

قراءة في تنظيم مهنة المحاسب المعتمد في الجزائر في إطار القانون 10-01

A reading of chartered accountant organizing in Algeria within the law of 10-01

محمد بوشوشة¹ (*)

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

تاريخ النشر: 2022/07/24

تاريخ القبول: 2022/06/01

تاريخ الاستلام: 2022/02/08

ملخص:

تهدف الدراسة إلى قراءة في إشكالية تنظيم مهنة المحاسب المعتمد ضمن مهن المحاسبة المستقلة في الجزائر في إطار القانون 10-01، ومن هنا تظهر أهمية الدراسة بتوضيح أهم الإشكالات التنظيمية والقانونية التي نظمت مهنة المحاسب المعتمد، فالهدف الرئيسي من الدراسة هو إبراز أهم الاختلالات القانونية والثغرات التنظيمية والعوائق التي تواجه تنظيم وممارسة مهنة المحاسب المعتمد في الجزائر كمهنة مستقلة، وقد تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي للإحاطة بمختلف جوانب الدراسة، توصلت الدراسة إلى أنه هناك العديد من المؤشرات على نية السلطات العمومية في تهيمش المهنة أولا ثم إلغائها نهائيا من قائمة مهن المحاسبة المستقلة والإبقاء فقط على مهنتي محافظ الحسابات والخبير المحاسب، وتتمثل أهم هذه المؤشرات في: جعل المهنة في ذيل ترتيب المهن بمهام محدودة جدا، إمكانية ممارسة نفس مهام المحاسب المعتمد من طرف محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين، وضع شروط تعجيزية للالتحاق بالمهنة، عدم وجود مسارات للترقية لممارسة مهن أعلى، إنشاء منظمة مهنية بصلاحيات محدودة جدا.

الكلمات المفتاحية: المحاسبة، مهنة مستقلة، المحاسب المعتمد، التنظيم المهني، المجلس الوطني للمحاسبة.

Abstract:

The aim of the study is to highlight the practice of the chartered accountant profession in Algeria, suffered for a considerable time from marginalization, either by the public authorities, by moving to marginalize them and eliminate them once and for all, The study found that there were many indications of the public authorities' intention to eliminate it once and for all from the list of independent accounting professions and to retain only the professions of legal accountant and expert accountant. The main indicators are: Making the profession at the very end of the order of occupations with very limited tasks, the possibility of exercising the same functions as the accountant approved by the Accounting Governors and the Accounting Experts, the setting of impractical conditions for entry into the profession, the lack of promotion paths for higher occupations, the establishment of a professional organization with very limited powers.

Keywords: accounting, independent profession, chartered accountant, professional organizing, national accounting board.

JEL codes: H19, I39, K23.

1. مقدمة:

تعد مهنة المحاسب المعتمد من المهن المستقلة، حيث لا يخضع المحاسب المعتمد لسلطة مباشرة، بل يمارس مهامه بشكل مستقل وفقا للعقد المبرم مع الزبائن، فهو يتولى بشكل أساسي مسك وتنظيم المحاسبة للزبائن الذين لا يملكون محاسبين على مستوى مؤسساتهم، وخاصة بالنسبة للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة، والمتتبع لواقع حال مهنة المحاسب المعتمد يلاحظ توجه السلطات العمومية نحو التقليل من أهمية ودور المهنة ضمن مهن المحاسبة الأخرى (الخبير المحاسبي، ومحافظ الحسابات) من خلال جعلها دائما في آخر ترتيب مهن المحاسبة المستقلة، دون إعطائها المكانة اللازمة بها على الرغم من التوجهات العالمية نحو التتميط المحاسبي الدولي من خلال المعايير المحاسبية الدولية، ذلك أن المحاسبة في العصر الحالي أصبحت من العلوم المهمة والمعقدة في النشاط الاقتصادي، وخاصة من خلال مخرجات المحاسبة التي تعد الأسس التي يستند عليها في اتخاذ العديد من القرارات على المستوى الجزئي والكللي للاقتصاد.

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

- إشكالية البحث: ما هو واقع تنظيم مهنة المحاسب المعتمد في الجزائر في إطار القانون 01-10.

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

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

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

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

- أهمية البحث: تكمن أهمية البحث في إبراز أهمية ومكانة مهنة المحاسب المعتمد في إطار القانون 01-10، وذلك بالمقارنة مع مهن المحاسبة المستقلة (الخبير المحاسب، ومحافظ الحسابات)، وتحديد ما إذا كان هناك آفاق مستقبلية لتطور المهنة، وكذلك توضيح أهم السلبات والتحديات التي تواجه تنظيم مهنة المحاسب المعتمد في إطار القانون 01-10

- الدراسات السابقة: يمكن ذكر بعض الدراسات السابقة التي تمحورت حول تنظيم مهنة المحاسب المعتمد كما يلي:

• دراسة: بن نعمة ومخفي بعنوان: واقع الممارسة المهنية للمحاسبة والتدقيق في الجزائر " دراسة مقارنة للقانون 91-

08 والقانون 01-10 " (2017): تناولت الدراسة إلى تنظيم مهنة المحاسبة والتدقيق في الجزائر من خلال المقارنة بين

قانون 91-08 والقانون 01-10، من خلال تتبع أهم مراحل تطور مهن المحاسبة والتدقيق، وكذلك تحديد أهم

الاختلافات بين القانون 91-08 والقانون 01-10، توصلت الدراسة إلى أن إصدار القانون 01-10 يهدف إلى جعل

مهن المحاسبة في الجزائر تتماشى مع التطورات الدولية في مجال التنظيم المحاسبي.

• **دراسة: عجيبة بعنوان: إصلاح مهنة المحاسبة المعتمد في ضوء النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية (2019):** هدفت الدراسة إلى معرفة فعالية الإصلاحات المحاسبية على مهنة المحاسب المعتمد مع محاولة تحديد سبلها، بدراسة إشكالية انعكاسات تطبيق النظام المحاسبي المالي على مهنة المحاسب المعتمد في الجزائر، ودراسة عينة من المهنيين المعتمدين، وقد توصلت الدراسة إلى أن هناك توافق بين بين تنظيم مهنة المحاسب المعتمد في الجزائر، وتطبيق النظام المحاسبي المالي.

• **دراسة: قادري بعنوان: الإصلاح المحاسبي وأثره على مهنة المحاسب المعتمد في الجزائر (2020):** هدفت الدراسة إلى تسليط الضوء على مهنة المحاسب المعتمد كأحد المهن الأساسية في تقديم خدمات المحاسبة في الجزائر، في حين توصلت الدراسة إلى أن خدمات المحاسبة في الجزائر سواء القانونية أو التعاقدية ضمن المهام الأساسية التي يكلف بها المحاسب المعتمد.

ما يميز هذه الدراسة هو النظر إلى الإطار التنظيمي لمهنة المحاسب المعتمد من زوايا أخرى، ومحاولة تحديد أهم السبلات والاختلالات التي جاء بها القانون 01-10، وكذلك تحديد أهم المعوقات التي تواجه تطور مهنة المحاسب المعتمد، حيث توحى العديد من المؤشرات إلى جعل المهنة شكلية فقط على الورق دون إمكانية التطبيق على أرض الواقع.

- **منهج البحث:** تم الاعتماد على المنهج الوصفي لوصف مختلف المفاهيم المرتبطة بمهنة المحاسب المعتمد ومراحل تطورها وتنظيمها في الجزائر بالإضافة إلى المنهج التحليلي لتحديد أهم العناصر المرتبطة بالتنظيم المهني لمهنة المحاسب المعتمد.

2. تنظيم مهنة المحاسب المعتمد قبل صدور القانون 01-10

تأسست مهنة المحاسب المعتمد كمهنة مستقلة أي يتم ممارستها في مكاتب خاصة غير تابعة للسلطة العمومية، بصور الأمر 71-82 الصادر بتاريخ 29 ديسمبر 1971، المؤسس لمهنتين مستقلتين في ميدان المحاسبة: المحاسب، والخبير المحاسب، الذي بقي ساري المفعول إلى غاية سنة 1991 بصور القانون 91-08 الذي ألغى الأمر 71-82 وأسس ثلاث مهنة مستقلة في مجال المحاسبة وهي: الخبير المحاسب، محافظ الحسابات، والمحاسب المعتمد.

1.2 تنظيم مهنة المحاسب المعتمد من سنة 1962 إلى غاية سنة 197:

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

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

- **الخبير المحاسب:** تتمثل مهمته في تدقيق الحسابات: (مراجعة وتقييم المحاسبات للمؤسسات والهيئات التي لا يكون أجيرا عندها).

- **المحاسب المعتمد:** يتولى مسك المحاسبة (مسك وتنظيم المحاسبة في المؤسسات والهيئات التي لا يكون أجيرا على مستواها). (Cedras, 1973, p. 692)

- وكانت أول مرحلة لتنظيم مهنة المحاسب في الجزائر بواسطة المرسوم رقم 65-259 المؤرخ في 14/10/1965 المتضمن التزامات المحاسبين ومسؤولياتهم، وهو لا يخص مهنة المحاسب كمهنة حرة ولكن يخص المحاسبين المعيّنين من طرف السلطة الوصية والمتمثلة في وزارة المالية والتخطيط أو الوزارة التي تتبع لها المؤسسة، حيث يتولون مسك المحاسبة في:
- المؤسسات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري.
 - الشركات الوطنية والمؤسسات المؤممة.
 - المؤسسات المختلطة التي تكون للدولة فيها مساهمة تفوق 50%.
 - حدد المرسوم مسؤوليات المحاسبين المعيّنين من طرف السلطة الوصية والمتمثلة في:
 - **المسؤولية الشخصية:** عن مسك المحاسبة، حفظ أوراق الثبوتية المثبتة للعمليات المالية، الأموال والقيم التي تكون تحت مسؤوليتهم، وعن كل تصرف في الأموال والحسابات التي يمكنهم التصرف فيها.
 - **المسؤولية المالية:** وهي الالتزام بالتعويض المالي إذا ثبت أنهم لم يتخذوا التدابير اللازمة للعناية المهنية المؤدية إلى ضياع أموال عمومية تقع تحت سلطتهم. (وزارة المالية والتخطيط، 1965، صفحة 04)

2.2 من سنة 1971 إلى سنة 1991:

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

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

الجدول 1: مهام المحاسب المعتمد حسب الامر 71-82

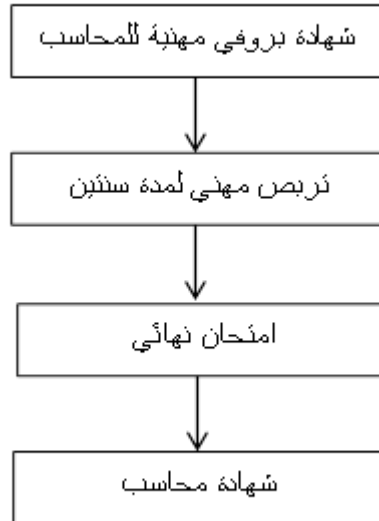
المهام	الشرح	المصدر
مسك المحاسبة	تركيز المحاسبة وإعداد القوائم المالية	المادة 05
مندوب الحسابات	مراقبة حسابات المؤسسات	المادة 05
خبير قضائي	الخبرة القضائية: تخصص محاسبة	المادة 06

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

من الجدول يلاحظ التناقض في مهام المحاسب حيث سمح له القانون بممارسة مهنة مندوب الحسابات (محافظ الحسابات)، رغم الفرق بين المهنتين، إلا أن هذا التناقض يمكن فهمه بسياق المرحلة التي صدر فيها التي تميزت بالاستقلال

القريب، وكذلك النقص في عدد الخبراء المحاسبين الذين يمكن الاعتماد عليهم في مراقبة حسابات الشركات، يمكن توضيح مراحل الحصول على شهادة المحاسب في إطار القانون 71-82 كما يلي:

الشكل 01: مراحل الحصول على شهادة المحاسب



المصدر: من إعداد الباحث اعتمادا على الأمر 71-82

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

الشكل 02: الهيئات المشرفة على تنظيم مهنة المحاسبة في إطار القانون 71-82



المصدر: من إعداد الباحث اعتمادا على الأمر 71-82

تأسس المجلس الأعلى للمحاسبة (CSC) الذي وضع تحت وصاية وزير المالية، بموجب الأمر رقم 71-82 المؤرخ في 29 ديسمبر 1971 الذي يتضمن تنظيم مهنة المحاسب والخبير المحاسب وذلك بواسطة المادة رقم 03 وتنظيم صلاحياته والمسؤوليات المنوطة به من خلال المادة رقم 22 من نفس القانون، وقد تأسس المجلس رسميا في 05/05/1972 حيث كلف المجلس بمهمتين أساسيتين في إطار التوجه نحو التخلي عن التبعية للقوانين الفرنسية واعتماد مرجعية محاسبية وطنية:

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

- الإعداد للمخطط المحاسبي الوطني (PCN): حيث تم إصدار الأمر رقم 75-35 بتاريخ 1975/05/29 المتضمن المخطط المحاسبي الوطني على أن يبدأ تطبيقه بداية من 1976/01/01. (Khellef, 2014, p. 127).
ليتم تغيير تسميته سنوات الثمانينات إلى المجلس الأعلى لتقنيات المحاسبة (CSTC). (Djaafri & Selhami, 2011, p. 210)

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

3.2 من سنة 1991 إلى سنة 2010:

شهدت هذه المرحلة إلغاء الأمر رقم 71-82 وتعويضه بالقانون رقم 91-08 الصادر بتاريخ 27 أبريل 1991 المؤسس لثلاث مهن مستقلة للمحاسبة هي:

- الخبير المحاسب (expert-comptable).
- محافظ الحسابات (commissaire aux comptes).
- المحاسب المعتمد (comptable agréé).

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

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

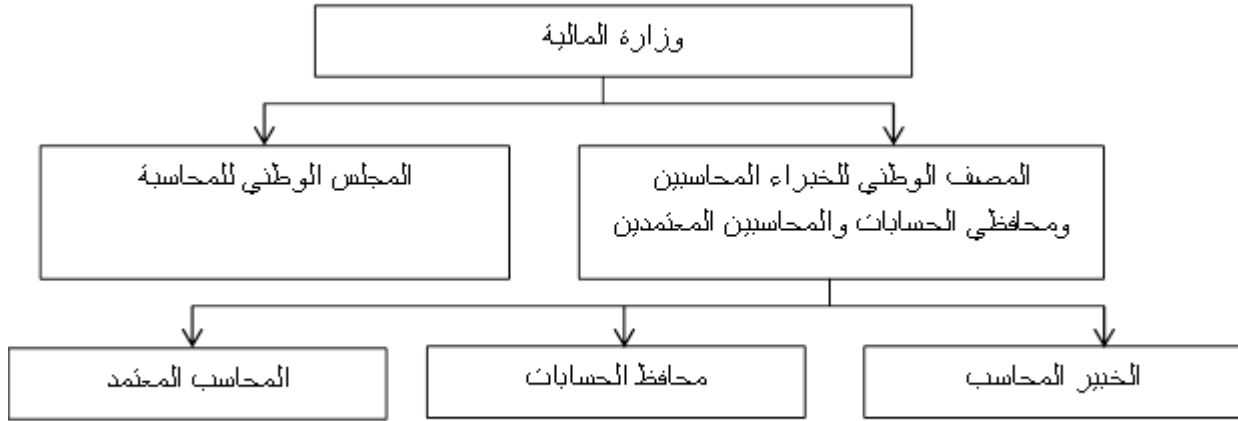
- مهمة الاستشارة الجبائية وكذا إعداد التصريحات الاجتماعية والإدارية التي تتعلق بأشغال المحاسبة.
- مساعدة الزبون لدى الإدارات العمومية.

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

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

- أعوان الخزينة الحائزون على رتبة مفتش مركزي للخزينة مع إثبات خبرة مهنية ب: 10 سنوات كأمناء خزينة أو أعوان محاسبة لدى مؤسسة عمومية ذات طابع إداري مع إجراء تريض مهني مدته 06 أشهر في مكتب محاسبة.
من ناحية الإشراف على تنظيم مهن المحاسبة يمكن توضيحه كما يلي:

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



المصدر: من إعداد الباحث اعتمادا على القانون 08-91

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

- التسجيل، الإيقاف، والشطب لمحافظي الحسابات من جدول النقابة الوطنية.
- تقديم يد المساعدة للسلطات العمومية في ميادين التقييس المحاسبي والطلب المهني والتسعير.
- إعداد ومراجعة قائمة المهنيين في المحاسبة ونشرها.
- حماية المصالح المادية والمعنوية لأعضاء النقابة.
- تمثيل النقابة كهيئة معنوية في الأعمال المدنية وتسيير الأملاك العقارية للنقابة وتمثيل النقابة أمام العدالة.
- تسوية النزاعات المهنية بين أعضاء النقابة، وعرضها على غرفة المصالحة والانضباط والتحكيم.
- السهر على احترام المهنيين الأحكام التشريعية واحترام القرارات القانونية التي يتخذها المؤتمر الوطني.
- الإشراف على التكوين النظري والتطبيقي والتكوين المتواصل للمهنيين والمساهمة في البحث العلمي.

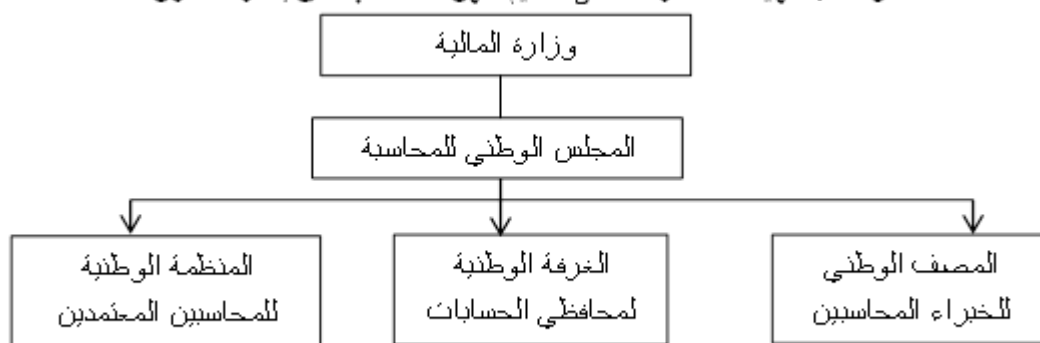
تمتع المصنف الوطني بسلطات واسعة في تنظيم مهن المحاسبة المستقلة من حيث: التكوين، الاعتماد، مراقبة النوعية، والفصل في النزاعات والانضباط والتحكيم في مقابل عدم تدخل السلطة العمومية في الإشراف حيث كان مستقلا استقلالية تامة عن السلطة العمومية، بواسطة المجلس الوطني الذي يسيره المهنيون المعتمدون في مقابل تواضع مهام المجلس الوطني للمحاسبة التي كانت مهام استشارية فقط دون التدخل في تنظيم والإشراف على شؤون مهن المحاسبة المستقلة، حيث أشرف المصنف الوطني للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين على تنظيم المهنة من 1991 إلى غاية 2010 أين تم

حله وفقا لمحضر الحل رقم 50MF/CH/11 الصادر عن وزارة المالية بتاريخ 2011/03/23، وذلك بعد صدور القانون رقم 01-10. (شريقي، 2013، صفحة 150)

3. تنظيم مهنة المحاسب المعتمد في إطار القانون 01-10

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

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



المصدر: بليّة، بوشرف، 2017، صفحة 20

1.3 تعريف المحاسب المعتمد في إطار القانون 01-10:

يعرف المحاسب بصفة عامة بأنه الشخص المؤهل للقيام بتسجيل وتبويب وتلخيص العمليات والأحداث التي لها طبيعة مالية وإعداد قوائم مالية تفسر النتائج التي تسفر عنها هذه العمليات والأحداث. (Law, 2010, p. 05) عرفت المادة 41 من القانون 01-10 المحاسب المعتمد بأنه: "المهني الذي يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهمة مسك وفتح وضبط محاسبات وحسابات التجار والشركات أو الهيئات التي تطلب خدماته".

2.3 مهام المحاسب المعتمد في إطار القانون 01-10:

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

الجدول 2: مهام المحاسب المعتمد في إطار القانون 01-10

المهام	الشرح	المرجع
مسك المحاسبة	- تسجيل القيود المحاسبية في دفتر اليومية. - عرض تطور عناصر ممتلكات التاجر أو الشركة.	المادة 41، 42

المادة 43	إعداد جميع التصريحات الاجتماعية (الاشتراكات الاجتماعية)، التصريحات الجبائية، الوثائق الإدارية للمحاسبة التي كلف بها.	مسك الملف الجبائي وشبه الجبائي
المادة 44	- مساعدة الزبون في إعداد الجداول المالية. - مساعدة الزبون لدى مختلف الإدارات .	مساعدة الزبون

المصدر: من إعداد الباحث اعتمادا على القانون 01-10

إن مهنة المحاسب المعتمد مستقلة أي أنه ليس أجيرا لدى الزبون ولا يخضع لسلطته مباشرة وإنما هي مهمة تعاقدية يحكمها عقد قانوني يوضع حقوق وواجبات كل من المحاسب المعتمد والزبون (التاجر)، ويجب التفريق بينه وبين المحاسب الأجير لدى مؤسسة معينة، الذي يخضع للسلطة المباشرة لرب العمل، وذلك ما تؤكد المادة 45 من القانون 01-10 التي تنص على أن تحدد أتعاب المحاسب المعتمد في بداية مهمته في إطار عقد تقديم خدمات يحدد مجال التدخل والوسائل الموضوعة تحت التصرف وشروط تسليم الوثائق، وكذلك كما تنص المادة رقم 03 من نفس القانون على أن يمارس المحاسب المعتمد مهنته بكل استقلالية ونزاهة.

3.3 الفرق بين المحاسب المعتمد والمحاسب الأجير:

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

الجدول 03: الفرق بين المحاسب المعتمد والمحاسب الأجير

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

المصدر: من إعداد الباحث اعتمادا على عدة مصادر

4.3 شروط ممارسة مهنة المحاسب المعتمد في إطار القانون 01-10:

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

1.4.3 الشروط الشخصية:

- أن يكون جزائري الجنسية.
- أن يكون حائزا على الشهادة الجزائرية للمحاسب.
- أن يتمتع بجميع الحقوق المدنية والسياسية.
- تأدية اليمين المنصوص عليها أمام المجلس القضائي المختص لمحل مكتبه. (وزارة المالية، 2010، صفحة 05)

2.4.3 الشروط الخاصة بالمحل المهني:

يجب على المهني الذي يرغب في ممارسة مهنة المحاسب المعتمد إثبات محل مهني يمارس فيه مهنته ومركز لتعاملاته مع الآخرين، ويجب أن يتوفر في المحل المهني مجموعة الشروط التي تم ضبطها بواسطة: المرسوم التنفيذي رقم 11-31 المؤرخ في 27 جانفي 2011 المحدد لشروط ومعايير المكاتب الخاصة بمهن المحاسبة، وكذلك قرار وزارة المالية المؤرخ في 26 مارس 2013 المحدد لشروط المساحة والمرافق الصحية والتجهيزات التي يجب توفرها في المحل المهني لمهن المحاسبة في الجزائر وتتمثل أهم شروط المحل المهني:

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

3.4.3 شرط الاعتماد:

- من أهم شروط ممارسة مهنة المحاسب المعتمد أن يكون المهني معتمدا من وزارة المالية وأن يكون مسجلا في المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين وقد حدد المرسوم التنفيذي رقم 11-30 شروط وكيفيات الاعتماد لممارسة مهنة المحاسب المعتمد كما يلي: (وزارة المالية، 2011، صفحة 21)
- يقوم الشخص الذي يرغب بممارسة مهنة المحاسب المعتمد بإرسال طلب الاعتماد عن طريق رسالة موصى عليها أو تسليمه شخصيا إلى المجلس الوطني للمحاسبة.
- يعتبر طلب الاعتماد مودعا ابتداء من تاريخ استلام الشخص وصل إيداع الملف حيث تعاد الملفات الغير كاملة أو غير المقبولة شكلا مرفقة بمذكرة توضح أسباب رفض الملف.
- تفصل لجنة الاعتماد على مستوى المجلس الوطني للمحاسبة طلبات الاعتماد وتحرر محضرا بذلك يتضمن الموافقة أو رفض منح الاعتماد، حيث تجتمع لجنة الاعتماد حسبما يقتضيه عدد طلبات الاعتماد.

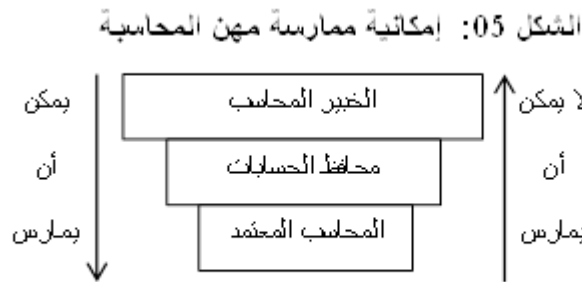
- يبلغ المجلس الوطني للمحاسبة طالب الاعتمادي بالموافقة أو الرفض المعلل وتحديد أسباب الرفض.
- يمنح الاعتماد في نسخة واحدة إلى الشخص المعني مقابل تسديد مبلغ مخالصة.
- بعد الحصول على الاعتماد من طرف وزارة المالية يجب على الشخص طلب التسجيل في المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين.
- يسجل الشخص سواء كان طبيعي أو معنوي في الجدول وتمنح له بطاقة مهنية تحتوي على: اللقب والاسم، عنوان الشركة، المهنة المرخص بممارستها.

4. أهم السبلات المرتبطة بالتنظيم المهني لممارسة مهنة المحاسب المعتمد في إطار القانون 01-10

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

1.4 جعل مهنة المحاسب المعتمد في ذيل ترتيب مهنة المحاسبة المستقلة:

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



المصدر: من إعداد الباحث اعتمادا على القانون 01-10

تم تقسيم مهنة المحاسبة المستقلة إلى ثلاثة أنواع صدرت كلها في قانون واحد في حين فصل في مهام وصلاحيات كل مهنة حيث يمكن للخبير المحاسبي ممارسة مهنة محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد في نفس الوقت، ويمكن لمحافظ الحسابات كذلك ممارسة مهنة المحاسب المعتمد، رغم أنه لا توجد مادة قانونية واضحة في القانون 01-10 التي تنص على إمكانية ممارسة محافظ الحسابات لمهنة المحاسب المعتمد، عكس النظام الذي كان معمولاً به في إطار القانون 91-08 حيث نصت المادة 04 من المقرر الصادر من وزارة المالية المحدد للشهادات التي تمنح الحق في ممارسة مهنة المحاسبة على أنه يمكن لمحافظي الحسابات التسجيل كمحاسبين معتمدين في حين لا يمكن للمحاسب المعتمد ممارسة المهنة الأخرى وهنا التناقض في إصدار 03 مهن في قانون واحد رغم اختلاف طبيعة كل مهنة عن الأخرى مع السماح لمهن الخبير ومحافظ الحسابات بممارسة مهنة المحاسب المعتمد رغم اختلاف هدف وطبيعة كل مهنة.

2.4 عدم إمكانية ممارسة المحاسب المعتمد لمهام الخبير القضائي:

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

3.4 جعل الالتحاق بمهنة المحاسب المعتمد يتطلب شهادة للتكوين المهني فقط:

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

4.4 المنافسة بين المهنيين:

يمكن توضيح عدد المهنيين الممارسين لمهن المحاسبة المستقلة في الجزائر إلى غاية 2021/12/31 كما يلي:

الجدول 04: عدد الممارسين لمهن المحاسبة بعنوان سنة 2021

المهنة	شخص طبيعى	شخص معنوي	المجموع	النسبة
خبير محاسبي	323	09	332	5.8%
محافظ حسابات	2729	16	2745	48.2%
محاسب معتمد	2609	06	2615	46%
المجموع الكلي			5692	100%

المصدر: من إعداد الباحث اعتماداً على مقرر وزارة المالية رقم 165 المؤرخ في 14 أبريل 2021 المحدد لقوائم المهنيين

المسجلين والمعتمدين بعنوان نشاط 2021.

وبما أن محافظ الحسابات لديه الحق في طلب الحصول على الاعتماد لممارسة مهام مسك المحاسبة، أي اعتماد محاسب معتمد وبالتالي فإنه كل محافظ حسابات يرغب في ممارسة مهام مسك المحاسبة يرسل طلباً إلى المجلس الوطني للمحاسبة للحصول على اعتماد ممارسة مهنة المحاسب المعتمد، ومن الناحية الإحصائية وعند نشر قوائم المهنيين المعتمدين من طرف وزارة المالية، فإن محافظ الحسابات الذي يحوز على الاعتمادين (محافظ حسابات، محاسب معتمد)، يتم نشره بصفة منفصلة في قائمة: محافظي الحسابات من جهة، وفي قائمة المحاسبين المعتمدين من جهة أخرى، ويمكن تمثيل عدد المهنيين الحائزين على اعتماد محاسب معتمد كما يلي:

الجدول 05: توزيع المحاسبين المعتمدين بعنوان سنة 2021

المهنة	العدد	النسبة
محاسب معتمد (فقط)	310	11.8%
محافظ حسابات + محاسب معتمد	2305	88.2%
المجموع الكلي	2615	100%

المصدر: من إعداد الباحث اعتمادا على مقرر وزارة المالية رقم 165 المؤرخ في 14 أبريل 2021 المحدد لقوائم المهنيين المسجلين والمعتمدين بعنوان نشاط 2021، والتقارير المالي والأدبي للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين لسنة 2020.

يبقى عدد المحاسبين المعتمدين متواضعا جدا مقارنة بباقي مهن المحاسبة الأخرى، فمنذ إصدار القانون 01-10 لم يتم اعتماد أي محاسب معتمد جديد إلى غاية اليوم، ويرجع سبب ذلك إلى سببين:

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

ومن أهمها شرط الممارسة المهنية ل: 10 سنوات لمهن المحاسبة وهو شرط صعب التحقيق وكذلك عدم إدراج مسار لتكوين محاسبين معتمدين انطلاقا من حصول المترشح على الشهادات المطلوبة بالمسبة للمتخرجين الجدد، والذين لم يمارسوا أي مهنة تدخل ضمن إطار المحاسب، حيث بلغ عدد المحاسبين المعتمدين في هذا الإطار 310 فقط، وإذا كان العدد الكلي للمهنيين في المحاسبة 5692، وبالتالي فالنسبة تكون فقط: 5.4%، وهو عدد قليل جدا.

- **في إطار القانون 01-10:** اشتراط الشهادة الجزائرية للمحاسب، وممارسة تربص تطبيقي ل: 18 شهر وهو شرط غير قابل للتطبيق لأنه بكل بساطة لم يتم إدخال هذا التخصص إلى غاية اليوم للتكوين ضمن مراكز التكوين المهني (O.N.C.A, 2019, p. 06) ، وكذلك عدم تحديد طريقة تطبيق التبرص المهني بالنسبة للمترشح لممارسة مهنة المحاسب المعتمد، عكس مهنتي محافظ الحسابات والخبير المحاسب اللتين تم تحديد وتوضيح طرق ومسارات التكوين الخاصة بهما، وهو مؤشر يوضح إلى توجه السلطات العمومية إلى القضاء نهائيا على مهنة المحاسب المعتمد، وجعلها مهنة شكلية فقط موجودة على الورق دون إمكانية للتطبيق في الواقع.

- يعود السبب الأساسي لتوجه السلطة نحو إلغاء مهنة المحاسب المعتمد وعدم اعتماد محاسبين معتمدين جدد في إطار القانون 01-10، إلى الخوف من التضخم في العدد الكبير للمهنيين الذين يمكنهم ممارسة المهنة وذلك نظرا لبساطة الشهادة التي تتيح الالتحاق بالمهنة (شهادة للتكوين المهني)، فلو تم فرض أنه يوجد مركز واحد للتكوين المهني في كل ولاية وأن كل مركز يمكنه تخريج 100 متربص سنويا، أي 5800 سنويا وأنه لو توجه 40% فقط من الخريجين نحو التكوين في مهنة المحاسب المعتمد، يكون العدد حوالي 2300 مهني، وبعد 10 سنوات يصبح العدد يفوق 23000 مهني ممارس، بالإضافة إلى محافظي الحسابات، والخبراء المحاسبين، وهو ما يخلق تشبعا كبيرا للمهنة.

رغم اختلاف مهام كل مهنة من مهن المحاسبة إلا أنه يمكن لمحافظ الحسابات والخبير المحاسبي ممارسة مهنة المحاسب المعتمد، وهو ما يشكل تناقض كبير في النصوص القانونية المنظمة لمهن المحاسبة لأنه من المفترض أن لكل مهنة مهامها الخاصة بها، وهو ما يشكل ضغطا كبيرا على مهنة المحاسب المعتمد، من خلال المنافسة الكبيرة من طرف المهن الأخرى وخاصة في ظل توسيع نطاق تطبيق نظام الضريبة الجزافية الوحيدة، التي لا تلزم التاجر بمسك محاسبة وهو ما يخفض بشكل

كبير من نشاط مهنة المحاسب المعتمد خاصة أن أغلب محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين يتركز أغلب نشاطهم في مسك المحاسبة للزيائن، وهي المهمة التي من المفترض أن توكل للمحاسب المعتمد هذا من جهة، من جهة أخرى الممارسة الغير الشرعية للمهنة من طرف أشخاص لا يمتلكون أي اعتماد لممارسة المهنة، وفي هذا الصدد تم تشكيل فريق عمل لدى المجلس الوطني للمحاسبة مكلف بإيجاد حلول لمشكلة الممارسة غير الشرعية لمهنة المحاسبة.

5.4 عدم إمكانية المحاسب المعتمد الانتقال لممارسة مهنة أعلى:

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

03 سنوات جامعة + 02 سنة أو 03 سنة على مستوى المعهد الوطني المتخصص لمهن المحاسب + 02 سنة ترخيص تطبيقي. إن عدم إدراج نصوص قانونية لتثمين الخبرة المهنية للمحاسب المعتمد يشكل تهميشا كبيرا للمهنة، فقضاء من 07 إلى 08 سنوات إضافية للمحاسب المعتمد مدة طويلة جدا، كما يشكل ثغرة كبيرة في النصوص القانونية للمنظمة لمهنة المحاسب المعتمد، وهو مؤشر واضح نحو التخلي عن مهنة المحاسب المعتمد.

6.4 منظمة مهنية فاقدة للصلاحيات:

تم تأسيس المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين بموجب المادة رقم 14 من القانون رقم 10-01، التي نصت على أن ينشأ مصف وطني للخبراء المحاسبين، وغرفة وطنية لمحافظي الحسابات، ومنظمة وطنية للمحاسبين المعتمدين، تتمتع بالشخصية المعنوية و الاستقلالية المالية تضم الأشخاص الطبيعيين والمعنويين المعتمدين المؤهلين لممارسة مهنة المحاسب المعتمد حسب الشروط القانونية، يسيروها مجلس وطني منتخب ينتخبه المهنيون الممارسون لمهنة المحاسب المعتمد.

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

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

الجدول 06: مهام المجلس الوطني للمحاسبة والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين

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

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

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

5. مناقشة وتحليل النتائج:

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

- جعل مهنة المحاسب في ذيل ترتيب مهن المحاسبة المستقلة بمنحها مهام محدودة فقط، وسحبت منه حتى إمكانية ممارسة الخبرة القضائية، عكس مهنتي محافظ الحسابات والخبير المحاسبي التي منحتا مهام واسعة ومنها إمكانية ممارسة مهام المحاسب المعتمد وهو تناقض واضح لأنه من المفروض أن تكون لكل مهنة مهامها الخاصة بها فقط.
- تناقض كبير في وضع شروط الشهادة التي تسمح بالالتحاق بمهنة المحاسب المعتمد ينطوي هذا التناقض في: وضع شرط بسيط وهو شرط شهادة من التكوين المهني المتمثلة في الشهادة الجزائرية للمحاسب، في حين أن هذه الشهادة لا توجد إلى غاية اليوم ضمن برامج التكوين في مراكز التكوين المهني، حيث لم يتم منح أي اعتماد لمحاسب معتمد منذ صدور القانون 01-10 إلى غاية اليوم، وهو مؤشر واضح على عدم رغبة السلطة في منح مزيد من الاعتماد لمحاسبين معتمدين جدد.
- المنافسة بين المهنيين والممارسة الغير الشرعية للمهنة، فضعف التنمية الاقتصادية في الجزائر وتوجه نحو توسيع خضوع المؤسسات لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة إلى تناقص عدد الزبائن أمام المهنيين وخاصة مع إمكانية ممارسة مهام المحاسب المعتمد من طرف محافظ الحسابات والخبير المحاسبي.

- منع المحاسبين المعتمدين من الترقية والانتقال إلى مهنتي محافظ الحسابات والخبير المحاسب، وهو توجه نحو عدم تثمين الخبرة المهنية للمهنيين، وهو عامل من العوامل التي لا تحفز على الالتحاق بالمهنة.
- تأسيس منظمة مهنية بصلاحيات وسلطات شكلية فقط، لأن جميع الصلاحيات والسلطات المرتبطة بتنظيم، الإشراف، وتطوير مهنة المحاسب المعتمد أصبحت محتكرة فقط من طرف وزارة المالية.

- اختبار الفرضيات:

الفرضية الأولى: ساهمت التنظيمات القانونية في إطار القانون 01-10 المنظمة للمهنة في تطوير مهنة المحاسب المعتمد. يصدر القانون 01-10 المنظم والمحدد لمهن: الخبير المحاسب، محافظ الحسابات، المحاسب المعتمد، تم جعل مهنة المحاسب المعتمد في ذيل الترتيب مع مهام محدودة جداً، واستثناء المهنة من مهام الخبرة القضائية، إمكانية ممارسة مهام المحاسب المعتمد من طرف الخبير المحاسب، ومحافظ الحسابات، عدم منح الاعتماد لأي محاسب معتمد في إطار القانون 01-10، جعل الالتحاق بالمهنة بشهادة بسيطة وهي شهادة من التكوين المهني، وعدم إدراج هذه الشهادة في قوائم مسارات التكوين المهني لغاية اليوم، وعدم إصدار النصوص التنظيمية المحددة لمسار التكوين التطبيقي، استثناء المهنة من التكوين على مستوى المعهد الوطني المتخصص لتكوين مهن المحاسب، الذي يشترط شهادات جامعية، عدم إدراج قوانين لتثمين الخبرة المهنية للمحاسب المعتمد لممارسة المهن الأعلى (الخبير المحاسب، محافظ الحسابات)، ومنه يمكن نفي الفرضية الأولى.

الفرضية الثانية: تساهم المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين في الإشراف على تنظيم مهنة المحاسب المعتمد. أسس القانون 01-10 03 منظمات مهنية، منها: المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين، حيث تم منحها بعض الصلاحيات والسلطات البسيطة مثل: السهر على تنظيم المهنة وحسن ممارستها، الدفاع عن كرامة أعضائها وحسن استقلاليتهم، السهر على احترام قواعد المهنة وأعرافها، إعداد مدونة لأخلاقيات المهنة، إبداء الرأي في المسائل المرتبطة بالمهنة، في حين تم احتكار المهام الأساسية التي من المفترض أن تتمتع بها المنظمة المهنية للمحاسبين المعتمدين، من طرف السلطة العمومية، ممثلة في المجلس الوطني للمحاسبة الذي يحتكر سلطات: التكوين، الاعتماد، الإشراف على الانضباط والتحكيم، مراقبة نوعية الأداء المهني، التقييس المحاسبي، وبقيت المنظمة المهنية مجرد سجل للتسجيل والإحصاء فقط، دون المساهمة المباشرة في الإشراف على تنظيم وتطوير مهنة المحاسب المعتمد، وهو ما ينفي صحة الفرضية الثانية.

6. خاتمة:

تعد مهنة المحاسب المعتمد من المهن المستقلة في ميدان المحاسبة، تأسست لأول مرة سنة 1991 بواسطة القانون 91-08، الذي ظل ساري المفعول إلى غاية 2010 وذلك بصور القانون 01-10، والذي حافظ على نفس المهن المحاسبية المستقلة المحددة في القانون 91-08، إلا أنه هناك إرادة واضحة من السلطات العمومية لتهميش مهنة المحاسب المعتمد والتخلي عنها وإبقائها مجرد تسمية قانونية، دون تجسيد واقعي لها ومن خلال الدراسة تم التوصل إلى أهم النتائج التالية:

- تعد مهنة المحاسب المعتمد في إطار القانون 01-10 مهنة شكلية فقط غير قابلة للتجسيد، حيث ولغاية اليوم لم تصدر النصوص التنظيمية للحصول على شهادة المحاسب المعتمد، ذلك أن المحاسبين المعتمدين الممارسين للمهنة اليوم هم فقط الذين تم اعتمادهم عند صدور القانون 91-08.

- نظريا تعد مهنة المحاسب المعتمد سهلة الالتحاق بها نظرا للاكتفاء فقط بشهادة من التكوين المهني، عكس مهن محافظ الحسابات والخبير المحاسب التي تتطلب شهادة جامعية وتكوين على مستوى المعهد الوطني لتكوين مهن المحاسب، إلا أنه في الواقع ولغاية اليوم لا يوجد في قوائم مسارات التكوين المهني تخصص المحاسب المعتمد.
- هناك تناقض في القانون 01-10 والذي يسمح لمحافظ الحسابات والخبير المحاسب ممارسة المهام التي يقوم بها المحاسب المعتمد، رغم اختلاف المهن من حيث المهام الأصلية لكل مهنة، وبالتالي سيواجه المحاسب المعتمد منافسة بين بقية المهن في الحصول على الزبائن.
- عدم إدراج في القانون 01-10 مسارات لتثمين الخبرة المهنية للانتقال إلى المهن الأعلى (محافظ الحسابات، الخبير المحاسب)، وبالتالي فالمحاسب المعتمد يبقى في هذه الرتبة على غاية نهاية مساره المهني، دون وجود حلول قانونية لتثمين الخبرة المهنية للمحاسب المعتمد.
- تأسيس منظمة مهنية فاعلة للصلاحيات والسلطات في الإشراف على تنظيم مهنة المحاسب المعتمد، وهي بذلك منظمة مهنية شكلية فقط، لا تساهم بشكل مباشر في تنظيم المهنة لأن جميع الصلاحيات والسلطات بصور القانون 01-10 أصبحت محتكرة من طرف السلطات العمومية، ممثلة في وزارة المالية (المجلس الوطني للمحاسبة)، وهو ما يناقض التوجهات العالمية في مجال الممارسة المحاسبية التي تدعو إلى استقلالية المنظمات المهنية في الإشراف والتنظيم.

التوصيات:

- إصدار قانون خاص بكل مهنة ينظمها عكس إصدار قانون واحد ينظم جميع المهن في نفس الوقت.
- الفصل التام بين مهام كل مهنة من مهن المحاسبة بحيث لا يمكن لأي مهنة ممارسة مهام مهنة أخرى من خلال:
 - مهنة المحاسب المعتمد: مسك المحاسبة وإعداد القوائم المالية.
 - محافظ الحسابات: مراقبة حسابات الشركات والهيئات التي يجب أن تعين محافظ حسابات.
 - الخبير المحاسب: القيام بمهام الخبرة المحاسبية والمالية.
- جعل الالتحاق بمهنة المحاسب المعتمد مشروطا بشهادة جامعية وليس شهادة للتكوين المهني، وكذلك إضافة تخصص المحاسب المعتمد ضمن المعهد الوطني المتخصص لمهن المحاسب مثل: مهنتي محافظ الحسابات والخبير المحاسب، بما يساهم في تحسين الممارسة المهنية السليمة.
- منح صلاحيات أكبر للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين وجعلها شريكا أساسيا في تنظيم وتطوير مهنة المحاسبة في الجزائر.
- وضع آليات قانونية تسمح لمهنة المحاسب المعتمد بالانتقال لممارسة المهن الأخرى، باعتماد عنصر الخبرة والممارسة الميدانية أساسا.
- الاهتمام بتكوين المحاسب المعتمد قبل الاعتماد: يجب اشتراط على الأقل شهادة جامعية في الشعب المرتبطة بالمحاسبة من أجل الالتحاق بمهنة المحاسب المعتمد من جهة، والاهتمام بتكوين المحاسب المعتمد بعد الاعتماد بمسيرة التطورات الحاصلة من خلال التكوين المستمر والمتواصل.

قائمة المراجع:

1. عمر شريقي. (2012). التنظيم المهني للمراجعة دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية. كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة سطيف 01، سطيف، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، سطيف.
2. وزارة المالية. (1991). القانون رقم 91-08 المتضمن تنظيم مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد. *الجريدة الرسمية للدولة الجزائرية، العدد 107، الصفحات 03-10.*
3. وزارة المالية. (1999). المقرر المحدد للإجازات والشهادات التي تمنح الحق في ممارسة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد. *الجريدة الرسمية للدولة الجزائرية، العدد 32، الصفحات 04-06.*
4. وزارة المالية. (2010). القانون رقم 10-01 المتضمن تنظيم مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد. *الجريدة الرسمية للدولة الجزائرية، العدد 42، الصفحات 04-013.*
5. وزارة المالية. (2011). مرسوم تنفيذي رقم 11-30 متضمن شروط وكيفيات الاعتماد لممارسة مهنة المحاسبة. *الجريدة الرسمية للدولة الجزائرية، العدد 07، الصفحات 20-22.*
6. وزارة المالية. (2013). القرار المحدد شروط المساحة والمرافق الصحية والتجهيزات التي يجب أن تتوفر في محل الممارس لمهنة المحاسبة. *العدد 48، الصفحات 15-16.*
7. وزارة المالية والتخطيط. (1965). مرسوم رقم 65-259 المتضمن التزامات المحاسبين ومسؤولياتهم. *الجريدة الرسمية للدولة الجزائرية، العدد 92، الصفحات 03-06.*
8. Adoune, N. D., & Remache, K. (2016). Réforme et régulation comptables en Algérie : une perspective politico-économique. *Revue Annales de l'université de Béchar des Sciences Economiques*, vol 03(no 02), pp. 115-144.
9. Cedras, J. (1973). *Histoire de la pensée économique*. Paris: Dalloz.
10. Djaafri, O., & Selhami, S. (2011). Le Changement Organisationnel Lié A La Réforme Comptable En Algérie. *Revue d'ECONOMIE et de MANAGEMENT*, vol 10(no 01), pp. 206-2018.
11. Khellef, L. (2014). les normes internationales de comptabilité et leur application en Algérie. Faculté de sciences économiques, Université de Batna 01, Faculté de sciences économiques.
12. Namoun, M.-A., & Aggoune, S. (2018). Réforme de la profession comptable libérale en Algérie. *Revue des recherches en sciences financières et comptables*, vol 03(no 02), pp. 145-160.
13. Jonathan, L. (2010). *A dictionary of accounting*. Oxford : Oxford University Press.
14. O.N.C.A. (2019). *Rapport moral et financier 2018-2019*. Alger: Oranisation nationale des comptables agréés.