



دور مبادئ النظام المحاسبي المالي الجزائري SCF في ضبط ممارسات إدارة الأرباح  
- دراسة تحليلية تقييمية -

**The Role of of the Principles of the Algerian Financial Accounting System  
SCF in Controlling the Practices of Profit Management  
- Analytical Evaluation Study -**

د. لوالبية فوزي ♦، جامعة أحمد دراية، أدرار، (الجزائر)

تاريخ النشر: 2021/12/15	تاريخ القبول: 2021/10/20	تاريخ الإرسال: 2021/01/22
الكلمات المفتاحية	الملخص	
النظام المحاسبي المالي؛ إدارة الأرباح مبدأ دمومة الطرق المحاسبية؛ الإفصاح التام	هدفت هذه الدراسة إلى معرفة مدى مساهمة النظام المحاسبي المالي الجديد SCF في الحد من ممارسات إدارة الأرباح في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية من خلال المبادئ والقواعد التي نص عليها. بعد استعراض مجموعة من المفاهيم حول النظام المحاسبي المالي SCF وأهم المبادئ التي جاء بها، والأهداف المرجوة من تطبيقه، وعرض أهم الطرق لممارسة إدارة الأرباح التي يتيحها، أظهرت النتائج أن النظام المحاسبي المالي SCF وضع مجموعة من الآليات من أجل الحد من هاته الظاهرة تتمثل في ديمومة الطرق المحاسبية، الإلزام بعملية الإفصاح التام لكل العمليات ذات الأهمية النسبية، بالإضافة إلى إعداد جدول التدفقات النقدية.	
<b>Abstract</b>	<b>Keywords</b>	
The aim of this study was to determine the extent to which the new financial accounting system (SCF) contributed to the reduction of results management practices in Algerian economic institutions through the principles and rules provided. After an overview of the different concepts of the SCF financial accounting system and the most important principles it introduces, the objectives of its application, and the presentation of the most important methods of the exercise of its performance management, the results obtained showed that the financial accounting system SCF the development of a set of mechanisms to reduce this phenomenon is the viability of accounting methods. , the obligation to fully disclose all transactions of relative importance, as well as develop a cash flow table.	SCF ; Gestion des Résultats ; Viabilité des Méthodes Comptables ; Divulgateion Intégrale.	
<b>JEL Classification Codes</b> : H83, M41		

♦ المؤلف المرسل: لوالبية فوزي، الإيميل: Loualbia.Faouzi @ univ-adrar.dz

**1. مقدمة:**

إن المؤسسات تقوم بإعداد القوائم المالية وفقا للمعايير المحاسبية التي تهدف إلى سلامة وموضوعية القياس المحاسبي، والبعد عن التمييز الشخصي والعدالة في العرض والإفصاح، إلا أن هذه المعايير تتسم بمخاصية المرونة، حيث تعطي للمؤسسات عدة بدائل في اختيار السياسات والطرق المحاسبية والتي قد تستغلها المؤسسات في تحقيق بعض الأغراض أو الأهداف الشخصية من أجل تحسين صورة أداء المؤسسة والذي يؤدي إلى إلحاق الضرر بمصالح الأطراف الأخرى ذات العلاقة.

إن تبني الجزائر للمعايير المحاسبية الدولية من خلال النظام المحاسبي المالي الذي يجسد مجموعة من المبادئ المحاسبية، التي تطلب أن تعد القوائم المالية الموجهة إلى الأطراف ذوي العلاقة وفق شكل يعكس بدقة جميع الأحداث والحقائق المالية التي أثرت على المؤسسة حتى يتماشى مع احتياجاتهم، وكذا متطلبات اقتصاد السوق من حيث تحسين جودة المعلومات المعروضة في القوائم المالية.

**1.1. إشكالية الدراسة:**

انطلاقا مما سبق يمكن طرح الإشكالية التالية:

ما مدى مساهمة مبادئ النظام المحاسبي المالي الجزائري SCF في ضبط ممارسات إدارة الأرباح ؟

**2.1. أهمية الدراسة:**

تكمن أهمية الدراسة في تناولها لظاهرة التلاعب بالأرباح المحاسبية، وهي إحدى المشكلات التي تواجه الأنظمة المحاسبية في ضبطها من أجل تحديد النتائج المحاسبية وهذا اعتمادا على مجموعة من الآليات إحداها المبادئ المحاسبية.

**3.1. أهداف الدراسة:**

تهدف الدراسة إلى معرفة دور المبادئ والقواعد المحاسبية التي نص عليها النظام المالي المحاسبي SCF في الحد من ظاهرة إدارة الأرباح.

**4.1. منهج الدراسة:**

للإجابة على الإشكالية ، سوف نعتمد على المنهج الوصفي لتحليل الإطار النظري لظاهرة إدارة الأرباح ، ودراسة أهمية النظام المالي المحاسبي في ضبط ممارسات إدارة الأرباح.

**5.1. منهجية الدراسة:**

للإجابة على إشكالية هذه الدراسة، سنقوم في هذه الدراسة بالتطرق إلى:

- المحور الأول: النظام المحاسبي المالي الجزائري؛
- المحور الثاني: مفهوم إدارة الأرباح؛
- المحور الثالث: ممارسات إدارة الأرباح في ظل النظام المالي المحاسبي؛
- المحور الرابع: دور النظام المالي المحاسبي في ضبط ممارسات إدارة الأرباح.

## 2. المحور الأول: النظام المحاسبي المالي الجزائري SCF:

### 1.2. مفهوم النظام المحاسبي المالي:

عرف القانون 07-11 المؤرخ بـ: 25 نوفمبر 2007 النظام المحاسبي المالي في المادة رقم 03 منه وسمي صلب هذا النص بالمحاسبة المالية. " المحاسبة المالية نظام لتنظيم المعلومات المالية يسمح بتخزين معطيات قاعدية عديدة وتصنيفها وتقييمها وتسجيلها، وعرض كشوفات تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية وممتلكات الكيان، ووضعية خزينته في نهاية السنة المالية". (طارق، 2018، صفحة 35)

ولقد تضمن هذا القانون مصطلح الإطار التصوري للمحاسبة، باعتباره دليلاً لإعداد المعايير المحاسبية وتأويلها وآجال تحديد هذا الإطار التصوري للتنظيم، كما أدخل هذا النظام مبدأ المحاسبة المبسطة للكيانات التي لا يتحدد رقم أعمالها وعدد مستخدميها ونشاطها المحدود التي نص عليها التنظيم، أما بالنسبة للقوائم المالية أو الكشوف المالية ألزم القانون الكيانات بضرورة إعداد إضافة للميزانية وجدول النتائج، جدولاً لتدفقات الخزينة وآخر لمتابعة التغيير في الأموال الخاصة بالإضافة إلى الكشوف الملحقة بالقوائم المالية ونص على ضرورة أن تتضمن كل هذه القوائم إمكانية إجراء مقارنات مع السنة المالية السابق. (مسعود و ضيف الله ، 2011 ، صفحة 2).

### 2.2. خصائص النظام المحاسبي المالي:

يتميز النظام المحاسبي بعدة خصائص نستخلصها من التعريف: (طارق، 2018، صفحة 35).

- يركز على المبادئ أكثر ملائمة من الاقتصاد الدولي، وإعداد معلومات تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية للمؤسسة.
- الإعلان بصفة أكثر وضوحاً وشفافية عن المبادئ التي تحدد التسجيل المحاسبي للمعاملات وتقييمها وإعداد القوائم المالية مما يسمح بالتقليل من التلاعبات وتسهيل مراجعة الحسابات.
- يسمح بتوفير معلومات مالية منسجمة ومقروءة من جراء المقاربات واتخاذ القرار.

### 3.2. مبادئ الأساسية لنظام المحاسبي المالي:

يتضمن النظام المحاسبي المالي إطاراً تصورياً ومعايير محاسبية، ومدونة حسابات تسمح بإعداد كشوف مالية على أساس المبادئ المحاسبية المعرف بها عامة ولا سيما: (مراد، 2010، صفحة 20).

– **محاسبة التعهد:** تسجل الحقوق الناتجة عن الصفقات سواء الخاصة بالسلع أو الخدمات حسب قاعدة الاعتراف بالحقوق (الحقوق المحققة) في الوقت الذي تطرأ فيه دون انتظار تدفقها النقدي، وتظهر في القوائم المالية ضمن النشاط المرتبطة به.

– **استمرارية الاستغلال:** تنشأ المؤسسة من أجل مزاولة نشاطها باستمرار ولمدة أطول وينبغي عليها التطلع إلى مستقبل خال من التوقف أو التصفية، لذا يتم إعداد البيانات المحاسبية والقوائم المالية بافتراض أن نشاط المؤسسة مستمر في المستقبل.

- **الدلالة:** يجب أن تكون المعلومات المالية والبيانات المحاسبية مبنية على وثائق ثبوتية مؤرخة تضمن مصداقيتها وذات معلومات متبوعة بدلائل حول العملية.
- **قابلية الفهم:** يقصد بذلك قابلية فهم البيانات من حيث المستخدمين بحيث يفترض توفر مستوى مقبول من المعرفة لديهم.
- **المصدقية:** يجب أن تمنح القوائم المالية صورة صادقة للحالة المالية للمؤسسة وأن تمثل المعلومات بصدق العمليات المالية والأداءات الأخرى التي من المفروض أنها تمثلها أو تعبر عنها بشكل معقول اعتمادا على مقاييس وأسس الاعتراف المعمول بها.
- **التكلفة التاريخية:** تسجل محاسبيا عناصر الأصول والخصوم وكذا التكاليف والإيرادات وتظهر ضمن مختلف القوائم المالية بقيمتها التاريخية أي اعتمادا على تكلفة الحصول عليها.
- **أسبقية الواقع الاقتصادي على المظهر القانوني:** يعتبر هذا المبدأ جديد في الجزائر، بحيث ينبغي التعامل مع الأحداث الاقتصادية حسب الواقع المالي وليس حسب الظاهر القانوني، فمثلا من خلال هذا المبدأ يمكن تسجيل قرض الإيجار ضمن عناصر الميزانية.

#### 4.2. أهداف النظام المحاسبي المالي:

- هناك العديد من الأهداف المرجوة تحقيقها من خلال الانتقال من المخطط المحاسبي الوطني إلى النظام المحاسبي المالي الجديد، ويمكن تلخيصها في النقاط التالية: (صغراوي، 2017، الصفحات 25-26).
- ترقية النظام المحاسبي الجزائري ليوكب و يتوافق مع الأنظمة المحاسبية الدولية؛
  - يسهل مختلف المعاملات المالية و المحاسبية بين المؤسسات الاقتصادية الوطنية والمؤسسات الأجنبية؛
  - العمل على تحقيق العقلانية من خلال الوصول إلى الشفافية في عرض المعلومات؛
  - جعل القوائم المحاسبية والمالية وثائق دولية تتناسب مع مختلف الكيانات الأجنبية؛
  - إعطاء صورة صادقة عن الوضعية المالية والأداء وتغيرات الوضعية المالية عن المؤسسة؛
  - قابلية مقارنة المؤسسة لنفسها عبر الزمن وبين المؤسسات على المستويين الوطني و الدولي؛
  - المساعدة على نمو مرد ودية المؤسسات من خلال تمكينها من معرفة أحسن الآليات الاقتصادية والمحاسبية التي تشترط نوعية وكفاءة التسيير؛
  - يسمح بمراقبة الحسابات بكل ضمان للمسيرين والمساهمين الآخرين حول مصداقيتها و شرعيتها و شفافيتها؛
  - يساعد في فهم أحسن لاتخاذ القرارات و تسيير المخاطر لكل الفاعلين في السوق؛
  - إعطاء معلومات صحيحة وكافية، موثوق بها وشفافة تشجع المستثمرين وتسمح لهم بمتابعة أموالهم؛
  - يسمح بتسجيل بطريقة موثوق بها وشاملة مجموع تعاملات المؤسسة بما يسمح بإعداد التصاريح الجبائية بموضوعية ومصداقية؛

- يساعد في إعداد الإحصائيات والحسابات الاقتصادية لقطاع المؤسسات على المستوى الوطني من خلال معلومات تتسم بالموضوعية والمصدقية؛
- استفادة الشركات المتعددة الجنسيات بتربط أحسن مع التقرير الداخلي بفضل عوامة الإجراءات المحاسبية للعديد من الدول؛
- النظام المحاسبي الجديد يتوافق مع الوسائل المعلوماتية الموجودة التي تسمح بأقل التكاليف من تسجيل البيانات المحاسبية وإعداد القوائم المالية وعرض وثائق التسيير حسب النشاط.

### 3. المحور الثاني : مفهوم إدارة الأرباح:

#### 1.3. تعريف إدارة الأرباح :

لقد وردت في الأدبيات المحاسبية تعريف عديدة لإدارة الأرباح، انطلق واضعوها من وجهات نظر مختلفة، إذ استخدموا مدى واسع من أشكال التعبير لوصف الظاهرة نفسها في جوانبها المختلفة: (عباس و حكيم ، 2014 ، الصفحات 20-21).

- تعريف (Schipper 1989) : تدخل هادف أو مقصود في عملية الإبلاغ المالي الخارجي بغية الحصول على المكاسب الخاصة.
- تعريف (Healy and Wahlen 1999) :تحدث إدارة الأرباح عندما يستعمل المدراء أحكاما شخصية في إعداد التقارير المالية والإبلاغ المالي،ليضلوا المساهمين حول الأداء الاقتصادي الكامن وراء نشاط الشركة أو للتأثير على النتائج التعاقدية Contractuel outcomes التي تعتمد على الأعداد المحاسبية المنشورة.
- تعريف (Mulford and Comsiky 2002):نشاط للتلاعب بالأرباح لتحقيق هدف محدد سلفا من الإدارة، لمقابلة توقعات المحللين، أو مبالغ تتدفق مع تيار أرباح أكثر سلاسة أو أكثر استدامة.
- تعريف (Belkaoui 2002): إمكانية استخدام الإدارة للمستحقات بهدف الحصول على بعض المكاسب الخاصة.
- تعريف (الهيئة الأوراق المالية الأمريكية (SEC) (2008): تحريف تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقولة قبولا عاما.
- تعريف (Guan and other 2008): التلاعب في إعداد الحسابات التي تدخل في نطاق المبادئ المحاسبية المقبولة عموما GAAP .
- تعريف (Schroeder and other 2009): محاولة الإدارة للتأثير على الدخل المبلغ عنه في الأجل القصير.
- تعريف (Scott 2009): اختيار السياسات المحاسبية من الإدارة للتأثير في الأرباح، وذلك لتحقيق بعض الأهداف المحددة للإبلاغ عنها.
- تعريف (Kieso and others): التوقيت المخطط للإيرادات والمصاريف والمكاسب والخسائر لتمهيد الارتفاع والانخفاض في الدخل.

### 2.3. دوافع إدارة الأرباح:

ربطت إدارة الأرباح بإدارة المنشأة على أساس أنها صاحبة الامتياز في هذا العمل ولها المصلحة الكبرى في انتهاج هذا الأسلوب ولأسباب متعددة لذا يمكن تصنيف دوافع الإدارة في إدارة الأرباح بالآتي: (اسماعيل، 2018، صفحة 128).

#### 1.2.3 دافع الكفاءة:

ويتمثل في الحفاظ على بقاء واستمرار المنشأة في السوق من ناحية تحقيق الميزة التنافسية وبيان قوة المنشأة من الناحية المالية لدى المستثمرين ومستخدمي البيانات المالية، وما يؤثر عن مدى كفاءة إدارة المنشأة في عملها خلال الفترة المالية، في حين هناك من يرى أن إدارة الأرباح في البيانات المالية بدافع بقاء واستمرار المنشأة قد يكون سلاحا ذو حدين إذ من جهة قد يجوز على ثقة المساهمين إذا كان في حدود المرونة في المبادئ المحاسبية المتعارف عليها غير أنه من جهة ثانية إذا ما لجأت الإدارة إلى الخروج من المؤلف من المبادئ المحاسبية المقبولة عموما واستخدمت الفن المحاسبي فإن ذلك يكون ذو أثر سلبي على مصير المنشأة وإدارتها وبياناتها المالية.

#### 1.2.3 دافع الذاتي للإدارة:

ويتأتى ذلك عند تحقيق منافع تخص الإدارة ويكون لإدارة الأرباح تأثيرا جوهريا على المركز الحقيقي للمنشأة، إذ أن للإدارة دائما حافزا قويا للتأثير على البيانات المالية بما يحقق مصالحها. ويتأتى ذلك عند تحقيق منافع تخص الإدارة ويكون لإدارة الأرباح تأثيرا جوهريا على المركز الحقيقي للمنشأة، إذ أن للإدارة دائما حافزا قويا للتأثير على البيانات المالية بما يحقق مصالحها. هناك من يرى أن أهم الدوافع الذاتية للإدارة هي :

أولا: التأثير سلبا على أسعار الأسهم ثم الاستحواذ بعد ذلك عليها.

ثانيا: المحافظة على سمعة الإدارة وذلك لتعزيز موقفهم في الاحتفاظ بمناصبهم الوظيفية فإذا كان تقويم أداء الإدارة على أساس رقم أرباح مستهدف أو رقم أرباح العام الماضي أو على أساس معدل النمو في الأرباح بما يتوفر لدى الإدارة دافع في التأثير في رقم الربح لكي يتفق مع رؤيتها .

فيما يرى البعض أن الحوافز الكبيرة للإدارة يكون لها دوافع للتأثير على رقم الأرباح كنتيجة لخطة الحوافز المتبعة في المنشأة وخاصة إذا ما ارتبطت حوافز الإدارة بأرقام الأرباح المبلغ عنها.

فيما يرى البعض الآخر أن الإدارة الجديدة تلجأ إلى التخلص من كل الأمور السيئة في المنشأة بتحميلها على السنة التي حدث فيها التغيير وبذلك تظهر الإدارة الجديدة بشكل أفضل عند تقويم أدائها في السنوات الآتية.

### 3.3. طرق إدارة الأرباح:

يعتمد المسيريون في ممارسة إدارة الأرباح على مجموعة من الطرق بهدف زيادة أو تخفيض الأرباح المقررة عنها وهذا وفق الربح المستهدف، وعليه سنتناول أهم الطرق لممارسة إدارة الأرباح:

### 1.3.3 تمهيد الدخل:

يعرف بأنه: " عبارة عن مجموعة من الإجراءات الخاصة باستغلال المرونة المتاحة في عمليات اختيار السياسات والإجراءات المحاسبية، وذلك بهدف تخفيض التقلبات الطارئة على الدخل، والذهاب إلى التقارير المالية التي تعكس الأداء المالي عبر الفترات المتتالية، حيث يتم العمل في هذا ضمن قائمة الدخل وبنودها وإظهارها بصورة أكثر استقراراً". (الشمري، 2016، صفحة 14).

### 2.3.3 تنظيف القوائم المالية:

تقوم الشركة وفقا لهذا الأسلوب بتنظيم القوائم المالية عندما تتوقع ظهور مصاريف كبيرة خلال فترة الانخراط في تغييرات هيكلية رئيسية والتي قد تمتد إلى عدة سنوات، عوضا عن الاعتراف بهذه المصروفات بمجرد ظهورها، فإن الإدارة تخفض الدخل بإجمالي المصروفات المتوقعة في سنة واحدة كنتيجة للقيام بتنظيف القوائم المالية، مما يؤدي إلى خفض الأرباح الحالية بشكل كبير، إلا أن دخل السنوات اللاحقة سوف يعزز بسبب غياب هذه التكاليف. (النعاس، 2014، صفحة 58).

### 3.3.3 تنوع الاحتياطات:

عادة يستخدم هذا الأسلوب في حال وجود النفقات التي تحتاج إلى تقدير وفي حال كانت المنشأة في سنة جيدة ولكنه تتوقع سنوات قادمة غير جيدة لها، فتقوم المنشأة وفقا لهذه التقنية بالمغالاة في تقدير الاحتياطات والمخصصات عن طريق التقدير المبالغ فيه للالتزامات المستقبلية، وذلك بهدف احتجاز الأرباح في الأوقات الجيدة على شكل مخصصات واحتياطات ليتم استخدامها في فترات تكون فيها نتائج الأعمال متدنية. (المباشر، 2014، صفحة 45).

### 4.3.3 التلاعب بالدفاتر:

تقوم الشركات بالتلاعب بأرقام حساباتها إلى حد ما، مستخدمة العديد من الأساليب، وذلك لتحقيق موازنة مستهدفة، أو ضمان معدل معين من المكافآت.

وفيما يلي بعض الطرق التي يمكن للشركات استخدامها من أجل التلاعب بحساباتها، وتوليد أرباح ( قد تكون وهمية أحيانا): (عماد و علام ، 2009، الصفحات 7-8).

### 1.4.3.3 تعجيل الإيرادات:

هناك طريقتان لتعجيل الإيراد هما: (حسن و سعد ، 2015، صفحة 100).

- حجز مبلغ معين بوصفه مبيعات جارية، عندما يكون تقديم الخدمات يمتد لأكثر من سنة، أي تسجيل الدفعة الكاملة من المبيعات في نفس الفترة التي تم استلامها فيها، مع أنها تخص أكثر من سنة مالية.
- أما الطريقة الأخرى فتعرف باسم (Channel Stuffing)، حيث يرسل الصانع هنا شحنة كبيرة للموزع في نهاية الربع الأخير من السنة، ويقيدها في خانة المبيعات بالرغم من أنها ليست مبيعات فعلية.

**2.4.3.3 تأجيل المصروفات:**

حيث تقوم بعض الشركات برسملة مصاريف تخص السنة الحالية وتحميلها لعدد من السنوات القادمة، بدلا من استنزافها من دخل السنة التي حدث فيها.

**3.4.3.3 المصاريف غير المتكررة:**

حيث يتم إدراج هذه المصاريف من ضمن بنود المصاريف العادية أو المتكررة، والذي يؤدي بدوره إلى تشويه حسابات الدخل من العمليات الجارية.

**4.4.3.3 إيرادات أو مصروفات وهمية:**

تقوم بعض الشركات بإدراج بعض الإيرادات أو المصاريف الوهمية وذلك لغرض تضخيم الأرباح، أو لتقليل الخسائر، وربما لأسباب ضريبية معينة.

**5.4.3.3 خطط التقاعد:**

يمكن للشركات التي تعمل داخل الأسواق الذي يرتفع فيها الأسعار (Bull Market)، أن تحسن من إيراداتها عن طريق خفض مصاريف التقاعد، وخاصة إذا كانت الاستثمارات في الخطة تنمو بسرعة أكبر من توقعات الشركة.

**6.4.3.3 بنود خارج جدول الميزانية:**

تقوم بعض الشركات الأم بإدراج التزامات أو مصاريف معينة، في حسابات بعض فروعها، وذلك من أجل إخفائها عن بعض الأطراف ذوي العلاقة، باعتبار أن تلك الفروع هي كيانات قانونية مستقلة.

**7.4.3.3 الإيجارات المصطنعة:**

يمكن استخدام الإيجار المصطنع لحجب تكلف مبنى جديد من الظهور ضمن بنود الميزانية، حيث يتم إبرام عقد إيجار طويل الأجل، تدفع بموجبه الشركة مصاريف إيجار ثابتة سنويا، وبالتالي تتخلص الشركة من المبلغ الخام المتعلق بالمبنى، مستخدمة مصاريف الإيجار كبديل عنه.

**4.3 المخاطر المترتبة على إدارة الأرباح:**

تتمثل أهم المخاطر المترتبة على ممارسات إدارة الأرباح في: (اسماعيل، 2018، الصفحات 65-66).

**1.4.3 الإضرار بالكفاءة الاقتصادية للمنشأة:** مما يؤدي إلى تخفيض قيمة المنشأة حيث أن تأجيل الاعتراف

بالنفقات أو تأخير إجراؤها كنفقات بحوث التطوير أو إجراء الصيانة يؤدي إلى فشل الأداء الإنتاجي وخسارة حصة المنشأة في السوق كما أن تعجل الإيرادات قد يفقد المنشأة تحقيق شروط تصريف منتجاتها بصورة أفضل.

**2.4.3 إخفاء مشكلات الإدارة التشغيلية:** حيث أن لجوء هذه الإدارة إلى ممارسة إدارة الأرباح بغرض الحصول

على مزايا إضافية والفوز بالترقيات وتجنب الانتقاد يؤدي إلى إبقاء الأخطاء كما هي بدون تصحيح وترحيل المشكلات لفترة زمنية طويلة.



**3.4.3 التعرض لعقوبات اقتصادية شديدة:** ومن الأمثلة على ذلك ما قامت به بورصة الأوراق المالية الأمريكية من فرض عقوبات صارمة على الشركات التي مارست إدارة الأرباح ومنها شركة **W.R Grance** ، حيث وقعت عليها غرامة قدرها مليون دولار وطلب منها إعادة احتساب أرباحها والإعلان عنها بشكل واضح بين عام 1990-1992 وذلك لأن الشركة قامت بتخفيض أرباحها المعلنة وتسجيل احتياطات بقيمة 55 مليون دولار ثم قامت بين عامي 1993 و 1995 بإعادة تلك الاحتياطات إلى الأرباح.

**4.4.3 تلاشي المعايير الأخلاقية:** إن الوضع الأخلاقي لإدارة الأرباح هو موضع خلاف ويعتمد على إذا ما كانت ممارستها مبررة أخلاقيا من عدمه، وما إذا كانت الإدارة تقصد من وراء ذلك تحسينها جوهريا لبعض الجوانب المتعلقة بإستراتيجيتها المستقبلية أم لغرض التضليل المتعمد للجهات ذات العلاقة. وفي هذه الحالة فإن عنصر التعمد الذي تلجأ إليه الإدارة من خلال استخدام بعض الأساليب والمتغيرات المحاسبية بهدف الدرجة الأولى إلى التأثير على اتجاه مستخدم القوائم المالية. إن ممارسة إدارة الأرباح عادة ما تكون ممارسة مشكوكا فيها وتتعارض مع المعايير الأخلاقية للأداء، حيث أنها ترسل رسالة للعاملين بأنها تخفي الحقيقة وتضلل الغير مما يولد مناخا غير أخلاقيا لدى العاملين ويتيح لهم ممارسة أنشطة غير مقبولة وتؤدي في النهاية إلى مخالفات جوهريه في القوائم المالية.

#### 4. المحور الثالث : ممارسات إدارة الأرباح في ظل النظام المالي المحاسبي:

لم يشر النظام المحاسبي المالي (SCF) لموضوع إدارة الأرباح لا من بعيد ولا من قريب ولكن اللافت للنظر أنه يتسم بمرونة كبيرة مقارنة مكان عليية النظام القديم المخطط الوطني المحاسبي (PCN) وهذا راجع لكونه مستمد من المعايير الدولية والتي جعلته يأتي بالعديد من التغيرات والممارسات المحاسبية الجديدة التي لم تكن من قبل : (محمد و اسعد، 2011، الصفحات 453-455).

#### 1.4 أساس الاستحقاق (محاسبة التعهد):

من المعروف أن أساس الاستحقاق هو من الأسس الرئيسية في تبني السياسات المحاسبية واعتمادها ومن ثم في عرض البيانات المالية. إضافة إلى انه يمكن استخدام التقارير في اثر الاستحقاق المحاسبي كمقياس لمساحة الحرية في اختيار السياسات المحاسبية المستغلة من قبل الإدارة كما ان التقارير في اثر الاستحقاق له تطبيقات مهمة في الدراسات المتعلقة باكتشاف ممارسات إدارة الأرباح . إذن هو عملية محاسبية للاعتراف بالأحداث والظروف غير النقدية متى ما ظهرت للوجود ويتطلب الاستحقاق الاعتراف بالإيرادات والزيادة في الموجودات والمصاريف والمطلوبات على أساس مبالغ متوقع لها أن تقبض أو تدفع عادة على شكل نقد في المستقبل .

أي هو التغير المحتمل والتقديرات التي من الممكن أن تتحقق في الإيرادات والمصروفات المستحقة مثل تغيير العمر الافتراضي للأصول أو احتمال سداد المدينين بغرض التحكم في مقدار الإيرادات والمصروفات التي تظهر في فترة مالية معينة.

## 2.4 السياسات المحاسبية:

- تتضمن التحول من طريقة محاسبية إلى طريقة محاسبية أخرى مثل التحول من طريقة الوارد أولاً إلى الصادر أولاً، أو من طريقة الوارد أخيراً إلى الصادر أولاً. ويجب أن يتسم الأسلوب المحاسبي المستخدم في إدارة الأرباح بالخصائص الآتية:
- أن يحقق الأسلوب المستخدم تعديلاً في رقم الدخل دون أن يزج الوحدة الاقتصادية في أعمال غير مرغوبة في المستقبل.
  - ألا يحتاج الأسلوب المستخدم إلى القيام بعمليات فعلية مع أطراف خارجية أخرى.
  - أن يتفق الأسلوب المستخدم مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها.
  - أن تستمر الوحدة الاقتصادية في استخدامها للممارسات المحاسبية دون تغيير خلال مجموعة من الفترات المتتالية ضمن السياسات المحاسبية وبدرجات متفاوتة.
- ويبين (Merchant، 1994) أن المرونة في تطبيق السياسات المحاسبية أي مناقلة في بعض عناصر الإيرادات والمصروفات ، متوافقا مع المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً فهذه الأساليب عند استخدامها تأخذ اتجاهين هما :
- أ- **الاتجاه الحقيقي:** والذي يؤدي إلى تغيرات في النتائج والمراكز المالية بشكل واقعي والذي ينقسم إلى نوعين :
- **النوع الأول: التوقيت:** إن عناصر الإيرادات أو المصروفات التي تتم خلال فترة مالية يتم نقلها إلى فترة زمنية أخرى كلياً أو جزئياً بما يساعد على إظهار النتائج المترتبة عن ذلك على الأرباح أو الخسائر وفقاً للهدف المحدد مسبقاً.
  - **النوع الثاني: التقديرات المحاسبية:** إن المحاسب يدخل في نطاق اختصاصه تحديد مجموعة من التقديرات المتعلقة بكثير من بنود النشاط ومن ثم لا يلتزم بالحياد وإنما تخضع هذه التقديرات إلى اختبارات الإدارة بما يتفق مع الأهداف المرسومة لها.
- ب- **الاتجاه الدفترى:** وهو ما يترجم في معالجة ومستويات محاسبية تنعكس على مكونات ومفردات ماهو مسجل بالدفتر إذ يعاد تخصيصها وتبويبها وفقاً لمفاهيم ومعايير مختلفة.

## 3.4 الأهمية النسبية:

- إن مفهوم الأهمية النسبية تأثير واسع النطاق في كل الأنشطة المحاسبية فهي تؤثر على قياس وعرض كل المعلومات المقدمة في البيانات المالية وأثرها الأكبر يقع على بنود الإيرادات والمصاريف.
- وقام مجلس المعايير المحاسبية بإعطاء مفهوم للأهمية النسبية بالآتي:
- إن أولئك الذين يتخذون قرارات محاسبية وأولئك الذين يصدرون أحكاماً مثل المدققين يواجهون حاجة مستمرة لاتخاذ أحكام بشأن الأهمية النسبية وأحكام الأهمية النسبية من حيث الطبيعة كمية بالدرجة الأولى فيطرحون السؤال هل هذا البند كبير بدرجة تؤثر على مستخدمي البيانات المالية ؟ غير إن إجابة السؤال تتأثر عادة بطبيعة البند

وماهيته فالبنود الصغيرة التي تعد مادية إذا ما حدثت نتيجة للعمليات الاعتيادية يمكن عدّها مادية إذا وجدت في ظروف غير مادية.

#### 4.4 الحكم الشخصي:

يبين (Francis) إن للحكم الشخصي دور في انتهاج الإدارة لإدارة الأرباح إذ يعدّها ممارسات مرغوبة باستخدام الحكم الشخصي في إعداد البيانات المالية عن الأداء الاقتصادي للمنشأة . إذ أن المحاسب يدخل في نطاق اختصاصه تحديد مجموعة من التقديرات المتعلقة بكثير من بنود النشاط ومن ثم لا يلتزم بالحياد وإنما تخضع هذه التقديرات إلى اختبارات الإدارة بما يتفق مع الأهداف المرسومة لها .

في حين يرى (Healy and Wahlen,1999) أن إدارة الأرباح تتحقق عندما تقوم الإدارة باستخدام الحكم الشخصي في إعداد البيانات المالية وإعادة هيكلة العمليات بهدف تعديل تلك البيانات أما لتضليل المساهمين بشأن الأداء الاقتصادي للشركة أو لإبرام تعاقدات تعتمد على الأرقام المحاسبية.

وهذا بدوره ما ينعكس في معالجة مستويات محاسبية مما تؤثر على مكونات ومفردات ما هو مسجل بالدفاتر إذ يعاد تخصيصها وتبويبها وفقا لمفاهيم ومعايير مختلفة.

#### 5. المحور الثالث : دور النظام المالي المحاسبي في ضبط ممارسات إدارة الأرباح:

على الرغم من أن النظام المحاسبي المالي يتضمن بعض المداخل التي يمكن من خلالها ممارسة إدارة الأرباح، إلا أن هذا لا يمنع من توفره على بعض القيود التي تحد من تلك الممارسات والمتمثلة : (أسيا، 2018، الصفحات 275-277).

**1.5 قيود على تغيير السياسات والتقديرات المحاسبية:** يعرف النظام المحاسبي المالي الطرق المحاسبية في المادة الخامسة من المرسوم التنفيذي 08-156 المؤرخ في 26 ماي 2008 المتضمن تطبيق القانون 07-11 المتضمن النظام المحاسبي المالي بأنها: "مجموعة المبادئ والاتفاقيات والقواعد والتطبيقات الخصوصية ، والتي يجب على الكيان تطبيقها بشكل دائم من سنة مالية إلى أخرى لإعداد وعرض كشوفه المالية" (الجريدة الرسمية الجزائرية ، العدد 27، 2008) وهذا التعريف لا يختلف كثير عن ما جاء في المعيار المحاسبي الدولي الثامن الخاص بالسياسات المحاسبية، كما أنه وبالعودة إلى نفس القانون فإن النظام المحاسبي المالي قد ألزم المؤسسات وذلك وفق مبدأ الثبات بإتباع نفس طرق التقييم المعتمدة في المؤسسة من سنة إلى أخرى وهذا للمحافظة على قابلية المعلومات المالية للمقارنة. حيث يلزم النظام المحاسبي المؤسسات التي تنشط في الجزائر، وتدخل في حيز التطبيق على تكيف مبالغ السنة المالية مع السنة التي تليها في حالة تغير طرق التقييم والتسجيل، ونص النظام المحاسبي المالي على هذا المبدأ من خلال المادة 15 من نفس المرسوم ، والتي جاء فيها ما يلي: " يقضي انسجام المعلومات المالية وقابلية مقارنتها خلال الفترات المتعاقبة دوام تطبيق القواعد والطرق المتعلقة بتقييم العناصر وعرض المعلومات"، كما نص على أنه لا يبرر أي استثناء عن ديمومة الطرق إلا بالبحث عن معلومة أفضل أو تغير في التنظيم ، إلا أن النظام المحاسبي المالي استثنى مبدأ

ثبات طرق التقييم في حالة الرغبة في تحسين نوعية القوائم المالية. ونص على هذا من خلال الفصل السادس للقانون 11-07 والذي جاء فيه ما يلي (الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ، العدد 2009، 74):

- يمكن أن تلجأ المؤسسة إلى تغيير التقديرات المحاسبية أو الطرق المحاسبية إذا كان الغرض منها تحسين جودة القوائم المالية.
  - يركز تغيير التقديرات المحاسبية على تغيير الظروف التي تم على أساسها التقدير، أو على أحسن تجربة أو على معلومات جديدة والتي تسمح بتقديم معلومات موثوقة أكثر والحصول عليها.
  - تغيير الطرق المحاسبية يخص تغيير المبادئ والأسس والاتفاقيات والقواعد والممارسات الخاصة التي تطبقها المؤسسة بهدف إعداد وعرض القوائم المالية.
  - لا يتم تغيير في الطرق المحاسبية إلا إذا فرض قي إطار تنظيم جديد أو إذا كان يسمح بتحسين عرض القوائم المالية للمؤسسة المعنية ، وعندما يتم تغيير الطرق لا بد من إيضاح ذلك لمساعدة متخذ القرار على القيام بالمقارنة.
- 2.5 ضرورة الإفصاح عن القواعد والطرق المحاسبية المستخدمة في إعداد القوائم المالية:** ينص النظام المحاسبي المالي على ضرورة الإفصاح في الملحق عن السياسات والطرق المحاسبية المستخدمة في إعداد القوائم المالية، وهذا من شأنه أن يضيق المجال أمام المسيرين لممارسة أساليب إدارة الأرباح ، وتتمثل هذه الافصاحات في:
- مدى مطابقة أو عدم مطابقة السياسة المحاسبية للقواعد المنصوص عليها في النظام المحاسبي المالي وكل مخالفة يجب تفسيرها وتبريرها.
  - بيان أنماط التقييم المطبقة على مختلف فصول القوائم المالية ولا سيما : طريقة الاهتلاك المتبعة ، طريقة تقييم المخزونات، كيفية تقييم سندات المساهمة ... الخ.
  - الإشارة إلى طرق التقييم المعتمدة أو الاختبارات المتبعة عندما تكون عدة طرق مقبولة في عملية ما.
  - تفسيرات حول وضع تغيير الطريقة وتبرير هذه التغييرات وتأثيرها ورؤوس الأموال الخاصة في السنة المالية الحاضرة والسنوات المالية السابقة وطريقة الإدراج في الحسابات.
  - بيان الاهتلاكات وخسائر القيمة مع تبيان أنماط الحساب المستعملة والمخصصات والاستثناءات التي تمت خلال السنة المالية.
  - توضيحات حول طبيعة الديون الخاصة غير محددة المدى و مبلغها وعالجتها المحاسبية.
  - بيان المؤونات مع ذكر الطبيعة البحثية لكل مؤونة وتطورها.
  - بيان معلومات كافية عن القيم المعاد تقييمها.
  - بيان آجال استحقاق الحسابات الدائنة والديون في تاريخ وقف الحسابات (مع تمييز العناصر التي يمثل أجل استحقاقها عن عام واحد، والتي يتراوح أجل استحقاقها عن عام واحد وخمسة أعوام والتي يفوق خمس سنوات.

● تقديم توضيحات تخص طبيعة خسائر القيمة ومبلغها وتطوراتها أو الاهتلاكات أو المعالجة المحاسبية ل: الشهرة، فوارق التحويل للعمليات بالعملة الأجنبية، العناصر غير عادية، المنتوجات والأعباء القابلة للانتساب إلى سنة مالية أخرى،... الخ.

● طبيعة وموضوع كل احتياطات من الاحتياطات الواردة في رؤوس الأموال.

**3.5 وجوب إعداد قائمة التدفقات النقدية:** حسب النظام المحاسبي المالي يجب أن تظهر قائمة التدفقات النقدية مبنية حسب طبيعة الأنشطة التشغيلية والاستثمارية والتمويلية، وكلما ازداد صافي التدفق النقدي من الأنشطة التشغيلية لكما انخفض احتمال وجود إدارة الأرباح وبالتالي تزداد جودة المعلومات المحاسبية، كما يفيد هذا التصنيف في اكتشاف أي وجود محتمل للممارسات الحقيقية للإدارة الأرباح حيث تصبح ملاحظة أي خلل في التدفقات النقدية سهلاً وذلك بمقارنتها مع تدفقات السنوات الماضية أو الإطلاع على معلومات حول هذه التدفقات في الملاحق.

## 6. النتائج والتوصيات:

من خلال مراجعة نتائج هذه الدراسة يمكن الإشارة إلى ما يلي:

- أن ممارسة إدارة الأرباح سلوك خاطئ يتعارض مع أدبيات وأخلاقيات مهنة المحاسبة.
- أن تطبيق نظام المحاسبي المالي أعطى مرونة للمؤسسات الاقتصادية من أجل اختيار لبعض السياسات المحاسبية.
- إن تعدد الخيارات في السياسات المحاسبية يتيح المجال للمؤسسات الاقتصادية لإمكانية التأثير على الأرباح المعلنة نتيجة التغير في طرق الاهتلاك أو في عملية تقييم المخزونات.
- إن النظام المحاسبي المالي فتح المجال للمؤسسات الاقتصادية بالتلاعب بالأرباح وتوجيهها بما يحقق مصالحها نتيجة استخدام التقدير الشخصي في بعض القياسات المحاسبية نذكر منها: تقدير العمر الافتراضي للتشبيات، تقدير القيمة المتبقية، تقدير قيمة الأصل الثابت عند إعادة التقييم.
- أن مبدأ الثبات يشكل عائقاً أمام ممارسة إدارة الأرباح ، باعتبارها تحتاج لمرونة في تطبيق السياسات المحاسبية بما يتلاءم مع دوافع المسيرين.
- أن النظام المحاسبي المالي يلزم بالإفصاح الشامل عن كل المعلومات التي تساعد على فهم عناصر القوائم المالية مما يساعد على الحد من ممارسة إدارة الأرباح في حالة إعدادها.
- أن تعيير السياسات والتقديرات المحاسبية حسب النظام المحاسبي المالي لا يكون إلا بهدف تحسين جودة المعلومات المحاسبية مما يؤدي إلى الحد من التلاعب في إدارة الأرباح .
- أن جدول التدفقات النقدية آلية لاكتشاف وجود ممارسة لإدارة الأرباح.
- استناداً للمراجعة النظرية للدراسة وبناء على نتائج الجانب التحليلي منها، فقد تمت التوصية بما يلي:
- وجوب وضع نظام معلومات للاقتصاد الوطني من أجل توفير البيانات اللازمة عن الأسعار الحالية لأصول الثابتة والمتداولة.
- تفعيل دور الأسواق المالية من أجل تسعير الأصول المالية بالقيمة العادلة.

- تفعيل دور المدقق الخارجي للتأكد من صدق البيانات القوائم المالية .
- تكوين المدققين الماليين والمحاسبين في طرق كشف عن ممارسات إدارة الأرباح.
- ضرورة إصدار نصوص تنظيمية من أجل مسايرة التعديلات والمعايير الصادرة كل سنة .

## 7. قائمة المراجع:

- حميد يحيى التميمي عباس، ، و حمود فليح الساعدي حكيم . (2014). إدارة الأرباح عوامل نشوئها وأساليب وسبل الحد منها. عمان: دار غيداء للنشر والتوزيع.
- إبراهيم أحمد محمد النعاس. (2014). إدارة الأرباح المحاسبية والعوامل المؤثرة عليها في الشركات المساهمة الليبية (دراسة تطبيقية). مذكرة ماجستير غير منشورة في المحاسبة. جامعة بنغازي. ليبيا.
- أحمد شوقي اسماعيل. (2018). المحاسبة الإبداعية في إدارة الأرباح. القاهرة: مؤسسة طيبة للنشر والتوزيع.
- ايت محم مراد. (2010). النظام المحاسبي المالي الجديد في الجزائر (تحديات وأهداف). جامعة بومرداس.
- حسن علي حسن المباشر. (2014). علاقة جودة التدقيق الداخلي بالحد من إدارة الأرباح (دراسة تطبيقية على الشركات المدرجة في بورصة فلسطين). مذكرة ماجستير غير منشورة في المحاسبة التمويل. غزة: الجامعة الإسلامية .
- حمود جاسم محمد ، و منشد محمد اسعد. (تموز، 2011). انعكاسات القواعد المحاسبية على إدارة الأرباح. (جامعة بابل، المحرر) مجلة كلية التربية الأساسية، 5.
- درواسي مسعود، و محمد الهادي ضيف الله . (13 و 14 ديسمبر، 2011). مقارنة النظام المحاسبي المالي (SCF) بالمعايير الدولية للمحاسبة (IAS/IFRS) (قياس وتقييم لبنود القوائم المالية. ملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة (IAS-IFRS) والمعايير الدولية للمراجعة (ISA) :التحدي، ص 2. جامعة البلديدة2.
- رفقية صغراوي. (2017). إشكالية تطبيق نموذج القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية على ضوء معايير المحاسبة الدولية والنظام المحاسبي المالي-(دراسة ميدانية لعينة من الأكاديميين والمهنيين المحاسبين الجزائريين)-. أطروحة دكتوراه في العلوم التجارية غير منشورة . جامعة ورقلة.الجزائر.
- شوقي طارق. (2018). محاسبة التغطية عن المشتقات المالية في ظل معايير المحاسبة الدولية والنظام المالي المحاسبي. أطروحة دكتوراه علوم في العلوم الاقتصادية غير منشورة ، جامعة سطيف 1. الجزائر.
- لعروسي أسيا. (2018). ممارسات المحاسبة الإبداعية في ظل النظام المحاسبي المالي. (جامعة مسيلة، المحرر) مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، 11(2).
- محمد علي أبو عجيلة عماد، و حمدان علام . (20-21 أكتوبر، 2009). أثر الحكومة المؤسسية على إدارة الأرباح (دليل من الأردن). الملتقى العلمي الدولي حول الأزمة المالية والاقتصادية الدولية والحوكمة العالمية. جامعة سطيف. الجزائر.
- ميسون دهام حماد الشمري. (2016). أثر تمهيد الدخل على الأداء المالي(دراسة تطبيقية على بنك الإسكان والتمويل (2010-2014))". مذكرة ماجستير في المحاسبة. جامعة الشرق الأوسط.
- حسن عمر محمد، سعد الساكني. (2015). معايير المحاسبة الدولية والأزمة المالية ، عمان : مركز الكتاب الأكاديمي.