

دور اجراءات التدقيق المعاصرة في الحد من ممارسات ادارة الارباح السلبية في الوحدات الاقتصادية العراقية

## The role of contemporary audit procedures in reducing negative earning management practices in Iraqi economic units

Fadel Hussein Jawed<sup>1</sup>Dr. Salman Hussein Abdullah<sup>2</sup>

Received

26/9/2023

Accepted

15/10/2023

Published

31/3/2024

**Abstract:**

The research problem was represented in the role of the external auditor in limiting earnings management. The research aims to test this effect on the economic units operating in the Iraqi business environment. The researcher relied on applying a model, analyzing the data of the financial statements published in the Iraq Stock Exchange for the research sample from the different economic sectors for the year (2020-2021) according to the (Miller) model. Through his study, the target community of this survey is the external auditors, audit offices and auditors of the federal audit bureau, and the researcher used a set of statistical analysis for the sample questionnaire form consisting of (89) individuals distributed between the financial Dome Bureau and audit offices. Through the study, the researchers have reached a set of results, the most important of which are: Profit management is often a process of manipulating accounting figures by exploiting opportunities to get rid of compliance with accounting rules, measurement alternatives and disclosure applications to transfer financial statements from what they should be to what the preparer of these statements prefers. Therefore, it is necessary to meet him from the other side of the observers, whether in the audit offices or the observers of the Financial Control Bureau, to be at the same level, if not higher, in order to detect and limit these practices so that he can reach to provide reasonable assurances that these financial reports are free of any deviations, manipulations or fraud.

**Keyword:** External Audit, Creative Accounting.

**المستخلص:**

تمثلت اهمية البحث في دور المدقق الخارجي في الحد من ادارة الارباح اذ يهدف البحث الى اختبار هذا التأثير على الوحدات الاقتصادية العاملة في بيئة الاعمال العراقية ولقد اعتمد الباحث على تطبيق نموذج تحليل بيانات القوائم المالية المنشورة في سوق العراق للأوراق المالية لعينة البحث من القطاعات الاقتصادية المختلفة لسنة (2020-2021) وفق نموذج (Miller). من خلال دراسة المجتمع المستهدف من هذا المسح هو المدققين الخارجيين ومكاتب التدقيق ومدققي الحسابات في ديوان الرقابة المالية الاتحادي واستخدم الباحثين مجموعة من التحليل الاحصائي لعينة استمارة الاستبيان المتكونة من (89) فردا موزعين بين ديوان القابة المالية ومكاتب التدقيق. وقد توصل الباحثين من خلال دراسته الى مجموعة من النتائج اهمها: ان ادارة الارباح في الغالب هي عملية تلاعب بالأرقام المحاسبية من خلال استغلال الفرص للتخلص من الالتزام بالقواعد المحاسبية وبدائل القياس وتطبيقات الافصاح لنقل البيانات المالية مما يجب ان تكون عليه الى ما يفضله معد هذه البيانات.

1- Postgraduate Student, College of Administration and Economics, University of Baghdad, [Fadel.hussein1206@coadec.uobaghdad.edu.iq](mailto:Fadel.hussein1206@coadec.uobaghdad.edu.iq).

2- Assistant Professor, College of Administration and Economics, University of Baghdad, [Salman-hussin@coadec.uobaghdad.edu.iq](mailto:Salman-hussin@coadec.uobaghdad.edu.iq).

وان من يقوم بعمل التلاعبات او ممارسات المحاسبة الابداعية من المحاسبين من هو على مستوى عالي من الحرفية والابتكار لذا فمن الضروري ان يقابله من الطرف الاخر من المراقبين سواء في مكاتب التدقيق او مراقبي ديوان الرقابة المالية ان يكون على نفس المستوى ان لم يكن اعلى وذلك من اجل كشف تلك الممارسات والحد منها حتى يستطيع ان يصل الى توفير التأكيدات المعقولة بخلو تلك التقارير المالية من اي انحرافات أو تلاعبات أو غش .

**الكلمات المفتاحية:** التدقيق الخارجي، المحاسبة الابداعية.

#### المقدمة:

اصبح مفهوم ادارة الارباح او المحاسبة التجميلية محل التركيز واهتمام المحاسبين والمدققين بشكل كبير خلال السنوات الاخيرة بعد ان واجهت الشركات صعوبات والتي حدثت في فترة الركود، خاصة بعد احداث انهيار شركة (انرون Enron) للطاقة وغيرها من الشركات الرائدة وتحميل شركة (آرثر اندرسون) لتدقيق الحسابات جزء من مسؤولية انهيار الشركة كونها الشركة المسؤولة عن تدقيق حسابات شركة (انرون) واتهامها بالتلاعب بالبيانات المحاسبية للشركة مستغلة بعض المعالجات والمعلومات المحاسبية التي تظهر البيانات المحاسبية بغير شكلها الحقيقي الصحيح إذ يرجع لسبب في احتمال وجود اخطاء بالمستندات وسجلات المحاسبة في مراحل متعددة التي تمر بها هذه البيانات بدء من اثبات العملية وانتهاء بأعداد القوائم المالية الا ان هذه الاخطاء في بعض الاحيان تكون مقصودة بل وقد تصبح سياسة ادارة الارباح في بعض بنود القوائم المالية من خلال اجراءات ما يعرف بالمحاسبة الابداعية بقصد تجميل الصورة التي تعكسها الارقام الموجودة في تلك القوائم على نتيجة اعمال الشركة ومركزها المالي.

#### المبحث الأول / منهجية البحث

**أولاً: مشكلة البحث:** على الرغم من فعالية اجراءات المدقق الخارجي في تدقيق القوائم المالية وما تتضمنه من معلومات محاسبية الا انها في بعض الاحيان تكرر قاصرة وغير فاعلة في مواجهة العديد من الممارسات والتطبيقات المحاسبية التي تعتمد على معظم الوحدات الاقتصادية مما يؤدي الى اظهار تلك القوائم بشكل لا يعكس حقيقة النشاط الاقتصادي للوحدة مما ينعكس سلباً في اتخاذ القرارات من قبل المستفيدين من تلك القوائم، من هنا تنبع مشكلة البحث نظراً لأهمية أنشطة التدقيق الخارجي التي تنصب لإضفاء صفة الموثوقية والمصدقية للمعلومات المحاسبية. فان ممارسات ادارة الارباح التي يتم من خلالها اضعاف صفات ومعاني للمعلومات المحاسبية تزيد من مقبوليتها للإدارات لتعكس اداء جيد وفاعلية لاستخدام موارد الوحدة الاقتصادية وتمثل صورة غير حقيقية عن واقع الوحدة الاقتصادية ونتيجة نشاطها (الربح) والمركز المالي من هنا تبرز مشكلة البحث بالدور الذي يجب ان يقوم به المدقق الخارجي للحد من حصول ادارة الارباح الذي تقوم به الوحدات الاقتصادية والذي يتطلب اجراءات خاصة ومرحلة فحص واختيار سياسات الوحدة الاقتصادية ويبنى على الدوافع التي تقوم بها الادارات لتحقيق تلك الاهداف وعليه يمكن طرح مشكلة البحث بالتساؤلات التالية:

1. هل تمارس الوحدات الاقتصادية ادارة الارباح وما هو اجراء المدقق الخارجي من ذلك؟

2. هل هناك تأثير للمدقق الخارجي في الحد من ظاهرة ادارة الارباح في الوحدات الاقتصادية العراقية؟

**ثانياً: أهمية البحث:** تأتي أهمية البحث بصورة عامة عن أهمية موضوع ادارة الارباح كونها تمثل مشكلة هامة لا سيما في ظل قيام ادارة الوحدات الاقتصادية باستخدام اساليب لإظهار الموقف المالي الذي يحقق اهدافها ولو كان ذلك على حساب الفئات الاخرى. وهو ما ادى الى حصول الازمة المالية نتيجة انهيار وافلاس مجموعة من الشركات العالمية. ويمكن التعرف على اهم الاجراءات التي يستخدمها المدقق الخارجي في الحد من وكشف ممارسات ادارة الارباح.

ثالثاً: أهداف البحث: يهدف البحث الى التعرف على دور المدقق الخارجي في الحد من ممارسات ادارة الارباح في الوحدات الاقتصادية العراقية كما يسعى البحث الى تحقيق الاهداف الآتية:

1. التعرف على اساليب ادارة الارباح المستخدمة في الوحدات الاقتصادية وأثرها في موثوقية ومصداقية القوائم والبيانات المحاسبية المالية.

2. الوقوف على الدور الذي يقوم فيه مدققو الحسابات في الحد من ممارسات ادارة الارباح التي تمارسها الشركات على القوائم المالية المدققة.

3. قياس تأثير اجراءات المدقق الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الابداعية.

4. بيان الاهداف الذاتية ودافع ادارة الوحدات الاقتصادية من استخدام اساليب المحاسبة الابداعية.

رابعاً: فرضيات البحث: حاول البحث اختبار الفرضيات الآتية:

الفرضية الأولى: - (لا توجد علاقة تأثير ذو دلالة إحصائية الاجراءات للمدقق الخارجي في الحد من ممارسات ادارة الارباح)

الفرضية الثانية: - (ان تأثير اجراءات عمل المدقق الخارجي لا يتم بتوسط ادارة الارباح)

خامساً: مجتمع وعينة البحث

• مجتمع البحث: تحليل عينه عشوائية من الوحدات الاقتصادية العراقية المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية للكشف عن ممارسات المحاسبة الابداعية للسنوات (2020-2021) وفق أنموذج ميلر

• عينة البحث: تتمثل عينة البحث بمجموعة مكاتب التدقيق الخارجي وديوان الرقابة المالية الاتحادي حيث بلغ حجم العينة البحث (89) فرداً.

سادساً: مصادر الحصول على البيانات والمعلومات: تتمثل مصادر الحصول على البيانات والمعلومات بالكتب العربية والاجنبية، والرسائل والاطارح الجامعية المتوفرة في المكتبات، فضلا عن البحوث والدراسات المنشورة على الشبكات الدولية للمعلومات (الانترنت). اما الجانب العملي فقد تم تطبيق نموذج(ميلر) على مجتمع عينة من الوحدات الاقتصادية المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية لمختلف القطاعات ومجتمع البحث من خلال الاجابة على اسئلة الاستبانة.

### المبحث الثاني: التدقيق الخارجي

أولاً: مفهوم التدقيق الخارجي: يقصد بمفهوم التدقيق الخارجي هو الشخص الذي يقوم بإداء عمله الرقابي والتدقيقي من خارج الوحدة الاقتصادية و ليست لديهم أي علاقة أو مصلحة مادية مع الوحدة الاقتصادية ويطلق على هذا النوع "التدقيق المحايد أو المستقل"، وأن الغرض الرئيس من التدقيق هو اعطاء رأي فني محايد حول عدالة تصوير الميزانية والحسابات الختامية لنتائج اعمال التدقيق عن الفترة المالية المعنية (Hussein,2014;p.13).

يقدم المدقق الخارجي خدمة عامة ينتفع بها أو من مخرجاتها فئات مختلفة من المجتمع إذ أن المدقق الخارجي لا يقدم خدمة إلى العميل فقط أو أصحاب العمل ولا تنحصر مسؤولياته اتجاه العميل وإنما تتسع مسؤولياته على اتساع مستخدمي التقارير المالية المدققة من قبله أي بمعنى كلما اتسعت دائرة الاستفادة والاعتماد على رأي المدقق الخارجي كلما أدى ذلك إلى اتساع محيط المسألة التي يتعرض لها (Basardah,2017;p.80).

ثانياً: أهمية التدقيق الخارجي: تنبع أهمية التدقيق من أهدافها ومع التطور الكبير لأهداف مهنة التدقيق وتزايد الأهمية إلى التدقيق الخارجي. حيث أن قياس نشاط الوحدات الاقتصادية ينال اهتمام الكثير من الأطراف كالمستثمرين والإدارة والجهات الحكومية ويعتبر التدقيق الخارجي من الوسائل التي تسهم في إعطاء مؤشرات عن نشاط الوحدة الاقتصادية كما تعد أهمية التدقيق الخارجي من تعدد الأطراف المستفيدة حيث يهتم المالكين في البيانات المالية المدققة ورأي المدقق فيها للحكم على نشاط الوحدة وإمكانية استمرارها في اعمالها الاعتيادية التي قامت من اجلها، وكذلك ينظر المستثمرون إلى رأي المدقق الخارجي حيث يتعرفون من خلال رأيه على الموقف المالي للوحدة الاقتصادية وجدوى الاستثمار منه (Al-Madhoun,2014;p34).

ثالثاً: الحاجة الى خدمات المدقق الخارجي: يعد التدقيق الحيادي او التدقيق المستقل من اهم الخدمات التي يقدمها المدقق الخارجي وفيما يلي نستعرض الظروف الاقتصادية التي دعت الحاجة الى التدقيق الخارجي (Al-Quraishi,2011:14):

1- تتصف البيئات التي تمارس فيها الانشطة الاقتصادية بدرجة كبيرة من التعقيدات، حيث يمكن أن تتخذ إدارات الوحدات الاقتصادية المختلفة في القطاع الخاص يوماً عدة قرارات مرتبطة بتشغيل وتصريف شؤون الوحدة الاقتصادية الداخلية فضلاً عن قرارات الاستثمار والاقتراض فضلاً عن الحال في القطاع العام والحكومي فإتباع السياسات المحددة والعمل بكفاءة وفاعلية هي من مهام المسؤولين في ذلك القطاع.

وقد يحدث تعارض المصالح الشخصية لرجل الادارة مع مصالح المالكين في الوحدات الاقتصادية او الحرية التي تتبعها هذه الوحدة، ويكون هنا من الضروري جمع المعلومات واعداد التقارير المناسبة لها وذلك لتلبية حاجات متخذي القرارات وللتحقيق من مدى تلبية هذه الحاجات وجوب دراسة طبيعة البيانات المطلوبة وطبيعة حاجة لمستخدمين تلك البيانات.

وهذا الامر قد أسهم في خلق الحاجة الى التدقيق هذه البيانات من قبل جهة محايدة للتحقق من سلامة وصحة اعدادها وعرضها. 2- توفر إدارة الوحدة الاقتصادية المعلومات عن الموارد الاقتصادية وما تتحمله الوحدات الاقتصادية المختلفة من التزامات لمساعدة المستفيدين من الاطراف الخارجية في اتخاذ القرارات المناسبة ويطلق عادةً على تلك المعلومات بالقوائم المالية ويمكن اضافة البيانات الاحصائية والخرائط الايضاحية وغيرها من المعلومات المفيدة الى القوائم المالية ويستخدم عادةً مصطلح التقارير المالية للتعبير عن القوائم المالية فضلاً عن ما يلحق بها من ملاحظات وخرائط أو بيانات اخرى تتعلق بها، ويجب ان تكون المعلومات مدققة ومفحوصة، ومن هنا كانت ضرورة الاعتماد على شخص مهني ومحايد لفحص وتدقيق المعلومات المالية في القوائم وابداء رايه الفني في مدى أمكانية الاعتماد عليها.

3- نتيجة لتعقيد الاعمال وتعدد العمليات والصفقات المالية فضلاً عن تعقد عمليات التبادل هناك احتمال تسجيل المعلومات الخطأ حيث أن الامر أصبح أكثر صعوبة في تثبيت المعلومات على نحو ملائم، كما إنه قد يتلاعب البعض فيها وربما يتم اخفاء قدر كبير من المعلومات وبذلك يمكن أن ندرك أن المعلومات المالية غير المدققة لا يمكن الاعتماد عليها. مما تقدم يتضح وبهدف تقليل أو تخفيض خطر المعلومات هناك وسيلة متعارف عليها بين متخذي القرار للحصول على معلومات موثوق فيها وهي قيام المدقق الخارجي بتدقيق القوائم المالية، وبالتالي يتم استخدام المعلومات التي يتم تدقيقها في اتخاذ القرارات المناسبة وبافتراض إنها معلومات كاملة ودقيقة وغير مضللة.

رابعاً: معايير التدقيق الدولية ذات الحد من ممارسات الارباح: -

معايير التدقيق الخارجي: المعايير هي قوانين وأنظمة وإجراءات موضوعة من قبل الدولة أو الجمعيات المهنية أو هيئة مخولة لقياس نوعية العمل المنجز من قبل المدقق. أن وجود هذه المعايير لأجل الحفاظ على قياس موحد (معياري) لعمل المدقق المستقل والمحايد لان هذا المقياس يوفر لمهنة التدقيق ثقة الجمهور والبيانات المالية. (Al-Tamimi,2006;p.30).

ولكي تكون هذه المعايير مقبولة قبولاً عاماً ومتعارف عليه ينبغي أن يكون هناك اتفاق عام بين أعضاء المهنة لهذه المعايير أما عن طريق العرف المهني أو المنظمات المهنية أو التشريع وتعد الولايات المتحدة الامريكية أولى الدول التي صدرت المعايير أداء المراجعة فقد قام "المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين" بإصدار كتيب يتضمن معايير المراجعة ومن ثم تبويبها إلى ثلاث مجاميع وهي (Al-sabbagh,2006;p.52):

1- معايير العامة (الشخصية).

2- معايير إداء العمل الميداني.

3- معايير اعداد التقرير.

خامسا: محددات جودة عملية التدقيق الخارجي بإطار ممارسات ادارة الارباح: \_

تشير الجودة إلى مدى قدرة المدقق على اكتشاف الأخطاء والمخالفات الجوهرية في القوائم المالية والحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية والاعلان عنها. وهناك العديد من المقاييس التي يمكن ان تحدد جودة التدقيق من أهمها: (Arooj,2016;p.12).

1-حجم شركة التدقيق: وتقاس بعدد زبائنها كلما كبر حجم الشركة كلما تحسن مستوى التدقيق.

2-سمعة شركة التدقيق: حيث توجد علاقة إيجابية بين السمعة وجودة التدقيق.

3-مراقبة اداء المدققين والتفتيش الداخلي: وهو يمثل متغير إيجابي مع جودة التدقيق بما تمثله الرقابة من دفع للمدققين نحو الالتزام بالمعايير المتعارف عليها عند تنفيذ عملية التدقيق.

4-تخصيص المدقق ومعرفته بالصناعة: المعرفة التخصصية للمدقق في النشاط أو الصناعة التي يعمل فيها العميل مكان التدقيق تسهم بأحكام قوية و متميزة وتنعكس على جودة التدقيق إيجاباً.

المبحث الثالث: ادارة الارباح ودوافع ممارستها

اولا: مفهوم ادارة الارباح:

عرفت ادارة الارباح (المحاسبة الابداعية) هي عملية تحويل المعلومات المالية من ما هي عليه في الواقع الى ما تريده الوحدة الاقتصادية من خلال استخدام الفوائد (الثغرات) في القواعد المالية أو عن طريق تجاهل جزء من القواعد من اجل تقديم صورة العمل يعكس الواقع الحقيقي مما هو عليه (Aqeel, Aws and Nawfal, 2020).

وعرفها (Al-Fadhel and Al-Shammari,2020) بأنها اجراءات يستخدمها المحاسب للتلاعب بالمعلومات المالية للوصول الى أرقام غير حقيقية تظلل المستفيدين من تلك المعلومات بهدف تحقيق مصالح الادارة الوحدة الاقتصادية أو الجهات الأخرى المستفيدة من اعداد تلك القوائم.

ثانيا: خصائص وصفات ادارة الارباح تتميز المحاسبة الابداعية بعدة خصائص التي تظهر بدورها الخصائص التي يتحلى بها المحاسب المبدع والمتمثلة في التالي (Yassin,2017).

1. الفكر المحاسبي والمالي: العقل المتسائل والمتقائل وهي صفات المحاسب الجيد يدعمها من خلال التدريب العلمي والمهني.

2. خبرة المحاسب على التحليل والتجميل، من خلال قدرته على جمع المعلومات المالية وتقييمها وتحليلها وتبويبها والاحتفاظ بها بشكل منظم فالمحاسب المبدع يستطيع استخدام خبرته ومعلوماته في الحالات والمواقف التي تستدعي استخدامها باتخاذ قرار معين.

ثالثا: دوافع الادارة لاستخدام اساليب ادارة الارباح: يقع خلف استخدام ادارة الارباح عدة دوافع وغايات بغية الوصول ادارة والوحدة الاقتصادية إليها، تقوم الإدارة بممارسة عدة أساليب ومن بين هذه الدوافع والأساليب الاتي:

1-تحقيق كسب مادي والحصول على مزايا مادية ومعنوية كبيرة. يترتب على تزييف نتائج الاعمال واعلان مراكز تمويلية زائفة، وتقارير محاسبة مغلوبة أن يحدث تضخيم في بعض الأرقام ويتم استقلال هذا التضخيم في الحصول على مكاسب مالية كثيرة وفي الحصول على مكانة وتقدير كبير وخاصة في سلم الترتيب والتقدير. (Al-Khudairi,2014;p.51).

2-التأثير على سمعة الوحدة الاقتصادية في السوق: عادة ما تستخدم أساليب المحاسبة الإبداعية بهدف تحسين القيم المالية المتعلقة بإداء الوحدات الاقتصادية التي أن لم تحرف ستعكس صورة سلبية عن الوحدة امام منافسيها. مما سيضعف من مكانتها في السوق لذلك تسعى الوحدات الاقتصادية إلى قلب موقفها إزاء السوق إلى مصلحتها باستخدام أساليب المحاسبة الإبداعية. غير ذلك فالوحدة الاقتصادية ستكون في موقف لا تحسد عليه (Lotfi and Wissam,2015;p.407).

رابعاً: الآثار السلبية للمحاسبة الإبداعية: ظهرت العديد من الآثار السلبية نتيجة لجوء الوحدات الاقتصادية الى ممارسات المحاسبة الإبداعية ويمكن ايجازها بالآتي (Nile,2019: 91-93):

1- انخفاض مصداقية البيانات الخاصة بالأرباح: تؤدي ممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية الى الإضرار بجودة الأرباح والبيانات المحاسبية، وذلك يجعل النتائج والبيانات غير معبرة عن الواقع واعطاء مؤشر غير صحيح عن أداء الوحدة الاقتصادية، ومن ثم اتخاذ قرارات من المستثمرين تكون مبنية على معلومات مظللة.

2- ارتفاع المخاطر في الوحدات الاقتصادية المطبقة لممارسات المحاسبة الإبداعية: إذ تقوم هيئة سوق المال الامريكية باتخاذ مجموعة من الاجراءات ضد الوحدات الاقتصادية التي تمارس المحاسبة الإبداعية، كما تطلب الهيئة اعادة اصدار الوحدات الاقتصادية لقوائمها المالية، الامر الذي يترتب عليه انخفاض أسعار أسهم هذه الوحدات الاقتصادية وهذا يعد من اهم المخاطر.

3- تذبذب الأداء المالي في الوحدات الاقتصادية الممارسة لظاهرة المحاسبة الإبداعية: يتم التأثير على الأرباح من قبل الادارة باتخاذ العديد من القرارات مثل قيام الوحدة الاقتصادية بتأجيل بعض النفقات الاختيارية مثل الصيانة، مما يترتب عليه توقف الآلات عن الانتاج، فضلاً عن فقدان الوحدة الاقتصادية لحصتها من السوق، مما يقلل أداؤها، وهذا يضر بالجانب الاقتصادي للوحدة الاقتصادية.

تدني الفكر الاخلاقي للوحدة الاقتصادية: إن الوحدات الاقتصادية التي تمارس المحاسبة الإبداعية تعطي رسالة لموظفيها بأن تغيير الحقائق سلوك مقبول، ومن ثم فإن ممارسة هذا السلوك يؤدي الى خلق خطر متعلق بالمناخ الاخلاقي داخل الوحدة الاقتصادية، إذ ان المدير الذي يطالب رجال البيع بتعجيل الاعتراف بالإيرادات في لحظة ما تقل سلطته الادبية على انتقاد رجال البيع في ممارسات خاطئة فيما بعد.

**خامساً: القواعد والأساليب التي من شأنها المساعدة في كشف ممارسات ادارة الارباح والحد منها**

1. تخفيض مجال اختيار المعالجات والبدائل المحاسبية من خلال تقليل عددها المحاسبية أو تحديد الظروف التي يمكن في ظلها استخدام كل طريقة، وتفعيل فرض الثبات من قبل معدي القوائم المالية.

2. الحد من أساءه استخدام بعض السياسات المحاسبية.

3. تطبيق الية حوكمة الشركات للحد من أساليب المحاسبة الإبداعية وما ينتج عنها من اضرار.

4. معالجة إساءة استخدام الحكم الشخصي والاجتهاد للمحاسبين عن طريق فرض الاتساق، ووضع قواعد واحكام تقلل من استخدام الاجتهاد الشخصي.

5. تنمية قدرة المحللين الماليين بالكشف عن أساليب المحاسبة الإبداعية ومواجهتها (Al-Jili,2017).

سادساً: دور المدقق في مواجهة أساليب وإجراءات ادارة الارباح والحد من آثارها: على الرغم من اهتمام المدقق باكتشاف الأخطاء والغش الذي يقع في الدفاتر والتقارير المالية سواء أكان يقوم بتدقيق اختياري أم شامل وكذلك اهتمام المنظمات المهنية والباحثين في مجال المحاسبة والتدقيق بضرورة إلقاء مسؤولية اكتشاف الأخطاء والغش الجوهري على المدقق في مواجهة رغبات المجتمع المالي والقضاء، إلا أن هذه الأخطاء والغش في تزايد مستمر حتى الآن لعدة أسباب أهمها (Juma,2012;p.17):

أ- كبر حجم الأعمال في الوحدات الاقتصادية واتساع نطاق أعمالها، والخدمات الخاضعة للتدقيق.

ب- اختلاف المنظمات المهنية والباحثين في مجال المحاسبة والتدقيق حول تحديد ارتباط مسؤولية اكتشاف الأخطاء والغش بالدفاتر والتقارير المالية بالإدارة أم المدقق.

## المبحث الرابع: الجانب التطبيقي

قياس وتحليل بيانات القوائم المالية وفق نموذج نسبة (Miller): تكشف نسبة مؤشر (ميلر) ما إذا كانت ان الوحدة الاقتصادية التي تم تحليل قوائمها المالية قد مارست المحاسبة الابداعية عند اعدادها للقوائم المالية، ففي حالة ان الوحدات الاقتصادية لم تمارس محاسبة ابداعية كانت نسبة ميلر = صفر، وعكس ذلك الوحدات التي مارست محاسبة ابداعية كانت نسبة ميلر  $\neq$  صفر. على ما تم تقديمه في الإطار النظري للمباحث السابقة، ومن اجل اثبات فرضية البحث التي مفادها فقد تم استخدام أنموذج ميلر لقياس مدى ممارسة الوحدات الاقتصادية عينة الدراسة لإدارة الأرباح، وهذا المقياس قائم على أساس المعادلة الآتية:

$$EM = (\Delta WC / CFO)_{t-0} - (\Delta WC / CFO)_{t-1}$$

حيث ان:

EM: ادارة الارباح.

WCΔ: التغير في صافي راس المال العامل.

CFO: صافي التدفق النقدي التشغيلي.

t-0: السنة الحالية.

t-1: السنة السابقة.

❖ راس المال العامل = الموجودات المتداولة - المطلوبات المتداولة.

❖ التغير في راس المال (WCΔ) = راس المال العامل للسنة الحالية - راس المال العامل للسنة السابقة

اذ تم اعتماد سلسلة زمنية لاستخلاص النتائج (2020 - 2021) للقوائم المالية عينة الدراسة المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية.

## جدول (1) الموجودات المتداولة والمطلوبات المتداولة

اسم الشركة	القطاع	صافي الموجودات المتداولة		مطلوبات المتداولة	
		2021	2020	2021	2020
مصرف بغداد	المصارف	1,344,553,839	1,455,270,524	1,141,092,385	1,230,678,778
مصرف الخليج التجاري	المصارف	422,405,677	451,766,950	203,626,172	234,164,978
مصرف التجاري العراقي	المصارف	607,231,159	494,612,061	309,194,600	197,768,746
مصرف العراقي الاسلامي	المصرف	769,716,524	863,073,185	516,497,785	643,648,468
شركة الامين للاستثمارات العقارية	الخدمات	9,165,389,635	13,029,021,176	6,198,236,297	9,838,641,365
الشركة العراقية لانتاج وتسويق المنتجات الزراعية	الزراعة	1,371,845,645	1,569,033,175	554,576,417	423,498,656
شركة الكندي لانتاج اللقاحات والادوية البيطرية	الصناعة	5,481,046,291	5,557,969,814	360,532,289	266,860,548
شركة اسياسيل للاتصالات	الاتصالات	1,797,598	900,495	2,114,993	1,143,654
شركة الامين للتأمين	التأمين	3,827,510,112	4,350,776,526	285,373,280	258,575,219
الامين للاستثمار المالي	الاستثمار	1,255,363,466	1,637,825,837	425,980,007	650,239,220



ونبين في أدناه آلية تطبيق النموذج لاحتساب نسبة (ميلر) لعينة الدراسة

جدول (2) ادارة الارباح حسب نسبة مؤشر ميلر

اسم المصرف	راس مال العامل		التغير في راس المال = صافي التدفق ÷ النقدي من العمليات النقدية	مؤشر ميلر	نسبة ميلر %
	2021	2020			
مصرف بغداد	224591746	203461454	59994798 ÷ 21130292	0.352202069	35%
مصرف الخليج التجاري	217601972	218779505	27764316 ÷ -1177533	(-0.042411742)	-4%
مصرف التجاري العراقي	296843315	298036559	12790589 ÷ -1193244	(-0.093290778)	-9%
مصرف العراقي الاسلامي	219424717	253218739	164026968 ÷ -33794022	(-0.206027231)	-20.6%
شركة الامين للاستثمارات العقارية	31903798	2967153338	3842345833 ÷ -2648115357	(-0.68919235)	-6.89%
الشركة العراقية لإنتاج وتسويق المنتجات الزراعية	1145534519	817269228	328265295 ÷ 122106045	0.026883621	2.68%
شركة الكندي الانتاج للمقاحات والادوية البيطرية	5291109266	5120514002	170595264 ÷ 119794111	0.014240705	1.42%
شركة اسيا سيل للاتصالات	(243159)	(317395)	243602 ÷ (560554)	(0.023011059)	-2.30%
شركة الامين للتأمين	4092201307	3542136832	348131308 ÷ 550064475	0.015800488	1.58%
الامين للاستثمار المالي	987586617	829383459	253758426 ÷ 158203158	0.0062344	0.62%

المصدر من اعداد الباحث

❖ راس المال العامل = الموجودات المتداولة - المطلوبات المتداولة

❖ التغير في راس المال العامل = راس المال العامل للسنة الحالية - راس المال العامل للسنة السابقة

❖ مؤشر ميلر = التغير في راس المال العامل / صافي التدفق النقدي من الانشطة التشغيلية

من خلال تحليل النتائج التي ظهرت في جدول (2) يتبين أن نتائج الوحدات الاقتصادية كانت كما يلي : عدد مؤشرات ادارة الارباح (EM) الموجبة بلغت ( 5 ) ، اما المؤشرات السالبة فقد كانت ( 5 ) ، اذ وصلت أعلى مستوى للمؤشر الموجب لإدارة الأرباح 35% وكانت من نصيب مصرف بغداد و يليه الشركة العراقية لإنتاج وتسويق المنتجات الزراعية إذ بلغ 2.68% ويأتي بعده شركة الكندي لإنتاج المقاحات والادوية البيطرية بمؤشر 1.42% ، ويأتي في أدنى مستوى موجب شركة الامين للاستثمار المالي فقد بلغ 0.62% لسنة 2021 ، هذا يعني أن الوحدات الاقتصادية قد مارست تطبيقات ادارة الارباح (محاسبة ابداعية) للتأثير على الأرباح المعلنة من خلال زيادة أرباحها ، ويعود السبب في ذلك إلى رغبة إدارات الوحدات الاقتصادية في زيادة الأرباح المعلن عنها في القوائم المالية ، وهذا من خلال استخدام طرق وأساليب محاسبية تجعل الأرقام المعلن عنها وهمية ( غير حقيقية ) بقصد تحقيق مصالح الوحدة ، فضلا عن التأثير الإيجابي على سمعتها في السوق وتحسين قيمة اسهمها .

وفيما يخص المؤشرات السالبة فقد بلغ أعلى مستوى سالب ( 2.30 ) إذ كان من نصيب شركة أسيا سيل للاتصالات ، وبعد ذلك مصرف الخليج التجاري ( 4 ) ، ثم يليه شركة الامين للاستثمارات العقارية بمؤشر ( 6.89 ) ، ثم مصرف التجاري العقاري بنسبه قدرها ( 9 ) ، وقد بلغ أدنى مستوى سالب ( 20.6 ) وهي من نصيب المصرف العراقي الاسلامي ، وهذا يشير إلى استعمال الإدارة لأساليب ادارة الارباح للتأثير على جودة الأرباح المعلن عنها من خلال تخفيض تلك الأرباح وإن رغبة الإدارة في تخفيض دخلها يرجع الى اسباب عدة منها ، تخفيض الضريبة المدفوعة ، من خلال اختيار الطرق والسياسات المحاسبية التي تتلاءم مع أهداف الوحدة الاقتصادية ، وهذا ناتج عن بسبب ضعف في دور الرقابة الخارجية، مما ينعكس سلبا على القوائم المالية واعطاء صورة غير حقيقيه عن الارباح .



## المبحث الخامس: الاستنتاجات والتوصيات

## اولاً: الاستنتاجات:

- 1- ان ادارة الارباح في الغالب هي عملية تلاعب بالأرقام المحاسبية من خلال استغلال الفرص للتخلص من الالتزام بالقواعد المحاسبية وبدائل القياس وتطبيقات الافصاح لنقل البيانات المالية مما يجب ان تكون عليه الى ما يفضله معد هذه البيانات.
- 2- يعتبر مبدأ الحياد الاستغلال لمراقب الحسابات من اهم المبادئ العامة للتدقيق لأنه حجر الاساس للمبادئ الأخرى الذي يعزز ثقة الاطراف المستفيدة من البيانات المالية من خلال الراي الفني المحايد.
- 3- تعتبر مهمة مراقب الحسابات هي اكتشاف الاخطاء المحاسبية وايضا اكتشاف التلاعب المتعمد للبيانات المحاسبية.
- 4- لمراقب الحسابات دور مهم في التحقق والكشف عن ممارسات ونتائج ادارة الارباح ولديه الكثير من الوسائل التي تمكنه من ذلك.
- 5- على مراقب الحسابات ان يشير في تقريره النهائي الى كل التجاوزات والتلاعبات مهما كان حجم الابداع فيها.

## ثانياً: التوصيات:

- 1- العمل على نشر الوعي الكافي حول ادارة الارباح وذلك بغرض بيان أضرارها في تخفيض الدخل الخاضعة للضريبة وبالتالي الحد منها ومحاربتها بالوسائل الصحيحة.
- 2- العمل على تطوير وتدريب مراقبي الحسابات بشكل مستمر وخاصة تعريفهم بالمستجدات في بيئة الاعمال والعوامل التي قد تؤثر على المراكز المالية للزبائن أو موارد أعمالهم او في قدرتهم على الاستمرار.
- 3- تشديد الرقابة من قبل الجهات الرقابية والمختصة في الدولة على الوحدات الاقتصادية التي تتورط في القيام ببعض ممارسات ادارة الارباح من تلاعبات أو تحريف في البيانات والمعلومات الخاصة بها.
- 4- ضرورة إلزام الوحدات الاقتصادية ومكاتب التدقيق العراقية بالمعايير الدولية الصادرة عن المنظمات والجمعيات المهنية بما يسهم في تحسين عمل مراقبي الحسابات.
- 5- قيام مراقب الحسابات بالزيارات المتكررة والمفاجأة الى الوحدة الاقتصادية المراد تدقيقها بشكل مستمر والتحري عن كافة المعاملات النقدية.

## References:

## First: Book:

- 1- Ahmed A.S and others, Fundamentals of Auditing and Standards, Faculty of Commerce, Cairo University, 2008, p. 52.
- 2- Mohsen, K. (2014), Creative Accounting, first edition, Ithrac for printing, publishing and distribution, Egypt, p. 51.
- 3- Hadi, T. An Introduction to Auditing from a Theoretical and Scientific Point of View, Wael Publishing House, 3rd edition, Amman, 2006, p. 30

## Second: The Dissertations &amp; Thesis

- 1- Al-Fadil F, and Muhammad, S (2020), "External Auditor Procedures in Reducing Creative Accounting Practices, Exploratory Study," Journal of Al-Rafidain College of Science, Issue 47).
- 2- Al-Jili, K, S, I (2017), The Impact of Fair Value Accounting on Creative Accounting Practices and Improving the Characteristics of Accounting Information in Companies Listed in the Stock Market, PhD thesis in Accounting, Al-Neelain University, Sudan.p.144.
- 3- Al-Madhoun, R (2014). Factors affecting the relationship between internal and external auditing in banks and their impact on strengthening the internal control system and reducing the cost of external auditing), Master Thesis, Islamic University, Gaza
- 4- Aqeel, S.M. and Nawfal, H. A (2020), "The role of real time reporting to limiting the creative accounting practice: Russian journal of Innovation economics, vol 10, No 4.p.15
- 5- Arans, F, H. (2019), Creative Accounting and the Role of the Auditor in reviewing their practice, literature of Arts, literature, Hum entities' and social sciences, vol. 35, p.p. 222-237.

- 6- Basarda, A,M, H (factors determining the position of the external auditor on management options for alternative accounting policies), PhD thesis, Sudan University of Science and Technology, 2017.p.67.
- 7- Hussein, H,h (Analysis of the factors affecting the change of the external auditor), Head of the Financial and Cognitive Sciences Department at Tigris College, Al-Ahlia University
- 8- Moaz, A (2016), The Role of External Auditing in Reducing Creative Accounting Practices, A Field Study of a Sample of Academics and Auditors, Master Thesis, Faculty of Economic and Administrative Sciences, Algeria.
- 9- Shabani, Li, Z, W. (2015), "Creative Accounting Practices in Light of Laws and Professional Ethics," Journal of Law and Economic Sciences, Issue (35), p. 407.