

# دراسة مدى توافق الإطار التصوري للنظام المحاسبي المالي SCF مع الإطار المفاهيمي للإبلاغ المالي لسنة 2010 و2018 "دراسة مقارنة"

Study the extent of compatibility of the conceptual framework of the financial accounting system SCF with the conceptual framework for financial reporting for the years 2010 and 2018 "a comparative study"

حبيش علي

جامعة ألكلي محند أولحاج البويرة – الجزائر

[a.habiche@univ-bouira.dz](mailto:a.habiche@univ-bouira.dz)

تاريخ النشر: 2020/12/31

شنايت بلال\*

جامعة ألكلي محند أولحاج البويرة – الجزائر

[b.chenait@univ-bouira.dz](mailto:b.chenait@univ-bouira.dz)

تاريخ القبول للنشر: 2020/12/08

تاريخ الاستلام: 2020/10/06

## ملخص:

يهدف هذا المقال لدراسة درجة التوافق بين كل من الإطار التصوري للنظام المحاسبي المالي SCF والإطار المفاهيمي للإبلاغ المالي لسنتين 2010 و2018 عن طريق إتباع المنهج الوصفي في عرض المفاهيم والمنهج الاستقرائي في إصدار الأحكام المتعلقة بالدراسة المقارنة، والإعتماد على المسح المكتبي، والإلكتروني والدراسات السابقة ذات العلاقة المباشرة أو غير المباشرة بموضوع هذه الدراسة.

حيث توصلت الدراسة إلى إن الإطار التصوري للنظام المحاسبي المالي SCF كان يتوافق ضمناً وإلى حد كبير مع الإطار المفاهيمي للإبلاغ المالي لسنة 2010 ولكن بعد التحديث الذي عرفه هذا الأخير في مارس 2018 والذي تم من خلاله إضفاء تغييرات جوهرية، أصبحت الجزائر أمام ضرورة حتمية لإعادة النظر في الإطار التصوري للـ SCF وتحيينه بما يتوافق ومستجدات الإطار المفاهيمي للإبلاغ المالي لسنة 2018.

الكلمات المفتاحية: الإطار التصوري للنظام المحاسبي المالي؛ الإطار المفاهيمي للإبلاغ المالي؛ المعايير المحاسبية؛ مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB؛ التقارير المالية. تصنيف JEL: M41، M49.

## Abstract :

This article aims to study the degree of compatibility between the conceptual framework of the financial accounting system SCF and the conceptual framework for financial reporting for the years 2010 and 2018, by following the descriptive approach in presenting the concepts and the inductive approach in issuing judgments related to the comparative study, As this study concluded that the conceptual framework for the SCF was implicitly and to a large extent compatible with the conceptual framework for financial reporting for the year 2010, but after the update of the conceptual framework for financial reporting in March 2018, it became necessary to reconsider the conceptual framework of the Algerian financial accounting system SCF and update it in accordance with the developments of the Conceptual Framework for Financial Reporting 2018.

**Keywords:** The conceptual framework of the financial accounting system; Conceptual framework for financial reporting; Accounting standards; International Accounting Standards Board IASB; Financial reports;

**Jel Classification Codes:** M41; M49.

\* المؤلف المراسل.

## 1. مقدمة:

إعتمدت الجزائر مع بداية سنة 2010 النظام المحاسبي المالي SCF بهدف تحقيق التوافق بين الممارسات المحاسبية في المؤسسات الجزائرية مع ما تنص عليه المرجعية الدولية للمحاسبة المتمثلة في المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS ومن جهة أخرى تلبية احتياجات المستثمرين وتوفير لهم معلومات مالية ومحاسبية ذات مصداقية وشفافية وفق ما تنص عليه المعايير المحاسبية الدولية.

حيث اقتدى النظام المحاسبي المالي بالمعايير المحاسبية الدولية وقدم إطارا تصوريا للمحاسبة المالية يمثل دليلا لإعداد المعايير المحاسبية، وتأويلها واختيار الطريقة المحاسبية الملائمة عندما تكون بعض المعاملات وغيرها من الأحداث الأخرى غير واضحة المعالجة، غير أنه لم تطرأ أي تعديلات على الإطار التصوري لهذا النظام منذ تاريخ إصداره.

في حين أن مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB قام بإجراء تعديلات في كل من سنة 2010 و2018 على الإطار المفاهيمي للإبلاغ المالي في سبيل توسيع المفاهيم وتحديدتها لتشمل جميع مكونات التقرير المالي.

1.1. الإشكالية: ومن هنا تبر لنا معالم الإشكالية الأساسية التي يمكن بلورتها في السؤال التالي:

ما مدى توافق الإطار التصوري للمحاسبة المالية الذي جاء به النظام المحاسبي المالي SCF مع الإطار المفاهيمي للإبلاغ المالي الذي قدمه مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB في سنة 2010 و2018؟.

والتي يمكن معالجتها من خلال الاسئلة الفرعية التالية:

✓ ما المقصود بالإطار تصوري للمحاسبة المالية؟

✓ هل يتوافق الإطار التصوري للنظام المحاسبي المالي مع الإطار المفاهيمي للإبلاغ المالي لسنتي 2010 و2018؟

## 2.1. الفرضيات:

✓ يشكل الإطار التصوري للمحاسبة المالية المرجع الذي يُستند عليه في اصدار أي معايير محاسبية، كونه يحتوي على مجموعة من المبادئ والفرضيات وطرق المحاسبة، التي تقوم عليها كمثل المعايير المحاسبية الخاصة بالنظام المحاسبي المالي، كما يتم الرجوع إليه من أجل استنباط المعالجات المحاسبية للعمليات التي لا يوجد لها معيار محاسبي ينظم معالجتها.

✓ بما أن النظام المحاسبي المالي SCF جاء للتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية IAS-IFRS فإنه حتما سيكون إطاره التصوري متوافق مع الإطار المفاهيمي للمعايير المحاسبية الدولية.

## 3.1. أهداف الدراسة: تهدف هذه الدراسة للوصول إلى:

✓ عرض الإطار التشريعي والتنظيمي للنظام المحاسبي المالي SCF؛

✓ عرض محتوى الإطار التصوري للمحاسبة المالية الذي جاء به النظام المحاسبي المالي SCF؛

✓ دراسة التطور التاريخي للإطار المفاهيمي للإبلاغ المالي لسنة 2018؛

✓ مقارنة الإطار التصوري للنظام المحاسبي المالي مع الإطار المفاهيمي للإبلاغ المالي.

4.1. أهمية الدراسة: تتجلى أهمية هذه الدراسة كونها تسعى إلى استجلاء موقف، نتيجة تباين وجهة نظر الخبراء والباحثين في مجال المحاسبة بين من يعتبر أن الإطار التصوري للنظام المحاسبي المالي SCF موافق للإطار المفاهيمي للإبلاغ المالي الصادر عن IASB وبين من يرى عكس ذلك.

5.1. المنهج المتبع: تحقيقاً لأهداف البحث السابقة الذكر، ومن أجل معالجة إشكالية البحث، فإننا نعتد على المناهج العلمية، حيث اعتمدنا المنهج الوصفي، وذلك بهدف عرض المفاهيم، والمعلومات الخاصة بمجال البحث، مع الاعتماد على أسلوب التحليل لتفسير وتحليل المعلومات، هذا في الجانب النظري الذي يتضمن المحاور 2، 3، 4.

أما في المحاور 5، 6، 7، المخصصة للدراسة المقارنة فسوف نحاول الاعتماد على المنهج الإستقرائي، بُغية الدراسة المعمقة والمفصلة للنقاط الجوهرية والاساسية التي يتضمنها كل من الاطار التصوري للنظام المحاسبي المالي والإطار المفاهيمي للإبلاغ المالي ومحاولة إعطاء حكم عام لمدى التوافق بينهما.

6.1. الأدوات المستعملة: أما عن أدوات البحث ومصادر البيانات، فسيتم الاعتماد على المسح المكتبي، والالكتروني، والاعتماد على مجموعة من الكتب، مذكرات ماجستير وأطروحات دكتوراه، مقالات، ودراسات لعدة باحثين مستوحاة من الأنترنت

2. الإطار التشريعي والتنظيمي للنظام المحاسبي المالي SCF: يتمثل الإطار التشريعي للنظام المحاسبي المالي SCF في القانون 07-11 المتضمن النظام المحاسبي المالي والنصوص الأخرى التي يخضع لها معدو القوائم المالية، بما فيها القانون التجاري، قانون النقد والقرض وقوانين المالية التكميلية.

كما ينظم النظام المحاسبي المالي نصوص تنظيمية تصدر عن وزارة المالية والمجلس الوطني للمحاسبة في شكل مراسيم تنفيذية قرارات، أنظمة، آراء ونصوص أخرى، تهدف إلى شرح كيفية تطبيق النظام المحاسبي المالي (مرحوم، 2020، صفحة 20).  
1.2. الإطار التشريعي للنظام المحاسبي المالي: وفيما يلي نعرض كل ما تم إصداره من قبل الجهات الوصية في سبيل التشريع للنظام المحاسبي المالي SCF: (للمحاسبة، 2009):

- ✓ القانون رقم 07-11 المؤرخ والصادر في 2007/11/25: يتضمن النظام المحاسبي المالي؛
- ✓ المرسوم التنفيذي رقم 08-156 المؤرخ في 2008/05/26 والصادر في 2008/05/28: يتضمن تطبيق أحكام القانون 07-11 والمتضمن النظام المحاسبي المالي؛
- ✓ المادة 62 من الأمر رقم 08-02 المؤرخ في 2008/07/24 والصادر في 2008/07/27: المتضمنة تعديل أحكام المادة 41 من القانون 07-11؛
- ✓ المرسوم التنفيذي رقم 09-110 المؤرخ في 2009/04/07 والصادر في 2009/04/08: يحدد شروط وكيفيات مسك المحاسبة بواسطة أنظمة الإعلام الآلي؛
- ✓ القرار المؤرخ في 2008/07/26 والصادر في 2009/03/25: يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها؛
- ✓ القرار المؤرخ في 2008/07/26 والصادر في 2009/03/25: يحدد أسقف رقم الأعمال وعدد المستخدمين والنشاط المطبقة على الكيانات الصغيرة بغرض مسك محاسبة مالية مبسطة.
- 2.2. الإطار التنظيمي للنظام المحاسبي المالي: وفيما يلي نعرض أهم ما تم إصداره من قبل وزارة المالية والمجلس الوطني للمحاسبة في سبيل الإطار التنظيمي للنظام المحاسبي المالي SCF: (مرحوم، 2020، الصفحات 41-44)
- ✓ تعليمة وزارة المالية رقم 02 المؤرخة في 2009/10/29: المدعمة بجدول مقارنة حسابات المخطط المحاسبي الوطني مع حسابات النظام المحاسبي المالي؛
- ✓ المذكرات المنهجية (Notes méthodologiques) الصادرة عن المجلس الوطني للمحاسبة CNC: صدر عن مجلس المحاسبة الوطني 9 مذكرات منهجية لأول تطبيق للنظام المحاسبي المالي؛

✓ **الأراء (Avis) الصادرة عن المجلس الوطني للمحاسبة:** صدر عن المجلس الوطني للمحاسبة 45 نصا سماها كلها آراء غير انه بدراسة محتوى تلك النصوص يبدو جليا بأن جليها يعتبر مجرد أجوبة، صادرة عن لجنة معايير الممارسات المحاسبية والمهنية، لدى المجلس الوطني للمحاسبة، على تساؤلات وإنشغالات مستعملي القوائم المالية، إذ يمكن اعتبار خمسة نصوص منها فقط من ترقى لدرجة الرأي، كونها أوجدت حلولاً لبعض المعالجات المحاسبية أو فسرت بعض المعالجات المهمة.

وفيما يلي سنعرض جدولين يوضحان المذكرات المنهجية والآراء الخمس المهمة الصادرة عن المجلس الوطني للمحاسبة.

**الجدول رقم (01): المذكرات المنهجية الصادرة عن المجلس الوطني للمحاسبة**

السنة	تاريخ الإصدار	الرقم	عنوان الملاحظة
2011	2011/12/28	02	مذكرة منهجية للتطبيق الأول لنظام المحاسبي المالي: التثبيتات غير الملموسة
	2011/06/07	08	مذكرة منهجية للتطبيق الأول لنظام المحاسبي المالي: الأصول والخصوم المالية
	2011/05/05	06	مذكرة منهجية للتطبيق الأول لنظام المحاسبي المالي: الأعباء والمنتجات خارج الاستغلال وحسابات تحويل الأعباء من PCN
	2011/03/26	05	مذكرة منهجية للتطبيق الأول لنظام المحاسبي المالي SCF الامتيازات الممنوحة للمستخدمين
	2011/03/20	04	مذكرة منهجية للتطبيق الأول لنظام المحاسبي المالي SCF التثبيتات الملموسة
2010	2010/12/28	03	مذكرة منهجية للتطبيق الأول لنظام المحاسبي المالي: المخزونات
	2010/12/23	1-1	مذكرة منهجية للتطبيق الأول لنظام المحاسبي المالي باللغة العربية
	2010/10/09	01	مذكرة منهجية للتطبيق الأول لنظام المحاسبي المالي
	2010/05/24	07	مذكرة منهجية للتطبيق الأول لنظام المحاسبي المالي: العقود طويلة الاجل

المصدر: من اعداد الباحثين بالاعتماد على: (conseil national de la comptabilité, s.d.) (s.d.)، (2020)

**الجدول رقم (02): النصوص الصادرة عن المجلس الوطني للمحاسبة المكيفة كأراء**

الرقم	تاريخ الإصدار	موضوع الرأي
89	2011/03/10	مخطط وقواعد سير الحسابات وعرض القوائم المالية لكيانات التامين وإعادة التامين
17042013	2013/04/17	التسجيل المحاسبي للضريبة على النتيجة المدمجة
23042013	2013/04/23	منافع المستخدمين
10062014	2014/06/10	الضرائب المؤجلة
04012017	2017/01/04	العقود طويلة الاجل

المصدر: (مرحوم، 2020، صفحة 44)

3. **الإطار التصوري للنظام المحاسبي المالي SCF:** يتضمن النظام المحاسبي المالي إطار تصوري للمحاسبة المالية، ومعايير محاسبية ومدونة حسابات تسمح بإعداد كشوف مالية على أساس المبادئ المحاسبية المعترف بها عامة (الشعبية، 2007/11/25، صفحة 04)

تم إقتباس الإطار التصوري للمحاسبة المالية من الإطار التصوري المعتمد من طرف مجلس المعايير المحاسبية الدولية IASB، وتم إدراجه ضمن النظام المحاسبي المالي بموجب المادة 6 من القانون 11-07 المؤرخ في 2007/11/25، المتضمن النظام المحاسبي المالي SCF، ورد محتواه في المرسوم التنفيذي 156-08 المؤرخ في 2008/05/26 وذلك من خلال المواد من 5 حتى المادة 28. (مرحوم، 2020، صفحة 49)

والجدول التالي يبين المواد التي تتضمن الإطار التصوري للنظام المحاسبي المالي.

**الجدول رقم (03): الإطار التصوري للنظام المحاسبي المالي**

محتواها	المادة والفقرة	القانون و المرسوم أو القرار
تعريف وتحديد محتوى الإطار التصوري	المواد 07/06	القانون رقم 11-07 المؤرخ في: 2007/11/25
أهداف الإطار التصوري	المادة 02	المرسوم التنفيذي رقم 156-08 المؤرخ في: 2008/05/26
تحديد المبادئ والاتفاقيات المحاسبية. والخصائص النوعية للمعلومة المالية	من المادة 05 إلى المادة 19	
تحديد مكونات: الأصول والخصوم/ الأعباء والمنتجات	من المادة 20 إلى المادة 26	
تحديد كيفية احتساب رقم الأعمال والنتيجة الصافية للسنة المالية	المواد 28/27	

المصدر: من إعداد الباحثين.

**1.3. مفهوم الإطار التصوري للنظام المحاسبي المالي:**

✓ حسب المادة 07 من القانون 11-07: يشكل الإطار التصوري للمحاسبة المالية دليلا لإعداد المعايير المحاسبية، وتأويلها واختيار الطريقة المحاسبية الملائمة عندما تكون بعض المعاملات وغيرها من الأحداث الأخرى غير معالجة بموجب معيار أو تأويل، إذ يُعرف الإطار التصوري: (الشعبية، 2007/11/25، صفحة 04).

- مجال التطبيق؛
- المبادئ والاتفاقيات المحاسبية؛
- الأصول والخصوم الأموال الخاصة والمنتجات والأعباء.
- ✓ حسب المادة 02 من المرسوم التنفيذي 156-08: إن الإطار التصوري للمحاسبة المالية المنصوص عليه في المادة 07 من القانون 11-07: (الشعبية، المرسوم التنفيذي رقم 156 - 08 يتضمن تطبيق احكام القانون رقم 07 - 11 ، 2008/05/28 ، صفحة 11).
- يعرف المفاهيم التي تشكل أساس اعداد وعرض الكشوف المالية، كالاتفاقيات والمبادئ المحاسبية التي يتعين التقيد بها والخصوصيات النوعية للمعلومة المالية؛
- يشكل مرجعا لوضع معايير جديدة؛
- يسهل تفسير المعايير المحاسبية وفهم العمليات أو الأحداث غير المنصوص عليها صراحة في التنظيم محاسبي.

2.3. أهداف الإطار التصوري للمحاسبة المالية حسب المادة 03 من المرسوم التنفيذي 156-08: يهدف الإطار التصوري للمحاسبة المالية إلى المساعدة على: (الشعبية، المرسوم التنفيذي رقم 156 - 08 يتضمن تطبيق احكام القانون رقم 07 - 11 ، 2008/05/28 ، صفحة 11)

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

3.3. الطرق المحاسبية (المبادئ العامة للإطار التصوري): تتمثل الطرق المحاسبية حسب المادة 05 من المرسوم التنفيذي رقم 156-08 في المبادئ والاتفاقيات والقواعد والتطبيقات الخصوصية المحددة أدناه، والتي يجب على الكيان تطبيقها بشكل دائم من سنة مالية إلى أخرى لإعداد وعرض كشوفه المالية.

كما أن النظام المحاسبي المالي ذكر هذه الطرق المحاسبية في شكل مواد قانونية يجب الالتزام بها عند إعداد وعرض الكشوف المالية، دون أن يميز بين ما هو فرض أو اتفاقية أو مبدأ محاسبي.

✓ **الفرضيات المحاسبية:** وتتجلى في الفرضيتين التي أوردتهما كل من المادتين 06 و07 من المرسوم التنفيذي رقم 156-08:

- **محاسبة الالتزام:** ويعني أنه تتم محاسبة آثار المعاملات وغيرها من الأحداث على أساس محاسبة الالتزام عند حدوث هذه المعاملات أو الأحداث وتعرض في الكشوف المالية للسنوات المالية التي تربط بها.
- **استمرارية الاستغلال:** ويعني أن الكشوف المالية تعد على أساس استمرارية الاستغلال، بإفترض متابعة الكيان لنشاطاته في مستقبل متوقع، إلا إذا طرأت أحداث أو قرارات قبل تاريخ نشر الحسابات والتي من الممكن أن تسبب التصفية أو التوقف عن النشاط في مستقبل قريب.

وإذا لم يتم إعداد الكشوف المالية على هذا الأساس، فإن الشكوك في استمرارية الاستغلال تكون مبينة ومبررة ويحدد الأساس المستند عليه في ضبطها في ملحق.

✓ **الخصائص النوعية للمعلومات المالية:** نصت المادة 8 من المرسوم التنفيذي رقم 156-08 على أن المعلومات المالية الواردة في الكشوف المالية (القوائم المالية) يجب أن تتوفر على الخصائص النوعية للملاءمة والدقة وقابلية المقارنة والوضوح.

- **الملاءمة أو الدلالة:** لتكون المعلومة المالية مفيدة يجب أن تكون ملائمة لحاجات متخذي القرارات وتمتلك المعلومات خاصة الملاءمة عندما تؤثر على القرارات الاقتصادية للمستخدمين بمساعدتهم في تقييم الأحداث الماضية والحاضرة والمستقبلية أو تأكيد أو تصحيح تقييماتهم (هوام، 2017، صفحة 32).

- **الدقة أو المصدقية أو الموثوقية:** توصف المعلومة المالية بالمصدقية عندما تكون ذات جودة أي خالية من الخطأ أو الحكم المسبق المعبر والتي يمكن أن يولمها المستعملون ثقتهم لتقديم صورة صادقة عما هو مفترض أن تقدمه أو ما يمكن أن ينتظر منها أن تقدمه بصورة معقولة (مرحوم، 2020، صفحة 52).

- **قابلية المقارنة:** أن تسمح المعلومة المقدمة من خلال الكشوف المالية بإجراء مقارنات معتبرة بين الدورات المالية المتتالية وبين المؤسسات المختلفة (علاوي، 2013، صفحة 13).

- **الوضوح أو قابلية الفهم:** المعلومة الواضحة هي المعلومة سهلة الفهم من طرف كل مستخدم له معارف أساسية في التسيير وفي الاقتصاد وفي المحاسبة، وعلى استعداد لدراسة المعلومة (بكار، 2016، صفحة 21).

✓ **المبادئ الأساسية:** وتتجلى المبادئ الأساسية للمحاسبة التي تضمنها النظام المحاسبي المالي في الجدول التالي:

**الجدول رقم 03: المبادئ الأساسية للمحاسبة المالية التي نص عليها النظام المحاسبي المالي SCF**

المبدأ	المرجع
مبدأ استقلالية الكيان	المادة 09 من المرسوم التنفيذي رقم 156-08
مبدأ وحدة القياس	المادة 10 من المرسوم التنفيذي رقم 156-08
مبدأ الأهمية النسبية	المادة 11 من المرسوم التنفيذي رقم 156-08
مبدأ استقلالية الدورات	المادة 12 و13 من المرسوم التنفيذي رقم 156-08
مبدأ الحيطة	المادة 14 من المرسوم التنفيذي رقم 156-08

مبدأ ديمومة الطرق المحاسبية	المادة 15 من المرسوم التنفيذي رقم 156-08
مبدأ التكلفة التاريخية	المادة 16 من المرسوم التنفيذي رقم 156-08
مبدأ ثبات الميزانية الافتتاحية	المادة 17 من المرسوم التنفيذي رقم 156-08
مبدأ اسبقية الواقع الاقتصادي على المظهر القانوني	المادة 18 من المرسوم التنفيذي رقم 156-08
مبدأ الصورة الصادقة	المادة 19 من المرسوم التنفيذي رقم 156-08
مبدأ عدم المقاصة	المادة 15 من القانون 11-07
مبدأ القيد المزدوج	المادة 16 من القانون 11-07
مبدأ تبرير الوقائع (صراحة البراهين)	المادة 17 و18 من القانون 11-07

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على: (الشعبية، المرسوم التنفيذي رقم 08 - 156 يتضمن تطبيق احكام القانون رقم 07 - 11 ، 2008/05/28)

4. تعريف الإطار المفاهيمي للإبلاغ المالي وتطوره التاريخي: يمكن تعريف الإطار المفاهيمي للإبلاغ المالي بأنه: "الإطار المفاهيمي الذي يحدد المفاهيم الأساسية التي تحكم اعداد وعرض التقارير المالية المعدة للمستخدمين الخارجين، فالإطار بذلك يتضمن القواعد العامة التي يمكن من خلالها قراءة القوائم المالية كونها تم إعدادها استنادا لها، وهي لازمة لفهمها وتحليلها كي يفرق القارئ بين قوائم مالية أعدت وفقا للمعايير الدولية للإبلاغ المالي، وقوائم مالية أعدت وفقا لمعايير المحاسبة المالية الأمريكية أو معايير المحاسبة البريطانية أو أي معايير أخرى".

كما يعتبر الإطار المفاهيمي للإبلاغ المالي فلك تسبح فيه المعايير، وحدوداً لكيفية صياغة أي معيار، بالرغم من أنه لا يعتبر معيار مستقل بحد ذاته، إلا أنه يعتبر جزء من كل معيار، ومرجع لما لم يتم التطرق إليه في المعايير، ولذلك تعتبر قراءته وفهمه من لوازم فهم المعايير الدولية للإبلاغ المالي (IFRSs) (الجعارات، 2017، الصفحات 75-76)

وتتجلى أهم التطورات التاريخية التي عرفها الإطار المفاهيمي للإبلاغ المالي في الأحداث التاريخية التالية: (شرشافة، جوان 2019، الصفحات 120-121).

✓ **أفريل 1989:** تمت الموافقة على الإطار المرجعي الأول لمعايير المحاسبة الدولي IASs من طرف لجنة معايير المحاسبة الدولية في شهر أفريل من سنة 1989.

ويسمى حينها بـ "إطار تحضير وعرض القوائم المالية" (Presentation of Financial Statements=Framework for the)

✓ **جويلية 1989:** نشر "إطار تحضير وعرض القوائم المالية" لأول مرة.

✓ **أفريل 2001:** عندما حل مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB محل لجنة معايير المحاسبة الدولية IASC تبني الإطار في شهر أفريل من سنة 2001 دون تعديله.

✓ **سبتمبر 2010:** أول تعديل على إطار تحضير وعرض القوائم المالية تم سنة 2010 وكان تعديلا جزئيا، صدق عليه مجلس معايير المحاسبة الدولية شهر سبتمبر من تلك السنة وأصبح يحمل تسمية "الإطار المفاهيمي للإبلاغ المالي" أو "الإطار المفاهيمي" باختصار، (The Conceptual Framework for Financial Reporting) ومن أجل ربطه بالسنة المرجعية لإصداره يقال الاطار المفاهيمي 2010.

✓ **29 مارس 2018:** أصدر مجلس معايير المحاسبة الدولي الإطار المفاهيمي المنقح (المراجع) للإبلاغ المالي وتتضمن النسخة المنقحة تغييرات شاملة على الإطار المفاهيمي 2010.

بدأ مجلس معايير المحاسبة الدولية ولجنة تفسيرات معايير التقرير المالي الدولية في استخدام الإطار المفاهيمي 2018 عند صدوره، فيما بدأ معدو القوائم المالية في تطبيقه بتاريخ 2020/01/01 (شرشافة، جوان 2019، صفحة 21)

5- مقارنة الإطار المفاهيمي لتحضير وعرض القوائم المالية لسنة 2001 مع الإطار المفاهيمي للإبلاغ المالي لسنة 2010:

حيث يمكن إبراز أهم التعديلات بين الإطار التصوري لسنة 2001 و2010 فيما يلي: (وخالد قاشي، 2015/12/31،

الصفحات 58-59)

- ✓ تغيير التسمية من إطار إعداد وعرض القوائم المالية الى الإطار المفاهيمي لإعداد التقارير المالية؛
- ✓ تغيير التسمية من الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية الى الخصائص النوعية للمعلومات المالية المفيدة؛
- ✓ اتساع اهتمام الإطار المفاهيمي الجديد بجميع مكونات التقرير المالي على عكس الإطار المفاهيمي السابق الذي كان يركز على إطار إعداد وعرض القوائم المالية؛
- ✓ الإطار المفاهيمي المعدل يهتم بتوفير معلومات لشريحة واسعة من أصحاب المصالح، على عكس ما كان عليه الإطار المفاهيمي السابق الذي كان يهتم وبالدرجة الأولى بالمستثمرين؛
- ✓ يحاول الإطار المفاهيمي المعدل تقليص حجم المعلومات المالية المتوفرة في التقارير المالية لذلك ركز على المعلومات المالية المفيدة فقط، في حين كان الإطار المفاهيمي السابق يتيح المجال للإفصاح عن جميع المعلومات المالية، والتي يرى فيها الخبراء انها تشويش على أصحاب المصالح أكثر مما تفيدهم؛
- ✓ الإطار المفاهيمي المعدل يتماشى مع هدف مجلس معايير المحاسبة الدولية الرامي إلى تطوير حزمة متكاملة من المعايير ذات جودة عالية وذلك من خلال تركيز على توفير المعلومات المالية المفيدة فقط ضمن التقرير السنوي؛
- ✓ تغيير مفهوم فرضية الاستمرارية التي يتضمنها الإطار المفاهيمي السابق من الاستمرارية في المنظور القصير المدى إلى الاستمرارية طويلة المدى؛
- ✓ تعديل الخصائص النوعية للمعلومات المالية المفيدة، حيث أستبدل عنصر المصدقية أو الموثوقية Reliability بالتمثيل الصادق Faithful representation.

6. مقارنة بين الإطار المفاهيمي للإبلاغ المالي لسنة 2010 و2018: كشفت الاستشارة العامة لعام 2012 حول برنامج عمل

مجلس معايير المحاسبة الدولية عن الحاجة إلى مراجعة الإطار المفاهيمي 2010، نظرا لغياب التوجهات في بعض جوانبه وعدم وضوح وقدم بعض الإرشادات ومن أجل ذلك تم إضافة مشروع المراجعة إلى برنامج العمل.

وفي مارس 2018 تم الإنتهاء من المشروع وإصدار الإطار المفاهيمي المعدل، الذي تضمن إلى جانب الوضع والهدف ثمانية أجزاء أخرى في شكل فصول من بينها خمسة فصول جديدة.

تعتبر بعض أجزاء إعادة هيكلة للإطار المفاهيمي لسنة 2010، وفيما يلي عرض مقارن بين ما جاء في كل من نسخة 2010 و2018: (شرشافة، جوان 2019، الصفحات 120-134)

- ✓ الوضع والهدف: رغم أن الإصدار السابق للإطار المفاهيمي تضمن جزءا خاصا بالهدف والوضع، إلى أن الإطار المفاهيمي 2018 تضمن بعض التحديثات على هذا الجزء، وذلك فيما يخص أثر طبيعة أنشطة الأعمال للمنشأة في أهمية بعض أنواع المعلومات المالية، لكن دون مناقشة ذلك، وترك الأمر لعملية وضع المعايير أو مراجعتها، كما ناقش الإطار المفاهيمي 2018 متطلبات الاستثمار طويل الأجل، دون الإشارة إلى نشاط الأعمال للاستثمار طويل الأجل، وأكد على عدم وجود أفضلية للمستثمرين في الأجل القصير على المستثمرين في الأجل الطويل، أو المستثمرين الحاليين على المستثمرين المحتملين.
- ✓ الفصل 01: " هدف التقرير المالي للأغراض العامة ": تم إصدار هذا الفصل عام 2010 لكنه تضمن بعض التعديلات الطفيفة وخصوصا فيما يتعلق بتوضيح المعلومات المستخدمة لتقييم الأداء الإشرافي للإدارة والمستخدمين الرئيسيون.



- ✓ **الفصل 02:** "الخصائص النوعية للمعلومات المالية المفيدة": تم إصدار هذا الفصل عام 2010، غير أنه تضمن بعض التعديلات الطفيفة وخصوصاً فيما يتعلق بأدوار كل من "الحذر" و"عدم التأكد من القياس" و"تفوق الجوهر على الشكل" في تحديد ما هي المعلومات المالية المفيدة.
- ✓ **الفصل 03:** "القوائم المالية ومنشأة التقرير": يعتبر الفصل 3 من الفصول الجديدة حيث تم إصداره عام 2018، من أجل وصف هدف ومجال القوائم المالية وتوفير وصف لمنشأة التقرير، كما تركز الفصول من 3 إلى 8 على المعلومات المقدمة في القوائم المالية ولا تتناول أشكال أخرى من التقارير على غرار تعليقات الإدارة، التقارير المالية المؤقتة، البيانات الصحفية، المعلومات التلخيصية، والمواد التكميلية المقدمة للتحليل.
- ✓ **الفصل 04:** "عناصر القوائم المالية": تم إصدار هذا الفصل عام 2018 من أجل تحديد تعريفات لعناصر القوائم المالية، وخصوصاً الأصل والخصم، إلى جانب حق الملكية والدخل والمصروف، ورغم أن الإطار المفاهيمي 2010 تضمن تعريفات لعناصر القوائم المالية، إلا أن تعريفات الأصل والخصم عرفت تعديلات جوهرية ومن أجل مراعاة ذلك تبعها تعديلات في تعريفات الدخل والمصروف.
- ✓ **الفصل 05:** "الاعتراف وإلغاء الاعتراف": هذا الفصل جديد صدر عام 2018، ويوفر توجيهات للاعتراف وإلغاء الاعتراف بالأصول والخصوم، والاعتراف هو عملية إدراج ضمن قائمة المركز المالي أو قائمة الأداء المالي لبند يستوفي تعريف الأصل أو الخصم أو حق الملكية أو الدخل أو المصروف، أما إلغاء الاعتراف فهو إزالة أصل أو خصم أو جزء من أصل أو خصم من قائمة المركز المالي، وبخلاف عملية الإقرار في الإطار المفاهيمي 2010، التي كانت تعتمد بشكل كبير على احتمال تدفق منافع اقتصادية مستقبلية، وعملية إلغاء الاعتراف التي كانت غائبة تماماً، أصبحت كلا العمليتين في الإطار المفاهيمي 2018 تعتمد بشكل صريح على الخصائص النوعية للمعلومات المالية المفيدة.
- ✓ **الفصل 06:** "القياس": رغم وجود توجيهات خاصة بأسس القياس في الإطار المفاهيمي 2010، إلا أن هذا الفصل يعتبر جديداً، تم إصداره عام 2018، 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.
- ✓ **الفصل 07:** "العرض والإفصاح": تم إصدار هذا الفصل عام 2018، ويتضمن مفاهيم العرض والإفصاح، وتوجيهات لإدراج الدخل والمصروف في قائمة الأداء المالي.
- ✓ **الفصل 08:** "مفاهيم رأس المال والمحافظة على رأس المال": تم إصدار هذا الفصل عام 1989، وتم الاحتفاظ به عام 2010، وما زال سارياً في ظل الإطار المفاهيمي 2018.

#### الجدول رقم (04): فصول الإطار المفاهيمي للإبلاغ المالي لكل من سنة 2010 و2018

الإطار المفاهيمي للإبلاغ المالي لسنة 2010	الإطار المفاهيمي للإبلاغ المالي لسنة 2018	
هدف التقرير المالي للأغراض العامة	هدف التقرير المالي للأغراض العامة	محتوى الفصول
تحديد الفرضيات التي يبني عليها اعداد القوائم المالية	الخصائص النوعية للمعلومات المالية المفيدة	
القوائم المالية ومنشأة التقرير	عناصر القوائم المالية	
تعريف واثبات وقياس العناصر التي تتكون منها القوائم المالية	الاعتراف وإلغاء الاعتراف	
مفاهيم رأس المال والمحافظة على رأس المال.	العرض والإفصاح و القياس	
	مفاهيم رأس المال والمحافظة على رأس المال.	

المصدر: من إعداد الباحثين.

7. مقارنة الإطار التصوري للنظام المحاسبي المالي مع الإطار المفاهيمي للإبلاغ المالي لسنة 2010 و2018: إعتد النظام المحاسبي المالي SCF على المرجعية الدولية من خلال تبنيه الإطار التصوري لمعايير المحاسبة الدولية الصادر في سنة 2001 ولكن مع بداية سنة 2010 أصدر مجلس معايير المحاسبة الدولية إطار مفاهيمي لإعداد التقارير المالية لتتغير التسمية من الإطار مفاهيمي لإعداد القوائم المالية إلى إطار مفاهيمي لإعداد التقارير المالية، ومن التسمية نستنتج أن هدف الإطار المفاهيمي الجديد توسع ليشمل جميع مكونات التقرير المالي، ومع بداية سنة 2018 أصدر ذات المجلس نسخة منقحة من الإطار غير أن المشرع الجزائري لم يأخذ بهذا التعديل الجديد (حركو، جوان 2017، صفحة 114)

الجدولين المواليين يوضحان المقارنة بين ما جاء به النظام المحاسبي المالي، ومجلس معايير المحاسبة الدولية في كل من السنتين 2010 و2018.

الجدول رقم (05): إسقاط الإطار التصوري للنظام المحاسبي المالي على الإطار المفاهيمي للإبلاغ المالي لسنة 2010

الإطار التصوري للنظام الحاسبي المالي	الإطار المفاهيمي للإبلاغ المالي لسنة 2010	
لا توجد	أهداف التقارير المالية	محتوى الفصول
يتضمن الإطار التصوري لهذه الفصول مع إختلاف في منهجية أو أسلوب عرض المحتوى من جهة وبعض الإختلافات من ناحية المصطلحات من جهة أخرى.	تحديد الفرضيات التي يبني عليها إعداد القوائم المالية	
	الخصائص النوعية للمعلومات المالية المفيدة.	
	تعريف واثبات وقياس العناصر التي تتكون منها القوائم المالية.	
لا توجد	مفاهيم رأس المال والمحافظة على رأس المال.	

المصدر: من إعداد الباحثين.

الجدول رقم (06): محاولة إسقاط الإطار التصوري للنظام المحاسبي المالي على الإطار المفاهيمي للإبلاغ المالي لسنة 2018

الإطار التصوري للنظام الحاسبي المالي	الإطار المفاهيمي للإبلاغ المالي لسنة 2018	
لا توجد بالإطار التصوري	هدف التقرير المالي للأغراض العامة	محتوى الفصول
يتضمن الإطار التصوري لهذه الفصول مع إختلاف في منهجية أو أسلوب عرض المحتوى من جهة وبعض الإختلافات من ناحية المصطلحات من جهة أخرى.	الخصائص النوعية للمعلومات المالية المفيدة	
	القوائم المالية ومنشأة التقرير	
	عناصر القوائم المالية	
لا توجد بالإطار التصوري	الاعتراف وإلغاء الاعتراف	
لا توجد بالإطار التصوري	القياس	
لا توجد بالإطار التصوري	العرض والإفصاح	
لا توجد بالإطار التصوري	مفاهيم رأس المال والمحافظة على رأس المال.	

المصدر: من إعداد الباحثين.

8. خاتمة:

حقيقة أن النظام المحاسبي المالي جاء من أجل تحقيق التوافق مع المرجعية الدولية للمحاسبة المتمثلة في المعايير المحاسبية الدولية IAS-IFRS وإطارها المفاهيمي، غير أن هذه الأخيرة تعرف بمرونتها من خلال إصدار معايير محاسبية جديدة أو تعديل معايير سابقة في سبيل معالجة إشكاليات محاسبية دعت لها مستجدات الظروف الاقتصادية.

وهذا على عكس النظام المحاسبي المالي الذي لم يعرف أي تحيين أو تحديث منذ تاريخ إصداره إلى يومنا هذا حيث حاولنا من خلال هذه الدراسة القيام بدراسة جزئية لمدى توافق الإطار التصوري للنظام المحاسبي المالي SCF الصادر في 2007/11/25 مع الإطار المفاهيمي للإبلاغ المالي المسعى كذلك بالإطار المفاهيمي لإعداد التقارير المالية، والمعدل في نسختين 2010 و2018.

## ✓ اختبار الفرضيات:

■ بالنسبة للفرضية الأولى: والتي تنص على أن: "الإطار التصوري للمحاسبة المالية يشكل المرجع الذي يُستند عليه في إصدار أي معايير محاسبية، كونه يحتوي على مجموعة من المبادئ والفرضيات وطرق المحاسبية، التي تقوم عليها مثل المعايير المحاسبية الخاصة بالنظام المحاسبي المالي، كما يتم الرجوع إليه من أجل استنباط المعالجات المحاسبية للعمليات التي لا يوجد لها معيار محاسبي ينظم معالجتها" تعتبر فرضية صحيحة.

وهذا ما أثبتناه من خلال عرض نص المادة 07 من القانون 11-07 والتي نصت بأن الإطار التصوري للمحاسبة المالية يشكل دليلاً لإعداد المعايير المحاسبية، وتأويلها واختيار الطريقة المحاسبية الملائمة عندما تكون بعض المعاملات وغيرها من الأحداث الأخرى غير معالجة بموجب معيار أو تأويل، إذ يُعرف الإطار التصوري: مجال التطبيق، المبادئ والاتفاقيات المحاسبية، الأصول والخصوم الأموال الخاصة والمنتجات والأعباء.

■ بالنسبة للفرضية الثانية: والتي تنص على "بما أن النظام المحاسبي المالي SCF جاء للتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية IAS-IFRS فإنه حتماً سيكون إطاره التصوري متوافق مع الإطار المفاهيمي للمعايير المحاسبية الدولية" فهي فرضية خاطئة، حيث من خلال الملاحظات المسجلة في المحور الأخير وجدنا هناك بعض الاختلافات بين الإطار التصوري للنظام المحاسبي المالي SCF والإطار المفاهيمي للإبلاغ المالي لسنتي 2010 و2018 ما يجعل التوافق بينهما جزئياً فقط.

## ✓ نتائج الدراسة: تتجلى أهم نتائج البحث فيما يلي:

■ هناك نوع من التوافق بين الإطار التصوري للنظام المحاسبي المالي والفصول 2-3-4 من الإطار المفاهيمي للإبلاغ المالي 2010 التي تناولت على الترتيب تحديد الفرضيات التي يبني عليها إعداد القوائم المالية، الخصائص النوعية للمعلومات المالية المفيدة، تعريف وإثبات وقياس العناصر التي تتكون منها القوائم المالية؛

■ لم يتناول الإطار التصوري للنظام المحاسبي المالي ما جاء في كل من الفصلين الأول الأخير للإطار المفاهيمي 2010 المعنونين على الترتيب: أهداف التقارير المالية، مفاهيم رأس المال والمحافظة على رأس المال؛

■ هناك تغيير كبير في محتوى الإطار المفاهيمي للإبلاغ المالي حيث أصبح أوسع يتضمنه 8 فصول خمسة منها جديدة الطرح وهو ما ولد فجوة بينه وبين الإطار التصوري للنظام المحاسبي المالي SCF سواء من حيث المفاهيم والمعلومات التي يتضمنها أو من ناحية منهجية الطرح التي تبناها.

## ✓ التوصيات والاقتراحات:

■ لا بد من القيام بعملية تحيين للنظام المحاسبي المالي من أجل التوافق مع مستجدات معايير الإبلاغ المالي الدولي سواء من ناحية المعايير أو من ناحية الإطار المفاهيمي؛

■ يعتبر الإطار التصوري للنظام المحاسبي المالي جد مختصر ولدى لا بد من إعادة النظر في محتواه وتوسيعه ليحقق الغرض والهدف من وجوده.

✓ أفاق البحث: لقد ركزنا في دراستنا هذه على مقارنة الإطار التصوري للمحاسبة المالية الذي جاء به النظام المحاسبي المالي مع الإطار المفاهيمي للإبلاغ المالي الصادر عن مجلس المعايير المحاسبية الدولية وكان بالإمكان أن نقارن كتل المعايير المحاسبية للنظام المحاسبي المالي SCF مع المعايير الدولية للإبلاغ المالي IFRS ولكننا فضلنا أن تكون المقارنة من حيث الإطار المفاهيمي على أن يكون ذلك موضوع بحثنا القادمة.

وفي ختام الدراسة، نقترح مجموعة من المواضيع التي تعتبر كبحوث مستقبلية ذات علاقة مباشرة مع موضوع بحثنا للمزيد من الإثراء والتجديد ونذكر على سبيل المثال:

- واقع النظام المحاسبي المالي SCF بعد 10 سنوات من التطبيق؛
- مقارنة الإطار التصوري للمحاسبة المالية الذي جاء به النظام المحاسبي المالي الجزائري SCF بالإطار التصوري الذي قدمه المخطط المحاسبي العام الفرنسي PCG؛
- ضرورة تحيين النظام المحاسبي المالي SCF للتوافق مع مستجدات المعايير المحاسبية الدولية IAS-IFRS.

#### 9. قائمة المراجع:

1. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية. (2008/05/28). المرسوم التنفيذي رقم 08 - 156 يتضمن تطبيق احكام القانون رقم 07 - 11 . المتضمن النظام المحاسبي المالي. (العدد 27)، الصفحات: 11 - 15. تاريخ الاطلاع 2020/09/16، من: <https://www.joradp.dz>.
2. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية. (2007/11/25). من <https://www.joradp.dz/FTP/jo-arabe/2007/A2007074.pdf>. (2007/11/25). القانون 07 - 11 يتضمن النظام المحاسبي المالي. (العدد 74)، الصفحات: 3 - 6. تاريخ الاطلاع 2020/09/16.
3. المجلس الوطني للمحاسبة. (2009). النظام المحاسبي المالي. الجزائر: المؤسسة الوطنية للفنون المطبعية. الرغبة.
4. بلال كيموش، وإلياس شرشافة. (جوان 2019). مفاهيم التقرير المالي في ضوء الإطار المفاهيمي 2018 لمجلس معايير المحاسبة الدولية. مجلة أرصاد للدراسات الاقتصادية والإدارية - جامعة 20 اوت 1955 سكيكدة. المجلد 2 (العدد 1).
5. جمعة هوام. (2017). المحاسبة المعمقة وفقا للنظام المحاسبي المالي الجديد والمعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS. الجزائر: ديوان المطبوعات الجامعية. ط 3. بن عكنون.
6. حمزة العرابي، وخالد قاشي. (2015/12/31). الاطار المفاهيمي المحاسبي الجديد لمجلس معايير المحاسبة الدولية IASB في ظل التقارب مع مجلس معايير المحاسبة المالية الامريكي FASB. مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية - جامعة الشهيد حمه لخضر الوادي. المجلد 8 (العدد 1).
7. خالد جمال الجعرات. (2017). المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية . عمان، الأردن: الجزء الأول. ط 1. دار الصفاء للنشر والتوزيع.
8. غنية بن حركو. (جوان 2017). النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية. تاريخ الاسترداد 2020, 09 16، من-<https://www.univ-constantine2.dz/revuedi/wp-content/uploads/sites/14/2019/06/5Benharkou2017V1.pdf>
9. لخضر علاوي. (2013). المحاسبة المعمقة وفق النظام الجديد SCF. Pages Bleues. البويرة، الجزائر.
10. لخير بكاري. (2016). دروس في المحاسبة المعمقة حسب النظام المحاسبي المالي SCF. الجزائر: ديوان المطبوعات الجامعية. بن عكون.
11. محمد الحبيب مرحوم. (2020). د الحبيب مرحوم. (2020). الإطار الفكري للنظام المحاسبي المالي الجزائري. تلمسان، الجزائر: النشر الجامعي الجديد NPU.
12. Conseil National de la Comptabilité) .s.d. (2020). (.sur conseil national de la comptabilité: <http://www.cnc.dz/reglement.asp> . Réglementation en ligne - NOTE. Consulté le 09/14/2020.,