

المحاضرة الثالثة

المتغيرات البيئية والمسار التاريخي لتنظيم المهنة في الجزائر (من التبعية إلى القانون 01-10 والنظام المحاسبي المالي)

تهدف المحاضرة تتبع المسار التاريخي للمهنة في الجزائر، وتحليل الإطار التنظيمي والهيئات التي تسهر على ضبطها وفقا للقانون 01-10.

1. المتغيرات البيئية المؤثرة على مهنة المحاسبة في الجزائر:

لا يمكن دراسة تنظيم مهنة المحاسبة في معزل عن البيئة التي تنشط فيها، إذ أن القوانين المنظمة للمهنة في الجزائر (وعلى رأسها القانون 01-10) لم تكن وليدة الصدفة، بل جاءت كاستجابة لضغط مجموعة من المتغيرات البيئية التي يمكن تحليلها كالتالي:

1.1 البيئة الاقتصادية وتحولات السوق:

شهدت الجزائر تحولا جذريا من الاقتصاد الموجه إلى اقتصاد السوق، مما أدى إلى ظهور عوامل اقتصادية جديدة (الشركات الأجنبية، القطاع الخاص، المؤسسات الناشئة)، هذا التحول أوجد حاجة ماسة لمهنة محاسبية قوية قادرة على: (قادري وإسلام، 2023، ص 17):

- تعزيز الثقة في السوق من خلال تدقيق الحسابات الذي يقوم به محافظ الحسابات، مما يطمئن المستثمرين الأجانب والشركاء الاقتصاديين؛
- مرافقة المؤسسات العمومية والخاصة في عمليات التسيير المالي وفق معايير الحداثة، وهو ما استوجب إعادة هيكلة مهنة الخبير المحاسب كشريك استراتيجي للمؤسسة.

2.1 البيئة التشريعية والقانونية:

تعتبر المهنة في الجزائر مهنة "مقننة" بامتياز، حيث تخضع لتراتبية قانونية صارمة تضمن الحماية القانونية للمهني وللعمل على حد سواء (سالمي، 2020، ص 10):

- القانون التجاري: الذي يحدد التزامات التجار ومسك الدفاتر المحاسبية؛
- قانون العقوبات: الذي يضبط المسؤولية الجنائية للمهني في حال التزوير أو كتمان الجرائم؛
- القانون 01-10: الذي يعتبر "الدستور المهني" الذي يفصل في الحقوق والواجبات والهياكل التنظيمية.

3.1 البيئة الدولية وضغوط العولمة المالية:

لقد أصبحت مهنة المحاسبة في الجزائر مطالبة بالاندماج في المنظومة الدولية، خاصة مع سعي الجزائر للانضمام إلى المنظمة العالمية للتجارة (OMC)، وقد تجسد هذا في (خليفاتي، 2022، ص 22):

- تبني النظام المحاسبي المالي (SCF) المستمد من معايير المحاسبة الدولية (IAS/IFRS) ؛
- التوجه نحو تبني معايير التدقيق الدولية (ISA) من خلال صياغة معايير جزائرية للتدقيق (NAA) تتوافق معها، وهو ما يفرض على المنظمات المهنية الجزائرية الارتقاء بمستوى الممارسة إلى المعايير العالمية التي يحددها الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) .

2. المسار التاريخي لتنظيم مهنة المحاسبة في الجزائر

تعد دراسة التطور التاريخي لتنظيم مهنة المحاسبة والتدقيق في الجزائر مدخلا جوهريا لفهم التحولات البنوية التي شهدتها الاقتصاد الوطني منذ الاستقلال إلى يومنا هذا.

إن ممارسة المهنة المحاسبية لم تكن مجرد تقنيات فقط، بل كانت انعكاسا مباشرا للخيارات السياسية والاقتصادية للدولة الجزائرية، فمن مرحلة الفراغ التشريعي غداة الاستقلال وما صاحبها من تبعية للنظام المحاسبي الفرنسي (الجمهورية الجزائرية، 1962)، انتقلت الجزائر نحو وضع أسس الرقابة عبر إصدار أولى النصوص المنظمة لمهنة محافظ الحسابات في نهاية الستينيات (الجمهورية الجزائرية، 1969).

ومع تبني النهج الاشتراكي، فرضت الدولة التوحيد المحاسبي عبر المخطط الوطني للمحاسبة (PCN) (1975)، الذي حوّل المهنة من ممارسة حرة إلى أداة لخدمة التخطيط المركزي والرقابة الجبائية الصارمة (الجمهورية الجزائرية، 1975).

ومع التحول نحو اقتصاد السوق في التسعينيات، برزت الحاجة الملحة لإصلاح المنظومة المحاسبية والمهنية لتتوافق مع المعايير الدولية، وهو ما تجسد فعليا في صدور النظام المحاسبي المالي (SCF) والقانون 10-01 المنظم للمهنة، اللذين أعادا صياغة هوية الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات كشركاء في التنمية والشفافية المالية.

وفيما يلي أهم المحطات التاريخية المفصلية لتطور مهنة المحاسبة في الجزائر لبيان أوجه القصور في التنظيمات السابقة وكيف حاول التنظيم الحالي تلافيها، وتحليل أثر كل مرحلة على تكوين الهياكل المهنية الحالية، من خلال المراحل التالية:

1.2 مرحلة ما بعد الاستقلال والتبعية التشريعية (1962-1975):

نركز هنا على الفترة الانتقالية الحرجة التي أعقبت استعادة السيادة الوطنية، حيث وجد المسير الجزائري نفسه أمام تركة إدارية ومحاسبية فرنسية معقدة، وكانت المهنة تفتقر لأي طابع مؤسساتي وطني، وكان المحاسبون والخبراء يعملون وفق تقاليد الممارسة الفرنسية دون وجود مصف وطني ينظمهم أو يراقب أداؤهم (بلقاضي ودويدي، 2020، ص 13).

إن الهدف هو تحليل كيفية إدارة "الفراغ القانوني" من خلال القانون رقم 62-157 الذي مدد العمل بالتشريع الفرنسي (الجمهورية الجزائرية، 1962)، واستعراض البدايات الأولى لمحاولة سن قوانين جزائرية تنظم عملية الرقابة المالية عبر الأمر 69-31، الذي وضع اللبنة الأولى لظهور شخصية "محافظ الحسابات" في المؤسسات العمومية الناشئة كضامن لسلامة التسيير المالي للدولة (الجمهورية الجزائرية، 1969).

2.2 القانون 62-157 وإشكالية الفراغ القانوني:

عقب استعادة السيادة الوطنية، واجهت الجزائر فراغا قانونيا في تسيير المرفق المحاسبي، مما دفع المشرع لإصدار القانون رقم 62-157 المؤرخ في 31 ديسمبر 1962، والذي نص على تمديد العمل بالتشريع الفرنسي الساري المفعول آنذاك في كافة المجالات التي لا تتعارض مع السيادة الوطنية (الجمهورية الجزائرية، 1962). أدى هذا التمديد إلى بقاء المهنة المحاسبية خاضعة للمخطط الفرنسي لعام 1957، وهو ما اعتبر تبعية فنية فرضتها ضرورة استمرارية النشاط الاقتصادي.

3.2 الأسس الأولى لنظام الرقابة (الأمر 69-31):

بدأت ملامح التنظيم الوطني للمهنة تبرز بصدور الأمر رقم 69-31 المؤرخ في 31 ديسمبر 1969، المتعلق بالزامية تعيين محافضي الحسابات في الشركات الوطنية والمؤسسات العمومية ذات الطابع الصناعي

والتجاري (الجمهورية الجزائرية، 1969). تلا ذلك المرسوم رقم 70-173 الذي حدد لأول مرة مهام محافظ الحسابات كمراقب دائم للتسيير، مما وضع اللبنة الأولى لمهنة التدقيق القانوني في الجزائر (الجمهورية الجزائرية، 1970).

4.2 مرحلة الاقتصاد الموجه والمخطط الوطني (1975-2007):

يستعرض هذا الجزء المرحلة التي عرفت بـ "الثورة المحاسبية" في الجزائر، والتي ارتبطت بتبني الخيارات الاشتراكية والاقتصاد الموجه. يتمحور التحليل هنا حول فلسفة الأمر رقم 75-35 المتضمن المخطط المحاسبي الوطني (PCN)، والذي لم يكن مجرد أداة تقنية لتقييد الحسابات، بل كان نظاما يهدف إلى جعل المحاسبة لغة إحصائية تخدم أهداف المخطط الوطني للتنمية (الجمهورية الجزائرية، 1975).

سنسلط الضوء فيما يلي على كيفية انصهار المهنة المحاسبية ضمن أجهزة الرقابة التابعة للدولة، وتغليب الدور الجبائي والإحصائي للمحاسب على الدور الاستشاري والتدقيقي.

وتشمل هذه المرحلة المحطات التالية:

1.4.2 محطة التنميط والمخطط الوطني (1975 - 1991):

بصدور المخطط المحاسبي الوطني (PCN) سنة 1975، أصبح المحاسب أداة لخدمة التخطيط المركزي للدولة. في هذه المرحلة، كانت المهنة "موظفة" لدى الإدارة العمومية أكثر من كونها مهنة حرة مستقلة، مما أدى إلى ركود في تطور تقنيات التدقيق والخبرة (سالمي، 2020، ص 3).

أ- فلسفة وأهداف المخطط الوطني للمحاسبة (PCN 1975) جاء الأمر رقم 75-35 المؤرخ في 29 أفريل 1975 المتضمن المخطط الوطني للمحاسبة ليضع حدا نهائيا للتبعية الفنية للتشريع الأجنبي. كانت الفلسفة الأساسية لهذا المخطط هي جعل المحاسبة أداة لخدمة التخطيط الوطني والاقتصاد الموجه (الجمهورية الجزائرية، 1975).

استند النظام في هذه المرحلة إلى مبدأ "التكلفة التاريخية" الصارم، وركز بشكل أساسي على الجانب الجبائي وإحصاءات المحاسبة الوطنية، مما أدى إلى تغليب الشكل القانوني على الواقع الاقتصادي للعمليات المالية.

ب- واقع ممارسة المهنة المحاسبية في ظل المخطط الوطني (PCN) : تميزت ممارسة المهنة في هذه الفترة بالتبعية شبه الكاملة للأجهزة الرقابية للدولة، حيث كان ينظر للمحاسب ومحافظ الحسابات كأعوان مكلفين بضمان تطبيق السياسة المالية للدولة وليس كمهنيين مستقلين (الجمهورية الجزائرية، 1975). كما عرفت هذه المرحلة غياب المعايير المهنية الدقيقة للتدقيق، حيث كان الاعتماد كلياً على القواعد المنصوص عليها في القانون التجاري والأمر 35-75، مما أدى إلى جمود في الممارسة المهنية وعدم مواكبتها للتطورات المالية الدولية التي شهدتها فترة التسعينيات (الجمهورية الجزائرية، 1975).

2.4.2 محطة التعددية المهنية والقانون (91-08) الفترة (1991-2007):

جاء القانون 91-08 لمواكبة الانفتاح الاقتصادي، وأنشأ لأول مرة المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين.

جاءت هذه المنظمة من أجل إعادة تأهيل مهنة المراجعة وخاصة المراجعة القانونية منها، من خلال اتخاذ إجراءات قانونية لتنظيم وتأطير المهنة وجعلها تمارس بصفة مستقلة. وقد أشرفت هذه المنظمة على تنظيم المهنة منذ سنة 1991 إلى غاية سنة 2011، أين تم حلها وفق محضر الحل الصادر عن وزارة المالية بتاريخ 2011/03/23، وسميت فيما بعد بالمصنف الوطني.

3.4.2 مرحلة الإصلاحات الكبرى والنظام المحاسبي المالي (2007-2010):

مثل عام 2007 نقطة التحول التاريخية الأكثر أهمية في المنظومة المالية الجزائرية، حيث قرر المشرع التخلي عن نظام "المخطط" التقليدي (PCN 1975) وتبني نظام معايير عصري يتماشى مع متطلبات العولمة المالية.

هذا الإصلاح لم يقتصر على الجانب التقني المحاسبي فحسب، بل شمل إعادة هيكلة جذرية لمهن المحاسبة والتدقيق، لضمان وجود حوكمة مهنية قادرة على تطبيق المعايير الدولية بفعالية واستقلالية.

أ- المرجعية المعيارية للنظام المحاسبي المالي (القانون 07-11)

تأسس النظام المحاسبي المالي (SCF) بموجب القانون رقم 11-07، والذي استمد روحه من معايير المحاسبة الدولية (IAS/IFRS). وتتمثل أهم أركانه وفق النصوص الأصلية في:

- **تبني الإطار التصوري الدولي:** نصت المادة 06 من القانون على ضرورة الامتثال لمبادئ "الصورة الصادقة" واستمرارية الاستغلال، وتغليب الواقع الاقتصادي على الشكل القانوني (الجمهورية الجزائرية، 2007).

- **هيكله القوائم المالية:** بموجب المادتين 25 و 26، أصبحت الكيانات ملزمة بإصدار حزمة متكاملة من القوائم تشمل الميزانية، وحساب النتائج، وجدول تدفقات الخزينة، وجدول تغير الأموال الخاصة، والملحق (الجمهورية الجزائرية، 2007).
- **التوافق مع متطلبات IASB:** يهدف هذا الإصلاح إلى جلب الاستثمارات الأجنبية وتوفير لغة مالية موحدة يفهمها الشركاء الدوليون (خليفاتي، 2022)
- ب- **محطة الإصلاح الشامل والقانون 01-10 (منذ 2010)**
يمثل صدور القانون 01-10 قفزة نوعية في تاريخ المهنة، حيث أعاد رسم خارطة الطريق المهنية من خلال:
 - إنشاء المجلس الوطني للمحاسبة (CNC) كجهاز إداري وسلطة ضبط عليا.
 - فصل المهام بدقة وتحديد حالات التنافي لضمان الاستقلالية.
 - ربط الممارسة بالتكوين المستمر والإلزامية التربص الميداني كشرط للاعتماد.
- ج- **إعادة هيكلة المهن المحاسبية (القانون 01-10)**
لمواكبة النظام المحاسبي الجديد، كان لزاما تطوير قوانين المهنة، وهو ما تجسد في القانون رقم 01-10، الذي حدد المعالم الكبرى للممارسة المهنية:
 - **تحديد التخصصات والمهام:** ميزت المواد 18، 22، و 41 بوضوح بين مهام الخبير المحاسب (المرافقة والخبرة)، ومحافظ الحسابات (التدقيق القانوني والمصادقة)، والمحاسب المعتمد (مسك المحاسبة) (الجمهورية الجزائرية، 2010؛ Benaissa; p 55).
 - **الاستقلالية وحالات التنافي:** شددت المواد من 64 إلى 71 (الفصل التاسع) على مبدأ الاستقلالية وحالات التنافي والموانع، مانعة أي جمع بين المهنة وأي نشاط قد يؤثر على موضوعية المهني، تماشيا مع قواعد السلوك الأخلاقي الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين (الجمهورية الجزائرية، 2010؛ (IFAC, 2024
 - **المسؤولية القانونية والتبليغ:** أوجبت المادة 27 على محافظ الحسابات إعلام وكيل الجمهورية المختص إقليميا في حالة عدم المصادقة على حسابات الشركة أو الهيئة المراقبة خلال سنتين (2) ماليتين متتاليتين، تحت طائلة المسؤولية الجزائية (الجمهورية الجزائرية، 2010)