.

³ أنظر في ذلك المادة 302 من الامر 66-156، يتضمن قانون العقوبات، مرجع سابق.

- بمقتضى واجب إطلاع الإدارة الجبائية على الوثائق المقررة؛
- بناء على إدارة موكلهم؛
- عندما يتم إستدعاؤهم للشهادة أمام لجنة الإنضباط والتحكيم المقررة في المادة 05 من هذا القانون.¹

الفرع الثالث

عدم كشف الوقائع الجنائية لوكيل الجمهورية

توجد بعض الحالات يترتب على المحاسب الخارجي من خلالها مسؤولية عند سكوته على ما يحدث إما من وقائع إجرامية والتي يكون فيها ملزما بالكشف عنها لوكيل الجمهورية وباطلاعه على ما لاحظه حتى لا يعد مرتكبا للجريمة² وهو ما نصت عليه المادة 715 مكرر 02/13 من القانون التجاري كالتالي "... ويطلعون علاوة عن ذلك وكيل الجمهورية بالأفعال الجنحية التي إطلعوا عليها... إلخ".³

تضمنت المادة 830 من القانون التجاري على أنه يعاقب بالسجن من سنة إلى خمس سنوات وبغرامة مالية من 20.000 دج إلى 500.000 دج أو بإحدى هاتين العقوبتين فقط، كل مندوب حسابات يتعمد إعطاء معلومات كاذبة عن حالة الشركة أو الذي لم

¹ أنظر في ذلك المادة 72 من القانون 10-01، يتضمن مهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.

² عبدون زهيرة، دور مدققي الحسابات في إضفاء الشفافية على القوائم المالية (دراسة حالة تقرير محافظ الحسابات لمؤسسة SARL K.TERM)، مرجع سابق، ص19.

³ أنظر المادة 715 مكرر 02/13 من القانون التجاري الجزائري. مرجع سابق.

يكشف إلى وكيل الجمهورية عن الوقائع الإجرامية التي علم بها¹، حيث يكون الكذب متعلق بمعلومات دقيقة وواضحة وليس بتقديرات قام بها المدقق الخارجي، كما أن الجريمة تقوم على المعلومات المتصلة بمهمة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد في المؤسسة محل التدقيق وليس على خلاف ذلك².

يجدر الإشارة بأن المشرع الجزائري لم يوضح الطريقة التي قد تعطى بها المعلومات الكاذبة شفوية أو مكتوبة ولم يحددها تلك الموجودة في التقرير العام أو الخاص، لكن في الغالب من الناحية العملية إن إعطاء المعلومات يتم عن طريق الكتابة، لأن ممتني المحاسبة الخاصة ملزمون بتقديم تقارير مكتوبة، وفي غالب الأحيان يكون وراء تقديم معلومات كاذبة إخفاء جرائم أرتكبت من طرف المدراء أو تقديم ميزانية غير صحيحة³.

توجد مجموعة من الجرائم الممكن محاسبة محافظ الحسابات عليها وتأكيد مسؤوليته فيها لكن لم ينص عليها المشرع الجزائري وتضمنتها مختلف التشريعات المشابهة كالمشرع الفرنسي والمشرع المصري، وتتمثل في:

- وضع تقارير كاذبة أو ناقصة (نص عليها المشرع المصري)⁴؛

¹ بن جميلة محمد، مسؤولية محافظ الحسابات في مراقبة شركات المساهمة، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، تخصص قانون مالية، كلية الحقوق، جامعة قسنطينة، 2010، ص 139-142.

² اسيا هيري، فعالية التدقيق الخارجي وفق اخلاقيات المهنة في تحسين جودة معلومات تقرير المدقق، مرجع سابق، ص 169.

³ بن جميلة محمد، مسؤولية محافظ الحسابات في مراقبة شركات المساهمة، مرجع سابق، ص 145-146.

⁴ محمود كبيش، المسؤولية الجنائية لمراقبة الحسابات في شركات المساهمة، مرجع سابق، ص 138.

- التزوير في سجلات الشركة (لم ينص القانون التجاري الجزائري على هذه الجريمة وكذلك حال القانون 01-10 المتعلق بالمهن الثلاث وبالتالي وجب الرجوع للقواعد العامة من قانون العقوبات الجزائري)؛
 - الإمتناع عن حضور الجمعية العامة أو عن تقديم التقارير التي نص عليها القانون(نص عليها المشرع المصري وعاقب عليها في المادة 163 من القانون المصري 81-159).¹
- يتبين من خلال ذلك ، أن ممارسي مهنة المحاسبة الخاصة لا يمكنهم أداء مهامهم إلا من خلال التطبيق المنضبط لقواعد المهنة بحد ذاتها، حيث يظهر ذلك جليا من خلال تقيدهم بمجموعة من المسؤوليات التي تترتب على كل مهني كغيرهم من المهنيين في إطار الإنضباط بغية الأداء القيم أثناء التدقيق.²

¹ بن جميلة محمد، مسؤولية محافظ الحسابات في مراقبة شركات المساهمة ، مرجع سابق، 148-149.

² اسيا هينري، فعالية التدقيق الخارجي وفق أخلاقيات المهنة في تحسين جودة معلومات تقرير المدقق، مرجع

سابق، ص 169-170.

خاتمة

من خلال دراستنا لهذا الموضوع، يتبين أن المشرع الجزائري منح للمهنة المحاسبية إهتماما خاصا نظرا لما نحظى به من أهمية وطنية، حيث يظهر ذلك جليا من خلال السبل المعتمدة والكفيلة بتطوير مستوى الكفاءة والممارسة والسلوك المهني، وضمان الرقابة على المهنيين والقيام بكل ما يهدف إلى ترقية سمعة وشرف المهنة المحاسبية.

فلعل هذه الدراسة التي سعينا من خلالها إلى محاولة توضيح المركز القانوني لمهنة المحاسبة الخاصة وإن كانت بسيطة في محتواها، إلا أنها تضمنت تحليلا وتركيزا حول ركائز وأسس شخص الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد في البيئة المحاسبية، ومن أهم النتائج التي توصلنا إليها:

- وضع المشرع الجزائري لإصلاح خاص بالمحاسب المهني في إطار قانوني مكرس بموجب النص التشريعي الأساسي في القانون 10-01 الذي صدر إستنادا إلى أحكام المادة 122 الفقرة 9 من الدستور.

- ضمان الإستقلالية في إطار تعزيز الرقابة والتحكيم السليم في تنظيم مهنة المحاسبة مع إحترام خصوصية كل مهنة من خلال إنشاء المنظمات المهنية الثلاث.

- تكريس رقابة النوعية المهنية لعمل الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين على إعتبار أن ضمان الجودة أساس لتطوير وتحسين وترقية المحاسبة الخاصة.

-إنتفاء الحرية الكاملة في ممارسة مهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد من خلال خضوعهم لشروط ومقاييس تبين رغبة السلطات الكبيرة في ضبط و التحكم في الإطار المنظم للمهن.

-إسترجاع صلاحيات المجلس الوطني للمحاسبة وفصل كل مهنة في منظمة مستقلة بعدما كانت موكلة سابقا لجهاز موحد، فأصبحت بذلك موكلة ل 3 منظمات متمثلة أساسا في: المصف الوطني للخبراء المحاسبين، الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين.

لكن على الرغم من ذلك فإن أحكام القانون 10-01 تظهر مقسمة إلى 3 انواع: أحكام نص عليها القانون ومازالت إلى حد الآن غير مفعلة منذ دخول القانون حيز النفاذ سنة 2010، وأحكام نص عليها القانون ومازالت تثير بعض الإشكالات في التطبيق، وأخرها أحكام مطبقة بصفة كلية ولا تثير أي إشكال، وهذا إن دل على شيء فإنما يدل على ضرورة إعادة النظر في النوعين الأوليين من طرف الجهات المسؤولة في الدولة لمنح المقبلين على ممارسة المهنة مركزا أكثر صلابة على غرار بقية المهن.

الفهرس

- 1 مقدمة
- الفصل الأول: الإطار العام لتنظيم مهن الخبير المحاسب , محافظ الحسابات و
المحاسب المعتمد.....5
- 5 تمهيد
- المبحث الأول: ماهية مهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.
7
- المطلب الأول: مقاربات في تعريف مهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات
والمحاسب المعتمد.....7
- الفرع الأول
- 8التعريف القانوني لممارسي مهن المحاسبة.
- 8أولا : في التشريع الجزائري
- 18.....ثانيا :مهن المحاسبة في التشريع التونسي.
- 19.....الفرع الثاني: التعريف الفقهي
- المطلب الثاني: شروط ممارسة مهن الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و
المحاسب المعتمد.....22
- 23.....الفرع الأول الأحكام العامة المشتركة.
- 28.....الفرع الثاني: شروط القبول في معهد التكوين لمهن المحاسب
- 29.....أولا : برنامج التكوين
- 31.....ثانيا: التبرص المهني النظامي

- 35.....ثالثا: إمتحان القبول النهائي.....
- 36.....المبحث الثاني:كيفيةات الممارسة المهنية.....
- 37.....المطلب الاول: شرط الحصول على الاعتماد.....
- 38.....الفرع الاول:طلب الاعتماد بالنسبة للأشخاص الطبيعيين.....
- 40.....الفرع الثاني:طلب الاعتماد بالنسبة للأشخاص المعنويين.....
- 42.....المطلب الثاني التسجيل في الجداول الوطنية للمهنة.....
- 42.....الفرع الأول: الوثائق اللازمة للتسجيل بالنسبة للأشخاص الطبيعية.....
- 44.....الفرع الثاني: الوثائق اللازمة للتسجيل بالنسبة للأشخاص المعنويين.....
- 45.....الفرع الثالث : تأدية اليمين.....
- الفصل الثاني: النظام القانوني لمهن الخبير المحاسب, محافظ الحسابات و
المحاسب المعتمد.....
- 47.....
- 48.....المبحث الأول: الهيئات المشرفة على المحاسبين المهنيين.....
- 49.....المطلب الاول التنظيم على المستوى الوطني.....
- 50.....الفرع الأول: التنظيم عن طريق الهيئة الادارية.....
- 50.....اولا : المجلس الوطني للمحاسبة.....
- 52.....ثانيا: تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة.....
- 55.....ثالثا: سير المجلس الوطني للمحاسبة.....
- 56.....رابعا: مهام المجلس الوطني للمحاسبة.....
- 62.....الفرع الثاني: التنظيم عن طريق المنظمات المهنية.....
- 63.....اولا: المصنف الوطني للخبراء المحاسبين.....

- 65.....ثانيا: الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات
- 67.....ثالثا: المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين
- 70.....المطلب الثاني: التنظيم على المستوى الجهوي
- الفرع الاول: تشكيلة اللجنة الخاصة المكلفة بتنظيم انتخابات المجالس
الوطنية.....70
- 72.....الفرع الثاني: صلاحيات اللجنة الخاصة بتنظيم الانتخابات
- 73.....الفرع الثالث: اجراءات الترشح لاحد المجالس الوطنية
- 74.....الفرع الرابع: الاعلان عن نتائج الانتخابات
- المبحث الثاني: نظام المسؤولية القانونية لمهن الخبير المحاسب و محافظ الحسابات
و المحاسب المعتمد.....76
- المطلب الاول: المسؤولية المدنية و التأديبية للخبير المحاسب و محافظ الحسابات
و المحاسب المعتمد.....76
- الفرع الاول: المسؤولية المدنية للخبير المحاسب و محافظ الحسابات و
المحاسب المعتمد.....77
- 77.....الفرع الثاني: المسؤولية التأديبية للمحاسب
- 82.....اولا: المسؤولية الناتجة في حالة مخالفة الآداب و التعليمات
- 82.....ثانيا: نتائج قيام المسؤولية التأديبية للمحاسب
- المطلب الثاني: المسؤولية الجزائية للخبير المحاسب و محافظ الحسابات و
المحاسب المعتمد.....88
- 88.....الفرع الاول: الممارسة غير الشرعية لمهنة المحاسب الخارجي
- 90.....الفرع الثاني: افشاء السر المهني

92.....الفرع الثالث: عدم كشف الوقائع الجنائية لوكيل الجمهورية

95.....خاتمة

101قائمة المراجع

قائمة المراجع

أولاً: باللغة العربية

أ/ الكتب:

- 1- بلعيساوي محمد الطاهر، لشركات التجارية، شركات الاموال، جزء 2، دار العلوم للنشر والتوزيع، الجزائر، 2014.
- 2- بوكعبان عكاشة، القانون المصرفي الجزائري في ظل الاجتهاد القضائي للمحكمة العليا ومجلس الدولة، دار الخلدونية، سيدي بلعباس، الجزائر.
- 3- رزق ابوزيد الشحنة، تدقيق الحسابات: مدخل معاصر وفقا لمعايير التدقيق الدولية، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، 2015.
- 4- زهرة عاطف سواد، مراجعة الحسابات والتدقيق، دار الياقوت للنشر والتوزيع، الاردن، 2009.
- 5- حسين يوسف القاضي و اخرون، اصول المراجعة، الجزء الاول، مطابع جامعة دمشق، سوريا، 2013-2014.
- 6- عبد الستار الكبسي، الشامل في مبادئ المحاسبة، قسم المحاسبة، طبعة 2، جامعة البترا، الاردن، 2008.
- 7- عبد القادر العرعاري، مصادر الالتزام، المسؤولية المدنية، دراسة مقارنة على ضوء النصوص التشريعية الجديدة، الكتاب الثاني، طبعة 3، دار الامان، الرباط، 2014.
- 8- علي علي سليمان، النظرية العامة للالتزام، مصادر الالتزام في القانون المدني، طبعة 7، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2006.

قائمة المراجع

- 9- محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات، الاطار النظري والممارسة التطبيقية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003.
- 10- محمد بوتين، المراجعة و مراقبة الحسابات م النظرية الى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2008.
- 11- محمد عباس الرماحي نواف، مراجعة العمليات المالية، طبعة اولى، دار الصنعاء للنشر والتوزيع، عمان، 2009.
- 12- محمود كبيش، المسؤولية الجنائية لمراقبة الحسابات في شركات المساهمة، دار النهضة العربية.
- 13- محمد محمود عبد المجيد، شرح و تفسير معايير المراجعة المصرية من منظور اجرائي، دون طبعة، منشورات جامعة عين شمس، مصر، 2012.
- 14- مولود ديدان، مدونة النصوص التشريعية لمهن الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد، دون طبعة، دار بلقيس، الجزائر، 2011.
- 15- هدى عبد الله، دروس في القانون المدني (الاعمال غير المباحة)، المسؤولية المدنية، الجزء الثالث، طبعة اولى، منشورات الحلبي الحقوقية، 2008.

ب/ الرسائل و المذكرات:

أ- الرسائل:

- 1- بن جميلة محمد، مسؤولية محافظ الحسابات في مراقبة شركات المساهمة، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، تخصص قانون مالية، كلية الحقوق، جامعة قسنطينة، 2010.
- 2- عاهد عيد سرحان، دور مدقق الحسابات الخارجي في تقويم القدرة على الاستمرارية لدى شركات المساهمة العامة في فلسطين، مذكرة مكملة لنيل شهادة الماجستير في المحاسبة و التمويل، الجامعة الاسلامية، كلية التجارة، غزة، 2007.

قائمة المراجع

- 3- علاء زياد، صبحي سليم، دراسة تحليلية لآراء المدققين المحاسبين حول المسؤولية القانونية للمدقق اتجاه الطرف الثالث، رسالة لاستكمال متطلبات درجة الماجستير في المحاسبة، كلية الدراسات العليا، الجامعة الاردنية، 2004.
- 4- لمايسي سارة، تدقيق المحتوى المعلوماتي للقوائم المالية في ظل تبني الجزائر للمعايير المحاسبية والابلاغ المالي الدولية (دراسة ميدانية)، مذكرة ضمن متطلبات الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، شعبة علوم التسيير، تخصص محاسبة، جامعة امحمد بوقرة، بومرداس، 2016/2015.

ب/ المذكرات:

- 1- اوجاني منذر، شوابي ياسر، المسؤولية المدنية و الجزائرية لمحافظ الحسابات في التشريع الجزائري، مذكرة لنيل شهادة ماستر في القانون، قسم العلوم القانونية و الادارية، تخصص قانون الاعمال، كلية الحقوق و العلوم السياسية، 8 ماي 1945، قالمة، 2020/2019.
- 2- جمال منصر، مسؤولية مراجع الحسابات في الكشف عن الغش و الاخطاء في القواعد المالية، مذكرة لنيل شهادة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة الوادي، 2015/2014.
- 3- جيداني وليد، درهم وليد، مومن بكوش ياسين، دور التعليم المحاسبي في جودة مهنة المحاسبة، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر اكايمي في العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، قسم العلوم المالية و المحاسبية، تخصص المحاسبة، جامعة الشهيد حمة لخضر، الوادي، 2018/2017.
- 4- عبدون زهيرة، دور مدقي الحسابات في اضاء الشفافية على القوائم المالية (دراسة حالة تقرير محافظ الحسابات لمؤسسة SARL K.TERM ، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المالية و المحاسبة، تخصص محاسبة و مراجعة، جامعة اكلي محند اولحاج، بويرة، 2018/2017.

قائمة المراجع

- 5- نسيم بن زوة، اشكالية تنظيم مهنة المراجعة الخارجية في ظل الاصلاحات المحاسبية المالية الجزائرية، مذكرة لنيل شهادة الماستر اكايمي في العلوم التجارية، تخصص مراجعة و تدقيق، كلية العلوم الاقتصادية و العلوم التجارية و علوم التسيير، العربي بن مهيدي، ام البواقي، 2016/2015.
- 6- نور الهدى عليوة، دور مدونة اخلاقيات المهنة في الارتقاء بالعمل المحاسبي في الجزائر (دراسة ميدانية لعينة من المحاسبين)، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر اكايمي، علوم مالية و محاسبة، تخصص دراسات محاسبية و جبائية معمقة، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2015.

ج/ المقالات العلمية:

1. بلعور سليمان، قطيب عبد القادر، واقعة مهنة المحاسبة في الجزائر في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي، مجلة اضافات اقتصادية، المجلد 2، العدد جامعة غرداية، الجزائر، 2018 .
2. ضريفي نادية، هريش سهام، تطور النظام القانوني للمهن المحاسبية في الجزائر، المجلة الاكاديمية للبحوث القانونية و السياسية، المجلد 3، العدد 5، 2019 .
3. عبد المجيد خطوي، النظام القانوني لمهنة المحاسبة في التشريع الجزائري، مجلة الواحات للبحوث و الدراسات، المجلد 12، عدد 1، قسم الحقوق، كلية الحقوق و العلوم السياسية، الجزائر، 2019.
4. فتحي طيطوس، محافظ الحسابات في الجزائر، مجلة دفاتر السياسة و القانون، العدد التاسع، جامعة طاهري مولاي، سعيدة، الجزائر، 2013.

د/ المداخلات:

قائمة المراجع

براقا محمد، قمان عمر، مداخلة بعنوان " اثر الاصلاحات المحاسبية على هيكل المنظمات المهنية في الجزائر"، المؤتمر العلمي الدولي حول الاصلاح المحاسبي في الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، قسم العلوم الاقتصادية، مخبر التمويل، مالية الاسواق ومالية المؤسسة، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2011.

ه/ القوانين و المراسيم التنفيذية:

أ/ القوانين:

1. امر رقم 58-75 المؤرخ في 20 رمضان 1395 الموافق 26 سبتمبر 1975 يتضمن القانون المدني، معدل و متمم.
2. امر رقم 156-66 المؤرخ في 8 جوان 1966 المتضمن قانون العقوبات المعدل و المتمم بموجب القانون رقم 04/82 المؤرخ في 13 فبراير 1982، القانون 15/04 الصادر بتاريخ 10 نوفمبر 2004، و القانون رقم 23/26 المؤرخ في 20 ديسمبر 2006 و بالقانون رقم 01/09 المؤرخ في 25 فبراير 2009.
3. الامر رقم 59-75 المؤرخ في 20 رمضان 1395 الموافق ل 27 سبتمبر 1975 و المتضمن القانون التجاري المعدل و المتمم بالمرسوم التشريعي رقم 08-93 المؤرخ في 25/04/1993.

ب/ المراسيم:

1. قانون رقم 108 المؤرخ في 18/08/1988، يتعلق بتحويل التشريع الخاص بمهنة الخبراء المحاسبين بالبلاد التونسية، الرائد الرسمي للجمهورية التونسية، عدد 56، الصادر سنة 1988.
2. المرسوم التنفيذي 12-288، المؤرخ في 21/07/2012، يتضمن انشاء معهد التعليم المتخصص لمهنة المحاسب و تنظيمه و سيره، العدد 43، الصادر سنة 2012.

قائمة المراجع

3. المرسوم التنفيذي 11-393 مؤرخ في 24 نوفمبر 2011، يحدد شروط و كفيات سير التربص المهني و استقبال و دفع اجر الخبراء المحاسبين و محافظي الحسابات و المحاسبين المعتمدين، جريدة رسمية، العدد 65، الصادرة سنة 2011.
4. القانون رقم 91-08 المؤرخ في 12 شوال عام 1411 الموافق 27 ابريل 1991 المتعلق بمهن الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42، المؤرخة في 28 رجب عام 1431 الموافق ل 11 يوليو 2010
5. المرسوم التنفيذي 11-393 المؤرخ في 24 نوفمبر 2011، يحدد شروط و كفيات سير التربص المهني و استقبال و دفع اجر الخبراء المحاسبين و محافظي الحسابات و المحاسبين المتربصين، الجريدة الرسمية عدد 65، الصادرة في 30 نوفمبر 2011.
6. المرسوم التنفيذي 11-24 المؤرخ في 22 صفر عام 1432 الموافق 27 يناير 2011، يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة و تنظيمه و قواعد سيره، الجريدة الرسمية عدد 7 مؤرخة في 28 صفر عام 1432 الموافق 2 فبراير 2011.
7. المرسوم التنفيذي 11-25 المؤرخ في 22 صفر عام 1432 الموافق 27 يناير 2011، يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمصنف الوطني للخبراء المحاسبين و صلاحياته و قواعد سيره، الجريدة الرسمية عدد 7 مؤرخة في 28 صفر عام 1432 الموافق 2 فبراير 2011
8. المرسوم التنفيذي 11-26 المؤرخ في 22 صفر عام 1432 الموافق 27 يناير 2011، يحدد تشكيلة المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات و صلاحياته و قواعد سيره، الجريدة الرسمية عدد 7 مؤرخة في 28 صفر عام 1432 الموافق 2 فبراير 2011.
9. المرسوم التنفيذي 11-27 المؤرخ في 22 صفر عام 1432 الموافق 27 يناير 2011، يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين و صلاحياته و قواعد سيره، الجريدة الرسمية عدد 7 مؤرخة في 28 صفر عام 1432 الموافق 2 فبراير 2011.
10. المرسوم التنفيذي 11-28 المؤرخ في 22 صفر عام 1432 الموافق 27 يناير 2011، يحدد تشكيلة اللجنة الخاصة المكلفة بتنظيم انتخابات المجالس الوطنية للمصنف الوطني للخبراء المحاسبين و الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات و المنظمة الوطنية

قائمة المراجع

للمحاسبين المعتمدين، الجريدة الرسمية عدد 7 مؤرخة في 28 صفر عام 1432 الموافق 2 فبراير.

11. المرسوم التنفيذي رقم 11-29 المؤرخ في 22 صفر عام 1432 الموافق ل 27 يناير سنة 2011 الذي يحدد رتبة ممثلي الوزير المكلف بالمالية لدى المجالس الوطنية للمصرف 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 ل 2 فبراير 2011.

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

13. المرسوم التنفيذي رقم 11-31 المؤرخ في 22 صفر عام 1432 الموافق 27 يناير سنة 2011، يتعلق بالشروط و المعايير الخاصة بمكاتب الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية عدد 7 المؤرخة في 28 صفر عام 1432 الموافق ل 2 فبراير سنة 2011.

14. 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.

15. المرسوم التنفيذي رقم 13-10 المؤرخ في اول ربيع الاول عام 1434 الموافق 13 يناير 2013 الذي يحدد درجة الاخطاء 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 الاول عام 1434 الموافق 6 يناير سنة 2013.

ثانيا: باللغة الفرنسية

قائمة المراجع

1-Lionel Collins, Gerard Valtain, Audit et contrôle interne: Aspects financiers-opérationnels et stratégiques, 4ème édition, Ed.Dolloz, paris, 1992, p06

2- Jean Chales Becour, Henri Bouquim, Audit Opérationnel, 3ém édition, Economica, Pris 2008, P 12

-

الملخص

لقد كانت مهنة المحاسبة فيما مضى تُسَيَّر من طرف من طرف جهاز موحد يُعرف بالنقابة الوطنية للخبراء المحاسبين و محافظي الحسابات و المحاسبين المعتمدين، غير أن التغيير الذي جاء به القانون رقم 01-10 المتعلق بالمهنة المذكورة أعلاه فصل كل مهنة في منظمة، مما أدى إلى إنشاء ثلاث منظمات تتمثل في المصنف الوطني للخبراء المحاسبين ، الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات و المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين، حيث تسهر كل واحدة على أداء مهامها، وفي إطار وضع نظام كامل لضبط مهنة الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد أولى المشرع الجزائري أهمية كبيرة للمسؤولية المهنية، الجزائرية و التأديبية.

وعليه فإن خطوة المشرع في هذا التعديل تتمحور في القانون رقم 01-10، الذي يعتبر وإن كان بسيطاً في محتواه ركيزة جوهرية للإصلاح الذي مسّ المحاسبة بمهنتها الثلاثة من خبير محاسب و محافظ حسابات و محاسب معتمد، مما ساهم بكثرة في إبراز مكانة ممارسي المهنة في الوسط المحاسبي عامة.

Résumé

Pour le passé les trois professions: d'expert-comptable, commissaire aux comptes, et de comptable agréé, étaient organisés par un seul conseil national, cela avant que la loi numéro 10-01, qui vient de réorganiser chaque profession en un ordre spécifique, ce qui a vu l'émergence d'une nouvelle organisation; l'ordre national des experts comptables, la chambre des commissaires aux comptes, et l'organisation nationale des comptables agréés. Donc, Chaque organisation est censée remplir ses propres fonctions indépendamment et dans ce but de mettre un système complet d'adaptation pour chaque profession.

Le législateur algérien a accordé une grande importance pour la responsabilité professionnelle, en regroupant la responsabilité civile, la responsabilité pénale, et la responsabilité disciplinaire afin de préserver la discipline professionnelle.

Donc, cette loi 10-01 est considérée comme un pilier centrale de la réforme qui a touché la comptabilité à travers les professions d'expert-comptable, commissaire aux comptes, et comptable agréé, ce qui renforce la position des praticiens de ses professions dans l'environnement de la comptabilité en général et dans l'environnement économique en particulier.