المحور الثاني: مراحل تنظيم مهنة المحاسبة في الجزائر (التطور التاريخي لمهنة المحاسبة في الجزائر)

أولاً: التطور التاريخي لمهنة المحاسبة في الجزائر خلال الفترة 1962-1971 قبل

كما هو معروف في هذه الفترة أن الجزائر ورثت غداة الاستقلال المنظومة التشريعية والقانونية الفرنسية، وتجنباً لحصول الفراغ في الجوانب المختلفة للحياة العامة في حالة ما إذا توقف العمل بهذه القوانين، فقد أصدرت الحكومة الجزائرية الجديدة القانون الأساسي رقم 157/62 الصادر في 31/12/1962، والقاضي بتمديد العمل بالنصوص القانونية الفرنسية باستثناء التي لها علاقة بالسيادة الوطنية وفي هذا الإطار استمر العمل بالتشريع الفرنسي في مجال المحاسبة وذلك من خلال المخطط المحاسبي العام لسنة 1957؛ كان هذا الإطار التشريعي كافياً للاستجابة لمتطلبات تلك المرحلة خاصة العمل على ضمان الاستمرارية في تدفق المعلومات الاقتصادية والمالية الموجهة إلى الإدارة الوطنية ومنها إدارة الضرائب . وقد شهد التنظيم الاقتصادي في الجزائر خلال هذه الفترة البدء في عمليات التأميم خاصة قطاعات: المناجم، البنوك، المحروقات، وهنا بدأت فكرة ضرورة وجود مرجعية محاسبية تترجم التطور الجديد في الاقتصاد وخاصة التغيير في المفاهيم وطرق التسيير التي سترافق التوجه الجديد.

وقد أسست المحافظة على الحسابات لأول مرة بالأمر 107 - 69 المؤرخ في 13/12/1969 ، المتضمن قانون المالية لسنة 1970 ، والذي تضمن في مادته 39 ما يلي: "يعين الوزير المكلف بالمالية والتخطيط محافظي الحسابات في الشركات الوطنية، المؤسسات ذات الطابع الصناعي والتجاري والشركات التي تكون فيها الدولة أو أي تنظيم عمومي مالكا لجزء من رأس المال الاجتماعي بهدف التأكد من انتظام و مصداقية حساباتها وتحليل وضعيتها أصولها وخصومها"، ويوافق هذا الأمر المرسوم التطبيقي 70 - 173 الصادر في 13/11/1970 ، الذي جاءت فيه توصيات تتمحور حول مهمة وواجبات محافظ الحسابات. (عجيلة و قنيع، 2019، صفحة 52)

ثانياً: تنظيم مهنة المحاسبة من 1971 إلى قبل القانون 91-08

أهم ما ميز الأمر 71-82 المؤرخ في 29 ديسمبر 1971 الذي يتضمن مهنة المحاسب و الخبير المحاسب هو نشأة المجلس الأعلى للمحاسبة.

1- نشأة وتشكيلة المجلس الأعلى للمحاسبة

تم إنشاء المجلس الأعلى للمحاسبة بموجب الأمر 71-82 المؤرخ في 29 ديسمبر 1971 الذي يتضمن مهنة المحاسب و الخبير المحاسب بحيث تنص المادة رقم 3 من هذا الأمر أن يحدث مجلس أعلى للمحاسبة و يوضع تحت سلطة وزير المالية. و حسب المادة 22 من الأمر 71-82 فان المجلس يرأسه وزير المالية أو ممثله و يضم 18 عضوا دائما يعينون بموجب قرار من وزير المالية، و هم: مدير الضرائب، مدير الخزينة و

القرض، مدير المعهد التكنولوجي المالي و الحسابي، ممثل وزير العدل يجرى اختياره من بين قضاة المجلس الأعلى، ممثل وزير الفلاحة و الإصلاح الزراعي، ممثل وزير الصناعة والطاقة، ممثل وزير التجارة، ممثل وزير التعليم العالي والبحث العلمي، ممثل وزير التعليم الابتدائي والثانوي، ممثل كاتب الدولة للتخطيط، مدير المدرسة العليا للتجارة، مدير الشركة الوطنية للحاسبة، ثلاثة خبراء محاسبين مرخصين و محاسبان مرخصان، أستاذ من كليات الحقوق و العلوم الاقتصادية الجزائر وهران و قسنطينة.

2- مهام و اختصاصات المجلس الأعلى للحاسبة

حسب المادة رقم 38 من الأمر 71-82 كلف المجلس الأعلى للحاسبة بتحضير المخطط المحاسبي الجديد المنصوص عليه في المادة رقم 19 من الأمر 69-107 المؤرخ في 31 ديسمبر سنة 1969 و المتضمن قانون المالية لسنة 1970، كما يساعد على التطبيق التدريجي لهذا المخطط و يهتم بتنظيم المحاسبات الخاصة بكل قطاع من النشاطات، كما يدلي برأيه حول جميع المشاريع المتعلقة بالمخططات الحسابية الخاصة و الموجهة إليه من المؤسسات العمومية لوزارة المالية.

كما تنص المادة رقم 39 أنه يمكن طلب المشورة من المجلس الأعلى للحاسبة في الحالات التالية :

جميع مشاريع النصوص المتعلقة بالحاسبة والتي تقترحها الإدارات و الهيئات العمومية.

نتائج الدراسات المتممة من اللجان أو الهيئات المحدثة بطلب السلطات العمومية أو الهيئات التي تراقبها الدولة بصفة مباشرة أو غير مباشرة.

و تنص نفس المادة أنه يمكن له القيام بأية دراسة عامة تستهدف التسيير الحسابي أو التنظيم الحسابي

بالإضافة إلى إنشاء المجلس الأعلى للحاسبة تميزت هذه الفترة بمايلي:

تأسيس هيكل جديد يشرف على المهنة المحاسبية ألا وهو: المجلس الأعلى للتقنية المحاسبية

(*Conseil Supérieur de la Technique Comptable*)

وحددت صلاحياته في النص القانوني المنشئ له ، كما تم تدعيم العمل المحاسبي بنص آخر ينظم مهنة الخبير المحاسب والمحاسب (الأمر رقم : 71/82 الصادر : 1971/12/29).

ومن جانب التكوين: تم إصدار نصين أساسيين هما : المرسوم: 72/83 الصادر في : 18/04/1972 والمتعلق بتنظيم الدراسات الجامعية وإنشاء تخصص جديد هو ليسانس علوم مالية ومحاسبية• .

و المرسوم: 72/84 الصادر في : 18/04/1972 والمتعلق بتنظيم التربص المهني التكويني لخبراء المحاسبة

كما تميزت فترة السبعينات بإصدار المنظومة القانونية الجزائرية خاصة:

- القانون المدني، الأمر رقم: 75/58 المؤرخ في 26 سبتمبر 1975، المعدل والمتمم .
- القانون التجاري، الأمر رقم: 75/59 المؤرخ في: 26 سبتمبر 1975، المعدل والمتمم .

- القانون الجزائري، الأمر رقم: 155/66 المؤرخ في: 8 جوان 1966، المعدل والمتمم .
- القانون الضريبي (الضرائب المباشرة) الأمر رقم : 101/76 المؤرخ في : 06 ديسمبر 1976 المعدل والمتمم .

وتكملة لهذه الترسنة القانونية جاء القانون المحاسبي والمتضمن في الأمر رقم : 35/75 الصادر في : 29 أفريل 1975 والمتعلق بالمخطط المحاسبي الوطني الذي يسري مفعوله ابتداء من: 01 جانفي 1976، حيث أن صدور القانون الجديد الخاص بالمحاسبة فرضته من جهة اعتبارات سياسية تتعلق بالابتعاد عن التنظيم الفرنسي لكل مجالات الحياة ومنها الاقتصاد والمحاسبة ، ومن جهة أخرى ضرورة تأقلم ومسايرة أدوات التسجيل والقياس والإفصاح المحاسبي للنشاطات الوطنية مع التغيير الحاصل في تنظيم هذه النشاطات حسب التوجه الاقتصادي الجديد المتسم بالاشتراكية من جهة أخرى

ثالثا: تنظيم مهنة المحاسبة وفق القانون 08-91

صدر القانون 08-91 المؤرخ في 12 شوال عام 1411 الموافق 27 أفريل 1991 الذي يتعلق بمهنة الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد حيث يحدد هذا القانون شروط وكيفيات ممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد لدى الشركات التجارية بما فيها شركات رؤوس الأموال وفقا لأحكام القانون التجاري وكذا لدى الجمعيات والتعاضديات الاجتماعية والنقابات

كما نلاحظ أن هذا القانون جمع الاسلاك المهنية في هيئة واحدة مستقلة سميت المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين والغى جميع الاحكام المتعلقة بالمخالفة لهذا القانون والتمثلة في الأمر رقم 71-82 المؤرخ في 29 ديسمبر 1971 .

1- المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين

1-1- تعريف المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين

عرفتها المادة 05 من القانون 08-91 على أنها: " هيئة تتمتع بالشخصية المدنية و تجمع الاشخاص طبيعيين و المعنويين المؤهلين لممارسة المهنة الخبير المحاسبي و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد"

ويدير المنظمة الوطنية مجلس يكون مقره في مدينة الجزائر، ويحدد تشكيل المنظمة وصلاحياتها وقواعد سيرها عن طريق التنظيم، بالإضافة إلى المادة 09 التي ترى أن المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين جهاز مهني

1-2- مهام المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين

حسب القانون 08-91 تتولى المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين المهام التالية:

- السهر على تنظيم المهنة وحسن ممارستها.
- الدفاع عن كرامة أعضائه واستقلاليتهم.
- إعداد النظام الداخلي للمنظمة الذي يحدد على الخصوص شروط التسجيل والإيقاف والشطب من جدول المنظمة
- يتولى المجلس طبقا للنظام الداخلي مهمة التسجيل والإيقاف والشطب من جدول المنظمة
- يقدم مساعدته للأشغال التي تبادر بها السلطات العمومية المختصة في ميدان التقييس المحاسبي والطلب المهني والتسعير
- يمثل مصالح المهنة اتجاه السلطات المختصة وتجاه الغير والمنظمات الأجنبية المماثلة،
- يعد ويراجع وينشر قائمة الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين.
- تتأكد من النوعية المهنية والتقنية للأشغال التي ينجزها أعضاؤها ضمن احترام أخلاقيات المهنة والقوانين والتنظيمات المعمول بها، وتقدر المنظمة الوطنية في حدود التشريع المعمول به الصلاحية المهنية للإنجازات والشهادات التي يقدمها كل مترشح يطلب تسجيله في أحد أصناف هذه المنظمة. ولهذا تنشر المنظمة الوطنية مقاييس تقدير الإجازات والشهادات التي تخول الحق لممارسة المهنة وتحدد كفاءات تطبيق هذه الفقرة عن طريق التنظيم، وهذه المقاييس ليس لها إلا صلاحية مهنية واحدة

2- شروط ممارسة مهنة الخبير المحاسب، محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد حسب القانون 91-08

حسب المادة 06 لممارسة مهنة خبير محاسب أو محافظ حسابات أو محاسب معتمد في المجالات المحددة في المادة الأولى أعلاه يجب أن تتوفر الشروط التالية:

-الجنسية الجزائرية؛

-التمتع بكل الحقوق المدنية؛

-ألا يكون المرء قد صدر بشأنه حكم على ارتكاب جناية أو جنحة عمدية من شأنها أن تخل بالشرف لا سيما الجنايات والجنح المنصوص عليها في التشريع المعمول به والمتعلق بالمنع من ممارسة حق التسيير والإدارة في المجالات المحددة في المادة الأولى أعلاه.

- توفر الإجازات والشهادات المشترط قانونا.

-التسجيل في جدول المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين حسب الشروط التي ينص عليها هذا القانون.

- تأدية اليمين المنصوص عليها في المادة 4 أقسم بالله الذي لا إله إلا هو أن أقوم بعمل أحسن قيام وأتعهد أن أخلص في تأدية وظيفتي وأكتم سر المهنة وأسلك في كل الأمور سلوك المحترف الشريف.

حيث تقدم المحكمة شهادة بذلك حسب الشكل القانوني المعتمد، ويترتب عن تأدية سريان المفعول التسجيل في جدول المنظمة.

3- أحكام أساسية متعلقة بالقانون 08-91

يمكن تلخيص أهم الأحكام والنقاط الأساسية التي تطرق لها القانون 08-91 في النقاط التالية:

حسب المادة 03 يجب على الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين أن يلتزموا بالأحكام القانونية المعمول بها التي تحكم المحاسبة والسجلات المحاسبية وأن يمارسوا مهنتهم بكل استقلالية ونزاهة.

يجب أن يؤدي الخبراء المحاسبون ومحافظو الحسابات والمحاسبون المعتمدون اليمين في المحكمة المختصة إقليمياً بمحل إقامتهم بعد التسجيل في المنظمة الوطنية الخاصة بهم وقبل الشروع في الممارسة

وفق المادة 04

حسب المادة 07 تقدم طلبات التسجيل في صفة الخبير المحاسب أو محافظ الحسابات أو المحاسب المعتمد إلى مجلس المنظمة الوطنية الذي يجتمع مرة كل ثلاثة أشهر على الأقل. حيث يبيت المجلس في الطلبات في أول اجتماع يلي عملية التسجيل وعند غياب رد من المجلس خلال أربعة أشهر يعتبر صاحب الطلب مسجلاً قانوناً في المنظمة الوطنية ويتم الطعن في قرارات المجلس طبقاً للإجراءات القانونية المعمول بها.

وحسب المادة 08 يمكن الترخيص للأشخاص الطبيعيين والمعنويين ذوي جنسية أجنبية بممارسة مهنة خبير محاسب أو محافظ حسابات في الجزائر إذا أبرمت اتفاقية أو اتفاق لهذا الغرض مع البلد الذي ينتمون إليه في إطار المعاملة بالمثل وإذا توفرت فيهم الشروط المطلوبة.

وحسب المادة 12 يمكن الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين أن ينشئوا فيما بينهم شركات مدنية لممارسة مهنتهم حسب الشروط التالية:

- أن يكون الشركاء مسجلين فرادى في جدول المنظمة الوطنية.

- أن تنشأ الشركة المدنية حسب الأشكال القانونية.

- أن يكون كل الشركاء مسؤولين شخصياً وبالتضامن.

كما يمكن أن يكون شركاء غير مسجلين في جدول المنظمة الوطنية، الحقوقيون والاقتصاديون وكل شخص له شهادة التعليم العالي الذي يقدم مساعدة بحكم اختصاصه في إنجاز هدف الشركة المدنية في حدود ربع عدد الشركاء. كما يخضع تنظيم هذه الشركات المدنية وسيرها للقانون المدني، كما يمكن الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين أن ينشئوا فيما بينهم شركات ذات أشكال قانونية أخرى طبقاً للقانون التجاري لممارسة مهنتهم حسب الشروط المنصوص عليها في هذه المادة.

كذلك حسب المادة 13 يمكن إنشاء كل مؤسسة عمومية اقتصادية حسب الشكل القانوني المنصوص عليه يكون هدفها الاجتماعي ممارسة مهنة خبير محاسب ومحافظ الحسابات ومحاسب معتمد ضمن احترام أحكام هذا القانون وشريطة أن يكون المتدخلون الموقعون للعقود والوثائق الثبوتية تجاه القانون مسجلين فيجدول المنظمة في كل من أصنافهم. وحسب المادة 14 تنجز أشغال الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين باسمهم الخاص وتحت مسؤوليتهم الشخصية ولو كانوا منضمين في شركة. حيث يجب عليهم أن يلتزموا بالأحكام القانونية والتنظيمية التي تحكم المهنة وكذا النظام الداخلي للمنظمة الوطنية.

كذلك حسب المادة 16 لتحقيق ممارسة المهنة بكل استقلالية فكرية وأخلاقية، يتنافى معها حسب مفهوم هذا القانون:

- كل نشاط تجاري بصفة تاجر لا سيما على شكل وسيط أو وكيل مكلف بالمعاملات التجارية كمهنة.
- كل وظيفة مأجورة تقتضي قيام صلة خضوع قانوني ما عدا مهام التعليم والبحث في ميدان المحاسبة بصفة تعاقدية ومكاملة حسب التشريع المعمول به أو في الحالات المنصوص عليها في المادتين 12 و 13 من هذا القانون.

رابعا: تنظيم مهنة المحاسبة في الجزائر وفق المرسوم التنفيذي 92-20

يحدد المرسوم التنفيذي رقم 92-20 المؤرخ في 8 رجب عام 1412 الموافق 13 يناير سنة 1992 تشكيل مجلس النقابة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين ويضبط اختصاصاته وقواعد عمله.

1-قواعد عمل مجلس النقابة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين

وفق المادة 02 يدير النقابة الوطنية لمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد المحدثة بالقانون رقم 91-08 المؤرخ في 27 أبريل سنة 1991 المجلس يتكون من تسعة (9) أعضاء تنتخبهم الجمعية العامة من بين الأعضاء المسجلين قانونيا في جدول النقابة الوطنية. وحسب المادة 03 تنتخب كل فئة ثلاث (3) ممثلين عنها من بين أعضائها، وحسب المادة 04 ينتخب أعضاء المجلس نظرائهم في اقتراع سري لمدة أربع (4) سنوات، ويمكن أن يعاد انتخابهم عند انتهاء عضويتهم.

وحسب المادة 05 يمكن أن ينتخب في مجلس النقابة الوطنية الأعضاء اللذين لهم حق التصويت في الجمعية

العامة، المسجلين في جدول النقابة والمستوفين اشتراكاتهم ما عدا الذين تعرضوا لعقوبات تأديبية صدرت طبقا للقانون والنصوص المتخذة لتطبيقه.

وحسب **المادة 06** ينتخب المجلس من بين أعضائه رئيسا ونائبي رئيس وأميناً عاماً وأمين مال، وينتخب الرئيس لمدة سنتين (2) قابلتين للتجديد، وحسب **المادة 07** يحدد توزيع المهام الأخرى داخل المجلس خلال مداولاته إلا إذا نص على خلاف ذلك النظام الداخلي للنقابة الوطنية الذي يعده المجلس وتصادق عليه الجمعية العامة وفي إطار اختصاصات مجلس النقابة الوطنية

وفي إطار تحليل قواعد العمل حسب **المادة 09** يجتمع مجلس النقابة مرة على الأقل كل ثلاثة أشهر بناء على استدعاء من رئيسه، ويجتمع في دورة غير عادية بطلب من نصف أعضاء إحدى الفئات أو باستدعاء من رئيسه.

وفي هذه الحالة لا يشمل جدول الأعمال إلا المسألة التي كانت سببا في طلب الاجتماع، ويجتمع قانونا بناء على طلب السلطات المختصة، وتتخذ القرارات بالأغلبية البسيطة وفي حالة تعادل الأصوات يكون صوت الرئيس مرجحا.

حسب **المادة 10** يحدث لدى رئيس مجلس النقابة الوطنية وتحت رئاسة أحد نائبي رئيسه ما يأتي:
- غرفة للمصالحة والانضباط والتحكيم.

- لجنة الجدول.

وتتكون هاتان الهيئتان من 6 إلى 12 عضوا يختارون حسب الثلث من كل فئة مهنية لمدة 4 سنوات.

2-صلاحيات مجلس النقابة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين

يتكفل مجلس النقابة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين بالمهام التالية:

- تمثيل النقابة في الأعمال المدنية وفي إدارة الأملاك العقارية والمنقولة التي تملكها النقابة الوطنية وفي تسييرها وفي المثل أمام العدالة باسم النقابة مدعيا أو مدعى عليه.
- الوقاية من كل النزاعات المهنية بين أعضاء النقابة وتسويتها، وعرضها أن اقتضى الأمر على غرفة المصالحة والانضباط والتحكيم.
- تحصيل الاشتراكات المهنية التي تقررها الجمعية العامة.
- إعداد مشروع الإيرادات والنفقات واقتراحه على الجمعية العامة للمصادقة عليه.
- عرض كل الحالات الداخلة في اختصاصاته على غرفة المصالحة والانضباط والتحكيم التابعة للنقابة، طبقا للقانون والنظام الداخلي.
- السهر على احترام جميع أعضاء النقابة للأحكام التشريعية والتنظيمية المعمول بها والنظام الداخلي، وعلى العموم احترام كل القرارات القانونية التي تتخذها الجمعية العامة.
- تحديد المطالب العادية للتدقيق والرقابة.
- إبداء الرأي في المسائل التي تعرضها عليه السلطات المختصة في الميدان المحاسبي والحقوق أو المالية المرتبطة بحياة المؤسسة.
- المساعدة والنهوض بالتقويم المستمر للمستوى النظري والتقني لدى أعضاء النقابة وتحضير السلطات المختصة للتدريبات والملتقيات المهنية وتنظيمها والإشراف عليها ومراقبتها بالاتصال مع السلطات المختصة وكذلك المشاركة في مهام التعليم والتكوين والبحث.

و في سنة 1997 صدر المرسوم التنفيذي رقم 97-458 مؤرخ في أول شعبان عام 1418 هـ الموافق أول ديسمبر سنة 1997 م، الذي يعدّل و يتمّ المرسوم التنفيذي رقم 92-20 المذكور أعلاه، الذي يحدد تشكيل مجلس النقابة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات و المحاسبين المعتمدين و يضبط اختصاصاته و قواعد عمله.

- إنّ رئيس الحكومة، بناء على تقرير وزير المالية، وبناء على الدستور لاسيما المادتان 85-4 و 125 (الفقرة 2) منه، وبمقتضى المرسوم التنفيذي رقم 92-20 المذكور أعلاه
 - فإنه حسب المادة الأولى من المرسوم التنفيذي 97/458 يعدّل هذا المرسوم و يتمّ المرسوم التنفيذي رقم 92-20 المذكور أعلاه.
 - وحسب المادة الثانية تعدّل و تتمّ المادة 2 من المرسوم التنفيذي رقم 92-20 أعلاه. كما يأتي: يدير النقابة الوطنية لمهنة الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد المحدثة بمقتضى القانون رقم 91-08 المؤرخ في 27 أبريل 1991 والمذكور اعلاه. مجلس يتكون من عشرة (10) أعضاء، تسعة (9) أعضاء تنتخبهم الجمعية العامة من بين المهنيين المسجلين قانونا في جدول النقابة الوطنية وعضو واحد يمثل السلطات العمومية.
 - وحسب المادة الثالثة يتمّ المادة 3 من المرسوم التنفيذي رقم 92-20 المذكور أعلاه. بفقرة ثانية تنص على أنه: يعين الوزير المكلف بالمالية ممثل السلطات العمومية.
- وحسب المادة الرابعة تعدّل المادة 4 من المرسوم التنفيذي رقم 92-20 المذكور أعلاه. ينتخب المهنيون أعضاء المجلس على التّوالي من قبل نظرائهم بالاقتراع السّري لمدة أربع (4) سنوات.