

تنظيم المهن المحاسبية في الجزائر في ظل القانون 10-01: دراسة تحليلية للإطار القانوني ودوره في تحسين جودة الممارسات المحاسبية

Regulating the Accounting Professions in Algeria under Law 10-01: An Analytical Study” of the Legal Framework and Its Role in Enhancing the Quality of Accounting Practices

فاتح بلعباسي^{1*}، ياسين لعكيكرة²

¹ جامعة محمد البشير الإبراهيمي برج بو عرييج، الجزائر، fateh.belabassi@univ-bba.dz

² جامعة فرحات عباس - سطيف 1، الجزائر، yacine.lakikza@univ-setif.dz

تاريخ النشر: 2025/12/27

تاريخ القبول: 2025/12/20

تاريخ الاستلام: 2025/10/11

ملخص: تهدف هذه الدراسة إلى مناقشة الإطار القانوني المنظم لمهنة المحاسبة في الجزائر من خلال تحليل القانون 01-10، وتقييم دوره في تحسين جودة الممارسات المحاسبية. وقد تم اعتماد منهج وصفي تحليلي، ارتكز على تحليل النصوص القانونية والتنظيمية. توصلت الدراسة إلى أن القانون 01-10 يمثل خطوة إيجابية نحو تنظيم المهن المحاسبية، من خلال إنشاء هيئات مهنية مستقلة وتحديد شروط الممارسة، إلا أن تطبيقه العملي لا يزال يعرف عدة نقائص، أبرزها ضعف التكوين والتأهيل، محدودية الرقابة الفعلية. وقد خلصت الدراسة إلى عدة توصيات أهمها: ضرورة إعادة النظر في قانون 01-10 لتحديثه وتوسيعه بما يتلاءم مع التطورات المهنية والمعايير الدولية، وتكثيف التعاون مع الهيئات المحاسبية الدولية لتعزيز جودة وموثوقية الممارسات المحاسبية في الجزائر.

الكلمات المفتاحية: التنظيم المهني؛ قانون 01-10؛ مهنة المحاسبة؛ جودة الممارسات المحاسبية؛ الهيئات التنظيمية.

الترميز الاقتصادي **JEL**: K22 ؛ M41 ؛ M42

Abstract : This study aims to discuss the legal framework governing the accounting profession in Algeria by analyzing Law 10-01 and assessing its role in enhancing the quality of accounting practices. A descriptive-analytical methodology was employed, grounded in the examination of relevant legal and regulatory texts. The study found that Law 10-01 represents a positive step toward structuring the accounting profession through the establishment of independent professional bodies and the clear specification of practice conditions. However, its practical implementation still faces notable shortcomings, especially in inadequate training and qualification and limited actual oversight. The study recommends revising Law 10-01 to update and expand it in line with professional developments and international standards, and to strengthen cooperation with international accounting institutions to improve the quality and reliability of accounting practices in Algeria

Keywords : Professional regulation; Law 10-01; Accounting profession; Quality of accounting practices; Regulatory bodies.

JEL Classification Codes : M41 ; M42 ; k22

تعد مهنة المحاسبة من أبرز المهن ذات التأثير المباشر على شفافية المعاملات الاقتصادية ومصداقية المعلومات المالية، باعتبارها الأداة الأساسية التي تعتمد عليها مختلف الأطراف الاقتصادية والمالية في اتخاذ القرارات الرشيدة، سواء تعلق الأمر بالمؤسسات، السلطات العمومية، المستثمرين، أو حتى المجتمع المدني. ومن هذا المنطلق، فإن ممارسة هذه المهنة تستوجب تنظيمًا دقيقًا وضبطًا قانونيًا ومهنيًا صارمًا يضمن الكفاءة، النزاهة، والاستقلالية في أداء المهام المحاسبية.

لقد شهدت الجزائر خلال العقود الأخيرة إصلاحات عميقة في بنيتها الاقتصادية والمالية، تجسدت من خلال إعادة النظر في الإطار التشريعي والتنظيمي لمجموعة من القطاعات الحيوية، من بينها مهنة المحاسبة. وقد جاء القانون رقم 10-01 المؤرخ في 11 جوان 2010 كاستجابة لهذه التحولات، حيث سعى إلى توحيد وتنظيم مهنة محافظ الحسابات وفق مبادئ الشفافية، المسؤولية، والمواءمة مع المعايير الدولية، وخاصة بعد الشروع في تطبيق النظام المحاسبي المالي SCF المستوحى من المعايير الدولية للمحاسبة و المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRS. إن هذا القانون يمثل محطة مهمة في مسار تطوير مهنة المحاسبة في الجزائر، كونه وضع أسسًا قانونية واضحة لممارسة المهنة، وحدد شروط الاعتماد، وكرّس مبادئ الأخلاقيات المهنية، وأنشأ هيئات تنظيمية ومجالس تأديبية تسهر على رقابة وضبط الممارسات المحاسبية. إلا أن فعالية هذا الإطار القانوني تظل مرتبطة بمدى التزام مختلف الفاعلين بمقتضياته، وبالقدرة على تفعيل آلياته بشكل عملي ومستدام. وتنبع أهمية هذه الدراسة من الحاجة إلى فهم طبيعة التنظيم المهني الذي جاء به قانون 10-01، وتقييم مدى مساهمته في تحسين جودة الممارسات المحاسبية في الجزائر، خاصة في ظل التحديات المتزايدة المرتبطة بالعمولة الاقتصادية، والتقارير المالية المعقدة، وتنامي متطلبات الحوكمة والشفافية. وعلى أساس ما تقدم تبرز معالم إشكالية البحث والتي يمكن بلورتها وصياغتها في السؤال التالي:

إلى أي مدى ساهم القانون 10-01 في تنظيم مهنة المحاسبة في الجزائر؟ وهل أسهم هذا الإطار القانوني في تحسين جودة الممارسات المحاسبية وتكييفها مع متطلبات النظام المحاسبي المالي SCF؟
ويندرج ضمن هذا السؤال مجموعة من الأسئلة الفرعية والمتمثلة في:

1. ما هي الخلفيات والسياقات التي استدعت إصدار القانون 10-01 المتعلق بمهنة محافظ الحسابات في الجزائر؟
2. ما هي الأهداف والمضامين الرئيسية لهذا القانون فيما يخص تنظيم مهنة المحاسبة؟
3. كيف ساهم القانون 10-01 في تحسين شروط تأهيل، اعتماد، ومتابعة المحاسبين ومحافظي الحسابات؟
4. ما هي الهيئات التي حول لها القانون صلاحيات تنظيم ومراقبة المهنة؟ وكيف تشتغل فعليًا؟
5. إلى أي مدى ساهم هذا الإطار القانوني في تحسين جودة الممارسات المحاسبية في ظل تطبيق SCF؟

2.1. فرضيات البحث: في محاولة الإجابة عن إشكالية البحث، تم وضع الفرضية التالية:

يساهم القانون 10-01 في تعزيز جودة الممارسات المحاسبية في الجزائر، غير أن أثره يبقى محدودًا بفعل ضعف التفعيل المؤسسي والرقابة المهنية. وتندرج ضمنها مجموعة من الفرضيات هي:

- التنظيم القانوني الذي أقره القانون 10-01 رفع من وضوح شروط الممارسة، لكنه لم يحقق استقلالية مهنية فعلية.
- الهيئات المهنية المستحدثة تفتقر إلى أدوات رقابية فعالة لتطبيق القانون ميدانيًا.
- غياب التكوين المستمر والحوكمة المهنية يضعف أثر التنظيم القانوني على جودة التقارير المالية.

3.1. أهداف الدراسة: تهدف الدراسة إلى:

- تحليل محتوى ومضامين القانون 10-01 المتعلق بمهنة محافظ الحسابات.
- إبراز دور هذا القانون في تنظيم المهن المحاسبية (الخبير المحاسب، المحاسب المعتمد، محافظ الحسابات).
- تقييم مدى مساهمة هذا التنظيم القانوني في تحسين جودة الممارسات المحاسبية في الجزائر.

4.1. أهمية الدراسة: تتجلى أهمية هذا البحث في كونه:

- يسلط الضوء على الإصلاح القانوني الأهم في مجال المهن المحاسبية في الجزائر بعد سنة 2010.
- يقدم أرضية تحليلية لتقييم الأداء المهني في ظل إطار قانوني حديث نسبيًا.

• يساهم في إثراء النقاش الأكاديمي حول العلاقة بين التنظيم المهني وجودة الممارسة المحاسبية.

5.1. منهجية الدراسة: تعتمد هذه الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي، من خلال تحليل نصوص القانون رقم 10-01، والمراسيم التطبيقية المرتبطة به، بالإضافة إلى الاعتماد على دراسات سابقة، وأعمال علمية ومهنية تناولت تنظيم المهنة في الجزائر.

2. ممارسو المهن المحاسبية في الجزائر في ظل القانون 10-01

يُعدّ ممارسو المهن المحاسبية في الجزائر فاعلين أساسيين في ضمان الشفافية والمصادقية داخل المنظومة الاقتصادية، إذ يخضع تنظيم نشاطهم للقانون 10-01 الذي حدد الإطار القانوني لممارسة المهنة، وضبط مسؤولياتهم المهنية والأخلاقية في خدمة المصلحة العامة.

1.2. الخبير المحاسب

1.1.2. تعريف الخبير المحاسب: يُعرف الخبير المحاسب في القانون الجزائري (المادة 18 من القانون 10-01) بأنه الشخص الذي يمارس بصورة منتظمة، باسمه الخاص وتحت مسؤوليته الشخصية مهام تنظيم وفحص وتقويم وتحليل المحاسبة لمختلف أنواع الحسابات داخل المؤسسات، وذلك وفق الحالات المحددة قانوناً أو بمقتضى عقد خبرة محاسبية (الجريدة الرسمية الجزائرية، 2010، صفحة 6)

يتمتع الخبير بصفة طبيعية كممارس مستقل، غير مرتبط بعقد عمل دائم مع أي جهة؛ فهو مخوّل لتأسيس مكاتب تخصصية خاصة أو الانضمام إلى هيكل معنوية (شركات ذات مسؤولية محدودة أو شركات مساهمة)، لممارسة المهنة بشكل قانوني وموثق يسمح له بقبول المهام التعاقدية المحاسبية وفق القوانين المنظمة .

يُظهر هذا التعريف أن المشرّع الجزائري اعتمد مقارنة قانونية تقليدية تقوم على الشخصية الطبيعية للممارس واستقلاليتها، دون أن يكرّس بوضوح مبدأ مسؤولية الشركات المهنية، كما هو معمول به في فرنسا. وهذا قد يحد من توسّع المهنة في شكل مؤسساتي منظم.

2.1.2. المهام الرئيسية: تشمل اختصاصات الخبير المحاسب مجموعة متنوعة من الأعمال المحاسبية والاستشارية، يمكن تلخيصها فيما يلي: (الجريدة الرسمية الجزائرية، 2010، صفحة 7)

- تنظيم القوائم وفحص الحسابات : إعداد القوائم المحاسبية وتدقيقها من حيث الاكتمال والدقة، سواء على مستوى المؤسسات العادية أو المؤسسات التابعة، حسب متطلبات القانون .
 - مسك الحسابات للمستقلين : فتح ومراقبة وتجميع نظم المحاسبة للأفراد أو المؤسسات التي لا ترتبط بعقود عمل دائمة.
 - التدقيق المالي والمحاسبي : هو المخول الوحيد للقيام بتدقيق الحسابات المالية للمؤسسات، وفق المعايير القانونية والمحاسبية المقبولة
 - تقديم المشورة : يُقدم استشارات مالية واجتماعية واقتصادية للكيانات المتعاملة معه، مما يثري قراراتها الإستراتيجية.
 - إعلام الأطراف بالعواقب : يقوم بإبلاغ الأطراف المتعاقدة حول التزاماتهم الإدارية والمالية، فضلاً عن أثر تصرفاتهم في المجال المسؤول عنه .
- يشكل الخبير المحاسب حلقة جوهرية في هيكل الرقابة المحاسبية الجزائري، نظراً لقدرته على التأثير القانوني والميداني في مؤسسات القطاعين العام والخاص. يتركز عمله على التعاقد، يتصف بالعمق التقني، ويُمارس بروح مهنية مستقلة ذات أطر قانونية واضحة تضمن الموضوعية والثقة.

2.2. مهنة محافظ الحسابات

1.2.2. التعريف القانوني والأطر التنظيمية: ينظم القانون الجزائري، خصوصاً من خلال أحكام مدونة التجارة والمراسيم الخاصة بمهن المحاسبة، مهنة محافظ الحسابات . وفقاً للمادة 710 مكرر 14 من القانون التجاري الجزائري، يُعدّ هذا الأخير "شخصاً يفحص دفاتر الشركة وسجلاتها المالية، لضمان انتظامها ودقتها، والتحقق من مدى مطابقة المعلومات المقدمة في التقارير الإدارية والمالية لوضعية الشركة الفعلية. " (الجريدة الرسمية الجزائرية، 1975، صفحة 1306)

كما يعيد القانون رقم 10-01 تحديد مفهومه فقال في المادة 22 إنه "كل شخص يمارس بصفة منتظمة وباسمه وبمختلف مسؤولياته مهمة المصادقة على انتظام الحسابات ودقتها ومطابقتها للتشريع المعمول به" (الجريدة الرسمية الجزائرية، 2010)

وبموجب أحكام القانون والقانون السابق 91-08، يُمنح لهذا المكلف سلطة تنظيم ومراقبة وفحص الحسابات بموجب عقد، مع إقرار مسؤولياته المهنية تجاه الأطراف ذات الصلة . (الجريدة الرسمية الجزائرية، 1991، الصفحات 03-10)

وبناء عليه، يُعرّف محافظ الحسابات بأنه الشخص الذي يتولى مهنة التقيد بالمبادئ المحاسبية، والفحص المستقل، والمسؤولية المهنية تجاه الغير، إذ يقوم بتحليل المستندات والقوائم السنوية، ويُصدر تقارير خيرية حيادية .

رغم أن المادة 22 من القانون منحت محافظ الحسابات صلاحيات واسعة في المصادقة والرقابة، إلا أن التطبيق العملي يُظهر غياب آلية تفعيل لمبدأ المسؤولية المشتركة مع الإدارة، مما يجعل الرقابة غالبًا شكلية لا موضوعية. (الجريدة الرسمية الجزائرية، 2010، صفحة 07)

2.2.2. المهام الوظيفية الأساسية: حدّد القانون الجزائري مهام محافظ الحسابات كما يلي:

1. الإقرار والمصادقة على القوائم السنوية: يتحقق من انتظامها ودقتها وشمولها لنتائج السنة وما تمثله من صورة حقيقية للوضع المالي والممتلكات.
2. مطابقة التقارير: يفحص مدى اتساق الحسابات مع المعلومات الواردة في تقرير الإدارة والعلاقات مع المساهمين أو الشركاء .
3. تقارير مراقبة داخلية: يصدر رأيًا متخصصًا حول كفاءة الإجراءات الرقابية المعتمدة من قبل الإدارة.
4. التدقيق في الاتفاقيات: يجلل شروط الاتفاقيات بين الشركة والكيانات ذات المصالح المشتركة، سواء كانت ذات صلة مباشرة أو غير مباشرة، وفق نصوص القانون 10.
5. التنبيه بتهديد الاستمرارية: يقوم بإعلام الإدارة أو السلطة المعنية بأي ملاحظات جوهرية قد تؤثر على استمرارية نشاط المؤسسة .
6. الإبلاغ عن التجاوزات: يصدر إبلاغًا عن أية أعمال غير قانونية للجهاز القضائي، ويعمل كعين للعدالة لحماية مصالح الأطراف المعنية .
7. اعتماد الحسابات المدعمة (المدللة): في حال إعدادها، يصادق على مصداقيتها بناءً على الوثائق المحاسبية وتقارير فروع الشركة .

3.2.2. تقارير محافظ الحسابات: ينتج عن المهمة المهنية لهذا المراجع التقارير التالية:

- تقرير مصادقة (مع تحفظ أو دون تحفظ) على القوائم السنوية وصورتها الحقيقية؛
- تقرير للمصادقة على الحسابات المدعمة أو المدللة؛
- تقرير خاص باتفاقيات المنظمة؛
- ملخص لأهم خمس تعويضات؛
- بيان حول الامتيازات الخاصة للمستخدمين؛
- تحليل لأداء السنوات الخمس الأخيرة (حسب السهم أو الحصة)؛
- تقرير حول استمرار المؤسسات عند وجود خطر؛
- تقرير عن إجراءات الرقابة الداخلية .

4.2.2. مهام خاصة: يشمل الدور واجبات تدقيقية إضافية منها:

- تدقيق الاشتراكات أو مساهمات الشركاء؛
- تحذير الجمعية العامة في حالة وجود اختلالات؛
- استحداث جلسات عامة إذا أخفقت الإدارة في ذلك؛
- التأكد من أن صافي الأصول يغطي رأس المال في حالات إعادة التكوين؛
- الإسهام في قرارات تعديل رأس المال أو امتيازاته؛
- تنظيم مراقبة الحسابات المؤقتة أو الخاصة في المؤسسات الفرعية أو الشركاء؛

3.2. مهنة المحاسب المعتمد: تشكل مهنة المحاسب المعتمد حجر الزاوية في المنظومة المحاسبية داخل الاقتصاد الجزائري. يُعد هذا المهني منظمًا رئيسيًا ضمن المؤسسات الاقتصادية، ومدبرًا دقيقًا للدفاتر المالية، حيث يمارس مهامه بحرفية وبكامل استقلالته القانونية.

1.3.2. تعريف المحاسب المعتمد: بحسب المادة 41 من القانون رقم 10-01 المتعلق بالمهنة المحاسبية، يُعرف المحاسب المعتمد بأنه المهني الذي يمارس بصفة مستمرة وباسمه الخاص، مسؤولية فتح وإعداد محاسبات ودفاتر التاجر أو الشركة أو أي هيكل يطلب خدماته. وهو الشخص المخوّل بتنظيم وتبويب وتسجيل العمليات المحاسبية المالية، ومن ثم إعداد القوائم المالية التي تفسر نتائج تلك العمليات. (الجريدة الرسمية الجزائرية، 2010، صفحة 4)

يركز المشرّع في تعريفه على الجوانب التقنية للمحاسب بشكل أكبر من الجوانب الأخلاقية والمهنية، مما يؤدي إلى ضعف الالتزام بمعايير السلوك المهني والحفاظ على السرية في الممارسة العملية اليومية.

2.3.2. المهام الرئيسية: تشمل مسؤوليات المحاسب المعتمد عدة وظائف حيوية تهدف لضمان دقة وسلامة النظام المحاسبي:

- فتح ومسك وضبط الحسابات والدفاتر بدقة.
- عرض تطورات الكتابات المحاسبية وقيمة ممتلكات التاجر أو الشركة، اعتماداً على الوثائق المعطاة وتحت مسؤوليته
- إعداد التصريحات الاجتماعية والضريبة والإدارية المطلوبة، وتقديمها نيابة عن العميل.
- تقديم الدعم والتنسيق مع مختلف الإدارات الرسمية (الجمارك، الضمان الاجتماعي، الضرائب، السجل التجاري
- يمكن أن يُكلف بإعداد جداول مالية معينة بناءً على طلب الزبون.

4.2. شروط مزاوله المهنة المحاسبية والمسؤوليات في ظل القانون 10-01:

1.4.2. شروط الالتحاق بمزاولة المهنة المحاسبية في الجزائر: وفقاً للمادة 08 من القانون رقم 10-01، و المرسوم التنفيذي رقم 11-30 تُشترط مجموعة من الضوابط القانونية والأخلاقية والمهنية لدخول مهنة المحاسبة (خبير محاسبة، محافظ حسابات، محاسب معتمد):

✓ الجنسية: أن يكون المتقدم جزائري الجنسية

✓ المؤهل العلمي: وفق مايلي:

- خبير محاسبة: حاصل على شهادة الخبرة المحاسبية الجزائرية أو ما يعادلها.
- محافظ حسابات: حاصل على شهادة المحاسب الجزائري أو شهادة تحوّله مزاوله المهنة.
- محاسب معتمد: كذلك بحاجة إلى شهادة المحاسب الجزائري أو ما يسمح له عملياً بممارسة المهنة .
- ✓ الحقوق المدنية والسياسية: أن يتمتع المتقدم بكامل الحقوق المدنية والسياسية. ويجب ألا يكون صدرت ضده إدانة جنائية أو جنحة تخلّ بالشرف المهني .

✓ الاعتماد والتسجيل الرسمي: إن يحصل على اعتماد مسبق من الوزير المكلف بالمالية. و يُسجّل في الجدول الوطني التابع له. (الجريدة الرسمية الجزائرية، 2011)

✓ أداء اليمين المهني: قبل مباشرة العمل، يُؤدى اليمين أمام الهيئة القضائية المختصة

"أقسم بالله العلي العظيم أن أؤدي مهامي بأحسن وجه، وأوفي بعهد الوظيفة، وأصون سر المهنة، وأسلك بسلوك مهني نزيه، والله على ما أقول شهيد"

هذا القسم يعكس الالتزام الأخلاقي والديني والمهني المرتبط بالمهنة، ويُعدّ مخالفة له جريمة تستوجب العقوبة .
الشهادات المؤهّلة لمزاولة المهنة المحاسبية: يُشترط لحيازة حق مزاوله المهنة أن يكون الشخص حاصلًا على أحد هذه الشهادات:

أ. شهادات التعليم الجامعي (أو ما يعادلها أجنبيًا):

- ليسانس في العلوم المالية.
- إتمام الجزئين الأول والثاني لامتحان هيئة الخبرة المحاسبية.
- شهادة الدراسات المحاسبية العليا.
- ليسانس في العلوم التجارية (تخصص محاسبة أو مالية).
- ليسانس في علوم التسيير بفرع المحاسبة.
- ليسانس في الاقتصاد المالي أو العلوم التسييرية بفرع المحاسبة.

بالإضافة لذلك، يشترط أحد البديلين التاليين:

- إتمام تدريبي مهني لمدة سنتين في مكتب خبير محاسب، والحصول على شهادة نهاية التدريب.
- أو خبرة عملية لا تقلّ عن عشر سنوات في المحاسبة المالية، مع تدريب ميداني لمدة ستة أشهر.

ب. شهادات التعليم العالي المتخصص أو ما يعادلها:

- شهادات من مؤسسات مثل: المدرسة العليا للتجارة (قسم مالية ومحاسبة)، المدرسة الوطنية للإدارة (فروع المراجعة/المراقبة؛ الاقتصاد والمالية)، المعهد الوطني للمالية (خزينة أو إدارة جبائية)، معهد الاقتصاد الجمركي والمالي، وغيرها

ويشترط حيازة واحدة من الشهادات المهنية التالية:

- شهادة تقني سامي في المحاسبة.
- شهادة عليا في الدراسات المحاسبية.
- شهادة مهنية كاملة في المحاسبة.
- بكالوريا تقنية في المحاسبة.
- شهادة تحكم في المحاسبة.

وكذلك، يجب إثبات أحد الخيارين:

- تدريب لمدة سنتين في مكتب خبير محاسب أو محافظ حسابات.
- أو خبرة عشر سنوات في المجال المالي والمحاسبي، مع تدريب ميداني لمدة ستة أشهر

حالات التنافي : يشترط لمزاولة المهنة استقلال فكري وأخلاقي، لذا يُمنع الجمع بين الوظيفة المحاسبية وأيٍّ من الحالات التالية (بموجب المادة 64 من نفس القانون وما يليها):

1. مزاولة نشاط تجاري لأي غرض.
2. انخراط في عمل مأجور عدا التدريس التعاقدية أو البحثي في المحاسبة.
3. شغل منصب إداري أو رقابي في مؤسسات تجارية.
4. تولي ثلاث وظائف محاسبية في نفس الكيان خبير، محافظ، معتمد.
5. شغل صفة منتخبة برلمانية/بلدية في جهة تنفيذية محلية.
6. القيام بمهام في مؤسسة تربطه بها مصالح مباشرة.
7. استغلال النفوذ أو تقديم امتيازات لجذب زبائن.
8. التسويق المهني من خلال تخفيض الرسوم أو منح امتيازات غير مشروعة.

و قد نصت المادة 65 من نفس القانون على منع محافظ الحسابات:

- مراقبة حسابات شركة لديه مصلحة مباشرة أو غير مباشرة؛
- شغل أدوار إدارية أو إشرافية في الشركة التي يراقبها؛
- ممارسة مهام الرقابة الأمنية أو التنظيمية على المؤسسة؛
- العمل كمستشار مالي أو ضريبي للشركة التي يراقبها؛
- شغل منصب مأجور في الشركة خلال أقل من 3 سنوات بعد انتهاء ولايته؛
- ويحظر ذلك على مدار 3 سنوات بعد الاستقالة أو انتهاء المهام.

تكشف هذه الشروط عن إرادة المشرّع في تقنين مدخل المهنة بمحذ حماية السوق من الدخلاء، غير أن التطبيق العملي لهذه الشروط يواجه ثغرات مؤسساتية، خصوصاً في ضعف التنسيق بين وزارة المالية والهيئات المهنية في منح الاعتمادات وتعيين جداول المهنيين. كما أن اشتراط التدريب الميداني دون آلية تقييم واضحة يجعل من التكوين إجراءً شكلياً أكثر منه أداة تطوير فعلي للكفاءة المهنية.

2.4.2. مسؤولية المحاسب المعتمد، الخبير المحاسب، ومحافظ الحسابات

المسؤولية المدنية: بمقتضى المادة 61 من القانون رقم 10-01، يكون محافظ الحسابات مسؤولاً عن الأضرار الناتجة عن مخالفته مقتضيات هذا القانون، سواء تجاه الكيان الذي يراقبه أو تجاه الأطراف ذات العلاقة. وتُقسّم هذه المسؤولية إلى:

- **تعاقدية:** إذا كان هناك عقد موقع يلزم المحاسب بأداء مهام محددة ولم يلتزم بها.
 - **تقصيرية:** إذا ارتكب خطأ أدى إلى ضرر.
- لإثبات المسؤولية يجب توفر:
1. وجود فعل أو تقصير من قبل المحاسب (إخلال بالمهام أو الواجب).
 2. حدوث ضرر فعلي.
 3. علاقة سببية واضحة بين الفعل والضرر.

المسؤولية الجزائية: وفقاً للمادة 62 من القانون نفسه، يتحمل المحاسب المعتمد والخبير المحاسب والمسؤولون الجزائريون جرائم معينة، من أبرزها:

- الإدلاء بتقارير كاذبة أثناء مزاولة المهنة.
- التواطؤ أو التستر على مخالفات مالية.
- تسريب أسرار المؤسسة التي يعمل بها.

وتشمل العقوبات ما يلي:

- غرامات مالية قد تصل إلى عقوبات منصوص عليها قانوناً.
- السجن عند تكرار الجريمة أو حدوث تجاوزات جسيمة.

المسؤولية التأديبية: يتعرض المحاسبون لأي تصرف غير أخلاقي أو مخالف للقواعد المهنية، وتترتب عليه عقوبات حسب درجة الخطأ: (الجريدة الرسمية الجزائرية، 2013، صفحة 19)

1. إنذار
2. توبيخ
3. إيقاف مؤقت لمدة لا تزيد عن ستة أشهر
4. الشطب من الجدول المهني

حتى إذا صدرت عقوبات مدنية أو جزائية ضد المحاسب، فإن التأديب يبقى قائماً كإجراء مستقل.

4. الهيئات المهنية المستقلة المستحدثة بموجب القانون 10-01 ودورها في تنظيم وتطوير المهن المحاسبية في الجزائر

1.4. الإطار العام لتأسيس الهيئات المهنية في المجال المحاسبي: صدر القانون رقم 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010 استجابةً للتطورات التي شهدتها البيئة الاقتصادية والمؤسساتية في الجزائر، بهدف تكييف المنظومة المحاسبية الوطنية مع المعايير الدولية المعمول بها. هذا القانون أرسى مرحلة جديدة في تنظيم المهن المحاسبية من خلال إنشاء ثلاث هيئات مهنية مستقلة تتمتع بالشخصية المعنوية والاستقلال المالي والإداري، وهي: المصنف الوطني للخبراء المحاسبين، الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين.

تتمثل أهمية هذه الهيئات في أنها توطد الممارسة المهنية، وتضمن احترام المعايير الأخلاقية، فضلاً عن المساهمة في تطوير الكفاءات المهنية. كما تلعب هذه الهيئات دور الوسيط بين الدولة وممارسي المهن المحاسبية، بالإضافة إلى ضبط السوق ومكافحة الممارسات غير القانونية وتعزيز مصداقية المعلومات المالية، ما يعزز دقة وموثوقية التقارير المحاسبية ويعكس تحسناً في مستوى الحوكمة المالية. (الجريدة الرسمية الجزائرية، 2010)

2.4. المصنف الوطني للخبراء المحاسبين: يُعد المصنف الوطني للخبراء المحاسبين مؤسسة مهنية تهدف إلى تأطير وتنظيم مهنة الخبير المحاسب، وهي مهنة محورية في الاقتصاد الحديث نظراً لدورها في الرقابة المالية، وتحليل البيانات المالية، وتقديم الاستشارات المحاسبية والجبائية.

أهم مهام المصنف:

- **التنظيم الذاتي للمهنة:** يعمل المصنف على وضع ضوابط الممارسة المهنية، وتحديد شروط الانضمام، والتأهيل، والتصنيف، بما يضمن جودة الأداء.

- الدفاع عن استقلالية وكرامة المهنيين: يسهر على احترام حرية الخبير المحاسب في إصدار أحكامه الفنية بشكل مستقل، بعيداً عن أي تأثيرات سياسية أو تجارية.
- التكوين المستمر والتطوير المهني: يساهم في تأهيل أعضائه عن طريق دورات تكوينية وورشات متخصصة بالتنسيق مع هيئات محلية ودولية.
- إعداد مدونة الأخلاقيات: تشكل هذه المدونة مرجعية مهنية تضمن احترام القواعد السلوكية، مثل النزاهة، والموضوعية، والسرية، والكفاءة المهنية.
- الرقابة على المهنة: يتكفل الصنف بمتابعة مدى التزام أعضائه بالمعايير المهنية والأخلاقية، وله صلاحية التأديب في حال الإخلال.
- الأثر المؤسسي للمصنف: يُعد المصنف قوة اقتراح في السياسات العمومية، من خلال إبداء الرأي في مشاريع القوانين واللوائح المتعلقة بالمهنة، والمشاركة في تحديث المنظومة المحاسبية الوطنية. كما يمثل الجزائر في الهيئات الإقليمية والدولية الخاصة بالمهنة، مثل الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC).

رغم تمتعه بالشخصية المعنوية، يعاني من ضعف استقلاليته المالية، مما يحد من قدرته على الرقابة التأديبية المستقلة. كما أن دوره الاستشاري في إعداد السياسات المحاسبية لم يتطور إلى شراكة حقيقية مع صانعي القرار كما هو الحال في فرنسا.

3.4. الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات: تشكل الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات هيئة مركزية لتنظيم مهنة التدقيق الخارجي، والتي تعتبر حجر الأساس لضمان الشفافية والمصادقية في القوائم المالية. ويمكن إبراز دور الغرفة في:

- تنظيم مهنة محافظ الحسابات: يشمل ذلك ضبط شروط الاعتماد، والتسجيل في جدول المهنيين، والرقابة الدورية على الأداء.
- السهر على احترام الاستقلالية والحياد: تفرض الغرفة حدوداً واضحة للفصل بين مهام التدقيق ومصالح الزبائن لتجنب تضارب المصالح.
- تحديث وتطوير معايير التدقيق: بالتعاون مع الجهات التشريعية والرقابية، تعمل الغرفة على إدخال معايير التدقيق الدولية (ISA) ضمن البيئة الجزائرية. (نادية، 2022)
- متابعة مدى التزام الأعضاء: عبر لجان مراقبة وتقييم، تراجع الغرفة أعمال محافظي الحسابات وتصدر تقارير دورية حول جودة الممارسة.
- الدفاع عن كرامة المهنيين: تتدخل الغرفة في حال التعرض للضغوط أو التهديدات التي تمس استقلال محافظ الحسابات أو نزاهته.

تحديات تواجه الغرفة:

- ضعف التنسيق مع الهيئات الرقابية الأخرى (مثل مجلس المحاسبة، وبنك الجزائر)،
- الحاجة إلى تحديث الإطار القانوني والمهني للمهنة،
- محدودية التكوين المستمر خاصة في مجال التدقيق الإلكتروني والتدقيق المبني على المخاطر.
- تُعد الغرفة الوطنية الحلقة الأضعف في سلسلة التنظيم، إذ تواجه محدودية في الموارد البشرية والخبرات، وضعفًا في التنسيق مع مجلس المحاسبة، مما ينعكس سلباً على جودة الرقابة الميدانية

4.4. المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين: تُعنى هذه المنظمة بتنظيم المهنة الأكثر انتشاراً في البيئة الاقتصادية، وهي مهنة المحاسب المعتمد، والتي تلعب دوراً أساسياً في إعداد الحسابات، وتحضير القوائم المالية، وإعداد التصريحات الجبائية. مهام المنظمة:

- التأطير المهني للمحاسبين: ضبط شروط القيد في الجدول المهني، وتنظيم الالتحاق بالترخيص المهني وشروط التجديد.
- السهر على جودة الممارسة: من خلال متابعة مدى التزام الأعضاء بالمعايير الوطنية والدولية في إعداد القوائم المالية والتصريحات الجبائية.
- إعداد مدونة السلوك المهني: تحدد هذه المدونة المبادئ التي تحكم العلاقة بين المحاسب وزبونه، والإدارة الجبائية، ومختلف الجهات المعنية.
- تعزيز كفاءة المهنيين: عبر تنظيم ورشات تكوينية وبرامج شهادات في ميادين محاسبية متخصصة (المحاسبة التحليلية، نظم المعلومات، المعايير الدولية IFRS)
- الدفاع عن حقوق الأعضاء: تتدخل المنظمة في النزاعات المهنية، وتعمل على تسوية الخلافات بما يحفظ كرامة المحاسب المعتمد.

5.4. دور المنظمة في العصر الرقمي: تسعى المنظمة إلى مرافقة الانتقال الرقمي للمهنة من خلال:

- تطوير كفاءات الأعضاء في استخدام البرمجيات المحاسبية الحديثة،
- تبني أدوات المحاسبة السحابية والمستندة إلى الذكاء الاصطناعي،
- المساهمة في اعتماد أدوات التدقيق الإلكتروني.

رغم سعيها إلى تأطير العدد الأكبر من المهنيين، إلا أن المنظمة لا تمتلك قاعدة بيانات محدثة حول أعضائها، ما يجعل من الرقابة الذاتية محدودة. كما أن برامجها التكوينية لا تتماشى مع معايير التعليم المهني الدولية (IES).

6.4. قراءة تحليلية في أدوار الهيئات المهنية: تشترك الهيئات الثلاث في مهامها الأساسية المتمثلة في التنظيم، التأطير، الرقابة، التكوين، والدفاع عن الاستقلالية. لكن لكل هيئة خصوصيتها وفق طبيعة المهنة التي تنظمها. وتبرز أهمية هذه الهيئات في كونها ركيزة لتنظيم الاقتصاد الرسمي، وتحقيق التوازن بين حرية الممارسة المهنية وضرورة التقيد بالقوانين والمعايير.

كما تساهم هذه الهيئات في:

- تحقيق الامتثال المهني والمعياري،
- رفع جودة التقارير المالية،
- تعزيز ثقة المستثمرين،
- تقليص حجم الاقتصاد غير الرسمي.

5. أثر التنظيم القانوني على جودة الممارسات المحاسبية: بالاعتماد على ما تم تناوله في المحاور الثلاثة الأولى و بالاعتماد على الدراسات السابقة سنقوم في هذا المحور بتحليل اثر القانون على جودة الممارسات المحاسبية.

1.5. مدخل مفاهيمي للتنظيم المهني وجودة الأداء : إن التنظيم المهني لا يقتصر فقط على تحديد من يحق له ممارسة مهنة معينة، بل يشمل مجموعة من الضوابط القانونية والمؤسسية التي تهدف إلى ضمان المهنية العالية، النزاهة، الكفاءة، والمسؤولية. وتُقاس جودة الممارسات المحاسبية من خلال مدى التزام المهنيين بهذه المعايير، وقدرتهم على تقديم تقارير دقيقة وذات مصداقية عالية. (خيراني، 2013، الصفحات 21-23) في هذا السياق، يُفترض أن يؤدي وجود قانون مهني مثل القانون 10-01 إلى تحسين أداء محافظي الحسابات من خلال: (براهيمي، 2021، الصفحات 485-486)

- ترسيخ مبادئ الشفافية والاستقلالية.
- ضمان التأهيل المهني اللازم.
- تفعيل الرقابة الأخلاقية.
- ملاءمة التقارير المالية مع المعايير .

لكن الواقع يظهر أن هذا الأثر بقي محدوداً لأن النصوص القانونية لم تُترجم إلى آليات تنفيذية عملية. فغياب الرقابة الميدانية المنتظمة والتقييم الدوري لأداء المهنيين جعل التحسين مقتصرًا على المستوى الشكلي دون المضمون.

2.5. على مستوى الكفاءة والتأهيل المهني: لقد فرض القانون 10-01 شروطاً دقيقة للولوج إلى المهنة، من بينها: (الجريدة الرسمية الجزائرية، 2010)

- ضرورة حيازة شهادة جامعية متخصصة (محاسبة أو مالية)
- القيام بتربص مهني لمدة ثلاث سنوات.
- النجاح في امتحان مهني تنظمه الهيئة الوطنية.

هذا الإطار ساهم بشكل كبير في رفع عتبة القبول، والحد من دخول غير المؤهلين إلى المهنة. كما أن إلزامية التكوين المستمر ساعدت على تحديث معارف بعض المهنيين ومواكبتهم للمعايير الجديدة، خصوصاً فيما يتعلق بتطبيق النظام المحاسبي المالي (SCF) ، ومع ذلك، فإن التطبيق العملي للتكوين المستمر لا يزال يعاني من النقاط التالية:

- محدودية البرامج التكوينية من حيث العدد والمحتوى.
- غياب تقييم موضوعي لمخرجات التكوين.

- ضعف المشاركة الطوعية من طرف المهنيين.
 - نقص في عدد المكونين المؤهلين والشراكات مع الجامعات.
- 3.5. **على مستوى السلوك والأخلاقيات المهنية:** تُعد الأخلاقيات المهنية العمود الفقري لمهنة محافظ الحسابات، وقد كرس القانون 10-01 ومدونة أخلاقيات المهنة ذلك من خلال: (الجريدة الرسمية الجزائرية، 1996، الصفحات 5-6)

- فرض مدونة سلوك مهني ملزمة.
 - تحديد مبادئ النزاهة، الاستقلالية، الكفاءة، الموضوعية، والسرية.
 - تجريم تضارب المصالح وعدم الإفصاح عن المخالفات المالية.
 - فرض عقوبات على الإخلالات السلوكية.
- غير أن التحدي الأكبر يكمن في:

- غياب ثقافة مهنية راسخة لدى بعض المحافظين.
 - تساهل بعض المجالس التأديبية في فرض العقوبات.
 - الضغط الاقتصادي على المحافظين من طرف زبائنهم، مما يُضعف استقلاليتهم.
- وقد بينت دراسات ميدانية أن نسبة كبيرة من المهنيين لا يطلعون على مدونة الأخلاقيات إلا عند التسجيل الأول، ما يوضح ضعف التكوين الأخلاقي العملي. (بلقاسم، 2024)

4.5. **على مستوى جودة التقارير المالية:** من أهداف التنظيم القانوني تعزيز نوعية القوائم المالية المدققة، من خلال:

- فرض التزام المهنيين بالتقارير الكتابية المفصلة.
- اشتراط إبداء الرأي حول مدى مطابقة الحسابات للواقع المالي.
- تشجيع الاستخدام المهني للمعايير الدولية (IFRS).

وقد ساهم القانون جزئياً في:

- تحسين منهجية التحليل في بعض التقارير.
- رفع مستوى التدقيق لدى الشركات المدرجة في البورصة.
- تعزيز المصداقية لدى بعض المؤسسات العامة والخاصة الكبرى.

لكن تظل هناك فجوة واضحة في التطبيق على مستوى:

- الشركات الصغيرة والمتوسطة، التي لا تولي أهمية كبيرة لجودة الممارسة المحاسبية.
- بعض المهنيين الذين لا يُدققون فعلياً، بل يوقعون فقط على التقارير المعدة مسبقاً.
- غياب آلية تقييم أداء المهنيين من طرف الهيئة الوطنية.

5.5. **العلاقة بين التنظيم المهني وتقليص المحاسبة الإبداعية:** تلعب المحاسبة الإبداعية دوراً سلبياً في تضليل متخذي القرار، وتؤدي إلى إخفاء

حقيقة الوضع المالي. ويساهم التنظيم القانوني نظرياً في تقليص هذه الظاهرة من خلال:

- فرض الإفصاح الكامل والدقيق.
- منع تضارب المصالح.
- فرض الرقابة الدورية على مكاتب التدقيق.
- تعزيز استقلالية المحافظين عن الإدارة.

لكن التطبيق الميداني يُظهر أن:

- العديد من المؤسسات تلجأ إلى محافظين "متساهلين".
- الضغط الاقتصادي يجعل بعض المحافظين يتغاضون عن بعض التجاوزات.
- آلية الإبلاغ عن التجاوزات (Alert) ليست مفعلة بالشكل الكافي.

تبقى فعالية القانون 10-01 رهينة بالانتقال من منطق التنظيم القانوني إلى منطق الحوكمة المهنية، أي من النصوص إلى الفعل. فالقانون في صورته الحالية ينظم المهنة لكنه لا يطورها، لأن تطوير الممارسة يحتاج إلى منظومة أخلاقيات، تكوين مستمر، ومساءلة مهنية فعلية. (شرفي، 2022)

6. خاتمة :

حاولنا من خلال هذه الورقة البحثية التعرف على مختلف متغيرات البحث، إذ قمنا بالتعرف على الإطار القانوني والتنظيمي لمهنة المحاسبة وفق القانون 10-01، ومن ثم الهيئات المشرفة على المهنة وشروط الممارسة واثار هذا التنظيم على تحسين جودة الممارسات المحاسبية، ومن خلال ماسبق تم التوصل إلى:

1.6. النتائج:

✓ يمثل القانون 10-01 خطوة أولى في تنظيم المهن المحاسبية، لكنه يظل غير كافٍ في صيغته الحالية لتحقيق أهداف جودة الممارسات المهنية.

✓ تم إنشاء هيئات مهنية مستقلة، لكنها لا تزال تعاني من ضعف في الموارد وعدم وضوح الصلاحيات.

✓ هناك فجوة بين النصوص القانونية والتطبيق العملي، حيث يفتقر الميدان إلى رقابة فعّالة وآليات تنفيذية قوية.

✓ يعاني قطاع المحاسبة من ضعف التكوين والتأهيل المهني، سواء على مستوى التكوين الأكاديمي أو التكوين المستمر.

✓ يوجد تداخل في الأدوار بين وزارة المالية والهيئات المهنية، مما يحد من فاعلية التنظيم ويؤثر على استقلالية المهنة

✓ لا تزال الممارسات المهنية غير متلائمة بشكل كافٍ مع المعايير الدولية للإبلاغ المالي، رغم تبني النظام المحاسبي المالي SCF.

2.6. التوصيات:

✓ إعادة النظر في قانون 10-01 من خلال مراجعته وتحسينه بما يتماشى مع التطورات الحديثة في مهنة المحاسبة، وتوسيع صلاحيات الهيئات المهنية.

✓ تعزيز استقلالية الهيئات المهنية فعليًا عن الوصاية الحكومية، ومنحها سلطة كاملة في منح الاعتمادات والرقابة والتأديب.

✓ إصلاح منظومة التكوين الأكاديمي والمهني بما يتوافق مع معايير التعليم المحاسبي الدولية (IES)، وفرض التكوين المستمر كشرط للممارسة..

✓ توضيح الأدوار وتفعيل التنسيق المؤسسي بين وزارة المالية والهيئات المهنية من خلال نصوص تنظيمية دقيقة.

✓ الانخراط الفعلي في المنظمات المحاسبية الدولية على غرار كل من IFAC و IESBA، والاستفادة من تجارب الدول الرائدة في التنظيم المهني.

✓ إدراج مبادئ الحوكمة المهنية في عمل الهيئات التنظيمية، لضمان الشفافية، الكفاءة، والمساءلة.

✓ تطوير مدونة أخلاقيات مهنية موحدة تكون ملزمة لكل الممارسين وتُشرف عليها هيئة مستقلة.

7. الاحالات و المراجع:

-الجريدة الرسمية الجزائرية. (1975). القانون التجاري الجزائري. الجزائر.

-الجريدة الرسمية الجزائرية. (1991). القانون رقم 91 - 08 المتضمن تنظيم مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد. الجزائر.

-الجريدة الرسمية الجزائرية. (2010). القانون 10-01 المتضمن تنظيم مهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد. الجزائر.

-الجريدة الرسمية الجزائرية. (2011). المرسوم التنفيذي 11-30 شروط وكيفيات الاعتماد لممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد. الجزائر.

-الجريدة الرسمية الجزائرية. (1996). المرسوم التنفيذي رقم 96-136 المتضمن قانون الاخلاقيات مهنة الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد. الجزائر.

-الجريدة الرسمية الجزائرية. (2013). مرسوم تنفيذي رقم 13-10 يحدد درجة الأخطاء التأديبية المرتكبة من طرف الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد خلال ممارسة وظيفتهم وكذا العقوبات التي تقابلها. (العدد 3)، 19.

- العبد خيراني. (2013). مدى مساهمة عوامل جودة الأداء المهني لمحافظي الحسابات في ضبط مخاطر المراجعة دراسة حالة الجزائر. جامعة قاصدي مرباح ورقلة - الجزائر.
- عمر جموعي فوزية براهيمية. (2021). أثر الالتزام بأخلاقيات مهنة المحاسبة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية وفق معيار التعليم المحاسبي الدولي (I.E.S04) دراسة ميدانية. مجلة إدارة الأعمال والدراسات الاقتصادية ، المجلد 7 (العدد 1)، 485-486.
- بلقاسم، أحمد. (2024). أثر الالتزام بأخلاقيات مهنة المحاسبة على جودة التقارير المالية في الجزائر. أطروحة دكتوراه غير منشورة، جامعة الجزائر 3.
- شرفي، عبد القادر. (2022). الحوكمة المهنية ودورها في تفعيل التنظيم القانوني لمهنة المحاسبة في الجزائر. أطروحة دكتوراه، جامعة قاصدي مرباح - ورقلة.
- مسعودي، نادية. (2022). جودة التدقيق الخارجي في الجزائر بين متطلبات القانون 10-01 والمعايير الدولية للتدقيق ISA (International Standards on Auditing). مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، مج 15، ع 3، ص 77-95.