



The Role Of Auditor in Limitation Of The Phenomenon Of Earnings Management In Companies

دور مراقب الحسابات في الحد من ظاهرة إدارة الأرباح في الشركات المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية

ec .D. Hayder Karim Kazem

م.د حيدر كريم كاظم

haider07816047393@gmail.com

Economics and Administration College - Karbala University

كلية الإدارة والاقتصاد _ جامعة كربلاء



Article information

Article history: DD/MM/YYYY

Received : 19 / 5 / 2024

Accepted: 28 / 5 / 2024

Available online:4/ 6 /2024

Keywords:

Auditor, Earnings Management, Accounting Earnings Management, Auditing Standards

تاريخ الاستلام : 2024 / 5 / 19
 تاريخ قبول النشر : 2024 / 5 / 28
 تاريخ النشر : 2024 / 6 / 4

الكلمات المفتاحية

مراقب الحسابات , إدارة الأرباح , إدارة الأرباح المحاسبية , معايير التدقيق , المخصصات .

Abstract

The research dealt with discovering the relationship between the auditor and earnings management and knowing the auditor's ability to limit earnings management practices in companies, given that these companies manage their profits. Although the financial statements are prepared in accordance with financial accounting standards, these standards may be exploited by some accountants by using creative practices to address financial events. The research concluded with a set of conclusions, the most important of which is that the auditor profession aims to provide services to many parties that benefit from the financial statements, including current and prospective investors. Those who are interested in obtaining honest information that reflects the true financial situation of the company. One of the most important recommendations recommended by the researcher was the need for professional organizations to pay attention to evaluating the impact of earnings management practices, including the formation of allocations that affect the credibility of the financial statements.

Citation: Kazem, Hayder Karim. (2024). The Role of Auditor in Limitation of the Phenomenon of Earnings Management in Companies, *Iraqi Journal of Administrative Sciences*, 20 (80), Pp. 62-78.

الاقْتِباس: كاظم، حيدر كريم. (2024). دور مراقب الحسابات في الحد من ظاهرة إدارة الأرباح في الشركات، *المجلة العراقية للعلوم الإدارية*، 20 (80)، ص. 62-78.

المستخلص

جرى في البحث تحديد العلاقة بين مراقب الحسابات وإدارة الأرباح ومعرفة قدرة مراقب الحسابات في الحد من ممارسات إدارة الأرباح في الشركات باعتبار هذه الشركات تقوم بإدارة أرباحها، وعلى الرغم من أعداد القوائم المالية طبقاً إلى معايير المحاسبة المالية إلا أن هذه المعايير ربما يستغلها بعض المحاسبين باستخدام ممارسات إبداعية لمعالجة الأحداث المالية، إذ يهدف البحث إلى التعرف على طبيعة وصور ممارسات إدارة الأرباح ودوافع الإدارة للقيام بها، وقد تم استخدام استبانة محكمة خصصت لتحقيق هدف البحث. وانتهى البحث إلى مجموعة من الاستنتاجات أهمها أن مهنة مراقب الحسابات تهدف إلى تقديم خدمات للعديد من الجهات المستفيدة من القوائم المالية ومنهم المستثمرين الحاليين والمتوقعين الذين يهتمهم الحصول على معلومات صادقة، وكان من أهم التوصيات التي أوصى بها الباحث ضرورة اهتمام المنظمات المهنية بتقييم تأثير ممارسات إدارة الأرباح ومنها تكوين المخصصات التي تؤثر على مصداقية القوائم المالية.

المقدمة

إن مهنة المحاسبة والتدقيق من المهن التي لها دور بارز في الاقتصاد لما لها من تأثير على القرارات التي يتخذها الأفراد والشركات فمهنة التدقيق تزيد الثقة على المعلومات المحاسبية وعلى الرغم من أن الشركات العملاقة التي أعلنت عن إفلاسها ومنها (Enron, WorldCom) كانت ملتزمة بالمبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً ، وتم تدقيق حساباتها من قبل شركات محاسبية وتدقيق ذات سمعة عالية ، إلا أن انهيارها أثار مجموعة من التساؤلات عن مدى الثقة بالأرقام التي تظهرها القوائم المالية وكذلك مدى مصداقية مهنة المحاسبة ووجهت الاتهامات إلى معدي القوائم المالية (الإدارات والمحاسبين) بممارسة إدارة الأرباح والمناورة بتلك الأرقام واتباع سلوك متلاعب ومضلل لمستخدمي تلك القوائم وتوجيه توقعاتهم صوب الاتجاهات غير الصحيحة. وأن مشكلة البحث تتمحور حول أن معظم شركات الأعمال في البيئة العراقية تعمل على استخدام أساليب إدارة الأرباح بهدف تحسين وتجميل صورتها أمام المساهمين وهي بذلك ربما تستخدم هذه الأساليب بطرق ملتوية من أجل تحسين أرباحها ومركزها المالي. وبهذا أصبحت ممارسات إدارة الأرباح الحدث الأكثر تأثيراً على القوائم المالية وساعد على ذلك المعالجات المحاسبية التي تسمح بها المبادئ والمعايير المحاسبية والتي وجدت لتحسين جودة التقارير المالية وجعلها أكثر إفادة لمتخذي القرارات.

منهجية البحث

مشكلة البحث:

تحاول أغلب الشركات في البيئة العراقية من استخدام أساليب إدارة الأرباح بهدف تحسين وتجميل صورتها أمام المساهمين وهي بذلك ربما تستخدم هذه الأساليب بطرق ملتوية من أجل تحسين أرباحها ومركزها المالي خلافاً للقواعد والمعايير المحاسبية الدولية ومن هنا يمكن صياغة مشكلة البحث بالتساؤلات الآتية:

1. هل تقوم إدارة الشركات باستخدام ممارسات إدارة الأرباح؟
2. هل يوجد دور فعال لمراقب الحسابات في الحد من أساليب إدارة الأرباح؟.

فرضية البحث :

من خلال مشكلة البحث وأهميته والهدف ممكن استنتاج الفرضيات الآتية:

1. إن دراسة دوافع الإدارة لتنفيذ إدارة الأرباح يمكن أن تقدم رؤى مدى وجود ممارسات إدارة الأرباح.
2. هناك علاقة ارتباط ذات دلالة إحصائية بين مراقبي الحسابات وإدارة الأرباح.

أهداف البحث:

يسعى البحث إلى تحقيق مجموعة من الأهداف أهمها الآتي :

1. التعرف على أدبيات الممارسات الإبداعية ومنها إدارة الأرباح .
2. التعرف على أدبيات ممارسي مهنة التدقيق وبالتحديد (مراقب الحسابات) .
3. معرفة أدوار مراقب الحسابات في الحد من ممارسات إدارة الأرباح وتحديد مسؤولية إدارة الشركات في اتباع الممارسات الإبداعية
4. تصميم استبانة محكمة لغرض إنجاز هدف البحث العملي .

أهمية البحث:

تتبع أهمية البحث من الدور الفعال لمراقب الحسابات المؤهل علمياً وعملياً في اكتشاف أساليب الإدارة الملتوية ومنها ما يرتبط بظاهرة إدارة الأرباح وتقديم تقرير يتضمن أهم ملاحظاته في توجيه الشركات نحو اتباع الادوات القانونية والمشروعة في تحسين قوائمها المالية .

مراقب الحسابات – مدخل مفاهيمي

إن التطور المستمر والمتزايد في مختلف المجالات وكبير حجم المؤسسات أدى إلى تطور مهنة مراقب الحسابات بما يتماشى مع الاحتياجات المختلفة لمستخدمي القوائم المالية , وهذا من خلال التأكد من سلامة وموثوقية القوائم المالية وخلوها من الأخطاء والتلاعبات التي تؤثر على القرارات المتخذة فيما بعد .

أولاً: المدخل المفاهيمي لمراقب الحسابات

تعود جذور مهنة التدقيق إلى زمن بعيد كونها مهنة مرافقة لمهنة المحاسبة، إذ إنه مع التطور الحاصل لمهنة المحاسبة ولدت حاجة ملحة لمهنة التدقيق لأنها المهنة التي تقوم على أساس الفحص والتأكد من العمليات المسجلة بالسجلات المحاسبية. ولمهنة التدقيق أشكال متعددة كونها مرتبطة بنظرية تفويض السلطة والحاجة للرقابة على أعمال من فوّضت إليهم السلطة لذا يتطلب من مراقب الحسابات التحلي بصفات أساسية تمكنه من القيام بهذه المهنة ومن هذه الصفات (الحيادية، الاستقلالية، وأن لا يخضع لسلطة الوحدة المراد تدقيقها، وأن يكون مراقب الحسابات مؤهلاً علمياً وعملياً ، وأن يكون له خبرة وأسعه بعملية التدقيق وإجراءاتها، وغيرها)

يتم تعريف التدقيق الخارجي على أنه عملية تفتيش محايدة وصارمة لدفاتر وسجلات ومستندات الوحدة من قبل طرف خارجي، ويتم إجراؤه بموجب عقد، والذي يتقاضى رسوماً بناءً على نوع التفتيش المطلوب، ويهدف إلى إنشاء صحة التقارير المالية للوحدة لمدة محددة، وإصدار الآراء الفنية حول مدى عدالتها(جمعه : 2005 : 16) . وقد تم تبيان ما هو مراقب الحسابات على النحو الآتي:

المدقق هو الشخص الذي يتحمل المسؤولية النهائية عن عملية التدقيق(99 : 2003 : IFAC) ويرى (التميمي : 2006 : 25) هو ذلك الشخص المؤهل والمستقل والمجاز لإنجاز تدقيق البيانات المالية وتقديم تقريره حولها إلى الجهة أو الجهات التي عينته ويرى(ارينز , لوبك: 2005 : 51) وهو محاسب مرخص له بأداء مهام المراجعة في الوحدات التجارية أو غير التجارية والمراجعة الخارجية هي وظيفة يؤديها أشخاص مستقلون . بهدف مراجعة البيانات الختامية وإبداء الرأي المهني عن عدالة تلك البيانات ويطلق على الشخص الذي يقوم بمراجعة الحسابات ويقدم تقريراً بيدي فيه رأيه في البيانات المالية لوحدة اقتصادية ما مراقب حسابات Auditor ، وقد ورد لفظ (مراجع) بنفس المعنى ، وقد أورد بعضهم تسميات أخرى مرادفة كلفظ (فاحص حسابات) و (محاسب قانوني)(عبد الله، 2004 : 151) كونها تفيد المعنى ذاته . ولعل د. الألوسي ميز بين لفظي (المراجع) و(مراجع الحسابات) بأن جعل الأول أشمل وأوسع في المعنى (الألوسي، 2003 : 120) فقد ضمّنه كل من ساهم في عملية التدقيق فرد أو مجموعة من الأفراد الذين يؤدون واجبات التدقيق، شريطة أن يستوفوا جميع متطلبات القواعد المعترف بها للمهنة (القواعد العامة للتدقيق) المتعلقة بوضع مراجع الحسابات، بما في ذلك التدريب المهني والكفاءة المهنية والاستقلالية وممارسة العناية المهنية الواجبة في أداء واجباتهم.

ثانياً صفات مراقب الحسابات (Characteristics)

وقد تم تفصيل بعض الصفات التي يفترض توافرها في شخص مراقب الحسابات ذاته ، كونهم أناس مؤهلون لإبداء الآراء السليمة فهم يتصفون ب : (www.caphoo.com/CAPJournal)

1. امتلاكهم المعرفة والتدريب الكافي .
2. استقلالهم الإداري عن الوحدات التي يدققون بياناتها .
3. السماح لهم بالاطلاع على الملفات وفحص السجلات .
4. لا يرتبطون بمصالح مباشرة أو غير مباشرة مع الوحدات بصفتها المعنوية أو بإداراتها .
5. إيمان الجهة المستفيدة بنزاهتهم .

وفي يلي بيان بعض الصفات المهنية التي يفضل أن تتوفر في مراقب الحسابات:

الاستقلالية: كما أكدت (GAAS) معايير التدقيق المتعارف عليها الصادرة عن (AICPA) وذلك من خلال المعيار الثاني/استقلال وحياد وموضوعية مراقب الحسابات. فضلاً عن ما جاء في أدلة التدقيق الدولية الصادرة عن (IFAC) وحسب ما ورد بالمعيار رقم 101 في متطلبات المعايير المنشورة (يجب على مراقب الحسابات أن يتسم بالاستقلالية عند أداء مهام عمله) ورد في قواعد السلوك المهني في الباب الأول: الحياد والاستقلال المهني ، ضمن المادة (1) إذ نصت (يجب أن يتحلى مراجعو الحسابات بالاستقلال والنزاهة والتجرد من المصالح الخاصة التي من شأنها أن تجعلهم يتعدون عن الموضوعية والنزاهة في العمل المهني الذي يؤدونه (مدونة قواعد السلوك المهني، المادة 185 من القانون المنقح، التي قررها مجلس نقابة المحاسبين (الدورة 18) المنعقدة في 12 ديسمبر 1983).

الموضوعية: على أن يكون مراقب الحسابات عادلاً ولا يسمح بالتحيز والإجحاف وتعارض المصالح أو التجاوز (IFAC:2003:43) والتحلي بالموضوعية تعني التحلي بالصفات الاتية (النزاهة، الذكاء، الصدق، وان يتجرد من المصلحة الشخصية) (القاضي، دحدوح 1999: 50)

النزاهة: وايضا يجب أن يتصف مراقب الحسابات بالنزاهة ارتباطاً وثيقاً بمفهومين الأول الاستقلالية والثاني الموضوعية وهي لا تعني الصفة المجردة بل تعني الأمانة بل التعامل والعدالة والثقة، وترتبط بالموضوعية لكونها توجب على الممتهين الالتزام بالعدالة والأمانة والعقلانية والتحرر من تعارض المصالح وهذه الصفات مشتركة بين الموضوعية والنزاهة (IFAC: 2003: 41)

الكفاءة والعناية المهنية: يجب أن يؤدي مراقب الحسابات الخدمات المهنية بكل عناية وكفاءة واجتهاد ويحاول الاستمرار في المحافظة على معرفته المهنية ومهارته بمستوى يثبت للأطراف المتعددة وبخاصة (أصحاب العمل) انه سوف يستفيد من خدماته المهنية كونه يقوم بمهام عملية على احدث تطورات مهنية فضلاً عن التزامه بالتشريعات ويعمل وفق احدث الأساليب (IFAC: 2003: 43). وتعد عنصراً مهماً في تنفيذ مهام العملية التدقيقية وتتمثل الكفاءة المهنية بالمعرفة والخبرة واستمرارية التدريب المنتظم لضمان الاطلاع على أحدث التطورات المهنية ومواكبتها (شهادة : 2005 : 4)

السرية: وتعني بمفهومها البسيط (عدم إفشاء المعلومات الخاصة) يعد مراقب الحسابات نوعاً مميزاً من المحاسبين تتركز مهمته في عملية فحص ومراجعته وتدقيق الوحدة الاقتصادية محل التدقيق ويجب أن يحمل مراقب الحسابات شهادة سارية المفعول لممارسة مهنة ويكون مؤهل للقيام بدوره لكونه يتحمل المسؤولية أنجاز مهام مهنة التدقيق ويتطلب منه التدريب وأن يتمتع بقدرات أخرى (مثل الثقة العامة (Trust Public FCI:2008 :117)) .

أما قواعد السلوك المهني الصادرة بموجب قانون نقابة المحاسبين والمدققين العراقيين رقم(185) لسنة/1969 "المعدل"، فقد نصت في الباب الأول(الحياد والاستقلال المهني) على المواد المدرجة في أدناه:

المادة (1): "على مراقب الحسابات أن يكون مستقلاً ذهنياً وحيادياً، وان يكون متجرداً من أية مصلحة ذاتية قد تحيده عن الموضوعية والأمانة في أي عمل مهني يقوم به".

المادة (2): - "لا يجوز لمراقب الحسابات أن: أولاً- يبدي رأياً في البيانات المالية لشركة ما أن كان له أو لأحد من أقربائه إلى الدرجة الثالثة مصلحة مادية جوهرية فيها أو علاقة عمل بها. ثانياً- العمل لدى المتعهدين أو أصحاب الأعمال أو تنظيم حساباتهم وذلك عندما يكون لأحد من عملائه علاقة تعاقدية معهم.

ثالثاً- الإقتراض من عملائه أو قيام عملائه بضمان ديونه، وينطبق على الأقرباء لغاية الدرجة الثالثة إلا إذا كان الدين أو الضمان المقدم لا يختلف في شروطه عما تقدم إلى عامة الناس، كما يسري ذلك بالنسبة لعلاقته بالأشخاص الوارد في الفقرة (ثانياً) أعلاه".

المادة(3):- "لا يحق لمراقب الحسابات إبداء رأي في البيانات المالية لشركة سبق له العمل فيها إلا بعد مرور ثلاث سنوات على انتهاء علاقته بها".

المادة (4):- "لا يجوز لمراقب الحسابات أن يتولى تصفية شركة ما إذا كان هو أو أحد شركائه من العاملين في إدارتها إلا بعد مرور سنتين على انتهاء العلاقة معها".

ثالثاً : تقرير مراقب الحسابات :

سمات وعناصر تقرير مراقب الحسابات:

هنالك مجموعة سمات رئيسية يجب أن يتصف بها تقرير مراقب الحسابات، وهي "الشمولية، الدقة، الموضوعية، الوضوح، الإيجاز، التوقيت، المتابعة"،(مجلس المعايير المحاسبية والرقابية في جمهورية العراق، 1999: دليل التدقيق رقم 2)

كما يُشير معيار التدقيق الدولي رقم(700) والمتعلق بتقرير مراقب الحسابات حول البيانات المالية الصادر عن (IFAC) إلى أن تقرير مراقب الحسابات يتضمن العناصر الرئيسية الآتية وبالترتيب الآتي(الهيئة السعودية :2022: 22- 25) :

أولاً- عنوان التقرير.

ثانياً- الجهة التي يوجه إليها التقرير.

ثالثاً- الفقرة الافتتاحية أو التمهيديّة، وتتضمن:

1 -تحديد البيانات المالية المُدققة.

2- بيان مسؤولية إدارة الشركة ومسؤولية مراقب الحسابات.

رابعاً- فقرة النطاق:- وتتضمن هذه الفقرة وصفاً لطبيعة عمله من حيث:-

1- الإشارة إلى المعايير الدولية للتدقيق.

2- وصف العمل الذي قام مراقب الحسابات بإنجازه.

خامساً- فقرة الرأي: وتحتوي على إبداء الرأي حول البيانات المالية.

سادساً- تأريخ التقرير.

سابعاً- عنوان مراقب الحسابات.

ثامناً- توقيع مراقب الحسابات

خصائص تقرير مراقب الحسابات :

هنالك عدد من الخصائص التي يتصف بها تقرير مراقب الحسابات والتي يمكن إيجازها بالآتي(الامين ، 2023: 17-

18) :

أولاً- يعد تقرير المراقب بمرتبة حلقة وصل بينه وبين الجهات المستخدمة من أصحاب المصالح المختلفين.

ثانياً- من الضروري إعدادها في وقت مبكر بعد إقفال حسابات الشركة كلما كان ذلك ممكناً لأنه يفقد أهميته إذا أعد بعد إنتهاء السنة المالية بمدة طويلة.

ثالثاً- يجب أن يكون التقرير مُنظماً ومعروضاً بطريقة سليمة وينطوي على الحقائق المهمة والمُعبرة والمُفيدة.

رابعاً- من الضروري أن تُعبر أي تعليقات في التقرير عن أفكار ووجهات نظر بصورة واضحة وقاطعة تسمح للقارئ بفهمها بسرعة وسهولة.

خامساً- لا ينبغي أن يشتمل التقرير على أية ملاحظات غامضة، إنما يجب أن تكون العبارات مُختصرة ولكن شاملة.

سادساً- أن تكون جميع العبارات الواردة في تقرير مراقب الحسابات حقيقية ومُدعمة بأوراق التدقيق التي يحتفظ بها.

معايير أعداد تقرير مراقب الحسابات:

وهي ثلة من المعايير التي تتعلق(خلاصة عمل مراقب الحسابات) وتتكون من أربعة معايير تغطي متطلبات إبداء الرأي المحايد الذي يتعلق بالبيانات المالية ومن ثم الحكم على مدى سلامتها وبعد ها يبدأ بكتابة التقرير عن البيانات محل التدقيق (القاضي ،دحود و قريط :2007: 62) وتمثل توجيهاً عن كيفية أعداد التقرير كونه المنتج النهائي يظهر كخلاصة للعمل التدقيقي لمستخدمي القوائم ويلعب دوراً أساسياً بعملية اتخاذ القرار .

معايير اعداد القوائم المالية وفقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليه

وهذا المعيار يوجب على مراقب الحسابات ضرورة الإشارة من خلال تقريره على مدى التزام الوحدة محل التدقيق عند أعدادها للقوائم بالمعايير المحاسبية المتعارف عليها(مطارنة: 2006: 116) لكونها تعد أطارا يوصف العمليات المحاسبية ويمكن على أساسها أن يتم الحكم على مدى موثوقية ونزاهة البيانات المالية للوحدة وعلى مراقب الحسابات أن يوضح أيضاً مدى قبول الأساليب والطرق التي تم تطبيقها من الوحدة محل التدقيق (سرايا: 2007: 299) .

معايير الثبات في تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها :

ركز المعيار على ثبات تطبيق المبادئ المحاسبية عند أعداد القوائم المالية وخصوصاً من سنة إلى أخرى لأنه لو ترك الأمر للوحدة فإنها سوف تطبق المبدأ الذي تراه هي وهذا الأمر ينعكس على إعطاء نتائج مختلفة وبالآتي يؤدي إلى صعوبة وتشويه في عملية مقارنة البيانات للسنوات السابقة والسنة الحالية. لان الثبات يعني تطبيق مستمر للمبادئ المحاسبية.(القرة غولي: 2000: 22) وقد ميزت معايير التدقيق بين الفروقات في المبادئ المحاسبية حيث توجد مبادئ تؤثر في عملية المقارنة وهناك مبادئ لا تظهر أي تأثير واضح عند تغيير المبادئ وتهدف صيغة الثبات Consistency Phrase في تقرير مراقب الحسابات إلى تأكيد عدم التأثير بشكل جوهري على نتيجة الأعمال بالمقارنة ما بين سنوات سابقه.لذا تجد أنه لا يتضمن تقرير المراقب وخصوصاً لأول مره صيغة الثبات في تطبيق المبادئ المحاسبية.(توماس ،هنكي: 1989: 114) وصيغة الثبات تتطلب من مراقب الحسابات أعداد دراسة وتحليل أسباب التغييرات أن وجدت وجوب تقديم مبررات منطقية ومقبولة لمراقب الحسابات عند التغيير فضلا عن ذلك فانه يجب أن يتم التغيير بسبب غير عادي ومقبول ومنطقي.(سرايا: 2007: 158)

معيار الإفصاح الكافي والمناسب:

وفقاً لهذا المعيار فإن دور مراقب الحسابات يتجلى بتقييم مدى مصداقية القوائم فضلاً عن إظهار كل ما هو مفيد لمستخدمي القوائم المالية على الرغم من تعددهم. إذ تُعدُّ مسؤولية إدارة الوحدة محل التدقيق في أعداد القوائم المالية. (القرة غولي: 2000: 23) وعلى مراقب الحسابات أن يحدد مدى ملائمة وكفاية المعلومات الواردة بهذه القوائم فضلاً عن مدى صحتها ويوضح أيضاً هل توجد ضرورة لإضافة معلومات أخرى تُعدُّ ذات صلة وأهمية كان يتوجب على الوحدة أن تشير إليها عند أعداد القوائم. وكذلك عليه أن يوضح من خلال الملاحظات التي يرفعها في التقرير ما تم التوصل إليه من حقائق أثناء دراسة وتدقيق القوائم الخاصة بالوحدة محل التدقيق وبعد أن يتوصل إلى قناعة كافية. أما إذا قرر مراقب الحسابات عدم الحاجة لدرج الملاحظات والتحفظات فهذا يعني أن الوحدة توصلت لحالة الإفصاح المناسب. (المطارنة 2006: 117)

معيار التعبير عن الرأي :

ويبين المعيار انه على المراقب أن يعبر عن رأيه حول القوائم موضع التدقيق فضلاً عن الإفصاح حول طبيعة الفحص الذي قام به وكذلك يحدد المسؤولية التي يتحملها. لذا يعتبر هذا المعيار من أكثر المعايير تعقيداً أو صعوبة بسبب حساسيته بالنسبة لمراقب الحسابات وخصوصاً بحال وجود تحفظات عند أبداء رأيه (سرايا 2007: 302) وان رأي مراقب الحسابات يجب أن يكون بأجمالي القوائم فلا يجوز أن يعبر برأيه عن جزء منها ويترك الجزء الآخر. لذلك عليه أما أن يبدي رأيه أو يمتنع عن أبداء الرأي لكون رأي مراقب الحسابات يجب أن يبنى على أدلة كافية تدعمه حتى يصل مراقب الحسابات إلى قناعة حول حقيقة وضع الوحدة محل التدقيق (القرة غولي 2000: 24-25)

ماهية طبيعة إدارة الأرباح

تبتغي الإدارة عادةً إلى تحقيق أهدافها والتي يمكن أن تكون على حساب الأطراف الأخرى ذات العلاقة بالشركة , وعليه فيمكن أن تقوم بممارسات غير اخلاقية بهدف التأثير على نتيجة الأعمال وهذا بما يحقق لها تحقيق أهدافها, تسمى هذه السلوكيات في الادب المحاسبي بإدارة الأرباح .

اولاً : مفهوم إدارة الأرباح :

إن مصطلح إدارة الأرباح هي محاولة مسؤولي الشركة التأثير على الدخل المفسح عنه في المدى القصير , فقد واجه مديرو الشركات ضغطاً قوياً جداً خلال التسعينيات من القرن الماضي لتحقيق مستويات أرباح مستهدفة والوصول لمستويات توقعات المحللين الماليين لأرباح شركاتهم , وفي استجابة لذلك التجأ هؤلاء المديرون إلى استخدام ممارسات محاسبية ليبرالية وحتى مضللة . (شرويدر كلارك كاثي: 2017: 203) بينما بين (نبيل : 2010: 124) بان إدارة الأرباح تمثل تدخل الإدارة في التقارير المالية من خلال التسيويات المحاسبية المحددة وفقاً للاستفادة من مساحة الاختيار وحجم البدائل للتسوية الواحدة المتاحة داخل معايير المحاسبة المستخدمة للتقرير عن ارقام مستهدفة للربح المحاسبي تكون مغايرة لحقيقة أداء النشاط الاقتصادي الفعلي ومتوافقة مع خطة مستهدفة تمثل ترجمة لمنفعة ذاتية وأهداف تحقق مصالح شخصية لإدارة الشركة , ومن جهة أخرى عرفت بانها التلاعب في اعداد الحسابات التي تدخل في نطاق مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً (Healy & Wahlen, 1999: 23) وعرفها Nelson هو تغيير الرقم المالي المحاسبي من وضعه الأصلي إلى وضع مواتٍ من قبل مُعدِّ الرقم، إما باستخدام التشريعات المتاحة أو بحذف أجزاء منه أو بكليهما معاً (Nelson et al: 2003: 20) ويرى Amat et al وهي العملية التي يستخدم فيها المحاسبون معرفتهم بقواعد المحاسبة للتلاعب بالأرقام المحاسبية للشركات (العريش: 2016: 49) بينما يعرفها Mulford and Comiskey

بانها التلاعب في الأرباح لتحقيق الربح المستهدف والمحدد مسبقاً بواسطة الإدارة , أو تنبؤات المحللين الماليين للعمل على تحقيق استقرار مستوى الأرباح (Mulford & Comiskey: 2002: 7) وقد بينت إحدى الدراسات إلى أن إدارة الأرباح تحدث بسبب مجموعة من الأسباب المختلفة , من بينها التأثير على السوق سوق الأوراق المالية وزيادة مكافأة الإدارة , وتقليل احتمالية الإخلال بشروط الاقتراض , حيث يعتقد أن المديرين قد يحاولون إدارة الأرباح لاعتقادهم أن قرارات المستثمرين والدائنين تتأثر بالأرباح المفصح عنها (شرويدر كلارك كاثي: 2017: 203) , ومع أن معظم الباحثين يميلون إلى اضعاف السمة السلبية على إدارة الأرباح إلا أن البعض منهم مثل (Mckee: 2005: 43) اتخذ موقفاً معاكساً حين وصفها اجراءات معقولة ومقبولة من الناحية القانونية يقصد بها اذا ما مورست مثلاً ضمن اسلوب تمهيد الدخل تحقيق عنصر الثبات النسبي للأرباح الذي يجعلها قابلة للتنبؤ ام (Ronen & yaaris : 2008 : 33) فقد اتخذ موقفاً وسطاً إذ يربا بأن الأثر الذي ينشأ عن إدارة الأرباح يمكن أن يكون مفيداً إذا ما نظر إليها باعتبارها توفر للملاك وغيرهم من أصحاب المصالح مؤشراً عن أداء الشركة في الأجل الطويل , حتى وأن أخفت عنهم أداءها الحقيقي في الأجل القصير , ومن جانب آخر فإن تلك المفاهيم لا تبحث عن دوافع الإدارة والظروف المؤاتية التي تدفعها لتبني أو التخلي عن سياسة محاسبية معينة , ولا في الأهداف المتعددة التي تبتغيها من ذلك , وأن مثل هذه العملية المنظمة والمخططة تدخل في إطار عمل مدار أطلق عليه المحاسبون مفهوم إدارة الأرباح .

ثانياً: أساليب إدارة الأرباح :

يمكن أن تمارس إدارة الأرباح بطرق مقصودة أو غير مقصودة وكما يلي (122): Mulford & Comiskey: 2002

• إدارة الأرباح بطرق غير مقصودة (طبيعية)

تنشأ إدارة الأرباح العادية من عمليات الإنتاج والتمويل والاستثمار في المؤسسة، والتي تؤدي بطبيعتها إلى توليد الأرباح للمؤسسة دون أي تأثيرات غير طبيعية منها.

• إدارة الأرباح بطرق مقصودة :

إدارة الأرباح هي التدخل المتعمد من قبل الإدارة في الأرباح لتوليد مستوى الدخل الذي ترغب فيه إدارة الشركة، ويمكن التمييز بين نوعين من الأساليب المستخدمة لإدارة الأرباح:

ويمكن التمييز بين نوعين من الأساليب المستخدمة لإدارة الأرباح: أي عندما تتم عن طريق الأنشطة والأدوات الحقيقية، وعندما تتم عن طريق الأدوات المحاسبية. وبالاتي هناك نوعان من إدارة الأرباح المعتمدة: إدارة الأرباح الحقيقية والمحاسبية أو الوهمية.

1. إدارة الأرباح الحقيقية (النعاس: 2014: 42) :

يقوم هذا النوع على تغيير توقيت اتخاذ القرارات الحقيقية وذلك بهدف تغيير توقيت أحداث مالية معينة فيمكن للإدارة مثلاً التأثير على أرباح مدة معينة , بزيادتها أو تخفيضها عن طريق تغيير توقيت بعض المشتريات أو المبيعات لتتم في تاريخ البدء الآتي بدلاً من اخر المدة الحالية , وذلك للتأثير على الربح , ويمكن تبويب الوسائل التي تستخدم في إدارة الأرباح الحقيقية إلى ثلاث مجموعات هي : (الشريف: 2016: 35)

أ- إدارة المبيعات: تُعدُّ أحد أنواع إدارة الأرباح الحقيقية حيث يمكن للإدارة نقل مبيعات السنوات الآتية إلى السنة الحالية من خلال اجراءات منها تقديم خصومات على البيع , تخفيض الدفعة المقدمة في البيع المسبق, وزيادة مدة الائتمان الممنوحة عند البيع ويترتب على ذلك انخفاض في التدفقات النقدية الداخلة .

ب- إدارة المصاريف الاختيارية : يمكن لإدارة الشركة التحكم في أرباحها بالزيادة أو التخفيض من خلال التحكم في المصاريف الاختيارية , وذلك لكون الإدارة تملك حرية واسعة بشأن ذلك يمكن لتحقيق القدر المطلوب من الربح.

ت- إدارة الانتاج : يمكن لإدارة الشركة ممارسة إدارة الأرباح الحقيقية من خلال التحكم في الانتاج , وذلك بزيادة الانتاج و يمكن أن يؤدي خفض التكاليف الثابتة إلى تقليل تكاليف الوحدة

2. إدارة الأرباح المحاسبية:

يقوم هذا النوع على قرارات محاسبية تتعلق بالتقدير والقياس والتبويب , حيث تتاح لإدارة الشركة مرونة نسبية من خلال اختيار خيار المحاسبة واتخاذ نوع من القرار الشخصي لمعالجة بعض الأحداث الاقتصادية فضلا عن اعادة تبويب بعض البيانات وذلك للتأثير على أرباح الشركة المتعلقة للسنة ويمكن بيان كيفية ممارسة إدارة الأرباح باستخدام طرق محاسبية من خلال(حماد:2004: 34) :

أ- استخدام أساس الاستحقاق: يقصد بها تغيير احتمالات وتقديرات تحقيق الإيرادات فهي تتحكم في مقدار الدخل والمصروفات المتكبدة خلال مدة معينة، على سبيل المثال عن طريق تعديل العمر الإنتاجي للأصول واحتمالية السداد من قبل المدينين..

ب- التغيير في السياسات المحاسبية :

إنَّ مصطلح السياسة في الأدب المحاسبي يعبر عن رأي عام مستقر تعارف عليه الممتنون لمهنة المحاسبة وأصبحت بمثابة قاعدة عامة ، وتمثل السياسات المحاسبية " إرشادات موجهة لتوضيح كيفية تطبيق الإجراءات المحاسبية للحصول على المعلومات المحاسبية كهدف عام للنظام المحاسبي". (النقيب ،2004 ،202) وان الوحدات تقوم بتغيير الطرائق والتقديرات المحاسبية كجزء من سياساتها المحاسبية ، ويشير الأدب المحاسبي إلى أن التغييرات في الطرائق والتقديرات المحاسبية يظهر رغبة الإدارة في تحقيق أهداف محددة من خلال تمهيد الدخل بشكل خاص وإدارة الأرباح بشكل عام لتخفيض تكاليف الوكالة و عقود الدين (بلقاي :2009: 101) ، وأحياناً قد تجد الوحدات المختلفة أن القوائم تكون بحال أفضل إذا ما تم تغيير الطرق والإجراءات المستخدمة حالياً، أو أن يصبح شرط التغيير ملزماً من قبل مجلس المعايير أو لجنة تداول الأوراق المالية لضرورة التغيير ، ففي هذه الحالات يتطلب الإفصاح عن أثر هذا التغيير ، وبالمقابل سيخفض خاصية قابلة المقارنة والثبات للقوائم المالية بين الفترات . (شيرويدر وآخرون : 2017 : 135).

ج- التغيير في الطرائق المحاسبية

يتضمن التغيير في الطريقة المحاسبية معينة ، والتحول من طريقة أو سياسة متعارف عليها إلى طريقة وسياسة أخرى ، مثلاً تغيير طرق تسعير المخزون من المعدل الموزون إلى FIFO أو تبديل طريقة الاندثار من الثابت إلى طريقة مجموعة سني العمر الإنتاجي (كيسو ، وويجانت، 1999، 1173) عندما يتم تغيير إحدى الطرق أو الإجراءات ، فيجب على الوحدة بيان آثار التغيير أثناء المدة الحالية (Mulford & Comiskey:287,2002-28)) وتتم معالجة التأثير التراكمي للتحويل إلى طريقة جديدة ضمن صافي الدخل للسنة التي تم فيها التغيير ، ويتم تحديد التغييرات السنوية في صافي الدخل عن كل السنوات السابقة الناتجة عن التغيير من طريقة محاسبية إلى أخرى .

د- اختيار توقيت مناسب لتطبيق سياسية :

عندما يصدر كعيار محاسبي فانه يتم تحديد ميعاد لاحق لصدوره كبدائية للتطبيق , زمع ذلك فانه عادة ما تسمح المعايير المحاسبية بالتطبيق المبكر لأي معيار عن الميعاد المحدد ويتاح للشركة الفرصة أن تقوم بالتطبيق المبكر أو الانتظار حتى الميعاد المحدد للتطبيق (حماد:2004: 43) .

ثالثاً: اجراءات واختبارات المدقق الخارجي للكشف عن ممارسات إدارة الأرباح :

تهدف الإدارة من ممارستها لإدارة الأرباح في قائمة الدخل إلى تحسين الربح وذلك بزيادته أو تخفيضه من التلاعب في الإيرادات أو المصاريف أو كليهما وهذا لاعتماد مستخدمي القوائم المالية عليه لتقييم أداء الشركة وتحديد درجة المخاطرة المتعلقة بها وتتمثل أهم الإجراءات بما يلي :

1. اجراءات كشف التلاعب بالإيرادات .

يمكن تصنيف هذه الاجراءات إلى ما يلي (الحلیم : 2014: 39) :

أ- التلاعب بالتوقيعات : من أهم المؤشرات التي يسترشد بها مراقب الحسابات للاستدلال على تعجيل الاعتراف بالإيرادات ظهور مبيعات مرتفعة بصورة غير اعتيادية قرب نهاية مدة اعداد القوائم المالية يليها مبيعات منخفضة بصورة غير اعتيادية في المدة اللاحقة ومن بين الاجراءات التي يعتمد عليها المراقب:

- دراسة جميع طلبات العملاء للتحقق من أن حسابات العملاء ترتبط بالإيرادات .
- التحقق من استكمال عمليات تبادل المنافع وعدم تغيير اسلوب الاعتراف بالإيرادات.
- مقارنة تواريخ عمليات المبيعات المسجلة مع التواريخ الموضحة على سجلات الشحن .
- ب- اجراءات كشف الاعتراف بإيرادات وهمية : في هذه الحالة يجب أن يتحقق مراقب الحسابات بان كل العمليات المسجلة قد حدثت فعلا ووفق القواعد والمبادئ المحاسبية المتبعة وهذا من خلال :
- متابعة مستندات البيع والتأكد من قانونيتها وعدم تضمينها مبيعات لعملاء وهميين.
- فحص فواتير المبيعات خصوصا تلك ذات المبالغ الكبيرة .

2. اجراءات كشف التلاعب بالاعتراف بالمصروفات : إذ يجب على مراقب الحسابات القيام بالاتي (النقيب :2004: 145):

- أ- اجراءات تدقيق مستندي لفواتير الشراء وهذا لتفادي تأجيل فواتير مشتريات تتم من نهاية السنة المالية الحالية إلى السنة المالية الآتية.
- ب- التحقق من استيفاء شروط رسمة تكاليف الإيرادات ونقلها لفترات مالية مستقلة مثل مصاريف الاعلان والصيانة والبحث والتطوير.
- ت- التعرف على التأثير التراكمي على البيانات المالية والربحية.
- ث- إعادة حساب مخصصات الاستهلاك على أساس معدلات الاستهلاك المعترف بها.

3. اجراءات كشف اعادة تبويب قائمة الدخل :

يتم ممارسة إدارة الأرباح عن طريق اعادة تصنيف بنود قائمة الدخل بتحويل البنود (الحلیم :2014: 80) عن طري سيطرة أفراد داخليين من الملاك على مجلس الإدارة وتكرار تغيير المدققين و التطابق الدائم بين ارقام الربح وتوقعات المحللين وزيادة الفجوة بين صافي الربح والتدفق النقدي من العمليات .

4. اجراءات كشف التحفظ عن معلومات مفيدة(النعاس: 20014: 57) :

أ- على مراقب الحسابات التحقق من افصاح الشركة عن كل ما يؤثر في وضعها التشغيلي والمخاطر المحيطة بها والتي قد تؤثر على الاستمرار

ب- معرفة قرارات واجراءات تغيير السياسات المحاسبية وتقييم السياسات الجديدة ومدى ملائمتها لأوضاع الشركة .

ت- التقصي عن مدى قدرة المديرين في الحكم والتنبؤ واعادة النظر في التقديرات المختلفة .

الجانب العملي

صدق الاستبانة

اختبر الباحث صدق محتوى الاستبانة للتأكد من أن الاستبانة قد تضمنت عددا كافيا من الاسئلة التي ينبغي استخدامها في الاستبانة لقياس متغيرات الدراسة. تم اختبار صدق محتوى الاستبانة بواسطة المقارنة الطرفية وهو اسلوب احصائي يستند إلى ترتيب نتائج الاستبيان تصاعديا أو تنازليا؛ بعد ذلك يؤخذ من اعلى البيانات نسبة (27%) ومن اسفلها (27%) ثم يتم تطبيق اختبار (T-TEST). تم استخدام اختبار (T-TEST) للتأكد من صدق المحتوى للاستبانة حيث بلغت قيمة (T) الجدولية (2.901) وهي اكبر من (T) المحسوبة التي بلغت (1.050) ما يدل على أن الاستبانة اجتازت صدق المحتوى.

الثبات

لقياس درجة ثبات أسئلة الاستبانة تم استخدام اختبار معامل الفا كرونباخ (Cronbach's Alpha). يعبر معامل الفا كرونباخ عن قدرة الاداة المستخدمة في البحث العلمي على قياس المتغير المراد قياسه، ويأخذ قيمة تتراوح بين (0) و(1)، فاذا كانت قيمة الفا مساوية للواحد الصحيح فهذا يعني بأن الثبات تام، أما اذا كانت مساوية للصفر فلا يوجد أي ثبات للاستبانة. بلغت قيمة معامل الفا كرونباخ للاستبانة (80.2) وتعد قيمة ممتازة ذلك يعني أن المقياس يعطي نفس النتائج باحتمال (80.8%) اذا تم إعادة تطبيقه على نفس العينة ولجميع الأسئلة.

تحليل النتائج

تحليل نتائج الاستبانة

في هذا المبحث يتم عرض ومناقشة نتائج الاستبانة لمحوريتها الرئيسيين الخاصين بالمتغير المستقل (أعمال مراقب الحسابات) والمتغير التابع (ممارسات إدارة الأرباح) وذلك عن طريق معرفة درجة الاستجابة للأفراد عينة الدراسة من خلال استخراج الوسط الحسابي والانحراف المعياري لكل سؤال ومن ثم إيجاد الاتجاه العام حسب قيم الوسط الحسابي.

جدول (1) الميزان التقديري وفقا لمقياس ليكرت الخماسي

الاستجابة	الدرجة	الاتجاه العام	الوسط الحسابي
لا أتفق تماما	1	لا اتفق تماما	1,80 إلى 1
لا اتفق	2	لا اتفق	1,81 إلى 2,60
محايد	3	محايد	2,61 إلى 3,40
اتفق	4	اتفق	3,41 إلى 4,20
اتفق تماما	5	اتفق تماما	4,20 اكبر من

تحليل وتفسير فقرات المحور الاول (أعمال مراقب الحسابات)

جدول (2) الوسط الحسابي والانحراف المعياري والأهمية النسبية للمحور الاول/ أعمال مراقب الحسابات

ت	العبارات	مقياس ليكرت لمستوى إجابات العينة					الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	ترتيب الأهمية النسبية للفقرة	الاتجاه العام
		اتفق تماما	اتفق	محايد	لا اتفق	لا اتفق تماما				
		العدد	العدد	العدد	العدد	العدد				
		%	%	%	%	%				
1	يساهم مستوى تعليم مراقبي الحسابات في جودة أدائهم المهني.	38	45	23	6	0	4.027	2	اتفق	
		34%	40%	21%	5%	0%				
2	يتمتع جميع أعضاء فريق التدقيق بالمعرفة الكافية بمعايير	28	57	18	9	0	3.929	9	اتفق	

				0%	8%	16%	51%	25%	التدقيق وقواعد السلوك المهني يؤدي إلى تحقيق جودة التدقيق.		
اتفق	7	0.91	4.007	1	8	15	53	35	تساعد خبرة التدقيق الاحترافية في تحسين تقارير مراقب الحسابات	3	
				1%	7%	13%	47%	31%			
اتفق	4	0.84	4.018	0	6	20	52	34	توفر متطلبات التأهيل العلمي والعملية لمراجع الحسابات المصدقية للأطراف التي تعتمد على رأي مراجع الحسابات في البيانات المالية.	4	
				0%	5%	18%	46%	30%			
اتفق تماما	1	0.72	4.205	0	1	17	52	42	يعد الاستقلال احد الأركان الأساسية للتدقيق وابرز معايير الحكم على العدالة فيه, وبدونه لا معنى للتدقيق.	5	
				0%	1%	15%	46%	38%			
اتفق	5	0.82	4.009	1	5	16	60	30	إن الاستقلال مسألة ذهنية تتعلق بذات (شخصية) مراقب الحسابات وتكوينه الخلفي والعلمي والعملية.	6	
				1%	4%	14%	54%	27%			
اتفق	8	0.87	3.955	0	9	18	54	31	عدم توافر الاستقلال والكفاءة المهنية يؤثر سلبا على الرأي الذي سيديده مراقب الحسابات في تقريره.	7	
				0%	8%	16%	48%	28%			
اتفق	3	0.87	4.025	0	6	23	45	38	إن اطلاع مراقب الحسابات على معايير المحاسبة والتدقيق وقواعد السلوك المهني المحلية والدولية والالتزام بها يساهم في تعزيز الاستقلالية.	8	
				0%	5%	21%	40%	34%			
اتفق	10	0.86	3.909	0	9	18	57	28	ستساعد معرفة فريق التدقيق بأكمله بقواعد وأخلاقيات وسلوكيات المهنة في تحقيق جودة التدقيق.	9	
				0%	8%	16%	51%	25%			
اتفق	6	0.91	4.008	1	8	15	53	35	توفر معايير التدقيق أساساً لتحديد أداء المدقق في حال تعرض المدقق للمساءلة من قبل الهيئات الإشرافية المهنية أو السلطات القضائية.	10	
				1%	7%	13%	47%	31%			
اتفق		0.89	4.0117	اجمالي الوسط الحسابي والانحراف المعياري والاتجاه العام للفقرة							

المصدر/ اعداد الباحث بالاستناد الى Spss

يوضح الجدول (3) النتائج الآتية:-

- 1- بلغ الوسط الحسابي الاجمالي (4.012) بانحراف معياري قدره (0.89)؛ وكما واضح فان اجمالي الوسط الحسابي لمحور حجم التبادل هو اكبر من الوسط الفرضي للمقياس البالغ (3). وهذا ما يدل على أن عينة الدراسة تتفق مع كل فقرات هذا المحور.
- 2- اعلى وسط حسابي بلغ (4.205) كان للفقرة (5) ويوضح أن عينة الدراسة تتفق تماما على أن الاستقلال يعد احد الأركان الأساسية للتدقيق وابرز معايير الحكم على العدالة فيه, وبدونه لا معنى للتدقيق .
- 3- ادنى وسط حسابي بلغ (3.909) كان للفقرة (9) ويوضح أن عينة الدراسة تتفق على أن معرفة فريق التدقيق بقواعد وأخلاقيات وسلوكيات المهنة ستساعد في تحقيق جودة التدقيق.

تحليل وتفسير فقرات المحور الثاني (ممارسات إدارة الأرباح)

جدول (3) الوسط الحسابي والانحراف المعياري والأهمية النسبية للمحور الثاني/ ممارسات إدارة الأرباح

الاجتهاد العام	ترتيب الأهمية النسبية للفقرة	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	مقياس ليكرت لمستوى إجابات العينة					العبارات	ت
				لا اتفق تماما	لا اتفق	محايد	اتفق	اتفق تماما		
				العدد	العدد	العدد	العدد	العدد		
				%	%	%	%	%		
اتفق تماما	1	0.71	4.223	0	2	12	57	41	إدارة الأرباح ممارسة من ممارسات المحاسبة الإبداعية .	1
				0%	2%	11%	51%	37%		
اتفق	5	0.78	4.027	0	6	14	63	29	يمكن لممارسات إدارة الأرباح أن تقلل من قيمة الشركة .	2
				0%	5%	13%	56%	26%		
اتفق	7	0.82	4.01	0	7	16	59	30	الشركات تستخدم إدارة الأرباح كحل لأداء الشركة الضعيف .	3
				0%	6%	14%	53%	27%		
اتفق	3	0.81	4.08	0	3	23	48	38	إدارة الأرباح هي سلوك تنظيمي يؤثر على محتوى البيانات المالية للشركة .	4
				0%	3%	21%	43%	34%		
اتفق	10	0.9	3.911	1	5	29	45	32	تجعل محاسبة الاستحقاق الأرباح المعلن عنها مبهمة أكثر من التدفق النقدي وذلك لمساعدة المستخدمين في تقييم أداء الشركة	5
				1%	4%	26%	40%	29%		
اتفق	9	0.81	3.929	0	7	20	59	26	تعمل بعض الوحدات على ابقاء السجلات مفتوحة لعدة أيام بعد انتهاء السنة لتسجل عمليات بيع إضافية في السنة المنتهية حالاً .	6
				0%	6%	18%	53%	23%		
اتفق	8	0.83	3.938	1	5	21	58	27	تقوم بعض الشركات بالاعتراف بالإيراد الكلي حتى وان تم بيع جزء من البضاعة .	7
				1%	4%	19%	52%	24%		
اتفق	2	0.76	4.17	0	3	15	54	40	ينتج عن استخدام الممارسات المحاسبية لإدارة الأرباح معلومات غير ملائمة للمستثمرين والدائنين .	8
				0%	3%	13%	48%	36%		
اتفق	4	0.87	4.036	0	8	16	52	36	تلجأ بعض الوحدات الاقتصادية إلى تضمين كشوفات مخزون آخر المدة أصناف راکدة من البضائع .	9
				0%	7%	14%	46%	32%		
اتفق	6	0.82	4.024	0	4	26	45	37	قد تبالغ الشركة في تكوين احتياطي إعادة هيكلة النفقات لتكون قادرة على عكس بعض الإيرادات المتراكمة في المستقبل لغرض تحقيق أهداف خاصة .	10
اتفق		0.74	4.034	اجمالي الوسط الحسابي والانحراف المعياري والاتجاه العام للفقرة						

المصدر / اعداد الباحث بالاستناد إلى spss يوضح الجدول (4) النتائج الآتية:-

- 1- بلغ الوسط الحسابي الاجمالي (4.034) بانحراف معياري قدره (0.74)؛ وكما واضح فان اجمالي الوسط الحسابي لمحور حجم التبادل هو اكبر من الوسط الفرضي للمقياس البالغ (3). وهذا ما يدل على أن عينة الدراسة تتفق مع كل فقرات هذا المحور.
- 2- اعلى وسط حسابي بلغ (4.223) كان للفقرة (1) ويوضح أن عينة الدراسة تتفق تماما على أن إدارة الأرباح هي نوع من فن التلاعب المحاسبي..

3- ادنى وسط حسابي بلغ (3.911) كان للفقرة (2) ويوضح أن عينة الدراسة تتفق على أن محاسبة الاستحقاق تجعل الأرباح المعلن عنها ممهدة أكثر من التدفق النقدي وذلك لمساعدة المستخدمين في تقييم أداء الشركة .
اختبار فرضية الدراسة "توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين فاعلية أداء أعمال مراقب الحسابات وممارسات إدارة الأرباح".

جدول (4) اختبار معامل الارتباط لفرضية الدراسة Pearson Correlation		
المتغيرات	معامل الارتباط	مستوى المعنوية
أعمال مراقب الحسابات	0.751	0.000
ممارسات إدارة الأرباح		

نتائج الاختبار لمعامل الارتباط (Pearson Correlation) لفرضية الدراسة تظهر وجود علاقة عكسية قوية بين أعمال مراقب الحسابات وبين ممارسات إدارة الأرباح بمعامل ارتباط بلغ (0.751) وبدلالة معنوية بلغت (0.000) اقل من (0.05) ، اي أن ارتفاع جودة أعمال مراقب الحسابات يسهم في الحد من ممارسات إدارة الأرباح.

الاستنتاجات

- 1- إن مهنة مراقب الحسابات وسيلة تهدف إلى تقديم خدمات للعديد من الجهات المستفيدة من القوائم المالية ومنهم المستثمرين الحاليين والمتوقعين الذين يهتمهم الحصول على معلومات صادقة تعبر عن الوضع المالي الحقيقي للشركة .
- 2- عدم امتثال الشركات لمعايير التدقيق الدولية فيما يخص تكوين مخصصات مبالغ فيها لا تعكس حقيقة المركز المالي لهذه الشركات .
- 3- توجد علاقة عكسية بين دور مراقب الحسابات وجودة أعماله وظاهرة إدارة الأرباح فكلما كان دور مراقب الحسابات أكبر ينعكس في تخفيض الممارسات المحاسبية المرتبطة بإدارة الأرباح التي ربما تنتهجها الإدارة في عملية تجميل قوائمها المالية .
- 4- ينتج عن ممارسات إدارة الأرباح انعكاسات سلبية على الشركة من بينها تخفيض قيمة الشركة , تلاشي المعايير الأخلاقية , اخفاء مشكلات الإدارة التشغيلية , انتهاك المعايير المحاسبية .

التوصيات:

- 1- ضرورة اهتمام المنظمات المهنية بتقييم تأثير ممارسات إدارة الأرباح بالأنشطة الحقيقية على مصداقية القوائم المالية للشركات ,
- 2- العمل على توفير بيئة تدقيق ذات جودة والتي من شأنها أن تعزز من مستوى جودة البيانات المالية المتعلقة بإدارة الأرباح والتي تستخدم من قبل المستثمرين في اتخاذ القرارات الاستثمارية والتي سوف تؤدي لترشيد تلك القرارات ويمكن توفير هذه البيئة من خلال التعاون الجهات والهيئات المنظمة لمهنة مراقب الحسابات .
- 3- التوعية بخورة ممارسات إدارة الأرباح ومدى الاضرار التي قد تحدثها سواء على المدى القصير أو البعيد على الشركات محل التدقيق أو مختلف مستخدمي البيانات المالية .

4- ينبغي من الهيئات المنظمة لمهنة التدقيق والمحاسبة بالقيام بتنظيم دورات تطويرية للمدققين الخارجيين في مجال اكتشاف إدارة الأرباح والعمل على اطلاعهم على مختلف الوسائل والتقنيات المستحدثة للحد من هذه الممارسات

المصادر:

1. ديوان الرقابة المالية 2000 " دليل دراسة وتقويم نظام الرقابة الداخلية " العراق، بغداد مجلس المعايير المحاسبية والرقابية، ، دليل تدقيق رقم (4) : "دراسة وتقويم نظام الرقابة الداخلية" العراق، بغداد .
2. الهيئة السعودية للمحاسبين والمراجعين , الرياض ، 2023.
3. قواعد السلوك المهني ، أحكام الفقرة (3) من المادة الرابعة والفقرة (2) من المادة الخامسة من القانون نقابة المحاسبين والمدققين العراقيين رقم (185) لسنة 1996 المعدل قرر مجلس النقابة بجلسة المرقمة (18) والمنعقدة بتاريخ 1984/12/12
1. جمعة، الدكتور أحمد حلمي، 2005، المدخل إلى التدقيق الحديث، دار صفاء للنشر والتوزيع / الطبعة الثانية / عمان _ الأردن م
2. سرايا ، د. محمد السيد ، 2007 ، أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل ، الإطار النظري - المعايير والقواعد - مشاكل التطبيق العلمي / الطبعة الأولى / كلية التجارة - جامعة الإسكندرية - مصر ، م .
3. وسيم ابو عريش 2016 "إدارة الأرباح " دار من المحيط إلى الخليج للنشر والتوزيع ، الاردن .
4. توماس، وليم وهنكي، امرسون، 1989 " المراجعة بين النظرية والتطبيق " تعريب ومراجعة: د. احمد حامد حجاج و د. كمال الدين سعيد، دار المريخ للنشر، الرياض،.
5. شرويدر ريتشارد ، مارت كلارك ، جاك كاثي، 2017 ، نظرية المحاسبة ، المملكة العربية السعودية الرياض .
6. وسيم أبو عريش، 2016 " إدارة الأرباح"، دار من المحيط إلى الخليج للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، الأردن،.
7. حماد ، طارق عبد العال، 2004 " موسوعة معايير المراجعة " ، الدار الجامعة ، الإسكندرية .
8. النقيب ، كمال عبد العزيز ، 2004 " نظرية محاسبية " ، دار وائل للنشر ، الطبعة الأولى ، عمان ،.
9. بلقاوي ، احمد رياحي ، 2009 " نظرية محاسبية " ، ترجمة : رياض العبد الله ، طلال الجاوي ، الجزء الثاني ، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع ، عمان ،.
10. كيسو وويجانت، دونالد وجيري ، 1999 " المحاسبة المتوسطة "، الجزء الثاني ، تعريب د. احمد حامد حجاج، دار المريخ للنشر ، المملكة العربية السعودية ، الرياض،.
11. التميمي ، د.هادي، 2006 مدخل إلى التدقيق / من الناحية النظرية والعملية، الطبعة الثالثة طبع في دار وائل للنشر والتوزيع - الأردن / عمان
12. أرينز، ألفين ولوبك، جيمس، 2005 ، المراجعة مدخل متكامل، ترجمة محمد عبد القادر الديسبيطي، دار المريخ للنشر، الرياض- السعودية،.
13. عبد الله ، خالد أمين ، 2004، علم تدقيق الحسابات / الناحية النظرية، دار وائل للنشر عمان ، الأردن
14. الالوسي، المحاسب القانوني حازم هاشم ، 2003، الطريق إلى علم المراجعة والتدقيق ، الجزء الأول / المراجعة نظرياً / الجامعة المفتوحة / طرابلس - بنغازي - ليبيا م
15. القاضي / دحدوح ، حسين، حسين، 1999، أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية والدولية، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع ،.

16. شحادة، الأستاذ مروان، 2005 التدقيق المستند للمخاطر، الأكاديمية العربية للعلوم المالية والمصرفية.
17. القاضي، حسين يوسف، دحدوح، حسين احمد، قريط، عصام نعمة، 2007 أصول المراجعة (1) للمرحلة الرابعة / قسم المحاسبة / منشورات جامعة دمشق / كلية الاقتصاد، م.
18. المطارنة، غسان، 2006 تدقيق الحسابات المعاصرة، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، الأردن.
3. الرسائل والأطاريح الجامعية
1. شربي محمد الامين, 2023 دور تكنولوجيا المعلومات المحاسبية في تحسين أداء التدقيق الخارجي دراسة ميدانية على عينة من مراقبي الحسابات .
- 2-القره غولي، سعد محمد كاظم، 2000، العناية المهنية في التدقيق، بحث مقدم إلى هيئة الأمناء في المعهد العربي للمحاسبة والتدقيق، لنيل درجة المحاسبة القانونية.
- 3- غادة احمد نبيل 2010 تطوير الاطار الفكري للمحاسبة المالية لمواجهة ممارسات إدارة الأرباح .
- 4- النعاس, ابراهيم احمد محمد "إدارة الأرباح المحاسبية والعوامل المؤثرة عليها في الشركات " رسالة ماجستير منشورة ,2014.
- 5-الشريف. محمد الطيب علي 2016 " دراسة تحليلية لممارسات إدارة الأرباح واليات الحد منها واثرها على أسعار الاسهم المتداولة في الاسواق المالية رسالة دكتوراه في المحاسبة.
- 6-عبد الحلیم. مريم مصطفى, 2014 " دوافع وأساليب المحاسبة الإبداعية في الشركات المساهمة وتقييم اجراءات كشفها من قبل المدقق الخارجي " اطروحة دكتوراه منشورة في المحاسبة كلية الإدارة والاقتصاد .

7. International Federation of Accountants (IFAC), Hand book of International Auditing ,Assurance ,and Ethics Pronouncements 2003 , IFAC , 2003 .
8. International Federation of Accountants (IFAC) , International Standard on Auditing 315 Understanding the Risks of Entity and Its Environment and Assessing the Risks of Material Misstatements , IFAC , 2008.
- 4- Paul m.healy and james m wahlen, (1999), a review of the earnings management literature and its implications for standard setting, American Accounting Association, Volume 13, Issue 04, p08.
9. Nelson, Mark W., John A. Elliott and Robin L. Tarpley,. "How Are Earnings Managed? Examples from Auditors", Accounting Horizons (Supplement): 2003.-.
10. Mulford, C.W, E.E. Comiskey, The Financial Numbers Game: Detecting Creative Accounting Practice, New York, John Wiley & Sons, Inc. 2002.
11. Available on: www.caphoo.com/CAP Journal

الملحق:
المحور الأول: مراقب الحسابات

ت	مراقب الحسابات استقلاليته و تأهيله العلمي والعملية وامثاله للمعايير	اتفق تماماً	اتفق	محايد	لا اتفق	لا اتفق تماماً
1	يساهم مستوى تعليم مراقبي الحسابات في جودة أدائهم المهني.					
2	تمتع جميع أعضاء فريق التدقيق بالمعرفة الكافية بمعايير التدقيق وقواعد السلوك المهني يؤدي إلى تحقيق جودة التدقيق.					
3	تساعد خبرة التدقيق الاحترافية في تحسين تقارير مراقب الحسابات					
4	توفر متطلبات التأهيل العلمي والعملية لمراجع الحسابات المصدقية للأطراف التي تعتمد على رأي مراجع الحسابات في البيانات المالية.					
5	يعد الاستقلال احد الأركان الأساسية للتدقيق وابرز معايير الحكم على العدالة فيه, وبدونه لا معنى للتدقيق .					
6	إن الاستقلال مسألة ذهنية تتعلق بذات (شخصية) مراقب الحسابات وتكوينه الخلفي والعلمي والعملية.					
7	عدم توافر الاستقلال والكفاءة المهنية يؤثر سلباً على الرأي الذي سيبيده مراقب الحسابات في تقريره.					
8	إن اطلاع مراقب الحسابات على معايير المحاسبة والتدقيق وقواعد السلوك المهني المحلية والدولية والالتزام بها يساهم في تعزيز الاستقلالية.					
9	ستساعد معرفة فريق التدقيق بأكمله بقواعد وأخلاقيات وسلوكيات المهنة في تحقيق جودة التدقيق.					
10	توفر معايير التدقيق أساساً لتحديد أداء المدقق في حال تعرض المدقق للمساءلة من قبل الهيئات الاشرافية المهنية أو السلطات القضائية.					

المحور الثاني: إدارة الأرباح

ت	ممارسات وأساليب إدارة الأرباح	اتفق تماماً	اتفق	محايد	لا اتفق	لا اتفق تماماً
1	إدارة الأرباح ممارسة من ممارسات المحاسبة الإبداعية .					
2	يمكن لممارسات إدارة الأرباح أن تقلل من قيمة الشركة .					
3	الشركات تستخدم إدارة الأرباح كحل لأداء الشركة الضعيف .					
4	إدارة الأرباح هي سلوك تنظيمي يؤثر على محتوى البيانات المالية للشركة.					
5	تجعل محاسبة الاستحقاق الأرباح المعلن عنها ممهدة أكثر من التدفق النقدي وذلك لمساعدة المستخدمين في تقييم أداء الشركة .					
6	تعمل بعض الوحدات على ابقاء السجلات مفتوحة لعدة أيام بعد انتهاء السنة لتسجل عمليات بيع إضافية في السنة المنتهية حالياً.					
7	تقوم بعض الشركات بالاعتراف بالإيراد الكلي حتى وان تم بيع جزء من البضاعة .					
8	ينتج عن استخدام الممارسات المحاسبية لإدارة الأرباح معلومات غير ملائمة للمستثمرين والدائنين.					
9	تلجأ بعض الوحدات الاقتصادية إلى تضمين كشوفات مخزون آخر المدة أصناف راکدة من البضائع .					
10	قد تبالغ الشركة في تكوين احتياطي إعادة هيكلة النفقات لتكون قادرة على عكس بعض الإيرادات المتركمة في المستقبل لغرض تحقيق أهداف خاصة.					