الفصل الثاني: اهم الإصلاحات التي عرفتها مهنة المحاسبة في الجزائر

مقدمة:

لا يمكن فصل التطور في مهنة المحاسبة عن تطور المحاسبة في حد ذاتها، فتطور النظام المحاسبي عادة يصاحبه تطور في المهنة والعكس صحيح، كما انه لا يمكن فصل مهنة المحاسبة عن مهام التدقيق او المراجعة فهي مترابطة ومتداخلة .

فالمحاسبة هي لغة عالمية للأعمال والتجارة والاقتصاد والملاحظ انه هناك توجه عالمي لتوحيد ممارساتها عالميا من خلال تبني وتطوير مختلف المعايير الدولية في هذا الاتجاه سواء تعلق الامر بالمعايير الدولية للمحاسبة او التدقيق او محاسبة القطاع الحكومي او المعايير الدولية لأخلاقيات مهنة المحاسبة.

الجزائر وكغيرها من دول العالم وبناء على التغيرات التي عرفتها بيئتها الاقتصادية منذ الاستقلال وعلى فترات متباعدة أحيانا ومتقاربة أحيانا أخرى تبنت حزمة من الإصلاحات في قطاع المحاسبة ككل وارست تنظيما مهنيا ارتقى بمهنة المحاسبة في الجزائر للوصول الى ماهي عليه الان .

نستعرض خلال هذا الفصل اهم الإصلاحات التي تبنتها الجزائر في المجال المحاسبي بشقيه المتعلق بالمحاسبة في حد ذاتها والمهنة بصورة خاصة من خلال , استعراض اهم المحطات التاريخية التي مرت بها متتبعين في ذلك التشريعات والأنظمة الصادرة في هذا الشان، بهدف معرفة مدى مواكبة الجانب التشريعي والتنظيمي لتطورات المهنة من ناحية ، وللتطورات الاقتصادية من ناحية أخرى .

ويمكن تقسيم هذه التطورات والإصلاحات المرافقة في ثلاث فترات أساسية، تخللت كل فترة وقائع معينة:

الفترة الأولى : تطبيق المخطط المحاسبي العام PCG (1962 – 1976):

عرفت هذه الفترة مرحلتين :

- ✓ **مرحلة الفراغ القانوني في الجزائر** (1962- 1969): اعتمدت الجزائر في تنظيم المحاسبة ومهنة المحاسبة على القوانين التي تم وراثتها من النظام الفرنسي خاصة في جانب تطبيق المخطط المحاسبي العام PCG ، وما اتبعه من قوانين وتنظيمات مع بعض الاستثناءات تتعلق بالسيادة الوطنية.
- ✓ **مرحلة او تنظيم لمهنة محافظة الحسابات** (1969-1976): خلال الأمر رقم 107/69 المؤرخ في 1969/12/31 والمتعلق بقانون المالية لسنة 1970 ، والذي جاء في مادته 39 ان وزير الدولة المكلف بالمالية والتخطيط يقوم بتعيين محافظي الحسابات في الشركات الوطنية والمؤسسات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري ، وفي الشركات التي تملك فيها الدولة أو إحدى الهيئات العمومية حصة من رأس مالها ، وذلك بغية التأكد من صحة وسلامة ومصداقية الحسابات وتحليل الوضعية المالية للأصول والخصوم " .

كما جاء في المرسوم رقم 173/70 المؤرخ في 1970/11/16 والمتعلق بتحديد مهام وواجبات مراجع الحسابات في المؤسسات العمومية وشبه العمومية ، ان محافظ الحسابات يعتبر مراقبا دائما على تسيير هذه المؤسسات ، وقد أسندت ممارسة هذه الوظيفة لموظفي الدولة التاليين :المراقبين العامين للمالية ، مفتشو المالية ،موظفون مؤهلون من وزارة المالية بصفة إستثنائية .حيث تم اعتبار محافظ الحسابات كموظف عام في الدولة وهو أمر يتوافق تماما مع التوجه الاقتصادي السائد حينها.

الفترة الثانية: تطبيق المخطط الوطني للمحاسبة PCN(1976-2009):

شهدت هذه الفترة اربع مراحل رئيسية هي:

- ✓ **مرحلة بداية العمل المخطط الوطني للمحاسبة** PCN (1976-1980):

نظرا لعدم مسايرة المخطط العام الفرنسي للتوجه االاقتصادي لمنتهج من الجزائر بتبنيها النظام الاشتراكي تم استبداله في بداية1976 بالمخطط الوطني للمحاسبة الذي صدر بالأمر رقم 75-35 المؤرخ في 29 افريل 1975، والذي سعى الى توفير المعلومات المحاسبية الضرورية لمستخدميها لاسيما مصالح الضرائب والبنوك ووزارة التخطيط وغيرها .

- ✓ **مرحلة الغاء محافظة الحسابات واستبدالها بمجلس المحاسبة:** (1980 – 1988): بعد محاولات لتنظيم الاقتصاد الوطني وهيكلة المؤسسات العمومية الاقتصادية وارتفاع عددها، و وما صاحب ذلك من تعقد في أنماط التسيير ، رأى المشرع ضرورة وضع اليات رقابية للتحكم المؤسسي والحد من الاختلالات التي افرزتها أساليب التسيير المتبعة، حيث تم إنشاء عدة هيئات لمراقبة المؤسسات ومن بينها "مجلس المحاسبة" الذي أوكلت له صلاحية رقابة المؤسسات العامة التي تستفيد من المساعدات المالية للدولة ، والذي أنشئ هذا المجلس بموجب القانون رقم 05/80 المؤرخ في 1980/03/01 واسندت له مهمة مراقبة مختلف المحاسبات التي تصور العمليات المالية والمحاسبة ، أين تتم مراقبة صحتها وقانونيتها ومصداقيتها.
- ✓ **مرحلة إعادة تأهيل محافظة الحسابات :** (1988 – 1991): صدر القانون رقم 01/88 المؤرخ في 1988/01/12 المتعلق بالقانون التوجيهي للمؤسسات الاقتصادية العمومية ، و الذي ميز بين وظيفة المراقبة التي يجب أن يضطلع بها محافظ الحسابات ووظيفة التسيير ومتابعته والتي تدخل ضمن اهتمامات مجلس الإدارة، كما فتح هذا القانون المجال أمام مهنة المحاسبة من خلال تعيين مهنيين مستقلين للاضطلاع بمهمة محافظة الحسابات لدى المؤسسة الوطنية ، كما تم تعديل القانون التجاري بواسطة القانون 88-04 المتضمن القواعد الخاصة المطبقة على المؤسسات العمومية الاقتصادية، حيث أصبحت بموجب هذين القانونين شركات تجارية يتم تنظيمها بمقتضى احكام القانون التجاري.
- ✓ **مرحلة التنظيم الفعلي لمهنة المحاسبة في الجزائر**(1991 -2010) : صدرت خلال هذه الفترة عدة تشريعات وتنظيمات قانونية متعلقة بإعادة هيكلة المهنة ابرزها:

- القانون التنفيذي 91-08 المؤرخ في 27 أفريل 1991 المتعلق بمهنة الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد .و الذي يعتبر من أهم القوانين التي ارتكزت عليها مهنة المحاسبة خلال هذه الفترة ، ويتضمن هذا القانون 71 مادة في 09 أبواب تناولت شخص محافظ الحسابات ومهامه ثم شروط تعيينه وحالات التنافي ثم حقوقه. كما تم من خلال هذا القانون جمه ثلاث تنظيمات مهنية في هيئة واحدة مستقلة سميت ب " المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبيين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين " ، ثم توالت بعد ذلك عملية الإصدار للنصوص التشريعية والتنظيمية المتعلقة بالمهنة ولعل أهمها ما يلي :

- المرسوم التنفيذي رقم 92-20 المؤرخ في 13 يناير 1992 والذي يحدد تشكيل مجلس النقابة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين ويضبط اختصاصه وقواعد عمله.

- قرار مؤرخ في 07 نوفمبر 1994 والمتعلق بسلم أتعاب محافظي الحسابات .

- المرسوم التنفيذي رقم 96-136 المؤرخ في 15 أفريل 1996 والذي يتضمن إحداث المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه .

- المرسوم التنفيذي رقم 96-318 المؤرخ في 25 سبتمبر 1996 والذي يتضمن قانون أخلاقيات مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد .

- المرسوم التنفيذي رقم 96-431 المؤرخ في 30 نوفمبر 1996 والذي يتعلق بكيفيات تعيين محافظي الحسابات في المؤسسات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري ، ومراكز البحث والتنمية و هيآت الضمان الاجتماعي والدواوين العمومية ذات الطابع التجاري ، والمؤسسات العمومية غير المستقلة .

- المقرر المؤرخ في 1999/03/24 والذي يتضمن الموافقة على الاجازات والشهادات ، وكذا شروط الخبرة المهنية التي تخول الحق في ممارسة مهنة الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.

كما تميزت هذه الفترة بإصلاح جديد في النظام المحاسبي للتماشي والممارسات المحاسبية الدولية بصدور القانون 11/07 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 المتضمن النظام المحاسبي المالي وما تلاه من مراسيم تنفيذية وقرارات للتطبيق.

الفترة الثالثة: تطبيق النظام المحاسبي المالي (2010- الى غاية الان):

وشهدت مرحلتين:

- ✓ **مرحلة اصلاح وإعادة تنظيم المحاسبة و مهنة المحاسبة** (2010-2018): وعرفت الشروع في تطبيق النظام المحاسبي المالي، اما من جانب اصلاح مهنة المحاسبة فكانت النقطة الجوهرية في إطار إعادة تنظيم مهنة المحاسبة في الجزائر بموجب القانون 10-01 المؤرخ في 29 يونيو 2010 ، حيث تم تفكيك " المصف الوطني

للخبراء المحاسبيين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين " الذي كان يشرف على مهنة المحاسبة (سابقا)، وتم انشاء ثلاث منظمات مهنية جديدة تشرف على المهنة لها علاقة مباشرة بالمجلس الوطني للمحاسبة وتحت إشراف وزارة المالية ، وتتمثل هذه المنظمات في ما يلي : (المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبين ،المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات ، المجلس الوطني للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين).

كما منح المجلس الوطني للمحاسبة بعد إعادة هيكلته صلاحيات واسعة في مجال تنظيم مهنة المحاسبة ، وفي هذا الاطار فقد فصلت المواد 10 و11 و12 من المرسوم رقم 11-24 المؤرخ في 2011/01/27 بالمهام التي يمارسها المجلس الوطني للمحاسبة والمتعلقة بالاعتماد والتقييس المحاسبي ، وتنظيم ومتابعة المهن المحاسبية .

وقد تضمن القانون رقم (01/10) في محتواه 84 مادة ، وأهم ما جاء بهم ايلي :

- إعادة هيكلة الهيآت المشرفة على مهنة المحاسبة في الجزائر.
- تحديد شروط وكيفيات ممارسة مهنة الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.
- إعادة النظر في نظام التكوين الذي يخول صاحبه لاكتساب صفة الخبير المحاسبي أو محافظ الحسابات أو المحاسب المعتمد ، كما حدد بالتفصيل شروط وكيفيات سير التربص المهني .
- منح شهادة الخبير المحاسب أو محافظ الحسابات تكون من طرف معهد التعليم المتخصص التابع للوزير المكلف بالمالية ، كما تمنح شهادة المحاسب المعتمد من طرف مؤسسات التكوين المهني التابعة للوزير المكلف بالتكوين المهني ، أو من طرف المؤسسات المعتمدة من طرفه أو من طرف مؤسسات التعليم العالي .

واستكملت المبادرة السابقة بإصدار جملة من النصوص التشريعية والتنظيمية خلال فترات متفاوتة والمتمثلة أساسا في القرارات والمراسيم التنفيذية التالية :

- صدور مجموعة من المراسيم التنفيذية في 2011/01/27 والمتعلقة أساسا بالتغييرات التي مست السلطة التي تحكم مهنة المحاسبة في الجزائر وتوضيح الصلاحيات . إذ تم من خلالها تحديد تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه وتحديد قواعد سيره ، وكذا تحديد تشكيلة المجالس الوطنية لأعضاء المهنة ، وتحديد صلاحياتها وقواعد سيرها ، كما تم تحديد شروط وكيفيات الاعتماد لممارسة مهنة المحاسبة .
- صدور مجموعة من المراسيم التنفيذية 2011/12/16 والمتعلقة عموما بكيفيات تحديد الشهادات الجامعية التي تمنح حق المشاركة في مسابقة الالتحاق بمعهد التعليم العالي المتخصص لمهنة المحاسب . وكذا تحديد شروط وكيفيات تنظيم الامتحان النهائي ، بصفة انتقالية ، للحصول على شهادة الخبير المحاسب .

- صدور المرسوم التنفيذي رقم 11-202 المؤرخ في 2011/05/26 والذي يحدد معايير تقارير محافظ الحسابات وأشكالها وآجال إرسالها .
- صدور المرسوم التنفيذي رقم 11-393 المؤرخ في 2011/11/24 والذي يحدد شروط وكيفيات سير التربص المهني واستقبال ودفع أجر الخبراء المحاسبيين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المتربصين.
- صدور القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 24 ماي 2012 والمتضمن تحديد الكيفيات العملية لإجراء الامتحان النهائي للحصول على شهادة الخبير المحاسب ، وكذا تشكيل لجنة المداولات .
- صدور المرسوم التنفيذي رقم 12-288 المؤرخ في 2012/07/21 والمتضمن إنشاء معهد التعليم المتخصص لمهنة المحاسب وتنظيم سيره.
- صدور القرار المؤرخ في 2013/06/24 والذي يحدد محتوى معايير تقارير محافظ الحسابات .
- صدور القرار المؤرخ في 2014/01/12 والذي يحدد كيفيات تسليم تقارير محافظ الحسابات
- صدور المقرر رقم 202 المؤرخ في 2016/02/04 عن المجلس الوطني للمحاسبة ، والمتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق .
- صدور المقرر رقم 150 المؤرخ في 2016/10/11 عن المجلس الوطني للمحاسبة ، والمتضمن وضع (04) معايير جزائرية أخرى للتدقيق حيز التنفيذ.
- صدور المقرر رقم 23 المؤرخ في 15 مارس 2017 عن المجلس الوطني للمحاسبة ، والمتضمن وضع أربع (04) معايير جزائرية أخرى للتدقيق حيز التنفيذ .
- صدور المقرر رقم 77 المؤرخ في 24 سبتمبر 2018 عن المجلس الوطني للمحاسبة ، والمتضمن وضع أربع (04) معايير جزائرية أخرى للتدقيق حيز التنفيذ .

✓ **مرحلة تقييم النظام المحاسبي المالي(2018 – الى اليوم....)**: عرفت هذه المرحلة اصدار المقرر 003 المؤرخ في 2018 الذي نص على استحداث فريق عمل يكلف بتقييم ومراجعة القانون 11/07 المتضمن النظام المحاسبي المالي ، يتكون هذا الفريق من خبرا محاسبيين ومحافظي حسابات وأعضاء من المجلس الوطني للمحاسبة وقد تم اطلاق دراسة استقصائية للوقوف على اهم الجوانب الواجب مراجعتها و كذلك النقائص والصعوبات الملاحظة في التطبيق ، كما شهدت الفترة عقد ندوة اعمال لتقييم ومراجعة النظام المحاسبي المالي بتاريخ 21 جانفي 2019 حيث تم اقتراح لجنة لتكييف النظام المحاسبي المالي مع كل تغيير يطرا على المعايير الدولية للمحاسبة ... ولحد الان لم تصدر أي تقارير او نتائج لهذه المبادرات.