

مذكرة مقدمة لاستكمال شهادة ماستر، الطور الثاني

في ميدان: علوم اقتصادية والتسيير وعلوم تجارية

فرع علوم مالية ومحاسبة، تخصص: محاسبة وجباية معمقة

بعنوان:

الإطار المفاهيمي للمعايير الدولية للتقرير المالي والإطار

المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي

- دراسة مقارنة -

تحت إشراف الدكتور:

- ياسين لعكيكزة

من إعداد الطلبة:

- عياش حبيبة

-حامنة إسمهان

أعضاء لجنة المناقشة:

الاسم و اللقب	الرتبة العلمية	الجامعة	الصفة
فضيلي سمية	محاضر ب	محمد البشير الإبراهيمي	رئيسا
ياسين لعكيكزة	أستاذ محاضر ب	محمد البشير الإبراهيمي	مشرفا و مقررا
بعابشة نجيب	مساعد أ	محمد البشير الإبراهيمي	ممتحنا و مناقشا

السنة الجامعية: 2020_2019

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ
الْحَمْدُ لِلَّهِ الَّذِي
خَلَقَ السَّمَوَاتِ وَالْأَرْضَ
وَالَّذِي يُضَوِّتُ لِلْجِبَالِ
شُكْرًا وَيَكْسِبُ عَلَيْهَا
الصُّلْبَ كَمَا يَكْسِبُ الْوَسْمُ
عَلَى الْبَدَنِ وَالَّذِي يُجْعَلُ
لِالنَّجْمِ أَشْرَارًا وَهُوَ
عَلِيمٌ ذَكِيٌّ عَالِمُ الْغُيُوبِ

شكر و تقدير:

الحمد لله رب العالمين والصلاة والسلام على سيدنا محمد خاتم الأنبياء والمرسلين وبعد:
فهذا الفضل من الله سبحانه وتعالى أولاً أن وفقنا وأعاننا ويسرنا إلى إتمام هذا العمل، فالحمد لله حمدا
كثيرا طيبا مباركا فيه.

يطيب لنا بعد شكر الله عزوجل أن نتقدم بالشكر الجزيل والاحترام إلى الأستاذ الفاضل الدكتور ياسين
لعيكزة لتفضله بالإشراف على هذا البحث؛

ونتقدم بالشكر إلى أساتذتنا الكرام وأستاذاتنا الفضليات وكل من علمنا حرفا، وإلى كل من شجعنا ولو
بكلمة نصح وإرشاد فشكرا لكم جزيلاً؛

كما نتوجه بخالص الشكر والتقدير إلى كل من ساندنا من قريب أو بعيد على إنجاز هذا العمل، ولا
ننسى أن نتقدم بالشكر والعرفان إلى جامعة برج بوعريريج ونخص بالذكر كلية العلوم الاقتصادية
والتجارية وعلوم التسيير إدارة وأساتذة وعمالا على المساعدة والرعاية وحسن المعاملة؛

نسأل الله العليّ القدير أن يجعل هذا العمل في ميزان حسناتنا جميعا، فإن أصبنا فمن الله وإن
أخطأنا فمن أنفسنا والله ولي التوفيق.

الإهداء:

أهدي هذا العمل المتواضع:

إلى والدي الكريمين حفظهما الله أبي وأمي ...

إلى إخوتي وأخواتي ...

إلى زملائي وأصدقائي المقربين...

وإلى كل قلوب كانت تفرح لفرحتي ، وتأسى لما

يصيبني...

اسمهان

الإهداء:

إلى الوالدين الكريمين حفظهما الله وأطال في عمرهم...

إلى كل إخواني وأختي الغالية...

إلى الزملاء والأصدقاء...

إلى كل من أحبب...

إليهم جميعاً أهدي هذا البحث المتواضع

فهرس المحتويات

الصفحة	العنوان
	البسمة شكر وتقدير الإهداء فهرس المحتويات فهرس الجداول و الأشكال قائمة الاختصارات و الرموز
أ-ج	مقدمة
الفصل الأول: الإطار النظري للدراسة	
05	تمهيد
06	المبحث الأول: الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي
06	المطلب الأول: عرض الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي
08	المطلب الثاني: مبادئ و اتفاقيات الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي
13	المطلب الثالث: القوائم المالية حسب النظام المحاسبي المالي
18	المبحث الثاني: دراسات سابقة حول الموضوع
25	خلاصة الفصل الأول
الفصل الثاني: دراسة مقارنة	
27	تمهيد
28	المبحث الأول: الإطار المفاهيمي لإعداد التقارير المالية
28	المطلب الأول: أهم المحطات الزمنية التي مر بها الإطار المفاهيمي
31	المطلب الثاني: أهم التعديلات التي طرأت على الإطار المفاهيمي منذ صدوره إلى غاية 2010
33	المطلب الثالث: عرض الإطار المفاهيمي الجديد 2018
50	المبحث الثاني: المقارنة بين الإطار المفاهيمي لإعداد التقارير المالية والإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي
50	المطلب الأول: دراسة مقارنة بين الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي و الإطار المفاهيمي للمعايير الدولية للتقرير المالي
61	المطلب الثاني: تحديات و سلبيات تطبيق و تحديث النظام المحاسبي المالي
64	خلاصة الفصل الثاني

66	خاتمة
71	قائمة المراجع

فهرس الجداول:

الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
09	المبادئ المحاسبية للنظام المحاسبي	01
30	ملخص التطور التاريخي للإطار المفاهيمي لإعداد التقارير المالية	02
33	أهم الاختلافات الموجودة في الإطار المفاهيمي لسنة 1989 و 2010	03
34	ما تضمنه الإطار المفاهيمي المنقح لعام 2018	04
37	معلومات حول الموارد والتمتطلبات الاقتصادية لمنشآت التقرير ومكان الإبلاغ عنها	05
49	أهم ست حقائق التي جاء بها الإطار المفاهيمي الجديد	06
52	المقارنة بين الإطار المفاهيمي الجديد والإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي	07

فهرس الأشكال:

الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
31	ملخص المراحل التي مر بها الإطار المفاهيمي	01
40	المعلومة المقدمة لمستخدمي القوائم المالية	02
43	الطريقة التي يربط بها الاعتراف بين عناصر القوائم المالية	03

قائمة الاختصارات و الرموز

قائمة الاختصارات و الرموز:

باللغة الأجنبية	باللغة العربية	الرمز
International Accounting Standards	معايير المحاسبة الدولية	IAS
International Accounting Standards Board	مجلس معايير المحاسبة الدولية	IASB
International Accounting Standards Comitee	لجنة معايير المحاسبة الدولية	IASC
Financial Accounting Standards Board	مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكية	FASB
International Financial Reporting Standards	معايير التقارير المالية الدولية	IFRS
Système comptable financière	النظام المحاسبي المالي	SCF
Plan comptable national	المخطط المحاسبي الوطني	PCN
Plan comptable générale	المخطط المحاسبي الفرنسي	PCG

مقدمة

مقدمة:

نظرا للبعد الدولي الذي بلغته البيئة المحاسبية بتطور الأحداث الاقتصادية وتنوع المؤثرات على المحاسبة، أصبح من الضروري إيجاد مرجعية كافية للمحاسبين لحل كثير من المشاكل التي تواجههم على أسس متقاربة لمختلف الأنظمة المحاسبية، وبالتالي توفير الشروط اللازمة لإعداد معلومات مالية وفق إطار محدد من المعرفة المحاسبية بما تحمله من خصائص تميزه عن باقي المعارف الأخرى.

وللأهمية البالغة التي يحظى بها الإطار المفاهيمي للمحاسبة المالية قامت لجنة معايير المحاسبة الدولية بتطوير وإصدار إطار مفاهيمي خاص بها عام 1989، تم تبنيته فيما بعد من طرف مجلس معايير المحاسبة الدولية، وقام المجلس بتعديله مرتين، كان الإصدار الأخير للإطار المفاهيمي للتقارير المالية المعدل عام 2018، الذي بدوره يحدد مجموعة شاملة من المفاهيم لإعداد التقارير المالية ووضع إرشادات للمعددين في تطوير سياسات محاسبية متسقة ومساعدة الآخرين على فهم وتفسير المعايير.

تلعب عمليات تحسين الإطار المفاهيمي للتقرير المالي دورا هاما في المحافظة على جودة المعلومات المالية من أجل الاستجابة للمتغيرات الاقتصادية والمالية التي تفرض إعادة النظر في بعض أو كل مفاهيم هذا الإطار، وذلك لعدم مسايرتها للأحداث الاقتصادية المستجدة إلى أن عملية التحسين وتحديث الإطار المفاهيمي للتقرير المالي لم تجد صداها في الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي، مما أدى إلى زيادة الاختلافات بين ما هو مطبق من قواعد في الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي بدءا من تاريخ تطبيقه 2010 إلى يومنا هذا، وبين ما يشهده الإطار المفاهيمي للتقرير المالي من تحديثات لذلك أصبح الإطار التصوري للنظام المحاسبي المالي.

وبناء على هذا يمكن صياغة الإشكالية التالية:

ما مدى توافق الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي مع الإطار المفاهيمي للمعايير الدولية للتقرير المالي؟

الأسئلة الفرعية:

للإجابة على الإشكالية الرئيسية للبحث يمكن طرح الأسئلة الفرعية التالية:

✓ ما هي مكونات الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي؟

✓ ماهي أهم التعديلات التي طرأت على الإطار المفاهيمي لإعداد التقارير المالية؟

✓ هل الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي يوافق الإطار المفاهيمي للمعايير الدولية؟

فرضيات الدراسة:

للإجابة على التساؤلات المطروحة تم الاستناد على الفرضيات التالية:

- ✓ هناك العديد من التغييرات الجوهرية التي طرأت على الإطار المفاهيمي للمعايير الدولية لتقرير المالي.
- ✓ لا يتوافق الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي مع الإطار المفاهيمي للمعايير الدولية لتقرير المالي.

أهمية الدراسة:

- ✓ كون الإطار المفاهيمي لإعداد التقارير المالية هو القاعدة الأساسية والمنطلق لإعداد وتطور المعايير الدولية؛
- ✓ فهم طبيعة الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي وتسيط الضوء على مشكلة عدم مسابته والتغيرات الحاصلة في الإطار المفاهيمي لإعداد التقارير المالية.

أهداف البحث:

يهدف البحث إلى العديد من الأهداف أهمها ما يلي:

- ✓ عرض عام للإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي؛
 - ✓ عرض أهم المحطات الزمنية التي مر بها الإطار المفاهيمي لإعداد التقارير المالية؛
 - ✓ الإحاطة بالإطار المفاهيمي لإعداد التقارير المالية ومعرفة أهم التعديلات الجوهرية؛
 - ✓ عرض الإطار المفاهيمي لإعداد التقارير المالية بنسخته الكاملة 2018؛
- توضيح أوجه الاختلاف والتشابه بين الإطار المفاهيمي لإعداد التقارير المالية والإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي.

دوافع اختيار الدراسة:

- ✓ الرغبة الشخصية في دراسة الموضوع؛
- ✓ تناسب الموضوع مع مجال التخصص إذ أنه يتطرق للجديد في الإطار المفاهيمي لإعداد التقارير المالية؛
- ✓ التعرف على الإطار المفاهيمي لإعداد التقارير المالية الجديد؛
- ✓ لفت الانتباه إلى التغييرات والاستحداثيات الحاصلة في الإطار المفاهيمي لإعداد التقارير المالية؛

المنهج المتبع:

لغاية تحقيق أهداف الدراسة والإجابة على الإشكالية المطروحة تم الاعتماد على المنهج الوصفي في عرض النظري للإطار المفاهيمي لإعداد التقارير المالية والإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي مع الاعتماد على المنهج المقارن في دراسة المقارنة بينهما.

هيكل الدراسة:

تضمن البحث فصلين، تم التطرق في الفصل الأول إلى دراسة نظرية حول الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي من خلال تقسيمه إلى مبحثين:

المبحث الأول: يتناول الدراسات السابقة التي تطرقت إلى بعض جوانب الموضوع؛

المبحث الثاني: فشمّل الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي؛

أما الفصل الثاني يتناول دراسة مقارنة بين الإطار المفاهيمي لإعداد التقارير المالية والإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي من خلال:

المبحث الأول: الذي يتناول الإطار المفاهيمي لإعداد التقارير المالية؛

المبحث الثاني: الذي يستعرض دراسة مقارنة.

الفصل الأول: الإطار النظري للدراسة

تمهيد

المبحث الأول: الإطار المفاهيمي للنظام

المحاسبي المالي

المطلب الأول: عرض الإطار المفاهيمي للنظام

المحاسبي المالي

المطلب الثاني: مبادئ و اتفاقيات الإطار

المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي

المطلب الثالث: القوائم المالية حسب النظام

المحاسبي المالي

المبحث الثاني: دراسات سابقة حول الموضوع

خلاصة الفصل

تمهيد:

النظام المحاسبي هو مجموعة من القواعد والممارسات المحاسبية التي تسود بلد معين، فهو الإطار الذي يشمل القواعد والأسس التي تساعد المؤسسة على تبويب وتسجيل عملياتها وإثباتها في الدفاتر والسجلات المحاسبية واعداد قوائم مالية تحوي معلومة مالية مفيدة، ومن هذا المنظور وبناء على النظام الاقتصادي الموجه الذي اعتمده الجزائر أصبح من الضروري توفير قواعد وأسس محاسبية تتماشى والتطورات الجديدة، لذا قامت الجزائر بوضع النظام المحاسبي المالي الجديد وذلك تماشيا مع معايير المحاسبية الدولية التي تشكل مرجعا دوليا.

إذن هذه التطورات أصبحت تشكل محيطة مؤثرا في المؤسسات الجزائرية وفي ظل انفتاح الاقتصاد الجزائري على العولمة، وتماشيا مع البيئة الاقتصادية العالمية لا بد على الدولة الجزائرية أن تضع نظام محاسبي مالي يتكيف معها، وهذا ما سنحاول التطرق إليه في هذا الفصل من خلال:

المبحث الأول: الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي؛

المبحث الثاني: الدراسات السابقة؛

المبحث الأول: الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي

تضمن النظام المحاسبي الجزائري على إطار مفاهيمي يشكل دليلا لإعداد وعرض المعايير المحاسبية وتأويلها، واختيار الطرق المحاسبية الملائمة عندما تكون هناك بعض المعاملات أو الأحداث الاقتصادية التي يقوم بها الكيان. واحتوى الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي على مفاهيم لكل من المحاسبة المالية، الأصول، الخصوم، النواتج ومجال تطبيق هذا النظام، ونص على مجموعة من المبادئ المحاسبية الواجب احترامها كما حدد مجموعة من القواعد التنظيمية للمحاسبة والتي يجب الالتزام بها ومراعاتها من طرف جميع الكيانات الملزمة قانونا بمسك محاسبة مالية وفق هذا النظام.

المطلب الأول: طبيعة الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي

يعتبر الإطار المفاهيمي نقطة اختلاف أساسية بين المخطط المحاسبي الوطني (PCN) والنظام المحاسبي المالي (SCF) فالأول لا يعتمد على إطار مفاهيمي، مما أدى إلى غياب الأهداف والمفاهيم والخصائص التي تسمح باستنباط الفروض والمبادئ، من أجل تحديد المعايير المحاسبية التي تعبر عن الممارسات المقبولة في مجال إعداد وعرض القوائم المالية. وبالتالي غياب مرجع يساعد في الحكم على الممارسة المحاسبية ويسمح بمعالجة المشاكل الطارئة، التي كان يعتمد في معالجتها على اجتهاد السلطات الوصية أو على المخطط المحاسبي الفرنسي (PCG) الذي كان عرضة لعدة انتقادات.¹

ولتدارك هذا النقص نص القانون 07_11 على ضرورة وجود إطار مفاهيمي للمحاسبة المالية، فوفقا للمادة 6 منه فإن النظام المحاسبي المالي يتضمن إطارا مفاهيميا، ومعايير محاسبية ومدونة حسابات تسمح بإعداد قوائم مالية على أساس المبادئ المحاسبية المعترف بها عامة. وأما المادة 7 من نفس القانون فقد ورد فيها أن الإطار المفاهيمي يشكل دليلا لإعداد المعايير المحاسبية وتأويلها واختيار الطريقة المحاسبية الملائمة عندما تكون بعض المعاملات (الأحداث الاقتصادية) وغيرها من الأحداث غير معالجة بموجب معيار أو تأويل، فالإطار المفاهيمي يعرف ويحدد:

¹ بن خليفة حمزة، دور القوائم المالية في إعداد بطاقة الأداء المتوازن في تقييم أداء المؤسسات الاقتصادية-دراسة حالة مجموعة من المؤسسات الاقتصادية، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2018، ص9.

✓ مجال التطبيق؛

✓ المبادئ، الاتفاقيات المحاسبية؛

✓ الأصول، الخصوم، الأموال الخاصة، والمنتجات والأعباء.¹

وقد عرف الإطار المفاهيمي للمحاسبة المالية في المادة 2 من المرسوم التنفيذي 08-156 المفاهيم التي تشكل أساس إعداد وعرض الكشوف المالية، كالاتفاقيات والمبادئ المحاسبية التي يتعين التقيّد بها والخصائص النوعية للمعلومة المالية، ويشكل مرجعا لوضع معايير جديدة ويسهل تفسير المعايير المحاسبية وفهم العمليات.²

الغرض من الإطار المفاهيمي للمحاسبة المالية يركز على التقارير المالية لكونها المنتج النهائي الذي يعد لمصلحة مستخدميها، ويكمن فيما يلي:

✓ مساعدة الجهات المسؤولة عن وضع معايير المحاسبة المالية بتوجيه جهودها في وضع المعايير؛

✓ مساعدة المحاسبين المعتمدين ومحافظي الحسابات وغيرهم في تحديد المعالجة المحاسبية السليمة للمشاكل التي لم تصدر لها معايير محاسبة مالية بعد؛

✓ التوضيح لمستخدمي القوائم المالية للمعلومات التي تشملها وفهم حدود واستخدام تلك المعلومات؛

✓ الغرض من إيضاح أهداف التقارير المالية هو تحديد الوظيفة الأساسية لتلك التقارير بشكل عام وطبيعة المعلومات ومحتواها، لأن الوظيفة الأساسية للتقارير المالية وطبيعة المعلومات التي يجب أن تحتويها تتوقف على المعلومات التي يحتاج إليها مستخدمو هذه التقارير بصفة أساسية، فإن هذا الإطار يحدد أيضا تلك الاحتياجات بصفة عامة؛

✓ لا يعتبر هذا الإطار المفاهيمي معيارا محاسبيا فهو لا يحدد كيفية القياس أو الإفصاح عن أي أمر؛³

ووفقا للمادة 3 من المرسوم التنفيذي رقم 08-156، فإن الإطار المفاهيمي يهدف إلى المساعدة على:

✓ تطوير المعايير المحاسبية؛

✓ تحضير الكشوف المالية؛

¹ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، القانون رقم 07-11 المتضمن النظام المحاسبي المالي، العدد 74، المادة 6-7، الجزائر، 2007، ص 4-5.

² الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، المرسوم التنفيذي رقم 08-156 يتضمن تطبيق أحكام القانون 07-11 المتضمن النظام المحاسبي المالي، العدد 27، المادة 2، الجزائر، 2008، ص 11.

³ بن خليفة حمزة، مرجع سابق، ص 10.

- ✓ تفسير المستعملين للمعلومة المتضمنة والكشوف المالية المعدة وفق المعايير المحاسبية؛
- ✓ إبداء الرأي حول مدى مطابقة الكشوف المالية مع المعايير المحاسبية.¹

المطلب الثاني: مبادئ واتفاقيات الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي

تبنى النظام المحاسبي المالي الجزائري مجموعة من المبادئ والاتفاقيات المبررة للإجراءات والممارسات المحاسبية والواجب تطبيقها من طرف جميع الشركات، والملزمة بمسك المحاسبة المالية في إعداد الكشوف لضمان ملائمة ومصداقية المعلومات المحاسبية المقدمة لمستعملها، والتزام المشرع الجزائري بجميع المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً والتي تحظى بالإجماع الدولي من خلال ما جاء في القانون 07-11 المتضمن النظام المحاسبي المالي والمرسوم التنفيذي 08-156 المتضمن تطبيق أحكام هذا القانون وهي موضحة في الجدول أدناه.

¹ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 27، مرجع سابق، ص 11.

أولاً: المبادئ المحاسبية للنظام المحاسبي المالي

جدول(01): المبادئ المحاسبية للنظام المحاسبي

المصدر التنظيمي والتشريعي	المبدأ المحاسبي
المادة 11 من المرسوم التنفيذي 156-08	الأهمية النسبية
المادة 12 من المرسوم التنفيذي 156-08	استقلالية الدورات
المادة 13 من المرسوم التنفيذي 156-08	الأحداث اللاحقة لإقفال السنة المالية
المادة 14 من المرسوم التنفيذي 156-08	الحيطة والحذر
المادة 15 من المرسوم التنفيذي 156-08	ديمومة الطرق المحاسبية
المادة 17 من المرسوم التنفيذي 156-08	ثبات الميزانية الافتتاحية
المادة 18 من المرسوم التنفيذي 156-08	أسبقية الواقع الاقتصادي على الشكل القانوني
المادة 06 من القانون 11-07	
المادة 19 من المرسوم التنفيذي 156-08	الصورة الصادقة
المادة 15 من القانون 11-07	عدم المقاصة
المادة 16 من القانون 11-07	القيد المزدوج
المادة 30 من القانون 11-07	الدورة المحاسبية
المادة 10 من القانون 11-07	ثبات الوحدة النقدية

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على الإطار التشريعي والتنظيمي للنظام المحاسبي المالي

1- مبدأ الأهمية النسبية:

كرست المادة 11 من المرسوم التنفيذي 08-156، فبمقتضى هذا المبدأ فيجب أن تبرز القوائم المالية كل معلومة مهمة يمكن أن تؤثر على حكم مستعملها اتجاه الكيان، ويمكن جمع المبالغ غير المعتبرة مع المبالغ الخاصة بعناصر مماثلة لها من حيث الطبيعة والوظيفة ويجب أن تعكس الصورة للكشوف المالية معرفة المسيرين معلومة التي يحملونها عن الواقع والأهمية النسبية للأحداث المسجلة، وبمقتضى هذا المبدأ يمكن ألا تطبق المعايير أو المبادئ المحاسبية على العناصر قليلة الأهمية.¹

2- مبدأ استقلالية الدورات:

طبقا لهذا المبدأ تنص المادة 12 من المرسوم التنفيذي 08-156 فإنه ينبغي أن تكون نتيجة كل سنة مالية مستقلة عن السنة التي سبقتها والسنة التي تليها ومن أجل تحديدها يتعين أن تنسب إليها الأحداث والعمليات الخاصة بها فقط.²

3- الأحداث اللاحقة لإقفال السنة المالية :

بمقتضى المادة 13 من المرسوم التنفيذي 08-156 يجب ربط حدث بالسنة المالية المقفلة إذا كانت له صلة مالية مباشرة ومرجحة مع وضعية قائمة عند تاريخ إقفال السنة المالية ويكون معلوما بين هذا التاريخ وتاريخ الموافقة على حسابات هذه السنة المالية.³

2- مبدأ الحيطة والحذر:

ورد في المادة 14 من المرسوم التنفيذي 08-156، حيث يجب أن تستجيب المحاسبة لمبدأ الحيطة والحذر الذي يؤدي إلى تقدير معقول للوقائع في ظروف الشك، قصد تفادي تحول شكوك موجودة إلى المستقبل من شأنها أن تثقل بالديون ممتلكات الكيان أو نتائجه، فينبغي ألا يبالغ في تقدير قيمة الأصول والنواتج كما يجب ألا

¹ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 27، مرجع سابق، ص 12.

² الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 27، مرجع نفسه، ص 12.

³ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 27، مرجع نفسه، ص 12.

يقلل من قيمة الخصوم والأعباء، ويجب أن يؤدي تطبيق هذا المبدأ إلى تكوين احتياطات خفية أو مؤونات مبالغ فيها.¹

4-ديمومة الطرق المحاسبية:

تغيير الطرق المحاسبية يعني التعديل في المبادئ والأسس والاتفاقيات والقواعد والممارسات المحاسبية التي يطبقها الكيان، ونصت المادة 15 من المرسوم التنفيذي 156-08 على ضرورة الالتزام بمبدأ ثبات الطرق المحاسبية بقواها لا يبرر أي استثناء عن مبدأ ديمومة الطرق المحاسبية إلا بالبحث عن معلومة أفضل أو تغيير في التنظيم، فانسجام المعلومة المحاسبية وقابلية مقارنتها خلال الفترات المتعاقبة يقتضي تطبيق نفس الطرق والقواعد المتعلقة بتقييم العناصر وعرض المعلومة.

كما أكد ذلك القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008 والمتعلق بتحديد تغيير التقديرات أو الطرق المحاسبية، بقوله لا يمكن تغيير طريقة محاسبية إلا إذا كان هذا التغيير مفروضا في إطار تنظيم جديد وكان يسمح بنوع من التحسين في عملية تقديم الكشوف المالية للكيان المعني.

3-مبدأ ثبات الميزانية الافتتاحية :

تنص المادة 17 من المرسوم التنفيذي 156-08 بأنه يجب أن تكون الميزانية الافتتاحية للسنة المالية مطابقة لميزانية اقفال السنة المالية السابقة.²

4-مبدأ أسبقية الواقع الاقتصادي على الشكل القانوني:

كرست المادة 18 من المرسوم التنفيذي 156-08 هذا المبدأ بقولها تقييد العمليات في الحاسبة وتعرض ضمن كشوف مالية، طبقا لطبيعتها ولواقعها المالي والاقتصادي، دون التمسك فقط بمظهرها القانوني.³

5-مبدأ الصورة الصادقة:

جاء في المادة 19 من المرسوم التنفيذي رقم 156-08 أنه يجب أن تستجيب الكشوف المالية بطبيعتها ونوعيتها وضمن احترام المبادئ والقواعد المحاسبية إلى هدف إعطاء صورة صادقة بمنح معلومات مناسبة عن

¹الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، مرجع سابق، العدد 27، ص12.

²الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، مرجع سابق، العدد 27، ص12.

³الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، مرجع سابق، العدد 27، ص12.

الوضعية المالية وتغير الوضعية المالية للكيان، ففي الحالة التي يتبين فيها أن تطبيق القواعد المحاسبية غير ملائم لتقديم صورة صادقة عن الكيان من الضروري الإشارة إلى أسباب ذلك ضمن ملحق الكشوف المالية.¹

6- مبدأ عدم المقاصة:

جاء في المادة 15 من القانون 11-07 أنه يمكن إجراء أي مقاصة بين عنصر من الأصول وعنصر من الخصوم، ولا بين عنصر من الأعباء وعنصر من النواتج، إلا إذا تمت هذه المقاصة على أسس قانونية أو تعاقدية، أو إذا كان من المقرر أصلاً تحقق عناصر هذه الأصول والخصوم والأعباء والنواتج بالتتابع أو على أساس صاف.²

7- مبدأ القيد المزدوج:

في المادة 16 من القانون 11-07 أن الكتابات المحاسبية تحرر وفقاً لمبدأ القيد المزدوج (دفتر اليومية) ويجب أن يحتوي كل تسجيل محاسبي على الأقل حسابين اثنين، أحدهما مدين والآخر دائن، في ظل احترام التسلسل الزمني في تسجيل العمليات، ويجب أن يكون المبلغ المدين مساوي للمبلغ الدائن.³

8- مبدأ الدورة المحاسبية:

حددت المادة 30 من القانون 11-07 السنة المالية المحاسبية باثني عشر شهراً تغطي السنة المدنية غير أنه يمكن السماح لكيان معين قفل السنة المالية في تاريخ آخر غير 31 ديسمبر، وهذا عندما:

- ✓ ارتباط نشاط الكيان بدورة استغلال لا تتماشى مع السنة المالية؛
- ✓ في الحالات الاستثنائية التي يكون فيها مدة السنة المالية أقل أو أكثر من اثني عشر شهراً؛
- ✓ لاسيما في حالة إنشاء أو وقف نشاط الكيان أو حالة تغيير تاريخ القفل ويجب تحديد المدة المقررة.⁴

9- مبدأ ثبات الوحدة النقدية:

ألزمت المادة 10 من المرسوم التنفيذي 156-08 كل كيان باحترام مبدأ الوحدة النقدية ويشكل الدينار الجزائري وحدة القياس الوحيدة لتسجيل معاملات الشركة، ويشكل وحدة قياس المعلومة التي تحملها الكشوف المالية، ولا

¹ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 27، مرجع نفسه، ص 13

² الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 74، مرجع سابق، ص 4.

³ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 74، مرجع نفسه، ص 4.

⁴ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 74، مرجع سابق، ص 6.

تدرج في الحسابات إلا المعاملات التي يمكن تقويمها نقداً، غير أنه يمكن ذكر المعلومات غير القابلة للتحديد الكمي، والتقويم النقدي، والتي يمكن أن تكون ذات أثر مالي في ملحق الكشوف المالية.¹

ثانياً: الاتفاقيات المحاسبية

عند إعداد وعرض القوائم المالية يقضي النظام المحاسبي المالي باحترام ثلاث اتفاقيات محاسبية عرضها الإطار التصوري كما يلي:

- 1- **الوحدة الاقتصادية:** تعتبر المؤسسة كيان محاسبي مستقل ومنفصل عن أصحابها.
- 2- **اتفاقية من الوحدة النقدية:** وحدة القياس الواحدة لتسهيل معاملات المؤسسة، وعرضها في القوائم المالية هي الدينار الجزائري (DA).
- 3- **اتفاقية التكلفة التاريخية:** يتم قياس بعض الأصول بالقيمة العادلة، مثل الأصول البيولوجية، والأدوات المالية.²

المطلب الثالث: القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي SCF

تتمثل أهم مخرجات النظام المحاسبي المالي في مجموعة من القوائم الأساسية (الكشوفات المالية) على شكل جداول وبيانات مترابطة ومتكاملة، تهدف إلى تقديم معلومات وصورة صادقة حول الوضعية المالية للمؤسسة وممتلكاتها ونجاعتها ووضعية خزينتها في نهاية الدورة المالية. تكون مفيدة لمجموعة واسعة لمجموعة من المستخدمين وتسمح لهم باتخاذ قراراتهم الاقتصادية، وعليه سوف نتطرق في هذا المطلب إلى أهم القوائم المالية التي حددها النظام المحاسبي المالي وكذا عناصرها وكيفية تقييمها بالإضافة إلى الفرضيات والخصائص النوعية لإعداد القوائم المالية.

أولاً - القوائم المالية:

لقد حددت المادة 25 من القانون 11-07 من النظام المحاسبي المالي أنه على كل مؤسسة تدخل في مجال تطبيقها لهذا النظام ملزمة بإعداد قوائم مالية سنوية، وتتضمن القوائم المالية الخاصة بالكيانات الاقتصادية، ما عدا الكيانات الصغيرة وتمثل هذه القوائم في³:

¹ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 74، مرجع سابق، ص 12.

² عبادي عبد القادر، مدى توافق النظام المحاسبي المالي مع المرجع المحاسبي الدولي في إعداد القوائم المالية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة حسين بن بوعلي، الشلف، الجزائر، ص 56.

³ لجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 19، الصادر في 25 مارس 2009 م، ص 82.

- 1- **الميزانية:** تحتوي على عمودين، الأول للسنة الجارية، والثاني مخصص للسنة السابقة (يحتوي على الأرصدة فقط) وتتضمن العناصر المرتبطة بتقييم الوضعية المالية للمؤسسة؛
- 2- **حساب النتيجة :** ترتب فيه الأعباء حيل طبيعتها أو حسب الوظيفة، كذلك يحتوي على أرصدة السنة السابقة، ومعطيات السنة الجارية، ويتضمن العناصر المتعلقة بتقييم الأداء؛
- 3- **جدول تدفقات الخزينة:** يمكن اعداد باستعمال الطريقة المباشرة أو غير المباشرة، ويتضمن التغيرات التي تحدث في العناصر السابقة (أ، ب) ويهدف إلى توفير قاعدة مستعملي القوائم المالية لتقييم قدرة المؤسسة على توليد سيولة الخزينة وما يعادلها، وكذا معلومات حول استعمال السيولة؛
- 4- **جدول تغير الأموال الخاصة:** يشكل هذا الجدول تحليلا للحركات التي أثرت في الفصول المشكلة لرؤوس الأموال الخاصة في المؤسسة خلال السنة المالية؛
- 5- ملحق يبين القواعد والطرق المحاسبية المستعملة ويوفر معلومات مكتملة عن الميزانية وحساب النتائج.¹

ثانيا - عناصر القوائم المالية:

عرف الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي كل من الأصول، الخصوم، النواتج، الأعباء ونتيجة الدورة الصافية من خلال مواد المرسوم التنفيذي 156-08.

1- الأصول:

هي الموارد التي يسيها الكيان بفعل أحداث ماضية والموجهة لأن توفر له منافع اقتصادية مستقبلية، فشرط إدراج الأصل هو التسيير والقدرة على تحقيق منافع اقتصادية للكيان. وتنقسم الأصول إلى: أصول جارية وأصول غير جارية

تحتوي الأصول الجارية على ما يلي:

- ✓ الأصول التي يتوقع الكيان تحقيقها أو بيعها أو استهلاكها في إطار دورة الاستغلال العادية التي تمثل الفترة الممتدة بين اقتناء المواد الأولية أو البضائع التي تدخل في عملية الاستغلال وإنجازها في شكل سيولة الخزينة؛
- ✓ الأصول التي يتم حيازتها أساسا لأغراض المعاملات أو لمدة قصيرة والتي يتوقع الكيان تحقيقها خلال 12 شهرا؛

¹ شعيب شنوف، المحاسبة المالية وفقا للمعايير الدوابة للإبلاغ المالي IFRS و النظام المحاسبي المالي SCF ، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون- الجزائر، ص22/21.

✓ السيولات أو شبه السيولات التي لا يخضع استعمالها لقيود.

كما احتوت الأصول غير الجارية على:

✓ الأصول الموجهة للاستعمال المستمر لتغطية احتياجات أنشطة الكيان مثل الأموال العينية الثابتة أو المعنوية؛

✓ الأصول التي تتم حيازتها لغرض توظيفها على المدى الطويل أو غير الموجهة لأن يتم تحقيقها خلال 12 شهرا ابتداء من تاريخ الإقفال؛

2- **الخصوم:** هي الالتزامات الراهنة للكيان الناتجة عن أحداث ماضية والتي يتمثل انقضاؤها بالنسبة للكيان في خروج موارد ممتثلة لمنافع اقتصادية. وتصنف الخصوم كما يلي:

خصوم جارية عندما:

✓ يتوقع أن يتم تسويتها خلال دورة الاستغلال العادية؛

✓ أو يجب تسديدها خلال 12 شهرا الموالية لتاريخ الإقفال؛

✓ تصنف باقي الخصوم كخصوم غير جارية.

3- **النواتج:** تتمثل منتوجات سنة مالية في تزايد المزايا الاقتصادية التي تحققت خلال السنة المالية في شكل مداخيل أو زيادة في الأصول أو انخفاض في الخصوم، كما تمثل المنتوجات استعادة خسارة في القيمة والاحتياطات المحددة.

4- **الأعباء:** تتمثل أعباء سنة مالية في تناقص المزايا الاقتصادية التي حصلت خلال السنة المالية في شكل خروج أو انخفاض أصول أو في شكل ظهور خصوم، فهي تمثل انخفاض في المنافع الاقتصادية أثناء الدورة المحاسبية.

5- **نتيجة الدورة الصافية:** تساوي النتيجة الصافية للسنة المالية الفارق بين مجموع المنتوجات ومجموع الأعباء لتلك السنة المالية، ويكون مطابقا لتغير الأموال الخاصة بين بداية السنة المالية ونهايتها، ما عدا العمليات التي تؤثر مباشرة على مبلغ رؤوس الأموال الخاصة ولا تؤثر على الأعباء أو المنتوجات.¹

¹ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 27، المرجع السابق، ص 13-14.

ثالثاً - الخصائص النوعية للمعلومة المالية:

اكتفى الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي في المادة 08 من المرسوم التنفيذي 156/08 يسرد أربع خصائص نوعية، يجب على المعلومة الواردة في الكشوف المالية أن تتسم بها وترك تعريفها لمعجم التعاريف الملحق بالقرار رقم 71 المؤرخ في 2008/07/26 الذي عرفها كما يلي :

1- الملائمة :

التي تتمثل في جودة المعلومة ،عندما يمكن أن تؤثر في القرارات الاقتصادية لمستعملي القوائم المالية، من خلال مساعدتهم على تقدير الأحداث الماضية أو الحاضرة أو المستقبلية أو على تأكيد تقديراتهم السابقة أو تصويبها؛

2- الدقة:

التي تعبر عن جودة المعلومة، عندما تكون خالية من الخطأ أو الحكم المسبق المعبر، والتي يمكن أن يوليها المستعملون ثقتهم لتقديم صورة صادقة عن ما هو مفترض أن تقدمه أو ما يمكن أن ينتظر منها أن تقدمه بصورة معقولة؛

3- قابلية المقارنة:

التي تسمح لمستخدمي الكشوفات المالية إجراء مقارنات معتبرة في الزمن وبين الكيانات في ظل احترام استمرارية الطرق المعتمدة من طرف الكيان؛

4- قابلية الفهم:

التي تجعل المعلومة سهلة الفهم من طرف أي مستعمل ذي معرفة معقولة بالأعمال والنشاطات الاقتصادية وبالحاسبة وله الإرادة على دراسة المعلومة بكيفية جادة بما فيه الكفاية.

رابعاً- الفرضيات الأساسية لإعداد القوائم المالية:

ينص الإطار المفاهيمي على أن القوائم المالية للمؤسسات الخاضعة للنظام المحاسبي المالي تعد وتعرض على أساس فرضيتين أساسيتين هما:

1- محاسبة التعهد:

حتى تحقق القوائم المالية أهدافها فإنها تعد طبقاً لأساس الاستحقاق، وطبقاً لهذا الأساس فإنه يتم الاعتراف بآثار العمليات والأحداث الأخرى عند وقوعها وليس عند استلام أو دفع النقدية وما يعادلها كما يتم إثباتها بالدفاتر المحاسبية والإبلاغ عنها في القوائم المالية.¹

2- استمرارية الاستغلال (النشاط):

القوائم المالية تحضر على أساس فرضية أن عملية الاستغلال مستمرة، يعني أن المؤسسة ستواصل نشاطها في المستقبل، باعتبار أن التصفية أو التوقف عن النشاط يعتبر حالة استثنائية، في الحالة العكسية إما يكون هناك شك في الاستمرار لا بد من تقديم المبررات والدلائل التي حضرت على أساسها القوائم، والمبررات التي من أجله المؤسسة ليست في وضعية استغلال مستمرة.²

خامساً - أساليب قياس عناصر القوائم المالية:**1- التكلفة التاريخية:**

التكلفة التاريخية تمثل القيم المدفوعة عند تاريخ الشراء³، أو هي تكلفة الإنجاز كما عرفها المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين بأنها "المبالغ المقاسة بالوحدة النقدية، للنقد النفق أو الممتلكات الأخرى التي تم تحويلها للغير أو أسهم رأس المال المصدرة، أو الخدمات التي تم إنجازها أو الالتزامات التي قدمت مقابل السلع والخدمات التي تم استلامها."

2- التكلفة الجارية:

تسجيل الأصول بمبلغ النقد أو ما يعادل النقدية والذي يفترض دفعه للحصول على نفس الأصل أو ما يمثله في الوقت الحاضر، والالتزامات تسجل بالمبلغ غير المخصوم من النقدية أو ما يعادلها المطلوب لسداد الدين في الوقت الحاضر.

¹ حنان خميس، دور القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي SCF في اتخاذ القرارات المالية، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر في العلوم المالية والمحاسبة، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2012، ص6.

² الطيب مداني، القوائم المالية المدمجة وفق النظام المحاسبي المالي SCF ومعايير المحاسبة الدولية IAS/IFRS، مذكرة مقدمة لاستكمال شهادة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2015، ص11.

3- القيمة القابلة للتحقق:

تقيد الأصول بمبلغ النقدية أو ما يعادل النقدية الذي يمكن الحصول عليه في الوقت الحاضر مقابل بيع الأصل بطريقة منظمة (غير التصفية)، وتقيد الالتزامات بقيم سدادها أي بالمبالغ غير المخصومة من النقدية أو ما يعادل النقدية التي من المتوقع أن تدفع لسداد الالتزامات ضمن السياق العادي للنشاط.

4- القيمة الحالية:

وهي تمثل قيمة التدفقات النقدية الداخلة أو الخارجة المستقبلية مخصومة بمعدل الخصم، وتستخدم هذه الطريقة لتقييم أرصدة المدينين الطويلة الأجل أو أرصدة الدائنين الطويلة الأجل.¹

المبحث الثاني: الدراسات السابقة

المطلب الأول: الدراسات المحلية

هناك عدة دراسات تناولت الموضوع من عدة جوانب يمكن التطرق لها من خلال دراسات محلية وأجنبية

✚ حمزة العرابي وخالق قاشي، الإطار المفاهيمي المحاسبي الجديد لمجلس معايير المحاسبة الدولية IASB في ظل التقارب مع مجلس المعايير المحاسبية المالية الأمريكي FASB، الدراسة عبارة عن مقال منشور في مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، جامعة الوادي.

هدفت هذه الدراسة إلى تحقيق ما يلي:

✓ تحديد فروقات بين الإطار المفاهيمي لإعداد التقارير المالية 1989 والإطار المفاهيمي لإعداد التقارير المالية لسنة 2010؛

✓ معرفة التطور التاريخي والإطار المفاهيمي لإعداد التقارير المالية؛

✓ تحديد دواعي تعديل الإطار المفاهيمي لإعداد التقارير المالية.

كانت الاشكالية المطروحة:

✓ ماهي الفروقات بين الإطار المفاهيمي لإعداد وعرض القوائم المالية 1989 والإطار المفاهيمي لإعداد التقارير المالية لسنة 2010؟

¹مسعود صديقي، المحاسبة المالية طبقا للنظام المحاسبي المالي الجزائري IAS/IFRS، دار الهدى، الجزء الاول، الجزائر، 2014، ص 37.

المنهج المتبع:

✓ ولغاية تحقيق أهداف الدراسة والإجابة على الإشكالية المطروحة تم اختيار المنهج الاستقرائي المبني على الأسلوب الوصفي المقارن من خلال وصف الإطار المفاهيمي وتحليله ومقارنته مع الإطار المفاهيمي لإعداد التقارير المالية 1989.

ومن خلال ما سبق يمكن استخلاص النتائج الآتية:

- ✓ للأزمة المالية أثر كبير في تعديل الإطار المفاهيمي لإعداد التقارير المالية؛
- ✓ للإطار المفاهيمي دور كبير في مساعدة معدي المعايير المحاسبية سواء على المستوى الدولي أو المحلي؛
- ✓ هناك اختلافات جوهرية بين الإطار المفاهيمي لإعداد القوائم المالية 1989 والإطار المفاهيمي لإعداد التقارير المالية لسنة 2010.¹

✚ تخوني آمال، الممارسة المحاسبية بين متطلبات النظام المحاسبي المالي SCF والمتغيرات المحاسبية الدولية IAS/IFRS، 2019 الدراسة عبارة عن أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه جامعة باتنة.

تهدف هذه الدراسة إلى:

- ✓ الإحاطة بمعايير التقارير الدولية التي عرفت تغيرات جوهرية توضيح ما هي فلسفة الإطار المفاهيمي؛
- ✓ عرض أوجه الاختلاف والتوافق بين النظام المحاسبي المالي ومعايير التقارير المالية الدولية ومستجداته؛

¹ حمزة العرابي وخالد قاشي، الإطار المفاهيمي المحاسبي الجديد لمجلس معايير المحاسبة الدولية IASB في ظل التقارب مع مجلس المعايير المحاسبية المالية الأمريكية FASB، مقال منشور في مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، جامعة الوادي.

اشكالية البحث:

✓ تتحدد فيما يلي كيف نتوقع فجوة الاختلاف بين القواعد المحاسبية المطبقة من طرف النظام المحاسبي المالي ومعايير التقارير المالية الدولية في ظل التغيرات المستمرة في هذه الأخيرة؟ وماهي تداعيات ذلك على نتائج الإصلاحات المحاسبية في الجزائر؟

المنهج المتبع في البحث:

✓ تتطلب طبيعة موضوع البحث استخدام المنهج الوصفي التحليلي ومنهج مقارنة في مناقشة وتحليل الأفكار العلمية التي ترتبط أساسا بموضوع التوافق المحاسبي الدولي وموضوع وموقف النظام المحاسبي المالي من المستجدات المحلية والدولية.

أهم النتائج:

✓ يتوافق النظام المحاسبي المالي نسبيا فقط مع معايير التقارير المالية الدولية الصادرة عام 2004، وهو الأمر الذي أدى لنشوء فجوة الاختلاف بين الممارسة المحلية والدولية منذ بداية تطبيق SCF؛

✓ إن تطبيق القواعد والمعايير التي وضعها النظام المحاسبي المالي والزم الوحدات الاقتصادية اتباعها أصبحت غير صالحة مع مستحدثات التقارير المالية الدولية، وسوف يتجاوزها الزمن نتيجة تغيرات متعددة الأبعاد التي عرفتها البيئة المحاسبية الدولية أن تطبيق قواعد النظام المحاسبي المالي مبنية على أهداف معينة ولا يمكن منطوقيا أن تستمر في نفس القواعد في حين تغيرت الظروف البيئية الدولية وطبيعة تلك الأهداف.¹

✚ بن حركو غنية، النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية دراسة مقارنة 2017، الدراسة عبارة عن مقال منشور في مجلة الدراسات الاقتصادية.

هدفت هذه الدراسة إلى:

- ✓ توضيح درجة التقارب بين النظام المحاسبي المالي والمعايير الدولية للمحاسبة والإبلاغ المالي؛
- ✓ التوافق بين التنظيم المحاسبي المالي في الجزائر والممارسة الدولية؛

¹تخوي آمال، الممارسة المحاسبية بين متطلبات النظام المحاسبي المالي SCF ومتغيرات المحاسبة الدولية IAS/IFRS، اطروحة لنيل شهادة الدكتوراه، تخصص تدقيق محاسبي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة باتنة 1، 2018/2019.

اشكالية الدراسة:

✓ ما مدى التوافق بين النظام المحاسبي المالي والمعايير الدولية للمحاسبة والإبلاغ المالي؟

المنهج المتبع في الدراسة:

✓ اتباع المنهج الوصفي عند استعراض المعايير والمواد المقابلة لها في النظام المحاسبي المالي والمنهج المقارن عند نقاط التلاقي والاختلاف بين النظام المحاسبي المالي والمرجعية الدولية.

نتائج الدراسة:

✓ مما سبق يمكن القول أنه يوجد توافق بين النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية إلا أن جموده وعدم مسابرة المعايير الدولية يفقد هذا التوافق أهميته وي طرح مشكلة جديدة يجب حلها؛
✓ النظام المحاسبي المالي اعتمد على المعايير الصادرة سنة 2003؛

✓ عدم مرونة النظام المحاسبي المالي وعدم مسابرتة للتغيرات والتعديلات الحاصلة في المعايير الدولية.¹

✚ سعيداني محمد السعيد؛ ززيقات بوبكر، مدى توافق النظام المحاسبي المالي SCF مع معايير المحاسبة الدولية IAS/IFRS ، دراسة تحليلية تقييمية، الدراسة عبارة عن مقال منشور في مجلة شعاع لدراسات الاقتصادية، المركز الجامعي الونشريسي تيسمسيلت، الجزائر، مارس 2018.

من بين أهداف هذه الدراسة ما يلي:

✓ مدى توافق النظام المحاسبي المالي مع معايير المحاسبة الدولية؛
✓ جرد نور الدين آيت محمد مراد، قراءة في الخصائص النوعية للمعلومة المالية المفيدة بين منظور المحاسبي المالي ومنظور المعايير المحاسبة الدولية، الدراسة عبارة عن مقال منشور في مجلة البديل الاقتصادي 2018؛
✓ تحديد مفهوم جودة المعلومات المالية والعوامل التي تؤدي إلى تحقيقها بالتركيز على خصائص المعلومة النوعية للمعلومة المالية منذ ظهور هذا المفهوم وإلى غاية ما هو معمول به حاليا من قبل المنظمات المهنية العالمية، وتحديد منظور الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي لهذه الخصائص وسبل تحقيقها ثم مقارنته بمنظور الإطار المفاهيمي الدولي الحالي؛

¹بن حركو غنية، النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية-دراسة مقارنة، مجلة دراسات اقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قسنطينة 2، العدد 4، جوان 2017.

اشكالية الدراسة:

✓ ماهي الخصائص النوعية التي يهدف النظام المحاسبي المالي إلى تواجدها في المعلومات المالية في ظل الهيكلة الحالية في مكونات هذه الخصائص وفق الإطار الدولي؟

النتائج المتوصل إليها:

✓ أن الإطار المفاهيمي ليس بمعياري؛
 ✓ في بعض الأحيان قد يحدث أن تكون القواعد في إحدى المعايير الدولية أو المعايير المحاسبية الدولية مخالفة لما ينص عليه الإطار ففي هذه الحالة نحتاج إلى تطبيق المعيار وليس الإطار؛
 ✓ أن النظام المحاسبي المالي تبني المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية والتزم بها إلى حد كبير غير أن ما يمكن ملاحظته أن المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IAS/IFRS) هي معايير سريعة التحديث وفق المستجدات والظروف الاقتصادية على غرار النظام المحاسبي المالي. وعليه يمكن القول إنه بعد مرور سبعة سنوات من البدء في تطبيق النظام المحاسبي المالي أصبح من الضروري دراسة واقع هذا النظام والمشاكل التي تواجه تطبيقه.¹

✚ بوحديدة محمد، الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي ومدى توافقه مع متطلبات معايير الإفصاح المحاسبي.

الدراسة عبارة عن مقال منشور في مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية، دراسات الاقتصادية، جامعة زيان عاشور بالجلفة.

هدفت هذه الدراسة إلى:

✓ تبين أهمية الإفصاح المحاسبي للأطراف المختلفة ذات الصلة بالمؤسسة؛
 ✓ تبين الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي؛
 ✓ ما تضمنه الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي من معظم الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية والمبادئ والفروض التي تعتبر كمتطلبات أساسية للمعلومات المتضمنة في القوائم المالية؛

¹ سعيداني محمد السعيد؛ رزيقات بوكرك، مدى توافق النظام محاسبي المالي SCF مع معايير المحاسبة الدولية IAS/IFRS، دراسة تحليلية تقييمية، مجلة شعاع لدراسات الاقتصادية، المركز الجامعي الو نشريسي تسمسيلات، الجزائر، مارس 2018.

وخلصت الدراسة إلى:

أن مكونات الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي متوافقة بشكل كبير مع نظيرتها الخاصة بالإطار المفاهيمي للمعايير المحاسبية الدولية.¹

المطلب الثاني: الدراسات الأجنبية

✚ Aditi kejriwal . IASB's revised conceptual framework of the financial reporting: An overview

الدراسة عبارة عن مقال منشور في المجلة الدولية للتعافي من الكوارث واستمرارية الأعمال 2020 تحت عنوان "الإطار المفاهيمي المعدل للتقارير المالية الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية".

هدفت هذه الدراسة إلى:

- ✓ تقديم لمحة عامة عن الإطار المفاهيمي للتقارير المالية لسنة 2018 كما نشره مجلس معايير المحاسبة الدولية؛
- ✓ إجراء مقارنة وتبسيط الضوء على التغييرات الرئيسية من الإصدار السابق من الإطار المفاهيمي للتقرير المالي لسنة 2010؛
- ✓ دراسة الآثار المترتبة على الإطار المفاهيمي الجديد على إعداد القوائم المالية.

وخلصت الدراسة إلى:

الإطار المفاهيمي الجديد 2018 يعتبر أكثر تفصيلاً واتساقاً وشمولية مقارنة بالإطار القديم لعام 1989 وكذلك التغييرات الجزئية في سنة 2010.²

¹ بوحديدة محمد، الإطار التصوري للنظام المحاسبي المالي ومدى توافقه مع متطلبات معايير الإفصاح المحاسبي، عن مقال منشور في مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية، دراسات الاقتصادية، جامعة زيان عاشور، الجلفة.

² Aditi kejriwal . IASB's revised conceptual framework of the financial reporting: An overview

✚.Silvia.M. conceptual framework for the financial reporting 2018

الدراسة عبارة عن مقال يلخص الإطار المفاهيمي المكتمل المنشور في 2018.

كانت الإشكالية المطروحة:

هل الإطار المفاهيمي مكافئ للمعيار؟ ومتى يجب تطبيق الإطار؟

هدفت هذه الدراسة:

✓ إلى عرض شامل للإطار المفاهيمي الجديد بكل فصوله الجديدة؛

✓ سرد لكل التحديثات التي أتت بها الإطار المفاهيمي الجديد؛

وخلصت الدراسة إلى:

✓ أن الإطار المفاهيمي ليس بمعيار؛

✓ في بعض الأحيان قد يحدث أن تكون القواعد في إحدى المعايير الدولية أو معايير المحاسبة الدولية مخالفة لما

ينص عليه الإطار ففي هذه الحالة نحتاج إلى تطبيق المعيار وليس الإطار؛

✓ أن النظام المحاسبي المالي تبنى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية والتزم بها إلى حد كبير؛

✓ غير أن ما يمكن ملاحظته أن المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IAS/IFRS) هي معايير سريعة

التحديث وفق المستجدات والظروف الاقتصادية على غرار النظام المحاسبي المالي.

وعليه يمكن القول أنه بعد مرور سبعة سنوات من البدء في تطبيق النظام المحاسبي المالي أصبح من الضروري

دراسة واقع هذا النظام والمشاكل التي تواجه تطبيقه.¹

¹ Silvia.M. conceptual framework for the financial reporting 2018

خلاصة الفصل الأول

الإطار المفاهيمي يعتبر من الأولويات بالنسبة للنظام المحاسبي المالي، حيث يضم المفاهيم الأساسية لإعداد القوائم المالية و الخصائص النوعية التي يجب أن تتوفر في المعلومات المالية، إضافة إلى المبادئ والاتفاقيات التي تحدد الممارسات المحاسبية المقبولة في مجال إعداد وعرض القوائم المالية، كما يعتبر أساساً لوضع المعايير المحاسبية أو تطويرها مما يساعد على إبداء الرأي حول القوائم المالية وتفسير المعلومات المحاسبية الواردة بها، بالإضافة إلى المساهمة في معالجة المشاكل والحالات الطارئة المتعلقة بالأحداث الاقتصادية التي لم تتناولها المعايير المحاسبية.

الفصل الثاني: دراسة مقارنة

تمهيد

المبحث الأول: الإطار المفاهيمي لإعداد التقارير المالية

المطلب الأول: أهم المحطات الزمنية التي مر بها الإطار

المفاهيمي

المطلب الثاني: أهم التعديلات التي طرأت على الإطار المفاهيمي منذ

صدوره إلى غاية 2010

المطلب الثالث: عرض الإطار المفاهيمي الجديد 2018

المبحث الثاني: المقارنة بين الإطار المفاهيمي لإعداد التقارير

المالية والإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي

المطلب الأول: دراسة مقارنة بين الإطار المفاهيمي للنظام

المحاسبي المالي و الإطار

المفاهيمي للمعايير الدولية للتقرير المالي

المطلب الثاني: تحديات وسلبيات تطبيق وتحديث النظام المحاسبي

المالي

خلاصة الفصل.

تمهيد:

إن الإطار المفاهيمي لإعداد التقارير المالية يعد من أكثر الأمور المحاسبية جدلا واهتماما من قبل المهتمين بالمحاسبة، فهو الركيزة الأساسية والمنطلق الذي على أساسه يتم إعداد وتطوير المعايير المحاسبية؛

أن مدى صحة وجودة المعايير المحاسبية مرتبط بمدى جودة الإطار المفاهيمي، هذا ما أدى مجلس معايير المحاسبة الدولية بإصدار وتطوير الإطار المفاهيمي، حيث هذا الأخير خضع للعديد من التغييرات منذ اعتماده الأول من قبل اللجنة، كانت التعديلات التي أدخلت عليه نتيجة لأسباب مختلفة لا تتعلق فقط بتطوير أساليب معالجة البيانات والعرض التقديمي، ولكن أيضا بالتغيرات في النظام الاقتصادي العالمي وظهور وتطوير تكنولوجيا معالجة البيانات الحديثة، ثم تبنيه فيما بعد من طرف مجلس معايير المحاسبة الدولية، كما سهر هذا الأخير على مراجعته حيث تم تعديله عام 2010 كنسخة غير مكتملة ليتم تعديله مرة أخرى علم 2018 من خلال إصدار نسخة مكتملة، سيدخل حيز التنفيذ في 1 جانفي 2020 لجميع وحدات الأعمال التي تقوم بتطوير سياسات إعداد التقارير الخاصة بها بموجب معايير الدولية للتقارير المالية.

من هذا المنطلق سوف نتطرق في هذا الفصل إلى دراسة مقارنة بين الإطار المفاهيمي ل 2010 و 2018 ومدى توافقه مع SCF من خلال المبحثين التاليين:

المبحث الأول: الإطار المفاهيمي لإعداد التقارير المالية

المبحث الثاني: دراسة مقارنة بين الإطار مفاهيمي لإعداد التقارير المالية و الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي SCF.

المبحث الأول: الإطار المفاهيمي لإعداد التقارير المالية

يعتبر الإطار المفاهيمي لإعداد التقارير المالية مكونا أساسيا للمرجع المحاسبي الدولي (IAS/ IFRS)، وسوف تساعد معرفة أسسه وعناصره على فهم معايير المحاسبة والإبلاغ المالي، كما يعتبر مرجعا يمكن الاعتماد على ما ورد فيه من مبادئ وخصائص لحل المشاكل المحاسبية الطارئة.

المطلب الأول: أهم المحطات الزمنية التي مر بها الإطار المفاهيمي

✓ اعتمدت اللجنة المعايير الدولية IASC في عام 1989 النسخة الأولى للإطار المفاهيمي بعنوان "بيان مبادئ إعداد التقارير المالية" ليكون الإطار العام والقاعدة الأساسية التي ينطلق منها واضعي المعايير في عملية تطوير المعايير المحاسبية، وظل هذا الإطار المفاهيمي لأكثر من عقد باعتباره دستور عمل لجنة معايير المحاسبة الدولية الذي لا يمكن المساس به أو تشكيك بصحته، في أبريل 2001 قام مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB بتبني هذا الإطار وتعديله لكن اعتبر هذا التعديل طفيف غير مهم نسبيا.¹

✓ تم إطلاق عملية تعديل الإطار المفاهيمي عام 2002 بعد اجتماع بين مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB ومجلس معايير المحاسبة الأمريكية FASB باعتبارهما أهم هئتين تقومان بتطوير المعايير المحاسبة بالعالم حيث اتفقتا على تطوير حزمة متكاملة من معايير المحاسبة ذات جودة عالية لخدمة الأغراض العامة من أجل تقديم أفضل فائدة لأصحاب المصالح من خلال المعلومات المالية المتضمنة للتقارير المالية وذلك بقصد مساعدتهم في اتخاذ قراراتهم الاقتصادية.²

✓ منذ ذلك الحين سعى مجلس معايير المحاسبة الدولية لتطوير معايير ذات جودة عالية وقبول دولي ولا يتم ذلك إلا من خلال وجود إطار مفاهيمي يتماشى مع المستجدات والأهداف الجديدة لمجلس معايير المحاسبة الدولية IASB، وبدأ التفكير في العمل على تطوير الإطار المفاهيمي الذي تم إصداره 1989، وتوالت الاجتماعات سنويا بين مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB، ومجلس معايير المحاسبة الأمريكية FASB بحيث بدأ عملية مناقشة إصدار إطار مفاهيمي جديد منذ سنة 2008 وانتهى العمل على تعديل الإطار المفاهيمي لتحديثه وجعله أقرب إلى الأساليب المستخدمة في المحاسبة المقبولة عموما في الولايات المتحدة الأمريكية

¹ حمزة العرابي وخالد قاشي، الإطار المفاهيمي المحاسبي الجديد لمجلس معايير المحاسبة الدولية IASB في ظل التقارب مع مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكية FASB، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، (جامعة الوادي، العدد 8، المجلد 3)، ص 56.

² بركم زهير، محاضرات في مقياس المعايير المحاسبية الدولية، جامعة العربي بن مهيدي، ام لبواقي، الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم تجارية وعلوم تسيير، ص 27.

أصدر سنة 2010 بعنوان الإطار المفاهيمي للتقارير المالية وهو في حقيقة تعديل للإطار السابق ومن التسمية يمكننا استنتاج أن هدف الإطار المفاهيمي الجديد ليس مهتم فقط بالقوائم المالية بل تعدها ليشمل جميع مكونات تقرير المالي، تضمن الإطار المفاهيمي الجديد نص لنسخة سابقة " عناصر إطار مفاهيمي 1989" مع بعض التعديلات وفصلين جديدين.

الفصل الأول: الهدف من التقرير المالي للغرض العام؛

الفصل الثاني: الخصائص النوعية للمعلومة المالية المفيدة.

✓ 2012 تم استئناف العمل على المشروع من جديد " تطوير الإطار المفاهيمي " لكن هذه المرة من دون اشتراك مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكية FASB، حيث كشفت الاستشارة العامة لعام 2012 حول برنامج عمل المجلس عن الحاجة إلى مراجعة الإطار المفاهيمي ل 2010 نظرا لغياب بعض التوجيهات في جوانبه وعدم وضوح وقدم بعض الارشادات الحالية، ومن أجل ذلك تم إضافة المشروع إلى برنامج العمل ليحصل بعدها المجلس على تعليقات من خلال ورقة العمل الصادرة عام 2013 ومسودة العرض المنشورة عام 2015.¹

✓ في مارس 2018 تم الانتهاء من المشروع وإصدار الإطار المفاهيمي المعدل ودخل حيز التنفيذ على الفور لمعدي المعايير الدولية للتقارير المالية، وبالنسبة للذين يعملون في تطوير السياسات المحاسبية قائمة على المعايير الدولية للإبلاغ المالي، ستدخل حيز التنفيذ في 1 جانفي 2020، تضمن الإطار المفاهيمي الجديد خمسة فصول جديدة وثلاثة فصول من الإطار المفاهيمي لسنة 2010 إضافة إلى الوضع والهدف.²

¹كيموش بلال وشرشافة إلياس، مفاهيم التقرير المالي في دور الإطار المفاهيمي 2018 لمجلس معايير المحاسبة الدولية، مجلة أرصاد للدراسات الاقتصادية والإدارية، المجلة 2، العدد 1، جوان 2019، ص 120.

² IASB PUBLISHES REVISED CONCEPTUAL FRAMEWORK, www.iasplus.com visité le 09/09/2020

الجدول رقم(02): ملخص التطور التاريخي للإطار المفاهيمي لإعداد التقارير المالية.

التاريخ	الحدث
أفريل 1989	تمت الموافقة على الإطار المفاهيمي لإعداد وعرض القوائم المالية من قبل لجنة معايير المحاسبة الدولية
جويلية 1989	تم نشر النسخة الأولى من قبل لجنة معايير المحاسبة الدولية للإعداد وعرض القوائم المالية
أفريل 2001	تبنى مجلس معايير المحاسبة الدولية للإطار المفاهيمي لإعداد وعرض القوائم المالية
بداية 2010	إصدار مجلس معايير المحاسبة الدولية مسودة عمل تتضمن الإطار المفاهيمي لإعداد وعرض القوائم المالية
سبتمبر 2010	تم نشر الإطار المفاهيمي لإعداد التقارير المالية من قبل مجلس معايير المحاسبة الدولية
ماي 2015	أصدر مجلس معايير المحاسبة الدولية مسودة عرض تحتوي على مقترحات للجوانب الموضوعية للإطار المفاهيمي الحالي الذي تطلب مراجعة أو تعديلات
29 مارس 2018	نشر مجلس معايير المحاسبة الدولية الإطار المفاهيمي المعدل لإعداد التقارير المالية

المصدر: من إعداد الطالبتين اعتمادا على المعلومات السابقة.

من خلال الجدول يتضح لنا أن الإطار المفاهيمي لإعداد التقارير المالية مر بثلاث محطات رئيسية شكلت قفزة نوعية في تطوير الإطار المفاهيمي أولها كان عام 1989، حيث نشرت النسخة الأولى من قبل اللجنة معايير المحاسبة الدولية تحت عنوان الإطار المفاهيمي لإعداد التقارير المالية وفي سنة 2010 قام المجلس IASB بإصدار

نسخة منقحة غير مكتملة تضمنت فصلين جديدين بعنوان الإطار مفاهيمي لإعداد تقارير المالية، اكتملت النسخة المعدلة في 2018 مع إضافة بعض التغييرات حيث تضمنت خمسة فصول جديدة وهذا ما سنلخصه في الشكل التالي:

شكل رقم (01): ملخص المراحل التي مر بها الإطار المفاهيمي.



مصدر: من إعداد الطالبتين اعتمادا على المعلومات السابقة.

المطلب الثاني: أهم التعديلات التي طرأت على الإطار المفاهيمي لإعداد التقرير المالي منذ اصداره الى غاية 2010.

في 2010 تم المصادقية على الإطار المفاهيمي المنقح بعنوان الإطار المفاهيمي لتقارير المالية الذي تضمن تعديلات فيما يخص أهداف التقارير المالية ذات الغرض العام والخصائص النوعية للمعلومة المالية المفيدة¹، من الوهلة الأولى يمكن الملاحظة أن تعديلات التي طرأت على الإطار المفاهيمي كانت معظمها شكلية ولا تمس بجوهر الإطار المفاهيمي وفيما يلي أهم التعديلات:

¹ Conceptual framework for financial reporting 2010 , p4

- ✓ تغيير التسمية من الخصائص النوعية للمعلومة المحاسبية الى خصائص النوعية للمعلومات المالية المفيدة؛
 - ✓ تغيير التسمية من إطار إعداد وعرض القوائم المالية إلى إطار مفاهيمي لإعداد التقارير المالية؛
 - ✓ اتساع اهتمام الإطار المفاهيمي الجديد بجميع مكونات التقرير المالي على عكس الإطار المفاهيمي السابق الذي كان يركز على إطار إعداد وعرض القوائم المالية فقط؛
 - ✓ الإطار المفاهيمي المعدل لسنة 2010 يهتم بتوفير معلومات لشريحة من أصحاب المصالح على عكس ما كان عليه الإطار المفاهيمي السابق الذي لا يهتم بالدرجة الأولى بالمستثمرين؛
 - ✓ يحاول الإطار المفاهيمي المعدل تقليص حجم المعلومات المالية المتوفرة في التقارير المالية كذلك المعلومات المالية والتي يرى فيها الخبراء أنها تشوش على أصحاب المصالح أكثر مما تفيدهم؛
 - ✓ الإطار المفاهيمي المعدل يتماشى مع مجلس معايير المحاسبة الدولي الرامي إلى تحرير حزمة متكاملة من المعايير الدولية ذات جودة عالية وذلك من خلال التركيز على توفير معلومات مالية مفيدة فقط ضمن التقرير السنوي؛
 - ✓ تغيير مفهوم فرضية الاستمرارية التي يتضمنها الإطار المفاهيمي السابق من الاستمرارية في منظور قصير المدى إلى استمرارية طويلة المدى؛
 - ✓ تعديل الخصائص النوعية للمعلومات المالية المفيدة حيث استبدل عنصر المصدقية أو الموثوقية بالتمثيل الصادق.¹
- وفيما يلي الجدول التالي يلخص أهم الاختلافات بين الإطار المفاهيمي لإعداد وعرض التقارير المالية لسنة 1989 والإطار المفاهيمي لإعداد التقارير المالية لسنة 2010.

¹ حمزة العرابي وخالد فاشي، مرجع سابق، ص 58-59.

جدول رقم (03): أهم الاختلافات الموجودة في الإطار المفاهيمي لسنة 1989 و 2010.

عناصر الاختلاف	إطار اعداد القوائم المالية لسنة 1989	الإطار المفاهيم لأعداد التقارير المالية 2010
مجال التغطية	تشمل القوائم المالية فقط	تشمل كل عناصر التقرير السنوي
طبيعة المعلومات	كل المعلومات	المعلومات المفيدة فقط
أصحاب المصالح	يوفر معلومات مفيدة لفائدة المستثمرين بالدرجة الأولى	لجميع أصحاب المصالح
نوعية المعلومات	معلومات محاسبية فقط	معلومات مالية مفيدة
خصائص المعلومات	المصادقية	التمثيل الصادق

المصدر: حمزة العرابي وخالد قاشي، الإطار المفاهيمي المحاسبي الجديد لمجلس معايير المحاسبة الدولية IASB في ظل التقارب مع مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي FASB، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، جامعة الوادي، العدد 8، المجلد 3. من خلال الجدول نلاحظ أن هناك اختلافات جوهرية بين إطار إعداد القوائم المالية لسنة 1989 والإطار المفاهيمي لإعداد التقارير المالية، وذلك من خلال تعديل التسمية التي من خلالها يمكننا الاستنتاج أن هدف الإطار المفاهيمي المعدل لسنة 2010 ليس مهما فقط القوائم المالية، بل اتسع اهتمامه ليشمل جميع مكونات التقرير المالي، بالإضافة إلى اهتمامه بالمعلومة المالية المفيدة فقط على عكس الإطار السابق.

المطلب الثالث: عرض الإطار المفاهيمي للتقارير المالية 2018

يحدد الإطار المفاهيمي المنقح المفاهيم الأساسية للتقارير المالية التي توجه مجلس الإدارة في تطوير معايير IFRS فهي تساعد على ضمان أن المعايير متسقة من الناحية المفاهيمية، حيث تمت هيكلة الإطار المفاهيمي لعام 2018 شرح تمهيدي عن حالة وغرض الإطار المفاهيمي بالإضافة إلى ثمانية فصول وملحق¹. كما هي موضحة في الجدول التالي:

¹ IFRS CONCEPTUAL FRAMEWORK FOR FINANCIAL REPORTING, P2

جدول رقم(04) : ما تضمنه الإطار المفاهيمي المنقح لعام 2018

الموضوع	الفصل
حالة وغرض الإطار المفاهيمي للتقرير المالي	
الهدف الرئيسي من التقرير المالي لأغراض عامة	1
الخصائص النوعية للمعلومة المالية المفيدة	2
القوائم المالية ومنشأة التقرير	3
عناصر القوائم المالية	4
الاعتراف وإلغاء الاعتراف	5
القياس	6
العرض والإفصاح	7
مفاهيم رأس المال وصيانة رأس المال	8
الملحق	

المصدر: من إعداد الطالبتين

حالة وغرض الإطار المفاهيمي للتقرير المالي:

الإطار المفاهيمي للتقرير المالي هو مجموعة شاملة من مفاهيم التقرير المالي التي تستند إليها معايير التقرير المالي الدولية، وهو ليس بمعيار ولا يمكن أن يتعارض مع متطلبات أي معيار¹، لذلك حاول مجلس المعايير الدولية IASB من خلال الإطار المفاهيمي 2018 تحقيق التوازن بين توفير مفاهيم متناسقة وتوفير تفاصيل كافية من أجل تحقيق الأهداف التالية:

- ✓ مساعدة مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB في تطوير ومراجعة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية بالاعتماد على مفاهيم متسقة؛
 - ✓ مساعدة معدي القوائم المالية على تطوير سياسات محاسبية متسقة، عندما لا ينطبق معيار محدد على معاملة بذاتها أو حدث آخر أو عندما يتيح معيار ما اختيار السياسة المحاسبية؛
 - ✓ مساعدة جميع الأطراف على فهم وتفسير معايير التقرير المالي الدولية²؛
- يساهم الإطار المفاهيمي في تحقيق المهمة المحددة لمؤسسة المعايير الدولية للتقرير المالي والمهمة المحددة لمجلس معايير المحاسبة الدولي الذي يعد جزءاً من المؤسسة، وتتمثل تلك المهمة في وضع معايير تحقق الشفافية والكفاءة في الأسواق المالية حول العالم، ويخدم المجلس المصلحة العامة عن طريق تعزيز الثقة والنمو والاستقرار طويل الأمد في الإقتصاد العالمي، ويوفر الإطار المفاهيمي الأساس لوضع معايير:
- ✓ يساهم في تحقيق الشفافية عن طريق تعزيز قابلية المعلومات المالية للمقارنة وتعزيز جودتها على المستوى الدولي؛
 - ✓ تمكين المستثمرين والمشاركين الآخرين في السوق من اتخاذ قرارات اقتصادية مدروسة؛
 - ✓ يساهم في تحقيق الكفاءة الاقتصادية عن طريق مساعدة المستثمرين في تحديد الفرص والمخاطر في جميع أنحاء العالم³؛

¹ APPLYING- IFRS –IASB ESSIES REVISED CONCEPTUAL FROMEWORK FOR FINANCIAL REPORTING, APRIL2018, PAGE3.

² Aditi Kejriwal , I IASB's revised conceptual framework of the financial reporting: An overview, international journal of disaster recovery continuity, vol 11, no 1, (2020), p2629.

³ الهيئة المحاسبية للمحاسبين القانونيين، إطار مفاهيم التقرير المالي 2018، ص6.

أولاً- الفصل الأول: هدف التقرير المالي للأغراض العامة

هذا الفصل تم إصداره عام 2010 لكن تضمن بعض التعديل في الإصدار الجديد خاصة فيما يتعلق بالمعلومات المستخدمة بتقييم الأداء الإشرافي للإدارة والمستخدمون الرئيسيون للتقارير المالية، كما يحدد الهدف الرئيسي من التقارير المالية للأغراض العامة بتوفير المعلومات المالية حول الكيان الذي يعد التقرير مفيداً للقائمين والمحتملين لمساعدتهم على اتخاذ قرارات مختلفة.¹

1-المستخدمون الرئيسيون:

بعد ما كان المستثمرون هم المستخدمون الرئيسيون أشار التعديل إلى مجموعة المستخدمين الرئيسيون وهم:

- ✓ المستثمرون الحاليون والمحتملون؛
- ✓ المقرضون؛
- ✓ دائنون آخرون.²

2-المنفعة لاتخاذ القرارات:

يتمثل الهدف العام للإطار المفاهيمي لسنة 2018 في توفير معلومات مفيدة لاتخاذ القرارات المتعلقة بتوفير الموارد للمنشأة وتشمل بعض هذه القرارات في:

- ✓ شراء أو بيع أو حيازة أدوات حقوق الملكية أو أدوات الدين؛
- ✓ تقديم أو تسوية القروض وغيرها من أشكال الائتمان؛
- ✓ ممارسة حقوق التصويت على اجراءات الإدارة التي تؤثر على استخدام الموارد الاقتصادية للمنشأة أو تأثر فيها بطريقة أخرى؛
- ✓ من أجل اتخاذ هذه القرارات يحتاج المستخدمون إلى تقييم مقدار وتوقيت وعدم تأكد صافي التدفقات النقدية المستقبلية وتقييم الأداء الإشرافي للإدارة على الموارد الاقتصادية للمنشأة.³

¹ كيموش بلال وشرشافة إلياس، مرجع سابق، ص 122.

² Silvia.M. conceptual framework for the financial reporting 2018 www.ifsb.com, visité le 13/06/2020.

³ Cadre conceptuel révisé 2018, date maged 20/01/2020.

3-المعلومات حول الموارد والمتطلبات الاقتصادية لمنشآت التقرير والتغيرات فيها :

توفر التقارير المالية ذات الغرض العام معلومات عن المركز المالي للمنشأة معدة التقرير، أي معلومات عن الموارد الاقتصادية للمنشأة والمتطلبات التي عليها، وتوفر التقارير المالية أيضا معلومات عن تأثيرات المعاملات والأحداث الأخرى التي تغير الموارد الاقتصادية للمنشأة المعدة للتقرير والمتطلبات التي عليها، ويوفر كلا النوعين من المعلومات مدخلات مفيدة للقرارات المتعلقة بتوفير الموارد للمنشأة. والجدول التالي يوضح عن المعلومات ومكان الإبلاغ عنها:

جدول رقم (05):معلومات حول الموارد والمتطلبات الاقتصادية لمنشآت التقرير ومكان الإبلاغ عنها

ماذا تبلغ	مكان التقرير
الموارد والمتطلبات الاقتصادية	بيان المركز المالي
التغيرات في الموارد الاقتصادية والمتطلبات الناتجة عن الأداء المالي	بيان الدخل الشامل
التغيرات في التدفقات النقدية	بيان التدفقات النقدية
التغيرات في الموارد الاقتصادية والمتطلبات غير الناتجة عن الأداء المالي.	بيان التغيرات في حقوق الملكية

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على المعلومات السابقة

ثانيا- الفصل الثاني: الخصائص النوعية للمعلومات المالية المفيدة

يتضمن هذا الفصل في إصداره الجديد على بعض التعديلات وخصوصا فيما يتعلق بأدوار كل من "الحذر" و"عدم التأكد من القياس" و"تفوق الجوهر على الشكل" في تحديد ما هي المعلومات المالية المفيدة، كما ناقش هذا الفصل ما يجعل المعلومات المالية مفيدة من خلال تحديد الخصائص النوعية بالإضافة إلى مناقشة التكلفة باعتبارها عائق واسع النطاق على التقارير المالية.

يصف الإطار نوعين من الخصائص النوعية للمعلومات المالية المفيدة:

1- الخصائص النوعية الأساسية:

يحدد الإطار المفاهيمي خاصيتين أساسيتين هما:

- ✓ **الملائمة:** المعلومة المالية الملائمة هي أن تكون قادرة على إحداث فرق في قرارات المستخدمين والتأثير على قراراتهم الاقتصادية من خلال تقييم الأحداث الماضية، الحالية، المستقبلية أو تأكيد أو تصحيح تقييماتهم الماضية، ولكي تتم المعلومة المالية بالملائمة يجب أن تتوفر على:
 - القيمة التنبؤية: تشير إلى قدرة المعلومة المالية على تحسين مقدرة متخذي القرار على التنبؤ بنتائج الأحداث مثل الأرباح المستقبلية بالنشاط المستقبلي في ضوء النتائج الأحداث الماضية والحاضرة.
 - القيمة التأكيدية: تشير إلى قدرة المعلومات المالية في التأثير على متخذي القرارات سواء كان هذا التأثير من خلال التأكيد أو التصحيح لتنبؤات نتائج الأحداث المرتبطة بالنشاط الماضي.
- كما تتطلب الملائمة توفير الأهمية النسبية لأنها ترتبط ارتباطاً وثيقاً بالموضوع حيث تكون المعلومة مهمة نسبياً إذا كان حذفها أو سوء عرضها يؤثر في قرارات المستخدمين¹.
- ✓ **التمثيل الصادق:** يقصد به أن يتم تمثيل المعلومات بأمانة عندما تكون كاملة ومحيدة وخالية من الخطأ، تغليب الجوهر من الشكل والحذر.
 - **كاملة:** يشمل الوصف الكامل جميع المعلومات الضرورية للمستخدم بما في ذلك جميع البيانات والإيضاحات اللازمة، من أجل فهم الظاهرة الموصوفة.
 - **محيدة:** الوصف المحايد هو الذي يخلو من التحيز في اختيار وتطبيق السياسات المحاسبية.
 - **خالية من الخطأ:** عدم وجود أخطاء أو إغفال في وصف الظاهرة وتطبيق إجراءات إنتاج المعلومات المالية دون أخطاء.
 - **تغليب الجوهر على الشكل:** يتطلب التمثيل الصادق أن تعبر المعلومات المالية عن جوهر الظاهرة الاقتصادية بالدرجة الأولى ثم شكلها القانوني.

¹ Cadre conceptuel révisé 2018, date maged :20/01/2020.

- **الحذر:** شهد تعريف الحذر تغيراً مهماً، حيث أصبح يعبر عن ممارسة التحفظ عند إصدار الأحكام في ظل حالات عدم التأكد، من خلال تبني افتراضات غير مفرطة بشكل كبير من التفاضل أو التثائم مما يساعد في بلوغ الحياد في تطبيق السياسات المحاسبية.

تعتبر المعلومات التي لا تتوفر على خاصيتين أساسيتين غير مفيدة ولا يمكن أن تكون مفيدة إذا توفرت الخصائص النوعية التعزيزية فقط.

2- الخصائص النوعية المعززة: حدد الإطار المفاهيمي الخصائص النوعية المعززة في مايلي:

- **القابلة للمقارنة:** يجب أن تكون المعلومات قابلة للمقارنة بين مختلف الكيانات أو الفترات الزمانية، ويتحقق ذلك من خلال الاتساق والثبات، إضافة إلى الإفصاح عن السياسات المحاسبية المستخدمة.
- **إمكانية التحقق:** يمكن للمراقبين المستقلين والمطلعين التحقق من المعلومات.
- **التوقيت المناسب:** تكون المعلومات متاحة في الوقت المناسب للتأثير على قرارات المستخدمين، فكلما كانت المعلومة قديمة قلت منفعتها.
- **القابلة للفهم:** يجب تصنيف المعلومات وتقديمها بوضوح ودقة.
- ✓ **قيد التكلفة على التقرير المالي المفيد:** تمثل التكلفة عائقاً واسعاً يجب على واضعي المعايير ومعدّي مستخدمي القوائم المالية أخذه في الاعتبار عند النظر في فوائد متطلبات التقارير المالية الجديدة المحتملة، والتكلفة ليست خاصية نوعية للمعلومة المالية وإنما خاصية من الخصائص العملية المستخدمة لتوفير المعلومات¹.

ثالثاً- الفصل الثالث: القوائم المالية ومنشأة التقرير

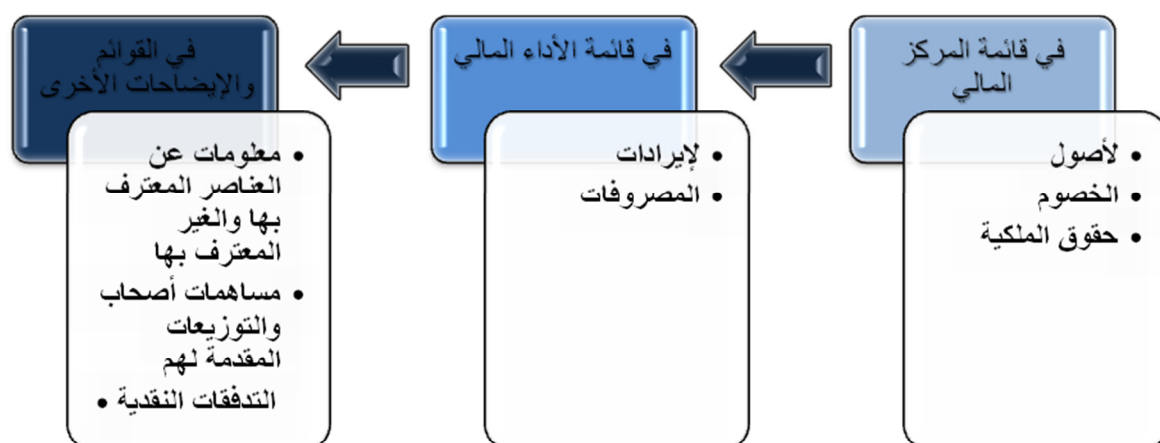
يعتبر هذا الفصل من الفصول الجديدة التي تم إصدارها عام 2018، حيث تضمن هدف ومجال القوائم المالية وتوفير وصف لمنشأة التقرير.

¹ CONCEPTUAL FRAMEWORK FOR FINANCIAL REPORTING 2018. CPA CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS. HONG KONG. AUGUST 2020. P 2/39.

✓ هدف ونطاق القوائم المالية:

ينص الإطار المفاهيمي على أن القوائم المالية توفر معلومات حول المخاطر الناشئة عن العناصر المعترف بها والغير معترف بها التي تلي تعريف أحد بنود القوائم المالية، إذ يحتمل أن تكون هذه المعلومات مفيدة لمستخدمي القوائم المالية في تقييم قدرة المنشأة على توليد التدفقات النقدية، وتقديم الأداء الاشرافي للإدارة على الموارد الاقتصادية، وبالتالي تساهم في تحقيق هدف القوائم المالية. ويتم تقديم تلك المعلومات وفق الشكل التالي:

شكل 02: يوضح المعلومة المقدمة لمستخدمي القوائم المالية



المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على المعلومات السابقة

يتم إعداد القوائم المالية من منظور الكيان المحاسبي ككل وليس من منظور المستثمرين أو غيرهم من المستخدمين الحاليين والمحتملون، لأن وجهة نظر المنشأة منفصلة عن المستثمرين والمقرضين والدائنين الآخرين.

1- فرضية الاستمرارية:

حافظ الإطار المفاهيمي 2018 على فرض الاستمرارية كأحد المفاهيم الجوهرية مع تغيير طفيف جدا في تعريفه، ووفقا لهذا الافتراض تعد القوائم المالية عادة على افتراض أن المنشأة المعدة للتقرير منشأة مستمرة وسوف تستمر في عملها في المستقبل المنظور، لذا يفترض أن المنشأة ليست لديها النية، وليست مضطرة للدخول في التصفية أو التوقف عن التجارة، وفي حالة وجود مثل هذه النية أو الاضطرار فقط يلزم إعداد القوائم المالية على أساس مختلف، وفي هذه الحالة توضح القوائم المالية الأساس المختلف.

2- منشأة التقرير " منشأة معدة للتقرير ":

هذا مفهوم جديد تم تقديمه في 2018 وهي المنشأة المطالبة بإعداد أو اختيار إعداد القوائم المالية، ويمكن أن تكون منشأة واحدة أو جزءا من منشأة أو قد تضم أكثر من منشأة، وليس بالضرورة أن تكون المنشأة المعدة للتقرير منشأة قانونية.

3- القوائم المالية الموحدة وغير الموحدة:

✓ **القوائم المالية الموحدة:** تقدم هذه القوائم معلومات عن عناصر القوائم المالية لكل من منشأة الأم ومنشأتها التابعة باعتبارها منشأة واحدة، لا تعرف القوائم المالية الموحدة إلى تقديم معلومات منفصلة عن عناصر القوائم المالية لأية منشأة بعينها من المنشآت التابعة، بل القوائم المالية الخاصة بكل منشأة تابعة هي التي تهدف إلى تقديم تلك المعلومات.

✓ **القوائم المالية غير الموحدة:** تهدف هذه القوائم إلى تقديم معلومات عن عناصر القوائم المالية الخاصة بالمنشأة الأم وليس منشأتها التابعة.

لا تكفي المعلومات المقدمة في القوائم المالية غير الموحدة عادة لتوفير المعلومات التي يحتاج إليها مستخدمي القوائم المالية للمنشأة الأم، وبالتالي فعندما تكون هناك حاجة إلى القوائم المالية الموحدة فإن القوائم المالية غير الموحدة لا يمكن أن تكون بديلا عنها¹.

¹الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، الاطار المفاهيمي للتقرير المالي 2018، ص 15/3.

رابعا- الفصل الرابع: عناصر القوائم المالية

تضمن الإصدار الجديد لهذا الفصل تعديلات جوهرية في عناصر القوائم المالية وخاصة لكل من الأصل والخصم.

1- الأصل: هو مورد اقتصادي حالي تسيطر عليه المنشأة نتيجة لأحداث سابقة، أما المورد الاقتصادي فهو حق لديه القدرة على إنتاج منافع اقتصادية.

2- الخصم "الإلتزام": هو واجب قائم على المنشأة يلزمها بنقل أحد مواردها الاقتصادية نتيجة لأحداث سابقة و حتى يتحقق وجود الإلتزام، يجب استيفاء ثلاثة ضوابط:

✓ أن يكون هناك واجب على المنشأة؛

✓ أن يتمثل الواجب في ضرورة نقل أحد الموارد الاقتصادية؛

✓ أن يكون هذا الواجب واجبا قائما ناتجا عن أحداث سابقة؛

1- حق الملكية: هي الحصة المتبقية من أصول المنشأة بعد طرح جميع التزاماتها.

2- الدخل: هو الزيادات في الأصول أو الانخفاضات في الإلتزام التي تؤدي إلى زيادات في حقوق الملكية، باختلاف ما يتعلق بالمساهمات من أصحاب المتطلبات في حقوق الملكية.

3- المصروفات: هي الانخفاضات في الأصول أو الزيادات في الإلتزامات التي تؤدي إلى انخفاضات في حقوق الملكية، باختلاف ما يتعلق بالتوزيعات على أصحاب المتطلبات في حقوق الملكية¹

خامسا- الفصل الخامس: الاعتراف وإلغاء الاعتراف

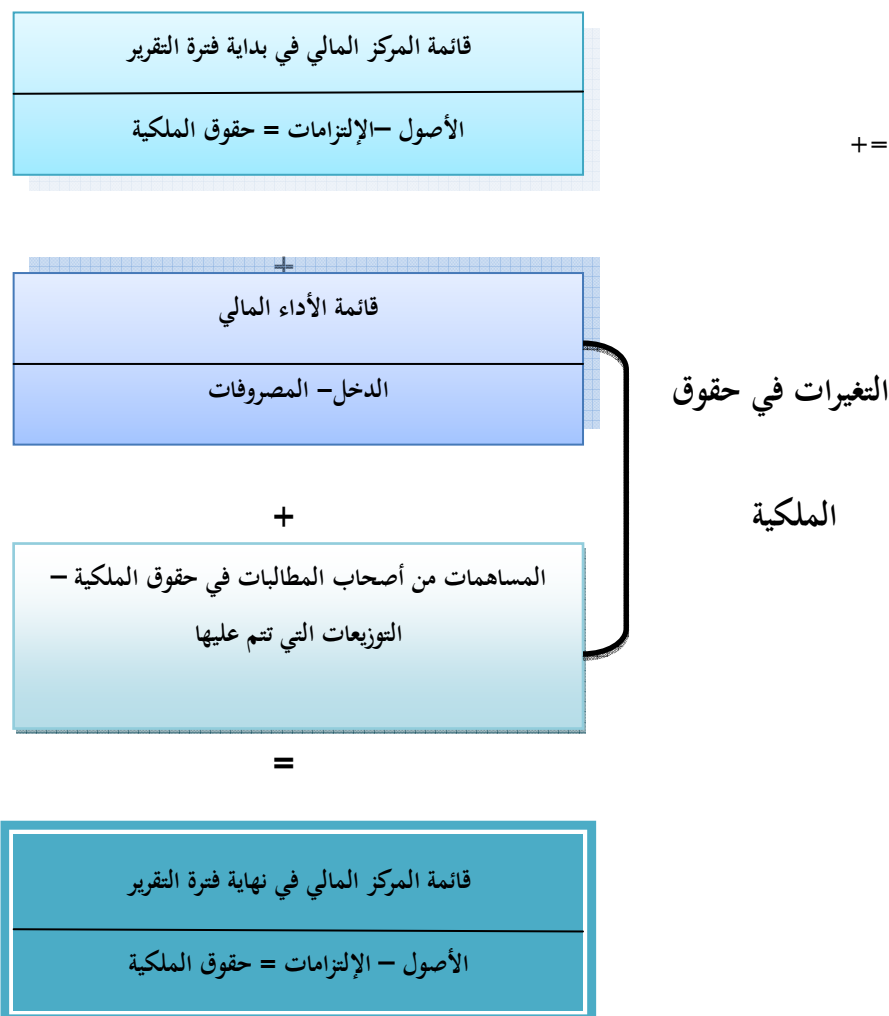
يعتبر هذا الفصل من الفصول الجديدة ويوفر توجيهات للاعتراف وإلغاء الاعتراف بالأصول والخصوم.

الاعتراف: هو عملية إدراج أحد عناصر القوائم المالية في قائمة المركز المالي أو قائمة الأداء المالي، ويستلزم الاعتراف وصف البند في واحدة من تلك القوائم (سواء وصفه بمفرده أو مع بنود أخرى) بكلمات و بمبلغ نقدي وتضمن ذلك المبلغ برقم إجمالي واحد أو أكثر في تلك القائمة ويشار إليه بالمبلغ الدفري.

¹ IFRS; CONCEPTUAL FRAMWORK PROJECT SUMMARY; CONCEPTUAL FRAMWORK FOR FINANCIAL REPORTING; MARCH 2018; P 7/8.

ترتبط عملية الاعتراف العناصر الموجودة في القوائم المالية وفقا للصيغة التالية:

الشكل رقم(03): الطريقة التي يربط بها الاعتراف بين عناصر القوائم المالية



المصدر: CONCEPTUALFRAMWORK FOR FINANCIAL REPORTING 2018

لا يتم الاعتراف بأصل أو التزام إلا إذا كان هذا الاعتراف يوفّر لمستخدمي القوائم المالية معلومات مفيدة، وبعبارة أخرى إلا إذا كان ذلك يزودهم بما يلي:

- ✓ معلومات ملائمة عن الأصل أو الالتزام وكذلك باقي العناصر؛
- ✓ عرض صادق للأصل أو الالتزام ولأي دخل أو مصروف أو تغير في حقوق الملكية ناتجة عنه؛

إلغاء الاعتراف: هو عملية حذف أصل أو التزام بشكل كامل أو جزئي من قائمة المركز المالي للمنشأة، ويتم إلغاء الإثبات عادة عندما لا يصبح ذلك البند مستوفيا لتعريف الأصل أو الالتزام:

أ. بالنسبة للأصول: يتم إلغاء الاعتراف عادة عندما تفقد المنشأة السيطرة على كامل الأصل المثلث أو جزء منه.

ب. بالنسبة للالتزام: يتم إلغاء الاعتراف عادة عندما لا يعد على المنشأة واجب قائم باستيفاء كامل للالتزام المثلث أو جزء منه¹.

سادسا-الفصل السادس: القياس

رغم وجود توجيهات خاصة بأسس القياس في الاصدارات السابقة للإطار المفاهيمي، إلى أن هذا الفصل يعتبر جديدا، تضمن تغيرات مهمة في أسس القياس المتاحة والمعلومات التي توفرها هذه الأسس، كما يشرح العوامل التي يجب أخذها بعين الاعتبار عند اختيار أساس القياس المناسب، من المرجح أن تؤدي مراعاة الخصائص النوعية للمعلومات المالية المفيدة وقيد التكلفة الى اختيار أسس قياس مختلفة لمختلف الأصول والالتزامات والدخل والمصاريف.

يصف الإطار المفاهيمي أسس القياس التي من المحتمل أن يقوم المجلس باختبارها عند وضع المعايير، وقد تضم الحاجة إلى وصف كيفية تنفيذ أساس القياس المحدد في المعيار المعني وتمثل هذه الأسس في:

التكلفة التاريخية: تقدم التكلفة التاريخية معلومات نقدية عن الأصل والالتزامات، وما يتعلق بها من دخل ومصروفات باستخدام المعلومات المستمدة على الأقل جزئيا من سعر المعاملة أو الحدث الآخر الناشئة عنه.

التكلفة التاريخية لأصل عند اقتناء الأصل أو عند انشائه هي قيمة التكاليف المتكبدة في سبيل اقتناء الأصل أو في سبيل إنشاءه، ويشمل ذلك العرض المدفوع لاقتناء الأصل أو انشائه إضافة إلى تكاليف المعاملة.

التكلفة التاريخية للالتزام عند تكبد الالتزام أو تحمله هي قيمة العوض المستلم لتكبد أو تحمل الالتزام ناقص تكاليف المعاملة.

¹ CADRE CONCEPTUAL Révisé 2018 ; WWW.FOCUSIFRS.COM ; 20/01/2020.

يتم تحديث التكلفة التاريخية للأصل والالتزام بمرور الوقت لتوضيح مايلي:

- ✓ استهلاك جزء من المورد الاقتصادي الذي يشكل الأصل أو استهلاكه كله؛
- ✓ المدفوعات المستلمة التي تقوم باستيفاء جزء من الأصل أو تقوم باستيفائه كله؛
- ✓ تأثير الأحداث التي تجعل جزءا من التكلفة التاريخية للأصل أو تجعلها كلها غير قابلة للاسترداد؛
- ✓ الوفاء بجزء من الالتزام أو الوفاء به كله؛
- ✓ استحقاق الفائدة لإظهار أثر أي مكون تمويلي للالتزام؛

من بين الطرق المتبعة لتطبيق أساس التكلفة التاريخية على الأصول المالية والالتزامات هو قياسها بالتكلفة المطفأة، وتعكس التكلفة المطفأة للأصل والالتزام المالي التدفقات النقدية المستقبلية مخصومة بمعدل يتم تحديده عند الإثبات الأولي، وبالنسبة للأدوات ذات المعدلات المتغيرة يتم تحديث معدل الخصم لإظهار أثر تغيرات المعدل المتغير، ويتم تحديث التكلفة المطفأة للأصل والالتزام المالي بمرور الوقت لتوضيح التغيرات اللاحقة مثل استحقاق الفائدة وتدني في قيمة الأصل المالي والمقبوضات أو المدفوعات.

القيمة الحالية: تقدم مقاييس القيمة الحالية معلومات نقدية عن الأصول والالتزامات وما يتعلق بها من دخل ومصروفات، وذلك باستخدام معلومات محدثة لإظهار أثر الظروف القائمة في تاريخ القياس، وبسبب التحديث تعكس القيم الحالية للأصول والالتزامات التغيرات الحاصلة منذ تاريخ القياس السابق في تقديرات التدفقات النقدية والعوامل الأخرى الظاهر أثرها في تلك القيم المالية وتشمل أسس قياس القيمة المالية ما يلي:

- ✓ **القيمة العادلة:** هي السعر الذي يتم استلامه لبيع أصل، أو الذي يتم دفعه لنقل إلتزام في معاملة تتم في ظروف اعتيادية منظمة بين المشاركين في السوق في تاريخ القياس.
- ✓ قيمة الاستخدام للأصول وقيمة التنفيذ "الوفاء" للخصوم.
- **قيمة الاستخدام:** هي القيمة المالية للتدفقات النقدية التي تتوقع المنشأة أن تستمدتها من استخدام أصل ومن الاستبعاد النهائي له.
- **قيمة التنفيذ "الوفاء":** هي القيمة المالية للنقد أو الموارد الاقتصادية الأخرى التي تتوقع المنشأة أن تلزم بنقلها عند وفائها بإحدى الالتزامات.

- ✓ **التكلفة الحالية:** التكلفة الحالية للأصل هي تكلفة أي أصل مكافئ في تاريخ القياس، وهي تشمل العوض الذي سيتم دفعه في تاريخ القياس إضافة إلى تكاليف المعاملة التي يتم تكبدها في ذلك التاريخ.
- ✓ **التكلفة الحالية للالتزام:** هي العوض الذي يتم استلامه نظير أي التزام مكافئ في تاريخ القياس ناقص تكاليف المعاملة التي يتم تحملها في ذلك التاريخ¹.

العوامل التي يجب مراعاتها عند اختيار أساس القياس المناسب:

قدم الإطار المفاهيمي الجديد إرشادات حول كيفية اختيار أساس القياس المناسب والعوامل التي يجب مراعاتها وتشمل هذه العوامل:

- ✓ الأثر في كل من قائمة المركز المالي وقائمة الأداء المالي؛
 - ✓ الملائمة والتمثيل الصادق، إضافة إلى الخصائص النوعية المعززة؛
- وكذلك يسمح الإطار المفاهيمي 2018 في بعض المواقف استخدام قاعدة لقياس الأصل أو الخصم تختلف عن قاعدة قياس الدخل والمصروفات ذات الصلة لتزويد المستخدمين بمعلومات مفيدة.

قياس حقوق الملكية: لا يتم قياس إجمالي القيمة الدفترية لحقوق الملكية مباشرة قد يكون من المناسب قياس فئات فردية من حقوق الملكية أو مكونات الأسهم لتوفير معلومات مفيدة، وذلك لا يتعارض مع تعريف القيمة الدفترية لإجمالي حقوق الملكية بأنها قيمة متبقية بعد طرح جميع خصومه².

سابعاً-الفصل السابع: العرض والإفصاح

يتضمن هذا الفصل مفاهيم العرض والإفصاح وتوجيهات لإدراج الدخل والمصروفات في قائمة الربح أو الخسارة، والدخل الشامل الآخر.

يؤدي الإبلاغ الفعال بالمعلومات في القوائم المالية إلى جعل المعلومات أكثر ملائمة ويساهم في التعبير بصدق عن أصول المنشأة والتزاماتها وحقوق ملكيتها ودخلها ومصروفاتها، كما يعزز من قابلية فهم المعلومات الواردة في القوائم المالية ومن قابليتها للمقارنة، ويتطلب الإبلاغ الفعال بالمعلومات في القوائم المالية ما يلي:

¹ PUBLICATION DU CADRE CONCEPTUAL RévSé ; WWW.IASPLUS.COM .

² PUBLICATION DU CADRE CONCEPTUAL RévSé ; WWW.IASPLUS.COM .

- ✓ التركيز على أهداف ومبادئ العرض والإفصاح بدلا من التركيز على القواعد؛
 - ✓ تصنيف المعلومات بطريقة تجمع بين البنود المتشابهة، وتفصل بين البنود غير المتشابهة؛
 - ✓ تجميع المعلومات بطريقة لا تؤدي إلى حجبها سواء بسبب التفصيل الغير الضروري أو التجميع الزائد.
- يناقش الإطار تصنيف الأصول والالتزامات وحقوق الملكية والإيرادات والمصروفات ، بمزيد من التفصيل مع وصف التعويض والتجميع والتميز بين الربح أو الخسارة والدخل الشامل الآخر والمجالات الأخرى ذات الصلة¹.

ثامنا-الفصل الثامن: مفاهيم رأس المال وصيانة رأس المال

- تم ترحيل هذا الفصل من الإصدارات السابقة من الإطار يوضح الإطار مفهومين لرأس المال:
- ✓ **رأس المال المالي:** هذا مرادف لصافي الأصول أو حقوق ملكية الكيان.
- بموجب مفهوم الصيانة المالية يتم كسب الربح فقط عندما يكون مبلغ صافي الأصول في نهاية الفترة أكبر من مبلغ صافي الأصول في البداية بعد استبعاد المساهمات والتوزيعات على المساهمين.
- يمكن قياس صيانة رأس المال إما ب:الوحدات النقدية الإسمية، وحدات القوة الشرائية المستمرة.
- ✓ **رأس المال المادي:** هو القدرة الإنتاجية للكيان بناء على سبيل المثال وحدات الإنتاج في اليوم.
- هنا يتم كسب الربح إذا زادت الطاقة الإنتاجية المادية خلال الفترة، بعد استبعاد الحركات مع حاملتي الأسهم.
- الفرق الرئيسي بين هذه المفاهيم هو كيفية تعامل المنشأة مع آثار التغيرات في الأسعار في الأصول والالتزامات².

¹ CONCEPTUAL FARMWORKFOR FINANCIAL REPORTING ; AASB MEETING ; 13 NOVEMBER 2018 ; AGENDA; ASUTALIAN GOVERNMEMENT; AUSTRALLIAN ACCOUNTING STANDAEDES BOARD; P 52/55.

² CONCEPTUAL FARMWORK FOR FINANCIAL REPORTING ; SEPTOMBER2010.

الجدول رقم (6): أهم ست حقائق التي جاء بها الإطار المفاهيمي الجديد

<p>الإطار المفاهيمي الجديد لإعداد التقارير المالية إطار عمل شامل يناقش جميع أهم المواضيع العالمية.</p>	<p>إطار العمل الشامل</p>
<p>يؤكد الإطار المفاهيمي الجديد على هدف المعايير المالية الدولية لإعداد التقارير المالية.</p> <p>الإبلاغ عن توفير معلومات مالية مفيدة للمستثمرين والمستثمرين الآخرين عند اتخاذ القرار بتوفير الموارد للشركة.</p>	<p>يؤكد على الهدف المالي من الإبلاغ المالي و يوضح دور الوكالة</p>
<p>يؤكد الإطار المفاهيمي الجديد على حاجة المستثمرين لمعلومات حول:</p> <p>-الأداء المالي -الإيرادات والمصروفات</p> <p>-المركز المالي -الأصول والخصوم وحقوق الملكية</p> <p>كما يقدم إرشادات بشأن الإبلاغ عن الأداء المالي.</p>	<p>يؤكد على أهمية أداء التقارير المالية</p>
<p>ينص الإطار المفاهيمي الجديد على أن القرارات المتعلقة بالمعلومات التي يجب الإبلاغ عنها حول الأصول والخصوم، يجب أن تستند الإيرادات والمصروفات إلى ما هو مفيد للمستثمرين.</p>	<p>يحسن مفاهيم إعداد التقارير، الأصول والخصوم والدخل والنفقات</p>
<p>يشرح الإطار المفاهيمي الجديد كيفية تحديد وقت الأصول ويجب قياس الخصوم باستخدام التكلفة التاريخية ومتى يجب أن تكون كذلك تقاس بالقيمة العادلة.</p>	<p>يقدم إرشادات عند القياس</p>

<p>تنص على أن تلك القرارات يجب أن تكون قائمة على أي مقياس من شأنه أن يوفر معلومات مفيدة للمستثمرين.</p>	
<p>يوفر الإطار المفاهيمي الجديد أدوات محدثة من شأنها أن تساعد مجلس الإدارة في وضع معايير IFRS.</p>	<p>يساعد المجلس على وضع المعايير ولكن ليس في حد ذاته معيار</p>

المصدر: CONCEPTUAL FRAMEWORK FOR FINANCIAL REPORTING 2018

المبحث الثاني: دراسة مقارنة بين الإطار المفاهيمي لإعداد التقارير المالية الجديد والإطار التصوري للنظام المحاسبي المالي.

نظرا لما يشهده الإطار المفاهيمي للمعايير الدولية للتقرير المالي من تعديلات وتطورات مستمرة تتماشى مع بيئة الأعمال الدولية، وفي ظل تكيف الجزائر وفق المعايير الدولية للتقارير المالية، فهي من الدول المعنية بهذه التطورات ولمعرفة مدى استجابة الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي مع هذه المستجدات، سنحاول القيام بمقارنة بين ماتضمنه الإطار المفاهيمي لإعداد التقارير المالية الجديد والإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي منذ تطبيقه.

المطلب الأول: مقارنة بين الإطار المفاهيمي الجديد والإطار التصوري للنظام المحاسبي المالي

لمعرفة فجوة الاختلاف بين الإطار المفاهيمي للمعايير الدولية للتقرير المالي IAS/IFRS والإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي SCF، وإبراز أوجه الاختلاف والتشابه علينا القيام بالمقارنة بين ما جاء به الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي من مبادئ وخصائص، وعلى ما يتضمنه الإطار المفاهيمي للمعايير الدولية وكذا التعديلات التي طرأت عليه.

أولاً: المقارنة بين الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي والإطار المفاهيمي لإعداد التقارير المالية المعدل لسنة 2010

اعتمد المشرع الجزائري على المرجعية الدولية من خلال تبنيه للإطار المفاهيمي لمعايير المحاسبة الدولية الصادرة سنة 2003 عند وضعه لمشروع النظام الجديد في سنة 2004، ولكن مع بداية سنة 2010 أصدر مجلس معايير المحاسبة الدولية إطار مفاهيمي لإعداد التقارير المالية لتغيير التسمية من الإطار المفاهيمي لإعداد وعرض القوائم

المالية إلى إطار مفاهيمي لإعداد التقارير المالية، ومن التسمية نستنتج أن هدف الإطار المفاهيمي المعدل لسنة 2010 توسع ليشمل جميع مكونات التقرير المالي، بعد أن كان يهتم فقط بالقوائم المالية والمشروع الجزائري لم يأخذ بهذا التعديل¹.

كما أن الإطار المفاهيمي حسب النظام المحاسبي موجز اقتصر على تقنية المعالجة للأحداث الاقتصادية على عكس المرجع الدولي الذي نجده مفصّل لنطاق كل عنصر مع تقديم الشروحات اللازمة للتعامل مع أي حالة مستجدة، وبالإضافة إلى أن النظام المحاسبي أتى في شكل قانون ملزم التطبيق في أسلوب ممنهج يسمح بإضافة، إلغاء أو تعديل أي مادة أو فقرة من هذا القانون من طرف المشروع الجزائري كلما دعت الحاجة لذلك، أما المرجعية الدولية غير مرتبطة بأي قانون، فالهيئة المعنية بوضع المعايير هي مجلس المعايير المحاسبية الدولية ليست خاضعة لأي دولة أو أي قانون، أما فيما يخص المبادئ والفروض وكذا الخصائص النوعية للمعلومة المحاسبية فهي متوافقة تماما مع المرجع الدولي وما جاء من اختلاف في بعض المصطلحات ناتج عن تبني المرجعية الفرنكوفونية في إعداد وصياغة النظام المحاسبي المالي الجديد.

أما قواعد الاعتراف وقياس الأصول والخصوم، الأعباء والمنتجات في النظام المحاسبي المالي هي متطابقة مع المرجعية الدولية إلا أن عملية التقييم بالقيمة العادلة في المرجعية الدولية تعتمد على ثلاث تقنيات هي طريقة السوق، طريقة التكلفة وطريقة الدخل IFRS13 وهذا غير موجود في النظام المحاسبي المالي².

¹رحمي الهام، ورق الله ليندة، المعالجة المحاسبية لتثبيتات وفق النظام المحاسبي المالي في ظل المعايير المحاسبية الدولية، مذكرة مقدمة لتبيل شهادة ماستر اكايمي في العلوم المالية والمحاسبية، تخصص محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعي الكلي محند اولحاج، جامعة البويرة، الجزائر، 2019/2018، ص 27.

²ن حركو غنية، النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية-دراسة مقارنة-، مجلة دراسات اقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قسنطينة 2، العدد 4، جوان 2017، ص 115/114.

ثانيا: المقارنة بين الإطار المفاهيمي الجديد والإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي الجزائري

جدول رقم 07: المقارنة بين الإطار المفاهيمي الجديد والإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي الجزائري

الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي	الإطار المفاهيمي لإعداد التقارير المالية الجديد 2018	
<p>يتضمن الإطار المفاهيمي للمحاسبة المالية ما يلي:</p> <ul style="list-style-type: none"> ✓ مجال التطبيق؛ ✓ المبادئ والاتفاقيات المحاسبية؛ ✓ الأصول، الخصوم، الأموال الخاصة والإيرادات. <p>يعرف الإطار المفاهيمي للمحاسبة المالية:</p> <ul style="list-style-type: none"> ✓ المفاهيم التي تشكل أساس عرض الكشوف المالية كالاتفاقيات والمبادئ المحاسبية التي يتعين التقييد بها والخصائص النوعية للمعلومات المالية. 	<p>أصدر مجلس المعايير المحاسبة الدولية الإطار المفاهيمي لإعداد التقارير المالية المنقح في مارس 2018، وهو عبارة عن مجموعة شاملة من مفاهيم إعداد التقارير المالية، تحدد فيما يلي:</p> <ul style="list-style-type: none"> ✓ الفصل 1: الهدف من إعداد التقارير المالية؛ ✓ الفصل 2: الخصائص النوعية للمعلومة المالية؛ ✓ الفصل 3: القوائم المالية والمنشأة؛ ✓ الفصل 4: عناصر القوائم المالية؛ ✓ الفصل 5: الاعتراف وإلغاء الاعتراف؛ ✓ الفصل 6: قواعد القياس؛ ✓ الفصل 7: العرض والإفصاح؛ ✓ الفصل 8: رأس المال والمحافظة عليه. 	<p>العرض</p>
<ul style="list-style-type: none"> ✓ السماح بالتحكم في الحسابات تمنح كل الضمانات للمسيرين والمساهمين والشركاء والدولة؛ ✓ إعطاء صورة صادقة للوضع المالية والتغيرات فيها والأداء المالي؛ ✓ المساهمة في النمو ومردودية الوحدات 	<ul style="list-style-type: none"> ✓ مساعدة المجلس على تطوير المعايير بالاعتماد على المفاهيم المتسقة؛ ✓ مساعدة معدي القوائم المالية على تطوير سياسات محاسبية عندما لا ينطبق معيار محدد على معاملة بذاتها او حدث اخر او عندما يتيح معيار ما اختيار السياسة المحاسبية؛ 	<p>الهدف من إصدار الإطار المفاهيمي</p>

<p>الاقتصادية؛ ✓ نشر معلومات كاملة وعادلة موثوق فيها.</p>	<p>✓ مساعدة جميع الأطراف على فهم وتفسير المعايير المالية الدولية.</p>	
<p>✓ لم يتطرق الى هدف التقرير المالي تطرق إلى أهداف القوائم المالية.</p>	<p>✓ توضيح المعلومات المستخدمة لتقييم الأداء الاشرافي للإدارة؛ ✓ إضافة المستخدمون الرئيسيون للتقارير المالية؛ ✓ الهدف من اعداد التقارير المالية.</p>	<p>الهدف من التقرير المالي</p>
<p>✓ المستثمرون الحاليون والمحتملون؛ ✓ الدائنون والموردون؛ ✓ الموظفون؛ ✓ العملاء؛ ✓ البنوك والمؤسسات المالية؛ ✓ الدولة وهيئاتها المختلفة.</p>	<p>✓ المستثمرون الحاليون والمحتملون؛ ✓ المقرضون والدائنون الآخرون الذين لا يستطيعون مطالبة المنشأة مباشرة بتوفير المعلومات؛ ✓ متخذي القرارات؛ ✓ جميع المتدخلين في الأسواق المالية؛ ✓ الهيئات المنظمة للدولة.</p>	<p>المستخدمون الرئيسيون</p>
<p>✓ لم يتم التطرق إلى المنفعة لاتخاذ القرارات</p>	<p>توفير المعلومات المتعلقة بتوفير الموارد للمنشأة من بين هذه القرارات: ✓ حيازة أو بيع أدوات الملكية أو أدوات الدين؛ ✓ تقديم أو تسوية القروض وغيرها من أشكال الائتمان؛ ✓ ممارسة حقوق التصويت على إجراءات الإدارة التي تؤثر على استخدام الموارد الاقتصادية.</p>	<p>المنفعة لاتخاذ القرارات</p>
<p>✓ الملائمة؛ ✓ المصدقية</p>	<p>الخصائص النوعية للمعلومة المالية المفيدة تنقسم إلى خصائص أساسية:</p>	<p>الخصائص النوعية</p>

<p>✓ قابلة للمقارنة؛ ✓ قابلية الفهم. بعض الخصائص تم التطرق إليها على شكل مبادئ.</p>	<p>الملائمة؛ التمثيل الصادق يشمل: الاكتمال؛ الحياد؛ تغلب الجوهر الاقتصادي بالدرجة الأولى على الشكل القانوني؛ الحذر وممارسة التحفظ عند إصدار الاحكام في ظل حالات عدم التأكد. خصائص تعزيزية: ✓ قابلية للمقارنة؛ ✓ قابلية الفهم؛ ✓ قابلية للتحقق؛ ✓ التوقيت المناسب.</p>	<p>للمعلومة المالية</p>
<p>✓ لم يتم التطرق اليه</p>	<p>✓ تعتبر التكلفة خاصة عملية مستخدمة لتوفير المعلومات كما يجب الأخذ بها بعين الإعتبار عند النظر في فوائد متطلبات التقارير المالية الجديدة والمحتملة.</p>	<p>قيد التكلفة</p>
<p>✓ الميزانية؛ ✓ جدول حساب النتائج؛ ✓ قوائم سيولة الخزينة؛ ✓ قائمة التغير في أموال الخاصة؛ ✓ الملاحق.</p>	<p>✓ قائمة المركز المالي؛ ✓ قائمة الدخل الشامل؛ ✓ قائمة التدفقات النقدية؛ ✓ قائمة التغير حقوق الملكية؛ ✓ الإيضاحات والجداول إضافية.</p>	<p>قوائم المالية</p>
<p>✓ تقديم معلومات موثوقة تتعلق بالأداء</p>	<p>✓ القوائم المالية توفر معلومات حول المخاطر</p>	<p>هدف القوائم</p>

<p>المالي للمؤسسة؛ ✓ القدرة على تقييم نقاط القوة والضعف للمؤسسة؛ ✓ تقديم معلومات مالية يمكن استخدامها لتقدير أرباح محتملة للمؤسسة؛ ✓ الإفصاح عن أي معلومات أخرى ملائمة لحاجات مستخدمي القوائم المالية.</p>	<p>الناشئة عن العناصر المعترف بها وغير المعترف بها؛ ✓ تقييم قدرة المنشأة على توليد التدفقات النقدية؛ ✓ تقييم الأداء الإشرافي للإدارة على الموارد الاقتصادية.</p>	<p>المالية</p>
<p>✓ فرض الاستمرارية الاستغلال؛ ✓ محاسبة الالتزام؛ المادة 6 من المرسوم التنفيذي 156/08.</p>	<p>✓ فرض الإستمرارية: تعد القوائم المالية بافتراض أن المنشأة مستمرة في أعمالها وتستمر في أنشطتها في المستقبل المنظور؛</p>	<p>الفروض المحاسبية</p>
<p>✓ لم يتم التطرق إليها في الإطار المفاهيمي.</p>	<p>✓ التركيز على احتياجات المستخدمين من المعلومات؛ ✓ إبراز أهمية التمثيل الصادق عند وضع حدود؛ ✓ تصف هذه الأخيرة كيفية وضع حدود المنشأة التقرير وماهي مكوناتها.</p>	<p>منشأة التقرير</p>
<p>✓ لم يتم التطرق اليه في الاطار التصوري</p>	<p>✓ تعبر عن القوائم المالية للمنشأة الام مع المنشأتها التابعة في قوائم مالية موحدة</p>	<p>القوائم المالية المجموعة</p>
<p>✓ الأصل: هي الموارد التي يسيرها الكيان بفعل أحداث ماضية والموجه لأن توفر لها أحداث اقتصادية مستقبلية؛ ✓ الخصوم: هي الالتزامات الحالية الناتجة</p>	<p>✓ الأصل: هو مورد اقتصادي حالي تسيطر عليه المنشأة نتيجة لأحداث ماضية. يشير التعريف الجديد إلى المورد الاقتصادي وليس إلى المنافع الاقتصادية الناتجة فإن ما تتحكم فيه المنشأة</p>	<p>عناصر القوائم المالية</p>

<p>عن أحداث اقتصادية ماضية، ويتم الوفاء بها مقابل النقصان في الموارد وينتظر منها الحصول على منافع اقتصادية؛</p> <p>✓ الأموال الخاصة: تمثل الفائض من الخصوم؛</p> <p>✓ الإيرادات: تتمثل في المنافع الاقتصادية أثناء الدورة المحاسبية في إطار الزيادة في قيمة الأصول أو نقصان في قيمة الخصوم خلال الدورة؛</p> <p>✓ الأعباء: تتمثل في نقصان المنافع الاقتصادية أثناء الدورة المحاسبية في إطار انخفاض في قيمة الأصول أو زيادة قيمة الأصول خلال الدورة.</p>	<p>هو الحق الحالي الذي يضمن هذه الإمكانية وليست المنافع الاقتصادية المستقبلية؛</p> <p>✓ الخصم: هو التزام حالي على المنشأة بتحويل مورد اقتصادي نتيجة لأحداث ماضية وفقا لذلك يقع على عاتق المنشأة التزام إذ اكان لديها واجب أو مسؤولية وليس لديها أي قدرة عملية على تجنبه؛</p> <p>✓ حقوق الملكية: الفائدة المتبقية في أصول المنشأة بعد طرح جميع خصومها؛</p> <p>✓ الدخل والمصاريف</p> <p>المعاملات التي تؤدي إلى دخل والمصروفات تسبب أيضا تغيرات في الأصول والخصوم.</p>	
<p>✓ يدرج عنصر الأصول أو الخصوم أو الأعباء والمنتجات في القوائم المالية إذا توفرت شروط الاعتراف؛</p> <p>✓ لم يتطرق إلى عنصر الغاء الاعتراف.</p>	<p>✓ فصل جديد يوفر توجيهات للاعتراف وإلغاء الاعتراف بالأصول والخصوم؛</p> <p>✓ الاعتراف هو عملية إدراج ضمن قائمة المركز المالي أو قائمة الأداء لبند يستوفي تعريف الأصل أو الخصم أو حق الملكية أو دخل أو مصروف؛</p> <p>✓ الغاء اعتراف هو إزالة فصل أو خصم أو جزء منهم من قائمة المركز المالي.</p>	<p>الاعتراف وإلغاء الاعتراف</p>

<p>✓ طرق القياس المعتمدة هي، ✓ التكلفة التاريخية؛ ✓ قيمة الانجاز؛ ✓ القيمة الحالية؛ ✓ التكلفة الحقيقية. قرار رقم 71 المؤرخ في 2008/07/21.</p>	<p>✓ تضمن تغييرات مهمة في أسس القياس المتاحة والمعلومات التي توفرها هذه الأسس؛ ✓ كما يشرح العوامل التي يجب أخذها بعين الاعتبار عند اختيار أساس القياس المناسب؛ ✓ يعتبر النموذج الذي يعتمده الإطار المفاهيمي 2018 نموذج القياس المختلط ففي ظل ظروف مختلفة تسمح أسس قياس مختلفة لتوفير معلومات ملائمة للمستخدمين القوائم المالية؛ ✓ من بين الطرق المعتمدة في القياس هما: ✓ التكلفة التاريخية؛ ✓ التكلفة الجارية؛ ✓ القيمة القابلة للتحقق؛ ✓ القيمة الحالية؛ ✓ قيمة العادلة.</p>	<p>القياس</p>
<p>✓ لم يتطرق إليه كعنصر في الإطار المفاهيمي تم إدراج الإفصاح للمعلومات التي تحتاج إلى شرح ضمن الملحق.</p>	<p>✓ يتضمن مفاهيم العرض والإفصاح وتوجيهات لإدراج دخل؛ والمصروفات في قائمة الربح أو الخسارة والدخل الشامل آخر؛ ✓ وقد ادخل مصطلح قائمة الأداء المالي بدل من قائمة الدخل الشامل للتعبير عن قائمة الربح أو الخسارة تتضمن مجموع فرعي للربح أو الخسارة كملخص للأداء المالي للمنشأة عن الفترة.</p>	<p>العرض والإفصاح</p>

<p>✓ تم التطرق إليه في مشروع النظام المحاسبي المالي إلا أنه غير موجود في المرسوم التنفيذي 156/08.</p>	<p>✓ أن أغلب المنشآت تطبق المفهوم المالي لرأس المال بغرض أداء وعرض قوائم المالية؛ ✓ ظله يمثل رؤوس الأموال المستثمرة أو قوة شرائية المستثمرة؛ ✓ تم إصداره سنة 1989 وتم الاحتفاظ به إلى سنة 2018.</p>	<p>مفاهيم رأس المال والمحافضة على رأس المال</p>
<p>✓ مبدأ الأهمية النسبية؛ ✓ مبدأ استقلالية الدورات؛ ✓ الأحداث اللاحقة لإقفال السنة المالية؛ ✓ مبدأ الحيطة والحذر؛ ✓ مبدأ عدم المقاصة؛ ✓ مبدأ ثبات الطرق المحاسبية؛ ✓ تغلب الجوهر الاقتصادي والمالي في القوائم المالية على الشكل القانوني؛ ✓ الصورة الصادقة. قانون 11/07، والمرسوم التنفيذي 156/08</p>	<p>✓ لم يتم التطرق إلى المبادئ المحاسبية في محاور الإطار المفاهيمي الجديد.</p>	<p>المبادئ المحاسبية</p>

المصدر: من إعداد الطالبتين

من خلال الجدول وبالإعتماد على محتوى الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي المتطرق إليه في الفصل الأول والإطار المفاهيمي لمعايير المحاسبة الدولية لإعداد التقارير المالية الصادر سنة 2018. يمكن الإشارة إلى أن الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي بعيد كل البعد على التحديثات والتغيرات الحاصلة في الإطار المفاهيمي، حيث أن

هذا الأخير أدرج بعض المفاهيم والمصطلحات التي لم يتطرق إليها النظام المحاسبي المالي ولم يعرف عنها أي تحسين وهذا ما نوضحه في النقاط التالية :

- ✓ في الإصدار الأخير للإطار المفاهيمي المنقح لسنة 2018 حدد المفاهيم الأساسية للتقارير المالية التي توجه المجلس لتطوير معايير التقارير المالية الدولية، وتساعد على ضمان أن تكون المعايير متسقة من الناحية المفاهيمية، وأن يتم التعامل مع المعاملات المماثلة بنفس الطريقة من أجل توفير معلومات مفيدة؛
- ✓ حدد الإطار المفاهيمي الجديد الهدف من التقرير المالي للأغراض العامة والمعلومات الضرورية وليس فقط القوائم المالية باعتبارها جزء أساسي من التقارير المالية، عكس الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي الذي تطرق إلى مفهوم القوائم المالية وعناصرها واكتفى بها ولم يأتي بمفهوم وأهداف التقارير المالية للأغراض العامة؛
- ✓ المستخدمون الرئيسون هناك بعض التقارب في مجموعة المستخدمين الرئيسيون للتقارير المالية بين الإطار المفاهيمي الجديد والإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي مع بعض التغيرات الطفيفة الناتجة عن طبيعة البيئة الاقتصادية، فمثلا جميع المتدخلين في الأسواق المالية يعتبر من بين أهم المستخدمين في الإطار المفاهيمي، غير أنها ليست بنفس الأهمية في الجزائر لغياب الأسواق المالية؛
- ✓ تطرق الإطار المفاهيمي الجديد للخصائص النوعية للمعلومة المالية المفيدة والتي تتكون من الخصائص النوعية الأساسية التي تتضمن عنصرين هما " التمثيل الصادق " و "الملائمة "، بحيث أكد أن المعلومات التي لا تتوفر على الخاصيتين الأساسيتين غير مفيدة، ولا يمكن أن تكون مفيدة إذا توفرت على الخصائص النوعية المفيدة المعززة فقط، وكذلك أكد الإطار المفاهيمي الجديد على أهمية النظر إلى جوهر المعلومات وليس إلى شكلها القانوني فقط؛
- ✓ اعترف الإطار المفاهيمي الجديد بخاصية الحيطة واعتبرها جزءا من تطبيق الخاصية الحيادية في المعلومات، ودعمها لخاصية التمثيل الصادق وعرفها بأنها التزام الحدث عند القيام بالاجتهادات في الظروف التي يحيط بها عدم التأكد، أما الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي لم يأخذ بعد بهذا التعديل و مازال قائما على مفاهيم الإطار المفاهيمي القديم لسنة 1989؛
- ✓ ناقش الإطار المفاهيمي الجديد مصطلح "منشأة التقرير" وعرفها بأنها المنشأة المطالبة بإعداد أو التي تختار إعداد القوائم المالية، وفي المقابل الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي الجزائري لم يتطرق إليها؛

- ✓ عناصر القوائم المالية أعاد الإطار المفاهيمي الجديد صياغة تعريف الأصل والالتزام، وأوضح المقصود بالموارد الاقتصادية المكون للأصل، حيث تخلى على شرط توليد المنافع الاقتصادية المستقبلية، أما الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي يحتفظ بشرط توليد المنافع الاقتصادية المستقبلية للاعتراف بعناصر الميزانية؛
- ✓ ناقش الإطار المفاهيمي " وحدة الحساب " وعرفها بأنها الحق أو مجموعة حقوق أو الواجب أو مجموعة الواجبات، أو مجموعة الحقوق والواجبات التي تطبق عليها ضوابط الاعتراف ومفاهيم القياس. وأشار الإطار إلى أنه يتم اختيار وحدة حساب لكل أصل أو التزام عند النظر في كيفية تطبيق ضوابط الاعتراف ومفاهيم القياس على ذلك الأصل أو الالتزام وعلى ما يتعلق به من دخل أو مصروفات، وبالنظر إلى الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي لم يرد أي مفهوم عن وحدة القياس؛
- ✓ الفرضيات الأساسية التي يبنى عليها إعداد القوائم المالية في الإطار المفاهيمي المعدل هي فرضية واحدة فقط (فرضية الاستمرارية) على عكس الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي لا يزال يعتمد على فرضيتين؛
- ✓ تطرق الإطار المفاهيمي لإعداد التقارير المالية الجديد لمفهوم الاعتراف وإلغاء الاعتراف مع بعض التغييرات في شروط الاعتراف خاصة مع التخلي على فكرة توليد المنافع الاقتصادية، مع إضافة فكرة إلغاء الاعتراف التي كانت غائبة تماما، أما الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي أدرج الاعتراف مع الاحتفاظ بفكرة توليد المنافع الاقتصادية، دون التطرق لفكرة إلغاء الاعتراف؛
- ✓ توسع الإطار المفاهيمي الجديد بالحديث عن أسس القياس (التكلفة التاريخية والقيمة الحالية)، وخاصة حول العوامل الملائمة لاختيار أساس قياس معين، وأكد كذلك على إمكانية وجود أكثر من أساس قياس (قياس مختلط) لبعض بنود القوائم المالية وذلك لزيادة الوضوح والمقارنة مع الإبقاء على الأسس السابقة "القيمة العادلة..."، إلى أن الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي لم يتطرق إلى إمكانية وجود أكثر من أساس لقياس عناصر القوائم المالية، واعتمد على الأسس القديمة للإصدار القديم للإطار المفاهيمي لسنة 1989؛
- ✓ من بين المفاهيم الجديدة التي أصدرها الإطار المفاهيمي هي العرض والإفصاح حيث يتضمن هذا العنصر تصنيف كيفية عرض المعلومات والإفصاح في القوائم المالية، إرشادات تصنيف الدخل والمصروفات وكيفية إدراجها في قائمة الأرباح والخسائر وضعها خارج هذه القائمة، لم يتطرق الإطار المفاهيمي إلى الإفصاح كعنصر أساسي في تقديمه، إلا أنه وضعه في الملاحق؛

✓ رأس المال والمحافظة يعتبر من بين المفاهيم التي لم يغيرها الإطار المفاهيمي لإعداد التقارير المالية الجديدة منذ إصداره الأول، غير أن هذا المفهوم لم يرد في تقديم الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي اكتفى فقط بالإشارة إليه في مشروع النظام المحاسبي المالي؛

وإلى النظر إلى كل ما سبق يمكن القول إلى أن النظام المحاسبي المالي أخذ بالإطار المفاهيمي الذي أصدرته لجنة معايير المحاسبة الدولية سنة 1989، غير أن تعديل هذا الإطار ومراجعته في نسخته الغير مكتملة في سبتمبر 2010 وإصداره الجديد من مجلس معايير المحاسبة الدولية بشكله النهائي لسنة 2018، خلف الكثير من التعديلات والتحديثات، يعتبر الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي بعيد عنها كل البعد ولم يعرف لها أي تحيين حد الساعة¹.

المطلب الثاني: تحديات وسلبيات تطبيق وتحديث النظام المحاسبي المالي

أولاً: تحديات تطبيق وتحديث النظام المحاسبي المالي

لقد أعد النظام المحاسبي المالي على أساس معايير المحاسبة الدولية، ولكن هذه الأخيرة في تغير مستمر فيها وتعديلها وفقاً لمتطلبات الدول المعنية، خاصة تلك المعايير المتعلقة بالقيمة العادلة في إنتاج معلومات ذات جودة عالية، مما صعب الأمر على كيفية إدراج هذه التعديلات في النظام المحاسبي المالي الذي يعاني من نقائص وعوائق في التطبيق، حيث يلاحظ غياب آلية أو إطار واضح يتكفل بمسايرة عملية الإصلاح المستمرة في معايير التقارير المالية الدولية، خاصة وأن النموذج الجزائري مبني على شكل نظام يصعب تكييفه بسهولة على عكس النموذج الدولي المبني على شكل معايير لكل عملية، وأيضاً يمكن القول أن اختلاف البيئة الجزائرية عن باقي الدول تحد من إمكانية تطبيق المعايير والتعديلات المستحدثة، بسبب تواجد العديد من العوائق التي تمس هذه الخطوة، وإذا كانت هذه العوائق ليست مختصرة على هذه التغيرات بل تمس جميع المعايير منذ الإعلان عن تطبيق SCF التي تضمنها، وتحدد أهم هذه العوائق في:

✓ **عدم توفر معايير محاسبية وطنية:** حيث أن التسريع في وتيرة الإصلاح المحاسبي في الجزائر أدت إلى تبني نظام محاسبي مالي يكفل ضمناً تطبيق مقتضيات معايير المحاسبة الدولية، والتي جاءت على شكل قانون يحمل في طياته فقرات وقواعد تنظم العمل المحاسبي وتشير إلى كثير من المعايير المحاسبية الدولية ولكن بشكل

¹بالاعتماد على: جميع المراجع المتطرق إليها سابقاً.

- ناقص، فضلا عن كونه احتوى على مضمون هذه المعايير التي كانت موجودة قبل عام 2004، ومنه فإنه لم يأخذ بكل المستجدات والتعديلات الحاصلة بعد ذلك، ويبين صدوره في شكل قانون فإنه افتقد لعامل المرونة الذي يؤدي به إلى تحقيق عملية التوافق مع استحداثات مجلس معايير المحاسبة الدولية؛
- ✓ **عدم توفير هيئة تنظيمية:** حيث يمكنها متابعة ووضع الحلول والتوصيات الكفيلة بحل الإشكاليات والتساؤلات المحاسبية الحاصلة على تطبيق النظام المحاسبي المالي، وكذا اهتمامها بإجراء الإصلاحات التي تمكن من الاقتراب ومستجدات معايير المحاسبة الدولية؛
- ✓ **على مستوى المؤسسات الاقتصادية الجزائرية:** تجاهل احتياجات المؤسسات وإشراكها في عملية الإصلاح، إذ يجب إعادة تأهيل المحاسبين على مستوى هذه المؤسسات، حيث هناك تأخر في تطبيق النظام المحاسبي المالي سبب نقص في التكوين والتدريب، هذا على مستوى النظام فمابالك على إعادة إصلاحه مع مستجدات معايير المحاسبة الدولية؛¹

ثانيا: السلبات التي تواجه تطبيق وتحديث النظام المحاسبي المالي

- ✓ الافتقار إلى معايير محاسبية وطنية، فيما تضمنه النظام المحاسبي المالي، ينص على معلومات ذات فائدة محدودة لغرض استحداث إطار عام أو دليل للمحاسبين، فالمتطلبات المحاسبية الوحيدة منبثقة من القوانين؛
- ✓ الجانب التطبيقي الذي يلتصق به النظام المحاسبي المالي متغير ومتبدل بتأثير عوامل مختلفة كالتطور الاقتصادي والعلمي والتقني، وتغير حاجات المستخدمين إلى المعلومات، حيث أن التوحيد المحاسبي يحتاج إلى الثبات ولو بشكل نسبي، أي أن الإطار يتم تصميمه لخدمة عمليات وظائف المعرفة المحاسبي، وربط هذا المفهوم بمسائل التطور المحاسبي، وهذه الخاصية لا تنطبق على الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي؛
- ✓ بيئة عمل محاسبة التي تتحكم بعملية تكوين المفاهيم المحاسبية للنظام المحاسبي ليست مجرد آيات عمل وربط الإطار الفكري بالممارسة العملية لخدمة هذه الأخيرة؛
- ✓ محتوى الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي لا يساير التحديث المستمر للإطار المفاهيمي للمعايير الدولية للتقارير المالية التي تراعي التغيرات المستمرة في بيئة الأعمال الدولية؛
- ✓ غياب تام لكل توافق مع ما تم مراجعته من طرف مجلس معايير المحاسبة الدولية من خلال التعديلات على المعايير المحاسبية القائمة أو إلغائها منذ سنة 2004؛

¹ صافوفتيحة، أبعاد القياس و الإفصاح وفق النظام المحاسبي المالي الجزائري في ظل التوجه نحو معايير الإبلاغ المالي الدولية، اطروحة دكتوراه، جامعة حسبية بن بوغلي، الشلف، الجزائر، (2016/2015)، ص224.

✓ عدم التكيف مع الإصدارات الجديدة من معايير التقارير المالية التي تعالج قضايا محاسبية بتوضيحها أو إعادة صياغة طرق معالجتها؛¹

¹تخونني أمال، مرجع سابق، ص ص 319-320.

خلاصة الفصل الثاني

إن الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي المستمد مفاهيمه من الإطار المفاهيمي لإعداد وعرض القوائم المالية لسنة 1989، وإلى غاية 2018 لم يراعى لا التعديل الجزئي للإطار المفاهيمي لسنة 2010 ولا التعديل المكتمل لسنة 2018 ولا التعديلات اللاحقة، حيث هناك مفاهيم تم إضافتها ومفاهيم تم تغييرها بأخرى، إلا أن الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي لم يعرف أي تعديل للتوافق معها، وهو الأمر الذي يفسر توسع فجوة الاختلاف بين الإطارين، ويرجع ذلك لكون الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي يخضع للتأطير القانوني والمحاسبة في ظل غير مرنة ولا تتماشى مع التغيرات الاقتصادية وظروف البيئة المعقدة عكس المحاسبة الدولية فهي مرنة وتتجاوب مع متطلبات البيئات المتقدمة. الأمر الذي يستلزم إعادة النظر في الإطار العام للنظام المحاسبي المالي بتحديثه وفق الممارسات المحاسبية الجديدة وتكييفه ضمن متطلبات البيئة المحاسبية الجزائرية.

خاتمة

من خلال الدراسة ولمعالجة الإشكالية المطروحة في بداية البحث وإثبات صحة الفرضيات تم تناول هذا الموضوع من خلال دراسة العناصر الرئيسية التي تضمنتها فصول البحث، وهي فصلين بحيث خصص الفصل الأول دراسة الجانب النظري للإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي، أما فيما يخص الفصل الثاني فقط تم تخصيصه إلى إجراء مقارنة بين الإطارين.

ومن خلال ما سبق وما تضمنته الدراسة يمكن القول أنه يوجد فجوة اختلاف كبيرة بين الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي والإطار المفاهيمي للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، وذلك راجع لعدم مسايرة ومواكبة الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي للمستجدات والاستحداثات الحاصلة في الإطار المفاهيمي الجديد، إذا وجب العمل على تعديل الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي بما يتماشى والتغيرات التي حدثت وستحدث في الإطار المفاهيمي للمعايير الدولية، وفي الأخير سيتم اختبار الفرضيات وعرض النتائج المتوصل إليها من هذه الدراسة واقتراح بعض الاقتراحات.

أولاً: اختبار فرضيات الدراسة

انطلاقاً من الإشكالية والأسئلة الفرعية المطروحة وضعنا فرضيتين، وبعد اختبارها توصلنا إلى النتائج التالية:

بخصوص الفرضية الأولى: هناك العديد من التغيرات الجوهرية التي طرأت على الإطار المفاهيمي للمعايير الدولية للتقرير المالي.

فقد تم إثبات هذه الفرضية فمن خلال هذه الدراسة توصلنا إلى أن من بين المستجدات الحاصلة في المعايير الدولية مراجعة الإطار المفاهيمي، حيث تمت زيادة بعض الإضافات والتعديلات اللاحقة في الإطار المفاهيمي، حيث يركز الإطار الجديد على جميع مكونات التقرير المالي على غرار الإطار السابق الذي كان يهتم بإعداد وعرض القوائم المالية، حيث استبدل مجلس معايير المحاسبة الدولية إطار إعداد وعرض القوائم المالية بالإطار المفاهيمي لإعداد التقرير المالي، وبالتالي هدف الإطار المفاهيمي الجديد توسع ليشمل جميع مكونات التقرير المالي بعد ما كان يهتم بالقوائم المالية فقط.

كما ركز الإطار المفاهيمي لمجلس معايير المحاسبة الدولية على عنصر جديد يتمثل في هدف المعلومة المالية ذات الغرض العام، أي أن هدف القوائم المالية هو توفير معلومات مفيدة بشكل عام للمستثمرين والمقرضين والدائنين

الآخرين والحاليين والمحتملين بغرض اتخاذ القرار، بالإضافة إلى تطرقه الى الخصائص المالية والتي تتكون من الخصائص النوعية الأساسية التي تتضمن عنصرين هما: الملائمة والتمثيل الصادق، والخصائص المعززة التي تتكون من القابلية للمقارنة، قابلية التحقق، التوقيت المناسب، قابلية الفهم.

كما ركز الإطار المفاهيمي الجديد على إعطاء تعاريف وشروحات معمقة لخمسة عناصر أساسية المكونة للميزانية وجدول حساب النتائج وهي: الأصول، الخصوم، رؤوس الأموال، الأعباء والنواتج.

ليصدر أخيراً في مارس 2018 الإطار المفاهيمي المنقح بشكله المكتمل بتحديد المفاهيم الأساسية للتقارير المالية التي توجه المجلس لتطوير المعايير الدولية، وتساعد على ضمان أن تكون المعايير متسقة من الناحية المفاهيمية، حيث تتحدد تعديلات الإطار المفاهيمي لـ 2018 في مايلي:

- ✓ تعديل في تعاريف ومفاهيم الأصول والخصوم وتعديل شروط الإعراف وإلغاء الإعراف للأصول والخصوم؛
- ✓ ركز الإطار المفاهيمي الجديد على تعدد أساليب القياس المستخدمة في القوائم المالية وذلك لزيادة الوضوح والدقة؛
- ✓ تقديم توضيحات حول العرض والإفصاح لأجل ضمان أكبر قدر ممكن من المعلومات المهمة بالنسبة للمستثمرين؛
- ✓ إضافة عنصر جديد يتعلق بمفهوم المؤسسة القائمة بالإبلاغ (الكيان المحاسبي)

بخصوص الفرضية الثانية: لا يتوافق الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي مع الإطار المفاهيمي للمعايير الدولية للتقرير المالي.

فقد تم إثبات هذه الفرضية فمن خلال الدراسة توصلنا إلى أن الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي بعيد كل البعد عن المستجدات الحاصلة في الإطار المفاهيمي للمعايير، وذلك من خلال الفروقات الجوهرية المتوصل إليها في الجزء التطبيقي في دراسة المقارنة بمعنى أن الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي لم يعرف أي متابعة أو تحديث لقوانينه، بحيث يشهد الإطار المفاهيمي للمعايير العديد من التعديلات والاستحداثات وهذا ما وسع فجوة الاختلاف بين الإطارين.

ثانياً: النتائج العامة

يمكن تلخيص أهم النتائج التي تم التوصل إليها من خلال دراستنا لهذا الموضوع كمايلي:

- ✓ الهدف من تعديل الإطار المفاهيمي للمعايير الدولية للتقارير المالية؛
- ✓ الهدف من تعديل الإطار المفاهيمي للمعايير الدولية للتقرير المالي يكمن في تقديم الحلول للصعوبات و المشكلات التي تتولد وتظهر عند تطبيق المعايير والتي تأتي في شكل تعديلات؛

مما سبق يمكن الإشارة إلى أن الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي أخذ بالإطار المفاهيمي الذي أصدرته لجنة معايير المحاسبة الدولية سنة 1989، غير أن تعديل هذا الإطار ومراجعته وتعديله من طرف مجلس معايير المحاسبة الدولية بدءاً من 2010 إلى غاية 2018، خلف الكثير من التحديثات والتعديلات يعتبر الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي بعيد عنها ولم يعرف ليومنا هذا.

- ✓ إن مقارنة الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي والإطار المفاهيمي للمعايير الدولية للتقرير المالي نتج عنها نشوء فجوة إختلاف بينهما، وذلك راجع إلى جمود الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي وعدم مسابته للمستجدات الحاصلة في المعايير، وهذا ما يؤدي إلى طرح مشكلة يجب حلها قبل أن تتطور وتؤدي إلى إصلاح شامل آخر.

- ✓ لا يتوافق الإطارين معا إذ أن هناك الكثير من التعديلات والإصدارات المستحدثة خلال عشر سنوات من تطبيق النظام المحاسبي المالي لم يأخذها المشرع الجزائري بعد كل ذلك أدى إلى توسع فجوة الإختلاف.

ثالثاً: الإقتراحات

من خلال دراستنا لهذا الموضوع والتعمق في مختلف جوانبه يمكننا وضع بعض الإقتراحات كمايلي:

- ✓ العمل على تعديل الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي بما يتماشى مع التغييرات الحاصلة في الإطار المفاهيمي للمعايير؛
- ✓ وجوب الالتزام بمتابعة التعديلات الحاصلة لاستدراك ما يعرفه الإطار المفاهيمي من تطورات وتحولات جوهرية وذلك عن طريق تحديث تلك القواعد ومراجعتها المستمرة على نحو يضمن أخذ التطورات الواقع ومتطلباته المستمرة بعين الإعتبار

✓ النظر في إشكالية تحديث النظام المحاسبي المالي في أقرب وقت ممكن وذلك من خلال تنظيم ملتقيات مكثفة
تعالج الإشكالية.

✓ التركيز على تشخيص المعوقات والصعوبات التي يعاني منها النظام المحاسبي المالي والعمل على تجاوزها وتداركها
بالشكل الذي يوفر مزايا ومنافع لمهنة المحاسبة في الجزائر ويجعلها مواكبة للمستجدات الحاصل.

إنشاء لجنة مختصة تهتم في متابعة الإجراءات والتعديلات وتحيينها حسب المستجدات.

.

قائمة المراجع

قائمة المراجع:

1- المراجع باللغة العربية:

أولاً: الكتب

- ✓ شعيب شنوف, المحاسبة المالية وفقا للمعايير الدولية للإبلاغ المالي IFRS و النظام المحاسبي المالي SCF، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون- الجزائر، 2016.
- ✓ مسعود صديقي، المحاسبة المالية طبقا للنظام المحاسبي المالي الجزائري IAS/IFRS، دار الهدى، الجزء الأول، الجزائر، 2014.

ثانياً: الأطروحات والرسائل الجامعية

- ✓ تخوني أمال، الممارسة المحاسبية بين متطلبات النظام المحاسبي المالي SCF والمتغيرات المحاسبية الدولية IAS/IFRS، اطروحة لنيل شهادة الدكتوراه، تخصص تدقيق محاسبي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة باتنة 1، 2018/2019.
- ✓ حنان خميس، دور القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي SCF في اتخاذ القرارات المالية، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر في العلوم المالية والمحاسبة، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2012.
- ✓ خليفة حمزة، دور القوائم المالية في إعداد بطاقة الأداء المتوازن في تقييم أداء المؤسسات الاقتصادية-دراسة حالة مجموعة من المؤسسات الاقتصادية، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2015/2016.
- ✓ رحمي الهام، ورق الله ليندة، المعالجة المحاسبية للتشبيكات وفق النظام المحاسبي المالي في ظل المعايير المحاسبية الدولية، مذكرة مقدمة لتيل شهادة ماستر أكاديمي في العلوم المالية والمحاسبة، تخصص محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة آكلي محند أولحاج، جامعة البويرة، الجزائر، 2018/2019
- ✓ صافو فتيحة، أبعاد القياس و الإفصاح وفق النظام المحاسبي المالي الجزائري في ظل التوجه نحو معايير الإبلاغ المالي الدولية، أطروحة دكتوراه، جامعة حسيبة بن بوعلي، الشلف.

- ✓ الطيب مداني، القوائم المالية المدججة وفق النظام المحاسبي المالي SCF ومعايير المحاسبة الدولية IAS/IFRS، مذكرة مقدمة لاستكمال شهادة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2015.
- ✓ عبادي عبد القادر، مدى توافق النظام المحاسبي المالي مع المرجع المحاسبي الدولي في إعداد القوائم المالية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة حسيبة بن بوعلي، الشلف، الجزائر، 2018.

ثالثا: المجالات

- ✓ بن حركو غنية، النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية-دراسة مقارنة-، مجلة دراسات اقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قسنطينة 2، العدد 4، جوان 2017.
- ✓ بوحديدة محمد، الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي ومدى توافقه مع متطلبات معايير الإفصاح المحاسبي، مقال منشور في مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية، دراسات الاقتصادية، جامعة زيان عاشور، الجلفة.
- ✓ حمزة العرايي وخالد قاشي، الإطار المفاهيمي المحاسبي الجديد لمجلس معايير المحاسبة الدولية IASB في ظل التقارب مع مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي FASB، مقال منشور في مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، جامعة الوادي.
- ✓ سعيداني محمد السعيد، رزيقات بوبكر، مدى توافق النظام المحاسبي المالي SCF مع معايير المحاسبة الدولية IAS/IFRS، دراسة تحليلية تقييمية، مجلة شعاع للدراسات الاقتصادية، المركز الجامعي الو شرسي تيسمسيلت، الجزائر، مارس 2018.
- ✓ كيموش بلال وشرشافة إلياس، مفاهيم التقرير المالي في دور الإطار المفاهيمي 2018 لمجلس معايير المحاسبة الدولية، مجلة أرساد للدراسات الاقتصادية والإدارية، المحلة 2، العدد 1، جوان 2019.
- ✓ الهيئة المحاسبية للمحاسبين القانونيين، إطار مفاهيم التقرير المالي 2018.

رابعا: القوانين والمراسيم

- ✓ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، القانون رقم 07-11 المتضمن النظام المحاسبي المالي، العدد 74، الجزائر 2007.
- ✓ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، المرسوم التنفيذي رقم 08-156 يتضمن تطبيق أحكام القانون 07-11 المتضمن النظام المحاسبي المالي، العدد 27، الجزائر.

2-المراجع باللغة الأجنبية:

- ✓ Conceptual framework for financial reporting, september2010.
- ✓ Aditi Kejriwal , IASB's revised conceptual framework of the financial reporting: An overview, international journal of disaster recovery continuity, vol 11, no 1, 2020.
- ✓ Applying- IFRS –IASB essies revised conceptual framework for financial reporting, April 2018.
- ✓ Conceptual framework for financial reporting 2010.
- ✓ Conceptual framework financial reporting, AASB meeting, november13, 2018
- ✓ IASB publishes revised conceptual framework, www.iasplus.com.
- ✓ Silvia.M. conceptual framework for the financial reporting 2018
- ✓ Conceptual framework for financial reporting2018, CPA certified public accountants, HongKong, Augest.
- ✓ IFRS coceptual framework for fiancial reporting.
- ✓ IFRS conceptual framework project summary, conceptual framework for financial reporting, March2018.

- ✓ Cadre conceptuel révisé2018.
- ✓ Cadre conceptuel révisé2018, date mage20/01/2020.
- ✓ Publication du cadre conceptuel révisé.

- ✓ WWW.IASPLUS.COM
- ✓ ; WWW.FOCUSIFRS.COM

الملخص:

هدفت هذه الدراسة إلى توضيح مدى التوافق بين الإطار المفاهيمي للمعايير الدولية للتقرير المالي والإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي، حيث اعتمدنا على المنهج المقارن لتوضيح الاختلاف بينهما، وخلصت الدراسة إلى أن الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي يتوافق مع الإطار المفاهيمي الذي أصدرته لجنة معايير المحاسبة الدولية سنة 1989، وفي الأخير عرف الكثير من التغييرات والتعديلات، إلا أن الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي لم يعرف أية تعديلات منذ إصداره ولم يساير التغييرات الحاصلة في الإطار المفاهيمي للمعايير الدولية، وهذا ما أدى إلى زيادة فجوة الاختلاف بينهما مع مرور الوقت، وهذه الحقيقة في حد ذاتها دليلا على إعادة النظر في الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي.

الكلمات المفتاحية:

الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي، الإطار المفاهيمي للمعايير الدولية للتقارير المالية المقارنة، فجوة الاختلاف.

Abstract:

This study aimed to clarify the extent of compatibility between the conceptual framework of international financial reporting standards and the conceptual framework of financial accounting system, Where we relied on the comparative approach the clarify the difference between them, and the study concluded that the conceptual framework of the financial accounting system is consistent with the conceptual framework issued by the international accounting standards committee in 1989.

The latter has known many changes and modifications, but the conceptual framework of the financial accounting system has not known any amendments since its issuance and has not kept pace with the changes occurring in the conceptual framework of international standards, and this has led to an increase in the gap of difference between them over time, and this fact in itself is evidence of re consider the conceptual framework of the financial accounting system.