

## مراجعة الإطار التصوري للنظام المحاسبي المالي كمرجعية لمعايير متسقة ومتوافقة دوليا

### The Conceptual Framework of the Financial Accounting System as a Reference for International Consistent and Compatible Standards

عمر الفاروق زرقون<sup>1\*</sup>، خديجة عطية<sup>2</sup>، مسعود كسكس<sup>3</sup>

<sup>1</sup> محبر التطبيقات الكمية في العلوم الاقتصادية والمالية، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة (الجزائر)،

(Zergoune.omarelfarouk@univ-ouargla.dz)

<sup>2</sup> المدرسة العليا للتجارة (الجزائر)، (Etd\_attia@esc-alger.dz)

<sup>3</sup> محبر التطبيقات الكمية في العلوم الاقتصادية والمالية، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة (الجزائر)،

(Kouskous.messaoud@univ-ouargla.dz)

تاريخ الاستلام: 2022/08/13؛ تاريخ المراجعة: 2022/08/13؛ تاريخ القبول: 2022/11/21

**ملخص:** تبين هذه الدراسة التحليلية أهمية الإطار المفاهيمي في الفكر المحاسبي، الذي يعد الركيزة الأساسية لتحقيق التوافق على المستوى العالمي وحجر الزاوية لبناء معايير محاسبية تعتمد على مدخل المبادئ، كما ناقش أهمية وضرورة مراجعة الإطار التصوري للنظام المحاسبي المالي لمواكبة التغيرات في بيئة الممارسات المحاسبية و تجاوز الفروقات مع المعايير المحاسبية الدولية وبناء نسخة جديدة منه تساعد في تطوير المعايير المحاسبية في إطار إنطلاق برنامج تهيئة النظام المحاسبي المالي، وتوفير دليل توجيهي إرشادي يساعد في تطبيق المعايير المحاسبية ومعالجة التضارب بين مصالح المستفيدين، كما أن الإطار المفاهيمي أمر بالغ الأهمية لتبرير المعايير وجعلها مقبولة.

**الكلمات المفتاحية:** إطار مفاهيمي (تصوري)، معايير محاسبية دولية، نظام محاسبي مالي.

تصنيف JEL: M41.

**Abstract:** This analytical study shows the importance of the conceptual framework in accounting thought, which is the basic foundation for achieving compatibility at the global level and the cornerstone for building accounting standards based on the principle's approach. International accounting and building a new version of it can help in developing accounting standards within the framework of the launch of the program to update the financial accounting system, and providing an instructive guide that helps in applying accounting standards and addressing the conflict between the interests of the beneficiaries, the conceptual framework is critical to justifying standards and making them acceptable.

**Keywords:** International Accounting Standards, Conceptual Framework, Financial Accounting System.

**Jel Classification Codes:** M41.

\* عمر الفاروق زرقون Zergoune.omarelfarouk@univ-ouargla.dz

## I - تمهيد :

تمر المحاسبة بمرحلة من مراحل التحولات الجذرية على المستويين الفكري والتطبيقي، فاختيار مصداقية التقارير المالية كأحد الأسباب الأساسية لإثبات العديد من الشركات العملاقة على مستوى العالم، أدى إلى إكتشاف وجود خلل جوهري في النموذج المحاسبي المطبق بشقيه الفكري والتطبيقي، وكذلك الرغبة في تحقيق التوافق على المستوى العالمي إستجابة لمتطلبات العولمة والاقتصاد العالمي الجديد، هذان العاملان بصفة أساسية أضيف إليهم مؤخرا الأزمة الاقتصادية العاصفة على مستوى العالم- بالإضافة إلى عوامل أخرى أقل أهمية، كل ذلك أدى إلى ضرورة إحداث تغييرات جذرية في النموذج المحاسبي المطبق، هذه التغييرات شملت تطوير الإطار الفكري الذي يعد الركيزة الأساسية لتحقيق التوافق على المستوى العالمي وحجر الزاوية لبناء معايير محاسبية تعتمد على مدخل المبادئ، أملا في انعكاس ذلك على جودة التقارير المالية وإستعادة الثقة والمصداقية.

حيث تؤكد تجارب الهيئات الرائدة في تنظيم الممارسات المحاسبية بأهمية الإطار المفاهيمي كدستور في بناء معايير محاسبية متسقة، كما لا بد من تعديله لمواكبة التغييرات في بيئة الممارسات، أو عند الرغبة في تحقيق التوافق على المستوى العالمي، سعى مجلس المعايير المحاسبية الدولي (IASB) إما من خلال التعاون مع مجلس المعايير المحاسبة المالية (FASB) أو بصفة منفردة على مراجعة إطاره المفاهيمي، وأخر إصداراته "الإطار المفاهيمي للإبلاغ المالي نسخة 2018" الذي أدرج فيه تعديلات جوهريّة.

كما يهدف الإطار المفاهيمي (الفكري) إلى تحقيق سلسلة من الأهداف، بما في ذلك تقييم الممارسات المحاسبية الحالية والقضاء على الممارسات الغير الملائمة من أجل تحسينها وتحقيق الاتساق بين المعايير وتحديد المصطلحات المفتاحية والأسئلة الجوهرية (Miller, 1985, pp. 65-71).

يعتبر النظام المحاسبي المالي نسخة 2007 نظاما هجيناً أي أنجلوساكسوني جزئياً من خلال إطاره التصوري والفرانكفوني من خلال مدونة الحسابات. إلا أن الإطار التصوري من حيث الشكل لم يوضع بشكل منفصل عن المعايير المحاسبية، أما من حيث مضمونه لم يكن واضح وأغفل على العديد من النقاط المهمة من بينها أغفل عن أهم مستوى في البناء الهرمي للإطار المفاهيمي ألا وهو الهدف من القوائم المالية حيث يعتبر هذا المستوى الحجر الأساسي لبناء إطار فكري متكامل.

ففي إطار إنطلاق مشروع مراجعة النظام المحاسبي المالي ليتوافق والتغييرات في المعايير المحاسبية الدولية، حيث إعتد مجلس المحاسبة الوطني (CNC) على مدخل تحديث النظام المحاسبي المالي بالأخذ بعين الإعتبار إصدارات مجلس المعايير المحاسبية الدولية التي تخلقت عنها في الفترة بين(2004-2018) (عطية ، مرهون ، و مرحوم ، 2021، صفحة 260).

- إشكالية الدراسة: من خلال ما سبق يمكننا طرح إشكالية البحث على النحو التالي: هل هناك ضرورة لتطوير الإطار التصوري للنظام المحاسبي المالي من أجل بناء معايير محاسبية متسقة ومتوافقة دوليا ؟.

- هيكل الدراسة: للإجابة على إشكالية البحث نقسم البحث إلى ثلاث أقسام حيث نتناول في القسم الأول الخلفية النظرية للإطار المفاهيمي لتبرير اختيار المعايير المحاسبية ولماذا يتم إعماده كدستور لوضع المعايير، أما في القسم الثاني نتعرف على المسار الزمني في بناء إطار مفاهيمي للمعايير المحاسبية الدولية وأهميته في تحقيق حلقة الوصل لبناء معايير متوافقة دوليا أما في القسم الثالث نتعرف على الإطار التصوري للنظام المحاسبي المالي، وكما نقوم بتحليل آراء الدراسات حول أهمية وجود إطار مفاهيمي في ظل تنظيم محاسبي حكومي والوقوف على نقاط ضعف الإطار التصوري للنظام المحاسبي المالي، وأهمية مراجعته في ظل صدور نسخة جديدة من الإطار المفاهيمي للمعايير المحاسبية الدولية.

**II- الإطار الفكري (المفاهيمي) في بناء المعايير المحاسبية:** يمكن النظر إلى الإطار الفكري كدستور يحكم أعمال واضع المعايير، وكنظرية ترشده بدلا من أن تتحكم في وضع المعايير وهذا ما سوف يتم توضيحه في الآتي:

**1.II- الإطار المفاهيمي كدستور:** الدستور هو مجموعة من المبادئ الأساسية التي تحدد أي من الأطراف المتصارعة في المجتمع يجب أن تفتح المجال للأطراف الأخرى لتحقيق الأهداف التي ترمي إليها (Solomons, 1986, pp. 114-115). حيث يلعب الدستور دورا أساسيا في حل المنازعات وتحديد أي من المصالح لها الأولوية. عادة ما ينظر إلى الإطار الفكري للمحاسبة كدستور، بل أن مجلس معايير المحاسبة الأمريكي، نص على ذلك صراحة في الإصدار الأول من مجموعة الإصدارات المكونة للإطار الفكري لهذا المجلس، وطبقا لهذا الإصدار فإن طبيعة ووظيفة الإطار الفكري كما يلي: "الإطار الفكري هو دستور، نظام متكامل من الأهداف والأساسيات المترابطة التي يمكن أن تؤدي إلى مجموعة من المعايير المتسقة والتي تحدد طبيعة ووظيفة وحدود المحاسبة المالية والقوائم المالية. تحدد الأهداف الغرض من المحاسبة، بينما تمثل الأساسيات المبادئ المحاسبية تلك المبادئ التي ترشد إختيار الأحداث التي يجب المحاسبة عنها وقياس الأحداث ووسائل تلخيص وتوصيل تلك الأحداث للأطراف المهمة. مثل هذه المبادئ أساسية حيث أن المبادئ الأخرى تنشق منها كما يتم الرجوع إليها بإستمرار لوضع وتفسير وتطبيق المعايير المحاسبية ومعايير التقارير" (FASB, 1976, p. 2).

كما عرف بأنه دستور لعملية وضع المعايير المحاسبية (سبيل، 2009، صفحة 52)، وعليه نستنتج أن أية جهة مكلفة بوضع المعايير تعمل بدون الإستناد إلى إطار مفاهيمي مثلها كمثل مشروع يسن القوانين بدون دستور يحمي المواطنين من التصرفات غير السليمة للحكومة. (Solomons، 1986، صفحة 114).

**1.II- الإطار المفاهيمي كنظرية:** يعتبر الإطار الفكري عاملا جوهريا في تبرير إختيار المعايير كجزء من النظريات والمبادئ عن المعلومات والمستفيدين منها، وبالتالي يوفر جزءا من أسس إختيار المعايير عن طريق توفير إطار لتقدير أثر كل من المعلومات المالية والمعايير التي تحكم إنتاج تلك المعلومات على رفاهية المستفيدين من هذه المعلومات. كما يجب أن تكون الأجزاء غير الدستورية مفيدة في مناقشات وتبرير إختيار المعايير المحاسبية، كما يجب أن تكون دقيقة بالقدر الذي يسمح لواقع المعايير بتقييم مقارن للمعايير البديلة وذلك بتوفير أسس للتفرقة بينها. ويعتبر فشل الإطار الفكري في ذلك دليلا على عدم إكتماله أو عدم كفايته. (قادوس، 1995، صفحة 30) ويلعب كل جزء من الإطار الفكري دورا في وضع المعايير وبالطبع ليس من المتوقع أن تكون جميع الأجزاء بنفس الدرجة، وبذلك نتناول الأجزاء الهامة في الإطار الفكري والدور المتوقع لها في تبرير إختيار المعايير وهي كالتالي:

**- التعاريف (المصطلحات):** يستخدم المحاسبون العديد من المصطلحات الفنية سواء في التقارير المحاسبية أو في مناقشات القضايا المحاسبية. ويتطلب الأمر ضرورة توفير تعريف دقيقة لهذه المصطلحات. هذه التعاريف شأنها شأن أية أجزاء تستخدم لتبرير المعايير يجب أن تخضع للمراجعة والتعديل عندما تتعرض لعدم القبول الذي يتوقف على مدى توافق هذه التعريف مع الأجزاء الأخرى للإطار الفكري، والنظريات التي تمثل الخلفية المنطقية لتبرير المعايير. كما تتوقف الآثار المترتبة على استخدامها في وضع المعيار. وهكذا فإنه يكون جسيما لو إعتبرت هذه التعاريف أو أي جزء منها في منأى عن التغيير (قادوس، 1995، صفحة 31).

**- معايير الإثبات (الإعتراف) والقياس:** إن دور معايير الإثبات والقياس لمفردات القوائم المالية هو توفير مجموعة من الإرشادات المحددة لوضع المعايير. فواقع المعيار يجب أن يقوم بمجموعة من الإرشادات المحددة لوضع المعايير. فواقع المعيار يجب أن يقوم بمجموعة من الاختيارات على مختلف المستويات تؤدي جميعها إلى إختيار أحد المعايير. وحتى يكون أحد مفردات القوائم المالية موضوعا لمعيار، فإنه يجب أن يمر بمجموعة من الاختبارات. ويعتمد تقرير ماذا كان المفردى يجب إثباتها وكيفية هذا الإثبات على مدى التوافق مع مبدأ الإثبات (الإعتراف).

**- خصائص المستفيدين من المعلومات المالية:** من المنفق عليه أن المعايير المحاسبية يجب إختيارها مع التركيز على خصائص وصفات المستفيدين والقرارات التي يتخذونها والمعلومات المحاسبية اللازمة للوفاء بمتطلباتهم. وبذلك يكون من الملائم بالنسبة لواقع المعايير معرفة ما إذا طلب المستفيدين للمعلومات فعليا أو إفتراضيا، حيث أن واقع المعايير يفترض أن يعمل على توفير المعلومات التي يحتاج إليها المستفيدون حتى ولو لم يطلبونها. يعني ذلك أن الجزء غير الدستوري يجب أن ينظر إليه كنظرية قياسية عن المستفيدين واتخاذ القرارات الرشيدة- (James, 1988, pp. 200). ولكي نفهم مغزى ذلك بالنسبة لواقع المعايير يجب أن نوضح مبدأ المصلحة الفردية. إن المعنى الصحيح لكلمة مصلحة هو الفائدة أو الميزة ومعنى الفردية هو الأفراد المستثمرين، المحلل المالي، المدير، المراجع، أو مجموعة من الأفراد تعمل معا مثل مؤسسات المحاسبة، الشركات، الهيئات والمنظمات المهنية. إن القول بأن شيء ما في مصلحة الفرد يتطلب أن نكون قادرين على أن نبرر أنه يحقق ميزة لهذا الفرد، أي أن وجود التفضيلات الواضحة ليس ضروريا أو شرطا كافيا ولكنه يمثل دليلا قويا، وحيث أن عمل واقع المعايير ينطوي على عنصر قياسي، فإن النظرية عن المستفيدين للقوائم المالية لها جانب قياسي أيضا. (قادوس، 1995، صفحة 32).

**- جودة المعلومات:** لا بد من تحديد خصائص جودة المعلومات المحاسبية والتي تجعلها مفيدة للمستفيدين، وهكذا فإن المعلومات التي تتمتع بالقدر الأكبر من هذه الخصائص تكون ذات درجة عالية من الجودة، وهكذا فإنه إذا كانت المعلومات الناتجة عن معيار ما أعلى في الجودة عن المعلومات الناتجة عن معيار آخر، فإن المعيار الأول يجب إختياره. بذلك يجب تفسير هذا الجزء من الإطار الفكري كنظرية لجودة المعلومات المحاسبية، أي نظرية تصف المعلومات ذات القيمة للمستفيدين. ويمكن القول أن نظرية جودة المعلومات المحاسبية يمكن أن لا تكون ذات قيمة عالية في مقارنة قيمة معيارين بديلين بالنسبة للمستفيدين. وإذا أضفنا إلى ذلك النظرية الخاصة بمصلحة المستفيدين فإننا نكون قد حصلنا على مجموعة من المبادئ الأساسية التي يمكن إستخدامها لتبرير أن أحد المعايير في صالح المستفيدين أكثر من معيار آخر، ولذا يجب إختياره. وعليه يمكننا القول أن الأجزاء الخاصة بخصائص المستفيدين من المعلومات المالية وخصائص جودة المعلومات معا تكون نظرية عن قيمة المعلومات للمستفيدين وتوفر الأساس النظري لمثل هذا التقييم. (قادوس، 1995، صفحة 32).

ومما سبق يمكننا القول أن الإطار الفكري يجب النظر إليه كدستور يضع القواعد التي تحكم معالجة التضارب بين مصالح المستفيدين والأطراف الأخرى، وجزء من الخلفية النظرية التي تهدف إلى تبرير إختيار المعايير المحاسبية المالية بالإضافة إلى ذلك يجب أن تخضع جميع أجزاء الإطار الفكري للمراجعة والتعديل لأسباب خاصة بالأطوار ذاته أو لأنه لا يؤدي إلى معايير مقبولة أو لا يساعد في الإختيار من بين المعايير البديلة، وكذلك لمواكبة التغيرات في بيئة الممارسة.

## II.2- الإطار الفكري لبناء معايير محاسبية دولية: يرجع الإهتمام بالمحاسبة كمهنة إلى الربع الأخير من القرن التاسع عشر وبداية القرن

العشرين في الولايات المتحدة الأمريكية ويرجع ذلك لعدة عوامل أهمها: الثورة الصناعية وظهور شركات المساهمة؛ فرض قوانين الضرائب؛ إختيار سوق الأوراق المالية بنيويورك سنة 1929. وحتى أوائل الثلاثينات كانت هناك حالة من الفوضى في الممارسات المحاسبية، وكانت السياسات المحاسبية المتبعة من أسرار المؤسسات، أين كانت قابلية المقارنة مفقودة تماما، وكانت عملية إصدار التقارير المالية الخاضعة للمراجعة مسألة إختيارية، ومع حلول سنة 1933 حدث تغيير جذري كبير نتيجة إصدار قانون الائتمان 1933 و قانون تبادل الأوراق المالية 1934 وإنشاء هيئة تبادل الأوراق المالية، هذه التغييرات جعلت عملية إصدار تقارير مالية خاضعة للمراجعة أمرا ملزما، وهو ما زاد من أهمية المهنة وزيادة الطلب على خدماتها (حمدي علي ، 2012). سارعت باقي الدول باقتداء الولايات المتحدة الأمريكية، حيث تختلف الدول فيما بينها من حيث آليات التنظيم المحاسبي، فقد يتم التنظيم المحاسبي من قبل الدولة من خلال إصدار تشريعات أو قوانين محاسبية، في شكل قواعد محاسبية مثل (فرنسا، ألمانيا، الجزائر) أو من خلال منظمة حكومية دولية مثل (الاتحاد الأوربي)، (كيموش و شرشافة ، 2019، صفحة 118) أو من قبل كيان مستقل مثل (مجلس معايير المحاسبة المالية في الولايات المتحدة الأمريكية)، أو من قبل منظمة خاصة تماما مثل (مجلس المعايير المحاسبية الدولية ) (Le Roy, Fernandez, و Pierrot-Platet, 2018، صفحة 62)

يعتمد شكل التنظيم المحاسبي حسب كل دولة اعتمادا على الخصائص الثقافية، الإجتماعية، الإقتصادية، القانونية والسياسية الخاصة بها (Colasse , 2004, p. 27). وقد أدت هذه الخصائص إلى تطوير لغات محاسبية مختلفة تعيق وضوح المعلومات المالية وقابليتها للمقارنة ومن بلد إلى آخر، وبالتالي تعيق وصول الشركات إلى رأس المال المتاح في الأسواق المالية الدولية، وعليه ظهر توجه نحو تنظيم المحاسبة على المستوى الدولي بسبب النمو في نشاط الشركات المتعددة الجنسيات والثورة التكنولوجية الهائلة، كانت سببا في تخفيض تكلفة الاتصالات والتغلب على الحواجز المكانية والزمنية، إتجه العديد من الدول نحو الخوصصة وتشجيع الأجانب. كل هذه العوامل أدت إلى عوامة أسواق المال ومن ثم زيادة الإهتمام بتحقيق التوافق، إلا أنه لم يكن اهتماما فاعلا، ولكن يمكن القول أن المتغير الأكثر أهمية الذي أدى إلى تغيير فعلي هو ذلك التغير الذي يمكن أن يطلق عليه تغيرا جغرافيا سياسيا اقتصاديا أو ما يعرف بظاهرة التكتلات الاقتصادية الإقليمية، التي تمثل إحدى وسائل مواجهة تحديات العوامة (حمدي علي ، 2012).

يعتبر مجلس المعايير المحاسبية الدولية (IASB) ومجلس المعايير المحاسبة المالية (FASB) من بين أهم الهيئات التي تصدر المعايير المحاسبية في العالم، يصدران على التوالي المعايير المحاسبية الدولية للتقارير المالية (IFRS) والمبادئ المحاسبية المقبولة قيولا عاما (US-GAAP)، حيث سلطت الضوء العوامة الإقتصادية والمالية الحاجة إلى معايير محاسبية ذات جودة عالمية، وتعتبر التجربة الأوروبية لسنة 2002 إحدى أهم هذه التجارب المؤثرة التي اعتمدت على توفيق بينات الأعمال في الدول الأوروبية لتسهيل عملية إنتقال رؤوس الأموال والعمالة بين دول السوق الأوروبية المشتركة، وتبني معايير المحاسبية الدولية كأساس موحد للتقرير المالي الدولي. (متولي ، 2000، الصفحات 8-12)

هذا التغير أدى إلى تفعيل الإهتمام بتحقيق التوافق على المستوى الدولي، فطبقا للوائح الاتحاد الأوربي أصبح تبني المعايير الدولية ملزما لجميع المؤسسات بما فيها الأمريكية المتعاملة مع الإتحاد الأوربي، كما سمحت لوائح الإتحاد للدول المشاركة في عضويته أن تتيح للشركات المتعاملة معها تأجيل تبني تطبيق المعايير الدولية حتى عام 2008، وذلك إذا كان التعامل يتم على أسهمها في الأسواق الأمريكية، وتستخدم المبادئ المحاسبية المقبولة قيولا عاما (حسن علي ، 2004، صفحة 3). إختيار المعايير المحاسبية الدولية أعطى الشرعية للجنة المعايير المحاسبية الدولية التي كانت تفتقرها (Burlaud & Colasse, 2010, p. 160)، ومنذ ذلك الحين إنتشرت المعايير المحاسبية الدولية في جميع أنحاء العالم، حيث أكثر من 120 دولة تطبقها (Le Roy, Fernandez, و Pierrot-Platet, 2018، صفحة 67).

وقد أدى هذا الإتجاه المتنامي لتبني معايير التقرير المالي الدولي (IFRS) إلى أن أصبح الإتجاه لتبنيها لا يقتصر على المؤسسات المقيدة بالأسواق المالية العالمية فقط، وإنما أدى إلى إتجاه العديد من الدول لتبني المعايير الدولية كأساس لتنظيم السياسة المحاسبية سواء على المستوى المحلي أو الدولي.

أعدت أزمة 2008 إشعال الجدل حول تأثير المعايير المحاسبية التي تستخدمها الشركات في تقييم أدائها وتحديد مركزها المالي، فعلى الرغم من عدم الإعتراض المباشر بكونهم سببا في الأزمة، إلا أنه تم الإعتراف بدورهم كعامل مقيم للأزمة، ويعيد هذا السياق فتح الجدل حول المرجعية المحاسبية التي تستخدمها الشركات وخاصة المدرجة في الأسواق المالية، قرر مجلس المعايير المحاسبية الدولية (IASB) ومجلس المعايير المحاسبة المالية (FASB) رغم كونهما متنافسين في وضع المعايير المحاسبية إلا أنهم قررا التعاون بشكل رسمي من خلال اتفاقية (Norwalk) سنة 2002 بهدف هذا التعاون لبناء معايير محاسبية عالمية ذات جودة عالية. (Le Roy, Fernandez, & Pierrot-Platet, 2018, p. 6)

**II.2.1. - الإطار المفاهيمي لمجلس المعايير المحاسبية الدولية (IASB):** تقريرا بعد عشر سنوات من صدور أول أجزاء الإطار المفاهيمي الأمريكي بدأت لجنة المعايير المحاسبية الدولية (IASB) في أشغال إعداد الإطار المفاهيمي الخاص بما سنة 1986 وكانت قد نشرت 26 معيارا محاسبيا قبل إصداره (Cairns, 2001، صفحة 2)، وقد تم الموافقة على الإطار المفاهيمي للمعايير المحاسبية الدولية من طرف اللجنة في شهر أبريل 1989 تحت تسمية "إطار تحضير وعرض القوائم المالية"، وعلى الرغم من أنها تدين بالكثير للإطار الأمريكي إلا أن هناك إختلافات بينهم (Parker & Nobes, 2010, p. 15)، حيث يتكون الإطار المفاهيمي للجنة المعايير المحاسبية الدولية من: (هوام و سلامي، 2019، صفحة 189)

■ أهداف القوائم المالية؛

■ الخصائص النوعية التي تحدد منفعة المعلومات الواردة في القوائم المالية؛

■ التعريف والقياس والاعتراف بالعناصر المكونة للقوائم المالية؛

■ مفاهيم رأس المال والحفاظة عليه.

يعتبر تحديد أهداف القوائم المالية نقطة البداية في بناء الإطار المفاهيمي فهي التي تحدد نوع المعلومات المطلوبة، والتي هي بطبيعتها أهداف عامة لتلبية حاجة العديد من المستخدمين. عندما حل مجلس المعايير المحاسبية الدولية (IASB) محل لجنة المعايير المحاسبية الدولية (IASB) في أبريل 2001 تبنى الإطار المفاهيمي دون تعديله.

**II.2.2. - الإطار المفاهيمي المشترك بين (IASB) و (FASB):** أدت الحاجة إلى السعي نحو تحقيق التوافق المحاسبي، مما نجم عنه حالة التعاون بين الهيئات المحاسبية العالمية المتنافسة، حيث بدأ التعاون بين مجلس المعايير المحاسبية الدولية (IASB) ومجلس المعايير المحاسبية الماية (FASB) منذ نشوئهم من أجل السعي إلى الحصول على التوافق في الآراء بشأن نقاط محددة في معاييرهم، إلا أن التعاون وثق في شكل رسمي سنة 2002 بتوقيع إتفاقية (Norwalk) وهو مشروع تقارب بين معاييرهم" من أجل البحث عن معايير محاسبية عالمية. (Fernandez, Le Roy, 2018، Pierre-Platet، صفحة 68)

وفي أكتوبر 2004 من خلال "مذكرة تفاهم مشترك"، الهدف من هذا المشروع تحسين الأطر الفكرية للمجلسين وإنتاج إطار فكري مشترك تام، شامل ومتسق داخليا للمساهمة في تحقيق التوافق على المستوى العالمي، وللامداد بأفضل قاعدة لتطوير معايير تعتمد على مدخل المبادئ بما يعكس على أسواق العالمية (FASB & IASB, 2006, p. 5).

- مبررات تطوير الإطار المفاهيمي المشترك: إن تطوير الأطر الفكرية للمحاسبة يعد هدفا إستراتيجيا لواضعي المعايير على المستوى العالمي لعدة مبررات منها: (حمدي علي، 2012)

- الأطر الفكرية لم تحدث منذ فترة، وهناك العديد من المستجدات والمتغيرات في بيئة الممارسة خلال العقود الماضية تتطلب تطوير الأطر الفكرية، فالإطار الفكري هو كائن حي يحتاج إلى التطوير من فترة لأخرى لإستيعاب متغيرات بيئة الممارسة؛
- بعض أجزاء الأطر الحالية تحتاج إلى تطوير، خاصة فيما يتعلق بالإعتراف والقياس، كما أن بها بعض الثغرات، فعلى سبيل المثال لا يتضمن كلا الإطارين تعريف واضح لوحدة التقرير، ولا أساس واضح للقياس؛
- مجلس المعايير المحاسبية الدولية مهتم بالعمل مع الآخرين (مجلس معايير المحاسبية الأمريكية، الكندي، الياباني، الأسترالي...) لتقليل الاختلافات بين الأطر الحالية، من أجل توفير قاعدة لإنتاج معايير تتسم بالجودة العالية بما يدفع كفاءة الأسواق المالية العالمية؛
- الإطار الجديد سيكون أساسا في تطوير معايير مستقبلية تعتمد على مدخل المبادئ متنسقة داخليا ومتوافقة دوليا، بما يوفر المعلومات التي يحتاجها متخذو القرارات لتوزيع مواردهم الاقتصادية على مستوى العالم.

**II.2.3. - الإطار المفاهيمي المشترك لسنة 2010:** يتكون المشروع من ثماني مراحل على أن ينشر الإطار في شكل أجزاء (فصول) مكتملة، وتم إصدار النسخة الغير مكتملة من العمل المشترك بين المجلسين عام 2010 يحتوي على أربع أجزاء 5، إلا أن الإطار الفكري هو مجموعة من الأجزاء المتكاملة التي تنبع من الهدف، ونظرا لهذا الترابط فإنه لا ينبغي صياغة جزء من أجزاء الإطار في صورته قبل الإنتهاء من المشروع ككل لتحقيق الاتساق بين أجزائه، وصياغة الفصول بشكل منفصل تؤدي إلى عدم الاتساق الداخلي في الإطار، فعلى سبيل المثال الفصلان الأول والثالث اللذان يمثلان المرحلة الأولى من مراحل تطوير الإطار التي صدرت صياغته النهائية سبتمبر 2010، بينما المراحل الأخرى لم يبدأ ببحثها بعد، فطول الفترة الزمنية المستغرقة في الصياغة النهائية لكل مرحلة من مراحل الإطار قد تحمل معها تغيرات بيئة الممارسة، وقد تستلزم إدخال تعديلات على الأجزاء الأولى، ومن ثم عدم التوصل إلى صياغة نهائية لمشروع الإطار لمدى زمني طويل (حمدي علي، 2012).

يعد المشروع المشترك بين المجلسين فرصة لمنح الإطار المفاهيمي دورًا رائدًا. ولسوء الحظ، يبدو أنه تم ارتكاب نفس الأخطاء وهي كالآتي: (Le

Manh & Ramond, 2011, p. 5)

- عملية المراجعة بطيئة للغاية في الواقع نفذت المجالس المشروع في عام 2004 وتم الانتهاء فقط من المرحلة الأولى (من أصل 8) في غضون 6 سنوات. لم تحدد المجالس أي موعد نهائي للمشروع. نتيجة لذلك، يأتي الإطار المفاهيمي الجديد متأخرًا جدًا؛
  - أصدر مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) في أغسطس 2010 بيانًا قانونيًا بشأن عقود الإيجار والذي يقترح أن المستأجر سيُعترف بالحق في استخدام الأصل المؤجر كأصل، في حين أن تعريف الأصل لا يزال قيد المناقشة كجزء من المرحلة (ب) من مشروع الإطار المفاهيمي.
- II.4.2- الإطار المفاهيمي لمجلس المعايير المحاسبية (IASB-only):** في عام 2012 تم استئناف العمل على المشروع، لكن هذه المرة من دون إشراك مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي، حيث كشفت الاستشارة العامة لعام 2012 حول برنامج عمل المجلس عن الحاجة إلى مراجعة الإطار المفاهيمي 2010، نظرًا لغياب التوجيهات في بعض جوانبه، وعدم وضوح وتقديم بعض الإرشادات 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 وفي مارس 2018 تم الانتهاء من المشروع وإصدار الإطار الفكري المعدل، الذي تضمن خمس فصول من الإطار المفاهيمي 2010، إضافة إلى الوضع والهدف، قد حاول المجلس من خلال الإطار المفاهيمي 2018 تحقيق التوازن بين توفير مفاهيم متسقة وتوفير تفاصيل كافية، من أجل تحقيق الأهداف التالية (كيموش و شرشافة ، 2019، صفحة 121) :

- مساعدة المجلس على تطوير المعايير بالإعتماد 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 إختيار السياسة المحاسبية؛
- مساعدة جميع الأطراف على فهم وتفسير معايير التقرير المالي الدولية.

بدأ مجلس المعايير المحاسبية الدولية ولجنة تفسيرات معايير التقرير المالي الدولية في استخدام الإطار المفاهيمي 2018 عند صدوره وبتاريخ 01 جانفي 2020 بالنسبة لمعدو التقارير المالية. يحتوي الأطار المفاهيمي 2018 على ثمانية أجزاء في شكل فصول، من بينها خمس فصول جديدة، تعتبر بعض أجزاءها إعادة هيكلة للإطار المفاهيمي 2010، مع إعادة صياغة العديد من التوجيهات والاحتفاظ ببعضها كما هي، في حين تضمنت الأجزاء الأخرى مفاهيم وتوجيهات جديدة. هناك فصلين تم إصدارهما عام 2010، غير أنهما تتضمنتا التعديلات في إصدار 2018، أما الفصل الثامن والأخير الخاص بمفاهيم رأس المال والحفاظة عليه، فلم يتضمن أي تعديلات وتم الاحتفاظ به كما ورد في نسختي 1989 و 2010.

**III - مراجعة الإطار التصوري للنظام المحاسبي المالي في الجزائر:** أصبح واقع النظام المحاسبي المالي واضحًا، حيث إنبتعد عن الممارسات الدولية بمرور الوقت، أدرجت وزارة المالية برنامج تحين النظام المحاسبي المالي ضمن برنامج المجلس الوطني للمحاسبة سنة 2018 (El Bessaghi, 2018, p. 17)، حيث تم تعيين مجموعة عمل لإجراء تقييم شامل لتطبيق النظام المحاسبي المالي، وطرح اقتراحات لمراجعته بما يتوافق والتغيرات في المعايير المحاسبية الدولية ، وبما أن الجزائر تبنت المدخل الأنجلوسكسوني قبل المشروع في مراجعة وتقييم المعايير المحاسبية لادأ أولاً من مراجعة الإطار التصوري الذي يعد البنية الأساسية التي يتم من خلالها تقديم معايير محاسبية متسقة ومتوافقة دولياً.

**III.1- الإطار التصوري للنظام المحاسبي المالي:** تم إقتباس الإطار التصوري للمحاسبة المالية من الإطار المفاهيمي المعتمد من طرف مجلس المعايير المحاسبية الدولية نسخة 2001، حيث تم إدراجه ضمن النظام المحاسبي المالي بموجب المادة 06 من القانون (07-11) المؤرخ في 2007/11/25، وورد محتواه في المرسوم التنفيذي (08-156) المؤرخ في 2008/05/26 وذلك من خلال المواد (5 إلى غاية 28) والجدول رقم 1 التالي بين شرح مختصر للإطار التصوري للنظام المحاسبي المالي.

**III.2- مبررات تبني مدخل قائم على الإطار التصوري (المفاهيمي):** تم اقتراح مداخل مختلفة لوضع المعايير المحاسبية، حيث يحدد (Rappaport) ثلاث مداخل لبناء معايير محاسبية وهي كالتالي: (Rappaport, 1977, p. 90)

**- المدخل الأول:** هو المدخل القائم على الإطار المفاهيمي هنا من المتوقع أن يوفر الأطار مبررا للمعايير الحالية وبعض الإرشادات لتطوير المعايير المستقبلية، كما ينظم على أسس جيدة المعرفة ويدمجها ويمكّن من التواصل الفعال بين الباحثين والممارسين، مع الإدراك المتزايد بأن كل طريقة محاسبية تتضمن إعادة توزيع محتملة للثروة، ومع ذلك فإن قبول المعايير سيخضع على الأرجح جزئيًا للعواقب الاقتصادية المتوقعة بدلاً من الاستدلال المنطقي لإطار العمل المختار. وهناك مخاطر من أن مثل هذا المدخل قد يجعل أولئك المتأثرين بالمعايير المحاسبية يرون أن واضعي المعايير لا يستجيبون لمخاوفهم؛

**- المدخل الثاني:** هو المدخل الذي يأخذ بعين الاعتبار الآثار الاقتصادية، أي دمج التأثير الاقتصادي في عملية وضع المعايير المحاسبية. قد يتغلب هذا المدخل على مشكلة المدخل السابق الذكر، ومع ذلك قد يقدم للحكومة حافزًا لأخذ وضع المعايير المحاسبية بعيدًا عن القطاع الخاص؛

**- المدخل الثالث:** هو مزيج بين المدخلين السابقين في بناء معايير محاسبية، كما يراه الباحث أسلوبًا أفضل.

واقترح (Dopuch & Sunder) في دراستهما مدخلا سياسيا لتطوير معايير المحاسبة كبديل للمدخل القائم على الإطار المفاهيمي حيث يرى الباحثان أن "إذا كانت الحكومة تتولى مهمة وضع المعايير المحاسبية فربما تكون هناك حاجة أقل لإطار مفاهيمي" رغم أن الباحثان لا يستبعدان تمامًا الحاجة إلى إطار مفاهيمي حتى لو تم تبني مدخلا سياسيا في بناء معايير محاسبية (Dopuch و Sunder، 1980، صفحة 2). يبدو من المناسب تصنيف هذه المقاربات إلى مجموعتين: المجموعة التي يلعب فيها الإطار المفاهيمي دورًا، وتلك التي لا يكون فيها الإطار المفاهيمي ضروريًا تمامًا، على الرغم من إمكانية الجمع بين المداخل المختلفة بطريقة ما. يوضح هذا الجزء أن المدخل الجزائري يندرج في المجموعة الأولى من مداخل وضع المعايير المحاسبية الذي يستخدم الإطار المفاهيمي كأساس لتطوير المعايير المحاسبية، كما هو وارد في المادة 03 من المرسوم التنفيذي رقم (08-158) الذي يوضح أن الإطار التصوري يهدف إلى تطوير المعايير المحاسبية.

يمكننا طرح تساؤل لماذا تبنت الجزائر مدخل يستند إلى إطار المفاهيمي؟ للإجابة على هذا السؤال، يجب أن نتذكر أن الجزائر حاولت إصلاح نظامها المحاسبي حيث أوكل المجلس الوطني للمحاسبة العمل إلى مجموعة مختصة سميت بـ (لجنة المخطط المحاسبي الوطني)، التي باشرت عملها سنة 1998 والتي إختارت مراجعة المخطط المحاسبي الوطني (PCN) دون تغييره، وأوقف عمل اللجنة في سنة 2000، مما دفع وزارة المالية إلى وضع مهمة الإصلاح المحاسبي موضوع مناقضة دولية. وفي عام 2001 تم إسناد هذه المهمة إلى مجموعة العمل التابعة للمجلس الوطني للمحاسبة المتكونة من المجلس نفسه (CNC)، ومجلس المنظمة الفرنسية للخبراء المحاسبين (CSOEC) والهيئة الوطنية لمخافضي الحسابات (CNCC) وتمويل من البنك الدولي. من خلالها تم اعتماد على مدخل محاسبي جديد يتمثل في النظام المحاسبي المالي الذي يمكن اعتباره كنظام محاسبي هجين (Khouatra, 2018, p. 10). أي أنجلوساكسوني جزئيًا من خلال إطاره التصوري الواضح والفرانكفوني من خلال مدونة الحسابات. حيث يعد هذا المدخل مختلف تمامًا عن المدخل الذي إقترحت لجنة المخطط المحاسبي الوطني، كما أنه يشكل تغييرًا رئيسيًا له عواقب بشرية وتعليمية وتنظيمية ومالية. (عطية، مرهون، و مرحوم، 2021، صفحة 248). وعليه قد يكون من المناسب القول أن الاطار التصوري للنظام المحاسبي المالي مأخوذ بشكل مبسط من للإطار المفاهيمي للمجلس المعايير المحاسبية نسخة 2001، وعليه نستنتج أنه تم وضع الإطار التصوري والمعايير المحاسبية للنظام المحاسبي المالي في نفس الوقت، رغم أنه من الأنسب وضع الاطار التصوري قبل المعايير حتى يتسنى إستخدامه كمرجعية لتطوير معايير محاسبية جديدة أو مراجعتها أو تعديل الموجودة، وهذا ما ينجم عنه عدم تناسقه والسياق الجزائري، حيث هناك عدة عوامل تبرر إختيار الجزائر لغة محاسبية تعتمد على الإطار المفاهيمي في بناء معايير محاسبية نذكر من بينها ما يلي:

- خلقت الإصلاحات الاقتصادية ضرورة ملحة لإصلاح الأنظمة المحاسبية القديمة نظرا لكونها غير قادرة على وضع معايير محاسبية، كون النظرية والممارسة المحاسبية كانت مختلفة تماما عن تلك التي يتطلبها الاقتصاد الموجه نحو السوق؛
  - لا بد أن تحقق المعايير المحاسبية قبولا، ويعد شرطًا لتحقيق ذلك وجود لغة مشتركة بين جميع الأطراف المعنية تتوفر على مجموعة متفق عليها من المفاهيم والمبادئ؛
  - مستوى التعليم المحاسبي والتدريب المحاسبي كان مقيدا جدا ومتوجه نحو متطلبات النظام الاقتصادي المخطط وممارسات محاسبية قائمة على مخطط الوطني المحاسبي.
  - تشير الأسباب المذكورة سابقا أن الاطار المفاهيمي يلعب دورا مهما في وضع المعايير المحاسبية وخاصة في فترة التحول من الاقتصاد المخطط إلى اقتصاد السوق وعليه يمكن النظر للاطار المفاهيمي للمعايير المحاسبية الدولية كمرجع ودليل يمكن من خلاله تطوير معايير محاسبية تناسب وتوجهات الجزائر نحو إقتصاد السوق، حيث هذا المدخل يكتسي على العديد من الفوائد المحتملة نذكر بعضها على النحو التالي:
  - المعايير المحاسبية سوف تكون أكثر إتساقا (من المرجح في حال غياب الاطار المفاهيمي قد يتم إستخدام مبادئ والمفاهيم وطرق محاسبية بطرق ملتوية)؛
  - يعمل الاطار المفاهيمي على تحسين الاتصال بين واضعي المعايير ومعدي القوائم المالية ومستخدميها وبالتالي تعزيز قبول المعايير المحاسبية؛
  - وجود إطار مفاهيمي يقتصد الجهد المطلوب لتطوير المعايير المحاسبية، مما يجنب إعادة مناقشة المشاكل المحاسبية المشتركة بين المعايير؛
  - كما يمكن إستخدام الإطار المفاهيمي كمؤشر لضرورة مراجعة المعايير المحاسبية وبالتالي تعزيز ثقة المستخدمين في المعايير المحاسبية والتقارير المالية؛
  - يشجع الموقف المهني في حالة مواجهة التضارب بين المصالح.
- ولتحقيق هذه الفوائد المحتملة من الاطار المفاهيمي لا بد أن يكون كاملا ومتناسكا وقويا منطقيًا وومتقدما نظريا، وهنا تكمن مخاطر المدخل الجزائري القائم على الإطار التصوري فإذا كان الاطار التصوري غير مكتمل وغير متناسقا هيكليا ومتضارب منطقيًا وغير مطور نظريا، فقد لا يحقق الفوائد التي نوقشت سابقا.

يجب أن ندرك أن المدخل القائم على الإطار المفاهيمي المعتمد في الجزائر ينطوي على مخاطر إضافية نظرا لأن الجزائر كانت تعتمد على إقتصاد مخطط ومسيطر عليه مركزيا، لم يواجه المشكلات المحاسبية التي يواجهونها عادة في إقتصاد السوق، على الرغم من إستاعتن الجزائر بخبراء أجانب إلا أن نقص الخبرة يؤدي إلى ضعف جودة الأطار التصوري، وهو ما سوف يتم توضيحه في النقاط القادمة، بالإضافة إلى ذلك هناك خطر السماح لقرارات المحاسبة أن تستند إلى تعريفات أو مبادئ مجردة على الرغم من أن الإطار التصوري قد يوفر بعض الاتساق، إلا أن هذا الاتساق قد يكون مجردا وليس مبنيا على نتائج حقيقية. وبعبارة أخرى، قد يؤدي استخدام الإطار التصوري الحالي إلى منع اعتماد على أساليب وإجراءات محاسبية أكثر ملاءمة، وقد يمنع من معرفة وتلبية المتطلبات الحقيقية لمستخدمي المعلومات.

**III.3- لماذا نحتاج إلى الإطار التصوري:** في ظل إقتراح مدخل سياسي لوضع المعايير المحاسبية يفترض الباحثان (Dopuch & Sunder) أنه قد يكون تطوير الإطار المفاهيمي مرتبطا عكسيا مع الهيئة المكلفة بوضع المعايير المحاسبية، حيث يدعم الباحثان رأيهما بإستشهاد بلجنة الأوراق المالية والبورصات التي لم تكن بحاجة إلى الإطار المفاهيمي عند إعداد سلسلة من الإصدارات المحاسبية، ومن ناحية أخرى يجادلان بأن أهمية الأطار المفاهيمي مرتبط بسلطة ومسؤولية واضعي المعايير المحاسبية، سواء كان هناك إطار مفاهيمي أو لا. وأي شيء يعتبر أساسيا إذا كان يساهم في الإفصاح المالي للشركات بصفة عامة أو في وضع معايير محاسبية بصفة خاصة، وعليه فإنه يعتمد على الطريقة التي يتم بها تنظيم التقارير المالية (Dopuch & Sunder, 1980, p. 10). ولإثبات ذلك قدما ثلاث أشكال مؤسسية بديلة وهي على النحو التالي: (Ze Zhong و Aixiang ، 1997 ، صفحة 286)

- الشكل الأول دعه يعمل حيث لا تكون هناك متطلبات للإفصاح القانوني على الإطلاق أو لديه متطلبات قانونية للإفصاح من قبل مستخدمين محددين بوضوح فقط؛
  - الشكل الثاني سيطرة الدولة أو الحكومة على تنظيم المحاسبة المالية للشركات بالكامل؛
  - الشكل الثالث تفويض عملية وضع المعايير المحاسبية لمهنة المحاسبة في أحد الأشكال التالية:
    - تفويض هيئة تنظيمية المسؤولية أي مهنة المحاسبة مع الاحتفاظ بالسلطة مثل العلاقة الموجودة بين (SEC و FASB)؛
    - وضع المسؤولية في يد مهنة المحاسبة مع المراقبة من قبل هيئة حكومية؛
    - وضع المسؤولية والسلطة في أيدي أصحاب المهنة، كما يتضح في المعهد الكندي المحاسبي القانوني (CICA).
- يلخص (Peasnell) إلى أنه فقط عندما تكون السلطة والمسؤولية في أيدي هيئة محاسبية مهنية، كما هو الحال في كندا يكون للإطار المفاهيمي له دورا مهما وواضح، حيث يقل إستخدامه في الأشكال المؤسسية الأخرى ومن بين الآثار الضمنية لهذا الاستنتاج هو أن الأطار المفاهيمي للمعهد الكندي يلعب دورا أكثر من الأطار المفاهيمي في الولايات المتحدة. (Peasnell, 1982, p. 250)
- يبدو أن التجربة الجزائرية لا تدعم فرضية (Dopuch & Sunder) وإستنتاج (Peasnell) بأن الإطار المفاهيمي ليس له أهمية عندما تتحكم الحكومة بشكل كامل في المحاسبة، رغم أنه لم يكن هناك إطار تصوري واضح عند إصدار القانون (07-11) إلا أنه يشمل بشكل غير مباشر أهم مستويات البناء الهرمي للإطار المفاهيمي، على الرغم من أن الإصلاحات الاقتصادية الموجهة نحو السوق التي بدأت بها الجزائر في نهاية التسعينات قد خلقت الحاجة الملحة لوجود نظرية محاسبة ومعايير محاسبية جديدة، إلا أن وضع المعايير المحاسبية لا يزال يقع على عاتق الحكومة، وقد يعود إحتفاظ الحكومة بسلطة التحكم في المحاسبة المالية إلى حد كبير إلى حقيقة أن معظم الشركات لاتزال مملوكة للدولة أو لديها معظم الأسهم. ويوافق اختيار الجزائر مع أحد الأشكال المؤسسية المذكورة سابقا في وضع المعايير المحاسبية.
- قد يجادل البعض بأن مسؤولية وضع المعايير المحاسبية يمكن تفويضها لمهنة المحاسبة بينما تحتفظ الوزارة المالية بالسلطة، مع ذلك لم يكن هذا ممكنا، وقد يكون السبب الرئيسي أن مهنة المحاسبة في الجزائر في ذلك الوقت لم تكن لديها القدرة الكافية على التنظيم الذاتي من جهة و لم يكن لديها الخبرة في التعامل مع مرجعية إنجلوساكسونية تختلف عن سابقتها .
- في الواقع ، تتمتع وزارة المالية من خلال مجلس الوطني للمحاسبة والمسؤولية والسلطة التنظيمية لوضع المعايير المحاسبية و إلا أنها أسست برنامج مراجعة النظام المحاسبي المالي حيث تم تعيين فيه مجموعة عمل لإجراء تقييم شامل لتطبيق النظام المحاسبي المالي وطرح اقتراحات لمراجعتهم بما يتوافق والتغيرات في المعايير المحاسبية الدولية ، والتي تتضمن 14 عضوا (12 من ممارسي مهنة المحاسبة، 02 ممثلي المجلس الوطني للمحاسبة)، إدراج أصحاب مهنة المحاسبة في عملية وضع المعايير تعد خطوة إيجابية تساعد على القضاء على العديد من المشكلات المحاسبية التي واجهت تطبيق النظام المحاسبي أول مرة، وكذا أن إدراجهم يعد خطوة مهمة التي سوف تراعي أكثر أهمية تطوير إطار تصوري يساعد أصحاب المصالح.
- وعليه نستنتج أن هناك مدخلين أساسيين لوضع المعايير المحاسبية أو تنظيم العمل المحاسبي في إقتصاديات السوق. الأول المدخل الإنجلوساكسوني الذي يتضمن تطوير الإطار المفاهيمي والمعايير المحاسبية من قبل أصحاب مهنة المحاسبة؛ والمدخل الثاني (الألماني/الياباني/الفرنسي) الذي لا يتضمن إطار مفاهيمي وهو الأكثر تواجها نحو التنظيم الحكومي في وضع المعايير المحاسبية .



نستنتج أن الجزائر تدمج بين هذان المدخلان ويقوي هذا الاستنتاج محاولة الجزائر في تحقيق التوافق مع المعايير المحاسبية الدولية سواء في النسخة الأولى من النظام المحاسبي المالي وفي مشروع مراجعته وهذا ما ثبت توجيهها إلى المدخل الأنجلوساكسوني وكذلك بإشراك مهنيين في عملية مراجعة النظام المحاسبي المالي، وهذا ما قد يضمن الأخذ بعين الاعتبار الجانب الفكري في عملية وضع المعايير المحاسبية وخاصة أن مجلس المعايير المحاسبية يعتمد على الإطار المفاهيمي ويعتبره كمرجع ودستور للمعايير المحاسبية ونقطة وصل بين مختلف المعايير الدولية، كما تأخذ الجزائر من المدخل (الأماني، الياباني، الفرنسي) يتمثل ذلك في عملية إنشاء مجلس وطني للمحاسبة تحت سلطة الوزير المكلف وءالامالية، يتولى مهام الاعتماد والتقييس المحاسبي، وتنظيم ومتابعة المهن، وذلك حسب المادة 04 من القانون رقم (10-01) الصادر في 29 جوان 2010 والمتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.

فمراجعة الاطار التصوري للنظام المحاسبي المالي بما يتوافق مع الاطار المفاهيمي لمجلس المعايير المحاسبية الدولية يضمن بناء معايير محاسبية جزائرية متوافقة مع (IFRS) من جهة ويعطي للنظام المحاسبي المالي قبولاً دولياً. وكذلك قد يجنبها الوقوع في المشاكل المحاسبية السابقة، حيث كانت المعلومة المحاسبية موجهة فقط لتلبية إحتياجات الاقتصاد الكلي وترك الكثير من اللوائح الجبائية والقانونية الأخرى، التي كان لديها القليل من الأسس النظرية، وهذا مما عزز قبول المدخل القائم على وجود إطار مفاهيمي.

**4.III- واقع الإطار التصوري للنظام المحاسبي المالي:** ينظر إلى الإطار المفاهيمي من خلال المجالس مثل (IASB وFASB) على أنه وسيلة دفاع وحماية لهما (Zezhong و Aixiang ، 1997 ، صفحة 290)، إلا أن النموذج الجزائري من خلال النظام المحاسبي المالي لم يعطيه أهمية كبيرة رغم وجوده ربما لأنه عملاً حكومي والدور الحكومي المركزي في وضع المعايير قد عزز قبول المعايير المحاسبية، رغم عدم وجود إطار تصوري واضح في طيات القوانين والمراسيم والقرارات الصادرة من الجهات الوصية.

فقد يتم إنتقاد هذه الطريقة من الجهات غير مؤيدة للتدخل الحكومي وتسييس وضع المعايير المحاسبية، ولكن قد يبرر من خلال الحاجة إلى التحول من مخطط حسابات إلى معايير محاسبية لأن لو ترك برنامج وضع المعايير المحاسبية في يدي الهيئات المهنية التي كانت في ذلك الوقت تفتقر إلى الخبرة قد يأتق ذلك تطبيق مدخل المبني على إطار مفاهيمي في الجزائر، لا ننكر وجود مشاكل في مدخل وضع المعايير المحاسبية الذي تسيطر عليه الحكومة وتمثل المشكلة الرئيسية في حقيقة أن الحكومة تميل إلى السماح باللوائح الجبائية وغيرها من التأثير على العديد من القضايا المحاسبية، وبالتالي فإن تسبيق الواقع الاقتصادي على الجانب القانوني يتحول إلى تحقيق التوازن بينهم أو الميل للطرف الأول، مما قد يؤثر على مصداقية المعلومات. وعليه لابد من تطوير إطار تصوري منفصل عن المعايير المحاسبية، ومن الممكن تطوير ثلاث مميزات في الاطار التصوري :

- دليل تفصيلي وصفي يصف الممارسة الحالية أو يقننها ؛
- دليل توجيهي ، والذي يوفر إرشادات بشأن ما يجب أن يكون ؛
- إعلان أساسي تأسيسي ، والذي يحدد المصطلحات الأساسية والقضايا الأساسية ، ويضع المبادئ الأساسية التي يجب اتباعها.

ربما يكون من الصعب العثور على إطار تصوري يتميز بمختلف المميزات المذكورة سابقاً أو المحاولة في المزج بينها، البعض منها يكون إلزامياً مثل الخصائص النوعية للمعلومات المالية، والأخر يكون وصفي مثل شروط اعتراف والقياس، ومن المستحسن أن يكون الإطار التصوري توجيهي أكثر من وصفي، وذلك بغرض تطوير المعايير المحاسبية الجديدة، وإذا كان هدف هو تحقيق التوحيد أو تنسيق بين النظرية والممارسات المحاسبية فيكون حتى تحليل الوصفي إلزامي، حيث نلاحظ أن الإطار التصوري نسخة 2007 للنظام المحاسبي المالي أقل اكتمالاً مع الإطار المفاهيمي نسخة 2001 للمجلس المعايير المحاسبية الدولية، كما فيه إختلافات مع الإطار المفاهيمي للمجلس المعايير المحاسبية الدولي نسخة 2018، حيث أن الإطار التصوري للنظام المحاسبي المالي يتجنب أو يتجاهل القضايا الأساسية أو يفشل في التوسع في الموضوعات التي لا تقل أهمية، وعليه يمكننا القول أنه غير قادر على توفير إرشادات توجيهية لمراجعة وتطوير المعايير المحاسبية الجزائرية أو لمقدمي المعلومات المحاسبية وحتى مستخدميها، حيث أولاً لا يحدد مستخدمي القوائم المالية ولا يعترف بإختلافات إحتياجات المعلومات بين مجموعات المستخدمين المختلفة، وثانياً لا يعترف صراحة بأهمية خاصة للملائمة، ولا يولي اهتماماً بأهمية الخلو من الخطأ كبعد رئيسي للمعلومة الموثوقة، كما أنه يفشل في تحديد التكلفة والعائد من المعلومة الذي يعد عائداً رئيسياً في إنتاج معلومات مفيدة، ففشل في توفير إطار مرجعي لكيفية إستخدام الخصائص النوعية في إعداد واستخدام القوائم بشكل صحيح، بل قدمها في ملحق المصطلحات من القرار الوزاري"المحدد لقواعد التقسيم والمحاسبة محتوى الكشوفات المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها" الصادر في 2008/07/27، وهذا غير كاف، كما يبرر إلى حد كبير التضارب بين بعض الخصائص النوعية، فضلاً عن عدم تفعيلها. علاوة على ذلك، لم يناقش مفهوم الحفاظ على رأس المال ولا يعترف صراحة باستخدامه. لذلك على الرغم من أن الإصلاح الاقتصادي قد قلل وسقط بشكل أكبر من التدخل المباشر في شؤون الأعمال من قبل الحكومة، إلا أن تلبية إحتياجات الحكومة من المعلومات لا تزال تعتبر أهم هدف للمحاسبة المالية وإعداد الكشوفات المالية. وعليه يجب دراسة المناهج البديلة لتلبية إحتياجات الحكومة من المعلومات. أيضاً قد يؤدي الاحتفاظ بالحكومة كمستخدم أساسي إلى إعاقة تطوير اقتصاد السوق على المدى الطويل بسبب تدخل الحكومة المحتمل في أنشطة

السوق. ومن نقاط الضعف الأخرى في الإطار التصوري أنه يكون قد وضع بعض القيود (ربما غير الضرورية) على تطوير المزيد من المعايير. يعتمد نظام التكلفة التاريخية ويتجاهل تغيرات الأسعار واستبعاد القياس البديل ويوفر مجالا صغيرا لتطوير المعيار المحاسبي لتغيير الأسعار. ويمكن تلخيص مشكلات الإطار التصوري الحالي على النحو التالي:

- يفتقر إلى الإطار النظري؛
- نطاقه ضيق، حيث يركز بشكل أساسي على عناصر القوائم المالية بينما يفتقر إلى المناقشة الكافية لبعض القضايا المحاسبية؛
- لم يتم إشتقاقه من الممارسات المحاسبية الجزائرية لكنه مأخوذ من الإطار المفاهيمي نسخة 2001 للمجلس المعايير المحاسبية الدولية، هذا ما يجعله متخلف عن السياق الجزائري؛

يبدو الإطار التصوري الصادر ضمينا في النظام المحاسبي المالي نسخة 2007، أقل إكتمالا وتعقيدا والإطار التصوري غير المكتمل يكون أساس ضعيف لتطوير معايير أخرى، مما يضطر إلى اللجوء إلى مصادر أخرى لوضع ومراجعة المعايير المحاسبية، وفي إطار عملية مراجعة النظام المحاسبي المالي لا بد أولا من مراجعة الإطار التصوري وتكييفه مع الإطار المفاهيمي لمجلس المعايير المحاسبية الدولية من أجل تقليص الفجوة بينهما من جهة، ومن جهة أخرى لا بد أيضا من مراجعته بما يتكيف والبيئة المحاسبية الجزائرية ومتطلباتها واحتياجات مستخدمي القوائم المالية، وذلك من أجل المساهمة في تفعيله كدليل توجيهي لتطوير المعايير وتطبيقها.

**III.5- البناء الهرمي للإطار التصوري للنظام المحاسبي المالي:** يعتبر الإطار المفاهيمي للمعايير المحاسبية بناء نظريا في شكل هرمي بثلاث مستويات تحدد أهم مكوناته كنقطة إنطلاق لهذا البناء، يمثل المستوى الأول الأهداف المسندة للتقارير المالية، أما الخصائص النوعية للمعلومات المالية تمثل المستوى الثاني الذي يعتبر حلقة وصل، أما المستوى الثالث فهو مكونات عناصر القوائم المالية والجوانب العملية للمحاسبة (هوام و سلامي، 2019، صفحة 196). ويمكننا توضيح ذلك أكثر من خلال الشكل التالي:

إن الإطار المفاهيمي لا ينفصل عن السياق الاقتصادي والإجماعي الذي أعد فيه، فبالنظر للإطار التصوري للنظام المحاسبي المالي نجد أنه إقتبس الخصائص النوعية للمعلومات المالية بشكل واضح، ولكن دون تحديد الأهداف ومستخدمي القوائم المالية، حيث أن تحديد الخصائص النوعية للمعلومات دون تحديد مستخدميها باعتبارها نقطة إنطلاق وبناء لباقي المستويات في الإطار المفاهيمي، يؤدي ذلك إلى إنتاج إطار فكري مبهم وغامض. أكد مجلس المعايير المحاسبية الدولية من خلال الإطار المفاهيمي نسخة 2018 على أن هدف المعلومات المالية ومستخدميها هو حجر الأساس لبناء الإطار المفاهيمي، أما العناصر الأخرى المتبقية من مفهوم الوحدة المحاسبية والخصائص النوعية وغيرها فهي تنبثق بصفة منطقية من هذا الهدف. وعليه لا يمكننا إعتبار الإطار التصوري للنظام المحاسبي المالي إطارا مفاهيميا بالمعنى للمفهوم، من جهة أخرى إن المعايير المحاسبية الدولية التي تطبق أساسا على الشركات ومجموعات الشركات ذات الحسابات الاجتماعية المدججة والمقيدة في البورصة، بينما يشمل الاقتصاد الجزائري على نسبة كبيرة من المؤسسات الصغيرة والمتوسطة تمثل 99.9% من النسيج الاقتصادي الوطني (عطية، مرهون، و مرحوم، 2021، صفحة 245) وعليه فهناك إختلاف جوهري في الففة المعنية بين الإطار المفاهيمي للإبلاغ المالي والنظام المحاسبي المالي.

**III.6- تحيين الإطار التصوري للنظام المحاسبي المالي:** إن الغرض الرئيسي من صياغة الإطار المفاهيمي هو تشكيل أساس لوضع المعايير المحاسبية حيث يعتبر تطوره تحولا من المدخل التقليدي في وضع المعايير المحاسبية إلى مدخل معياري قائم على إطار مفاهيمي متفق عليه، فعدم مراجعته قد يشكك في إستخدامه كقاعدة لبناء معايير محاسبية ويمكننا إستخلاص مما عرضناه سابقا أهم التوصيات التي يجب أخذها بعين الإعتبار لبناء إطار تصوري للنظام المحاسبي المالي:

- إصدار الإطار التصوري في نسخة مستقلة عن المعايير المحاسبية؛
- إعادة بناء المستويات الهرمية للإطار التصوري وتحديد بدقة وخاصة الهدف من القوائم المالية ومستخدميها؛
- التأصيل النظري لأي معايير مستقبلية الذي من شأنه تقليل الأراء والأحكام الشخصية في وضع المعايير وتطبيقها؛
- إصدار إطار تصوري واضح وبمثابة دستور الذي يحتكم إليه المحاسبين في إختيار الممارسات المحاسبية وترشيد عملهم (الإعتراف، القياس والعرض)؛
- بناء إطار تصوري يضمن الإتساق فيما بين المعايير وعدم وجود تناقضات؛
- وضع إطار تصوري مرجعي يمكن أن يساعد في تطوير أداء المراجعين في إبداء رأيهم حول القوائم المالية؛
- زيادة مستوى الوعي والفهم للجوانب النظرية المتصلة بإعداد القوائم المالية والمعلومات التي تحويها؛
- بناء إطار تصوري يساعد المجلس الوطني للمحاسبة على تنظيم السياسات المحاسبية و تطوير المعايير المستقبلية اللازمة لضمان حل المشكلات ومعالجة القضايا المحاسبية المستقبلية بطريقة متسقة مع المعايير الأخرى.

■ وضع إطار تصوري واضح من خلال أقسامه أو أجزائه (التعاريف، معايير الإثبات والقياس؛ خصائص المعلومات المالية، خصائص المستخدمين) وذلك من أجل المساعدة على إستبعاد بعض الممارسات وتوفير أساسا متينا لوضع ممارسات معينة لأن صفة العمومية لن تساعد كثيرا في هذا المجال.

#### IV- الخلاصة:

يحقق الإطار المفاهيمي العديد من الفوائد منها تقليص الجهد بالنسبة للجهة المنظمة للسياسات المحاسبية، فالمشاكل المحاسبية تتشابه في عناصرها والكثير من هذه العناصر لا يجب مناقشتها من جديد في كل مرة. وأخيرا يساعد الإطار الفكري (المفاهيمي) على تخفيض الضغوطات السياسية التي تتعرض لها الجهات المنظمة للممارسات المحاسبية، إذ يمكن لهذه الجهات أن توضح أن معاييرها تشتق من مجموعة معقولة ومتناسكة من المبادئ مما يزيد بدرجة كبيرة من مصداقية القوائم المالية التي تعد طبقا لهذه الأسس.

بعد مناقشة المداخل المختلفة لتطوير معايير محاسبية توصلنا إلى أن الإطار المفاهيمي يلعب دورا مهما في وضع المعايير المحاسبية وخاصة في فترة التحول من الاقتصاد المخطط إلى اقتصاد السوق وعليه يمكن النظر للإطار المفاهيمي للمعايير المحاسبية الدولية كمرجع ودليل يمكن من خلاله تطوير معايير محاسبية تناسب وتوجهات الجزائر نحو إقتصاد السوق.

يبدو الإطار التصوري الصادر ضمينا في النظام المحاسبي المالي نسخة 2007، أقل إكتمالا والإطار التصوري غير المكتمل يكون أساس ضعيف لتطوير معايير أخرى، مما يضطر إلى اللجوء إلى مصادر أخرى لوضع ومراجعة المعايير المحاسبية، وفي إطار عملية مراجعة النظام المحاسبي المالي ومع تبني المدخل الأنجلوسكسوني في إصلاح منظومتها المحاسبية لا بد أولا من مراجعة الإطار التصوري وتكييفه مع الإطار المفاهيمي لمجلس المعايير المحاسبية الدولية من أجل تقليص الفجوة بينهما من جهة، ومن جهة أخرى لا بد أيضا من مراجعته بما يتكيف والبيئة المحاسبية الجزائرية ومتطلباتها وإحتياجات مستخدمي القوائم المالية، وذلك من أجل المساهمة في تفعيله كدليل توجيهي لتطوير المعايير وتطبيقها.

- ملاحق:

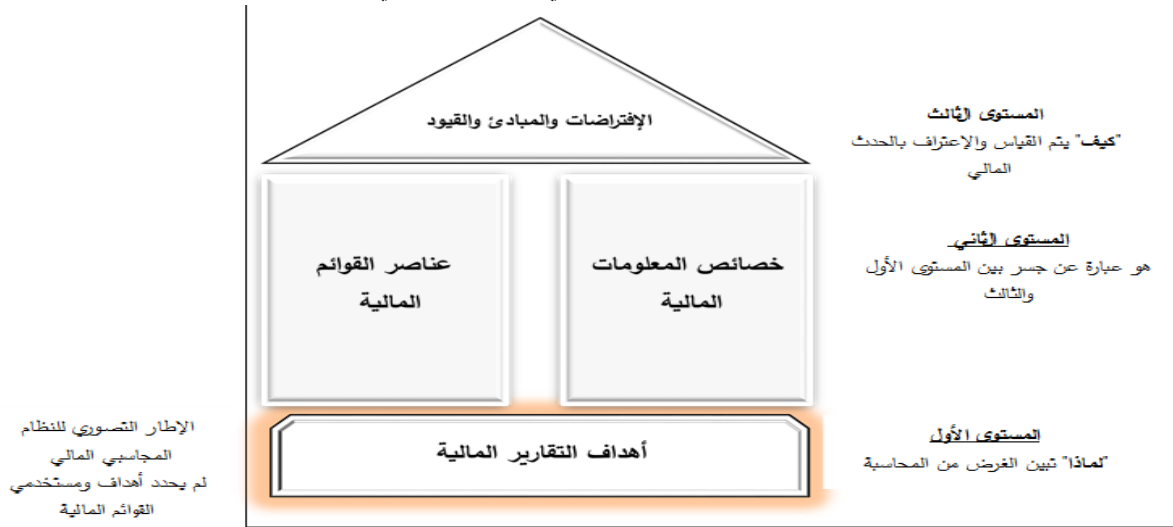
#### الجدول 1: الإطار التصوري للنظام المحاسبي المالي

القانون /المرسوم	المواد	العنوان	محتواها
القانون رقم 11-07 المؤرخ في 2007/11/25	07/06	مفهوم ومحتوى الإطار التصوري	يشكل الإطار التصوري دليلا لإعداد المعايير المحاسبية ومرجعا لإعدادها وتأويل القائم منها ويحتوي على : ● مجال التطبيق؛ ● المبادئ والإتفاقيات؛ ● يعرف المفاهيم (الأصول والخصوم والأموال الخاصة والمنتجات والأعباء)
المرسوم التقيي رقم 158-08 المؤرخ في 2008/05/06	02	أهداف الاطار التصوري	يهدف الإطار التصوري إلى المساعدة على : ● تطوير المعايير؛ ● تحضير الكشوفات المالية؛ ● تفسير المستعملين للمعلومة المتضمنة الكشوفات المالية؛ ● إبداء الرأي حول مدى مطابقة الكشوف المالية مع المعايير
	03		
المبادئ والإتفاقيات الخصائص النوعية للمعلومات المالية	5 إلى 19	المبادئ	1- إستقلالية الكيان؛ 2- وحدة القياس؛ 3- الأهمية النسبية؛ 4- الحيطة؛ 5- إستقلالية الدورات؛ 6- ديمومة الطرق المحاسبية؛ 7- التكلفة التاريخية؛ 8- ثبات الميزانية الإفتتاحية؛ 9- أسبقية الواقع الإقتصادي على المظهر القانوني؛ 10- الصورة الصادقة؛ 11- عدم المقاصة؛ 12- القيد المزدوج؛ 13- صراحة البراهين (تبرير الوقائع)
			الفرضيات
			* محاسبة الالتزام؛ * الاستمرارية
			الخصائص النوعية للمعلومات المالية
			الملائمة
تحديد المفاهيم	20 إلى 26	تعريف الأصول والخصوم	الملائمة
			الوضوح
			قابلية المقارنة
			الموثوقية
			تعريف الأصول والخصوم
			-الأصول: هي مورد تحت رقابة المؤسسة ناجم عن أحداث سابقة يتوقع أن يحقق منافع إقتصادية؛

- الخصوم : هي إلزام حالي ناجم عن حدث سابق يتوقع من تسويته خروج منافع اقتصادية؛			
تعريف الأعباء والمنتجات			
- الأعباء :هي تناقص المنافع الاقتصادية خلال الدورة في شكل انخفاض الأصول أو زيادة الخصوم؛ - الإيرادات: هي زيادة المنافع الاقتصادية خلال الدورة في شكل زيادة الأصول أو نقص الخصوم			
- إكتساب رقم أعمال: هو مبيعات البضائع والمنتجات المباعة و سلع وخدمات مقومة على أساس سعر البيع دون إحتساب الرسوم و محقق من طرف الزبائن في إطار النشاط العادي والمعتاد.	تحديد كيفية إكتساب رقم الأعمال والنتيجة	28-27	

المصدر: من إعداد الباحثين.

## الجدول 2: البناء الهرمي للإطار المفاهيمي



المصدر: من إعداد الباحثين.

## - الإحالات والمراجع :

1. Parker, R. B., & Nobes, C. (2010). **Comparative International Accounting**. (11, Ed.) FT Prentice Hall.
2. سبيل, م. م. (2009). تطبيق معايير المحاسبية الدولية وأثرها في جذب الإستثمارات الأجنبية للأسواق المالية بالدول النامية. أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه غير منشورة. جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا.
3. Burlaud, A., & Colasse, B. (2010). **Normalisation comptable internationale :le Retour du politique**. 16(2), págs. 153-176.
4. Cairns, D. (2001). **The conceptual framework the international experience** . working paper .
5. Colasse, B. (2004). **Chapitre 1.3. La régulation comptable entre privé et public**. En **Les normes comptables internationales**. EMS Editions.
6. Dopuch, N., & Sunder, S. (1980). **FASB's Statements on Objectives and Elements of Financial**. The Accounting Review, págs. 1-21.
7. El Bessaghi, M. (2019, AVRIL 29). **COMMENT RÉPONDRE À L'ÉVOLUTION DES NORMES COMPTABLES INTERNATIONALES IAS/IFRS ? REVUE EL MOUHASEBE** ,N4, p. P 17.
8. FASB. (1976). **Scope and Implications of the Conceptual Framework Project**. Stamford, Financial Accounting Standards Borad.
9. James, C. G. (1988). **Methodological Foundations of Standardsetting for Coporat Financial Reporting** . American Accounting Association . Sarasota, Florida, USA.

- <sup>10</sup>. Khouatra, D. (2018, OCTOBRE 25). **L'intégration des normes comptables internationales IAS-IFRS dans les systèmes comptables francophones cas du Système Comptable Financier algérien.** HAL-ARCHIVES-OUVERTER.FR, p. 10.
- <sup>11</sup>. Le Manh, A., & Ramond, O. (2011). **Determining a Consistent Set of Accounting and Financial Reporting Standards.** 32ème congrès de l'AFC Comment établir des normes comptables cohérentes et admises par les parties prenantes ? Montpellier : France.
- <sup>12</sup>. Le Roy, F., Fernandez, A.-S., & Pierrot-Platet, F. (2018). **Chapitre 3. La coopération entre le FASB et l'IASB pour la normalisation comptable.** En Reporting, innovations et société.
- <sup>13</sup>. Miller, P. B. (1985). **The conceptual Farmework myths and realities.** Journal of accounting, 159(3).
- <sup>14</sup>. Peasnell, K. (1982). **The Function of a Conceptual Framework for Corporate Financial Reporting.** Accounting and Business Research, págs. 243-256.
- <sup>15</sup>. Rappaport, A. (1977). **Economic Impact of Accounting Standards-Implications for the FASB.** Journal of Accountancy, (May), 89-98.
- <sup>16</sup>. Solomons, D. (June de 1986). **The FASB'S Conceptual Framework: An Evaluation.** Journal of Accountancy.
- <sup>17</sup>. Zezhong , X., & Aixiang , P. (1997 ). **Developing Accounting Standards on the Basis of a Conceptual Framework by the Chinese Government.** The International Journal of Accounting,, Vol. 32, No. 3( 0020-7063 ), págs. pp. 279-299.
- <sup>18</sup>. حسن علي , س. م. (2004). استراتيجيات توفيق المعايير الوطنية والعربية للتوافق مع عولمة المعايير المحاسبية الدولية: تجربة دول السعودية ومصر و كماليزيا ومجلس التعاون لدول الخليج العربية- دراسة اختيارية دولية مقارنة. مجلة البحوث التجارية(26).
- <sup>19</sup>. حمدي علي , ف. م. (2012). تقييم المداخل الحديثة في بناء معايير المحاسبة وأثرها على جودة التقارير المالية. شهادة لنيل أطروحة الدكتوراه . جامعة حلوان، مصر .
- <sup>20</sup>. عطية , خ. , مرهون , م. , & مرحوم , م. (2021). الخيارات المحاسبية لتحسين النظام المحاسبي المالي بين المعايير الكاملة والمعيار الخاص بالمؤسسات الصغيرة والمتوسطة - دراسة تحليلية-. مجلة المالية والأسواق, 8(2), págs. 245-265.
- <sup>21</sup>. قادوس, ح. م. (1995). اختيار المعايير المحاسبية بين الاعتبارات النظرية والعلمية. المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية, العدد 3.
- <sup>22</sup>. كيموش, ب. , & شرشافة , ا. (2019). مفاهيم التقرير المالي في ضوء الإطار المفاهيمي 2018 لمجلس معايير المحاسبة الدولية. مجلة الأرصاء للدراسات الاقتصادية والادارية, 2(1).
- <sup>23</sup>. متولي , أ. ق. (2000). نحو إطار فكري للتوافق المحاسبي الدولي -دراسة تحليلية انتقادية لدور لجنة معايير المحاسبية الدولية. مجلة الدراسات المالية التجارية، كلية التجارة(3).
- <sup>24</sup>. هوام , ج. , & سلامي , م. (2019). الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي بين النظرية والقواعد التشريعية. الرماح للبحوث والدراسات(العدد 32).

### كيفية الاستشهاد بهذا المقال حسب أسلوب APA:

عمر الفاروق زرقون، خديجة عطية، مسعود كسكس (2022)، مراجعة الإطار التصوري للنظام المحاسبي المالي كمرجعية لمعايير متسقة ومتوافقة دوليا، مجلة المجلة الجزائرية للتنمية الاقتصادية، المجلد 09 (العدد 02)، الجزائر: جامعة قاصدي مرباح ورقلة، ص.ص 223-236.



يتم الاحتفاظ بحقوق التأليف والنشر لجميع الأوراق المنشورة في هذه المجلة من قبل المؤلفين المعنيين وفقا ل **رخصة المشاع الإبداعي نَسب المُصنَّف - غير تجاري - منع الاشتقاق 4.0 دولي (CC BY-NC 4.0)**.

المجلة الجزائرية للتنمية الاقتصادية مرخصة بموجب **رخصة المشاع الإبداعي نَسب المُصنَّف - غير تجاري - منع الاشتقاق 4.0 دولي (CC BY-NC 4.0)**.



The copyrights of all papers published in this journal are retained by the respective authors as per the **Creative Commons Attribution License**.

Algerian Review of Economic Development is licensed under a **Creative Commons Attribution-Non Commercial license (CC BY-NC 4.0)**.